

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 8629/23

בפני:

כב' השופט י. עמית

כב' השופט ח. כבוב

כב' השופטת ר. רונן

העותרת:

מכשירי תנועה ומכוניות (2004) בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד מוטי ארד, גיל נדל וליאת גרבר

נגד

המשיבה:

מדינת ישראל - רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד תהילה רוט

עתירה למתן צו על תנאי; תגובה מקדמית; תשובה לתגובה

פסק דין

השופט ח' כבוב:

האם יש מקום להתערבות שיפוטית בהודעת רשות המיסים מיום 02.04.2023 שכותרתה "הודעה בנוגע לרכב היברידי מתון (MILD HYBRID) מסוג סוזוקי" (להלן: ההודעה)? זוהי, בתמצית, הסוגיה המונחת לפתחנו.

1. בקיצור נמרץ יוסבר, כי ההודעה מושא ענייננו ביטלה את ההפחתה בשווי דמי השימוש ברכב, לה היו זכאים נישומים שהוצמדו להם על-ידי מעסיקהם רכבים מהדגמים שפורטו בהודעה, החל מיום 01.01.2024. זאת, מכיוון, שלאחר בדיקה שנערכה בעקבות התדיינות משפטית בגדרי ת"צ 27418-01-22 (להלן: עניין סקודה), התברר למדינה כי קיימים רכבים המכונים 'היברידי מתון' שסווגו כרכב היברידי לכל דבר ועניין, למרות שבפועל אותם רכבים לא עומדים בהגדרת "רכב משולב מנוע (hybrid)" שנקבעה בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) (הוראת שעה), התשע"ו-2015 (להלן: הוראת השעה), לפיה רכב היברידי הוא "רכב בעל מנוע בוכנה סירוגי בשריפה פנימית המוצת בניצוץ ומנוע חשמלי, אשר יכול לפעול יחד עם מנוע הבוכנה כאמור או במקומו, לצורך הנעת הרכב".

2. על מנת שהקורא יוכל להבין את המחלוקת שניטשה בין הצדדים, יוסבר, ממש על קצה המזלג, כי רכב היברידי הוא רכב בעל שתי מערכות הנעה: מנוע בוכנה שמונע מכוח בעירה של בנזין או דיזל, ומנוע הנעה חשמלית שמופעל באמצעות סוללה חשמלית בעלת הספק משמעותי. כפי שיפורט להלן, מנוע חשמלי כאמור צריך להיות מסוגל לשמש להנעת הרכב למשך כברת דרך שיש בה כדי להביא לחיסכון בצריכת הדלק. מנגד, רכב היברידי מתון הוא רכב בעל מנוע בוכנה שמונע מכוח בעירה, שלצדו מנוע

חשמלי בעל הספק נמוך וסוללה עם קיבולת נמוכה. המערכת החשמלית של רכבים אלו יכולה לסייע למנוע הבוכנה במקרים מסוימים, אך אין ביכולתה להניע את הרכב באופן עצמאי. יודגש, כי אין מדובר בהבדל זניח - כעולה מתגובת המשיבה (פסקה 31), הפער בין רכבים היברידיים ורכבים מסוג 'היברידי מתוך', במונחי הספק, הוא של מאות אחוזים.

3. בעתירה נטען כי דגמי סוזוקי שבהודעה עונים על הגדרת רכב היברידי לפי הוראת השעה, לאור לשונה ותכליתה. לשיטת העותרת, די בכך שמנוע הבוכנה ישמש להנעת הרכב, והמנוע החשמלי יסייע בכך, אך אין דרישה ליכולת הנעה עצמאית על-ידי המנוע החשמלי. כן נטען כי דגמי סוזוקי הרלוונטיים הם בבחינת רכב היברידי גם לפי ההגדרה שבתקנות התעבורה ובהתאם לדיני המס. בפרק הטיעון המשפטי נטען כי לא ניתנה לעותרת זכות טיעון בטרם פורסמה ההודעה, כי המשיבה פעלה בחוסר סמכות, כי ההודעה פוגעת בזכות החוקתית של העותרת לחופש העיסוק, לקניין ולשוויון וכן של לקוחותיה, כי ההודעה לוקה בחוסר סבירות קיצונית, כי המשיבה הפרה בהתנהלותה את חובת ההגינות שהיא חבה לעותרת, כי ההודעה לא עונה על חובת ההנמקה, וכי ההודעה מהווה פגיעה רטרואקטיבית במחזיקים בדגמי סוזוקי המנויים בה. כן התבקש צו ביניים לשם הקפאת המצב הקיים, שניתן בהחלטת השופט נ' סולברג מיום 04.01.2024.

4. מנגד, בתגובתה המקדמית טענה המשיבה כי ההחלטה לתקן את הטעות שנפלה בסיווגם של רכבים היברידיים מתונים מסוג סוזוקי, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בהודעה מושא העתירה, היא החלטה נכונה, המתיישבת עם הלשון ועם התכלית של הוראת השעה, ואין כל עילה להתערבות שיפוטית בנדון. בהקשר זה הובהר כי עמדת המדינה היא שכדי לענות על ההגדרה הלשונית של רכב היברידי, הרכב צריך להיות מסוגל לנוע בשלושה אופנים. על-ידי שימוש בכל אחד מן המנועים, בוכנה וחשמלי, בנפרד ; ועל-ידי שניהם גם יחד. כן הוסבר כי קבלת פרשנותה של העותרת תוביל לאבסורד שכן גם ברכב רגיל ישנה מערכת חשמלית היכולה, באופן תיאורטי, להניע את האוטו מרחק קצר. אשר לתכלית הוסבר כי רכבים מסוג היברידי מתוך לא מקיימים את התכלית העומדת מאחורי ההכרה ברכב כהיברידי לצרכי הוראת השעה, בעיקר בקשר עם צריכת הדלק שלהם. אשר על כן נטען כי אין מקום להתערבות שיפוטית, וכי דין העתירה להידחות תוך חיוב העותרת בהוצאות.

5. את תשובתה לתגובה ייחדה העותרת לחוות הדעת עליה התבססה המשיבה בעיקר בקשר לסוגיית צריכת הדלק, וכן בשולי הדברים לשאלה הפרשנית שעל הפרק.

בדיון שנערך לפנינו חזרו באי-כוח הצדדים על עיקר טענותיהם, ואנו שאלנו את ששאלנו והערנו את שהערנו. לאחר ששמענו את טענות הצדדים הבהרנו כי מצאנו שדין העתירה להידחות. לאחר שנטל הפסקה לשם התייעצות עם מרשתו, עמד עו"ד ארד על מתן פסק דין - ומכאן הכרעתנו.

דיון והכרעה

6. כפי שבית משפט זה פסק וחזר ופסק, "הצעד הראשון בפרשנות דבר חקיקה הוא בפנייה ללשון החוק ולמשמעויות אותן היא יכולה לשאת. לשון החוק היא שקובעת את גבולות פרשנות דבר החקיקה. רק כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות אפשריות שונות, יש לבחור את הפרשנות שמגשימה את תכלית החוק באופן מיטבי" (ע"א 2504/24 המוסד לביטוח לאומי נ' צאנג לין, פסקה 19 (21.04.2024) וההפניות הרבות שם).
7. כאמור לעיל, כבר בתום הדיון שנערך לפנינו לשם השלמות טיעון על הכתובים, מצאנו כי הדין עם המשיבה ואכן אין מקום להתערבות שיפוטית כמבוקש.
8. עיקרו של דבר נסוב על-אודות הפרשנות של ההגדרה שבהוראת השעה, לפיה רכב היברידי הוא "רכב בעל מנוע בוכנה סירוגי בשריפה פנימית המוצת בניצוץ ומנוע חשמלי, אשר יכול לפעול יחד עם מנוע הבוכנה כאמור או במקומו, לצורך הנעת הרכב" (ההדגשה הוספה - ח' כ'). העותרת טוענת כי מדובר בדרישות חלופיות, לאור התיבה "או" (דהיינו, כי המנוע החשמלי צריך להיות מסוגל לפעול, לשם הנעת הרכב, באחת משתי תצורות - יחד עם מנוע הבוכנה או במקומו); ואילו המשיבה טוענת כי מדובר בדרישות מצטברות (קרי, כי המנוע החשמלי צריך להיות מסוגל לפעול, לשם הנעת הרכב, בכל אחת משתי התצורות האמורות - עם מנוע הבוכנה או במקומו).
9. מכיוון שאין חולק כי מקטע זה בהגדרה נועד לפרט על אודות תכונותיו של המנוע החשמלי ברכב היברידי, המחלוקת בין הצדדים היא בעלת אופי תחבירי, ויסודה במבנה המשפט (ראו והשוו: רע"פ 2060/97 וילנצ'יק נ' הפסיכיאטר המחוזי - תל-אביב, פ"ד נב(1) 697, 715 (1998)). אודה ולא אכחד, כי קריאה 'יבשה' של חלק זה בהגדרה, לא מספקת מענה למחלוקת בין הצדדים. ברם, פרשנותה של העותרת מובילה לתוצאה לפיה רכב שכולל מנוע חשמלי קטנטן בעל הספק זעום, יכול להיחשב כרכב היברידי בהקשרנו-אנו. זוהי תוצאה אבסורדית שאין לקבלה; ויוסבר.
10. בבסיס הוראת השעה עמד עיקרון הניטרליות במיסוי בין רכב בעל הנעה רגילה ובין רכב בעל הנעה היברידית; וזאת מכיוון שמדובר בכלי רכב יקרים יותר ובד בבד חסכוניים יותר בדלק (וראו חוזר מס הכנסה מס' 1/2010 שכותרתו "המיסוי הירוק - תקנות שווי השימוש ברכב" בו מתואר כי "ההפחתה כאמור בשווי השימוש של רכב היברידי נועדה לתת ביטוי למבנה העלויות המיוחד של כלי רכב מסוג זה: עלות הרכישה וכתוצאה מכך גם עלויות הון וביטוח רכוש גבוהות יחסית, ועלויות משתנות (דלק, תחזוקה) נמוכה יותר, בהשוואה לרכב עם הנעה קונבנציונאלית" (להלן: החוזר)).
11. הנה כי כן, במקרה זה אנו למדים מתכלית הוראת השעה, כי דרישת מחוקק המשנה היא שהמנוע החשמלי של רכב היברידי יוכל לפעול לצורך הנעת הרכב באופן ממשי וכי לא די בכך שהמנוע החשמלי יהיה 'סרח עודף' למנוע הבוכנה. יתרה מכך, אם תתקבל פרשנות העותרת ייפגע עיקרון הניטרליות שעמד בבסיס ההפחתה; וזאת משום שההפחתה הקבועה בהוראת השעה לרכבים היברידיים תינתן לרכבים שלא נושאים את שילוב המאפיינים הייחודיים של אותם רכבים (כמתואר בחוזר).

12. אכן, ניתן ונכון היה להיטיב ולנסח את סעיף ההגדרה כך שהדברים יהיו ברורים. נקודה זו תילקח בחשבון בעת פסיקת ההוצאות.

13. מכאן, לטענות הנוספות שעלו בעתירה, באשר לסמכות, ההליך ושיקול הדעת.

14. ראשית, הסמכות. לטענת העותרת "הדרך היחידה לרישום וסיווג ו/או לשינוי ו/או ביטול רישום וסיווג של כלי רכב בישראל, היא באמצעות הגשת בקשה לתעודה באגף הרישוי שבמשרד התחבורה", ועל כן רשות המיסים פעלה בחוסר סמכות עת קבעה את האמור בהודעה. טענה זו מוקשית בעיניי. המשיבה, רשות המיסים של מדינת ישראל שהינה חלק ממשרד האוצר, אמונה על יישום דיני המס ואכיפתם מכוח החלטה מס' 779 של הממשלה ה-30 (15.09.2003). ברי כי הרשות פעלה בגדרי סמכותה עת ביקשה לתקן שגגה שנפלה בסיווג כלי רכב מסוג 'היברידי מתון' בכל הקשור להוראת השעה, שהינה חקיקת משנה שהתקין שר האוצר. מכל מקום, רישום כלי רכב ברישיון הרכב נעשה באגף הרישוי על-פי נתוני היצרן, בעוד ששיקולי רשות המיסים והקריטריונים של רשות המיסים הם שונים, לאור התכלית המיסוית.

15. עתה, לדרישת ההליך המינהלי התקין. דומה כי אין חולק בדבר הצורך בהקפדה על הליך מינהלי תקין לשם הגנה על ערכי ההגיונות והשוויון, בהם מחויבת כל רשות מינהלית. הליך מינהלי תקין משפר את איכות ההחלטה שיוצאת תחת ידו של המינהל, ולעיתים הוא אף מאפשר לציבור להשפיע על ההחלטה. קיומו של הליך מינהלי תקין משפר גם את אמון הציבור במינהל, מאפשר ביקורת יעילה על עבודתו ומפחית את הסיכוי לשרירות ושחיתות שלטונית.

כן יצוין, כי החובה לקיים הליך מינהלי תקין כוללת, בין היתר, הקפדה על מתן זכות טיעון (בג"ץ 4988/19 רוזנצווייג מויסה נ' הרשות לשירותים ציבוריים-חשמל, פסקה 88 (20.01.2022)); ונימוק ההחלטה שהתקבלה (בג"ץ 2159/97 מועצה אזורית חוף אשקלון נ' שר הפנים, פ"ד נב(1) 75, 88-89 (1998) (להלן: עניין חוף אשקלון)). במכלול הנסיבות של המקרה דנא, גם אם נכיר בכך שדרך התנהלותה של המשיבה לא הייתה מיטבית, ואינני קובע כי אלו פני הדברים, אין מדובר בפגמים המצדיקים את ביטול ההחלטה גופה. זאת, בראש ובראשונה משום שמדובר בפגמים שבנסיבות העניין ניתנה להם תרופה, עת העותרת נשמעה בכתב ובעל-פה במהלך תקופת ההתארגנות, ועת נימוקיה של הרשות נדונו בפירוט בפני בית המשפט במסגרת הביקורת השיפוטית על ההחלטה.

16. טרם סיום אבהיר כי ביתר טענותיה של העותרת, לרבות אלו בדבר הפגיעה בזכויות חוקתיות שלה ושל לקוחותיה והטענה כי ההחלטה לוקה בחוסר סבירות קיצונית - לא מצאתי ממש בנסיבות העניין. זאת, בפרט, לאור תקופת ההתארגנות הממושכת שניתנה בגדרי ההודעה ומכיוון שרבות מהטענות דן נטענו בשם צרכנים שאין העותרת יכולה לטעון בשמם.

העתירה נדחית בזאת וצו הביניים שניתן בהחלטת השופט סולברג - מבוטל. בנסיבות העניין העותרת תישא בהוצאות המשיבה בסך של 8,000 ש"ח בלבד.

ניתן היום, י"א באייר התשפ"ד (19.5.2024).

(-) שופטת

(-) שופט

(-) שופט