

בג"צ מס' 34/50

הלל אסנין ו-2 אח' נגד המועצה המקומית עיר יזרעאל—עפולה ו-2 אח'

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט גבוה לצדק
[27.12.50, 5.10.50, 15.6.50, 8.3.50]

לפני השופטים דונקלבלום, אסף, חשין

סקודת המועצות המקומיות [חא"י, פרק סד], סעיפים 2, 5, (1)5, (2) 5 — צו המועצות המקומיות (עיר יזרעאל—עפולה), 1940 [תוס"ב 1055, ע' 1322], סעיפים 16, 16 (1) [כפי שתוקן ב"תש"ט 1948 [תוס"ב 28, ע' 17]], (2) 16 (א), התוספת השביעית לצו הנ"ל, תקנות 3, 1 (3) — סקודת המועצות המקומיות, 1941 [תוס"א 1154, ע' 119], סעיפים 5, 13.

בית-המשפט הגבוה לצדק הוסמך להטות אוון קשבת לקובלנתו של אדם על סקיד ציבור רק במקום שזה מסרב לעשות פעולה אשר הוא חייב לפי החוק לעשותה, או עושה פעולה אשר אינו מוסמך לפי הריק לעשותה; מטעם זה אין בית-המשפט נוהג להיכנס בעבי הקורה במקרה הראשון, באין חוק המטיל על סקיד הציבור לעשות את אשר הוא נדרש לעשותו, ובמקרה השני, כשהפעולה, נשוא הקוב"ל, כבר נעשתה ושוב אין חוק המטיל עליו לבטלה — בית-משפט זה קבע לעצמו להתערב במעשהם או באפס-מעשיהם של פקידי ציבור, כשאדם מן הציבור פונה אליו ומוכיח כי הוא, אדם זה עצמו, יש לו ענין בכך, וכי הוא נפגע מהמעשה או מאפס המעשה — חוקי-עור או החלטות של מועצה מקומית, כל זמן שאין אומרים להוציאם מן הכוח אל הפועל, וכל זמן שאין אנשים מסויימים רואים עצמם נפגעים על-ידם פגיעה של ממש, הרי אם גם רשומים הם בפנקסיה ובספרייה של המועצה המקומית, אינם אלא בחינת "הלכה ואין מורין כן", ובית-משפט זה לא יבוא לדון בדבר כדי לקבוע אם הם חוקיים אם לא — יתר על כן: החלטות וחוקי-עור בלתי חוקיים של מועצה מקומית, אפילו כשהם מוצאים לפועל ופוגעים לרעה בפרט, אין בית-המשפט מצוה על ביטולם, אלא על הפסקת ביצועם בלבד — הטלת-המס עצמה מצדיקה את פנייתו של החושב אל בית-משפט זה בבקשת תגונה, בטרם נקט השלטון אמצעים חוקיים לגביית המס, וגם כשאין ברעתו של השלטון כלל לגקוט אמצעים לצורך כך — ההוראות הכלרי לות בצו המכוון מועצה מקומית מכריעות בשאלת היקף כוחותיה וסמכויותיה של מועצה מקומית מסויימת, עד כמה שהן אינן עומדות בסתירה לקביעות הפקודה — לכאורה נראה כי מס גולגולת הוא מס אחיד אשר השלטונות מטילים על החושבים בלא להתחשב בגודל רכושם או בשיעור הכנסותיהם — מכאן מסתבר, שהמס אשר הוטל על-ידי המועצה על סמך חלוקתם של אנשי המקום לכיתות כיתות ודירוגם על בסיס הנונסתם השנתית אינו חוקי — שיטת המס המודרג, המבוססת על שיעור הכנסתי של אדם או על גודל רכושו, היא השיטה הקרובה ביותר לחלוקה צודקת וישרה של עומס המסים, ומס אחיד אשר אינו מבדיל בין עשיר לעני, תועלתו מועטת ונזקו מרובה — עצם המושג "מס גולגולת" מורה על מס אחיד לכל נפש, בחינת "העשיר לא ירבה והדל לא ימעט", כדון תשלום מחצית או שליש השקל בימים קדומים בישראל וכדון ה" Poli tax במשפט האנגלי והאמריקני — ייתכן מאד כי במלים "לפי שיעורים ודרגות שונים על נכסים או אנשים מסוגים שונים", שבסעיף 16 (2) (א) הנ"ל, התכוון נותן הצו לאותם המסים והארנוניות אשר בהם מותר הדירוג — אין ספק כי בדברו על "סוגים שונים" לא התכוון המחוקק לבעלי הכנסות שונות — מס גולגולת הנקבע לפי הכנסתו של אדם, אינו אלא מס הכנסה מוטחה — דרך זו להטלת מסים סותרת את הכחנה העולה מתוך הסקודה ומתוך הצו המכוון את המועצה — דברי חוק ומשפט שענינם הטלת מסים, יש לפרשם פירוש מצמצם ביותר, ואין מעמיסים על האורח עול של מסים, אלא במקום שלשונו של המחוקק ברורה ואינה משתמעת לדי-פנימ.

פסקי-דין אנגליים שהוזכרו:

- [1] *R. v. Churchwardens of Andover*; (1777), 98 E.R. 1235, 1241, 1242.
 [2] *North Manchester Overseers v. Winstanley*; (1908), 1 K.B. 835.
 [3] *Ormond Investment Co. Ltd. v. Betts*; (1928), A.C. 143, 158.
 [4] *Hennell v. Commissioners of Inland Revenue*; (1933), 1 K.B. 415, 421.
 [5] *Gurr v. Scudds*; (1855), 11 Exchequer 190, 191.
 [6] *Clifford and an. v. Commissioners of Inland Revenue*; (1896), 2 Q.B. 187.

א

ב

מקורות המשפט העברי שהוזכרו:

- [א] שמוות, ל' י"ג.
 [ב] נחמיה, י' ל"ג-ל"ד.

ג

התנגדות לצו-על-תנאי, מיום י"ט באדר תש"י (8.3.50), המכוון למשיבים ודורש:

א) מהמשיבה מס' 1, לבוא וליתן טעם: מדוע לא תבטל את החלטתה בדבר הטלת מס גולגולת על תושבי אזור המועצה המקומית בעיר יזרעאל—עפולה, ובכלל זה על כל אחד מהמבקשים, עבור שנת ההערכה 1949/50, כמס מודרג לפי הערכת ההכנסה של האיש הנתבע לתשלום בכלל, וכן/או לפי הערכת ההכנסה שנאמדה בשנה זו, וכן/או כשהיא עולה על ההערכה שנאמדה בשנת 1948/49, ומדוע לא תימנע מגביית המס הנ"ל בכלל וכן/או מכל אחד מהמבקשים;

ד

ה

ב) מהמשיב מס' 2 (הממונה על מחוז הגליל), לבוא וליתן טעם: מדוע לא יבטל את האישור שנתן על הטלת המס הנ"ל, וכן/או מדוע לא יימנע מנתינת אישור כזה;

ו

ג) מהמשיב מס' 3 (שר-הפנים) לבוא וליתן טעם: מדוע לא יבטל את היתראות שניתנו על-ידיו למשיב מס' 2 לאישור ההחלטה הנ"ל על הטלת המס הנ"ל, וכן/או מדוע לא יימנע מנתינת הוראות כאלה. הצו-על-תנאי נעשה בחלקו לצו-החלטי נגד המשיבה מס' 1 ובוטל: נגד המשיבים מס' 2 ומס' 3.

- ג. חת — בשם המבקשים; י. הררי וי. יחיאל — בשם המשיבה מס' 1;
 א. ש. שמרון — בשם המשיבים מס' 2 ומס' 3

ז

השופט חשין

צ 1

השופט חשין]: זו היא התנגדות לצו-על-תנאי, שענינו דבר הטלת מס גולגולת מודרג מטעם מועצה מקומית על תושבי האזור של אותה מועצה.

א 2. המשיבה מס' 1 (להלן — המועצה) הוכרזה כמועצה מקומית לפי צו מיום 7.11.40 (עתון רשמי מס' 1055, תוספת ב), שנעשה על-ידי הנציב העליון של א"י. בתוקף סעיף 2 לפקודת המועצות המקומיות (חא"י, פרק פד). בשנת 1948 החליטה המועצה להטיל על תושבי אזור שיפוטה מס גולגולת מודרג, על-פי הכנסתו השנתית המוערכת של כל תושב ותושב, ולוח דרגות מיוחד הוכן לצורך כך. החלטת המועצה ולוח הדרגות לגבי שנת הכספים 1948-1949 אושרו על-ידי קצין מחוז עפולה. יחד עם הצעת התקציב לאותה שנה, והמבקשים — תושבי האזור — משנתבעו לפרוע את שיעור המס אשר הוטל עליהם לפי דרגת הכנסתם השנתית המשוערת, נענו ופרעו חלק ממנו בלבד. לדבריהם שילמו את אשר שילמו „כתרומה חד-פעמית בהתחשב במצב שעת חירום". המס לאותה שנה אינו משמש נושא העתירה בבקשתם של המבקשים, ולפיכך לא נרחיב עליו את הדיבור, אם כי באי-כוחם של בעל-הדין מצאו לטוב לפנייהם משום-מה להתנצח גם בשאלת חוקיותו ותקפו המשפטי של אותו מס. אולם בשנת 1949 הועלתה השאלה שנית על הפרק, והמועצה, ברוב דעות חבריה, החליטה להגדיל, לגבי שנת הכספים 1949-1950, בעשרים למאה את שיעור מס הגולגולת המודרג אשר נקבע בלוח הדרגות שנה לפני כן. המבקש מס' 3 (יצחק יהודאי), אשר שימש אותה שעה אחד מחברי המועצה, נטה אחרי המיעוט, וכשהוגשה הצעת התקציב לאותה שנה לאישורו של קצין המינהל המחוזי בעפולה, פנה הוא ועוד אחד מחברי המועצה, ש. לוריה שמו, אל המשיבים מס' 2 ומס' 3 בתזכיר מפורט, בו ביקשו מהם לא לאשר את הצעת התקציב, בשל סעיף ההכנסה שבו, המבוסס על החלטת המועצה להטיל מס גולגולת מודרג, באשר אותה החלטה ואותם מסים אשר הוטלו אינם חוקיים, לדעתם. אולם על אף התנגדות זו אושרה הצעת התקציב — בשינויים קלים — על-ידי המשיב מס' 2, לפי הוראותיו של המשיב מס' 3, והמועצה, בהסתמכה על אישור זה, פנתה אל שלוש המבקשים ודרשה מהם לפרוע את המס אשר הם חייבים בו, בהתאם להכנסתם המשוערת, כפי שזו נקבעה על-ידי ועדת הערכה. המבקשים התנגדו לכך, ועתירתם היא, כי בית-משפט זה יצווה את המועצה לבטל את החלטתה, המטילה על תושבי אזור שיפוטה מס גולגולת מודרג לשנת הכספים 1949-1950, לפי הערכת הכנסתם של התושבים, ולהימנע מגביית מס זה מכל אחד מהמבקשים. כמו-כן דורשים הם, כי בית-המשפט יצווה את המשיב מס' 2 לבטל את האישור אשר נתן זה בזמנו להחלטת המועצה על הטלת מס הגולגולת המודרג, ואת המשיב מס' 3 — לבטל את ההוראות אשר הורה זה בזמנו את המשיב מס' 2 לאשר את ההחלטה הנ"ל, בית-המשפט נעתר למבקשים, והצו-על-תנאי אשר נעשה בזמנו נוסח ברוח העתירות האמורות.

השופט חשין

3. תוך מהלך הדיון בהתנגדותם של המשיבים לצו-על-תנאי נטען, כי המבקשים נתפסו לכלל טעות, בהביאם את תלונתם על המשיבים מס' 2 ומס' 3, וכי משום כך יש לבטל את הצו-על-תנאי נגד משיבים אלה מכל מקום. נראה לי, כי טענה זו בדין יסודה. בית-המשפט הגבוה לצדק הוסמך להטות אוון קשבת לקובלנתו של אדם על פקיד ציבורי, רק במקום שזה מסרב לעשות פעולה אשר הוא חייב לפי החוק לעשותה, או עושה פעולה אשר אינו מוסמך לפי החוק לעשותה. מטעם זה אין בית-המשפט נוהג להיכנס בעבי הקורה במקרה הראשון, באין חוק המטיל על הפקיד הציבורי לעשות את אשר הוא נדרש לעשותה, ובמקרה השני, כשהפעולה — נשוא הקובלנה — כבר נעשתה, ושוב אין חוק המטיל עליו לבטלה. ובדומה לכך במקרה דנן: בין אם המשיבים מס' 2 ומס' 3 היו מוסמכים לאשו את הצעת התקציב של המועצה, ובין אם לא היו מוסמכים, לא מצינו חוק אשר יחייב — או אפילו יסמך — אותם לבטל באיוו מסיבות שהן אישור של הצעת תקציב שלטון מקומי, לאחר שנעשה על-ידם. בין כך ובין כך, כלומר: הן מחמת שהחוק לא הטיל על המשיבים מס' 2 ומס' 3 חובה לעשות את המעשה אשר המבקשים דורשים מהם לעשותה, והן מתוך שמעשם של אותם המשיבים, המשמש נושא לתלונתם של המבקשים, חס ונשלם במאמר אחד — לא יתערב בית-משפט זה, לא בדרך של צו-עשה ולא בדרך של צו-לא-תעשה.

4. ועוד טענה אחת, צדדית לפי מהותה, נטענה בהמשך הדברים, ובטרם נעבור אל השאלה המכרעת בחשיבותה בדיונים אלה, מן הראוי לומר בה כמה מלים. הטענה — והיא הושמעה זו הפעם מטעם המועצה — היא, כי בית-משפט זה אינו מוסמך להעביר תחת שבט הביקורת חוקי-עזר והחלטות שנעשו על-ידי שלטונות מקומיים, ולהכריזם ככשרים או כפסולים, כל עוד אין הם מוצאים מן הכוח אל הפועל, וכל זמן שאין בהם משום פגיעה באדם מסויים, והוא האדם הפונה אל בית-המשפט. ואף כשהחלטות וחוקי-העזר מוצאים לפועל ופוגעים באדם, גם אז אין מצויים על מחיקתם מספרי המועצה, אלא מונעים את ביצועם בלבד. מטעם זה לא היה מקום לדרוש מאת המועצה להראות סיבה מדוע לא תבטל את החלטתה בדבר הטלת מס גולגולת מודרג על תושבי אזור שיפוטה. ואשר לחלק הצו-על-תנאי, בו נדרשה המועצה להימנע מגביית המס מכל אחד מהמבקשים. נטען ונאמר, כי אף חלק זה אין לאשרו ולעשותו החלטי, באשר לפני המבקשים פתוחה הדרך לבקשת תרופה אחרת; והיה אם תנקוט המועצה אמצעים משפטיים לביצוע החלטתה ולגביית המס, יהא בידם של המבקשים לטעון אז לפני השלטונות המשפטיים או האומי-ניסטרטיביים המוסמכים את טענות התנגדותם לעצם ההחלטה.

5. החלק הראשון של טענה זו נראה בעיני, ואילו את החלק השני יש לדחות, להצתי. הנוהג אשר בית-משפט זה קבע לעצמו מאז היותו ועד היום, הוא: להתערב במעשיהם או באפס-מעשיהם של סקירי ציבור, כשארם מן הציבור פונה אליו ומוכיח כי הוא, אדם זה עצמו, יש לו ענין בכך, וכי הוא נפגע מהמעשה או מאפס-המעשה. חוקי-עזר או

השופט חשין

החלטות של מועצה מקומית, כנגד זה, כל זמן שאין אומרים להוציאם מן הכוח אל הפועל, וכל זמן שאין אנשים מסויימים רואים עצמם נסגעים על-ידם פגיעה של ממש, הרי אם גם רשומים הם בפנקסיה ובספרייה של המועצה המקומית אינם אלא בבחינת הלכה ואין מורין כן, ובית-משפט זה לא יבוא לדון בדבר כדי לקבוע אם הם חוקיים או לא. יתר על כן: החלטות וחוקי-עזר בלתי חוקיים של מועצה מקומית, אפילו כשהם מוצאים-לפועל ופוגעים לרעה בפרט, אין בית-המשפט מצווה על ביטולם, אלא על הפסקת ביצועם בלבד. מטעם זה, כך נראה לי, אין לדרוש מאת המועצה לבטל את ההחלטה שנתקבלה על-ידיה בזמנה בדבר הטלת מס גולגולת מודרג; וחלק זה של הצו-על-תנאי יש לבטל מכל מקום.

א

6. לעומת זה איני רואה ממש בטענה, כי הואיל והמבקשים יוכלו להעמיד בשאלה את כשרותה של החלטת המועצה בבוא השעה לכך — כלומר, כאשר תנקוט המועצה אמצעים משפטיים לגביית המס מאתם — אין לפנות אל בית-משפט זה כדי לקדם את פני הרעה. לגבי המבקשים, אותה החלטה אינה עוד מלה מתה, בחינת הלכה ואין מורין כן. בתוקף ההחלטה נדרשו כבר לשלם את המס לפי לוח הדירוג אשר הוכן על-ידי ועדת ההערכה של המועצה, כלומר, על בסיס הכנסתם השנתית המשווערת. הם אמנם סירבו לציית, ואין אנו יודעים אם המועצה תנסה לגבות מהם את המס באמצעים משפטיים או לא תעשה כן. אך לא זו היא השאלה המכרעת כאן. לצורך הענין המדובר, יש לקבוע אם המבקשים עלולים להיפגע גם במקרה השני, כלומר, כשהמועצה לא תנסה לגבות מהם את המס בכוח החוק. ועל כך יש להשיב, לדעתי, בחיוב וללא כל היסוס. המבקשים, כתושבי העיר עפולה, כפופים לשיפוטה ונתונים לסמכותה של המועצה. חוטים לאין ספור מתוחים בין שלטון מקומי לבין תושבי אזור שיפוטו של אותו שלטון, ולעתים קרובות תלויים יחסי הגומלים הנקבעים ביניהם, במידת צייתו של התושב למרותו של השלטון. שום אדם אינו רוצה להיחשב כתושב ממדרגה פחותה בעיני הציבור בתוכו הוא יושב, ואדם המשתמט מתשלום מסו כטרבן וכפורץ גדר ייחשב, ושוב אין הוא נמנה עם התושבים הנאמנים והמסורים. היוצא מזה, שגם אם המועצה לא תאמר לגבות מאת המבקשים את המס בכוח החוק, כפוצי יד וכמשתמטים ממילוי חובה אזרחית ייחשבו בעיני השלטון המקומי. שם רע זה המוצא על אדם היושב בתוך עמו — גם אם מעלימים עין מן התוצאות הכרוכות בכך — מצדיק את דבר פנייתו אל בית-משפט זה בבקשת תקנה, בטרם נקט השלטון אמצעים חוקיים לגביית המס, וגם כשאינו בדעתו של השלטון כלל לנקוט אמצעים לצורך כך.

ב

ג

ד

ה

7. נעבור עכשיו אל השאלה העומדת במרכז הדיונים אשר לפנינו והיא — בקיצור נמרץ — אם יפה כוחה של מועצה מקומית להטיל על האנשים המצויים באזור שיפוטה ולגבות מהם מס גולגולת מודרג, כלומר, מס אשר מכסתו נקבעת לפי שיעור הכנסתם

ו

ז

השופט חשין

השנתית המוערכת. לצורך פתרון שאלה זו יש לעיין תחילה בסעיפי החוק אשר מכוחם מטילה מועצה מקומית בכלל, המשיבה מס' 1 בפרט, מסים, ובכלל זה מס גולגולת.

8. סמכותה של מועצה מקומית בעניני גביית מסים הוגדרה בסעיף 5 לפקודת המועצות המקומיות (מס' 36 לשנת 1941). לפי סעיף 5 (1) לפקודה נחלקים המסים אשר מועצה מקומית מוסמכת להטילם, בהתחשב עם הוראות הצו המכונן אותה, לארבעה סוגים, והם (בקווים כלליים):

- א. מסי רכוש ;
- ב. מסי רשיונות ;
- ג. תרומות לצרכים מיוחדים ;
- ד. מס גולגולת.

בסעיף זה לא נאמר כיצד נקבעות מפסות מסים אלו, ומי חייב בתשלומם. אך סעיף 2 (2) לפקודה משלים את החסר, בקבעו בקווים כלליים, כי :

..... מותר לכלול בצו המכונן מועצה מקומית הוראה בענין הטלתם (של מסים וסכומים אחרים שיש להטילם על-פי סעיף זה) לפי מכסות אחוזים שונות או דרגות שונות על נכסים או על בני אדם מסוגים שונים

בלי לשים לב לפי שעה אל קנה-המידה, או אל קניי-המידה, אשר עליהם נקבעים שיעורי המסים השונים אשר מועצה מקומית מורשית להטילם, נמצינו למדים כבר עכשיו בשלב זה, כי חשיבות רבה נודעת להוראות הכלולות בצו המכונן מועצה מקומית, וכי בשאלת היקף כוחותיה וסמכויותיה של מועצה מקומית מסוימת, מכריעות ההוראות הכלולות בצו המכונן אותה מועצה מקומית, עד כמה שהוראות אלו אינן עומדות בסתירה לקביעות הפקודה.

9. נפנה עכשיו אל הצו אשר כונן את המשיבה מס' 1, והוא צו המועצות המקומיות (עיר יזרעאל—עפולה), 1940, ונראה מה הוראות מצויות בו בענין המדובר. סעיף 16 לאותו צו — כפי שתוקן על-ידי "צו המועצות המקומיות (עיר יזרעאל—עפולה) (תיקון)", תש"ט-1948" (תוספת ב' לעתון הרשמי מס' 28, מיום 22.10.48) — קובע את סמכותה של המועצה לגבות מסים וארנוניות, ולפי סעיף-קטן 1 לאותו סעיף נחלקים אלה לחמישה סוגים, והם :

א) ארנונת רכוש שנתית, שבתשלומה חייבים בעלי-בנינים וקרקעות תפוזות ופנויות ;

השופט חשין

- (ב) ארנונה כללית שנתית, שבתשלומה חייבים המחזיקים בבנינים ובקר-
קעות תפוסות ;
(ג) ארנונת חינוך שנתית, שבתשלומה חייבים המחזיקים בבנינים
ובקרקות תפוסות ;
(ד) כל ארנונה אחרת, שמועצה מקומית רשאית להטילה לפי פקודת
המועצות המקומיות, 1941, או כל חוק אחר ;
(ה) דמי רשיונות וכו'."

מכיון שברשימה זו לא נזכר מס גולגולת בפירוש, עלינו להסיק בהכרח, כי סמכותה של המועצה להטיל ולגבות מס זה נובעת מתוך סעיף ד' שלעיל, כלומר: כי מס גולגולת הוא בכלל „ארנונה אחרת, שמועצה מקומית רשאית להטיל לפי פקודת המועצות המקומיות, 1941". אך — שלא כבמקרה שאר הארנוניות — עדין לא ידענו מי חייב בתשלומה של ארנונה זו, כיצד היא נגבית, ומהו קנה המידה לקביעת מכסתה. שאלות אלו תלויות בפתרונה של שאלה אחרת, כללית יותר, והיא השאלה בדבר מהותו ותכונותיו האפייניות של מס הגולגולת במערכת המסים אשר הרשות מטילה על אזרחיה.

10. האמת ניתנה להיאמר, כי לכאורה נראה — ובא־כוח המשיבים מס' 2 ומס' 3 מודה שזוהי גם הדעה המקובלת — כי מס גולגולת הוא מס אחיד אשר השלטונות מטילים על התושבים, בלא להתחשב בגודל רכושם או בשיעור הכנסותיהם. מסתבר, איפוא, מכאן, שהמס אשר הוטל על־ידי המועצה על סמך חלוקתם של אנשי המקום לכיתות כיתות, ודירוגם על בסיס הכנסתם השנתית, אינו חוקי. אולם בא־כוח המשיבים אין דעתם נוחה מסברה זו, והם מבקשים להצדיק את שיטת המועצה מבחינת הצדק, מבחינת ההיסטוריה ומבחינת החוק עצמו.

(א) מבחינת הצדק כיצד? טוען בא־כוח המועצה ואומר: השלטון המקומי זקוק לכסף כדי למלא את התפקידים אשר הוטלו עליו לטובתם ולשלומם של התושבים; אין כסף אלא ממס, ורוצה הוא, השלטון, להטיל מסים בצדק; בעלי הרכוש שבמקום מתרעמים בימינו, וחוזרים ומתרעמים על כך, שהדמים אשר הם מקבלים תמורת השכרת נכסיהם הוקפאו מטעם החוק, ועם כל זה לא הקלו השלטונות מעול המסים הרובץ עליהם, ולא עוד, אלא שמוסיפים עומס על גבי עומס חדשים לבקרים. לפיכך עלה הרעיון בלב הממו־נים על כך לקחת כמודד להערכת מס הגולגולת את הכנסתו של אדם, כלומר, לחלק את התושבים לקטיגוריות קטיגוריות, לפי הכנסתם השנתית המוערכת, ולגבות מהם מס גולגולת מודרג על בסיס אותה הכנסה. על־ידי־כך נמצא השלטון המקומי מגדיל הכנסותיו, ועול המסים אינו מעיק ביותר על בעלי אמצעים מועטים.

(ב) מבחינת ההיסטוריה כיצד? אומר בא־כוח המשיבים מס' 2 ומס' 3, כי עד אמצע המאה ה־19 היו השלטונות באנגליה נוהגים לגבות מס גולגולת לפי שיעור יכלתו הנראית

השופט חשין

לעין של אדם, וכי רק בשנת 1840 הוחק חוק מיוחד, אשר אסר גביית מסים מתושבי מקום לפי מידת הכנסתם מרכוש או ממרכולת. כראיה לדבריו הוא מביא את החוק 43 אליזבט, אשר נתן צורה משפטית מגובשת לנוהג אשר היה קיים קודם לכן — כלומר, הנוהג להטיל מסים לפי הערכת יכלתם של תושבי מקום — ושני פסקי־דין אנגליים, שבהם צויינה ההתפתחות ההיסטורית של פרשת המס הנדון, והם: R. v. Churchwardens of Andover; (1777). 98 E.R. 1235 (1), ו־ North Manchester Overseers v. Winstanley; (1908), 1 K.B. 835 (2).

(ג) ומבחינת החוק כיצד? מוסיף בא־כוח המועצה ואומר: גם סעיף 5 (2) לפקודת המועצות המקומיות, וגם סעיף 16 (2) (א) לצו המועצות המקומיות (עיר יזרעאל—עפולה) ממלאים את ידה של המועצה להטיל את המסים — אשר היא רשאית להטילם לפי מכ־סות אחוזים שונות או דרגות שונות על בני־אדם מסוגים שונים; והמועצה, לצורך הטלת מס הגולגולת, חילקה את החייבים במס זה לסוגים שונים לפי הכנסתם השנתית; והדין עמה.

11. על הטענות האמורות אנו משיבים ואומרים: אין חולק על כך, כי שיטה המס המודרג, המבוססת על שיעור הכנסתו של אדם או על גודל רכושו, היא השיטה הקרובה ביותר לחלוקה צודקת וישרה של עומס המסים, וכי מס אחיד אשר אינו מבדיל בין עשיר לעני, תועלתו מועטת ונזקו מרובה. שהרי מחד גיסא אין בו, במס זה, כדי להרבות ביותר את הכנסותיהם של השלטונות, כאשר הראה הנסיון בארצות הרבות בהן היה נוהג מס זה בעבר, ובמקומות המועטים בהם הוא נוהג עד היום, ומאידך גיסא, הוא מקל שלא לצורך, על בעלי הכנסות גדולות ומעיק יתר על המידה על בעלי הכנסות קטנות. אך השאלה לפנינו איננה: מה רצוי ומה אינו רצוי, מה צודק ומה אינו צודק, אלא מהי מהותו של מס הגולגולת, כלומר: האם זהו מס מודרג, עולה ויורד, מוסיף והולך, כטענתם של בא־כוח המשיבים, או מס אחיד, פוחת והולך, נסוג אחור, כטענתו של בא־כוח המבקשים? ומבחינה היסטורית ובלשנית כאחת אין זה ברור כל כך, כי הדין עם בא־כוח המשיבים דוקא, כפי שיבואר בסמוך.

12. כבר נרמז לעיל, כי עצם המושג „מס גולגולת“, כפי שהוא עולה מפירוש המלות, מורה על מס אשר הוא נקבע לא על סמך הכנסתו השנתית או כלל רכושו של אדם, אלא מטילים אותו על גולגלתו בלבד, והוא מס אחיד לכל נפש, בחינת „העשיר לא ירבה והדל לא ימעט“. דוגמתו אנו מוצאים בימים קדומים בישראל: מחצית השקל אשר הוטלה במדבר על כל איש מישראל, מבן עשרים שנה ומעלה (שמות, כי תשא), ושליש השקל אשר עולי בבל בימי נחמיה קיבלו על עצמם לשלמו מדי שנה בשנה (נחמיה י, ל"ג-ל"ד), מס זה נקרא בלועזית בשם Poll tax, והוא הידוע גם בשמות Capitation tax ו־ Head money, וכאן נתעכב נא לרגע קט כדי לשמוע את אשר בפיהם של בני־סמך לועזיים על מונחים אלה, הגדרתם, משמעותם והתפתחותם ההיסטורית. במלון המשפטי האנגלי של Mozley and Whiteley (מהדורה רביעית) ערך Poll money או Poll tax נאמר:

השופט השני

"A tax by which every person in the kingdom was assessed by the head or poll, according to his degree. It has been imposed at various periods in our history."

Hugh Dalton בספרו Principles of Public Finance (מהדורה 18), בדברו על המסים השונים למיניהם, אומר, בע' 132:

"A poll tax, equal in amount for each taxpayer, is the simplest of all taxes. If all incomes were equal, it would be a proportional tax of great practical convenience. But if incomes are unequal, it becomes a regressive tax and, the greater the inequality, the greater the degree of regression. It is, therefore, unsuitable to the condition of modern communities."

13. ולבסוף דברים אחדים מפיהם של בני-סמך במשפט האמריקאי. דברים אלה אינם בהם, כמובן, משום אסמכתה מחייבת, אולם מתוך שאומריהם מסבירים מונחים משפטיים אשר הורתם ולידתם במשפט האנגלי, אין הם מוגבלים בהכרח למשפט האמריקאי, אלא עשויים לשמש הסבר ולהפיץ אור על הענין, גם כשהוא נדון מתוך נקודת השקפתו של המשפט האנגלי. והנה, בכרך 49 של קורפוס יוריס, ע' 1078, ערך "Poll tax", אנו קוראים לאמור:

"מס גולגולת — מס קפיטה; סכום מסויים אשר מטילים על כל אדם ואדם; מס בסכום קבוע על כל אדם, או על כל אדם המשתייך לסוג מסויים, המתגורר בתוך טריטוריה מוגדרת, בלא להתחשב ברכושו או במקצוץ בו הוא עוסק; מס על אדם. אין זה מס על רכוש...."

הגדרות דומות, לקוחות מתוך פסקי-דין של המדינות השונות בארצות-הברית של אמריקה, אף הן ניתנות בכרך הנ"ל של קורפוס יוריס, ובין השאר אנו מוצאים (בע' 1078, הערה (a) 83) את ההגדרות האלה:

"סכום המוטל על בני-אדם בלי התחשב ברכוש, במקצוץ או ביכולת לשלם, והוא הערכה שווה על כל בני-האדם" (בזמן שכל שאר הצורות של הטלת מסים בנייות על תהליך כלשהו של חישוב, כגון: הערכה, התעסקות, או הכנסה).

והגדרות דומות ניתנות גם לערכים Head money ו־Capitation tax.

השופט חושין

14. על מקורם, מהותם וערכם של מסי גולגולת אומר C. F. Bastable בספרו Public Finance (מהדורה שלישית) ע' 465, את הדברים הבאים:

„מקורם (של מסי גולגולת) נעוץ כמובן ברעיון, כי בני-אדם, בתורת שכאלה, ירימו תרומתם לצרכי הרשות הציבורית בזמן שהחלק הגדול ביותר של העדה צבר תחת ידו רכוש מועט בלבד, היתה השיטה, של הטלת מס קבוע על כל בוגר, טבעית. מה שמתאים מאד לדרגה נמוכה של החברה אינו מתאים לחלוטין לחברה פרוגרסיבית ובעלת תרבות. שום מדינה מודרנית אינה יכולה להשתמש במס גולגולת כמקור ניכר של הכנסות. אי-השוויון ודרכי המישרים שבגבייתו, שניהם גם יחד עושים אותו למס בלתי פופולרי. שירי הצורה הזאת של הטלת מסים אישיים הם, עם כל זאת, כלליים, אף כי הענין שיש בהם הוא יותר היסטורי או פוליטי מאשר פיסקלי.“

בהמשך דבריו מסביר מר בסטיבל (בע' 466 של ספרו הנ"ל) כי בתקופה מסויימת ברברי ימי אנגליה היו השלטונות גובים מס גולגולת מודרג, אולם דירוג זה היה מבוסס על מעמד חברתי. דברים אלה מסבירים את אשר הובא לעיל מתוך ספרם של Mozley & Whiteley על הגדרת מס גולגולת, לאמור, מס המורם "according to degree". לפי המעמד החברתי של אדם, אך לא על בסיס של רכוש צבור או הכנסה שנתית.

15. ואשר לשלושת המקורות, אשר בא-כוח המשיבים מס' 2 ומס' 3 הביאם להוכחת דבריו, כי באנגליה שלפני 1840 היו נוהגים להטיל ולגבות מס מודרג, אין לנו אלא לאמר, כי יהיו ההשפעה המשפטית וההסבר ההיסטורי של אותם מקורות אשר יהיו (ולהלן נראה, כי פסק-הדין במשפט הנ"ל של גבאי-הצדקה מאנדובר, (1), משמש בעקיפין דוקא ראיה לסתור), הנדון בהם היה החובה אשר הוטלה על תושבים להביא "מתנות עניים" (Poor rates) ולא "מס גולגולת" (Poll tax), וכבר נאמר על-ידי בן-סמך אנגלי, כי "הכתר אינו מטיל מס לפי היקש, אלא לפי פקודה" (לווד טומנו במשפט, (3), Ormond Investment Co. Ltd. v. Betts; (1928), A.C. 143, 158), ואפילו נניתח — מה שלא הוכח — כי "מתנות עניים" הוא השם אשר בו כונתה המטרה אשר לשמה נגבה הכסף, ואילו הטלת העומס ועצם הגביה נעשו על-פי שיטת "מס גולגולת", גם אז אינו רואה באיזו מידה עשויים המקורות הנ"ל לשמש דברי חזיון בידי בא-כוח המשיבים. שהרי לא יעלה על הדעת שהמחוקק הא"י ונותן-הצו הא"י התכוונו בזמנם ל"מס גולגולת" כפי שמונח זה הובן בימי אליזבט המלכה ולפניה, ולא אל מובנו הפשוט והמקובל בפי העם ובספרות המשפטית בימינו אנו.

16. נמצינו למדים מכל הנ"ל, כי מס גולגולת איננו מס פרוגרסיבי, כלומר, שיעורו אינו נקבע לא לפי גודל רכושו של אדם, לא לפי מידת הכנסתו השנתית ואף לא על-סמך

השופט חשין

התעסקותו, אלא זהו מס אחיד, שווה לכל נפש, וריגרטיבי לפי מהותו. ביסודו מונח הרעיון של שיוויון היחס ושיוויון הגטל לעני ולעשיר. ואשר לטענה, כי לפי סעיף 5 (2) לפקודת המועצות המקומיות וסעיף 16 (2) (א) לצו המועצות המקומיות (עיר יורעאל—עפולה) אשר כונן את המועצה, הוסמכה זו להטיל מסים וארנוניות «לפי שיעורים ודרגות שונים על נכסים או אנשים מסוגים שונים» — שתי תשובות בדבר: ראשית, ייתכן מאד, כי במלים אלו התכוון נותן-הצו לאותם המסים והארנוניות אשר בהם מותר הדירוג, למשל, ארנוניות רכוש, מסיר-שיונות, דמי-שירותים, תרומות וכיוצא בהם. ושנית, הסעיפים הנ"ל מדברים על «אנשים מסוגים שונים», ואין שום סיבה להניח, כי במונח «סוגים» (categories בלע"ז) התכוון נותן-הצו לבעלי הכנסות שונות, כלומר: שגובה הכנסתו של אדם יהיה המודד להשתייכותו לסוג אנשים זה או אחר. שהרי הצו אשר כונן את המועצה במקרה דנן ניתן בשנת 1940, וזאת אומרת, בתוקף פקודת המועצות המקומיות, שהיתה בת תוקף אותו זמן, היינו, חא"י, פרק פד, ופקודה זו — שלא כפקודה משנת 1941 שבאה תחתיה — לא הסמיכה כל עיקר מועצה מקומית להטיל מסים מודרגים (השווה סעיף 5 בשתי הפקודות), אין בדעתי לאמר, כי גם היום יש לפרש את הצו המכונן את המועצה לפי כל מה שנאמר בפקודה הישנה; על כגון זה ישנן הוראות מפורשות בסעיף 13 של הפקודה החדשה, אך באמרנו לעמוד על כוונתו של נותן-הצו בשעת נתינת הצו, אין אנו חייבים, ואין אנו יכולים, להעלים עין ממצבו של החוק בשעה שנותן-הצו עשה מה שעשה ואמר מה שאמר. מבחינה זו אין לי ספק, כי נותן-הצו, בדברו בצו על «סוגים שונים», לא התכוון, ולא יכול היה להתכוון, לבעלי הכנסות שונות.

17. אומר באיכות המועצה: בסופו של דבר נקבע כל מס לפי יכלתו של אדם, ואפילו מס-רכוש; שהרי ככל שירבו נכסיו — כלומר, יכלתו החמרית — כן יגדל גם המס הנגבה ממנו, ומה גשתנה מס הגולגולת מכל המסים, שאין לקבעו לפי הכנסתו של אדם, אם כי אף היא, הכנסה זו, משמשת מודד ליכלתו הכספית? התירוץ הוא: אכן, מס גולגולת — כפי שנאמר לעיל — שונה במהותו מכל שאר המסים, וגם שמו מעיד עליו שאין קובעים אותו לפי רכושו של אדם, אלא מטילים אותו על גולגלתו. אך נוסף על כך מוכח בעליל מגוף הצו עצמו, כי היה אמנם בדעתו של נותן-הצו להבדיל בין מס למס בנוגע לבסיס אשר עליו יש לעשות את הערכתם. שכן הערכתם של נכסים ואנשים לצורך מס נעשית לפי תקנות התוספת השביעית לצו. תקנה 3 קובעת את העיקרים אשר יש לכללם ברשימת ההערכה, ועיקרים אלה שונים ביסודם תכלית שינוי בשני סוגי המס. ברשימת ההערכה בנדון נכסים (כלומר, קרקעות ובניינים) יש לציין, בין השאר, את דמי-השכירות שבהם אפשר להשכירם, לפי המשוער, משנה לשנה, ושווים-לצורך-מס (כלומר: דמי-השכירות הנותרים לאחר ניכוי אחזים מסויימים על חשבון הוצאות, בלאי וכו') לפי תקנה 1 (3), ואילו בנדון אנשים נאמר, כי רשימת ההערכה תכיל רק את שמו של האדם החייב בתש-לום המס (כולל מס גולגולת) והסוג או הדרגה אליהם הוא משתייך. אף דבר וחצי דבר לא נאמר כאן על אופן הערכת הכנסתו או קביעת יכלתו — באופן אובייקטיבי — לשלם

השופט חשין

את המס אשר מטילים עליו. יתר על כן, במקרה של נכסים רשאיות שתי הוועדות הממו-
נות על המס — והן: ועדת ההערכה וועדת הערעור — לדרוש מאת בעל הקרקעות או
הבנינים חייבי-ההערכה, או מאת המחזיק בהם, להגיש דו"חות ומסמכים על דמי-השכירות
המתקבלים על ידם, ולהמציא את המסמכים ולתת את האינפורמציה, הדרושים להכנת
רשימת ההערכה ולקביעת ההערכה עצמה. לשם מילוי תפקידן רשאיות הן, או מי שנתמנה
על-ידן לצורך זה, אף לעלות על הנכסים או להיכנס לתוכם לשם בחינה ובדיקה; ומי
שאינו מציית לאחת ההוראות הנ"ל של הוועדות עובר עבירה וצפוי אלי עונש. הוראות
כאלה או בדומות אליהן אינן בנמצא כלל בנדון הערכתם של אנשים. וכיצד זה תיעשה
הערכת הכנסה בלא דינים-וחשבונות, בלא ביקורת ספרים ומסמכים ובלא בדיקת הרכוש
או העסק, המייצרים את ההכנסה? כלום היה בדעתם של המחוקק ושל נותן-הצו להשאיר
את קביעת המסים על האנשים — ובתוכם מס הגולגולת — לשיקול דעתן של הוועדות
הממונות על כך מטעם השלטון המקומי? אני סבור, כי על שאלה זו יש להשיב בשלילה.

18. וסיוע-מה לרברי אני שואב דוקא מתוך אחת האסמכתאות אשר הובאו על-ידי

בא-כוח המשיבים מס' 2 ומס' 3. כזכור, הביא הוא את פסק-הדין במשפט.

(1), R. v. Churchwardens of Andover. כראייה לדבריו, באותו משפט נטען מטעם

הכתר, כי הטלת מסי-עניים כשרה, גם כשנעשית על בסיס יכלתו של אדם לשלם, וכי

לצורך כך מותר להביא בחשבון גם את מטלטליו ורווחיו. בין יתר דבריו אמר בא-כוח

הכתר, ב"ע' 1241. (1), כי המתנגדים להטלת מס על בסיס זה טוענים, כי אין אפשרות

אובייקטיבית לקבוע למעשה כמה הם רווחיו של אדם, באשר אין החוק מטיל עליו את

החובה להגיש דו"חות על הכנסותיו, ואין הוא מתיר לפקידו הרשות להיכנס לכיזו של

סוחר, למשל, כדי לקבוע את יכלתו של זה להרים תרומתו לקופה של צדקה. אולם —

ממשיך בא-כוח הכתר שם ואומר — אם טענה זו מוצדקת היא, מה יהיה על הערכת אדם

לפי רכושו? הן אף כאן אין החוק מתיר לפקידים הממונים על כך להיכנס לרשותו של

אדם, כדי להעריך את שווי-חוקתו בבית או בקרקע, ואיך אפשר להעריך שווי-קרקע או

מכרות פחם — למשל — בלא לעלות על האדמה? על דרך זו הושמעה, איפוא, הארגומנ-

טציה שם. אך טענה כזאת אין להשמיעה בשום פנים במקרה שלפנינו; כאן — כאמור —

הבדיל נותן-הצו גם הבדיל בין מס למס, וקבע דרכים מפורטות ומפורשות להערכת המס

במקרה האחד, אך לא עשה כן ביחס להערכת המס במקרה השני.

זאת ועוד: באותו משפט הושמעה טענה שנייה, שם, (1), ע' 1242, והיא, כי אין

אפשרות להעריך נכונה את הכנסתו של אדם בלא שינוכו חובותיו; וכיצד אפשר לקבוע

את הכנסתו הנקיה — נאמר שם — אם אין דין-וחשבון ברור על הכנסותיו והוצאותיו?

השיב על זה בא-כוח הכתר אף הוא בשאלה ואמר: האם אמנם התכוון החוק לנכות חו-

בות, בטרם תיקבע הכנסתו של אדם החייבת במס? הדעה המקובלת היא, כי יש להביא

בחשבון את יכלתו האישית „הנראית לעין“ (visible). זה מוציא מהכלל חובות. ראייה

השופט חשין

נוספת לדבריו, כי החוק אמנם לא התכוון להרשות ניכויים של חובות מתוך הכנסתו הכל-לית של אדם, מביא בא-כוח הכתר שם גם מהעובדה שלא נאמר בו, בחוק, דבר וחצי דבר על ניכוי ריבית של משכנתאות מתוך הכנסתן המשווערת של קרקעות החייבות בהערכה. ולא יהיו מסלולין כמקרקעין? שואל הוא. אך במקרה דנן אין לטעון אף טענה זו, כי אצלנו — כפי שראינו — נקבע מפורשות איזה אחוז יש לנכות מתוך ההכנסה המשווערת של מקרקעים לצורך קביעת המס על אותם מקרקעים; מה שאין כן במקרה של הערכת אנשים.

19. לאור כל הנ"ל אינני מהסס להסיק, כי מס גולגולת הנקבע לפי הכנסתו של אדם, אינו אלא מס הכנסה מוסווה, וכי דרך זו להטלת מסים סותרת את הכוונה העולה מתוך הפקודה ומתוך הצו המכונן את המועצה. ואם תמציי לומר: סתירה זו אינה גלויה לעין, אף אני איש ואומר, כי כוונתם של המחוקק ושל נותני-הצו — ביחוד של זה האחרון — אף היא אינה גלויה לעין, ומכל מקום לא באה לידי ביטוי ברור וצרוף בגוף הצו. והוה הנימוק האחרון, לדעתי, לדחיית טענות המשיבים. שהרי מן המפורסמות, כי דברי חוק ומשפט שענינם הטלת מסים יש לפרשם פירוש מצמצם ביותר, וכי אין מעמיסים על האזרח עול של מסים אלא במקום שלשונן של המחוקק ברורה ואינה נשמעת לדו-פנים (מכסוול, "על פירושי חוקים". מהדורה 9, ע' 291; אודג'רט, "פירושי שטרות וחוקים", ע' 305). במשפט, (4), Hennell v. Commissioners of Inland Revenue; (1933), 1 K.B. 415, נאמר על-ידי הלורד הנוזרת (Hanworth) שומר המגילות, ב"ע' 421, וזו לשונו:

..... הלכה בלתי פוסקת הורו בתי-המשפט בשנים האחרונות. והיא,

כי חוק או סעיף חוק, מעמיסי עול של מסים, אשר מובנם מוטל בספק, יש לפרשם לטובת האזרח. השופט פולוק (Pollock) במשפט, (5), Gurr v. Scudds; (1855), 11 Ex. 190, 191, אמר: במקום שקיים ספק בדבר הפירוש שיש לפרש את חוק הבולים, יש לפרשו לטובת האזרח. משום שאין מטילים מס אלא בלשון ברורה ומפורשת על כך' במשפט, (6), Clifford; (1896), 2 Q.B. 187, הלך בית-המשפט של 1896 המלך (K.B.) בעקבות אותה הלכה וחזר עליה באמרו, כי כל אימת שהפירוש הנכון נתון לשתי דעות, האחת נוטה לצדו של הכתר, והשניה — לאזרח, יש לנקוט הפירוש האחרון. מתוך שאנו מעיינים בפיסקה זו של התוספת עלינו לזכור משום כך, כי אם קיים ספק יש לפרשו לטובת האזרח'.

20. אף בעניננו כך: אין לאמר כלל ועיקר, כי לשון הצו ברורה בתכלית הבהירות. מתוך שנותני-הצו האריך ופירט את הדרך לקביעת המס במקרה של מסים אשר מטילים על נכסי מקרקעים, וקיצר בפרשת המסים שמטילים על אנשים, אין לאמר בבטחה, כי

השופט חשין

כוונתו היתה שמס גולגולת יהא מותר בגביה על יסוד יכלתו של אדם. כלומר: מס הכנסה בהסוואת מס גולגולת. ואפילו היתה זו כוונתו — לא הובעה בלשון שאינה משתמעת לשתי פנים. משום כך — או ביתר דיוק: גם משום כך — אין לקיים את החלטתה של המועצה. והמס אשר הטילה זו על המבקשים אינו ניתן לגביה.

א

השופט דונקלבלום: אני מסכים.

השופט אסף: אני מסכים.

1-

לפיכך, וכפוף למה שנאמר לעיל, הוחלט לעשות את הצו-על-תנאי בחלקו לצו החלטי נגד המשיבה מס' 1 ולבטלו נגד המשיבים מס' 2 ומס' 3. על המשיבה מס' 1 לשלם את הוצאות המבקשים, אשר אנו קובעים בזה בסך כולל של — 40 לירות.

ניתן היום, י"ח בטבת תשי"א (27.12.1950),

ג

במעמד ש. מזרחי, לפי העברה מ־חת, בשם המבקשים.

במעמד י. הררי, בשם המשיבה מס' 1,

ובמעמד י. קוקיה, בשם המשיבים מס' 2 ומס' 3.

ד

ה

ו

ז