



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

2. עפ"י תיאור המערער בסיכומיו, המערער הינו הנציג המוסמך של ארגון שירותי ההצלה הקתולית שנוסד בארה"ב בשנת 1943, פועל כמוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר) והינו פטור מתשלום מיסים פדראליים. פעילותו סבה סביב מתן עזרה לנזקקים במישורם שונים: אספקת מוצרי מזון, הלבשה, תרופות, ציוד ומכשירים חינוכיים, בידוריים ותעסוקתיים, קידום השלום וביצוע פרויקטים לפיתוח כפרים, בתי ספר, גשרים, חינוך תזונתי, הכשרה מקצועית, הכשרת עובדים וכיו"ב (ס' 4 ו-7 לתצהיר **דונלד רוג'רס** מטעם המערער). המערער פועל ועוזר לנזקקים ברחבי העולם, באמצעות 70 משרדים בכ-100 מדינות. ההנהלה **הראשית** של הארגון נמצאת בארה"ב, ולארגון הנהלה **אזורית** האחראית על פעילות הארגון במדינות **אירופה ומזרח התיכון**. לארגון גם משרד נציגות (**CRS-JWG**) בבית חנינא, ירושלים, האחראי על פעילות הארגון בגדה המערבית ורצועת עזה (ס' 2 לתצהיר **אליאס קריטס** מטעם המערער). למשרד המקומי מתמנה נציג אמריקאי הכפוף להנהלה האזורית הכפופה להנהלה הראשית בארה"ב.

3. בשנת 1961, פתח המערער משרד בירושלים המזרחית והחל את פעילותו ההומניטארית בירושלים ובגדה המערבית (ס' 6 לתצהיר **רוג'רס**), וביום 12.11.61 נחתם הסכם בין המערער לבין הממלכה הירדנית ההאשמית, שהסדיר את מתכונת **פעילות** המערער בתחומי הממלכה מצד אחד, ועפ"י טענת המערער פטר את המערער, פטור מלא ומוחלט, מתשלום מיסים כלשהם (להלן: ה"הסכם" או "הסכם הפטור"). כדוגמת הסכם הפטור, נחתמו הסכמים עם ארבעה גופים נוספים הממלאים אחר מטרות דומות (**MCC, ICC, SOIR, LWF**) (סעיפים 10-11 לתצהיר **רוג'רס**). לאחר מלחמת ששת הימים, נבחן ע"י רשויות הממשלה בישראל מעמד מוסדות הסעד, החינוך והרווחה, דוגמת המערער, ובהחלטת הממשלה מיום 25.6.1967, כוננה וועדת מנכ"לים לבחינת ה"עניינים הכלכליים של השטחים המוחזקים". הוועדה החליטה ביום 29.6.1967 כי בתחומי האזורים שנתפסו תותר פעילותם של אותם ארגוני סעד וצדקה אשר פעלו במקום עובר לכניסת צה"ל אליו (מוצג א' לנספח ג' בתצהיר **ששון לוי** מטעם המשיב). ביום 19.7.1967, נשלח למערער מכתב (להלן: "המכתב") החתום ע"י א' **שלוש**, מנהלה דאז של המחלקה הכלכלית במשרד החוץ, **המאשר את הסכם הפטור** (ס' 14 לתצהיר **רוג'רס**).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

4. למרות שבסמוך לאחר מלחמת ששת הימים יצא שטח מזרח ירושלים מגדר "שטח המוחזק על ידי צבא הגנה לישראל" והוחלו המשפט, השיפוט והמנהל של המדינה (בהתאם לסעיף 11ב לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח-1948, והצו לסדרי השלטון והמשפט (מס' 1), תשכ"ז-1967), המשיכו רשויות המס ליתן למערער ליהנות מן הפטורים גם לגבי פעילויותיו, ככל שהיו כאלה, בתחומי מזרח העיר, ואין חולק כי המערער לא חויב ולא שילם מס כלשהו. אלה היו פני הדברים, אף שהמכתב הנ"ל (**מיום 19.7.67**) שאישר את הסכם הפטור, התייחס במפורש אל אזור הנשלט על ידי כוחות הצבא: "under Israel military Government", לאמור: שטח שאינו מהווה חלק אינטגרלי מתחומי מדינת ישראל.

5. הטיפול בענייני מוסדות הצדקה, אשר הורשו להמשיך ולפעול באזורי השליטה של כוחות צה"ל הועבר אל המחלקה הכלכלית במשרד החוץ. בעקבות זאת, הוצא ביום **31.7.1967** מכתב החתום על-ידי **ציפורי** מהמחלקה הנ"ל, המופנה אל המחלקה לקשרי חוץ במשרד הסעד ובו נאמר (מוצג ז' לנספח ג' לתצהיר לוי) – "**לפי החלטת ועדת המנכ"לים, ממשלת ישראל תאפשר המשך פעולות ארגונים אלו לפי אותם הסכמים שהיו קיימים ואנו רואים בהם כתופסים לגבינו...**". ביום **22.10.1974** שלח מנהל משרד הסעד, ד"ר מ' **אביצור**, מכתב למערער ובו הוא חוזר ומאשר את תוקף ההסכם כלשונו (מוצג ז', שם).

6. מכוח האשרור האמור של הסכם הפטור, נמנעו רשויות המס בישראל במשך שנים רבות לגבות מהמערער מסים כלשהם. אלה היו פני הדברים גם באמצע שנות ה-70, עת נחקקו: חוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 (להלן: "חוק מס מעסיקים") וחוק מס ערך מוסף תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), ואף נחקק סעיף 245(א) לפקודת מס הכנסה (השולל פטורים והקלות שלא על-פי דין). סעיף 245(א) נחקק בעקבות המלצת הוועדה המיוחדת, אשר הוקמה במטרה לבחון את ההסדרים להקלות שהוענקו לפנים משורת הדין. הוראה דומה נקבעה בסעיף 37 לחוק מע"מ.

אף על פי כן, במסגרת ישיבה של צמרת עובדי מס הכנסה שהתקיימה ביום **15.1.1978** במשרדי מס הכנסה במזרח ירושלים לדיון בסוגיית המיסוי על פעילות הארגונים הבינלאומיים בירושלים, סוכם להותיר על מכונה את המדיניות של אי-גביית המסים (מע"מ 1). סיכום זה חל הן לגבי המסים הישירים והן לגבי המסים העקיפים (לרבות מס ערך מוסף), גם על פעילות בשטחי ישראל (ככל שהיא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

- קיימת), לרבות מזרח ירושלים. לפיכך, מדיניות השלטון הישראלי לפטור את המערער מתשלומי המסים הנוגעים למס שכר ולמס מעסיקים, נותרה כפי שהיא.
7. במהלך המחצית השנייה של שנות ה-80 (1985-1987) הוציא פקיד השומה למערער דרישות לתשלום (ס' 27 לתצהיר לוי), אלא שאין מחלוקת כי המשיב מעולם לא נקט בפעולה כלשהי נגד המערער לגבייתן. גם בשנת 1997 הוציא המשיב למערער דרישות והודעות לתשלום חובות ניכויים בשל פעילותו ולתשלום מס שכר, מס מעסיקים וניכויים שלא ממשכורת. דרישות אלו נדחו על ידי המערער, בשל היותן לשיטתו, בלתי חוקיות, מנוגדות להסכם הפטור ובאות לבטל, שלא כדין, סטאטוס קוו הקיים מאז מלחמת ששת הימים או לכל המאוחר מאז יום 19.7.1967.
8. ביום 23.5.00, הוציא א' לוי, מנהל המחלקה ליחסים בינלאומיים במשרד העבודה והרווחה מכתב (מוצג ח', תצהיר לוי) המאשר את תוקף ותחולת חוזה הפטור, ובו נרשם במפורש לגבי המערער –

"הנדון: CATHOLIC RELIEF SERVICES הארגון הנ"ל
הוא ארגון בינלאומי העובד בשיתוף פעולה עם משרדנו בישראל כולל יהודה ושמרון, עפ"י הסכם עם ממשלת ישראל, הפוטר את הארגון מתשלום מכס ומיסים כלשהם. המשרד הראשי של הארגון נמצא בירושלים. כל מוסדות הממשלה וגופים ציבוריים נתבקשו לכבד את ההסכם שנחתם עם ממשלת ירדן לפני 1967 ואושרר ע"י ועדת המנכ"לים בחודש ספטמבר 1968 (הערה: צ"ל 1967). ואכן, הארגון אינו משלם מכס ומסים על פעולותיו וניהול נציגות הארגון בארץ".

9. ביום 22.10.2003, קיבל המערער שומה שהוציא המשיב לפי ס' 152(ב) לפקודת מס הכנסה, לשנים 2001-1997. על שומה זו, הגיש המערער ערעור בגדר עמ"ה 8006/04, אשר נמחק בהסכמת הצדדים, העניין הוחזר למשיב לצורך משא ומתן, ללא הועיל, וביום 26.10.2006, הוציא המשיב למערער שומה בצו לפי ס' 152(ב) לפקודת מס הכנסה, בה עוסק ערעור זה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

פעילות המערער בישראל

10. אחת מנקודות המחלוקת בין הצדדים היא, האם למערער פעילות בישראל. טענת המשיב לעניין הפעילות בישראל נשענת על העובדה שלמערער משרדים בירושלים, ומנהלים ועובדים נוספים פועלים מתוך משרדים אלו. בא-כוח המשיב הצביע על כך, כי העד **אליאס קרוטס** (פרי' עמ' 11) אישר שבעת מתן העדות במשרדים אלה עבדו **13** עובדים, והעד **רוג'רס** אישר שעבדו עד שנת **1999** כעשרה אנשים. בא-כוח המשיב הוסיף והדגיש, כי עלה מחקירת **קריטס** שבגין פעילותם בירושלים משתכרים מנהלי המערער סכומים גבוהים באופן משמעותי (עמ' 12). כמו-כן, הפנה בא-כוח המשיב לראיות המלמדות שהמערער מעמיד לפעילות במשרדים בירושלים מזכירות (עמ' 13), פותח חשבונות בנק בבנקים ישראלים וכן מחזיק כלי רכב בעלי לוחית זיהוי ישראלית המשמשים את עובדיו בישראל (עמ' 14). בא-כוח המשיב ציין, כי העד **קריטס** דיבר על **5-6** כלי רכב, אך עפ"י תצהיר העד מטעם המשיב מדובר ב-**12** רכבים, ועל כך הוא לא נחקר. עוד הודגש ע"י בא-כוח המשיב, כי עלה מדברי נציגי המערער שהוא מקיים פעילות לוגיסטית בירושלים (עמ' 20), דהיינו מקיים קשר עם הרשויות בארץ.

11. הוראת החוק הרלבנטית למחלוקת בעניין הפעילות בישראל היא, הוראת ס' 15 לחוק הקובע לענייניו כדלקמן –

"יראו פעילות כמנוהלת בישראל אם נתקימה אחת מאלה:

(1) היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;

(2) ניהל אותה מי שעיקר פעילותו בישראל והיא בתחום

הפעילות שהוא מנהל;

(3) היא החלק שנוהל בישראל מפעילות שמרביתה

נוהלה מחוץ לישראל".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

על פני הדברים הוראות סעיף 15(ב)(ג) רחבה דיה כדי לחול על המערער, בהנחה שהראיות אמנם לימדו כי למצער, חלק מפעילותו הכוללת מבוצע בישראל.

12. המערער נשען על ספרו של א' נמדר, **מס ערך מוסף** (2003), 357 והאסמכתאות שם, וכן על ספרם של י' גרוס וא' אלתר, **מס ערך מוסף** (1987), 215. ולדבריו, מדברי מלומדים אלו, ולאור הראיות המונחות לפני בית המשפט הנכבד והמבחנים שנקבעו, מתחייבת המסקנה, כי אף לחלופה הקבועה בס' 15(ב)(3) אין תחולה על המקרה בו עסקינן.

א. לשיטת המערער, למסקנה זו מוביל יישום **מבחן מקום הפעילות עצמה**, מאחר שחלק הפעילות שניתן ליחס לישראל הוא מזערי. כפי שהצהיר **קריטס** (ס' 3 לתצהירו), מאז 1967 ועד לשנת 2010, פעילות המערער בירושלים הייתה פחותה מ-1% מפעילותו הכללית שכל כולה בפרויקטים **בגדה המערבית ורצועת עזה**. שם מבוצעת הפעילות ושם נמצאים העובדים. על כן ברור הוא, כי לפי מבחן מקום הפעילות עצמה, אין תחולה לס' 15(ב)(3) בענייננו. עפ"י הנטען, המערער עובד בסיוע ומתן תמיכה לכל נצרך ולארגונים במישורים רבים (בין אם על ידי חלוקת מזון וצרכים בסיסיים, ובין אם בתמיכת ועידוד הדמוקרטיה והשלום), בחבל **עזה ובגדה המערבית** (עמ' 15, ש' 1-2). לעומת זאת, המערער אינו מחלק מזון ותרופות לירושלים (עמ' 15, ש' 19-21). בתצהיר **קריטס** (ס' 10-13) נמנו עשרים ושניים פרויקטים, תכניות ומיזמים שונים, אשר רובם מבוצע בגדה ובעזה.

המערער הדגיש, כי את מבחן הפעילות, יש לבחון לאור מהות פעילות הגוף הנישום ולא באופן פורמאלי. תכלית פעילות המערער הינה, במתן עזרה לנזקקים, עידוד שלום, קידום חינוך, ואלו מבוצעים אך ורק בגדה ובחבל **עזה**. אין למערער פעילות כלשהי מסוג זה בירושלים. המערער אינו פועל לקידום ערכים אלו בשטחי **מדינת ישראל**, ולהוציא מקרים יוצאי דופן אין לו פרויקטים או מיזמים בארץ.

ב. גם בחינת **מקום הימצא העובדים** מובילה לשיטת המערער, למסקנה של אי-תחולת ס' 15(ב)(3). **קריטס** העיד, כי אומנם למערער יש משרד גם בירושלים בנוסף למשרדים בגדה, **רמאללה ובית-לחם** (עמ' 11, ש' 10-12), אלא שהעובדים נמצאים במשרד **ירושלים** רק **יום אחד** ולכל היותר **יומיים** בשבוע



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

(עמ' 11, ש' 15-16), וביתר ימי השבוע הם נמצאים בשטחי הפעילות, היינו בגדה ובעזה (ע' 12, וע' 15), כאשר העבודה של הארגון כרוכה גם בחלוקה פיזית (ע' 15) וכן בפיקוח והשגחה בשטח. העד **רוג'רס הסביר**, כי עבודת **עשרת** העובדים בגינם חויב המערער במסים נשוא הערעור, מתמצית בביקור במשימות, פרויקטים ומיזמים המבוצעים בג'נין, **בית-לחם, עזה, טול-כרם** (עמ' 17, ש' 9-10), כדי לתמוך בהם, לפקח עליהם ולדווח אודותיהם (עמ' 22). הוא הוסיף, כי אף מי שכביכול עובד במשרד **בירושלים**, נוסע כל יום לעזה (לפחות פעמיים-שלוש בשבוע) ואף לן שם (עמ' 17). לשיטת המערער, הוכח גם שהעובדים נמצאים מרבית שעות השבוע ומרבית שעות היממה בגדה ובעזה, ולא **בירושלים**. הקמת המשרד **בירושלים** נעשתה אך ורק משיקולים של נוחות בתנועה ואי-הגבלת תנועת האזרחים הבאים מחו"ל, וכן מסיבות ביטחוניות, מאחר שעובדי הארגון תושבי ארה"ב מתגוררים בירושלים (עמ' 12, עמ' 15, עמ' 17).

ג. יישום מבחן **מקום ישיבת ההנהלה הבכירה** – מוביל, לשיטת המערער, לאותה מסקנה. כך, כאמור, מקום ישיבת ההנהלה הבכירה של המערער הינו **בארה"ב**. למערער מתמנה מנהל מקומי, שהינו נציג אמריקאי הכפוף להנהלה האזורית, וזו האחרונה כפופה להנהלה הראשית בארה"ב. **בירושלים** לא מתקבלות שום החלטות עקרוניות, כפי שהעיד **קריטס** (עמ' 15). הקמת המשרד **בירושלים** נעשתה משיקולי נגישות ונוחות, משיקולי בטיחות ובטחון ומשיקולים של מדיניות ציבורית וקיום יחסים בינ"ל בין **ישראל לארה"ב**.

ד. מבחן **מקום קבלת ההחלטות היומיומיות** עפ"י הנטען, **קריטס** העיד כי מנהלת הפרויקטים הינה **יסמין** המקבלת את ההחלטות היומיומיות הנוגעות לפעילות המערער. משרדה נמצא **בעזה**, ומרבית עבודתה הינה בעזה **ובבית-לחם** (עמ' 12, ש' 3-4). שוב, מבחן קבלת ההחלטות היומיומיות אינו מתקיים ואין זיקה ל**ירושלים** המצדיקה הטלת מס על פעילות המערער. משרד המערער **בירושלים** הינו אך ורק מעין נציגות, הא ותו לא.

13. מנגד, בא-כוח המשיב טען כי החלופה השלישית שבסעיף 15(ב)(3) לחוק מע"מ מתקיימת לגבי המערער, שכן גם אם יש לו פעילויות נוספות המנוהלות מחוץ לישראל אין כל ספק כי לפחות חלק מפעילויותיו כמלכ"ר, שהינן העמדת משרדים



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

בירושלים, וניהולו השוטף, תוך העמדת כלי-רכב, פעילות לוגיסטית ואף חשבונות בנק, הינן פעולות המתנהלות בישראל. לדבריו, הגם שהמילה "פעילות" לא הוגדרה בחוק, הרי שבניגוד לעמדת המערער, אין כל מקור נורמטיבי, הקובע כי בחינת ה"פעילות" תעשה על ידי המבחנים המצטברים שתוארו. לשיטת בא-כוח המשיב, תכלית חוק מע"מ הינה לגבות מס בשיעור אחיד על כלל הפעילות המשקית בישראל, ופעילות של שכירת משרדים וכן תשלום שכר לעובדים הינן באופן מובהק חלק מהפעילות המשקית המתנהלת בישראל, ולגביה נועד לחול חוק מע"מ. כך, בחינת הצעת החוק הרלבנטית (ה"ח, התשל"ה, עמ' 236) מלמדת, כי כוונת המחוקק הייתה ליצור מסגרת חיוב רחבה ככול האפשר לגבי כלל העסקאות הכלכליות במשק.

14. בא-כוח המשיב הוסיף והדגיש, כי באופן כללי במונח "פעילות" המצוי בסעיף 15(ב) מדובר בהתנהלות הדומה במהותה להתנהלות עסקית, במובן זה שמדובר בפעילות רצופה ונמשכת. עפ"י הסברו, מאחר ומלכ"רים על פי רוב לא פועלים במסגרת עסקית לשם השאת רווחים, המחוקק מצא לנכון שלא להטיל על מלכ"ר מס בגין "עסקה", אלא בגין "פעילות". בהקשר זה, הפנה בא-כוח המשיב לע"ש (מחוזי) 61/86 סקוריטס ביטוח בע"מ נ. מנהל מע"מ (מסים) (יולי 1988), בו נאמר –

"ניתן לפרש את המילים עסקים או פעילות בצורה זהה מבחינה מהותית. הכוונה בפעילות הנה לפעילות של מלכ"ר או מוסד כספי. מלכ"ר מדרך הטבע, כולל גופים שאין כוונתם או פעילותם רווחית או עסקית ולכן חייב היה המחוקק לקרוא לכך בשם פעילות ולא יכול היה להסתפק במינוח קיום עסק. מבחינה מהותית תוכן הפעילות וקיום העסק הינם זהים במובן זה שהם רצופים ונמשכים".

לכן, אליבא דמשיב, העובדה כי קיימים למערער משרדים בירושלים והעובדה שמנהלי המערער ועובדים נוספים פועלים מתוך משרדים אלו כדי לנהל את הפעילות, די בהן כדי לבסס קביעה כי למערער פעילות בישראל החייבת בתשלום מס שכר ומס מעסיקים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

הכרעה בנושא מקום ה"פעילות"

15. ההוראה הנוגעת לעניין הוצגה לעיל, ולשונה ברורה. עפ"י לשון זו לתחולת החוק, די בביצוע **חלק** מן הפעילות בישראל. גם עפ"י גרסת המערער עצמו (דברי נציגו שהובאו לעיל), מקצת פעילותו נעשית בירושלים. אמנם תכלית הפעילות אינה ליתן שירות סיוע בישראל (והחלק המבוצע בישראל הינו בעיקרו החלק הניהולי-מנהלי של הפעילות). אכן, הנהלתו הראשית של הארגון אינה בישראל, אך התחוויר כי בכל זאת דרושה לו תשומת ניהול מקומית המתנהלת כאן. הדברים שתיארו **קריטס ורוג'רס** נכנסים לגדר המונח "**פעילות**" שהוא מעצם טיבו מונח רחב, ולא ראיתי טעם המצדיק צמצום היקפו על דרך פרשנות. בכלל זה, איני סבורה כי יש מקום לקבוע שרק אותו חלק מהפעילות שענייניו תכלית הפעילות רלבנטי. המערער הודה, כי בירושלים מתבצעת פעולת "**ניהול**" מטעם הארגון (סעיפים 6 ו-13 לסיכומי התשובה), אך טען כי אינו מקיים בה פעילות הומניטרית. ואולם, אין מקום לבטל את משמעות ומשקל פעולת ה"ניהול" שגם היא חלק מ"**הפעילות**" – כמובנה בחוק – ואפילו חלק חשוב הימנה.

כאמור, עפ"י ס' 15(3) אף כאשר מרבית הפעילות נוהלה מחוץ לישראל, די בחלק מ**פעילות** שנוהל בישראל כדי להחיל את החוק. זאת, כחלק ממגמת המחוקק להרחיב את העיקרון הטריטוריאלי שאומץ בחוק (נמדר, **מס ערך מוסף** (2009), סעיפים 1002, 1003, 1009, 1011). לשון אחר, העובדות המוכחות מבססות קביעת פעילות מסוימת בישראל גם אם לא גדולה, ואני מקבלת בהקשר זה את עמדת המשיב לעניין תחולה עקרונית של החיובים הנדונים על המערער.

הלכת הפדרציה הלותרנית

16. אעבור לשאלה השנייה שבמחלוקת והיא, תחולת הפטור מהתקופה הירדנית. בהקשר זה, יש חשיבות מרכזית להלכת הפדרציה הלותרנית. המערער אוחז בהלכה זו בשני אופנים. האחד, כמעשה בית דין המחייב את המשיב. השני, כתקדים המלמד על הגישה המשפטית הנכונה בנושא העומד לדין.

לעניין ההסתמכות על אותה הלכה כמעשה בית דין טען בא-כוח המשיב, כי אין ביד המערער לעשות כן, מאחר שמדובר בשימוש אופנסיבי של מי שלא היה צד לדיון, דהיינו בשימוש בטענת המעשה בית-דין כטענת התקפה, וזאת כשאין עסקינן באותם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

מקרים יוצאי דופן המצדיקים קבלת השתק פלוגתא אופנסיבית, כפי שנקבע בע"א 9551/04 **אספן בניה ופיתוח נ. מדינת ישראל** (12.10.09) (נבו)). אשר לאופן השני בו אוחד המערער בהלכה זו, טען בא-כוח המשיב, כאמור, שחלק מקביעות בית המשפט בפרשה זו שגויות ואין מקום ליישמן בענייננו. טענותיו לעניין זה תפורטנה להלן.

17. אעבור להצגת קביעות בית המשפט באותה הלכה. הדיון שם עסק בגוף (הפדרציה הלותרנית) שהיה נציג ארגון סעד עולמי שמרכזו בשוויץ, אשר למן שנת 1948 פעל כמלכ"ר במזרח ירושלים, ביהודה ושומרון ובחבל עזה. הדמיון בין השתלשלות העניינים שם להשתלשלות בעניין דן רב. בשנת 1966 נחתם בין אותו גוף לבין ממלכת ירדן "**הסכם פטור**" אשר בו הוקנו לו פטורים מתשלום מסים שונים. לאחר מלחמת ששת הימים, אשרר מנהלה של המחלקה הכלכלית במשרד החוץ, את **תחולתו של הסכם הפטור** האמור, ובמשך שנים רבות נמנעו רשויות המס בישראל לגבות ממנו מסים כלשהם. בשנת 1998 הוציא המשיב לגוף זה שומות, מבלי שקודם למועד זה הודיעו לו על ביטול **הסכם הפטור**.

18. כבוד השופט **מ' גל** (כתוארו אז) הציג שני טעמים מרכזיים לקביעתו בדבר תוקף **הסכם הפטור**. הראשון, החקיקה הישראלית אימצה אקטים שלטוניים שבוצעו ע"י הממשל הקודם במקום. כל עוד **הסכם הפטור** היה תקף לפי הדין הירדני הריהו בתוקף גם בתחומי מדינת ישראל, לפי כלל ההמשכיות המגולם בתקנה 19 **לתקנות בדבר הסדרי משפט ומינהל (רציפות הליכים אזרחיים, אכיפת פסקים והכרה במסמכים) תשכ"ט-1968**. אשר הותקנו מכוח חוק הסדרי משפט ומנהל (נוסח משולב) תש"ל-1970 (להלן: "**תקנות הרציפות**"). בתקנה 19, נאמר –

"מסמך שניתן או אושר בכל עת שלפני היום הקובע

(הערה: 7.6.67) **על ידי עובד ציבור או משרד ציבורי,**

והיה בר תוקף בשטח התחולה, דינו כמסמך שניתן או

אושר לאותו עניין ובאותו תוקף, על ידי עובד ציבורי או

משרד ציבורי בישראל."



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

הטעם השני, שצוין ע"י כבוד השופט מ' גל הוא – התנהגות המשיב במשך שנים רבות הבהירה את "התכלית האמתית של אשרור חוזה הפטור גם לתחומי העיר המזרחית ... ההתנהגות לימדה על התכלית שעמדה ביסוד הענקתו". (ס' 30, שם).

19. אשר להוראת סעיף 245(א) לפקודת מס הכנסה הקובע, כי – "לא יותרו ניכויים או קיזוזים ולא יינתנו פטורים הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק" (והוראה דומה מצויה בסעיף 37 לחוק מס ערך מוסף) קבע בית המשפט שם, כי תכליתה היא למנוע הקלות וקונצסיות לפני משורת הדין, אך התייחסותה צופה פני עתיד לגבי פטורים והקלות האמורים להינתן, ולא לגבי אלה אשר הוענקו כבר בעבר. בית המשפט הדגיש, כי בהנחה שתכלית הסכם הפטור הייתה לאפשר לגוף המעורב לפעול במזרח ירושלים מבלי שיחוב במסים – הרי העובדה שמס ערך מוסף ומס מעסיקים הוטלו בשלב מאוחר יותר, אינה צריכה, אך בשל כך בלבד, לגרוע מתוקפה של ההתחייבות. יתר על-כן, אפילו היה בסעיף החוק האמור כדי להשפיע על הסכם הפטור, עדיין ניתן היה לצפות מרשויות המס, כרשויות מנהליות סבירות, להודיע על כך למערער בעוד מועד כדי שזה יוכל לכלכל את צעדיו בהתאם. בית המשפט הצביע על עמדת רשויות המס במשך תקופה ארוכה והדגיש, כי הביטול אינו יכול לפעול למפרע. עפ"י מבחני הסבירות, השינוי יכול להתייחס כלפי העתיד ולא לגבי העבר. בית המשפט הוסיף, כי הטענה לפיה לא ניתן להעלות טענת השתק כלפי רשויות המס, אינה יכולה להיות מכריעה בהקשר הנדון, שכן מדובר כאן בהתחייבות קונקרטיית בהסכם כלפי אדם פלוני, להבדיל מטענות השתק הנובעות מכוח מצג כללי כלפי סקטור נרחב של אנשים. עם זאת, בידי השלטון לבטל את ההסכם, וזאת מבעוד מועד כדי שהגוף הפועל יוכל לכלכל את צעדיו בהתאם, הן מבחינת עצם רצונו להמשיך בפעילותו והן לגבי ניהול הספרים הנדרש מהנישום.

20. בדרכו זו, הגיע בית המשפט בעניין הפדרציה הלוטרנית למסקנה כי כל עוד לא בוטל הסכם הפטור באחת מן הדרכים העומדות למשיבים, הרי שההסכם תקף. ההתנהגות של המדינה, העובדה שלהסכם הפטור ניתנה פרשנות מרחיבה ע"י המדינה ורשויות המס החל משנת 1967, היה בה כדי להניח יסוד להערכת הפדרציה הלוטרנית כי זוהי הפרשנות הראויה של ההסכם ולפיה לא יהא עליה לשלם מסים כלשהם, ועל-כן, שינתה מצבה לרעה עת המשיכה בפעילויותיה במזרח העיר ירושלים. לעניין ביטול ההסכם, ציין בית המשפט כי הוא כפוף למבחני הסבירות וגם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

קיבל את הטענה, שלא ניתן לבטל את ההסכם עפ"י הודעה של פקיד השומה ע"י משלוח שומות המס. בית המשפט ציין (שם, בסעיף 42) –

"אכן, כל אימת שהמדובר בהסכם לפטור ממסים מהווה נציבות מס ההכנסה את הארגון המתאים של המדינה לטפל בנושא, לגבי סוגי המסים הנגבים באמצעותה. לכן בידיה מצויה גם הסמכות להודיע על ביטול הנחיות פטור לגביהם. ואולם במה דברים אמורים? בפטור חד צדדי המהווה חלק מהמדיניות הכללית. לא כן בעניינו. כאן הפטור מתייחס לסוגי מסים נוספים בכללם מסים עקיפים מעבר לאלה הנגבים על ידי מס הכנסה. הוא גם אינו עומד כשלעצמו, אלא כמבואר קודם לכן עסקינן במסכת חוזית הדדית. ביטול שכזה אינו יכול להיעשות על ידי מי שסמכותו נוגעת רק לחלק מהמסכת החוזית. המבט בנוגע לביטול צריך להיות רחב יותר, כמתחייב מטיבו של החוזה. הווי אומר: השיקול בדבר ביטול חוזה הפטור אינו עניין רק של נושאי החיוב במסים. עניינו נוגע גם למילוי אחר הצרכים שהמערערת מספקת (ענייני חינוך, בריאות, סעד ורווחה). נושאים אלה אינם נתונים לסמכותה של נציבות מס ההכנסה. פשיטא שהחלטה על הביטול חייב לצאת ממקור סמכות בכיר יתר בדרגי הממשל".

21. בנסיבות אותו עניין, בית המשפט הגיע למסקנה כי ניתנה למערערת שם הודעת ביטול מספיקה והביטול נכנס לתוקפו למן תחילת שנת 2001, זאת לאור העמדה הפורמלית הברורה של מדינת ישראל באותו הליך (כשההליך כלל גם את הדיון בה"פ 269/00 שבגדרו עתרה המערערת שם לפסק-דין הצהרתי בנוגע לתקפות הסכם הפטור, והתשובה לתובענה הוגשה ביום 4.6.00). בתחילת שנת 2001 חלפו שישה חודשים מעת מתן הודעה האמורה.

אציין כי טיעון המערער לפניי לגופו של עניין, אוחו בהנמקות פסק-הדין כפי שהובאו לעיל. על הנמקות אלו, הוא הוסיף טענה לפיה המשיב מושתק מלטעון אחרת בשל השתק פלוגתא.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

הבסיס לשומה במקרה דנן עפ"י שיטת המשיב

א. המסים הרלבנטיים

22. לשיטת המשיב, כמלכ"ר שיש לו פעילות בישראל המערער חייב בתשלום **מס שכר ומס מעסיקים**, בהיעדר אחיזה בהוראת פטור בחוקים הרלבנטיים.

כך, עפ"י ס' 4 לחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975, חלה על המערער פקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**") כאילו היה מס מעסיקים ניכוי שהמעסיק חייב בו. עפ"י סעיף 2(א) לחוק מס מעסיקים מוטל על כל מעסיק מס בשיעור 4% מסך כל הכנסת עבודה ששילם, והחוק לא קובע פטור לגוף דוגמת המערער. הוראת סעיף 245 לפקודה קובעת, כי לא יינתנו פטורים, הקלות או הנחות ממס, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק.

כמו-כן, סעיף 4(א) לחוק המע"מ מטיל מס שכר על **פעילות מלכ"ר בישראל**, באחוזים מהשכר ששילם, לפי קביעת שר האוצר באישור הכנסת. ס' 1 לצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספים) התשנ"ג-1992, מעמיד את שיעור המס על פעילות מלכ"ר על 8.5%. כמו-כן, לשיטת המשיב, היה על המערער לנכות מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות ששילם בעבור המשרדים ששכר החל משנת 1998 וזאת מכוח תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) תשכ"ח-1998 החל מיום 1.4.98. כמו-כן, חויב המערער בניכוי מס במקור לפי סעיף 164 לפקודה בגין תשלום דמי הבראה. סעיף 37 לחוק המע"מ קובע כי אין פטור מתשלום מע"מ, אלא לפי החוק.

בא-כוח המשיב הדגיש, כי מאחר שהמערער לא הגיש דוחות על השכר כנדרש עפ"י החוק, לא חלה לגבי חיובו התיישנות וניתן היה להוציא שומות רטרואקטיביות לתקופות ארוכות יותר, אך פקיד השומה הגביל עצמו לתקופה שנראתה לו סבירה.

ב. הבסיס העיוני לשומה

23. עפ"י טיעון המשיב, הבסיס העיוני לשומה אוהז **בשלוש** טענות מרכזיות. הראשונה, הסכם הפטור, עפ"י לשונו ומהותו כלל לא חל על המסים הרלבנטיים. השנייה, גם אם הסכם הפטור חל על המסים הנדונים, אין הוא חל יותר מכוח חקיקה ישראלית הגוברת עליו. השלישית, הלכת הפדרציה הלותרנית שגויה ומכל מקום אינה מקימה מעשה בית דין. בא-כוח המשיב, העלה במסגרת הדברים שהקדיש להלכה זו –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

שסימנה גם את הדרך בה צעד המערער בטענותיו לגופו של עניין – שורת טענות כנגד הנימוקים בהם ביסס בית המשפט שם את מסקנתו, במגמה להראות שאין בהם כדי לבסס קבלת טענות המערער לגופו של עניין כאן.

1. הטענות לגבי פירושו של הסכם הפטור

24. לעניין הטענה הראשונה הסביר המשיב, כי "הסכם הפטור" עפ"י תוכנו אינו פטר ממס שכר וממס מעסיקים. לשיטתו, בחינת "הסכם הפטור" על כל הוראותיו, מטרתו ואופן ניסוחו, מביאה למסקנה כי הפטורים שניתנו למערער הם בעיקר פטורים ממסי יבוא (מכסים), כדי להקל על פעולות הסיוע והשיקום שהעניקה הממלכה הירדנית לתושבים הנזקקים, באמצעות הוזלת הייבוא שנעשה על ידה לצרכי האוכלוסייה הנזקקת לקבלת הסיוע. אין בהסכם זה פטור כוללני ממסים, אלא פטור שעוגן בהוראות ספציפיות ומפורטות, וזאת אך ורק ממסים המוטלים על סחורות המיובאות בדרך כלל מחו"ל. הדבר עולה גם מן המטרה המוצהרת בסעיף 1 להסכם הפטור לפיה, מטרתו להסדיר אספקה מחוץ לממלכה האשמית, ללא נטל של תשלום לממשלה.

25. עפ"י ניתוחו של בא-כוח המשיב, בסיפא של העמוד הראשון להסכם מגובשות התחייבויות השלטון הירדני, כאשר הפטורים ממכסים, תשלומי חובה והיטלים מגובשים בסעיפים (a)2 – (d)2 להסכם. בסעיפים אלה, מנויים המסים שהשלטון הירדני התחייב לפטור לגביהם, בהם הדגש הוא הפטור ממסי יבוא (בנוסף ליבוא חופשי של סחורות ומוצרים לצורך תכנית הסיוע ולצורך עובדי ארגוני הסיוע) וממסים אחרים החלים על נכסים ורכוש שבבעלות המערער, כולל כלי רכב, המשמשים את ארגוני הסיוע, פטור ממסים על הדלק, מס בולים ומסים החלים על שכר עבודה של עובדים שאינם אזרחי הממלכה הירדנית. מכאן, עפ"י הנטען, שהפטורים שנקבעו בהסכם הינם פטורים מפורטים וספציפיים, ואין למצוא בו פטור כללי מכל מס שהוא, כטענת המערער. על כך יש להוסיף, כטענתנו, כי סעיף 2 (c) פטר את המערער באופן ספציפי ממס על המשכורות שישולמו ע"י הארגון, לצוות עובדיו האמריקניים, עובדה המחזקת את המסקנה, כי הפטורים שנתנו בהסכם הנם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

פטורים מפורטים וספציפיים וגם את המסקנה, כי "הסכם הפטור" החיל את הפטור ממס שכר על המשכורות של העובדים האמריקאים בלבד.

26. יתר על-כן, עפ"י טענות המשיב, פטור זה יש לראות על רקע חשש מכפל מס, כאשר אזרחי ארה"ב נדרשים לשלם מס על השתכרותם גם במדינת התושבות ארה"ב וגם במדינת הפקת ההכנסה ירדן. כך, לשיטת המשיב, ניסיון המערער לקרוא לתוך הסכם הפטור סעיפי פטור כלליים, אין בו כל אחיזה בלשון ההסכם, בהוראותיו ואף לא "בכוונה" המנשבת מבין השורות. כל ייעודו של "הסכם הפטור" לדבריו הוא, לתת הוא מעין הקניית מעמד מיוחד לארגוני הסעד, כך שיוכלו לייבא סחורות ללא מסים, כדי להגשים את מטרת הסיוע שנועדו להשיג. בנוסף, קיבלו ארגונים אלה הבטחה לפטור ממסי רכוש, וזאת לגבי רכוש המשמש אותם למימוש מטרותיהם הציבוריות, וכן פטורים נוספים כמו: דלק לצורך שימוש בכלי רכב המשרתים אותם ופטור מס בולים.

27. בהתייחס לטענות אלו לעניין היקף הפטור עפ"י תוכן ההסכם, אציין כי גם אם בחינת הוראות הסכם הפטור מלמדת כי אמנם ניתן מהבחינה המילולית למצוא אחיזה לפירוש המשיב, עובדה היא שההסכם לא פורש כך ע"י הרשויות בישראל במשך שנים רבות. ראוי גם לציין, כי ההסכם שנדון בהלכת הפדרציה הלותרנית פורש כפוטור מכל המסים, ובא-כוח המשיב הסכים כי מדובר בהסכם דומה. יתר על-כן, מאחר שמדובר בארגון בעל פעילות דומה, אין מקום לנהוג כלפיו באופן שונה (וראו ההנמקה בפרק דיון והכרעה בסוף פסק-הדין). בנסיבות אלו, מקובלת עלי הגישה לפיה, תוכן ההסכם אינו מונע את פירוש המערער.

2. טענת המשיב לעניין השלכת החקיקה הישראלית

28. לעניין הטענה השנייה הדגיש בא-כוח המשיב, כי אפילו בהנחה שהפטור עמד עד לשנת 1975, הוראת ס' 245 לפקודה (שהוכנסה לפקודה בשנת 1975) ביטלה כל פטור והנחה שאינם לפי הוראות הדין. הוראה זו היא, הרלבנטית לשומות משנת 1997-2001. ס' 245 לפקודה קובע –

"איסור מתן הנחות והקלות



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

(א) לא יותרו ניכויים או קיזוזים ולא יינתנו פטורים,

הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבע

במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק".

סעיף זה חל על מס מעסיקים מכוח סעיף 4 לחוק מס מעסיקים.

באופן דומה, מחילה תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים) תשל"ו-1976 את ס' 245 על מס שכר.

כמו-כן, על מס שכר חל סעיף 37 לחוק מע"מ, סעיף זה קובע –

"אי תחולת פטור מכוח דין אחר

הוראות כל דין הפוטר ממס עקיף לא יחולו על המס לפי

חוק זה, אלא אם הכנסת קבעה בדרך אחרת".

לעניין סעיף זה, נאמר בספרו של ד"ר א. נמדר, "דיני מסים" (מסים עקיפים) תשנ"ד-1994, עמ' 294 –

"לפי סעיף 37 הוראות הפטור ממע"מ צריכות להיות

ספציפיות ומפורשות בחוק, ואין לפטור ממע"מ כוח

הוראות חוק כלליות הפוטרות עסקה מסוימת ממסים

עקיפים, אלא אם כן הכנסת קבעה אחרת בהחלטה

שקיבלה במליאה".

על-יסוד האמור טען בא-כוח המשיב, כי החקיקה הישראלית לא מניחה מקום להסכם הפטור. ההכרעה לעניין השלכת החקיקה הישראלית המאוחרת לאשרור הסכם הפטור, תובא בפרק דיון והכרעה בסוף פסק-הדין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

3. טענות המשיב בדבר השלכת הלכת הפדרציה הלוטרנית

29. עפ"י טענות המשיב, שגה בית המשפט בהלכת הפדרציה הלוטרנית בכך שלא בחן את תוכנו של הסכם הפטור וחרף זאת קבע "תכלית", שאין לה זכר בהוראות הספציפיות של ההסכם כאילו מטרתו הייתה להעניק פטור מכל מסי המדינה. בהקשר זה, נשען בא-כוח המשיב על הפרשנות המילולית שהובאה לעיל. כמו-כן, לשיטת המשיב, הלכת הפדרציה הלוטרנית אינה חוסמת את דרכו. עפ"י הנטען הלכה זו שגויה לגופה, והיא גם אינה יוצרת מחסום דיוני, מאחר שלא מתקיימים התנאים להשתק פלוגתא.

30. עוד עלה מטיעונו של בא-כוח המשיב, כי בית המשפט שם התעלם מן העובדה שאישור הסכם הפטור ע"י המחלקה הכלכלית במשרד החוץ מכוח ההסכמה של ועדת המנכ"לים התייחס אך ורק לשטח המצוי תחת שליטה צבאית-ישראלית ולא לשטח הנתון תחת ריבונות ישראלית. עפ"י הנטען, ועדת המנכ"לים כלל לא הוסמכה לדון בעניינים הנוגעים לתחומי מדינת ישראל, וברי אם כך שלא הייתה מוסמכת להחליט על הענקת פטור או על אישור "הסכם פטור" ככל שהוא חל בתחומי מדינת ישראל. עם תום מלחמת ששת הימים, יצא שטח מזרח ירושלים מגדר "שטח המוחזק על ידי צבא הגנה לישראל" ועפ"י סעיף 11 לפקודת סדרי השלטון והמשפט הוחלו לגביו המשפט השיפוטי והמנהלי של המדינה. לכן, הסכם הפטור אינו חל על פעילות המערער במזרח ירושלים, וממילא לא היה צורך בביטולו לשם חיובו של המערער במסים המוטלים כחוק. המשפט הישראלי החל במזרח ירושלים גובר על חקיקה קודמת ועל כל הוראה נורמטיבית שחלה מכוחה, קל וחומר על הסכמים שנעשו עם השלטון הקודם.

בא-כוח המשיב הוסיף, כי אמנם במשך השנים שלאחר מלחמת ששת הימים לא נאכפו חוקי המס במזרח ירושלים ולא נגבו מס שכר ומס מעסיקים ממוסדות ללא כוונת רווח הפועלים במזרח ירושלים בחסות ארגונים בינלאומיים או בחסות הכנסייה הקתוליים. ברם, לפחות מאמצע שנות ה-80 קיימים רישומים על חובות מס שכר ומעסיקים של המערער ותיק ניכויים פתוח (ס' 27 לתצהיר המשיב ונספח ו לתצהיר).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

31. אשר לקביעת בית המשפט בהלכת הפדרציה הלותרנית, כי קיים בסיס נוסף להחלתו של הסכם הפטור בירושלים המזרחית בתקנה 19 לתקנות בדבר הסדרי משפט ומנהל (רציפות הליכים אזרחיים, אכיפת פסקים והכרה במסמכים) התשכ"ט-1968 (ראו לעיל) – נטען ע"י בא-כוח המשיב, כי תקנה 19 לתקנות הרציפות לא נועדה להקים זכויות או חובות במשפט הישראלי או להכניס לתוכו את כל החקיקה הירדנית במזרח ירושלים, וכל עניינה הוא במתן תוקף למסמכים, פסקי דין ורישיונות שניתנו בעבר מכוח הדין שחל במזרח העיר עובר למלחמת ששת הימים. ברוח זו, תקנה 51 שם קובעת –

"מסמך שניתן או אושר, בכל עת שלפני היום הקובע,

על ידי עובד ציבור או משרד ציבורי, והיה בר תוקף

בשטח התחולה, דינו כמסמך שניתן או אושר, לאותו

עניין ובאותו תוקף, על ידי עובד ציבורי או משרד ציבורי

בישראל".

עפ"י הנטען ע"י בא-כוח המשיב, המונח "מסמך" אינו מוגדר בתקנות הרציפות וגם לא מצויה הגדרה כזו בפקודת הפרשנות, ולכן יש לפרש את המונח "מסמך" בלשון בני אדם, או לבדוק את משמעותו לפי החוק המסמיך. לדבריו, עיון בחוק הסדרי משפט ומנהל [נוסח משולב] תש"ל-1970 (להלן: "חוק הסדרי משפט") שמכוחו הותקנו תקנות הרציפות, מלמד כי כוונת המחוקק הייתה אך ורק לאמץ מסמכים של השלטון הקודם המקנים זכויות קניין במישור המשפטי הפרטי (כמו: רישום חברות, משכונות, פטנטים, רישיונות לעסקים ועיסוק במקצועות, היתרי בנייה של בניינים שבנייתם נסתיימה וכד'). בכל מקרה, נקבע גם (כאמור לעיל) כי דין "המסמך" שנוסח או אושר על ידי הממשל הירדני, כדין מסמך שנוסח או אושר "לאותו עניין ובאותו היקף, על ידי עובד ציבורי או משרד ציבורי בישראל", וכשם שאין ביכולתה של רשות שלטונית להתחייב ולהסכים לוותר מראש על מסי המדינה, כך גם אין בכוח הבטחה שניתנה על ידי פקיד, או רשות ירדנית, לעשות כן.

32. יתרה מזאת, עפ"י טענות בא-כוח המשיב, תקנה 51 לתקנות הרציפות אינה עומדת בפני עצמה, אלא היא כפופה לתקנה 20 לתקנות הקובעת, כי –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

"(א) מסמך לא יוכר ולא יאושר, אם הטוען נגד תוקפו

הוכיח בבית המשפט המחוזי בירושלים אחד

מאלה:

(1) תוכנו של המסמך סותר את דיני מדינת ישראל

או תקנת הציבור בישראל."

כלומר, אפילו נכון לומר שהסכם עם השלטון הקודם הוא בבחינת "מסמך", אין הוא יכול לעמוד בניגוד לחוק הישראלי, לחוקי היסוד ולהלכה הפסוקה בישראל, מאחר שאין תוקף למסמך הסותר את דיני מדינת ישראל. יתר על-כן, כלל יסוד הוא בישראל שאין פטורים אלא על פי חוק ויש צורך בחקיקה ישראלית לצורך תוקפו של פטור ממס. בהקשר זה, הפנה בא-כוח המשיב לדברי כבוד הנשיא (כתוארו אז) ז' זיילר, בעמ"ה 203/98 בית חולים סנט ג'וזף נ. פקיד שומה ירושלים (מסים).

33. תוכנו הנטען של "הסכם הפטור", כך נטען ע"י בא-כוח המשיב – עומד גם בניגוד לסעיף 1(א) לחוק יסוד-משק המדינה לפיו – "מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות". כשם שאין מטילים מסים ותשלומי חובה אלא עפ"י חוק ובמגבלות הקבועות בו, כך אין ליתן הקלות ממסים אלה אלא רק עפ"י החוק ובהתאם להוראותיו המפורשת. כשם שהיחיד אינו רשאי לעשות דין לעצמו, כך אף הרשות – היא מחויבת בקיומו של החוק באותה מידה. הדין בישראל אינו מכיר בפטורים ובהקלות ממס שאינם מעוגנים בחוק, ופטורים שכאלה נחשבו מימים ימימה להקלות שאינן ניתנות לאכיפה בהיותן סותרות את הדין. לכן, אין מקום להקלות ככל שהן ניתנות בהסכם הפטור.

34. עוד נטען ע"י המשיב, כי גם אם מבחינה מעשית, השלטת הדין הישראלי במזרח ירושלים לא נעשתה בבת אחת, אלא היה צורך בתקופה זמנית של הסתגלות למעבר בין דין השלטון הקודם לדין השלטון הקיים, הרי תקופת הביניים הזמנית חלפה ועברה לה מזה שנים רבות. אם בעבר ניתן היה אולי לוותר ולא לעמוד על אכיפתו של הדין במזרח ירושלים, אין לומר זאת שעה שעברו למעלה משנות דור. לדברי בא-כוח המשיב, היטיב לתאר את המצב היועץ המשפטי לממשלה דאז, רובינשטיין, בסכמו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

את עמדת המדינה לעניין מיסוי ארגוני סיוע הפועלים במזרח ירושלים כמובא בסעיף 30 לפסק-הדין בעמ"ה 418/00 (הפדרציה הלותרנית נ. מדינת ישראל ואח') –

"בתקופה הראשונה שלאחר מלחמת ששת הימים היה

למשרד החוץ ענין בעיצוב מערכת יחסית נוחה ככל

הניתן עם הארגונים שעסקו בסיוע, בלי שלעניין זה

דקדק בהבחנה שבין פעולתה במזרח ירושלים לפעולתה

ביו"ש ועזה".

35. לשיטת המשיב, הנצחת הסדר שמלכתחילה נועד להיות זמני, מעמיקה את הפער וההפליה בין המערערת ושכמותה לבין מוסדות ציבור אחרים המשלמים מסים. מוסדות ציבור, בין אם הם בבעלות דתית, כנסייתית או אחרת, חייבים באותם מסים כמו כל המוסדות האחרים שעיסוקם דומה. כך, מוסדות חינוך, בריאות, או רווחה חייבים במס שכר ובמס מעסיקים, ואין כל פריבילגיה או זכות יתר, לארגון סעד, לארגון דתי או אחר, יהיו מטרותיהם אשר יהיו. גם המדינה מחייבת לפעול על בסיס שוויוני, ללא מתן פריבילגיות או קונצסיות מיוחדות. במובן זה, אין שונה דין המערער מכל מוסד ציבורי אחר שאינו פועל למטרת רווח.

36. בא-כוח המשיב הוסיף, כי לא ניתנה למערער הבטחה פוזיטיבית מרשויות המס בישראל שלא יגבו ממנו את המסים שהוא חב בהם. עפ"י הנטען, גם אם אי-הגביה בעבר נבעה מטעות של פקיד השומה, אין בכך משום הבטחה שלטונית המונעת מהרשות לשנות ממנהגה הפסול שלא לגבות את המסים המגיעים, ואין בכך כדי למנוע אכיפה של החוק. אי-גביית מס, אינה יוצרת פטורים, ובוודאי שלא מניעות אכיפה לצמיתות, כעולה מעמדת הפסיקה לעניין טענת השתק ביחסים שבין האזרח לבין השלטון (ראו ע"א 88/83 קדרון נ. פקיד שומה, פ"ד מא(4) 412, 416) לפיה, אינטרס הציבור מחייב כי לא יינתן תוקף להבטחה שלטונית המנוגדת לחוק.

יתר על-כן, לשיטת המשיב, לא זו בלבד שלא ניתנה הבטחה מפורשת, אין היא גם משתמעת מסיכום הישיבה מיום 15.1.78 הנ"ל בקשר למיסוי ארגונים בינלאומיים בין נציג משרד העבודה והרווחה לבין עוזר היועץ המשפטי של אגף מס הכנסה דאז. עפ"י הנטען, ממילא משתמעת מסיכום זה חובת ארגוני הסעד לנכות מס במקור



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

משכרם של תושבי מזרח ירושלים העובדים בירושלים ובגדה המערבית ומתושבי הגדה המערביים העובדים בירושלים. לטענת בא-כוח המשיב, למעשה הנוכחים בישיבה הוטעו לחשוב שההסכם עם ירדן אושר ע"י ממשלת ישראל והוא העניק למערער פטור מכל מיסי המדינה. ואולם, אף אם פקידי המדינה בישיבה זו הוטעו לחשוב כך, המערער כבעל הדבר עצמו ידע את האמת העובדתית והמשפטית.

37. לעניין קביעת בית המשפט בפרשת **הפדרציה הלותרנית**, לפיה במקרים של התחייבויות קונקרטיות הכירו בתי המשפט בהשתק כלפי רשויות השלטון, טען בא-כוח המשיב, כי בית המשפט שם שגה, מאחר שגם הסכמים והבטחות בין שני יחידים הנעשים בין היחיד לבין השלטון אינם יכולים לעמוד בניגוד לדין. בא-כוח המשיב הדגיש, כי לצורך מתן פטורים לתושבים זרים, קיימת חקיקה רבה ומסועפת שנועדה להקל על השקעתם **בישראל**. הבטחה שלטונית הנוגדת את החוק, בין אם ניתנה כלפי היחיד ובין אם ניתנה כלפי הרבים, היא פסולה, ואין זה מעלה או מוריד אם ההבטחה ניתנה מתוך טעות בחוק, מתוך משוא פנים ואפליה או מתוך כוונה "טובה" לסייע לסובל ולחלש.

38. לחלופין טען בא-כוח המשיב, כי בהוצאת שומת מס למערער השתחררה הרשות מהבטחתה. יש ביד הרשות לחזור מהוראה מנהלית (ס' 15 לחוק הפרשנות תשמ"א-1981). כך, בהודעות תשלום שיצאו קודם לשומה משנת 1997 גילתה הרשות שהיא מבקשת להשתחרר מההבטחה. לדבריו, בהוצאת שומות המס למערער הייתה משום הודעה כי המדיניות שננקטה עד כה באה לקיצה.

דיון והכרעה

בנושא השלכת הלכת הפדרציה הלותרנית ובנושא השלכת החקיקה הישראלית

39. כמובא לעיל, המשיב העלה שורת טענות בעלות משקל כנגד הדרך המשפטית שאומצה ע"י כבוד השופט מ' גל בעניין **הפדרציה הלותרנית**. ואולם, עובדה היא שפסק-הדין עומד בתוקפו כפסק-דין שלא השתנה בערעור. אוסיף, כי נראה כי הטענות הסדורות שהועלו לפני לגבי ה"קליטה" של "**הסכם הפטור**" כלל לא הועלו אז לפני בית המשפט, מאחר שלא נדונו בפסק-הדין של הפדרציה הלותרנית. מכל מקום – הלכה כבר נקבעה. בירורי העלה כי הוגש ערעור המדינה על פסק-הדין (ע"א



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

3044/03), אך הוא נמחק ב-2009. ואם כך, המדינה קיבלה את פסק הדין ונהגה לפיו, כאשר בחרה שלא לעמוד על ערעורה.

קשה להלום מצב שבו יוחל דין שונה לגבי ארגון שפעילותו בעלת אופי דומה, ושניתנה כלפיו התחייבות דומה. אכן, כטענת המשיב הדבר יוצר אי-שוויון ביחס לגופי הצלה דומים שפועלים בישראל ואין בידם להתלות על "הסכם פטור" עם ממלכת ירדן ואולם, בכוח המדינה לבצע השוואה כזו, אם לשיטתה יש מקום ליתן להם פטור ממסים, או מאידך לבטל בהודעה מסודרת את הפטור שניתן בתקופת ממלכת ירדן.

כאמור, כבוד השופט מ' גל הכיר באפשרות הביטול. עולה מן האמור בפסק דינו, כי קודם להודעה המפורשת המבטלת את ההסכם היה ביד הגוף שפעילותו נבחנה שם לסמוך על הפטור שניתן, לגבי כל סוגי המסים. משלא ניתנה הודעה מתאימה, בית המשפט שם לא קיבל את הטענה כי די בהוצאת השומות עצמן כדי לבטל את הפטור. גישה כזו היא מתחייבת, מאחר שהביטול צריך להיעשות בבהירות לפני הפעילות ולא בדיעבד, באופן היוצר מצב שאין ביד הנישום, ולענייננו המערער, לכלכל את פעילותו תוך הכרת הדין החל עליו.

40. בא-כוח המשיב טען (לחלופין), כי ככל שמאומצת הלכת הפדרציה הלוטרנית, יש לקבל הימנה גם את מועד פקיעת הפטור (2001). ואולם, כעולה מהדברים שפורטו לעיל, ההודעה שם ניתנה ישירות כלפי הנישומה.

איני סבורה שביטול הפטור כלפי נישום אחד מועיל גם כלפי נישום אחר, שהרי מדובר בהסכמים שונים - או כלשון השופט מ' גל מדובר בהתחייבות קונקרטיית בהסכם למול נישום מסוים - והביטול צריך להיות מופנה ישירות כלפיו. הביטול גם אינו יכול להיות של רשות המס, אלא צריך להיעשות על-ידי המדינה (כפי שקבע כבוד השופט מ' גל שם). אין מחלוקת, כי הודעת ביטול כדין כלפי המערער לא הוצאה לגבי השנים שבשומה. לפיכך, לשיטתי, אין בהוצאת השומה למערער כדי להוות את ההודעה הנחוצה.

41. יש לציין, כי גישתי כאן אינה נשענת בהכרח על מחסום דיוני מכוח השתק פלוגתא. כטענת בא-כוח המשיב, בע"א 9551/04 אספן בניה ופיתוח נ. מדינת ישראל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

(12.10.09) נבו), הצביע בית המשפט העליון על מכשול בפני העלאת טענת השתק פלוגתא כטענת התקפה, בהתבסס על הכרעה בהליך שבעל הדין לא היה צד לו. ואולם, בית המשפט הוסיף –

"הגם שאין לשלול את האפשרות להעלות טענה כאמור על הסף. כך במקרים נדירים ויוצאי דופן בהם קיים 'ערך מפצה הטמון בהיזקקות לה' יותר השימוש בטענת השתק פלוגתא אופנסיבית (עניין צוריאנו הנ"ל) (הערה: רע"א 7831/99 צוריאנו נ. צוריאנו, פ"ד נ"ז(1) 673 בעמ' 683-684)) ובלבד שכתוצאה מקבלתה לא יגרם אי צדק לצד שכנגדו היא מועלית". (ס' 18 לפסק-הדין של כבוד השופט י' דנציגר).

מכאן, יש ללמוד כי גם אם נכון לראות בטענה המועלית ע"י המערער טענה התקפה – ואיני משוכנעת שנכון לעשות כן, אף כי ידוע שבערעורי המס המערער נחשב כ"תובע", למצער לעניין נטל הראיה – עדיין שאלה היא, אם אין מדובר באחד מן המקרים יוצאי הדופן שבהם נכון לאפשר זאת, כדברי בית המשפט בע"א 9551/04 (אספן בניה) הנ"ל. ברם, לא ראיתי צורך לעסוק בשאלות אלו מאחר שלשיטתי די בשימוש בהלכת הפדרציה הלותרנית כתקדים שבו נקבעו הלכות בשאלות דומות ובתוצאה שנגרמה בשל אותן קביעות לגבי פעילות גוף זהה במהותו. בפסק-הדין נקשרו קביעות משפטיות למערערת בהקשר לעובדות דומות במהותן לעובדות בתיק שלפניי. אני רואה לנכון לאמץ גם כאן קביעות אלו, אף שאין מדובר בתקדים מחייב.

42. אסביר עמדתי. לא זו בלבד שהלכת הפדרציה הלותרנית מעוגנת בפירוש משכנע לחוק ולדין ובהלכות משפטיות ראויות, אלא שלאחר מתן פסק-הדין בפדרציה הלותרנית, היה ביד המערער להבין כי ללא ביטול מפורש של "הסכס הפטורי" – יש בידו להמשיך ולהישען על הסכס הפטורי. כדי למנוע זאת, היה ביד המשיב, כעולה בבירור מאותו פסק-דין, לדאוג למשלוח הודעת ביטול מתאימה, קרי, לנקוט פעולה פשוטה, והוא לא עשה כן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 אוקטובר 2013

עמ"ה 9031-06

בנסיבות אלו, לא ראיתי לנכון לבחון מחדש את ההלכות שנקבעו ע"י כבוד השופט מ' גל לאור הטענות ה"חדשות" שככל הנראה המדינה לא ראתה לנכון לטעון בהליך שנדון לפניו. ויוטעם, בכל הנושאים שנדונו – יש בידי להסכים להנמקה שניתנה בהליך הפדרציה, כפי שהובאה לעיל ולתוצאה שהוסקה בעקבותיה.

התוצאה לעניינינו היא, שדין השומה שהוצאה למערער להתבטל.

43. לאור האמור, אני מקבלת את הערעור ומבטלת את השומה.

המשיב ישלם למערער הוצאות בסכום כולל של 20,000 ₪.

המזכירות תשלח העתק מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום, כ' בחשון תשע"ד, 24 אוקטובר 2013, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי

מרים מזרחי, שופטת