

העותרת: **האגודה לזכויות האזרח בישראל, ע"ר 580011567**

ע"י ב"כ עוה"ד ע"י ב"כ עו"ד מיכל תגיר ו/או אבנר פינצ'וק ו/או עודד פלר
ו/או גדיר ניקולא ו/או דבי גילד-חיו ו/או טל חסין ו/או ניצן אילני ו/או
הגר שחטר ו/או רעות שאער ו/או הילה שרון ו/או עדן גלעד ו/או יעל
זיידמן ו/או אלזה בונייה
מהאגודה לזכויות האזרח בישראל

- נ ג ד -

המשיבים: 1. הכנסת

ע"י ב"כ מהלשכה המשפטית של הכנסת

2. הממשלה

3. שר האוצר

4. שר הביטחון

ע"י ב"כ ממחלקת הבג"צים, פרקליטות המדינה

עתירה למתן צו על תנאי ובקשה לדיון דחוף

בית המשפט הנכבד מתבקש ליתן צו על תנאי המופנה אל המשיבים, ומורה להם לבוא וליתן טעם מדוע לא
יבטל חוק הטבות מס לישוב אזור קו עימות מזרחי (הוראת שעה), התשפ"ו-2026 (להלן: **החוק**).

העתק החוק מצורף ומסומן ע/1

* כל ההדגשות בעתירה אינן במקור.

מבוא ובקשה לצו ביניים ולדיון דחוף

1. החוק מושא העתירה מעניק הטבה פיסקלית למתנחלים אשר יישוביהם נמצאים סביב צירים שמשרד הביטחון מגדירם כדורשים רכבי הסעות ממוגני-ירי, תוך החרגתם ממנגנון ההטבות הכללי הקבוע בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: **הפקודה** או **פקודת מס הכנסה**). מדובר במסלול הטבות מס ייחודי ליישובים במעמקי הגדה המערבית, שיינתנו בהתאם לקריטריונים "ביטחוניים וגיאוגרפיים" שהוגדרו בדרך של הנדוס לאחר, במטרה שיתאימו לקבוצת מוטבים מובחנת, ולה בלבד.
2. בעוד שמנגנון ההטבות הכללי בפקודה מבוסס על שיטת ניקוד אובייקטיבית ושוויונית, החוק מושא העתירה יוצר מסלול ייעודי נפרד, המבוסס על קריטריונים לכאורה "ביטחוניים", אולם כאלה שנתפרו באופן מאולץ על מנת שיחולו על קבוצה ספציפית של מתנחלים, וידירו קבוצות אחרות אשר סובלות מאיומים ביטחוניים לא פחותים, ברם מאפייניהן הסקטוריאליים שונים. בדרך זו החוק מייצר מתווה

המעודד מעבר לשטחים הכבושים, באמצעות הטבה כלכלית שנועדה לעידוד התיישבות ביישובים שעליהם תחול ההטבה.

3. החוק נחקק חרף התנגדות כלל הגורמים המקצועיים: נציגי משרד המשפטים, משרד האוצר ורשות המסים, שהבהירו שוב ושוב כי החוק פגום. היועצת המשפטית של ועדת הכספים הצביעה על פגמי החוק לאורך כל שלבי החקיקה. מעט לפני שהחוק עבר, התריעה היועצת המשפטית של הוועדה כי מדובר בחוק ש"מסמן את המטרה בניגוד להלכה ולפסיקה בעניין הטבות מס"; וכי הוא מבטא "שרירותיות בחלוקת משאבי ציבור".

4. החוק אף נחקק תחת עמימות עובדתית משמעותית, אשר פגעה ביכולת חברי הוועדה שהצביעו על החוק, להבינו כהלכה. משיבה לשיבה הועברו נוסחים שונים של החוק, אשר ביניהם הבדלים משמעותיים הנוגעים לקריטריונים הביטחוניים הנדרשים, באופן שהכליל או הדיר יישובים שונים. כל אלה השליכו על המשמעות התקציבית הנובעת מהחוק. גם אודות כך הצביעו כל גורמי המקצוע, והיועצת המשפטית של הוועדה הבהירה בכתב לחברי הוועדה, כי שינויי הנוסח התכופים והנתונים הקיימים אינם מאפשרים "קבלת החלטה מושכלת המבוססת על מידע מהימן".

5. עיתוי חקיקת החוק מעצים את אי-חוקתיותו. החוק קודם ואושר בעיצומה של תקופת בחירות ובסמוך להחלטה על מועד בחירות קרב ובא. זהו הסדר של שוחד בחירות, הממומן ישירות מקופת הציבור. החוק מעניק טובת הנאה כספית מיידית ורטוראקטיבית (החל מיום 1.1.2026) לקהל בוחרים מוגדר ומסומן, המזוהה פוליטית עם מפלגתו של השר הממונה על ביצוע החוק ועם יוזמי הצעת החוק. הטבה זו, המחולקת ערב הבחירות, נושאת פוטנציאל להטיית תוצאות הבחירות, לעיוות רצון הבוחר ולפגיעה בטוהר הבחירות ובמגרש המשחקים הדמוקרטי. כפי שיומחש להלן, מנסחי החוק עשו ככל שלא ידם במטרה לייצר הסדר משפטי שמחייב הענקת "מתנות חניס" למי שהם מזהים כתומכיהם הפוליטיים, תוך התעלמות מהפגיעה בזכויות חוקתיות, מתכליות הדין הפיסקאלי ומהליך חקיקה תקין. שבוע אחר שבוע הגיעו אל ועדת הכספים של הכנסת נציגי משרד המשפטים, משרד האוצר ורשות המסים, על מנת לעמוד על אי-החוקתיות שבחוק ועל פגמיו. כל זאת, לשווא. שכן, החוק לא נועד להשיג תכלית ציבורית ראויה, אלא להכשיר העדפה סקטוריאלית ופוליטית אסורה. סופו של יום, החוק שיצא תחת ידיה של הכנסת נכשל בכל אחד ממבחני פסקת ההגבלה, ודינו להתבטל.

6. בית משפט נכבד זה עמד לא פעם על הסכנה שבשימוש בסמכויות ובמשאבים בתקופת בחירות על מנת להשיג יתרון לא הוגן לקראת הבחירות, למשל באמצעות "כלכלת בחירות" (ר' בג"ץ 5658/23 **התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' הכנסת**, פסקה 168 לפסק דינה של הנשיאה חיות (1.1.2024); בג"ץ 5403/22 **לביא, זכויות אזרח, מינהל תקין ועידוד ההתיישבות נ' ראש הממשלה**, פסקה 1 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) סולברג (22.9.2022)). באשר לחומרה שבמתן הטבות כלכליות לבוחרים קונקרטיים ערב בחירות, ובאשר לפגיעה הנגרמת לדמוקרטיה בשל כך, נפסק:

"בחירה כפויה או בחירה קנויה מעוותות ומסלפות את יסוד היסודות של ההווה הדמוקרטית האמיתית... חלילה לנו שהבחירה תושפע על-ידי טובות הנאה פסולות... חופש הבחירה משמעו לא רק החופש הפיסי להטיל לקלפי פתק הצבעה, אלא גם, ובעיקר, החופש הגמור לעבור כבן-חורין את תהליך ההצבעה מהבחינה הנפשית והשכלית... השלמה עם מעשים מעין אלה והיגררות אחריהם, יביאו בהכרח לשיבוש התהליך הדמוקרטי ולסילוף דמותו..." (ע"פ 71/83 **פלאטו**

שרון נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(2) 757, 770-768 (1984); ור' עוד :
רע"א 83/94 חרזאללה נ' פקיד הבחירות למועצה המקומית זמר, פ"ד
מט(3) 793, 800-801 (1994)).

7. על רקע תחולתו המיידית והרטוראקטיבית של החוק, והפגיעות בזכויות האדם ובשלטון החוק שייגרמו מהפעלתו, ובפרט נוכח החשש מפני עיוות תוצאות הבחירות הקרבות באמצעות חלוקת כספי ציבור אסורה, בית המשפט הנכבד מתבקש ליתן צו ביניים ולקבוע דיון דחוף בעתירה.

8. סיכויי העתירה גבוהים ביותר. כפי שמפורט בהרחבה בעתירה, החוק אינו חוקתי, פוגע בזכות לשוויון, בשלטון החוק ובעקרון כלליות החוק. הליך חקיקתו נגוע ברצף של פגמים מהותיים היורדים לשורש ההליך: החלפת הצעת החוק בהצעה חדשה ושונה לחלוטין לאחר הקריאה הטרומית; היעדר מוחלט של תשתית עובדתית ונתונים מהימנים; הנדסת קריטריונים מלאכותיים ושרירותיים; והשתקה אקטיבית של שומרי הסף המקצועיים. תכליתו המוצהרת של החוק לא הוכחה, אינה נתמכת במחקר ואף נסתרת על ידי מחקרי בנק ישראל ורשות המסים. החוק אינו הולם את ערכיה של מדינה דמוקרטית, ותכליתו האמיתית – חלוקת שוחד בחירות סקטוריאלי ערב בחירות ועידוד התיישבות בשטח כבוש בניגוד לדין הבינלאומי – אינן תכליות ראויות. פגיעתו של החוק אינה מידתית: אין קשר רציונלי בין האמצעי שנבחר לבין התכלית המוצהרת; קיימים אמצעים שפגיעתם פחותה בהרבה (כגון מנגנון הניקוד הכללי והשוויוני שבסעיף 11 לפקודה); והנזק החוקתי והמערכתי עולה בהרבה על כל תועלת ספקולטיבית.

9. אף מאזן הנוחות מצווה מעצמו על מתן צו ביניים. ללא צו ביניים, פגיעתו של החוק עלולה להיות בלתי הפיכה. חלוקת הטבות המס למפרע בעיצומה של מערכת בחירות תייצר עובדות מוגמרות בשטח, תביא לשימוש בקופה הציבורית לצרכים פוליטיים-מפלגתיים, ותטה באופן בלתי הפיך את מגרש המשחקים הדמוקרטי לטובת מפלגות הקואליציה. מנגד, לא ייגרם כל נזק אם יינתן הצו, וגביית המס תיעשה לפי המנגנון הכללי והשוויוני הקיים עד להכרעה בעתירה (לעניין מתן צווי ביניים נגד החלתם של חוקים ראוי, למשל: בג"ץ 8276/05 עדאלה – המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' שר הבטחון (30.7.2006); בג"ץ 4406/16 איגוד הבנקים בישראל נ' כנסת ישראל (11.7.2016); בג"ץ 2996/17 ארגון העיתונאים בישראל – הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' ראש הממשלה (14.5.2017); בג"ץ 1308/17 עיריית סלואד נ' הכנסת (17.8.2017); והשוו גם: בג"ץ 8987/22 התנועה למען איכות השלטון נ' הכנסת (11.1.2024)).

10. אשר על כן, בית המשפט הנכבד מתבקש ליתן צו ביניים ולקבוע את העתירה לשמיעה בדחיפות.

העובדות הצריכות לעניין

א. הצדדים

1. העותרת, האגודה לזכויות האזרח בישראל, היא ארגון זכויות האדם הגדול והוותיק בישראל, והיא פועלת להגן על זכויות האדם בישראל ובשטחים הנתונים לשליטתה.
2. המשיבה 1, הכנסת, חוקקה את החוק מושא העתירה. המשיבה 2 היא הממשלה; המשיב 3, שר האוצר, הוא השר הממונה על ביצועו של החוק מושא העתירה ועל פקודת מס הכנסה; והמשיב 4, שר הביטחון, עומד בראש המשרד שקבע את המדד שנבחר כבסיס לתחולת ההסדר.

ב. החוק מושא העתירה

3. החוק אושר במליאת הכנסת בקריאה שנייה ושלישית ביום 4.6.2026, ותוקפו **רטוראקטיבי** החל מיום 1.1.2026. החוק יוצר מסלול ייחודי ונפרד של הטבות מס לתושבי "יישוב אזור קו עימות מזרחי מוטב", כהוראת שעה שתוקפה עד יום 31.12.2027, ואשר שר האוצר מוסמך להאריכה לתקופות נוספות.
4. בתקופת תוקפו של החוק תתווסף לפקודת מס הכנסה הוראה מיוחדת, שלפיה מי שהיה במשך כל שנת המס תושב "יישוב אזור קו עימות מזרחי מוטב" יהיה זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור הקבוע בפסקה (1) לסעיף 11(ב) לפקודה. משמעות הדבר היא זיכוי ממס בשיעור של 7% מההכנסה החייבת.
5. במסגרת החוק נקבע, כי "יישוב אזור קו עימות מזרחי" הוא יישוב שדירות המגורים בתחומו, כולן או חלקן, שוכנות **מעל שני קילומטרים מן הגדר המסומנת באזור קו עימות מזרחי**, והכול בקו אווירי. עוד נקבע, כי "יישוב אזור קו עימות מזרחי מוטב" הוא יישוב שמתקיימים בו, במצטבר, תנאים שעניינם מיקום גיאוגרפי, דרישה כי בכל הכבישים המובילים אליו והיוצאים ממנו **תנועת תלמידים תהיה מותרת ברכב ממוגן ירי בלבד** בהתאם לפרסום משרד הביטחון; שיוך לאשכול 6 או נמוך יותר במדד הפריפריאליות ובמדד החברתי-כלכלי; וכן שהקמתו אושרה על פי כל דין.

ג. הליך חקיקת החוק

ג.1. כרונולוגיית הליך החקיקה

6. הליך חקיקתו של החוק נגוע בשורה של פגמים מהותיים, שכל אחד מהם מעורר קושי כבד כשלעצמו, ובהצטרבותם הם מוליכים למסקנה, כי מדובר בחקיקה פגומה מן היסוד. עניינו של פרק זה בארבעה פגמים מרכזיים: החלפת הצעת החוק בהצעה חדשה ושונה לאחר הקריאה הטרומית ואף לאחר מכן, בשלבי החקיקה המתקדמים; היעדר תשתית עובדתית ונתונים מהימנים; הנדסת קריטריונים מלאכותיים לעקיפת עקרון השוויון; והשתקת הדרג המקצועי והכפפתו לשיקולים פוליטיים.
- כל ההפניות והמובאות שיובאו להלן ביחס לאמור בישיבות בוועדה, לקוחות מהפרוטוקולים והשידורים של ישיבות הוועדה המפורסמים [בעמוד אתר הוועדה המוקדש לחוק מושא העתירה](#).
7. ראשיתו של החוק בהצעת חוק פרטית שהונחה על שולחן הכנסת על ידי ח"כ צבי סוכות לתיקון פקודת מס הכנסה (הטבות במס ליישוב מאוים באזור), התשפ"ה-2025 (פ/5890/25) – שביקשה להעניק הטבות מס ייעודיות ליישובים באזור יהודה ושומרון, על בסיס קריטריון "מאוימות" שנקבע בידי מערכת הביטחון. כבר בשלב מוקדם זה הובהר על ידי גורמי המקצוע כי מדובר במנגנון גמיש, דינמי ובלתי שקוף, המעביר את שיקול הדעת מן המחוקק לגורמי צבא, ופוגע בעקרונות השוויון והבהירות הנדרשים בחקיקה פיסקאלית.
- העתק הצעת החוק לדיון המוקדם מצורף ויסומן ע/2
8. הצעת החוק אושרה בקריאה טרומית. ביום 10.12.2025 וביום 29.12.2025 קיימה הוועדה דיוני הכנה לקריאה ראשונה בהצעת החוק (פרוטוקולים מס' 787 ו-807). בדיונים עמדו נציגי משרד המשפטים, רשות המסים והלשכה המשפטית של ועדת הכספים על כך שההצעה אינה נשענת על קריטריונים ברורים, שוויוניים ורלוונטיים, ואינה נתמכת בתשתית עובדתית מספקת. כך, ציינה נציגת משרד המשפטים, עו"ד לירון נעים:

"מבחינת הצעת החוק כפי שהיא, צריך אולי לומר בתחילת הדברים
משהו לגבי הדין החל היום בהקשרי הטבות מס. הטבות מס

ליישובים, המודל שקבע המחוקק בפקודת מס הכנסה, חל כמובן גם באיו"ש. מיסוי הוא פרסונלי, כפי שבאיו"ש משלמים מיסים, באיו"ש גם נהנים מהטבות מס ... יש היום יישובים באיו"ש כמובן שמקבלים הטבות מס מכוח המודל הקיים, מכוח סעיף 11 לפקודת מס הכנסה, כ-35 יישובים, חלקם בשל קרבה לגבול, לגבול ירדן, חלקם הגדול בשל מדד הפריפריאליות, אני מזכירה שהמודל מדבר על קרבה לגבול, מדד פריפריאליות ומדד סוציו-אקונומי. קו רוחב 310.

... הרשות המחוקקת היא זו שקובעת את הטבות המס במדינת ישראל, הגבולות המשפטיים הם שכמובן, כיוון שהטבות מס מעוררות שאלות של שוויון, אני שוב אומרת, יבוא הנישום מהיישוב הסמוך עם המאפיינים הזהים ויגיד למה הנטו שלי בתלוש המשכורת קטן יותר. כדי לתת לו תשובה משפטית, צריך להראות שיש הבחנה רלוונטית, צריך להראות שהיה קריטריון שלפיו נקבעה הטבת המס, צריך להראות שהקריטריון הזה מבוסס על תשתית עובדתית שמצדיקה אותו, שמראה שיש צורך לתת את הטבות המס בהיקף ובהגדרות שקבע המחוקק.

...

אני אומר משהו לגבי הקריטריון של מאויימות. לאורך השנים הקריטריון למתן הטבות מס נקבע בחקיקה ראשית מאז בג"ץ נאסר... המחוקק הראשי הוא זה שקבע את הקריטריונים למתן הטבות מס. מה שיש בהצעת החוק הזו, מלבד היבטי השוויון שדיברתי עליהם קודם, כלומר מה ההבדל בין יישוב באיו"ש שהוא מאוים לבין יישוב שאינו באיו"ש והוא מאוים. יש פה גם שאלה של גמישות הקריטריון. בסוף הקריטריון, כפי שהוא קבוע, כפי שהוא מוצע כאן, הוא חוות דעת של פיקוד מרכז לגבי רמת מאויימות. זה קריטריון דינמי, תלוי מצב ביטחוני, שוקל שיקולים ביטחוניים שקשורים לרציונל ביטחוני/ לעיתים, אפילו לעיתים קרובות, יש קורלציה בין הרציונל הביטחוני לבין הצורך לעודד הגירה ליישובים מסוימים וכולי, אנחנו כמובן לא אומרים שאין שום קשר בין הדברים.

... בעצם המחוקק מעביר את האחריות לקבוע את הקריטריון הזה לגורמים אחרים, וכך אנחנו מקבלים קריטריון גמיש שהוא לא באמת קריטריון שקבוע בחקיקה ראשית. " (פרוטוקול מס' 787 של ישיבת ועדת הכספים מיום 10.12.2025, עמ' 5-6).

ובדיון מיום 29.12.2025 אמרה :

"עכשיו עולה השאלה, ישובים חזקים יותר, מה קרה לביקושים בהם בשנים האחרונות? האם צריך לעודד אוכלוסייה להגר אליהם? האם אוכלוסייה עלולה לעזוב אותם? הרי זו התכלית שעליה אדוני דיבר,

אז תכלית כזאת צריכה להיות מבוססת. שוב אני אומרת, אנחנו עובדים ללא תשתית, זה הכול" (שם, פרוטוקול מס' 807, עמ' 9).

9. עוד הוטעם, בשלב מוקדם זה, כי הטבות מס, בהתאם לתכלית הפקודה, אינן כלי ל"פיצוי" על איומים ביטחוניים, שכן מטרתן היא למשוך אוכלוסייה מבוססת לאזורים של אוכלוסיות מוחלשות כלכלית. כך הבהירה נציגת רשות המסים, נטליה מירנצ'וב:

"אני מסכימה שיש איזושהי בעייתיות עם הקריטריון הביטחוני... פחות ממחצית מהאנשים בעלי הכנסות מיגיעה אישית משלמים מס, סובלים מאיום ביטחוני באותה רמה. כשאנחנו מדברים על ישוב פריפריאלי חלש, שאולי יש בו בעיות חינוך, תעסוקה וכאלה, אז יש סברה שלמשוך אוכלוסייה חזקה זה יסייע. כשמדובר באיום ביטחוני, אין שום סיכוי בעצם שאותם אנשים מבוססים, שמגיעים ומשלמים ארונה, זה לא מסייע לשיקול הביטחוני ואולי הטבות מס זה באמת לא תרופה נכונה לבעיה. הבעיה קיימת וכולנו מסכימים שהיא קיימת." (פרוטוקול מס' 807 מיום 29.12.2025 עמ' 16).

10. למרות הקשיים המשפטיים שהוצגו לוועדה ובניגוד לעמדת כלל הגורמים המקצועיים, ביום 25.02.2026 אישרה ועדת הכספים את הצעת החוק לקריאה ראשונה. בפתח הדיון פירטה היועצת המשפטית של הוועדה, עו"ד שלומית ארליך, את הקשיים החוקתיים הגלומים במנגנון שהוצע אז, אשר התבסס על קריטריון "מאוימות" כללי שנקבע לפי הערכות פיקוד המרכז:

"הוא קריטריון לא אחיד. הוא ייקבע בהתאם להערכות פיקוד מרכז. אפילו לא משרד הביטחון ביחס לכל הארץ, אלא בהתאם להערכות פיקוד מרכז בגזרה שלו בחלק מהארץ. לא במשוואה אחידה שתחול באופן רוחבי. הוא תלוי, בין היתר, גם בהערכות המפקד. הוא לא שקוף. חוות הדעת מסווגות. הן לא פומביות, הן לא פתוחות לציבור. זה חותר תחת העיקרון של מבחנים שנקבעו בפסיקה, לאחר שבית המשפט החליט לבטל את הטבות המס ליישובים שבשנת 2005 הוחלט להוסיף למפת הטבות המס שלא על בסיס קריטריונים ברורים, אחידים ושוויוניים.

בשונה מהקריטריונים האחרים, שנמצאים היום בפקודה בסעיף 11, והם מסתמכים על קביעת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה או על מרחק מגבול, אמרנו שהקריטריון החדש מתבסס על החלטת פיקוד מרכז, שגם היא עשויה להתגמש משיקולים שונים.

הוועדה חשבה, ודובר על זה גם בדיון, שלא נכון לקשור ולהשאיר את ההכרעה הזאת בידי פיקוד מרכז בלבד משיקולים שלא ברורים לנו. בהתאם להצעה, ההטבה תינתן ליישוב שמצוי תחת רמת איום 2 עד 5. דובר פה בוועדה גם על השאלה למה לא 1 עד 5, והאם נכון לקבוע רמת איום 2 עד 5, וגם זה רק אם הוא יישוב שמצוי בשטחי יהודה והשומרון. וגם במובן הזה הערנו על כך שקיימת הבחנה של

הקריטריון בין רמת האיום בשטחי יהודה והשומרון לבין רמת איום בכלל הארץ, ולא ברור איך ההבחנה הזו מתיישבת מבחינת קריטריון הסמיכות לגבול. ..

נקודה נוספת שעלתה פה נוגעת לתכלית שעמדה בבסיס הטבות המס, שנועדה לעודד הגירה חיובית ליישובים. מהמידע ששמענו מהממשלה, עולה שאזור יהודה והשומרון נהנה ממילא מרמת ביקושים גבוהה. ואז נשאלת השאלה איך זה באמת מסתדר עם תכלית ההטבות.

לאור כל מה שאמרתי, אנחנו רואים שבהצעת החוק מתקיימים קשיים חוקתיים משמעותיים."

(פרוטוקול מס' 871 משיבת ועדת הכספים מיום 25.02.2026, עמ' 13-14).

גם נציגת הלשכה המשפטית באוצר, שקד כסלו, עמדה על הקשיים החוקתיים:

"גם אנחנו סבורים שיש קשיים משפטיים משמעותיים... הדבר נובע, בין היתר, מכך שלא ברורה הצדקה לייחד את יהודה ושומרון ביחס לכלל היישובים המאוימים בארץ, בהינתן שלא רק הם יישובים מאוימים שאינם זוכים היום להטבות מס בהינתן שחוות הדעת הביטחונית אינה חשופה, לא נקבעו בה אמות מידה שמוחלות באופן רחבי ואחיד על כלל הארץ." (שם, עמ' 20).

חרף אמירות אלה, מצד כל הדרג המקצועי שנכח בישיבות, הצעת החוק אושרה בקריאה ראשונה, והוחזרה להמשך דיון בוועדה.

העתק הצעת החוק לקריאה ראשונה מצורף ויסומן ע/3

11. ביום 13.05.2026, כחודש וחצי לאחר שהחוק עבר בקריאה ראשונה, הונח בפני ועדת הכספים נוסח חדש לקריאה שנייה ושלישית – הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 287) (הטבות במס ליישוב מאויים באזור), התשפ"ו-2026. בנוסף זה נזנח קריטריון ה"מאוימות" הכללי והוחלף במנגנון זכאות שונה לחלוטין, המבוסס על קריטריונים חדשים של מרחק של שני קילומטרים מן הגדר, דרישה למיגון ירי בהסעות תלמידים או בתחבורה ציבורית, וכן תנאי סף סוציו-אקונומיים חדשים. מדובר היה בהצעה שונה בתכלית מזו שעברה בקריאה הטרוםית ובקריאה הראשונה, הן בשמה, הן בהגדרותיה, הן במתווה הפעלתה והן בהשלכותיה התקציביות והגיאוגרפיות.

העתק נוסח הצעת החוק לדיון בוועדה בקריאה שנייה ושלישית מצורף ויסומן ע/4

12. במקום להתמודד עם הקשיים החוקתיים שעליהם הצביעו הגורמים המקצועיים, בחרו יוזמי ההצעה להחליף את מנגנון הזכאות כולו ולהעמיד בפני הוועדה הסדר חדש, שלא נבחן במסגרת הדיונים עד כה, ואשר הצריך בחינה מקצועית ועובדתית מחודשת. שינוי מהותי זה, שנעשה בשלב מתקדם של הליך החקיקה, מבלי להחזיר את ההצעה למסלול פרלמנטרי תקין ומלא, פגע ביכולתם של חברי הכנסת להשתתף בהליך החקיקה באופן מושכל. חברי הכנסת התריעו בדיון כי מדובר בחוק חדש, שלא הובא בפניהם בפרק זמן סביר שמאפשר להיערך, ושלא עבר את המסלול הפרלמנטרי התקין. ח"כ בליאק אמר: "אני חושב שזה

חוק חדש. זה ממש לא החוק שהצבענו עליו" (פרוטוקול מס' 936 מיום 13.5.2026, עמ' 15). ח"כ נאור שירי הוסיף: "זה בעיניי פסול ש-48 שעות לפני... מעלים את החומרים, בטח בשינוי בעיניי מאוד משמעותי", ובהמשך: "למה לא להגיש את החוק הזה מחדש? זאת לא אותה הצעת חוק" (שם, עמ' 18).

13. גם גורמי המקצוע במשרדי הממשלה ובוועדה לא קיבלה את כלל הנתונים והמסמכים שנדרשו לצורך בחינתו. היועצת המשפטית של הוועדה, עו"ד שלומית ארליך, הבהירה כי הנוסח החדש מעורר שאלות, וכי לא ניתן לגבש לגבי עמדה מבלי לראות את מלוא המידע: "קשה לנו להביע עמדה מבלי שראינו את כל המידע והנתונים... יש פה מידע שצריך לקבל" (פרוטוקול מס' 936 מיום 13.5.2026, עמ' 6).

14. היעדר התשתית העובדתית לא היה שולי או נקודתי, אלא נגע לליבת ההסדר. לאורך הדיונים התברר כי לא הוצגה רשימה סופית, ברורה ויציבה של היישובים שיהיו מן ההטבה; כי לא הובהר כיצד מיושמים הקריטריונים; וכי קיימת מחלוקת פרשנית באשר לאופן מדידת המרחק מן הגדר. בהתאם, אומדני העלות וההיקף השתנו תדיר. על כך עמדה עו"ד ארליך בחוות דעתה שהועברה לחברי הוועדה ביום 25.5.2026, ובה ציינה כי "המידע החסר ביחס לנוסחים המוצעים וההבדלים שבהם אינו מאפשר קבלת החלטה מושכלת המבוססת על מידע מהימן".

חוות הדעת של יועמ"ט הוועדה עו"ד שלומית ארליך מצורפת ותסומן 5/ע

15. בדיוני הוועדה הוצגו בזה אחר זה מספרים שונים של יישובים הזכאים להטבה – תחילה "עשרות בודדות", לאחר מכן 38, אחר כך 59, ובהמשך 149 יישובים – ללא הנחת רשימה סופית ומוסמכת בפני חברי הוועדה. לאורך דקות ארוכות בישיבה מיום 13.5.2026 ניסתה נציגת אגף התקציבים במשיב 3, להבין את הנתונים הדרושים לטובת קבלת תמונה תקציבית ברורה. בייאווה פנתה למי שברור היה לאורך כל דיוני הוועדה, שעומדים מאחורי החוק, ראשי מועצת יש"ע. כך נראה הדו-שיח, במהלכו מתחננת נציגת אגף התקציבים כי גורמי המקצוע במשיב 3 יקבלו מידע ברור על מי יוחל החוק:

נועה שוקרון (נציגת אגף התקציבים במשיב 3): אז אני חוזרת על הקריטריונים, ונדבר על העלות התקציבית בהמשך. לגבי הקריטריונים, אנחנו ניסינו לבקש ממשרד הביטחון ולא קיבלנו, לא רשימת יישובים ולא הבנה של איך הקריטריון בנוי. אנחנו מאוד נשמח לקבל על מנת לקדם את התהליך...

עומר רחמים (מנכ"ל מועצת יש"ע): אני רק רוצה לחדד משהו ברמת העובדות, ברמת נתונים. מתפרסמת פקודה צבאית שגוזרת בסוף על רשויות מקומיות בישראל, שזה הרשויות ביהודה ושומרון, את שיטת הסעת התלמידים. זה לא סוד, הפקודה הזאת - - -

נועה שוקרון: עומר, אפשר לינק? לינק למקום שבו היא התפרסמה לאחרונה? זה מ-2022.

עומר רחמים: רק שנייה, נועה

ישראל גנץ (ראש מועצת בנימין ויש"ע): לא בטוח שאת רוצה שזה יהיה חשוף לכולם.

נועה שוקרון: אז שגורם מסווג במשרד האוצר יקבל את הרשימה." (פרוטוקול מס' 936 מיום 13.5.2026, עמ' 27-28).

16. לצד היעדר הנתונים, הונסחו בנוסח החדש קריטריונים מלאכותיים שנועדו להיראות "אובייקטיביים", אך בפועל נתפרו כדי להקיף קבוצת יישובים מסוימת ומצומצמת. נציג משרד המשפטים, עו"ד ישראל מדן, תיאר זאת בישיבת הוועדה כך:

" סעיף 11 לפקודת מס הכנסה חל על כל הארץ, והוא חל גם בתוך זה על יהודה ושומרון, ומתוך זה כאמור כ-38 יישובים ביהודה ושומרון זכאים להטבות מס. ההצעה הזאת מבקשת לתקן סעיף הטבת מס מיוחדת ייחודית ליהודה ושומרון, ואנחנו רואים בכך קשיים. ראשית, כיוון שאין תשתית שעל בסיסה הדבר הזה ניתן. כלומר, אין תשתית שלפיה אנחנו באמת יכולים להגיד: צריך לעודד אוכלוסייה משלמת מס לעבור לאותם יישובים מסוימים...

...הקריטריונים החדשים פה הם באמת, נקרא לזה "הצורך בשינוע ממוגן", תחבורה ציבורית ממוגנת, ובאמת העומק ביחס לקו. לנו זה נראה, נחזה כקריטריונים שהם מלאכותיים" (פרוטוקול מס' 936 מיום 13.5.2026, עמ' 7-8).

17. גם הלשכה המשפטית במשיב 3 עמדה על שרירותיותם של הקריטריונים שנבחרו. עו"ד שקד כסלו הבהירה, כי "הקריטריון של שני קילומטר מהגדר אינו ברור לנו. לכל הפחות לא הוצגה לנו עדיין ההצדקה לו... על פניו הוא נראה כקריטריון שרירותי", והוסיפה "ביחס לשאלת הכללים הממוגנים שבהם תלמידים ותחבורה ציבורית נדרשים... השאלה אם זה מעיד על איום יותר גבוה ממקומות אחרים בארץ." (שם, עמ' 11).

18. דברים אלה קיבלו ביטוי חד אף יותר בחוות דעתה של היועצת המשפטית לוועדה מיום 25.5.2026 (צורפה לעיל וסומנה ע/6), בה הבהירה כי הקריטריונים המוצעים "אינם מכילים קריטריונים שוויוניים אלא כאלה שנתפרו לצורך מסוים" (פסקה 6 לחוות הדעת), וכי הנוסח המוצע "מסמן מראש את היישובים שיחול עליהם", ויוצר "מודל שרירותי, שאין בו קריטריונים ברורים, גלויים ושוויוניים" (פסקה 15 לחוות הדעת). עוד הובהר כי הקריטריון שנותר – מיגון הסעות תלמידים – הוא קריטריון "נקודתי, שאינו רחב ואובייקטיבי", וכי יישובים אחרים בארץ עלולים להיפגע אף ש"רמת האיום הביטחוני עליהם אינה פחותה" (פסקאות 8 ו-10 לחוות הדעת).

19. הקריטריון התפור, המאולץ, נבחר כי היה הדרך היחידה לקבל את ה"מענק" למקורבים, שהוא תכליתו של החוק. הקריטריון נבחר מאחר שהוא היחיד שחל אך ורק על התנחלויות בגדה, ולא על יישובים אחרים, מאוימים ביטחוניים לא פחות, כמו יישובי צפון הארץ שהיו תחת הפגזות לאורך כל התקופה בה קודם החוק. את הדברים הבהיר מנכ"ל מועצת יש"ע, עומר רחמים, שלאורך כל הליכי החקיקה פנו אליו חברי הכנסת מהקואליציה בבקשות לתיקונים והבהרות, וכך חשפו כי הוא העומד מאחורי החוק.

20. בין היתר, הציג מר רחמים עד כמה מופרכת וצינית השאיפה, שעלתה לאורך כל הדיונים בהצעת החוק, לראות את כלל ההתנחלויות, אלה שהוקמו בתוך שטח כבוש ולעומקו, כ"אזור גבול". לשיטתו, הכניסה של תושבי ההתנחלויות פנימה לתוככי השטח הכבוש, מסמנת אותם כ"גבול" שאינו מחויב להגדרות לאומיות, משפטיות, או גאוגרפיות. כלומר, זהו "גבול" משום שקיים סיכון ביטחוני למי שנכנס לגור במעמקי השטחים הכבושים. זו התפיסה שהנחתה את מנסחי הצעת החוק, והיא מבוטאת בדברי מי שעומד מאחוריה, כאמור, מנכ"ל יש"ע, עוד בדיון הוועדה מיום 10.12.2025:

"לא, אני טוען שהמצב היום, המצב היום, המצב הנוהג היום הוא מצב שלוקח אזור גבול ענק ולא מתייחס אליו כאזור גבול מסיבות טכניות" (הנ"ל, עמ' 11 לפרוטוקול הדיון ביום 10.12.2025)

21. למעשה, כל תלאות ההתיישבות בשטח הכבוש הוצגו כהצדקה כשלעצמה, לחלוקת הסוכרייה הכספית הזו, מתוך משאבי הציבור :

"מרכז החיים, מרכז החיים של תושבי יהודה ושומרון, אפילו כזה שגר ביישוב שלא צריך לעבור בשבילו את המחסום, הוא באופן טבעי הולך מזרחה, הולך לתוך יהודה ושומרון, כאשר הוא רוצה לרשום את הנכס שלו, הוא צריך לנסוע למינהל האזרחי בבית אל, בהגדרה. הוא לא נוסע לעירייה שלו, כי אין לו, העירייה שלו חיה בבית אל. אני אגיד עוד דבר, בעיניי, ומעניין לשמוע את דעתכם בזה, תושבי יהודה ושומרון באופן אינהרנטי חיים באי-שוויון לרעתם יום יום מסיבה מאוד פשוטה, כאשר הבית הזה מנהל את החיים של כל מי שגר בישראל הקטנה, אותנו, את תושבי יהודה ושומרון, מי שמנהל את החיים שלנו זה צה"ל, ובהיבט הזה יש הבדל גדול בין תושב כוכב יאיר או כפר סבא לבין תושב צופים." (מנכ"ל מועצת יש"ע, בעמ' 11-12 לפרוטוקול הדיון ביום 10.12.2025)

22. יוער כי לתפיסה זו, ולנפקותה חסרת התקדים, התייחסה היועצת המשפטית של הוועדה, עת קבעה בחוות דעתה כי החוק מושא העתירה שונה מחוק הסיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007 (להלן: **חוק הסיוע לשדרות**), בכך שבחוק השני קיים "קו גבול שהממשלה מכירה בו" (ר' סע' 4 לחוות דעתה, נספח ע/5 לעיל; אודות ההשוואה לחוק הסיוע לשדרות, ר' עוד להלן, בפרק הנורמטיבי). יועמ"שית הוועדה אף הבהירה, כי למרות בקשות גורמי המקצוע, לא הועברה "עמדת הממשלה ביחס לעיגון מכשול ההפרדה בחקיקה, וההשלכות הבינלאומיות שעשויות להיות לכך" (סע' 5 לחוות דעתה).

23. היעדר קוהרנטיות הקריטריון המרכזי שעליו נשען החוק – קריטריון סוג המיגון בהסעות תלמידים – נעדר שקיפות ועקביות כעניין מובנה. הפקודה הצבאית שאליה מפנה החוק אינה מגדירה יישובים אלא צירי נסיעה בלבד, ובמהלך דיוני הוועדה הובהר שוב ושוב, כי אין בידי הצבא כל אמצעי ההופך את המידע שבפקודה הצבאית לרשימת יישובים קבועה, וממילא הובהר ברור, כי ככל שהיישוב נמצא בתוככי הגדה המערבית הכבושה, עולה רמת האיום המצדיקה את ההסעות הממוגנות. נציג המשיב 4, סא"ל אליצור טרבליס, הבהיר בפני הוועדה :

"בשפה שלי – ככל שאתה נכנס לעומק יותר כשאתה עובר את המחסומים, את המעברים ביהודה ושומרון, ככל שאתה נכנס יותר לעומק המרחב שם הרבה יותר מאוים, השליטה, הכפרים." (פרוטוקול מס' 936 מיום 13.5.2026, עמ' 16).

אם כן, החוק משתית הטבת מס על כניסה עמוקה לתוככי הגדה המערבית, שמרמת המאוימות הנשקפת ממנה מנוסחות בידי פיקוד מרכז במשיב 4 הוראות מיגון בעת נסיעה בכבישים, ועל בסיס הוראות אלה מיוסדות הטבות מס. יצור כלאיים בלתי קוהרנטי או הגיוני זה מייצר מנגנון הטבות עמום, דינמי ובלתי

שקוף, שאינו מאפשר לנישומים לדעת מראש אם הם נכללים בו, ואינו מאפשר לוועדה לבחון את תחולתו באופן סדור. זה אינו פגם דיוני, אלא כשל מהותי הפוגע ביסוד הרציונלי של ההסדר כולו.

24. בעת שניסה הדרג המקצועי בממשלה להצביע על כשל זה ועל שורת כשלים אחרים, הוא התבקש לטשטש נתונים ולהכפוף את המידע הנמסר לחברי הוועדה לעמדה פוליטית מוכתבת. כך אירע בדיון ביום 19.5.2026, כאשר נציג אגף התקציבים במשיב 3, אלקנה ריגלין, החל להציג את התנגדות הדרג המקצועי להצעת החוק:

" כפי שהוצג, גם ביחס להצעת החוק שעלתה בוועדת שרים לענייני חקיקה וגם בדיונים קודמים, אנחנו מתנגדים להצעת החוק מכמה טעמים. מחקרים גם של כלכלן ראשי ובנק - - -

....

בנקודה ראשונה, מחקרים גם של כלכלן ראשי וגם של בנק ישראל מראים שהטבות מס לא מביאות את המטרה שלשמה הן הגיעו, והן מביאות אוכלוסייה חזקה" (פרוטוקול מס' 942 לדיון הוועדה מיום 19.5.2026, בעמ' 20).

לאחר הפרעות לניסיונות חוזרים ונשנים של נציג אגף התקציבים במשיב 3 לנמק את התנגדות גורמי המקצוע, התפרץ יועץ המשיב 3, ברק רוזנפלד, ודרש להשתיק את נציג אגף התקציבים בטענה כי עובדי מדינה מחויבים להציג אך ורק את עמדתו הפוליטית של השר:

" בממשלה יש תקנון, תקש"יר. התקש"יר קובע שעובד מדינה שמגיע לוועדה בכנסת מייצג את עמדת הממשלה כפי שהיא נקבעת בוועדת שרים לענייני חקיקה. ועדת שרים לענייני חקיקה תמכה בהצעת החוק. עמדת שר האוצר לתמוך בהצעת החוק. כך שעם כל הכבוד, שיח פנימי שמתנהל בתוך הממשלה והממשלה לא אימצה אותו לא יכול להגיע כעמדה רשמית, כפי שנמסרה לחברי הוועדה. ולכן מאוד חשוב לעמוד על דיוקם של הדברים" (שם, עמ' 23).

נציג רשות המסים נמנע, נוכח דרישה מפורשת זו, מהצגת נתוני המחקרים.

25. השתקת הדרג המקצועי, במטרה מוצהרת למנוע הצגת ממצאים ועובדות, אינה עניין פרוצדורלי, אלא פגיעה אנושה ביכולתה של ועדת הכספים לקיים הליך חקיקה רציונלי, מקצועי ומבוסס נתונים. הלכה למעשה, בעטייה נמנעה מחברי הכנסת גישה ישירה לתשתית המקצועית הנדרשת לקבלת החלטה מושכלת, והליך החקיקה הוסט מדיון ענייני פוליטי מוכתב. חה"כ אורית פרקש הכהן (כחול לבן), עמדה על הדברים, וביקשה: "בסוף יש גם את הדיון האמיתי, ויש את המהות, ויש כאן ועדה ויש כאן כנסת שאמורה לפקח על ממשלה. ואני חושבת שכשמדובר בנושאים כל כך רגישים ומשמעותיים, צריך לתת לפקידים להגיד כאנשי מקצוע מה הם חושבים..." "לא מתאים שהוא יבוא ונשתיק אותו". על כך ענה יועץ המשיב 3: "תמיכה, התנגדות, נשמע מנבחר ציבור" (שם, עמ' 24); ויו"ר הוועדה חתם את הנושא: "אני לא מעוניין לדון בזה כרגע" (שם, עמ' 25).

26. מיד לאחר השתקת הדרג המקצועי, עבר הדיון למשא ומתן פוליטי גלוי על תחולת ההטבה, תוך בחינה מפורשת של כוחם הפוליטי של ישובים שונים. נציגי שתיים מהסיעות בוועדה, ח"כ ינון זולאי מש"ס וח"כ משה גפני מיהדות התורה, הופתעו לגלות כי בין הישובים שיהיו זכאים להטבה, לא יכלל אף ישוב חרדי.

דבר זה לא היה ברור להם עד שלב מאוחר, נוכח עמימות אותו קריטריון שבאמצעותו ניסו באופן מאולץ לשוות תחושה של "אובייקטיביות" להטבת המס המובהקת שמחולקת למקורבים. חלוקת ההטבה לא עוצבה על בסיס אמת מידה מקצועית, אלא על בסיס שיקולים סקטוריאליים ופוליטיים זרים, תוך חסימה אקטיבית של מידע מקצועי נוגד. העיוות המיוחד בכך שהטבת המס מעוצבת בדרך של צירים לעומקי הגדה המערבית, כאשר מידת הסיכון הנשקפת מנסיעה בצירים אלה היא המגדירה את חלות ההטבה, הביאה בעצמה לכך שחברי הכנסת מסיעות הקואליציה לא הבינו עד שלב מתקדם, על אילו יישובים תחול ההטבה, מה שמלמד על עיוותה המובהק, כפי שהצביעו עליו כלל גורמי המקצוע.

27. למען השלמת התמונה נבהיר, כי המחקר שאותו ביקש נציג רשות המסים להציג, אולם עוזר המשיב 3 מנע ממנו זאת, הוא מחקר בנק ישראל שפורסם חודשים בודדים לפני חקיקת החוק מושא העתירה (עדי פינקלשטיין, *השפעת הטבות המס ליישובים על דפוסי ההגירה הפנימית, חטיבת המחקר של בנק ישראל*, ינואר 2026 (להלן: **מחקר בנק ישראל**)). לפי המחקר בנק ישראל, אשר ניתח את נתוני רשות המסים לאורך שני עשורים, יעילותן הכלכלית והפיסקלית של הטבות המס ככלי לעידוד הגירה פנימית וחיזוק יישובים היא מוגבלת ביותר, בוודאי ביחס לעלותה. לפי ממצאי המחקר, הטבות המס שניתנו בתקופה שנבחנה (בשנים 2016-2019) הצליחו להגדיל באופן ניכר את זרמי ההגירה הנכנסת ליישובים המוטבים (עלייה של כ-32%). עם זאת, יעילות המדיניות מוגבלת, שכן היא כרוכה בעלות תקציבית גבוהה מאוד לכל מהגר נטו נוסף (לפחות 339,300 ש"ח לארבע השנים הראשונות), כאשר מרבית ההטבה מגיעה לתושבים ותיקים ולא למהגרים חדשים. לסיכום, אף שהמדיניות השיגה את מטרתה במשיכת אוכלוסייה חזקה ליישובים מרוחקים, עלותה הגבוהה מעוררת ספק לגבי כדאיותה הכלכלית אל מול חלופות אחרות. הנה כי כן, הדרג המקצועי ביקש להציג לוועדת הכספים תשתית עובדתית לפיה הכלי הפיסקלי של הטבות מס, אשר נבחר בחוק מושא העתירה תוך עקיפת מנגנון הניקוד הכללי של סעיף 11 לפקודה, הוא כלי בעייתי, שמחלק הטבות ניכרות לתושבים ותיקים שממילא לא תכננו לעזוב את היישובים. הצגתה של תשתית עובדתית זו נגדעה בידי יועצו האישי של המשיב 3.

מחקר בנק ישראל שאותו התבקש נציג רשות המסים להימנע מלהציג מפורסם באתר הבנק [בקישור זה](#).

28. שילובם של שני המהלכים שהוצגו – השתקת שומרי הסף המקצועיים מחד גיסא, וניהול משא ומתן פוליטי גלוי על חלוקת ההטבה מאידך גיסא – חורג מכל אמת מידה של הליך חקיקה תקין, שקוף ורציונלי. במקום שהוועדה תדון בהסדר על בסיס נתונים, מחקרים, הערכות עלות ותבחינים כלליים, ובו בזמן שמוסותרים מפניה באופן אקטיבי נתונים רלוונטיים – התקיים שיח מפלגתי על השאלה אילו יישובים ייכללו בגדר החוק, מה כוחם הפוליטי, ומה מספר ה"מתפקדים" בהם למפלגות הקואליציה. מצפייה בדיונים עולה במובהק, כי החוק לא עוצב כתוצר של בחינה מקצועית של צרכים ביטחוניים או פיסקאליים, אלא ככלי שרת לקידום אינטרסים סקטוריאליים צרים, תוך מניעה מכוונת של תשתית עובדתית מלאה מן המחוקק ותוך פגיעה קשה ביכולתם של חברי הכנסת להשתתף בהליך החקיקה השתתפות מושכלת, עצמאית ואפקטיבית.

29. **לסיכום פרק זה**, הליך חקיקתו של החוק מושא העתירה אינו לוקה בפגם אחד בלבד אלא ברצף של פגמים מצטברים: החלפת ההצעה בהצעה חדשה ושונה לאחר הקריאה הראשונה; היעדר נתונים ותשתית עובדתית מספקת; הנדסת קריטריונים מלאכותיים שנועדו להוביל לתוצאה מסוימת מראש; הישענות על מנגנון ביטחוני עמום ובלתי שקוף; והשתקת הדרג המקצועי. בהצטרבותם, פגמים אלה שוללים מן החוק את אופיו כהכרעה פרלמנטרית מושכלת, מבוססת ושוויונית, ומצדיקים את התערבותו של בית המשפט הנכבד, אף ללא קשר לאי עמידתו של החוק במבחני פסקת ההגבלה שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

30. חברי הכנסת נדרשו להצביע על החוק שנוסחו שונה מן הקצה אל הקצה לאחר שעבר בקריאה ראשונה. הם נדרשו להצביע על חוק בלי שהונחה בפניהם רשימה סופית, ברורה ומוסמכת של היישובים הזכאים, ובלי שהוצגה להם תמונה תקציבית מלאה ומהימנה של עלות ההסדר. גם לגורמי המקצוע עצמם לא הוצגה תמונה תקציבית של החוק, וכשניסו לברר פרטיו ננזפו בידי ראשי מועצת יש"ע כי מדובר במידע ביטחוני מסווג. הכאוס העובדתי ששרר לאורכו של הליך החקיקה אינו פגם דיוני שולי, אלא פגם היורד לשורש ההליך: הוא פוגע בעקרון השתתפותם האפקטיבית של חברי הכנסת, שולל את האפשרות לקיים חקיקה רציונלית ומבוססת, ומעיד על שרירותיות שלטונית מובהקת. כל זאת מתווסף לטענות המהותיות של קידום חקיקה בלתי שוויונית ומפלה, שהיא בבחינת בונוס למקורבי השלטון.

31. במקום לקיים דיון ענייני, פתוח ומבוסס נתונים, המשיבים קידמו את החוק תוך השתקת הדרג המקצועי באגף התקציבים, התעלמות עקבית מהאזהרות החוזרות ונשנות של משרד המשפטים ושל הייעוץ המשפטי של הוועדה, והחלפת בירור מקצועי במשא ומתן פוליטי גלוי ואינטרסנטי על חשבון משאבי הציבור. הקריטריונים שנקבעו לבסוף, גיאוגרפיים וביטחוניים כאחד, לא גובשו על יסוד עבודת מטה מקצועית, אלא הונדסו ושוננו פעם אחר פעם כדי להתאים לתוצאה מסומנת מראש: הענקת הטבת מס לקבוצה מסוימת, תוך יצירת מראית עין כוזבת של כלליות ושוויון ותוך התעלמות מהיותם של יישובים אלה חלק משטח כבוש, ולא אזורי גבול.

ד. מיצוי הליכים

32. ביום 19.5.2026 פנתה העותרת לחברי ועדת הכספים וליועצת המשפטית לכנסת, בדרישה להפסיק לאלתר את קידום הצעת החוק. במכתבה הבהירה העותרת, כי הצעת החוק יוצרת מנגנון הטבות מס מפלה ובלתי חוקתי, המבוסס על קריטריונים שרירותיים ובלתי רלוונטיים, וכי הליך חקיקתה נגוע בפגמים מהותיים, לרבות היעדר תשתית עובדתית והשתקת הדרג המקצועי. עוד הובהר הפגם הכבד בעיתוי החקיקה, בסמוך למועד הבחירות.

עד למועד הגשת עתירה זו, לא התקבל כל מענה לפניית העותרת. משכך, מוגשת העתירה.

פניית העותרת מיום 19.5.2026 מצורפת ותסומן ע/6

ה. הרקע הנורמטיבי להטבות מס בגין מקום מגורים

33. החוק מושא העתירה יצר חריג למנגנון החלוקה הכללי להטבות מס לתושבי יישובים מסוימים, המוסדר בסעיף 11 לפקודה. המנגנון הכללי אשר עוגן בפקודת מס הכנסה בדצמבר 2015 במסגרת תיקון מס' 214 לפקודה, מכוח חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015, הוא שוויוני וכולל. סעיף 11 לפקודת מס הכנסה מסדיר למעשה את מדיניות הטבות המס לתושבי "יישובים מוטבים", כך שהיא מתבססת על קריטריונים ברורים ושוויוניים המקיימים את תכליתה – פיזור אוכלוסין ועידוד התיישבות ביישובי הפריפריה וביישובי הגבול, באמצעות מתן תמריץ כלכלי לאוכלוסייה חזקה (מעמד בינוני ומעלה) לעבור לאותם יישובים ובכך לתרום לחיזוקם.

34. הגדרת "יישוב מוטב" קבועה בסעיף 11(א) לפקודה מס הכנסה והיא כוללת שורה של תנאים מצטברים:

"יישוב מוטב" – יישוב שב-31 בדצמבר שלפני שנת המס שלגביה ניתן הזיכוי לפי

סעיף זה, מתקיימים בו כל אלה:

(1) הוא יישוב סמוך לגבול או יישוב שדירות המגורים שבתחומו, כולן או חלקן, שוכנות מצפון לקו רוחב 750, מדרום לקו רוחב 610 או ממזרח לקו אורך 250, למעט יישוב שעל תושביו חלות הוראות סעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985;

(2) אוכלוסייתו מונה פחות מ-100,000 תושבים, על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה;

(3) הוא משויך לאשכול 8 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, אלא אם כן הוא יישוב סמוך לגבול;

(4) הקמתו אושרה על פי כל דין;

(5) הניקוד הכולל שלו הוא 25 נקודות לפחות;"

35. אחד התנאים המרכזיים, אם כן, על מנת שיישוב יוגדר כ"יישוב מוטב" הוא השגת 25 נקודות מינימום בניקוד הכולל. סעיף 11(א) לפקודה קובע, כי "הניקוד הכולל" עבור יישוב מתקבל מחיבור הניקוד לפי שלושה פרמטרים: הפרמטר החברתי-כלכלי (משקלו 35% מסך הניקוד), פרמטר הפריפריאליות (משקלו 40%) ופרמטר הסמיכות לגבול (משקלו 25%). הניקוד הכולל ששייג כל יישוב משמש גם לקביעת גובה שיעור הזיכוי וגובה תקרת ההכנסה לה יזכו תושבי "היישוב המוטב", כפי שמפורט בסעיף 11(ב) לפקודה. כך, תושבי יישוב מוטב שהניקוד שלו בין 25 נקודות ל-49 נקודות זכאים לזיכוי ממס בשיעור 7% עד לתקרת הכנסה 132,000 ש"ח (סעיף 11(ב)(1)); תושבי יישוב מוטב שהניקוד שלו בין 50 נקודות ל-59 נקודות זכאים לזיכוי ממס בשיעור 10% עד לתקרת הכנסה 162,000 ש"ח (סעיף 11(ב)(2)); ואילו תושבי יישוב מוטב שהניקוד שלו 60 נקודות לפחות זכאים לזיכוי ממס בשיעור 12% עד לתקרת הכנסה 192,000 ש"ח (סעיף 11(ב)(3)). זהו מנגנון הניקוד הכולל – המנגנון העיקרי המסדיר את מדיניות הטבות המס ליישובים לפי פקודת מס הכנסה. סעיף 11(ב)(3) מונה **מאפיינים נוספים** שיתרמו להעלאת גובה שיעור הזיכוי וגובה תקרת ההכנסה ביישוב מוטב, ובכלל זה: "יישוב עירוני בנגב"; "יישוב עירוני סמוך לגבול עימות צפון"; "יישוב צמוד לגבול עימות צפון"; "יישוב עירוני צמוד לגבול עימות בצפון"; ו"יישוב עירוני המשוך לאשכול 4 או לאשכול נמוך יותר במדרג החברתי-כלכלי, ולאשכול 4 או לאשכול נמוך יותר במדרג הפריפריאלי".

36. מנגנון הניקוד הכולל והשווינוני לא נולד בחלל ריק. הוא נחקק כמענה ישיר והכרחי לפסק דינו המכונן של בית משפט נכבד זה בבג"ץ 8300/02 **נסר נ' ממשלת ישראל** (22.5.2012) (להלן: **עניין נסר**). שם פסל בית המשפט הנכבד פרקטיקה פסולה ומפלה שהייתה נהוגה עובר לתיקון 214 לפקודה, במסגרתה נקבעו היישובים המוטבים באופן שרירותי, על בסיס רשימות שמיות חסרות תבחינים ענייניים, אשר נוסחו בחדרי חדרים ותחת לחצים פוליטיים וסקטוריאליים. בעניין נסר נקבע כי חלוקת הטבות מס חייבת להתבסס רק על קריטריונים שוויוניים ורלוונטיים בהקצאת משאבים ציבוריים:

"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. ... 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." (שם, פסקה 36 לפסק דינה של הנשיאה ביניש).

חריגים למנגנון "הניקוד הכולל"

37. למנגנון "הטבות מס יישובים", שנסקר לעיל, קיימים כיום שלושה חריגים בפקודת מס הכנסה, במובן שהזכאות להטבות מס ליישובים אינה מכוח מנגנון הניקוד הכולל.

38. **החריג הראשון – "יישובי אזור קו עימות דרומי"** – מוסדר בסעיף 11(ב1) לפקודה. סעיף זה מעוגן בפקודה כהוראת שעה מאז שנת 2007, ולמעשה הוא קדם למנגנון הכללי של "הניקוד הכולל", שכאמור עוגן בפקודה בשנת 2015. סעיף 11(ב1) התווסף לפקודה במסגרת תיקון מכוח חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007 (להלן: **חוק הסיוע לשדרות**). תכליתו של חוק הסיוע לשדרות שיקום אזור קו עימות דרומי, נוכח המצב הביטחוני השורר שם מאז שנת 2000. "יישובי אזור קו עימות דרומי" הם יישובים השוכנים עד 7 קילומטרים מגדר המערכת המקיפה את עזה. סעיף 11(ב1) לפקודה קובע:

(ב1) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אזור קו עימות דרומי זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 20% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 241,080 שקלים חדשים, ובלבד שאם הוא זכאי לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם; לעניין זה, "אזור קו עימות דרומי" – כהגדרתו לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007.

39. **החריג השני, יישובים הסמוכים לחבל התקומה**, מוסדר בסעיף 11(ב2) לפקודה, והתווסף לה לאחרונה כהוראת שעה במסגרת תיקון מס' 290 מכוח חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני חקיקה), התשפ"ו-2026, שעבר בכנסת ביום 30.3.2026 (להלן: **תיקון 290**). מקורו של התיקון בהצעת חוק ממשלתית, שביקשה להעניק הטבות מס לתושבי היישובים הסמוכים ל"חבל התקומה", במטרה לעודד הגירה של אוכלוסייה משלמת מס ליישובים אלה, לחזקם ולתמוך בשיקומם ובפיתוחם לאחר הפגיעה שחוו בעקבות טבח השבעה באוקטובר (הצעת חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני חקיקה), התשפ"ו-2025, ה"ח 1901). תושבי יישובי חבל תקומה (עוטף עזה) מקבלים זה מכבר הטבות מס, מכוח סעיף 11(ב1) הנ"ל.

40. כפי שניתן ללמוד מדברי ההסבר לתיקון 290, הבחירה ביישובים הסמוכים לחבל תקומה לצורך הטבות מס, נשענה על עבודת מטה ממשלתית מקיפה שבחנה את היקף הפגיעה ביישובי הדרום, והתבססה על מדד משולב הכולל מספר תחומים ואינדיקטורים, אשר אפשרו להעריך באופן השוואתי את רמות הפגיעה ביישובי הדרום השונים. ממצאי העבודה הצביעו על כך שכ-25% מיישובי הדרום – מתוכם 26 היישובים הסמוכים ל"חבל תקומה" ועליהם חל תיקון 290 – חוו פגיעה חריגה המצדיקה התערבות ממשלתית ייעודית. תיקון 290 נסמך על תשתית זו וקובע כהוראת שעה עד שנת 2029:

(ב2) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב יישוב הסמוך לחבל התקומה, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור כאמור בפסקה (1) שבסעיף קטן (ב) ועד גובה התקרה הקבועה באותה פסקה, ובלבד שאם הוא זכאי באותה שנה לזיכוי ממס לפי סעיף קטן (ב1), ייווסף לזיכוי ממס שהוא זכאי לו לפי אותו סעיף קטן, שיעור של 7% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית, ולתקרת ההכנסה ייווסף סכום נוסף על הסכום

הקבוע לפי אותו סעיף קטן של 36,000 שקלים חדשים, ובלבד שסך שיעור הזיכוי ממס לתושב כאמור לפי סעיף קטן זה לא יעלה על 14% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 180,000 שקלים חדשים; תושב יישוב הסמוך לחבל התקומה שזכאי לזיכוי כאמור בסעיף קטן זה וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם; לעניין זה, "יישוב הסמוך לחבל התקומה" – יישוב אשר ביום תחילתו של חוק הטבות מס ליישובים (תיקוני חקיקה), התשפ"ו-2026, היה יישוב הסמוך לחבל התקומה כמשמעותו בפרק ד' לחוק שיקום נרחב לחבל התקומה כאזור מיקוד לאומי וסיוע ליישובים הסמוכים אליו, התשפ"ה-2025.

הדיונים בתיקון 290 והתשתית המקצועית שהוצגה לוועדת הכלכלה כחלק מהליך חקיקתו

41. **החריג השלישי הוא חוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה), התשפ"ו-2026 (להלן: חוק יישוב מעורב).** חוק יישוב מעורב מוסיף את סעיף 11(ב3) לפקודת מס הכנסה ומקנה זיכוי ממס בשיעור של 12% מההכנסה החייבת מיגיעה אישית לתושבי "יישוב עירוני מעורב" בנגב או בגליל, ששיעור תושביו היהודים או הלא-יהודים נע בין 35% ל-55% והוא מדורג עד אשכול 5 במדד הפריפריאליות.
42. אף שהחוק מנוסח בלשון ניטרלית לכאורה, בפועל רק שתי ערים עומדות בתנאיו, נוף הגליל ועכו, וכיוון שעכו כבר נהנית מהטבה זוהי מכוח ההסדר הכללי, מדובר בחוק שנתפר באופן מלאכותי למידותיה של נוף הגליל ומעניק לה הטבה ייעודית. תכלית חוק יישוב מעורב היא לערוך שינוי דמוגרפי בעיר נוף הגליל, כפי שעלה מהצהרותיהם המפורשות של יוזמי החוק ונציגי הממשלה במהלך הליכי החקיקה בדבר הצורך לייהד את הגליל, לשמר רוב יהודי בנוף הגליל ולמנוע את "התמעטות" האוכלוסייה היהודית בה.
43. כמו החוק מושא עתירה זו, גם חוק יישוב מעורב נחקק ללא תשתית עובדתית מינימלית ובניגוד לעמדותיהם המקצועיות של נציגי משרד המשפטים, משרד האוצר ורשות המסים, תוך יצירת חריגה מלאכותית ופרטיקולרית ממנגנון הטבות המס הכללי והשוויוני הקבוע בסעיף 11 לפקודה. העותרת כאן, ביחד עם כמה תושבי נצרת, הגישה עתירה (בג"ץ 13590-06-26), בדרישה להורות על ביטול החוק, או לחלופין, להפעיל את דוקטרינת "העיפרון הכחול" לביטול התנאי המפלה של "יישוב עירוני מעורב" והחלת הטבת המס באופן שוויוני על כל יישוב המדורג באשכול 5 או נמוך מכך במדד הפריפריאליות.
44. אם כן, שני החריגים הראשונים ממחיש כי סטייה ממנגנון החלוקה הכללי – "הניקוד הכולל" – עשויה להיות מוצדקת מקום שבו המחוקק מחליט להעניק חבילת סיוע או שיקום, נוכח נסיבות חריגות ומובחנות, כגון מצב ביטחוני מתמשך או אסון רחב היקף באזור מסוים, היוצרות צורך בהתערבות ייעודית וממוקדת. סטייה כאמור חייבת להישען על תשתית עובדתית מבוססת ועל קריטריונים ענייניים, המצביעים בבירור על ייחודיות המקרה ועל הצורך בהבחנה. בהקשר זה, ההסדר שנקבע ביחס ליישובים הסמוכים ל"חבל התקומה" מהווה דוגמה מובהקת למהלך שנשען על עבודת מטה מקצועית ומדדים השוואתיים, אשר נועדו לבסס הצדקה עניינית לחריגה ממנגנון הניקוד הכללי. יתר על כן, ההסדרים הללו אינם מבחינים בין היישובים הכלולים בתוך אותו אזור פגיע ביטחונית על סמך קריטריונים שרירותיים.
45. החוק מושא עתירה זו, כמו חוק יישוב מעורב, ובניגוד לשני החריגים הראשונים, אינו נשען על עבודת מטה מקצועית, תשתית עובדתית סדורה, קריטריונים אובייקטיביים או מכלול חקיקה שיקומית-ייעודית. כפי שמומחש לעיל, החוק מושא העתירה נחקק בתוך כאוס עובדתי מוחלט ובלא כל תשתית נתונים. הליך

חקיקתו התאפיין בהנדוס לאחר של קריטריונים מלאכותיים ושרירותיים (כגון קריטריון המרחק הגיאוגרפי העמום של שני קילומטרים מהגדר וקריטריון מיגון הסעות תלמידים בלבד), אשר שונו תדיר משיבה לשיבה ללא כל הצדקה מקצועית, ותוך השתקה אקטיבית של גורמי המקצוע באגף התקציבים שביקשו להציג נתונים סותרים. החוק אינו חלק ממהלך שיקומי או מחבילת סיוע, ואינו מבקש ליתן מענה לצורך ביטחוני אובייקטיבי או לאסון לאומי מוכח. הוא מהווה ניסיון מניפולטיבי לעקוף את עקרון השוויון וליצור מסלול הטבות סקטוריאלי וייעודי לקבוצת יישובים ספציפית ומקורבת ליוזם הצעת החוק ולמשיב 3 עצמו, תוך עקיפת מנגנון הניקוד השוויוני של סעיף 11 לפקודה.

46. הדמיון המבני בין חוק יישוב מעורב לבין החוק מושא העתירה מובהק: בשני המקרים בחר המחוקק לסטות באופן קיצוני ממנגנון הניקוד הכללי והשוויוני של סעיף 11 לפקודה. בשני המקרים נעשה הדבר ללא עבודת מטה, ללא נתונים אובייקטיביים ותוך התעלמות מוחלטת מאזהרותיהם של שומרי הסף המקצועיים והמשפטיים. בשני המקרים מדובר בחקיקה המעצבת קריטריונים מלאכותיים "למראית עין" כדי להשיג תוצאה פוליטית מסומנת מראש, ובכך שומטת את הקרקע תחת רציונליות החוק, ופוגעת בעקרון השוויון.

הטיעון המשפטי

א. החוק אינו חוקתי

47. החוק פוגע בזכות החוקתיות לשוויון באמצעות חלוקה מפלה ושרירותית של משאב ציבורי – הטבת מס – לקבוצת נישומים מוגדרת, על יסוד קריטריונים שנבחרו ועוצבו במיוחד כך שיחולו על סקטור מסוים, ובתוך כך על יישובים ספציפיים בלבד. בכך נפגעים גם עקרון כלליות החוק, שלטון החוק, והדרישה כי פגיעה בזכויות יסוד תיעשה לתכלית ראויה ובמידה שאינה עולה על הנדרש. בנוסף, ההסדר מעורר קושי נורמטיבי מיוחד נוכח תחולתו על יישובים בשטחים הכבושים, באופן המחזק את המסקנה בדבר פגם בתכליתו. על יסודות אלה נעמוד להלן.

48. ואולם, בטרם הבחינה החוקתית על פי מבחני פסקת ההגבלה נפתח בכשלים בהליך החקיקה, שדי בהם כדי להורות על בטלותו של החוק.

ב. הליך החקיקה פגום באופן המוביל לבטלות החוק

49. כפי שהומחש בהרחבה לעיל, החוק מושא העתירה נחקק בהליך חקיקה פגום, החורג מכל אמת מידה של הליך חקיקה תקין, שקוף ורציונלי. הפגמים שנפלו בהליך החקיקה נוטלים מהחוק את אופיו כהכרעה פרלמנטרית מושכלת, מבוססת ושוויונית. הפגמים נעוצים בשלושה היבטים: ראשית, הצעת החוק שונתה מן היסוד **לאחר הקריאה הראשונה**, ועברה מהצעה המבוססת על 'מאוימות' כללית להצעה המבוססת על קריטריונים טכניים (מרחק מן הגדר ומיגון הסעות). שנית, סביב החוק שרר כאוס עובדתי: לא הונחה רשימת יישובים סופית, אומדני העלות השתנו תדיר, ויועמ"שית הוועדה התריעה כי חסרים נתונים ומידע בסיסיים. הכאוס הוחרף נוכח שינויי הנוסח, בשלבים מתקדמים בהליך החקיקה. שלישית, הנדסת הקריטריונים לאחר על מנת שייתפרו למידותיהם של תושבים ספציפיים, הובילה להטעיית חברי הוועדה, ומנעה קבלת החלטה מושכלת. נתייחס להלן לשלושת ההיבטים.

50. **שינוי החוק לאחר שעבר בקריאה הראשונה**: כאמור, הצעת החוק שונתה דרמטית לאחר הקריאה הראשונה. הצעת החוק המקורית, שהונחה על שולחן הכנסת, ביקשה להעניק הטבות מס להתנחלויות בגדה המערבית על בסיס קריטריון "מאוימות" שנקבע בידי מערכת הביטחון. לאחר שנוסח זה עבר בקריאה

טרומית, נערכו דיוני הכנה לקריאה ראשונה, ואותו נוסח כללי עבר קריאה ראשונה. רק בשלב מאוחר זה, כחודש וחצי בקירוב מאוחר יותר, הוצג בפני ועדת הכספים נוסח חדש ושונה מן היסוד לקריאה שנייה ושלישית, אשר זנח את קריטריון ה"מאוימות" הכללי והחליפו במנגנון זכאות שונה לחלוטין, המבוסס על קריטריונים חדשים של מרחק מן הגדר, דרישה למיגון ירי בהסעות תלמידים, ותנאי סף סוציו-אקונומיים. שינוי מהותי זה, שנעשה בשלב מתקדם של הליך החקיקה, מבלי להחזיר את ההצעה למסלול פרלמנטרי תקין ומלא, פגע ביכולתם של חברי הכנסת להשתתף בהליך החקיקה באופן מושכל. חברי הכנסת עצמם התריעו בדיון כי מדובר ב"חוק חדש" ושונה מזה שהצביעו עליו. כאמור, אף יועמ"שית הוועדה ציינה בדיונים ובחוות דעתה, כי הנוסחים השונים וההבדלים ביניהם, מחבלים בקבלת החלטה מושכלת בידי חברי הכנסת.

51. **היעדר תשתית עובדתית ומידע לא מהימן:** כמתואר לעיל, לאורך הדיונים התברר כי לא הוצגה רשימה סופית, ברורה ויציבה של היישובים שיהנו מן ההטבה; כי לא הובהר כיצד מיושמים הקריטריונים; כי קיימות מחלוקות פרשניות בסיסיות באשר לאופן מדידת המרחק מן הגדר; וכי גם אומדני העלות וההיקף השתנו תדיר. החקיקה התקדמה כאשר שוב ושוב נציגי המשיב 3 מבהירים כי לא הצליחו לקבל ממשרד הביטחון מידע אודות היישובים עליהם תחול החקיקה, או הבנה של אופן קביעת הקריטריון שהוצע ביחס סוג המיגון ומהותו של קריטריון זה. היועצת המשפטית של הוועדה, עו"ד שלומית ארליך, ציינה כי המידע החסר ביחס לנוסחים המוצעים וההבדלים שבהם "אינו מאפשר קבלת החלטה מושכלת". היעדר תשתית עובדתית ומידע מהימן ביחס לליבת ההסדר, פגע ביכולת הוועדה לקיים דיון ענייני ומבוסס.

52. **הנדסת הקריטריונים לאחור באופן מלאכותי פגעה ביכולת לקבל החלטה מושכלת:** כמתואר לעיל, הקריטריונים שנקבעו בנוסח החוק הונדסו באופן מלאכותי. נציג משרד המשפטים תיאר אותם כ"קריטריונים שהם מלאכותיים, הם נועדו לשקף מאוימות כלשהי... הם אקראיים. לא ברור לפי מה הם נבחנו...". גם הלשכה המשפטית במשיב 3 עמדה על שרירותיות הקריטריונים, והיועצת המשפטית לוועדה הבהירה כי הקריטריונים המוצעים יוצרים "מודל שרירותי, שאין בו קריטריונים ברורים, גלויים ושוויוניים". הנדסת הקריטריונים בהליך החקיקה מהווה פגם היורד לשורש ההליך, שכן היא הטעתה את המחוקקים ומנעה מהם להצביע על החוק בהתאם לתשתית עובדתית גלויה. בחירתם של קריטריונים טכניים, מלאכותיים וזרים למטרות המיסוי בצורת סוג המיגון של כלי רכב, יצרה מצג שווא של אובייקטיביות ביטחונית, בעוד שבפועל מדובר ב"הנדסת תוצאה" שנועדה לתחום את הטבת המס לקבוצה מזוהה מראש. הוויכוח שהתקיים בדיון מיום 19.5.2026, לנגד עיני המצלמה, בין ח"כ בתוך הקואליציה שגילו ש"יישוביהם" אינם כלולים בתוך קריטריון עמום זה והופתעו מכך, המחיש את האופן בו פגעה בחירת קריטריון כה תלוש, בעקרון ההשתתפות של חברי הכנסת בהליכי החקיקה. בשל אופיו ואקראיותו של הקריטריון, הליך החקיקה לא התבסס על בירור עובדתי, אלא על מניפולציה של נתונים, אשר שללה מן המחוקק את היכולת להפעיל שיקול דעת עצמאי, רציונלי ושקוף, והפכה את ההצבעה למהלך המבוסס על מצג שווא.

53. הפגם בהליך החקיקה הוחרף בשל השתקת הדרג המקצועי והכפפתו לעמדה פוליטית מוכתבת, כפי שהודגמה בהשתקת נציג רשות המסים בדיון ביום 19.5.2026 והימנעותו בעקבותיה מהצגת מידע. השתקת זו פגעה פגיעה ישירה ביכולתה של ועדת הכספים לקיים הליך חקיקה רציונלי ומנעה מחברי הכנסת גישה ישירה לתשתית המקצועית הנדרשת לשם קבלת החלטה מושכלת. לצד השתקת הדרג המקצועי, חקיקת החוק לוותה במשא ומתן פוליטי ישיר וגלוי על תחולת ההטבה, שבמהלכו נדונו "בשידור חי" אילו יישובים יכללו בגדר החוק, תוך בחינה מפורשת של כוחם הפוליטי של היישובים השונים ושל מספר ה"מתפקדים"

בהם למפלגות הקואליציה. בכך נחשף כי חלוקת ההטבה לא עוצבה על בסיס אמת מידה מקצועית וכללית, אלא על בסיס שיקולים סקטוריאליים ופוליטיים זרים.

54. לסיכום, הליך חקיקתו של החוק מושא העתירה לוקה ברצף של פגמים מצטברים: החלפת ההצעה בהצעה חדשה ושונה לאחר הקריאה הטרוםית; היעדר נתונים ותשתית עובדתית מספקת; הנדסת קריטריונים מלאכותיים שנועדו להוביל לתוצאה מסוימת מראש; הישענות על מנגנון ביטחוני עמום ובלתי שקוף; והשתקת הדרג המקצועי. בהצטרבותם, פגמים אלה שוללים מן החוק את אופיו כהכרעה פרלמנטרית מושכלת, ומצדיקים לבדם את התערבותו של בית המשפט הנכבד.

55. הלכה עקבית היא כי בית המשפט הנכבד נוהג בריסון ובאיפוק בביקורת שיפוטית על הליכי חקיקה של הכנסת, מתוך כיבוד עקרון הפרדת הרשויות ומעמדה המיוחד של הכנסת. ואולם, "מוסכם כי הליך חקיקתי שנפל בו פגם היורד לשורש ההליך אינו הליך חקיקתי ראוי" (אהרן ברק **חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד חופש העיסוק** כרך ד': הביקורת השיפוטית 1799 (2023) (להלן: **ברק**); בג"ץ 4885/03 **ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה שיתופית בע"מ נ' ממשלת ישראל**, פ"ד נט(2) 14, 41 (2004) (להלן: **עניין ארגון מגדלי העופות**); בג"ץ 5131/03 **ליצמן נ' יושב ראש הכנסת**, פ"ד נט(1) 577 (2004)).

56. המקרה שלפנינו הוא מקרה שכזה, בו נפל פגם היורד לשורש ההליך. החקיקה עסקינן אינה עומדת בעקרון ההשתתפות, שלפיו לכל חבר כנסת יש זכות להשתתף בהליך החקיקה (ר' **עניין ארגון מגדלי העופות**, בעמ' 43). עקרון זה איננו מתמצה במתן אפשרות לחברי הכנסת לנכוח פיזית בדיוני מליאת הכנסת או הוועדה. עקרון ההשתתפות משמעו מתן אפשרות אמיתית, רצינית והוגנת לחברי הכנסת לעיין ולדון, להעיר ולהאיר, לשאול ולשקול – הכל על מנת שיהיה סיפק בידם לגבש עמדה מושכלת בסוגיה שעל הפרק" (בג"ץ 10042/16 **קוונטינסקי נ' כנסת ישראל**, פסקה 52 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) סולברג (6.8.2017) (להלן: **עניין קוונטינסקי**)).

57. בהליך החקיקה עסקינן לחברי הכנסת לא עמדה כל אפשרות לקבל החלטה מושכלת, וכמו בעניין **קוונטינסקי**, בית המשפט יתבקש להורות מטעם זה על בטלות החקיקה.

58. ואולם, אפילו לא יבוטל החוק בשל הפגמים בהליך החקיקה, הרי שהוא אינו חוקתי, משום שאינו עומד בתנאי פסקת ההגבלה שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (הוא פוגע בזכויות יסוד מוגנות; אינו עונה על הגדרת חוק; אינו הולם את עריכה של מדינת ישראל; תכליתו בלתי ראויה ופגיעתו בלתי מידתית). לכן נעבור עתה, ונפתח בפגיעתו של החוק בזכויות אדם.

ג. הפגיעה בשוויון

59. החוק מושא העתירה מעניק הטבת מס לקבוצת נישומים מוגדרת, על יסוד קריטריונים שהונדסו במיוחד למידותיהם, ללא רלוונטיות לתכליות הראויות של דיני המס. הטבת מס היא הוצאה תקציבית: משמעותה היא גביית מס מכלל הציבור והפניית המשאב לקבוצה ספציפית. במקרה זה על דרך של פטור מתשלום מס. כאשר הקצאה זו נעשית ללא קריטריונים שוויוניים, היא פוגעת בזכות לשוויון. באמצעות בחירת קריטריונים נקודתיים (כגון מרחק גיאוגרפי עמום ודרישות מיגון ספציפיות), הוענקה הטבה לקבוצה מסוימת תוך הדרת יישובים אחרים המתמודדים עם סיכונים ביטחוניים או קשיים פריפריאליים דומים. בכך, החוק אינו רק פוגע בשוויון, אלא יוצר עיוות כלכלי המפלה בין אזרחים שווים, ללא כל הצדקה עניינית.

60. כידוע, השוויון הוא זכות יסוד חוקתית, המעוגנת בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (ר', למשל, בג"ץ 6427/02 **התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' הכנסת**, פ"ד סא(1) 619 (2006) (להלן: **עניין חוק טל**)). הפליה, לעומתה,

"היא הרע-מכל-רע. הפליה מכרסמת עד-כלות ביחסים בין בני-אנוש, ביניהם לבין עצמם" (בג"ץ 7111/95 **מרכז השלטון המקומי נ' הכנסת**, פ"ד נ(3) 485, 503 (1996)). יחס שוויוני מתחייב גם ובעיקר משום שהשוויון "הוא ערך יסוד לכל חברה דמוקרטית... הפרט משתלב למרקם הכולל ונושא בחלקו בבניית החברה, בידועו שגם האחרים עושים כמוהו" (בג"ץ 953/87 **פורז נ' ראש עיריית תל-אביב-יפו**, פ"ד מב(2) 309, 332 (1988)). הפליה, לעומת זאת, "היא נגע היוצר תחושת קיפוח ותסכול. היא פוגמת בתחושת השייכות ובמוטיוואציה החיובית להשתתף בחיי החברה ולתרום לה" (בג"ץ 104/87 **נבו נ' בית הדין הארצי לעבודה**, פ"ד מד(4) 749, 760 (1990)).

61. הלכה פסוקה היא, כי חלוקת משאב ציבורי באופן שרירותי, בלי שחלוקה זו תתבסס על יסוד קריטריונים רלוונטיים, ברורים ושוויוניים, פוגעת בזכות לשוויון.

"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... 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..." (עניין **נסר**, פסקה 36 לפסק דינה של הנשיאה ביניש).

62. גיבושם של קריטריונים מלאכותיים שאינם רלוונטיים לשיקולים העומדים בבסיס מדיניות הטבות המס ולמטרותיה, מהווים הטבה לקבוצה אחת, אשר מאפייניה הגיאוגרפיים, הלאומיים והפוליטיים הם מובחנים וברורים. כפי שנקבע בבג"ץ 4906/98 **עמותת "עם חופשי" לחופש דת, מצפון, חינוך ותרבות נ' משרד הבינוי והשיכון**, פ"ד נד(2) 503 (2000), שעסק בהטבות שניתנה לרוכשי דירות בעיר החרדית אלעד:

"גם אם יש יסוד להערכה כי מרובים הם צרכיה של האוכלוסיה החרדית, וכי מרובות הן המשפחות הנתונות במצוקה כלכלית בקרב אוכלוסיה זו, הרי בחינת רמת 'הזכאות' של רוכשי דירות, ככל שהיא מעוגנת בצרכים הכלכליים ובמצב הסוציו-אקונומי, חייבת להיעשות על-פי אמות-מידה אחידות לכלל האוכלוסיה. משפחה נזקקת, אשר על-פי נתוניה יש להעניק לה סיוע לצורכי דיור, צרכיה נקבעים על-פי התכלית שלשמה ניתן הסיוע – ההיזקקות החברתית-כלכלית. כאשר התכלית היא סיוע מהטעם של צורך כלכלי, מידת הסיוע מושפעת מגודל המשפחה, מהכנסתה, מתנאי הדיור העומדים לרשותה ומיתר הנתונים האישיים המצביעים על נזקקות. מצוקת דיור היא אותה מצוקה לכל משפחה נזקקת. כל הנזקקים לסיוע מהווים קבוצת שוויון אחת, תהא אשר תהא השתייכותם הלאומית, הדתית, הקהילתית והחברתית." (שם, בעמ' 514).

63. הניסיון לטעון כי הקריטריונים שנקבעו משקפים בהכרח רמת סיכון ביטחוני המצדיקה חריגה ממנגנון ההטבות הכללי, אינו נשען על תשתית עובדתית מספקת; וממילא שיקול ביטחוני נקודתי, שהוא מנותק מאמות המידה הכלליות של דיני הטבות המס ליישובים, אינו מצדיק כשלעצמו את ההסדר שנבחר. מדובר, אפוא, בהסדר שרירותי שמעניק הטבות מס לקבוצת יישובים מובחנת, ללא הבחנה עניינית, תוך הפליית

ישובים אחרים. בכך פוגע החוק בכבודם של תושבי שאר היישובים שלא יזכו להטבה ובשוויון ההזדמנויות שלהם ליהנות מהקצאה שוויונית של משאבי ציבור.

64. פגיעה בשוויון הופכת לפגיעה בכבוד האדם כאשר היא שוללת מן הפרט את היכולת לנהל את חייו באופן אוטונומי ולהיות מוכר כשווה בין שווים:

"אכן, קיימת זיקה ישירה בין עקרון האוטונומיה לבין מושג הכבוד. אדם, המגלה כי לבחירותיו לא ניתן משקל שווה לאלו 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 שיש טעם ממשי לדבר, הוא, ללא ספק, אדם שכבודו נפגע.

מסקנתי זו מתחזקת בהינתן הדעת לזיקה שבין אוטונומיה וזכויות-יסוד לבין המשאבים שבכוחה של חברה להעמיד, דוגמת ביטחון, חינוך, רפואה, איכות סביבה, שוק חופשי, מפעלי תרבות וכדומה. זיקה זו מתבטאת בשניים: מחד, קיומם של משאבים חברתיים מרחיב את כוח ההגשמה העצמית של היחיד. הוא יוצר תנאים המקלים על אדם לפתח את אישיותו, ופורש אופקים חדשים לכוח הבחירה... מכך נהנים בני החברה כולם, וזאת בפרט שעה שמדובר במשאבים שלא ניתן לוותר על ההנאה הצומחת מהם – כמו ביטחון אישי ואיכות סביבה, שהם מה שנהוג לכנות 'טובין ציבוריים'." (עניין **חוק טל**, פסקאות 5-6 לפסק דינו של השופט לוי).

65. כאשר המדינה מעניקה הטבות ומשאבים באופן מפלה, היא מצמצמת את יכולתו של האדם לעצב את מסלול חייו באופן השווה לאחרים ומגבילה את מרחב ההזדמנויות והבחירה שלו. במובן זה, הפגיעה בשוויון כרוכה גם בפגיעה בכבוד האדם, שכן היא שוללת מן הפרט את האפשרות לפעול כסובייקט אוטונומי הנהנה מהזדמנות שווה להשתלב בחברה, להתפתח ולהשפיע על עתידו. החוק מושא העתירה מורה על חלוקה בלתי מוצדקת של משאבי ציבור, המעדיפה יחידים על פני אחרים ללא בסיס ענייני, ומשדרת יחס מפלה הפוגע במעמד השווה של כלל האזרחים (עניין **נסר**, פסקאות 44-46 לפסק דינה של הנשיאה ביניש).

66. הפליה זו משדרת מסר חברתי מדיר כלפי נישומים שלא נכללו בהטבה ללא טעם ענייני. הטבות מס אינן שונות מהקצאת כספי ציבור לקבוצה מצומצמת: גם אם אין העברה ישירה, מדובר בפועל בגביית מס מכלל הציבור ובהשבתו רק לחלקו. בהיעדר קריטריונים רלוונטיים, נוצרת העדפה בלתי מוצדקת של אחדים על פני אחרים הדומים להם, באופן הפוגע בעקרון השוויון ומבטא יחס מזלזל במעמדו השווה של הפרט.

ד. החוק אינו כללי, ולכן אינו עונה על הדרישה כי הפגיעה בזכויות האדם תהיה בחוק

67. על פי סעיף 8 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, אין לפגוע בזכויות היסוד אלא בחוק. פרופ' אהרן ברק מצביע על דרישות המינימום לחוק:

"העיקרון החוקתי של שלטון החוק דורש, בהיבט התורתי שלו, כי כל חוק יקיים כמה דרישות מינימום אשר בלעדיהן אין הוא יכול להיקרא 'חוק'. ... כלליות החוק; נגישות החוק (לרבות פומביות); בהירות החוק; שלילת תחולה למפרע (רטוראקטיביות)." (ברק, 1788).

68. בחינת התקיימותן של דרישות המינימום היא חלק מן הביקורת החוקתית :

"אף בהיעדר חוק יסוד מפורש הקובע את תכונותיה של נורמה משפטית תקפה, נדרש בית משפט זה לא פעם לבחינת היסודות החוקתיים הנדרשים להתקיים בתהליך חקיקה בשביל שזו תהיה ברת תוקף... בהקשר זה, עקרונות היסוד לזיהוי של חוק תקף הם היותו ודאי, פומבי, כללי וצופה פני עתיד." (בג"ץ 1213/10 ניר נ' יו"ר הכנסת, פסקה 5 לפסק דינו של השופט ג'ובראן (23.2.2012)).

69. דרישת הכלליות, אשר "מופרת אם ההוראה מוחלת על קבוצת אנשים ידועים ומזהים" (ברק, 1792), קובעת, כי –

"הנורמות המשפטיות יבטאו עמדה עקרונית באשר לדרך ההתנהגות הראויה במצבים מסוימים באשר לאופן ההקצאה של משאבים ציבוריים וכדומה – ולא יתבססו על זהויותיהם של האנשים אליהן מכוונות הנורמות... עקרון שלטון החוק... מחייב כי הנורמות הקבועות בחקיקה יהיו כלליות ('אוניברסליות') במהותן : הן אמורות לחול על קבוצה בלתי מסוימת של אנשים, המאופיינת לפי תכונות מסוימות. חקיקה 'פרטית' המכוונת לאנשים מסוימים – בין אם הם נמנים במפורש ובין אם מדובר בהגדרה שהיא כללית למראית עין בלבד, אך מכוונת למעשה לאנשים מסוימים – עומדת בסתירה לעקרון שלטון החוק." (אמנון רובינשטיין וברק מדינה המשפט החוקתי של מדינת ישראל 286-288 (2005)).

ר' עוד : בג"ץ 2905/20 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' כנסת ישראל, פסקאות 139-141 לפסק דינו של המשנה לנשיאה מלצר (12.7.2021); חיים גנז "על כלליותן של נורמות משפטיות" עיוני משפט טז 579 (1991); מיכל טמיר "חקיקה פרסונלית – חקיקה סלקטיבית?" חוקים יב 173 (2018).

70. החוק מושא העתירה מפר את עקרון שלטון החוק, ובפרט את דרישת כלליות החוק הנגזרת ממנו, שכן אין מדובר בהסדר נורמטיבי כללי המכוון למצבים מופשטים, אלא בחוק שעוצב ונתפר למידותיה של קבוצה מובחנת של תושבי יישובים ספציפיים. אף שהחוק מנוסח בלשון כללית לכאורה, הקריטריונים שנקבעו בו – מרחק מסוים מן הגדר וסוג מיגון מסוים בהסעות תלמידים – נבחרו באופן המזהה מראש קבוצת נהנים קונקרטיים. בכך חורג החוק מן הדרישה כי נורמות משפטיות יבטאו קביעה עקרונית ואחידה, המתקבלת "מאחורי מסך של בערות", ואינן נשענות על זהותם של הנהנים מהן. סטייה זו מעקרון הכלליות מעידה על שימוש שרירותי בכוח השלטוני ועל העדפה בלתי מוצדקת, ועל כן אינה עונה על דרישת המינימום של "חוק" כנדרש בפסקת ההגבלה.

71. החוק, אם כן, אינו מקיים את דרישת החוקיות במובנה המהותי, המחייבת כי פגיעה בזכויות תיעשה בהסדר כללי, ברור ובלתי שרירותי. ואולם, אפילו לא תתקבל המסקנה כי די בפגם זה לבדו כדי לשלול את תוקפו, הרי שדרישת הכלליות משליכה ממילא גם על יתר רכיבי הבחינה החוקתית – ובפרט על שאלת התכלית הראויה ועל מבחני המידתיות.

"... הדרישה לפגיעה 'בחוק' או 'לפי חוק' מהווה ביטוי לעקרון שלטון החוק לא רק במובנו הפורמאלי אלא גם במובנו המהותי-הצרי. בהתאם לכך, בכדי לצלול את הבחינה החוקתית חייבת חקיקה הפוגעת בזכויות אדם לקיים את כל היסודות החיוניים לתוקפה של חקיקה כנורמה משפטית מחייבת, ובהם

פומביות, נגישות, כלליות, חוסר עמימות והעדר שרירותיות... בשיטתנו המשפטית, הדרישות האמורות – ובהן הדרישה לבהירות ולהעדר עמימות של הנורמה הפוגעת – עשויות להתבקש גם ממרכיביה המהותיים של פסקת ההגבלה, ובהם דרישות התכלית הראויה והמידתיות." (בג"ץ 10203/03 "המפקד הלאומי" בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד סב(4) 715, 815 (2008)).

72. בענייננו, מכלול התבטאויות יוזמי החוק והאופן שבו הוחלפו נוסחי ההצעה במהלך הליך החקיקה, כמו גם הקריטריונים שנקבעו לבסוף, מלמדים בבירור כי אין מדובר בהסדר כללי שנקבע על בסיס אמות מידה ענייניות, אלא בחוק שעוצב מראש כדי לשרת אינטרסים כלכליים של קבוצה מסוימת תוך ניסיונות התאמה מלאכותיים שנועדו להקנות לו מראית עין של כלליות על מנת להתגבר באופן מלאכותי על הקושי החוקתי. הדבר עולה מן המעבר מנוסח ההצעה המקורי, שהתבסס על "מאוימות", אל נוסח חדש ושווה מן היסוד; מן ההנדסה החוזרת של התנאים כך שיתפסו בגדרם קבוצה מסוימת; מן התלות ב"פרסום משרד הביטחון" שאינו חלק ממנגנון המס הכללי; ומן התחולה הרטרואקטיביות של החוק. בנסיבות אלה, החשש כי מדובר בקריטריונים "תפורים" הוא ממשי ומובהק. כפי שנקבע:

"ככל שעסקינן בקריטריונים 'תפורים', אשר כל עניינם לשמש כסות להעברת תמיכה למוטב מסוים, מובן כי אלו חותרים באופן מובהק תחת החובות האמורות. הם מנוגדים לחובת המדינה לכוון סטנדרד תמיכה אחיד וכללי המנותק מזהותם וממאפייניהם של הצדדים העתידים ליהנות מהתמיכה, וכן סותרים את חובתה לנהוג על-פי שיקולים וקריטריונים ענייניים ושוויוניים בהקצאת משאבי הציבור. קריטריונים 'תפורים', המטיבים עם אחד או מדירים את האחר, נושאים עימם מימד של חוסר תום-לב ופגיעה בעקרונות נוספים המחייבים את המנהל הציבורי, כגון חובת הרשות לנהוג בשקיפות ומתן אפשרות נאותה לציבור לפקח על פעילות הרשות. מובן, לפיכך, כי פרקטיקה זו מנוגדת בתכלית לאמות המידה המצופות מהמדינה בכל הנוגע לחלוקת משאבי הציבור ... לעיתים קיימות אינדיקציות העשויות לחזק את המסקנה כי מדובר בקריטריונים 'תפורים'. כך למשל, כאשר לקריטריונים אופי רטרואקטיבי, קרי, כאשר בעת קביעתם ניתן לדעת את זהותם של הנהנים מההטבה, ולא ניתנת לזכאים פוטנציאליים אחרים כל אפשרות להתאים ולהכין את עצמם לקבלת ההטבה, מתחזקת האפשרות כי מדובר בקריטריונים 'תפורים'. כמו כן, כאשר הקריטריונים מתנים את הזכאות לתמיכה במאפיינים ספציפיים כגון גודל או סממן המזוהה דווקא עם מוטב מסוים, עשויה עובדה זו לעורר חשד כי הקריטריונים לא נועדו אלא לשם העברת כספים לאותו המוטב. גם בחינה תוצאתית של זהות הנהנים מהתמיכה עשויה ללמד על 'תפירת' הקריטריונים, כאשר מובן כי מסקנה זו תלך ותתחזק ככל שעל-פי מבחן התוצאה ניכר יהיה כי ניתנה הטבה לא מידתית לקבוצה מסוימת" (בג"ץ 3354/12 זנכלל בע"מ נ' ממשלת ישראל, פסקה 17 (18.8.2014)).

73. חוק פרסונלי או פרטיקולרי שעוצב לפי מידותיהם של אדם או קבוצה מסוימת, הוא חוק שמחייב ביקורת חוקתית קפדנית. "נוכח פגיעתו האפשרית בעקרון שלטון החוק, יש לבחון חוקתיותו של חוק שדבק בו פגם

פרסונלי ביזכוכית מגדלת" (בג"ץ 5119/23 **התנועה לטוהר המידות נ' הכנסת**, פסקה 59 לפסק דינו של מ"מ הנשיא פוגלמן (26.10.2023); בג"ץ 2412/23 **התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' הכנסת**, פסקה 10 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז (3.1.2024)).

על רקע דברים אלה נמשיך בבחינה החוקתית.

ה. החוק אינו הולם ערכים דמוקרטים

74. החוק אינו הולם את ערכיה הדמוקרטית של המדינה. עיקרם של ערכים אלה נמצא במאפיינים הבסיסיים של כל משטר דמוקרטי: השוויון, שלטון החוק, כלליות הנורמה, שקיפות ההליך והקצאת משאבים ציבוריים על פי אמות מידה ענייניות. חוק אשר מחלק הטבת מס לקבוצה מוגדרת על יסוד קריטריונים מלאכותיים, לאחר הליך חקיקה שנעדר תשתית עובדתית מספקת ותוך התעלמות עקבית מעמדת הגורמים המקצועיים, חותר תחת ערכים אלה ואינו מתיישב עמם. כפי שנקבע:

"הכרה בריבונות העם המתבטאת בבחירות חופשיות ושוות; הכרה בגרעין של זכויות אדם, ובהן כבוד ושוויון, קיום הפרדת רשויות, שלטון החוק ורשות שופטת עצמאית..." (א"ב 11280/02 **ועדת הבחירות המרכזית לכנסת השש-עשרה נ' טיבי**, פ"ד נז(4) 1, 23 (2003); ר' גם: בג"ץ 3752/10 **רובינשטיין נ' הכנסת** (17.9.2014)).

75. החוק מושא העתירה מעניק הטבה כספית לקבוצת אנשים מסוימת, הנמנית על מצביעי מפלגתו של השר האמון על הענקת ההטבה, והכל בדרך של קביעת קריטריונים שברור כי נתפרו כך שיחולו עליה. כל זאת, נעשה לאחר בסמוך להחלטה על מועד בחירות קרב ובא, בהליך חקיקה פגום, שבמהלכו הוחלפה ההצעה המקורית בהצעה שונה מן היסוד; כאשר לא הונחה בפני חברי הכנסת רשימה סופית, ברורה ויציבה של היישובים הזכאים; לא הוצגה תשתית עובדתית מספקת; וכאשר הדרג המקצועי שב ומתריע מפני הקשיים החוקתיים והמעשיים שבהסדר, ובתגובה הוא מושתק באופן אקטיבי. לכך מצטרפים אופיו הרטרואקטיבי של החוק, והעובדה שתחולתו תלויה במנגנון עמום, דינמי ובלתי שקוף. מכלול זה אינו מתיישב עם חקיקה דמוקרטית המבוססת על כללים כלליים, שוויוניים וענייניים, ופוגע קשות באמון הציבור בהליך החקיקה ובטוהר המידות השלטוני.

ו. תכלית החוק אינה ראויה

76. כידוע, תכליתו של חוק תיחשב ראויה אם מטרתו להגן על זכויות אדם או להגשים אינטרס ציבורי חשוב (בג"ץ 1308/17 **עיריית סלואד נ' הכנסת**, פסקה 63 לפסק דינה של הנשיאה חיות (9.6.2020)). תכליתו הראויה של מנגנון הטבות המס ליישובים, כפי שהוכרה בפסיקה וכפי שמשקף ממבנהו של סעיף 11 לפקודת מס הכנסה, היא עידוד פיזור אוכלוסין, חיזוק יישובי פריפריה וגבול, ומשיכת אוכלוסייה מבוססת ליישובים הזקוקים לכך, על יסוד אמות מידה כלליות ושוויוניות. כפי בנקבע **בעניין נסר**:

"... ביסוד המודל המעוגן בסעיף 11(ב) לפקודה... 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 [...] 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" (עניין נסר, בפס' 32).

77. ואולם, בענייננו, גם אם יאומץ ההסבר המוצהר לחוק – שלפיו מדובר בהסדר שנועד לעודד התיישבות באזור מסוים באמצעות תמריץ מס – אין מדובר בתכלית ראויה, שכן משמעותו המעשית של החוק היא עידוד מעבר של אזרחים ישראלים ליישובים המצויים בשטח כבוש, באמצעות הטבה פיסקלית ייעודית מקופת הציבור.

78. תכלית מעשית זו – עידוד והעמקת התיישבות אזרחית בשטחים הכבושים – אינה יכולה להיחשב תכלית ראויה. תכלית זו עומדת בסתירה לעקרונות היסוד של המשפט הבינלאומי, האוסרים על העברת אוכלוסייה אזרחית של המדינה הכובשת אל השטח הכבוש. בית הדין הבינלאומי לצדק חזר וקבע כי העברת אוכלוסייה אזרחית על ידי ישראל לשטחים הכבושים והמשך ביסוס נוכחותם שם מנוגדים להוראות אמנת ג'נבה הרביעית (ר' חוות הדעת של בית הדין הבינלאומי לצדק, Legal Consequences arising from the Policies and Practices of Israel in the Occupied Palestinian Territory, including East Jerusalem, Advisory Opinion (19.7.2024) (להלן: **חוות הדעת**)).

79. סעיף 49(6) לאמנת ג'נבה הרביעית קובע, כי "המעצמה הכובשת לא תעביר חלקים מאוכלוסייתה האזרחית אל השטח הכבוש". בית הדין הבינלאומי לצדק פירש סעיף זה בחוות הדעת ככולל איסור על העברת אוכלוסייה אזרחית של המדינה הכובשת לשטח הכבוש לא רק באמצעות כפייה, אלא גם באמצעות מדיניות, תמריצים ותכנון מדינתי. בהתאם, עצם קיומה של מדיניות המעודדת התיישבות בשטח הכבוש מהווה הפרה של הדין הבינלאומי, גם אם המעבר של האזרחים הוא "וולונטרי".

80. התנחלויות, על פי חוות הדעת, יוצרות מצב בלתי חוקי הפוגע באופן שיטתי בזכויות הפלסטינים המוגנים תחת דיני הכיבוש. הן מערערות את ההגנה שהדין הבינלאומי מעניק לאוכלוסייה המוגנת מפני חדירה של אוכלוסיית הכובש לשטחה. ההתנחלויות יוצרות "עובדות בשטח", ומשנות את אופיו. הן כרוכות בהפקעת קרקעות פרטיות וציבוריות, ומובילות לניצול משאבי טבע (מים, קרקע ומחצבים) לטובת המתנחלים, על חשבון האוכלוסייה המוגנת. הן יוצרות מערכות חוק נפרדות ומערכים נפרדים של זכויות וחובות, החלות על האזרחים הישראלים ועל התושבים הפלסטינים המוגנים – הפרדה אשר משמעה הפליה והפרדה גזעית. נוכחות המתנחלים מייצרת סביבה כופה כלפי פלסטינים, במקרים רבים אלימה ונעדרת אכיפה, וזו מובילה בתורה לעקירה אסורה של פלסטינים וכן למגבלות המוטלות על פלסטינים, המשפיעות על זכויותיהם של לחופש תנועה, לקניין, לפרנסה ולשירותים בסיסיים.

81. אם כן, בית הדין הבינלאומי לצדק קבע בחוות הדעת, כי מדיניות ההתנחלויות והעברת אזרחים לשטח הכבוש מפרה את סעיף 49 לאמנת ג'נבה הרביעית; כי הנוכחות הישראלית המתמשכת בשטח באמצעות התנחלויות פוגעת בזכויות המוגנים הפלסטינים ובלתי חוקית; וכי ישראל מחויבת להפסיק את פעילות ההתנחלות ואף לפנות מתנחלים.

82. בית משפט נכבד זה פסק: "חוות דעת של בית הדין הבין-לאומי היא פרשנות של המשפט הבין-לאומי, הנעשית על ידי הגורם השיפוטי העליון במשפט הבין-לאומי... יש ליתן לפירוש שנותן בית הדין למשפט הבין-

לאומי את מלוא המשקל הראוי" (בג"ץ 7957/04 מראעבה נ' ראש ממשלת ישראל, פ"ד ס(2) 477, 523 (2005)).

83. לפיכך, אם תכלית החוק היא אכן עידוד התיישבותם של אזרחים ישראלים ביישובים שעליהם הוא חל, הרי שמדובר בתכלית פסולה. חוק פנימי אשר תכליתו המעשית היא עידוד מעבר של אוכלוסייה אזרחית של המדינה הכובשת אל שטח כבוש, וחיזוק ההתיישבות בשטח הכבוש באמצעות תמריץ מס, אינו יכול להיחשב חוק שתכליתו ראויה. תכלית כזו עומדת בסתירה לעקרונות היסוד של המשפט הבינלאומי החלים על השטח הכבוש, ובכללם האיסור על סיפוח ועל שינוי דמוגרפי באמצעות מדיניות התיישבותית הנתמכת בידי המדינה.

84. מנגד, אם המשיבים יבקשו לטעון כי לא זו תכליתו האמיתית של החוק, וכי ההסדר לא נועד לעודד מעבר ליישובים שבשטח הכבוש, אזי המסקנה החלופית אינה מיטיבה עם החוק – אלא להיפך. בנסיבות אלה, אין מנוס מן המסקנה כי תכליתו האמיתית של החוק אינה קידום מדיניות מס כללית ועניינית, אלא הענקת הטבה סקטוריאלית ממוקדת לקבוצת יישובים ולציבור נהנים מסוים, באמצעות חריגה "תפורה" ממנגנון ההטבות הכללי שבפקודה. מסקנה זו נלמדת ממבנה החוק, מן הקריטריונים שנבחרו, מן החלפת נוסח ההצעה בשלב מתקדם של הליך החקיקה, ומהיעדרה של תשתית מקצועית או עובדתית סדורה.

85. מסקנה זו מתחזקת עוד נוכח עיתויו של החוק בהתקרב מועד הבחירות לכנסת, ונוכח תחולתו הרטרואקטיבית (כאמור, החוק אושר ביום 4.6.2026, אך נקבע כי יחול למפרע מיום 1.1.2026). תחולה רטרואקטיבית של הטבת מס, מקום שבו זהות הנהנים ידועה מראש והקריטריונים עוצבו כך שיחולו על קבוצה מסוימת, היא אינדיקציה מובהקת לכך שאין מדובר בהסדר נורמטיבי כללי הצופה פני עתיד, אלא במהלך שנועד להעניק טובת הנאה כספית מיידית וממוקדת לציבור מסוים. בנסיבות אלה, התכלית הנחזית של החוק אינה תכלית ציבורית כללית, אלא העדפה פרטיקולרית של קבוצה מזוהה.

86. אינדיקציה מובהקת נוספת לכך שתכליתו של החוק אינה ראויה, נעוצה בעיתוי שבו קודם ואושר בסמוך להחלטה על מועד בחירות קרב ובא. עיתוי זה, בשילוב עם אופיו הפרטיקולרי והמגזרי של ההסדר, מעיד כי אין מדובר בחקיקה פיסקלית כללית המשרתת תכלית ציבורית לגיטימית, אלא שימוש במשאבי המדינה ככלי להפקת רווח פוליטי ישיר וחלוקת "מתנות חינם" לקהל בוחרים מוגדר ומסומן מראש ערב הבחירות. חקיקה המעניקה הטבות מס מפליגות לקבוצה סקטוריאלית מובחנת, המזוהה פוליטית עם מפלגתו של השר הממונה על ביצוע החוק ועם יוזמי הצעת החוק, כאשר היא נעשית בצל מערכת בחירות קרובה, מהווה שימוש לרעה בכוח החקיקה של הרוב הפרלמנטרי. תחת הגשמת אינטרס ציבורי רחב, החוק מתפקד כהסדר של "כלכלת בחירות", בדרך של ניצול סמכויות שלטוניות ומשאבים ציבוריים מוגבלים כדי להשפיע על ציבור הבוחרים באמצעות מתן הטבה כספית רטרואקטיבית מיידית.

87. תכלית של חלוקת משאבים ציבוריים ומתן הטבות מס ייעודיות לסקטור ספציפי ערב בחירות, תוך עקיפת מנגנון הניקוד הכללי והשוויוני הקבוע בסעיף 11 לפקודה, אינה יכולה להיחשב "תכלית ראויה". היא עומדת בסתירה מוחלטת לחובת ההגינות המוטלת על רשויות השלטון, ובפרט בתקופת בחירות. במקום שהמחוקק יפעל "מאחורי מסך של בערות" לטובת הכלל, העיתוי חושף כי החוק הונדס לאחור כדי לשמש כלי תעמולתי, לטובת קמפיין הבחירות של מפלגות הקואליציה באמצעות ויתור על הכנסות ממסים של קבוצת בוחרים מועדפת, על חשבון כלל הציבור הנושא בנטל המס.

88. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח הדינמיקה שנחשפה בדיוני הוועדה, שבהם הדרג המקצועי באגף התקציבים וברשות המסים הושתק באופן אקטיבי על ידי עוזרו של שר האוצר (המשיב 3) ונמנע ממנו להציג

נתונים המראים, כי הטבת המס היא כלי בלתי יעיל שאינו משיג את מטרתו המוצהרת. השתקה זו, לצד המשא ומתן הפוליטי הגלוי שהתנהל בוועדה על אודות כוחם הפוליטי של היישובים השונים ומספר ה"מתפקדים" בהם, מוכיחה כי הליך החקיקה כולו הוכפף לצרכים האלקטורליים הצרים של הקואליציה לקראת הבחירות.

89. אם כן, עיתוי החוק, לצד מאפייניו הפרטיקולריים והרטוראקטיביים, חושף כי תכליתו האמיתית אינה קידום מדיניות מס עניינית, אלא הענקת שוחד בחירות מוסווה בדמות הטבת מס לקבוצה מוגדרת של בוחרים ומקורבים פוליטיים. תכלית כזו חותרת תחת אושיות המשטר הדמוקרטי, פוגעת קשות באמון הציבור בטוהר המידות של הליך החקיקה, ואינה יכולה להיות תכלית ראויה.

90. תכלית זו אף חותרת תחת עקרון השוויון, תחת כלליות החוק, ותחת האיסור על שימוש בכוח החקיקה ובמשאבי הציבור לשם העדפה פרטיקולרית של קבוצה מסוימת. אין זה מתפקידו של הסדר מס לחלק טובת הנאה לקבוצת נהנים מזוהה על יסוד קריטריונים שנקבעו אד הוק, מחוץ למנגנון הכללי הקבוע בפקודת מס הכנסה המסדיר על בסיס אמות מידה אחידות את מדיניות הטבות מס ליישובים, וללא הצדקה עניינית.

91. הנה כי כן, בחינת תכליות החוק מובילה בשני התיבים לאותה מסקנה: אם תכליתו היא עידוד מעבר ליישובים שבשטחים הכבושים – הרי שהיא פסולה משום שהיא מעודדת, באמצעות הדין הפנימי, מצב שהמשפט הבינלאומי ההומניטרי מגדיר כבלתי חוקי; ואם אין זו תכליתו האמיתית, הרי שתכליתו הנלמדת מן ההסדר, מן הקריטריונים, מן ההליך ומן העיתוי היא מתן הטבה סקטוריאלית לקבוצה מסוימת של נהנים ובוחרים. כך או כך, אין מדובר בתכלית ציבורית כללית היכולה להצדיק סטייה כה חדה ממנגנון ההקצאה הכללי והשוויוני שקבע המחוקק עצמו בפקודת מס הכנסה. החוק מבקש – באחת משתי דרכים פסולות – להשתמש בדיני המס לצורך השגת מטרה שאינה יכולה לעמוד במבחני פסקת ההגבלה: או עידוד והעמקת ההתיישבות האזרחית הישראלית בשטח כבוש, תוך הפרת המשפט הבינלאומי; או הענקת הטבה פרטיקולרית לקבוצה סקטוריאלית מוגדרת, ערב הבחירות לכנסת. משכך, החוק אינו מקיים את דרישת התכלית הראויה.

ז. הפגיעה בלתי מידתית

92. אפילו היה החוק הולם את ערכיה של מדינת ישראל ואפילו היתה תכליתו ראויה, הוא אינו צולח את מבחני המידתיות שבפסקת ההגבלה בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. הפגיעה בזכויות לשוויון היא קשה ובמידה שעולה על הנדרש, לפי שלושת מבחני המשנה.

93. **מבחן המשנה הראשון – מבחן הקשר רציונאלי**, בודק האם יש קשר רציונאלי בין התכלית לאמצעי שנבחר, במובן שהאמצעי תורם או בכוחו לתרום למימוש תכלית החקיקה. בחינת הקשר הרציונאלי אינה נעשית בחלל ריק, אלא על יסוד הנתונים, הבדיקות וההערכות שעמדו לפני המחוקק בעת החקיקה. כפי שנקבע, "הערכת קיומו של קשר רציונאלי מתבססת על מערכת העובדות שהונחו בפני המחוקק, ועל ההערכה של המחוקק שנתקבלה על בסיס עובדות אלה" (אהרן ברק, **מידתיות במשפט** 382 (2010)). ועוד: "רציונליות דורשת עובדות. 'התאמה' מחייבת נתונים" (בג"ץ 366/03 **עמותת מחויבות לשלום וצדק חברתי נ' שר האוצר**, פ"ד ס(3) 509, 464 (2005)).

94. בענייננו, הקושי אינו רק בכך שהתשתית העובדתית היתה חסרה, אלא בכך שהיעדרה שולל את עצם האפשרות לבסס קשר רציונאלי בין האמצעי שנבחר לבין התכלית הנטענת. אם תכלית החוק, כמשתמע ממערך הטבות המס שבפקודה, היא לעודד מעבר אוכלוסייה ליישובים הזכאים ולחזקם באמצעות תמריץ

כלכלי, הרי שלצורך הוכחת התאמתו של ההסדר היתה חובה להניח לפני הוועדה נתונים מינימליים: אילו יישובים ייכללו בו בפועל; מה מאפייניהם; אם קיימת בהם בכלל אפשרות קליטה של תושבים חדשים; אם קיימת בהם הגירה שלילית או קושי ממשי במשיכת אוכלוסייה; ואם יש יסוד להניח שהטבת המס אכן תשפיע על החלטות מגורים. אלא שתשתית כזו לא הונחה. להפך: לאורך הליך החקיקה לא הוצגה רשימה סופית, יציבה וגלויה של היישובים שיהנו מן ההטבה; מספר היישובים השתנה מדיון לדיון; ואף נציגי הממשלה הבהירו כי לא עלה בידם לקבל ממשד הביטחון "לא רשימת יישובים סדורה ולא הבנה של איך הקריטריון בנוי" (דברי נציגת המשיב 3 בדיון ועדת הכספים מיום 13.5.2026, בעמ' 27).

95. עוד התברר, כי תחולת ההטבה תלויה במנגנון ביטחוני חיצוני, עמום ומשתנה, שאינו מגדיר יישובים באופן ישיר, אלא נשען על פקודה צבאית ברמת צירים ועל "פרסום משרד הביטחון", אשר אינו חלק ממנגנון המס הכללי ואינו מאפשר ודאות לציבור הנישומים ואף לא הסתמכות עליו. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי מדובר בתמריץ מס ברור, גלוי ויציב, המסוגל להשפיע באופן ממשי על החלטות מגורים.

96. גורמי המקצוע הבהירו פעם אחר פעם כי אין תשתית עובדתית מספקת לבחינת ההסדר, וכי גם מבחינה מהותית הטבות מס אינן בהכרח כלי אפקטיבי להשגת תכלית של עידוד הגירה או חיזוק יישובים. נציגת רשות המסים עמדה כבר בשלבים המוקדמים של ההליך על כך שכאשר מדובר באיום ביטחוני, הטבות מס אינן "תרופה נכונה לבעיה". אף מחקר בנק ישראל, שביקש הדרג המקצועי להציג לוועדה, הראה כי הטבות המס מגיעות ברובן המכריע לתושבים שהיו נשארם ביישוב גם בלעדיהן, ואינן משיגות באופן אפקטיבי את תכליתן המוצהרת של עידוד הגירה פנימית. נתונים אלה אינם שוליים; הם נוגעים ישירות לשאלה אם יש בכוחו של האמצעי שנבחר לקדם את התכלית שבשמה נחקק החוק.

97. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה שלא הוצגה כל אינדיקציה לכך שלפחות חלק מן היישובים שלטובתם נחקק החוק סובלים בפועל מקושי במשיכת אוכלוסייה, מהגירה שלילית, או ממחסור ביכולת קליטה המצדיקים תמריץ מס ייחודי. למעשה, בדיוני הוועדה התברר כי ההיפך הוא הנכון (ר' דברי יועמ"שית הוועדה, עוה"ד ארליך, בפרוטוקול מס' 871 משיבת ועדת הכספים מיום 25.02.2026, עמ' 13-14: "מהמידע ששמענו מהממשלה, עולה שאזור יהודה והשומרון נהנה ממילא מרמת ביקושים גבוהה. ואז נשאלת השאלה איך זה באמת מסתדר עם תכלית ההטבות").

98. בלי נתונים, לא ניתן לבסס את ההנחה שהענקת הטבת המס תשנה התנהגות, ולא רק תעניק טובת הנאה כספית למי שממילא מתגוררים באותם יישובים או היו בוחרים להתגורר בהם גם בלעדיה. בהיעדר נתונים על זהות היישובים, על צורכיהם, על יכולת הקליטה שלהם, על דפוסי ההגירה אליהם וממנה, ועל ההשפעה הצפויה של ההטבה, אין בסיס לקבוע שהחוק עשוי להגשים את התכלית המוצהרת שלו. ממילא, כאשר לא הוכח שהאמצעי שנבחר מסוגל לקדם את התכלית שבשמה נחקק, החוק אינו עומד במבחן הקשר הרציונלי.

99. **מבחן המשנה השני – האמצעי שפגיעתו פחותה**, בודק האם מבין האמצעים האפשריים, ישנו אמצעי שפגיעתו בזכויות פחותה אשר משיג את התכלית המתבקשת מחקיקה זו. ישנו, כאמור, מגוון רחב של כלים ואמצעים שלא טמונה בהם פגיעה בזכות לשוויון, או שהפגיעה הנגרמת בגינם היא פחותה. דרך המלך, כמובן, היא זו הקבועה במנגנון הניקוד הכללי שבסעיף 11 לפקודת מס הכנסה. חלוקת הטבות מס ליישובים בהתבסס על קריטריונים ברורים ושוויוניים היא אמצעי החלוקה שמבטיח פגיעה פחותה בזכויות לכבוד ולשוויון (עניין **נסר**, פסקה 48 לפסק דינה של הנשיאה ביניש). מנגנון זה נחקק מלכתחילה כמענה לדרישה החוקתית והפסיקתית לחלוקת הטבות מס לפי אמות מידה כלליות ורלוונטיות, ולא לפי רשימות שמיות או הסדרים פרטיקולריים.

100. ככל שסבר המחוקק כי קיימים מאפייני סיכון או מצבי פריפריאליות שאינם מקבלים ביטוי מספק במנגנון הקיים, עמדה בפניו הדרך לתקן את הקריטריונים הכלליים באופן רוחבי, או לקבוע אמת מידה כללית נוספת שתחול על כלל היישובים בעלי מאפיינים דומים. הבחירה בנתיב של הטבת מס סלקטיבית, המבוססת על קריטריונים 'תפורים', מהווה את האמצעי הפוגעני ביותר, ועל כן אינה עומדת במבחן המידתיות.

101. זאת ועוד, מהעובדות שלעיל עולה כי במקרים חריגים שבהם בחר המחוקק לסטות מן המנגנון הכללי, הדבר נעשה על בסיס עבודת מטה מקצועית ותשתית עובדתית סדורה, שנועדו לבסס הצדקה עניינית לחריגה. כך היה, למשל, ביחס להסדרים הנוגעים ליישובי קו עימות דרומי וליישובים הסמוכים לחבל התקומה, שנשענו על נסיבות חריגות, עבודת מטה ומדדים השוואתיים. לעומת זאת, החוק דן לא נסמך על עבודת מטה מקצועית, לא על נתונים השוואתיים, ולא על קריטריונים רחבים ושוויוניים, אלא על מנגנון נקודתי ו"תפור", שנועד ללכוד קבוצת יישובים מסוימת. משכך, לא ניתן לומר כי נבחר האמצעי שפגיעתו פחותה. לפיכך, אפילו נניח לטובת המשיבים כי התכלית שביסוד החוק היא לגיטימית (ולא היא), עדיין אין הצדקה לבחור דווקא באמצעי הפוגעני ביותר מבחינת השוויון: יצירת חריג פרטיקולרי ממנגנון חלוקה כללי, במקום בחינה ותיקון של המנגנון הכללי. בכך נכשל החוק גם במבחן האמצעי שפגיעתו פחותה.

102. **מבחן המשנה השלישי – מבחן המידתיות במובנו הצר**, בודק האם מתקיים יחס ראוי בין התועלת הצומחת מהחוק לבין הנזק הנגרם לזכויות, ובפרט האם התועלת מצדיקה את עוצמת הפגיעה. החוק מושא העתירה אינו צולח גם מבחן זה. כפי שפורט לעיל, הפגיעה הגלומה בחוק היא ניכרת ורב-ממדים: החוק פוגע בשוויון בהקצאת משאבי ציבור; יוצר העדפה פרטיקולרית לקבוצת נהנים מוגדרת; מחליש את עקרון כלליות החוק; סוטה מן המנגנון השוויוני שקבע המחוקק עצמו בפקודת מס הכנסה; ופוגע באמון הציבור בכך שהוא משדר כי הטבות מס מחולקות על בסיס קריטריונים שנחזו להיות "תפורים" מראש לקבוצה מסוימת.

103. מנגד, התועלת הנטענת מן החוק נותרה ספקולטיבית ובלתי מוכחת. לא הוצגה תשתית המלמדת כי יש בה תרומה ממשית. כאשר הנזק החוקתי והמערכתי הוא ממשי, ואילו התועלת הציבורית אינה מבוססת, אין מתקיים יחס ראוי בין התועלת לבין הפגיעה. הדברים חמורים במיוחד נוכח ההקשר הרחב של החוק: אין מדובר רק בהענקת הטבה כספית נקודתית, אלא ביצירת מסלול נפרד וייעודי להקצאת משאב ציבורי, מחוץ למנגנון השוויוני הכללי, תוך הסתמכות על קריטריונים עמומים וחיצוניים לפקודה. תקדים כזה פוגע לא רק בנישומים שלא נכללו בהטבה, אלא גם בעקרונות היסוד של שיטת החלוקה עצמה. הוא עלול לפרוץ את הסכר לחקיקה נוספת מאותו סוג – חקיקה פרטיקולרית, סקטוריאלית ובלתי שוויונית – ובכך להעצים את הנזק המוסדי והחוקתי מעבר לעניינו הקונקרטי של חוק זה. לפיכך, גם אם היה ניתן להצביע על תועלת מסוימת שהחוק עשוי להצמיח, אין בה כדי להצדיק את עוצמת הפגיעה שהוא גורם בזכות לשוויון, בכלליות החוק ובשלטון החוק.

ח. לסיכום

104. דינו של החוק להתבטל הן משום שנחקק בהליך פגום היורד לשורשו של עניין, והן משום פגיעתו האסורה בזכויות אדם. הוא עונה על דרישת הכלליות, אינו הולם את ערכיה של מדינת ישראל, תכליתו אינה ראויה ופגיעתו אינה מידתית. הוא כושל בכל אחד מן המבחנים החוקתיים.

105. אשר על כן, בית המשפט הנכבד מתבקש להורות על בטלות החוק.

מיכל תג'ר, עו"ד

ב"כ העותרת