

בג"צ 69/81
בג"צ 493/81

1. באסיל אבו עיטה
2. נאסרי קנוואטי
3. איפרם ניסן
4. סליבא סוס

נגד

1. מפקד אזור יהודה והשומרון
2. קצין מטה לענייני מכס ובלו בג"צ 69/81

1. עומר עבדו קאדר קנזיל
2. פאדל עבד אל חאלק אלגרושה
3. עמאד חנא ברבאדה
4. מטיע אסמעיל עבדו

נגד

1. הממונה על המכס, מפקדת אזור חבל עזה
2. מפקד אזור חבל עזה בג"צ 493/81

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט גבוה לצדק

[18.3.81, 3.9.81, 2.11.81, 5.4.83, 5.4.83]

מ"מ הנשיא מ' שמגר
השופט מ' בייסקי
השופט י' שילה

התנגדות לצווים-על-תנאי מיום 18.3.81 (בבג"צ 69/81) ומיום 3.9.81 (בבג"צ 493/81).

א' רונן - בשם העותרים בבג"צ 69/81
ב' גרוס - בשם העותרים בבג"צ 493/81
ד' ביניש, משנה לפרקליט המדינה - בשם המשיבים

פ ס ק - ד י ן

מ"מ הנשיא מ' שמגר

1. עתירות אלו בהן דנו, בהסכמת הצדדים, במאוחד, עניינן התוקף המשפטי של שתיים אלו:

(א) החקיקה בדבר בלו על מוצרים מקומיים ביהודה ושומרון, שביטויה בצו מס' 658 מיום 2.6.76 (צו בדבר חוק הבלו על מוצרים מקומיים (תיקון מס' 2) (יהודה ושומרון) (מס' 658), תשל"ו-1976), שתחילתו לפי האמור בסעיף 6 שבו, ביום 1.7.76, ואשר הנהיג באזור האמור מס בלו מוסף; בכך דנה העתירה בבג"צ 69/81.

(ב) החקיקה בדבר מס הבלו על נכסים ושירותים, שהונהג באזור רצועת עזה בתוקף צו מס' 535 מיום 10.5.76 (צו בדבר בלו על נכסים ושירותים (רצועת עזה) (מס' 535), תשל"ו-1976), שתחילתו מיום 1.6.76, והתקנות בדבר בלו על נכסים ושירותים ובדבר ניהול פנקסי חשבונות, שהותקנו מכוח האמור בצו הנ"ל ובעקבותיו; בכך דנה העתירה בבג"צ 493/81.

כפי שעולה מן האמור לעיל, דנות שתי העתירות באותה סוגיה ממש, והיא חוקיות הנהגתו בשטחים המוחזקים של מס כדוגמת מס הערך המוסף החל בישראל. מאחר שאין חולק, כי המדובר בעיקרו במיסוי בעל אופי חדש ולא רק בשינוי שיעוריו והסדרי גבייתו של מס קיים, אין חשיבות מעשית או משפטית מכרעת ללבוש הפורמאלי השונה שניתן לתחיקת הביטחון האמורה בכל אחד משני האזורים הנ"ל: לא הצורה החקיקתית הפורמאלית היא שבמחלוקת אלא השאלה העקרונית של הטלת מס חדש. מכאן גם מדוע ניתן היה לדון בשתי העתירות ביחד.

2. העותרים בבג"צ 69/81 הם בעלי עסקים בבית-לחם או בית-סחור, לפי העניין, הפעילים בתחום ממכר המזכרות והמחנות. המס הונהג, כאמור, עוד בשנת 1976 וזאת על-ידי תיקונו לפי צו מס' 658 הנ"ל, של החוק הירדני מס' 16 משנת 1963 שהוא חוק הבלו (או האגרות) על המוצרים המקומיים. תקנות הביצוע - לרבות התקנות בדבר ניהול פנקסי חשבונות (תקנות הבלו על מוצרים מקומיים (יהודה ושומרון) (מס' 31 (75)), תשל"ו-1976) שתחילתן לפי האמור בתקנה 98 שבהן מיום 1.8.76 ותקנות הבלו על מוצרים מקומיים (ניהול פנקסי חשבונות (יהודה ושומרון), תשל"ו-1976, שתחילתן ביום פרסומן) הותקנו גם הן בשנת 1976. העותרים טוענים, כי ניסוחן של התקנות זהה מהותית להוראות המקבילות בדבר הפעלת חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, בישראל. אחת הטענות הייתה, כי עד להגשת העתירה לבית-משפט זה טרם פורסמו התקנות כדבעי בעיתון הרשמי של הממשל הצבאי, היינו בקובץ המנשרים, הצוים וההודעות של מפקדת אזור יהודה ושומרון, אך במהלך הדיון נזנחה טענה זו.

משנת 1976 ועד קיץ 1980 נקבע שיעור החיוב של העותרים בבג"צ 69/81 במס הנ"ל, לדבריהם, לפי הערכה בלבד. כאמור בעתירה:

10". א. מאז קיץ 76 ועד קיץ 80 נהגו נציגי המשיב מס' 2 לשלוח לעותרים, אחת לחודשיים, דרישות לתשלום מס בלו מוסף. אלו התבססו על הערכה והסכום שנידרש לא היה סופי אלא ניתן למיקוח, ואפשר היה לשנותו - וכך גם נעשה במקרים מרובים - לאחר מ"מ עם נציגי המשיב מס' 2. הטופס הדו-חודשי שעל פיו שולם מס הבלו המוסף, הוא בדומה לטופס שהיה נהוג אותה עת בישראל.

ב. התקנות בדבר ניהול פנקסי חשבונות וגביית מס בלו מוסף היו בשנים 76-80 בבחינת אות מתה ולא נעשה בהן כל שימוש לגבי העותרים ואחרים כמותם. דרך התשלום ואופיו היו כל אותן שנים כאמור בפסקה א לסעיף 10 דלעיל.

ג. שיעור מס הבלו המוסף ששולם ע"י מרבית העותרים היה דומה (אם כי לא זהה). תחילתו תשלום דו-חודשי של כמה מאות לירות לעותר, תשלום שגדל עם השנים עדי הגיעו

בקץ 80, לבעלי החיוב הגבוה מביניהם, לכמה אלפי לירות לעותר לכל היותר.

ד. מס בלו מוסף שהושתת על הערכה וניתן, כאמור, למיקוח, למו"מ ולשינוי, שתחילתו בתשלומים של כמה מאות לירות ואחריתו לכל היותר בכמה אלפי לירות - ושלא חייב את העותרים בניהול רישומים, ספרי חשבונות וכיו"ב - היה לעותרים בבחינת מטריד נסבל והם לא ראו צורך לרדת לחקר חוקיותו. ובשל מתכונתו הנוחה וקלה, יחסית, העדיפו שלא לשבש את יחסיהם הטובים עם המשיבים ושלא להגיע עמם לעימות, ובמיוחד כשהיה להם ברור שמתכונת זו תעמוד בעינה גם להבא."

כאמור, הועלתה מצד השלטונות באמצע שנת 1980 הדרישה, כי ינוהלו פנקסים. בעקבות דרישות אלו ביקשו גורמי המסחר וראש העיר בית-לחם, כי לא יוטל על הסוחרים חיוב כמתואר, מאחר שאין הם מסוגלים, לטענתם, לעמוד בכך אן, לחלופין, כי הפעלתו תידחה לתקופה ארוכה, ועד שיובשלו באזור התנאים לכך. פרקליטם המלומד של העותרים, עו"ד אברהם רונן, פנה, בין היתר, לגורמי הייעוץ המשפטי של מפקדת האזור וביקש, כי המשיבים יזנחו דרישתם בדבר ניהול פנקסים. הפרקליט המלומד ציין בפנייתו, בין היתר, כי כל ששולם על-ידי מרשיו בעבר, היינו מאז 1976, היה בלית ברירה ותוך מחאה, ואין לראות בכך הודאה בחוקיותו של החיוב. המשיבים השיבו בעל-פה ובכתב, כי אינם רואים להיענות למבוקש. מאחר שהעותרים סברו, לטענתם, לאור מגעים שונים שלהם ושל אחרים עם רשויות שלטון, כי ניתן להגיע להסדר מוסכם במחלוקת בעניין המס הנ"ל, שב ופנה פרקליטם המלומד במכתב נוסף והמשיך לקיים מפגשים עם גורמי הממשל, אך לבסוף נתקבלה בראשית 1981 תשובה שלילית, שנראתה בעיני הפרקליט, בנסיבות העניין, כסופית, ומכאן פנייתו לבית-משפט זה.

טענותיו המרכזיות של הפרקליט המלומד של העותרים היו אלו: האזור, שבו גרים ועובדים העותרים, הוא שטח מוחזק, ועל-פי כללי המשפט הבינלאומי - וליתר דיוק, כטענתו, לפי סימן 43 לתקנות האג בדבר דיניה ומנהגיה של המלחמה ביבשה משנת 1907, חייב המפקד הצבאי לכבד את החוק הקיים, אלא אם כן קיימת מניעה מוחלטת לעשות כן, ונסיבות כאלה לא נוצרו כאן. המפקד הצבאי של האזור גם אינו מוסמך להטיל מס חדש על תושבי השטח. זאת ועוד בתקנות הביצוע כלולות הוראות עונשיות, והתקנתן של אלו נוגדת, לפי הטענה, את הוראותיו של סימן 64 לאמנת ג'נבה בדבר הגנת אזרחים בימי מלחמה, 1949, מאחר שלא נתקיימה כאן אף מטרה מאלו המנויות בסימן 64 האמור, אשר למען מותר להנהיג הוראות עונשיות חדשות.

מס הבלו החדש הוא בגדר שינוי של החוק הירדני על הבלו, מאחר שלפי הצווים הטילו בלו גם על מתן שירותים ועיסקאות-מכר בחנויות, שלא נכללו בחוק הירדני המקורי.

המטרות של החוק הן, כדברי העתירה, זרות ופסולות:

"ט. המניע של המשיב מס' 1 בתיקון החוק הנ"ל ושל המשיב מס' 2 בהתקנת התקנות הוא מניע פסול. המשיב מס' 1 פעל בענין זה לקידום עניינו כמפקד צבאי על שטח מוחזק וקידום עניינה של מדינת ישראל שמכוחה הוא שולט באזור, תוך התעלמות מצרכי האוכלוסיה המקומית, וזאת בשני היבטים: האחד, הפער שבין רמת האוכלוסיה באזור - ובכללם העותרים - וזו של ישראל ואי יכולתה של הראשונה למלא אחר הדרישות המתוחכמות של מס ערך מוסף הנהוג בישראל. השני, התיקון הנ"ל לא בא לקדם את טובת תושבי האזור ובכללם העותרים. נהפוך הוא.

י. העובדה שהוראות מס בלו מוסף לא נאכפו משך 4 שנים ונשארו בבחינת אות מתה, יחד עם נחישות ההחלטה לאכפן במפתיע החל מקץ 1980, בעיצומה של המערכה על עתיד השלטון והזהות המדינית באזור מלמד, שהמשיבים פעלו ופועלים בענין זה כדי לקדם מטרות מדיניות של מדינת ישראל באזור וכדי להביא למיזוג כלכלי מוחלט בין ישראל והאזור תוך

קביעת עובדות וביצועם. בעשותם כן חרגו המשיבים מסמכותם ופעלו מתוך שיקולים זרים ושלא בתום לב.

יא. הטענה המושמעת ע"י דוברי המשיבים, לפיה הטלת מס בלו מוסף באזור נעוצה בזיקה הכלכלית ההדוקה בינו לבין ישראל ובהנחה שאי הטלתו היתה עלולה לפגוע בכלכלת האזור - אין בה ממש וכל כולה לא באה אלא לנסות ולסבר את האוץ. ניזקו של הטלת מס בלו מוסף רב מתועלתו.

יב. קשה להמנע מקבלת הרושם שהטלת מס בלו מוסף באזור, וביתר שאת הדרישה העכשווית לתשלומם בהתבסס על ניהול ספרים, באו גם כדי - אם לא בעיקר - לשכלל ולשפר את גביית מס הערך המוסף בישראל, לסגור בו פרצות וביו"ב. ואם כך הם פני הדברים, הרי זו מטרה פסולה האסורה עפ"י אמנות האג וג'נבה."

לאור כל האמור לעיל טוענים העותרים, כי צו מס' 658 הנ"ל הותקן ללא סמכות, ואין לחייב את העותרים לקיים הוראותיו.

3. העתירה בבג"צ 493/81 הוגשה על-ידי ארבעה מתושבי עזה, שנדרשו לשלם מס בלו מוסף לפי צו מס' 535 הנ"ל. העותר הראשון הוא בעל מוסך לתיקון כלי רכב,

אשר קיבל ביום 16.7.81 דרישה לתשלום מס כנ"ל מאת המשיב הראשון, לפיה נקבע המס בעקבות העדרו של דו"ח מטעם העותר. העותר השני הוא סוחר גרוטאות, אשר קיבל דרישה כנ"ל ביום 29.6.81. העותר השלישי הוא רופא שיניים, אשר נדרש לשלם מס ביום 20.5.81, והעותר הרביעי הוא בעל חנות מכולת, והוא קיבל את הדרישה ביום 29.6.81. ארבעת העותרים טוענים, כי הצו הנ"ל והתקנות שהותקנו מכוחו בטלים וחסרי תוקף משפטי, מאחר שהם נוגדים את כללי המשפט הבינלאומי, וממילא גם חלים אותם בטלות והעדר התוקף על הדרישות לתשלום. העותרים העלו טענתם הנ"ל בפני המשיב הראשון, אך הלה לא היה נכון לקבל עמדתם, וזאת גם אחרי שפרקליטם המלומד פנה בכתב והציג עמדתו לפני המשיבים.

נקודת המוצא של העותרים בפנייתם לבית-משפט זה היא, כי כללי המשפט הבינלאומי בכלל ואמנת האג משנת 1907 על התקנות הנספחות לה בפרט, חלים על השטח המוחזק, אשר העותרים הם תושביו, ומחייבים את מפקדיו של השטח. לפי האמור בסימן 43 לתקנות האג, כל חקיקה - ובכללה חקיקה חדשה - אשר אינה מיועדת לשלום הציבור, תהא מטרתה אשר תהא, היא אסורה, ואין לה יסוד שבדין. כמוכר לעיל, המדובר בתושבי רצועת עזה, ועל האזור האמור חלים חוקי המסים, שהיו בתוקף בעת המנדט הבריטי, ועם כניסת כוחות צה"ל לאזור ביום 6.6.67 ונטילת השלטון על-ידיהם לא היה קיים באזור מס ערך מוסף או מס בלו מוסף או מס כיוצא באלו, שחל על כל הסחורות והשירותים.

לטענת העותרים חל על העניין גם סימן 48 לתקנות האג הנ"ל, ולפיו, כל שניתן בידי השלטון הצבאי הוא התאמת הגבייה של המסים, ככל האפשר, לחקיקה הקיימת. אין סמכות ליצור חקיקה חדשה בתחום המיסוי, ויהיה זה אף לטובת האזור ותושביו.

בהקשר זה מוסיפים העותרים, כי המס החדש אמנם נושא את השם מס בלו מוסף, וזאת, ככל הנראה, כדי שניתן יהיה לכרכו עם מס הבלו, שהיה קיים ברצועת עזה עוד מתקופת המנדט, אך השם שניתן למס אין בו כדי להוסיף או כדי לגרוע, כי המבחן הוא במהותו של המס, ומבחינה זו המדובר במס חדש. אמנם, קיים באזור רצועת עזה החל מיום 15.10.67 מס בלו על טובין מכוח צו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 110), תשכ"ח-1967, שפורסם בעת ההיא, אך שאלת חוקיותו של הצו האמור והשלכותיו אינן נושא לעתירה, כאמור בה.

העותרים גם חולקים על טענתם הצפויה של המשיבים, לפיה יש בהנהגתו של המס כדי

לתרום לטובת תושבי האזור, וגורסים, כי ביטולו לא יפגע בכלכלת האזור. בהקשר זה צירפו חוות-דעת של מר חביב ג'ראדה, שהוא רואה-חשבון מוסמך תושב רצועת עזה, אשר לפיה אין הצדקה כלכלית או חברתית להנהגתו של המס האמור באזור רצועת עזה.

כתמיכה עיקרית לגירסתם הגישו העותרים לבית המשפט חוות-דעת מאת מומחה למשפט הבינלאומי הפומבי בכלל ודיני המלחמה בפרט, הוא PROF. G VON GLAHN, והם מבקשים מבית המשפט לאמץ את העמדה, שננקטה בחוות הדעת, לפיה חקיקתו של צו מס' 535 הנ"ל וגבייתו של המס אינן עולות בקנה אחד עם אמנת האג ואף אסורות על-פיה.

4. (א) תצהיר התשובה מטעם המשיבים בבג"צ 69/81 ניתן על-ידי אל"מ יעקב כץ, סגן מפקד אזור יהודה ושומרון.

הטענה הראשונה, שהועלתה מטעם המשיבים, הייתה טענת השיהוי: המס הונהג עוד בשנת 1976, אך העותרים לא ראו לתקוף חוקיותו במשך ארבע שנים. מכאן, כי לא עצם חובת התשלום הטרידה את העותרים אלא ההפעלה האינטנסיבית של הגבייה וההקפדה על קיום הנהלים כביטויים בתקנות הביצוע (ובין היתר, אלו המנהיגות חובת ניהול רישום ודיווח), שפורסמו אף הן עוד בשנת 1976. כאמור, נתמכה הטענה בכך שהמדובר במס, שהונהג כבר לפני עת רבה וגם משולם הלכה למעשה: מספר העוסקים הרשומים באזור בעת מתן תצהיר התשובה היה 14,500. לעניין בעלי העסקים מן הסוג של העותרים בבג"צ 69/81 נטען, כי כמעט כל העוסקים רשומים לפי הצו מאז השנים 1976-1977. אגב, בסוגיה שלפנינו הוגשה עתירה נוספת (בג"צ 772/80), שהדיון בה אוחד עם זה אשר בבג"צ 69/81. מגישי העתירה היו בעלי מנסרות שיש. עתירה נוספת זו בוטלה על-ידי מגישיה תוך כדי הדיון לפנינו.

בשנת 1980 נגבה מתושבי האזור מס בסכום של 50,500,000 שקלים, והוחזר מס תשומות לעוסקים בשיעור של 11,500,000 שקלים. כל כספי המסים, ובכללם מס הבלו המוסף, מיועדים לצורכי מימון ההוצאות הנדרשות לשירותים לאוכלוסייה של האזור, ומפקדת האזור, קרי מדינת ישראל, עדיין מוסיפה ומזרימה מתקציבה לכיסוי צורכי השטחים, העולים על אלו המתכסים מגביית המסים המקומית.

שנית נטען, כי אם תידחה טענת העותרים נגד חוקיותו של הצו, אין גם להיעתר לבקשתם החלופית, המופנית נגד החובה לנהל ספרים וחשבונות כנדרש בתקנות הביצוע.

(ב) לעניין חוקיותו של הצו נטען, כי את הוראותיה של אמנת האג יש להחיל באזור, תוך התאמה לנסיבות שנוצרו בשטח כתוצאה מן ההחזקה הממושכת בו, מיצירת הקשרים הכלכליים והמשקיים ההדוקים בין האזור לישראל ותוך התחשבות מרבית בצורכי האזור. לעניין זה נאמר:

"מס בלו מוסף הונהג באזור עם החלת מס ערך מוסף בישראל. ערב החלת המס בישראל התלבטו הרשויות המוסמכות בשאלה האם יש מקום להנהיג הסדר דומה להסדר הישראלי, באזור, ובאזורים האחרים המוחזקים על ידי צה"ל (להלן - האזורים), זאת בהתחשב בזיקה הכלכלית ההדוקה, שהתפתחה בין האזורים - ובמיוחד בין האזור לבין ישראל. לבירור שאלה זו נערכו בזמנו בדיקות כלכליות על ידי צוותות, אשר כללו כלכלנים ומשפטנים. אלה הגיעו למסקנה כי מטעמים הקשורים בכלכלת האזורים ולשם מניעת פגיעה משמעותית בכלכלה זו, יש להחיל עליהם את המס, בשינויים והתאמות מסויימים, המתחייבים מן השוני שבין כלכלת האזורים לבין ישראל. בהתאם לכך אף הומלץ לבטל ולהפחית מסי קניה שונים, שהיו מוטלים באזור על טובין שונים שיוצרו באותם אזורים, כפי שהדבר נעשה גם בישראל. קיום מצב של מיסוי שונה בין מוצרים זהים, המיוצרים בישראל ובאזורים עלול היה לגרום להעמקה משמעותית של הפער בין מחירי אותם מוצרים, בישראל ובאזורים, ולהביא לצורך להגבלת תנועת סחורות בין שטח ישראל לבין האזורים, ואולי אף להטלת מכסים על תנועת הסחורות.

הפירוש המעשי של הגבלת תנועת סחורות והטלת מכסים - הינו פגיעה חמורה בעיקר בכלכלת האזורים, אשר תלויה, במידה רבה, בכלכלה הישראלית. לענין זה יש להביא בחשבון, שהחלק הנכבד ביותר של התוצר מן האזור משווק לישראל, שכן ישראל היא השוק העיקרי לעודפי הסחורות המיוצרות או הנמכרות באזור, אשר אינן נצרכות על ידי התושבים, ואינן מיוצאות דרך גשרי הירדן."

המס לא הונהג בעיקרו כדי להגדיל את תקבולי הממשל אלא מתוך החשש, כי מערכת היחסים הכלכלית בין ישראל לאזור עלולה להיפגע ולפגוע בכך בראש ובראשונה באזור ובתושביו. לעניין זה נאמר:

"בהתחשב באופיו של המס הביאו הגורמים, שבדקו את הנושא בחשבון, כי אי החלתו באזורים עלולה גם לגרור אחריה תוצאות נוספות: -

(א) היצואנים מן האזור לא יהיו זכאים להחזרי מס בגין רכישת טובין בישראל, דבר הניתן ליצואנים הישראלים.

(ב) סוחרי ויצרני האזור, הנוהגים לקנות סחורות ושרותים בישראל, ישלמו את מלוא המע"מ בישראל, אך לא יוכלו לנכות סכום זה אם יחזרו וימכרו את סחורתם באזור.

(ג) החלת מס ערך מוסף בישראל היתה חלק מרפורמה כללית במסוי העקיף והתבטאה גם בהפחתה וביטול של מסים עקיפים שונים ובמיוחד מס קניה. אי - הפעלת מערכת זהה באזורים, היתה מביאה למצב בו נטל המסוי העקיף באזור היה מכביד יותר מאשר בישראל, שכן בישראל היה כלול בסך המסוי חלק הניתן להחזר תשומות ואילו מסי הקניה באזור היו מוטלים על היצרן ונותן השירות מבלי היכולת להחזיר לעצמו מסי תשומות.

(ד) המצב בו הרוכש טובין באזור לצרכי ייצור משלם מס קניה ואינו יכול לקבל החזר תשומות, עלול במשך הזמן אף להפחית את ההזקקות של רוכשים ישראלים פוטנציאליים לטובין ולשרותים לצורך עסקיהם באזור. אלה רק חלק מההשלכות המעשיות שיש לראות מבחינת האינטרסים של האזור, אשר עלולות היו לנבוע מאי הטלת מס ערך מוסף על רקע המציאות הכלכלית אשר נוצרה במשך השנים בין האזור לבין ישראל."

המשיבים מכחישים, כי לנגד עיניהם עמד אך האינטרס של מניעת פרצות בהנהגת המס בישראל. כדי למנוע תוצאה כאמור ניתן היה למצוא הסדרים חלופיים, כגון אלו המונהגים בין שתי מדינות בעלות משקים נפרדים, אך אלו היו פוגעים גם כן במשק של האזורים וברווחת תושביו.

מכאן, לפי הטענה, כי גם לפי כללי המשפט הבינלאומי המנהגי נעשו פעולותיו של המפקד הצבאי כדין ועלו בקנה אחד עם הכללים האמורים.

לעניין זה שיוו המשיבים נגד עיניהם את דברי E.H. FEILCHENFELD, THE INTERNATIONAL ECONOMIC LAW OF BELLIGERENT OCCUPATION (NEW YORK, 1971) 49 (להלן FEILCHENFELD), האומר:

IF THE ACCUPANT COLLECTS THE TAXES OF THE OCCUPIED STATE, SUCH" COLLECTION IS TO BE "AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE RULES OF ASSESSMENT AND INCIDENCE IN FORCE". THEIS PROVISION APPLIES TO TAX PROCEDURE AND DISTRIBUTION OF TAX BURDENS. IT IS NOT A 'MUST' PROVISION... THE PROVISION WOULD NOT SEEM TO EXCLUDE, AS HAS BEEN ASSERTED, TAXATION INCREASES, PARTICULARLY SUCH CHANGES AS HAVE BEEN MADE

DESIRABLE THROUGH WAR CONDITIONS OR, IN THE CASE OF EXTENDED
"OCCUPATION, GENERAL CHANGES IN ECONOMIC CONDITION

כספי המס מיועדים, כאמור, לאוכלוסיה המקומית, צרכיה ורווחתה. התעלמות מן המציאות המשקית החדשה כמוה לדברי E.H. FEILCHENFELD. IBID, כפגיעה בטובת השטח המוחזק ובחובות המוטלות על השליט לפי האמור בסימן 43 לתקנות האג. אשר לאמור בסימן 48 לתקנות הנ"ל גורסים המשיבים:

"ההוראות הנוגעות למיסים באמנת האג התגבשו על רקע התפישה הכלכלית שרווחה בסוף המאה ה-19. בהתאם לאותה תפיסה, מתייחסות ההוראות באמנה למיסים מנקודת המבט של כיסוי הוצאות הממשל, ושאלת הגירעון והעודף התקציבי ומנקודת מבט זו בלבד. בהתאם לרוח תקופתה, אין אמנת האג מתייחסת להטלת המיסים כאל אקט כלכלי, המיועד להשפיע על המשק, המקובל על פי התפישה הכלכלית דהאידינא.

מטעם זה אף אין העקרון הגלום בסימן 48 הנ"ל ישים למעשה לנושא המיסים העקיפים. לפיכך ניתן לומר, כי האמנה אינה נותנת את הדעת לסוגיה הספציפית של הטלת מיסים עקיפים.

(ב) סימן 48, הדין בהטלת המיסים, החיל את העקרון הקבוע בסימן 43, בדבר שמירת הדין המקומי בשטח כבוש. עם זאת, הוא מנוסח לא כאיסור מוחלט לשנוי הדין אלא בנוסח "עד כמה שאפשר - AS". FAR AS POSSIBLE

(ג) כאשר יש התנגשות בין הכלל שיש להשאיר את הדין המקומי על כנו, לבין השקולים של שמירת הסדר והחיים התקינים והחובה לדאוג להם - החובה האחרונה גוברת."

(ג) לעניין התקנות, חלקו המשיבים על גירסת העותרים, כי אין בידי העותרים אפשרות מעשית לקיים הוראותיהן. העותרים הם בעלי עסקים גדולים ומבוססים, אשר מחזור עסקיהם גדול, וחלקם גם עוסק בייצור ולא רק בשיווק קמעוני. יש באזור ובירושלים הקרובה אליו רואי-חשבון ומנהלי חשבון די והותר, ויתרה מזאת אין צורך בניהול ספרים על-ידי בעל מקצוע מיוחד, כי הוראות ניהול הספרים אינן מסובכות. נוכח ההיקף המסחרי הגדול של עסקי העותרים, קשריהם עם סוחרים בישראל ועם עסקי ייצוא וייבוא, אין יסוד לטענותיהם בדבר חוסר כושרם לערוך רישומים כנדרש.

(ד) אשר לטענה, כי התקנות לא פורסמו כדבעי, הפנתה תשובת המשיבים לכך שקיומו, לטענתם, ההוראות הרלוואנטיות לעניין דרך פרסומה של תחיקת ביטחון כביטחון בסעיף 6 למנשר בדבר סדרי שלטון ומשפט (יהודה והשומרון) (מנשר מס' 2), תשכ"ז-1967, מיום 7.6.67, לצו בדבר קובץ נשרים (יהודה והשומרון) (מס' 111), תשכ"ז-1967, ולצו בדבר פרשנות (הוראות נוספות) (מס' 2) (יהודה והשומרון) (מס' 161), תשכ"ח-1967. הצווים הופצו, נוסף על פרסומם בהתאם לתחיקת הביטחון, ללשכות המסחר הנפתיות והודעו לגורמים השונים, אשר עליהם הם עשויים לחול. כן פורסמו בעיתונות היומית בשפה הערבית ובחברות הסברה מיוחדות. העובדה, שהחוק לא הופעל בעבר במלוא היקפו, נבעה מכך שהמשיבים ביקשו להתארגן ופעלו על-כן בשלבים. עניין זה אינו יכול לסייע בידי המבקשים כדי לפטרם מחובת תשלום המס.

(ה) לצורך תשובת המשיבים, המתייחסת לעתירה בבג"צ 493/81, ניתן תצהיר על-ידי מרגלית שגיב, קצין מטה אוצר מפקדת כוחות צה"ל באזור עזה. בעניין השיהוי של העותרים בעתירה זו הוסיפו וטענו המשיבים, כי המועד המאוחר ביותר, בו היה על עותרים אלו לפנות לבית המשפט, היה עם פתיחת עסקיהם, אם אכן פתחו עסקיהם לאחר כניסתם לתוקף של הצו והתקנות, שעליהם סבה העתירה. התקנות הטילו על כל אחד מן העוסקים באזור חובה של רישום ודיווח, ואלו חלו על העותרים במהלך עסקיהם מראשית הפעלתם וללא קשר

לחובת תשלום המס. אם ביקשו העותרים לתקוף חוקיותו של הצו, היה עליהם לעשות כן בהזדמנות הראשונה, היינו - אם היה כבר עוסק בעת החלת הדין, מיד בסמוך להחלתו, ואם נהיה לעוסק רק לאחר מכן, עם תחילת עיסוקו האמור. דא עקא, הם פנו לבית המשפט, רק משננקטו לגביהם אמצעי אכיפה, וניסיונם להתחמק מתשלום המס ומקיום יתר החובות לפי הצו והתקנות נדון על-כן לכישלון. יתרה מזאת, לעותרים היה מעמד בקשר לתקיפת הצו, עוד לפני שהפכו לעוסקים. בקשר לכך נאמר בתשובת המשיבים:

"המשיבים יבקשו לטעון כי בשל אפיו המיוחד של המס נשוא העתירה ניתן היה לתקוף את חוקיות המס גם ללא זיקה להיות העותרים עוסקים במשמעותו של צו הבלו. מס בלו מוסף הוא מס שהעוסק רשאי על פי הדין לדרוש מהקונה לשלמו והלכה למעשה הוא משולם ע"י הקונה או מקבל השירות (תקנות בדבר בלו על נכסים ושירותים (רצועת עזה), תקנה 5). מטעם זה ניתן לומר שמאז החלתו של המס באזור חבל עזה רשאי היה כל תושב בהיותו חייב בתשלום המס כקונה, לתקוף את חוקיותו."

זאת ועוד, אם טענתם של העותרים היא, כי צריך היה להשאיר את החקיקה בתחום המיסוי בצורתה בשנת 1967, הרי איחורם משמעותי עוד יותר, כי עוד באוקטובר 1967 פורסם הצו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 110), תשכ"ח-1967, והצו האמור אף הוחלף בנוסח חדש בשנת 1971. הווה אומר, הצו משנת 1976, נושא עתירה זו, החליף את ההסדרים בעניין המיסוי העקיף, שהונהגו לפי צו מס' 110 וצו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 412), תשל"ב-1971.

(1) המשיבים בבג"צ 493/81 השלימו טענותיהם בתגובתם לטענת השיהוי וציינו לעניין תחילת עיסוקיהם של העותרים:

"העותר מס' 1, עומר עבדו קאדר קאנדיל, החל בעיסוקו - תיקון מכוניות במוסך פרטי - בתאריך 1 באפריל 1980... העותר מס' 2, פדל עבד אל האלק אלגרושה, סוחר בחפצים משומשים, החל בעיסוקו זה ביום 1 באפריל 1981... העותר מס' 3, עמאד חנא ברבאדה, מרפא שיניים במקצועו, החל בקבלת לקוחות במרפאה פרטית בחודש ינואר 1981... העותר מס' 4, מטיע אסמעיל עבדו מנהל חנות קטנה לממכר מוצרי חלב, משקאות קלים וסיגריות והוא עושה כן מתחילת שנת 1980... אי לכך, במידה שצו הבלו והתקנות שהותקנו מכוחו חלים על העותרים, הרי הם מחייבים את העותרים אך מתחילת מועדי עיסוקם."

לטענתם, לא הייתה לעותרים זכות עמידה בבית-משפט זה, בטרם הוטל עליהם חיוב לשלם מס, אלא אם היו כבר אותה עת בגדר עוסקים, כדי שיקום אינטרס, המוליד זכות עמידה בענייני מיסוי, צריך להתגבש עניין כספי כלכלי מוחשי של מי שמבקש לשטוח עתירתו לפני בית המשפט, המלין על היפגעות מהוראות החוק. לדעת העותרים נולדה עילת התביעה שלהם רק עם קבלת הודעות החיוב. בעקבותיהן פנה פרקליטם למשיבים, זמן קצר לאחר מכן הוגשה העתירה. העותרים טענו, כי לו היו פונים לבית-משפט מיד עם פתיחת עסקיהם, הרי יש להניח, שבית המשפט היה קובע כי הקדימו את המועד. לפי הטענה, אין גם ממש בגירסת המשיבים, לפיה גבו העותרים בעבר מלקוחותיהם סכומים, המהווים את המס. זו עובדה, שהוכחה הייתה מוטלת על המשיבים, והם לא עמדו בכך. זאת ועוד:

"בית המשפט הגבוה לצדק מופקד על ביקורת חוקיותם של מעשי הממשל והמנהל, ועל מעשי המשיבים בהיותם חלק ממערכת הממשל בכללותה. בתור שכזה, האם ניתן להניח כי בית המשפט הנכבד יתן ידו לאי-חוקיות נמשכת, בשל הטעם האחד והיחיד - כי היא נמשכת? יתרה מזאת: התיזה המוצעת בזה לבחינת בית המשפט הנכבד היא כי כל דוקטרינת השיהוי אינה חלה כלל מקום בו עותרים כנגד תקפותו של חוק, אשר מבחינת העותרים כתושבי רצועת עזה כמוהו, כפי שקבע בית המשפט הנכבד לא אחת - כחקיקה ראשית. מה גם שבעתירה נשוא דיון זה קוראים העותרים תגר על עצם חוקיותו של החוק. ההצהרה מטעם המשיבים לעניין ההכנסות הרבות שהתקבלו מגביית מס בלו מוסף, היא היא המלמדת על

הצורך בביטולו של המס, אם אמנם יקבע בית המשפט הנכבד כי עצם בסיסו אינו חוקי על פי המשפט הבינלאומי."

לטענתם, אין גם ממש בטענה, כי החרישו כאשר הוחק צו מס' 110 באוקטובר 1967, מאחר שהצו האמור לא חרג מתחומי המותר לפי המשפט הבינלאומי.

5. לצורך ההכרעה בעתירה מתחייבת בדיקה רב-שלבית, החובקת הן את נתוני היסוד בדבר מהותה של החקיקה, שהייתה בתוקף ערב הנהגתו של מס הבלו המוסף, והן בחינה של המס החדש האמור, כדי לעמוד על כך, אם יש בו שינויים בהשוואה לקיים, ומה אופיים של שינויים אלו.

על יסוד שני רבדים בסיסיים אלו - שעניינם המימצא העובדתי - תיבחן משמעותה המשפטית של החקיקה. במלים אחרות, אם המדובר בשינוי של מס קיים או בהנהגתה של מערכת מיסוי חדשה, ייבדק, מה הם הכללים, אותם מיישם בית-משפט זה בבואו לבחון חוקיותה ותקפותה של התחיקה של הממשל הצבאי בשטחים המוחזקים על-ידי ישראל. מתוך הכרת מהותה של דרך ההכרעה של בית-משפט זה בסוגיות כגון אלה מקובל עלינו, כי צריכים לעמוד נגד עינינו כלליהם של דיני המלחמה, אשר הם חלק מן המשפט הבינלאומי הפומבי.

לבחינה זו יהיו שני ראשים, והם, ראשית, מה הן ההוראות בעניין שינוי מיסוי או הנהגתו של מיסוי חדש, ושנית, מעבר לכך, מה הכללים המנחים בקשר לשינוי הדין הקיים בדרך כלל.

סיכומו של דבר, בהמשך הדברים נבחן את אלו:

(א) המצב המשפטי הקיים ערב כניסת כוחות צה"ל לאזורים וכן ערב חקיקתם של צו מס' 658 או צו מס' 535, לפי העניין.

(ב) הכללים המיושמים על-ידי בית-משפט זה בסוגיה כגון זו.

6. הנתון הראשון הוא, כאמור, המשפט, בתחום הנוגע לנו, שהיה בתוקף באזור יהודה והשומרון ערב כניסתם לתוכו של כוחות צה"ל וכן - פרט לכך ובנפרד מן השאלה הראשונה - המשפט, שהיה בתוקף ערב הנהגתם של הצווים החדשים, שהם נושא עתירה זו. נתייחס איפוא, ראשית כול, אל החוקים העיקריים, שדנו בסוגיה שלפנינו:

(א) הדין הירדני: על-פי סדרי השלטון והמשפט, שהוחלו באזור יהודה והשומרון בעקבות סיפוחו של האזור האמור על-ידי ממלכת ירדן מכוח הצהרות ופעולות בעלות השלכה משפטית, שתוקפן לפי כללי המשפט הבינלאומי אינו עניין לכאן, ואשר החלו ביום 1.4.49 ונסתיימו ביום 24.4.50, וכן לפי החוק הירדני בדבר החוקים והתקנות, הנוהגים בשתי גדות הממלכה הירדנית ההאשמית מיום 16.9.50, באזורים הללו חל ערב כניסתם של כוחות צה"ל ונטילת השלטון על-ידיהם, החוק הזמני של האגרות על המוצרים המקומיים (חוק מס' 16) משנת 1963.

לפי האמור בסעיף 2 לחוק הנ"ל חלות הוראותיו על כל הסחורות והחומרים, המיועדים לצריכה או לשימוש או לכל מטרה אחרת, בכל סחורה שהיא, אשר מיוצרת או עשויה, כולה או מקצתה, בממלכת ירדן ההאשמית, ממרכיבים מקומיים או מיובאים; והוא, אם לא חל על הסחורה או על החומר מס לפי חיקוק אחר כלשהו. סחורות או חומרים, כאמור לעיל, יחולו עליהם אגרות המוצרים המקומיים, וזאת בהתאם לסיווגים ובשינויים, כפי שייקבעו מדי פעם בתקנות על-ידי מועצת השרים בהסכמת המלך. כאמור בסעיף 4 לחוק יתוקנו הסוגים והשיעורים האמורים, כשיתעורר הצורך בכך.

אגב, לפחות חלק מן העותרים בבג"צ 69/81 גם עוסקים, לפי הטענה, בייצור.

בתחום דיני הבלו והמסים העקיפים האחרים חל באזור גם חוק איחוד הבלו והמסים הנוספים, המוטלים על סחורות יבוא, יצוא ותוצרת מקומית משנת 1966 (חוק מס' 25 משנת 1966). החוק האמור, כפי ששמו מעיד עליו, דן באיחוד הבלו והמסים הנוספים, שנגבו מטובין המיובאים, המיוצאים או המיוצרים על-ידי ייצור מקומי. לפי הוראותיו, הומרו המסים והבלו, שנגבו עד אז על-ידי המכס ויחולק על ידיו בין הגורמים, אשר לזכותם הוא נגבה, לפי כללים, שהיו צריכים להיקבע על-ידי מועצת השרים. ואלו החוקים המוחלפים: חוק מס' 20 משנת 1949, סעיף 8 לחוק המכס והבלו משנת 1962; סעיף 49 לחוק העיריית משנת 1955; סעיף 3 (ג) לחוק מס השירותים הסוציאליים משנת 1953; סעיף 2 (א) לחוק מס קריית הספורט משנת 1963; סעיף 2 לחוק מס האוניברסיטה הירדנית משנת 1964; החלטות מועצת השרים לפי סעיף 5 לחוק מס המשמר הלאומי משנת 1954; תקנות (1) 2) עד (4) לתקנות שהותקנו בשנת 1950 לפי חוק מס' 11 לשנת 1948. מועצת השרים הוסמכה לתקן את שיטת גבייתם של המסים, להעלותם בגבולות שהותוו בסעיף 3 לחוק או להפחיתם ואף לפטור מתשלומם.

חוקים רלוואנטיים נוספים שחלו בתקופה הירדנית הם: חוק המלח, 1950 (חוק מס' 16 לשנת 1950); חוק ייצור גפרורים, 1951 (חוק מס' 59 לשנת 1951); חוק מס בולי הכנסה, 1952 (חוק מס' 27 לשנת 1952); חוק הטבק, 1952 (חוק מס' 32 לשנת 1952); חוק המשקאות המשכרים, 1953 (חוק מס' 15 לשנת 1953); חוק הבלו על מוצרי נפט, 1960 (חוק מס' 63 לשנת 1960) וחוק המכס והבלו (או כפי שכונה הבלו באחד הצווים - "מסי המכס"), 1962. מתקופת המנדט הבריטי נשאר בתוקף רק חוק החבקים, 1927, אשר לא בוטל או הוחלף על-ידי חוק ירדני.

(ב) תחיקת הממשל הישראלי: על-פי האמור במנשר בדבר סדרי שלטון ומשפט (יהודה והשומרון) (מס' 2), שתחילתו מיום 7.6.67 ואשר קובע את העקרונות המשפטיים המנחים לפיהם ינהג הממשל הצבאי הישראלי, נקבעו שלוש הוראות, שהן רלוואנטיות לנושא שלפנינו:

(1) המשפט, שהיה קיים באזור ערב כניסת כוחות צה"ל, ביום 7.6.67, ימשיך לעמוד בתוקפו, עד כמה שאין בו משום סתירה למנשר הנ"ל או לכל צו, שיינתנו על - ידי מפקד כוחות צה"ל באזור, ובשינויים, הנובעים מכינונו של שלטון צה"ל באזור (סעיף 2 למנשר).

(2) כל סמכות של שלטון, חקיקה או מינהל לגבי האזור או לגבי תושביו נתונה למפקד כוחות צה"ל באזור ותופעל על-ידי או על-ידי מי שיתמנה לכך על-ידי או יפעל מטעמו (סעיף 3 (א) למנשר).

(3) מסים, היטלים, אגרות ותשלומים מכל סוג שהוא המשתלמים למוסדות שלטון מרכזי ואשר לא נפרעו עד יום 6.6.67, צריך היה לשלמם, החל מכינון שלטון צה"ל, למפקד כוחות צה"ל הנ"ל (סעיף 5 למנשר).

(ג) נטילת סמכות: לפי הצו בדבר מינויים לפי חוקי המכס והבלו (אזור יהודה והשומרון) (מס' 31), תשכ"ז-1967, שתחילתו מיום 27.6.67 (וראה גם: צו בדבר מינויים לפי חוקי המכס והבלו (אזור יהודה והשומרון) (תיקון מס' 1) (מס' 75), תשכ"ז-1967), הוקנו הסמכויות של הממשלה הירדנית ורשויותיה לפי כל חוקי המכס והבלו הנ"ל ובכלל זה לפי חוק מס' 16 (כאמור בסעיף 1 (ו) לצו), לממונה, שנתמנה לפי הצו האמור.

מינויו של הממונה היה בגדר יישום של הסמכות, שהוגדרה בסעיף 3 (א) למנשר הנ"ל, כמסוכם לעיל.

(ד) מכס: לפי הצו בדבר אזור מכס (אזור יהודה והשומרון) (מס' 96), תשכ"ז-1967, מיום 15.8.67 הוכרז האזור האמור כולו לאזור מכס אחד, ולפי הצו בדבר תעריפי מכס (אזור יהודה

והשומרון) (מס' 103), תשכ"ז - 1967, מיום 27.8.67 הוטל מכוח חוק המכס והבלו הירדני, 1962, מכס בשיעורים חדשים על כל הטובין שיובאו לאזור, לרבות מן הממלכה הירדנית אך למעט יבוא משטח ישראל. טובין, שיובאו לאזור מִישראל, ואשר עליהם שולם מכס, הופטרו, מאידך גיסא, מתשלום תעריפי המכס והבלו לפי חוקי המכס והבלו האחרים, שהוזכרו קודם לכן. בהנמקה לצורך בפרסומו של צו מס' 103 נאמר במבוא שלו, כי:

"... יש צורך לנקוט באמצעים לקיום המסחר התקין באזור, ולהקל על תושבי האזור לשווק טובין בדרך המסחר החופשי לצורך קידום כלכלתם בדרך כלל ובמיוחד ליצירת קרן למען פיתוח כלכלת האזור; ... הדבר דרוש לשם קיום האספקה, השירותים החיוניים והממשל התקין באזור."

המכס הוטל לפי האמור בסעיף 3 לצו, אשר זה לשונו:

" (א) טובין שיובאו לאזור על ידי כל אדם, יוטל עליהם ויגבה מהם מכס.

(ב) (1) המכס יהיה בשיעור שיוטל על ידי הממונה בתקנות ויהיה בסכום מסויים או באחוז מסויים מערך הטובין או על פי חישוב אחר, הכל כפי שיקבע, אולם רשאי הממונה לפטור טובין מסויימים או אדם מסויים ממכס;

(2) תקנות מכוח פסקה (1) יופקדו לעיון במשרדי המכס האזוריים, בתחנות המכס באזור, במשרדי העיריות, בלשכות המסחר ובכל מקום אחר שיקבע הממונה.

(ג) טובין שיובאו לאזור מישראל יהיו פטורים ממכס, זולת אם נתמלא בהם אחד מאלה:

(1) הטובין יובאו לישראל בכפוף לתנאים מסויימים;

(2) הטובין פוטרו, בתנאים מסויימים, מתשלום מס, מכס או תשלום חובה אחר בעת יבואם לישראל, בעת ייצורם בישראל או בעת מסירתם בישראל.

(3)

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ג), יהיו פטורים ממכס -

(1) טובין כאמור בפסקאות (1) ו- (2), אם נתמלאו בהם באזור תנאי היבוא או תנאי הפטור, וכל עוד מתמלאים תנאים אלה;

(2) טובין כאמור בפסקה (3), אם שולם בישראל מס על רכישתם או ייצורם. (ה) "... (ההדגשה שלי - מ' ש')."

המונח "טובין" - כולל גם שירות.

צו בדבר סמכויות מכס (יהודה והשומרון) (מס' 309), תשכ"ט-1969, מיום 16.2.69, העניק סמכויות ביצוע נרחבות לממונה הנ"ל ולפקידי המכס והבלו.

(ה) בלו: עוד לפי צו מיום 6.7.67 ומכוח חוק האגרות על מוצרים מקומיים, 1963 הנ"ל, נקבעו שיעורי הבלו על שורה ארוכה של מוצרים. הצו האמור תוקן והורחב מדי פעם.

בצו הבלו על סחורות מתוצרת מקומית (אזור יהודה והשומרון) (מס' 1) (31), תשכ"ז-1967, שהותקן מכוח הסמכות שהוקנתה לממונה בצו בדבר מינויים לפי חוקי המכס והבלו (אזור יהודה והשומרון) (מס' 31) הנ"ל ובסעיף 4 לחוק הירדני בדבר הבלו על המוצרים המקומיים משנת 1963, נקבעו שיעורי בלו חדשים וסווגו מחדש הסחורות החייבות בבלו; הבלו חושב

כאחוז מן המחיר הסיטוני או בסכום קצוב או בשתי הדרכים כאחד (סעיף 2 לצו). תשלום הבלו הוטל על היצרן (כאמור בסעיף 2 לחוק משנת 1966), וכאמור בסעיף 3 לצו 1) 31 הנ"ל, הוא "ישולם בעת הוצאת הסחורה ממקום היצור, אולם הממונה רשאי לדחות את מועד התשלום או להרשות תשלומו לשיעורין בתנאים שיקבע."

הצו גם דן בסימון הסחורה, בקביעת רשימת ייצור ובסמכויות עזר שונות. תחילתו נקבעה ליום 16.7.67.

לפי הצו בדבר חוק הטבק (אזור יהודה והשומרון) (מס' 32), תשכ"ז-1967, שתחילתו מיום 27.6.67, שונו שיעורי הבלו על הטבק, ונקבע בלו נוסף מאוחד חדש, וזאת בהסתמך על החוק הירדני הנ"ל בדבר איחוד הבלו והמסים הנוספים, 1966 הנ"ל. שינוי שיעורי הבלו גם הונהג לפי הצו בדבר חוק המשקאות המשכרים (אזור יהודה והשומרון) (מס' 38), תשכ"ז-1967, מיום 4.7.67.

(ו) בולי הכנסה: התשלומים לפי חוק מס בולי הכנסה שונו אף הם מדי פעם (ראה: צו בדבר חוק מס בולים (יהודה והשומרון) (מס' 599), תשל"ה-1975, מיום 6.7.75). כן בוטל עוד לפני כן מס המשמר הלאומי הירדני, שהיווה חלק ממס הבולים והוחלף בתוספת למס הבולים (צו בדבר גביית התוספת למס הבולים (אזור יהודה והשומרון) (מס' 147), תשכ"ח-1967, מיום 18.10.67); התוספת חפפה את מס המשמר הלאומי הירדני.

(ז) הצו בדבר מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר) (יהודה והשומרון) (מס' 350), תשל"ל-1969, מיום 2.12.69 הנהיג הוראות בדבר החזר מס עקיף (מכס או בלו לפי חוקי המכס והבלו, כאמור בצו מס' 31 הנ"ל), ששולם ביתר, ובדבר חיוב במס עקיף, שלא שולם או שהוחזר בטעות.

צו זה בא להעניק זכויות חדשות לתושבי האזור בהקנותו להם זכויות דומות לאלו שחלות בישראל לפי חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח - 1968.

צו בדבר סימון טובין (איזור יהודה והשומרון) (מס' 149), תשכ"ח-1967, מיום 22.10.67, העניק לממונה הנ"ל סמכות לקבוע הוראות בעניין סימון טובין על-ידי המחזיק בהם.

(ח) היטל מלאי: לפי הצו בדבר היטל על מלאי (יהודה והשומרון) (מס' 370), תשל"ל-1970, מיום 22.1.70, הוסמך הממונה שנתמנה לעניין חוקי המכס והבלו (צו מס' 31 הנ"ל מתשכ"ז-1967):

"...בהודעה בכתב, להטיל היטל על החזקת מלאי של סחורות כשהוא מוחזק בידי סוחר לצרכי עסק" (סעיף 2 לצו).

"סוחר" - הוגדר כאדם העוסק במכירת סחורות. לפי סעיף 3 לצו, כפי שתוקן בצו בדבר היטל על מלאי (תיקון) (יהודה והשומרון) (מס' 615), תשל"ו-1975, שתחילתו מיום 10.9.75:

"הממונה רשאי לקבוע בהודעה על-פי סעיף 2 -

(1) סחורות הטעונות בלו;

(2) שיעור ההיטל החל על סחורות הטעונות בלו;

(3) מועד לתשלום ההיטל;

(4) דרך לקביעת המלאי של סחורות הטעונות היטל;

(5) חובת ניהול פנקס לצורך קביעת היטל וגבייתו."

כפי שראינו איפוא לעיל, קבעה תחיקת הביטחון תשלומי בלו, לפי סיווגים ושיעורים חדשים ואף איפשרה משנת 1970 הנהגת היטל על המלאי, כאשר הנהגתו מוכתבת על - ידי התנאים הכלכליים של העת ההיא.

(ט) ביום 4.4.76 נכנס לתוקף הצו בדבר תיקון חוק הבלו על המוצרים המקומיים (יהודה והשומרון) (מס' 643), תשל"ו-1976, שתיקן את חוק הבלו הירדני על מוצרים מקומיים משנת 1963 וביקש להרחיב את מעגל חייבי הבלו, על-ידי כך שכלל ביניהם גם סוחרים כמפורט בו ושירותים. אין צורך להיכנס לפרטי הוראותיו של הצו, כי הוא בוטל, זמן קצר אחרי חקיקתו, על -ידי צו מס' 658, שעליו סבה העתירה.

7. צו מס' 658, אשר תחילתו מיום 1.7.76, קבע - על-ידי החלפתו של סעיף 2 של החוק הירדני על הבלו על מוצרים מקומיים, 1963 - כי:

"2. (א) יוטל בלו על עסקה בשיעור שיקבע הממונה בתקנות.

(ב) הממונה רשאי לקבוע את שיעור הבלו כאחוז ממחירם של נכסים או שירותים או בסכום קצוב, או באחוזים ובסכום קצוב.

(ג) הממונה רשאי בתקנות, לקבוע בלו נוסף בשיעור אחיד ממחיר העסקה בנוסף לבלו שיוטל על פי סעיף קטן (ב).

(ד) בענפים בהם לא ניתן, לדעת הממונה, לדעת בבירור מהו מחירו של שירות, רשאי הוא, בתקנות, להטיל בלו, כאחוז מהשכר ששילם העוסק ומהרווח שהפיק.

(ה) אלה חייבים בתשלום בלו:

(1) במכר - המוכר; (2) בשירות - נותן השירות.

(ו) לענין סעיף זה -

'בלו' - בלו רגיל ובלו מוסף; 'בלו רגיל' - בלו על פי סעיף קטן (ב); 'בלו מוסף' - בלו על פי סעיף קטן (ג); 'הממונה' - מי שמונה כממונה לצורך הצו בדבר מינויים לפי חוקי המכס והבלו (יהודה ושומרון) (מס' 31), תשכ"ז-1967.

הצו לווה בתקנות שונות לעניין דרכי הביצוע, קביעת פרטי העיסקאות עליהן הוחל, שיעורי המס, ניהול פנקסים ועוד, אשר פרטיהן אינם עניין לכאן. יש בצו ובתקנותיו, כפי שתוקנו מעת לעת, שתי התפתחויות עיקריות בהשוואה להסדרי הבלו, שהיו קיימים עד אז:

(א) הבלו הוחל לא רק על הייצור;

(ב) נקבעה שיטה חדשה של גביית המס, המקבילה לשיטת מס הערך המוסף בישראל.

עצם הטלתו של מס עקיף על סחורות לא הייתה בגדר חידוש, שהרי ראינו כבר לעיל, כי החוק הירדני הנהיג זאת, עקרונית, על-פי החוקים, שחוקקו לפני יום כניסת צה"ל לאזור ונטילת השלטון בו, ובעיקר על-ידי החוקים הנ"ל מן השנים 1962, 1963 ו-1966, שהחליפו את החוקים מתקופת המנדט הבריטי, שהיו בתוקף עד אז בגדה המערבית (להבדיל מן המזרחית).

חוקים אלו גם לא קבעו מסגרות נוקשות ובלתי משתנות של הגדרת הסחורה החייבת במס ושל שיעורי המס. כבר הזכרנו לעיל את סעיף 4 לחוק הזמני של האגרות על המוצרים המקומיים משנת 1963 ויש לאזכר כאן בהקשר זה גם את סעיף 3 לחוק איחוד הבלו והמסים הנוספים המוטלים על סחורות יבוא, יצוא ותוצרת מקומית, 1966.

חוקים אלה שימשו הלכה למעשה יסוד לתחיקת הביטחון, שהוחקה על-ידי מפקד כוחות צה"ל, שתחילתה עוד בשנת 1967, ואשר נועדה ללוות את הסרת גבולות המכס בין השטח המוחזק לבין ישראל ואת הנהגתה של הזרימה החופשית הדו-כיוונית של טובין ושירותים, שהחלה עוד בשנת 1967, עם ביטול ההגבלות הראשוניות על העברת טובין (צו בדבר שטחים סגורים (איסור העברת טובין) (אזור יהודה והשומרון) (מס' 49), (תשכ"ז-1967), שהיו בעלי היקף כללי וכוללני, ושחלו רק בתקופת הגיבוש וההיערכות של הממשל הצבאי. הווה אומר, קביעת השיעורים החדשים של הבלו, המכסים וההיטלים על המלאי שהוזכרו לעיל והסיווג החדש של הטובין החייבים בהם, היו, ככל העולה מן הנתונים שלפנינו, תוצאה נגזרת טבעית מהסרת המחסומים הכלכליים בין ישראל לשטח המוחזק והביאו להאחדת שיעוריהם של המסים העקיפים בין שני השטחים.

במה דברים אמורים; צו הבלו על סחורות מתוצרת מקומית (אזור יהודה והשומרון) (מס' 1) 31), דמה מבחינת הסדרי המיסוי העקיף אותם הנהיג ובתוצאותיו לאלו הנוהגים בישראל לפי חוק מס קניה (סחורות ושירותים), תשי"ב-1952 (ראה: מ' הרצברג, "מעשי-חקיקה בדבר מסים-עקיפים בשטחים המוחזקים" רבעון לעניני מסים ה (תש"ל) 347). התעריף שהונהג היה זהה לזה שנוהג בישראל, ותהליך ההקבלה היה מתמיד, כפי שעולה מתיקוני התעריף מעת לעת. הדבר בא לביטוי הבולט בצו הבלו על התוצרת המקומית (הטלת מס ושיעור) (מס' 39) 31), תש"ל-1969, אשר הוראותיו חפפו את ההוראות, שנהגו לעניין זה בישראל לפי דיני מס קנייה, כפי שהיו אז בתוקף. גם הוראות סימון הטובין שהונהגו הקבילו לאלו שבישראל (י"פ 1466 (תשכ"ח) 1965).

משמע, על היצרנים באזור הוטלו אותם מסים עקיפים, שחלים בישראל על המוכרים. מגמה דומה באה לידי ביטוי בצו מס' 103 הנ"ל בעניין תעריפי המכס - שחפפו בעיקרם את מכלול המסים העקיפים המשולמים בישראל בעת הייבוא, יהיה זה כמכס, מס קנייה או היטל תשלומי החובה (היטל שחל בישראל לפי החוק להארכת תקפן של תקנות-שעת - חירום (תשלומי חובה), תש"ל-1970). תוצאה דומה הושגה לגבי הטבק והמשקאות המשכרים, על-ידי צווים מס' 32 ו-38 הנ"ל.

המשמעות המשפטית והכלכלית של התהליכים המתוארים כאן עוד תיבחן בהמשך הדברים, לאחר שייבדקו ההוראות המשפטיות הרלוואנטיות וניתן יהיה ליישמן כאמת מידה לבחינת חוקיותן של הפעולות. אולם ניתן להסיק כבר עתה, כמסקנת ביניים, כי צו מס' 658, אשר עליו סבה עתירה זו, בא בעקבות תחיקת ביטחון עקבית מאז 1967, שהייתה תולדה של הסרת המחסומים ושל הנהגת הזרימה החופשית של היחסים הכלכליים בשני הכיוונים: כל אלה נועדו לשקם את כלכלת האזור ולחסל בין היתר את חוסר העבודה ששרר בשטחים הללו ערב כניסת כוחות צה"ל אליהם ובתקופה הראשונה של שלטון צה"ל ולהבטיח פרנסה ורווחה לאוכלוסייה. על-כן הנהיגה תחיקת הביטחון בעיקרה הקבלה בין ההסדרים והתעריפים החלים בשטח המוחזק לבין אלו החלים בישראל, וזאת כדי לאפשר הסתייעות הדדית של שתי הכלכלות. הטענה של המשיבים היא, כזכור, כי לו נהגו אחרת, היה צריך להשאיר את השטחים המוחזקים סגורים ומסוגרים בפני כל קשר כלכלי עם ישראל, דבר שהיה עלול להיות פוגעני ביותר מבחינת כלכלת האזור, כפי שנראה עוד בהמשך. הסרת מחסומים בין המדינה הכובשת לבין שטח הממשל הצבאי או המשך קיומם מסורים להחלטתו של הממשל הצבאי, ואין להליון על החלטתו לכאן או לכאן, כל עוד אין במעשיו כדי לגרום נזק משמעותי לכלכלתו של השטח המוחזק.

אגב, כך גם הדין בקשר לפתיחת גשרים לשטחים המוחזקים בידי האויב. הווה אומר, פתיחת

הגשרים בשני הכיוונים, הן לישראל והן לממלכה הירדנית ההאשמית, מנעה החנקת המשק של האזור והביאה למציאות כלכלית מניחה את הדעת, ונתון זה יהיה, כמובן, בעל משמעות, כאשר תיבחן כוונת הממשל הצבאי ומשמעות מעשיו לפי אמות המידה של דיני המלחמה. זאת ועוד, יש לשוב ולהזכיר בשלב זה, כי המדובר במסים עקיפים, לרבות דיני המכס, וכפי שנראה בהמשך, יש לאלו מעמד מיוחד בעיני רבים מן הפרשנים, המתייחסים לסמכויותיו של הממשל הצבאי בעינייני מיסוי לפי המשפט הבינלאומי המנהגי. גם בין אלו הגורסים אי-התערבות במבנה הקיים של המיסוי יש הרואים אפשרות לגישה שונה ונפרדת לגבי מסים עקיפים ובעיקר לגבי דיני המכס.

8. מכאן לבג"צ 493/81, ומאחר שהעותרים שם הם תושבי רצועת עזה, ייבחנו הוראות החוק, שחלו בשטח המוחזק האמור ערב כינון שלטון צה"ל ולאחר מכן, כרובד שני - תחיקת הביטחון, שהוחקה על-ידי הממשל הצבאי הישראלי.

(א)

חקיקה מתקופת המנדט הבריטי: ברצועת עזה המשיך לחול, מאז סיום המנדט הבריטי ותחילת השלטון הצבאי המצרי, המשפט שהיה קיים בארץ-ישראל ערב יום 14.5.48 (ראה: צו המושל הצבאי המצרי, ע"ר של רצועת עזה, כרך 1, עמ' 17, וכן ON OF THE C. FARHI, "THE LEGAL STATUS STRIP", MILITARY GOVERNMENT IN (THE TERRITORIES GAZA ADMINISTERED .BY ISRAEL 1967-1980 (JERUSALEM, VOL. I, 1982) 61

השלטון הצבאי המצרי עשה אמנם שימוש בסמכותו לפרסם צווים, המשנים את החוק המקומי הקיים, כפי שהיה בתוקף עם כניסתו לאזור האמור ככוח צבאי כובש במאי 1948 תוך מהלכה של מלחמת השחרור, אך כמעט שלא בוצעו שינויים מהותיים בחוקי המסים, שהיה בהם כדי לשנות את הדין החל ברצועה, ומה גם שלא קוימה מדיניות של "גשרים כלכליים פתוחים" בין הרצועה לבין מצרים. כפועל יוצא מן האמור לעיל נותרו - לצד השוני בין המשפט המצרי לבין זה החל ברצועה - זהות או לפחות דמיון בסיסיים בין החוקים החלים ברצועה לבין אלו שחלו בישראל לאור האמור בסעיף 11 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח-1948. חלק נכבד מן החוקים מתקופת המנדט בעניין המיסוי, שעדיין בתוקף בישראל, נשארו בתוקף גם ברצועת עזה: פקודת המכס, פקודת הסמכויות בענין היבוא היצוא והמכס (הגנה), 1939; פקודת הטבק, שהנהיגה בסעיף 3 שבה בלו על הטבק; פקודת המלט, 1944, שהנהיגה בסעיף 5 שבה מס בלו על המלט; פקודת מס בולים; פקודת מס הכנסה, 1947; פקודת מס בלו האקסייז על הגפרורים; פקודת מס בלו האקסייז על קלפים; פקודת המשקאות המשכרים (ייצור ומכירה) שהנהיגה לפי סעיף 3 שבה מס בלו על משקאות כאמור ופקודת הספירטים הממותלים ("הכהילים המפוגלים" כנוסחו של התרגום בזמן המנדט). מובן שפקודות אלו לא כללו בשנת 1967 את התיקונים, שהוכנסו במקביליהן בישראל, על-פי חקיקת המחוקק הישראלי, ומובן שהן גם לא הולבשו שם בלבוש של "נוסח חדש".

(ב) הממשל הצבאי המצרי: הוכנסו אמנם שינויים לפקודת מס הכנסה (צו מס' 295 מיום 1.4.54; חוק מס' 3 לשנת 1962 מיום 9.10.62; חוק מס' 14 לשנת 1962 מיום 4.12.62 שהחיל, בין היתר, חובת תשלום מס הכנסה על תושב, שמתגורר דרך קבע מחוץ לאזור "מתוך כורח עבודתו מחוץ לאזור"; חוק מס' 15 לשנת 1962 מיום 4.12.62; חוק מס' 16 לשנת 1962 מיום 62..4.12; חוק מס' 18 לשנת 1962 מיום 15.12.62 וחוק מס' 24 לשנת 1965 מיום 4.9.65 וצו מס' 332 מיום 1.4.54 שהחליף הוראות מתוך פקודת המכס),

אך המסים העקיפים הקיימים הנ"ל לא בוטלו. הווה אומר, נותרה ההקבלה הבסיסית בין המשפט ברצועת עזה לבין זה שחל בישראל עם קום המדינה.

(ג) תחיקת הממשל הצבאי הישראלי: המנשר בדבר סדרי שלטון ומשפט (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 2), תשכ"ז-1967, שפורסם באזור עזה, היה זהה בנוסחו למינשר, שפורסם

ביהודה ושומרון ושעיקריו הוזכרו לעיל.

(ד) בלו: לפי הצו בדבר מינויים לפי חוקי המכס והבלו (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 35), תשכ"ז-1967, מיום 12 ביולי 1967, ניתנו כל מינוי וכל סמכות לפי חוקי המכס והבלו למי שימונה על-ידי מפקד האזור כממונה. המונח "חוקי המכס והבלו" הוגדר כדלהלן:

"חוקי המכס והבלו - כל הדינים לרבות חוקים, תקנות, פקודות, צווים והוראות בקשר למכס, מיסי מכס, בלו ומיסים נוספים מאיזה סוג שהוא המוטלים על סחורות יבוא, יצוא ותוצרת מקומית, טבק משקאות משכרים, מוצרי נפט או כל מוצרים אחרים שהם, הכל לפי תוקפם באזור ביום כ"ו באייר תשכ"ז (5 ביוני 1967)."

הצו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 110), תשכ"ח - 1967, שתחילתו מיום 15.10.70, קבע בסעיף 2 שבו, כי יוטל בלו על הטובין שפורטו בתוספת לצו, ושיעורו של הבלו נקבע אף הוא, בתוספת לצו.

הממונה הוסמך לשנות את התוספת על-ידי הוספה או מחיקה של טובין, שינוי או תיקון תיאורם או שיעור הבלו המוטל עליהם וכן על-ידי קביעת שיעור הבלו בסכום קצוב במקום באחוזים ממחירם הסיטוני או בנוסף לאחוזים אלה.

סעיף 3 לצו קבע, כי החייב בתשלום הוא היצרן. הבלו משולם לממונה בעת הוצאת הטובין הטעונים בלו ממקום הייצור, אולם הממונה הוסמך לדחות את מועד התשלום או להרשות תשלומים לשיעורין. הצו גם כלל הוראות בדבר סימון.

סעיף 8 לצו קבע, כי כל הסכומים, שיתקבלו כבלו לפי הצו, יוחזקו כקרן מיוחדת נפרדת, הנתונה לפיקוחו של מפקד כוחות צה"ל באזור. מטרת הקרן הוגדרו כדלהלן:

9" סכומי הקרן או כל חלק מהם לא יוצאו אלא לפי הוראה מפורשת בכתב של מפקד כוחות צה"ל באזור וישמשו - לאחר ניכוי ההוצאות הקשורות בגביית הסכומים, בניהול הקרן ובביצוע הצו - אך ורק לצרכי הניהול והממשל התקינים של האזור, קיום האספקה והשרותים החיוניים באזור וכיסוי הגרעון בהכנסות לעומת ההוצאות של הממשל התקין של האזור."

צו מס' 110 תוקן פעמים מספר. כך שונתה ההוראה המרכזית שבסעיף 2 בדבר הטלת הבלו ושיעורו לפי צו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (תיקון מס' 1) (צו מס' 112), תשכ"ח-1967, צו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (תיקון מס' 3) (צו מס' 251), תשכ"ט-1969, וצו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (תיקון מס' 7) (צו מס' 362), תשל"א-1970; בין היתר נבע מן התיקון, כי שיעורו של הבלו נקבע לפי אחוזים מן המחיר הסיטוני של הטובין. בתיקון לסעיף 3 נקבע, כי החייב בתשלום הוא היצרן או כל אדם אחר שייקבע על-ידי הממונה (צו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (תיקון מס' 2) (צו מס' 120), תשכ"ח-1967; אולם ההוראה בדבר הקמת הקרן ומטרתה לא שונתה.

הצו בדבר בלו על טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 412), מיום 15.12.71, שתחילתו מיום 30.1.72, ביטל את צו מס' 110 הנ"ל וקבע הוראות חדשות, משולבות ומלאות בענייני בלו על טובין. צו זה בוטל על - ידי הצו בדבר בלו על נכסים ושירותים (רצועת עזה) (מס' 535), מיום 16.5.76, שתחילתו מיום 1.6.76, ושהנהיג את הבלו המוסף כהאי לישנא:

"חיוב בבלו 2. יוטל בלו על עיסקה בשיעור שיקבע הממונה בתקנות.

הטלת הבלו 3. (א) הממונה רשאי לקבוע את שיעור הבלו באחוז ממחירם של נכסים או שירותים או בסכום קצוב, או באחוזים ובסכום קצוב.

(ב) הממונה רשאי בתקנות, לקבוע בלו מוסף בשיעור אחד ממחיר העיסקה נוסף לבלו שיוטל על פי סעיף קטן (א).

(ג) בענפים בהם לא ניתן. לדעת הממונה, לדעת בבירור מהו מחירו של שירות, רשאי הוא, בתקנות, להטיל בלו, באחוז מהשכר ששילם העוסק ומהרווח שהפיק.

(ד) אלה חייבים בתשלום בלו רגיל ובלו מוסף:

(1) במכר - המוכר; (2) בשירות - נותן השירות."

הווה אומר, צו מס' 535, שהוא נושא עתירה זו, היה בגדר המשכו ומחליפו של צו מס' 412, שהיה המשכו ומחליפו של צו מס' 110; השינוי שעלה מצו מס' 535 לא היה בהנהגת הבלו אלא בהטלת הבלו המוסף, ובדרכי גביית הבלו. צו מס' 535 לווה בתקנות ביצוע מפורטות שלא נפרטן; העיקריות שביניהן נתפרסמו בקובץ מנשרים, צווים והודעות של מפקדת כוחות צה"ל באיזור רצועת עזה וצפון סיני מס' 44.

(ה) הוראות שונות: בלו על הטבק הוטל לפי הצו בדבר בלו על טבק (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 115), תשכ"ח-1967, מיום 1.11.67.

הצו בדבר בלו על מלאי (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 334), תש"ל-1970, הסמיך את הממונה להטיל בלו על החזקת מלאי של סחורות, כשהוא מוחזק בידי סוחר לצורכי עסק.

הצו בדבר העברת טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 291), תשכ"ט-1969, קבע הוראות בדבר ההתנייה של הבאת טובין לאזור והוצאתם ממנו בקבלת היתר.

הצו בדבר חובת הצהרה ודיווח על מלאי סיטוני (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 23), תשכ"ז-1967, חייב סיטונאים במתן הצהרה על המלאי.

צו בדבר מס-בולים (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 70), תשכ"ז-1967, קבע הוראות הפעלה לגבי דיני מס בולים, שחלו מאז זמן המנדט, והעניק סמכויות בעניין קביעת החיוב במס ושיעורו.

הצו בדבר סימון טובין (רצועת עזה וצפון סיני) (מס' 168), תשכ"ח-1968, העניק לממונה לפי חוקי המכס והבלו סמכות להורות על סימון טובין.

9. המגמה, שהייתה מונחת ביסודה של תחיקת הביטחון ברצועת עזה, הייתה זהה לזו שהוסברה לעיל, מקום בו דנו בתחיקת הביטחון באזור יהודה ושומרון, ככל שהדבר התייחס לעתירה בבג"צ 69/81. הלבוש של תחיקת הביטחון הותאם, כמובן, לחקיקה, שהייתה בתוקף ברצועת עזה עם תחילתו של שלטון צה"ל, ועל-כן יש לערוך כל השוואה בין תחיקות הביטחון של שני האזורים הנ"ל תוך הבאה בחשבון של השינויים הנובעים מן העניין. אך ההוראות המהותיות - שהן הרוב המכריע של האמור בצווים - היו, כאמור, זהות בנוסחן ובמשמעותן, והן ביקשו להביא להאחדה של המכסים, הבלו וההיטלים ברצועת עזה ובישראל, תוך הבאה בחשבון של המיסוי העקיף המקביל הקיים בישראל והלובש שם צורת בלו, מס קנייה והיטלים (בנסיבות נתונות). האחדה זו, שראשיתה עוד בשנת 1967, ושמצאה ביטוייה בין היתר בהוראת העזר הנ"ל בדבר דיווח על המלאי הסיטוני, הייתה, כמוסבר, תוצאה נגזרת של הזרימה הכלכלית החופשית (בסייגים מסויימים, שחלו גם באזור יהודה ושומרון, ושהתייחסו בעיקר לתוצרת חקלאית, וראה לעניין זה צו מס' 49 של אזור יהודה והשומרון וצו מס' 291 של רצועת עזה). מכאן, כי אין צורך שנשוב ונציג כאן את המטרות והמגמות, שהוסברו כבר בסעיף 7 לפסק - דין זה.

10. (א) עד כאן באשר לנתונים העובדתיים, אשר לצורך הצגתם הובאה כאן ההשתלשלות החקיקתית בקוויה העיקריים.

מכאן לשאלה הבאה - שהיא השלב השני בבדיקתו של הנושא שלפנינו, היינו מה הן אמות המידה, אותן מיישם בית-משפט זה בבואו לבחון חוקיותה ותקפותה של תחיקת ביטחון בשטח מוחזק.

(ב) קנה המידה המשפטי, לפיו בוחן בית המשפט הגבוה לצדק חוקיותה של פעולה של הממשל הצבאי, הובהר חזר ובהרר בפסיקתו של בית-משפט זה.

בבג"צ 390/79, בעמ' 13 הצביע מ"מ הנשיא (כתוארו אז) השופט לנדוי על כך, שהנורמה הבסיסית, עליה הוקם המבנה של השלטון הישראלי ביהודה ושומרון - וכל האמור כאן לגבי יהודה ושומרון חל, כמובן, גם באותה מידה על רצועת עזה - היא נורמה של ממשל צבאי. במלים אחרות, משפט מדינת ישראל לא הוחל על האזורים האמורים, והעקרונות המשפטיים הבסיסיים, שעל-פיהם נשלטים האזורים ולפיהם נקבעת מערכת המשפט החלה בהם מאז יוני 1967. במנשר מס' 1 בדבר נטילת השלטון על ידי צה"ל ובמנשר בדבר סדרי שלטון ומשפט (מס' 2) של הממשל הצבאי הישראלי ובמשמעותם של אלו לפי כללי המשפט הבינלאומי הפומבי (לעניין מנשר מס' 1 ראה: IN THE TERRITORIES ADMINISTERED BY M. SHAMGAR, THE LAW .ISRAEL, PUBLIC (ADMINISTRATION (JERUSALEM, VOL. VIII, 1968) 42

מבחינת תחומיה של הבעיה המשפטית, כפי שהותוו על-ידי מנשר מס' 2 הנ"ל, ועל - פי הטיעון שהושמע בעתירות אלו, אין לצורך העניין שלפנינו השלכה לכך, מה היה מעמדו המשפטי של השלטון הקודם, שהוחלף על-ידי הממשל הצבאי הישראלי. עניין זה נדון בבג"צ 390/79 הנ"ל, בעמ' 13 מול האות ג; בבג"צ 610, 606/78, בעמ' 127 מול האות ג וראה גם:

בג"צ 61/80, בעמ' 597, בו אומר הנשיא לנדוי בהפנותו לדברים שנאמרו בבג"צ 390/79 הנ"ל:

"הטיעון שלירדן לא היו זכויות של ריבון ביהודה והשומרון הוא 'טיעון חשוב שישראל משמיעה בזירה הבינלאומית'. העולה מטיעון זה הוא שאמנת ג'נבה הרביעית אינה חלה על יהודה והשומרון אלא ממשלת ישראל מפעילה מרצונה את הוראותיה ההומניטריות של אמנה זו. מסקנה זו לא עמדה עד כה למבחן בבית-משפט זה (וראה בבג"צ 390/79 שם), וגם הפעם אין צורך להידרש לה. נכונה העובדה שירדן לא היתה מעולם הריבון החוקי באיזור יהודה והשומרון, אבל אין ללמוד מזה שמפקד האיזור לא יכול היה להכריז על מתן תוקף למשפט שהיה קיים באיזור לפני כניסת צה"ל אליו. אין לערבב בין בעית הריבונות ביהודה והשומרון לפי המשפט הבינלאומי לבין זכותו וחובתו של המפקד הצבאי לקיים את הסדר הציבורי באיזור, כדי להבטיח את שליטתו באיזור ולהנהיג בו משטר של שלטון החוק לטובת התושבים שבו. זכותו זו וחובה זו, הנובעות מדיני המלחמה המנהגיים, באו לידי ביטוי בסעיף 43 של כללי האג. על נושא זה הרחיב בית - משפט זה את הדיבור בבג"צ 337/71, שם אמר מ"מ הנשיא (זוסמן) (כתוארו אז), כי -

'סעיף 43 הנ"ל מחייב את שלטון הכיבוש לכבד את החוק שעמד בתוקף בשטח המוחזק, אלא אם הוא מנוע לחלוטין מלעשות כן'. (ע' 581)...

...במאמרו של מאיר שמגר THE OBSERVANCE OF INTERNATIONAL LAW IN THE ISRAELI ADMINISTERED TERRITORIES YEARBOOK ON HUMAN RIGHTS, VOL. I, P. 262 בע' 266 אומר המחבר, בדברו על הצורך לקיים את הסדר הצבאי (צ"ל הציבורי - מ' ש') בשטח שבשליטתו של ממשל צבאי:

THE EXPRESSION 'RESTORATION AND MAINTENANCE OF PUBLIC ORDER' 'LA VIE' PUBLIQUE' IS, IT WOULD SEEM, A PARA-PHRASE OF THE WORDS 'NORMALIZATION AND RULE OF LAW' RULE OF LAW, IN ITS TURN, IS BASED ON THE DEFINED NORMS 'OF A GIVEN LEGAL SYSTEM'. ולהלן, בע' 276 ואילך, הוא מתאר את שיטת המשפט שהונהגה במנשר מס' 2 כמגשימה מגמה זו. דברים אלה תואמים את דברי אופנהיים-לאוטרפכט, משפט בינלאומי, מהדורה שביעית, בסעיפים 172-169.

העולה מהם שמפקד האיזור פעל בגדר סמכויותיו לפי המשפט הבינלאומי בהורותו על רציפותו של המשפט שהיה נוהג בפועל (DE FACTO) באיזור ערב כיבושו על-ידי צה"ל (בנתון לשינויים שהוא מוצא לנחוץ לעשות כדי להבטיח את שליטתו באיזור), בלי שהיה חייב להיכנס בעובי הקורה של שאלת הריבונות באיזור. על כן מדובר במנשר ב'משפט שהיה קיים באזור', גם זאת כקביעת עובדה ולא כמתן אישור לתוקפו מלכתחילה של אותו משפט לפי דיני המשפט הבינלאומי. בעשותו כן אך שמר המפקד על שיטת המשפט שתושבי האיזור הורגלו אליה והקל על עצמו את ניהול האיזור ללא זעזועים מיותרים (ועיין בספרו של VON GLAHN, THE OCCUPATION

OF LAWS ".(PRESERVATION - תחת הכותרת OF ENEMY TERRITORY P. 94FF

(ג)

כתוצאה מן המלחמה, בה ניגף מי ששלט בשטח עד אותה עת, ואשר במהלכה הוא נסוג ממנו, עברו השלטון וכל סמכות הכרוכה בו אל הכוח הצבאי, החולש מעתה באופן יעיל על השטח ומונע את המשך הפעולה או את החזרה לשליטה של הרשות השלטונית הקודמת. סמכותו של המושל הצבאי היא, כידוע, זמנית, כמובן זה שמשכה וכוחה כמשכה וכזמן קיומה של השליטה היעילה על השטח וכאורך קיומו של השלטון הצבאי שכוון בשטח. אך מעת נטילת הסמכויות על - ידיו, וכל עוד הוא מתקיים - והמשפט הבינלאומי הפומבי אינו יוצר סייגים של זמן לגבי משך קיומו - נכנס הממשל הצבאי בנעלי השלטון המרכזי ורשויותיו, שחלשו על השטח עובר לכינונו של הממשל האמור, והוא אוסף לידי ומורכז באופן מלא ובלעדי כל סמכות, חובה וזכות של השלטון המרכזי לפי הדין הקיים באזור (בג"צ 97/79, בעמ' 316), וזאת בכפיפות לשינויים, הנובעים מכינונו של השלטון הצבאי, ולסייגים, העולים מהוראותיהם של דיני המלחמה. במלים אחרות, סייג, שביטוי בדיני המלחמה, יש בו כדי לגרוע מהפעלת מלוא סמכות השלטון והחקיקה, שהייתה בידי השלטון הקודם (ראה: SHAMGAR, "LEGAL CONCEPTS AND PROBLEMS .M OF THE ISRAELI MILITARY GOVERMENT" MILITARY GOVERMENT IN THE TERRITORIES ADMINISTERED BY ISRAEL 1967-1980 (JERUSALEM, .1982) 13

המפקד הצבאי, העומד בראש הממשל הצבאי, ממשלו ורשויותיו יונקים סמכויותיהם מן הבחינה העובדתית מן ההשתלטות היעילה על השטח ומן הבחינה המשפטית מכללי המשפט הבינלאומי הפומבי, וביתר פירוט, מדיני המלחמה (ראה: בג"צ 390/79 הנ"ל, בעמ' 13) ואלו מכתבים להם, מהו היקף הפעולה שהותר להם. זאת ועוד, כוחו של המפקד הצבאי אינו מוגבל אך ורק להפעלתו של הדין הקיים, אלא הוא גם מוסמך לתרגם סמכויותיו והוראותיו ללשון תחיקת ביטחון (לעניין משמעותו של מונח זה ראה הצו בדבר פרשנות (אזור יהודה והשומרון) (מס' 130), תשכ"ז-1967), אשר לובשת בעיקרה צורת מנשרים, צווים והודעות; אך גם סמכות זו מוגבלת, מבחינת מטרתה ומידת התערבותה בדין הקיים, על-ידי הכללים של דיני המלחמה.

11. (א) במקביל לבדיקת חוקיותה של פעולת הממשל לפי דיני המלחמה:

"יש לבדוק גם אם הצו הוצא כדין בהתאם למשפט הישראלי המוניציפלי, כי ... סמכות בדיקה זו קיימת מבחינה פרסונלית נגד נושאי התפקידים בממשל הצבאי השייכים אל הרשות המבצעת של המדינה, בתור 'אנשים הממלאים תפקידים ציבוריים על-פי דין' והנתונים לפיקוחו של בית-משפט זה, לפי סעיף 7(ב) (2) לחוק בתי המשפט, תשי"ז-1957."

(בג"צ 390/79 הנ"ל, בעמ' 13 מול האות ו) (ההדגשות שלי - מ' ש').

המבחן השני האמור פירושו, כי בית המשפט בוחן את חוקיותה של הפעולה ואת תוקפה לפי עקרונות המשפט המינהלי הישראלי, כדי לעמוד על כך אם נושא תפקיד, המבצע סמכויות הממשל הצבאי, נוהג כדין מבחינת הנורמות, המחייבות פקיד ציבור ישראלי (בג"צ 802/79, בעמ' 4 מול האות ה). ביתר פירוט: אין פירושו של דבר, שהמשפט המינהלי הישראלי חל על האזור ותושביו, או שחוקיותה של פעולה בשטח המוחזק תיבחן על-פי המשפט בישראל ותו לא. משמעותה של האמירה הנ"ל היא, כי פעולותיהם של הממשל הצבאי ורשויותיו, כזרועות של הרשות המבצעת הישראלית, נבדקות מבחינת חוקיותן ותוקפן גם לפי קריטריונים נוספים. כללי המשפט הישראלי אמנם לא הוחלו על האזור, אך נושא תפקיד ישראלי בשטח נושא עמו אל תפקידו את החובה לנהוג לפי אמות המידה הנוספות, המתחייבות מעובדת היותו רשות ישראלית, יהיה מקום פעולתו אשר יהיה. בכך מוטלת על נושא התפקיד חובה נוספת ומצטברת, כי החובה לנהוג לפי הנורמות של המשפט המינהלי הישראלי אינה פוטרת אותו מן החובה לקיים את דיני המלחמה. אין הוא יכול לכן להישען על נורמות של המשפט המינהלי הישראלי כדי להימנע מקיום חובה או מכיבודו של איסור, החל עליו לפי המקובל על-פי דיני המלחמה. אך מבחינתו של בית משפט זה, אין נושא התפקיד יוצא, בדרך כלל, ידי חובתו, אם קיים אך ורק את אשר מתחייב מנורמות המשפט הבינלאומי, כי ממנו כרשות ישראלית, נדרש יותר, והוא, כי ינהג גם בשטח ממשל צבאי לפי הכללים המתווים דרכי מינהל תקינים והוגנים. כך אין למשל לגלות בדיני המלחמה כלל, מעוצב או לפחות מתגבש, לפיו יש חובה לקיים את זכות השמיעה, אך רשות ישראלית לא תצא ידי חובתה, כאשר מעשיה יועברו בשבט הביקורת בעת הפעלת הפיקוח השיפוטי על-ידי בית-משפט זה, אם לא תכבד חובה זו במקרים, שבהם יש להעניק זכות זאת לפי הנורמות של המשפט המינהלי שלנו, והכול, כמובן, בכפיפות לתחיקה ספציפית, הקובעת הסדרים מיוחדים לגבי סוגיה פלונית. לכך כווננו הדברים, המובאים להלן, ובהם תיאורה של התפיסה הישראלית, בלבושה הדו-רובדי האמור:

FROM THE NORMATIVE POINT OF VIEW THE RULE OF LAW IN THE TERRITORIES" FOUND ITS EXPRESSION IN THE ADOPTION OF TWO MAIN PRINCIPLES OF ACTION:

(1) THE PREVENTION OF THE DEVELOPMENT TO A LEGAL VACUUM BY THE DE FACTO OBSERVANCE OF CUSTOMARY INTERNATIONAL LAW AND THE HUMANITARIAN RULES INCLUDED IN THE HAGUE RULES AND THE FOURTH

THE SUPPLEMENTATION OF THE ABOVE-MENTIONED RULES AND PROVISION BY (2) THE BASIC PRINCIPLES OF NATURAL JUSTICE AS DERIVED FROM THE SYSTEM OF LAW EXISTING IN ISRAEL, SELECTING SIMILAR PRINCIPLES DEVELOPED IN MILITARY GOVERNMENT, SUPRA AT 48-49). (M. SHAMGAR, LEGAL CONCEPTS AND PROBLEMS OF ISRAELI MILITARY GOVERNMENT, SUPRA AT 48-49).

אגב, אין להבין מן האמור בפסקה (2) המצוטטת לעיל, כי המדינות האחרות שהוזכרו שם אימצו קו מנחה דומה בשטחי הממשל הצבאי שנשלטו על-ידיהן, והעקרונות המוזכרים שם - עניינם כללי הצדק הטבעי, כפי שאומצו במשפט המוניציפאלי (הפנימי) ותו לא.

יישומן של הנורמות של המשפט המינהלי, לצורך בדיקת פועלן של רשויות הממשל הישראליות, אינו מתעורר במקרה דנן, בו נדונה תחיקת ביטחון בתחום הפיסקאלי,

שהעתיקה כמעט באופן מדויק את הכללים המשפטיים, שחלים בסוגיה זו בישראל, ועל - כן ניתן לשוב ולבחון, מהו הקו המנחה העיקרי לצורך איכון המשפט המהותי, שימש כמורה דרך לבדיקתנו.

(ב) כהערה משלימה אוסיף, כי בדיקתו של כל נושא גם נערכת ממילא לאור מהות הוראותיו של הדין המיושם. אם מעניק הדין המקומי סמכות פלונית, והמפקד הצבאי ביקש להפעילה אך חרג ממנה, כמשמעותו של מונח זה לפי הפסיקה שלנו, ללא קשר להפעלת סמכויות החקיקה דווקא ומבלי שביקש כלל ליישמן אלא אך תוך שגגה או זדון בהפעלת הדין המקומי, או אם יישם אמות מידה פסולות תוך הפעלת דמכותו לפי הדין המקומי (בג"צ 428/78), הרי יכול שפעולתו תוכרז כבטלה ונטולת תוקף אך ורק לאור מהותן של ההוראות של הדין המקומי. הוא הדין לעניין תחיקת הביטחון: חריגה מתחומיה על-ידי רשות שלטונית צבאית, היוצאת מתוך ד' האמות, שהותוו לה על-ידי מפקד כוחות צה"ל באזור - למשל בצו בדבר רכוש ממשלתי (אזור יהודה ושומרון) (מס' 59), תשכ"ז-1967, או בצו בדבר הוראות בטחון [נוסח משולב] (יהודה והשומרון) (מס' 378), תש"ל-1970, או יישום אמות מידה פסולות על - ידיה (ראה סעיף 11 (א) לעיל) - יכולים אף הם להוות עילה להתערבותו של בית-משפט זה, אף-על-פי שאין המדובר בפעולה, הנוגדת את דיני המלחמה, אלא אך בפעולה, הנוגדת את הכללים של הדין המקומי, כתוקפו לפי מנשר מס' 2, היינו את הדין, כפי שהיה קיים ערב כינון שלטון צה"ל, או את התחיקה, שהוחקה על-ידי מפקד כוחות צה"ל באזור (בג"צ 369/79, בעמ' 149).

12. מהי איפוא אמת המידה, שעל-פיה תיבחן תחיקתו של הממשל הצבאי? כבעבר לא חלק בא-כוחם המלומד של המשיבים על סמכותו של ביתמשפט זה להעביר פעולותיו של הממשל הצבאי תחת שבט הביקורת (ראה למשל: בג"צ 337/71, בעמ' 580;

בג"צ 306, 302/72, בעמ' 176). פעולותיו של הצבא, הפועל בשטח הבא תחת שליטתו היעילה בעקבות מלחמה כמתואר לעיל - ולעניין זה אין נפקא מינה אם מדובר בכוחות הצבאיים הרגילים, החולשים על השטח בעקבות הלחימה, או אם מדובר במסגרת הארגונית המיוחדת, שכוונה כדי למשול ולקיים את המינהל של השטח, היינו יחידות הממשל הצבאי (ISRAEL IN M.) SUPRA, AT 42 SHAMGAR, THE LAW IN THE TERRITORIES ADMINISTERED BY PUBLIC ADMINISTRATION) - יונקות כוחן מדיני המלחמה המנהגיים (בג"צ 306, 302/72 הנ"ל, בעמ' 176). חלקם של אלו התגבש כבר לאמנות בינלאומיות או מצא ביטוי המפורש בתוך אמנות כאמור, שחלקן האחר כולל משפט הסכמי בלבד, וחלקם הוא עדיין בגדר משפט מקובל כפשוטו, המשתקף בכתוב בפסקי-דין של מוסדות שיפוט בינלאומיים או לאומיים, בפראקטיקה של המדינות או בספרות המשפטית המקצועית. מאידך גיסא, בית המשפט אינו בוחן את הפעולות הללו לפי המשפט הבינלאומי ההסכמי בתור שכזה, שאינו מהווה נורמה, המיושמת על-ידי בית המשפט הישראלי, אלא אם כן שולב בחוק החרות (י' דינשטיין, המשפט הבינלאומי והמדינה (שוקן, 148, 143 (1971)). במה דברים אמורים? כאשר בית-משפט זה בא לבחון את השאלה, מהו הדין, אותו עליו ליישם. בעקבות טענה, כי מעשה או מחדל פלוניים סותרים את כללי המשפט הבינלאומי הפומבי, יש לאבחן בין כללי המשפט הבינלאומי המנהגי, לרבות העקרונות המשפטיים הכלליים, שגובשו במשפט הבינלאומי, לבין כללי המשפט הבינלאומי ההסכמי. כפי שנקבע לעניין זה בע"פ 336/61 ולפי הדין החל בישראל, אשר דומה לעניין זה לדין האנגלי (ראה:

LORD MACMILLAN ; CHUNG CHI CHEUNG V. THE KING (1939) AT 168 - ב
COMPANIA NAVIERA VASCONGADO V. STEAMSHIP CRISTINA AND OTHERS (1938) AT
497 והשווה M. SHAMGAR, LEGAL CONCEPTS AND PROBLEMS OF THE ISRAELI
MILITARY GOVERNMENT, SUPRA, (AT 47 מוכרעת שאלת קליטתן של נורמות, השאובות מהלכות המשפט הבינלאומי, וזיקתן אל המשפט הפנימי על-פי שורה של עקרונות מנחים:

" (1) אותה הלכה מקבלת רצפציה לתוך מערכת החוק המקומי והופכת להיות חלק ממנה אך ורק אחרי שזכתה להסכמה בין-לאומית כללית...

(2) במה דברים אמורים? כאשר לא קיים ניגוד בין הוראת החוק החרות המקומי לבין הלכת המשפט הבין-לאומי. אולם מקום שקיים ניגוד כזה, מחובת בית-המשפט להעדיף את הוראת המחוקק המקומי ולתת לה תוקף...

(3) לעומת זה... מן הדין לפרש את החוק החרות, שעה שהוא משתמע לכאן ולכאן ותכנו אינו מחייב פירוש אחר, בהתאם להוראות המשפט הבין-לאומי" (שם, בעמ' 2040-2041).

הוסיף וחיידד לעניין זה פרופ' י' דינשטיין בספרו הנ"ל, בעמ' 146, באמרו, כי ההלכה היא, שכללי המשפט הבינלאומי המנהגי נקלטים אוטומאטית לתוך המשפט הישראלי ומהווים חלק ממנו, אך במקרה של התנגשות חזיתית בינם לבין חוק חרות ישראלי, ידו של החוק החרות על העליונה. לא כן הכלל לגבי המשפט הבינלאומי ההסכמי (בג"צ 610, 606/78, הנ"ל; בג"צ 698/80, בעמ' 627); בדומה לפראקטיקה הנוהגת באנגליה (השווה:

ATTORNEY GENERAL FOR CANADA V. ATTORNEY GENERAL FOR ONTARIO AND (OTHERS) (1937) - וראה כדוגמא הישימה לצורך ענייננו את החוק האנגלי ACT, 1957 THE GENEVA CONVENTIONS - ובאופן שונה מן המשפט הנוהג בארצות-הברית לאור חוקתה - כללי המשפט הבינלאומי ההסכמי אינם נקלטים אוטומאטית ואינם הופכים לחלק מן הדין החל בישראל, כל עוד לא אומצו או שולבו בדרך החקיקה והפכו לחלק מן המשפט, החל בישראל מכוח הוראותיו של חוק חרות או של חקיקת משנה, ששאבה כוחה מהסדר חקיקתי PRAETER LEGEM (השווה: סעיף 10 לחוק השיפוט הצבאי, תשט"ו-1955). אמר בקשר לכך בית - משפט זה מפיו של השופט ברנזון בע"א 148, 145, 25/55, בעמ' 1829:

"הסכם רדוס הוא חוזה-ברית (TREATY) בין מדינת ישראל לבין מדינה אחרת. יהא כוחו ותקפו של חוזה כזה מבחינת המשפט הבינלאומי אשר יהיה, אין הוא בבחינת חוק שבת-המשפט שלנו יזדקקו לו או יתנו לו תוקף כל שהוא. הזכויות שהוא מעניק והחובות שהוא מטיל הן זכויות וחובות של המדינות אשר כרתו את ההסכם ומימושן הוא אך ורק בידיהן בדרכים המיוחדות להשגת ביצועם של חוזים בינלאומיים. חוזה כזה אינו ניתן בכלל לשיפוטם של בתי-המשפט במדינה, אלא אם ובמידה שהוא, או הזכויות והחובות הנובעות ממנו, צורפו בכור החקיקה של המדינה וקיבלו צורה של חוק מחייב. במקרה כזה, נזקק בית-המשפט, לאמיתו של דבר, לא להסכם בתור שכזה כי אם לחוק שהטביע עליו את חותמו ונפח בו רוח-חיים משפטית מבחינת החוק המוניציפלי שלנו. מזה נובע גם, כי במקרה שלא יתאימו החוק וההסכם זה לזה, אף כי ברור שהחוק בא להפעיל את ההסכם ולהגשימו, יעדיפו בתי-המשפט את החוק, שהוא והוא בלבד מחייב אותם, ורק על פיו יחתכו את הדין.

זאת ועוד. גם כאשר מותנה בהסכם בינמדינתי או בינלאומי שיש להעניק זכויות מוגדרות לאנשים מסויימים, נשאר התחייבות הכלולה בהסכם בגדר התחייבות בינלאומית של המדינה ותו לא. אין האנשים הנוגעים בדבר רוכשים לעצמם כל זכות של ממש על יסוד ההסכם ואין הם יכולים לממש זכות כזאת בבית-המשפט, אם בתורת נהנים על-פי ההסכם או אחרת."

למען הדיוק יש להוסיף ולאבחן בין בדיקתה של סוגיה, המתעוררת בשטח אשר עליו חל משפט מדינת ישראל, לבין נושא, העולה בשטחים המוחזקים. העקרונות המשפטיים, המיושמים על-ידי בית-משפט זה בסוג השני של הנושאים כאמור לעיל, כאשר באה לפניו בעיה כגון זו שבפנינו, הם אלו של המשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי; ומכוחם של אלו נזקק בית המשפט גם לדין המקומי, החל בשטח המוחזק מכוח האמור בסימן 43 לתקנות האג, שגם אומץ מבחינה מהותית בסעיף 2 למנשר מס' 2 הנ"ל, היינו, בית המשפט פונה אל הדין המקומי ואל תחיקת הביטחון של המקד הצבאי כתחולתם באזור על - פי דיני המלחמה. כפי שנאמר לעניין זה (, (SUPRA AT 47-48): M. SHAMGAR, LEGAL CONCEPTS

"WITHIN THE FRAMEWORK OF MUNICIPAL LAW, THE RULES OF COSTOMARY" INTERNATIONAL LAW ARE REGARDED AS INCORPORATED THEREIN BUT ONLY IN SO FAR AS THEY ARE NOT INCONSISTENT WITH RULES ENACTED BY STATUTE OR FINALLY DECLARED BY NATIONAL COURTS OR TRIBUNALS. IN CASES OF CONFLICT OF LAW IN MILITARY GOVERNMENT REGIONS, THE ORDER OF PRECEDENCE IS DEFERENT: SUCH REGIONS ARE GOVERNED ACCORDING TO THE NORMS OF INTERNATIONAL LAW WHICH PROVIDE INTER ALIA THAT THE LOCAL LAW THERE IN FORCE CONTINUES AS BE VALID; ALTERATION OF THE EXSTING LAW, ITS SUSPENSION OR REPEAL OR THE PROMULGATION OF NEW LAWS ARE EXAMINED ACCORDING TO THE RESTRICTIONS PRESCRIBED IN ARTICLE 43 OF THE HAGUE REGULATIONS AND ARTICLE 64 OF THE FOURTH CONVENTION AND ARE PERMITTED WHEN THE EXIGENCIES OF WAR, THE MAINTENANCE OF PUBLIC ORDER AND THE SAFETY OR THE POPULATION SO REQUIRE. WELFARE OF THE LEGISLATIVE CHANGES HAVE BEEN EXAMINED BY THE ISRAELI COURTS ACCORDING TO THESE "CRITERIA

כפי שהוזכר כבר לעיל, ייתכנו מקרים, שבהם תעלה לפני בית-משפט זה טענה, המעוגנת לפי מהותה בדין המקומי בלבד (ראה: בג"צ 146/76), אך גם אז מסייעות הנורמות של המשפט הבינלאומי המקובל בגיבושו של קו מנחה עקרוני; בחינת פועלה של הרשות המבצעת לאור הדין המקומי בעקבות נטילת הסמכויות על-ידיה לפי סעיף 3 למנשר מס' 2 כוללת לא רק את בדיקתו ופרשנותו של המשפט החל בשטח, יהיה זה הדין המקומי או תחיקת הביטחון, אלא בעת ההכרעה בעתירה עומדת לעיני בית המשפט - לפחות מכללא - גם השאלה, איך משתקפת הפעלת הסמכות באספקלריה של כללי המשפט הבינלאומי המקובל כביטויים, למשל, בסימן 43 לתקנות האג (השווה: בג"צ 351/80 (המ' 764/80)).

13. ההבחנות בין משפט בינלאומי מנהגי לבין משפט בינלאומי הסכמי, עליהן עמדתי לעיל, ניצבו לנגד עיני בית-משפט זה בעת שהובאו לפניו בעבר עתירותיהם של תושבי השטחים המוחזקים. אמר בקשר לכך השופט ויתקון בבג"צ 610, 606/78 הנ"ל, בעמ' 121-119:

"אך השאלה הראשונה שעלינו לתת דעתנו עליה היא: האם העותרים, בתור בני אדם מוגנים רשאים לתבוע, הם בעצמם, את זכויותיהם לפי אותן אמנות - וזאת בבית-משפט 'מוניציפלי' (פנימי) של המדינה המחזיקה - או שמא אין אלא המדינות עצמן, כצדדים לאותן אמנות, מוסמכות לתבוע את זכות המוגנים - וזאת, כמובן, רק במישור הבינלאומי. כידוע, התשובה לשאלה זו תלויה בתשובה לשאלה אחרת והיא, אם אותה הוראה שבאמנה הבינלאומית, שמבקשים לאכפה, הפכה לחלק מהמשפט המוניציפלי (הפנימי) של המדינה, שבית- המשפט שלה מתבקש לדון בסוגייה, או שמא נשארה ההוראה בגדר הסכם בין מדינות גרידא ולא נקלטה בתוך המשפט המוניציפלי הפנימי. במקרה הראשון מדברים על משפט בינלאומי 'מינהגי', המוכר בבית-המשפט המוניציפלי, כל עוד אין הוראה נוגדת במשפט המוניציפלי גופו, ואילו במקרה השני מדברים על משפט בינלאומי 'הסכמי' המחייב כאמור, רק את המדינות בינן לבין עצמן.

...

ברם, עד שנמנעתי מלשקול את פעולות הצבא מבחינת ההוראות הנדונות שבאמנות האג וג'נבה, הייתי צריך להשתכנע בכך שאין לראות בהן משפט בינלאומי מנהגי, כי אם משפט בינלאומי הסכמי בלבד, ואמנם, אז סברתי (שם, בע' 180 למטה) על-פי שלושה פסקי-דין של בית-המשפט הזה: שטיינברג נגד היועץ המשפטי, ע"פ 5/51, בעמ' 1066; אלג'מעה אלמסיחיה ללאראצ'י אלמקדסה נגד שר הבטחון, בג"צ 337/71, בע' 580 ו-אבו אל - טין נגד שר הבטחון, בג"צ 500/72 בע' 485. בראשון מהתקדימים האלה דובר על הוראות המשפט הבינלאומי בדרך כלל, אך בשני האחרים דובר במפורש על אמנת האג ועל אמנת ג'נבה. לדעת השופטים, שמפיהם ניתנו פסקי-דין אלה, שתי האמנות הן בחינת משפט בינלאומי הסכמי, ולפיכך אין להתבסס עליהן בבית-משפט מוניציפלי של ישראל.

בינתיים פרסם פרופסור יורם דינשטיין את רשימתו המאלפת "פסק הדין בענין פיתחת רפיח" בעיוני משפט ג', 934, ובה הוא הסביר כי יש הבדל בין שתי האמנות האמורות. אמנת ג'נבה נשארה אמנם עדיין בגדר משפט בינלאומי הסכמי (ועל כן לא הפכה לחלק מהמשפט המוניציפלי), ואילו הוראות אמנת האג שאני. הן לא באו אלא לתת ביטוי למשפט שממילא היה מקובל על כל המדינות הנאורות, ועל כן רואים בהן משפט בינלאומי מנהגי. בעקבות רשימת זו חזרתי ועיינתי בדבר, וכעת נחה דעתי, כי אמנת האג מקובלת כמשפט מנהגי שניתן לתבוע על-פיו בבית-משפט מוניציפלי. כך עולה מספרו של שוורצנברגר, משפט בינלאומי, חלק שני (1968) ע' 164 ואילך: וראה גם פון-גלאן, החזקת שטח אויב, 1957, ע' 11. מה שאין כן אמנת ג'נבה. שוורצנברגר אומר (בע' 164):

AS IN RELATION TO ORTHER CODICICATIONS OF THE LAWS AND CUSTOM OF LAND' WARFARE, SO IN RELATION TO THE LAW OF BELLIGERENT OCCUPATION, THE QUESTION ARISES WHETHER THESE TREATY POROVISIONS ARE MERELY DECLARATORY OF INTERNATIONAL CUSTOMARY LAW OR CONSTITUTE A DEVELOPMENT OF SUCH RULES AND, THUS, ARE BINDING ONLY ON PARTIES TO ".THESE CONVENTIONS

הוסיף ואמר לעניין זה מ"מ הנשיא (כתוארו אז) לנדוי בבג"צ 610, 606/78 הנ"ל, בעמ' 129-128:

"בתצהירי התשובה נטען שהמשיבים מקיימים את ההוראות ההומניטריות של אמנת ג'נבה... אין בדעתי להכנס לעובי הקורה הזאת, כי כאמור האמנה כולה, ועל אחת כמה וכמה הוראה ספציפית זו שבה, היא מבחינת משפט בינלאומי הסכמי שבעקבות ההלכה האנגלית הנוהגת אצלנו אין בתי-המשפט שלנו נזקקים לו, אלא אכיפתו היא ענין למדינות הקשורות באמנה בתור שכאלה (ראה ע"א 25/55 ואחרים, ע"פ 336/61 בע' 2041, 2040 ב.).

...

כללי האג שהם, לפי הדעת הרווחת, בבחינת משפט בינלאומי מנהגי, ובית - משפט זה ייזקק להם ויפעילם, ככל שאין סתירה ביניהם לבין משפט חרות מקומי (בג"צ 302/72, בע' 177 ג, ע"פ 336/61, בע' 2055).

גם בבג"צ 390/79 הנ"ל, למשל, ציין בית-משפט זה, כי אמת מידה זהה משמשת אותו לצורך ההכרעה בנושא הקונקרטי, שהובא לפניו בעתירה האמורה (שם, בעמ' 16 מול האות ב) וראה גם: בג"צ 306, 302/72, בעמ' 177 מול האות ד).

סיכומו של דבר, בית המשפט יבחן את חוקיות הפעולה לפי המשפט הבינלאומי המנהגי - ובנושא שלפנינו מפנה אותנו אמת מידה זו אל הוראותיהם של דיני המלחמה ואל הדין

המקומי.

אין לפנינו טענה, כי צווי המפקד הצבאי חרגו מן התחומים, אותם התווה לעצמו בכוננו את מערכת המשפט, השיפוט והמינהל של המימשל הצבאי, כאמור במנשר מס' 2 או בתחיקה מאוחרת יותר. ניצבת לפנינו, מאידך גיסא, הטענה, כי החקיקה האמורה של המפקד הצבאי נוגדת את ההוראות של הדין המקומי ושינתה אותו. לעניין זה ראינו לעיל, כי חלק מהוראותיו של הצו בדבר בלו מעוגנות כדבעי בחוקים או בפקודות (הכול לפי השטח עליו מדובר), כפי שהיו בתוקף באזור ערב כינונו של שלטון צה"ל.

נותרת איפוא השאלה, אם הנהגת השינויים והחידושים, היינו הנהגתו של מס הבלו המוסף, תואמת את כללי המשפט הבינלאומי המנהגי, לפיהם על מפקד צבאי לנהוג בשטח מממשל צבאי. כפי שנראה בהמשך הדברים, מרוכזות ההוראות הרלוואנטיות, בסוגיה שלפנינו בתקנות האג. אגב, בנושא שלפנינו אין מתעוררת שאלה, הכרוכה במישרין בבדיקתה של אמנת ג'נבה, שהיא בגדר משפט בינלאומי הסכמי, כי אין באמנה האמורה הוראות כלשהן בעניין המיסוי. עם זאת עוד נשוב וניזקק בהמשך הדברים, לצורך שלמות התמונה בלבד, גם להוראותיו של סעיף 64 לאמנת ג'נבה בדבר הגנת אזרחים בימי מלחמה משנת 1949, כאשר נדון במשמעות, אותה יש לייחס במקרה שבפנינו לטענת העותרים, לפיה אסור היה להנהיג הוראות עונשין בצו שהנהיג את הבלו המוסף.

לאור האמור לעיל מתחייב עתה, כשלב הבא בבדיקתנו, כי נפנה אל הוראותיו הרלוואנטיות של המשפט הבינלאומי המנהגי; אך בטרם נעשה כן, מן הראוי להקדים ולהוסיף מספר הערות לעניין מהותה ותחומיה של המסכת המשפטית האמורה.

14. (א) המונח משפט בינלאומי מנהגי מן הנכון שיתפרש - לצורך קביעת תחומיו ותוכנו - על-פי תיאורו בסעיף 1 לסימן 38 מן החוקה של בית-הדין הבינלאומי (STATUTE OF THE INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE) היינו:

B) INTERNATIONAL CUSTOM, AS EVIDENCE OF A GENERAL PRACTICE ACCEPTED)
".AS LAW

כתרגומו של פרופ' י' דינשטיין בספרו הנ"ל, בעמ' 45:

"מנהג בינלאומי, כראייה לפרקטיקה כללית המקובלת בתורה דין."

לפי מהותו של העניין, הכוונה להתנהגות מקובלת, שזכתה לחותם משפטי מחייב (פרופ' י' דינשטיין, בספרו הנ"ל, בעמ' 52); פראקטיקה כללית, משמעה דרך פעולה קבועה, כללית ותמידית - להבדיל מתופעות ארעיות או מקריות - המקובלת על הרוב המכריע של אלו אשר פועלים בתחום המשפטי האמור. במלים אחרות, המעיין, ממנו נשאבת עובדת קיומו של המנהג הבינלאומי, הוא ההשקפה המודעת של כל אלו המפעילים

את המשפט הבינלאומי ואשר הם נושאים, לפיה מחובתם לנהוג בדרך, אותה קובע המנהג המקובל, או מחובתם להימנע ממעשה או ממחדל אותם אוסר המנהג המקובל, התייחסות להשקפה של הגורמים הנ"ל ולא רק לפועלם הלכה למעשה - כי המנהג מחייב, כאמור בסימן 38 הנ"ל, כאשר הוא מקובל בתורת דין, על-ידי אלו המפעילים אותו. אומר בקשר לכך בספרו (G. SCHWARZENBERGER: INTERNATIONAL COURTS AND TRIBUNALS), (LONDON, 3RD ED., 1957) 27

IN THE CASE OF RULES OF INTERNATIONAL CUSTOMARY LAW, THE COLLECTIVE"
BODY OF SUBJECTS OF INTERNATIONAL LAW, WHOSE PRACTICE ACCEPTED BY

THEM AS LAW IS REQUISITE FOR THE CREATION OF ANY PARTICULAR RULE, FORMS
A... PRINCIPAL AGENCY ...IN ANY INDIVIDUAL INSTANCE, ROOM FOR
DISAGREEMENT ON THE

EXACT COMPOSITION OF EACH OF THE... PRINCIPAL AGENCIES EXISTS. THIS DOES
NOT, HOWEVER, AFFECT THE GENERAL CONCLUSION THAT, IN RELATION TO EACH
PARTICULAR RULE, ONLY THE COLLECTIVE BODY OF SUBJECTS OF INTERNATIONAL
LAW WHICH IS REQUIRED FOR THE CREATION OF SUCH A RULE CONTITUTES ITS
."RELEVANT LAW-DETERMINING AGENCY

ובהמשך הדברים (AT 28):

ONLY THE ENSEMBLE OF EACH OF THESE AGENCIES CAN FULLFIL THIS"
."FUNCTION

המנהג אינו מעוצב דווקא מכוח קביעתן האחידה, כאמור, של מכלול הערכאות הבינלאומיות
או הלאומיות לסוגיהן, מאחר שייתכן כי לאף אחת מאלו לא נזדמן לדון בו; אולם מי שמבקש
לדעת, אם התגבש מנהג, יכול גם ללמוד מפעולותיהן של המדינות השונות על זרועותיהן
הפעילות בתחום הבינלאומי ומהשקפתן בנושא פלוני. הוזה אומר, יש שקיומה של
"הפראקטיקה המקובלת בתורת דין" אכן נלמד רק ממעשיהם של אלה שהפראקטיקה
האמורה היא עיסוקם, אם כי אין לכחד, שהכרעותיהן של ערכאות בינלאומיות נושאות עמן,
כמובן, משקל יחסי רב יותר, וזאת בשל הרכבן המגוון יותר והניתוק היחסי שלהן מן התלות
באינטרס לאומי אחד ומוגדר, היכולה לנבוע מכך.

עם זאת, אין צריך לומר, שהרצוי אינו תמיד המצוי, וכי יש שגם מכלול של אינטרסים שונים
ואף מנוגדים אינו מוליד דווקא את השיתוף בראייה האובייקטיבית והמאוזנת הרצויה, אלא רק
מעין "משיכת חבל", בין בעלי השקפות שונות וסותרות, (כפי שהתבטא פרופ' שוורצנברגר
בהקשר אחר ב - II (LAW OF ARMED CONFLICT, 1968. 4 INTERNATIONAL LAW,) (LONDON, VOL
, ממנה קשה להסיק על קיומה של הלכה מקובלת.

המשפט הבינלאומי המנהגי נשאב, כמובן, במידה רבה גם מכתביהם של ה - NATIONS
MOST QUALIFIED PUBLICISTS OF THE VARIOUS. מאחר שתהליך הקודיפיקציה, בצורת
אמנות, של המשפט המנהגי הוא איטי, הואיל והפסיקה אינה מתייחסת אלא לבעיות שהובאו
להכרעה שיפוטית, וכן מאחר שהפראקטיקה של המדינות אינה תמיד גלויה ומוצהרת ובוודאי
אינה אחידה, הפכה הספרות המשפטית ממילא למקור העשיר והמגוון ביותר. דא עקא, שאין
לשכוח גם כאן את דברי הספקנות של, INTERNATIONAL LAW, VOL. I G.,
SCHWARZENBERGER, :SUPRA, AT 36

IT IS ABOUT AS DIFFICULT TO FIND OUT WHO ARE THE MOST HIGHLY QUALIFIED"
PUBLICISTS IN A FIELD OF INTERNATIONAL LAW AS TO SAY WITH ANY CLAIM OF
WEST OBJECTIVITY WHAT IS A PEACELOVING NATION
RAND GENERAL GOLD MINING (COMPANY, LIMITEK V. THE KING (1905
לכך (LORD :ALVERSTONE, C.J. (AT 407

ANY DOCTRINE SO INVEKED MUST BE ONE REALLY ACCEPTED AS BINDING"
BETWEEN NATIONS, AND THE INTERNATIONAL LAW SOUGHT TO BE APPLIED MUST,
LIKE ANYTHING ELSE, BE PROVED BY STSISFACORY EVIDENCE, WHICH MUST SHEW
EITHER THAT THE PARTICULAR PROPOSITION PUT FORWARD HAS BEEN

RECOGNISED AND ACTED UPON BY OUR OWN COUNTRY, OR THAT IT IS OF SUCH A NATURE, AND HAS BEEN SO WIDELY AND GENERALLY ACCEPTED THAT IT CAN HARDLY BE SUPPOSED THAT ANY CIVILISED STATE WOULD REPUDIATE IT. THE NERE OPINION OF JURISTS, HOWEVER EMINENT OR LEARNED, THAT IT OUGHT TO BE SO RECOGNISED, ARE NOT IN THEMSELVES SUFFICIENT, THEY MUST HAVE RECEIVED THE EXPRESS SANCTION OF INTERNATIONAL AGREEMENT, OR GRADUALLY HAVE GROWN TO BE PART OF INTERNATIONAL LAW BY THEIR "FREQUENT PRACTICAL RECOGNITION IN DEALINGS BETWEEN VARIOUS NATIONS

עד כאן באשר למקורות, אשר מהם נשאבים קיומו של מנהג כאמור והמידע עליו.

יש להוסיף, כי העיון במקורות אלה גם יכול להוביל למסקנה, כי מנהג, שהיה בגדר המקובל והמחייב בתורת דין, השתחק עם חלוף העתים ושינויי הנסיבות והתנאים הבינלאומיים ועבר כולו או מקצתו מן העולם או איבד את אופיו המשפטי המחייב.

(ב) מי שמבקש לבחון דבר קיומו של מנהג כאמור, יכול איפוא להיתקל במכלול של נתונים, בו נעדרת דעה מסכמת, אחידה, מקובלת וכללית, שבכוחה להצביע על קיומו של מנהג, המבטא פראקטיקה המקובלת בתורת דין, אם כי יש סימנים לקיומו של נהג, שלא בשל לכדי מנהג מחייב, או אם כי קיים נהג, שנותר אחרי השתחקותו של מנהג שהיה קיים בעבר. חובת ההוכחה בדבר קיומו של מנהג בעל מאפיינים ומעמד, כמתואר מבחינת היסודות שלו בסימן 38 לחוקת בית-הדין הבינלאומי, רובצת על מי שטוען לקיומו:

THE PARTY WHICH RELIES ON A CUSTOM OF THIS KIND MUST PROVE THAT THIS CUSTOM IS ESTABLISHED IN SUCH A MANNER THAT IT HAS BECOME BINDING ON . (THE OTHER PARTY". (THE ASYLUM CASE (1950) , AT 276

אגב, בהתדיינות הנ"ל - שסבה על מחלוקת בין קולומביה לפרו בנושא המקלט המדיני - נקט בית הדין, בהתייחסו לתכונותיו של מנהג מחייב, תיבות "AND UNIFORM USAGE" CONSTANT", יסודות, שאת ההכרח בקיומם לצורך היווצרותו של מנהג כבר הדגשנו לעיל.

אף-על-פי שמדובר על פראקטיקה כללית ומקובלת, כאמור לעיל, בדרך כלל מן הנמנע להוכיח, כי היא מקובלת על כולי עלמא ללא יוצא מן הכלל, וזאת בייחוד כאשר מדובר על השקפותיהם של המרכיבים השונים של הקהילה הבינלאומית. אולם אין די לעניין זה, בדעתן של רוב רגיל של המדינות, אלא המנהג צריך להיות מקובל לפחות על הרוב המכריע -
ראה: H. Kelsen PRINCIPLES OF INTERNATIONAL LAW (THE OVERWHELMING, MAJORITY) (NEW YORK, 2ND ED., BY R.W. TUCKER, 1967) 450

(ג)

מהי המשמעות של העדרו של קונסנסוס בינלאומי כנדרש? אומר על כך H. Kelsen בהוצאה הראשונה של ספרו (NEW YORK, 1952) 305 OF INTERNATIONAL LAW PRINCIPLES

IF THERE IS NO NORM OF CONVENTIONAL OR CUSTOMARY INTERNATIONAL LAW" IMPOSING UPON THE STATE... THE OBLIGATION TO BEHAVE IN A CERTAIN WAY, THE SUBJECT IS UNDER INTERNATIONAL LAW LEGALLY FREE TO BEHAVE AS IT PLEASES; AND BY A DECISION TO THIS EFFECT EXISTING INTERNATIONAL LAW IS "APPLIED TO THE CASE

(ההדגשה שלי - מ' ש').

משמע, בהעדרו של הסדר הסכמי או מנהגי חופשית המדינה לנהוג לפי מיטב הבנתה ועקרונותיה, ובעשותה כן היא מיישמת את המשפט הבינלאומי הקיים, כי גם המסקנה בדבר העדרו של מנהג מחייב, כאמור, היא חלק מן המשפט הבינלאומי.

אוסוף, כי מקובלת עלי לעניין זה השקפתו של פרופ' י' דינשטיין, בספרו הנ"ל, בעמ' 58, כי יש לבחון לצד המשפט המנהגי גם את ישימותם של עקרונות המשפט הכלליים, אך לצורך העניין שלפנינו (מס הבלו המוסף) אין לכך משמעות עיונית או מעשית, ועל-כן לא ארחיב בנקודה זו.

15. בספרו הנ"ל PROF. G. SCHWARZENBERGER VOL. II: THE LAW OF ARMED CONFLICT (AT 3) מציב שני תמרורי אזהרה, החייבים ללוות את כל מי שבוחן שאלת קיומו של כלל מחייב של דיני המלחמה. האזהרה האחת מכוונת כלפי הנטייה ליצור את הרושם בדבר קיומה של ודאות רבה יותר של הכללים המשפטיים המחייבים, מזו שהיא בת-השגה בתחום דיני המלחמה, בו מבקשים צדדים לוחמים, לפי טבעו של העניין, לשמור לעצמם למעשה - אם כי לא תמיד גם לפי מראית פני הדברים כלפי חוץ - את חופש הפעולה המרבי.

האזהרה השנייה, העולה מתוך דברי המחבר המלומד, מופנית כלפי המכשלה הנגרמת על-די קשירת הכתרים, נעדרת הבסיס, לנוהג פלוני, אשר בחסותו מבקשים לעטות לאינטרס פארטיקולארי את הגלימה של כלל אוניברסאלי שאינו יאה לה. דעותיהם של צדדים או של מגזרים של מדינות, שהם צד מעוניין בקיומו של כלל פלוני, אינם בגדר השתקפות של המשפט המצוי, כאשר לא מדובר, למעשה, אלא על תיאורו של המצב המשפטי הרצוי לצד המעוניין.

המסקנה המעשית המתבקשת במישור זה היא על-כן, כי מתחייבת בדיקה זהירה, קפדנית ומקיפה ובעיקר מתן משקל נאות למיגוון הדעות, הקיימות בנושא פלוני, כדי להסיק, אם מדובר על השקפה המקובלת על הרוב המכריע, או רק על דעה אחת מתוך השקפות חלופיות אפשריות.

מכאן נעבור לשלב הבא, והוא הבחינה של האמנות, בהן כלולה קודיפיקאציה של המשפט המנהגי או של ההצעות, אשר בהן נעשה ניסיון של קודיפיקאציה כאמור, היינו: הנחיותיו של PROF. F. LIEBER, הצעות בריסל, הצעת אוקספורד ותקנות האג מן השנים 1899 ו-1907. לאחר מכן נתייחס אל כתביהם של המומחים למשפט בינלאומי. במקביל גם נתייחס לפראקטיקה של המדינות השונות ולפסיקה הקיימת. סדר הבאת הדברים אינו מצביע בהכרח על חשיבותם היחסית של המקורות הללו, כי ארגונו של החומר הושפע בעיקרו מן התדירות של ההתייחסות לנושא שלפנינו בסוגי המקורות השונים.

16.

(א) מלחמת האזרחים בארצות-הברית היתה גורם ממריץ לעריכתו של הניסיון הראשון לגיבושם של דיני המלחמה המודרניים למערכת כללים משולבת. LIEBER PROF. F.

מן ה - COLUMBIA COLLEGE N.Y. הכין אוסף הנחיות (להלן "הנחיות ליבר"), שנבחנו תחילה על-ידי צוות קצינים ואשר פורסמו לאחר מכן ביום 24.4.1863 על-ידי הנשיא לינקולן תחת הכותרת INSTRUCTIONS FOR THE GOVERNMENT OF THE ARMIES OF THE UNITED STATES IN THE FIELD - GENERAL ORDERS NO. 100, ADJUTANT GENERAL'S OFFICE, GOVERNMENT PRINTING OFFICE, WASHINGTON, 1898 - ובנוסף לכך גם על-ידי ה - MISCELLANEOUS F. LIEBER, CONTRIBUTIONS TO POLITICAL SCIENCE . (ראה: (WRITINGS (VOL. II, 1881

ההנחיות האמורות חייבו, כמובן אך ורק את כוחותיה המזויינים של ארצות - הברית - תחילה בעת מלחמת האזרחים אשר תוך מהלכה הן פורסמו - אך השפעתן על הקודיפיקציה של דיני המלחמה ועל אימוצן של הוראות דומות בארצות אחרות הייתה רבה וחרגה מן התחום הלאומי הראשוני. כך שימשו כמצע להכנת ה - AN INTRNATIONAL DECLARATION
ועדת בריסל (27.8.1874) (הנוסח הצרפתי המקורי של ה - PROJECT שאוב מן המקור
שהובא ב - G.F. MARTENS, NOUVEAU RECUIL GENERAL DE TRAITES ET AUTERS
ACTES RELATIF AUX RAPPORTS DE DROIT INTERNATIONAL GOTTINGEN, 2E SERIE,
J.B. SCOTT, THE PROCEEDINGS על-פי (TOM. IV, 1876-1908) 219;
(OF THE HAGUE PEACE CONFERENCE .1899) NEW YORK, 1920

הנחיותיו של PROF. F. LIEBER הדריכו גם את הגורמים שהכינו את אמנות האג מן השנים 1899 ו-1907, אשר אל הוראותיהו הרלוואנטיות עוד נשוב בהמשך הדברים, ועל - כן גם נכללה, בין היתר, התייחסות מפורשת אליהן בדבריו של אלכסנדר נלידוב (A. NELIDOW) - נשיא ועידת האג 1907 ושגריר רוסיה בפריס - בנאומו בפתיחת הוועידה ביום 15.6.1907, כמובא ב - CONFERENCE INTERNATIONALE DE LA PAIX - ACTES ET DEUXIEME
DOCUMENTS, LA HAYE, IMPREMERIE NATIONALE 1907, VOL. I, 49
הנחיות ליבר ראה גם: 18; (T.E. HOLLAND, THE LAWS OF WAR ON LAND OXFORD, 1908)
H. KIRCHHOFF, DIE KRIEGERISCHE BESETZUNG FEINDLICHER LANDESTEILE
(HAMBURG, 1917) 14; G.B. DAVIS, "DOCTOR FRANCIS LIEBER'S INSTRUCTIONS" 1 AM.
J. INT. L. (1907) 22; D.A. 1863-1914 (NEW YORK, 1949) 14

סימן 37 להנחיות ליבר קבע בסוגיה, הנבדקת על - דינו: "THE IN HOSTILE COUNTRIES
,UNITED STATES ACKNOWLEDGE AND PROTECT

OCCUPIED BY THEM, RELIGION AND MORALITY; STRICTLY PRIVATE PROPERTY; THE
PERSONS OF THE INHABITANTS, ESPECIALLY THOSE OF WOMEN: AND THE
SACREDNESS OF DOMESTIC

.RELATION. OFFENSES TO THE CONTRARY SHALL BE RIGOROUSLY PUNISHED

THIS RULE DOES NOT INTERFERE WITH THE RIGHT OF THE VICTORIOUS INVADER
TO TAX THE PEOPLE OR THEIR PROPERTY, TO LEVY FORCED LOANS, TO BILLET
SOLDIERS, OR TO APPROPRIATE PROPERTY, ESPECIALLY HOUSES, LANDS, BOATS OR
(ההדגשות שלי - מ' ש'). SHIPS, AND CHURCHES, FOR TEMPORARY AND MILITARY USES
ש'.

גם מדברים, הכלולים בסימן 10 להנחיות, עולה לדעת (D.A. GRABER (SUPRA, AT 112), כי
לפי תפיסתו של F. LIEBER:

CERTAIN OTHER PHASES OF PUBLIC LAW AND ADMINISTRATION WOULD NEARLY..."
ALWAYS BE INTERFERED WITH BY THE OCCUPANT. EXAMPLES ARE POLICE AND
TAX ADMINISTRATION."(ההדגשה שלי - מ' ש').

כך גם נכללו דיני המיסוי, לפי תפיסתו של E. LOENING (L'ADMINISTRATION DU GOUVERNEMENT GENERAL D'ALSACE, R.D.I. ET DE L. COMP., VOL. IV, 1872) 650 בין החוקים בעלי המשמעות המדינית, אשר הזכות להפעילם מושעת על אתר עם תחילתו של השלטון הצבאי.

ההשקפה, אשר באה לידי ביטוי בהנחיות ליבר, היא איפוא בסיכום, כי לשלטון הצבאי מוקנית הסמכות לגבות מסים מידי תושבי השטח, לרבות סמים שיחולו על רכושם, וכן להטיל מלוות חובה, על-פי מלותיו של סימן 37 הנ"ל, אין מתלווים לכך סייג או תנאי כלשהם, יהיה זה בהתייחסות למסים קיימים או יהיה זה בדרך אחרת. יתרה מזאת, הסימן נוקט לשון TAX THE PEOPLE OR THEIR PROPERTY - נוסח רחב, היכול לחבוק גם את הטלת המס מעיקרו וגם את ה-COLLECTION OF TAXES, היינו את גבייתם של המסים הקיימים. עד כאן באשר להנחיות ליבר.

(ב)

לשם ראיית הדברים בפרספקטיבה הנכונה אוסיף, כי מבחינת יסודותיה של הגישה שונים מרכזי הכובד והדגשים, כפי שהתבלטו בתקופתו של LIEBER F., מאלו שהתגבשו לאחר מכן: בתקופת F. LIEBER הוסבה תשומת הלב לפירוט כוחותיו של הכוח הכובש וסמכויותיו, אך לאחר מכן (למשל, MODERNE KRIEGSRECHT DER (CIVILISIERTEN STAATEN, 1866) BLUNTSCHLI, DAS)) הובלטו הסייגים, החלים על הכוחות והסמכויות האמורים. כך עלה מן התיזה של (BLUNTSCHLI), כי אין לשנות את החוקים הקיימים, אלא אם הדבר בלתי נמנע, כלל, שאומץ לאחר מכן גם בסימן 43 לתקנות האג. בענייננו כתב, כי אם ברצון השלטון הצבאי להפעיל את כוח המיסוי, פעולותיו אלו תקפות אך ורק אם הן עולות בקנה אחד עם צורכי המלחמה או עם צורכי המשטח ותושביו. אם השלטון הצבאי גובה את המסים, נולדת בו - זמנית גם חובתו לכסות את הוצאות המינהל של השטח (BLUNTSCHLI, SUPRA AT 26). חובה זו מצאה לאחר מכן ביטוייה המפורש באמנות האג, שבהן עוד נדון בהמשך. (ראה גם: HEFFTER, DAS EUROPÄISCHE VOELKERRECHT DER GEGENWART (5TH ED., 1867) 337). ניסוח דומה אך מתון יותר של הסייגים גם נכלל בהצעה הסופית לוועידת בריסל, שהתייחסה לנושא, שגובש לאחר מכן בסימן 43 לתקנות האג (T. N.R.G. DE) 2D SERIES, IV 6-7). אגב, ההצעה האיטלקית לוועידה האמורה ביקשה לצמצם את הסמכות לשנות חוקים רק לאלו שהם מדיניים, מינהליים או פיסקאליים (IBID) AT 77.

לדעתה של (D.A. GRABER (SUPRA AT 152, 160, 287, 290)), הגיעה תנועת המטוטלת ששינתה את הדגשים, ערב מלחמת העולם הראשונה, לידי תנוחה - כאשר התגבשה כמצופה פשרה בין שני הקצוות, והיא, כי יש לכבד את ההסדרים הקיימים, ולא לסטות מהם אלא במקרה של צורך (IN CASE OF) NEED. לעניין הגישה אחרי מלחמת העולם הראשונה נשוב בשלב מאוחר יותר, אחרי שנדון באמנות האג וביתר מבריהן.

17. (א) הצעת בריסל הנ"ל, שנדונה בוועידה בבריסל שנתקיימה באוגוסט 1874, לא הולידה אף גיבוש של כללים מנהליים, המקובלים על הכול. הפרוטוקול המסכם, שנחתם בבריסל ביום 27.8.1874 על-ידי חמש-עשרה מדינות (אך אשר לא אושרר על ידיהן), הבהיר, כי ההצעה (ה - PROJECT) כשמה כן היא, היינו, היא נותרה בגדר מצע לעיון ולדיון. וכך נאמר בה לעניין זה:

"THE MODIFICATIONS WHICH HAVE BEEN INTRODUCED INTO THE PROJECT, THE COMMENTS, THE RESERVATIONS, AND SEPARATE OPINIONS WHICH THE DELEGATES HAVE THOUGHT PROPER TO INSERT IN THE PROTOCOLS, IN ACCORDANCE WITH INSTRUCTIONS, AND THE PARTICULAR VIEW OF THEIR RESPECTIVE GOVERNMENTS,

OR THEIR OWN PRIVATE OPINIONS, CONSTITUTE THE ENSEMBLE OF THEIR WORK. IT IS OF OPINION THAT IT MAY BE SUBMITTED TO THE RESPECTIVE GOVERNMENTS WHICH IT REPRESENTS, AS A CONSCIENTIOUS INQUIRY OF A NATURE TO SERVE AS A BASIS FOR AN ULTERIOR EXCHANGE OF IDEAS, AND FOR THE DEVELOPMENT OF THE PROVISIONS OF THE CONVENTION OF GENEVA OF 1864 AND OF THE DECLARATION OF ST. PETERSBURG OF 1868. IT WILL BE THEIR TASK TO ASCERTAIN WHAT PORTION OF THIS WORK MAY BECOME THE OBJECT OF AN AGREEMENT, AND

זו, נדון בסימנים 5 ו-41 להצעה, אשר זה נוסחם האנגלי: "הנושא, שעליו סבה עתירה

ART. 5. THE ARMY OF OCCUPATION SHALL ONLY COLLECT THE TAXES, DUES, "DUTIES, AND TOLLS IMPOSED FOR THE BENEFIT OF THE STATE, OR THEIR EQUIVALENT, IF IT IS IMPOSSIBLE TO COLLECT THEM, AND, AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE EXISTING AND PRACTICE. IT SHALL DEVOTE THEM TO DEFRAYING THE EXPENSES OF THE ADMINISTRATION OF THE COUNTRY TO THE SAME EXTENT AS THE LEGITIMATE GOVERNMENT WAS SO OBLIGATED". "ART. 41. THE ENEMY IN LEVYING CONTRIBUTIONS, WHETHER AS AN EQUIVALENT FOR TAXES (SEE ARTICLE 5) OR FOR PAYMENTS THAT SHOULD BE MADE IN KIND, OR AS FINES, SHALL PROCEED, SO FAR AS POSSIBLE, ONLY IN ACCORDANCE WITH THE RULES .FOR INCIDENCE AND ASSESSMENT IN FORCE IN THE TERRITORY OCCUPIED

THE CIVIL AUTHORITIES OF THE LEGITIMATE GOVERNMENT SHALL LEND IT THEIR ASSISTANCE IF THEY HAVE REMAINED AT THEIR POSTS. CONTRIBUTIONS SHALL BE IMPOSED ONLY IN THE ORDER AND ON THE RESPONSIBILITY OF THE COMMANDER IN CHIEF OR THE SUPERIOR CIVIL AUTHORITY ESTABLISHED BY THE ENEMY IN THE OCCUPIED TERRITORY. FOR EVERY CONTRIBUTION, A RECEIPT SHALL BE GIVEN TO

את גבייתם של המסים, תשלומי החובה, הארנונות, האגרות ודומיהם לאלו שנועדו לשרת את המדינה. הווה אומר, נתבקש סיווג לפי מטרתו של המס; אם נועד לשרת את המדינה ושירותיה, ניתן להמשיך ולגבותו, אך מכיוון שהמציעים ביקשו להגן על הרכוש של הרשויות שאינן של מדינת האויב בתור שכזו, ועל הרכוש הפרטי, הם גם התכוונו למנוע, למשל, את גבייתן על ידי הכובש של האגרות המשרתות עיר, רשות או פרט. הכובש נכנס לצורך זה רק לנעלי המדינה, שכוחותיה ניגפו, ולא לנעלי הרשויות שאינן של המדינה, נתיניה או תושביה, הפועלים כפרטים. הרישא לסימן 5, הקובע תחומי המותר בעניין המיסוי, מקביל מבחינה מהותית לסיפא שבו, הדין בדרכי השימוש במס שניגבה ומשלים אותו.

סיכומו של דבר, הגבייה המותרת צמודה, כאמור, לתשלומים שהוטלו כדי לשמש לצורכי המדינה; רק את אלו מותר לגבות, ואם גבייתו של אחד מאלו אינה בת-ביצוע, מותר לגבות מס חליף, המקביל לזה אשר אין אפשרות לגבותו.

מאחר שמדובר על חוסר אפשרות לגבות את המס המקורי, אין להניח שהמס החליף חייב להיות זהה במהותו למס המקורי, שהרי יהיה בכך משום תרתי דסתרי: עצם הצורך במס החליף והרשות להנהיגו ולגבותו קמים ונוצרים רק כאשר אין אפשרות לגבות את המס המקורי. נראה כי העדר האפשרות לגבות את המס, מושג שלא סוּיג או הוגבל בנוסח ההצעה, יכול על-כן להיות כרוך גם בחוסר היכולת להפעיל את אמת המידה הדומיננטית, הקובעת את מהותו של המס או את דרך החיוב במס (למשל, מס רכוש שאין אפשרות לגבותו, הואיל ומרשם המקרקעין או מרשם חיוני אחר אינו נמצא בשטח שנכבש אלא בידי השלטון הקודם, בשטח שלא נכבש) ולאו דווקא בחוסר האפשרות לקיים נוהלי ביצוע

(למשל, העדר האפשרות לבקש הגשת דו"חות).

לחוסר האפשרות לקיים את דרכי הביצוע בלבד הוקדשה פסקה נפרדת THE EXISTING FORMS (AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH AND PRACTICE מתחזקת איפוא הסברה, כי אין לפרש את האמור ברישא אלא תוך זיקה לחוסר האפשרות לפעול לפי היסוד המהותי, המשמש כאמת מידה להטלת החיוב במס. משמע, לא באותו מס בשינוי השם בלבד יכול להיות המדובר, אלא גם במס בעל אמות מידה שונות. הבלתי אפשרי (קרי ה- IMPOSSIBLE כלשון הסימון) הופך לאפשרי, רק אם נקבעת אמת מידה אחרת, בין מבחינת העילה הקובעת, לפיה קמה חובת תשלום המס, בין מבחינת דרכי הגבייה ובין מבחינת אמת מידה דומה, אשר לא דבק בה, בין היתר, חוסר האפשרות המתלווה לגבייתו של המס המקורי. סיכומה של נקודה זו, הזוהת - שביטוייה בתיבה "EQUIVALENT" - איננה חייבת, לפי נוסחו של הסימון, להתייחס דווקא למהותו של המס, אלא יכול שתתייחס גם למרכיב דומיננטי אחר, אם חוסר האפשרות לגבות את המס המקורי נבע ממנו.

כאמור כבר, אין גם מקום להסיק, כי הסטייה אל המס שהוא EQUIVALENT חייבת להתייחס דווקא להעדר האפשרות לפעול לפי הנהלים וצורות הביצוע הקיימים, כי לסוגיה זו מוקדש קטע נפרד של סימן 5, לפיו אין חובה ללכת בכל הנסיבות באופן דווקני, עקב בצד אגודל, לפי הצורות והפראקטיקות הקודמות, אם אין הדבר מעשי. חיזוק נוסף למסקנה, המאבחנת לצורך הבנת המושג EQUIVALENT בין מהותו של המס ואופיו לבין הנהלים ודרכי הביצוע, ניתן למצוא באמור בסימן 41, אשר בו מובאת התייחסות מפורשת לדרכי השומה והגבייה של המס החדש החליף. לו חלו המלים AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE EXISTING FORMS AND PRACTICE (EQUIVALENT), לא הייתה דרושה התוספת בעלת המגמה הדומה, המובאת בנפרד בסימן 41 והמתייחסת לשכיחות ולשומה של המס החדש וקובעת, שאף אלו יהיו רק ככל האפשר בהתאם למתכונת הקיימת.

משמע, לפי הנוסח המוצע הייתה מותרת בנסיבות מוגדרות הנהגתם של מס, מכס או אגרה אחרים, הזיהים במטרתם או באופיים הכללי לאלו הקיימים, אם אין אפשרות לגבות את המס במתכונתו המקורית. הצורות והנהלים לעניין דרך גביית המס, דמי המכס או האגרה, לפי העניין, הם אלו הקיימים, אך אם אין אפשרות לעשות כן, מותר, ככל העולה מן הנוסח, לקבוע צורות ונהלים אחרים.

עיקרו של דבר, לא הובא איסור החלטי ודווקני מכול וכול על כל מיסוי חדש, אלא יושמה אמת המידה של יכולת הביצוע של הקיים. כאן המקום להעיר, כי שאלת הנהגתו של מס חדש לא נעלמה מעיני המומחים שדנו בהצעה, ובשלב מסוים אף הוצע, כי תיתוסף הוראה מפורשת, שתכיר בזכות להטיל מס חדש, מאחר שהוצאות המלחמה מולידות ממילא גם את הצורך במיסוי חדש (N.R.G. DE T. 2D SERIES, IV, 1879-80, 80). הצעה זו לא נתקבלה, אך זאת בשל טעם הדומה מאוד להסתייגות, הרלוואנטית לענייננו, שהושמעה בעת ועידת האג, ואשר אליה עוד נשוב: כך גרס LANSBERGER, כי יש להניח שהכובש יטיל מיסוי חדש, אך אין להעניק לכך גושפנקא מראש. G. MOYNIER טען, כי אם יש צורך בהכנסות נוספות, יש לגבותן על-ידי הטלת היטלים (G. ROBIN-JEAQUEMYNS IN R.D.I. ET VOL VII, (1875) 477. DE L. COM) ההוראה בדבר גביית היטלים במקום מסים שאינם ניתנים לגבייה גם הוכללה בשל טעם זה בסימן 41 הנ"ל.

העדרו של חיוב, החלטי ונטול חריגים, שמכוחו יש לנהוג לפי הצורה והפראקטיקה, שהיו קיימים ערב הכיבוש, מחזיר אותנו למלים "במידת האפשר" (AS FAR AS POSSIBLE), אשר

בהן טמון היתר מכללא לסטייה מן הקיים. הביטוי האמור, אשר עוד נראה לשוב אליו בקשר למלותיהן של אמנות האג, אינו מכפיף את האפשרי ובר הביצוע לסיבות הטמונות באילוצים צבאיים או ביטחוניים דווקא. הווה אומר, לא רק המגבלות, הנובעות מתנאי הקרב והלוחמה, יכול שתהיה בהן עילה לגיטימית לסטות מן הנהוג ומן המעוצב כבר. כאמור כבר פתח נוסח זה גם פתח להכרה בקשיים הכרוכים ביכולת הביצוע, פשוטה כמשמעה, כגון תקלות שהן פועל יוצא של אי-שיתוף הפעולה מצד הפקידות הקודמת. מובן שאין אפשרות למצות ולמנות מראש את כל הנסיבות, שיכולות לשמש היתר לסטייה מן הקיים, כאשר הגביה של המס, השריר והתקף מלפני הכיבוש, הפכה לבלתי ניתנת לביצוע.

(ב) העדרו של האיסור ההחלטי מחייב את איזוורו מחדש של קו מנחה, אליו כבר התייחסנו בסעיף 14 (ג) לעיל: אין איסור בר-תוקף בתחום פלוני מתחומי פעולתו של הממשל הצבאי, אלא אם הוא נובע מכלל מנהגי, וכלל מנהגי אינו יכול להיחשב לעיקרון מקובל שגובש, אלא אם מצא ביטוי במקורות אותם מנינו.

יש שניתנת הכוונה כללית בדבר צורת פתרונה של לאקונה בדיני המלחמה. כך הפנתה הפיסקה השמינית מן המבוא לאמנת האג השנייה משנת 1899 ואמנת האג הרביעית בדבר דיניה ומנהגיה של המלחמה ביבשה משנת 1907 אל-

"THE PRINCIPLES OF THE LAW OF NATIONS DEIVED FROM THE USAGES... ESTABLISHED AMONG CIVILIZED PEOPLES, (FROM) THE LAWS OF HUMANITY AND (FROM) THE DICTATES OF PUBLIC CONSCIENCE". דומה שכללי האנושות וציווי המצפון אינם יכולים לשמש מורה דרך ברור למי שמחפש פתרון לשאלת הנהגתו של מיסוי חדש, אך במידה שניתן ללמוד על המגמות וההשקפות, שהיו מקובלות בעת ההיא בין בני התרבות, הרי משמשות הנחיות ליבר הנ"ל והצעות בריסל, לפחות בגדר אמצעי עזר להבנת ההתפתחות, כפי שבאה לידי ביטוי באמנות האג המאוחרות יותר, בהן ביקשו לבטא את המכנה המשותף המקובל. מאלו ניתן היה ללמוד, שהנהגתו של מס חדש לא נראתה אז כפעולה אסורה מכול וכול.

18. הצעות בריסל נשאר, כאמור לעיל, בגדר מצע לדיון עיוני.

לשם שלמות התמונה יש להזכיר, כי בשנת 1880 פורסם על-ידי המכון למשפט בינלאומי באוקספורד מדריך לדיני המלחמה ביבשה, פרי עבודתו של GUSTAV MOYNIER (ראה: ANNUAIRE DE L'INSTITU DE DROIT INTERNATIONAL VOL. V, 26 1881-82) 156; J.B. (SCOTT, RESOLUTIONS OF THE INSTITUTE. (OF INTERNATIONAL LAW (NEW YORK, (1916

המדריך נועד גם כן לסייע לקודיפיקציה ההדרגתית של התחום מן המשפט הבינלאומי, בו אנו דנים כאן. כדברי ההקדמה למדריך:

"THE INSTITUTE... DOES NOT PROPOSE AN INTERNATIONAL TREATY, WHICH MIGHT" PERHAPS BE PREMATURE OR AT LEAST VERY DIFFICULT TO OBTAIN; BUT, BEING BOUND BY ITS BY-LAWS TO WORK, AMONG OTHER THINGS, FOR THE OBSERVATION OF THE LAWS OF WAR, IT BELIVES IT IS FULFILLING A DUTY IN OFFERING TO THE GOVERNMENTS A MANUAL SUITABLE AS THE BASIS FOR NATIONAL LEGISLATION IN EACH STATE, AND IN ACCORD WITH BOTH THE PROGRESS OF JURIDICAL SCIENCE AND THE NEEDS OF CIVILIZED ARMIES. RASH AND EXTREME RULES WILL NOT, FURTHERMORE

BE FOUND THEREIN. THE INSTITUTE HAS NOT SUOGHT INNOVATIONS IN DRAWING UP THE MANUAL: IT HAS CONTENDED ITSELF WITH STATING CLEARLY AND CODIFYING THE ACCEPTED IDEAS OF OUR AGE SO FAR AS THIS HAS APPEARED
"ALLOWABLE AND PRACTICABLE". עניין המיסוי נדון במישרין בסימן 57 למדריך ובעקיפין גם בסימן 58 שבו, וזה נוסחם:

ART. 57. THE OCCUPANT MAY COLLECT, IN THE WAY OF DUES AND TAXES, ONLY" THOSE ALREADY ESTABLISHED FOR THE BENEFIT OF THE STATE. HE EMPLOYS THEM TO DEFRAID THE EXPENSES OF ADMINISTRATION OF THE COUNTRY, TO THE EXTENT IN WHICH THE LEGITIMATE GOVERNMENT WAS BOUND. ART. 58. THE OCCUPANT CANNOT COLLECT EXTRAORDINARY CONTRIBUTIONS OF MONEY, SAVE AS AN AQUIVALENT FOR FINES, OR IMPOSTS NOT PAID, OR FOR PAYMENTS NOT MADE IN KIND. CONTRIBUTIONS IN MONEY CAN BE INPOSED ONLY IN THE ORDER AND RESPONSIBILITY OF THE GENERAL IN CHIEF, OR OF TERRITORY, AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE RULES OF ASSESSMENT AND INCIDENCE OF ".THE TAXES IN FORCE

יש כאן איפוא שוב התייחסות למסים, שהונהגו לטובתה של המדינה, להבדיל, למשל, ממסים ואגרות, שנועדו לקופתן של רשות מקומית או של רשויות מיוחדות אחרות, אך עיקרו של דבר, הנוסח המוצע מגביל את השלטון הצבאי, לראשונה, אך ורק למסים הקיימים) ONLY THOSE ALREADY .(ESTABLISHED

המדריך לא זכה למעמד רשמי ומוכר; הד לרעיונות שהועלו בו נמצא בתקנות האג, אך זאת כפי שנראה, בשינוי צורה.

19.

(א) במאי 1899 כונסה בהאג ביוזמת הצאר הרוסי ניקולאי השני ועידת השלום הראשונה, בה נכחו נציגיהן של עשרים ושש מדינות, ובשנת 1907 כונסה ועידת שלום שנייה, רבת משתתפים יותר, שהמשיכה כקודמתה בהכנת אמנות בתחום דיני המלחמה (האמנות פורסמו על-ידי מיניסטריין החוץ ההולנדי: DE LA PAIX 1899 & 1907 CONFERENCE, INTERNATIONALE MINISTERE DES AFFAIRES ETRANGERES, LA HAYE, IMPRIMERIES GENEVA D., (NATIONALE, 1899-1907). אגב, לעניין מעמדם של ה - FINAL ACTS, כותבים, SCHINDLER & J. TOMAN (THE LAWS OF ARMED CONFLICT, :2ND ED., 1981) 49

"THE FINAL ACTS CONSTITUTE AUTHORITATIVE STATEMENTS OF THE RESULTS" ACHEIVED. THEY WERE SIGNED BY THE DELEGATES BUT NOT RATIFEID BY THE PARTICIPATING STATES. THEY HAVE NO BINDING FORCE הוועידות כלולות ה - CONVENTION (II (WITH RESPECT TO THE LAWS AND CUSTOMS) OF WAR ON LAND (1899 ON LAND (1907 CONVENTION (IV) RESPECTING THE) - אשר נכנסו לתוקף לגבי המצטרפים אליהן ב-4.9.1900 וב-26.1.1910, לפי העניין.

(ב)

במשך השנים, שחלפו מעת חתימת האמנות, הלכה וגברה ההשקפה, כי יש לראות באמור בנספח (ANNEX) לאמנה הרביעית הנ"ל משנת 1907 ביטוי יציג של המשפט הבינלאומי המנהגי בתחום דיני המלחמה, המחייב את כולי עלמא (ראה: ON THE CESSION OF VESSELS AND TUGS FOR NAVIGATION DANUBE ARBITRATION (1921) ; 1 R.I.A.A. P. 99,

(OXFORD),
 E. FRAENKEL, MILITARY OCCUPATION AND THE RULE OF LAW 183-189 (1944), באשר
 לעמדתם בסוגיה זו של בתי המשפט הגרמניים בעת כיבוש איזור הריין בגרמניה אחרי
 מלחמת העולם הראשונה). כדברי D. SCHINDLER: J. TOMAN, SUPRA, AT 57 &

"THE PROVISIONS OF THE TWO CONVENTIONS ON LAND WARFARE, LIKE MOST OF
 THE SUBSTANTIVE PROVISIONS OF THE HAGUE CONVENTIONS OF 1899 AND 1907,
 ARE CONSIDERED AS EMBODYING RULES OF CUSTOMARY INTERNATIONAL LAW. AS
 SUCH THEY ARE ALSO BINDING ON STATES WHICH ARE NOT FORMALLY PARTIES TO
 THEM. IN 1946 THE NUREMBERG INTERNATIONAL MILITARY TRIBUNAL STATED
 WITH REGARD TO THE HAGUE CONVENTION ON LAND WARFARE OF 1907: 'THE
 RULES OF LAND WARFARE EXPRESSED IN THE CONVENTION UNDOUBTEDLY
 REPRESENTED AN ADVANCE OVER EXISTING INTERNATIONAL LAW AT THE TIME OF
 THEIR ADOPTION... BUT BY 1939 THESE RULES... WERE RECOGNIZED BY ALL
 CIVILIZED NATIONS AND WERE REGARDED AS BEING DECLARATORY OF THE
 LAWS AND CUSTOMS OF WAR' (REPRINTED IN AJIL, VOL. 41 (1947) PP. 248-9). THE
 INTERNATIONAL MILITARY TRIBUNAL FOR THE FAR EAST EXPRESSED, IN 1948, AN
 IDENTICAL VIEW (ראה: ההוצאה האנגלית של ה - JUDGMENT OF THE
 INTERNATIONAL MILITARY

(NUREMBERG)
 TRIBUNAL FOR THE TRIAL OF GERMAN MAJOR WAR CRIMINALS. (1946) 65 (CMD,
 (6964

דבריו של בית הדין הצבאי הבינלאומי שהובאו לעיל היו החלטיים ושימשו קו מנחה
 למלומדים רבים, שדנו בשאלת כוחה המחייב של אמנת האג הרביעית (ראה, למשל,
 OPPENHEIM, INTERNATIONAL LAW (LONDON, ED., BY H. LAUTERPACHT, VOL. II,
 PROF. G. SCHWARZENBERGER, SUPRA, VOL. II: THE LAW OF ARMED CONFLICT, (164-165
 234 (1952) וכן ספרו הנ"ל של

אגב, באותה עת ממש, שבה נכתבו דבריו של בית הדין הצבאי הבינלאומי, סברו רשויות
 הממשל הצבאי של בנות הברית בגרמניה, כי הן עצמן אינן כפופות לכלליה של אמנת האג,
 מאחר שאלו אינם חלים, לפי הפרשנות של כללי המשפט הבינלאומי שהיתה מקובלת
 עליהן, במקרה של DEBELLATIO (ראה L. OPPENHEIM, SUPRA, AT 602 והטעמים שהובאו
 שם, אך ראה לעומת זאת G. SCHWARZENBERGER, SUPRA, AT 319, - 1, VERDROSS .A.,
 (VOELDERRECHT, VIERTE AUSGABE (WIEN, 1959) 385

מכל מקום הוזכר כבר, כי ההשקפה, הרואה בנספח לאמנת האג הרביעית משנת 1907 ביטוי
 למשפט הבינלאומי המנהגי בתחום דיני המלחמה, אומצה עלידי בית-משפט זה (בג"צ 610,
 606/78 הנ"ל וראה גם פרופ' י' דינשטיין, "פסק-הדין בעניין פיתחת רפיח" עיוני משפט ג
 (תשל"ג-ל"ד) 934), ועל-כן גם לא הייתה נתונה במחלוקת לפנינו.

20. ההוראות הנוגעות לענייננו, בהן דנו הצדדים שלפנינו בהרחבה, כלולות בסימנים 48 ו-
 49 לנספח (קרי: התקנות) מן האמנה השנייה משנת 1899 והרביעית משנת 1907, לפי העניין.
 השוני בין הנוסחאות של שתי האמנות הוא שולי, אך למען הדיוק וההשוואה מן הראוי להביא
 את הנוסחאות זו לצד זו:

ART. 48. IF, IN THE TERRITORY OCCUPIED, THE OCCUPANT COLLECTS THE TAXES, DUES, AND TOLLS IMPOSED FOR THE BENEFIT OF THE STATE, HE SHALL DO IT, AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE RULES IN EXISTENCE AND THE ASSESSMENT IN FORCE, AND WILL IN CONSEQUENCE BE BOUND TO DEFRAID THE EXPENSES OF THE ADMINISTRATION OF THE OCCUPIED TERRITORY ON THE SAME SCALE AS THAT BY WHICH THE LEGITIMATE GOVERNMENT WAS BOUND. ART. 49. IF, BESIDES THE TAXES MENTIONED IN THE PRECEDING ARTICLE, THE OCCUPANT LEVIES OTHER MONEY TAXES IN THE OCCUPIED TERRITORY, THIS CAN ONLY BE FOR MILITARY NECESSITIES OR THE ADMINISTRATION OF SUCH TERRITORY. ART. 48. IF, IN THE TERRITORY OCCUPIED, THE OCCUPANT COLLECTS THE TAXES, DUES, AND TOLLS IMPOSED FOR THE BENEFIT OF THE STATE, HE SHALL DO SO, AS FAR AS IS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE RULES OF ASSESSMENT AND INCIDENCE IN FORCE, AND SHALL IN CONSEQUENCE BE BOUND TO DEFRAID THE EXPENSES OF THE ADMINISTRATION OF THE OCCUPIED TERRITORY TO THE SAME EXTENT AS THE LEGITIMATE GOVERNMENT WAS SO BOUND. ART. 49. IF, IN ADDITION TO THE TAXES MENTIONED IN THE ABOVE ARTICLE, THE OCCUPANT LEVIES OTHER MONEY CONTRIBUTIONS IN THE OCCUPIED TERRITORY, THIS SHALL ONLY BE FOR THE NEEDS OF THE ARMY OR THE ADMINISTRATION OF THE TERRITORY IN QUESTION. לצורך ההיזקקות לכללים של המשפט הבינלאומי המנהגי המחייבים אתה יש, כאמור, לפנות לתקנות האג"ל משנת 1907, אך למען הבנת רקעה ולשם לימוד מן ההשוואה בין הנוסחאות צוטט, כאמור, נוסחם של הסימנים הנ"ל, כפי שהובא בשתי האמנות.

כאן המקום להוסיף, כי במדריך הצבאי הבריטי (SIR H. LAUTERPACHT THE LAW OF WAR, ON LAND BEING PART III OF THE MANUAL OF MILITARY LAW (LONDON, 1958) להלן - המדריך הבריטי) הובא חלק מנוסחו של סימן 48 בתרגום אנגלי, השונה מזה שהובא על-ידי J.B. SCOTT, כמצוטט לעיל.

בנוסח שצוטט לעיל כלול, בין היתר, הקטע הבא:

AS FAR AS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE RULES OF ..."

ASSESSMENT AND INCIDENCE IN FORCE". במדריך הבריטי, בנספח החמישי שבו, הובא תדפיס של תקנות האג משנת 1907, אך שם ננקטה לגבי הקטע הנ"ל הלשון הבאה 208 :

AS FAR AS IS POSSIBLE, IN ACCORDANCE WITH THE LEGAL BASIS AND" ASSESSMENT IN FORCE AT THE TIME". דומה כי הנוסח כמובא במדריך הבריטי מדויק יותר, כי המקור הצרפתי של הפיסקה, בו כלול הקטע הנ"ל, הוא כהאי ליסנא:

SI L'OCCUPANT PRELEV, DANS LE TERRITOIRE OCCUPE, LES IM - POTS, DROITS ET" PEAGES ETABLIS AU PROFIT DE L'ETAT, IL LE FERA AUTANT QUE POSSIBLE, D'APRES ...LES REGLES DE L'ASSIETTE ET DE LA REPARTITION EN VIGUEUR (ההדגשה שלי - מ' ש').

מן הנוסח המקורי נובע, כי המונח (THE RULES) LES REGLES מתלווה כשם עצום ראשוני משותף אל שני מרכיבי לוואי, היינו הן למלה ASSIETTE והן למלה REPARTITION. משמעותו של ASSIETTE היא בסיס או ביסוס (BASE או FONDEMENT כהסברו של מילון LAROUSSE). יחד עם התייחסות למס, היינו המלה IMPOT, שהיא התיבה שנוקט סימן 48 בנוסחו הצרפתי, פירושו הבסיס (החוקי) של המס. מכאן כי תרגומן של מלים REGLES DE L'ASSIETTE יקביל ל - TO THE LEGAL BASIS OF THE TAXES PROVISIONS OR RULES IN REGLES DE RELATION OR DUES. עלכן תרגם המדריך הבריטי את הביטוי הצרפתי REGLES DE L'ASSIETTE לנוסח האנגלי במלים: "LEGAL BASIS" ותו לא.

המונח REPARTITION משמעותו בצרפתית היא DISTRIBUTION או PARTAGE, היינו ההתייחסות, העולה מן השימוש במלה זו, היא לדרך קביעתם של חייבי המס (ראה ב-LAROUSSE כנ"ל, בערך REPARTITION, את ההסבר בקשר למונח DE REPARTITION). הביטוי האנגלי INCIDENCE מתייחס אף הוא לקביעת המענה לשאלה, על מי חל המס ומה שיעורו, (H.W. FOWLER, THE) CONCISE OXFORD DICTIONARY OF CURRENT ENGLISH) OXFORD, (5TH ED., (1964

21. סימן 48 - הן הנוסח שנתקבל בשנת 1899 והן זה שנכלל באמנה משנת 1907 - נוקט לשון התניה (קרי: IF...), להבדיל, למשל, מן הנוסח ההצהרתי הפוזיטיבי, אותו אנו פוגשים בסימן 56 לאותן תקנות ובסימנים אחרים שבהן, ולהבדיל, למשל, מן הנוסח ההחלטי יותר, בו ביקש לנקוט מדריך אוקספורד, שצוטט בסעיף 18 לעיל. כמקובל עלינו בפרשנותו של דבר חקיקה או בפרשנותה של אמנה, יש לחקור בסיבתו של שוני, המתגלה בנוסחאות הנבדלות זו מזו אף-על-פי שהן דנות באותה סוגיה, שמא יעלה מן השוני בנוסח גם שוני בכוונה וממילא גם שוני בתוכן ובהשלכותיו.

הנוסח המותנה האמור מצמצם את משמעותו ופועלו של הסימן, בהכרח, לנסיבות נתונות בלבד, היינו למצב שייווצר, אם הכוח הכובש יחליט לגבות את המסים הקיימים, שנועדו לשרת את המדינה. אם יעשה כן, כך קובע הסעיף, יהיה גם חייב בחובות מוגדרות; וביתר פירוט: אם יגבה מסים כפי שהוגדרו - מתלווה לכך מיניה וביה החובה לכסות הוצאותיו של השטח, ואין הכובש יכול למלא את קופתו במסי הממשלה ולהשאיר את השטח ובעיותיו ללא טיפול. הנטילה של המס גוררת עמה חובה שהוצמדה לנטילה. לפי דרך הניסוח האמורה אין בסימן, מאידך גיסא, כדי לבטא עיקרון כללי ומנחה, שיחול בכל נושאי המיסוי, אלא הוא מתייחס לפי מבנהו ותוכנו רק אל מה שמתחייב, כאשר גובים את מסי הממשלה שהיו קיימים ערב הכיבוש, ומצטמצם בכך לנסיבות המוגדרות והמותחמות הללו בלבד. במקביל קובע גם סימן 49 חובה, המתלווית רק לנסיבות שנוצרות, אם הונהג היטל חדש.

ואכן מתברר, כי הנוסח האמור, אשר אינו קובע באופן כללי והצהרתי אם הכובש רשאי לגבות מס קיים או להנהיג מס חדש, לא ננקט בכדי ובאופן מקרי, אלא הוא ביטוי מודע ומפורש לאימוצן בתחום זה של חלק מהשגותיו של מי ששימש כנציג בלגיה בשתי ועידות השלום - AUGUSTE BEERNAERT. במה דברים אמורים; A. BEERNAERT הציג בשנת 1899 בפתח הדיונים קושיה כללית, שעניינה הוראותיו של הפרק מן האמנה, הן בשטחים כבושים, בו כלול גם סימן 48: בדבריו הביע את החשש, שמא יהיה בניסוח כללי ופוזיטיבי, המציג באופן ממצה, מה הן הפעולות המותרות לכוח הכובש, כדי לערוך עבור הכובש מעין מגילת זכויות, המתווה מראש את כל האפשרויות הנפתחות לפניו כדין. כדבריו, יהיה בכך:

EXPRESSLY TO LEGALIZE RIGHTS OF A VICTOR OVER THE VANQUISHED AND THUS ORGANIZE A REGIME OF DEFEAT". (E. ROLIN, REPORT TO THE CONFERENCE FROM

THE SECOND COMMISSION ON THE LAW AND CUSTOMS OF WAR ON LAND; PROCES
, כאמור, (VERDAUX, PT. 1, P. 34 ADDRESS BY A BEERNAERT OF JUNE, 6, 1899
בניסוח פוזיטיבי של כל כללי המותר מעין היתר מראש, דבר אותו חשב לבלתי נכון, ואשר
ממנו הציע להימנע. על יסוד גישתו הציע, כי הנוסח של האמנה לא יביא הוראות, פרט לאלו
שיהיו בגדר הכרה בעובדה ותו לא, בלי להעניק בכך זכות מוקנית לכוחות הכובשים.

אגב, בהקשר זה הציעו A. BEERNAERT ו-DEN BEER PORTUGAEL (נציג הולנד) את
השמטתה של הוראה כדוגמת זו שהובאה בסעיף 3 להצהרת בריסל, ואשר דומה לסימן 43,
סיפא, מן הנספח לאמנת האג הרביעית, והם נתמכו בעניין זה על ידי נציג שוויצריה ()
(ODIER) (ראה: N.R.G. DE T. 2ND SERIES, VOL. III, 120, 121 J.B. SCOTT, THE REPORTS TO THE
THE HUGUE CONFERENCES OF 1899 AND 1907 (OXFORD, 1917) 139, 149

טיעונים אלו גם מוזכרים ב - INSTRUCTIONS TO THE AMERICAN DELEGATES TO THE
(HAGUE PEACE CONFERENCES AND THEIR OFFICIAL REPORTS NEW YORK, 1916) 49.
לצורך הבנת מגמות היסוד של מנסחי התקנות חשוב להזכיר גם את דעתו של ROLIN E.,
לפיה על התקנות רק להדגיש, מה הם האיסורים, החלים על הכובש, ולא דווקא מה שמותר
לו לעשות (PAIX, LA HAYE, 1899 PART III, P. 120 CONFERENCE DE LA). על רקע זה נקל
יותר להבין, מדוע הושמטה בהאג ההוראה, שהיתה כלולה בהצעת בריסל, לפיה מותר
לגבות בנסיבות מסוימות מס שהוא EQUIVALENT למס קיים.

עיקרו של דבר, לאור הערותיו של A. BEERNAERT לסימן 48, סוכם בוועדה השנייה של
הוועידה, כי בסימן זה יינקט ניסוח מותנה, הקובע מה הן המשמעויות וההשלכות למקרה
שהכובש מחליט לגבות את המסים הקיימים, כאמור בסימן 48, ולא להביא הוראה, הקובעת
באופן כללי, תוך הצגה מלאה של כללי המותר והאסור, מה הוא מירווח הסמכויות של הכוח
הכובש בתחום המיסוי. כדברי ה - RAPPORTEUR, מר E. ROLIN ה"ל, בעת הצגת הצעותיה
של הוועדה השנייה לפני מליאת הוועידה:

" IT MAY BE OBSERVED THAT THE NEW ARTICLE ADOPTS A CONDITIONAL FORM."
THIS WORDING WAS PROPOSED BY THE REPORTER WITH A VIEW TO OBTAINING THE
SUPPORT OF MR. BEERNEART AND OTHER MEMBERS OF THE SUBCOMMISSION WHO
HAD EXPRESSED THE FEARS WITH WHICH EVERY WORDING SEEMINGLY
RECOGNIZING RIGHTS IN AN OCCUPANT AS SUCH INSPIRED IN THEM". (J.B. SCOTT,
(SUPRA, AT 150

הנה כי כן עולה ומתברר, מדוע נבחר הנוסח, ממנו ניתן ללמוד רק מה החובות מבחינת ייעוד
ההכנסות מן המס הנגבה, החלות על הכוח הכובש, במקרה שהוא גובה את מסי הממשלה
הקיימים (סימן 48) או מטיל היטלים חדשים (סימן 49). מאידך גיסא אין באמנה, בין בנוסחה
משנת 1899 ובין בנוסחה משנת 1907, אף הוראה, המפרטת באופן כללי, מקיף וממצה את
זכויותיו של השלטון הצבאי בתחום המיסוי לסוגיו, וממילא קשה ללמוד מסימנים 48 או 49
לנספח לאמנות האג ה"ל על קיומו של כלל של המשפט הבינלאומי המנהגי, לפיו אסורה
כביכול הטלת מסים חדשים על-ידי הכוח הכובש. אין אמירה מפורשת כזאת באמנה, וכפי
שניתן ללמוד מן הדיונים ה"ל על קיומו של כלל של המשפט הבינלאומי המנהגי, לפיו אסורה
משנמנעו מנקיטת עמדה כללית בסוגיה האמורה, נשמט ממילא הבסיס לסברה הפשטנית,
כי האמור באמנה מתיימר להציג כלל מקיף, ממצה והחלטי, אשר כביכול פותר מיניה וביה
את הקושיה שלפנינו.

בהוצאה משנת 1916 של ספרו של WHEATON הופנתה על-כן תשומת הלב לכך שסימן 48 אינו מתיר לדעת המחבר גביית מסים ואינו אוסר אותם, אלא רק מטיל הגבלות מסוימות, החלות על הכובש, אם הוא מחליט לגבות את המסים הקיימים (LAW, COLEMAN) WHEATON'S ELEMENTS OF INTERNATIONAL . (PHILLIPSON EDITION, 1916 P. 534

.22

(א) סימן 48 מתייחס ל - TAXES, DUES AND TOLLS IMPOSED FOR THE BENEFIT OF THE STATE . המונחים TAXES, DUES AND TOLLS מייצגים, מבחינת הסיווגים המקובלים עלינו, מסים, תשלומי חובה, אגרות וארנונות (השווה: א' ויתקון ו-י' נאמן, דיני מסים מס הכנסה, עזבון ושבח (שוקן, מהדורה 4, תשכ"ט) 7-4 ובג"צ 243/52), אם כי בדרך כלל ניתן לנקוט, למען הפישוט והאחידות, בביטויים מאחדים כגון "מס", "מסים" או "מיסוי", לפי העניין. כמוכר, מדובר על מיסוי, שההכנסות ממנו מיועדות למטרותיה של המדינה.

המונח CONTRIBUTIONS, שאותו נוקט סימן 49, יתורגם כ"דמי השתתפות" או כ"היטל".

(ב) סימן 48 מתפצל לשני מרכיבים עיקריים והראשון ביניהם הוא התיאור של מערכת הנסיבות, שהיא בגדר רקע עובדתי, לאורו קמים ועולים הסייגים וההנחיות האחרות אשר בסיפא של הסימן. הרקע העובדתי האמור נוצר כמבואר במקרה בו מחליט השלטון הצבאי לגבות את המסים הקיימים.

המרכיב השני של הסימן מכיל את ההוראות, המציגות את החובות העיקריות, שהן פועל יוצא נגזר מהיווצרותה של מערכת הנסיבות העובדתית.

חובות אלו מתפצלות אף הן לשני סוגים, כפי שעוד נראה בהמשך הדברים.

לעניין המרכיב הראשון: הנסיבות המותנות נוצרות, כפי שהוזכר כבר, עת מחליט השלטון הצבאי לגבות את המסים הקיימים, המשרתים את המדינה, להבדיל ממסים, המשרתים רשויות אחרות הפועלות בה. המרכיב העובדתי המתואר, כמובא ברישא של סימן 48, שאב מאב הטיפוס אשר באמנת בריסל.

אולם, בזו האחרונה לא היה, כזכור, מבנה מותנה אלא מבנה החלטי, שנדחה על-ידי נציגי המדינות, שניסחו את אמנות האג, וזאת מן הטעמים שהובאו כבר לעיל.

הסמכות המתוארת היא בעלת משמעות מגבילה במישור אחר, והיא, כי החלטתו של הממשל הצבאי לגבות את מסי הממשלה גם חוסמת דרכו של השלטון הקודם להמשיך ולגבות את המסים. המלומד הצרפתי FAUCHILLE (P. FAUCHILLE, TRAITE DE DROIT INTERNATIONAL PUBLIC (TOME II, 1921) 263) מציין בהקשר זה, כי מעניינו של הכובש הוא, כי ייסתמו מקורות ההכנסה של האויב, והוא יעשה כן, בין היתר, גם על-ידי שימת היד על ההכנסות ממיסוי. לדבריו, הכוח לפי סימן 48 שני פנים לו:

L'OCCUPANT A DEUX DROITS CORRELATIFS - (A) LE DROIT D'EMPECHER LA PERCEPTION DE L'IMPOT AU PROFIT DE L'ETAT DONT IL DETIENT UNE PORTION DU TERRITOIRE; (B) LE DROIT DE PERCEVOIR L'IMPOT A SA PLACE

בשתי זכויות בעלות זיקה זו לזו, שאחת מהן היא הזכות למנוע את גביית המס על-ידי המדינה שניגפה, אשר חלק מן השטח שהיה בשליטתה עבר עתה לידיה של אחר; והזכות לגבות את המס במקומה (ראה גם: פרופ' ר' לפידות, "כללי המישפט הבינלאומי הפומבי בדבר מיסוי

לעניין המרכיב השני: אל גבייתו של המס והשימוש בו נצמדים, כמזכר לעיל, שני תנאים מסייגים: האחד בקשר לאופן הגבייה של המס, והשני באשר לאופן השימוש בכספים שנגבו. ראשון ראשון ואחרון אחרון: בנושא של אופן הגבייה היה מעבר מתנאי נוקשה יותר בנוסח של 1899 אל תנאי רחב יותר בנוסח של שנת 1907; האמנה של 1899 קבעה, כי גביית המסים תיערך, במידת האפשר, הן על-פי הכללים שבתוקף (RULES IN EXISTENCE) והן על-פי השומה (ASSESSMENT). מועד לידתה של תוספת מסייגת זו היה בעת הדיונים סביב הצעת בריסל, והוא הדין באשר לסייג בדבר דרך השימוש בהכנסות מן המיסוי, N.R.G. DE T., (2ND SERIES) IV, P. 79. הנוסח של 1907, כפי שהוא מובא על-ידי J.B. SCOTT, כנ"ל, קובע, מאידך גיסא, שהמס ייגבה, במידת האפשר, בהתאם לכללים, לפיהם נקבעה השומה (RULES OF ASSESSMENT) ובהתאם לכללים בדבר התחולה וחלוקת הנטל. הוזה אומר, מבחינת הנוסח היה שינוי באמת המידה המחייבת, אותה חייבים לקיים ככל האפשר לפי מצוותו של סימן 48: במקום השומה הקיימת, אשר לפי עצם טבעה אינה משתנית, ויהיה זה, למשל, אפילו בתנאי אינפלציה, באים בנוסח של 1907 עקרונות השומה, המותרים מקום לאימוץ ערכים משתנים, היכולים להיות מושפעים משינויי נסיבות כלכליות ונתונים כיוצא באלה.

נוסחה של האמנה משנת 1899 התייחס לפי משמעותו לגבייתו של מס שהוטל, ואשר שיעורו (השומה) נקבע לפי הכיבוש, בו בזמן שהאמנה משנת 1907 התייחסה רק לעקרונות המנחים בדבר דרך הטלת המיסוי ובדבר הנסיבות, בהן קמה חובת התשלום. משמע, לו יכול היה להיוותר ספק בדבר המסקנה, העולה מן האמור בסימן 48 כפי שנתקבל בוועידה משנת 1907, כאשר בודקים רק את המשמעות של מלותיו של סימן 48 משנת 1907 בעמך בגפן, הרי באה ההשוואה בין שתי הנוסחאות, היינו בין זו של 1899 מול זו של 1907, ומסירה אותו.

עיקרו של דבר, החובה לנהוג לפי כללי השומה וכללי התחולה של חובת התשלום אינה החלטית: בדומה לאמנת בריסל, אין אמנות האג קובעות לעניין דרך גביית המס כלל דווקני והחלטי שאין לסטות ממנו, אלא מתנות קיומם של העקרונות המנחים הנ"ל בכך שהדבר הוא בר-ביצוע (AS FAR AS POSSIBLE). בהקשר לגמישות זו באמת המידה יש מן העניין לשוב ולהשוות כאן את הניסוח הזה עם האמור, לדוגמא, בסימן 56 לנספח לאמנות האג, אשר לפי מלותיו ההחלטיות "ANY SEIZURE OR DESTRUCTION... IS FORBIDDEN", היינו אשר על-פיו נקבע איסור בלתי מותנה והחלטי, שאינו כפוף לתנאים כלשהם, יהיו אלו אפילו נסיבות של הכרח מלחמתי.

(ג) התיבה "במידת האפשר" מסייגת כאמור את החובה לנהוג לפי כללי השומה, התחולה וחלוקת הנטל. כפי שכבר צוין, כאשר נדון נוסחה של אמנת בריסל, הרי היכולת המעשית של ההפעלה של הקיים היא תנאי מסייג של החיוב לנהוג לפיו. משמע, אם אין הדבר בר-ביצוע בשל טעמים כגון אלה, אשר אליהם נתייחס בהמשך, אין חובה לאמץ את עקרונות השומה ואת כללי חלוקת הנטל והתחולה של גביית המס ותשלומו.

מכאן לשאלה, מהו, ביתר פירוט, מירווח הפעולה, הנוצר על-ידי נקיטת לשון AS FAR AS POSSIBLE. דומה, כי יש לפרש ביטוי זה לאור התפישה הכללית, שמצאה ביטוייה באמנה, למשל, בגישה הטמונה במלותיו של סימן 43 וברוחן, לפיה יש לכבד את החוק הקיים, וכל שינוי בדין יכול עלכן להיות רק תולדה של נתונים מהותיים, השוללים את האפשרות להמשיך ולנהוג לפיו. אולם השוואת הנוסח של סימנים 43 ו-48 מאותה אמנה, הדנים במהויות קרובות זו לזו, מלמדת גם על שוני בלשון שנקטה, שיש בו ביטוי לגוונים בעוצמת ההדגשה של האיסור על שינויו של הקיים: כך מדובר בסימן 48, כאמור לעיל, על קיום הכללים AS FAR AS POSSIBLE, בו בזמן שסימן 43 מורה על קיום החוק הקיים UNLESS ABSOLUTELY PREVENTED, היינו, אלא אם הדבר נמנע לחלוטין (ראה: בג"צ 337/71, בעמ' 581 מול האות ד).

מבחינת דירוג החומרה שבציווי, אין אלא להסיק מהשוואתה של הלשון שננקטה, כי סימן 43 ביקש להדגיש חובה החלטית יותר מזו שסימנים 48 ו-49 איזכרו.

אך מובן שתנאי לחימה ואילווצים צבאיים יכולים להפוך המשך פעולה לפי כללי המיסוי הקיימים לבלתי ניתנים לביצוע. אולם, כאמור כבר לעיל, אין סיבה להכפיף את ההגמשה האפשרית של הביצוע מחד גיסא ואת הסטייה ממנה מאידך גיסא לאילווצים צבאיים דווקא. העדר אפשרות טכנית כפשוטה, כגון העדר פנקסי המקרקעין או רשימות החייבים, עלול גם כן להיות בגדר עילה היכולה, לפי נסיבותיה ועובדותיה, לשלול אפשרות הביצוע. דומה, כי שינויים כלכליים ופיסקאליים מהותיים, שהשפיעו השפעה מכרעת על הנתונים המשקיים ואשר הופכים את המשך הפעולה לפי הכללים הישנים לחסרי משמעות, יכולים אף הם להתיר סטייה מן הכללים שנהגו בעבר.

המדריך הבריטי מעלה את הגירסה, כי הסטייה משיטת הגבייה של המסים מותרת רק אם הפקידים של הממשל הקודם ברחו או אם הם מפריעים לגביית הסמ. זוהי, ללא ספק, דוגמה לסיטואציה, בה עלולה גביית המס במתכונת הקיימת שלא להיות בת-ביצוע. אולם, אין לדעת מנין נשאבה ההשקפה המתוארת בדבר הגבלתה של הסטייה המותרת למערכת נסיבות ספציפית כזאת בלבד. אגב, המדריך הצבאי הצרפתי לקצינים משנת 1893, שקדם לתקנות האג (MANUEL DE DROIT INTERNATIONAL A L'USAGE DES OFFICIERS DE L'ARMEE DE TERRE (3EME ED., 1893) 95-104, נקט ניסוח כללי יותר ואיזכר את האפשרות לגבות מס חדש, השווה בשיעורו לקיים (ראה הצעת בריסל), אם אי-אפשר לגבות את המסים הקיימים בהתאם להוראות הקיימות.

כל מערכת נסיבות חייבת להיבדק לאור מהותה וההשלכות הנובעות ממנה. אבל, אם ניטול, למשל, מקרה, בו חלפו שנים רבות מעת שהונהגו על-ידי השלטון הקודם הכללים הקיימים של המיסוי, והמציאות הכלכלית השתנתה מן הקצה אל הקצה, ואין, לדוגמה, אפשרות לקיים זיקה סבירה בין גביית המס לפי אמות המידה הקודמות לבין קיום המטרה לה מיועדים המסים לפי האמור בסימן 48, אין לראות את ההיצמדות הדווקנית לנהלים הישנים כמתחייבת מן האמור בסימן 48, ואין בה כדי לגבור על החובה לקיים את המטלה המוטלת על כתפי השלטון הצבאי לפי האמור בסימן 43, בו נדון בהמשך הדברים. אומר בקשר לכך G. VON GLAHN, THE OCCUPATION OF ENEMY TERRITORY (MINNEAPOLIS, 1957) 151

"THE WORDING OF THE HAGUE REGULATIONS DOES NOT PROHIBIT THE INCREASE" IN RATES WHEN SUCH INCREASE MAY BE JUSTIFIED TRUTHFULLY AS BEING IN THE INTEREST OF PUBLIC ORDER AND SAFETY. "הוא הדין, למשל, לעניין שינויים מפליגים ברמת ההכנסה הממוצעת, בשערי המטבע או בכוח הקנייה שלו ובנתונים כיוצא באלה. כפי שנראה עוד בהמשך הדברים, חובתו של השלטון הצבאי לקיים באופן הולך ומתמשך את ה-PUBLIQUE VIE, וגם הקיום היעיל של חובה זו הוא שיקול לגיטימי לעניין המשך האפשרות לנהוג לפי כללים, ששימשו את השלטון הקודם, שפעל על רקע מציאות שונה לחלוטין. כל פעולה חקיקתית כפופה למערכת שיקולים רלוואנטית, שעוד תידון, אך מן החובה שיתלווה לה, כמעין מכנה משותף, שיקול קבוע, שביטוי במגמה של החזרת הסדר וההממשל התקין על כנו ובהבטחה המתמשכת של קיומו. למותר לשוב ולהדגיש, כי בהתאם לתפישות היסוד, אשר מרסנות כל סטייה מן הדין שהיה בתוקף ערב הכיבוש, אין לשנות ולחדש אלא בשל שיקולים מכריעים. אין על-כן להקל ראש בחובה לכבד את הכללים הקיימים; רק אילווצים או שינויי נסיבות בעלי משקל מן הסוג הנ"ל (ואין הרשימה מתיימרת להיות ממצה) מתירים זניחתם של הכללים הקיימים.

עד כאן באשר לסטייה, ההופכת ביצועם של הכללים הקיימים לעניין סימן 48 רישא לבלתי

(ד) החובה השנייה, הנגזרת מהחלטתו של השלטון הצבאי לגבות את המס, קשורה לתנאי, הקובע את ייעודם של הכספים. אם השלטון הצבאי יגבה את המסים, שהכנסותיהם מיועדות למען המדינה בתור שכזו, הרי הוא מתחייב בכך מיניה וביה גם בכיסוי ההוצאות הדרושות לניהולו של השטח, ומוכתבת לו גם רמת הביצוע, כי בהתאם לאמור בסימן 48 עליו לקיים חובתו באותה מידה שבה חל החיוב על השלטון הקודם שניגף.

אגב, לא תמיד קובעת לעניין זה זהותה של הרשות שגבתה את המס. יש שרשות מקומית גובה מס עבור השלטונות המרכזיים, ואזי יהיה דין המס שנגבה כאמור כדין מס שהוא כלשון סימן "IMPOSED FOR THE BENEFIT OF THE" STATE" (G. VON GLAHN, 48 SUPRA, AT 152), והוא הדין, אם יארע היפוכו של דבר: אם נגבה מס פלוני על-ידי השלטון המרכזי, אך ורק בתור רשות מבצעת, כאשר המס מיועד על פניו לחלוקה בין רשויות מקומיות, ראוי שהשלטון הצבאי יפעל כלפי מס זה, כפי שהיה מקובל לפני כינונו, ולא ינהג כלפי המס, כאילו המדובר במס ממשלתי (ראה גם: פרופ' ר' לפידות, שם, בעמ' 113). עם זאת מוסמך השלטון הצבאי לפקח גם על גבייתן של הארנונות המשולמות לרשויות המקומיות, כדי לוודא שהללו לא ישמשו למטרות המכוונות נגד שלטונות הממשל הצבאי (SPAIGHT, WAR RIGHTS ON .) (LAND (1911) 378

קטע זה של הסימן אינו נוקט כאן, בקשר לכיסוי של צורכי השטח, לשון "במידת האפשר" ואינו מתייחס לנסיבות, בהן אין די בהכנסה כדי לשרת מטרה זו. כאן יכולה על-כן להתעורר שאלה נגזרת, והיא, מה חובתו של כוח כובש, כאשר אין די במקורות, הנשאבים מן המיסוי בשטח, כדי לכסות את הוצאות ניהולו של השטח. היינו, האם מחייב הדבר את השלטון הצבאי, לאור האמור בסימן 43, מ-1907, להוסיף ממקורותיו כדי לקיים חובתו:

"TO RESTORE, AND ENSURE, AS FAR AS POSSIBLE, PUBLIC ORDER AND SAFETY". "קושיה זו אינה מתעוררת במקרה שלפנינו, וניתן על-כן להשאירה מבחינתנו בצריך עיון לעת מצוא. היא נדונה על ידי E.H. FEILCHENFELD SUPRA, AT 84-85.

הגבייה של המס אמנם גוררת אחריה את החובה לכסות את ההוצאות לפי אמת המידה שנהגה בעבר, אך באשר לעודפי ההכנסה על ההוצאות, אם יש כאלה, אין בהוראה, לפי נוסחה המילולי, כדי לחייב את ייחודה של היתרה לצורכי ניהול השטח דווקא. ההוראה מבטיחה איפוא רק את זכות הקדימה לקיום המטרה, מבלי לאסור שימוש ביתרות למטרותיו של השלטון הצבאי.

אם הכספים הנגבים אינם מספיקים לכיסוי ההוצאות, הדרושות לניהולו של השטח - נפתחת לפני השלטון, ככל העולה מן האמור בסימן 49, גם האפשרות להטיל היטלי חובה, אך לגבי תשלומים נוספים אלו הובאה הוראה מפורשת, אשר מייחדת את השימוש בהם באופן החלטי (ראה הסיפא לסימן 49 שצוטט לעיל). משמע, מן האמור בסימן 49, אשר לפיו אין לעשות שימוש בכספים הנגבים במסגרת המיסוי הנוסף (כאמור באמנה של 1899) או במסגרת ההיטלים הכספיים (כאמור באמנה משנת 1907), אלא לצורכי הצבא או לצורכי ניהולו של השטח ותו לא, מתחזקת גם כן המסקנה, כי האמור בסימן 48 - שנוסחו - שונה - אמנם קובע בכורה לכיסוי צורכי ניהולו של השטח, אך אין בו איסור, שיהפוך שימוש למטרה אחרת בכל יתרה - אם תהיה כזאת - לבלתי- לגיטימית (ראה המדריך הבריטי, סעיף 527 סיפא, בעמ' 146).

(א) סימן 49 לתקנות האג משנת 1907 מכיר, מכללא, בכוחו של השלטון הצבאי לגבות היטלים. הטלתם של אלו אינה מותנית דווקא בהעדר היכולת לגבות את המסים הקיימים (השווה סימן 58 לאמנת בריסל), כי הסימן שלפנינו מתייחס אל גבייתם של היטלים בנוסף למסים אשר סימן 48 מתייחס אליהם. הווה אומר תקנות האג הסירו את ההגבלה לפיה אין להטיל היטלים אלא במקום מסים שלא נגבו, או במקום תפיסת נכסים או הטלת קנסות, כפי ששלטה בעת ניסוחן של הצעות בריסל ואוכספורד. ההגבלה התבטאה עתה בקביעת המטרה, שלמענה ניתן ליעד את הכספים שנגבו כהיטל SUPRA, AT 251, D.A. GRABER, אולם ראה דעה שונה של R.JACOMET, LES (LOIS DE LA GUERRE CONTINENTALE) (PARIS, 1913) 9-80

סימן 49 נוקט גם כן ניסוח מותנה, היינו, כל שהוא בא לקבוע הוא, כי אם הכובש גובה היטלים אחרים, קמה במקביל חובתו ההחלטית להשתמש בהכנסות לצורכי צבאו או לצורכי המינהל של השטח. ההכנסות הללו אינן יכולות, כאמור, לשרת מטרה אחרת כלשהי, וכל שנאמר לעיל לגבי יתרות של ההכנסות מן המיסוי הקיים אינו חל כאן. אך כל שהסימן קובע, כאמור, אינו אלא ייעודה של ההכנסה, אם יוטלו היטלים, ואין בו פירוט, אימתי ובאיזה תנאים מותר להנהיג את ההיטל מעיקרו. על-כן אמרנו לעיל, כי ניתן כאן ללמוד רק מכללא על קיומה של הסמכות להטיל היטלים.

המטרות, למען מיועדת ההכנסה, הן צורכי הצבא, דבר שמשמעותו למעשה השתתפות במאמץ המלחמתי או צורכי הממשל של השטח ותו לא. פירטן של המטרות כאמור בא למנוע את הועדתם של ההיטלים לשם התעשרותו של הכובש. כדברי ה-RAPPORTEUR (EDOUARD ROLIN)

"ON THE WHOLE WHAT IS FORBIDDEN IS LEVYING CONTRIBUTIONS FOR THE
(PURPOSE OF ENRICHING ONESELF." (J.B. SCOTT, SUPRA. AT 151

(ראה גם המדריך הבריטי, סעיף 605, בעמ' 168).

למען שלמות התמונה יש להזכיר, כי המסקנה, לפיה די באמנה, בנוסחה הקיים, כדי למנוע באופן יעיל את השימוש השרירותי בכספים שנגבו כהיטל על-מנת שגבייתם לא תהפוך לאמצעי להעשרה עצמית או ללחץ על האוכלוסייה, לא הייתה בגדר נחלת הכול, והיו שסברו, כי האמנה אינה מכילה איסור ברור ומפורש כגון זה, אף-על-פי שמן הראוי כי תכיל כדוגמתו, והיא טעונה על-כן עדיין הבהרה והשלמה בנקודה זו. (ראה לעניין זה: HYDE, INTERNATIONAL LAW, CHIEFLY AS INTERPRETED AND APPLIED BY THE UNITED STATES (BOSTON, 1922) SEC. 692; J.W. GARNER, INTERNATIONAL LAW AND WORLD WAR (NEW YORK, VOL. II, 1920) .114

אין לכחד, כי דרכי השימוש, בעבר, בסמכות להטיל היטלים, על-פי דוגמאות השאובות מתוך תיאוריהם של E.H. FEILCHENFELD, W. WINTHROP ואחרים מחזקות ספקנותם הנ"ל של HYDE ו-J.W. GARNER לגבי אופן השימוש בכוח להטיל היטלים. אולם, דומה כי השימוש הנלוו בהיטלים, שמצא ביטויו במעשה, לא נבע דווקא מאי-בהירות בניסוחו של הסימן או מדלותה של ההלכה הפרשנית המתלווה לו.

(ב) כאמור, מדובר כאן על "היטלים" (CONTRIBUTIONS). סימן 49 מן האמנה של שנת 1899 אמנם התייחס ל- OTHER MONEY TAXES, היינו, הוא דן כביכול ב"מיסוי" נוסף, אך

הביטוי שננקט בשנת 1907 מתייחס מפורשות להיטלים במזומנים (CONTRIBUTIONS), המקבילים ואף זהים לפי מהותם, להיטל בצורת נטילת מטלטלין (כאמור בסימן 52), אשר אותם מכנה הנוסח האנגלי - בתרגום לפיסקה השלישית לסימן 52 כמובא על-ידי - J.B. SCOTT PRESENTATIONS IN NATURE. המדריך הבריטי הציע לגבי אלו האחרונים את התרגום SUPPLIES IN KIND (המדריך הבריטי, סעיף 605, בעמ' 168).

אגב, בסעיף 605 שבו נמנע המדריך הבריטי מן ההבחנה הנאותה בין היטלים בצורת נטילת מטלטלין לבין תפיסת מטלטלין (REQUISITIONS IN KIND AND SERVICES), הבחנה המתחייבת מלשונו של סימן 52. המדריך הבריטי דיבר בהקשר זה על כך ש:

"CASH, OVER AND ABOVE TAXES, MAY BE REQUISITIONED FROM THE INHABITANTS, AND IS THEN CALLED A 'CONTRIBUTION'." (ההדגשה שלי - מ' ש').

נקיטת לשון REQUISITION בהקשר זה היא בלתי מדויקת (ראה גם: E.H., SUPRA, AT 41, FEILCHENFELD), אך הדיון בסוגיה זו איננו מענייננו כאן.

מה הם היטלים אלו? המדובר בהטלתו של התשלום של סכומי כסף קצובים, המושגים כמכסה קבועה מראש או בדרך כפויה דומה על מקום יישוב או על יושביו או על כל תושבי המדינה. זהו במידה רבה אקט מלחמתי של המנצח בתור שכזה, המזכיר את המעמד בו הושמעה ברומי, לפי סיפורו של טיטוס ליוויס (כרך חמישי, 48) הקריאה של ברנוס הגאלי: VAE VICTIS (אבוי למנוצחים).

רשימה של דוגמאות בדבר הפעלת הסמכות להטיל CONTRIBUTIONS, הובאה בין היתר על ידי E.H. FELICHENFELD, SUPRA AT 41-43, ומאלו ניתן ללמוד על מהותו של החיוב ועל השוני היסודי בין היטל לבין מיסוי רגיל, ישיר או עקיף, אשר קשור בתהליכים הפיסקאליים או הכלכליים של השטח ולא במגמה הפשוטה והגלויה של מילוי קופתה של המדינה, שניצחה זמנית או סופית; ואלו קטעים מאלפים מן הדוגמאות, המובאות על-ידי E.H., FEILCHENFELD: IBID., 42-44

"169. GERMANY WAS ACCUSED IN BOTH 1870-71 AND 1914-18, OF LEVYING EXCESSIVE CONTRIBUTIONS NOT JUSTIFIED BY THE NEEDS OF THE ARMY. IN EXAMINING SUCH ACCUSATIONS IT SHOULD NOT BE OVERLOOKED, HOWEVER, THAT SOME EXCESSES WERE COMMITTED AS ALLEGEDLY LAWFUL REPRISALA, THAT THE FICACIAL NEEDS OF MEDERN ARMIES ARE VERY GREAT, AND THAT THE ULTIMATE USE OF CONTRIBUTED MENEY IS NOT AS EASILY CHCKED AS THAT OF A REQUISITIONED ARTICLE. 170. IN 1866 PRUSSIA INPOSED A HEAVY CONTRIBUTION ON THE CITY OF FRANKFURT. IN 1870-71 ALMOST ALL OCCUPIED CITIES WERE FORCED BY THE GERMANS TO PAY CONTRIBUTIONS WHICH, IT WAS ALLEGED, WERE HIGHER THAN JUSTIFIED BY THE NEEDS OF THE OCCUPYING ARMY. THUS THE DEPARTMENT OF THE LOWER SEINE WAS FORCED TO PAY 24,000,000 FRANCS, AND ROUEN OVER 6,000,000 FRANCS, WITHIN FIVE DAYS. PARIS, AFTER ITS CAPITULATIONS, HAD TO PAY A CONTRIBUTION OF 200,000,000 FRANCS WITHIN A FEW DAYS. THE LEVYING OF CONTRIBUTIONS CONTINUED AFTER THE SIGNING OF AN ARMISTICE. HOWEVER, THE TOTAL OF CONTRIBUTIONS WAS LOWER THAT THAT ...OF REQUISITIONS, WHICH WAS ESTIMATED AT 327,581,506 FRANCS

DURING THE WAR OF 1914-18, THE GERMAN OCCUPATION AUTHORITIES IN .172 BELGIUM LEVIED SPECIAL CONTRIBUTIONS ON MANY CITIES, TOWNS, AND VILLAGES. IN ADDITION, BY A DECREE OF DECEMBER 10, 1914, THEY IMPOSED A GENERAL CONTRIBUTION OF 480,000,000 FRANCS ON THE NINE OCCUPIED BELGIAN PROVINCES... 173. IN NOVEMBER, 1915, THIS CONTRIBUTION WAS EXTENDED INDEFINITELY, AND IN NOVEMBER, 1916, IT WAS INCREASED BY 10,000,000 FRANCS. A THIRD CONTRIBUTION OF 300,000,000 FRANCS WAS IMPOSED ON NOVEMBER 20, 1916. THIS TIME THE MONTHLY PAYMENTS WERE RAISED FROM 40,000,000 FRANCS TO 50,000,000 FRANCS. THE FOURTH CONTRIBUTION CAME ONLY HALF A YEAR LATER, ON MAY 21, 1917. MONTHLY PAYMENTS WERE AGAIN RAISED BY 10,000,000 FRANCS PER MONTH, BEING FIXED AT 60,000,000 FRANCS PER MONTH, WHICH REMAINED THE AMOUNT PAYABLE TO THE END OF THE OCCUPATION... 175. IN FRANCE, DURING THE FIRST FEW MONTHS OF THE WAR, THE GERMANS COLLECTED OVER 10,000,000 FRANCS FROM LILLE, AMIENS, ROUBAIX, TOURCOING, LENS, AND ARMENTIERES. 176. IN RUMANIA THE CENTRAL POWERS IMPOSED A CONTRIBUTION OF 250,000,000 LEI, BUT MERELY IN ORDER TO COVER SALARY AND ADMINISTRATION EXPENSES. THERE IS NO ACCOUNT OF ANY CONTROVERSY OVER THIS MEASURE. 177. THE GERMAN PRACTICES WERE SEVERELY CONDEMNED BY WRITERS AFTER 1918. SOME VOICES WERE RAISED IN FAVOR OF A TOTAL ABOLITION OF CONTRIBUTION. OTHERS SUGGESTED THAT A MORE DEFINITE TERM "הטלת תשלומים כפויים כאמור לא הייתה, כמובן, בגדר נוהג ייחודי של צבאות פרוסיה או של גרמניה אחריה. W. WINTHROP, בחיבורו הקלאסי על דיני צבא (WASHINGTON, 2ND) צבא (ED., 1920) 806 ומוסרף:

CONTRIBUTIONS AS HAVE BEEN EXACTED IN NEARLY ALL THE EUROPEAN WARS," AND CONSPICUOUSLY IN THE CONQUESTS OF THE ENGLISH IN INDIA, ARE GENERALLY EXPRESSED TO BE FOR THE PURPOSE OF DEFRAYING THE EXPENSES OF THE WAR. A CONTRIBUTION MAY ALSO BE LEVIED FOR THE PAYING OF THE COST OF THE MILITARY GOVERNMENT ITSELF DURING THE PERIOD OF OCCUPATION. OR IT MAY BE JUSTIFIED AS A PENALTY IMPOSED UPON THE CONQUERED NATION FOR HAVING INITIATED HOSTILITIES IN VIOLATION OF TREATY OR OTHERWISE WITHOUT LEGITIMATE EXCUSE; OR AS A COMMUTATION FOR THE PLUNDER TO WHICH THE POPULATION WOULD OTHERWISE BE SUBJECT, OR A COMPENSATION FOR THE PROTECTION OF LIFE AND PROPERTY AND PRESERVATION OF ORDER UNDER CIRCUMSTANCES OF DIFFICULTY; OR AS A MULCT FOR THE COMMISSION BY THE TROOPS OR PEOPLE OF THE INVADDED COUNTRY OF ACTS SPECIALLY INJURIOUS TO THE OCCUPYING ARMY OR TO THE PERSONS UNDER THE PROTECTION. CONTRIBUTIONS ARE GENERALLY EXACTED NOT FROM INDIVIDUALS BUT FROM THE ENEMY GOVERNMENT, OR FROM COMMUNITIES IN THE MASS - AS FROM SEPARATE DISTRICTS, TOWNS, & C. AND THROUGH THE LOCAL AUTHORITIES. THUS UPON THE CONQUEST OF MEXICO

IN 1847, GEN. SCOTT LEVIED ASSESSMENTS, (G.O. 287, 395, HDQRS. OF ARMY, 1847) 'FOR THE SUPPORT OF THE AMERICAN MILITARY OCCUPATION' UPON THE NINETEEN STATES OF THAT REPUBLIC, IN SUMS FROM \$5,000 TO \$668,332, THE LATTER BEING THE AMOUNT LEVIED UPON THE CAPITAL. PREVIOUSLY, 1825 IN MARCH OF THE SAME YEAR, AT MONTEREY, GEN. TAYLOR HAD MADE AND ENFORCED AN ASSESSMENT UPON THE INHABITANTS OF TAMAULIPAS, NEW LEON AND COAHUILA, BY WAY OF INDEMNIFICATION FOR THE PILLAGE AND DESTRUCTION OF

HIS WAGON TRAINS... SCOTT STATES IN HIS AUTOBIOGRAPHY (P. 582) THAT THERE ACTUALLY CAME INTO HIS HANDS 'ABOUT \$220,000', OF WHICH \$102,000 WAS EXPENDED FOR THE BENEFIT OF THE SOLDIERS, AND \$118,000 WAS SENT TO WASHINGTON FOR THE PURPOSES OF THE FUNDING OF AN ARMY ASYLUM - THE PRESENT 'SOLDIERS' HOME'. STRICTLY, THIS LATTER, AS BEING IN THE NATURE OF AN INVESTMENT OF THE CONTRIBUTION FOR THE PROFIT OF THE GOVERNMENT, SPAIGHT, WAR RIGHTS ON, "ראה גם: .WAS NOT A LEGITIMAGTE USE OF THE FUNDS LAND (1911) 303; J.W.L GARNER "COMMUNITY FINES AND COLLECTIVE INTERANT. LAW, VOL. II.; ; וכך, RESPONSIBILITY" 11 SUPP. AM. J. INT. L. (1917) 511 SUPRA, AT 106 .D.A. GRABER, SUPRA AT 217, 285

לא מדובר כאן איפוא על מיסוי רגיל אלא על היטל מיוחד ויוצא דופן בצורת איסוף כפוי של מזומנים למטרות מוגדרות, המתחייב מנסיבות הכיבוש ומצורכי השלטון הצבאי ומהווה חלק מהותי מאמצעיו של הכובש לכסות הוצאותיו ואף לרדות באוכלוסיה. מכאן מדוע ראו צורך להצמיד אל עצם האיזכור בדבר אפשרות היישום של הכוח האמור של הצבא גם סייגים מפורשים בקשר למטרה הלגיטימית של ההיטלים וסייגים גמישים בקשר לדרכי ההטלה והגבייה (ראה):

(J.B. SCOTT, SUPRA, AT 150). כמבואר, המדובר בהיטל, אשר בא לגייס כספים למען צורכי הצבא, ועל-כן דומה או מקבילה סמכות זו לנטילת כלי רכב או מטלטלין אחרים, הדרושים לפעולותיו של הצבא. ההסברים של המדריך הבריטי בקשר למטרות של ההיטל ודרכי השימוש בו מצביעים אף הם במישרין על אופיו כאמצעי צבאי-כספי ישיר, שעיקרו כיסוי צורכי התחזוקה של הכוח הצבאי או ניהולו של השטח, כאמור במדריך (בסעיף 606, בעמ' 168):

"THE PURPOSE OF THE CONTRIBUTION IS TO DISTRIBUTE THE BURDEN OF" REQUISITIONING BETWEEN THE TOWNS AND THE MORE PRODUCTIVE COUNTRY DISTRICTS, CASH CONTRIBUTED FROM THE FORMER BEING USED TO PURCHASE "PRODUCE IN THE LATTER". ההיטלים (CONTRIBUTIONS) אינם ולא היו בגדר דרך יחידה ובלעדית לגבייתם מן האוכלוסיה של כספים לצורכי הצבא. די אם יוזכרו כאן גם קנסות קיבוציים ומלוות חובה (FORCED LOANS) (ראה: (SUPRA, AT 46-47, E.H. FEILCHENFELD).

(ג) לעניין דרך גביית ההיטלים קובע סימן 51 מ-1907 שורה של הגבלות פורמאליות, חלקן מיוחדות להיטל וחלקן דומות לאלה, החלות על "גביית המסים הקיימים"; ואלו הדברים:

"NO CONTRIBUTION SHALL BE COLLECTED EXCEPT UNDER A WRITTEN ORDER," AND ON THE RESPONSIBILITY OF A COMMANDER-IN-CHIEF. THE COLLECTION OF THE SAID CONTRIBUTION SHAL ONLY BE EFFECTED AS FAR AS POSSIBLE IN ACCORDANCE WITH THE RULES OF ASSESSMENT AND INCIDENCE OF THE TAXES IN FORCE. FOR EVERY CONTRIBUTION A RECEIPT SHALL BE GIVEN TO THE CONTRIBUTOR". (השווה גם: סימן 41 לאמנת בריסל).

(ד) בשטחים המוחזקים, הנמצאים תחת שלטון צה"ל מאז 1967, לא נעשה מעולם שימוש בסמכות להטיל היטלים, קנסות או מלוות חובה.

24. ניתן לנסות ולסכם את המסקנות, לצורך העניין שלפנינו, העולות מנוסחם של סימנים 48 ו-49.

(א) אין למצוא בנוסחן של האמנות מן השנים 1899 או 1907 קביעה מפורשת כלשהי, לפיה "אסורה הטלת מסים על האוכלוסיה". משמע, הטענה מרחיקת הלכת ביותר יכולה רק ללבוש צורת מסקנה, העולה כביכול מן המשתמע מן הנוסח, ולא מסקנה, העולה מהוראה מפורשת וברורה. זאת ועוד, כפי שעוד נראה, אין לבחון את ההשלכות, העולות מן האמור בסימן 48 על-פי התחומים הצרים, שהותוו על-ידי נוסחו של הסימן, שאין בו, כאמור, כדי לאפשר מסקנה קונקלוזיבית בדבר גבולות המותר בתחום המיסוי, אלא יש לבחון את הנושא לאור מהותו של הממשל הצבאי וחובותיו ואחריותו כלפי השטח עליו הוא חולש.

(ב) מנוסחם של סימנים 48 ו-49 ומן העיון בעבודות ובהצעות, שהוכנו לקראת גיבושן של האמנות, ניתן ללמוד, כי הגורמים, שנתכנסו לנסח את האמנות, ביקשו להימנע ככל האפשר מקביעה פוזיטיבית ממצה של כללי המותר והאסור, וכי אך ביקשו לסייג את מירווח הפעולה, למקרה שתיווצר אחת משתי מערכות הנסיבות, היינו זו של גבייתם על-ידי הכוח הכובש של המסים, שנועדו לצרכיה של המדינה, וזו של הטלת היטלים כפויים: אם יקרה אחד מאלה, יחולו על הכוח הכובש סייגים בדבר דרכי הביצוע ובדבר ייעוד ההכנסות, כמפורט בתקנות האג.

(ג) לעניין דרכי הביצוע, קרי לעניין כללי השומה וכללי התחולה, אין החיוב דווקני והחלטי, אלא הוא גמיש במידה לא מועטה ומותנה בכך שהכללים הקיימים עדיין בני-ביצוע. המושג AS FAR AS POSSIBLE יכול שישתנה על-פי הנסיבות, ודבר שהוא בגדר האפשרי בנסיבות נתונות פלוניות, יהפוך לבלתי מציאותי ולבלתי ניתן לביצוע בנסיבות נתונות פלמוניות. עיקרו של דבר, כללי השומה, היינו ההוראות הקובעות כמה גובים, וכללי התחולה וחלוקת הנטל, שהן ההוראות הקובעות ממי גובים, יכול שישתנו, וזאת, כמובן, בייחוד עם חלוף העתים, ואם הנסיבות האובייקטיביות משנות צורה באופן מהותי. לעניין זה אין היגיון ביישום אמת מידה זהה לממשל צבאי, שאך זה עתה כונן, לממשל צבאי, אשר מנהל שטח על כל בעיותיו האזרחיות לגונייהן (CIVIL ADMINISTRATION) במשך עשר שנים ומעלה.

(ד) לעניין ההיטלים, לא נקבע מפורשות, כי זו הדרך הבלעדית והיחידה להוסיף ולגבות כספים מן האוכלוסיה. נאמר רק, כי אם הממשל הצבאי יעשה שימוש בסמכות האמורה, תהיה מטרתן הבלעדית של ההכנסות זו המפורטת בסימן 49 סיפא.

(ה) ה-CONTRIBUTIONS הם אמצעי כפייה צבאי מובהק, שהוא תולדה ישירה של ההשתלטות של המנצח. ביטויים הוא באיסוף כפוי של כסף, הנועד להזרמה ישירה של מזומנים לקופת הצבא. אין לו קשר למיסוי (למכסים או למסים עקיפים למשל) בעלי מעמד, מטרה ודמות אזרחיים.

25. (א) יכול שייטען, כי יש כריכה בין סימנים 48 ו-49, כביטוייה בנוסח ההפניה אשר בסימן 49, וכי יש לכך השלכה על היקף סמכויותיו של הממשל הצבאי. במה דברים אמורים, סימן 49 מ-1907 דן, כלשונו, בהטלת היטלים אחרים (OTHER MONEY CONTRIBUTIONS), וזאת:

"IN ADDITION TO THE TAXES MENTIONED IN THE ABOVE ARTICLE" הוה אומר, משתמע כאילו המסים, תשלומי החובה, האגרות והארנונות, שסימן 48 מאזכרם, אינם אלא סוג של היטל, וייטען, כי מכללא נובע סימן 49, כי התוספת היחידה בתחום המיסוי על זו הנובעת מסימן 48 היא זו העולה מהוראותיו של סימן 49 ותו לא. משמע, אם אין מספיקים המסים הקיימים, רשאי הצבא למלא את החסר על-ידי הטלת היטל כפוי, ואין דרך בלעדית.

(ב) מסקנה כאמור בסעיףקטן (א) לעיל אינה מתיישבת עם מהותם של המושגים הפיסקאליים,

כביטויים בנוסחן של התקנות. אין זהות עניינית, מבחינת הסיווג ומבחינת טבעם וטיבם, TAXES, DUES AND TOLLS, מחד גיסא, לבין ה- CONTRIBUTIONS, שהם, כמתואר, היטל צבאי כפוי, שהוא תולדתו של הכיבוש המלחמתי, מאידך גיסא. כהגדרתו הנוקבת של L. OPPENHEIM: SUPRA AT 408,

REQUISITIONS AND CONTRIBUTIONS IN WAR ARE THE OUTCOME OF THE INTERNAL PRINCIPLE THAT WAR MUST SUPPORT WAR. THIS MEANS THAT EVERY BELLIGERENT MAY MAKE HIS ENEMY PAY, AS FAR AS POSSIBLE, THE CONTINUATION OF THE WAR." (דעה מסויגת יותר מובאת על-ידי (E.H. FEILCHENFELD, SUPRA, AT 41)

נקיטת לשון OTHER בהקשר ל- MONEY CONTRIBUTIONS תוך זיקה ל- TAXES היא על-כן בגדר הכללה, המוליכה אל הבלתי מדויק. מובן שכל גביית כספים יכולה להיקרא בלשון TAXES, וכל מס הוא בגדר CONTRIBUTION לשלטון, החולש על שטח נתון בזמן פלוני, אך פרט לדמיון כללי כאמור אין לשים את שני סוגי התשלומים (TAXES מחד גיסא ו- CONTRIBUTIONS מאידך גיסא) לתוך אותה מסגרת. אין זאת אלא שהמלה OTHER ליד התיבה MONEY CONTRIBUTIONS היא שרד ופליט מנוסחן של תקנות 1899, שהתייחסו בסימן 49 שבהן, כמוזכר לעיל, ל- OTHER MONEY TAXES.

לו הייתה ברישא של סימנים 48 ו-49 התוויה של מסגרת פוזיטיבית של תחומי המותר והאסור, ניתן היה, כמובן, ללמוד מן השינוי במינוח של ההוראה אשר בסימן 49 (TAXES MONEY CONTRIBUTIONS בנוסח של תקנות 1899 ו- MONEY CONTRIBUTIONS ב-1907), מה מהווה את מיצוי כוחו וסמכותו של השלטון הצבאי. במלים אחרות, ניתן היה לטעון, כי בו בזמן שהנוסח של 1899 התיר הטלת מסים נוספים, מתיר הנוסח של 1907 רק הטלת היטל מלחמתי ותו לא. אולם הרישא איננו אלא רכיב נסיבתי, ולא הובאה בו אלא הצגתה של מערכת עובדתית תיאורטית, הלובשת לבוש של משפט מותנה (CONDITIONAL CLAUSE), בלוויית ציון, כי אם יתהוו נסיבות, כאמור בתנאי, נוצר הרקע העובדתי. המחייב פעולה על-פי סייגים משפטיים פלוניים. משמע, המלים TAXES MONEY או CONTRIBUTIONS MONEY אינן כלולות אלא בתיאור של סיטואציה עובדתית תיאורטית, ולא ניתן להסיק, כי בכך מוצו כל החלופות האפשריות.

על-כן לא הועלתה, למשל, גם הטענה, כי מלוות חובה (FORCED LOANS) (ראה: AT 46 E.H. FEILCHENFELD, SUPRA) אינם חוקיים, מאחר שלא הוזכרו בתקנות האג; ו- E.H. FEILCHENFELD לא מצא (IBID., AT 92) פגם אפילו במלוות כפויים לטובת אנשים פרטיים, נושא אשר גם לו אין זכר או רמז בתקנות.

מרכז הכובד - בו טמונים הכללים המשפטיים - כלול רק ברכיב המשפטי, היינו בסייגים המפורטים בסיפא לסימן 48, בסיפא לסימן 49 ובאמור בסימן 51, אשר הם המציגים את גבולות המותר והאסור למקרה שמתקיים הרכיב העובדתי, היינו, כאשר השלטון הצבאי מחליט לפעול באחת הדרכים המוצגות ברישא של סימנים 48 או 49, לפי העניין.

(ג)

התיזה, המבקשת להגביל את סמכותו של הכובש אך ורק לגביית מסים שהיו קיימים ערב הכיבוש ולהטלת היטלי מלחמה ותו לא, אינה נטולת שורשים בדיני המלחמה. לפי תפיסתם של אלו מן המצדדים בה, המבקשים להעניק לה ביסוס עיוני, היא מעוגנת בדוקטרינה היסודית של דיני המלחמה, לפיה אין הממשל הצבאי אלא ממלא מקומו הזמני של השלטון הקודם שניגף במלחמה. מרותו וסמכותו שואבים ממעמדו הצבאי ומשלטונו הצבאי, הנובע מהשתלטותו האפקטיבית על השטח ומחוסר יכולתו של השלטון הקודם להמשיך ולמלא

L, OPPENHEIM, SUPRA :VOL. II, AT 436-437, כדברי, תפקידו ולהפעיל כוחותיו.

AS THE LEGITIMATE GOVERNMENT IS PREVENTED FROM EXERCISING..."

ITS AUTHORITY, THE OCCUPANT ACQUIRES A TEMPORARY RIGHT OF ADMINISTRATION OVER THE TERRITORY AND ITS INHABITANTS... THE ADMINISTRATION OF THE OCCUPANT IS IN NO WISE TO BE COMPARED WITH ORDINARY ADMINISTRATION, FOR IT IS DISTINCTLY AND PRECISELY MILITARY ADMINISTRATION. "מאחר שהסמכות להטיל מסים רגילים היא נחלתו של הריבון בלבד, אין היא, לפי הטענה, ממילא בידי מי שסמכותו צבאית וזמנית כמתואר. אולם דוקטרינה זו, שאין חולק על נקודות המוצא העיוניות שלה, אינה חייבת להוליד הגבלה על הכוח להטיל מיסוי, אם הדבר מתחייב מטובתו ומצרכיו של השטח, כי האיזון הנאות בין אלו לבין צורכי הצבא השליט בכיפה הוא קו מנחה מרכזי ומתמיד של הממשל הצבאי. אופיו הנ"ל של השלטון הצבאי אכן מסביר, מדוע אין להטיל מסים אלא לצרכיו של השטח (או לצורכי הצבא, ככל שהמדובר בהיטל הצבא), אך אין הוא מוליך בהכרח למסקנה, כי ההגבלה על הטלת מיסוי גוברת גם על החובה לקיים את צורכי השטח ותושביו ולהחזיר את החיים ככל האפשר לתקנם, גם מן הבחינה הכלכלית.

(ד)

זאת ועוד, השלטון הצבאי אינו רשאי להטיל על תושבי השטח מסים, המיועדים לקופתה של המדינה, אשר מטעמה הוא פועל, וזאת גם אם הם מוטלים על תושבי השטח, אחרי שהללו הועברו באופן כפוי לשטחה של מדינת האם של השלטון הצבאי (J. MANPOWER "FRIED," TRANSFER OF CIVILIAN FROM OCCUPIED TERRITORY" 40 AM. J. INT. L. (1946) 303, 316). אולם העדר הלגיטימיות של מיסוי כמתואר נובע כאן מן החריגה מכוחה של מדינה להטיל מסים, כוח המוגבל לשטח, הנמצא תחת שיפוטה, ואינו חל על מי שהובא לתחומיה בניגוד לרצונו (ST. LOUIS V. THE FERRY CO. (1870). (, AT 430

ניתן להעביר קווים מקבילים בין התורות, החלות על סמכויותיה האמורות של המדינה בתחומה שלה, לבין כוחו של השלטון הצבאי לקבוע מיסוי בשל נסיבות, הנובעות מצורכי השטח ומצרכי תושביו וטובתם. אומר E. ISAY בספרו: EINE UNTERSUCHUNG INTERNATIONALES FINANZRECHT: UBER DIE AUSSEREN GRENZEN DER STAATLICHEN FINANZGEWALT (STUTTGART, :1934) 48

TAXATION OF ALIENS ALWAYS REQUIRES A SPECIAL JUSTIFICATION. THEREFORE, WE (EXPERTS ON THE INTERNATIONAL FINANCE) HAVE ESTABLISHED THE DOCTRINE OF EQUIVALENCE: AS A MATTER OF PRINCIPLE, A FOREIGNER MAY BE TAXED ONLY TO THE EXTENT TO WHICH SUCH TAXES FORM A COUNTER-VALUE FOR THE ADVANTAGES THAT HE DERIVES FROM HIS CONTACT WITH THE REGIME (INLANDISCHE STAATSORDNUNG). TAXES WHICH GO BEYOND THIS EXTENT ARE ILLEGAL. TO DEMAND (ZUMUTEN) FROM A FOREIGNER THAT HE SHOULD, WITHOUT BENEFITING FROM THE STATE, ENHANCE THE PURPOSES OF SUCH STATE BY CONTRIBUTING A PART OF HIS OWN ASSETS, WOULD MEAN TO ASK MEMBERSHIP FEES FROM A NON-MEMBER WHO IS PREVENTED FROM RECEIVING EVEN A LIMITED NUMBER OF ADVANTAGES RESULTING FROM MEMBERSHIP. TO SUBJECT A FOREIGNER TO TAXATION WHICH IS NOT THE COUNTER-VALUE OF BENEFITS GRANTED TO HIM, IS A USURPATION

"האמור לעיל אינו חל, כמובן, על הסוגיה של מיסוי

בשטח ממשל צבאי ועבור השטח האמור. אך הרעיון, הטמון בדברים הנ"ל, הוא, כי מן הנכון לבחון את הזיקה בין הטלת המס על מי שאינו אזרח לבין התמורה הצפויה לו מן הצעד הפיסקאלי; זיקה זו, בלבושה על-פי דיני המלחמה, מחזירה אותנו לעניין חובתו של השלטון הצבאי לפי סימן 43 לתקנות האג. מששבנו לשאלה זו, מתחייבת בדיקה, מה ההשלכות מבחינת תושבי השטח, אם תיושם הגבלה כנטען לעיל על סמכות המיסוי.

(ה)

התיזה בדבר בלעדיות הסמכות לפי סימן 49, כחריג האחד והיחיד מן המתואר בסימן 48, היא קיצונית מבחינת משמעותה לגבי האוכלוסיה המקומית, אשר דווקא עליה ביקשו תקנות האג להגן. ניטול לדוגמא מקרה, בו משתנים צורכי השטח עקב הרחבת השירותים לאוכלוסיה. אם סימנים 48 ו- 49 הם בלעדיים, הרי הכיסוי הכספי לצרכים אלה לא יוכל להימצא בתהליכים פיסיקאליים רגילים. המימשל הצבאי לא יוכל להתאים את מערכת המיסים הישירים והעקיפים לצרכים המשתנים, אף-על-פי שאלו נחשבים לאמצעי עזר סדירים ומקובלים, כל עוד הם מותאמים לתנאים הכלכליים של האזור וליכולתו של המשק הפועל בו, וכל עוד מכבדים את הסייגים בדבר המטרות, שאותן משמשת ההכנסה. אם שיטת המיסוי הישנה שבקה חיים לכל חי, מאחר שהתיישנה והפכה למנותקת מן התנאים הכלכליים החדשים, נותרת בידי הממשל הצבאי כאילו רק חלופה אחת, שהיא קיצונית ואף אכזרית בצורתה, היינו, אין אלא לנקוט דרך של ההיטל הצבאי, הדולה במישרין כספים מכיסי האוכלוסיה, על-פי הנוהג ששרר מאז ימי קדם וכמנהגם של צבאות מכל המחנות, בהרבה מן המערכות הצבאיות של המאה הקודמת וראשית המאה הזאת, שמקצת ממעשיהם נכלל בתיאוריהם הנ"ל של W. WINTHROP - 1 E.H FEILCHENFELD.

דומה כי סביר יותר להסיק, כי המרובה מכיל את המועט יותר (כסברת SUPRA, AT 46, E.H. FEILCHENFELD), וכי אם מותר להטיל היטל, ממילא גם מותר לנקוט אמצעי מתון יותר. קשה להגיע לכלל מסקנה, כי צמצום המירווח של שיקול הדעת לשתי חלופות בלעדיות, היינו המיסוי הקיים מחד גיסא או היטל כפוי מאידך גיסא, משקף נכונה את רוחן של אמנות האג ואת כוונות מנסחיהן. היא בוודאי אינה הולמת כלכלה מודרנית, חיה ומתפתחת, ועקב זאת היא מתנגשת עם המגמה, הבאה לידי ביטוי בסימן 43, אליו עוד נשוב בהמשך הדברים. אין להתעלם מכך, כי הקפאת הפעולות של המיסוי למתכונת הכללית, שנהגה בעת תחילתו של השלטון הצבאי, עלולה להביא עם חלוף השנים, ובייחוד אם מדובר על עשרות שנים, להקפאתה של הכלכלה ולהתעלמות מתנודותיה, מהתפתחותה ומהתאמתה העצמית לשינויים שחלים בכלכלה העולמית, בכלכלת האזור ובכלכלת המדינה, האחראית לממשל הצבאי, אם יש לזו האחרונה השלכה על כלכלת השטח הנתון לממשל צבאי. מכל מקום, הנוקשות הנובעת מן הטענה, אשר המשמעות של יישומה הלכה למעשה נבחנת כאן, אינה מתחייבת מן הנוסח של תקנות האג.

(ו) עיקרו של דבר, גם אם נוקטים פירוש קיצוני, כפי שהוצג בתחילתו של סעיף-קטן (ה), אין מחלוקת בקשר לכך, כי סימן 48 כולל בנוסחו פתח ברור וגלוי להגמשה, ככל שהדבר מתייחס לדרכי הביצוע ולכללי התחולה, וסימן 49 פותח פתח להטלת תשלומים נוספים על האוכלוסיה. אין כל סייג על תדירותו של ההיטל, ואין כל סייג ממשי על השיקולים המלווים את הטלתו, אופן גבייתו, היקפו, השיעורים האינדיווידואליים שייקבעו מכוחו או של מרכיבים אחרים כיוצא באלה, אלא רק סייג בקשר למטרה ("צורכי הצבא" ו- "צורכי המינהל של השטח"), המותיר פתח כרוחבו של שער, וכן סייגים חסרי משמעות מעשית לפי סימן 51 בדבר קביעת האישיות המחליטה, ההיזקקות במידת האפשר לכללי השומה והתחולה והחובה לתת קבלות.

(ז) D.A. GRABER, SUPRA, AT 290 מצביעה על מגבלה, אשר דבקה בתקנות האג: היא מציינת, כי בהתחשב בסיבוכים הרבים, בהם הייתה כרוכה החזקתו של שטח בתקופתנו, ובייחוד במלחמת העולם השנייה, כאשר שטחים נרחבים הוחזקו תחת שלטון צבאי במשך

תקופות ממושכות, אין אלא להסיק, כי תקנות האג והספרות של התקופה עד 1914 הן מקוטעות מדיי ובלתי מספיקות כדי לשמש מדריך נאות בפראקטיקה של הממשל הצבאי (כדבריה במקורם: FRAGMENTARY... AND INADEQUATE). רבות מן ההוראות נוקטות נוסח כללי מאוד ומותירות את מובנן בגדרו של הבלתי ברור. ההסבר לכך טמון, לדעתה, בעובדה, שהן גובשו בתקופה שקטה יחסית, ואשר בה:

"BELLIGERENT OCCUPATIONS WERE GENERALLY OF A SHORT DURATION SO THAT OCCUPANTS WERE NOT FORCED TO ASSUME THE FULL GOVERNMENTAL BURDENS WHICH HAD RESTED ON THE DISPLACED SOVEREIGN, שלטון צבאי ממושך, החייב לפתור מכלול רחב של בעיות יומיומיות, החופפות את אלו ששלטון רגיל נתקל בהן, עלול שלא למצוא מענה לשאלותיו בהוראותיהן של התקנות.

(ח) סוף דבר, לאור העדרה של הוראה חד-משמעית בסימן 48, ומאחר שניתן ללמוד מתוך יתר הוראותיהן של התקנות על דרך מילויה בתוכן של הלאקונה, שנוצרה עקב דרך הניסוח של סימנים 48 ו-49, שנוקטה, כמתואר לעיל, בעקבות הצעותיו של B. BEERNAERT. ושל בעלי הגישה הדומה, מן הנכון שכל בחינה של עניין המיסוי תביא בחשבון את ההשלכות, הנובעות מן ההוראות הכלליות יותר, המובאות בסימן 43 לאמנה.

(337/71), בעמ' 581). ישימותה כאן של הוראה זו עוד תובהר, כמובן, בהמשך הדברים.

26. (א) מירווח הפעולה, כפי שהותווה בסימנים 48 ו-49, המבטא מבחינה ניסוחית הימנעות מכיסוי ממצה ובלעדי של נושא המיסוי, מצא הד בפרשנות של כללי המשפט הבינלאומי המנהגי, שהובאה בספרות המשפטית, ונושא זה מחייב עיון נפרד, כמובא בהמשך הדברים.

(ב) פנייה אל הספרות המשפטית, הדנה בנושא שלפנינו, מחייבת חזרה על הערה מקדימה, שהושמעה כבר: המבואר בספרות האמורה איננו רק בגדר פרשנות בדבר משמעותן של האמנות, אשר הן בגדר קודיפיקאציה של כללים מנהגיים - אלא האמור שם גם יכול לשמש מקור עצמאי להצבעה על קיומו של מנהג בינלאומי, כראיה לפראקטיקה כללית, המקובלת בתורת דין (פרופ' ד' דינשטיין, בספרו הנ"ל, בעמ' 44), היינו, ככל שהדבר נוגע לענייננו, גם בלי קשר לאמור בתקנות האג דווקא. יש על-כן לתת את הדעת לכך, מה הבסיס, עליו מושתתת מסקנתו של משפטן מומחה פלוני, הווה אומר, האם הוא מנסה לפרש את אמנת האג, או שמא הוא מאזכר מנהג שהתגבש ומתקיים ללא חפיפה עם האמור באמנה דווקא, ואשר תיאורו אינו בגדר הרצאת דברים של האמור בתקנות. למותר להוסיף, כי שתי החלופות גם יחד הן רלוואנטיות לצורך העניין שלפנינו.

מנהג מגובש ומקובל בדבר איסור הטלתו של מס חדש יכול היה, לכאורה, לצמוח רק אחרי עריכת התקנות, כי לו היה מנהג כאמור שריר וקיים ומחייב כבר בעת ההיא, היה הדבר מותר סימנים ברורים יותר בתקנות, על-אף השגותיו של מר ברנרט. אך העבודות, שהקדימו את עריכת התקנות, אינן מוליכות למסקנה, כי בתקופה שקדמה לתקנות אכן היית פראקטיקה כללית כאמור, המקובלת בתורת דין, אלא היפוכו של דבר; הנלמד מן העבודות וההצעות, שקדמו לתקנות כפי שהזכרו לעיל, הוא, כי לא הייתה הסכמה בסוגיית הסמכות להטיל מס חדש, וגם הפראקטיקה דאז אינה מוליכה למסקנה שונה.

(ג)

הגרמנים השעו בשנת 1870 את תוקפם של דיני המכס הצרפתיים (258 (1903) A. (MERIGNGAC, LES LOIS ET COUTUMES DE LA GUERRE LE FUR, R.G. DE D.I.P. ((1898) TOME V, 749.)) וכך נהגה גם ארצות-הברית במלחמתה נגד ספרד (1898) TOME V, 749.))

בשנת 1870 הטילו הגרמנים מס חדש ואחיד במקום כל המסים השונים, שנהגו בצרפת
הכבושה לפני כן (E. LOENING, R.D.U. DT DE L. COMP.)

.VOL. V (1873) 120 ; E

, (NYS, LE DROIT INTERNATIONAL (1906), TOME. III, 336). בדומה נהגו הרוסים בבולגריה,
האיטלקים בצפון-אפריקה והטורקים ביוון. בהתייחסו למלחמת יוון-טורקיה משנת 1897
איזכר N. POLITIS, כי זו האחרונה הטילה בתסאליה מס חדש על כבשים ולמעשה החליפה
גם את הבלו על המלח והטבק בבלו חדש (PUBLIC (1897 REVUE GENERAL DE DROIT))
(INTERNATIONAL TOME. IV, 680, 702, 710); ובזמן מלחמת ארצות-הברית-ספרד (1898)
שונן, כאמור, דיני המכס על-ידי ארצות-הברית מיד עם כיבושה של קובה (R.D.I.P. T. V, 805).

(ד)

גם בתקופה שאחרי עריכתן של התקנות אין סימנים להתגבשותה של פראקטיקה מקובלת
שונה אלא היפוכו של דבר, ומכאן סברתו של SIR A WILSON בהרצאתו THE LAW OF WAR
IN OCCUPIED TERRITORIES TRANSACTIONS OF GROTIUS SOCIETY) 1933, VOL. XVIII)
(17, 33), שעניינה מלחמת העולם הראשונה, לפיה ניתן להטיל מס חדש, אם נוצרו תנאים
בהם גם הריבון היה נוהג בדרך זהה, לו היה עדיין ממשיך לשלוט במקום, היינו, אם נדרש
הדבר למען המינהל התקין של השטח. הד מודרני להשקפה זו גם נמצא בדבריו של PROF.
F. STONE, אליהם עוד נשוב. בין המסים החדשים, שהוטלו אחרי התקנות משנת 1907, מזכיר
FUR LE את המס על הצאן (BEGLOUK), שהוטל על-ידי בולגריה במלחמת העולם
הראשונה בתחומי סרביה הכבושים (R.D.I.P. TOME. V, 804), וניתן להוסיף לדוגמא זו את מס
המטלטלין, שהוטל על-ידי הגרמנים ב-1917 בבולגיה הכבושה (W.R BISSCHOP, GERMAN.)
WAR LEGISLATION IN BELGIUM, TRANSACTIONS OF THE GROTIUS SOCIETY (1919,
VOL. IV) 110, 140 P. FAUCHILLE, SUPRE, (265

הצרפתים הנהיגו באלזס-לורייין את תעריפי המכס שלהם בתוקף מיום 1.2.19 שב והעניק
לצרפת את הריבונות על אזורים אלה (סעיף 51 לחוזה); השבת הריבונות קיבלה תוקף
בדיעבד מיום 11.11.18, וזאת, ככל הנראה, על-מנת להכשיר פעולות, שנעשו בתקופת
הביניים בין שביתת הנשק לבין חתימת חוזה השלום. התשריר מכללא, הנובע מן התוקף
הרטוראקטיבי של החלת הריבונות, אינו משליר, כמובן, על התיאור של הפראקטיקה,
שקדמה לחתימתו של חוזה ורסיי.

(ה)

R. LEMKIN מתאר את נוהגי הגרמנים במלחמת העולם השנייה באירופה (FERTIG AXIS,
RULE IN OCCUPIED EUROPE (WASHINGTON, BY H. 1973) 63, 64)) ונקודת המוצא העיונית
כמוצג על-ידיו היא, כי הכובש רשאי לגבות מסים רק לצורכי כיסוי הוצאות המינהל של
השטח. אכן קיים הכוח לשנות את נוהלי ההערכה של המס, כי סימן 48 נוקט את הנוסח
הבלתי החלטי הידוע (הוזה אומר: AS FAR AS POSSIBLE), אולם שינויים כאמור מותרים, רק
אם הם הכרחיים בשל צורכי המינהל של השטח. על-

כן פוסל המחבר, למשל, את צווי הגרמנים בפולניה, שהנהיגו פטורים ממסים, שהוענקו רק
לגרמנים תושבי פולין (IBID., AT 225), והוא גם מבקר את מס הגולגולת הגבוה, שהוטל שם
על מקומות יישוב, ונגבה מן האוכלוסיה (צו שר האוצר הגרמני מיום 9.12.40).

(ו) בזמן השלטון הצבאי של בנות הברית בגרמניה, אחרי מלחמת העולם הראשונה
והשנייה, לא נתעוררה, ככל הנראה, בעיית המיסוי החדש.

המשבר הכלכלי אחרי מלחמת העולם הראשונה (E. FRAENKER, SUPRA, AT 13), והתמוטטות הכלית של הכלכלה אחרי מלחמת העולם השנייה (H. ZINK AMERICAN,) (GOVERNMENT IN GERMANY (NEW YORK, 1947) 108), מנעו תחילה הפעלה סדירה של מיסוי כלשהו.

(ז)

יש, כמובן, משום עניין מיוחד בבדיקתה של שיטת הפעולה בארץ זו, כאשר הייתה תחת שלטון צבאי בריטי בעקבות כיבושה מידי הממלכה העותמנית: ביום 7.5.18 הורה השלטון הצבאי בצו על חידוש הגבייה של המסים, שנהגו בעת שלוט העותמנים N. REINSTATEMENT OF TAXES, BENTWICH, LEGISLATION OF PALESTINE 1918-1925 (ALEXANDRIA, 1916) 369, והוא שהורה השלטון בעניין ה- EXPORT DUTIES וה- HOUSE AND LAND TAXES (AND LAND 15.11.18), שם, עמ' 371).

אולם המינהל האזרחי, שפעל מטעם השלטון הצבאי, הנהיג משנת 1921 ואילך גם מסים חדשים (PORT DUES ORDINANCE, 1921, VOL. I, 133 FOREIGN IMPORTS ADDITIONAL DUTY ORDINANCE, 1921, VOL. U, 650; TOBACCO TAXATION ORDINANCE, 1921, VOL. I, 651) ואף חוקק בהרחבה בעניין בנקאות, משכנתאות וערבויות. כן הורה על הערכה מחדש של נכסי דלא-ניידי לצורך מס המקרקעין (RE-VALUATION OF LAND FOR PURPOSE OF .) (HOUSE AND LAND TAX, VOL. II, 42)

27. אין, כמובן, כל אפשרות מעשית לסקור את הספרות המשפטית כולה, וניתן לערוך אך ורק בדיקה מסורגת, מתוך הקפדה על כך שזו אכן תהיה מייצגת ותשקף את מיגוון ההשקפות, שנתגלה בנושא שלפנינו.

ניתן להקדים ולומר, כי המסקנה הברורה, העולה מן הסקירה של הספרות המשפטית היא, כי אין דעה אחידה ומגובשת, המעידה על קיום כלל של המשפט הבינלאומי המנהגי, לפיו אסורה הטלת מס חדש בכל הנסיבות. ספק רב אם אפשר לומר, שקיימת דעת רוב, ובוודאי שאינה קיימת דעה של רוב מכריע (ראה: דברי H. DELSEN, SUPRA), התומכת בתזה שהוצגה על-ידי העותרים. הדעות הן שונות לכאן ולכאן, והמסקנה, העולה מכך ואשר מצטרפת כרובד נוסף לזו העולה מנוסחן של התקנות ומשתלבת במה שנלמד מן האמור בהן, תוצג עם סיום הסקירה. מכאן למידגם של דעות, שהובעו בספרות המשפטית.

28.

מן המוקדם למאוחר: המדריכים הצבאיים האנגליים והאמריקניים של ערב מלחמת העולם הראשונה הציבו תחומים רחבים לסמכויותיו של השלטון הצבאי אך ציינו, יחד עם זאת, את החובה לקיים את החוק התקף ככל האפשר (MILITARY LAW (6TH ED GREAT BRITAIN, .) WAR OFFICE, MANUAL OF 288-291; U.S. WAR DEPARTMENT, RULES OF LAND WARFARE 1914, 108-- 111). בין היתר צוין, כי הסמכויות החקיקתיות, המינהליות והביצועיות של הריבון עוברות לידי הצבא לתקופת שלטונו. על זה האחרון להפעיל רק אותן סמכויות, הדרושות לצורכי המלחמה, שמירת הסדר הציבורי והביטחון והמינהל התקין של השטח. צוין גם, כי ייתכן שיעלה הצורך לשנות את דיני המסים, אם כי הובעה ההשקפה, כי אין להטיל מס חדש (BONFILS ET (SPAIGHT, SUPRA, AT 378-380) P. FAUCHILLE, MANUEL DE DROIT INTERNATIONAL PUBLIC (7EME. ED., 1914) 839, לעומת זאת, כי יש שהשלטון צהבאי ייאלץ לשנות את שיטת גביית המסים.

P. FAUCHILLE, TRAITE DE DROIT INTERNATIONAL PUBLIC .29, (PARIS, TOME. UU GUERRE ET NEUTRALITE), 1921) 264, PARA. 1189, סובר כי אין בידי הממשל הצבאי סמכות כדין להטיל מסים חדשים. כדבריו:

"IL NE PEUT PAS LEGITIMEMENT CREER DES IMPOTS NOUVEAUX ..."

עם זאת הצביע המחבר על חוקיותה של שיטה, המהווה מעין גילום של כלל המסים הקיימים וגיבושם לכדי מס אחד חדש: קורה, כתיאורו, שהפקידים, שטיפלו במיסוי, התפטרו או ברחו עם הכוחות הנסוגים, ואין בידי השלטון הצבאי אפשרות להיערך למשימה של גביית כל המסים על-ידי גיוסם של פקידים חדשים, שיהיו מסוגלים לגבות את המסים העקיפים או הישירים. במקרה כאמור או במקרים דומים, יגבו מס על-ידי גביית סכום כולל שווה (EQUIVALENCE). אגב, ביטוי זה מחזיר אותנו למלותיה של הצבעת בריסל מזנת 1874:

ON TOTALISERA LE RENDEMENT DE TOUS LES IMPOTS DIRECTS UO INDIRECTS" QUE DEVAIT PRODUIRE LE PAYS OCCUPE D'APRES LA LOI DE FINANCES. CETTE SOMME TOTALE SERA REPARTIE ENTRE LES ARRONDISSEMENT OU PROVINCES, PUIS ENTRE LES COMMUNES DE L'ARRONDISSEMENT OU DE LA PROVINCE, ET ENFIN ENTRE LES HABITANTS DE CHAQUE COMMUNE." (P. FAUCHILLE, IBID., 264, PARA. 1190). הווה אומר, מותר לחבר את כלל ההכנסות הצפויות מכל המסים העקיפים והישירים ולחלק את הסכום הכולל, שיתקבל מחדש, בין המחוזות, היישובים ותושביהם. למותר להדגיש, כי השיטה המתוארת מוליכה למעשה להנהגתו של מס חדש, כי חיבורם יחד של מסים עקיפים וישירים והטלתם על התושבים, לפי מקומות מגוריהם, מביאה לא רק להלכה אלא גם למעשה להטלת מס חדש, שהתושב, לעתים קרובות, לא היה כלל חייב לשאת בו, אלמלא שיטת הגילום והסיכום שתוארה לעיל, ומה גם שניתן לכלול בסכום זה לפי התיזה של P. FAUCHILLE, כמרכיב נוסף, גם היטלים (CONTRIBUTIONS) כפשוטם, כל עוד אין מפריזים בשיעורם (P. FAUCHILLE, SUPRA, AT 265, PARA. 1190), משמע, האמור בדבריו של P. FAUCHILLE טומן בחובו מעין פתיחת פתח למיסוי, שהוא יציר כפיו של השלטון הצבאי, ואשר הוא בעל היקף, צורת הטלה וגבייה, השונים מן המיסוי הקיים. במלים אחרות, המחבר אמנם מצדד בחובה לדבוק במסגרות הקיימות ורואה אי-חוקיות בהצהרה על הטלתו של מס חדש, אך במושג "מסגרות קיימות" נכלל, מבחינתו, מכלול המסגרות הקיימות, שחובר יחד ומוטל על הפרט בדרך, שיש בה, למעשה, לא אחת משום מיסוי חדש.

30. HYDE (בספרו (INTERNATIONAL LAW (2ND ED., VOL. III, 1951) גורס, כי:

"THE MILITARY OCCUPANT ENJOYS LARGE FREEDOM IN THE MODE OF RAISING" REVENUES TO DEFRAID EXPENSES OF ADMINISTRATION, AS WELL AS IN THE APPLICATION OF FUNDS ACQUIRED FOR THAT PURPOSE "E. COLBY, "D'EMERGENCY TAXATION UNDER THE LAWS OF" OCCUPATION UNDER THE LAWS OF" .WAR" 26 COLUM. L. REV. (1926) 146, 166, במאמרו 168

HYDE אף מאמץ בהקשר זה את ההשקפה של P. FAUCHILLE, לפיה ניתן לחבר את המסים ולחלקם מחדש על-ידי הטלתם על-פי החלוקה המינהלית הפנימית של השטח, כדי שייגבו מתושבי השטח, וזאת כדבריו:

"AS A CAPITATION TAX OR OTHERWISE" .L. REV. (1926) 146, 166, במאמרו 168
שהובאו במדריך של צבא ארצות-הברית (U.S. WAR DEPARTMENT RULES OF LAND) (WARFARE) משנת 1940, סעיף 294.

בקשר להטלת מיסוי חדש כותב HYDE, כי מדריך משרד המלחמה של ארצות-הברית, שפורסם בשנת 1934, אמנם ציין, כי הטלתו של מס חדש אסורה, מאחר שסמכות כאמור שמורה לריבון בלבד וכי השלטון הצבאי רשאי להטיל רק היטלים או לתפוס נכסים; אולם HYDE רואה להדגיש, כי הצהרה כגון זו לא נכללה שוב בהוצאה החדשה של המדריך הצבאי של ארצות-הברית משנת 1940. זאת ועוד, כדבריו (SUPRA, AT 1887):

"DOUBTLESS THE OCCUPANT MAY LAY DUTIES ON IMPORTS AND THEREBY OBTAIN A CONVENIENT SOURCE OF REVENUE OTHERWISE DIFFICULT TO COLLECT. ...AMERICAN MILITARY OCCUPANTS RESORTED TO SUCH PROCEDURE - מ' ש'".

הטענה בדבר הפראקטיקה, שננקטה על-ידי השלטונות הצבאיים האמריקניים, מעוגנת בדברי C.E. MAGOON, REPORTS ON THE LAW OF CIVIL (GOVERNMENT UNDER MILITARY OCCUPATION (WASHINGTON, 1902), המאזכר את הצו מיום 12.7.1898 של הנשיא מקינלי בדבר תעריף המכס והמסים בפיליפינים, שהיו בעת ההיא תחת שלטון צבאי של ארצות-הברית. לדברי C.E. MAGOON, IBID., AT 227:

"IT WOULD SEEM THAT THE PAYMENT OF CUSTOMS DUTIES, IF CONSIDERED AS TAXES LEVIED BY A GOVERNMENT RESULTING FROM MILITARY OCCUPATION OF HOSTILE TERRITORY OR AS MILITARY CONTRIBUTION REQUIRED FROM HOSTILE TERRITORY OR AS A CONDITION IMPOSED UPON THE RIGHT OF TRADE WITH HOSTILE TERRITORY, ARE EACH AND ALL LEGITIMATE AND LAWFUL REQUIREMENTS IMPOSED BY EXERCISE OF BELLIGERENT RIGHT. "התיזה, העולה מדברים אלו, היא, כי ניתן לאבחן ולייחד את ההוראות, ככל שהן נוגעות לייבוא סחורות (וככל שהדבר מתייחס לדברי מגון, גם תחום הסחר עם שטח אויב), לשטח הממשל הצבאי, ובתחום זה מותרת הטלתו של מיסוי חדש.

לו היה תקנות האג איסור על כל מיסוי חדש, לא היה, כמובן, מקום לאבחנה כנ"ל, כי תקנות 48 או 49 אינן מבדילות ומאבחנות בין יבוא, יצוא או תחום מסוים אחר. מכך גם משתמע, כי HYDE, המסתמך, בין היתר על C.E. MAGGON, אינו סבור, כי תקנות האג משנת 1907, שינו אף במשהו את זכותו של השלטון הצבאי להטיל מיסוי חדש על היבוא. גם התייחסותו של HYDE להיטלים (CONTRIBUTIONS) מלמדת על ההשקפה בדבר חופש פעולה יחסי, בו הוא דוגל: לדבריו, יש לקבל את ההשקפה, כי היטלים אינם אלא "SUCH PAYMENT IN MONEY AS EXCEED THE PRODUCE OF THE TAXES". ולדעתו:

"BY A METHOD OTHER THAN THE IMPOSITION OF TAXES OR THE COLLECTION OF CUSTOMS DUTIES, A BELLIGERENT MAY IN FACT PROCEED TO INCREASE HIS REVENUES FROM THE TERRITORY UNDER HIS CONTROL. HE MAY LEVY CONTRIBUTIONS. "משמע, ההיטלים, שאינם אלא כל תשלום במזומנים שנדרש מעבר לחיוב הקיים במס, הם אמצעי לגיטימי להרחבת היקף ההכנסה של השלטון הצבאי.

כפועל יוצא מהשקפתו הנ"ל של HYDE הוא גם ממליץ (SUPRA, AT 1888) לקבוע באמנות הגבלות מפורשות ומדויקות יותר על הסמכות בדבר הטלת היטלים, כדי למנוע העשרה עצמית של השלטון הצבאי.

אגב, כאן המקום להזכיר, כי לדעת חכמי משפט אחדים אין להטיל היטלים אלא על קהילות ויישובים ולא במישרין על תושבים כפרטים. J.W GARNER, SUPRA, AT 15. וגם במאמרו "CONTRIBUTIONS, COMPULSORY" SERVICE ON OCCUPIED TERRITORY" 11 SUPP. REQUISITIONS AND AM. J. (1917) INT. L. 74, 83, כי השקפה זו, שגם לא אומצה בפראקטיקה, היא ממילא תיאורטית בלבד, שהרי אין גובים היטל מקופתו של מקום היישוב בלבד אלא נוטלים את דמי ההשתתפות, בסופו של דבר, מתושבי היישוב. וראה לעניין זה: K. STRUPP & H.J. SCHLOCHAUER WOERTERBUCH DES VOELKERRECHTS, (BERLIN, VOL. UU, 1961) 299 PARA. (3C).

.31

(א) במאמרו "THE LEGAL RELATIONS BETWEEN AN OCCUPYING" POWER AND THE INHABITANTS" 33 L.Q. REV. (1917) 363, שב ומביא L OPPENHEIM את תוכנו של תקנות 48 ו-49 לתקנות האג בלי להתעכב על פרשנותן והשלכותיהן.

(ב) גם ב-L. OPPENHEIM, VOL. II, AT 442-443, שנערך על-ידי SIR H LAUTERPACHT, אין התייחסות לחיוב או לשלילה לעניין הנהגתם של מסים חדשים: מובאת הרצאת דברים תמציתית, הדנה בגביית המסים הקיימים תוך הפניה אל סימן 48 ותו לא, ועל-כן אין להסיק מן האמור שם, מה העמדה שהייתה ננקטת בבעיה שלפנינו.

.32

בדונו בסמכויותיו של שלטון צבאי - לפי החלוקה המקובלת עליו בין COMPETENCE REGLEMENTATIVE לבין COMPETENCE JURISDICTIONELLE, מצביע ROUSSEAU בספרו DROIT INTERNATIONAL PUBLIC (PARIS, 1953) 569 על כך שבתי המשפט של מדינות כבושות הכירו, לאחר תום הכיבוש, בחוקיותן של אותן פעולות, שהונעו על - ידי שיקולים של טובת הכלל (D'INTERET GENERAL CONSIDERATIONS), ומאזכר בקשר לכך מקרי מיסוי, להבדיל ממקרים בהם שונו דינים פיסקאליים באופן שרירותי. הרעיון המועלה כאן מצא ביטוי דומה במחקרו של W.R. BISSCHOP, SUPRA, AT 110, 141 שהוזכר כבר.

בקשר למיסוי החדש על הרכוש, שהונהג על-ידי הגרמנים במלחמת העולם הראשונה בבליגיה (AT 141):

"IT SEEMS TO ME THAT, IN PRINCIPLE, THESE ORDINANCES WERE NOT ULTRA VIRES," BUT EVERYTHING DEPENDS UPON THEIR EXECUTION AND THE EXTENT TO WHICH THEY WERE REQUIRED BY THE CIRCUMSTANCES. "לא הטלת המס החדש היא פסולה אלא הטלתו ללא הצדק אובייקטיבי- כלכלי או ניצול המיסוי למטרות זרות כמו במקרה של הטלת מיסוי על בלגים, שעזבו את ארצם (מס מיום 16.1.15).

ROUSSEAU, SUPRA, AT 570 קובע, כי הכלל הגדול הוא, שיש לגבות את המסים כפי שהם בתוקף ערב תחילתו של הכיבוש. אולם, מאחר שיישומו של עיקרון זה הוא קשה לביצוע (השווה גם: LOENING SUPRA, VOL. V, 100), הוא רשאי להנהיג מס חליף:

"IL PEUT LE PERCERVOIR SOUS FORME DE REPLACEMENT"

אין כאן איפוא אלא השקפה הדומה - על-אף המינוח השונה - לזו, שהובעה על-ידי P. FAUCHILLE כשדיבר על EQUIVALENCE, מקום בו דן ביצירתו של מס חדש, המגלם את כל המסים הישירים והעקיפים.

33. LES LOIS DE LA GUERRE ET DE L'OCCUPATION MILITAIRE, CHARLES-LAVAUZELLE 1956). זכות הגבייה של המסים הקיימים כרוכה, לדעת המחבר, בחובתו של הממשל הצבאי להבטיח את פעולתן של הרשויות המינהליות של השטח, הנמצא תחת שליטתו.

אגב, הגדרה של חובת הממשל הצבאי, כניסוחו של המחבר, היינו ASSURER LE FONCTIONNEMENT DES ORGANES ADMINISTRATIF מוליכה מכלל לא אל נוסחן של החובות לפי סימן 43, אם כי הוראה זו של האמנה לא הוזכרה בהקשר זה במפורש; מכל מקום, בסימן 48 עצמו אין כריכה כאמור בין הגדרת החובה לבין הזכות לגבות מסים, שהרי בסימן 48 אין תיאור כאמור של עילתה של הענקת הזכות.

בהמשך דבריו מוסיף LUBRANO - LAVADERA, כי השלטון הצבאי רשאי להטיל היטלים נוספים לצורכי צבא או לניהולו של השטח, והפניה זו היא, כמובן, אל האמור בסימן 49, אם כי גם סימן זה לא הוזכר על-ידי מפורשות בהקשר זה.

34.

39 L'OCCUPATION MILITAIRE (PARIS, 1962) של DEBBASCH גורס, כי אין בידי הכובש סמכות לחוקק חוקי מסים חדשים, ומסקנה זו מעוגנת, לפי סברת המחבר, "במשפט הבינלאומי וברוח דבריהן של תקנות האג" (LE DROIT INTERNATIONAL ET L'ESPRIT DU "REGLEMENT DE LA HAYE

עם זאת מוסף שם, כי סימן 48 הוא מבין ההוראות, שנערכו ונוסחו באופן בלתי מדויק, כי האיסור להטיל מס חדש עולה רק באופן בלתי ישיר ומתוך הסקת מסקנה של לאו מאמירת ההן (כלשון הספר: INDIRECTEMENT ET A CONTRARIO). משמע, יש כאן תיזה, הדומה להשקפת VON GLAHN בחוות-דעתו, שהוגשה לבית-משפט זה, לפיה יש ללמוד מן הסמכויות, שהוענקו בסימן, על העדרן של סמכויות אחרות ונוספות, כאילו באו דברי הסימן לתאר את הסמכויות באופן ממצה ובלעדי.

מכאן לדעה הפוכה: DR. C. MEURER, DIE VOELKERRECHTLICHE STELLUNG DER VON FEIND BESETZTEN GEBIETE, (TUEBINGEN, 1915) 76, שפורסם כמוזכר לעיל תוך ימי מלחמת העולם הראשונה, גורס, כי סימן 48 דן אך ורק בסמכות לגבות את המסים הקיימים. בעת הדיון בוועידת האג הראשונה נקבע במודגש ובאופן חוזר ונשנה, כי הסמכות להטיל מסים רגילים חדשים אינה מוגבלת על-פי האמור בסימן 48. כוח כאמור קיים ונובע, לדעת המחבר, מן האמור בסימן 49, המביא, לדעתו, את האיזון הדרוש ומתיר הטלת STEUTER KONTRIIBUTIONEN, היינו היטלים, שנועדו למטרות מיסוי, נושא שהוצג גם בקובץ של K. STRUPP & H.J. SCHLOCHAUER.

השקפה דומה עולה מדברי R.I. MILLER, THE LAW OF WAR (LEXINGTON 1975) 92, הגורס, בין היתר, כי:

"THE FENDS WITH WHICH TO PAY FOR REQUISITIONED PROPERTY CAN BE SECURED BY THE OCCUPANT THROUGH "CONTRIBUTIONS" LEVIED ON THE LOCAL POPULATION. THESE CONTRIBUTIONS ARE ACTUALLY TAXES LEVIED BY THE OCCUPANT." הווה אומר, תוך התייחסות לנסיבות מוגדרות, בהן נדרשים משאבים כספיים, מביע הכותב סברתו, כי סימן 49 אינו אלא בסיס ליצירת מיסוי חדש.

35.

המדריך הנוכחי של צבא ארצות-הברית (FM 27-10) LAW OF LAND WARFARE

156 THE DEPARTMENT OF THE ARMY, JULY 1956) PUBLIC FINANCE - דן ב - ומציג לעניין זה, תחילה, את נוסחו של סימן 48. בסעיף IBID, 426 (AT 157) נאמר בקשר לשינוי הוראות המיסוי:

"CHANGE IN TAXES .426"

A. WHEN EXISTION RULES MAY BE DISREGARDED. IF, DUE TO THE FLIGHT OR UNWILLINGNESS OF THE LOCAL OFFICIALS, IT IS IMPRACTICABLE TO FOLLOW THE RULES OF INCIDENCE AND ASSESSMENT IN FORCE, THEN TH TOTAL AMOUNT OF TAXES TO BE PSID MAY BE ALLOTTED AMONG THE DISTRICTS, TOWNS, ETC., AND THE LOCAL AUTHORITIES REQUIRED TO COLLECT IT. B. NOW TEXEES. UNLESS REQUIRED TO DO SO BY CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER AND SAFETY, THE OCCUPANT MUST NOT CREATE NEW TAXES "מן הלאו, אשר נוקטת פסקה 426 (ב), נלמד גם ההן, היינו, אם שיקולי ה - ORDER PUBLIC וה-SAFTEY דורשים זאת, מותר ליצור מסים חדשים. השימוש במונח SAFETY PUBLIC ORDER AND מצביע על מקורו, שהרי ברור בעליל, שננקטו כאן מלותיו של סימן 43, אשר בו רואה המדריך האמריקני, ככל העולה מן האמור לעיל, את האסמכתא להנהגתם של מסים חדשים, כאשר הדבר נדרש לפי הנסיבות. מכאן גם כי המונח PUBLIC ORDER יתפרש לפי משמעותו בסימן 43 ולא כפשוטו, היינו, לא התרגום האנגלי השגוי של סימן 43 ישמש קו מנחה לקביעת היקף הסמכויות אלא המקור הצרפתי - המדבר כידוע על LA VIE PUBLIQUE, מלים שמשמעותן רחבה ואף שונה מן הביטוי האנגלי PUBLIC ORDER - המשקף דאגה לסדר הציבורי בלבד. כפי שאמר בית המשפט הבריטי לערעורים פליליים של ועדת הפיקוח בגרמניה בפרשת (V. THE DIRECTOR OF PROSECUTIONS (1951 GRAHAME ;, AT 232

(337/71) הנ"ל ו-E.H. SCHWENCK במאמרו UNDER ARTICLE LEGISLATIVE POWER OF THE MILITARY OCCUPANT (43, HAUGE REGULATIONS" 54 YALE L. REV (1944-45) 393

ההפניה בקשר למיסוי אל האמור בסימן 43 משקפת את המסקנה, עליה כבר עמדנו, לפיה סימן 48 אינו ממצה ואינו מכסה את כל ההיבטים של בעיית המיסוי. אגב, המסקנה, לפיה אין למצוא בהוראות הספציפיות של התקנות מענה מלא למכלול הבעיות, העשויות להתעורר בשטח כבוש (SUPRA ,AT 290 D.A. GRABER), אינה מתבטאת רק בפנייה אל ההוראות הכלליות, המובאות בסימן 43; כאשר התעוררה בפני הרשויות של ארצות-הברית אחרי מלחמת העולם השנייה השאלה, אם מותר להדפיס ולהנפיק מטבע כיבוש באיטליה, נושא אשר אינו מוסדר בתקנות - ראו אף מקום לבסס החלטתם על ההוראה הכללית (MARTENS CLUSE) אשר במבוא לאמנת האג בדבר דיניה ומנהגיה של המלחמה ביבשה, ואשר לפיה:

"IN CASES NOT COVERED BY THE RULES ADOPTED BY THEM, THE INHABITANTS" AND THE BELLIGERENTS REMAIN UNDER THE PROTECTION AND GOVERNANCE OF THE PRINCIPLES OF THE LAWS OF NATION, DERIVED FRO, THE USAGES ESTABLISHED AMONG CIVILIZED PEOPLES, FRO, THE LAWS OF HUMANITY AND FROM THE DICTATES OF PUBLIC CONSCIENCE "מאחר שהנהגת מטבע כאמור לא נגדה נהגים המקובלים בין עמים בני תרבות, חוקי ההומאניות וציווי המצפון הציבורי, סברו, כי ניתן להנהיגו כדין (STNATE, 80TH HEARINGS ON OCCUPATION CURRENCY BEFORE) W. BISHOP INTERNATIONAL LAW, גם וראה CFONGRESS, 1ST SESSION (1947) , 72, 84 (BESTON, 2ND ED., 1962) 821

סיכומו של דבר, שאלת הנהגתו של מס חדש מותנית, לדעת המדריך הצבאי של צבא ארצות-הברית בכך, אם הדבר דרוש לצורך ה - VIE PUBLIQUE או ה - SAFETY בשטח הכבוש.

36.

השאלה שלפנינו נדונה גם ב - K. STRUPP & H.J. SCHLOCHAUER SUPRA, VOL. II, AT 298, במאמרו שם של I. SEIDE-HOHENVELDERN מובאים דברים, המדברים בעד עצמם, והרי תרגומם:

"אם גובים את המסים הקיימים כפשוטם, אין המדובר בהיטל מלחמתי (KRIEGSKONTRIBUTION); אולם לעתים קרובות מטיל המושל הצבאי במקומם מס מיוחד (EINE BESONDERE STEUER), וזאת מאחר שגביית המסים הרגילים אינה בת-ביצוע מטעמים טכניים. היטל מסים (STEUER) KONTRIBUTION (כזה מותר אף כיום על-פי האמור בסימן 43 (הערה: ולא 49 - מ' ש') לתקנות האג, והוא הדין גם בקשר להעלאה במסים הרגילים, הדרושה כמעט תמיד."

הווה אומר, מס מיוחד, שעילתו בקשיים בהפעלת דיני המסים הקיימים, מותר להטילו מכוח האמור בסימן 43, ואין לראותו איפוא כהיטל לפי סימן 49 דווקא. על העלאות במסים מסתכל המחבר, כדבריו, כעל תופעה נורמאלית ומקובלת.

יש בדברים אלו כדי להדגיש את רוחבו של מיגוון הפרשנויות, הקיים בסוגיה שלפנינו.

37. E. CASTREN בספרו THE PRESENT LAW OF WAR AND NEUTRALITY HELSINKI, 224 (1954) מציון, כי יש הסוברים, שהסרתם של מחסומי המכס בין השטח המוחזק לבין ארץ האם של השלטון הצבאי היא בלתי חוקית, וכי אין להפוך את המטבע של מדינת האם להילך חוקי או לנקוט כל אמצעי אחר, שנועד להעשיר את המדינה האמורה; אולם הוא מוסיף, כי האמור בסימן 49 הוא מקור הסמכות להטיל מסים נוספים, כאשר הדבר דרוש לצורכי הצבא.

ואלו דבריו (AT 241) בקשר ל - ADDITIONAL TAXES:

"THE MOST IMPORTANT MONEY CONTRIBUTIONS ARE THE REAL WAR TAXES, WHICH ACCORDING TO ARTICLE 49 OF THE LAND WAR REGULATIONS MAY BE IMPOSED TO COVER THE COSTS OF THE OCCUPATION WHEN THE REGULAR STATE TAXES REFERRED TO IN ARTICLE 48 DO NOT SUFFICE FOR THIS PURPOSE. ADDITIONAL TAXES MAY BE LEVIED TO MEET THE NEEDS OF THE ARMY OF OCCUPATION. THE ORIGIN AND LIMITATION OF THE RIGHT TO COLLECT TAXES OF THIS KIND IS, LIKE THAT OF REQUISITION, MILITARY NECESSITY, AND SOME OF THE PRINCIPLES OF AND LIMITATIONS ON THE RIGHT TO REQUISITION MAY BE APPLIED TO THEM. SOME WRITERS HAVE CORRECTLY OBSERVED THAT THE RIGHT TO LEVY WAR TAXES INVOLVES A DANGEROUS INROAD UPON THE PROTECTION OF PRIVATE PROPERTY." (ההדגשות במקור - מ' ש').

38. VERDROSS, SUPRA, AT 383 מאזכר את זכותו של השלטון לגבות את המסים, המכסים והאגרות הרגילים וכן את זכותו להטיל היטלים יוצאים מגדר הרגיל, בצורת גביית מזומנים או דרישת מטלטלין או שירותים. הוא אינו מתייחס לשאלת הטלתם של מסים חדשים, ויש להניח, לאור הקשר הדברים, כי אינו מצדד בקיומה של זכות כאמור, כי לפי נוסח דבריו הוא רואה בכללים אותם מנה תיאור ממצה של גבולות המותר על-פי דיני המלחמה.

39. (א) המדריך הצבאי הבריטי בהוצאת 1958 איננו שולל הנהגתם של מסים חדשים מכול וכול, אלא נהפוך הוא, מן האמור בו עולה, שיכול שייווצרו נסיבות, בהן תותר הנהגת מסים חדשים. המדריך מציג זאת אמנם כפעולה שניתן לנקוט בנסיבות יוצאות דופן בלבד, אולם מן הלאו משתמע, כמובן, גם ההן. וכך נאמר שם לצורך העניין שלפנינו (AT 146):

"UNLESS REQUIRED TO DO SO BY CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER AND SAFETY, THE OCCUPANT MUST NOT CREATE NEW TAXES, AS THIS IS THE RIGHT OF THE LEGITIMATE SOVEREIGN AND TEMPORARY POSSESSION DOES NOT CONFER IT (1). HOWEVER, AS WILL BE SEEN, HE MAY RAISE MONEY BY WAY OF (CONTRIBUTIONS) (2

THUS IN 1870, THE GERMAN OCCUPATION AUTHORITIES IN FRANCE SUSPENDED (1) .THE TOBACCO MONOPOLY

(2) 49 HAGUE RULES AND PARA. 605. "המדריך הצבאי הנ"ל, שהוצאתו משנת 1958 נערכה, כמוזכר, על-ידי LAUTERPACHT. SIR H ואשר מתוכו צוטט הקטע המובא לעיל, דן גם בשאלת המיסוי בכל היבטיה ולא רק במסים החדשים (ראה: SUPRA AT 146 PARA 527-529). כפי שעולה מן הכתוב, מעוגנות מסקנותיו בקשר לכללים החלים על המיסוי באופן בלעדי בתקנות האג. משתמע מכאן, כי גם ההשקפה הנ"ל בעניין מסים חדשים המובעת בו חייבת להשתלב בתזה, המנחה את עורך המדריך, היינו בתפיסתו בדבר השלכותיהם המשפטיות של סימנים 48 ו-49 לתקנות האג. במלים אחרות, לאור העובדה, שהכללים בעניין המיסוי אינם שאובים ממקור עצמאי ונפרד אלא מסימן 48, נובע מכך כפועל-יוצא הגיוני, כי המצוטט לעיל תואם, לפי השקפת המחבר, את כללי המותר והאסור כביטוי בתקנות האג. זאת ועוד, ואם כי הדבר לא נאמר במפורש, נובע מנוסח הדברים, היינו מן ההתייחסות לאמת המידה של PUBLIC ORDER AND SAFETY, כי סימן 43 הוא היסוד לחריג, המתיר הנהגת מסים חדשים. בכך זהה התפיסה, המובעת במדריך הבריטי, לזו שמצאה ביטוייה, למשל, בדברי E.H. FEILCHENFELD ולזו המובעת במדריך הצבאי של ארצות-הברית בהוצאת 1956.

40.

השאלה שלפנינו נדונה גם על-ידי GREENSPAN (THE MODERN LAW .OF LAND WARFARE (BERKELEY, 1959) M. מלומד זה טוען בפתח דבריו בנושא זה, כי בידי השלטון הצבאי אין סמכות להטיל מסים חדשים, מאחר שזו הפררוגאטיבה של הריבון. השקפתו האמורה מתבססת, על פי האמור בספרו, IBID. AT 228, על המדריך הבריטי ועל ROLIN, LE DROIT DE LA GUERRE MODERNE, אך הוא גם מוסיף ואומר שם:

"HYDE, III, 1887, POINTS OUT THAT WHILE A STATEMENT TO THE EFFECT THAT THE OCCUPANT COULD EXERCISE SUCH POWERS WAS CONTAINED IN THE UNITED STATES RULES OF LAND WARFARE OF 1934 (RULE 295) THE STATEMENT WAS NOT REPEATED IN THE 1949 EDITION (THE LAW OF LAND WARFARE) NOW STATES: 'UNLESS REQUIRED TO DO SO BY CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER AND SAFETY, M. THE OCCUPANT MUST NOT CREATE NEW TAXES". "בהערה נוספת מוסיף ואומר M. :GREENSPAN, AT 229, NOTE 54

"APPARENTLY THE MANNER IN WHICH CUSTOMS ARE LEVIED AND THE METHOD OF COLLECTION MIGHT BE VARIED, PROVIDED THE INCIDENCE OF THE DUES IS NOT

MATERIALLY ALTERED, E.F. AD VALOREM DUES MIGHT BE SUBSTITUTED FOR SPECIFIC DUES AND CATEGORIES MIGHT BE REGROUPED. SEE ALSO ON CUSTOMS DUTIES, HYDE, III, 1887. FEILCHENFELD, OP. CIT. P. 49, STATES THAT ART. 48, HAGUE REGS. WOULD NOT SEEM TO EXCLUDE TAXATION INCREASES, 'PARTICULARLY SUCH CHANGES AS HAVE BEEN MADE DESIRABLE THOUGH WAR CONDITIONS, OR, IN THE CASE OF AN EXTENDED OCCUPATION, GENERAL CHANGES IN ECONOMIC CONDITIONS'. FURTHER, HE APPEARS TO BE OF THE OPINION THAT THE OCCUPANT MAY INTRODUCE NEW TAXES AND CUSTOMS DUTIES IN CASES WHERE THEY ARE NECESSARY TO SAFEGUARD THE WELFARE OF THE TERRITORY AND THEREFORE MAINTAIN PUBLIC ORDER. CF. J.F. LAW 426B; BR. M.M.L., PT. III, PAR. 529." M. GREENSPAN מציג איפוא תחילה דעה החלטית לכאורה בעניין הטלתם של מסים חדשים, אותה הוא משתית על דברי המדריך הבריטי (אשר, כפי שראינו, אינו מכיל איסור החלטי) ועל דברי ROLIN, אך בצמוד לכך מוצגת גם השקפה שונה משלו, היינו זו שביטויה במדריך הצבאי של ארצות-הברית ובדבריו של E.H. FEILCHENFELD, בהם כבר דנו בהרחבה לעיל.

ברור מכאן, כי M. GREENSPAN אינו מתיימר להפנות אל תיזה מגובשת ומקובלת של המשפט המנהגי, אלא שבה ועולה כאן התמונה, שבה נתקלנו לכל אורך ניתוחם של הנתונים מתוך הספרות המשפטית, לפיה יש לפחות שני זרמים עיקריים בפרשנות של כללי המותר והאסור, האחד, הרואה אפשרות להנהגת מסים חדשים לרבות מכסים חדשים, כאשר מצדיקים זאת - בהתאם למוסבר במפורש או מכללא - שיקולים המעוגנים בחובותיו של הממשל הצבאי על-פי המותווה בסימן 43 לתקנות האג או הפרשנות של סימן 49, והשני השולל זאת.

41. PROF. J. STONE בספרו LEGAL CONTROLS OF INTERNATIONAL CONFLICT 713 (FLORIDA, 1959) גורס כמקובל, כי גביית המסים הקיימים מעוגנת בהוראותיו של סימן 48.

לדעתו, אין באמור בסימן 48 כדי להוות איסור על העלאת מסים, והכותב מדגיש, כי הוא ער לכך שקיימות דעות אחרות בסוגיה זו, אך הוא מאמץ בהקשר זה את גישתו של E.H. FEILCHENFELD, שעוד תוצג בהמשך הדברים.

עיקרו של דבר, לדעתו, גם אפשרית הטלת מסים ומכסים חדשים. כדבריו (712-713): (AT)

"IT IS ARGUABLE THAT EVEN NEW TAXES AND DUTIES MAY BE WARRANTED WHERE (DUE TO CHANGES IN YIELD) THE SOVEREIGN HIMSELF WOULD HAVE TO RESORT TO THEM." משמע, סברתו היא, כי ניתן להנהיג מיסוי חדש, אם נוצרו נסיבות, שהיה בהן כדי להניע גם את השלטון הקודם להנהיג מס חדש. לשם הסרת ספק מעיר בהקשר זה המחבר, כי הביקורת, שהוטחה כלפי הנהגתו של המס החדש, שהוטל על-ידי הגרמנים בבלגיה במלחמת העולם הראשונה על בלגים שעזבו ארצם (DECUPLE TAX), לא עלתה בשל כך שהמס היה חדש אלא בשל המניע להטלתו, בשל תחולתו האקסטריטוריאלית ובשל העדר ההצדק הענייני להנהגתו.

כאשר נפנים אל השאלה, איך היה נוהג השלטון הקודם, אך מובן כי יכול להיות מדובר על השערה בלבד, שהרי אין אפשרות ואין היגיון לשאול פיהן של רשויות שלטון שהודחו, אם הן קיימות, כדי לבקש חוות-דעתן התיאורטית, איך היו נוהגות בנסיבות העניין. דומה, כי תשובתן השלילית צפויה מראש, אם בכלל יגיבו על פניית האויב, ואין ספק שתגובה כזאת או העדרה אין בהם כדי להוסיף או כדי לגרוע.

PROF. J. STONE גם נפנה לשימוש בסמכות להטיל היטלים כמכשיר להנהגת מס חדש. לדבריו, יכול שיהיו להיטלים שתי עילות משפטיות. ראשית (AT 713):

"EXTRAORDINARY' TAXATION TO MET THE NEEDS OF ADMINISTRATION"

שנית, גביית היטל לצורכי הצבא המחזיק בשטח. הוא מוסיף, כי העילה הראשונה הנ"ל היא המקובלת בעיני הבריטים כבסיס משפטי יחידי ליצירת מס חדש. העילה השנייה משקפת דעתו של אותו זרם מבין חכמי המשפט, אשר על-פי תפיסתו הסמכות להטיל היטלים היא הפתח, דרכו ניתן ליצור מס חדש, הווה אומר, לא סימן 43 אלא סימן 49 הוא, לפי השקפה זו, הבסיס האפשרי ליצירתו של מס חדש. המסקנות הללו, העולות מדברי PROF. J. STONE, יש בהן, גם הפעם, כדי להצביע על המיגוון ועל השוני בגישות בעניין קיומו של היתר כדין להנהגתו של מיסוי חדש.

42.

מכאן לדעתו של PROF. G. SCHWARZENBERGER, SUPRA, VOL. II. ההוראות בעניין המיסוי הן, לדעת המחבר, פועל יוצא מן הכלל המנחה, לפיו על השלטון הצבאי לכבד את רכוש הפרט. מכאן, לדעתו, כי המיסוי צריך להיוותר - ככל האפשר - בגדר התחומים, אשר בהם הופעל לפני כינון השלטון הצבאי. היטלים כספיים נוספים ניתן להשית רק למען צורכי הצבא, היינו, למטרותיהם של הכוחות הצבאיים המחזיקים בשטח או לשם קיום המינהל של השטח (IBID AT 246.). סיכומו של דבר, שניים הסייגים אותם מעלה הכותב: ראשית, כיבוד הקיים, במידת האפשר, משמע, נוסח הקרוב לתחומים שהותוו בסימן 48 ובסימן 43, שם מדובר, כזכור, על חובה שיש לקיימה UNLESS ABSOLUTELY PERVENTED. שנית, המטרות למעןן יכול הכסף לשמש הן אך ורק אלו שהוגדרו לעיל - השאובות לאור נוסחן מסימנים 48 ו-49. עיקרו של דבר, המחבר אינו מעלה תיזה של איסור חד וחלק ושל הגבלה החלטית על שינוי מערכת המסים הקיימת.

43. E.H. FEILCHENFELD הקדיש ספרו במישרין להיבטים הכלכליים של הממשל בשטח מוחזק, והוא מסכם השקפתו בעניין המיסוי בדרך שתמציתה תוצג להלן:

(א) את צורכי הצבא המחזיק בשטח יש לכסות על-ידי הטלת היטל (CONTRIBUTION) ולא על-ידי שאיבה מן המיסוי הרגיל.

(ב) ההיטל גם יכול לשמש כדי לכסות צורכי השטח ותושביו, אך דרך זו אינה בלעדית, וניתן להשתמש למטרות אלו גם בכספים, הנגבים בדרך המיסוי הקיימת, שנועדה לשמש את המדינה.

(ג)

השלטון הצבאי רשאי להטיל מסים למען מטרותיו שלו ולכנותם היטלים; כדבריו: AT 49:

"THE OCCUPANT IS QUITE FREE TO LEVY TAXES FOR HIS OWN BENEFIT AND TO CALL THEM CONTRIBUTIONS. HYDE OBSERVES THAT A MILITARY OCCUPANT 'ENJOYS LARGE FREEDOM IN THE MODE OF RAISING REVENUES TO DEFRAY EXPENSES OF THE ADMINISTRATION, AS WELL AS IN THE APPLICATION OF FUNDS ACQUIRED FOR THAT PURPOSE' (ד) מותר להגדיל את שיעורי המסים הקיימים;

בהתייחסו לסימן 48 (ובעיקר ככל הנראה אל המלים AS FAR AS POSSIBLE, הכלולות בו)

"THE PROVISION WOULD NOT SEEM TO EXCLUDE, AS HAS BEEN ASSERTED, TAXATION INCREASES. PARTICULARLY SUCH CHANGES AS HAVE BEEN MADE DESIRABLE THROUGH WAR CONDITIONS OR, IN THE CASE OF AN EXTENDED OCCUPATION, GENERAL CHANGES IN ECONOMIC CONDITIONS (ההדגשה שלי - מ' ש')."

(ה)

NEW TAXES AND "IT IS NOT CLEAR THAT THE OCCUPANT MAY INTRODUCE

CUSTOMS DUTIES. THERE HAVE BEEN SEVERAL INSTANCES OF SUCH PRACTICE.

ARTICLE 48 DOES NOT AUTHORIZE THEM EXPRESSLY BUT THEY MAY BE JUSTIFIABLE IN INDIVIDUAL CASES UNDER THE OCCUPANT'S POWER TO RESTORE AND ENSURE PUBLIC ORDER. THE REVENUE LAWS OF AN OCCUPIED COUNTRY MAY PROVIDE FOR INADEQUATE REVENUE; THE AMOUNT OF REVENUE PRODUCED BY ANY ONE TAX MAY CHANGE MATERIALLY IN WARTIME; NEW NEEDS MAY CALL FOR NEW REVENUE; IF THE OCCUPATION LASTS THROUGH SEVERAL YEARS THE LAWFUL SOVEREIGN WOULD, IN THE NORMAL COURSE OF EVENTS, HAVE FOUND IT NECESSARY TO MODIFY TAX LEGISLATION. A COMPLETE DISREGARD OF THESE REALITIES MAY WELL INTERFERE WITH THE WELFARE OF THE COUNTRY AND ULTIMATELY WITH 'PUBLIC ORDER AND SAFETY' AS UNDERSTOOD IN ARTICLE 43. (ההדגשות שלי - מ' ש')."

משמע, יכולה להיות הצדקה להנהגתו מס חדש, אם יש תנאים מיוחדים, כגון אלו הנובעים משינויים מהותיים בתנאים הכלכליים או מן הצרכים המשתנים, המתלווים למשך הזמן הרב של קיומו של השלטון הצבאי. עולה גם מדבריו, כי העדרו, בסימן 48, של ההיתר המפורש להנהיג מס חדש, אינו צריך לשמש מניעה להנהגתו, כאשר קיימות נסיבות שמחייבות זאת. גוברת אז החובה לנהוג לפי מגמת היסוד כביטוייה בסימן 43, העדיפה בכוחה על המשמעות, אותה ניתן לייחס להעדרה בסימן 48 של התייחסות לעניין הנהגתו של מיסוי חדש.

כדי להדגים השקפתו, הרואה במפורש מקום להנהגת מס חדש בנסיבות נתונות, שדוגמאות מהן הועלו על-ידיו כמצוטט לעיל, מביא E.H. FEILCHENFELD את דברי הביקורת, שהועלו כלפי מס חדש שלבש צורת מס כפוי, שהיה אף עונשי באופיו, ואשר הונהג במלחמת העולם הראשונה בעת הכיבוש הגרמני של בלגיה, ומביע בהקשר זה את דעתו, שאומצה גם על-ידי PROF. J. STONE, כי לא החידוש שבמס היה הפגם שדבק בו. וכך נאמר בספרו (AT 50):

"203. DURING 1914-18 GERMANY IMPOSED A 'DECUPLE TAX' ON ALL BELGIANS WHO HAD VOLUNTARILY LEFT THEIR DOMICILE UNLESS THEY RETURNED BY MARCH 1, 1915. THIS IMPOSITION HAS BEEN SEVERELY ATTACKED. IF IT WAS UNLAWFUL, ITS ILLEGALITY WOULD FLOW FROM MORE SERIOUS REASONS THAN THAT IT WAS A 'NEW' TAX. THIS MEASURE EVOKED VIGOROUS PROTESTS AND COMPLAINTS. IT BECAME, ON MAY 1, 1916, THE OBJECT OF A DECISION OF THE BELGIAN COURT OF CASSATION, AT THAT TIME FUNCTIONING IN FRANCE. IN ITS DECISION THE COURT REFUSED TO RECOGNIZE THE DECUPLE TAX. ONE DOES NOT HAVE TO LOOK AT THE AMOUNT OF THE TAX. HOWEVER, TO FIND SUFFICIENT GROUNDS FOR THIS DECISION IN THE BODY OF BELGIAN CASE LAW. THE BELGIAN COURTS

THROUGHOUT DENIED THE RIGHT OF GERMANY TO INTERFERE WITH 'ORDINARY' LEGISLATION, AND, OF COURSE, WERE EVEN MORE OPPOSED TO EXTRATERRITORIAL EFFECTS OF SUCH MEASURES. ACTUALLY, A TECHNICAL ANSWER MAY TURN ON THE QUESTION OF WHETHER THE DECUPLE TAX SHOULD BE REGARDED AS A TAX OF AS WAR CONTRIBUTION. IF IT WAS A REGULAR TAX. THAT IS, A TAX COLLECTED FOR THE BENEFIT OF THE BELGIAN STATE, THEN ITS CHARACTER IS VERY DUBIOUS INDEED. IF, HOWEVER, IT WAS A WAR CONTRIBUTION, THAT IS, A LEVY FOR THE BENEFIT OF THE OCCUPYING ARMY, THEN IT MAY HAVE BEEN JUSTIFIED AS A CONTRIBUTION IN SO FAR AS IT AFFECTED MERELY ASSETS SITUATED IN BELGIUM. IT IS TRUE THAT EVEN THEN IT WAS CLEARLY NOT IN CONFORMITY WITH THE MODES OF LEVYING AND IMPOSITION PREVAILING IN BELGIUM; BUT THE PROVISION TO THIS EFFECT IN THE HAGUE REGULATIONS IS NOT MANDATORY; IT ONLY STIPULATES THAT THE OCCUPANT SHALL FOLLOW A CERTAIN PROCEDURE IF POSSIBLE. ITS POSSIBLE EXTRATERRITORIAL EFFECT RAISES, OF COURSE, ADDITIONAL AND DIFFERENT QUESTION".(ההדגשות שלי - מ' ש').

סיכומו של דבר, לדעתו של E.H. FEILCHENFELD אין התקנות אוסרות הנהגתו של מס חדש.

THE OCCUPATION OF ENEMY לספרו 12 בפרק 44 PROF. G. VON GLAHN דן בפרק 12 לספרו

TERRITORY, SUPRA, AT 150 FF. בשאלת המיסוי ומבסס הנחותיו על האמור בסימן 48 לתקנות האג. בנושא הנבחן כאן אומר המחבר:

WHILE THE OCCPANT IS LEGALLY EMPOWERED TO COLLECT EXISTING TAXES, HE" IS NOT PERMITTED TO CREATE NEW AND ADDITIONAL TAXES, EITHER FOR HIS OWN BENEFIT OR FOR THAT OF THE OCCUPIED TERRITORY (6) , IF ADDITIONAL REVENUE IS NEEDED, IT HAS TO BE COLLECTED IN SOME OTHER FORM, SUCH AS THROUGH MONETARY CONTRIBUTIONS. THE OBVIOUS REASON FOR THE LEGAL INABILITY OF THE OCCUPANT TO INSTITUTE NEW TAXES IS THAT SUCH A POWER IS VESTED EXCLUSIVELY IN THE ABSENT LEGITIMATE SOVEREIGN AND NOT IN THE TEMPORARY BELLIGERENT OCCUPANT".מסקנתו של המחבר היא איפוא פועל יוצא מייחודה של הסמכות להטיל מסים רגילים לריבון, להבדיל מן הכוח הצבאי, ששולט זמנית בשטח.

ההשלכות האפשריות של תיזה זו כבר נבחנו לעיל, אך יש לתת את הדעת לכך, שהמחבר ראה לסייג את החלטותיה של המסקנה הזו על-ידי הערה, אותה הצמיד לדבריו שצוטטו לעיל. וזה נוסחה של הערה (6) הנ"ל, המתלווית לדבריו בקשר להטלת מסים חדשים, שצוטטו לעיל (AT 159):

BRITISH MANUAL, PAR. 372; BUSTAMENTE Y SIRVEN, OP CIT., P. 373; FAUCHILLE, (6)" II, 263; ON THE OTHER HAND, BOTH

JAGS NO. 11, PP. 196-197 AND LAND WARFARE, PAR. 426 (A-B) , IMPLY THAT ON OCCUPANT COULD IMPOSE NEW TAXES AND ALSO WOULD NOT BE BOUND, UNDER CERTAIN CONDITIONS, BY THE PROVIOUSLY EXISTING RULES OF ASSESSMENT AND

INCIDENCE."(ההדגשה שלי - מ' ש').

ההסתמכות על המדריך הבריטי בקטע הראשון של (6) NOTE, המצוטטת לעיל, דומה כי אינה מדויקת כלל, מאחר שהאמור בהוצאת 1958 של המדריך אינו אוסר הטלת מסים חדשים אלא היפוכו של דבר, שהרי משתמע מן האמור בסעיף 529 שבו, כי אם יידרש הדבר בשל טעמים של PUBLIC ORDER AND SAFETY, גבייתם מותרת.

מכל מקום, הסקירה של המחבר חובקת בנושא שלפנינו את שתי הגישות הנוגדות, השרירות וקיימות לגביו.

לגבי מכסים (CUSTOMS DUTIES) מצביע המחבר על קיום גמישות פעולה ומירווח פעולה גדולים יותר. ואלו דבריו (AT 154):

"THE RIGHT OF AN OCCUPANT TO MODIFY TAX LAWS IS FAIRLY LIMITED, AS SHOWN" IN THE PRECEDING SECTION, BUT NO REAL RESTRICTIONS APPEAR TO EXIST WITH RESPECT TO THE COLLECTION AND RATES OF CUSTOMS DUTIES IN THE OCCUPIED TERRITORY, UNLESS SUCH DUTIES WOULD BE HELD TO BE INCLUDED IN THE 'DUES' MENTIONED IN ARTICLE 48 OF THE HAGUE REGULATIONS OF 1907 THE CURRENT INTERPRETATION OF THE QUESTION SEEMS TO BE THAT CUSTOMS DUTIES, UNDER THE CONDITIONS DESCRIBED, REST ON A DUAL BASIS: ON THE RIGHT OF THE OCCUPANT BASED ON THE HAGUE REGULATIONS, AND ON SUCH DIRECT AND LAWFUL ORDERS AS MAY BE ISSUED BY THE AUTHORITIES OF THE OCCUPYING STATE."(ההדגשה שלי - מ' ש').

הצגתם זה לצד זה, בסיפא של הדברים שצוטטו לעיל, של הכללים הנובעים מתקנות האג ושל הוראותיהן של הרשויות של המדינה, האחראית לממשל הצבאי, היא בגדר צירוף של מין בשאינו מינו, ודומה כי היא עוקפת את הנושא: המחבר ככל הנראה שיווה לנגד עיניו את ההוראות הנשיאותיות במלחמת ארצות-הברית-ספרד (ראה: SUPRA AT 54) בעניין המכסים ששונו על-ידי ארצות-הברית על-אתר: כך הוטלו מכסים חדשים על היבוא מארצות-הברית מיד עם כיבוש פורטו-ריקו. אולם, הוראותיו של הממשל הצבאי הן תקפות וחוקיות במידה שהן שואבות מדיני המלחמה או, ליתר דיוק, במידה שלא הוגבלו על-ידי העקרונות, עליהם מושתתים הדינים הללו, או על-פי ההוראות הספציפיות שנכללו בהן. כדברי PROF. G., SCHWARZENBERGER SUPRA, VOL. II AT 191 בהתייחסו לעניין מהות כוחם ומבנם של דיני המלחמה:

"THE SCOPE OF THE LEGITIMATE POWERS OF A BELLIGERENT OCCUPANT IS" LIMITED ONLY BY SUCH RESTRAINTS AS ARE IMPOSED BY INTERNATIONAL LAW."דיניה הפנימיים או הוראותיה של המדינה, שכוננה את הממשל הצבאי, אין להם מעמד עצמאי, המשלים, כביכול, את דיני המלחמה, כפי שעשוי להשתמע מדבריו הנ"ל של GLAHN G. VON. על-כן צריך היה להתייחס כאן רק לשאלה, אם דיני המלחמה הותירו מקום ופתחו פתח להנהגתם של מכסים חדשים. התשובה לכך עשויה להיות חיובית, אם רואים בסימן 43 בסיס לחקיקה חדשה בתחום הפיסקאלי, כאשר הנסיבות מחייבות זאת. מכל מקום, אין לגלות בסיס לאבחנה - מבחינת תקנות האג - בין מכסים לבין מסים, והמחבר גם לא הסביר מנין שאב את גירסתו האמורה, המבדילה בין חקיקה פיסקאלית אחת לרעותה. אם נובע מסימן 48 איסור - כפי ש-PROF. G. VON GLAHN סבור כיום - הריהו חל הן על TAXES והן על DUES; ואם אין איסור כאמור - כפי שנובע מהשקפתם של מחברים אחרים, אשר לפיה אין ללמוד מסימן 48 אלא על הסדרת הסוגיה הספציפית שנדונה בו (היינו כל הכרוך בגביית מסים קיימים) וכי אין בכך כדי למנוע יישומו במידת הצורך של האמור בסימן

43 לשם חקיקה פיסקאלית מתקנת או מחדשת - הרי חלה השקפה זו הן על TAXES הן על DUES והן על TOLLS. למותר לשוב ולהוסיף, כי צווים שפורסמו בארץ האם של השלטון הצבאי, בין נשיאותיים ובין אחרים - אינם יכולים להוסיף או לגרוע לעניין ההבחנה בין TAXES לבין (DUES) CUSTOMS.

סוף דבר, השקפתו של PROF. G. VON GLAHN בעניין מכסים חדשים, כפי שהוצגה בספרו הנ"ל, עשויה לתמוך מכללא בתיזה, לפיה יכול שיווצרו נסיבות, בהן מותר לממשל הצבאי לחוקק חוקי מכס חדשים או לשנות את דיני המכס הקיימים.

אולם, השוני בגישות אל מס ישיר, מחד גיסא, ומכסים (מסים עקיפים), מאידך גיסא, יכול להיות בעל זיקה אחרת אל הנושא שלפנינו.

מסים עקיפים (ולא רק מכסים) הם לא רק מכשיר עוד למילוי קופתו של השלטון אלא משמשים תדירות כאמצעי לוויסות ולאיון כלכלי: הם בעלי השלכה על זרימת היבוא והיצוא, משפיעים על הביקוש והצריכה ומהווים על-כן מרכיב חשוב וחיוני בכל מהלך לארגונו של המשק ולהפעלתו הנכונה.

הארגון וההפעלה הם מבין משימותיו של מי שמופקד על הבטחת החיים הציבוריים, עלכן חורג נושא המסים העקיפים משאלת הסדרתה של הגבייה כפשוטה, ובשל כך מתחייב לגבוי חופש פעולה רב יותר מזה המוענק בעניין גביית המסים הקיימים, המשרתים בעיקר את צורכי תקציב ההכנסות של השטח.

אי-גבייה מלאה של מס ישיר מידי אוכלוסיה, שרמת הכנסתה הממוצעת אינה גבוהה, יכולה להביא בעקבותיה, בעיקרה, גירעון תקציבי, שיחייב מילוי החסר על-ידי משיכה ממשאביה הכספיים של מדינת האם; אולם העדר הפעלה נכונה של המסים העקיפים (והמכסים בכלל זה) על-ידי ביטול, שינוי, תוספת וכיוצא באלו, עלול גם להשפיע בצורה משמעותית על המשק של השטח ולהביא לחוסר עבודה, למחסור, להצפת השוק ולתופעות שליליות דומות.

השליטה במסים העקיפים על-ידי התאמתם לצרכים המשתנים והמתחדשים היא, על-כן, לא אחת בגדר הכרח בל - יגונה.

45. PROF. G. VON GLAHN דן בעניין המיסוי בשטח ממשל צבאי גם בספרו LAW AMONG NATIONS (NEW YORK, 1981), והוא אומר שם:

"IT HAS BEEN ASSERTED BY A FEW COMMENTATORS THAT AN OCCUPANT MAY" IMPOSE NEW TAXES IN OCCUPIED ENEMY TERRITORY, AND THE ISRAELI AUTHORITIES IN THE WEST BANK AREA DID INTRODUCE AN 8 PER CENT 'VALUE-ADDED' TAX IN 1976 (SUCH A TAX HAD BEEN IN EFFECT IN ISRAEL PROPER FOR SEVERAL MONTHS). IMPOSITION OF THE RESULTED IN REPEATED BUSINESS STRIDES CALLED BY THE MAYORS OF A MAJORITY OF THE COMMUNITIES ON THE WEST BANK. NEITHER GENEVA-IV NOR PRI MENTION THE SUBJECT OF NEW TAXES, BUT THE AMERICAN LAW OF LAND WARFARE STATES (PAR. 426-B) THAT 'UNLESS REQUIRED TO DO SO BY CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER AND SAFETY, THE OCCUPANT MUST NOT CREATE NEW TAXES'. THAT VIEW APPEARS TO BE SHARED BY A MAJORITY OF GOVERNMENTS AND OF COMMENTATORS. העולות מן הציטוט המובא לעיל: ראשית, המחבר רואה להדגיש, כי אין התייחסות כלשהי לנושא של הטלת מסים חדשים באמנת ג'נבה הרביעית ובפרוטוקול הנוסף שנחתם בג'נבה בשנת 1977. אך מעניין במיוחד - לאור המשך הדברים - כי המחבר אינו מעלה כאן את הגירסה, לפיה יש באמור בסימן 48 לתקנות האג כדי ליצור איסור החלטי על הטלתם של מסים חדשים. שנית, המחבר מפנה אל האמור במדריך הצבאי של ארצות-הברית, כפי שהוא

עתה בתוקף, המציין, כי אין להטיל מסים חדשים, אלא אם מחייבים זאת שיקולים של PUBLIC ORDER AND SAFETY. משמע, אם יש שיקולים כאמור, מותרת גם הטלתו של מס חדש. זאת ועוד, PROF. G VON GLAHN מוסיף, כי זו ההשקפה שבה דוגלות רוב המדינות, ושהיא נחלתם של רוב הפרשנים. שלישיית, בראשיתו של הקטע המצוטט מציין המחבר, כי רק אחדים מן הפרשנים סבורים, כי מותר להטיל מס חדש. לאור האמור בסיפא של הקטע, לפיו מותרת הטלתו של מס חדש כאשר דורשים זאת שיקולי "הסדר הציבורי והבטחון", וכי הרוב של הפרשנים מצדד בהשקפה זו, אין אלא להבין, כי הדברים אשר ברישא כווננו כלפי הדעה, אם היא קיימת, לפיה מותר להטיל מס חדש בכל הנסיבות, היינו אף אם אין השלטון הצבאי -

"(AT" REQUIRED TO DO SO BY CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER AND SAFETY." (686). המחבר אמנם הצמיד את ההתייחסות אל הנהגתו של מס הערך המוסף ביהודה ושומרון לאיזכורה של ההשקפה, שהובאה לאחרונה, אך הוא לא נימק, מדוע ועל יסוד מה לא קשר עניין זה לנסיבות, בהן יש צורך - למען הסדר הציבורי (LA VIE PUBLIQUE) - בהנהגת המס, השקפה שבה דוגלים כדעתו הרוב של המדינות והפרשנים. אין אלא להסיק, למרבה הצער, וכפי שעולה מן המובא בהערות השוליים לספרו, כי המחבר לא טרח לבדוק לעניין זה אלא דיווחים עיתונאיים מסוימים ולא בחן גם, בטרם כתב את דבריו, מה היו שיקוליהן והסבריהן של רשויות הממשל ביהודה ושומרון.

הראוי לציון הוא, כאמור, כי אין בדברים, שהובאו על-ידי המחבר בספרו שנכתב בשנת 1981, הצגה של תיזה. לפיה אסורה הטלתו של מס חדש בכל מקרה ומכול וכול.

46.

(א) העותרים בבג"צ 493/81 הגישו לבית-משפט זה חוות-דעת בכתב של GLAHN PROF. G. VON עיקרי דעתו, שהובעה בה, הם אלו: המקורות הכספיים הדרושים למינהל השטח מתכסים בדרך כלל מן המסים הנגבים בשטח ומן ההיטלים, היו בעבר תקדימים בהם הטיל שלטון צבאי גם מסים חדשים ובמקרים אלו הועלתה השאלה, אם פעולה זו היא בגדר המותר על-פי כללי המשפט הבינלאומי.

בהמשך חוות הדעת נבחנת פסיקתו של בית-משפט זה בקשר לתחולתן של תקנות האג על השטחים המוחזקים, משמעות הוראותיו של סימן 43 וההשלכות הנובעות מן האמור בו על כוח החקיקה של הכובש, נושא אליו עוד נשוב.

PROF. G. VON GLAHN מנתח את תוכנו של סימן 48 לתקנות האג, ובנקודה המרכזית שלפנינו נאמר בחוות הדעת:

"I AM NOT UNMINDFUL THAT LAND WARFARE, PAR, 426-B IMPLIES THAT NEW TAXES" MAY BE CREATED BY THE OCCUPANT UNDER CERTAIN CONDITIONS, CITED BY VON GLAHN, 150: '426-B. NEW TAXES. UNLESS REQUIRED TO DO SO BY CONSIDERATIONS '.OF PUBLIC ORDER AND SAFETY, THE OCCUPANT MUST NOT CREATE NEW TAXES

THE BRITISH WAR OFFICE MANUAL OF MILITARY LAW (1914 EDITION) , PAR. 372, REPEATED IN THE 1958 EDITION, PAR. 529, DUPLICATES THE AMERICAN MANUAL PAR. 426-B. HOWEVER, THIS PARAGRAPH IN THE AMERICAN AND BRITISH MANUALS IS NOT A STATEMENT TAKEN FROM A VALID TREATY OR FROM CUSTOMARY LAW BUT AN INTERPRETATION OF THE U.S. DEPARTMENT OF WAR, NOT BINDING ON ANY COURT OR TRIBUNAL. I FAIL TO SEE WHAT CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER

AND SAFETY ARE RELEVANT TO THE CREATION OF NEW TAXES. IF UNSTABLE CONDITIONS IN THE OCCUPIED AREA REQUIRED EXPENDITURE FOR ORDER AND SAFETY ABOVE REVENUES RECEIVED FROM EXISTING TAXATION, SUCH FUNDS COULD BE RAISED EITHER BY INCREASING TAX RATES OR BY LEVYING MONEY CONTRIBUTIONS UNDER THE PROVISIONS OF ARTICLES 49 AND 51 OF THE REGULATIONS. IT IS REGRETABLE THAT PAR. 429-B WAS INSERTED IN LAND WARFARE AT ALL, FOR IT IS INTERPRETED BY AN OCCUPANT AS A GIVEN PERMISSION TO CREATE NEW TAXATION, IT COULD EASILY LEAD TO THE VERY ABUSES THAT WERE CORRECTED BY THE BINDING PROVISIONS OF ARTICLE 48 OF THE REGULATIONS. BUT A FEW WRITERS HAVE VENTURED TO DEFEND AN ALLEGED RIGHT OF AN OCCUPANT TO IMPOSE (CREATE) NEW TAXES IN OCCUPIED TERRITORY. BUT IN MODERN TIMES THE CONSENSUS OF A HANDFUL OF MOST WRITERS ON THE SUBJECT IS IN FAVOUR OF A DENIAL TO THE OCCUPANT OF ".CREATING NEW TAXES

הנה כי כן עולה מחוות הדעת, כי PROF. G. VON GLAHN מסתייג מן הניסוח של כללי המותר, כפי שסוכם במדריך של צבא ארצות-הברית, ובמדריך הבריטי, וכפי שראינו, למעשה גם בספרו, שפורסם בשנת 1981. ההיתר, העולה מלשונו של המדריך הצבאי האמריקאי, יכול, לדבריו, לשמש יסוד לשימוש לרעה בסמכות הטלת המסים. הדעה השולטת בתקופה המודרנית היא, לדבריו, זו השוללת סמכות הטלת המסים החדשים, אך הוא אינו מפרט על מה מבוססת הנחתו בדבר קיומו, כביכול, של CONSENSUS בנושא זה.

PROF. G. VON GLAHN מתייחס בדבריו לטענה, כי שלטון צבאי ממושך מחליש כוחו המחייב של הקיום הדווקני של סימן 43 הנ"ל; וזה עיקר סיכומו בנושא זה:

"THERE EXISTS A CONSIDERABLE AND SOMEWHAT INEXPLICABLE CONFUSION" AMONG LEGAL WRITERS CONCERNING THE INFLUENCE OF A PROLONGED DRUATION ON A BELLIGERENT OCCUPATION. THE PROBLEMS CENTER ON AN UNCALLED-FOR INTERMINGLING OF THE OCCUPANT'S POWERS RELATIVE TO LEGISLATION AND TO TAXATION. THE PROVISIONS OF ARTICLE 43 OF THE REGULATIONS CLEARLY ARE NOT GRAVEN ON STONE; THEY PERMIT CHANGES IN LEGISLATION BY THE OCCUPANT SUBJECT TO THE LIMITATION THAT SUCH CHANGES ARE LIMITED TO THE RESTORATION AND ENSURING OF PUBLIC ORDER AND 'CIVIL LIFE'. IT IS THUS CONCEIVABLE THAT IN THE COURSE OF TIME AN OCCUPANT MAY, LAWFULLY, INTRODUCE NEW LEGISLATION, ALL DESIGNED TO ENABLE HIM TO FULFILL HIS RESPONSIBILITIES UNDER ARTICLE 43. SUCH A DEVELOPMENT CAN BE ANTICIPATED PARTICULARLY IN AN EXTENDED OCCUPATION AND MAY COME IN A MULTITUDE OF ASPECTS OF THE SOCIAL AND ECONOMIC LIFE OF THE INHABITANTS. (SEE ALSO SCHWENK, OP. CIT., 399-401, FOR A SET OF COGENT COMMENTS ON THE LEGALITY OF CHANGES IN LEGISLATION DURING AN EXTENDED OCCUPATION) . ON THE OTHER HAND, HOWEVER, WHEN THE QUESTION OF TAXATION PER SE IS CONSIDERED, ARTICLE 43 MEST BE VIEWED AS RETREATING INTO THE BACKGROUND AND THE PROVISIONS OF ARTICLE 48 BECOME THE GOVERNING RULE, COUPLED WITHE THE RELATED PROVISIONS OF ARTICLE 49-51. ATRICLE 48, HOWEVER, IS POSSESSED OF AN INFLEXIBLE POINT OF VIEW CONCERNING THE IMPOSITON OF TAXES: NOWHERE DOES IT CONTAIN A PERMISSIVE PROVISION FOR THE INTRODUCTION OF NEW TAXES NOR DOES IT CONTAIN ANY REFERENCE TO THE LENGTH OF AN OCCUPATION. 'THE OBVIUOS REASON FOR THE LEGAL INABILITY OF THE OCCUPANT TO INSTITUTE NEW TAXES IS THAT SUCH POWER IS VESTED EXCLUSIVELY IN THE ABSENT LEGITIMATE SOVEREIGN AND NOT IN THE TEMPORARY BELLIGERENT OCCUPANT.' (VON GLAHN,

151) . AND 'TEMPORARY' HAS NEVER BEEN DEFINED IN A BINDING LEGAL INSTRUMENT DEALING WITH THE LAW OF BELLIGERENT OCCUPATION "אשר לסטייה מהוראותיהן של התקנות בשל הקשר כלכלי בין ישראל לבין השטחים המוחזקים, שיצר במשך השנים מעין יחידה כלכלית משולבת אחת, והטענה כי קשר כאמור מצדיק תחיקת ביטחון, המנהיגה מסים חדשים, המשווים את המצב בין השטחים לבין ישראל, נאמר בחוות הדעת:

IT CANNOT BE DENIED, OF COURSE, THAT EXTENSIVE ECONOMIC RELATIONS HAVE" DEVELOPED BETWEEN OSRAEL AND THE GAZA STRIP, BOTH IN THE FORM OF TRADE (EXPORTS AND OMPORTS) AND THE UTILIZATION OF PALESTINIAN LABOUR IN USRAEL, DERIVED FROM THE GAZA STRIP. ON THE OTHER HAND, EXAGGERATIONS OF THE INPORTANCE OF THE TRADE HAVE APPEARED, AND INASMUCH AS THE GAZA STRIP HAS FEW ECONOMIC RESOURCES OUTSIDE OF MANPOWER, THE VIEWING OF ISRAEL AND THE GAZA STRIP AS AN ECONOMIC TOTALITY DOES NOT APPEAR TOO CLOSE TO REALITY. THE ABSENCE OF SPECIFIC AUTOURITY TO CERATE NEW TAXATION BY A BILLIGERENT OCCUPANT REPRESENTS A RESTRICTION BASED ON CUSTOMARY INTERNATIONAL LAW. THIS PROVISION IS CLEAR AND UNEQUIVOCAL. IT IS ALMOST AXIOMATIC THAT IN ALL CASES OF OCCUPATION, ECONOMIC CHANGES AND IN SOME INSTANCES MATERIAL CHANGES - HAVE TAKEN PLACE AFTER THE INCEPTION OF THE PLACES; GOOD EXAMPLES ARE SUPPLIED BY THE ALLIED OCCUPATION AFTER WORLD WAR II, BY THE GERMAN OCCUPATION OF BOTH WORLD WARS, AND BY THE AMERICAN OF JAPAN AFTER 1945. OF ONE WERE TO ALLOW THE CHANGES IN QUESTION TO SET ASIDE IN WHOLE OR IN PART, THE LIMATIONS IMPOSED ON AN OCCUPANT BY THE HAGUE REGULATIONS ARTICLE 48 WOULD IN EFFECT BECOME MEANINGLESS. ON THE OTHER HAND, I NUNDERSTAND THAT IT HAS BEEN ARGUED THAT THE PRIMARY RESPONSIBILITY OF AN OCCUPANT BEING THE "CIVIL LIFE" OF THE INHABITANTS UNDER THE INTERPRETATION OF ARTICLE 43 OF THE REGULATIONS, EVEN NEW TAXES COULD BE CREATED BY THE OCCUPANT IF THIS ACT WOULD ENABLE HIM TO BETTER FULFILL HIS RESPONSIBILITIES (SEE SHEFI, OP. CIT., 290) . IN OTHER WORDS, SO THE ARGUMENT RUNS, IF TO A CERTAIN EXTENT OCCUPANT AND OCCUPIED TERRITORY DEVELOP INTO ONE EXTENDED ECONOMY, SUBFECT TO ONE SET OF ECONOMIC LAWS, THEN, IF A NEW TAX WERE NEEDED IN THE OCCUPIED PART OF THAT ECONOMY, ARTICLE 43 ALLEGEDLY WOULD OVERRIDE ARTICLE 48 OF THE REGULATIONS. WHILE THE GROWTH OF ECONOMIC RELATIONS BETWEEN ISRAEL AND THE GAZA STRIP IS UNDENIABLE, AND WHILE AN ISRAELI INTENTION TO PROMOTE THE "CIVIL LIFE" OF THE INHABITANTS OF THE STRIP IS IN ACCORDANCE WITH THE INTENT OF ARTICLE 43 IF TGE REGYKATUIBSM ARTUCKE 48 OF THOSE SAME REGULATIONS POSES AN INSTRUMENTABLE OBSTACLE TO ANY CLAIMED ATTEMPT TO IMPLEMENT ARTICLE 43 THROUGH THE IMPOSITION OF A NEW TAX IN THE OCCUPIED TERRITORY. THE OCCUPANT'S AVOWED REASON FOR THE VAT TAX WAS NOT A DESIRE TO INCERASE REVENUE FOR THE USE OF THE ADMINISTRATION OF THE GAZA STRIP, BUT, IT HAS BEEN CLAIMED, A FEAR ON THE PART OF THE MILITARY AUTHOURITIES THAT ECONOMIC REALATIONS BETWEEN THE GAZA STRIP AND ISRAEL WOULD BE AFFECTED ADVERSELY IF TAXES BETWEEN THE TWO AREAS WERE NOT EQUALIZED. FURTHERMORE, IT WAS ALLEGED, EXPORTS FROM THE STRIP WERE TO BE ENCOURAGED BY EXEMPTING THEM FROM THE APPLICATION OF THE VAT, AND, SECONDARILY THE IMPOSITION COLLECTION IN FULL OF הנראה ככל הערה) OF THE TAX WOULD ENABLE INCOME TAXES

מקובל עלי, כי מתחייבת לעולם זהירות בהסקת המסקנה, מה נכנס לגדר כללי המשפט הבינלאומי המנהגי, ומה גם שדעתו של פרשן מלומד זה או אחר אינה משקפת בהכרח את הדעה, שהיא נחלת הרוב המכריע. כדברי C.G. FENWICK: INTERNATIONAL LAW (NEW-YORK, 3RD ED., 1948) 74

THE WORKS OF THE GREAT WRITERS MUST, HOWEVER, BE USED WITH THE CAUTION THAT THEY HAVE OFTEN FAILED TO DISTINGUISH SHARPLY ENOUGH BETWEEN RULES THAT HAVE BEEN GENERALLY ADOPTED BY THE NATIONS AS A BODY AND THOSE TO WHICH TWO OR MORE NATIONS, THEIR OWN INCLUDED, HAVE GIVEN THEIR CONSENT. MOREOVER, MANY WRITERS HAVE BEEN INCLINED TO ADOPT THE ROLE OF ADVOCATED IN THE ENDEAVOR TO SHOW THAT THE PRACTICE OF THEIR OWN COUNTRY WAS THE CORRECT RULE OF LAW ON CONTROVERSIAL QUESTIONS. "אולם למרות הזהירות המתחייבת בצדק מן ההסתמכות על דברי פרשנות כאמור, יש בדעות המובעות על-ידי המומחים כדי לשמש ראיה קבילה, כשרה ואף משכנעת לקיומו של מנהג או להעדרו של איסור על-פי המשפט המנהגי, ועל-כן אמר JUSTICE GRAY בפסק הדין הידוע בעניין THE PAQUETE HABANA (1900) 700 בהתייחסו למשמעות של כתבי הפרשנים ויודעי החוק בתחומי המשפט הבינלאומי, כי:

SUCH WORKS ARE RESORTED TO BY JUDICIAL TRIBUNALS, NOT FOR THE SPECULATIONS OF THEIR AUTHORS CONCERNING WHAT THE LAW OUGHT TO BE, BUT FOR TRUSTWORTHY EVIDENCE OF WHAT THE LAW REALLY IS. "למותר להוסיף, כי יש משקל ראייתי מיוחד לפראקטיקה של מדינות (AT 73, 76, C.G. FENWICK SUPRA), ובייחוד לאלו מביניהן שהן בעלות מעמד בעולם הנאור, ועל-כן קשה לתמוך בביטול כוחו וערכו של האמור במדריכים של צבא ארצות-הברית ושל צבא בריטניה, כאילו במשיכת קולמוס.

לו היה המחבר המלומד מסתפק בקביעה, כי לאור ההשקפות הנוגדות, הנוטות לכאן ולכאן, אין להעניק מעמד-יתר לדעה זו או אחרת, וכי יש להסיק, כי בנושא שלפנינו טרם נתגבש כלל מחייב במשפט הבינלאומי, היה קל יותר לאמץ את חוות-דעתו; אך הדחייה של דברי הפרשנות של המדריכים הצבאיים של שתי מדינות, שהן בעלות מעמד מיוחד ככל שהדבר נוגע לגיבושם ולעיצובם של דיני המלחמה, וההתכחשות לקביעה, הכלולה בספרו שלו, בעניין דעת רוב הממשלות והפרשנים, מעוררת בדרך הטבע ספקות ותמיהות. מכל מקום, אין לומר שהשינוי הנ"ל בגישתו של G. VON GLANH הוסבר בצורה מניחה את הדעת.

הנחותיו האחרות של המחבר המלומד בחוות-דעתו הנ"ל מעוררות קשיים, שאינם פחותים במשקלם. כך מציין PROF. G. CVON GLAHN בחוות-דעתו שצוטטה לעיל, בהתייחסו לדברי המדריך הצבאי של ארצות-הברית, אשר לאורם "CONSIDERATIONS OF PUBLIC ORDER AND SAFETY ARE RELEVANT TO THE CREATION OF NEW TAXES", כי אינו יכול להבין מה הם שיקולי הסדר הציבורי והביטחון העשויים להיות רלוואנטיים בשאלת קביעתם של מסים חדשים; אם המצב בשטח בלתי יציב, הרי דרושים, כדבריו, מקורות כספיים נוספים לשם הבטחת הסדר והביטחון, ואם אין אפשרות לכסותם על-ידי הכספים, הנשאבים מן המיסוי הקיים - ניתן, לדבריו, להעלות את שיעור המסים או להטיל היטל כפוי. דומה כי המחבר המלומד התעלם כאן ממשמעותו של הביטוי PUBLIC ORDER AND SAFETY, ונראה כי שב למשמעות האנגלית המילולית של ביטוי זה (בה הדגש על ביטחונו של השלטון הצבאי) תוך התעלמות, בקטע זה מחוות-דעתו, מן המקור הצרפתי, שאותו ביקש התרגום הנ"ל לשקף. המדובר על L'ORDRE ET LA VIE PUBLIQUE והרי PROF. G. VON GLAHN

עצמו ראה להתייחס למשמעותו של המונח האמור בקטע קודם של חוות-דעתו, בו הוא מצביע על כך, כי הכוונה להבטחתו (ASSURER בצרפתית - ENSURE באנגלית) של מהלך החיים האזרחיים של תושבי השטח (עמ' 6 לחוות הדעת). משמע, כפי שהובהר בפרשת GRAHAME, שהוזכרה כבר לעיל:

L'ORDRE ET LA VIE PUBLIQUE (IS) A PHRASE WHICH REFERS TO THE OF THE "COMMUNITY". (ההדגשה שלי - מ' ש').

וכך הוסיף והבהיר מ"מ הנשיא זוסמן (כתוארו אז) בבג"צ 337/71 הנ"ל, בעמ', 582:

"לא נעלם מעיני חכמי המשפט הבינלאומי, שמקום שכיבוש צבאי נמשך עת רבה, עד שהושג שלום, חובתו של המחזיק כלפי האוכלוסיה האזרחית אפילו מחייבת אותו לשנות מן החוקים, שכן צרכי החברה משתנים במרוצת הזמן, והחוק חייב לענות על אותם הצרכים המשתנים... הפרשן LEURQUIN [ה] אומר, בדברו על הכיבוש הגרמני של בלגיה במלחמת העולם הראשונה...:

WHEN THE OCCUPATION IS PROLONGED AND WHEN OWING TO THE WAR THE ECONOMIC AND SOCIAL POSITION OF THE OCCUPIED COUNTRY UNDERGOES PROFOUND CHANGES, IT IS PERFECTLY EVIDENT THAT NEW LEGISLATIVE MEASURES ARE ESSENTIAL SOONER OR LATER (הכוונה לדבריו של LEURQUIN בחיבורו THE GERMAN OCCUPATION IN BELGIUM AND ARTICLE 43 OF THE HAGUE CONVENTION - מ' ש') "החיים אינם עומדים במקום, ושום שלטון, בין מחזיק ובין אחר, אינו ממלא את חובתו כלפי האוכלוסיה כראוי אם הוא מקפיא את מצב החקיקה ונמנע מלהתאימו אל צרכי הזמן".

(202/81): פרופ' י' דינשטיין, "סמכות החקיקה בשטחים המוחזקים" עיוני משפט ב (תשל"ב-ל"ג), 505 ו-1 E. NATHAN "THE POWER OF SUPERVISION OF THE HIGH COURT OF JUSTICE OVER MILITARY GOVERNMENT" MILITARY GOVERNMENT IN THE TERRITORIES ADMINISTERED BY ISRAEL 1967-1980 (JERUSALEM, (1982) 109, 149

ההחלטה להטיל מסים אינה חייבת לנבוע דווקא מצורכי הביטחון כפשוטם, כפי שמשמע מדבריו של PROF. G. VON GLAHN בחוות-דעתו, אלא יכול גם שתנבע מן המגמה להבטיח (ASSURER) את צורכי האוכלוסיה וטובתה מבחינה כלכלית ולקבוע, למשל, הסדרים פיסקאליים חיוניים, הדרושים כדי לשמור על איזונה של הכלכלה המקומית וכדי למנוע פגיעה חמורה בפרנסתם של תושבי האזור. הטלת היטלים או הגדלת שיעורי המס הקיימים ייתכן שלא יהיו מעשיים כלל כדי להשיג מטרות אלה, כאשר מדובר במשק, שהלך והשתנה מהותית מעת תחילת הממשל הצבאי (ראה הטבלאות המובאות בספר הנ"ל על MILITARY GOVERNMENT, בעמ' 442). מסיבה זו ראה, ככל הנראה, גם PROF. G. VON GLAHN את את המכסים בשטח ממשל צבאי כמגזר הפטור מן הסייגים הרגילים, אותם הוא מייחד לעניין ההטלה של מסים חדשים (ראה ספרו OCUPATION OF ENEMY TERRITORY SUPRA, AT 154, THE CUSTOMS) למסים אינה מתיישבת עם פירושו שלו לסימן 48, כי כל משמעות כובלת, אותה הוא מייחס לסימן 48, חלה במידה שווה הן על מסים והן על מכסים, כפי שעולה ממלותיו של סימן 48, אותן ניתחנו לעיל. לו הייתה נכונה התיזה, המועלית על-ידי PROF. G. VON GLAHN, אשר אליה כבר התייחסנו, לפיה מטיל סימן 48 איסור החלטי על הטלת מס חדש כלשהו, אין להבין, מניין שאב את הסברה, כי לגבי מכסים ניתן לנהוג בליברליות רבה יותר, סברה שהיא גם הדעה המקובלת על רוב הפרשנים. למותר לשוב ולהזכיר, כי ההשפעה

המווסתת והמאזנת, הנובעת מבחינה כלכלית מן היישום של הסמכויות בעניין כל המסים, העקיפים, דומה בהשלכותיה על המשק לוויסות ולאיון הנובע משינויים בתחום דיני המכס, שהרי מכסים אינם אלא סוג אחד של מס עקיף.

הווה אומר, התמיהה, אותה הביע PROF. G. VON GLAHN בשאלה, מה הקשר האפשרי בין הסדר והביטחון הציבוריים לבין הטלת מס חדש, אינה מובנת, אם זוכרים אל נכון, שמדובר על הבטחתה של LA VIE PUBLIQUE כמובנו וכפירושו של ביטוי זה על-פי המקור הצרפתי ולא בביטחון כוחותיו של השלטון הצבאי דווקא.

(ג) כאמור לעיל גורס G. VON GLAHN, כי האמור במדריכים הצבאיים הבריטי והאמריקני נטול בסיס במשפט המנהגי, אך הספרות המקצועית, שחלקה נסקר לעיל, אינה תומכת בתיזה קיצונית זו. ראינו, כי יש מיגוון של גירסאות לכאן ולכאן, אך תיזה, לפיה עומד האמור במדריכים הנ"ל בניגוד למשפט הבינלאומי המנהגי - הווה אומר, כאילו קיים כלל מנהגי מגובש, הסותר באופן החלטי את האמור במדריכים - היא בגדר חידוש של חוות הדעת, ואינה מעוגנת אפילו בספרו של המחבר משנת 1981, שראה להציג שם את האמור במדריך האמריקני כביטוי לדעתם של רוב הפרשנים והמדינות. ראוי היה, כי חוות-דעת, המוגשת לבית-משפט, תנסה להסביר מה סיבתה של סטייה זו מן הדעה הקודמת של המחבר ומה בסיסה.

עיקרו של דבר, סקירתה של הספרות אינה תומכת בגירסה של G. VON GLAHN, לפיה יש, כביכול, קונסנסוס בדבר שלילת הזכות להנהיג מס חדש.

היפוכו של דבר, קיים זרם ברור בין המומחים, לפיו יכול שצורכי ה - VIE PUBLIQUE יחייבו, בלית ברירה, שינויים בדיני המסים (K. STRUPP H.J. SCHLOCHAUER, J. STONE, E.H. & FEILCHENFELD ועוד, כפי שצוטטו לעיל).

גם ההשקפה, לפיה נסוגות הוראותיו של סימן 43 - בכל הנוגע למיסוי - מפני האיסור ההחלטי כביכול אשר בסימן 48, היא בגדר חידוש. יש לזכות בהקשר זה, כי אין אנו בוחנים, אם ניתן להציג השקפה כאמור בגדר DE LEGE FERENDA, אלא אם יש בסיס לתיזה, לפיה נהנית השקפה זו מן המעמד של כלל מנהגי מקובל של המשפט הבינלאומי, המשקף פראקטיקה כללית, המקובלת בתורת דין: כל שהובא לעיל - בטרם נבחנה חוות-דעתו של G. VON GLAHN - ובו הסקירה של נוסח התקנות, רקען והתפתחותן וסקירה מדגמית של הספרות המקצועית, עומד בסתירה קוטבית לטענה, כאילו התגבש כלל מנהגי כאמור, לפיו יש ללמוד מסימן 48 על איסור החלטי בדבר הטלת מס או, כאילו עדיפות הוראות, המשתמעות מסימן 48 והחורגות מן האמור בו על מירווח הסמכויות, שהוקנה לפי סימן 43. (די אם נזכיר בהקשר זה, למשל, את דבריהם של E.H. FEILCHENFELD ו- PROF. J. STONE - שהובאו לעיל). G. VON GLAHN מדגיש בהקשר זה, כי סימן 48 אינו כולל "A NEW TAXES" - PERMISSIVE PROVISION FOR THE INTRODUCTION OF, אך הוסבר כבר לעיל, כי סימן 48 לא נועד על-ידי מנסחיו, מעיקרו, כהוראה היוצרת היתר אלא רק כהוראה מסייגת, שהשלכותיה על גביית המסים הקיימים בה היא דנה.

לעניין זה אין אלא לשוב להסתייגותו של ברנרט בעת הדיון בניסוח התקנות ולדברי PROF. G. SCHWARZENBERGER (ראה סעיף 44),

שהובאו בסעיף 42 לפסק-דין זה. התיזה, לפיה מהווה סימן 48 מכשול שאין לגבור עליו, כאשר מבקשים ליישם את האמור בסימן 43 לבעיית הנהגתו של מס חדש, סותרת, כאמור, את דעתם של רבים וביניהם, G. SCHWARZENBERGER, J. STONE, E.H. FEILCHENFELD ו- H. LAUTERPACHT (שהוא מחברו של המדריך הצבאי הבריטי).

(ד) בדונו בשאלת הצורך בהנהגתו של מס הערך המוסף מתייחס G. VON GLAHN, כאמור, לטענה, כי המיסוי החדש הוא פועל יוצא הכרחי, המתחייב מן ההתפתחויות הכלכליות. לצערי, אין לומר, כי הנתונים העובדתיים בקשר למהות הקשרים הכלכליים בין שתי המערכות - זו של ישראל וזו של השטחים - תוארו ברוחב היריעה, המתחייב ממהותה של הסוגיה אשר בה דנה חוות הדעת, ועל-כן עוד נשוב לנושא זה בהמשך הדברים.

47.

סיכומו של דבר, הספרות המקצועית, לרבות דברי G. VON GLAHN בספריו - ולמעט דבריו בחוות-דעתו שהוגשה לבית-משפט זה - אינה יכולה לשמש בסיס למסקנה, כי יש כלל מנהגי מקובל, לפיו אסורה הנהגתו של מס חדש בכל הנסיבות - היינו, אף אם הדבר נדרש לפי אמות המידה שהותוו בסימן 43. איני רואה להתייחס כאן מחדש לתיזה העיונית, הקושרת מיסוי נוסף להוראותיו של סימן 49, מאחר שלא נטען, כי סימן זה הוא ששימש במקרה שלפנינו כבסיס משפטי להנהגתו של מס הערך המוסף. דעה זו מוזכרת מחדש למען שלמות התמונה בלבד, היינו בקשר לטענתו הנחרצת של G. VON GLAHN בחוות-דעתו, לפיה קיים איסור חד-משמעי (CLEAR AND UNEQUIVOCAL), לפיו אין להנהיג מס חדש בנסיבות כלשהן.

48. ב-19-616 (1952) INT. L.R. מובא תרגומו של פסק הדין של בית המשפט האיטלקי של ונציה מיום 28.1.52 בפרשת (LIGABUE V. 1952 FINANZE GIURISPRUDENZA ITALIANA) (1952, L. 2.719) התובע היה בעל מחסני ערובה, בהם תפס הצבא הגרמני בעת כיבוש צפון איטליה מטען של ברנדי. צו התפיסה ציין, כי לא ייגבה בלו מן המשקאות שנתפסו, וההליכים התנהלו סביב השאלה, אם ניתן לגבות את המס.

בית המשפט האיטלקי קבע, כי התפיסה בוצעה בעת כיבוש צבאי, וכי הכוחות הגרמניים היו על-כן מוסמכים לפרסם צווים, ותקנות האג - אותן יש לראות לאור ההנמקה, שהובאה בפסק הדין, כחלק מן המשפט שחל אותה עת באיטליה - חלו על הנושא. בסוגיה, עליה סבה עתירה זו אומר בית המשפט (AT 617-618):

IT IS THE OPINION OF WRITERS, AND IT APPEARS, INDEED, FROM THE WORDING OF " THAT ARTICLE (48) , THAT THE OBLIGATION TO RESPECT SO FAR AS IS POSSIBLE THA TAX SYSTEM ALREADY IN FORCE IN THE OCCUPIED TERRITORY, AS DISTINCT FROM THE OBLIGATION TO DEFRAY THE COSTS OF ADMINISTRATION ON THE SAME SCALE AS THE LEGITIMATE GOVERNMENT DOES NOT DISABLE THE OCCUPYING POWER FROM INPOSING NEW TAXES OR ABOLISHING OR MODIFYING THOSE ALREADY IN EXISTENCE. AND ON THIS BASIS, ORDERS OF THE OCCUPYING POWER CANCELLING CUSTOMS DUTIES ON GOODS IMPORTED FOR MILITARY PURPOSES OR FOR THE NEEDS OF THE OCCUPYING FORCE MAY BE SEN TO BE JUSTIFIED. BUT, IF THE RULE LAID DOWN IN ARTICLE 48 IS NOT TO BE DEPRIVED OF ALL FORCE AS A PROVISION DESIGNED FOR THE PROTECTION OF THE POPULATION OF THE OCCUPIED TERRITORY, IT MUST BE HELD TO REQUIRE THAT THE IMPOSITION OF NEW TAXES OR THE REMISSION OF OLD ONES SHALL BE EFFECTED BY MEASURES OF A GENERAL CHARACTER. FISCAL IMPOSITIONS OR EXEMPTIONS EFFECTED UNDER COLOUR OF THE OCCUPANT'S POWER OF TAXATION BY PARTICULAR ORDERS, AND CERATING IN EFFECT PRIVILEGES FOR INDIVIDUALS PREJUDICIAL TO THE GENERAL CIVIL ORDER WHICH THE OCCUPANT IS BOUND TO MAINTAIN, MUST BE REGARDED AS CONTRATY TO THE INTERNATIONAL LAWS OF WAR. "IT FOLLOWS THAT HTE ORDERS FOR THE WAIVER OF CUSTOMS DUTIES WHICH WERE MADE BY THE GERMAN COMMAND IN FAVOUR OF LIGABUE WERE IRREGULAR IN TERMS OF INTERNATIONAL LAW; FOR, AS IS NOT DISPUTED, THEY WERE MADE FROM TIME TO

TIME AS REQUISITIONS WERE MADE UPON HIM AND WERE NOT BASED ON ANY GENERAL LEGISLATIVE PROVISION MODIFYING THE FISCAL SYSTEM. THEY WERE IN REALITY CONCESSIONS IN THE NATURE OF PRIVILEGES SUCH AS THE INTERNATIONAL ORDER DOES NOT PERMIT". (ההדגשות שלי - מ' ש').

סיכומם של דברים: בית המשפט סבר, כי קיימת בידי השלטון הצבאי הסמכות להטיל מסים חדשים, ובלבד שהדבר ייעשה מכוח הוראה כללית בת פועל תחיקתי ולא על-ידי הענקת קונצסיות אישיות יוצאות דופן, שאינן לובשות לבוש של דבר חקיקה כללי. תביעתו של בעל מחסני הערובה נדחתה בשל טעמים שאין עניינם לכאן. דומה כי לגוף הנושא שלפנינו מדברת ההנמקה של בית המשפט האיטלקי בעד עצמה.

פסק-דין איטלקי זה מובא על-ידי A.D. MCNAIR (LEGAL EFFECTS OF WAR (CAMBRIDGE, 1966) 386, NOTE 5 כמקור הפניה להלכה בעניין השינויים האפשריים בשיטה הפיסקאלית בשטח הנתון לשלטון צבאי.

49. מידגם דעותיהם של חכמי המשפט ואיזכור אי אלו מן האירועים, בהם באה הפראקטיקה של המדינות לידי ביטוי, מוליכים לשורה של מסקנות, שאותן מן הראוי לסכם בסיכום ביניים לצורך המשך בדיקתן של העתירות על-פי אמות המידה הרלוואנטיות:

(א) אין יסוד לטענה, כאילו נתפתח כלל מחייב של המשפט הבינלאומי המנהגי, האוסר מכול וכול, באופן החלטי ובנסיבות כלשהן, כל חקיקה של הממשל הצבאי, המבקשת להנהיג מיסוי חדש.

(ב) אין גם, מאידך גיסא, מקום למסקנה, כאילו מושאר עניין המיסוי החדש לשיקול-דעתו הבלתי מוגבל של הממשל הצבאי.

(ג)

העיון בדברי הפרשנים מעלה מיגוון של דעות; יש הגורסים, כי האמור בסימן 48 לתקנות האג מתאר סמכויותיו של השלטון הצבאי באופן ממצה, וכל שלא הותר בו במפורש גם אסור עליו (ראה למשל O. DEBBASCHE לעיל). דומה כי דעה זו היא נחלתו של מיעוט. יש השקפה, לפיה מותרת גם הנהגת מיסוי חדש, אך זאת רק כאשר הדבר מתחייב מצורכי הביטחון או ה-PUBLIQUE VIE (ראה למשל המדריך הבריטי והאמריקני ודברי J. STONE); מבין האוחזים בהשקפה זו יש המפנים מפורשות אל האמור בסימן 43, ויש הנוקטים, כללית, את העמדה, כי דרישות ה-PUBLIC ORDER AND SAFETY מתירות חקיקה כאמור, מבלי להפנות אל סימן 43 דווקא. יש גם הלומדים על הסמכות להנהיג מסים חדשים מן האמור בסימן 49, הן בהיטלים (ראה למשל האמור על-ידי SEIDL-HOHENVELDERN בקובץ של .) (K. STRUPP & H.J. SCHLOCHAUER), אך יישומה של תיזה זו מוגבל לפי דברי הפרשנות בהכרח על-פי מלותיו של סימן 49 בכל הנוגע למטרות, למענן מותר להטיל היטלים וביתר הסייגים והדרישות, המתלווים לפי התקנות להטלתם של היטלים. סוף דבר, עצם קיומו של מיגוון ההשקפות נוגד, כאמור לעיל, את התיזה, כאילו נתפתח כלל מנהגי המשקף פראקטיקה כללית ואחידה, המקובלת בתורת דין.

(ד) רוב הפרשנים כורכים את הסמכות בדבר הטלת המיסוי בסמכות החקיקה הכללית, והמסקנה הנגזרת מכך היא, כי הסמכות מותחמת ומוגבלת על-פי הכללים העולים ממלותיו של סימן 43 לתקנות האג ולפרשנותן.

50. (א) ההשקפה, אותה אימצו המשיבים, היא, כי הם פעלו במסגרת הוראותיו של סימן 43 האמור, וכי לא חרגו מד' אמותיו.

משדחינו את הטענה, כי שריר וקיים כלל מנהגי מחייב, האוסר באופן החלטי על מיסוי חדש,

ומשהועלתה הטענה, כי המשיבים פעלו במסגרת הוראותיו של סימן 43, מתחייבת עתה בדיקה של מירווח הסמכויות לפי הסימן האמור, כדי שניתן יהיה להסיק, אם המשיבים אכן לא חרגו ממה שנקבע בסימן 43 במידה המצדיקה התערבותנו.

(ב)

גבולותיו ופרשנותו של סימן 43 נדונו בבית-משפט זה בהזדמנויות שונות (בג"צ 337/71 הנ"ל; בג"צ 256/72; בג"צ 610, 606/78 הנ"ל; בג"צ 390/79 הנ"ל; בג"צ 97/79; בג"צ 61/80 הנ"ל ולאחרונה בבג"צ 202/81, בפסק-דינו של חברי הנכבד השופט שילה. סוגיה זו גם נבחנה באופן מקיף במאמרו הנ"ל של פרופ' י. דינשטיין, במאמרו "ביקורת שיפוטית על פעולות המימשל הצבאי בשטחים המוחזקים" עיוני משפט ג (תשל"ג-ל"ד) 330, 334) ובמאמרו הנ"ל של E. NATHAN.

מכאן, מדוע לא אשוב ואדון בדברי הפרשנות העיקריים של הסימן האמור לפרטיהם ואסתפק בסיכומו של המקובל עלי לעניין זה. סיכום זה מתחייב, בין היתר, בשל העדר האחידות בדגשים, העולה במידה מסוימת מן הפסיקה של בית-משפט זה, מחד גיסא, ומחלק מן ההערות שנכתבו בשוליה, מאידך גיסא.

(ג) חובתו של הממשל הצבאי - המוגדרת בסימן 43 - עולה ומתגבשת, כמבואר כבר לעיל, מתוך עצם העובדה, שהוא כונן בשטח את שליטתו היעילה.

משהתפזר ערפל הקרב, והסתבר, כי השלטון הקודם ניגף והכוחות הצבאיים שדחקוהו מן השטח שולטים, בו - קמה מאליה החובה לנקוט את האמצעים המוכתבים לו על-פי האמור בסימן 43, והם:

(1)

החזרתם (כלשון המקור: RETABLIR) במידת האפשר של הסדר והחיים הציבוריים. (2) ההבטחה (כלשון המקור: ASSURER, להבטיח) במידת האפשר של הסדר והחיים הציבוריים. אין לעניין זה נפקא מינה, אם בשטח שולט עדיין הכוח הצבאי, שניהל את המערכה, או אם כוננה מסגרת ממשל מיוחדת, אשר המטלה המיוחדת שלה היא ניהולו של השטח; אולם מערכת מינהל קבועה ומתמשכת נתקלת, כמובן, במיגוון רב יותר של בעיות, הדורשות את פתרון, מזה שמולו ניצב הכוח הלוחם החולש על שטח פלוני, אשר משימתו העיקרית היא צבאית-מבצעית ולא מינהלית. לא יהיה גם מיותר לשוב ולהזכיר, כי החזרת הסדר והחיים לתקנם אינה חופפת את החובה להבטיח מטרות אלו: ההחזרה, ככל שהדבר דרוש, היא השלב הראשוני, וההבטחה של המטרות הנ"ל היא חובה נוספת ונפרדת, שאינה מתמצית בהכרח בכל מקרה בהחזרת המצב לקדמותו והיא קיימת גם אם המצב לא נשתנה לרעה בעת הלוחמה ולא היה כלל צורך להחזיר דברים לקדמותם. משמע, לעניין החובה להבטיח חיים ציבוריים, אין המדובר דווקא על פעולה חד-פעמית אלא בחובה מתמשכת, וממילא אין לקיימה אלא בהתחשב בנסיבות, המשתנות מעת לעת, ותוך מתן תשומת לב ראויה לצרכים, שהזמן גרמם ומוסיף לגרמם עם חלוף העתים. הנסיבות בהן מדובר אינן ביטחוניות דווקא אלא גם נסיבות כלכליות, תברואתיות, תעבורתיות וכדומה. החובה להחזיר דברים לקדמותם אינה יכולה על-כן להאפיל על החובה הנוספת, הצמודה לדינאמיקה של החיים.

מנסחיהן של התקנות, שהגדירו את החובות הנ"ל, לא נקטו לשון חדה והחלטית אלא נתנו דעתם מראש לקשיים האובייקטיביים, היכולים לנבוע מחילופי הממשל, שאירעו בעקבות מערכת צבאית, כאשר הרשות החדשה ממשיכה לתפקד כשלטון צבאי, שהוא זמני באופיו המשפטי. בשל כך הגדירו את החובות כחובות, המותנות במידת האפשרות המעשית לקיימן *"QU'IL EST POSSIBLE"* ("D'AUTANT"). מידת האפשרות של קיום החובות נמדדת לאור מכלול הנסיבות, היינו לא רק לפי צרכיו של השטח ולאורם, אלא גם לאור צרכיו הצבאיים

DR. E. RAUCH, THE CONCEPT OF MILITARY (השווה) - NECESSITY IN THE CONTEXT OF THE LAW OF WAR, FEDERAL MINISTRY OF DEFENCE BELLIGERENT OCCUPATION (BONN, 1979) 12 (על-ידי פרופ' י' דינשטיין במאמרו הנ"ל, בעיוני משפט ג) ותוך חיפוש אחרי איזון נאות ביניהם.

(ד)

בפעלו להחזרת הסדר והחיים הציבוריים ולהבטחתם - על השלטון הצבאי לכבד את הדינים הקיימים בשטח, אלא אם כן לחלוטין מן הנמנע לעשות כן (SAUF). PREVENTED EMPECHEMENT ABSOLU - UNLESS ABSOLUTELY

מה משמעותו של תנאי זה? כדברי פרופ' י' דינשטיין במאמרו הנ"ל, בעיוני משפט ב, בעמ', 509:

"מוסכם בדרך-כלל, שתואר-השם 'מוחלטת' אינו כה מוחלט, כפי שהוא נשמע, ואליבא דאמת אינו מעלה ואינו מוריד. הפירוש הנכון והמקובל הוא, ש'מניעה מוחלטת' קרי וכתוב 'צורך'."

הצורך בו מדובר הוא כאמור הצורך הצבאי, מחד גיסא, ושיקולים הומאניטאריים, מאידך גיסא, והמניעה המוחלטת יכולה על-כן לנבוע מאינטרסים לגיטימיים של השלטון הצבאי ושמירת הסדר הציבורי או מאינטרסים של דאגה לאוכלוסיה המקומית והבטחת חייה הציבוריים, והכול, כמובן, תוך איזון הוגן בין השיקולים, כאשר באינטרס הצבאי או בצורך הצבאי כשלעצמם לא יכול להיות כדי להתיר פגיעה חמורה בזכויות ההומאניטאריות. מסקנה דומה כלולה בדבריו של G. SCHWARZENBERGER SUPRA VOL. II AT 193, אשר למד מהכרעתו של בית הדין הבלגי-הגרמני המעורב, בפרשת עיריית אנטורפן (D'ANVERS V. GERMANY (1925 AT 716 VILLE AS ANY OTHER SUPPOSED), כי אין לפרש את הביטוי "מניעה מוחלטת" באופן מילולי, אלא יש לראותו כציווי, שקיומו יחסי ומותנה במכלול הנסיבות "ABSOLUTE IN INTERNATIONAL LAW". כדבריו:

THE WORD 'ABSOLUTELY' HAD TO BE INTERPRETED IN FUNCTIONAL TERMS, "היינו, המניעה לקיים את החוק כנוסחו הישן היא מוחלטת, אם מכלול התנאים והנסיבות דורשים התערבות חקיקתית כאמור למטרה שהיא לגיטימית לפי האמור בסימן 43.

המדריך הצבאי הבריטי סיכם עניין זה בצורה רחבה עוד יותר, היינו אף בלי לקבוע חובת איזון בין הצרכים, באמרו (AT 145, PARA. 523):

"IF THE EXIGENCIES OF WAR, THE MAINTENANCE OF ORDER, OR THE WELFARE OF THE POPULATION SO REQUIRE, IT IS WITHIN THE POWER OF THE OCCUPANT TO ALTER OR SUSPEND OR REPEAL ANY OF THE EXISTING LAWS. "בין הדוגמאות שהובאו שם נכללו כל ההוראות, המתייחסות ליחסי המסחר בין שטח הממשל הצבאי לבין ארץ האם של השלטון הצבאי, לרבות ביטול כל מחסומי המכס (AT 146, PARA. 530) כן הותרה שם הנהגתו כהילך חוקי של המטבע, המשמש בארץ האם של השלטון הצבאי, או אמצעים פיסקאליים דומים, ובלבד שמטרתם אינה טובתו של השלטון הצבאי ומדינתו בלבד, ובתנאי שכל אלו אינם מיועדים לפגוע בכלכלתו של השטח כדי להביא להתערבות המדינה (202/81) בו הוא מסכם ואומר (בעמ': 631-630):

"על השלטון החובה לכבד את החוקים שהיו בתוקף בעת הכיבוש בשטחים שנכבשו, אלא אם כן קיימת 'מניעה מוחלטת'. מה זאת 'מניעה מוחלטת'? מעיר E.H. SCHWENK במאמרו המקיף והממצה, בצדק, שצירוף מלים זה אין לו משמעות בהדבק הדברים, כי הרי הכובש בעל הסמכות העליונה לעולם לא יהיה מנוע מכיבוד חוקים שבתוקף אם ירצה בכך. E.H. SCHWENK מביא באותו מאמר דעותיהם של מלומדים רבים בנקודה זו. אף אחד מהם אינו גורס, כי החובה לכבד חוקים שבתוקף הינה אבסולוטית. לא נביא כאן אלא מקצת מהשקפותיהם: L.F.L. OPPENHEIM סבור, שמותר לשנות חוקים שבתוקף, אם השינוי נובע מהאינטרסים של הכובש או מצרכים צבאיים; E.H. FEILCHENFELD סבור, ששינוי מותר כשהוא 'מוצדק במידה מספקת'. דעה אחרת היא, כי 'צורך מוחלט' מהווה הצדקה לשינוי חוקים קיימים. הצד השווה נראה, כי כל עוד ששלטון הכיבוש שוקד על החזרת חיי ציבור תקינים או הבטחתם, אינו כפות לחוקים קיימים, במיוחד כשהמדובר בשטח חוקי המינהל וחוקים ציבוריים, להבדיל אולי מחוקים, הבאים להבטיח זכויות בסיסיות של האזרח.

אולי נביא את הדברים של המחבר המלומד E.H. SCHWENK עצמו (בתרגומי):

'... נראה כי סימן 43 מתיר (לכובש - י' ש') לשנות את החוקים האזרחיים והפליליים באותם עניינים בהם השינוי מוצדק על-ידי צורך של טובת האוכלוסיה או של העניין הצבאי (של הכובש)!'.

וכדבריו בסיכום (בעמ' 415):

'אף כי כוח החקיקה של הכובש הצבאי הינו מוגבל להלכה, כולל הוא למעשה סמכות לגבי כלל החיים האזרחיים של אוכלוסיית האויב, אם נמשך הכיבוש פרק זמן ניכר...'

מ"מ הנשיא זוסמן (כתוארו אז), אחרי שנותן הוא את דעתו על מאמרו הנ"ל של המלומד E.H. SCHWENK, מנסח את הדברים כדלקמן (בג"צ 1/337 (71) הנ"ל, בעמ': 582-581):

"כיבושו של שטח האויב מעניק למעצמה המחזיקה את הזכות לעשות את כל הדרוש למטרות המלחמה ולבטחון כוחותיה, וכמו שמבאר OPPENHEIM-LAUTERPACHT, בספרו על המשפט הבינלאומי, מהדורה ז', בסעיף 169, סמכותה לצורך כך היא כמעט מוחלטת..."

... אכן הכלל הוא, שהמחזיק ממשיך לנהל את עניני השטח המוחזק לפי חוקי הארץ כמו שעמדו בתקופת בזמן הכיבוש. אך לא נעלם מעיני חכמי המשפט הבינלאומי, שמקום שכיבוש צבאי נמשך עת רבה... חובתו של המחזיק כלפי האוכלוסיה האזרחית אפילו מחייבת אותו לשנות מן החוקים, שכן צרכי החברה משתנים במרוצת הזמן, והחוק חייב לענות על אותם הצרכים המשתנים."

מכל האמור לעיל אתה גם למד, מדוע כרך E.H. FEILCHENFELD בדבריו שצוטטו לעיל () (SUPRA, AT 49) את הסמכות להנהיג מיסוי חדש, המתחייב מצרכיו של השטח, בסמכות, המוקנית לשלטון הצבאי לפי סימן 43.

בהקשר זה יש משקל מיוחד ליסוד הזמן, ועל כך בהמשך.

(ה) צרכיו של כל שטח, בין זה הנתון לשלטון צבאי ובין אחר, משתנים בדרך הטבע עם חלוף הזמן וההתפתחויות הכלכליות המתלוות לכך.

כמבואר לעיל, לא ראו מנסחי התקנות להסתפק בהגדרתה של חובה, המתמצית בחזרת המצב לקדמותו. משך הזמן של קיום השלטון הצבאי עשוי להשפיע על אופיים של הצרכים, וההכרח בביצוע התאמות והיערכות חדשה עשוי לגבור ככל שאורך הזמן רב יותר. גירסתו

של PROF. G. VON GLAHN בחוות-דעתו שהוגשה לבית - משפט זה, לפיה אין כאילו כל יסוד לסברה, כי משך קיומו של השלטון הצבאי משפיע על אופיין של החובות ועל מירווח הסמכויות של השלטון הצבאי, אינה מתיישבת בשל כך עם אופיין של החובות והסמכויות, שהוקנו לשלטון הצבאי לפי מלותיו של סימן 43: אכן נכון הוא, כי הסימן אינו מביא בהוראותיו כללי התאמה או סיוג, הכרוכים באלמנט הזמן או מותנים בו, אך השפעתו של מימד הזמן עולה מכלל לא מן הנוסח, לפיו יש להמשיך ולהבטיח, במידת האפשר, את הסדר והחיים הציבוריים, כאשר הכוונה בעליל לסדר ולחיים הציבוריים בכל זמן נתון ולא רק במועד קובע אחד ויחיד. אלמנט הזמן גם משתלב בהכרעה בשאלה, אם מן הנמנע באופן החלטי להמשיך ולנהוג לפי החוק הקיים, או שמא הכרח להתאימו למציאות החדשה. במסגרת הפרשנות המשפטית לסימן 43 הודגשה על-כן לא אחת הזיקה בין יסוד הזמן לבין הלבוש, אותו ילבש קיום הוראותיו של סימן 43. מכאן כי אלמנט הזמן הוא גורם משפיע על מירווח הסמכויות, בין אם שוקלים את צורכי הצבא ובין אם שוקלים צורכי השטח, או כאשר מעצבים את האיזון בין השניים.

ההתייחסויות לנושא הזמן בספרות המשפטית הן רבות, ואזכיר כדוגמא רק את דברי LOENING במחקרו הנ"ל REVUE DE DROIT INTERNATIONAL ET DE IV) LOIS COMP. TOME 632-634, השם שם דגש על משך קיומו של השלטון הצבאי: אם מדובר בתקופה קצרה של שלטון צבאי, די בנקיטת אמצעים מינימאליים, שנועדו להבטיח את הביטחון וצורכי הלחימה. אולם אם המדובר על משך זמן ארוך יותר, יש לתת, לדבריו, את הדעת במיוחד לצורכי האוכלוסיה. D.A. GRABER, SUPRA, AT 290. מציינת העדרן בתקנות האג של הוראות ספציפיות בתחומים רבים, ובהקשר זה היא מוסיפה, כי כאשר השלטון הצבאי ממושך יותר, מחובתו, כדבריה -

"TO ASSUME FULL GOVERNMENTAL BURDENS"

דבריו של PROF. J. STONE בנושא שלפנינו הוזכרו כבר, ומן התיזה שלו ניתן ללמוד, כי משך הזמן יוצר, מבחינת היקף החובה והסמכויות הנובעות מכך, תהליך הדרגתי של השוואה בין מעמדו של השלטון הצבאי לבין מעמדו של השלטון הקודם.

(337/71) הנ"ל, מפנה פרופסור י' דינשטיין (בעיוני משפט ב,

בעמ' 511), גם כן, אל החקיקה של הממשל הצבאי הבריטי משנת 1918 ואילך.

כפי שראינו לעיל, נמנע השלטון האמור משינויים של הדינים העותמניים, אך כעבור כשנתיים חייבוהו, ככל הנראה, צורכי המינהל הצבאי וצורכי האוכלוסיה גם יחד בהנהגת שינויים, לרבות מיסוי חדש, וכבר פירטנו עניין זה לעיל (השווה: ADMINISTRATION OF N. BENTWICH, "THE LEGAL PALESTINE UNDER THE BRITISH MILITARY OCCUPATION" THE (BRITISH. (YEAR BOOK OF INTERNAITONAL LAW (1920-21)) 139, 145-146

(337/71) הנ"ל, בעמ' 582, לפיהם:

"החיים אינם עומדים במקום, ושום שלטון, בין מחזיק ובין אחר, אינו ממלא את חובתו כלפי האוכלוסיה כראוי אם הוא מקפיא את מצב החקיקה ונמנע מלהתאימו אל צרכי הזמן."

מקובלות עלי הערותיהם, השונות בנוסחן, של פרופ' י' דינשטיין (בעיוני משפט ב, בעמ' 510-509) ושל השופט ע' נתן (E. NATHAN, SUPRA AT 109, 165), לפיהן אין להציב טובתה של

האוכלוסיה כאמת המידה היחידה, אלא יש לשלבה בשיקולי הצורך הצבאי ולאזנה יחד עמה. אך במקרה שלפנינו מקיים השינוי החקיקתי, שהוא נושא הדיון, גם דרישות אלו: אין ספק, כי לשלטון הצבאי אינטרס צבאי ישיר וברור במניעת התמוטטותה של כלכלת האזור, והוא יעשה, בין היתר, כל שביכולתו כדי למנוע במידת האפשר את צמצום הסחר או התפתחותו של חוסר עבודה. הניתוק משווקים קיימים, בייחוד אלו שנוצרו בעת השלטון הצבאי, יש לו השפעה ישירה על רמת ההכנסה וממילא על רמת החיים; חוסר עבודה הוא גורם מתסיס ומערער מבחינה ביטחונית, ושתי התופעות הללו גם יחד הן מבין אלו ששלטון צבאי, השוקד הן על טובתו של השטח ואוכלוסייתו והן על טובת ענייניו הביטחוניים, ישתדל למנען - ככל שהדבר אפשרי ובר-ביצוע. על אחת כמה וכמה סביר הדבר לגבי שלטון צבאי כמו הישראלי, של רק שאינו מעשיר קופתו מהכנסותיו מן השטח, אלא הזרים ממשאביו לתוך השטח (י' ליפשיץ, ההתפתחות הכלכלית בשטחים המוחזקים, 1967-1969 (מערכות, תש"ל); CIVILIAN THE ADMINISTERED TERRITORIES 1972/1973 - DATA ON ACTIVITIES IN JUDEA AND SAMARIA, THE GAZA STRIP AND NORTHERN SINAI (COORDINATOR OF GOVERNMENT PERATIONS IN THE ADMINISTERED TERRITORIES, MINISTRY OF DEFENCE) P. 14 SURVEY OF THE (ADMINISTERED TERRITORIES 1967-75 (MINISTRY OF DEFENCE) 5, 10

פרופסור י' דינשטיין מציין (בעיוני משפט ב, בעמ' 511), כי אמנם לא קיים בפראקטיקה קריטריון אובייקטיבי להבחנה בין דאגה כשרה לבין דאגה פסולה לאוכלוסיה המקומית. אולם ברוב המקרים יכול הקריטריון להיות פשוט למדי, והוא, האם השלטון הצבאי חדור אותה הדאגה לגבי האוכלוסיה שלו ומאמץ את האמצעים, שהוא נוקט בשטח הממשל הצבאי, גם בתחומו. אינני סבור, כי אמת מידה זו היא ממצה, ודומה כי פרופ' י' דינשטיין גם לא ראה אותה ככזאת, שהרי ייתכנו מצבים, בהם דורשים תנאי השטח ונסיבותיו המיוחדות אמצעים חקיקתיים שאינם דרושים, אותה שעה או בכלל, במדינת האם, אך לצורך ענייננו די גם באמת המידה הנ"ל כדי להצביע על סבירותו של השימוש בכוחות, שהוענקו בסימן 43, כדי להנהיג מס ערך מוסף: לא מדובר כאן על מיסוי שרירותי יוצא דופן אלא על הנהגתו של אמצעי פיסקאלי בעל מגמות חיוביות, שהונהג אותה שעה ממש גם בישראל.

לשם הסרת ספק אוסיף, כי אימוצו של המבחן הנ"ל בא כדי להוסיף על האמור לעיל, היינו הוא מצטרף כשיקול נוסף למסקנה, לפיה פגיעה בכלכלה של השטח, על-ידי ניתוק כוח העבודה שלו והסחר שלו מסביבתו בתנאים המדיניים הקיימים, פוגעת באוכלוסיה ויוצרת - אותה שעה ממש ובמקביל - גם סיכון ביטחוני מובהק. זויות ראייה כגון זו באה לידי ביטוייה - לפחות מבחינת הצהרת הכוונות - ב - - - TERRITORIES THE ADMINISTERED 1967/1971 - DATA ON CIVILIAN ACTIVITIES IN JUDEA AND SAMARIA, THE GAZA STRIP AND NORTHERN SINAI (COORDINATOR OF GOVERNMENT OPERATIONS IN THE ADMINISTERED TERRITORIES, MINISTRY OF DEFENCE) 76 מקום שם נאמר (AT 8):

"THE SIX DAY WAR ABOLISHED TO ALL INTENTS AND PURPOSED THE 'GREEN LINE' THAT IN THE PAST DEMARCATED THE ISRAELI SECTOR FROM THE ADMINISTERED TERRITORIES. NATURALLY AND UNAVOIDABLY, THESE AREAS ARE BECOMING DEPENDENT UPON ISRAEL FOR ALL THEIR ECONOMIC AND SERVICE NEEDS. AS LONG AS THIS SUTUATION CONTINUES...IT WILL BECOME HARDER AND HARDER TO PRESERVE A STANDARD OF LIVING THAT DIFFERS MARKEDLY IN THE TERRITORIES FROM THAT IN ISRAEL. IF ONE WANTS TO PREVENT A PONTENTIAL OUTBREAK OF SOCIAL UNREST THE ONLY WAY IS TO WORK CONSISTENTLY TO RAISE THE STANDARD OF LIVING AND THE STANDARD OF SERVICES...כאמור כבר, הבטחת זכויותיה של האוכלוסיה לפי סימן 43 אינה מושגת רק על-ידי המיסוי בשטחים, אלא מתלווית

בהזרמת משאבים מישראל (ר' מרון, כלכלת השטחים המוחזקים 1977-78 (בנק ישראל, מחלקת המחקר, 1980), י' ליפשיץ בספרו הנ"ל, בעמ' 111). בשל כך מודגשת הרלוואנטיות של המסקנות, שהוגשו לאוצר בשנת 1972 על-ידי הוועדה בראשות כבוד השופט אשר, אשר בעקבות המלצותיה הונהג מס הערך המוסף בישראל:

"צרכיה הבטחוניים והסוציאליים של המדינה אינם מאפשרים צמצום דראסטי בהוצאות. ניתן אף לחזות שצרכים אלו יגדלו בעתיד הקרוב.

במצב זה הכרחי לחפש משאבים שיבטיחו את ההכנסה הדרושה בלי לפגוע ברצון האוכלוסיה לעבוד ולייצר."

51. לאור דבריה של "ועדת אשר" הנ"ל, מתחייבות כאן, ממילא, גם מלות הסבר על מהותו ומגמתו של מס הערך (הבלו) המוסף.

המונח הכלכלי "ערך מוסף" מבטא את תוספת הערך, אותה תורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת הערך האמורה בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל (הצעת חוק מס ערך מוסף תשל"ה-1975). במס האמור חויב בישראל (ולפי הצו המקביל גם בשטחים) כל בעל עסק וכל נותן שירות. נכללו במסגרת זו גם בעלי מקצועות חופשיים וכל אדם - למעט עובד שכיר - העושה מלאכה או עסק או נותן שירות בתמורה. כפועל יוצא מאופיו של המס חויב כל עוסק בניהול רשומות וחשבונות לפי היקפו וסוגו של העסק; עוסק זעיר חויב בניהול חשבונות אלמנטארי בלבד, אך ככל שהיקף העיסקאות גדול יותר, נדרש ניהול חשבונות מתוחכם יותר. על בסיס התמורה מחשב העוסק את המס, שהוא חייב בו, והוא זכאי לנכות ממנו את הסכומים, ששילם כמס ערך מוסף ברכישותיו או בשירותים שקיבל. כן זכאי העוסק לנכות את המס, ששילם בעת ייבוא טובין לצורכי העסק. זכויות כנ"ל עומדות לעוסק בשטחים המוחזקים, כמובן, גם לגבי טובין, שנרכשו בישראל או יובאו דרך ישראל וחויבו שם במס כמקובל.

פשיטא, כי מערכת החישובים, הנוהגת בישראל לפי הוראות המיסוי הנ"ל, הייתה מביאה מיניה וביה לפער, המחייב צעדי מגן פיסקאליים או אחרים, לולא היו הרצף הטריטוריאלי ותנועת הסחר החופשית מלווים גם בזהות בהוראות המיסוי העקיף המתוארות.

לאור בסיסו הרחב של המס - ואופיו כרפורמה במערכת המסים - הוא לווה גם בשינויים מהותיים במערכת המיסוי העקיף, שהייתה קיימת בישראל בעת הנהגתו, ואשר זו שבשטחים הושוותה אליה עוד בסוף שנות השישים ובראשית שנות השבעים (ראה: מאמרו הנ"ל של עו"ד מ' הרצברג וסקר השטחים 1972-73 (SUPRA, AT 82).

המס הונהג אחרי בדיקה השוואתית מקיפה, כי הוא הונהג גם בארצות השוק המשותף ובארצות אחרות באירופה, באפריקה הצפונית ובאמריקה הדרומית.

ועדה של הכנסת, שסיירה בשנת 1971 בארצות אירופה בהן חל המס, סיכמה דעתה, כי המס האמור כשיטת מס עקיפה (73 ד"כ (תשל"ה) 2420):

"היא ההוגנת, הצודקת והיעילה מכל מסי העקיפים הקיימים והידועים בעולם. היא מעודדת יצוא והשקעות והיא מסוגלת למנוע עיוותים ואפליות ולהיות נייטרלית כלפי גורמי המשק ופעילותם."

רשויות האוצר ראו במס מכשיר מרכזי להשגת היעדים של המדיניות הכלכלית ושל המדיניות הפיסקאלית בפרט (דברי הכנסת, שם). המציין אותו מבחינת תכונותיו הוא פשטות הפעלתו - בשל שיעורו האחיד, היותו מס כללי, המוטל כאמור על בסיס רחב, תרומתו ליצוא

ולהקשעות וחוסר האפליה בין ענפי הכלכלה, העולה ממנו. בשל השתלבותה של ישראל בשוק המשותף ייחסו חשיבות מיוחדת להנהגתו כתופעת לוואי לביטול חומות המכס בין ארצות השוק לישראל, דבר שהוא כמובן גם בעל השלכה ישירה על השטחים:

ההשתלבות של ישראל בשוק והפחתת המכסים שבעקבותיה חייבו ממילא - במצב המדיני והכלכלי הקיים - גם הטלת המס האמור, הנוהג בכל ארצות השוק, ושינוי המכסים, עובדת השילוב הכלכלי - כמניע מחייב להטלת המס - היה, כמובן, גורם דומיננטי בכל הכרעה, שהיא בעלת השלכות על יחסי הכלכלה בין ישראל לשטחים.

52. (א) המטרות הפיסקאליות שהוצגו לעיל מחייבות התייחסות אל הנתונים הכלכליים של השטחים המוחזקים. אך מובן, שהכוונה לסימני ההיכר העיקריים, כי אין אפשרות לקיים עיון ודיון ממצים בסוגיה כגון זו בפסק - דינו של בית-משפט זה.

חוות הדעת של PROF. G. VON GLAHN התייחסה לעניין הזיקה הכלכלית בין ישראל לשטחים, אך, לצערי, לא ניתן היה ללמוד מדבריו, מנין שאב את המידע, אשר שימש אותו לצורך מסקנותיו. בדבריו מבטל הכותב את משמעותה של הטענה בדבר קיומה של תלות כלכלית של השטחים בישראל או של זיקה כלכלית הדוקה במיוחד בין ישראל לשטחים, ודומה כי כל מי שירצה להשכיל מן הנתונים, המובאים בחוות הדעת, יסבור, כי אין, למעשה, יותר מאשר תנועה של כוח עבודה ומסחר בין השטחים המוחזקים לישראל ותו לא.

תמונה כמתואר אינה נאמנה למציאות.

(ב) לשם הצגה כללית ומסכמת של התהליכים, מן הנכון יהיה לפנות אל מערכת הנתונים, כפי שהתגבשה ערב הנהגתו של מס הבלו המוסף ב-1976.

מציינת בקשר לכך הסקירה על השטחים המוחזקים 1967-75, (שם, עמ' 2):

"בתקופה הנזכרת אפיין את משק השטחים - קצב צמיחה מהיר ביותר.

קצב גידול התוצר הלאומי הגלמי שהגיע כדי 18 אחוז לשנה בממוצע, היה

גבוה מקצב גידול של הרבה משקים בעולם. כתוצאה משיפורים טכנולוגיים, שינוי שיטות והרגלי עבודה, הכנסת חומרים חדשים ומיכון מודרני בענפי ייצור רבים, לרבות בחקלאות, גדל התוצר המקומי למועסק כדי 12 אחוזים בממוצע לשנה.

הגידול בהכנסה והרווחיות חסרת התקדים בענפי הייצור וכן גידול היקף העבודה בישראל - הביאו לגידול הצריכה הפרטית לנפש בממוצע של 11 אחוזים לשנה (גידול בולט בהשוואה למדינות רבות ומפותחות).

הקשר שנוצר בין משק השטחים המצומצם והמשק הישראלי המפותח, הלך והתהדק משך שמונה השנים. כתוצאה מכך גדלו מדי שנה היבוא והיצוא מהשטחים. היצוא, אשר יצא שרותי העבודה לישראל הינו המרכיב העיקרי בו, גדל מדי שנה ב-28 אחוזים בעוד שהיבוא לשטחים (עיקרו מישראל) גדל בכ-19 אחוז בממוצע לשנה.

כתוצאה מביקוש גובר לעובדים בישראל ובשטחים מאז 1968, חוסלה האבטלה וגדל מספר המועסקים בשטחים ב-6 אחוז בממוצע מדי שנה. כתוצאה מכך גדל בהתמדה שכר העבודה לשכיר ב-15 אחוזים בממוצע לשנה, כאשר עליית שכרן של שכבות האוכלוסיה הבינוניות בשטחים תרמה ליתר שוויון בחלוקת ההכנסה."

נבחן עתה תהליכים אלה בפירוט רב יותר.

השפעתה של ישראל על כלכלת השטחים הייתה והינה משמעותית מבחינת רווחת האוכלוסיה, וסימן ההיכר הבולט שבה הוא, כאמור, הגידול וההתרחבות, שהיא הביאה לכלכלת השטחים (א' ברגמן, צמיחה כלכלית בשטחים המוחזקים 1968-1973 (ירושלים, 9) 1974). כך שולש התל"ג ביהודה ושומרון כבר עם חלוף השנים 1968-72, וברצועת עזה הייתה תוצאה זו אף מודגשת עוד יותר. עקב פעולות מודרניזציה בשיטות העיבוד ובטכנולוגיה עלתה התפוקה החקלאית ב 12% לשנה לערך, וחשיבותו היחסית של הנתון הזה היא רבה, כי התוצר החקלאי היווה, למשל בשנת 1972, 37% מן התפוקה הכללית. הגידול במוצרי החקלאות נבע, כאמור, במידה מכרעת, מן הסיוע הישראלי והחידושים שהונהגו מכוחו. כך ניתן, למשל, לציין, כי כמות הטרקטורים עלתה ביהודה ושומרון מ-459 ב-1968 ל-1898 בשנת 1979 ובעזה ממספר קטן ביותר השואף לאפס בשנת 1968 ל-418 בשנת 1979.

MILITARY GOVERNMENT IN THE TERRITORIES ADMINISTERED BY ISRAEL (1967-1980, SUPRA, AT 449). תעשייתה של יהודה ושומרון לא הייתה מפותחת בשנת 1967 עם כינון שלטון צה"ל, והיא ייצגה אך 8% מתעשיית ירדן. בשנות השלטון הצבאי נתקיים גידול יחסי והדרגתי ב 15% לשנה (מ- 43,000,000 ל"י בשנת 1968 ל - 75,000,000 ל"י בשנת 1972), וגידול זה שמר על מעמדה של התעשייה. מספר העובדים בתעשייה גדל בתקופה המקבילה מ-2,000 ל-7,000, וגם הייצור התעשייתי גדל (רבעון הסטטיסטיקה בשטחים, כרך 46, 52) ISRAEL CBS STATISTICAL ABSTRACT OF ISRAEL (1973, NO. 24, - III 3) (1973) 473 (JERUSALEM, 1974). אותה עת גם החלו קשרים של קבלנות-משנה בין התעשייה הישראלית לתעשייה בשטחים. כן הוקמו תעשיות בהשקעה ישראלית ישירה, וניתנו מלוות סיוע לתעשייה.

נתון שלישי בעל משמעות הוא בכך שההכנסות משכר עבודה בישראל (REVENUES) (INCOMING) קיוו חלק נכבד בתל"ג (למשל - 30% בשנת 1973).

M. NISSAN, ISRAEL (AND THE TERRITORIES, 1967-1977, TURTLEDOVE PUBL. (1978) 188. כאן המקום להזכיר, כי בעקבות מלחמת 1967 עלה שיעור האבטלה בשטחים ל 30%. תופעה זו נשתנתה עד מהרה, בעיקר עקב העסקת עובדים בישראל (א' ברגמן, בספרו הנ"ל, בעמ, 34), וזאת כפועל יוצא ישיר מהסרת איסורי התנועה ויצירת מעבר חופשי מישראל לשטחים ולהפך:

האבטלה נעלמה כתוצאה מכך (M. NISSAN, SUPRA, AT 127).

לאור מערכת הנתונים הכלכליים כונן יחסי הסחר בין ישראל לשטחים על - ידי 127 M.: NISSAN, SUPRA AT

"A DE FACTO COMMON MARKET BETWEEN ISRAEL AND THE ADMINISTERED TERRITORIES". אגב, לפי האמור ב - M. NISSAN, SUPRA יותר ממחצית היצוא של השטחים לישראל לבש צורת יצוא של מוצרי תעשייה ולא של מוצרים חקלאיים.

הווה אומר, יוצאו טובין, עליהם חלים צווי הבלו המוסף, שהם נושא עתירות אלו.

M. NISSAN מוסיף בקשר לכך (AT 189, NOTE 28):

IT IS IMPORTANT TO NOTE THAT, IN FACT, MORE THAN ONE-HALF OF WEST BANK EXPORT TO ISRAEL WERE INDUSTRIAL - NOT AGRICULTURAL - PRODUCTS. THIS SUGGESTS THAT THE CLASSIC "COLONIALIST MODEL" APPLIES ONLY AT A VERY GENERAL LEVEL. "עיקרו של דבר, ישראל הפכה לשותף עיקרי בסחר עם השטחים.

מכאן לביטויים המוחשיים של ההתפתחות ברמת החיים בשטחים: בשנת 1966/67 הגיעה ההכנסה השנתית הממוצעת לראש ביהודה ושומרון לסך של 200 דולר, וכבר בשנת 1972 היה הסכום המקביל 300 דולר (M. BRUNO ISRAEL POLICY IN THE ADMINISTERED TERRITORIES IN I. HOWE & C. GERSHMAN, ISRAEL, THE ARABS AND THE MIDDLE

255-256 (EAST NEW YORK, 1972). אגב, בעניין הגידול בבעלות על מצרכים ביתיים בשטחים ניתן לעיין ב- 448, 499, SUPRA. AT 442, MILITARY GOVERNMENT,

נשוב לניתוחיו של M. NISSAN כדבריו (AT 129):

"THE GENERAL ECONOMIC PROSPERITY IN THE TERRITORIES WAS DUE CONSIDERABLY TO CLOSE TRADING TIES WITH ISRAEL - AND WAS NOT BASED PRIMARILY ON DOMESTIC DEVELOPMENT. THE RISE IN THE ARAB STANDARD OF LIVING AND A CHANGE LIFESTYLE, BASED ON ECONOMIC PROSPERITY, WAS GROUNDED INSECURELY ON THE ACCESSIBILITY OF ISRAEL EMPLOYMENT AND PRODUCTS. "הנני מפנה למלה INSECURELY, שהשלכתה על הנושא שלפנינו, בתנאים הקיימים, ישירה ביותר, ככל שמדובר על שינוי בזרימת הסחר וכוח העבודה.

התמונה הראשונית המתוארת לא נשתנתה גם בעקבות מלחמת יום הכיפורים, היינו ערב הנהגת מס הבלו המוסף בשטחים. אומר, AT 150, SUPRA: M. NISSAN

"THE WAR DID NOT UPSET THE PATTERN OF INTENSIVE TRADING TIES BETWEEN ISRAEL AND THE TERRITORIES WHOSE ECONOMIES WERE, BY THEN, CLOSELY INTEGRATED AND MUTUALLY DEPENDENT. IN 1975, 83 PER CENT OF THE AREAS' TRADE (IMPORTS AND EXPORTS) WAS WITH ISRAEL AS OPPOSED TO 73 PER CENT IN 1972 NEARLY 90 PER CENT OF THE AREAS FOREIGN PRODUCTS WERE IMPORTED FROM ISRAEL IN 1973 AND THIS FORMED APPROXIMATELY ONLY FIVE PER CENT OF ISRAEL'S FOREIGN TRADE. THE BENEFIT OF CLOSE TRADING RELATIONS MAINTAINED ITS ECONOMIC VALUE OVER TIME. "מערכת הנתונים המוצגת לעיל מצביעה על תלות רבתי של כלכלת השטחים בזו של ישראל, וממילא מובן, כי כל ניתוק של הכלכלות, כל עוד ישראל שולטת בשטחים - אם היה בכלל בר-ביצוע לאור הרצף הטריטוריאלי והמשך התנועה החופשית - עלול היה להיות בעל תוצאות הרסניות מיידיות על כלכלת השטחים ועל רווחת אוכלוסייתם. הפסקת התנועה החופשית הייתה מביאה להשלכות מיידיות חמורות עוד יותר מבחינת כוח העבודה בשטחים ומבחינת גורמי הסחר והתעשייה.

(ג) סיכומו של דבר, לאור המציאות הכלכלית, הנובעת ממסכת נתונים מדינית (הממשל

הצבאי) וגיאוגרפית (הרצף הטריטוריאלי), וכרוכה במישרין בהיקפן היחסי של המערכות המשקיות ובמאפייניהן ובמגזרים הכלכליים המרכיבים אותן (החקלאיים, התעשייתיים והתעסוקתיים), נקשרה כלכלת השטחים בטבורה לכלכלתה של ישראל. על-כן הוחלט עוד עם ראשית כינונו של הממשל הצבאי, כי אין לקיים ניתוק בין הכלכלות (ראה: י' ליפשיץ, בספרו הנ"ל), שישען כביכול על קווי שביתת הנשק מלפני יוני 1967. ניתוק כאמור היה פוגע באפשרות להחזיר את החיים לתקנם ומונע קיום אפקטיבי של החובה בדבר הבטחת ה - VIE .PUBLIQUE.

(ד) כפועל יוצא ננקטו עוד מראשית הממשל הצבאי צעדים להשוואת היקפם של המסים העקיפים. סבירה על-כן טענת המשיבים, כי ההתפתחויות הכלכליות במשקי החוץ, אתם מקיימים ישראל והשטחים קשר כלכלי הדוק, לא יכלו לפסוח על כלכלות השטחים. משנוכחו לדעת, שמתחייבת הנהגת מס ערך מוסף בישראל, לא ניתן היה להחזיר את הגלגל אחורה מבלי לפגוע בביצוע נאות של החובה, הנובעת מן האמור בסימן 43. לנסיבות כגון אלה גם כוונו דבריו של (E.H. FEILCHENFELD (49 SUPRA, AT) :

"IF THE OCCUPATION LASTS THROUGH SEVERAL YEARS THE LAWFUL SOVEREIGN" WOULD, IN THE NORMAL COURSE OF EVENTS, HAVE FOUND IT NECESSARY TO MODIFY TAX LEGISLATION. A COMPLETE DISREGARD OF THESE REALITIES MAY WELL INTERFERE WITH THE WELFARE OF THE OCUNTRY AND ULTIMATELY WITH "שילוב וכריכה של כלכלות - תוצאותיהן לטוב ולרע; וכפי שמצאו ביטוין בהתפתחות ובשינויים ברמת החיים, כך גם חייבו הקפדה על הכוונת ההתפתחויות הפיסקאליות באופן מקביל. זה אשר נעשה לגבי מכסים ומסים עקיפים בעבר, וכך התחייב הדבר עם הנהגתו של מס ערך מוסף בישראל.

משמע, התפתחויות כלכליות או פיסקאליות, שהן בעלות משמעות בישראל, משפיעות, במישרין, לחיוב ולשלילה, על השטחים, וטובתה של אוכלוסיית השטחים וצרכיה של ישראל גם יחד משפיעים - בצורה שאינה ניתנת להפרדה יעילה וברורה - על ההכרעה בשאלה, אם יונהגו אמצעים פיסקאליים מקבילים ובזמניים בישראל ובשטחים. דרך ההתמודדות עם בעיות כלכליות בישראל לא יכולה, ככל הנראה, להיעצר בקו התיחום הישן מלפני 1967, הפתוח כיום למעבר אנשים וסחר, וכלכלה נתמכת, הנשענת על כלכלתה של ישראל מבחינות רבות ומגוונות, תושפע מיידית לרעה, אם ייעשה ניסיון להחזיר את יחסי הכלכלה למצבם מלפני 1967. לאור האמור לעיל, אין לשלול הערכותיהן של הוועדות. שנתמנו כדי לבדוק את הצורך בהנהגת מס בלו מוסף, כפי שהן מוצגות בתשובת העותרים.

גישה דומה גם אומצה על ידי ה - ISRAEL NATIONAL SECTION OF THE INTERNATIONAL COMMISSION OF JURISTS, בפרסומה THE RULE OF LAW IN THE TERRITORIES ADMINISTERED BY ISRAEL, 1981 AT 94-95, מקום שם נאמר:

"IMMEDIATELY PRIOR T THE INTRODUCTION OF VAT IN ISRAEL IN 1975 THE" QUESTION AROSE AS TO WHEHTER A SIMILAR ARRANGEMENT WAS NECESSARY IN THE REGION IN VIEW OF THE CLOSE ECONOMIC TIES THAT HAD DEVELOPED OVER THE YEARS BETWEEN ISRAELIS AND THE LOCAL PUPULATION. IN ORDER TO EXAMINE THIS QUESTION, TWO COMMITTEES OF ECONOMISTS WERE SET UP, ONE BY THE MISISTRY OF DEFENCE AND THE OTHER BY THE MINISTRY OF FINANCE. BOTH THESE COMMITTEES CAME TO THE CONCLUSION THAT THE SAME ARRANGEMENT IN THIS REGARD SHOULD APPLY TO BOTH ISRAEL AND THE REGION, PRIMARLLY TO AVOID CAUSING ECONOMIC HARM TO THE CERCHANTS AND TRADERS IN THE REGION. MORE PARTICULARLY, IT SEEMED TO THE

COMMITTEES THAT IF SUCH AN ARRANGEMENT WERE NOT APPLIED IN THE REGION, THE FOLLOWING RESULTS WOULD ENSUE: (A) EXPORTERS IN THE REGION WOULD NOT BE ENTITLED TO RECOUP THE VAT IN THE SAME WAY AS ISRAELI EXPORTERS. (B) ISRAELIS ACCUSTOMED TO PURCHASING GOODS OR SERVICES IN THE REGION WOULD CEASE TO DO SO BECAUSE THEY COULD NOT DEDUCT FROM THE VAT CHARGEABLE ON THEIR SUBSEQUENT TRNSACTIONS THE TAXES, OTHER THAN VAT, THAT HAD BEEN PAID BY THE RESIDENTS OF THE REGION. CONSEQUENTLY, THE ISRAELIS WOULD LOOK FOR ALTERNATIVE SOURCES IN ISRAEL SO AS TO OBTAIN SUCH TAX BENEFITS. (C) RESIDENTS OF THE REGION ACCUSTOMED TO PURCHASING GOODS OR SERVICES IN USRAEL WOULD PAY THE VAT IN ISRAEL, BUT WOULD NOT BE ABLE TO OFFSET SUCH TAX ON A SUBSEQUENT TRANSACTION IN THE REGION. AS A RESULT, THEY WOULD EFFECTIVELY BE MAKING A SMALLER PROFIT THAN THEIR COUNTERPARTS IN ISRAEL, PARTICULARLY WHERE THE SALE PRICE IS FIXED. (D) ALL ISRAELI GOVERNMENT COMPANIES ARE PROHIBITED FROM FURCHASING GOODS AND SERVICES OTHER THAN THOSE INCLUDED IN THE VAT SYSTEM. AS THE ACTIVITIES OF GOVERNMENT COMPANIES IN ISRAEL ARE VERY EXTENSIVE, GREAT HARM WOULD BE CAUSED TO THOSE RESIDENTS IN THE REGION WHO HAD BEEN SELLING THEM GOODS AND SERVICES. (E) VAT WAS INTRODUCED IN ISRAEL WITHIN THE FRAMEWORK OF REFORM OF INDIRECT TAXATION, AND, AS A RESULT OF ITS INTRODUCTION, MANY OTHER INDIRECT TAXES, ESPECIALLY PURCHASE TAX, WERE SUBSUQUENTIALLY REDUCED. THEREFORE, HAD VAT NOT BEEN INTRODUCED IN THE REGION, INDIRECT TAXES THERE WOULD HAVE BEEN APPRECIABLY HIGHER THAN IN ".ISRAEL

53. (א) על אזור יהודה והשומרון חלו, כבר בעת כניסת צה"ל בשנת 1967, חוקי מסגרת, שהתירו הטלתם של בלו ומסים עקיפים על אי-אלו מוצרים מקומיים ומוצרים מיובאים. חוקי המסגרת הותירו פתח לקביעת סוגי טובין נוספים, עליהם יוחל המס מעת לעת, ולשינוי שיעוריהם. מאידך גיסא, לא נהג אז בשטחים המוחזקים מס כדוגמת מס הבלו המוסף.

(ב) זמן קצר אחרי כינון שלטון צה"ל בוטלו חומות המכס בין השטחים לבין ישראל, ושיעורי המסים העקיפים והמכסים בשטחים הושוו לאלו החלים בישראל. בו זמנית נפתחו יחסים כלכליים דו-סיטריים הדוקים, שביטויים, בין היתר, בתנועת סחר וכוח עבודה.

(ג) לא הוכח קיומו של כלל מנהגי של המשפט הבינלאומי הפומבי, האוסר בכל הנסיבות שינויים חקיקתיים במיסוי הקיים, ואל הוכחה פראקטיקה, המקובלת בתורת דין, המאמצת את הפירוש של הוראותיו של סימן 48, לפיו יש ללמוד מן ההן שבו על לאו לגבי כל סמכות נוספות בתחום המיסוי. נהפוך הוא, לא מעטים הפרשנים, הנוקטים היפוכה של הגירסה, שהוצגה על-ידי העותרים, ועיקרו של דבר, מיגוון הדעות בין הפרשנים הוא מהותי. אין ממילא רוב או רוב מכריע, התומך בתיזה הפרשנית, שהובאה לפנינו על - ידי העותרים.

(ד) אף בין הפרשנים, שדעותיהם קרובות לאלו שהוצגו על ידי העותרים, יש המאבחנים בין מסים ישירים לבין מסים עקיפים ורואים את מירווח פעולותיו של השלטון הצבאי לגבי אלו האחרונהים כרחב ביותר.

המשפט הבינלאומי המנהגי אינו כולל איסור בדבר הסרת חומות המכס, ובלבד שאין מטרתה של הפעולה פגיעה במשק של השטח המוחזק.

(ה) יש מבין הפרשנים הרואים באמור בסימן 43 יסוד לחקיקה פיסקאלית מחדשת, אם תנאי השטח מחייבים סטייה מן הקיים ואימוץ כללים חדשים, לצורך קיום המטרות, המוצבות

בפני השלטון הצבאי, לאור האמור ברישא לסימן 43.

(1) לאור מערכת נתונים זו לא ראינו לשלול טענתם של המשיבים, כי הנהגתו של מס ערך מוסף בישראל חייב כפועל יוצא גם הנהגתו של מיסוי מקיל בשטחים המוחזקים, היינו, כי הפתרון הפיסקאלי שננקט התחייב ממערכת הנתונים הכלכלית, שלפניה ניצב השלטון הצבאי, וכיהיה בגדר אמצעי חיוני במציאות המדינית הקיימת, כדי לאפשר המשכו של מצב, הטומן בחובו מכלול תופעות כלכליות חיוביות, החשובות ביותר לשטחים ולאוכלוסייתם במצב הנתון, וכי, עיקרו של דבר, אין לשלול את הטענה, כי הגישה ההפוכה, בה תומכים העותרים, עלולה להביא לפגיעה כלכלית קשה בשטחים ובאוכלוסייתם, שהיתה גוררת אחריה גם סיכונים בטחוניים.

סבירותה של הגישה של העותרים לא נסתרה, ולאור הסקירה המקיפה של כללי המשפט הבינלאומי המנהגי בכלל ותקנות האג בפרט, לאור התפתחותם, פירושם והפראקטיקה שהתפתחה בעקבותיהם, לא ראינו מקום לשלול את חוקיותה של הדרך שננקטה.

54. העותרים גם העלו את הטענה, כאילו יש באמור בסימן 64 לאמנת ג'נבה הרביעית מ-1949 כדי לאסור הטלת סנקציות פליליות בשל אי קיום החובות לפי צווי הבלו והמוסף. הרחבנו לעיל את הדיבור בעניין האבחנות, לצורך ערכאה זו, בין כלל הסכמי לבין כלל מנהגי של דיני המלחמה; אולם לו אף נפנינו לאמור בסימן 64 הנ"ל, לא היה בו כדי לסייע בידי העותרים: הסימן האמור מתיר, בין היתר, חקיקה פלילית:

"TO MAINTAIN THE ORDERLY GOVERNMENT OF THE TERRITORY", "ולאור הפרשנות המקובלת - מקביל מושג זה להוראות בדבר מטרותיה המותרות של החקיקה העולות מסימן J.S. PICTET, COMMENTARY) 43. ((VOL. IV 1956) G. SCHWARZENBERGER, VOL. II, SUPRA AS 194

אין באמור בסימן 64 איפוא כדי להוסיף או כדי לגרוע לצורך העניין שלפנינו.

55. העותרים גם העלו טענה בדבר חוסר האפשרות הטכנית לקיים את ההוראות של ניהול ספרים, כפי שנדרש מהם על-פי הצו. לאור מהות עסקיהם של העותרים והיקפם אין אלא לתמוה, שטענה זו הועלתה בכלל. הדרישות המופנות לעוסק זעיר הן אלמנטאריות, ועוסק בעל היקף מסחרי גדול יותר אינו יכול לטעון טענה כנ"ל ברצינות.

56. המשיבים העלו מול עתירתם של העותרים את טענת השיהוי. לא אדון בשאלה, אם היה בנסיבות העניין כדי לבסס את הטענה האמורה, אך אין ללמוד מן ההתייחסות לגוף העניין, כי הטענה האמורה הייתה משוללת בסיס לגבי העותרים או חלק מהם. אולם, על-פי שיקול הדעת, המסור, לדעתי, בידי בית המשפט הגבוה לצדק בכגון דא, ולאור ההשלכות מרחיקות הלכת של העניין, החלטנו כי נכון יהיה אם המחלוקת תוכרע לגופה ולא על יסוד טענה דיונית גרידא.

57. לאור האמור לעיל הוחלט לדחות את העתירות ולבטל את הצווים, שיצאו בעקבותיהן.

העותרים בכל אחת מן העתירות במקובץ יישאו - כולם יחד וכל אחד לחוד - בהוצאותיהם של המשיבים בסכום של 25,000 שקלים, לכל מכלול של עותרים בכל אחת משתי העתירות.

ניתן היום, כ"ב בניסן תשמ"ג (5.4.83).