



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4384/10

לפני: כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט א' שהם

המערער: נתיבות דרור (תלם)

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 2

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים מיום
28.04.2010 בתיק עמה -000129/08 שניתן על ידי כבוד
השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: ז' בתמוז התשע"ב (27.06.12)

בשם המערער: עו"ד אליעזר צוקרמן
בשם המשיב: עו"ד ציפי קוינט-שילוני

פסק-דין

השופט י' עמית:

1. המערערת היא מכינה קדם צבאית הפועלת בישוב תלם בדרום הר חברון. המערערת רשומה כעמותה בישראל לפי חוק העמותות, התש"ם-1980, רשומה כמלכ"ר על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, מתוקצבת על ידי משרד הדתות ועל ידי המועצה המקומית האזורית הר חברון הניזונה מתקציבי הממשלה, וחבריה הם אזרחי ישראל.

העמותה עתרה לבית המשפט המחוזי בערעור לפי סעיף 160(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה), בטענה אחת, ולפיה על המשיב להחזיר לה מס מעסיקים ששולם על ידה בשנים 2004-2007, באשר לטענתה, חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975 (להלן: החוק או חוק מס מעסיקים) אינו חל באזור יהודה ושומרון (להלן: האזור).

בית המשפט המחוזי דחה על הסף את הערעור, מן הטעם שבע"א 9163/08 המועצה האזורית בקעת הירדן נ' פקיד שומה עפולה (להלן: עניין בקעת הירדן), נקבע כי

החוק חל גם על תושב ישראל הנמצא באזור, כך שקיים תקדים מחייב של בית המשפט העליון בנושא זה.

2. לא נתקררה דעתה של המערערת, והיא הגישה את הערעור שלפנינו ובו טענה כי עניין בקעת הירדן אינו מהווה תקדים מחייב. המערערת הצביעה על השתלשלות הדברים שהביאה לפסק הדין בעניין בקעת הירדן, ואשר לטענתה, מצביעה על כך שבית המשפט העליון לא נתן דעתו לגופן של טענות. וזו דרך הילוכה של המערערת: שאלת תחולת מס מעסיקים באזור נדונה לראשונה בערעורה של האגודה השיתופית מעלה חבר שבאזור, שנדון בפני כבוד הנשיא (דאז) זיילר בבית המשפט המחוזי בירושלים (עמ"ה 101/97 מעלה חבר, אגודה שיתופית חקלאית נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים יא (4) ה-181). לטענת המערערת, בא כוח מעלה חבר הסכים לתחולת החוק על מרשתו והעניין שנדון שם נסב על נקודה אחרת שאינה צריכה לענייננו, ומטעם זה פסק הנשיא זיילר כפי שפסק, מבלי להידרש לסוגיה של תחולת חוק מעסיקים באזור. בית המשפט העליון, בפניו הובא העניין (ע"א 4949/97 מעלה חבר, אגודה שיתופית חקלאית נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים יד(3) (להלן: עניין מעלה חבר)) אימץ את מסקנת פסק הדין של בית המשפט המחוזי ללא דיון, בקובעו:

"נימוקיו של הנשיא המלומד בשאלת חבותם במס של תאגידים בשטחים המוחזקים, מקובלים עלינו ואנו דוחים את הערעור לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984."

משהובא הנושא פעם נוספת בפני בית המשפט המחוזי, הפעם בעניינה של המועצה האזורית בקעת הירדן, הסתמך בית המשפט המחוזי על פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין מעלה חבר, וראה עצמו מחוייב לתקדים זה (עמ"ה 1017/07 המועצה האזורית בקעת הירדן נ' פקיד שומה עפולה, מיסים כב(5) ה-250, בפני כבוד השופט א' אברהם). על כך הוגש הערעור לבית המשפט העליון, שנדון בעניין בקעת הירדן, ובית המשפט העליון דחה את הערעור באומרו:

"לאחר שבחנו את החומר שבכתב הגענו למסקנה כי צדק בית המשפט המחוזי בקביעתו כי חוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975, חל על המערערת, הנמצאת באזור יהודה ושומרון. הבהרנו לבא כוח המערערת את עמדתנו האמורה. בעקבות זאת הודיע הפרקליט הנכבד כי הוא חוזר בו מן הערעור."

מכאן טענת המערערת, כי בהיעדר הנמקה לגופה של סוגיית תחולת חוק מס מעסיקים באזור, אין לפנינו תקדים מחייב לגופו של עניין.

3. דין הטענה להידחות.

בעניין בקעת הירדן עמדה המחלוקת מושא דיוננו בפני בית המשפט, אשר מצא לאמץ את קביעתו של בית המשפט המחוזי ובכך גילה דעתו כי זו התוצאה הנראית בעיניו. העובדה שבית משפט זה לא מצא לנמק את פסק הדין, אינה גורעת מתוקפו כתקדים מחייב. רשאי בית המשפט לאמץ את נימוקי ערכאה קמא ללא הנמקה מכוח סמכותו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, ואין בכך כדי לגרוע מ"תקדימיותו" של פסק הדין.

4. למעלה מן הצורך, אומר כי לגופו של עניין, איני רואה סיבה לסטות מתקדים בקעת הירדן. אכן, באזור ממשיך לחול הדין ששרר בו עובר לתפיסתו בידי ישראל, וכן הצווים שהוצאו בידי המפקד הצבאי. חקיקה ישראלית אינה חלה אפוא במישרין באזור, אך לגבי התושבים הישראלים המתגוררים באזור, חלה חקיקה ישראלית פנימית שהוחלה באופן פרסונאלי וחוף-טריטוריאלי (ראו בג"ץ 2470/11 יש"ע הירוקה נ' ראש הממשלה, בפסקה 12 (לא פורסם, 1.11.2011)). כך, לדוגמה, נאמר בבג"ץ 1234/10 א. דינמיקה אחזקות 2002 בע"מ נ' המינהל האזרחי (לא פורסם, 21.7.2010):

"המשטר המשפטי החל על התושבים הישראלים המתגוררים בשטחי האזור הוא שונה. לגביהם, קיים רובד חקיקתי נפרד הכולל חקיקה ישראלית פנימית שהוחלה באופן פרסונאלי וחוף-טריטוריאלי. החלה זו נעשתה בשלוש דרכים: האחת, חקיקה מפורשת של הכנסת; השנייה, חקיקת המפקד הצבאי באזור, אשר הוחלה רק על תושביו הישראלים (ראו עניין ינון בעמ' 378 וההפניות המופיעות שם); והשלישית, פרשנות בדבר היקף התחולה של הוראות דין בהקשרים פרטיקולריים (ראו, למשל, ע"פ 123/83 חברת ק.פ.א. פלדות קרית ארבע בעמ' נ' מדינת ישראל, פ"ד לח (1) 813 (1984); ע"א 6056/93 עדן נ' עדן, פ"ד נא (4) 197 (1997))."

5. חוק מס מעסיקים לא כולל אמנם הוראה מפורשת המחילה אותו באזור, אך לטעמי יש מקום להחילו על המערערת, כמו גם על אזרחי ישראל תושבי האזור, מכוח הוראת פקודת מס הכנסה. סעיף 3א(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כי "הכנסתו של אזרח

ישראלי שהופקה ונצמחה באזור יראו אותה כהכנסה שהופקה או נצמחה בישראל", ואזרח ישראלי מוגדר בסעיף כאזרח או תושב או תאגיד שאזרח ישראלי הוא בעל שליטה בו.

סעיף 1(1) לחוק מס מעסיקים קובע כי "בחוק זה – תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה)", וסעיף 4 לחוק, שכותרתו "תחולת הוראת הפקודה", קובע כלהלן:

לעניין דו"ח, שומה, השגה והפרשי הצמדה וריבית יחולו הוראות הפקודה על מס מעסיקים כאילו היה ניכוי שהמעסיק חייב בו, ואילו לענין ביצוע, גביה, עונשין והוראות כלליות אחרות יחולו הוראות הפקודה על מס מעסיקים כאילו היה מס הכנסה.

להבדיל ממס הכנסה המוטל על הכנסה של המקבל (הנישום), הרי שמס מעסיקים מוטל על הוצאה והוא חל על משלם הכנסת העבודה (המעסיק) ולא על מקבלה. עם זאת, וכפי שעולה מסעיפי החוק לעיל, קיימת זיקה הדוקה בין חוק מס מעסיקים לבין פקודת מס הכנסה, ולא בכדי חוק מס מעסיקים הוא חוק קצר המונה שלושה סעיפים אופרטיביים בלבד, בהיותו חוק היונק את חיותו מהוראות פקודת מס הכנסה. פרשנות תכליתית של הוראת סעיף 4 לחוק מעסיקים מזרימה אפוא אל תוך החוק את הוראת סעיף 3 לפקודה לעניין התחולה על אזרח ישראלי באזור.

6. אף איני רואה טעם טוב בגינו יש להחיל את הוראות פקודת מס הכנסה על אזרחי ישראל באזור אך לא להחיל את הוראות חוק מעסיקים על אזרחי ישראל באזור. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם עקרון ההרמוניה החקיקתית ועם הטעמים שהביאו מלכתחילה להחלת דיני מס שונים על אזרחי ישראל באזור, בבחינת תחולה פרסונלית (וראו אמנון רובינשטיין "ישראל והשטחים: סמכויות השיפוט" עיוני משפט יד (תשמ"ט) 415). דומני כי יש אף טעם לפגם בטענתה של המערערת, בהתחשב בכך שכל זיקותיה של המערערת הם לישראל.

סופו של דבר, שאני דוחה את הערעור ומחייב המערערת בהוצאות המשיב בסך 20,000 ₪.

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ד בתמוז התשע"ב (4.7.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט