

1. (א) חברת ק.פ.א פלדות קרית ארבע בע"מ
- (ב) אריה רוזנברג
2. אהוד שביל
3. דוד חבשוש
4. חיים מגיני
5. אהרון סדובסקי
6. דוד קפאח
7. משה צחור

נגד

מדינת ישראל

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים פליליים [1.4.84, 19.1.84]

לפני השופטים **ש' לוי, יהודה כהן, ש' נתניהו**

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] נ"ח 120, סעיפים 1 המונחים "תושב ישראל" תוקן: ס"ח תשל"ח 216 "תושב חוץ"), 2 (תוקן: ס"ח תשל"ה 168), 3א, 3ב, 3א(ג) (הוספו: ס"ח תשל"ח 216, סעיף 3א(ג) תוקן: ס"ח תשל"ט 92, 131(א)(4), 131(א)(6) (הוחלפו: ס"ח תשל"ה 168), 132 (תוקן: ס"ח תשל"ה 168, ס"ח תשל"ה 101), 133 (תוקן: ס"ח תשל"ה 42), 135(1) (תוקן: ס"ח תשל"ה 42, ס"ח תשל"ה 168, ס"ח תשל"ח 216, ס"ח תשל"ה 52), 136, 137-140, 145(ב), 193 (תוקן: ס"ח תשל"ח 171), 216(1), 216(4), 216(5), 222(א), 224 (הוספו: ס"ח תשל"ג 73) - חוק האזרחות, תשי"ב-1952, ס"ח 146 - פקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח-1948, ע"ר, תוס' א 1, סעיף 11ב (הוספו: ס"ח תשל"ז 74) - פקודת שטח השיפוט והסמכויות, תש"ח-1948, ע"ר תוס' א 61, סעיפים 1, 2 - פקודת הסטטיסטיקה [נוסח חדש], תשל"ב-1972, נ"ח 500 - תקנות סדר הדין האזרחי, תשל"ג-1963, ק"ת 1869, תקנה 467 (תוקנה: ק"ת תשל"ל 142) - חוק לתיקון ולהארכת תוקף של תקנות שעת חירום (יהודה והשומרון, חבל עזה, סיני ודרום סיני - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), תשמ"ד-1984, ס"ח 36 - תקנות שעת חירום (יהודה והשומרון וחבל עזה - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), תשל"ז-1967, ק"ת 2741 (שמן שונה ותוקפן הוארך: ס"ח תשמ"ד 36), תקנה 3א (הוספה: ס"ח תשמ"ד 36) - פקודת המסים (גביה), חא"י כרך ב (ע) 1374, (א) 2202 - חוק מס ערך מוסף, תשל"ז-1975, ס"ח 52, סעיפים 102, 144א (הוספו: ס"ח תשל"ט 52) - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 32), תשל"ח-1978, ס"ח 216.

= 814 =

המערערים תושבי קרית ארבע ותאגיד הרשום בישראל אך ניהול עסקיו ופעולותיו הם בקרית-ארבע, הואשמו בעבירות מס, שעניינן אי-הגשת דו"חות על הכנסות ללא סיבה מספקת ואי-קיום דרישה למסירת דו"ח על הון ונכסים ללא סיבה מספקת, עבירות לפי סעיפים 216(4) ו-216(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. בית משפט השלום זיכה את המערערים מהאישומים המיוחסים להם, אולם ערעורה של המשיבה נתקבל על ידי בית המשפט המחוזי, שהורה להחזיר את הדין לבית משפט השלום להשלמת הדין. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, המתמקד בטענות, שאין המערערים חבים במס משום שאינם תושבי ישראל, ולפי כללי המשפט הבינלאומי חל איסור על הטלת מס לגבי אנשים המתגוררים בשטח כבוש. ואפילו חבים הם בתשלום מס, אין בכוחו של פקיד השומה לשלוח דרישה להגשת דו"חות בהתבסס על הוראות סעיפים 131(א)(6) ו-135(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] אל מחוץ לתחומי מדינת ישראל.

בית המשפט העליון פסק:

- א. חל חיוב במס על הכנסתו של כל אזרח ישראלי שצמחה, הופקה או נתקבלה ב"אזור", כמשמעו בסעיף 3א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], גם אם הוא תושב ה"אזור".
- ב. קביעת נורמות על ידי הריבון, שעניינן חיוב במס על אזרחי המדינה, גם אם העילה לחיוב נוצרה מחוץ לתחומיה הטריטוריאליים, אינה נוגדת את המשפט הבינלאומי. ברם, גם לו היו הנורמות האמורות עומדות בסתירה למשפט הבינלאומי, הן היו תופסות ותקפות מבחינות הדין הפנימי, המחייב בית משפט ישראלי.
- ג. (1) לכאורה ובהעדר הוראה או טעם לסתור יש לפרש סמכות שיפוטית או מינהלית בחיקוק בנושאים אופי טריטוריאלי; אך אין הכלל אלא כלל של פרשנות, ובכוחו של המחוקק לקבוע במפורש או מכללא תחולה אקסטרא-טריטוריאלי לחוק פלוני, ואז שומה על בית המשפט המקומי לקיים מצוות המחוקק שלו.
- (2) (בעקבות בג"צ 279/51, 280, 306, 10/52, 17 [3] 22) בפרשו חוק נתון ישים בית המשפט המקומי את לבו גם אל העיקרון של מתן פירוש, המבטיח לאותו חוק, במידת האפשר, תחולה אפקטיבית.
- ד. (1) הדיבורים "כל אדם" בסעיף 131(א)(6) ו"אדם" בסעיף 135(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] סובלים, ללא ספק, גם אזרח ישראלי תושב השטחים, ופרשנות, הכוללת בגדרה אזרחי ישראל כאמור, היא גם רצויה, משום

שהיא יוצרת סימטריה בין החבות במס לבין הדרכים לאכיפתה, ואין כל נימוק בעל ערך לשלילתה.
(2) ככל שהדבר נוגע ל**פקודת מס הכנסה** [נוסח חדש], הייתה נתונה לפקיד השומה הסמכות לעשות שימוש בסמכויות העזר שלו, הנזכרות בסעיפים 131(א)(6) - 135(1) לפקודה, לגבי אזרח ישראלי תושב השטחים, כבר לפני שהוספה בתשמ"ד תקנה 3 לתקנות שעת חירום (יהודה ושומרון, חבל עזה, סיני ודרום סיני - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), תשכ"ז-1967.
ה. (1) יש להבחין בין החובה המינהלית להגיש את הדו"ח השנתי במועד - חובה שיסודותיה כלולים בסעיפים 131(א)(4), 132-133 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לבין העבירה הפלילית של אי-הגשת הדו"ח במועד - לפי סעיף 216(4) לפקודה שיסודותיה הם שלושה: (א) קיום

= 815 =

חובה מינהלית להגיש את הדו"ח: (ב) הפרת החובה על-ידי אי הגשת הדו"ח; (ג) אי-קיום "סיבה מספקת" להפרה. (2) סעיף 222(א) לפקודת מס הכנסה מטיל את חובת הראיה על הנאשם רק לגבי היסוד הראשון, אך אינו משחרר את התביעה מלהוכיח את שני היסודות הנותרים.
(3) היותו של הנאשם אזרח ישראלי, תושב חוץ ובעל הכנסה ב"אזור" הם שלושה מרכיבים של החובה המינהלית, שהראיה על אי-קיומם מוטלת על הנאשם מכוח סעיף 222(א) לפקודה, ואין לראותם כעין "עובדות מכוננות" שהראיה עליהן מוטלת על התביעה.
(4) אי-קיום "סיבת מספקת" להפרה הוא עובדה שלילית, שכרגיל מצויה בידיעת הנאשם, ודי בכמות ראיות מועטת לעניינה.
ו. (1) "תושב ישראלי" לענין חברה הוא, כאמור בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], חברה, הרשומה בישראל ועיקר פעילותה בישראל, או חברה, שהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.
2. הבחנת המחוקק בין חברה לבין יחיד, כשחברה פטורה ממש אם נרשמה בישראל ועיקר פעילותה באזור, מה שאין כן ביחיד אזרח ישראלי שעיקר פעילותו באזור, הייתה כנראה מכוונת.

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאזכרו:

- [1] **בג"צ 69/81**, 493 אבו עיטה ואח' נ' מפקד אזרחי יהודה ושומרון ואח'; קנזיל ואח' נ' הממונה על המכס, מפקדת אזרחי חבל עזה, ואח', פ"ד טז(2) 197.
- [2] **בג"צ 256/72** חברת החשמל למחוז ירושלים בע"מ נ' שר הבטחון ואח', פ"ד כז(1) 124.
- [3] **בג"צ 279/51**, 280, 306, 10/52, 17, 22, אמסטרדם ואח' נ' שר האוצר, פ"ד ו 945; פ"ע ה 483.
- [4] **בג"צ 100/57**, 103 וויס ואח' נ' המפקח הכללי של המשטרה ואח', פ"ד יב 179; פ"ע לא 287.
- [5] **ע"א 211/73** שורפה נ' וקסלר פ"ד כ(1) 512.
- [6] **ע"א 179/77** בנק לאומי לישראל בע"מ (ההנהלה האזורית ירושלים) נ' הירשברג, פ"ד לב(1) 617.
- [7] **ע"פ 52/63** היועץ המשפטי לממשלה נ' פייגנבאום, פ"ד יז 1081.
- [8] **ע"פ 357/56** היועץ המשפטי לממשלה נ' שפירא, פ"ד יט(4) 293.
- [9] **ע"פ 343/80** בן דוד נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(1) 455.

פסקי דין של בתי משפט השלום שאזכרו:

[10] **ת"פ (י - מ) 2688/80** - לא פורסם.

פסקי דין אנגליים שאזכרו:

- [11] THEOPHILE V. SOLICITOR-GENERAL [1950] 1 ALL E.R. 405 (H.L.).
- [12] EX PARTE BLAIN, IN RE SAWERS (1879) 12 CH. 522 (C.A.).

פסקי-דין אמריקניים שאזכרו:

- [13] MCCULLOUGH V. SCOTT 109 S.E. 789 (1921).

= 816 =

- [14] AMERICAN BANANA CO. V. UNITED FRUIT CO. 213 U.S. 347; 29 S. CT. 511 (1908).

הערות:

1. להיזקקות לעקרון הריבונות הטריטוריאלית בהקשר לחיקוק ראה:

ע"פ 135/70 מדינת ישראל נ' עאזה, פ"ד כד(1) 417; י. דינשטיין, "סמכות השיפוט הפלילית: גבולות והגבלות" עיוני משפט א (תשל"א) 303.
2. לעקרון האפקטיביות בכלל של פרשנות ראה: ב' ברכה, "מקומו של עקרון האפקטיביות במסגרת כללי הסמכות הבינלאומית הפנימית של בתי המשפט בישראל", עיוני משפט ו (תשל"ח-ל"ט) 560, 570, 572.
3. להוכחת יסוד שלילי בהגדרת העבירה ראה: M. DEAN, NEGATIVE AVERMENTS AND THE BURDEN OF PROOF" [1966] CRIM. L. REV. 594

ערעור ברשות על פסק-דין של בית המשפט המחוזי בירושלים (השופטים א, גולדברג, ע' זאבי, ו' זיילר) מיום 16.1.83 בע"פ 186/82 בו נתקבל ערעור על פסק-דין של בית משפט השלום בירושלים (השופט מ' רביד) מיום 3.8.82 בת"פ 786/81, 834, 908, 2019, 2524, 2750, 3934. הערעור של המערערים 1 (א) 1(ב), 5, 6, 7, נתקבל. הערעור של המערערים 2,3,4 נדחה.

מ' דרורי - בשם המערערים:
ע' חסון, מנהל המחלקה הפיסקלית בפרקליטות המדינה - בשם המשיבה.

פסק-דין

השופט ש' לוי: 1. בבית-משפט השלום בירושלים הוגשו שבעה כתבי-אישום נגד נאשמים שונים, הם המערערים שלפנינו, שעניינם עבירות מס. שישה מהם כנגד בני אדם, בשר ודם, תושבי קרית-ארבע, והאחד כנגד תאגיד ומנהלו. אלה פרטי כתבי האישום:

(א) ת"פ 834/81. הנאשם משה צחור; כתב האישום מייחס לו שתי עבירות של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיו ללא סיבה מספקת לשנות המס 1978, 1979 לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש];

(ב) ת"פ 908/81. הנאשם אהוד שביל; כתב האישום מייחס לו עבירה של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיו ללא סיבה מספקת לשנות המס 1978 לפי סעיף 216(4) לפקודה, ועבירה אחת של אי-קיום דרישה מיום 29.10.79 למסור דין וחשבון על הונו ונכסיו ליום 31.3.79 ודין וחשבון על הכנסותיו לשנת המס 1978, ללא סיבה מספקת, לפי סעיף 216(1) לפקודה הנ"ל;

(ג) ת"פ 2019/81. הנאשם דוד חבשוש; כתב האישום מייחס לו שתי עבירות של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיו ללא סיבה מספקת לשנות המס 1978, 1979, לפי סעיף 216(4) לפקודה, ועבירה אחת של אי-קיום דרישה מיום 24.1.80 למסור דין וחשבון על הונו ונכסיו ליום 31.3.79, בלי סיבה מספקת, לפי סעיף 216(1) לפקודה הנ"ל;

= 817 =

(ד) ת"פ 2524/81. הנאשם חיים מגיני; כתב האישום מייחס לו עבירה אחת של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיו ללא סיבה מספקת לשנות המס 1979, לפי סעיף 216(4) לפקודה הנ"ל;

(ה) ת"פ 2750/81. הנאשם דוד קאפח; כתב האישום מייחס לו שתי עבירות של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיו ללא סיבה מספקת, לשנות המס 1978, 1979, לפי סעיף 216(4) לפקודה, ושתי עבירות של אי-קיום דרישה למסור דין וחשבון על הונו, נכסיו והכנסותיו, ללא סיבה מספקת, לפי סעיף 216(1) לפקודה הנ"ל;

(ו) ת"פ 3934/81. הנאשם אהרן סדובסקי; כתב האישום מייחס לו שתי עבירות של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיו ללא סיבה מספקת לשנות המס 1978, 1979, לפי סעיף 216(4) לפקודה, ועבירה אחת של אי-קיום דרישה מיום 5.2.80 למסור דין וחשבון על הונו ונכסיו ליום 31.3.79 וכן דו"ח לשנת המס 1978, ללא סיבה מספקת, לפי סעיף 216(1) לפקודה;

(ז) ת"פ 786/81. הנאשמים: חברת ק.פ.א. פלדות קרית ארבע בע"מ (להלן - קפא) ומנהלה אריה רוזנברג - כתב האישום מייחס לחברה שתי עבירות של אי-הגשת דו"ח על הכנסותיה ללא סיבה מספקת לשנות המס 1978, 1979, ולמר רוזנברג עבירה אחת של אי-הגשת דו"ח ללא סיבה מספקת לשנת המס 1979 על הכנסותיה של החברה, לפי סעיף 216(4) לפקודה, ולגבי מר רוזנברג גם לפי סעיף 224 לפקודה.

2. כבר בפתח הדיון לפני בית-משפט השלום העלה פרקליטם של המערערים מכלול של טענות מקדמיות כדי לשכנע את בית המשפט בהעדר סמכותו העניינית והמקומית לדון באישומים ובדבר אי-גילוי מעשה עבירה על-פני כתבי האישום. השופט המלומד קיבל את הטענה, שאין סמכותו של פקיד השומה לדרוש הגשת דו"חות מ"כל אדם", כאמור בסעיף 131(א)(6) לפקודה, משתרעת אלא על אנשים, הנמצאים בתחומי השיפוט של המדינה, ולפיכך הוא ביטל את כל האישומים שהוגשו נגד המערערים לפי סעיף 216(1) לפקודה. עוד מצא השופט המלומד שלבית-משפט השלום, שעל-מנת שכתבי האישום יגלו עבירה, שומה היה על התביעה לפרט בכתבי האישום לפי סעיף 216(4), שהנאשמים הפיסיים הם אזרחי ישראל, ושקפא היא תושבת ישראל, וכי לכל הנאשמים הכנסה שמקורה באזור; אך מאחר שנוציגת התביעה ביקשה לתקן את כתבי האישום בפרטים אלה, הוא לא מחק אותם אלא התיר את התיקון. שאר טענותיהם המקדמיות של המערערים

נדחו (החלטת בית המשפט מיום 20.12.81, להלן - ההחלטה).

לאחר מכן הביאה התביעה את ראיותיה, ועם סיומן טענו המערערים, שאין להשיב על האשמה. בפסק-דין מיום 3.8.82 נסוג בו השופט המלומד מחלק מן ההחלטה, המתייחס לעבירות לפי סעיף 216(4) לפקודה, בסברו, שלאור החזקה, הנזכרת בסעיף 222(א) לפקודה, שומה היה על התביעה להוכיח רק, שהנאשמים הפיסיים הם אזרחי מדינת ישראל, ושקפא היא חברה, שעיקר פעילותה בישראל. לאחר שלא הובאו ראיות, המצביעות על

= 818 =

קיום נתונים אלה, ואף כי שאר טענות הסניגור המלומד נדחו, החליט בית המשפט לזכות את המערערים מן האישומים שיוחסו להם.

המדינה ערערה הן על ההחלטה והן על פסק הדין, וביום 16.1.83 קיבל בית המשפט המחוזי בירושלים את ערעורה והורה להחזיר את הדין לבית-משפט השלום להשלמת הדין. מכאן ערעורם של המערערים לפנינו, שהוגש לאחר נטילת רשות מאת מ"מ הנשיא (כתוארו אז), השופט שמגר.

3. בטרם נתייחס לטענותיהם הכלליות של הפרקליטים המלומדים, יש לציין, שבערכאתנו מוסכם על הכול, שעל יסוד הראיות, שהוגשו לפני בית-משפט השלום, יש לזכות את המערער דוד קאפח מן האישומים שיוחסו לו ([ת"פ 2750/81](#)), ולפיקר יש לקבל את ערעורו.

לעניין המערערים האחרים, העלה לפנינו מר דרורי, פרקליטם, את הטענות הבאות:

(א) אין חבות במס חלה על המערערים:

(אא) משום שאין הם תושבי מדינת ישראל;

(בב) משום שלפי כללי המשפט הבינלאומי חל איסור על הטלת מס לגבי אנשים המתגוררים בשטח כבוש;

(ב) גם אם תמצי לומר, שהמערערים חבים בתשלום מס, אין כוחו של פקיד השומה עמו להמציא להם באזור דרישה להגשת דו"חות, לפי סעיף 131(א)(6) לפקודה, הואיל והכוח האמור מוגבל לתחומי מדינת ישראל; וממילא אין אי-מילוי אחר דרישה, כאמור, מהווה עבירה לפי סעיף 216(1) לפקודה.

(ג) גם אם הטיל סעיף 3א(ב) לפקודה חיוב במס על המערערים הפיסיים, הוא לא הרחיב את סמכויותיהן המינהליות של רשויות המס מעבר לתחומים הטריטוריאליים של מדינת ישראל.

(ד) מכל מקום, יש לזכות את המערערים הפיסיים, משום שהתביעה לא הוכיחה, שהייתה להם הכנסה ב"אזור", וגם לא הוכיחה, שהם אזרחים ישראליים.

(ה) מכל מקום, יש לזכות את קפא ואת מנהלה רוזנברג, משום שלא הוכח, שעיקר פעילותה של קפא היה בתחום הטריטוריאלי של מדינת ישראל.

4. החבות במס. ההוראות הרלוואנטיות להבנת טענותיהם של המערערים בעניין זה מצויות בסעיפים הבאים של הפקודה:

סעיף 2 קובע, כי "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו..... על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל.....".

לפי פשוטו של סעיף זה, אין אדם חב בשל הכנסה "שנצמחה שהופקה או שנתקבלה" בקרית-ארבע, שאיננה

= 819 =

בתחומי ישראל; אך בשנת תשל"ח תוקנה הפקודה על-ידי הוספת סעיף 3א, שזה נוסחו, בחלקו הרלוואנטי:

"(א). לענין סעיף זה- 'אזרח ישראלי' - כמשמעותו בחוק האזרחות, תשי"ב-1952, או חברה תושבת ישראל; 'אזור' - כל אחד מאלה: יהודה והשומרון, חבל עזה, רמת הגולן סיני ודרום סיני;

.....

'הכנסה שהופקה באזור' - לרבות הכנסה שנתקיימו בה התנאים שלפיהם רואים אותה על פי סעיף 5 כהכנסה שהופקה בישראל.

(ב) הכנסתו של אזרח ישראלי שנצמחה, הופקה או נתקבלה באזור - יראוה כהכנסה שנצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל.

.....

מר דרורי, בשם המערערים, טען לפנינו, שכוונת המחוקק בחוקקו את סעיף 3א האמור לא הייתה אלא להחייב במס תושבים של מדינת ישראל, שהם גם אזרחיה ואשר ניהלו עסקים ב"אזור" ולמנוע מהם לעשות את ה"אזור" כעיר מקלט על-מנת שלא לשלם מס, ולא הייתה כוונה לתפוס ברשת המס אזרחים ישראלים, שהם תושבי האזור. מסכימים אנו עם הערכאות שקדמו לנו, שיש לדחות טענה זו לאור לשונו החד-משמעית של המחוקק בסעיף 3א, הדנה ב"אזור ישראלי" כמשמעותו ב**חוק האזרחות**, תשי"ב-1952, ולא בתושב; ודברים אלה או אחרים, שנאמרו על-ידי חבר-כנסת פלוני בשעת הדיונים על הצעת החוק, אין בהם כדי להעלות או להוריד ואין הם שקולים כנגד לשונו החד-משמעית של המחוקק.

טענתו האחרת של מר דרורי לעניין החבות במס הייתה, שמכוח המשפט הבינלאומי המנהגי לא היה המחוקק רשאי להטיל מס הכנסה על תושבי האזור; הוא לא התעלם מהלכת בית המשפט הזה בבג"צ 69/81, 493 [1] לעניין סמכותו המסויגת של שלטון צבאי להטיל מסים על תושבי אזור כבוש, אך הוא טען, שיש להבחין בין המקרה ההוא לבין המקרה שלפנינו; שם הוכשרה הטלת המס, משום שהוא נועד לטובת תושבי האזור ולרווחתם, מה שאין כן במקרה שלפנינו; שם חייבה הנהגת מס ערך מוסף בישראל הנהגתו של מיסוי מקביל ב"אזור" כדי לאפשר המשכו של מצב, הטומן בחובו תופעות כלכליות חיוביות לאוכלוסיית האזור, מה שאין כן במקרה שלפנינו.

לא מצאתי תימוכין בבג"צ 256/72 (2), שעל האמור בו הסתמך מר דרורי, לפרופוזיציה, שהסייגים על הטלת מסים על תושבי אזור כבוש מתייחסים גם לתושבים שהם אזרחי המדינה הכובשת, ובמבט ראשון, אין היא נראית משכנעת. לכאורה, עוסקים אנו כאן במאטריה, השונה מנושא הדין בבג"צ 69/81, 493 [1] הנ"ל, מאטריה המתייחסת

= 820 =

לסמכותו של הריבון לקבוע נורמות של חיוב במס על אזרחי המדינה, גם אם העילה לחיוב נוצרה מחוץ לתחומי הטריטוריאליים, וקביעת נורמות כאמור אינה נוגדת את המשפט הבינלאומי: ראה י' דינשטיין, סמכויות המדינה כלפי פנים (שוקן ואוניברסיטת תל-אביב, 1972) 22-23; ברם, גם לו היו הנורמות האמורות עומדות בסתירה למשפט הבינלאומי, הן היו תופסות ותקפות מבחינת הדין הפנימי, המחייב בית-משפט זה; וראה לשם השוואה גרידא: [11] THEOPHILE V. SOLICITOR-GENERAL (1950).

אשר על-כן, מתחייבת המסקנה, שחל חיוב במס על הכנסתו של כל אזרח ישראלי, שנצמחה, הופקה או נתקבלה באזור, גם אם הוא תושב ה"אזור", וטענותיו של עורך-דין דרורי בעניין זה נדחות.

5. כוחו של פקיד השומה לשלוח דרישה להגשת דו"ח אל תחומי האזור

יסוד מרכזי בין יסודות העבירה הכלולים בסעיף 1216(1) לפקודה הוא אי-קיום דרישה "הכלולה בהודעה שניתנה לו (לאדם - ש' ל) לפי פקודה זו" (וזאת בנוסף לאי-קיום "סיבה מספקת" לכך); פשיטא, שאין דרישה אלא כזו שניתנה כדין. הדרישות שנשלחו לחלק מן המערערים מבוססות מקצתן על האמור בסעיף 131(א)(6) ומקצתן על האמור בסעיף 135(1) לפקודה. סעיף 131(א)(6) מחייב בהגשת דו"ח "כל אדם שפקיד השומה דרש זאת ממנו ואפילו אינו חייב בהגשת דו"ח", לפי הפיסקאות הקודמות של אותו סעיף. סעיף 135(1) מסמיך את פקיד השומה לדרוש מ"אדם" הגשת הצהרת הון. טענתו של מר דרורי, בתמצית, היא, כי אין כוחו של פקיד השומה עמו לשלוח דרישה אל מחוץ לתחומי מדינת ישראל, כמו שנאמר בעניין MCCULLOUGH V. SCOTT (1921) [13], לגבי פקיד ציבור, המתיימר להפעיל את סמכויותיו מחוץ לתחומי המדינה (בעמ' 794)

"...HIS APPOINTMENT STOPS AT THE BOUNDARY OF THE STATE WHICH APPOINTED HIM".

מוסיפים המערערים וטוענים, שהקשר הדברים בסעיפי הפקודה, המסמיכים את פקיד השומה להוציא דרישות לאדם, מחייב לקרוא בהם הגבלה לתחום הטריטוריאלי של המדינה: הנה כי כן הוסמך פקיד השומה לדרוש ממעביד הגשת דו"ח על עובדיו (סעיף 136 לפקודה); האם מתקבל על הדעת, שפקיד השומה יהיה רשאי לשלוח דרישה למעביד אמריקני שאין לו זיקה כלשהי לישראל? והוא הדין בסעיפים מסמיכים אחרים (כגון סעיפים 137-140 לפקודה). כשם שאין פקיד השומה מוסמך לשלוח דרישה לאדם אל מחוץ לתחום הטריטוריאלי לעניין הסעיפים ההם, כך גם - טוענים המערערים - אין כוחו עמו לשלוח הודעה למערערים, שהם תושבי האזור לפי סעיפים 131(א)(6) ו-135(1) לפקודה. מר חסון, בשם המשיבה, השיב על טענה זו באמרו, שיש לתת לסעיפים האמורים פירוש הגיוני, יעיל וסביר, להיותם מסמיכים את פקיד השומה לשלוח דרישות לכל אדם, שיש לו הכנסה חייבת, באשר הוא שם. כך, למשל, חייב להגיש דו"ח גם יחיד תושב חוץ,

שהייתה לו הכנסה חייבת בשנת המס (סעיף 131(א)(4)), ולפיכך מותר להמציא ליחיד האמור דרישה גם מחוץ לתחומי המדינה, והוא הדין במערערים שלפנינו. לפי גישה זו, אפשר לבסס את מקור הסמכות לשלוח דרישה מחוץ לתחומי המדינה על שני רכשים: א) על האמור בסעיף 3א(ב) עצמו, שיש לקראו כאילו נכתב בו שיש לראות את הכנסתו של אזרחי ישראל שנצמחה, הופקה או נתקבלה באזור לעניין כל הוראות הפקודה, לרבות סמכויות העזר של פקיד השומה לשלוח דרישות, כהכנסה שנצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל; ב) על ניסוחם של סעיפים 131(א)(6) ו-135(1) לפקודה, שלפיהם הדיבורים "כל אדם" (בסעיף הראשון) ו"אדם" (בסעיף השני) מתייחסים לכל מי שיש לו הכנסה חייבת.

6. הגעתי לכלל מסקנה, שהמערכת העובדתית, שעליה נסב הערעור, אינה מחייבת נקיטת עמדה לגבי סמכותו של פקיד השומה לשלוח דרישות למי שנמצא בתחומי של ריבון זר; גם אין צורך, לדעתי, להתייחס לפרשנות המרחיבה, שבה דגל עורך-דין חסון, למלותיו של סעיף 3א(ב) לפקודה, משום שסבור אני, שמכל מקום סובלים הביטויים "כל אדם" ו"אדם" בסעיפים 131(א)(6) ו-135(1) לפקודה הכללה בגדרם של אזרחים ישראליים תושבי האזור, וגם מן הראוי הוא לכלול אזרחים כאמור בגדר הסעיפים הנזכרים.

אמת נכון הדבר, שמכוח סעיף 11ב לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח-1948, יראו את המשפט, השיפוט והמינהל של המדינה כחלים "בכל שטח של ארץ-ישראל שהממשלה קבעה בצו", ולא ניתן צו לגבי האזור (והשווה: סעיפים 1 ו-2 לפקודת שטח השיפוט והסמכויות, תש"ח-1948); עוד אין חולקין על כך, שלכאורה, ובהעדר הוראה או טעם לסתור, יש לפרש סמכות שיפוטית או מינהלית בחיקוק כנושאים אופי טריטוריאלי; אך אין הכלל האמור אלא כלל של פרשנות, ובכוחו של המחוקק לקבוע במפורש או מכללא תחולה אקס-טריטוריאלי לחוק פלוני, ואז שומה על בית המשפט המקומי לקיים מצוות המחוקק שלו: בג"צ 279/51, 280, 306, 10/52, 17, 22 [3] בעמ' 971. באותו עניין נקבע, כי בפרשו חוק נתון "ישים בית-המשפט המקומי את לבו גם אל העיקרון של מתן פירוש המבטיח לאותו חוק, במידת האפשר, תחולה אפקטיבית" (שם) וכי הביטוי "נכסים כלשהם", המופיע בדבר חקיקה, עשוי להיות רחב דיו, לעניין סמכויות הפקעה של הרשות, על-מנת לכלול בו נכסים המצויים בחוץ-לארץ. בבג"צ 100/57, 103 [4] הדגיש בית המשפט, כי יש שאפשר לדלות מכללא מגמה כללית, המשתקפת בחוק מסוים, לסטות מעקרון הטריטוריאלי, ומגמה כזו יכול שתשתמע למקרא מכלול סעיפיו או מטיבה של הוראת החוק, העומדת לדיון.

אכן, חוק חוק ונסיבותיו, חוק חוק והפרשנות הראויה לו. כך, למשל, קבע בית-משפט השלום בירושלים בעניין אחד (ת"פ 2688/80 [1] - כבוד השופט מ' נאור), כי אין סמכויותיה האדמיניסטרטיביות של הרשות לפי פקודת הסטטיסטיקה [נוסח חדש], תשל"ב-1972, לשלוח שאלונים לפי הפקודה משתרעות מעבר לתחום הטריטוריאלי של

המדינה; אך אין להעלות מכאן, שלעניין דבר חקיקה אחר אין פרשנות ראויה יכולה להעלות תוצאות שונות. פרקליט המערערים תמך יתדותיו גם בפסק-דין של בית המשפט לערעורים באנגליה בעניין EX PARTE BLAIN, IN RE [12] (1879) SAWERS, בו נקבע, שאין בית-משפט הדין בפשיטת-רגל מוסמך ליתן צו הכרזה כנגד זר תושב חוץ, שלא ביקר מעולם באנגליה ושלא עשה בתחומה מעשה פשיטת-רגל, רק משום היותו שותף בשותפות אנגלית; אך החוק באנגליה שונה, ובית הלורדים סירב לתת תוקף לכלל הטריטוריאלי של המשפט הבינלאומי, אם הוא נוגד את לשונו של המחוקק: ראה פסק-דין של לורד פרקר, בפרשת [11] THEOPHILE V. SOLICITOR-GENERAL הנ"ל (המאזכר את פסק הדין בפרשת [12] BLAIN).

7. התיזה, בה דגלו המערערים לפנינו, מביאה לתוצאות שאינן משביעות רצון, שמצד אחד חב פלוני במס ומן הצד האחר נשללים מפקיד השומה אמצעים, שהחוק מסר לידי לגבי תושבי המדינה, כדי להקל על גבייתו. צופה הוא פקיד השומה, כביכול באותו שד נטול קרניים וקצוץ זנב, אל מעבר לגבול, ועיניו רואות, כלות ומצפות לאותו רגע, שבו יעבור אחד המערערים את ה"קו הירוק", כדי לנעוץ בו משיניו, שעוד נותרו לו; אך נחמה פורתא היא לו לפקיד השומה, שחלה על פלוני חבות במס, שהוא חייב אולי בהגשת דו"ח שנתי לפי סעיף 131(א)(4) לפקודה, ושפקיד השומה רשאי לשום את פלוני לפי מיטב שפיטתו לפי סעיף 45(ב) לפקודה.

הרעיון בדבר סמכותה הטריטוריאלי של המדינה מבחינת המשפט הבינלאומי זכה להתייחסות ענפה בספרות, ואין צורך להאריך (ראה סיכום בספרו הנ"ל של פרופ' דינשטיין, בעמ' 13 ואילך). מעדיף אני להסתמך דווקא על פסק-דין, שבו תמך פרקליט המערערים את יתדותיו, והוא: AMERICAN BANANA CO. V. UNITED FRUIT CO. (1908) [14]. השופט הולמס מזכיר שם את הכלל הרחב, שלכאורה או במקרה של ספק יש לפרש חוק חרות כבעל משמעות טריטוריאלי גרידא, והוא מונה שלוש סיבות לדרך הפרשנות האמורה: ראשית, מן הראוי להחיל על פלוני את הדין של מדינתו ולא דין של מדינה אחרת, שאין הוא מורגל למושגיה; שנית, החלת דיני מדינה פלונית מחוץ לתחומיה הטריטוריאליים יש בה כדי להתערב בסמכויותיו של ריבון זר;

ושלישית, החלת דין של מדינה פלונית בתחומיה של מדינה אלמונית עשויה שלא להיות אפקטיבית. לפיכך, כך סבור השופט הולמס, אין מניעה להחיל דיניה של מדינה אחרת מחוץ לתחומיה בתחום שאין בו ריבון, כמו בים הפתוח, או במצבים אחרים שווי ערך, שבהם אך מובן הוא, שהמדינה רשאית להפעיל את כוחותיה הסוברניים גם מחוץ לתחומה (IBID., AT 832).

8. אף אחד מן הטעמים האמורים אינו קיים במקרה שלפנינו: המערערים, אם הם אזרחי ישראל, מורגלים למושגי הדין הישראלי; החלתם המלאה של דיני מס הכנסה עליהם אינה מהווה התערבות בסמכויותיו של ריבון זר; והפעלת דיני המס עליהם במלוא היקפם בוודאי תהיה אפקטיבית. כבר פסקנו, שמעשה של בית-משפט ישראלי, המבוצע בשטח מוחזק, אינו פוגע בפועל בריבונותה של כל מעצמה אחרת. לפיכך מותר להמציא כתב-בי-דין ישראלי בשטח המוחזק, ללא נטילת היתר לפי תקנה 467 [לתקנות סדר הדין האזרחי](#), תשכ"ג-1963: [ע"א 211/73](#) [5]; וניתן להמציא צו עיקול "ישראלי" לתחומי

= 823 =

האזור אף בלא היזקקות למשרד הוצאה לפועל באזור: [ע"א 179/77](#) [6].
הדיבורים "כל אדם" בסעיף 131(א)(6) ו"אדם" בסעיף 135(1) לפקודה סובלים, ללא ספק, גם אזרח ישראלי תושב השטחים, ופרשנות, הכוללת בגדרה אזרחי ישראל, כאמור, היא גם רצויה, משום שהיא יוצרת סימטריה בין החבות במס לבין הדרכים לאכיפתה, ואין כל נימוק בעל ערך לשלילתה.

9. עוד הערער תלוי ועומד, וטיעוני המערערים לא נסתיימו, והנה יצא לאוויר העולם [חוק לתיקון ולהארכת תקופת של תקנות שעת חירום \(יהודה והשומרון, חבל עזה, סיני ודרום סיני - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית\)](#), תשמ"ד-1984, והמערערים קפצו עליו כמוצאי שלל רב. חוק זה, שנכנס לתוקף ביום 1.1.84, הוסיף לתקנות המקוריות (תקנות-שעת-חירום (יהודה והשומרון וחבל עזה - שיפוט בעבירות ועזרה משפטית), תשכ"ז-1967) את תקנה 3א, שכה נאמר בה:

"סמכויות בעניני מסים (א) חלה על אדם חבות במס לפי כל חיקוק, רשאי מי שמוקנות לו סמכויות לפי אותו חיקוק או לפי כל חיקוק אחר הדין בגבייתו, להפעילן גם באזור.
(ב) בתקנה זו, מס' - כמשמעותו [בפקודת המסים \(גביה\)](#), לרבות תשלום [שפקודת המסים \(גביה\)](#) חלה עליו לפי כל חיקוק".

"לפי סעיף 193 לפקודה הוחלו הוראות [פקודת המסים \(גביה\)](#) גם על סכומים שאדם חב לפי הפקודה; לפיכך טוענים המערערים, שהיה צורך בתיקון כדי להסמיך את פקידי השומה לעשות שימוש בסמכויות העזר שלהם בסעיף 131(א)(6) ובסעיף 135(1), סמכויות שלא היו קיימות מקודם, שאם לא כן, מה בא התיקון להוסיף על המצב הקיים? טענה זו אינה נראית לי. תיקון של חוק יש שהוא יכול להצביע על שינוי בנורמה המשפטית ויש שהוא בא אך להסיר ספק. יש לציין, שתחולתו של התיקון היא כללית, והוא אינו משתרע על הפקודה בלבד. כך, למשל, נאמר בסעיף 144 [לחוק מס ערך מוסף](#), תשל"ו-1975, כי:

"חוק זה יחול גם על עסקאות שנעשו באזור כאמור בסעיף 44(4) בידי עוסקים שהם אזרחי ישראל..."

כאן ברור הדבר, שכל הוראות החוק, כולל סמכויות העזר של המנהל, חלות על עיסקאות שנעשו באזור, בגדר הסעיף האמור; עוד ברור הוא, שמכוח סעיף 102 לחוק חלות הוראות [פקודת המסים \(גביה\)](#) על המס המגיע לפי החוק, ולא יעלה על הדעת לומר, שאלמלא התיקון החדש, לא היו נתונות למנהל סמכויות העזר הנתונות לו לפי החוק.

הגעתי לכלל מסקנה, כי יהיה אשר יהיה המצב לגבי מסים אחרים, הרי ככל שהדבר נוגע לפקודה, היו נתונות לפקיד השומה סמכויות העזר הנזכרות לפי סעיפים 131(א)(6) ו-135(1) לפקודה כבר לפני התיקון. לפיכך לא קיימו המערערים אהוד שביל (ת"פ

= 824 =

908/81), דוד חבשוש ([ת"פ 2019/81](#)) ואהרן סדובסקי ([ת"פ 2934/81](#)) דרישות, הכלולות בהודעות שניתנו להם כדן, והשאלה היחידה שעוד נותרה לדיון היא, אם הובאו על-ידי התביעה ראיות בדבר אי-קיום "סיבה מספקת" לאי-קיום הדרישות. נדון בשאלה זו במשולב עם האישומים לפי סעיף 216(4) לפקודה.

10. האישומים לפי סעיף 216(4) לפקודה

המערערים (למעט החברה) אינם תושבי ישראל, ולפיכך הם תושבי חוץ, כמשמעות דבור זה בסעיף 1 לפקודה, שחלה עליהם חובת הגשת דו"ח שנתי, והוא - אם הם אזרחי ישראל ואם הייתה לכל אחד מהם הכנסה חייבת באזור: סעיף 131(א)(4) לפקודה.

לאחר ההחלטה לא תוקן כתב האישום, אך מר דרורי הסכים, שיש לראותו כמתוקן וכאילו הוא כולל טענה, שהמערערים הם אזרחים ישראליים ושהייתה להם הכנסה באזור; אך טענתו היא, שנטל השכנוע בעניין שני היסודות האמורים של העבירה רובץ על התביעה, והיא לא עמדה בו ולו גם לעניין שלב הדין שלאחר גמר ראיות התביעה. סלע המחלוקת בין בעלי הדין אינו לגבי מרכיבי העבירה לפי סעיף 216(4) לפקודה אלא לגבי משמעותה של החזקה הנזכרת בסעיף 222(א).

סעיף 216(4) לפקודה קובע לאמור:

"216. אדם אשר בלי סיבה מספקת, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר ... או קנס ...

.... (1)

.... (2)

.... (3)

(4) לא הגיש במועד דין וחשבון לפי הסעיפים 132 או 133."

סעיפים 132 ו-133 קובעים את המועדים, שבגדרם יש להגיש את הדו"ח השנתי, לפי סעיף 131, וסעיף 131(א)(4) מטיל, כאמור, על המערערים חובה להגיש את הדו"ח השנתי אם הם אזרחים ישראליים ואם הייתה להם הכנסה באזור.

סעיף 222(א) לפקודה קובע כי:

"מי שהואשם בעבירה לפי סעיף 216(4) עליו הראיה שאין הוא חייב במסירת דו"ח".

11. לפני הערכאות שקדמו לנו וגם לפנינו טען מר דרורי, שלמרות החזקה האמורה, הכלולה בסעיף 222(א), קיימות "עובדות מכוננות", שחובת הוכחתן מוטלת מכל מקום על

= 825 =

התביעה, ועובדות אלה הן, שהמערערים הם אזרחים ישראליים. ושהייתה להם הכנסה ב"אזור". בית-משפט השלום סבר, שקיימת אך "עובדה מכוננת" אחת, היותם של המערערים אזרחים ישראליים, ומאחר שהתביעה לא הביאה ראיות בעניין זה, הוא זיכה את המערערים, בית המשפט המחוזי סבר, לעומת זאת, שאין קיימת כל עובדה מכוננת, שעצם הגשת כתבי האישום חייבה את המערערים להוכיח, שהם לא חבו בהגשת הדו"חות. נראה לי ששתי הגישות אינן נכונות.

לדעתי, יש להבחין בין החובה המינהלית להגיש את הדו"ח, שיוסודותיה כלולים בסעיפים 131(א)(4), 132 ו-133, לבין העבירה הפלילית של אי-הגשת דו"ח במועד, שיוסודותיה הם שלושה: (א) קיום חובה מינהלית להגיש את הדו"ח; (ב) הפרת החובה על-ידי אי-הגשת הדו"ח; (ג) אי-קיום "סיבה מספקת" להפרה. לעניין יסוד אחרון זה, שהוכחנו על התביעה, קיימת הלכה פסוקה: ע"פ 52/63 [7] והשווה פסק המיעוט של השופט (כתוארו אז) ח' כהן בע"פ 357/65 [8]. נמצא, שסעיף 222(א) מטיל את חובת הראיה על הנאשם רק לגבי היסוד הראשון הנזכר לעיל, אך אינו משחרר את התביעה מלהוכיח את שני היסודות הנוותרים; אך מר חסון, בטיעונו לפנינו, לא חלק על הפרופוזיציה האמורה.

היותו של הנאשם אזרח ישראלי, תושב חוץ ובעל הכנסה באזור הם שלושה מרכיבים של החובה המינהלית, שהראיה על אי-קיומם מוטלת על הנאשם מכוח סעיף 222(א) לפקודה, ואין לראותם, כביכול, כמין "עובדות מכוננות", שהראיה עליהן מוטלת על התביעה. בעניין זה לשונו של סעיף 222(א) היא ברורה ובלתי משתמעת לשתי פנים; לפיכך לא צדק שופט בית-משפט השלום בסברתו, ששומה היה על התביעה להביא ראיות על דבר היותם של המערערים אזרחים ישראליים.

אין חולקים על כך, שהתביעה הביאה ראיות על אי-הגשת הדו"חות כנגד כל המערערים, שהאשמו בעבירות לפי סעיף 216(4); אשר על-כן השאלה היחידה, שנותרה עוד לבירור בחלק זה של פסק-דינו, היא אם הובאו ראיות מטעם התביעה על אי-קיום "סיבה מספקת" לאי-קיום החובה האמורה. המדובר בעובדה שלילית, שכרגיל מצויה היא בידיעת הנאשם, ולפי הלכת ע"פ 52/63 (7) הנ"ל, די בכמות ראיות מועטת לעניינה. כך כתב מ"מ הנשיא (כתוארו אז) השופט אגרנט, באותו עניין, בעמ' 1089:

"למשל, הקטיגוריה תוכל להסתפק בעדות, כי הנציב ביקש מהנאשם הסבר לאי-ניהול פנקסיו בהתאם להוראותיו אך לא נענה. במקרה זה תעבור לשכם הסניגוריה החובה להביא עדות לעובדה, שהייתה לו סיבה מספקת לאי-ניהול הפנקסים בדרך האמורה ואשר יש בה כדי לעורר לפחות ספק סביר לטובתו".

המדובר שם היה בעבירה לפי סעיף 216(5) לפקודה, שגם לעניינה, כמו לענייננו, מצוי היסוד של אי-קיום ה"סיבה המספקת".

= 826 =

12. יהיה איפוא עלינו לבדוק את כל אחד מהתיקים הרלוואנטיים כדי לברר, אם הובאו ראיות על-ידי התביעה בדבר אי-קיום

ה"סיבה המספקת".
נדון בשאלה זו במשולב עם האישומים לפי סעיף 216(1) לפקודה.

(א) ת"פ 834/81. לא הובא שמץ של ראיה, שיש בו כדי לבסס את היסוד האמור להרשעה. לפיכך יש לקבל את ערעורו של המערער משה צחור ולזכותו מן האישומים שיוחסו לו;

(ב) ת"פ 908/81. בהודעתו ת/2, שהוגשה כראיה במשפט, הסביר המערער אהוד שביל, שלא הגיש את הדו"ח לשנת 1978 ולא נענה לדרישותיו של פקיד השומה, מאחר שנאמר לו שאין חובה להגיש את הדו"ח ולקיים את הדרישות. הלכה פסוקה היא, שאי-ידיעת החוק אינה יכולה להיחשב "סיבה מספקת": ע"פ 343/80 [9]. לפיכך יש לקיים את פסק-דינו של בית המשפט המחוזי, ככל שהוא מתייחס למערער זה.

(ג) ת"פ 2524/81, בהודעתו מיום 8.2.81, ת/1, שהוגשה כראיה במשפט, כתב המערער דוד חבשוש:

"את דו"ח לשנת המס 1978 לא הגשתי וזה בתהליך הגשה. האיחור נובע מהסיבה שהיו בביתי אנשי מס הכנסה ושאלו על עיסוקי והודיעו לאשתי שהחל מעכשיו, מדובר בערך לפני שנה, אצטרך להגיש דוחות... קבלתי בדואר טפסים למלאת (!) דו"ח 79 והגשתי באיחור בתאריך 16.1.81..."

ולעניין הדרישה להגיש הצהרת הון הוא כתב:

"אם חוקי מדינת ישראל חלים על קרית ארבע לגבי הצהרת הון, אשמח להגיש אותם".

גם מדברים אלה משתמעת טענה של אי-ידיעת החוק כהסבר לאי-הגשת הדו"חות לאי-קיום הדרישה, ויש לקיים את פסק-דינו של בית המשפט המחוזי גם לגבי מערער זה.

(ד) ת"פ 2524/81. בהודעתו ת/4, שהוגשה כראיה במשפט, כתב המערער חיים מגיני, שלא הגיש את הדו"ח, מאחר שאמר לו שאין צורך בכך. לפיכך דין פסק-דינו של בית המשפט המחוזי להתאשר ככל שהדבר מתייחס למערער זה.

(ה) ת"פ 3934/81. התביעה לא הביאה ראיות לגבי אי-קיומה של סיבה מספקת על-ידי המערער אהרן סדובסקי, לא לגבי אי-קיום דרישת פקיד השומה ולא לגבי אי-הגשת הדו"חות השנתיים לגבי שנות המס 1978, 1979. לפיכך יש לקבל את ערעורו ולזכותו מן האישומים המיוחסים לו.

= 827 =

13. האישום נגד קפא ומנהלה אריה רוזנברג

חבותה במס של קפא תלויה בהיותה "אזרח ישראל" במובן סעיף 3 לפקודה, לאמור, בהיותה תושבת ישראל. "תושב ישראל" לעניין חברה הוא, כאמור בסעיף 1 לפקודה, חברה, הרשומה בישראל ועיקר פעילותה בישראל, או חברה, שהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל. אין חולקין על כך שקפא רשומה בישראל, אך טענתה היא, שהוכח פוזיטיבית כבר מראיות התביעה, שאין עיקר פעילותה בישראל ושאינו ניהול עסקיה נעשה בישראל. נראה לי שהדין עמה. אכן, בדברי מנהלה מר רוזנברג, בהודעתו ת/3, שהוגשה כראיה, אין כפירה בחובתה של החברה להגיש את הדו"חות, אך נראה לי, שעובדה זו אין בכוחה למנוע בעד קפא מלטעון, שמבחינה משפטית, ועל יסוד העובדות שהוכחו, היא לא עברה עבירה.

מן הראיות שהובאו במשפט עולות העובדות הבאות: משרדי החברה נמצאים בקרית-ארבע; מנהלה מר רוזנברג גר שם, והוא הדין ברוב הפועלים;

ההתקשרויות של החברה נעשות מקרית-ארבע, ומכתביה נשלחים משם; הלקוח העיקרי של החברה הוא משרד הביטחון (עמ' 21, 22). צדק בית המשפט המחוזי בסברו, שעקרונות מוטל על החברה להראות, שאין היא חייבת בהגשת הדו"ח, אך במקרה דנן נראה לי, על יסוד הראיות האמורות, שהוכח, כי עיקר פעילותה של החברה אינו בישראל, ושניהול עסקיה אינו מופעל בקרית-ארבע; לפיכך אין טעם לקיים את פסק-דינו של בית המשפט המחוזי, רק על-מנת שבשלב השני של המשפט תודיע קפא, שאין בכונתה להביא ראיות הגנה.

הטרידה אותי טענה אחרת, שהועלתה על-ידי מר דרורי, והיא, מה טעם ראה המחוקק להבחין בין חברה לבין יחיד: שחברה פטורה ממש אם נרשמה בישראל ועיקר פעילותה באזור, מה שאין כן ביחיד אזרחי ישראל שעיקר פעולתו באזור. הגדרתה הרלוואנטית של חברה תושבת ישראל נכללה ברישא לסעיף 1 לפקודה בשנת תשל"ח (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 32), תשל"ח-1978), ביחד עם התיקון שהוסיף אליה את סעיף 3א, ולכן נראה הדבר שההבחנה הייתה מכוונת. ייתכן שהבחנה זו קשורה בתוכנו של סעיף 3א(ג), הקובע כי "אזרחי ישראל הנמנה עם חבר-בני-אדם תושב האזור - יראו חלק מרווחי החבר, כיחס חלקו של אותו אזרח בזכויות לרווחי החבר, כהכנסתו המופקת בישראל...". אם כי המלים "חבר-בני-אדם תושב האזור" אינן כל כך ברורות; אך היא הדבר כאשר יהיה, אין ספק, שקפא לא חבה במועד הרלוואנטי בתשלום מס, ולכן לא הייתה חייבת בהגשת דו"ח.

אחריותו של מר רוזנברג לפי סעיף 224א נגזרת היא מאחריות החברה, ולכן עם קבלת ערעורה יש לקבל גם את ערעורו.

= 828 =

14. סיכום

(א) ערעוריהם של משה צחור ([ת"פ 834/81](#)), דוד קאפח ([ת"פ 2750/81](#)), אהרן סדובסקי ([ת"פ 3934/81](#)) וכן של קפא ואריה רוזנברג ([ת"פ 786/81](#)) מתקבלים, פסק-דינו של ית המשפט המחוזי לגביהם מתבטל, ואנו מזכים אותם מהאישומים שהוגשו נגדם.

(ב) ערעוריהם של אהוד שביל ([ת"פ 908/81](#)), דוד חבשוש ([ת"פ 2019/81](#)) וחיים מגיני ([ת"פ 2524/81](#)) נדחים.

השופט יהודה כהן: אני מסכים.

השופטת ש' נתניהו: אני מסכימה.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ש' לוי.

ניתן היום, כ"ח באדר ב' תשמ"ד (1.4.84).