

---

# מדיניות מיסוי עירוני והארנונה הכללית

עו"ד ירון דיין

ספר זה, בשינויים קלים, מקורו בעבודת הסמכה לתואר שני, הפקולטה  
למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים, בהנחיית פרופ' דוד  
גליקסברג. אוגוסט 2004.

---

### הקדמה

המס המקומי בישראל, הארנונה הכללית, זכה במהלך השנים לסקירה מקיפה בספרו היחודי של עו"ד הנריק רוסטוביץ אשר במהדורה החדשה פוצל לשני כרכים עיוניים (הכרך השני טרם יצא לאור) ולמספר כרכי פסיקה. כמו כן יש להזכיר את עבודתו של עו"ד משה וקנין באוגדן בהוצאת מפע"ם ובו תקצירי פסיקה והחקיקה הרלוונטית בנושא. במקביל נדונה סוגיית המיסוי העירוני על ידי אנשי מדעי החברה וביניהם ח. קלכהיים, ג. בן-אליא, ע. רזין א. הכט ואח' ואולם המשפטנים עסקו בשלהם והאחרים בשלהם ולא נעשתה עבודה לחיבור שני קצוות אלה וחיפוש אחר עקרונות מיסוי עירוני שישמשו כאדנים למס העירוני המצוי כיום, הארנונה הכללית, או לחילופין יצביעו על הצורך בהחלפתו.

ספר זה המבוסס על עבודת ההסמכה לתואר השני, בהנחייתו של פרופ' דוד גליקסברג מהפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית בירושלים, מנסה לשלב בין שני עולמות אלה ולבחון את המס העירוני, הארנונה הכללית, מנקודת המבט של מדיניות המיסוי. עורכי דין העוסקים בתחום המיסוי העירוני יוכלו למצוא בספר זה מספר הגיגים לשימושם ובוודאי שיהיו גם אחרים שיוכלו לספק בו את סקרנותם.

תודות למתווה הדרך, פרופ' גליקסברג, שפתח את עיני לרעיונות חדשים, תודות מאשתי שזכתה למספר ערבים שקטים כשכתבתי את העבודה וכמובן תודות לי על הכתיבה, העריכה, ההגהה וכל השאר.

הספר מעודכן לחודש אוגוסט 2004. הספר יופץ באינטרנט בלבד ולא יימכר בגרסה מודפסת ולכן עשו בו כרצונכם, הדפיסו, צטטו, אזכרו. הכל חינם אין כסף ולשימוש חופשי.

ירון דייך, עו"ד

### תוכן העניינים

6.....	מבוא	
7.....	שער ראשון: מדיניות מיסוי עירוני	
8 .....	פרק 1: מבוא למימון ציבורי תיאוריה ומעשה	
14 .....	פרק 2: תיאוריית המוצרים הציבוריים והוצאות השלטון המקומי	
19 .....	פרק 3: הכנסות השלטון המקומי	
19 .....	הכנסות ממיסים מקומיים	
22 .....	סיוע ממשלתי	
29 .....	הכנסות לא ממיסים	
31 .....	פרק 4: סוגי המס והמס העירוני הרצוי	
32 .....	מס הכנסה	
34 .....	מס מכירות	
36 .....	מס רכוש	
38 .....	אנגליה כמקרה בוחן	
42 .....	סיכום	
44 .....	פרק 5: עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם	
45 .....	התפתחות עקרון ההנאה	
50 .....	התפתחות עקרון היכולת לשלם	
52 .....	יישומים של עקרון ההנאה והיכולת לשלם	
54.....	שער שני – ארנונה כללית	
55 .....	פרק 1: ארנונה כמס	
57 .....	פרק 2: השלטון המרכזי מול השלטון המקומי	
61 .....	פרק 3: מבנה המימון ברשויות המקומיות בישראל	
62 .....	המצוקה הכספית ברשויות המקומיות בישראל	
65 .....	הסיבות למצוקה הכספית ברשויות המקומיות בישראל	
70 .....	הסיבות למצוקה הכספית ברשויות המקומיות בארה"ב	
73 .....	פרק 4: הסדרי הבראה	
76 .....	פרק 5: התפתחות הארנונה הכללית	
81 .....	פרק 6: ועדות ממשלתיות במהלך השנים	
88 .....	פרק 7: חוק ההסדרים ומועד הטלת הארנונה	
90 .....	פרק 8: אישורים חריגים	
95 .....	פרק 9: קריטריונים לחיוב בארנונה	
95 .....	הנכסים לחיוב בארנונה	
103 .....	קריטריונים לחיוב	
112 .....	פרק 10: תקיפת חיוב בארנונה – סמכויות	
112 .....	השגה	
114 .....	עחירה מנהלית	
120 .....	תביעת השבה	
122 .....	תביעה ייצוגית (?)	
124 .....	פרק 11: שיהוי	
129 .....	פרק 12: שיקולים בהטלת ארנונה וסבירות	
136 .....	פרק 13: הטלת חיוב ארנונה רטרואקטיבי	
140 .....	פרק 14: השבה	
149 .....	פרק 15: חריגה מחוקי ההסדרים	
155 .....	פרק 16: נכס ריק ונכס לא ראוי לשימוש	

158	פרק 17 : פטורים והנחות בארנונה
158	הנחות בארנונה
159	פטורים מארנונה
166	פטורים מארנונה והצרת כטיס המס
169	פרק 18 : הארנונה הכללית כמס עירוני – עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם
177	פרק 19 : ארנונה כגורם משפיע על קבלת החלטות
181	פרק 20 : חסרונות בשיטת הארנונה הכללית
184	פרק 21 : הצעה לשינוי
192	סיכום
194	ביבליוגרפיה

**רשימת איורים**

- איור 1 - "עודפים" חיוביים – למשל חינוך ..... 15
- איור 2 - "עודפים" שליליים - למשל זיהום אוויר ..... 16
- איור 3 – מונופול בתחום אספקת המים ..... 17
- איור 4 - התפלגות הוצאות לתושב, כלל הרשויות המקומיות בתקציב הרגיל שנת 2001 ..... 63
- איור 5 - התפלגות הכנסות לתושב בתקציב הרגיל לכלל הרשויות המקומיות ..... 67
- איור 6 - פטורים והנחות מול הכנסות בארנונה בכלל הרשויות המקומיות בישראל ..... 166
- איור 7 - תעריפי ארנונה ועקרון היכולת לשלם ..... 174
- איור 8 - הכנסות ממגורים ברשויות המקומיות לעומת הכנסות כלליות (שנת 2001) ..... 178

**רשימת טבלאות**

- טבלה 1 – שיעורי מס המועצה באנגליה ..... 20

### מבוא

בספר זה אבחן את תחום המיסוי העירוני משתי נקודות מוצא שונות: הדין הרצוי משיקולי מדיניות מס והדין המצוי אצלנו במיסוי הארנונה כללית.

השער הראשון מוקדש לסוגיית מדיניות המיסוי העירוני. בפרק הראשון אסקור בקצרה את העקרונות הבסיסיים בנושא המימון הציבורי. בפרקים השני והשלישי אבחן את סוגיית המימון הציבורי תוך התמקדות בענף ההוצאות וענף ההכנסות ברשויות המקומיות (מסים, מענקים ומקורות אחרים) והשוואה למצב בארה"ב, אנגליה וצרפת. בפרק הרביעי אסקור את סוגי המיסים המוטלים על ידי השלטון המקומי והשלטון המרכזי. אתמקד בסוגי המס בשלטון המקומי בארה"ב (גם ברמת המדינה וגם בדרגת השלטון המקומי) ומתוך נקודת מוצא זו אצביע על סוג המס המתאים ביותר להטלה על ידי השלטון המקומי. את השער הראשון אסיים בבחינת שתי הגישות להצדקת הטלת מס, עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם.

השער השני מוקדש לארנונה הכללית, המס העירוני המרכזי המוטל על ידי השלטון המקומי בארצנו. אפתח שער זה בבחינת מערכת היחסים בין השלטון המקומי (הרשויות המקומיות) לשלטון המרכזי (הממשלה). לאחר סקירת מערכת יחסים, אבחן את מצבן הכספי של רשויות מקומיות במדינת ישראל ואנסה להגדיר את הסיבות שגרמו לקשיים אלה בפניהם עומדות הרשויות המקומיות מספר עשורים. בהמשך אבחן את התפתחות הארנונה הכללית ודרכי פיקוח השלטון המרכזי על השלטון המקומי. לבסוף אעסוק בסוגיית העיקריות העולות במחלוקות שבין הנישום לרשות המקומית: קריטריונים לחיוב נכסים בארנונה, דרכים לתקיפת החיוב וסוגיות נוספות העומדות בבסיס המחלוקות הקיימות לגבי הארנונה הכללית. לסיום אבחן מספר שאלות של מדיניות מס בהטלת ארנונה ואעלה מספר בעיות המאפיינות את הארנונה הכללית כמס עירוני והבעיות הגלומות בה.

### שער ראשון: מדיניות מיסוי עירוני

בשער זה כאמור אעסוק בסוגיית מדיניות המיסוי העירוני. בפרק הראשון אסקור בקצרה את העקרונות הבסיסיים בנושא המימון הציבורי. אבחן תיאוריות נורמטיביות שונות של מימון ציבורי העונות לשאלה: כיצד צריכה רשות מקומית לממן את הוצאותיה? ולאחר מכן אבחן תיאוריות פוזיטיביות שונות לתיאור הליך קבלת ההחלטות במימון הציבורי.

בפרקים השני והשלישי אבחן את סוגיית המימון הציבורי תוך התמקדות בענף ההוצאות וענף ההכנסות ברשויות המקומיות (מסים, מענקים ומקורות אחרים) והשוואה למצב בארה"ב, אנגליה וצרפת. בפרק השני אבחן את צד ההוצאות בתקציב השלטון המקומי מנקודת המוצא של תיאורית המוצרים הציבוריים (The theory of public goods) תוך בחינת השאלה אילו שירותים דורשים התערבות שלטונית לאספקתם ומה החיסרון בהתערבות זו. לבסוף אסקור בקצרה את מרכיבי ההוצאות ברשויות המקומיות. בפרק השלישי אעבור לבחינת צד ההכנסות בתקציב השלטון המקומי. אעשה זו תוך סקירה השוואתית לארה"ב, אנגליה וצרפת. במסגרת זו אדון בשאלות של מדיניות מס עירונית ובין השאר מהו המס העירוני הרצוי.

בפרק הרביעי אסקור את סוגי המיסים המוטלים על ידי השלטון המקומי והשלטון המרכזי. אתמקד בסוגי המס בשלטון המקומי בארה"ב (גם ברמת המדינה וגם בדרגת השלטון המקומי) ומתוך נקודת מוצא זו אצביע על סוג המס המתאים ביותר להטלה על ידי השלטון המקומי.

בפרק החמישי, המסכם שער זה, אבחן את שתי הגישות להטלת המס: עקרון ההנאה לעומת עקרון היכולת לשלם. אבחן מבחינה תיאורטית מה מהותן של גישות אלה וכיצד הן מצדיקות הטלת מס. בשער השני, בפרק ה-18 אבחן איזו גישה עומדת מאחרי הטלת המס העירוני בישראל, הארנונה הכללית.

**פרק 1: מבוא למימון ציבורי תיאוריה ומעשה**

נושא המימון הציבורי ניתן לבחינה משני מבטים: **האחד**, מבחינה נורמטיבית, ניסיון להגדיר מהו תכנון התקציב האופטימאלי, קרי, כיצד צריכה רשות מקומית לממן את הוצאותיה ולהכין תקציב למימון פעולותיה, בהסתמך על תנאים ודרישות מקדמיות וכיצד התכנון התקציבי מושג. **השני**, מבחינה פוזיטיבית, בחינת הליך קבלת ההחלטות במימון הציבורי, קרי, בחינת תיאוריה כוללת שבאה להסביר מדוע מדיניות תקציבית מסוימת מועדפת ולנסות לחזות איזו מדיניות תהא מועדפת בעתיד. בשתי השיטות נצטרך לבחון את התוצאה הכלכלית של קבלת ההחלטות (למשל הטלת מס או החלטה על הוצאה). בדרך הבחינה הראשונה נרצה לדעת כיצד יגיב השוק למדיניות מס מסוימת או למדיניות הוצאה, על מנת לבחור בתכנון תקציבי אופטימאלי. בדרך השנייה נבקש לדעת את תגובת השוק על מנת לחזות כיצד תשתנה המדיניות התקציבית כתוצאה מתגובות השוק. אני אתחיל בדרך הבחינה הראשונה של שאלת המימון הציבורי.

תיאוריות שונות של מימון ציבורי נבחנו בספרות ואני אצא מנקודת המוצא של התיאוריה הבסיסית שהוצגה בספרו של Musgrave כבר בשנות ה-50 בארה"ב. Musgrave מתייחס אל מדינה דמונית המנהלת מדיניות תקציבית בעלת 3 מטרות אותן היא מנסה להשיג דרך כלים פיסקאליים: להבטיח איזון בהקצאת משאבים, להבטיח איזון בפיזור הכנסה ועושר ולהבטיח יציבות כלכלית<sup>1</sup>.

ענף **הקצאת המשאבים** נועד לספק את צרכי הציבור (Public wants) ולהקצות משאבים בין צרכים פרטיים לצרכי הציבור, או בין צרכי ציבור שונים. במרבית המקרים כוחות השוק מביאים להקצאת משאבים בצורה יעילה ואולם לעיתים אין די בכוחות השוק ונדרשת התערבות באמצעות מדיניות מכוונת ליעילות גדולה יותר בהקצאת המשאבים<sup>2</sup>. הקושי בהקצאה יעילה של המשאבים נובע משתי סיבות עיקריות, האחת היא חוסר היכולת לדעת מה ההעדפות האמיתיות של הציבור<sup>3</sup>. השנייה, גם אלו ניתן היה לדעת מה ההעדפות האמיתיות, לא ניתן לקבוע פתרון יעיל ביותר יחידי לשאלת מילוי צרכי הציבור או לבעיית אספקת שירותים הנצרכים במידה שווה על ידי כלל הציבור.

<sup>1</sup> בספר Musgrave, Richard A, "The theory of public finance", London, 1959 מתייחס Musgrave לתיאוריה זו לגבי השלטון הפדראלי בארצות הברית. ראה עמ' 18-27. ראה גם "Public Finance in a Democratic Society", Collected Papers of Richard A. Musgrave, Volume II, P,3  
<sup>2</sup> ראה להלן בפרק על ההוצאות לגבי המקרים בהם אין די בכוחות השוק ונדרשת התערבות במדיניות התקציב, למשל מונופול, זיהום אוויר, תשתית תחבורה ועוד.  
<sup>3</sup> כפי שיובהר להלן, כאשר מדובר בצרכי הציבור לא ניתן להימנע מקבלת ההנאה מהשירות הציבורי ולכן הציבור לא יגלה את ההעדפה האמיתית שלו לגבי שירות מסוים או אחר.



ענף פיזור ההון נועד לפזר הכנסה ועושר באופן ראוי על מנת להביא לשימוש יעיל במשאבים. החלוקה הנכונה (שוויונית או לא<sup>4</sup>) משתנה ממדינה למדינה ומרשות לרשות. ישנו המינימום ההכרחי המקובל על הכול, כגון סיוע מינימאלי הכרחי לתינוקות לזקנים ולעניים ואולם מעבר לכך, לא אחת נדרשים איזונים והדבר נעשה באמצעות גביית המס. כאשר דנים בענף הקצאת המשאבים הנחת היסוד היא שאספקת השירותים הציבוריים חייבת להיות קשורה להערכת השווי של היחיד לשירותים שהוא מקבל. בעוד שבענף הקצאת המשאבים המעבר הנו ממבט של סיפוק הפרט לסיפוק צרכי הציבור, הרי שבענף פיזור ההון, מטרת המיסוי הנה להטות משאבים מיחיד אחד לאחר. המס המשולם לענף הקצאת המשאבים יכול להיות פרוגרסיבי (שיעור מס גבוה יותר על עשירים יותר) רגרסיבי (שיעור מס נמוך יותר על עשירים יותר) או פרופורציונאלי (שיעור מס אחיד המוטל על כל משלם מס) בהתאם לגמישות ההכנסה מצרכי הציבור (מכיוון שתשלומי המס מבטאים את הערכת הפרט לשווי הצורך הציבורי שמבוסס על פיזור נכון של ההכנסה)<sup>5</sup>. לעומת זאת המס לענף פיזור ההון צריך להיות קשור לסוג הפיזור ולמטרה שרוצים להשיג.

ענף היציבות הכלכלית בא לפצות על חוסר יציבות כלכלית כגון אבטלה, אינפלציה וכד' בתקצוב מתאים. כדי לפצות על אבטלה לא רצויה יש להגביר את הביקוש כדי לווסת את ההוצאה הכספית הכוללת לרמה של תעסוקה מלאה. כדי לטפל באינפלציה יש להוריד את הביקוש כדי להוריד את ההוצאה הכספית הכוללת לרמת המחירים הנוכחיים. במקרה של תעסוקה מלאה ויציבות מחירים יש לשמור על רמת ההוצאה הכוללת כדי למנוע אינפלציה ואבטלה.

בדרכו של Musgrave המשיך Oates<sup>6</sup> ששאל את עצמו מהן המטרות אותן ניתן להשיג דרך המיסוי בשלטון המקומי. מנקודת מבט זו בחן Oates את הענפים השונים וקבע שרשות מקומית בשונה מהמדינה אין לה כל עיסוק בענף היציבות הכלכלית מכיוון שהיקף ההוצאה בפרויקטים מקומיים יביא לחוסר יעילות בגלל זליגת ההנאה או התועלת מפרויקטים אלה מעבר לגבולות הרשות המקומית. כך גם כאשר לענף פיזור העושר<sup>7</sup> שכן תיתכן הגירה מהרשות המקומית או אליה בהתאם למצב הכלכלי של התושב<sup>8</sup>. לפיכך, עיקר תפקידה של הרשות המקומית הוא בהקצאת המשאבים בהקשר של שירותים

<sup>4</sup> הנטייה כמובן היא לפזר עושר והכנסה באופן שוויוני ואולם נשאלת השאלה מהו שוויון. האם הוא שוויון במובן של שוויון מעשי בכל רגע נתון של כלכלת רווחה (ניתן להשיג זאת רק אם לכולם היכולת ליהנות באותה מידה מההכנסה, דבר שאינו נכון) או שוויון במובן של שוויון בהזדמנויות.

<sup>5</sup> ראה למשל Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.60. מס יכול להיראות פרופורציונלי, למשל מס על מכירות, בעוד שהנו למעשה רגרסיבי, באשר משפחות עניות יותר יוציאו חלק גדול יותר מהכנסתן על מצרכים ממוסים, לעומת העשירים יותר.

<sup>6</sup> ראה Oates, W.E. "The theory of public finance in federal system", Canadian Journal of Economics, (1968) p.37-54. גם מאמר של Oates בעמ' 126-151 בספר Quigley & Smolensky "Modern Public Finance", Harvard University Press, 1994.

<sup>7</sup> ראה גם Musgrave & Buchanan, "Public Finance and Public Choice", MIT Press, p. 160-162.

<sup>8</sup> מאידך, ראה גם דיעות לפיהן יש לרשות המוניציפאלית תפקיד גם בפיזור העושר: Robert D. Ebel & Serder Yilmaz, "Intergovernmental relations: Issues in public policy", World Bank Institute, 1999.

ציבוריים כמו חינוך, משטרה, פארקים ציבוריים, מים, ביוב ועוד<sup>9</sup>. כמו כן ישנה שונות רבה בין רשויות ובהן בעיקר נכסי מגורים, הנזקקות לשירותים שונים לבין רשויות ובהן מפעלים רבים לבין רשויות אחרות ובהן אטרקציות רבות לתיירים.

לכאורה, מבחינה תיאורטית, אין כל מניעה שהשלטון המרכזי יבצע בדיוק את שעושה השלטון המקומי בחלוקת המשאבים ואולם ההנחה היא שמשיקולים פוליטיים או שיקולי מידע רצוי שפקידי שלטון מקומי, שלהם נתונים מדויקים יותר לגבי העדפות ורצונות תושבי העיר, הם שיבצעו את תפקיד הקצאת המשאבים<sup>10</sup>.

כעת אעבור להיבט השני, הליך קבלת ההחלטות במדיניות הציבורית או פיתוח תיאוריה המסבירה מדוע מדיניות תקציבית מסוימת מועדפת ומנסה לחזות איזו מדיניות תהא מועדפת בעתיד. בנושא זה מנחה הדרך הנו Tiebout<sup>11</sup> אשר הציג מודל מעשי לפיו שלטון מקומי מספק שירותים ציבוריים בצורה יעילה לצרכנים ניידים. לכל רשות ישנה "חבילת" שירותים-מיסים כאשר כל צרכן יבחר היכן להשתקע בהתאם להעדפות שלו. בנקודת האיזון מתקיים שיווי משקל פרטו כאשר אין תושב אשר יכול לשפר מצבו על ידי מעבר מקום<sup>12</sup>. לגישת Tiebout המודל נותן מענה לבעיה שהועלתה בספרות לפיה הצרכנים לא מגלים את העדפותיהם לשירותים הציבוריים ולכן בפועל נוצר חוסר יעילות בהקצאת שירותים אלה.

על המודל של Tiebout נמתחה ביקורת רבה<sup>13</sup>. הביקורת הראשונה הנה בעליית התשואה לגודל שעלולה לפגום בעקרונות של המודל. כשמדובר במוצרים ציבוריים טהורים (ראה להלן) צריכה של

<sup>9</sup> ראה גם: Simon James, "Economics of Taxation within a Federal Context" Denon UK 2002, p.5.  
<sup>10</sup> ראה עוד לפיתוח התיאוריה הנורמטיבית של Oates וניתוחים ופיתוחים של סוגיות נוספות בה, כגון, הגודל האופטימלי של הרשות המקומית, עודפי ההנאה וכו' במאמר של Charles B.B and Rainald B. "Local Public Finance", Berlin 2004.

<sup>11</sup> ראה Tiebout, C.M. "A pure theory of local expenditures", Journal of Political Economy LXIV, 416-424 (1956).

<sup>12</sup> הנחות המודל הן כדלקמן: צרכנים הם ניידים ועוברים למחוז שמתאים ביותר להעדפות שלהם, לצרכנים מידע מלא לגבי המיסוי ואספקת השירותים בכל רשות ורשות ועוברים בהתאם להבדלים במיסוי או לרמות ההוצאה, ישנו מבחר רשויות/קהילות בהן יכול הצרכן לבחור, צרכנים יכולים לגור במקום אחד ולעבוד באחר, ממשלות נעזרות במיסים על סכום כולל או דמי שימוש למימון שירותים ציבוריים, אין זליגות או מעברים בין רשויות שונות ולכן שירותים ציבוריים הם שירותים ציבוריים מקומיים, העלות הממוצעת לאדם לאספקת שירותים ציבוריים לציבור היא פונקציה של מספר התושבים, רשויות/קהילות מושכות תושבים עד לגודל האופטימלי של העיר, כלומר, כשהעלות המינימלית לנפש מושגת. למיטב הבנתי הנחות אלה בחלקן, רחוקות מהמציאות. טרם ראיתי אדם שבוחר את מקום מגוריו בהתאם לרמת מיסוי הארנונה ברשות המקומית. בד"כ בחירת מקום המגורים הנה בהתאם לרמה החברתית ולמחירי הדירות. כמו כן אין מבחר כה גדול של רשויות מקומיות לבחירה בהן וזו נעשית בד"כ בשל סמיכותה למקום העבודה של אחד מבני הזוג, קירבה להורים או מסיבות פרקטיות אחרות.

<sup>13</sup> ראה במאמר של Charles B.B and Rainald B. "Local Public Finance", Berlin 2004 בעמ' 15 למאמר ואילך. ראה גם האזכורים במאמרו של Simon James, "Economics of Taxation within a Federal Context" עמ' 6 בהערות שוליים 9-16 וראה גם המאמר של Inman R.P & Rubinfeld D.L "Federalism" 1999 בעמ' 671.

היחיד אינה מפחיתה מצריכתו של האחר והעלות לאספקת השירות אינה תלויה בגודל האוכלוסייה<sup>14</sup>, דבר הסותר את אחת ההנחות של המודל. ביקורת נוספת הנה בנוגע להתמודדות המודל עם מס לא ניטרלי. כך למשל מס רכוש עשוי להביא לערעור האיזון אליו שואף המודל של Tiebout. אם למשל נניח שיש שני סוגים של אנשים, עשירים ועניים, שגרים בקהילות נפרדות וכל אדם עני מעריך את השירותים בקהילה העשירה ואת גובה המס ומחליט לקנות דירה זולה וקטנה באזור העשיר כדי ליהנות מרמת השירותים שם – ייווצר מצב של נהירת העניים לאזור העשירים<sup>15</sup> - ויפר את שיווי המשקל<sup>16</sup>. ביקורת אחרונה אותה נציג היא הטענה שהנחות ניידות הצרכנים ומבחר הקהילות המציעות "חבילת מס-שירותים", אינן יכולות להיות מוחלטות במציאות. ישנן עלויות מעבר דירה, מבחינה חברתית עשוי להיות קושי במעבר וכך עשוי צרכן למצוא עצמו ברשות מקומית שרמת השירותים בה אינה אופטימאלית עבורו. נוסף לכך, עקב מיעוט הרשויות הנבדלות זו מזו, ייווצר מצב בו צרכנים בעלי צרכים שונים ימצאו עצמם מתגוררים באותה רשות מקומית וצורכים אותה רמת שירותים.

המודל של Tiebout זכה להתייחסות רבה בספרות ולמחקרים אמפיריים שונים<sup>17</sup>. אני אפנה לגישה מעט שונה בהתמודדות עם ההיבט המעשי של המימון הציבורי כפי שהוצגה על ידי Crecine<sup>18</sup> במחקר הבוחן את תהליך קבלת ההחלטות בתקציב הרשות המקומית.

רשות מקומית ככל גוף סטטוטורי וכמו המדינה עצמה מנוהלת באמצעות תקציב לביצוע מטלותיה וסמכויותיה<sup>19</sup>. תקציב הרשות המקומית מהווה את מכלול המטרות לפעולה של הרשות המקומית בשנה מסוימת כמו גם את מכלול האיסורים או המגבלות במסגרת התקציב. תהליך הכנת תקציב כולל מספר שלבים עד לאישורו על ידי השלטון המרכזי<sup>20</sup>.

<sup>14</sup> לביקורת נוספת וניתוח שאלת הגודל האופטימלי של הרשות, אם ישנו כזה, המפסיק את הניסיון למעבר בין הרשויות ראה Berton Albert "Competitive Governments", Cambridge university press, 1998, p. 230.

<sup>15</sup> אין ספק שניתן לראות דוגמאות מן החיים במקומות מגורינו בצורה מוקטנת. לא אחת שכונות "עשירות" הופכות למקום לנהירת השכבות החלשות יותר בתחום העיר. כך גם ערים "עשירות" יותר מפתחות אזורים לדירות "זולות" יותר בתחומן, דבר שמביא לנהירת השכבות החלשות יותר.

<sup>16</sup> שני הפתרונות האפשריים הם התערבות בחקיקת המס לאיזון הפוך או הטלת מס הנוטה לעקרון ההנאה.

<sup>17</sup> ראה סקירה בעמ' 25-27 למאמר Charles B.B and Rainald B. "Local Public Finance", Berlin 2004.

<sup>18</sup> John P. Crecine, "Governmental problem solving, A Computer simulation of municipal budgeting", American politics research series, Chicago, 1969.

<sup>19</sup> בישראל בסעיף 204 לפקודת העיריות נקבע כי לכל עירייה יהיה תקציב שנתי. בסעיף 206 נקבע הליך הכנת התקציב ודרכי אישורו על ידי מועצת הרשות המקומית והשר. בסעיף 207 נקבעה סמכות השר לתקן את התקציב, בסעיף 208 נקבע שצורת התקציב תהא בהתאם לתוספת הרביעית לפקודה הכוללת הוראות מפורטות להכנת תקציב הביצוע של העירייה. בסעיף 210 נקבעה האפשרות לקביעת תקציב בלתי רגיל, בסעיפים 211, 212 האפשרויות להעברות בין סעיפי תקציב שונים, בסעיף 213א. נקבע התקציב הבלתי רגיל המיועד ל"פעולה חד-פעמית או לתחום פעילות מסוים, הכולל אומדן תקבולים ותשלומים לאותה פעולה או לאותו תחום פעילות, וכספים שיועדו על פי דין למטרות שאינן תקציב רגיל". בפרק ג' לפקודת המועצות המקומיות ובפרק 12 סימן א' לצו המועצות המקומיות (א) תשי"א 1950 ישנן הוראות לגבי תקציב המועצה המקומית. בפרק 12 סימן א' לצו המועצות המקומיות (מועצות אזריות), תשי"ח-1958 מפורטות ההוראות לגבי מועצות אזריות (סעיף 81א. ואילך) ולגבי ועד מקומי (סעיף 134 ואילך).

<sup>20</sup> אביא כאן לדוגמא את הליך הכנת התקציב בעירייה כמפורט בפקודת העיריות: הכנת התקציב ואישורו 206.

התקציב עומד ברקע של כל דיון במדיניות מימון ציבורי ואולם מכיוון שאינו "מעניין" אינו זוכה להתייחסות רבה<sup>21</sup>.

Crecine טוען כי מרבית המחקרים בנושא התקציב העירוני מנסים להגדיר תנאים ומצבים בהם יש להחליט על הקצאת X דולרים לפעילות A במקום B-ל, או מנסים לקשור רכיבי הוצאה בתקציב לביקוש לשירותים או ליכולת לשלם ברשויות מסוימות. התיאוריות הנורמטיביות של הקצאת המשאבים הציבוריים מתרכזות במיקסום הרווחה החברתית, השירותים הציבוריים וכד'. מטרה נוספת של תיאוריות אלה היא חישוב השירותים הציבוריים כצירוף של שירותים וצרכים אישיים של הפרט. בבסיס תיאוריות אלה שתי הנחות: האחת היא שהשלטון צריך לנסות למקסם את המשימות הציבוריות. השנייה היא שהשלטון צריך להחזיק במידע לעשות זאת.

לטענת Crecine אין משמעות לתיאוריות אלה בניסיון למצוא תיאוריה המתארת כיצד תקציב עירוני נערך בפועל. אין כל קשר בין כלכלת רווחה למימון הציבורי באשר אין מקבל החלטות בשלטון המקומי העומד בהנחות שהוזכרו לעיל. כאשר לפני מקבל ההחלטות ישנו ריבוי מטרות וערכים לשקול, היעדר תיאוריה לצפיות תוצאות מדיניות חלופית, היעדר המידע לגבי ערכים רלוונטיים ומוגבלות היכולת של המנהלן לחשב באופן מעשי, נאלץ מקבל ההחלטות להסתפק בהרבה פחות מהליך קבלת ההחלטות האופטימאלי. למעשה מתרכז מקבל ההחלטות באחד או שניים ממטרות המדיניות (המוכרות לו בד"כ משנים קודמות) ושולל אלטרנטיבות אפשריות למטרות אלה. כך קובע Crecine כי מקבל ההחלטות הנו אדם עם ידע מוגבל, מידע מוגבל ויכולת קוגניטיבית מוגבלת הבוחר בין מדיניות מסוימת לאחרת, בעולם לא ודאי, בדרך של "פישוט" הסוגיה וביצוע איזונים שוליים במדיניות קודמת ותכניות מצליחות מן העבר<sup>22</sup>.

(א) ראש העיריה יכין הצעת תקציב לעיריה ויגישנה לאישור המועצה לא יאוחר מחדשיים לפני תחילתה של שנת הכספים שאליה מתייחסת ההצעה; ראש העיריה יביא את הצעת התקציב לפני ועדת הכספים קודם שיגישנה למועצה.

(ב) המועצה תחל בדיון בהצעה לא יאוחר משבועיים מיום הגשתה ותאשר אותה, בשינויים או בלא שינויים, עד יום תחילתה של שנת הכספים שאליה מתייחסת ההצעה.

(ג) תקציב העיריה טעון אישורו של השר.

(ד) הגשת הצעת תקציב למועצה באיחור ואישור שניתן להצעת תקציב באיחור, אין בהם כדי לגרוע מתקפו של התקציב שאושר.

(ה) החלה שנת הכספים והמועצה או השר לא אישרו את הצעת התקציב, תהא העיריה רשאית להוציא בכל חודש, כל עוד לא אושרה ההצעה כאמור, סכום השווה לחלק השנים-עשר מן התקציב השנתי הקודם, בתוספת סכום שאישר השר בהתחשב בהתייקרויות ובנסיבות מיוחדות אחרות, וזאת לגבי אותם סעיפים שפורטו בתקציב הקודם.

<sup>21</sup> ראה מודלים שונים לקביעת תקציב, Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.86

<sup>22</sup> ראה מחקרו של Lindblom המוזכר בהערת שוליים 9 בעמ' 11 לספרו של Crecine ובטקסט הרלוונטי להערת שוליים זו. עוד מראים מחקרים שהוצגו על ידי Crecine שתקציבים כאמור הנם תוצאה של קואליציה בין קבוצות בעלי אינטרסים המפעילות לחץ לבין מציע הצעת התקציב אל מול יכולתו של פקיד הציבור לעמוד בלחצים אלה.

עוד סוקר Crecine לאורך ספרו את התיאוריות השונות, שולל אותן ומנסה להציג מודל פוזיטיבי לתיאור הליך הקצאת המשאבים בשלטון המקומי. תוך התמקדות בענף ההוצאות מנסה Crecine להציג אלגוריתם מתמטי לקביעת תקציב עירוני, המבוסס אל אישורים אמפיריים<sup>23</sup>.

אם נבחן את קביעות המחקר המתוארות לעיל, נראה כי הן אינן שונות במהותן מהמצב בישראל. גם אצלנו ניתן לראות כי חשיבותו של תהליך עריכת התקציב השנתי התקציב אובדת לאור הנתונים העובדתיים במסגרתם התקציב מוכן ולאור הליקויים הרבים בניהול תקציבי הרשויות המקומיות<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> לסיכום מציג Crecine את תוצאות המחקר סיכום והצעת מודל אופרטיבי לקבלת החלטות הרשות מקומית בעמי 218-219 לספרו. התוצאה הסופית אינה מעניינה של עבודה זו ודי אם אפנה לספר הנ"ל.

<sup>24</sup> מבלי להביא דוגמאות מהחיים בהן יצטייר התהליך באופן חמור ביותר, די אם אפנה לדוח ביקורת רואי החשבון ברשויות המקומיות לשנת הכספים 2000, משרד הפנים, ספטמבר 2001, המעלה תמונה עגומה של ניהול תקציב ללא פיקוח וללא תכנית תקציבית ראויה. כך למשל עולה מהדו"ח ש 27% מהרשויות המקומיות השתתפו בתקציבים של גופים נתמכים ללא פיקוח ובניגוד לנהלים. 28% מכלל הרשויות המקומיות העניקו הנחות ממס שלא על פי הקבוע בתקנות או תוך חריגה מסמכות. 37% מהרשויות חרגו ממסגרת התקציב המאושרת בביצוע תקציבים בלתי רגילים. 41% מכלל הרשויות המקומיות השתמשו בכספים שיועדו לפיתוח, לרבות בתשואה הנובעת מהם למימון פעולות שוטפות.

## פרק 2: תיאוריית המוצרים הציבוריים והוצאות השלטון המקומי

בענף ההוצאות אתמקד בתיאורית ה"מוצרים הציבוריים" (The theory of public goods)<sup>25</sup> המשמשת להצדקת התערבות הסקטור הציבורי (מרכזי או מקומי, לפי העניין). תיאוריה זו גורסת כי מוצרים ציבוריים טהורים (public goods), מוצרים "בעלי השפעה חיצונית" (goods with spillovers), מוצרים ערכיים/איכותיים (merit goods) ומוצרים המצריכים סיכונים טכניים חריגים (extraordinary technical risks) או קשורים במונופול טבעי, צריכים להיות מסופקים בהתערבות הסקטור הציבורי.<sup>26</sup>

מוצרים ציבוריים "טהורים" כוללים למשל תאורת רחוב, טיפול ביתושים, בטחון לאומי ועוד מוצרים הנצרכים על ידי הציבור כולו וצריכה על ידי אחד אינה פוגעת באחר (למרות שייתכנו מצבים, כגון פארק ציבורי, אשר מעל כמות מסוימת של אנשים מתחילה להיות פגיעה בהנאת הפרטים). כמו כן, לא ניתן למנוע מ"לא משלמים" לצרוך שירותים אלה (free riders). קיומם של האחרונים עשוי להוביל לתת-הקצאה של משאבים למוצרים אלה או לשירותים הרלוונטיים ולכן נדרשת התערבות שלטונית במקומות שהשוק הפרטי אינו יכול להתנהל ביעילות.<sup>27</sup>

השוק הפרטי כושל גם בהקצאת משאבים ביעילות למצרכים הלוקים בהשפעה חיצונית,<sup>28</sup> (spillovers). המדובר במצרכים שיש להם ערך חיצוני המשפיע על הפרט מבלי שהיה מעורב ישירות בצריכתם. כך למשל רוכב אופנוע המזהם את האוויר משלם על רכישת האופנוע, תחזוקה והפעלה של כלי הרכב אולם אינו משלם בשום צורה על העלות החברתית שהוא גורם בזיהום האוויר. חוסר היכולת של השוק לתמחר את ההשפעות החיצוניות מביא לחוסר יעילות כלכלית, כלומר רוכב האופנוע נוסע יותר משהיה נוסע אילו היה צריך לשלם עבור המחיר המלא של נסיעתו לרבות הזיהום שהוא גורם. התערבות שלטונית נדרשת על מנת לתקן את היעדר היעילות.

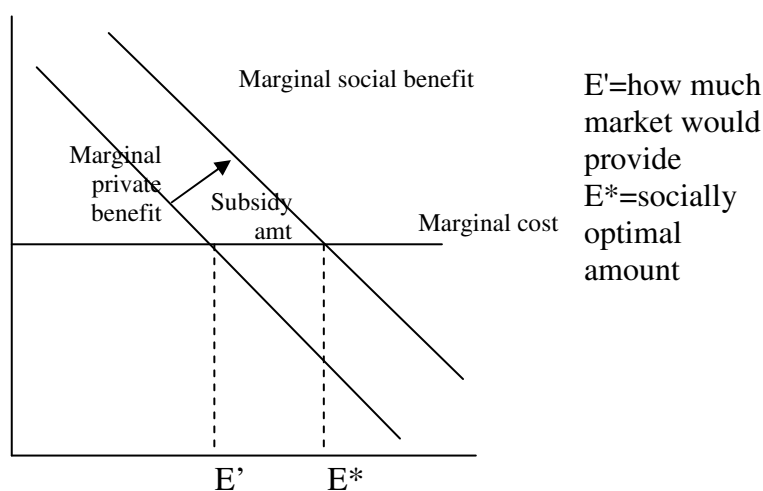
<sup>25</sup> Pearl M. Kamer, "Crisis in urban public finance", p 125.

<sup>26</sup> ראה גם Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.26.

<sup>27</sup> ראה, Richard A. Musgrave, "The theory of public finance", London, 1959, p.8, המבהיר כי הבעייתיות המרכזית בהגדרת צרכים אלה שעומדים בבסיס "ענף הקצאת המשאבים" הנה בכך שהרצונות וההעדפות של הציבור אינם ידועים. כמו כן אין פתרון "יעיל ביותר" יחיד לשאלת מילוי צרכי הציבור או לבעיית אספקת שירותים הנצרכים במידה שווה על ידי כלל הציבור ראה גם Simon James, "Economics of Taxation within a Federal Context", Denon UK 2002, בעמ' 5.

<sup>28</sup> להלן אכנה אותם גם "עודפי הנאה" או "השפעה חיצונית". הכוונה היא ל"זליגה" או "גלישה" המתרחשת למשל במקרה שצריכת מוצרים על ידי האחד גורמת לעלות או הנאה לאחר, ללא כל כוונה לכך. כאשר הפרט עושה בחירה יעילה מבחינתו וצורך שירות ציבורי אולם באופן חיצוני הדבר גורם לעלות חברתית. העלות או ההנאה אינם מגולמים במחיר על ידי הספק או היצרן. דוגמאות ראה להלן. בחרתי בתרגום "עודפי הנאה" או "השפעה חיצונית" שנראה כמתאים ביותר לתרגום המושגים spillovers או Externalities בספרות האמריקאית

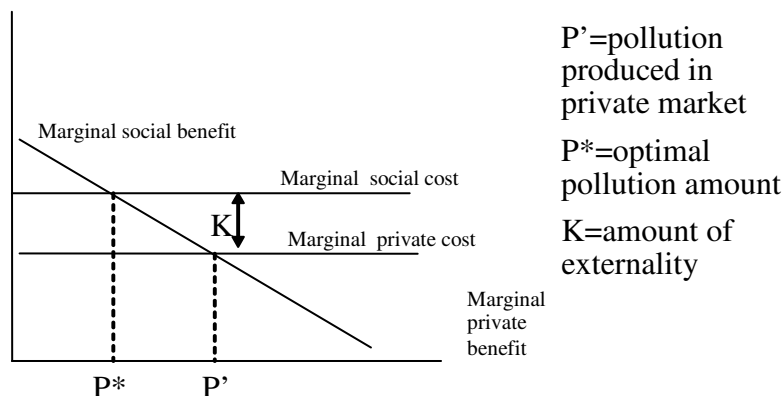
כך למשל גם ההנאה מפרויקט מסוים או תכנית הניתנת גם לתושבי הרשות וגם לנהנים מבחון ( free riders). עודפים אלה מתבטאים בעיקר בפרויקטים הקשורים לתחבורה<sup>29</sup>, איכות הסביבה, ומקורות אנושיים ופוגעים בהקצאה של משאבים ציבוריים. הוצעו מספר דרכים להתמודד עם "עודפים" אלה. הראשונה היא להעביר את הטיפול בנושא לדרגות גבוהות יותר של השלטון אולם דרך זו בעייתית בנושאים כמו חינוך, שרצוי להסדיר באופן מקומי בהתאם לצרכים המקומיים. דרך אחרת היא להגדיל את מרחב השיפוט של הרשות המקומית על מנת למנוע "גלישה". ראה להלן ראה איורים 1,2<sup>30</sup>



איור 1 - "עודפים" חיוביים – למשל חינוך

<sup>29</sup> ראה סקירה למצב באנגליה שם הוקמו במאה ה-18 קרנות נאמנות לכבישים מהירים, אשר פתרו בעיה של עודפי הנאה מעבר לגבולות הרשות המקומית במאמר Dan Bogart, "Institutional Innovation and the Provision of Local Public Goods: the rise of turnpike trusts and the development of road infrastructure in England 1690-1840, November 2002. הדרך האינטואיטיבית לפתרון בעיית "עודפי ההנאה" הנה כמובן להעלות את הטיפול בנושא לדרגה גבוה יותר בהיררכיה השלטונית, לשלטון המרכזי, כפי שזה נעשה אצלנו וכפי שנעשה באנגליה במהלך המאה ה-19.

<sup>30</sup> Lecture on Household Sorting, Local Government and Public Goods שנערכה על ידי Austin Troy מאוניברסיטת Vermont והמבוססת על Chapter 13 and 19 in *Urban Economics* by Arthur O'Sullivan, 5th edition and Chapter 14 of *The Economics of Zoning Laws* by William Fischel.



איור 2 - "עודפים" שליליים - למשל זיהום אוויר

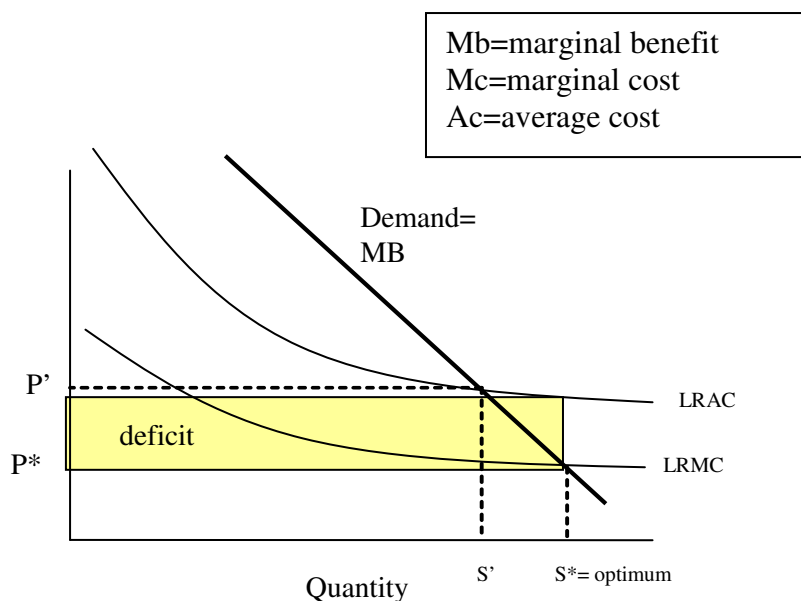
המוצרים הערכיים (merit goods) הנם חשובים לאוכלוסיה במידה שתתקצאה שלהם מחייבת התערבות שלטונית<sup>31</sup>. כך למשל חינוך או הכשרה שמביאים לקידום משאבים אנושיים, אילו היה מצוי בידי הסקטור הפרטי יש להניח שההשקעה הייתה נמוכה יותר מכיוון שהסקטור הפרטי היה מקנה לחינוך חשיבות מופחתת מאשר החברה<sup>32</sup>. מאידך, גם השארת נושא החינוך בידי השלטון המקומי בלבד אינה רצויה ועשויה להוביל להקצאה לא מיטבית שכן אנשים הם ניידים והרשויות המקומיות אינן יכולות להפנים את ההנאה והתועלת מהוצאותיהן עבור חינוך במלואם (לכן ניתן להסביר את התמיכה הרבה של השלטון המרכזי בנושאי החינוך).

גם בנושאים של מוצרים המעורבים בסיכון טכני למשל פיתוח אנרגיה גרעינית או מונופול טבעי כגון, טלפוניה, טלוויזיה בכבלים, אספקת מים, חשמל, נדרשת התערבות שלטונית על מנת להגביל את רווחי המונופול או למנוע את הסיכון הטכני במקרה הראשון. ראה למשל בשרטוט להלן:

<sup>31</sup> ראה Musgrave, p. 13.

<sup>32</sup> ראה Musgrave, p. 9: המטרה בהתערבות התקציבית הנה לפצות על ההעדפות האישיות של היחיד. ראה גם Simon James, "Economics of Taxation within a Federal Context", p.5.





איור 3 – מונופול בתחום אספקת המים

במקרה המתואר באיור לעיל<sup>33</sup> ברור כי כל חברה שתספק מים בנקודה האופטימום  $S^*$  תפסיד, מכיוון שגרף הביקוש ממראה שהציבור אינו מעוניין לשלם כל כך עבור השירות. ישנו מחיר חברתי במקרה של ליקויים או עיכובים באספקת מים ולכן כדי שמחיר  $P$  יהא מתחת למחיר השוק כדי להגיע לנקודת האופטימום, הרשות המקומית תשא בעלות ההפרש.

הבחירה אילו שירותים יסופקו על ידי השלטון המרכזי או השלטון המקומי הנה תוצאה של בחירה בין מספר שיקולים: האם הגיוון בדרישה (גיוון בהעדפות השירותים המקומיים) עולה או גובר על שיקולים אחרים והאם ישנה השפעה חיצונית לשירות מסוים יחד עם שאלת התשואה לגודל (האם דרגה גבוהה יותר של השלטון תוכל לספק שירותים בכמות גדולה יותר). כך למשל אם ניקח לדוגמא שירות ספריות ציבוריות ונניח את ההנחות שלהלן: ישנן שתי ערים סמוכות, ביקוש גדול בעיר A וביקוש נמוך בעיר B, אין השפעות חיצוניות בין הערים, איגוד ספריות אזורי יוכל לספק את השירות טוב יותר מהעיריות והשירותים זהים בשתי הערים. לפי הקריטריון שהצגנו לעיל, אם שתי העיריות יתאחדו לאיגוד אזורי, העלות ליחידת שירות תהא נמוכה יותר ואולם בעיר B ישלמו יותר ממה שרצו

<sup>33</sup> ראה הי"ש 30 לעיל.

ובעיר A יקבלו פחות שירותי ספרייה ממה שהם רוצים. קרי, הפתרון הוא באיזון בין השיקולים ובמציאת הפתרון הטוב ביותר במתחם האפשרויות<sup>34</sup>.

ברם, להתערבות השלטונית במקרים שתיארנו לעיל ישנו גם חסרון והוא התערבות בחופש הפרט (הנאלץ לשלם עבור שירותים שאינו חפץ בהם בהכרח). כמו כן, התהליך הפוליטי של חלוקת כספי העוגה ציבורית נתון למניפולציות של קבוצות כוח ואינו מייצג תמיד את הבחירה הנכונה של הפרט<sup>35</sup>. יתר על כן, אין "מבחן שוק" לשירותים ולמוצרים הציבוריים ומכיוון שאין מוטיב רווח כמו בשוק הפרטי, ומכיוון שלא ניתן למדוד את העלויות וההנאה משירותים ציבוריים, לא ניתן להבטיח שכספי הציבור יוצאו בתבונה.

ראינו אם כן מהם המקרים בהם מוצדקת התערבות שלטונית באספקת שירותים לתושבי הרשות המקומיות ולעסקים בה. בהשלכה לדין בארץ ולתפקידי הרשויות המקומיות בארצנו ניתן לציין בקצרה כי חלק מהשירותים הם שירותים ממלכתיים אותם מחויבת הרשות המקומית לספק מכוח חוק מפורש של המדינה, כאורגן או שלוח של המדינה (למשל חינוך, רווחה) וחלק מהשירותים הם שירותים מקומיים המסופקים על ידי הרשות המקומית מכוח החלטה שלה (כגון: ניקיון ותברואה, תאורת רחובות וניקוז, ביוב, אספקת מים, הסדרת שווקים ציבוריים, סלילת רחובות ועוד<sup>36</sup>). ראינו כי במקרים מסוימים, חינוך למשל, רצוי שהנושא יטופל ברמה המקומית ואולם בשל חשיבות הנושא ישנו מימון ותמיכה מוגברים על ידי השלטון המקומי. בנושא סלילת רחובות, ישנה חלוקה בין מע"צ הסולל כבישים בין עירוניים לבין הרשות המקומית הסוללת בעיקר כבישים פנימיים בתחומה ובכך לכאורה פיתרון חלקי לבעיית הזליגה.

<sup>34</sup> ראה ה"ש 30. כמו כן למחקרים אמפיריים לבחינת הקצאת שירותים המסופקים על ידי השלטון בהתאם לדרגת השלטון (מרכזי/מקומי), ראה Robert D. Ebel & Serder Yilmaz, "Intergovernmental relations: Issues in public policy", World Bank Institute, 1999

<sup>35</sup> ישנם גם שיקולים נוספים שיכולים להשפיע על ההוצאות ולמשל מיסוי מכוון. כך למשל באירופה, מדינות שונות מטילות מס בשיעור שונה על טבק. מדינות צפון אירופה מטילות מס גבוה יותר על משקאות אלכוהוליים מהאיחוד האירופאי ומדינות המייצרות יין מטילות עליו מס נמוך יותר. לכאורה ניתן לטעון שמדובר בבחירות שונות לגבי הרכב המס הרצוי בכל מדינה (שילוב בין מס ישיר לעקיף) ואולם נראה יותר שמדובר במדיניות מכוונת למיעוט צריכת המשקאות החרिפים ולעיתים באופן פשוט וישיר העדפה של סוג משקאות מסוים על אחר ושימוש במס מפלה על מנת לקדם את המועדף (למשל בצרפת העדפה של קוניאק על ויסקי ומיסוי כבד יותר על האחרון).

<sup>36</sup> ראה בעיקר סעיפים 235-250 לפקודת העיריות (נוסח חדש), ראה דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 251 לשנת 2000 ולחשבונות שנת הכספים 1999, עמ' 587 וראה גם בפרק מבנה המימון ברשויות המקומיות בשער השני להלן.

### פרק 3: הכנסות השלטון המקומי

רשויות מקומיות שונות נבדלות במשאבים העומדים לרשותן, בפוטנציאל גביית המס שלהן (התלוי בהכנסות ממיסי התושבים, בשיעורי המס השונים ומבסיס המס השונה) ובשירותים הניתנים על ידן (הן בשל הבדל בצרכים הנובעים מגודל האוכלוסייה ומאפייניה החברתיים והתרבותיים והן בשל הבדל בעלויות הנובעות מפיזור האוכלוסייה, מאפייני שטח הרשות ותנאים פסיים). כדי לפצות על הפערים בין הרשויות המקומיות השונות ולהעניק רמת שירותים בסיסית אחידה נהוגות מדינות רבות להעניק מענק איזון המשמש להקצאת המשאבים בצורה יעילה יותר ועל כך נרחיב עוד להלן<sup>37</sup>. בפרק זה נעמוד על האבחנה בין מבנה ההכנסות תוך מבט השוואתי למיסים המקומיים באנגליה (ובקצרה גם בארה"ב וצרפת)<sup>38</sup>. בהמשך, בפרק העוסק בסוגי המס השונים אנתח את מדיניות המס שבמרכיבים אלה.

באופן כללי נציין שמקורות ההכנסה המרכזיים של הרשויות המקומיות<sup>39</sup> הם: **סיוע ממשלתי** (בישראל, השתתפויות ייעודיות של משרדי הממשלה במימון שירותים ממלכתיים והשתתפות משרד הפנים במענק כללי לאיזון שניתן לרשויות שכלל הכנסותיהן קטן מכלל הוצאותיהן ולפי קריטריונים מסוימים לכל רשות), **הכנסות עצמיות ממיסוי עירוני** (בישראל בעבר גם מס רכוש וכיום רק ארנונה המוטלת מכוח חוק, בהתאם לתקנות ולצווי ארנונה המותקנים על ידי כל רשות ולדברי חקיקה שונים לרבות פקודות מנדטוריות<sup>40</sup>) **והכנסות עצמיות שאינן ממסים** (אגרות היטלים וכד').

### הכנסות ממיסים מקומיים

#### אנגליה

<sup>37</sup> בארה"ב מדובר במענק של השלטון הפדראלי לעירויות או למדינות.

<sup>38</sup> ראה ב-K.C. Messere, "Tax Policy in OECD Countries", p. 200-211, IBFD Publications, Amsterdam.

לסקירה השוואתית נרחבת במדינות החברות בארגון לשיתוף כלכלי ופיתוח (OECD).

<sup>39</sup> ראה במאמרו של ישעיהו ברזל, "ייחסי שלטון מקומי מרכזי – אספקטים פיננסיים" משרד הפנים, ירושלים, מאי 1974 הגדרות שונות מעט מאלה שיוצגו להלן. שם החלוקה היא לשלושה: **הכנסות עצמיות** הן כל ההכנסות הנובעות ממגע ישיר בין הרשות לתושב (מיסים, אגרות, היטלים וכד'), **הכנסות מועברות** הן הכנסות הנגבות על ידי הממשלה ומועברות לרשות המקומית (אגרות כלי רכב, מס שבח מקרקעין וארנונת רכוש (בשנת 1993 עם חקיקת חוק ההסדרים בוטלו ההכנסות המועברות)). **השתתפויות** הן כספים שהשלטון המרכזי מעביר לרשות המקומית ובסוג זה נכללים המענקים למיניהם ההשתתפויות וכו'. ברזל מבחין בין כספי ההשתתפויות להכנסות המועברות בכך שההכנסות המועברות הן כספים שבחובה ואילו ההשתתפויות הן כספים שבחסד (ספק אם אבחנה זו נכונה כיום כפי שנראה להלן). במאמרו מציע ברזל נוסחה שנחשבה בזמנו לחדשנית לחלוקת מענקים לרשויות המקומיות. לפי הצעתו יש למצוא את ה"הוצאות המיועלות", קרי, "סל שירותים" תקניים שיחושב במחירי תקן (סל אישי לכל רשות שיתחשב במעמדה, גורמי האופי והמבנה שלה) וממנו יופחתו ה"הוצאות המיועלות", קרי, מיצוי פוטנציאל ההכנסה של הרשות המקומית הספציפית. ההפרש שיתקבל יהיה המענק שיינתן לרשות. כספי המענק יחד עם ההכנסות העצמיות ישתוו להוצאות ההנהלה, השירותים המקומיים המסופקים ויתרת השירותים הממלכתיים (מעבר למה שהממשלה הקציבה). מאמר זה עמד לנגד עיניהם של חברי ועדת סוארי (ראה להלן בפרק הדין בוועדות הממשלתיות שהוקמו במהלך השנים) שקבעו את הנוסחה לחלוקת המענק הנהוגה כיום וצורף כנספח לדו"ח הועדה.

<sup>40</sup> ראה סקירת דברי החקיקה בספרו של הנריק רוסטוביץ, ארנונה עירונית, ספר ראשון, מהדורה חמישית עמ' 68-61.

המס המוטל כיום על ידי רשויות מקומיות באנגליה הנו מס המועצה<sup>41</sup> ( Council Tax ) המוטל על רכוש בהתאם לשווי הנכסים תוך התחשבות במרכיבים אישיים ומרכיב הכנסה, ומהווה כ-30% מסך הכנסות השלטון המקומי<sup>42</sup>.

מס המועצה מוטל על נכסים המשמשים למגורים, נקבע בהתאם לשווי הנכס ומשולם על ידי הבעלים או השוכר. המס מהווה שילוב בין מיסוי הון מקרקעין (מס הון) לבין מיסוי דמי השכירות או המשכנתא (הקשורים לרמת ההכנסה ובכך מהווה המס מעין מס הכנסה). המס מתחשב גם במספר בעלי הנכס (מחזיק יחיד מקבל הנחה של 25% לעומת משפחה בת 2 או יותר). כמו כן ישנה קצבה ( Tax Benefit ) הניתנת בהתאם לרמת ההכנסה ויכולה להגיע עד למימון מלא של המס. עוד ישנה הנחה של 50% לבתים ריקים או לבית שני נוסף, פטור לסטודנטים והנחה למוגבלים (נכים, עיוורים וכד').

המס מוטל על שמונה קבוצות שונות בהתאם לשווי הבתים. החלוקה נעשתה בהתאם להערכות שמאות שנעשו בתחילת שנות ה-90 בערכי 1991 ורשויות המקומיות קובעות את המס בתחומן לגבי קבוצת הייחוס D וכל שאר הקבוצות מחויבות בהתאם לחלק היחסי מקבוצת הייחוס. קרי, לקבוצה D נקבע שיעור מס המועצה וכל שאר הקבוצות מחויבות באופן יחסי לתעריף זה (ראה להלן בטבלה את דרגות המס באנגליה. בסקוטלנד ובווילס מדרגות אחרות).

קבוצה	מזערי בליש"ט	מרבי בליש"ט	המס כמכפיל של קבוצת הביניים D
A	0	40,000	6/9
B	40,000	52,000	7/9
C	52,000	68,000	8/9
D	68,000	88,000	1 (ממוצע מוערך לשנת 2003/4 עמד על 1,036 ליש"ט)
E	88,000	120,000	11/9
F	120,000	160,000	13/9
G	160,000	320,000	15/9
H	320,000	ללא מגבלה	18/9

טבלה 1 – שיעורי מס המועצה באנגליה

<sup>41</sup> להתפתחויות המיסוי העירוני באנגליה ראה במסגרת הדיון במס הרצוי וראה המאמר: Nathaniel Lichfield & Owen Connellan, "Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects" 1997, ראה גם באופן כללי באתרי האינטרנט [www.counciltaxreform.org](http://www.counciltaxreform.org), [www.jrf.org.uk](http://www.jrf.org.uk), [www.voa.gov.uk](http://www.voa.gov.uk). המס מוטל מכח ה- Local Government Finance Act (1992).

<sup>42</sup> באנגליה בשנת המס 2003/2004 מדובר בכ-15 ביליון ליש"ט (כ-120 ביליון ₪).

בעבר היה גם חיוב בארנונת עסקים אשר החל משנת 1989 הפכה למס עסקים אחיד (uniform business rate) שמוטל על ידי השלטון המרכזי וראה על כך עוד להלן.

### ארה"ב

בארה"ב בשנת 1980 המס העיקרי המוטל על ידי השלטון המקומי (מדינות ועיריות) היה מס על רכוש שהיווה 47% מכלל ההכנסות העצמיות כשהיתר היה ממס על מכירות, מס על דלק, טבק, מס על הכנסה ועוד. המס על הרכוש הוטל על שווי השוק של קרקע והשבחתה (בניית מבני מגורים, תעשייה ועוד). חוקים מקומיים קבעו בד"כ מספר קטגוריות של נכסי מקרקעין כגון: מגורים, תעשייה, מסחר וחקלאות והשווי של כל נכס לצרכי המיסוי הוערך על ידי שמאי בהתאם למחיר התמורה מעסקאות בנכסים דומים, עלות שחזור הנכס, וההכנסה מהנכס (בעסקים ותעשייה)<sup>43</sup>. מבסיס המס הוצאו נכסים כגון בתי תפילה, בית ראש העדה הדתית, בתי חולים מלכרי"ם, אכסניות ללא כוונת רווח (YMCA), בתי קברות ועוד.

שומת הנכסים נערכה בדרך כלל כאחוז משווי הנכס. כך למשל בית מגורים ששווי בשוק \$120,000 הוערך בכ-\$24,000 אם היחס הנו 20%<sup>44</sup>. שיעור המס נקבע באלפיות (עשיריות האחוז). כך למשל שיעור מס של 68.5 אלפיות לגבי הנכס ששווי \$120,000 שהוערך ב-20% משווי יביא למס של \$1,644. שיעור המס שייגבה נקבע בדרך כלל על ידי מקבלי ההחלטות על ידי הערכת רמת ההכנסות הנדרשות למימון השירותים הנדרשים ולפי זה קביעת שיעור המס שיביא להכנסות אלה.

מדינות רבות קבעו לרשויות המקומיות סף עליון לרמת המס (ובעיקר למעוטי יכולת) על מנת למנוע הטלת שיעורי מס מופרזים יחסית לשווי הנכס. הסף העליון נקבע בד"כ בהתאם לרמת ההכנסה. כאשר רמת המס מגיע לאחוז מסוים של ההכנסה של משלם המס, משלימה המדינה את הפער הנדרש במס.

### צרפת

<sup>43</sup> ראה Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice", Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", McGraw-HILL, p188, Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.67

<sup>44</sup> ראה Lee & Johnson, "Public Budgeting Systems", P.66, Richard J. Aronson & John L. Hilley, "Financing state and local government", Fourth edition, The Brookings institution, Washington D.C., 1986.

מקורות המימון העצמי של השלטון המקומי בצרפת בנויים מארבעה סוגי מיסים<sup>45</sup>: מס עסקים המבוסס על המחזור הכספי ועל ערך הנכסים של העסק<sup>46</sup> ושלושה מסי רכוש: מס רכוש על מגורים, מס רכוש על קרקע בנויה ומס רכוש על קרקע ריקה. בשנות ה-80 החל מעבר להטלת המס על ידי הרשויות המקומיות למרות שהגבייה המשיכה על ידי השלטון המרכזי<sup>47</sup>.

### ישראל

המס המוטל על ידי השלטון המקומי בישראל הנו ה"ארנונה הכללית" המוטלת על מחזיקי נכסים (בניינים, קרקע תפוסה ואדמה חקלאית) בהתאם לשימוש שנעשה בהם (מגורים, עסקים, תעשייה, מלונאות וכו'), בשיעור שנקבע על ידי כל רשות מקומית בצו הארנונה שלה ובמגבלות שיעורי המינימום והמקסימום שנקבעו על ידי משרד הפנים ומשרד האוצר לכל סיווג נכס בתקנות ההסדרים. כמו כן שיעור ההעלאה מדי שנה ושנה מוגבל אף הוא בשיעור ההעלאה השנתי שנקבע על ידי משרד הפנים ומשרד האוצר בתקנות או בחוק<sup>48</sup>.

### **סיוע ממשלתי**

סיוע ממשלתי לרשויות המקומיות נחלק באופן עקרוני לשניים: מענק כללי ומענק ייעודי<sup>49</sup>. המענק הייעודי נועד לאפשר לרשויות המקומיות לממן את המטלות המוטלות עליהן על ידי השלטון המרכזי, קרי, השירותים הממלכתיים שתוארו לעיל. המענק הכללי נועד ליצור השוואה מסוימת בין הרשויות המקומיות השונות ומבוסס על עקרון צדק שלפיו מחויבת המדינה להבטיח לכל אזרחיה סל בסיסי של שירותים ציבוריים, ללא קשר לרמת הכנסתם, לרמת המיסוי הנגבה מהם או ליכולת הארגונית והכלכלית של הרשות המקומית בה הם מתגוררים<sup>50</sup>.

### ארה"ב

---

<sup>45</sup> המהווים כשליש מתקציב השלטון המקומי וכשני שלישי מהם מגיעים לידי הקהילות.

<sup>46</sup> הרשויות המקומיות גובות את המס שעובר לקרן איזון המנוהל על ידי משרד הסביבה. ראה סקר ספרות שהוכן על ידי ד"ר לביאה אפלבוים עבור המחלקה למחקר מוניציפלי במשרד הפנים וכתרתו: "קביעת אמות מידה להקצאת המענק הכללי לרשויות המקומיות בצרפת ובבריטניה", עמ' 11.

<sup>47</sup> ישנם מסים נוספים שמשקלם שולי הכוללים בין היתר מס פינוי אשפה והיטל תחבורה המוטלים בערים הגדולות (מעל 100,000 תושבים) על עסקים ומפעלים המעסיקים יותר מ-10 עובדים. ראה אפלבוים, "קביעת אמות מידה".

<sup>48</sup> ראה להלן ה"ש 151 לחקיקה הרלוונטית.

<sup>49</sup> לבחינה מעמיקה יותר של סוגיית המענקים ראה Tracy Snoddon & Jean-Francois Wen, "A Primer on Intergovernmental Grants", Department of Economics, Wilfrid Laurier University, Ontario, 1998.

<sup>50</sup> לביאה אפלבוים לעיל בעמ' 3.

בתחילת שנות ה-90 הסיוע הפדראלי למדינות היווה כ-20% מהכנסתן וסיוע המדינות לרשויות המקומיות היווה כ-33% מהכנסתן<sup>51</sup>. המענקים מהמשטר הפדראלי בשנת 1989 היוו כ-16% מהכנסות השלטון המקומי, העיריות. למרות ששליש מהכנסות הרשויות המקומיות (העיריות) הן ממענקי המדינות, עדיין רבה התלות של השלטון המקומי (רמת העיריות) במענקים הפדראליים<sup>52</sup>.

יש הטוענים כי סיוע זה הכרחי על מנת להקל על "עודפי ההנאה" (<sup>53</sup>goods with spillovers), לפצות על אי איזונים תקציביים, לספק את צרכי הקבוצות מעוטות היכולת, לבזר עוצמה פוליטית, לעודד צריכת מוצרים איכותיים, לקדם חדשנות וניסוי ולייצב את הכלכלה<sup>54</sup>.

לעניין האיזון התקציבי, ישנו חוסר איזון אנכי בין הדרגות השונות בארה"ב (פדראלי, מדינה ורשות מקומית) מכיוון שהשלטון הפדראלי גובה בעיקר מס הכנסה פרוגרסיבי המושפע מצמיחה כלכלית ואילו השלטון המדינתי והמקומי האחראי על מרבית ההוצאות המקומיות, ניזון מהכנסות לא גמישות כגון מס על רכוש או על מכירה. מבחינת "גמישות" המס ניתן להראות שמס הכנסה עולה מהר יותר מעליית רמת ההכנסה, מס על מכירות עולה באותה מהירות כמו עליית ההכנסות ומס רכוש עולה לאט יותר משיעור עליית ההכנסה. בשנות ה-60 וה-70 המס הפדראלי עלה בקצב גבוה ולכן נדרשו המענקים לרשויות המקומיות על מנת לפצות על חוסר האיזון האנכי בין הדרגות השונות.

הסיוע הממשלתי אינו חף מחסרונות: לא אחת נוסחת המענקים הנה מורכבת מדי ולעיתים תעדיף רשויות המצויות במצוקה כספית קטנה יותר מאחרים. הסיוע עשוי לשנות סדרי עדיפויות על ידי ייחוד הכספים הייעודיים להשקעה במטרות להן הם נועדו, כאשר הדבר אינו תמיד לטובת תושבי הרשות ובכל זאת נבחרו הציבור המקומי ייאלצו לקבל החלטות מסוג זה. הדבר הופך רשויות לתלויות בשינויים חקיקתיים או שינויי מדיניות ויותר מכל, הבעייתיות עולה כשמענקים אלה לא יגשימו את המטרות להן הם נועדו. למשל כאשר ניתן מענק של \$1 על כל \$2 שהרשות מוציאה למטרה מסוימת, לכאורה יחס של 50%, צריך להביא לחסכון במחיר של 33%, ברם, מחקרים הראו שברגע שהמחיר יורד הרשויות יתפתו להקצות פחות משאבים למטרות אלה ויעברו לאחרות ובכך לא תתגשם מטרת המענק<sup>55</sup>.

<sup>51</sup> בשנים 1991-1992 הכנסות הרשויות המקומיות ממענקים הן בשיעור 33.3% ואילו ההכנסות העצמיות הן בשיעור 55%. ראה Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.39. הכוונה כאן היא לשלטון המקומי ברמת העיריות בשונה השלטון המקומי ככולל גם את המדינות כפי שנראה בהמשך בה"ש 196.

<sup>52</sup> ראה Quigley & Smolensky "Modern Public Finance", p.126-151, Harvard University Press, 1994. ראה לעיל.<sup>53</sup>

<sup>54</sup> ראה לפרק זה בעיקר Kemer לעיל בעמ' 56.

<sup>55</sup> ראה Kemer עמ' 58. ראה Quigley & Smolensky "Modern Public Finance", Harvard University Press, 1994 בעמ' 135 בעניין ה **Flypaper effect**, קרי, הכסף נדבק היכן שפוגע, נבחרו ציבור אינם פועלים דווקא לטובת בוחריהם. ראה גם למאמר שדן באפקט ה-Flypaper תוך בחינת מחקרים אמפיריים בנושא: James R. Hines &

בארה"ב ישנם שני סוגי מענקים עיקריים בין הדרגות השונות. ישנו **מענק ייעודי** לתמיכה בנושאים שהמדינה מעוניינת לקדם ברמת השלטון המקומי (או השלטון הפדראלי המעוניין לקדם נושאים מסוימים ברמת המדינה באמצעות מענק למדינות) ו**חלוקה בהכנסות** על מנת לאפשר לרשויות המקומיות פתרונות ייחודית לבעיותיהם המיוחדות ולמנוע את השונות הפיסקאלית<sup>56</sup>.

המענק הייעודי נועד לממן תכניות ופעולות שהשלטון הפדראלי מעוניין בהם. בדרך כלל מענקים אלה נלווים לרשימת קריטריונים מפורטת לשימוש במענק. לעיתים מענקים ייעודיים אלה דורשים הוצאה יחסית מתאימה מצד הרשות ולעיתים ניתנים ללא כל דרישה. מתברר ממחקרים שנעשו כי מענק ללא דרישה מביא להוצאה גדולה יותר של הרשות לכל דולר שמתקבל לעומת העלייה ברמת ההכנסות ממסים, מכיוון שקל יותר לערירות להוציא את כספי המענקים מאשר להעלות את המיסוי בהתאם לעליית רמת ההכנסות<sup>57</sup>.

חלוקה בהכנסות שימשה בעבר לחלוקת הכנסות השלטון הפדראלי באמצעות נוסחה מתאימה ולפי קריטריונים וסדרי עדיפויות ברורים, על מנת לאפשר מרחב פעולה של הרשויות המקומיות בתחומים כגון איכות הסביבה, תחבורה ציבורית, בריאות, ספריות, תרבות, רווחה ועוד. החל משנת 1986 אין כמעט שימוש עוד במענקים אלה בין השלטון הפדראלי למדינות אלא רק בין המדינות לרשויות המקומיות. ברמה זו, ה- General Revenue Sharing - GRS חולק על ידי המדינות בהתאם לקריטריון עושר או הכנסות ומס' התושבים ברשות המקומית ולא בהתאם לשירותים הניתנים ולפעילות מסוימת<sup>58</sup>.

סוג שלישי שמהווה שילוב בין המענק הייעודי לחלוקת ההכנסות הנו המענק הקבוע (Block Grant), או חלוקת הכנסות ספציפית (special revenue sharing) לפיה הדרגה הגבוהה יותר משתפת בהכנסותיה את הדרגה הנמוכה יותר אך השימוש בכספים אלה הנו למטרות מסוימות בלבד כגון אכיפת החוק או רווחה.

### צרפת

---

.Richard H. Thaler, "The Flypaper Effect", Journal of Economic Perspectives, Vol 9(4), p.217-226  
ראה גם Snoddon & Jean-Francois, "A Primer on Intergovernmental Grants", P.15-17.  
<sup>56</sup> ראה Lee & Johnson, "Public Budgeting System", P.454-459.  
<sup>57</sup> ראה Lee & Johnson, "Public Budgeting System", P.455-456.  
<sup>58</sup> ראה Lee & Johnson, "Public Budgeting System", P.456, וראה גם עמ' 247 בספר של Kamer.



בצרפת התפיסה הבסיסית הנה ריכוזית לפיה השלטון המרכזי הנו המחליט ולרשויות המקומיות נותר מרווח צר מאוד לשיקול דעת משלו<sup>59</sup>. השלטון המרכזי סיפק שירותים ציבוריים רבים במקום השלטון המקומי<sup>60</sup> וגם המיסים המקומיים נקבעו ונגבו על ידי הממשלה והועברו לרשויות המקומיות בטענה שכך מובטח לתושבים שוויון ואחידות בסל השירותים. בשנות ה-80 החל הליך של ביזור סמכויות תוך העברת סמכויות לשלטון המקומי ומעבר ממענקים ייעודיים למענקים כלליים.

בצרפת הונהג מאז 1979 **מענק כללי** שנועד להשוות בין הרשויות המקומיות והווה יותר ממחצית מתוך ההשתתפות הכוללת של המדינה בתקציבי השלטון המקומי. עליו נוסף **מענק ביזור** שנועד לכסות חלק מעלויות השירותים שהועברו מידי השלטון המרכזי למקומי, על אלה נוספו **השתתפות ישירה** של השלטון המרכזי, כספי ההכנסות העצמיות של הרשויות המקומיות ותקבולים נוספים שונים, מלוות וכד'.

המענק הכללי נועד להשוות בין הרשויות המקומיות השונות ומורכב משלושה חלקים: חלק ראשון הוא מענק **היסוד** (40%) שמחולק בין הרשויות המקומיות השונות בעיקר על בסיס גודל אוכלוסייה, כאשר לגודל הרשות ניתן משקל גדול יותר בהנחה שהגודל מצריך אספקת שירותים רבים יותר. כמו כן חלק מהמענק מחולק למחוזות הכוללים מספר רשויות ושם נוסף לנוסחת החישוב גם מרכיב צפיפות האוכלוסייה על מנת לתת עדיפות לאזורים דלילי אוכלוסיין. חלק שני הוא מענק **השוואה** (37.5%) שנועד לצמצם את אי השוויון במשאבים ומרביתו מחולק בהתאם למספר קריטריונים: סך הגביה המקומית של מסי הרכוש מדירות המגורים והמקרקעין ומס פינוי אשפה, פוטנציאל המיסוי לנפש המחושב בהתאם לשיעורי מס ממוצעים ארציים ועומק הגביה שהנו היחס בין סך הגביה בפועל לבין פוטנציאל הגביה של מסי הרכוש. חלק קטן ממענק זה בא לפצות על הבדלים כלכליים של האוכלוסייה ברשויות המקומיות השונות ומחולק בהתאם למוצע רמת ההכנסה החייבת במס לנפש ברשות לבין ממוצע כלל הרשויות באותה קטגוריה דמוגרפית. ברמת המחוז מחולק המענק בהתאם לפוטנציאל המס במחוז יחסית למחוזות אחרים ובהתאם להכנסות המחוז ממסי הרכוש. חלק שלישי הוא מענק **לפי צרכים** (22.5%) מחושב בהתאם למספר התלמידים בגני הילדים ובבתי הספר במסגרת חינוך חובה ובהתאם לשיעור מבני המגורים בדיוור ציבורי מסובסד ונועד לתת ביטוי להבדלים בצרכים בין הרשויות המקומיות בתלות בחתך הנזקקים בהן.

<sup>59</sup> לפרק זה ראה סקר ספרות שהוכן על ידי ד"ר לביאה אפלבוט עבור המחלקה למחקר מוניציפלי במשרד הפנים וכותרתו: "קביעת אמות מידה להקצאת המענק הכללי לרשויות המקומיות בצרפת ובבריטניה".

<sup>60</sup> השלטון המקומי בצרפת בנוי משלוש רמות: הרמה הנמוכה ביותר היא הקהילה (commune) או הרשות המקומית המוכרת לנו בישראל. הרמה השנייה היא המחוז (Department) והרמה השלישית היא האזור (Region). תפקידי האזור מעטים ואחד העיקריים שבהם היא התיאום בין המחוזות. האזור שימש עד לראשית שנות ה-80 זרוע מבצעת של השלטון המרכזי אך מאז קוצצות סמכויותיו והועברו בחלקן לנציגי נבחרים של האזור.

בנוסף לכך ישנן שתי קרנות איזון המיועדות ליצור איזון במס העסקים, הנגבה אף הוא כאמור על ידי הרשויות המקומיות בנוסף למיסי הרכוש<sup>61</sup>. קרן אחת **כלל ארצית** ולה שני מקורות מימון: היטל על עסקים המשלמים מס שהוא נמוך מן הממוצע הארצי והקצבה ממשלתית הגדלה בהתאם לקצב הגידול בהכנסות הממשלה. הכנסות הקרן מחולקות באופן הבא: 70% לרשויות שפוטנציאל המס שלהן נמוך מהממוצע בקטגוריה שלהן, 25% לרשויות שהכנסותיהן ממס העסקים קטנו בגלל עסקים שנסגרו ו-5% לרשויות במשבר כספי. קרן שנייה היא **מחוזית** ונועדה להקטין את הפערים הנובעים מקיומם של מפעלים גדולים במיוחד בתחומן של חלק מהרשויות. אם מס העסקים ברשות מסוימת גדול מפי 2 מהממוצע הארצי עקב קיומם של מפעלים גדולים בשטחם, מועבר ההפרש לקרן. כמו כן יכולות הרשויות המקומיות להתאגד באיגודי ערים למשיכת מפעלים ופיתוח כלכלי, תוך העברת כל מיסי העסקים בתחומי הרשויות המשתתפות לטובת ההתאגדות, אשר פטורה מהשתתפות בקרן האיזון, ובידי הרשויות המקומיות נותרים רק מיסי הרכוש. בכך למעשה מוקטן אי השוויון הנובע מהכנסות המתקבלות ממס עסקים.

למרות המאמץ המכוון ליצור מידה של השוואתיות בין רשויות מקומיות שונות<sup>62</sup>, ישנו קושי מהשגת המטרה לאור מספר בעיות בסיסיות שלא נפתרו:

- אין תיאום בין המענקים הניתנים לפי אמות מידה שונות וכך נוצרים עיוותים בהקצאת משאבים.
- הבסיס לחישוב פוטנציאל המס של הרשות לא עודכן במשך שנים רבות למעט הצמדה למדד ואינו משקף את מצבן האמיתי של הרשויות. התאמות שנעשו במהלך השנים פתרו בעיות נקודתיות ואך הגדילו את מורכבות המערכת.
- מכיוון שחלק מנוסחת קידום המענק מבוססת על הגידול בתוצר הגולמי, בשנים של שפל כלכלי, התוספת לקרנות האיזון הייתה קטנה ביותר.
- ישנם לחצים של גורמים אינטרסנטיים שפועלים לשמירת הסטאטוס קוו כגון לחצי רשויות עשירות למניעת הקטנת התוספת למענק השנתי שלהן.
- רשויות מקומיות מקורבות לשלטון המרכזי השיגו לעצמן מענקים נוספים לצרכי פיתוח.

#### אנגליה

באנגליה<sup>63</sup> נתמכות הרשויות המקומיות על ידי השלטון המרכזי. גם שם כמו בישראל ההנחה היא שיש לקבוע את סל הצרכים של הרשויות המקומיות ולפי זה לקבוע את המשאבים הנדרשים לרשות,

<sup>61</sup> ראה לעיל עמ' 20.

<sup>62</sup> הרחבתי בסקירה בעניין צרפת שכן אצלנו הנוסחה לחלוקת המענק טרם הגיעה למורכבות הנוסחה בצרפת. אם שם ישנה ביקורת רבה על המצב, מקל וחומר אצלנו...

ובהיווצר גרעון, על השלטון המרכזי להשלימו באמצעות מענקים. שיטה זו נתקלה במהלך השנים בקשיים רבים במציאת הנוסחה המתאימה לחישוב סל הצרכים.

שיטת החישוב הראשונה שנקטה בשנים 1957-1974 התבססה על מאפייני הרשויות כגון גודל אוכלוסיה וצפיפותה, מספר תלמידים במערכת החינוך, מס' זקנים וכו'. ההנחה הייתה כי נתונים אלה קובעים את סל הצרכים של הרשות ובהתאם להם הוערכה עלות מתן השירותים.

בשנת 1974 הוכנסה שיטת חישוב חדשה המתבססת על ניתוח סטטיסטי של הקשר בין הוצאות הרשות לבין גורמים שונים תוך הנחה שהבדלים ברמת ההוצאות נובעת בהבדלים ברמת הצרכים<sup>64</sup>. בהתאם לכך נקבעה רמת ההוצאות השוטפות של הרשויות המקומיות וגובה המענק המגיע להן<sup>65</sup>.

בשנת 1979 שונתה השיטה שוב ומעבר ליעד של צמצום פערים נוסף היעד של צמצום הוצאות הרשויות המקומיות. לקביעת גובה המענק נכנס שיקול של יחס בין אומדן הצרכים להוצאות הרשות ולרשויות "בזבזניות" הוקטן המענק. אומדן הצרכים לכל נפש נעשה לגבי כל שירות בנפרד (רווחה, חינוך וכו') תוך התחשבות במאפיינים דמוגרפיים, פסיים, חברתיים וסביבתיים של הרשויות השונות. בפועל, מכיוון שנמצא פער בין האומדן המחושב לבין ההוצאות הריאליות של הרשויות, הוחלט להשתמש בעלויות ממוצעות כבסיס לחישוב, דבר שהוביל לאפליית הרשויות העירוניות (לעומת הרשויות הכפריות הקטנות).

לבסוף הוחלפה שיטת חישוב המענק הממשלתי, לשיטה הנהוגה כיום, תוך קביעת הערכת הצרכים לפי 7 קבוצות שירותים (חינוך, רווחה, משטרה, כיבוי אש וביטחון, כבישים, תחזוקה וכל יתר השירותים). הנוסחה החדשה הגדירה את הצרכים לפי מאפייני הצרכנים להם מיועדים השירותים השונים וחישבה את העלות על בסיס יחידת שירות סטנדרטית. בהתאם לכך חושב סל הצרכים העונה לצרכי תושבי הרשות, תוך קביעת מרכיב ההוצאות ומרכיב הכנסות הרשות (ברובו באמצעות מס העסקים והמענק). המענק הכללי החדש ניתן לרשויות בשני חלקים: מענק תקני לפי מספר התושבים הבוגרים בכל רשות ומענק הצרכים האמור לצמצם פערים שנוצרים בשל הבדלים דמוגרפיים, חברתיים וכלכליים.

לפיכך שיקול הדעת שנותר לרשויות המקומיות נותר אך בקביעת שיעור מס המועצה וגם לזה יכול השלטון המרכזי לקבוע גבול.

<sup>63</sup> ראה החוברת נ' בן-אליא, הפיסקליזציה של התכנון והפיתוח המקומי, מכון פלורסהימר למחקרי מדיניות, ירושלים בעמ' 26 וראה גם לביאה אפלבוס "קביעת אמות מידה", בעמ' 11 ואילך.

<sup>64</sup> הנחה זו מתעלמת מהוצאות שאינן קשורות כלל בצרכי הרשות האמיתיים, למשל ניהול כושל, אירועים זמניים כגון בחירות ברשות ועוד.

<sup>65</sup> שיטה זו התגלתה כלא יעילה בשל הבעייתיות בבחירת הגורמים שנכנסו לחישוב, בהערכת עלויות תוך שימוש בנתוני העבר ובשל העדפת רשויות עירוניות המזוהות עם השלטון המרכזי אשר קבעו לעצמן רמת הוצאות גבוהה.

ישראל

בישראל בעקרון כפי שהוזכר לעיל הסיוע הממשלתי נחלק לשניים: הראשון הוא השתתפויות ייעודיות של משרדי הממשלה במימון שירותים ממלכתיים והשני הוא מענק איזון שניתן לרשויות על ידי משרד הפנים. המענק הנהוג כיום מבוסס על המלצות ועדת סוארי<sup>66</sup>. הוועדה הגישה המלצותיה באוגוסט 1993 והמליצה על הקטנת המעורבות של הממשלה בניהול השלטון המקומי והסתפקות בקביעת מסגרות לפעולת הרשות המקומית. הוועדה המליצה על מתן חופש לשלטון המקומי בקביעת רמת ההכנסה, רמת ההוצאה והרכב התקציב במסגרת שתקבע. הוועדה קבעה עקרונות לחישוב מענק האיזון בהתאם למצב חברתי כלכלי של הרשויות. בכך יש משום שאיפה לצדק חברתי לפיו לצורך מתן רמת שירותים מזערית לתושבים – ככל שהרשות חלשה יותר, היא תגבה פחות ארנונה ותקבל מענק איזון גדול יותר וכן להיפך. ההתחשבות במצב הכלכלי חברתי הנו גם בחישוב ההוצאה וגם בחישוב ההכנסה. הוועדה מניחה שלא תהא מגבלה על גובה הארנונה וככל שהמצב הכלכלי של תושבי רשות מקומית פחות טוב, תהא הכנסתה מארנונה למגורים נמוכה יותר. לעומת זאת בתחום הארנונה לעסקים המליצה הוועדה להטיל מגבלות על שינוייה<sup>67</sup>.

הרעיון של ועדת סוארי היה שהמענק יחושב כהפרש בין הכנסה נורמטיבית, לפי הרמה החברתית-כלכלית, לבין ההוצאה הנורמטיבית, ההוצאה שכל רשות צריכה להוציא כדי לספק רמת שירותים מזערית לפחות<sup>68</sup>. כדי לחשב הכנסה נורמטיבית המליצה הוועדה על חישוב בכל רשות ורשות לפי תעריפי ארנונה מקסימאליים ואחידים לפי סוגי הנכסים. תעריפים אלה יתוקננו ויופחתו, לכל רשות בהתאם למצב הכלכלי חברתי<sup>69</sup>. המשמעות היא שהמענק יינתן לא לפי הכנסה בפועל אלא לפי הכנסה מתוקנת כדי לתת תמריץ לרשויות להגדיל את גביית הארנונה ללא פגיעה במענק<sup>70</sup>. כל העניין התבסס על כך שלא יהיו מגבלות על שיעורי הארנונה ואולם מאז ההמלצות, משרד הפנים לא פעל לביטול חוקי ההסדרים. בפועל יוצא שאין מתאם בין המצב הכלכלי חברתי לבין תעריפי הארנונה. מענק האיזון נועד לקיים עקרון של צדק חברתי לפיו החזק משלם יותר והחלש פחות, ברם כפי שהועלה בביקורת מבקר המדינה, הצעות הוועדה לא יושמו במלואן.

<sup>66</sup> דו"ח הוועדה לקביעת קריטריונים להקצאת "מענק האיזון" לרשויות המקומיות, אוגוסט 1993 (ועדת סוארי).  
<sup>67</sup> ראה עמ' 55 לדוח ועדת סוארי, הומלץ שלא לאפשר העלאת הארנונה לעסקים יותר מ-5% מעל לשיעור ההעלאה למגורים ובכל מקרה לא מעל סף מסוים.  
<sup>68</sup> ראה עמ' 4 לדו"ח ועדת סוארי  
<sup>69</sup> בפועל משרד מבקר המדינה בדק ומצא כי המשקל שניתן למצב חברתי-כלכלי הנו קטן מזה שהועדה המליצה עליו, ראה דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 50 לשנת 1999 ולחשבונות שנת הכספים 1998 עמ' 500.  
<sup>70</sup> גם רעיון זה לא יושם ומשרד הפנים חישב את ההכנסה מארנונה בפועל כשהן מתוקנות לפי מדד חברתי-כלכלי כלשהו ולא על בסיס הכנסה תקינית. וראה לכך דוח מבקר המדינה 51, עמ' 590.

מעבר לכך, ישנן השתתפויות של הממשלה כגון העברות ממשרד החינוך, השתתפות משרד הרווחה, מענקים מיוחדים (למשל קליטת עליה, להתיישבות צעירה וכד'), השתתפויות עקיפות (כגון בשירותי כבאות, איגודי ערים ומועצות דתיות), הכנסות מועברות (במסגרת חוק ההסדרים בוטלו מרבית העברות אלה כגון אגרות כלי רכב מס קניה ארנונת רכוש ומס שבח שכן החלו להעביר במסגרת מענק האיזון את כל הכספים)<sup>71</sup>.

נוצר מצב לפיו ישנו ריבוי משרדים הפועלים מול הרשויות המקומיות והמרכזיים שבהם הם משרד החינוך, האוצר, הפנים והעבודה והרווחה. הדבר ללא ספק פוגם ביכולת לקיים פיקוח הדוק ויעיל<sup>72</sup>. ראוי היה לרכז את כל הכספים המועברים לרשויות המקומיות במשרד אחד בלבד<sup>73</sup>.

## הכנסות לא ממיסים

### ארה"ב

הכנסות לא ממיסים כוללות בין השאר אגרות ו"דמי שימוש" והכנסות שונות כגון קנסות. דמי השימוש המוטלים על שימוש יזום בשירותים ציבוריים כגון<sup>74</sup>: מוזיאונים, בתי ספר, אוטוסטראדות, בתי חולים, פארקים, בריכות שחיה וכד' ומאפשרים חלוקה יעילה של משאבים וחלוקה שוויונית של השירותים הציבוריים. היעילות מושגת מכיוון שדמי השימוש נותנים איתות לגבי איזה "מוצרים" צריכים להיות מוטלים ובאיזו רמה<sup>75</sup>. שוויון מושג מכיוון שרק מי שנהנה משירות מסוים משלם עליו. דמי השימוש מאפשרים להקטין את הצפיפות על ידי הקצאת שירותים נדירים למי שישלם את המחיר הגבוה על מנת לקבלם. כמו כן, הם יספקו את ההון הנדרש להרחיב שירותים ציבוריים קיימים. כך למשל הטלת מס על הנוסעים בכבישי העיר בשעות העומס יכול להקטין את העומס וגם להקצות משאבים לשיפור התשתיות. בארצות הברית ישנה עלייה מתמדת בחיובי דמי השימוש ומשלמי המיסים מקבלים ברצון את המעבר לשיטת חיוב זו<sup>76</sup>.

מאידך, דמי השימוש אינם לוקחים בחשבון את היכולת לשלם ולכן עלולים להקשות על העניים. כמו כן הם מתאימים לשירותים שניתן להצביע באופן ברור על הנהנים מהם וכשניתן להוציא מן הכלל את הלא-משלמים. לעומת זאת, ישנם שירותים שהחיוב בגינם הנו מנדטורי ואז קשה להבחין בין דמי

<sup>71</sup> לכל אלה ראה ועדת סוארי, עמ' 23-27.

<sup>72</sup> ראה חיים קלכהיים, "שלטון מקומי במירקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות המימשל הארצי בישראל", ירושלים המרכז הירושלמי לעניני ציבור ומדינה, תשנ"ז, עמ' 171.

<sup>73</sup> ועל כך ראה עוד בשער הבא.

<sup>74</sup> ראה Kemer עמ' 63 וראה Richard J. Aronson & John L. Hilley, "Financing state and local government", Fourth edition, The Brookings institution, Washington D.C, 1986, p.155.

<sup>75</sup> ראה Kemer עמ' 269.

<sup>76</sup> Aronson & Hilley, "Financing state and local government" p.157

שימוש בגינם לבין מס (כגון מערכת הביוב העירונית) וישנם שירותים שלא ניתן לוותר עליהם כגון, נסיעה באוטובוסים.

הליך הגבייה ועלויות הגביה כאשר מדובר בדמי שימוש צריכים להיות מזעריים וסבירים. הם מתאימים לשירותים כמו מבני ציבור, ספרייה, חינוך וכד' אך לא בטחון שממנו לא ניתן להוציא מן הכלל את שאינם רוצים לצרוך שירות זה.<sup>77</sup>

### ישראל

בישראל ניתן להצביע על מספר הכנסות שאינן ממיסים. למשל אגרות והיטלי פיתוח. היטלי הפיתוח נועדו להתקנת תשתיות כגון הנחת צינורות מים, הנחת תשתית ביוב, סלילת כבישים, תשתית ניקוז ועוד. ישנן מחלוקות לא אחת לגבי אופיים המיסוי של היטלים אלה המוטלים לעיתים באופן אחד בהתאם לשטח בנין אותו משרתות התשתיות וללא תלות לעלות ביצוע העבודות ואולם אין זה המקום לדון בשאלות אלה.<sup>78</sup> העקרון העומד מאחרי היטלים אלה הנו עקרון ההנאה. החייבים בהיטלים הם מי שיזכו להנאה מן השירותים המסופקים לנכס.

כמו כן ישנן אגרות מים על צריכה שוטפת ואגרת ביוב המשולמות בהתאם לכמות צריכת המים הנמדדת על ידי שעון המים. עוד ישנן אגרות שילוט המוטלות על ידי הרשויות המקומיות על שלטי פרסום, מודעות וכד' ומטרתן "לפצות" את הרשות המקומיות ותושביה על הכיעור והנזק שנגרמים על ידי שלטים אלה. כמו כן מוכרים לכולנו קנסות חנייה ועוד.

<sup>77</sup> להכנסות נוספות ולדרכי מימון נוספות ראה Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.75-83

<sup>78</sup> ראה עפר שפיר, "אגרות והיטלי פיתוח ברשויות המקומיות", הוצאת נבו עמ' 89-96. ראה גם ע"א 889/01 עיריית ירושלים נ' אל עמי, תק-על 2002 (3) 150.

**פרק 4: סוגי המס והמס העירוני הרצוי**

בטרם אבחן את סוגי המס האפשריים ננסה להגדיר את מאפייניה של מערכת מס רצויה. באופן כללי ניתן לומר כי **מערכת מס אידיאלית** צריכה לשאוף **לצדק** אנכי ואפקי<sup>79</sup>, לקדם **יעילות** פסקאלית וכלכלית<sup>80</sup>, להיות **גמישה** דיה להתמודד עם שינויים בהכנסות ולהיות **רגישה** לצמיחה כלכלית<sup>81</sup>.

**צדק אפקי**<sup>82</sup> מושג כאשר אנשים בנסיבות דומות מקבלים יחס דומה, קרי, מס שווה לאזרחים בעלי רכוש ועושר דומים. **צדק אנכי** מושג כאשר ניתן יחס שונה לאנשים בנסיבות כלכליות שונות, קרי, המס ישתנה ויעקוב אחר שינויים כלכליים ונסיבות שונות. **יעילות מיסויית** של מערכת ההכנסות ממיסים מושגת כאשר עלויות מנהליות הנן סבירות ומובנות על ידי משלם המס. **יעילות כלכלית** מושגת כאשר אין השפעה או שישנה השפעה מינימאלית של המס על ההחלטה לצרוך, לחסוך, לעבוד ולהשקיע. מערכת מיסוי יעילה תשיג את מטרותיה תוך שהיא ניטרלית לגבי החלטות כלכליות שמקומן בסקטור הפרטי. **גמישות מיסויית** מושגת כאשר לפחות אחד ממקורות ההכנסה ניתן לשינוי מדי שנה בהתאם לשינוי בצרכים. מערכת הכנסות ממסים הנה **רגישה** לצמיחה הכלכלית כאשר העלייה במס פרופורציונאלית לעלייה בעבודה במחירים ובהכנסות.

במיסוי מקומי יש להוסיף שתי דרישות נוספות: האחת היא בסיס מס רחב המפוזר באופן סביר והוגן והשנייה היא שרשויות שונות במקומות שונים יוכלו להטיל את המס באופן שונה בהתאם לצרכיהן<sup>83</sup>.

מס מקומי, באופן תיאורטי, ניתן להטיל בדרך כלל על רכוש, מכירה קמעונאית ו/או הכנסות. שילוב בין אלה יכול לקבוע את יכולת הקיום של בסיס המס<sup>84</sup>.

<sup>79</sup> ראה Jorge Martinez-Vazquez, "The Impact of Budgets on the Poor: Tax and Benefit Incidence", Georgia State University, August 2001, המבהיר שעקרון השוויון האנכי והאפקי אינם מספיקים על מנת לקבוע את הגינות המס וההוצאה ללא שני דברים: האחד, מציאת דרך למדידת השוויון (באמצעות **התועלת**, לאחר מכן באמצעות **ההכנסה** ובשנים האחרונות יש המציעים לבדוק **רווחה אישית** באמצעות השגה של כישורים אישיים בסיסיים כגון מניעת רעב ובערות, בעוד שהכנסה ומאפיינים אישיים פחות חשובים), השני, מציאת קנה מידה מיסויי להחלת שיוויון (הקריטריון הנפוץ ביותר הוא שינוי נטו בתועלת כתוצאה ממיסים והנאה המתקבלים מההוצאה הציבורית. מכיוון שקשה למדוד שינויים בתועלת, נמדד קריטריון שווה הערך, השינוי נטו במיסוי במושגים של שינוי בהכנסה. קריטריון זה ידוע כקריטריון ההקרבה נטו שוות הערך). ראה גם להגדרת הדרישות ממערכת מיסוי "טובה": Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice", McGraw-Hill, P.192. הדרישות המוצגות שם בעקרון דומות לאלה שהוצגו לעיל.

<sup>80</sup> היעילות מתקשרת לקריטריון אחר, הוא עקרון ההנאה. תשלום המס עבור שירותים ציבוריים צריך להיות קשור לערך ההנאה המתקבלת מאותם שירותים.

<sup>81</sup> ראה George Break בספרו של Kemer עמ' 60.

<sup>82</sup> ראה Musgrave, p.160 יחס שווה לבעלי הכנסות שוות אומר שעיקרון היכולת לשלם מס הוא העומד בבסיס דרישת הצדק של מערכת המס.

<sup>83</sup> ראה Denon UK 2002 "Economics of Taxation within a Federal Context" Simon James, עמ' 10-11.

<sup>84</sup> ראה Kemer עמ' 60.

השלטון המקומי צריך לקיים את עצמו, בין השאר ואולי בעיקר, על ידי הטלת מיסים. בפרק זה אסקור את סוגי המס הניתנים להטלה על ידי השלטון המקומי. לשם כך אבחן את המצב בארצות הברית ואת המיסים המוטלים שם ברמת העירייה והמדינה. בחרתי בארה"ב כנקודת בחינה מן הסיבה הפשוטה שהשלטון המקומי שם (המדינה והעיריות) הנו רחב יותר וניתן להסיק ממנו לאפשרויות שימוש בסוגי מיסים שונים ברמת השלטון המקומי אצלנו. אעמוד על החסרונות והיתרונות בכל שיטת מס ולאחר מכן אבחן האם מיסים אלה מתאימים למקומותינו<sup>85</sup>. לאחר שנראה כי המס על רכוש הנו המס המועדף על ידי הרשויות המקומיות, אבחן את התפתחות המס העירוני באנגליה כמקרה בוחן למעבר בין מס על רכוש לבין מס אישי לגולגולת וכשלון מעבר זה.

כפי שהוזכר כבר לעיל לגבי ארצות הברית, השלטון הפדראלי גובה בעיקר מס הכנסה פרוגרסיבי המושפע מצמיחה כלכלית ולעומתו, השלטון המדינתי והמקומי האחראי על מרבית ההוצאות המקומיות, ניזון מהכנסות לא גמישות כגון מס על רכוש או על מכירה. להלן נבחן מיסים אלה.

לסיכום פרק זה נראה האם המס הנבחר עומד בהגדרות מערכת המיסוי האופטימאלית כפי שהגדרנו את מאפייניה לעיל.

### מס הכנסה

בתחילת המאה ה-19 חוקק בארה"ב מס הכנסה פדראלי אך למרות התחזקותו במהלך השנים, החלה במקביל נטיית המדינות (states) להטיל מס הכנסה מקומי. עד לשנות ה-80 במאה ה-19 הפך מס הכנסה למרכיב השני בהכנסות המדינה והגיע לכ-30% מסך גביית המס של המדינות. בשל יתרונותיו הרבים והם: שיעורי מס גבוהים, בסיס מס רחב, מנהל יעיל, גמישות רבה בהכנסות<sup>86</sup>.

בארצות הברית שונות רבה בין המדינות ברמת הסתמכותן על מס הכנסה כחלק מהכנסות הרשות (בין 5.4% ל-65.8%), שונות רבה בעניין גובה תשלום המס לאדם הנע בין \$ 52.57 ל-\$ 560.28<sup>87</sup> ואף שונות באשר לגובה הפטור האישי ממס שהשתנה ממדינה למדינה<sup>88</sup>. שיעור המס של המדינות היה יחסית נמוך כשהגבוה ביותר הנו 16%. מרבית המדינות אימצו בחקיקה את הפרקטיקה מהמיסוי הפדראלי למרות שישנם מספר הבדלים בין מס הכנסה המדינתי לפדראלי.

<sup>85</sup> פרק זה, ככל שהנו נוגע למצב בארה"ב ראה בעיקר Richard J. Aronson & John L. Hilley, "Financing state and local government"

<sup>86</sup> Aronson & Hilley, "Financing state and local government" p.86

<sup>87</sup> הנתונים לשנת 1984 מספרם של "Financing state and local government" Aronson & Hilley, עמ' 88.

<sup>88</sup> ואולם כאשר הפטור ניתן כזיכוי מס, למשל בגובה \$10 נשאלת השאלה מה שוויו האמיתי. עבור אדם במס שולי של 30% שווי הזיכוי הנו כ-\$33.3 ועבור אדם במס שולי של 50% שווי הזיכוי קטן יותר, \$20 בלבד



עקרון הצדק מושג ברמה הפדראלית על ידי מס הכנסה פרוגרסיבי<sup>89</sup>. ככל שבסיס המס הקיף יותר הכנסות היה המס שוויוני יותר. מס ההכנסה הוטל על ידי השלטון המקומי על הכנסות ממשכורת בעוד השלטון הפדראלי מיסה משכורות אך גם תשר, ריבית, שכירות, עיזבון, פיצויי אבטלה ועוד<sup>90</sup>.

הקשיים העיקריים במס ההכנסה ברמת המדינה הנם בהקצאת הכנסה רב מדינתית (הכנסה שמתקבלת וניתן למסותה במספר מדינות) ובקביעת התושבות<sup>91</sup>. שאלת התושבות<sup>92</sup> מתעוררת בהטלת המס הפדראלי רק בנוגע להכנסה מחו"ל. בניגוד לכך, כאשר מדובר במדינה, שאלה זו הנה רלוונטית ביותר. המודל הקלאסי הנו שמשלם המס יחויב בגין כל הכנסתו על ידי מדינת התושבות ולפיכך מי שאינו תושב לא ישלם מיסים. גישה אחרת הנה הטלת מס על כל ההכנסה המופקת במדינה ללא תלות בשאלת התושבות. בשתי השיטות עולה שאלה של אפליה בהטלת המס על ההכנסה הפרטית: במקרה הראשון נפתרת האפליה במדינות שרוב תושביהן משקיעים בעיקר בתוך המדינה ובמקרה השני נפתרת האפליה במדינות שתושביהן משקיעים בעיקר מחוץ למדינה.

מרבית המדינות כללו בבסיס המס את ההכנסה הכוללת של תושביהן ללא תלות במקור ההכנסה ואף את ההכנסה המופקת במדינה על ידי מי שאינם תושביה. בפועל, למרות שהטילו רשת מס רחבה, המדינות הפחיתו את האפליה המובנית בחוקיהן בדרך של זיכויים לתושב שלהן המשלם מס במדינה אחרת, או בדרך של פטור לתושבי מדינות אחרות.

מס הכנסה מדינתי בנוסף למס הכנסה פדראלי פרוגרסיבי מדורג עולה, פוגע באופן מהותי בבעל הכנסה גבוהה. לפיכך החשש מפני שינוי תושבות כדי להתחמק מהמס<sup>93</sup> הביא להעדפת מס על מכירה תוך ויתור על עקרון הצדק המובהק יותר (אנכי ואופקי) שבמס ההכנסה. לאחר הדיון במס על מכירה אשווה בין מס ההכנסה למס על מכירה.

<sup>89</sup> ראה Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "Public Budgeting Systems", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998, P.63. זוג נשוי בשנת 1996 בעלי הכנסה חייבת במס מתחת ל\$40,100 שילמו 15% מס, בתחום 40,100 עד 96,900 שילמו 28% מס, עד ל-\$147,700 שילמו 31%, במדרגה לאחר מכן שילמו 36% ומשכורות עד ל-\$263,700 שילמו 39.6% מס.

<sup>90</sup> וכך למשל בשנת 1993 החל מס ההכנסה הפדראלי לחול גם על השתתפות מעביד בהפרשות לפנסיה במשכורות גבוהות מ-\$150,000 והוקטנו הפטורים ממס של הטבות שונות ממעביד לעובד. שינויים אלה הגדילו את בסיס המס אך לא פגעו בשכבות החלשות.

<sup>91</sup> כמו כן ישנן בעיות נוספות עם חלוקת הכנסות בין שותפים, חלוקת דיבידנד, רווח הון וסטייה/שונות בין ניכוי המס המותרים (הפחתה של ההכנסה החייבת במס). הסטייה/שונות מתבססת על אינרציה, חלק על ניסיונות, וחלק, במיוחד כשההכנסה מתקבלת מחוץ למדינה, מגיעה להגדרת הכנסה כך שיחויבו "לא תושבים".

<sup>92</sup> ראה "Financing state and local government" Aronson & Hilley, עמ' 89.

<sup>93</sup> למרות שהתומכים במס הכנסה מקומי, דוחים אפשרות זו ומראים את ההשפעה החיובית שיש לניכוי המס הפדראלי על הפרוגרסיביות ומס ההכנסה הכללי – תשלומי מס הכנסה מקומי ניתנים לניכוי מבסיס המס הפדראלי. בשתי מדינות עם הכנסות דומות, במדינה בה יש מס הכנסה מקומי, ומכיוון שתשלומי מס ההכנסה פרוגרסיביים, גודל הניכוי לבעלי הכנסות גדולות (אלה המיועדים יותר למעבר מגורים) יהיה גדול יותר. מאידך במדינה בה יש מס מכירה תשלומי מס המכירה רגרסיביים והניכוי שם יהיה גדול דווקא לבעלי הכנסות נמוכות וממוצעות. לפיכך לטענת המצדדים במס ההכנסה המקומי, לא תהא הגירה בין מדינות.

מס הכנסה על חברות<sup>94</sup> הנו דומה למס ההכנסה על היחיד. במדינות ארצות הברית בחמישים השנה האחרונות היווה אחוז מס החברות כ-10%-7% מהכנסתן של המדינות. המס הפדראלי נע בין 15% ל-36% כאשר המדרגה הראשונה (15% עד 20%) נקבעה לחברות עם הכנסות נטו של \$50,000 עד \$75,000 בהתאמה<sup>95</sup>. הכנסתן של חברות משתנה באופן די ישיר בהתאם לצמיחה כלכלית ואינפלציה והמס על החברות תואם את השינוי במצב הכלכלי.

בעיית הקצאת הכנסה בין מדינתית<sup>96</sup> – כאשר אלפי חברות מפיקות הכנסה ביותר ממדינה אחת, הכיצד קובעים את חלקה של כל מדינה בבסיס ההכנסה? הקצאה בנוסחה הנה השיטה הנפוצה<sup>97</sup> ביותר לפיה כל מדינה משתמשת בנוסחה שנועדה לקבוע איזה חלק מהכנסת החברה תיוחס אליה. הנוסחה הנפוצה ביותר מעוגנת ב- Uniform Division of Income for Tax Purposes Act ומשתמשת בשלושה גורמים: מכירות, שכר ורכוש. כך למשל המדינה מחשבת את אחוז המכירות בתוך שטחה וכך גם לגבי שכר ורכוש. הממוצע של שלושת הגורמים יישמש לקבוע את החלק מההכנסה הניתן למיסוי באותה מדינה. ביישום ההקצאה בנוסחה כמחצית מהמדינות מתעלמות מעקרון האחוריות המשפטית הנפרדת ומצרפות את ההכנסות של ישויות הנחשבות חלק מהעסק היחיד. למרות שהמדינות מגדירות באופן שונה את "מה מהווה עסק יחיד", התכונות הרגילות הנן בעלות משותפת, אינטגרציה פונקציונאלית, ניהול ריכוזי ותשואה לגודל.

אם כל המדינות ישתמשו באותה נוסחה ויישמו אותה על הגדרת הכנסה מקובלת אז כל ההכנסה תחולק בין המדינות, אלא שלמעשה המדינות משתמשות בנוסחאות שונות להגדרות שונות של הכנסה. יש הטוענים כי המדינות קובעות את הנוסחה על מנת להגדיל את הכנסותיהן וכך למשל במדינה שהחברות בה מייצרות מוצרים למכירה במדינות אחרות, תיקבע נוסחה שתיתן משקל גדול יותר למשכורות ורכוש ולא למכירות וכך תמסה את מרבית ההכנסה<sup>98</sup>.

## מס מכירות

<sup>94</sup> ראה Aronson & Hilley עמ' 103

<sup>95</sup> ראה Lee & Johnson, "Public Budgeting Systems", p.65

<sup>96</sup> ראה Aronson & Hilley עמ' 105.

<sup>97</sup> שתי השיטות הנוספות הן: ניהול חשבונות נפרד שמותר על ידי מדינות רבות הנו בעל יישום מועט. ההנחה היא שהפעלה של עסק רב מדינותי ניתן לפירוק לחלקים. בפועל מרבית העסקים האלה הנם יחידים (שלמים). הקצאה ייחודית/ייעודית נקוטה על ידי מדינות רבות. כלל זה מניח שישנם מרכיבי הכנסה שאינם ניתנים לחלוקה כמו דיבידנד או ריבית ויש להקצותם בשלמותם למדינה אחת. ברם המדינות נבדלות בסוגי ההכנסות שיש להקצותן כך בשיטה זו ולגבי הגדרת מקור ההכנסה. שיטה זו מוטלת רק על חלק מההכנסה של העסק ומהווה בד"כ השלמה, תוספת להקצאה בנוסחה.

<sup>98</sup> נעשו מחקרים לבחון עד כמה ישנה הקצאת יתר של הכנסת החברות ואלה הראו כי זו אינה רבה. במקרה הגרוע ביותר הגיע לאחוזים בודדים. במחקר הראשון שנעשה נאמר שלא היתה כל השפעה. במחקר מאוחר יותר המשתמש בנתונים משנת 1980 של כל המדינות יחד, דובר בעודף הקצאה של 6% מהכנסות החברות כולן יחדיו. מחקר זה גם בדק ומצא, שאם המדינות ישנו את הנוסחאות למיקסום רווחיהן ממיסוי יגיע אחוז זה ל-17% במקרה הגרוע ביותר של מפעלי כריה כאשר המדינה בה הם נמצאים יחשבו את הנוסחה רק לפי השכר והמדינות האחרות רק לפי המכירות.

המס על מכירה<sup>99</sup> מתמקד בד"כ במצרכים מסוימים (מכירות ייחודיות) ובד"כ ברמה של הקמעונאי. מס מכירה, מס עקיף, הנו בד"כ משני סוגים: מס על הנאה (בארה"ב בד"כ מס על דלק) או מס על הוצאה, המגביל הוצאות (בארה"ב שתייה חריפה, טבק). הרעיון במס על ההנאה הנו תשלום תמורת השירותים הציבוריים הניתנים לפרט וניתנים למדידה. אי הטלת המס הנה למעשה היתר לקבל שירותים מסוימים ללא תשלום בעדם. העלות של תשלומים אלה תוטל על הקהילה כמכלול בדרך של מס כללי. המטרה במס על הוצאה הנה "ענישה" על צריכה של מצרכים מסוימים במטרה להפחית את צריכתם, ברם, בפועל, בחברה מבוססת, הרציונל מאחרי מיסים אלה (הפחתת הצריכה) נמהל לו בצורך להבטיח הכנסה ובסופו של דבר, בפשרה בין השניים נשאלת השאלה: אם צרכן מסוים מעוניין לשלם את ה"קנס" על הצריכה והקנסות הנם לטובת כלל הציבור, אז למה לא?

מס המכירות הוטל בד"כ על מוצרים מסוימים ולא כמס מכירה כללי מכמה סיבות: המדינות חששו שהטלת מס כללי יביא להגירה למדינות שאינן מטילות מס. כך גם לא סייעה פסיקת בתי המשפט לפיה אין לחייב במס מכירה צרכנים מחוץ לתחום המדינה ו/או מכירה על ידי מוכרים מחוץ לתחום המדינה.

המדינות שהטילו מס מכירות הטילו אותו בד"כ בשלב הקמעונאי בלבד. ניסיון למסות בשלב הייצור הנו בעייתי בשל שתי בעיות: האחת היא הכבדה על התחרות מחוץ למדינה והשנייה היא הערמת קשיים בפני מסחר בין ארצות. על מנת למנוע כפל מס משתמשים במבחן המרכיב, קרי כל מוצר המשמש מרכיב במוצר אחר שיימכר לא יהא חלק מבסיס המס. כך גם מבחן השימוש הישיר מוציא מבסיס המס כל מוצר המשמש באופן ישיר לייצור מוצר שעתידי להימכר. עם זאת, שני המבחנים עדיין אינם מספיקים כדי להוציא מבסיס המס מוצרים המתכלים בתהליך ייצור תעשייתי.

מס מכירה קמעונאי כללי צריך לכלול גם שירותים בבסיס המס אלא שבפועל מרבית השירותים נמצאים מחוץ לבסיס המס וכך חלק נכבד מהוצאות הצרכנים לא ממסות. עם זאת נהוג לכלול בבסיס המס מגורים באכסניה, ארוחות במסעדות, שירותים ציבוריים כמו גז חשמל וטלפון.

הביקורת המרכזית כנגד מס המכירה הנה חוסר הצדק האופקי שבהטלתו<sup>100</sup>. מכיוון שהמדובר במס על צריכה הרי שאחוז המס מהכנסתו של אדם עשיר הנו קטן בהרבה יותר מאחוז המס מהכנסתו של אדם עני. העני משלם "יותר" במושגים יחסיים מאשר העשיר. כפתרון לבעיה זו ניתן להוציא מזון ותרופות (עליהם מוצאת מרבית ההכנסה במשפחות עניות) מבסיס המס, דבר שיפחית את אי הצדק. פטורים

<sup>99</sup> ראה לפרק זה Aronson & Hilley עמ' 90. מס המכירות מהווה 27% מההכנסות העצמיות של סה"כ 45 מדינות המטילות מס מכירות, שיעורי המס המוטלים 3% עד 7%, ראה Lee & Johnson, "Public Budgeting Systems", p.71

<sup>100</sup> ראה Aronson & Hilley עמ' 97.

מסוג זה מצרים את בסיס המס ומיטיבים עם אנשים שצורכים יחסית חלק גדול ממוצרים שאינם חייבים במס. ברם, "הטבה" זו, ככל שהיא תואמת מדיניות חברתית ראויה, עשויה להוביל לבעיות אדמיניסטרטיביות ולהתחמקות ממס: כך למשל חברה שמוכרת מוצרים פטורים יחד עם מוצרים לא פטורים תנסה ליצור את האבחנה ביניהם לטובתה, כמו כן, מחלוקות אפשריות סביב הגדרות של מזון ותרופות וכד' מצריכות מנגנון לפתרון מחלוקות במקרי הביניים. כל פטור שניתן למוצר מסוים מהווה סובסידיה לצרכנים של המוצר הלא ממוסה ומצריך הצדקה.

במרבית המדינות מטילים גם מס מכירות וגם מס הכנסה<sup>101</sup> וכמו שהראינו לעיל מס ההכנסה בעייתי מבחינת שאלת ההגירה. מבחינת עלויות המינהל, מס הכנסה ומס מכירות הינם דומים ומגיעים לכ-1-2.5 אחוזים מההכנסות. מבחינת ההיענות, מס הכנסה מטיל עלויות בעיקר על המשלם של המס ואילו מס המכירה מטיל את העלויות על הקמעונאי. מס מכירה יועדף לפעמים מכיוון שניתן ללכוד ברשתו גם צרכנים מחוץ למדינה: תיירים, מבקרים וקונים מחוץ למדינה. מס ההכנסה מאידך יכול ללכוד ברשתו "לא תושבים" על ידי מיסוי כל ההכנסה הנצברת במדינה. מס מכירות ומס הכנסה שונים באופן משמעותי ביציבות ההכנסה. התשואה של מס הכנסה פרוגרסיבי, תשתנה יותר במחזור העסקי מאשר מס מכירה, גם מכיוון שבסיס מס ההכנסה משתנה וגם מכיוון שהתעריפים הם פרוגרסיביים. שלטון מקומי יעדיף בד"כ תשואה יציבה מכיוון שבשנות מיתון הוא אינו יכול ללוות כספים על מנת לממן גירעונות<sup>102</sup>. כמו כן, השלטון המקומי מעדיף מיסים גרסיביים מסיבות פרקטיות כאמור שכן ניסיון להטיל מס פרוגרסיבי יביא למעבר ממדינה למדינה בעוד שהשלטון המרכזי אינו חושש מזה בגלל עלויות המעבר הגבוהות יותר. לאור כל האמור לעיל נראה שהשלטון המקומי יעדיף מס מכירות על פני מס הכנסה.

### מס רכוש

מס רכוש היה בעבר המס המרכזי בהכנסות המדינות בארה"ב<sup>103</sup>. בשנת 1902 היווה מס הרכוש 82% מהכנסות המדינות והעיריות ממיסים. בשנת 1984 היווה מס הרכוש כ-30% מהכנסות השלטון המקומי (המדינות והערים), מיסים נוספים 10%, סיוע ממשלתי כ-40% ואגרות ושונות עוד כ-20%. הסיבה לירידה הייתה מעבר השלטון המקומי ובעיקר המדינות למקורות הכנסה חלופיים כגון מס מכירה ומס הכנסה. בשונה מהמדינות, הפך מס זה להיות מקור הכנסה העיקרי ממיסים לעיריות<sup>104</sup>. אם נפריד בין

<sup>101</sup> בשנות ה-80 בארה"ב 44 מדינות הטילו מס הכנסה, 45 הטילו מס מכירה ו-35 הטילו את שניהם. ראה Aronson & Hilley עמ' 100. ראה גם ע. רזין, **רפורמה בארגון השלטון המקומי בישראל: בין ריכוז לבניזור, בין מסורתיות למודרניות**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, מאי 2003, טבלה בעמ' 64 לבחינה השוואתית של חלק אחוז מס הרכוש מהכנסות השלטון המקומי ומסך ההכנסות העצמיות במדינות שונות.

<sup>102</sup> עם זאת מס הכנסה עם גמישות מובנית מקדם יציבות כלכלית

<sup>103</sup> ראה Aronson & Hilley עמ' 120.

<sup>104</sup> 75% מהכנסות הרשויות המקומיות ממיסים בשנת 1985.

סוגי רמות השלטון המקומי הרי שבמחוזות (Counties) מס הרכוש היווה 76%, במועצות המקומיות (Municipalities) מס הרכוש מהווה 50% ובמחוזות בתי"ס, איגודי ערים וכד' (School districts), 97% מההכנסות. (Townships, special districts)

עקרון ההנאה מצדיק את השימוש הרב במיסוי הרכוש, מכיוון שבעלי הנכסים נהנים מהשירותים הציבוריים עליהם לשלם עבורם. עקרון זה נותן מענה לגבי שירותים מסוימים כגון תאורת רחוב ופינוי אשפה אולם בשירותים כגון חינוך, איכות סביבה, קשה להראות את הקשר הישיר לעיקרון ההנאה. מאידך, יש גם הטוענים כי מס על רכוש דווקא מעניש את מי שמשבח את נכסיו באשר שווי הנכס עולה ובהתאם לכך, המס<sup>105</sup>.

ניתן להעלות מספר חסרונות בהטלת מס הרכוש<sup>106</sup>: המס על רכוש מוטל בד"כ בצורה לא שוויונית שכן שינוי בבעלות על נכס מתרחש לעיתים רחוקות ולכן קשה להעריך את שווי השוק האמיתי לפיו מוטל המס. כך גם מיסוי שונה של אזורים שכנים הנובע מפגמים בהערכות שווי פוגם ביעילות קבלת ההחלטות. מס הרכוש מביא להכנסות מועטות מאזורים לא מיושבים או לא מבוקשים או מאזורים בהם יש פטורים רבים. ביקורת נוספת נגד מס הרכוש הנה שהמס גרסיבי יחסית להכנסה, ומכלה אחוז גדול יותר מהכנסתו של העני לעומת העשיר<sup>107</sup>. עוד נוסף כי בשנים האחרונות הביקורת על המס המוטל על מקרקעין התבטאה במגבלות על שיעור המס (שיעור מס מקסימאלי שניתן להטיל בלא אישור ציבור הבוחרים) ועל הטלת המס (מגבלה על כמות ההכנסות שניתן לגבות ממס על רכוש)<sup>108</sup>.

לאור החסרונות האמורים ניתן לומר שההתבססות של הרשויות המקומיות על מס הרכוש נובעת בעיקר מחוסר ברירה. אין מס אחר כה פרודוקטיבי ומאידך, מיסוי מקומי של מס הכנסה, מכירות או מס עסקים יביא להקטנת בסיס המס הפדראלי. מס הרכוש הנו ניח ואם הוא מהווה לתוך ערך הרכוש הרי שאין כל תמריץ למיקום מחדש באשר ההפסד במכירת הנכס ישקף את ההפרש במיסוי בין הנכס הקיים לנכס באזור אחר<sup>109</sup>. כאשר מדובר בעסקים ותעשייה, עלויות הקמת הייצור גבוהות מאוד יחסית למס

<sup>105</sup> ראה עמ' 61 לספרו של Kamer לעיל.

<sup>106</sup> ראה גם G. S. Sirmans, Barry A. Didkin & H. S. Friday, "Vertical Inequity in the Taxation of Real Property", National Tax Journal, Vol 1(1995), p.71-84.

<sup>107</sup> התשובה האפשרית לביקורת זו היא שאין המדובר במס עקיף המוטל על מוצרי צריכה מסוימים באופן ששוכרי נכסים למשל ישאו במס המוטל על בעלי הנכסים, אלא מדובר במס המוטל על ההון ונושאים בו כל בעלי ההון. מכיוון שהבעלות על ההון מתחלקת באופן פרודוקטיבי בהתאם להכנסה, המס על הרכוש, באיזון הסופי הוא פרודוקטיבי. כמו כן לא ניתן להשוות את המס על הרכוש להכנסה השנתית ואולם אם בוחנים את ההכנסות על טווח של מספר שנים אפשר למצוא את המתאם למס (בד"כ פרופורציונלי או פרודוקטיבי). ראה עמ' 62 לספרו של Kamer

<sup>108</sup> ראה למשל Richard M. Bird, "Setting the stage: Municipal Finance and intergovernmental Finance", 1999, World Bank Institute Urban and City Management Program, Washington, D.C, p.15

<sup>109</sup> ראה מודלים כלכליים לבחינת עדיפותו של מס הרכוש כמס מקומי Thomas J. Nechyba, "Local property and state income taxes: the role of interjurisdictional competition and collusion" National Bureau of Economic Research, 1996

הרכוש וכך ישנה נטייה להישאר במקום לאחר שהוקם העסק או המפעל. לסיכום, מס הרכוש יכול להוות מקור הכנסה מהימן ויציב עם בסיס מס רחב ומכיוון שישנם כלים חקיקתיים ומינהלה מתאימה קיימת אין כל אינטרס לשנותו<sup>110</sup>.

### אנגליה כמקרה בוחן

לאחר שבחנתי את המיסים העיקריים ובחתי במס הרכוש כראשון במעלה עבור השלטון המקומי (אחריו מס המכירות), אסקור בקצרה את המצב באנגליה שם נעשה ניסיון לזנוח את מס הרכוש ולעבור למיסוי אישי. ניסיון זה נכשל ובמהירות רבה הושב מס הרכוש על כנו.

עד לשנת 1989 מימנו הרשויות המקומיות באנגליה מחצית מתקציבן ממקורות עצמיים, בעיקר ממס על מחזיקי על מבני מגורים (Domestic rate), ועל מבנים עסקיים (business rate). ה-rates הוטלו על בסיס מס תיאורטי שהנו הערכת שווי דמי השכירות של הרכוש בנקודת זמן מסוימת. הקושי המרכזי של ה-rates היה במתח בין תפקיד המס כקשור לעקרון היכולת לשלם, לבין תפקידו כמס הקשור להנאה המתקבלת מהנכס. כמו כן ההבדלים הגדולים בבסיס המס בין אזורים שונים במדינה הביאו לחוסר צדק<sup>111</sup>.

על ה-rates נמתחה ביקורת ולהלן אפרט חלק מעיקריה: ראשית, הבעיה להסביר את המס או היעדר דיווחיות (accountability)<sup>112</sup>. המס הוטל רק על בעלי הבתים או ראשי משק בית וכתוצאה מכך מבוגרים רבים שאינם ראשי משק הבית או שוכרים, לא שילמו את המס באופן ישיר ולמעשה יכלו להצביע ולבחור בשירותי הרשות המקומית ללא נשיאה באופן ישיר בתוצאות הפיננסיות שלה. כמו כן רבים מתובעי סעד (נתמכי רווחה) לא תרמו כלל למערכת המס העירונית. יחד עם זאת, השלטון המרכזי והמגזר העסקי תרמו באופן שולי למערכת המימון, באמצעות ה-block grant והמס על עסקים, בהתאמה, ללא שתהא להם השפעה ישירה על קביעת ההוצאות במסגרת הבחירות. מגזר המגורים (הבוחרים) יכלו במובן מסוים "לתפוס טרמפ" על השלטון המרכזי ועל המגזר העסקי ולא לשאת במלוא העלות של החלטות שעשו באמצעות בחירתם. הניתוח האמור מראה שהמחיר האפקטיבי של ההוצאות השוליות ברשויות המקומיות לתושבים רבים היה נמוך מדי. לפיכך העדיפו

<sup>110</sup> יש גם הטוענים שזו דרך למסות רווח הון לא מוחשי.

<sup>111</sup> היתרון המרכזי של המס היה היעילות הכלכלית, באשר לא ניתן להעביר את הנכס למקום בו המס נמוך יותר, גובה המס לא היה גבוה מדי ולכן לא השפיע על הרצון לחסוד, לעבוד או להשקיע, עלויות המערכת המנהלית של גביית המס היו סבירות. היה קשר כלשהו, גם אם עקיף בין שיעורי הנכסים, הקשורים לעושר ולהכנסה, לבין שיעורי המס. כמו כן נטען כי המערכת בכללותה הנה פרוגרסיבית גם אם לא כל מס בנפרד.

<sup>112</sup> ראה Peter Smith, "Lessons from the british poll tax disaster", National Tax Journal, Vol 44, no.4 (December 1991), pp.421, 423.

הבוחרים הגדלה של ההוצאות, דבר אשר הביא את הממשלה המרכזית להעריך שגובה ההוצאות המצטבר של השלטון המקומי הנו גבוה מדי ולא יעיל.

מעבר לשיקולי היעילות היו גם שיקולי צדק. כך למשל אלמנה המתגוררת בגפה צריכה לשלם מס זהה לשכניה בבית זהה ושם משפחה ובה ארבע נפשות עובדות ומקבלות שכר. כמו כן מדוע אדם שגר במקום שמחירי הרכוש גבוהים יותר ישלם יותר עבור אותם שירותים שעלותם זהה<sup>113</sup>?

כתוצאה מכל הביקורות לעיל, בשנת 1989 נעשתה רפורמה במערכת המיסים העירונית. החל מאותה שנה הוחלפה ארנונת המגורים במס גולגולת (poll tax) שהוטל על כל תושב מעל גיל 18 וארנונת העסקים הוחלפה במס אחיד (uniform business rate) שהוטל על העסקים בתעריף שנקבע על ידי הממשלה, הועבר לקרן איזון וחולק בין כל הרשויות המקומיות בהתאם למספר תושביהן הבוגרים כמענק חד פעמי. כתוצאה מכך קטן שיעור ההכנסות העצמיות של הרשויות לכ-30% בלבד מתקציבן, דבר שצמצם מאוד את יכולת התמרון שלהן. המטרה הייתה כמובן להפסיק את הסובסידיה העקיפה של הממשלה המרכזית ושל הסקטור העסקי כך שההוצאות ימומנו במלואם על ידי הסקטור הפרטי.

מס הגולגולת שולם על ידי כל בוגר בשיעור אחיד למעט בעלי ההכנסות הנמוכות שזכו לתמיכת סעד בגובה של עד ל-80% ממס הגולגולת. המס היה אחיד לכולם ולכן ניטראלי, תוך שעקרון כמו פיזור העושר, נשאר לדרגת המדינה. במס אחיד זה נראה גם שישנו ויתור על עיקרון היכולת לשלם ובחירה בעיקרון ההנאה, קרי, כולם ישלמו באופן שווה עבור עלות השירותים שהם מקבלים. ברם נראה להלן שהדבר לא צלח.

מס הגולגולת עורר התנגדות רבה ובעיקר בשל חוסר השוויון בין בעלי הכנסות גבוהות ונמוכות. כובד המס גבר במיוחד אצל משפחות מרובות בוגרים המתגוררות בבתים זולים (אשר קודם שילמו הרבה פחות שכן ה-rates שולמו רק על ידי בעלי הבתים). המעבר בין המס על רכוש למס האישי הביא לשינוי בחבות (liability) ומשקי בית רבים הפסידו או הרוויחו מהרפורמה. המרוויחים הגדולים היו אזורים ובהם שווי הבתים גבוה בדרום מזרח אנגליה, אזורים התומכים במפלגה השמרנית ואשר שכנעו את הממשלה המרכזית לעבור למס הגולגולת ולזנוח רעיונות אחרים (הממשלה המרכזית כמוכן תמכה מכיוון שלא הצריך ממנה משאבים נוספים). בבסיס ההצעה תוכננה העברת כספים מאזור מרוויח לאזור מפסיד וכך בסיכומו של דבר הרפורמה תממן את עצמה בתחום הרשות ולא תידרש השקעת כסף נוסף. ההנחה הייתה שרשות מקומית תעביר את כל הכספים האמורים לתושביה באמצעות הקטנת או הגדלת מס הגולגולת וכל המבוגרים מעל גיל 18 יקבלו "סובסידיה" או תוספת אחידה, קרי, שוויון.

<sup>113</sup> ביקורת זו נובעת מהעדפת עקרון ההנאה על פני עיקרון היכולת לשלם.

ואולם התברר מעשית כי בכל רשות היו הבדלים משמעותיים בשינויים. לבסוף נתנו הגנה לבעלי בתים ששווים נמוך ללא קשר לעקרון היכולת לשלם. כשלוש שנים ביישום היה שלצורך העברת הכספים לאזורים הנחשלים, העלו את מס הגולגולת באזורים העשירים דבר שיצר אנטגוניזם דווקא אצל אלה שנועד בסוף לעזור להם, העשירים.

באופן כללי ניתן לומר שמס הגולגולת נכשל במספר אספקטים<sup>114</sup>: היכולת להסביר- אחת הבעיות של מס הגולגולת שניסו להעריכו באמצעות תיאוריות כלכליות ושאפה למס ניטרלי. אלא שברשויות המקומיות אין לצרכני השירותים שוק יעיל ומלא שבו יכולים לבצע את העדפותיהם. אפשרות ההגירה היא יקרה ואפשרות ההצבעה בבחירות בעייתית מכיוון שבד"כ הנבחרים מקושרים למפלגות והבחירה היא במפלגה ולא בנבחר ובהשפעתו על הרשות המקומית. כמו כן הניסיון למעבר למס הגולגולת היה תוך מחשבה שיתקרבו לעקרון ההנאה אבל בפועל מחקרים הראו שקבוצות בעלות הכנסה גבוהה נוטות לצרוך יותר שירותים ציבוריים. כמו כן חלק מהשירותים המסופקים על ידי הרשות המקומית, כמו שיכון, כיבוי אש, איסוף פסולת, הנם שירותים המסופקים לבעלי בתים יותר מאשר לפרטים ולכן מיסי הרכוש התאימו יותר לעקרון ההנאה מהנכס מאשר מס הגולגולת. צדק - עקרון נוסף של צדק הוא שמיסים צריכים לכלול קשר לעקרון יכולת לשלם. מס הרכוש על בתי מגורים שיקף עקרון זה, למרות שלא באופן מלא ובכך שילב בין עקרון ההנאה לעיל לבין עיקרון היכולת לשלם. מס הגולגולת התעלם מעקרון היכולת לשלם ולכן לא הצליח. כך לא העריכו כמה מס ישולם באמת ללא תמיכות סעד ולמעשה 80% מהמס שולם בתמיכות. אדמיניסטרציה - מס הרכוש "עבד" שנים רבות, היה מנגנון הערכת שווי (גם אם שרירותי במידת מה) שכמעט לא ערערו עליו (בעסקים ערערו יותר מאשר במגורים), רישום הבתים היה פשוט, עלויות התאמה זניחות והתחמקות ממס כמעט בלתי אפשריים. הקושי היחיד היה עדכון השומות באופן תקופתי.

כפי שצוין כבר בפרק הקודם המס המוטל כיום על ידי רשויות מקומיות באנגליה הנו מס המועצה (Council Tax) המוטל על רכוש בהתאם לשווי הנכסים תוך התחשבות במרכיב אישי ומרכיב הכנסה. גם מס זה אינו נקי מביקורת כפי שיובהר להלן<sup>115</sup>. המדובר במס שהנו רגרסיבי וככל ששווי הבית עולה גדל הפער בין המס המשולם לשווי הבית. בבדיקה שנערכה בשנת 2001/2, תוך חישוב שיעור המס הממוצע לכל קבוצת שווי, עלה שלאורך תקופה של כ-25 שנים (משכנתא רגילה) תשלום קבוצת הבתים A כ-50% משווי הבית לעומת קבוצת הבתים H שתשלם לכל היותר 20%<sup>116</sup>. מכיוון

<sup>114</sup> ראה Peter Smith, "Lessons from the british poll tax disaster", National Tax Journal, Vol 44, no.4 (December 1991), pp.426.

<sup>115</sup> ראה באופן כללי בנושא מס המועצה Nathaniel Lichfield & Owen Connelan, "Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects" 1997 באתר האינטרנט [www.jrf.org.uk](http://www.jrf.org.uk), [www.voa.gov.uk](http://www.voa.gov.uk), [www.counciltaxreform.org](http://www.counciltaxreform.org)  
<sup>116</sup> ראה קבוצות הבתים בטבלה 1 לעיל.



ששווי הבתים מתאים בדרך כלל לרמת ההכנסות עולה שמדובר במס רגרסיבי לפי גובה ההכנסה. העשירים משלמים פחות והעניים יותר. לשם כך נועדה קצבת מס המועצה לבעלי ההכנסות הנמוכות המאפשרת לקבל קצבה עד לגובה המס בהתאם להכנסה. ברם גם שיטה זו לוקה בשנים: האחד, עולה מסקרים כי לפחות 30% מהזכאים אינם תובעים את הקצבה, שניים, העבודה אינה משתלמת מקום שרמת הכנסה גבוהה יותר מפחיתה מהקצבה.

לאור העובדה שהקצבות ניתנות בהתאם לגובה ההכנסה, ממחקרים שנעשו עולה כי המדובר בקצבה הנצרכת ביותר התלויה בהכנסת הנישום. היא מעודדת תמריץ לא לעבוד, העלות שלה עולה מדי שנה באופן ריאלי, וההערכה הציבורית אליה אינה גבוהה כך שקבוצות שונות כגון פנסיונרים אינן נוטות להסתייע בה. לכאורה שתי הקבוצות שלהן נועדה הקצבה יותר מכל הנן משפחות חד הוריות ופנסיונרים אולם דווקא לגבי פנסיונרים נטל המס אינו קטן, לא רק בגלל שהם יימנעו מלבקש את הקצבה להם זכאים אלא גם משום שפנסיונרים בד"כ יהיו "כמעט עניים" ולא "ממש עניים" ולכן גובה הקצבה יהא יותר עבורם ולא יכסה את כל נטל המס.

כאשר הוטל לראשונה מס המועצה, מוצבו הנכסים הקיימים במדרגות המס בהתאם לשמאוויות שנערכו בהתאם לשווים בשנת 1991. במהלך השנים מאז השתנו מחירי הדירות ועלו עד שנת 2001 בכ-30% בממוצע. ברם, הבעייתיות הנה שפיזור עלית המחירים אינו אחיד. כך למשל מחירי הדירות בלונדון עלו בכ-63% לעומת עלייה של 2% בלבד בצפון מערב אנגליה ולפיכך עולה כי בתים רבים אינם מצויים בקבוצות המס הנכונות.

לאחרונה נעשה מהלך באנגליה להעברת חוק הרשויות המקומיות (Local Government Bill)<sup>117</sup>. עקרונות חוק זה קובעים הרפורמה במיסוי העירוני שתפתור את חסרונות מס המועצה ובין אלה עדכון לקבוצות המס ו"תיקון ליקויים" במערכת המס הקיימת. חוק זה בא לפתור את בעיית היעדר אמינות המס שנוצרה כאמור לעיל בשל שומות הרכוש הלא מעודכנות, לפיהן בתים המחויבים באותה קבוצת מס הנם בעלי שווי שונה. כמו כן המס המוטל על בעלי ההכנסות הנמוכות הופך להיות בלתי אפשרי ככל ששיעור מס המועצה עולה<sup>118</sup>. נראה שלכך עתיד החוק לתת מענה למרות שהסדרים הפרטניים עתידים להיקבע בתקנות.

<sup>117</sup> עקרונות הרפורמה: הערכה מחדש של מס המועצה שתבוצע עד אפריל 2007 באנגליה ואחת ל-10 שנים יעודכן שווי הבתים. הממשלה תוכל לקבוע הסדרים זמניים להדרגת השינויים במס. הממשלה תוכל לשנות את מדרגות המס. הרשויות המקומיות יוכלו להקטין את שיעור הנחות לבית ריק (ללא הנחה) ולבית שני (הנחה עד 10%). לרשויות מקומיות תינתן סמכות לקביעת הנחות מקומיות ספציפיות כפתרון לקשיים נקודתיים. סטודנטים שגרים עם לא סטודנטים לא יוכלו עוד להיות "הנישום החייב" ובכך להקטין את נטל המס.

<sup>118</sup> בשל סיבות שונות עולה מס המועצה הרבה מעבר לשיעור עליית השכר הממוצע או האינפלציה. בין השאר בשל החלטות הממשלה להעלות את רמת השירותים לתושבים מבלי להעלות את המענק הניתן, החלטות רשויות מקומיות להגדיל את הוצאותיהן לטובת הנישומים בתחומן ולפיכך גם את מס המועצה על מנת לממן הוצאות אלה.

## סיכום

הגדרנו מהי מערכת מיסוי אופטימלית, ראינו לעיל שמס עירוני צריך לקיים מספר עקרונות ובהם נכונות הציבור לקבל את המס, האפשרות לעלות גבייה סבירה, אוטונומיה של הרשות המקומית באופן שחלק ניכר של המימון יהיה ממקור עצמי וללא צורך בדיווח לממשלה, ועם זאת, יחד עם האוטונומיה, דיין וחשבון לציבור. רצוי מס שלא מוטל בעיקר על הבאים מחוץ לעיר אלא היטל מקומי, רצוי מס שוויוני ככל האפשר לכלל התושבים (ולכן מס הכנסה ומס רכוש על בעלים לא מתאימים), ורצוי מס ישיר שהציבור ידע מה המס ומה שיעורו (קרי, מס עקיף שכלול במחיר מוצר או שירות לא רצוי).

ראינו לעיל כי מס ההכנסה מקומו בעיקר בשלטון המרכזי<sup>119</sup>. כביטוי לעקרון היכולת לשלם צריך למסות את כל ההכנסה מכל המקורות וזה יכול להיעשות בדרגה הגבוהה של השלטון המרכזי. כמו כן ממס הכנסה מקומי ניתן להתחמק מתשלום בשינוי מקום תושבות. מס ההכנסה הפרוגרסיבי הנו כלי לחלוקת עושר על ידי השלטון המרכזי. כך גם לגבי מיסוי החברות או העסקים באשר כאן עולה השאלה כיצד רשות מקומית תוכל למסות הכנסות של חברה "זרה" וכיצד למסות הכנסות של חברה תושבת המתקבלות ברשות אחרת? פתרון בעיות אלה מחייב צדק בין החברות ובין הרשויות השונות ולכן מתאים יותר למיסוי המרכזי<sup>120</sup>.

בעיות דומות מתעוררות לגבי מיסוי צריכה. הראינו לעיל את חוסר הצדק האופקי שבמס מכירה באשר אחוז המס מהכנסתו של אדם עשיר הנו קטן בהרבה יותר מאחוז המס מהכנסתו של אדם עני. העני משלם "יותר" במושגים יחסיים מאשר העשיר. כמו כן בחנו את הבעייתיות בהטלת מס מכירה כללי, דבר שמונע השגת בסיס מס רחב ומספק<sup>121</sup>.

עוד ראינו שהשלטון המקומי מעדיף מיסים וגרסיבים מסיבות פרקטיות בלבד שכן ניסיון להטיל מס פרוגרסיבי יביא למעבר מקום מגורים בעוד שהשלטון המרכזי אינו חושש מזה בגלל עלויות המעבר הגבוהות יותר.

לעומת אלה, מס הרכוש הנהוג ביותר בשלטון המקומי מהווה ביטוי לעיקרון ההנאה ובעיקר כאשר מדובר בשירותים הציבוריים המשרתים נכס מקרקעין סמוך. מדובר בבסיס מס ניח שמקשה על ניידות

<sup>119</sup> ראה Musgrave & Buchanan, "Public Finance and Public Choice", MIT Press, p.164-166 וראה גם Charles E. McLure & Jorge Martinez-Vazquez, "The Assignment of Revenues and expenditures in intergovernmental fiscal relations",

<sup>120</sup> כמו כן אצלנו המס השולי הנו גבוה מדי. כבר ועדת ויתקון קבעה שאין להטיל מס הכנסה מקומי עוד בשנות ה-60 (ראה להלן הי"ש 227).

<sup>121</sup> כמו כן אצלנו המע"מ הנו גבוה מדי ממילא.

משיקולי מס. עם זאת יש להבחין בין זה לבין בחינת העושר כאספקט של היכולת לשלם ואז ניתן אולי להטיל את המס בהיקף גדול יותר, מדינתי בארה"ב ואולי גם אצלנו, כפי שהיה עד לשנת 1967 ובוטל בשל חסרונותיו.

כך בחנו לבסוף את הניסיון שנעשה באנגליה להשגת מערכת מס ניטרלית, פרסונאלית (קרי, חיוב אישי) תוך התרחקות ממס הרכוש, ניסיון אשר כשל תוך שנים ספורות והשיב את מס הרכוש הישן, בתחושת שונה מעט ובשם שונה, למרות הבעייתיות והחסרונות בהטלת מס הרכוש.

ראינו לעיל שיישום עקרון ההנאה הנו רצוי בהטלת מס עירוני ולכאורה רצוי היה לממן את כל עלויות השירותים השונים מדמי שימוש או אגרות. כל אדם המשתמש בשירותים הציבוריים ישלם למעשה את עלותם ובכך ישא בעלות בשיעור ההנאה המתקבלת לו מן השירותים שהוא צורך. כמו כן עקרון היעילות יקום באופן מלא באשר כל אדם יצרוך בדיוק את כמות השירותים שהוא מעוניין לשלם עבורם. ברם, אילו כל השירותים הציבוריים היו ממומנים בשיטה זו היו אנשים שלא היו יכולים לשלם עבור השירותים ולכן גם לא היו מקבלים אותם<sup>122</sup>.

לסיכום קשה לבחור במערכת מס אופטימאלית המשלבת את כל העקרונות שהצגנו לעיל, צדק יעילות, שוויון וכד' ואולם באופן כללי ברור שמערכת הכנסות עירונית תשלב בין מס רכוש (אחוז מסוים משווי הרכוש או בשיטה הישנה באנגליה אחוז משווי השכירות) יחד עם מענקים מהשלטון המרכזי ודמי שימוש/אגרות. בשער הבא אבחן את הארנונה הכללית, שיטת המס הנהוגה אצלנו, ולאחר מכן אבדוק כיצד היא עומדת בדרישות אלה.

<sup>122</sup> כך למשל חלק מן האנשים לא היו יכולים לממן חינוך לילדיהם ובכך היתה נוצרת השפעה חיצונית שלילית (היעדר חינוך לחלק ישפיע על אחרים באוכלוסייה, ראה לעיל בנושא ה-spillovers).

### פרק 5: עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם

הצבעתי לעיל על מאפייניה של מערכת מס אידיאלית וביניהם: שוויון, גמישות, יעילות ורגישות. לאחר מכן בחנתי את סוגי המס האפשריים והראיתי מהו המס המועדף על ידי השלטון המקומי. במסגרת זו נבדקו המיסים השונים מנקודת מבט של מס רצוי ותוך בחינת העיקרון העומד בבסיס הטלת המס (עקרון ההנאה או עקרון היכולת לשלם). להלן אתמקד בשני עקרונות אלה להטלת מס. סקירת העקרונות לרבות התפתחותם ההסטורית, בפרק זה, לקוחה בעיקר מספרו של מסגרייב<sup>123</sup>.

בהתאם לעקרון ההנאה, מערכת היחסים בין משלם המיסים לממשלה הנה מערכת של "תן וקח"<sup>124</sup>, כפי שהוגדרה על ידי מיל<sup>125</sup> ומכיוון שמדובר במערכת של תמורה, הכללים החלים על ציבור משקי הבית דומים לכללי השוק. בהתאם לעקרון היכולת לשלם, התשלום עבור השירותים הציבוריים אינו קשור להנאה המסופקת מהם ואינו נובע ממנה. בהתאם לגישה זו, מיסים הם תשלום חובה ותהליך ההכנסות-הוצאות בעת הכנת תקציב אינו קשור לתוצאות התנהגות השוק.

לשתי הגישות יתרונות וחסרונות. עקרון ההנאה אינו יכול להסביר את תפקיד ענפי פיזור ההון והיציבות הכלכלית. כמו כן, אם ננסה להתייחס אל עקרון ההנאה כעקרון של צדק, נותרה השאלה המהותית: כיצד נקבע את מידת ההנאה<sup>126</sup>? אם נתייחס אל עקרון זה כחלק ממנגנון כוחות השוק, עלינו להניח הנחה הכרחית, כבכל שוק כלכלי, שבהספקת מוצרים ציבוריים יש שיימנעו מרכישה, דבר שמנוגד לעצם ההגדרה של "מוצרים ציבוריים". מאידך עקרון זה יוצר קשר ברור בין השירותים הציבוריים להעדפה של כל פרט מחברי הקהילה. כמו כן מספק עקרון ההנאה קביעה בו זמנית של השירותים הציבוריים המסופקים ושל חלוקת נטל המס ובכך מקשר בין שני החלקים של תהליך קביעת התקציב, ההכנסות וההוצאות. כמו כן, אם נתעלם מהקושי במדידת ההנאה הרי שבאופן כללית עונה עיקרון זה גם על דרישת הצדק האופקי וגם על האנכי שכן אף נישום לא יסבול מנטל המס כאשר ההפסד מהמס או הפסד התועלת ישווה לרווח המתקבל מההוצאה הציבורית.

<sup>123</sup> ראה לפרק זה, Musgrave, Richard A., "The theory of public finance", London, 1959, בעמ' 61-115. ראה גם Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice", McGraw-HILL, p.193-213. ראה עוד "Public Finance in a Democratic Society", Collected Papers of Richard A. Musgrave, Wheatsheaf Books.

<sup>124</sup> Quid pro quo  
<sup>125</sup> John Stuart Mill

<sup>126</sup> דרך אחת היא להעריך כיצד יחידים נהנים ומשתמשים בשירות ציבורי מסוים. גישה אחרת היא לשאול את היחידים מה מידת ההנאה המתקבלת וכמה הם מוכנים לשלם עבור הנאה זו. ברם יש להניח שתשובתם תהא מטעה ושקרית שכן יעדיפו להיות free riders. בפועל במציאות כל מס מתוכנן ללא תלות בהוצאה שאותה הוא יממן וכל הוצאה תוצא באופן עצמאי מהמס שייגבה עבורה.

היתרון של עקרון היכולת לשלם הנו ביכולתו להכיר באופיו המחייב של תשלום המס ובהתבוננות על הגדרת משק הבית הציבורי כבעיה תכנונית גרידא. בהתאם לעקרון זה ניתן להשיב לבעיות כל שלוש הענפים שהוגדרנו לעיל בפרק הראשון. מאידך חסרונו של עקרון זה שאינו מבהיר כיצד יש לפזר את נטל המס. כמו כן, עקרון זה מתמקד בהכנסות בלבד ומתעלם לחלוטין מצד ההוצאות בתכנון התקציבי<sup>127</sup> ולכל היותר מניח שתכנון ההוצאה ייעשה על מנת למקסם את הרווחה.

### התפתחות עקרון ההנאה

עקרון ההנאה להטלת מיסוי התקבל באופן נרחב על ידי תיאורטיקנים כבר במאה ה-17. מיסוי בהתאם ל"מחיר" עבור שירותים המסופקים התיישב היטב עם תיאורית המדינה כ"אמנה חברתית", כחווה, ולכן אומץ על ידי רבים וביניהם הובס<sup>128</sup>. לאחר מכן במאה ה-18 המשיכו בגישה זו יום ורוסו<sup>129</sup> אשר זנחו סופית את משפט הטבע (ודגלו בפוזיטיביזם). העיקרון הוא שישנו חוזה חברתי ובמסגרתו מתחייבת המדינה להגנה על תושביה. בהתאם לכך, מיסים נחשבו כתשלום עבור ההגנה הניתנת לתושב או דמי חבר להתאגדות החברתית. במהלך המחצית השנייה של המאה ה-18, הוחלף העקרון של "הגנת המדינה" (כחלק מתיאוריית המדינה כחווה) בעקרון "מקסום העושר" של בנתהאם, אך למרות זאת לא נפגע עיקרון ההנאה כהסבר לשאלת הטלת המיסוי.

למרות שתיאורית משפט הטבע דעכה עדיין נותרה עליונותם של עקרונות כגון זכויות הפרט (חיים, חופש ורכוש) ושיוויון האדם. כללים אלה, יחד עם הכלל שכל אדם יאמוד באופן אישי כאב והנאה, יצרו מבט חברתי לפיו עקרון ההנאה הנו הסבר הגיוני והכרחי. בדיקת רצון היחיד ואספקתו באמצעות כללי השוק היו בבסיס התיאוריה של אדם סמית על החירות הטבעית וככל שרבו פעולות הממשל שניתן היה להציגן כחלק מתיאוריה זו, כך גדלה התמיכה בעקרון זה.

על מנת לגזור את עקרון ההנאה מעיקרון מקסום העושר של בנתהאם מתחייבת הנחה כי ישנה אפשרות אופטימלית וראויה לפיזור ההון. הנחה זו הכרחית גם לעקרון ההגנה שבתיאוריית המדינה כחווה וגם לגישה התועלתנית של מקסום העושר. בעיה זו טופלה על ידי תיאורטיקנים בשתי רמות:

האחת, באמצעות שאלת חלוקת הכוח הפוליטי שהנו עניין מרכזי בשאלת קבלת החלטות בתיאורית האמנה החברתית. ההנחה הבסיסית של שוויון האדם בפני החוק (שאינן משמעותה שכולם מתנהגים ובוחרים בצורה אחידה) הובילה לקבלת הכלל שיש לתת לכל אדם קול אחד. ברם, בכך אין פתרון

<sup>127</sup> ניתן אולי ליישם את העיקרון על צד ההוצאות בהגדרת עקרון "הצורך לקבל", קרי, היחידים יקבלו שירותים ציבוריים בהתאם לצרכיהם בשירותים הציבוריים.

<sup>128</sup> Thomas Hobbes

<sup>129</sup> Jean-Jaque Rousseau

לשאלה כיצד מתקבלות החלטות במסגרת החוזה/האמנה האמור. כבר התיאורטיקנים של גישת החוזה מהמאה ה-17, דוגמת לוק<sup>130</sup>, הבחינו בין החוזה הראשוני לפיו יחידים יוצרים חברה (חוזה שאמור להיות מוסכם פה אחד ומרצון חופשי) לבין פעולות שנובעות מההתאגדות החברתית או מהגוף השולט (הממשלה) שמבוססות על החלטת רוב, ברם, בכך לא היה פתרון לשאלת זכויות המיעוט. בעיה זו נפתרה על ידי תיאורטיקנים מאוחרים יותר אשר הכירו בכך שמסקנות על כלכלות רווחה, או כל אמירה לגבי יעילות החברה, חייבות להיות מבוססות על מכלול הכרעות ערכיות, מוקדמות יותר (ובין השאר כמובן, לגבי פיזור ההון).

הרמה השניה בה נבחנה שאלת הפיזור הנכון של ההון אל ידי התיאורטיקנים הפוליטיים, היתה רכוש והכנסה. לוק, שעסק בכך, גרס כי "רכוש" משמעותו במובן הבסיסי ביותר, בטרם יצירת החברה, האדם עצמו ופירות עבודתו. מכיוון שהרכוש במצבו הטבעי אינו מוגן, יש להתאחד כחברה על מנת להגן עליו (וזהו אכן התפקיד העיקרי של החוזה/האמנת החברתית, בהתאם לתיאורית המדינה כחוזה).

דוגלי תורת התועלתנות, החל מבנתהאם, היו פחות ספציפיים לגבי שאלת הפיזור הנכון. באופן בסיסי מטרת הפיזור להבטיח את מקסימום האושר ולפיכך היא מבוססת על השוואת התועלת שמכלול יחידים מפיקים מהכנסתם. באופן כללי הדבר מצביע לפתרון שיווינוני ולעקרון של היכולת לשלם את המס יותר מאשר עקרון ההנאה.

הראשונים מבין הדוגלים בעקרון ההנאה עסקו במושג ההגנה של המדינה מכוח תיאוריית המדינה כחוזה ושאפו למס פרופורצינאלי (מס אחיד, קבוע). באופן כללי נטען כי הצורך בהגנה צריך להימדד כאחוז מההכנסה או העושר, או במקרים מסוימים מההוצאה. עם זאת אחרים, כגון רוסו, טענו כי העשירים נהנים יותר מההגנה של המדינה. בהתאם לגישה זו, על העשירים לקנות את הסכמתם שבשתיקה של העניים, הצורך בהגנה עלה יותר מההכנסה ולכן יש להטיל מס פרוגרסיבי. מיל ואחרים, מאידך, פירשו את רעיון ההגנה בצורה רחבה יותר (לא רק הגנה על היכולת האישית, הרכוש וההכנסה אלא הגנה גם בסיוע וקידום) וקבעו ההיפך, שהעניים נזקקים להגנה יותר מהעשירים, דבר שמביא למס רגרסיבי (ובשל כך דחה מיל את עקרון ההנאה).

אדם סמית, בחיבורו "עושר העמים", קובע כי נתיני המדינה צריכים לתרום, במידת האפשר, בהתאם ליכולתם היחסית, קרי, כחלק ההנאה הבאה לידי ביטוי בהכנסתם היחסית כתוצאה מהגנת המדינה. לכאורה משתמש סמית גם בעקרון ההנאה וגם בעקרון היכולת לשלם ואולם בסוף הספר ה-5 הנו קובע כי העלות של ההוצאה הציבורית צריכה להיות מחולקת, במידת האפשר, בהתאם להנאה ורק כאשר לא ניתן, לבחון את התרומות הכלליות של התושבים. מסגרייב מציין כי סמית לא נפל במלכודת בה נפל

---

John Lock<sup>130</sup>

תיאורטיקנים אחרים שדגלו בעקרון ההנאה, כאשר לא קבע כי הוצאות שחייבים לממנן מההכנסות הכלליות הנן הוצאות שאינן רצויות. כמו כן הוא לא בלבד בין עקרון ההנאה כקריטריון של צדק לבין עקרון ההנאה כמנחה למדיניות מס. מסגרייב מציין עוד כי מקובל לטעון כנגד סמית שגישתו לבחינת הוצאות המדינה הייתה צרה. טענה זו מבוססת על אמירה של סמית בספרו השוללת הטלת מס על הון מכיוון שמסים מסוג זה אינם חסכוניים באשר הם מגדילים את הכנסות המדינה, המחזיקה עובדים לא יעילים על חשבון ההון של האנשים, המנוהל היעילות. מסגרייב טוען כי סמית לא הובן נכון וכוונתו ב"לא יעילים" אינה לחסרי תועלת אלא ל"לא יעילים למבנה ההוני". מסגרייב מוצא עדות לכך בספר החמישי לחיבור "עושר העמים", באמירה לפיה הוצאות הציבור יכולות להיות יעילות, יצרניות ולמעשה יש להן חלק מרכזי במערכת החירות הטבעית המזמינה עסקאות כלכליות. לאחר דיון ארוך בהוצאות לביטחון וצדק, קובע סמית כי הריבון חייב לספק שירותים מסוימים ומוסדות ציבוריים שאינם יכולים להיות לסיפוק רצונו של פרט מסוים או קבוצת פרטים. למרות שהעלות של הוצאה זו מבחינת הפרט, אינה משתלמת, הרי שמבחינת החברה, הדבר משתלם ויעיל (למשל חינוך, תחבורה). סמית אינו מתעלם מהעובדה שלא ניתן לייחס ליחידים את ההנאה משירותים ציבוריים כלליים ומאידך כיצד ניתן לכמת את התרומה הנדרשת ממנו ולכן הוא קובע "כלל אצבע" לפיו מיסוי היחיד ייעשה כחלק מהיכולות היחסיות של כל פרט, כלומר מההכנסה המושגת על ידו כתוצאה מההגנה של המדינה. בכך מכניס סמית אלמנט של יכולת/כושר לתוך עקרון ההנאה הבעייתי ובכך גם ממתן את ההתבססות על תיאוריית ההגנה של המדינה.

בזמן שתשלום המס צריך להיות פרופורציונאלי להכנסה, הכנסה הנדרשת למוצרים ההכרחיים לחיים, צריכה להיות פטורה. עקרון זה מתחייב לא רק כעקרון של צדק (או שוויון במיסוי כפי שסמית מכנה אותו) אלא גם לצורך יעילות מנהלית, שהרי, הכנסות העניים נדרשות למימון העלות הבסיסית של החיים ומיסוי הוצאות בסיסיות אלה אינו יכול להיות משולם ויש להעביר את הנטל לאחרים, מדוע אם כן לא להימנע מלכתחילה מגבייה זו? רעיון הפטור עם זאת מתרחק מעקרון ההנאה ונוטה לעקרון היכולת לשלם.

במאה ה-19 גישת עקרון ההנאה החלה להתפתח לכיוון פרשני צר של מיסוי כתשלום "דמי ביטוח". מכיוון שהמיסים הנם "דמי ביטוח", הרי שיש לספק שירותים ציבוריים רק למי שמשרתים את ההגנה. עקרון ההנאה נזנח בתקופה זו כהסבר למיסוי.

בסוף המאה ה-19 החלה תחייתה של גישת עקרון ההנאה. חסידי הגישה החדשה של עקרון ההנאה גרסו כי פעולה כלכלית יעילה חייבת להתאים לכללי השוק. הם הסבירו את תהליך ההכנסות-הוצאות של השלטון כתופעה של תמורה ומחיר כלכליים, הנקבעים באופן מוחלט בהתאם לאותם כללים הקובעים את מחיר השוק בכלכלה הפרטית. מיסים בהתאם לגישתם הנו תשלום מרצון המשולמים על

ידי היחיד בתמורה לשירותים המסופקים לו על ידי השלטון בהתאם להערכת השווי האישית של השירותים. ההבדל העיקרי בין הגישה החדשה לגישה הישנה הנו שבגישה הישנה, המס הוטל בהתאם להנאה כקנה מידה של צדק ואילו בגישה החדשה, ההנאה פורשה כמצב של שווי משקל. מיסוי בהתאם להנאה פירושו לקבוע את חלוקת המס בהתאם להערכה האישית של השירותים הציבוריים.

תחילתה של הגישה החדשה לעקרון ההנאה בקביעה שמכיוון שאספקת שירותים ציבוריים מצמצמת משאבים לשימוש הפרטי, הרי שיש לקבוע את צד ההוצאות וצד ההכנסות (המס), שבתקציב, בו זמנית. אם הדבר לא נעשה, לא ניתן לקבוע האם ההנאה הנגזרת מהשירותים הציבוריים, שווה את ההפסד מכך שרצונות אחרים לא יסופקו. לאחר מכן נקבע כי יש לוודא שכולם יצרכו את השירותים הציבוריים באופן אחיד שכן שירותים אלה ניתנים כמכלול שלם. אם שירותים ציבוריים יתומחרו פר שרות, יהיו צרכנים שיגיעו למסקנה שהמחיר עולה על התועלת השולית הנגזרת משירותים אלה. אם צרכנים יאולצו לתרום להוצאה (בתשלום המס) במחיר האמור, הם ייכשלו במקסום ההנאה הנגזרת מההוצאה שהוציאו. מאידך, הקושי הוא שלא ניתן למנוע מהם את ההנאה המתקבלת משירותים אלה.

הקושי נפתר כאשר הצרכן נדרש לשלם מחיר השווה לתועלת השולית הנגזרת לו באופן אישי מהשירות. פיתרון זה של תכנון התקציב אינו תוצאה אוטומטית של תהליך שוק רצוני אלא נקבע על ידי נציגי השלטון, אשר מחויבים לפעול במטרה לספק את ההעדפות הפרטיות של הבוחרים. אם לא יעשו כן, שיווי המשקל הפוליטי יתערער והשלטון יוחלף. כפי שהשוק שואף לשיווי משקל בנקודה היעילה ביותר כתוצאה מכוחות התחרות, כך תהליך התקציב שואף לשיווי משקל בנקודה היעילה ביותר, על ידי כוח חוסר שביעות רצונו של הבוחר.

נקודת התפתחות נוספת בתיאוריה, הנה דגש שהושם על האופי הפוליטי של הבעיה (Wicksell). גישת עקרון ההנאה עדיפה על עקרון היכולת לשלם מכיוון שהיא מתאימה לרוח החברה הדמוקרטית. מכיוון שהחברה מבוססת על חופש הפרט, לא יהא צודק להכריח אף אחד לשלם עבור שירותים שהוא אינו מעוניין בהם. עם זאת נטען כי הדרישה לעיל (של תשלום מרצון של המחיר השווה לתועלת השולית הנגזרת לפרט באופן אישי), אינה מעשית, שכן ממילא הפרט יודע שהתרומה שלו בתשלום המס הנה כה זעומה שאין לה השפעה האמיתית על אספקת השירותים הציבוריים ולכן יעדיף שלא לתרום את חלקו. לפיכך לא ניתן לצפות מהצרכן היחיד למקסם את ההנאה מהשירותים הציבוריים ומשימה זו מקומה אצל חברי הקבוצה. הבעיה בגישה זו הנה כיצד ניתן להבטיח שהחלטת הקבוצה תבטיח את מקסום התועלת. מכיוון שיש לכבד את רצון היחיד, נקבע הכלל לפיו החלטות תקציב ייעשו בהחלטות השואפות להיות פה אחד ומרצון. הקושי הוא שבהחלטות שהן "כמעט פה אחד" לא ניתן לכפות על הכלל פיזור מחדש של ההון.



התקדמות נוספת בגישת עקרון ההנאה הנה בבחינת הצריכה האישית של השירותים הציבוריים ( Viti de Marco). בשונה מדמי שימוש, "מחיר" המס לא נקבע בהתאם לצריכה האישית בפועל של כל אדם. שירותים אלה לא ניתנים לחלוקה ליחידות מכירה ולא ניתן להעריך את הכמות שכל יחיד צורך משירותים אלה. הפתרון לבעיה זו מבוסס על שתי הנחות: האחת, שכל חברי הקהילה צורכים את השירותים הציבוריים (למרות שהערכתם לשירותים אלה, וכתוצאה מכך גם הביקוש להם, שונה). השנייה, שהכנסת כל אדם תהווה מדד לביקוש שלו לשירותים ציבוריים. מיסים ייבחנו אם כן כתשלום דמי מנוי לצריכה הממוצעת של השירותים הציבוריים בפרק זמן מסוים (כגון "כרטיס עונתי"). מכיוון שכל השירותים הציבוריים מסייעים בייצור הפרטי או הכרחיים לייצור זה, לא יהא זה שגוי להניח שהצריכה של שירותים ציבוריים כלליים תהא יחסית להכנסה של כל תושב. בהתאם לגישה זו המס צריך להיות פרוגרסיבי שכן אם דולר אחד ששולם כמס חשוב יותר לעני מאשר לעשיר, הרי שהתועלת השולית של העשיר נמוכה יותר. אם העשיר ישלם אותו סכום הרי שיזכה לעודף שאינו זכאי לו. לפיכך לא ניתן לקבוע מס אחיד בשוק השירותים הציבוריים אלא נדרש מס פרוגרסיבי.

עד עתה, למרות ההתפתחויות השונות בגישה, דבר אחד היה מוסכם: המס צריך להיקבע כמחיר, שנועד למקסם את ההנאה שהצרכן גוזר מתשלומים ששילם עבור שירותים פרטיים וציבוריים. הכוח שמביא לשיווי משקל הנו ברוב המקרים, המנגנון הפוליטי במסגרתו חייב נציג השלטון למלא אחר רצון בוחריו.

ההתפתחות הסופית בגישה נקראה גישת ההחלפה-מרצון. בגישה זו הגדרה מדויקת יותר של "תמחור" המס כמו גם הסבר אחר למנגנון שיווי המשקל. בהתאם לגישה זו (גישה Lindahl<sup>131</sup>) נדרשות 3 מערכות החלטות. ראשית, יש לקבוע את סך ההוצאות הציבוריות וסך המיסים. שנית, יש לקבוע את הקצאת סך ההוצאות הציבוריות בין מוצרים ושירותים על מנת לספק רצונות שונים של הציבור. שלישית, יש לקבוע את חלוקת סך המיסים בין יחידים שונים. החלטות אלה, הממוקמות כולן בענף הקצאת המשאבים, הנן תלויות זו בזו ויש להחליט בהן יחדיו.

בהתאם לגישה זו, התושבים, המצביעים עצמם או נציגיהם הפוליטיים, צריכים להתמקח/לנהל מו"מ על החלק מהעלות הכוללת של הקצבה מסוימת בתקציב, לצורך מסוים, עד אשר הם מגיעים לנקודה בה ההערכות השוליות של כל אחד מסתכמות יחדיו לעלות הפרויקט. חלקים אלה מהעלות הכוללת יהיו את גובה המס שיוטל. במילים אחרות: כל משלם מס נותן הצעת מחיר למוצר ציבורי מסוים, כאשר הצעתו תלויה בעלות בה יוכל לקבל מוצר ציבורי אחר, שאף בו הוא חפץ. השלטון צריך להגיע לשיווי המשקל לגבי כל מוצר ולהטיל מס על הנישום בהתאם להצעת המחיר שלו. הדבר דומה

<sup>131</sup> ראה תרגום מגרמנית למאמר "Some controversial questions in the theory of taxation" Lindahl E., בספר: Musgrave & Peacock, "Classics in the theory of public finance", St. Martin's Press, בעריכת

לתהליך ניסיון וטעייה במסחר בשוק, עם תהליך הפחתה במחיר רציף עד שמגיעים לשיווי משקל. למעשה תהליך זה אינו צריך להיעשות בכל פעם בתקציב אלא פעם אחת ולאחר מכן ניתן להסתפק בתיקונים שוליים והתאמות קלות.

לגישת לינדהל תהליך הקצאת המשאבים נעשה כאשר נתון מצב נתון רצוי של פיזור הכנסה. בהתאם לגישתו עיקרון ההנאה מתקיים שכן כל משלם מס מעריך את השיעור השולי של התחליף בין המוצרים המסופקים למילוי הרצון הפרטי והציבורי עם המחיר היחסי לכל מוצר. בהנחה שישנו מצב ראוי של פיזור הכנסות, התועלת הכוללת הנגזרת מהשירותים הציבוריים, תמוקסם. לכאורה גם עקרון היכולת לשלם מתקיים בגישה זו שכן כל משלם מס רוכש מוצרים ציבוריים במחיר שונה, המשקף את יכולתו לשלם. ברם, יש לשים לב שהנחת העבודה של לינדהל היא מצב ראוי של פיזור הכנסות ולפיכך השוני במחיר המוצע הנו אך צורך להבטיח הקצאה אופטימלית בראיה של דרישת יעילות הנוצרת כתוצאה מפיזור ההכנסות.

### התפתחות עקרון היכולת לשלם

גישה זו שוללת ייחוס הנאה ליחידים. למעשה הדוגלים בגישה זו נחלקים לשלוש קבוצות התייחסות לעקרון היכולת.

בקבוצה ראשונה התייחסות הנה לפיזור תשלומי המס בלבד. ההתייחסות לצד ההוצאות בתקציב הנה כנתון או כנקבע בהתאם לעקרונות שאינם קשורים לשאלת תשלום המס. בקבוצה השנייה התייחסות לתשלומי המס הנה כעניין של כלכלת רווחה ולא של צדק אך עדיין מתעלמת מצד ההוצאות שבתקציב. יש להטיל את המס באופן שיהא הפסד כולל מינימאלי. הדבר נעשה על ידי השוואת ההפסד השולי של כל משלמי המיסים. הגישה השלישית מתייחסת גם לשאלת ההוצאות בתקציב. התקציב הופך למעין תכנית כללית למקסום הרווחה.

הדרישה שמס יוטל באופן "ראוי" ו"צודק", כמו גם הרעיון שמיסוי מבוסס על היכולת או היכולת לשלם, תחילתם במאה ה-16. מיל, שדחה את עקרון ההנאה קבע כי גישת ההנאה תוביל למס גרסיבי שכן העניים נזקקים להגנה ותמיכה יותר מעשירים ובכך ראה היפוך לעקרון הצדק. בהתאם לגישתו, נדרש עקרון מיסוי שונה מעקרון ההנאה שכן תכלית המדינה הנו מעבר ל"הגנה" על הפרטים.

בסיס הגישה החדשה בטענה שכולם צריכים להיות שווים בפני החוק. השיוויון מתחייב גם במיסוי כפי שהוא מתחייב בכל מעשי השלטון. שיוויון במיסוי משמעותו שיוויון בהפסד, בויתור וכך, הרעיון האובייקטיבי של היכולת לשלם, הפך לרעיון סובייקטיבי של שיוויון בהקרבה. החלוקה הראויה של המס, בהתאם למיל, מושגת כאשר כולם תורמים לתועלת המשותפת במטרה להביא לשיוויון

בתרומה/הקרבה. ההנחה שההוצאות הציבוריות הנן למען "תועלת משותפת" ולא תלויות בהערכת השווי הפרטית של כל אדם, נותנת מושג של יישות קולקטיבית, בשונה מחברי הקבוצה. הרעיון של היכולת לשלם, מעבר להטלת מס פרוגרסיבי למימון השירותים הציבוריים, מכון אל הבעיה הכללית יותר של פיזור מחדש של ההכנסה.

היתרון של עקרון היכולת לשלם הנו התעלמותו מבעיית ההוצאות לחלוטין. בכך הוא מאפשר כל עמדה אפריורית בנושא. אם קביעה שההוצאות הציבוריות הנן באופן מובנה, בזכוז, או לחילופין שההוצאות הציבוריות הנן באופן מובנה, יעילות. מיל, במנותק לחלוטין משאלת המיסוי, עוסק בהוצאות הציבוריות מנקודת המבט של החירות הטבעית וקובע כי הן צריכות להיות מינימאליות. לגישתו אי התערבות בכלכלה, הנה הכלל שבו יש לנקוט.

על מנת להפוך את רעיון השיוויון בהקרבה לתבנית ספציפית של חלוקת מס, יש לעבור מס' מכשולים: ראשית יש לקבוע מדד אובייקטיבי למדידת היכולת לשלם. שנית, כיצד מגדירים במדויק את המושג "שיוויון". שלישית, יש להניח את שיפוע עקומת ההכנסה-תועלת כדי שניתן יהיה למדוד את ההקרבה של כל יחיד בשיעור ברור.

ראשית, לגבי המדד: בתחילה שמשה היכולת כמדד (במובן של רכוש ולא דווקא הכנסה כספית). עם התקדמות התיעוש בחברה והתפתחות הכלכלה הכספית/פיננסית נטה המדד לכיוון הכנסה כמדד ליכולת לשלם<sup>132</sup>. הגישה אותה החל אדם סמית, הנה של מס על הכנסה "נקיה", קרי, מעל ההכנסה הנדרשת למחיה, אותה יש לפטור. גישה זו התקבלה אצל הכותבים הקלסיים שהעדיפו מס פרוגרסיבי באמצעות הפטור על ההכנסות הנמוכות, יחד עם מס אחיד על הכנסות הביניים וההכנסות הגבוהות. התקדמות נוספת נעשתה באמצעות העדפה של הכנסה ממשכורת לעומת הכנסה הונית. בבסיס האבחנה עמד הרעיון שההקרבה אינה רק אובדן הנאה מהשימוש בהכנסה אלא גם הסבל שבצורך להרוויח הכנסות אלה ללא תועלת. כמו כן, הפילוסופיה הבסיסית על רכוש, כפי שפותחה על ידי לוק, מבחינה בין רכוש שמושג בעבודה, לגביו יש לאדם זכות "טבעית", לבין רכוש אחר, שהזכויות לגביו "חלשות" יותר.

שנית, לגבי השיוויון בהקרבה, אשר נניח שהנו נמדד בהתאם לגובה ההכנסה המשולמת כמס, התפתחו 3 גישות לשיוויון בהקרבה והם שיוויון אבסולוטי (כאשר התועלת מההכנסה השולית הנה קבועה

<sup>132</sup> עדיין ישנה מחלוקת ויש הטוענים כי יש להרחיב את הגדרת הכנסה כך שתכלול זמן חופשי או שהמדד הראוי צריך להיות צריכה ולא הכנסה. ראה Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice", McGraw-HILL, p.205. ההעדפה למיסוי הצריכה הנה מכיוון שהיא לא כוללת השקעות וחסכוניות שלא ראוי למסותם. כמו כן מיסוי על הכנסה כולל מרכיב של מיסוי כפול, על החסכוניות.

למרות השוני בהכנסה, הדבר יביא לחיוב בשיעור מס רגרסיבי), שיוויון יחסי ושיוויון שולי (המצרפי הנמוך ביותר – כאשר התועלת מההכנסה השולית יורדת ככל שעולה ההכנסה)<sup>133</sup>.

גישה נוספת אותה הזכרנו לעיל היא הגישה המתייחסת לקביעת התקציב כתכנית למיקסום הרווחה. מסגרייב קובע שהשוויון השולי בהקרבה הנו העיקרון האולטימטיבי להטלת מס, לא בגלל השיוויון, אלא בגלל שהנה נגזרת של העיקרון התועלתני של מיקסום האושר. צדדים פוליטיים אינטרסנטיים, במצב ללא תחרות, יתקשרו יחדיו כאשר בבסיס ההסכם מיקסום הרווחה, בתנאי אחד שאף צד אינו נפגע מההסכם. כל הצדדים מעוניינים בכך מפני שאף צד בעצמו אינו מסוגל להגיע לרמת הרווחה המקסימלית.

לבסוף פונה מסגרייב לשאלת קביעת התקציב בהתאם לעקרון מיקסום הרווחה. ישנם 2 דרכים למדיניות התקציב. האחת, לפיה יש לפזר משאבים בין תועלות ציבוריות שונות, במטרה להשוות את ההנאות השוליות המתקבלות מכל הוצאה ציבורית. השניה היא שההוצאות הציבוריות צריכות להתבצע כך שהנאה המתקבלת מהדולר האחרון המוצא, יהא שווה להנאה האובדת מהדולר האחרון המשולם כמס. כתוצאה מכך, ההנאה השולית הנגזרת בסקטור הציבורי והפרטי יהיו שוות. כך גישת ההקרבה המינימלית להקצאת המס משתווה לגישת מקסום ההנאה לקביעת ההוצאות הציבוריות ושתי הגישות מתחברות לתיאוריה כללית של תכנון תקציב. הנוסחה האמורה יכולה להתקבל כדרך לתכנון בעיית ענף ההקצאה, קרי, סיפוק רצון הציבור.

### יישומים של עקרון ההנאה והיכולת לשלם

באופן כללי עקרון ההנאה בא לידי ביטוי באגרות והיטלים או בדמי שימוש, כאשר ישנו מימון ישיר של השירות הציבורי המסוים באמצעות תשלום ה"מס"<sup>134</sup>. לעיתים, כאשר עלות המוצר גבוהה מדי יוטל מס במקום אגרות והיטלים. כך למשל בארה"ב, במערכת הפדראלית, עלות מערכת הכבישים דורשת הטלת מס על דלק או כלי רכב, המשתלמת לקרן נאמנות ייעודית. אין ספק שבהתייחסות לכלל הנהגים עקרון ההנאה מצדיק הטלת מס מסוג זה אולם כאשר מתייחסים לנהג היחיד ספק אם עקרון ההנאה נמדד באופן שווה. דלק נצרך בהתאם למרחק שנוסע כל נהג ולא כל 1 ק"מ דורש אותה השקעה בסלילת כביש זה או אחר. לפיכך למעשה הטלת המס על דלק מבטאת אך הערכה של ההנאה במימון כבישים. דוגמא אפשרית אחרת היא הטלת מס על רכוש בהתאם להשבחה שהשירותים הציבוריים

<sup>133</sup> ראה Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice", McGraw-HILL, p.200 לדיון במשמעויות השונות של סוגי השוויין השונים בהקרבה.

<sup>134</sup> ראה Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice", McGraw-HILL, p.196

יוסיפו לערך הנכס. ברמה הכללית, מס רכוש מסוג זה מבטא את ההנאה המתקבלת באופן יחסי לשירותים המקומיים המסופקים לרכוש האמור.

עקרון היכולת לשלם בא לפתור את הבעיה של תכנון מערכת מס כוללת, שעיקרון ההנאה אינו יכול לענות עליה. כאמור, עקרון היכולת לשלם מתבטא בשוויון בהקרבה או הפסד רווחה. הפסד הרווחה מתייחס להפסד בהכנסה כתוצאה מהמס. אם כך, הרי שעקרון השוויון בהקרבה, מטיל מס שווה על אנשים בעלי הכנסות שוות (יכולת לשלם שווה) או מס שונה על בעלי הכנסות שונות.

עד כאן בחנו את עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם ואת התפתחותם כתיאוריות להטלת מס. בפרק ה-18 ננסה לבחון האם הארנונה הכללית, המס המוטל בארצנו מבוסס על אחת מהתיאוריות האמורות והאם אחד העקרונות משתלב בתיאור הצדקת הטלת הארנונה הכללית כפי שהנה כיום. הותרתי סוגיה, שהנה לכאורה המשך ישיר לפרק זה, לדיון רחב בפרק ה-18, על מנת להתעמק ראשית בהיכרות עם הארנונה הכללית לפני שאבחן עקרונות של מדיניות מיסים.

### שער שני – ארנונה כללית

השער השני מוקדש לארנונה הכללית, המס העירוני המרכזי המוטל על ידי השלטון המקומי בארצנו. בפרק הראשון אעמוד על הגדרת הארנונה הכללית כמס מקומי, בפרק השני, אבחן את מערכת היחסים בין השלטון המקומי (הרשויות המקומיות) לשלטון המרכזי (הממשלה) ודרכי פיקוח השלטון המרכזי על השלטון המקומי. לאחר מכן אבחן, בפרק השלישי, את מצבן הכספי של רשויות מקומיות במדינת ישראל ואנסה להגדיר את הסיבות שגרמו לקשיים אלה בפניהם עומדות הרשויות המקומיות מספר עשורים. בפרק הרביעי אסקור בקצרה הסדרי הבראה שונים שבאו לפתור את בעיית מצבן הכספי של הרשויות המקומיות.

בפרק החמישי אבחן את התפתחות הארנונה הכללית מבחינה היסטורית ולאחר מכן, בפרק השישי, אסקור את הועדות השונות שמונו במהלך השנים על מנת לבחון את מדיניות מיסוי הארנונה הכללית. בפרק השביעי אסקור את מועד הטלת הארנונה מכוח חוק ההסדרים ובפרק השמיני את מנגנון האישורים החריגים המאפשר לרשויות המקומיות להעלות את הארנונה מעבר לשיעור ההעלאה שנקבע מדי שנה.

בפרק התשיעי ואילך אעסוק בסוגיות העיקריות העולות במחלוקות שבין הנישום לרשות המקומית: קריטריונים לחיוב נכסים בארנונה, דרכים לתקיפת החיוב וסוגיות נוספות העומדות בבסיס המחלוקות הקיימות לגבי הארנונה הכללית ובהן שיהוי, חיוב רטרואקטיבי, סבירות, השבה ופטורים.

לקראת סוף השער הראשון, בפרק ה-18, אחזור אל אחד העקרונות שבחנתי בשער הראשון ואבחן האם הארנונה הכללית עונה על עקרון ההנאה או עקרון היכולת לשלם כהצדקה להטלת המס. בפרק ה-19 אסקור בקצרה את הארנונה כגורם המשפיע על תהליך קבלת החלטות אצל הנישום העסקי ולבסוף, בפרק ה-20 אעלה מספר בעיות המאפיינות את הארנונה הכללית כמס עירוני והבעיות הגלומות בה. בפרק ה-21 אסיים את השער השני בהצעה לשינוי ובכך אחתום את הספר.

**פרק 1: ארנונה כמס**

הלכה היא, כי ארנונה היא במהותה "מס", כיוון שהיא משתלמת דרך כפייה לרשות ציבורית מבלי שהאזרח מקבל תמורה ישירה בעד כספו<sup>135</sup>.

יש להבין כי הארנונה הנה מס בדיוק כמו מס הכנסה, מס שבח ומיסים אחרים המוטלים על ידי השלטון המרכזי אלא שהארנונה מוטלת על ידי השלטון המקומי כמקור עיקרי להכנסות הרשות המקומית ולא על ידי השלטון המרכזי כמקור הכנסות למדינה. על כך אמר כב' הש' חשין בשורות הראשונות לפסק הדין בעניין יקותיאל<sup>136</sup>:

**"קהילה מאורגנת תבקש - תדרוש - מבני-הקהילה כי יתרמו לטובת הכלל: להספקת שירותים נאותה בידי הקהילה לבני-הקהילה ולניהולם התקין של חיי הקהילה. בקהילה המאורגנת כמדינה ישלמו בני-הקהילה מס - "מס הכנסה" ייקרא אותו מס דרך-כלל. גם בקהילה הקרויה "רשות מקומית" ישלמו בני-הקהילה מס, ומס זה ייקרא "ארנונה". שלא כמס-מדינה הנגבה מהכנסתו של אדם, ועל-פי הכנסתו, ארנונה ברשות מקומית תיקבע ותוערך, דרך כלל, על-פי מקום מגוריהם ורווחת מגוריהם של בני-הקהילה בתחום הרשות המקומית. תושביה של רשות מקומית חייבים כולם - על דרך העיקרון - בתשלום ארנונה לרשות. בה-בעת, יש מהם הפטורים מארנונה, מכולה או מחלקה".**

לאחר שאמרנו זאת, נפנה ונבחן מספר פסקי דין של בתי המשפט השונים שהדגישו את הנתק המוחלט בין התמורה אותה מקבל האזרח לבין חובת תשלום המס.

כך למשל בעניין תביעה ייצוגית של תושב תל אביב יפו ל"זיכוי" בארנונה בתקופת שביתת עובדי הניקיון ברשות המקומית. בית המשפט המליץ לתובע למחוק את תביעתו בשל העובדה שאי מתן אחד השירותים הניתנים על ידי רשות מקומית לתושביה, לפרק זמן קצר, אינו רלוונטי לשאלת תשלום המס<sup>137</sup>. כך גם לא נתקבלו טענות כנגד רשות מקומית על גובה הארנונה המשולמת בתחום הרשות מול השירותים הניתנים לתושבים באותה עיר לעומת הארנונה בעיר אחרת מול השירותים הניתנים שם<sup>138</sup>.

<sup>135</sup> בג"ץ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עירית קרית אתא פ"ד מו(1) 793, 805.

<sup>136</sup> בג"ץ 6741/99 ארנו יקותיאל ואח' נ' שר הפנים ואח' נה(3) 673. העתירה הוגשה כנגד הנחות בתשלומי ארנונה שעיריית ירושלים מעניקה למיגזרי-אוכלוסיה מסויימים והם: אברכים ש "תורתם אומנותם", ומשפחות מרובות-ילדים. לטענת העותרים נפלו עיוותים קשים בהנחות הניתנות בידי העירייה לשני מיגזרי-אוכלוסיה אלה.

<sup>137</sup> ת"א 2598/99 מייקל שקד נ' עירית תל אביב (לא פורסם). ראה גם באופן כללי לשלילת הזיקה הישירה בין החובה לשלם ארנונה לבין השירותים המוניציפאליים הניתנים לנישום בע"ש 261/92 דניה סיבוס נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב, ארנונה עירונית כרך א' עמ' 573.

<sup>138</sup> ה"פ (חיפה) 439/00 יוסף אברהם ואח' נ' עיריית חיפה תק-מח (1)2002, 171, ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית-ביאליק פ"ד נה(1), 156, עמ' 163-164.

כך עוד נשללה בפסיקה הטענה כי יש להפחית משיעור הארנונה למחזיקי נכסים שאינם מקבלים שירותים מהרשות המקומית (כגון מפעל גדול שאינו נזקק לשירותי פינוי אשפה על ידי העירייה, שירותי ניקיון וכד')<sup>139</sup>.

מדוגמאות ספורות אלה נלמד על הכלל שהארנונה, ככל מס אחר, אינה משולמת כנגד שירות מסוים אלא עבור מכלול שירותים שהרשות המקומית נותנת לתושביה, לעיתים מספקים ולעיתים פחות, בדיוק כמו שהמדינה נותנת לתושביה את תמורת מיסיהם<sup>140</sup>.

מן הצד השני, רשות מקומית אינה יכולה לשלול שירותים ציבוריים, עירוניים, הניתנים לכלל, מסרבין תשלום ארנונה<sup>141</sup> וכך מחויבת היא לפנות אשפה מנכסו, לדאוג לתשתיות המשרתות את הנכס וכדומה.

באופן כללי אם כן, ניתן להגדיר כי הארנונה מוטלת על-ידי הרשות המקומית על מחזיקי נכסי מקרקעין בתחומה, על מנת לממן את פעילותה של הרשות המקומית. אופייה של הארנונה כמס נובע מכך שהתמורה שמספקת הרשות המקומית בגינה היא עקיפה ולא ישירה. ראשית, תמורה זו אינה ניתנת ביחס ישר לסכום המס שמשלמים הנישומים, מחזיקי הנכס. שכן, בקביעת שומת הארנונה אין הנישומים מחויבים בהכרח במחיר השוק של השירותים שאותם הם מקבלים. שנית, השירותים שמספקת הרשות המקומית ניתנים בלא שהנישומים מחויבים לשלם תמורתם עבור לקבלת השירות. שלישית, שירותיה של הרשות המקומית הם, מעצם טיבם, כאלו שלא ניתן למנוע את ההנאה מהם אף מנישומים המסרבים לשאת בתשלום הארנונה. על כך אמר בית המשפט העליון בעניין מליסרון<sup>142</sup>:

**"ההצדקה להטלת החיוב העקרוני לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בהחזקתם... כך, הרשות המקומית מספקת שירותים של פינוי אשפה, ניקוי השטח שסביב הנכס, הארתו, ניקויו ושירותי תשתית נוספים... הנאת הנישומים מן הנכס שבו הם מחזיקים כרוכה ומותנית אפוא בהנאתם משירותיה של הרשות המקומית. הדעת נותנת, כי מקום שמחזיקי נכס נהנים משירותים אלו, ראוי כי ישתתפו במימון עלותם."**

<sup>139</sup> ע"ש 261/92 דניה סיבוס נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב, ארנונה עירונית כרך א' עמ' 573.

<sup>140</sup> עם זאת ראה לאחרונה פסק הדין בעת"מ 1068/02 גיל קלר נ' עירית תל אביב תק-מח 2002(2), 14010 שם עתרו מחזיקי דירות מגורים בשכונת גני צהלה כנגד חיובם בארנונה כאזור 1 (היקר ביותר) כאשר האזור עדיין לא מפותח ולא מסופקים לו כל השירותים המקובלים. לאחר שועדת ערר לענייני ארנונה קבעה שאינה מוסמכת לשנות את הסיווג אך המליצה למנהל הארנונה לשקול שינוי סיווג לאזור ולאחר שמנהל הארנונה סירב לשקול את האמור, הוגשה העתירה. בית המשפט קיבל את העתירה באופן חלקי וקבע כי מועצת העיר תשקול את הבקשה הנוגעת למתחם לאור פסק הדין ותיתן דעתה להמלצות ועדת הערר. עוד נקבע שמועצת העיר תקבל את החלטתה בתוך 90 ימים.

<sup>141</sup> כך למשל באופן כללי בעניין מליסרון לעיל, ה"ש 138 וכך למשל גם לא ניתן לנתק נישום מחיבור המיס בשל אי תשלום ארנונה כללית וראה בג"ץ 237/53 עזרא בן יעקב נ' ראש עירית פתח תקוה, פ"ד ח, עמ' 867.

<sup>142</sup> לעיל, ה"ש 138



## פרק 2: השלטון המרכזי מול השלטון המקומי

בטרם נתחיל את מסענו אל סבך השיקולים הקשורים לארנונה הכללית יש להגדיר את מערכת היחסים הנורמטיבית בין השלטון המרכזי לבין השלטון המקומי והאם מדובר במערכת הירארכית/אנכית או אופקית. לשאלה זו תהא השלכה רבה בהמשך להבנת נקודות המפגש השונות בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי, המשליכות על שאלת המיסוי המקומי ובסופו של יום גם הסבר לקושי ברפורמה מהותית במערכת המיסוי בשלטון המקומי. בפסיקה ובספרות הוצעו מודלים שונים ליחסי גומלין אלה בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי ובין אלה העיקריים הם: המודל הריכוזי לפיו השלטון המקומי מקבל הוראות מהשלטון המרכזי, המודל האוטונומי לפיו השלטון המקומי שולט בתחומיו למעט כמובן נושאי ביטחון חוץ וכד' שנשארים אצל השלטון המרכזי (השלטון המקומי נבחר על ידי התושבים ויודע טוב יותר כיצד לטפל בבעיות מקומיות. כמו כן גובה מיסים ואגרות), מודל המערכת הפוליטית המקובל בעולם המערבי ולפיו אין יחסי הירארכיה אלא נקודות מגע וחיכוך וקווי הפרדה ומודל מעורב למשל אוטונומיה של רשות מקומית התלויה בגורמים לאומיים, כלכליים.<sup>143</sup>

אצלנו, בחינת ההוראות השונות בפקודת העיריות תלמדנו שישנו פיקוח צמוד של שר הפנים על רבות מפעולותיהן של הרשויות המקומיות. כך למשל: סמכות לפרק, להקים ולשנות תחום שיפוט<sup>144</sup>, נדרש אישור שר הפנים לתקציב הרגיל והבלתי רגיל של הרשות המקומית<sup>145</sup>, חוק יסודות התקציב שחוקק על ידי הכנסת בשנת 1985 ונועד לחול על רשויות מקומיות, על המדינה ועל כל גוף המקבל תקציב מהמדינה, קובע מספר הוראות לגבי הפיקוח על סמכותן של הרשויות המקומיות<sup>146</sup>, חוקי עזר של רשויות מקומיות עד שנת 1988 נזקקו לאישור שר הפנים לתוקף החוק וכיום נכנסים לתוקף לאחר אישור המועצה וחתמת ראש העיר ולשר הפנים 60 יום ל"הטיל וטו"<sup>147</sup>, סמכות לאשר חוזי מקרקעין של רשות מקומית, חוזי מונופולין, אישור הקמת תאגיד עירוני, פיקוח על חשבונות העירייה, סמכות

<sup>143</sup> ראה הפניות לספרות בבג"ץ 2838/95 גרינברג נ' קצרון, תק-על (2)97, 604 וראה גם ע. רזין, רפורמה בארגון השלטון המקומי בישראל: בין ריכוז לביזור, בין מסורתיות למודרניות, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, מאי 2003, עמ' 36-33.

<sup>144</sup> ראה דיון בשאלה זו של שינוי תחום שיפוט בפרספקטיבה של מערכת היחסים בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי תוך בחינת המצב בישראל, המצב מעבר לים והצעות לשינוי, ראה ערן רזין ואנה חזן, "הליכים לשינוי תחומי שיפוט מוניציפליים: דמוקרטיה מקומית לעומת "שליטה מלמעלה", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים, מרץ 2000.

<sup>145</sup> ס' 210 לפקודת העיריות

<sup>146</sup> ראה גם סעיף 31 לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985 הקובע לעניין מיסים המשתלמים לרשויות מקומיות כי: "שר הפנים, בהסכמת שר האוצר יקבע כללים לענין הטלת מיסים, אגרות ותשלומי חובה המשתלמים לרשות מקומית ושינוי שיעורם".

<sup>147</sup> סעיף 258 לפקודת העיריות

לקבוע בתקנות כללים להנחות בארנונה וקביעת ארנונה יחד עם שר האוצר החל משנת 1993 ועוד הוראות נוספות<sup>148</sup>.

הדוגמאות שהזכרתי לעיל מראות שלכאורה צריך השלטון המקומי אישור על כל צעד ושעל מהשלטון המרכזי. בשנת 76 החליטה המדינה להקים ועדה (ועדת זנבר) כדי לבחון את מערכת יחסי הגומלין ומסקנותיה פורסמו בשנת 81. הועדה נקטה בגישה ביניים מבחינת המודל הרצוי ליישום, סקרה את כל תחומי השירותים הציבוריים השונים והמליצה איזה שירותים יתאימו לאספקה על ידי השלטון המרכזי ואילו על ידי השלטון המקומי תוך הצעת שינויים נדרשים במבנה החוקי וכד'. הממשלה אישרה את ההמלצות אך לא נעשה הרבה מאז משום שהממשלה לא הייתה מעוניינת בויתור על סמכויות לשלטון המקומי<sup>149</sup>.

פסיקת בתי המשפט עסקה אף היא, לא אחת, במערכת יחסים זו, כאשר עיקר המחלוקות נתגלעו סביב נושאים שעל גבול החקיקה המקומית הדתית והפוליטית. באופן עקרוני ההלכה הנה שהרשויות המקומיות נסמכות על שולחנו של השלטון המרכזי למעט במקרים מסוימים<sup>150</sup>.

בעיקר נראה תלות זו של השלטון המקומי בשלטון המרכזי בנושאי המיסוי העירוני. בנושא הארנונה הכללית בולט במיוחד פיקוח השלטון המרכזי מאז אמצע שנות ה-80. חוקי ההקפאה בשנים 1985 עד 1992 וחוק ההסדרים משנת 1993 (והתקנות שהותקנו מכוחו)<sup>151</sup>, הגבילו מפורשות את סמכות

<sup>148</sup> לסקירת ההוראות ראה פקודת העיריות וראה גם דו"ח הועדה לקביעת קריטריונים להקצאת "מענק האיזון" לרשויות המקומיות, אוגוסט 1993 (ועדת סוארי) עמ' 18 ודוח הועדה הציבורית ליישום דו"ח מבקר המדינה על מתן תמיכות למוסדות על ידי רשויות מקומיות, מרץ 1992 (ועדת נאמן) עמ' 13-8. ראה גם חיים קלכהיים, "שלטון מקומי במירקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות הממשל הארצי בישראל", ירושלים המרכז הירושלמי לעניני ציבור ומדינה, תשנ"ז, עמ' 81-65.

<sup>149</sup> דו"ח הועדה הממלכתית לעניני השלטון המקומי, יוני 1981 (ועדת זנבר). ראה עמ' 82-40 להמלצות.  
<sup>150</sup> ראה למשל בג"ץ 122/54 אקסל נ' נתניה, ח(2) 1524, לגבי איסור עיריית נתניה על מכירת חזיר. נקבע שאין סמכות לעירייה לעסוק בבעיה כללית וארצית זו, בת"פ (ירושלים) 3471/87 מ"י נ' קפלן, פ"מ תשמ"ח(2) 26, שעניינו הפעלת בתי קולנוע בשבת בניגוד לחוק העזר, הנאשם טען שאין עבירה כי הסעיף חוקק בחוסר סמכות וסבירות ובית המשפט קיבל טענותיו בטענה שראוי שההגבלה על חירות האדם בענייני דת ומצפון תיעשה על ידי המחוקק הראשי ולעיתים רחוקות מחוקק המשנה אם הוסמך לכך מפורשות (בעקבות פסה"ד תוקנה פקודת העיריות והסמיכו העיריות גם בשיקולים דתיים). בג"ץ 609/85 צוקר נ' עת"א, מ(1) 775, עיריית ת"א הוציאה תקציב מילואים (תקציב בלתי רגיל) לפני אישור שר הפנים. בתקציב רגיל אם השר לא מאשר ישנו הסדר ביניים (1/12 מתקציב שנה קודמת). לגבי תב"ר חייב אישור השר. השי' ליון קבע כי הרשויות נסמכות על השלטון המרכזי. התקציב מגלם גם מדיניות אך מי שקובע זה המדינה ולכן צריך אישור לפני הוצאת תקציב. בג"ץ 3716/94 רז נ' ראש עיריית ירושלים, תק-על(2) 1301, הנשיא שמגר עסק בשאלת תמיכת עיריית ירושלים במפגינים נגד ביקור ראש הרשות הפלסטינית בעיר וקבע ש"מקובל על הכל, כי להוציא סיוע הומאניטרי המוגש על-ידי העירייה לשובתים המתמקמים מעת לעת כדין ברשות הרבים (מים, תאורה שירותים וכדומה), אין הרשות המקומית רשאית לתרום מתוך משאביה לפעילותם של תושבים או מפגינים, בנושאים השנויים במחלוקת פוליטית". בג"ץ 2838/95 גרינברג נ' מ.מ. קצרין, תק-על(2) 97, 604, עסק בשאלה האם המועצות ברמת הגולן מוסמכות להוציא מתקציבן כדי לממן פעולות מחאה כנגד הכוונה לרדת מרמת הגולן. העותרים טענו שמדובר בשאלה מדינית פוליטית ולכן כל הוצאה כספית הוצאה בחוסר סמכות, בטלה ויש להשיב את הכספים. עמדת היועמ"ש הייתה שאין סמכות כזאת לשלטון המקומי. במי"ש עליון נחלקו הדעות. דעת רוב סוקרת את הגישות השונות לגבי היחסים בין השלטון המרכזי למקומי, קובעת שישנה מגמה בעולם המערבי לעבור למשטר ביזורי וכך גם בארץ. כדי להכשיר את מעשה הרשות יש למצוא חשיבות במעשה לציבור המקומי, אינטרס מקומי מובהק.

<sup>151</sup> חוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תיקון מס' 4) התשמ"ו-1985, חוק יציבות המשק (הוראות שונות) התשמ"ז-1987, חוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988) התשמ"ח-1988, חוק הסדרים במשק

הרשויות המקומיות להעלות את ארנונה כללית<sup>152</sup>. מטרתם של חוקים אלה הייתה להגביל את עצמאותן של הרשויות המקומיות בהעלאת שיעורי הארנונה הכללית לאור "התפרעות" הרשויות המקומיות בתחילת שנות ה-80 עם עליית האינפלציה<sup>153</sup> והעלאת שיעורי הארנונה באחוזים רבים. העלאות אלה, לפחות בגובה עליית האינפלציה הביאו לטענות רבות מצד בעלי עסקים באמצעות האיגודים המקצועיים (לשכת המסחר, התאחדויות התעשייה ובעלי המלאכה, איגוד הבנקים וכד') ומצד בעלי דירות המגורים (באמצעות ההסתדרות), דבר שלבסוף הביא להתערבות הכנסת בחקיקה באוטונומיה של הרשויות המקומיות בקביעת שיעורי המס המוטלים על ידן.

לכאורה נראה שישנו מתאם בין מידת עצמאותו של השלטון המקומי לבין מקורות המימון שלו. כך ועדה ממשלתית באנגליה, שהתבססה על מחקרים בנושא, הגיעה למסקנה בדבר הקשר בין ההכנסה העצמית לאוטונומיה וכך למשל נטען שם כי בהולנד עיקר המימון הוא מקופת המדינה ואין להם כל השפעה על ההוצאה הכוללת כי זו צריכה לתאם את הכספים שמועברים להם<sup>154</sup>. אכן הדעה המקובלת הנה שיש מתאם ישר בין האוטונומיה של השלטון המקומי לבין מקורות המימון העצמיים שלו ואולם ישנן גם דעות אחרות. קלכהיים מערער על הנחות היסוד של מחקרים אלה ומראה כי המצב בישראל, יפן, אנגליה וארה"ב, לא מעיד על אוטונומיה אלא להיפך ולמרות האחוז הגבוה של ההכנסות העצמיות מהתקציב, ישנה תלות בפועל. קלכהיים מראה בבירור כי עלייה בגובה המענקים לא הביא ליתר תלות בשלטון המרכזי ולהיפך<sup>155</sup>.

גם בישראל הועלו לא אחת טענות לפיהן ככל שתגדל הזדקקות הרשות המקומית לתקציבי המדינה, כך יהא ראש הרשות עסוק יותר בטיפול יחסי עם משרדי הממשלה השונים ובעיקר משרד הפנים<sup>156</sup>.

המדינה (תיקוני חקיקה) התשמ"ט-1989, חוק הארנונה הכללית (סייגים להעלאת בשנת הכספים 1990), התשי"ו-1990, חוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה) התשנ"א-1991, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 2) התשנ"ב-1992, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 מכוחו הותקנו מדי שנה תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1993) התשנ"ג-1993, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1994) התשנ"ד-1993, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1995) התשנ"ה-1994, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1996) התשנ"ו-1995, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1997) התשנ"ז-1996, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1998) התשנ"ח-1997, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1999) התשנ"ט-1999, תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 2000) התש"ס-2000, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001) תשס"א-2001, חוק הארנונה הכללית לשנת 2002 (הוראת שעה) התשס"ב-2002. חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) התשס"ג-2003, סעיף 3, חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004, סעיף 81.

<sup>152</sup> לסקירה כללית ראה למשל ע"א 2765/98 איגוד ערים אילון נ' מועצה אזורית מודיעין פ"ד נג(4), 78, בג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ ו-10 אח' נ' שר הפנים ו-2 אח' פ"ד נג(1), 193, בג"ץ 4225/95 לקסן בע"מ נ' עיריית אילת ואח', תק-על 673, 2197. וראה ע"א 8588/00 עיריית עפולה נ' בזק תק-על 2003(1), 754.

<sup>153</sup> שיעורי האינפלציה בשנת 1984 הגיעו ל-450% ובמחצית שנת 1985 בלבד לכ-500%. ראה מבקר המדינה, דוח שנתי 588, עמ' 588.

<sup>154</sup> ראה חיים קלכהיים, "שלטון מקומי במירקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות המימשל הארצי בישראל", ירושלים המרכז הירושלמי לעניני ציבור ומדינה, תשנ"ז, עמ' 34.

<sup>155</sup> קלכהיים, לעיל, עמ' 35-34.

<sup>156</sup> וייס תש"ל אצל קלכהיים לעיל עמ' 58.

באופן התואם את גישתו שהוצגה לעיל השיב קלכהיים לטענה זו שאם שיעור ההכנסות העצמיות בשנות ה-80 (30%) הביא לטענה שהרשויות המקומיות תלויות בשלטון המרכזי, הרי שכאשר בשנות ה-90 גדל שיעור ההכנסות העצמיות (65%)<sup>157</sup>, מן הראוי היה שתעלה הטענה שהשלטון המקומי השתחרר מתלותו. תחת זו המשיכו אותן טענות לגבי תלותו הרבה של השלטון המקומי במרכזי בשל חקיקה מגבילה ואמצעי ההתערבות של הממשלה בניהול הרשות המקומית.

לסיום סוגיה זו: אם נידרש לבחור באחד מן המודלים שהוצגו לעיל נראה שהמודל המתאים ביותר לתיאור המצב הקיים בישראל הנו המודל הריכוזי לפיו השלטון המקומי נשלט ומונחה על ידי השלטון המרכזי<sup>158</sup>. עם זאת ולמרות כפיפותם ותלותם בשלטון המרכזי, לא נמנעו הרשויות המקומיות להילחם בבתי המשפט, כנגד המדינה, בניסיון לבטל פטורים או הנחות שניתנו לגופים שונים או למגזרים שונים באוכלוסיה במטרה להגדיל את הכנסות הרשות המקומית<sup>159</sup>.

להלן נראה כיצד מבנה המימון בשלטון המקומי הביא למשברים כספיים חמורים שנפתרו באמצעות התערבות השלטון המרכזי בדרך של סיוע בהסדרי הבראה, מתן אישורים חריגים להעלאת ארנונה ועוד כהנה וכהנה מנגנוני התערבות ופיקוח של השלטון המרכזי על השלטון המקומי.

---

<sup>157</sup> ראה דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, "השלטון המקומי בישראל", מהדורה שניה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, עמ' 282-283 לבחינת המהפך במבנה המימון לפני 1986 ואחרי 1986.

<sup>158</sup> ראה בעניין זה גם עבודת גמר למוסמך אסא אליאב, "יחסי הגומלין המשפטיים בין השלטון המרכזי והמקומי – חוק ופסיקה", אוניברסיטת תל אביב, אפריל 1987, עמ' 8. עבודה זו נכתבה כשנתיים לאחר שהחל הפיקוח הריכוזי של משרד הפנים על הרשויות המקומיות ומעניין לקרוא שם את ההשערות לעתיד לבוא ולהשלכה של הוראות החוק דאז על המשך הפיקוח (ראה עמ' 199א, 206 לעבודה). ראה גם החוברת "השלטון המקומי בישראל – מעמדו ותפקידיו" פרסומים בבעיות פיתוח אזורי 24 המרכז לחקר התישבות כפרית ועירונית, רחובות 1978 וראה שם בפרק הסיכום, עמ' 294 להגדרת הרשות המקומית כ"סוכן-מבצע" מטעם הממשלה.

<sup>159</sup> בין השאר גופים הפטורים מכוח פקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 עליהם ניסו הרשויות להטיל ארנונה כגון משרדי ממשלה, חברת המים מקורות ועוד.

### פרק 3: מבנה המימון ברשויות המקומיות בישראל

ניתן להכליל ולומר שפעילות הרשויות המקומיות בישראל, ממומנת בעיקר על ידי משרד הפנים בנוסף להכנסות העצמיות<sup>160</sup> ניתן עוד לומר כי מימון הרשויות המקומיות מהווה אחד משלושת התפקידים העיקריים של המשרד כאשר שני התפקידים המרכזיים האחרים הנם: מימון פעולות משרד הפנים (בעיקר רישום אוכלוסין) ומימון מפלגות.

משרדי ממשלה אחרים מעבירים אף הם כספים לרשויות המקומיות בישראל ואולם אלה, בשונה ממשרד הפנים, מעבירים כספים ייעודיים, קרי, המיועדים למטרה מסוימת. כך למשל משרד החינוך מעביר כספים להרחבה ובניה של מוסדות חינוך שונים בתחום הרשויות המקומיות, משרד הדתות מעביר כספים לבנייה ותמיכה בבתי כנסת, מקוואות ומועצות דתיות בתחום הרשויות המקומיות, משרד הקליטה והעלייה מעביר כספים למטרות קליטת עלייה ומשרד הבנוי והשיכון מעביר כספים לנושאי בנייה ושיכון בתחום רשויות מקומיות (פיתוח יישובים חדשים, פיתוח שכונות וכו').

תקציב הרשויות המקומיות בישראל מחולק לשניים: האחד, תקציב רגיל הכולל מענקים מיועדים לנושאים ספציפיים (למשל חופי רחצה, איגוד ערים לנושאים מסוימים), תקציב פעולות לנושאים מיועדים שלא דרך רשויות מקומיות (למשל איגוד ערים לכבאות, קריות חינוך) ומענק איזון (שמטרתו איזון תקציבי הרשויות המקומיות שהוכרו על-ידי משרד הפנים כ"בנות מענק"). השני, תקציב פיתוח ובו השתתפות הממשלה בעבודות פיתוח ארציות כלליות וספציפיות לרשויות מקומיות מסוימות (למשל בנושאי תשתיות ביוב, מים, כבאות, כבישים ותברואה). שני אלה כוללים גם כמובן את ההכנסות העצמיות של הרשויות המקומיות אותן אפרט בהמשך.

החלקים הייעודיים בתקציב הרגיל ובתקציב הפיתוח אינם ניתנים להעברה מסעיף לסעיף, ולא ניתן להוציאם למטרות אחרות, אלא באישור החשב הכללי במשרד האוצר ובכפוף לאישור ועדת הכספים. לעומתם, השימוש וחלוקת תקציב האיזון והתקציב הכללי לפיתוח נתונים לשיקול דעתו של משרד הפנים המוסמך לחלקו לרשויות השונות. קרי, משרד הפנים אינו משרד "ייעודי" אלא מוסמך להקצות כספים ממענק האיזון ומהתקציב הכללי לפיתוח לרשות המקומית וזו מוסמכת להקצות כספים אלה למוסדות או לגופים שבתחומה.

<sup>160</sup> להלן נראה כי ישנן פעולות ייעודיות כגון חינוך שממומנות על ידי משרד החינוך ואולם הכוונה היא לפעולות הכלליות של הרשויות המקומיות, קרי, סכומי כסף לא מיועדים המגיעים לידי הרשויות המקומיות לשימושן בהתאם להעדפותיהן. ראה באופן כללי למבוא זה ת"פ 1872/99 מדינת ישראל נ' דרעי תק-של 2003(3), 569.

עם זאת מסורה לשר הפנים סמכות פיקוח באשר לתקציבי הרשויות המקומיות על מנת להבטיח שראשי הרשויות המקומיות ומועצות הרשויות המקומיות ינהגו בכספי הציבור לרווחת כלל הציבור החי בתחומי הרשות המקומית, בתום לב ובשוויון ומתוך מטרה להבטיח תקציב נכון המבוסס על נתונים ריאליים שהרשות המקומית תוכל לעמוד בו<sup>161</sup>.

מבחינה חשבונאית תקציב הרשויות המקומיות נחלק לשני צדדים: **צד ההכנסות** ובו נרשמים התקבולים אותם צפויה הרשות המקומית לקבל במהלך שנת התקציב, לפי נושאים (למשל הכנסות ממסים, אגרות והיטלים, הכנסות צפויות ממשרדים ייעודיים והכנסות ממקורות אחרים) ומולו **צד ההוצאות** ובו נרשמים התקבולים אותם צפויה הרשות המקומית להוציא במהלך שנת התקציב, לפי נושאים (למשל הוצאות שוטפות - לחינוך, רווחה, קליטת עלייה, מוסדות דת, תרבות, כלכלה, ספורט וכד', תקציב פיתוח – בינוי ותמיכה במוסדות חינוך ותרבות, מתנ"סים, ספורט, ותשתיות).

שני צדי התקציב, הכנסות והוצאות אמורים להתאזן. במקרה שתקציבה של הרשות המקומית, מראה כי ההוצאות עולות על ההכנסות, מוסמך משרד הפנים להעניק לאותה רשות מענק מתוך תקציב האיזון לצורך איזון תקציבה. במקרה כזה יופיע מענק האיזון בצד ההכנסות בתקציבה של אותה הרשות<sup>162</sup>.

כלי נוסף בידי משרד הפנים לאיזון תקציבי הרשויות המקומיות, מעבר למענק האיזון, הנו היתר לקבלת הלוואות מבנקים, בדרך כלל מבנק אוצר השלטון המקומי. משרד הפנים מוסמך לאשר הלוואות אלה לטווח ארוך ובכך נפרע הגרעון על פני תקופה ארוכה ובתשלומים נוחים שאינם מכבידים על תקציב הרשות.

לאחר סקירה ראשונית זו נפנה ונבחן את המצב הגירעוני הקשה של הרשויות המקומיות בישראל ואת הסיבות לגירעונות אלה.

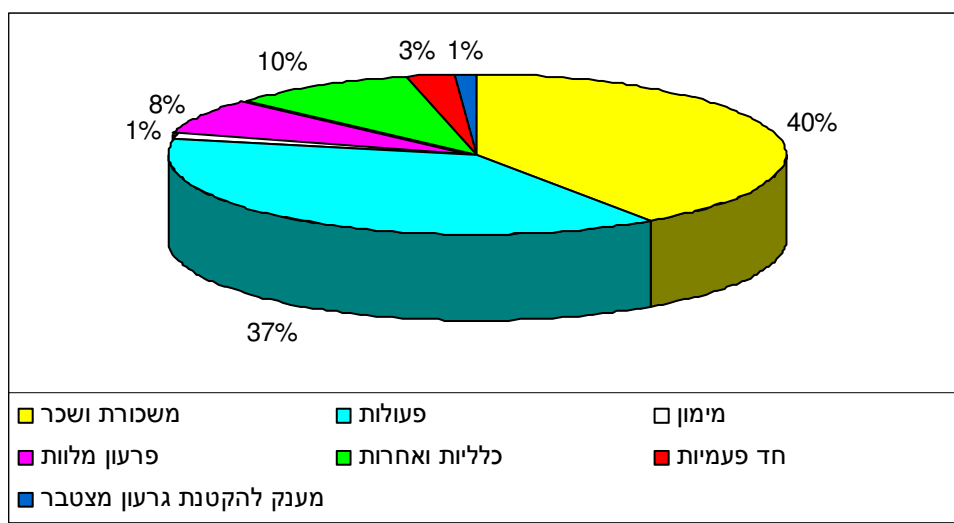
### המצוקה הכספית ברשויות המקומיות בישראל

בשנת 1997 היה לשלטון המקומי חוב מצטבר של כ-22 מיליארד ₪ מהם קרוב ל-10 מיליארד ₪ נובעים מגירעונות מצטברים מהתחייבויות שונות לבנקים למוסדות ולספקים. הרשויות המקומיות צריכות היו להקדיש כ-10% מכלל הוצאותיהן במסגרת תקציבן הרגיל לכיסוי הוצאות המימון והחזרי

<sup>161</sup> ראה לסמכויות הפיקוח של שר הפנים עמ' 55 לעיל.

<sup>162</sup> בתהליך ההתדיינות בין נציגי הרשות המקומית לנציגי משרד הפנים יטענו הראשונים כי צרכיה של הרשות גדולים מהכנסותיה ולפיכך גדול צד ההוצאות הצפויות מצד ההכנסות הצפויות, על מנת לזכות במענק איזון גבוה ככל שניתן ואילו האחרונים יבקשו להראות כי צד ההכנסות גדול מזה הנטען על-ידי נציגי הרשויות וכי ניתן לצמצם בהוצאות. כך, למשל, דורשים נציגי משרד הפנים מנציגי הרשויות להעמיק את גביית הארנונה ולהגדיל את ההכנסות ממענקים אחרים, ומאידך, להפחית בכוח אדם ובהוצאות אחרות ולייעל את הרשות במטרה להקטין את גובה מענק האיזון שבו תזכה אותה רשות מקומית.

הלוואות<sup>163</sup>. בשנת 1998 עמדו ההוצאות בתקציב הרגיל על כ-25.5 מיליארד ₪ מתוכם כ-9% לכיסוי הוצאות מימון ומלוות והגרעון השוטף בתקציב הרגיל בלבד על כ-1.5 מיליארד ₪. בשנת 1999 עמדו ההוצאות בתקציב הרגיל על כ-27.5 מיליארד ₪ מתוכם כ-9% לכיסוי הוצאות מימון ומלוות והגרעון השוטף בתקציב הרגיל בלבד על כ-0.8 מיליארד ₪. בשנת 2000 עמדו ההוצאות השנתיות בתקציב הרגיל על כ-30 מיליון ₪ ומתוכם 8.8% לכיסוי הוצאות מימון ומלוות והגרעון השוטף בתקציב הרגיל על כ-0.6 מיליארד ₪<sup>164</sup>. בשנת 2001, כמתואר באיור שלהלן לא נשתנה המצב באשר כ-9% מתקציב ההוצאות שימש למימון ומלוות<sup>165</sup>.



איור 4 - התפלגות הוצאות לתושב, כלל הרשויות המקומיות בתקציב הרגיל שנת 2001

גירעון הרשויות המקומיות גדל בהתמדה מאז שנות ה-80, הן בשל כשלי ניהול מקומיים והן בשל כשלים מבניים במימון הממשלתי. רק התערבויות נקודתיות בצורת מענקים לכיסוי גירעונות ומלוות מנעו את קריסת הרשויות המקומיות<sup>166</sup>. במהלך השנים חל גידול מתמיד בחלקן של ההכנסות העצמיות מסך כל המקורות של הרשויות המקומיות שנבע מהפחתת התקציבים הממשלתיים ומניסיון הרשויות המקומיות לחתור לאי תלות כספית<sup>167</sup>.

<sup>163</sup> ראה נ' בן אליא, "הפיסקליזציה של התכנון והפיתוח המקומיים", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים, עמ' 14.

<sup>164</sup> כל הנתונים מאתר האינטרנט של משרד הפנים ובו ריכוז נתונים כספיים לרשויות המקומיות: [www.moin.gov.il](http://www.moin.gov.il).

<sup>165</sup> האיר מעובד מתוך נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, מצוי באתר משרד הפנים.  
<sup>166</sup> חיים קלכהיים, "שלטון מקומי במירקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות הממשל הארצי בישראל", ירושלים המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, תשנ"ז, עמ' 47.

<sup>167</sup> בין דרכי הרשויות להגדיל את הכנסותיהן ישנו כמובן הפיתוח האורבאני המביא להכנסות משמעותיות אלא שתרומתן אינה שוויונית ותלויה בפוטנציאל הפיתוח הנדלני של כל רשות ורשות. כך למשל עיריית ראשון לציון בין השנים 1980 עד 1998 הכפילה את אוכלוסייתה או עיריית אשדוד שבתקופה זו צמחה ב-135%, שתייהן בשל קליטת עליה וריבוי טבעי ותודות לאפשרויות הפיתוח הקיימות. עיריית בני ברק, בהיותה מצויה בתוך אזור אורבני המוגבל

בשנים האחרונות התמונה הגירעונית משתנה, אם כי בצורה איטית, בשל פיקוח קפדני של משרד הפנים. מבדיקת תקציבן הרגיל של מכלול הרשויות המקומיות עולים הנתונים הבאים: בשנת 1998 הגרעון השוטף עמד על כ-1.5 מיליארד ₪ והגירעון המצטבר על כ-5.2 מיליארד ₪. בשנת 1999 הגרעון השוטף עמד על כ-810,000 ₪ והגירעון המצטבר על 4.8 מיליארד ₪. בשנת 2000 הגרעון השוטף עומד על כ-650 מיליון ₪ והגירעון המצטבר<sup>168</sup> כ-4.5 מיליארד ₪ בתקציב הרגיל כש-3.5 מיליארד ₪ הנו של העיריות ובין המובילות בהן עירית תל אביב (כ-760 מיליון ₪), עירית ירושלים (כ-410 ₪) ועירית באר שבע (כ-250 מיליון ₪). למרות השינוי המזדחל נראה היה שישנה מגמה להקטנת הגירעונית הנובעת ממספר סיבות ובהן פיקוח משרד הפנים על התנהלותן הכספית של הרשויות המקומיות (דבר המונע הגדלת גירעונית) והעברת מענקים מוגדלים לכיסוי גירעונית. מגמה זו החלה להשתנות בשנת 2001 אז עמד הגירעון עד 4.9 מיליארד ₪ ובשנת 2002 5.5 מיליון ₪<sup>169</sup>.

בשל המצב הגירעוני החמור מחד ולאור המגבלות שהוטלו על הרשויות המקומיות בהעלאת שיעורי הארנונה הכללית מאידך נאלצו הרשויות להתמודד עם המצב במספר דרכים<sup>170</sup>. דרך ה"אין מוצא" היא דרכם של הסדרי ההבראה שמשרד הפנים חתם עם הרשויות המקומיות שלא השכילו לעזור לעצמן ולא נותר אלא להצילן מקריסה כלכלית<sup>171</sup>. הדרכים ה"עצמיות" שבשליטת הרשויות המקומיות במסגרת הדין הקיים הן בהרחבת בסיס המס<sup>172</sup> בדרכים שונות: האחת, הגדלת מס' המ"ר בתחום הרשות, קרי, פיתוח אזורים חדשים<sup>173</sup> בתחום הרשות או הגדלת אחוזי הבניה לאזורים קיימים. השנייה, הגדלת

בפיתוח אפשרי, נותרה לה בעיקר הדרך של הגדלת אחוזי בניה והודות לריבוי טבעי גדלה בכ-46%. ראה לכך, אריה הכט ומרינה קונין, "אוכלוסיה ומשאבים בערים הגדולות", המרכז לחקר המדיניות החברתית בישראל, ירושלים, 2001

<sup>168</sup> הירידה בגרעון המצטבר בתקציב הרגיל נבעה ממענקים להקטנת הגרעון שניתנו על ידי המדינה.

<sup>169</sup> ראה הנתונים לגבי תקציבי הביצוע של כלל הרשויות המקומיות לשנים 1998-2000 בקבצי Excel הניתנים להורדה מאתר האינטרנט של משרד הפנים, [www.moin.gov.il](http://www.moin.gov.il). ראה גם באתר הנתונים לשנת 2002 בדוח נתונים כספיים מבוקרים ברשויות המקומיות לשנת 2002. ישנן שתי סיבות לדעתי לשינויי המגמה בשנים 2001 ו-2002: האחת היא האינתיפאדה שהביאה לצרכים ביטחוניים שונים גם במגזר העירוני והשנייה היא הבחירות הקרובות לשנת 2003. <sup>170</sup> בחרתי להציג מספר דרכים באופן שהנו רחוק מלהוות מחקר מקיף וממצה בנושא, אלא מצג למספר אפשרויות הפעולה.

<sup>171</sup> אחד מההסדרים הכספיים האלה, משנת 1989, זכה לסקירה בדוח מבקר המדינה 42. לשנת 1991 ולחשבונות שנת הכספים 1990 עמ' 556-570. במסגרת הביקורת הדגיש המבקר כי לא נעשה די כדי להגיע לשורשם של דברים ולסיבות שגרמו למשבר תוך שיתוף פעולה עם מכלול הגורמים בשלטון המרכזי והמקומי. ההסדר אומנם הקל על הרשויות המקומיות ואולם מחייב ניהול כלכלי וחיסוני של משק הרשות ופיקוח קפדני של משרד הפנים. ראה גם דוחות על הביקורת בשלטון המקומי, באיגודים ובמוסדות להשכלה גבוהה, דוח מס' 1, 2002 עמ' 238.

<sup>172</sup> העיסוק במסגרת עבודה זו הנו בעיקר בארנונה הכללית שהנה המס ה"טהור" העיקרי של הרשויות המקומיות. גם היטל השבחה הנו בבסיסו מס המוטל ללא תלות בתמורה או שירות. כמו כן ישנן אגרות שונות המוטלות עבור צריכת שירותים מהרשות המקומית והיטלים עבור פיתוח תשתיות ואולם לא אעסוק באלה במסגרת זו.

<sup>173</sup> ראה לניתוח סוגיה זו והתמריץ לרשויות מקומיות במאמרו של נ' בן אליא, "הפיסקליזציה של התכנון והפיתוח המקומי", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים. במאמר זה מציג בן אליא את הפיתוח כמקור הכנסה חשוב, הן באשר להכנסות חד פעמיות (היטל השבחה ואגרות פיתוח) והן בשל הרחבת בסיס המס. ויובהר, מכיוון שהתקציב הרגיל (השוטף) של הרשות המקומית מורכב מהכנסות עצמיות בעיקר מארנונה כללית הנתונה לפיקוח ומהכנסות ממקורות ממשלתיים, הרחבת בסיס המס על ידי הגדלת השטחים הבנויים, ובעיקר שטחי מסחר ותעשייה, הנה הפתרון היחיד להגדלת התקציב. בניה למגורים במסגרת זו הנה כדאית פחות בשל השירותים הרבים הנדרשים ועלויות הבניה הגבוהות מול סכומי הארנונה הנמוכים המתקבלים בתמורה. לעומת זאת, בניה לתעשייה מסחר ושירותים כדאית יותר מבחינה "ארנונית" שכן לאלה לא מסופקים כמעט שירותים, הארנונה המוטלת עליהם היא



הפוטנציאל מהשטחים הקיימים על ידי שדרוג הסיווגים או מדידות חוזרות של שטחים. בדרך השדרוג, מציאת נכסים שצריכים להיות מסווגים בסיווגים "יקרים" יותר, למשל מפעל תעשייה שעבר שיפוץ והושכר כבניין משרדים, סיווג ישונה למשרד<sup>174</sup>, למשל מציאת סיווג "מתאים" יותר לנכס<sup>175</sup>, למשל קביעת סיווג ספציפי יותר לנכס שסווג בסיווג שיורי<sup>176</sup>. בדרך הגדלת השטח: מדידה חוזרת לגילוי שטחים חדשים שנבנו בחריגה מחוקי התכנון והבניה, גילוי שטחים שנשמטו במדידות קודמות, מדידות מדויקות יותר בהתאם לשטח הנכס האמיתי, מדידות מדויקות יותר בהתאם לצו הארנונה וכד'. **השלישית**, בשיטת "מצליח", חריגה מחוקי ההסדרים והטלת חיוב רטרואקטיבי<sup>177</sup>. בחריגה מחוקי ההסדרים תחרוג הרשות המקומית מלשון חוקי ההסדרים ותמתין בשלווה ככל שניתן מבלי שדבר החריגה יתגלה. אם הדבר יתגלה תתגונן הרשות המקומית בבית המשפט בטענות של תום לב, שיהוי או התיישנות בהעלאת הטענות נגדה, הכבדה על התקציב העירוני בהשבת כספים ועוד. כך למשל נהגה עיריית ירושלים בהעלאת תעריפי הארנונה לדירות המגורים בסוף שנות ה-80 בניגוד לחוקי ההסדרים במשק המדינה<sup>178</sup>. הטלת חיוב רטרואקטיבי אף היא שיטה שלעיתים מוכיחה את עצמה. מעבר לשאלות הנורמטיביות הנוגעות לעניין, מבחינה טקטית תעדיף הרשות המקומית משלוח שומה מתקנת ל-7 השנים שקדמו להוצאת השומה, תחת עדכון צופה פני עתיד.

### הסיבות למצוקה הכספית ברשויות המקומיות בישראל

לאחר שראינו כי השלטון המקומי נסמך על שולחנו של השלטון המרכזי, בחנו את מצבן הגירעוני של הרשויות המקומיות והצגנו על קצה המזלג מספר אפשרויות להגדלת הכנסות הרשות המקומית, אבחן את הסיבות למצוקה התקציבית שהרשויות עומדות בפניה.

גירעון יכול לצמוח בנסיבות שונות ובהן: משבר כלכלי הפוגע בהכנסות, ריבוי בלתי צפוי באוכלוסיה<sup>179</sup>, גורם אובייקטיבי כלשהו (מצב מלחמה למשל<sup>180</sup>) וכמובן ניהול בלתי זהיר או ניהול

גבוהה והיקף הבניה הנו גדול יותר. פיתוח אזורים אלה יביא להכנסות מיידיות מהיטלי השבחה ואגרות הפיתוח והכנסות עתידיות לאורך זמן מארנונה כללית.

<sup>174</sup> מותר במסגרת תקנות ההסדרים לשנות סיווג אם השימוש בו בפועל השתנה.

<sup>175</sup> בתקנות ההסדרים נקבע שלא ניתן לשנות סיווג אם לא נשתנה השימוש שנעשה בנכס, אבל מאידך התעריף נקבע על פי החיוב שהגיע כדין בשנה קודמת, לכן אם היתה טעות בעבר ניתן לתקנה לעתיד (ויש רשויות המנסות אף לעבר).

<sup>176</sup> מחייב אישור חריג, ראה למשל רע"א 3784/00 שקם בע"מ נ' מועצת עיריית חיפה ואח' תק-על 2003(1), 535, שם נדונה קביעת סיווג "קניון" עם הקמת הקניון הראשון בחיפה ואשר התעריף לו היווה העלאה מעבר לשיעור ההעלאה המותר לעומת הסיווג השיורי הקודם.

<sup>177</sup> דרך זו הנה פחות ישירה ואינטואיטיבית ואולם רבות המחלוקות המתגלעות בין רשויות מקומיות לנישום בסוגיות אלה של חיוב רטרואקטיבי וחריגה מחוקי ההסדרים.

<sup>178</sup> ראה ת"א 1114/99 שוקרון ו-308 אח' נ' עיריית ירושלים, פ"מ תש"ס (1) 500. על פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון בע"א 3255/01 עיריית ירושלים נ' שוקרון ו-308 אח' (לא פורסם) ובית המשפט העליון הורה להשיב את התיק לבית המשפט המחוזי על מנת שיבחן שאלות של תום לב העירייה בביצוע החריגה והשלכת ההשבה על תקציב העירייה. לבסוף הסתיים התיק בפשרה.

<sup>179</sup> למשל העלייה הגדולה מברית המועצות לשעבר ומאתיופיה, במהלך שנות ה-90, שהביאה לדרישה פתאומית באספקת שירותים חברתיים ואחרים לעולים שהגיעו לתחומי הרשויות.

מכוון ליצירת גירעונות. מצד אחד, משרד הפנים טוען<sup>181</sup> כי ישנן חריגות מהתקציב ושיא כוח אדם, חריגות מתנאי שכר חוקיים, אי גבייה בגובה מלוא הפוטנציאל ועל ניהול בלתי יעיל<sup>182</sup>. מאידך, טענה רווחת בקרב ראשי רשויות המקומיות<sup>183</sup> היא שהממשלה אינה דואגת למשאבים כספיים למילוי התפקידים שמוטלים על הרשויות המקומיות<sup>184</sup>. אין היא מתחשבת בריבוי האוכלוסייה, במצב הדמוגרפי, בפרופיל החברתי כלכלי, במיקום הרשות המקומית ועוד<sup>185</sup>.

<sup>180</sup> דוגמת מלחמת המפרץ בשנת 1991 שהטילה על הרשויות המקומיות את ההיערכות למצב חירום ובין השאר בבתי הספר שמצויים באחריות הרשות המקומית.

<sup>181</sup> ראה למשל קלכהיים, לעיל, עמ' 47. ראה גם ע. רזין, **רפורמה בארגון השלטון המקומי בישראל: בין ריכוז לביזור, בין מסורתיות למודרניות**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, מאי 2003, בעמ' 68.

<sup>182</sup> למרבה הצער, אין זה בלתי סביר שרשויות מקומיות מעדיפות לבסס שירותים ולבצע פיתוח על חשבון גירעונות, כי בסופו של דבר, המתכונות השונות לכיסוי הגירעון (מענקים, מילואות וכיוצ"ב) זולות יותר מכל צורת מימון מסחרית אחרת. ראה גם דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, **"השלטון המקומי בישראל"**, מהדורה שניה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, עמ' 284, בפרק "מימון הרשויות בישראל" מציין הכת כי הבחירה הישירה של ראשי הרשויות המקומיות נתנה בידם לגייס ציבורי לכאורה להתעלם ממחויבות למסגרת תקציבית ואף היו שהתבטאו בפומבי שלמען רווחת התושבים מותר להרחיב את הגירעונות, מתוך הנחה שהממשלה תסייע לבסוף.

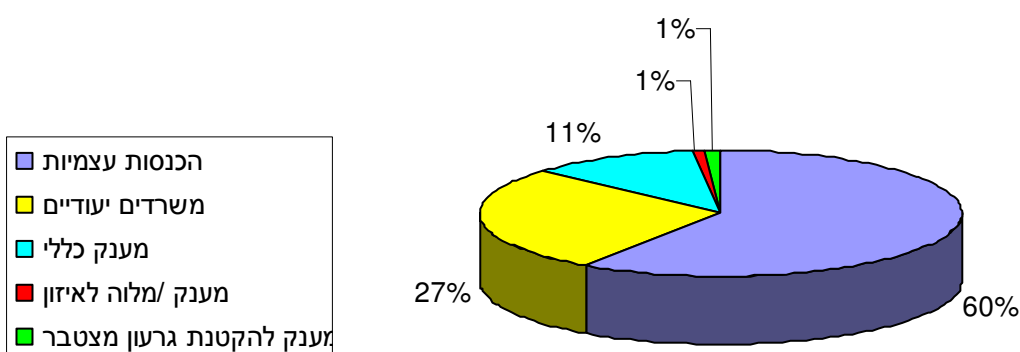
<sup>183</sup> ראה אריה הכט, **שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות. ראה ספרו של חיים קלכהיים, **"שלטון מקומי במירקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות המימשל הארצי בישראל"**, ירושלים, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, תשנ"ז, עמ' 47. וראה עמ' 24 ואילך במחקרו של נחום בן אליא, **המימון הממשלתי והמשבר הכספי ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים 1999. ראה גם ע. רזין, **רפורמה בארגון השלטון המקומי בישראל: בין ריכוז לביזור, בין מסורתיות למודרניות**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, מאי 2003, עמ' 65-68.

<sup>184</sup> יש ממש בטענות אלה לאור העובדה שהממשלה מצויה תמיד אף היא בגרעון תקציבי וכך למשל למרות שעל-פי חוק התקציב צריך משרד החינוך לממן כ-75% מהעלויות הכרוכות במערכת החינוך של הרשויות המקומיות, בפועל, מעביר משרד החינוך לרשויות המקומיות אך 50%-40% מעלויות אלה מדי שנה, והיתרה נופלת על הרשות – שצריכה לממן עתה 50% גבוה מזה שנתקבל ממשרד הדתות. ואולם הרשות המקומית חייבת לספק שירותי חינוך ואין היא נוהגת לסגור מסיבה זו בתי ספר או לנקוט פעולות קיצוניות אחרות בדומה לכך. התוצאה היא, גרעון בתקציבה של הרשות לאחר שאושר על-ידי משרד הפנים. משרד הפנים נאלץ לא אחת לכסות פער זה במסגרת מענק האיזון. כך גם משרד הדתות אמור אף הוא לממן חלק מצרכי הרשויות בענייני דת בהתאם לחוק התקציב, וגם משרד זה לא עומד, בחלק גדול מן המקרים, בהוראות חוק התקציב ולא מעביר לרשות את כל הכספים אותם עליו להעביר לה לצרכי בניית בתי כנסת, מקוואות, תמיכה במועצות דתיות וכד'. התוצאה, שוב, גרעון בתקציב הרשות לאחר שאושר, שכן בצד ההכנסות הוערך סכום גבוה מזה שנתקבל ממשרד הדתות. הרשות המקומית, בצד לה, פונה שוב אל משרד הפנים בבקשה לאזן את תקציבה מתוך תקציב האיזון, ומשרד הפנים נענה בדרך כלל לפנייה שכזו בחיוב. כך גם לעתים מזומנות פורצות שביטות מורים לקראת פתיחת שנת הלימודים. בעקבות שביטות אלה עולה שכרם של עובדי מערכת החינוך במקרים לא מעטים. התוצאה היא, שהערכת ההוצאות לשכר שנרשמו ואושרו בתקציב הרשות אינה נכונה והיא נמוכה משכרם של אלה בפועל. גם לכיסוי פער זה בתקציב פונות הרשויות המקומיות אל משרד הפנים ומשרד הפנים מאזן את תקציביהן מתוך תקציב האיזון. ישנן דוגמאות גם לחריגה מהתקציב במסגרת התב"ר. התב"ר נועד למימון הוצאות בעבור פעולות שעלה בהן הצורך במהלך שנת התקציב, לאחר אישורו במשרד הפנים, שלא היו צפויות מראש ולכן אין להן כל ביטוי בתקציב הרשות שאושר. כך למשל אם במהלך שנת התקציב נסתיימה בנייתו של בית ספר חדש ונפתחה בו שנת הלימודים. בית הספר לא פעל בזמן שאושר תקציב הרשות המקומית, ולכן להוצאות המוניציפאליות הכרוכות בהפעלתו אין ביטוי בתקציב. במקרה כזה פונה הרשות למשרד הפנים בבקשה לאישור תב"ר וזה מוסמך להעניקו מתוך תקציב האיזון. כך גם אם במהלך שנת התקציב קרסה מערכת ביוב או צנרת מים בתחום הרשות המקומית, ונוצר צורך דחוף ומיידי לשקמה. דוגמא נוספת היא במקרה שבתחום הרשות המקומית ישנם מוסדות חינוך, תרבות, דת, ספורט ואחרים, שלא מופיעים בתקציבה ושאינם נתמכים על-ידי משרדי הממשלה הייעודיים, אך הרשות, בהתאם לשיקול דעתה, סבורה כי אותם גופים או מוסדות ראויים לתמיכה כספית בהתחשב בתרומתם לחיי הקהילה ולרווחת התושבים שבתחומה. מחמת מחסור תקציבי לא יכולה הייתה הרשות לכלול מוסדות אלה במסגרת סעיף 81 לתקציב הרשות (שעניינו תמיכה במוסדות) או שהרשות מלכתחילה סברה כי הם אינם ראויים לתמיכה ולאחר מכן שינתה דעתה. אם מבקשת הרשות המקומית לתמוך במוסד כזה היא מגישה בקשה לאישור תב"ר בעבור רשימת מוסדות שכאלה או למוסד מסוים. בידי משרד הפנים סמכות שבשיקול דעת אם לאשר את התב"ר, ואם כן, הוא עושה זאת מתוך תקציב האיזון. ראה לכל אלה בפרק העובדות בת"פ 1872/99 **מדינת ישראל נ' דרעי**, תק-של 2003(3), 569.

<sup>185</sup> בן אליא, **המימון הממשלתי והמשבר הכספי**, מחלק את טענות המימון החסר של השלטון המרכזי לשלוש קטיגוריות: **האחת** היא ביטול מקורות הכנסה ובהן הביטול ההדרגתי של ההכנסות המועברות (השלטון המרכזי טוען כי סכומים אלה חושבו במענק האיזון מאז השימוש בנוסחת סוארי לתקצוב הרשויות המקומיות), **השניה** היא מניעת הכנסות והכוונה היא הקפאת יכולת הגדלת המימון על ידי הפיקוח על הארנונה הכללית, **השלישית** היא הטלת מטרות ללא כיסוי תקציבי הולם והחלטות חד צדדיות (למשל העלאת שכר המינימום המטיל על השלטון המקומי הוצאות כמעביד או מאידך הקיצוץ בתקציב משרדי הממשלה המשליך גם על תקצוב הרשויות המקומיות). ראה גם **דוח מבקר המדינה 42**. לשנת 1991 ולחשבונות שנת הכספים 1990 עמ' 559.

לטענות הרשויות המקומיות כנגד השלטון המרכזי ניתן להשיב כי לא ניתן לקיים במדינה מתוקנת מדיניות כלכלית לאומית מבלי שתיקבע מסגרת מגבילה ליצירת מקורות הכנסה מקומיים. משרד האוצר ומשרד הפנים עוקבים בחשש רב אחר הפעילות המתרחבת של הרשויות המקומיות בנשיאת הנטל העיקרי של השירותים מול התושבים כאשר הסיבות לכך הן מחד רצון כן להעלות את רמת השירותים ומאידך שיקולים אלקטוראליים ומנהל בלתי תקין<sup>186</sup>. לכל הפחות האפשרות השנייה מעוררת דאגה אפשרית ומצריכה פקוח המשרדים המתאימים.

לגבי הטענה כי יש להגדיל את המענק הכללי והגדלת השתתפות הממשלה במימון השירותים הממלכתיים, מתברר כי השתתפות השלטון המרכזי במימון הרשויות המקומיות אכן פחתה מאוד בשנת 1986 לעומת שנת 1985 ומאז גדלה אך באחוזים בודדים ובשנת 2001, כפי שנראה באיור להלן, עמד שיעור השתתפות הממשלה במימון הרשויות המקומיות, בתקציב הרגיל, על כ-38% מכלל ההכנסות<sup>187</sup>.



איור 5 - התפלגות הכנסות לתושב בתקציב הרגיל לכלל הרשויות המקומיות

<sup>186</sup> דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, "השלטון המקומי בישראל", מהדורה שניה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, עמ' 287.

<sup>187</sup> הנתונים מעובדים מנתונים המופיעים באתר האינטרנט של משרד הפנים.

בקשר לאמור לעיל טוען קלכהיים כי הפתרון למצוקה הכספית אינו רק בהגדלת הכנסות אלא בקביעת מסגרת שתגדיר חלוקת תפקידים ואמצעים כספיים בין השלטון המרכזי למקומי, קרי, מערכת מימון סבירה שאינה נתונה לתנודתיות יתר ומאידך לא תאפשר לרשויות המקומיות לקחת סיכונים מיותרים<sup>188</sup>.

ניתן להצביע על גורמים אחרים ולמשל ראה מחקרו של רזין<sup>189</sup> המצביע על שיפור במצב הגירעוני השוטף בתחום הרשויות המקומיות בישראל בשנת 2000 בה 127 מתוך 265 רשויות המקומיות סיימו את השנה עם עודף תקציבי או באיזון<sup>190</sup>. רזין מצביע על כך שברשויות המקומיות ישנה שונות רבה בתחום הגירעונות שנובעת מנסיבות ספציפיות ונורמות מינהל.

עוד מציג רזין את המועצות האזוריות כייחודיות בשל עלות אספקת השירותים הגבוהה שנובעת מהצפיפות הנמוכה של היישובים בתחום המועצה האזורית. עקב היחלשות המסגרות השיתופיות של המושבים והקיבוצים בשנים האחרונות נאלצו המועצות האזוריות להיכנס במקומם ולספק את השירותים המוניציפאליים ולשם כך נדרשו להגדיל הכנסותיהם העצמיות. להגדלת ההכנסות התמקדו בהעמקת הגביה ורשויות במרכז הארץ ניצלו יתרון בניצול קרקע שבשטחן להקמת מרכזי מסחר כדי למשוך לעסקים שיכניסו לקופת המועצה מיסי ארנונה גבוהים.

כך גם הרשויות המקומיות באזורי הפריפריה הלאומית, בצפון ובדרום ויישובי יו"ש, חלשות יותר בשל שיעור נמוך של הכנסות עצמיות. לעומת זאת בנוגע להכנסות מועברות, הרשויות בפריפריה בד"כ קטנות יותר ועם רמת רווחה כלכלית נמוכה, דבר שמזכה אותן במענק כללי גבוה יחסית. וכך גם השתתפות הממשלה בחינוך לנפש גבוהה לעומת הסכומים המוקצים למרכז הארץ. היישובים ביו"ש לעומת זאת, חזקים יותר כלכלית, גירעונותיהם נמוכים, שיעורי הארנונה גבוהים, אך גם ההוצאות גבוהות במיוחד לנפש, דבר שמתאפשר הודות למענקים כלליים והשתתפויות בחינוך שהם גבוהים יותר<sup>191</sup>.

<sup>188</sup> ראה אצל קלכהיים "שלטון מקומי במירקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות הממשל הארצי בישראל", ירושלים המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, תשנ"ז בעמ' 47-49 וראה הטבלה ובה נתוני חריגות הרשויות המקומיות בביצוע התקציב לעומת הצעות התקציב בשנים 1975-1989. נתונים אלה מלמדים כי הרשויות המקומיות חרגו בשנים אלה באחוזים רבים לעומת תקציב המדינה שהחריגה ממנו יחסית הנה קטנה.

<sup>189</sup> ערן רזין, "פערים בחוסן התקציבי של רשויות מקומיות בישראל בשנת 2000 יציבות ותמורות בתקופה של תהפוכות פוליטיות", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים יוני 2000. ראה גם ספרם של דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, "השלטון המקומי בישראל", מהדורה שניה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, עמ' 321-325, בפרק "מימון הרשויות בישראל".

<sup>190</sup> ראה רזין לעיל עמ' 14. מריכוז נתונים כספיים לשנת 2001 ניתן לראות ש 175 רשויות סיימו את השנה עם עודף תקציבי או באיזון ורק 91 רשויות בגירעון שוטף.

<sup>191</sup> ראה ביקורת מבקר המדינה על העברות כספים מרובות ליישובים ביו"ש במסגרת מענקי משרד הפנים, ללא עיגון בחוק, דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 50' לשנת הכספים 1999 ולחשבונות שנת הכספים 1998, עמ' 513.

מחקרו של רזין מלמד כי גודל האוכלוסייה, קרי, גודלה של הרשות מעיד על גודל גירעונה. כעקרון רשויות קטנות סובלות מגירעונות גדולים, עומס מלוות גבוה ושיעור גביית ארנונה נמוך (למעט חריגים כמו סביון וכפר שמריהו שם האוכלוסייה ברמה כלכלית גבוהה). לפיכך, מענקי משרד הפנים שנועדו לפצות על החיסרון לגודל, הלכו וקטנו ככל שגודל הרשות עלה בשל נוסחת סוארי לחישוב המענק שקבעה קשר הפוך בין גובה המענק לגודל האוכלוסייה. ברם, לא רק רשויות קטנות קיבלו פיצוי על קוטנן אלא גם רשויות בינוניות למרות שמבחינה מהותית כפי שמציג רזין אין הבדל בין רשות בינונית לגדולה ואין מקום לפצות אותן על קוטנן. לעומת זאת גודל האוכלוסייה ברשות המקומית לא היה שיקול בקביעת השתתפות בחינוך וברוחה לנפש (במסגרת ההשתתפויות המיועדות) ולכן אין קשר ברור בין גודל האוכלוסייה לגובה השתתפויות אלה במונחים לנפש.

הרמה הכלכלית של האוכלוסייה קשורה בקשר ישיר עם חוסנה הכלכלי של הרשות. ככל שרשות נמנית עם אשכול חברתי כלכלי גבוה יותר<sup>192</sup> כך גדלות ההכנסות במוצע לנפש. ברם הקשר בין המענקים הממשלתיים לגובה האשכול החברתי אינו כה ישיר ויתכן שהדבר נובע מהעובדה שיש שונות בין האשכולות השונים בהתפלגות הרשויות לפי מגזר יישובי, מיקום וגודל אוכלוסייה. לסיכום: אין קשר בין גובה הגירעון לנפש לבין הרמה החברתית-כלכלית של היישוב, יש יישובים ברמה גבוהה הן באלה שסיימו עם עודף תקציבי והן באלה שהיו הגירעוניות ביותר.

את מחקרו מסכם רזין במספר קביעות: רשויות מקומיות קטנות מאוד סובלות מחולשה תקציבית. כפיצוי ניתן להם מענק גדול יותר<sup>193</sup>. רשויות מקומיות ערביות בעייתן העיקרית היא הכנסות עצמיות זעומות לנפש. הן סובלות מאפליה בהקצאת מענקי הממשלה ובעיקר בהשתתפויות המדינה ברווחה. מועצות אזוריות בעלות הוצאה גבוהה לנפש בגלל עלויות אספקת השירותים לאוכלוסייה מעטה על פני שטח גדול<sup>194</sup>. מימון ההוצאות במועצות האזוריות מתאפשר בשל המענק הגבוה והשתתפות הממשלה בחינוך.

המלצותיו של רזין מתרכזות במספר עקרונות: להקטין התחשבות בגודל האוכלוסייה בקביעת המענק ומאידך להגדיל ההתחשבות ברמה החברתית כלכלית ואז לא יהיה פיצוי לרשות מקומית קטנה אשר לא מגיע לה. כמו כן הומלץ לאחד רשויות מקומיות קטנות ולפעול להפסקת האפליה כלפי היישובים הערביים. הרשויות מצידן צריכות לשפר דפוסי מינהל, להגדיל הגבייה ולפתח אזורי עסקים ותעשייה.

<sup>192</sup> בהתאם לדירוג הרשויות שנערך על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

<sup>193</sup> ראה גם מאמרו של רזין, פערים תקציביים בין רשויות מקומיות קטנות לגדולות בישראל, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים מאי 1999, עמ' 17-19.

<sup>194</sup> ראה גם אריה הכט בפרק 8 עמ' 294 לספר "השלטון המקומי בישראל", בעריכת דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, מהדורה שניה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה. הכט בוחן את היחס בין הכנסות כלליות (בש"ח לנפש) להכנסות ייעודיות (בש"ח לנפש) בשנים 1994-1996 ברשויות המקומיות השונות ומוצא כי במועצות האזוריות יחס זה נשמר כמו במועצות מקומיות ועירויות ואולם במונחים של הכנסה לנפש גבוהות אלה בכ-40% לעומת עירויות ומועצות מקומיות.

כמו כן מזכיר רוזין שיש מקום לשינויים רבים נוספים כמו שקיפות בחלוקת מענקים, השתתפויות הממשלה והסדרי ההבראה, הסדרה של נושא המימון של שירותים ממלכתיים, הידוק האחריות התקציבית של הרשויות ועוד<sup>195</sup>.

### הסיבות למצוקה הכספית ברשויות המקומיות בארה"ב

לאחר שבחנתי את המצב בישראל בחרתי להביא לשם השוואה את המצב בארצות הברית<sup>196</sup>. בשער הראשון סקרתי שיטות משפט שונות שלא נרחיב בהן כעת (אנגליה, צרפת)<sup>197</sup> ואילו בפרק זה אתמקד במבט ההשוואתי בשאלת גירעונות העיריות בארה"ב ללא מבט כולל על דרך המימון הציבורי הראויה. להלן נראה כי גם אצלנו, העקרונות דומים והלקחים ראויים.

בספרות הוצגו שלושה מודלים תיאורטיים לבחינת הסיבות למצוקה הכספית בארה"ב: מודל ההגירה וכרסום בסיס המס, מודל הגידול בבירוקרטיה ומודל הפגיעות הפוליטית<sup>198</sup>.

מודל ההגירה והכרסום בבסיס המס תולה את הסיבות למצוקה הכספית בגורמים חיצוניים לערים ספציפיות ומסביר את המצוקה הכספית בדרך של הזזת אוכלוסיה ועבודה והשפעתה של תנועה זו על בסיס המס. שינויים בחקיקת מס שעודדו מעבר של הון ועבודה לאזורים משתלמים יותר והמתיון הקשה שהביא להקטנת הכנסות הרשויות המקומיות והגדיל את הוצאות הרווחה של הרשויות המקומיות, היו רק חלק מהתמריצים לשינויים דמוגרפיים וכלכליים ובהם מעבר מרשויות מקומיות מרכזיות לפרברים וממדינות קרות למדינות השמש (מעבר מה-snow belt כלומר מהרשויות הצפוניות ל-sunbelt קרי, הרשויות הדרומיות).

<sup>195</sup> לסיכום פרק זה ראה הצעתו של הכט לשיווי משקל חדש במערך המימון בשלטון המקומי בישראל בספר "השלטון המקומי בישראל", ה"ש 194 לעיל, שם בעמ' 325.

<sup>196</sup> מבנה השלטון בארה"ב הנו שונה ובנוי בשלוש דרגות: השלטון הפדראלי, המדינה (State) והשלטון המקומי המורכב מעירויות (City) ועוד כפי שיובהר. ישנן בארה"ב 50 מדינות וכ-86,000 "שלטונות מקומיים" ומחוז (District) קולומביה. הרמה ה"מקומית" אינה רמה יחידה אלא מורכבת בכל מדינה ממחוזות (county) נוספים, סה"כ כ-3000 בכל המדינות יחדיו ובתוך מחוזות אלה ישנן העירויות ואיגודי ערים. בנוסף לכל אלה ישנם איגודי בתי ספר (school districts) ואזורי עסקים רבים אחרים. במסגרת העבודה כשהנני מפנה לארה"ב ההתייחסות היא אל השלטון הפדראלי כשלטון המרכזי ואל המדינה יחד עם הרשויות המקומיות כשלטון מקומי. במקרים אחרים אבחין בין השלטון המדינתי לשלטון המקומי שיכלול את כל היתר.

<sup>197</sup> ראה לבחינת מצבן של הרשויות המקומיות במדינות המתפתחות: Richard M. Bird, "Setting the stage: Municipal Finance and intergovernmental Finance", 1999, World Bank Institute Urban and City Management Program, Washington, D.C

<sup>198</sup> מודלים אלה נתמכים במחקרים אמפיריים כפי שהוצגו ותומצתו בספר Pearl M. Kamer, "Crisis in urban public finance", Praeger publishers, New York, 1983, p. 4-5.

המעבר של אוכלוסיות חלשות לריכוזי הערים<sup>199</sup> העמיד בפני עיריות אלה צרכים שמתחו את המשאבים הקיימים ורוכזו בתחומים כגון חינוך, רווחה, הכשרה מקצועית, ובריאות. מאידך, ההגירה של עסקים ותושבים בני המעמד הבינוני והעליון מהערים לפרברים<sup>200</sup> הביאה לשחיקה בבסיס המס המשתלם לאספקת צרכים אלה<sup>201</sup>. ניסיון רשויות מקומיות להגדיל את ההכנסות העצמיות על ידי הגדלת המס הביא לתוצאות הפוכות שכן מספר רב יותר של עסקים ותושבים בני המעמד הבינוני עברו לפרברים. יתר על כן, תושבי הפרברים בדרך כלל המשיכו לעבוד בערים המרכזיות ולצורך שירותים עירוניים תוך הגדלת ההוצאה העירונית. כמו כן, ההגירה מארצות הקור לארצות השמש הביאה לדילול אוכלוסיה ועבודות מאזורים שלמים<sup>202</sup>. הערים במדינות הצפוניות נפגעו בעיקר בשנות ה-70 בשל צפיפות עירונית, מחירי שכירות גבוהים, בעיות תחבורה, זיהום אוויר ומים, כוח עבודה יקר יותר וכד'. עם הקידמה הטכנולוגית, כאשר לא היה עוד צורך בקרבה לריכוזי הערים הגדולות, הגירה זו הביאה להקטנה משמעותית בבסיס המס העירוני.

מודל הגידול בבירוקרטיה לעומת זאת מתייחס לניהול הפנימי בתוך הרשויות. הטענה בבסיס מודל זה הנה שהממשל, השלטון, גדל יותר מדי ומהר מדי. כאשר הגידול במנהל הציבורי נובע מדרישה גדלה לשירותים נוספים עליהם התושבים מוכנים לשלם, לא תהא בכך הכבדה על המצוקה הכספית ואולם, הבעיות מתחילות להופיע כאשר בזכוז היתר על ידי השלטון המוניציפאלי נובע מהצורך לשמר את גודלו של השלטון<sup>203</sup>.

המודל השלישי, מודל הפגיעות הפוליטית, מעלה טענה לפיה ככל שעיר מסוימת רגישה יותר לדרישותיהם של בעלי אינטרסים וקבוצות כוח כך תגדל האפשרות של בזכוז יתר והכבדה על המצוקה הכספית. לפי תיאוריה זו, ראש העיר שאין לו את הרוב להחזיקו בכיסאו, מחויב לספק צרכים של קבוצות אינטרסים רחבות ובתהליך זה יגרום לבזכוז משאבים.

סיבה נוספת למצוקה הכספית שהוזכרה לעיל גם לגבי המצב בישראל היא קיצוץ בסיוע הכספי של השלטון המרכזי. לעיתים קיצוצים אלה בתקציב השלטון המרכזי הנם לצורך איזון תקציבי, לעיתים

<sup>199</sup> המדובר ב-38 ערים לגביהן נערך המחקר העומד בבסיס ספרו של Kamer לעיל.

<sup>200</sup> כאן עיקר הפגיעה הייתה בערים הצפוניות כאשר בערים דרומיות ומערביות השכילו לחדש את האוכלוסייה והפעילות הכלכלית על ידי סיפוח שטחים, ראה עמ' 27 בספרו של Kamer.

<sup>201</sup> בה בעת, האוכלוסייה ברשויות המקומיות הפכה לאוכלוסיה "יקרה" יותר הדורשת שירותים ציבוריים מרובים על מנת להתקיים בחברה העירונית.

<sup>202</sup> ניתן למנות סיבות רבות למעבר מצפון לדרום וביניהן: מפעלים בצפון שעברו משימוש בפחם לשמן וגז טבעי, התפתחות בתקשורת ובתחבורה ביטלה את יתרון הנגישות שהיה לערים הצפוניות, ההתפתחות בתחום היצור בצפון לא הגיעה לטכנולוגיות שבדרום, כח העבודה הזול יותר בדרום, מדיניות פדראלית המעודדת התיישבות בדרום ועוד.

ראה Kamer עמ' 54-25.

<sup>203</sup> אצלנו בכל פעם שהרשויות המקומיות נדרשות לבצע קיצוצים על מנת להפחית בעלויות, נעשים הקיצוצים באופן רוחבי באחוזים אחידים. קרי, כל מחלקה, או יחידה מקצצים בשיעור אחיד, מבלי לבדוק באופן ענייני היכן ישנו בזבוז אמיתי והיכן ניתן לקצץ מבלי לפגוע בשירות הכרחי. לא ידוע לי על בדיקה אמיתית של יועץ ארגוני או גורם חיצוני שבחן פעילות של רשות מקומית בזמן אמת.

המטרה הנה הקטנת הגרעון המצטבר של השלטון המרכזי ולעיתים מדובר בשינוי סדרי עדיפויות תוך מתן העדפה לתחומים אחרים כגון בטחון. יחד עם זאת ניתן לראות בקיצוצים אלה שאיפה של השלטון המרכזי להביא לעצמאותו של השלטון המקומי במימון<sup>204</sup>.

אם כן, ראינו לעיל את מודל הגידול בבירוקרטיה ומודל הפגיעות הפוליטית כהסברים למצוקה הכספית בארה"ב ולכל הפחות שני הסברים אלה נראים מתאימים וסבירים גם לארצנו. על אלה ניתן להוסיף כאמור את הקיצוץ בתקציבי השלטון המרכזי.

---

<sup>204</sup> בארה"ב מוזכרת מדיניותו של משטר רייגן לפיה סיוע פדראלי מסיבי לרשויות המקומיות אינו צודק באשר הוא מביא להעברת כספי הציבור הכללי למימון תכניות בעלות השפעות מקומיות בלבד. ראה לכך, Pearl M. Kamer, "Crisis in urban public finance", p.2.



**פרק 4: הסדרי הבראה**

במהלך שנות ה-80 הביא משרד הפנים למספר הסדרים כספיים לפירעון חובותיהן של הרשויות המקומיות. במסגרת הסדרים אלה נפרסו חובותיהם של הרשויות המקומיות לבנקים, ומשרד הפנים כיסה גירעונות של רשויות מקומיות חלשות שהבנקים סירבו להעמיד להן אשראי<sup>205</sup>. הסדרים מסוג זה חזרו על עצמם בשנים אלה ולא נועדו לפתור את בעיות היסוד של הרשויות המקומיות כדי למנוע צורך בהישנות הסדרים דומים בעתיד אלא באופן עקרוני "לכבות את האש" ולכסות את גירעונות הרשויות המקומיות.

פתרונות נקודתיים יותר ניתנו במסגרת "הסדרי הבראה" לרשויות מקומיות בגרעון חמור. כך למשל עיריית אור יהודה בשנת 1997 אשר צברה גירעון של מיליוני ₪<sup>206</sup>. משרד הפנים החליט על תכנית הבראה לפיה יעביר משרד הפנים לעירייה סכום של 25 מיליון ₪. העירייה קיבלה בשנת 1997 23 מיליון ₪ ואולם לא מילאה התחייבותיה לפי תכנית הבראה והמשיכה לצבור גירעון שנתי בתקציבה. בשנת 1999 הכינה העירייה תכנית הבראה חדשה בשיתוף משרד הפנים לפיה הוזרמו לה בשנים 1999-2000 מענקים בסכום של 40 מיליון ₪ וכנגד אלה ביצעה העירייה צעדי ייעול משמעותיים וביניהם פטורי עובדים והעמקת גביית ארנונה וגביית אגרות מים וביוב. אכן בשנים אלה חל שיפור במצבה הכספי של העירייה שהגיעה לאיזון תקציבי שוטף אולם עם גירעון נצבר גבוה.

במסגרת "הסדרי הבראה" אלה, הכוללים מענקים כספיים נכבדים, העירייה מתחייבת לקיצוצים בשכר, בעובדים ובהוצאות נוספות. נדבך נוסף הנו כמובן, העלאת המיסים, וזו נעשית בעזרת "אישור חריג" של השרים להעלאת הארנונה.

כך גם ראינו את הסדר הבראה של המועצה המקומית גבעת שמואל בשנת 2002. בשל העיכוב בהתקנת תקנות ההסדרים לשנת 2002, חתמה המועצה על הסדר הבראה עם משרד הפנים, כבר בסוף שנת 2001, ובטרם הותקנו תקנות כלשהן להעלאת הארנונה לשנת 2002. לפי הסדר תקבל המועצה מענק של 12.2 מיליון ₪ עד תום שנת 2002, מענק נוסף של 4.5 מיליון ₪ לשנים 2002-2005 המותנה בהעברת 6 מיליון ₪ מקרנות הרשות בכל שנה משנים אלה והלוואה ע"ס 25 מיליון ₪. במקביל התחייבה המועצה להגדיל את גביית יתרות הפיגורים בארנונה ומים, להגדיל את הארנונה השנתית ב-9% מעבר לשיעור ההעלאה שיאושר כחוק (בכפוף להתחייבות המשרד "לדאוג" למתן האישור החריג), להפחית בהוצאות על ידי הימנעות מהסכמי שכר מנוגדים לחוק, הפסקת מתן או הגדלת

<sup>205</sup> ראה דוח מבקר המדינה 42 לשנת 1991 ולחשבונות שנת הכספים 1990 עמ' 556.

<sup>206</sup> דוחות על הביקורת בשלטון המקומי, באיגודים ובמוסדות להשכלה גבוהה, דוח מס' 1, 2002 עמ' 238.

תוספות שכר, פטורי עובדים והקטנת הוצאות באופן כללי. למותר לציין שחלקה של "הפחתת ההוצאות" בטל בשישים לעומת גודלם של המענקים, ההלוואות וההעברות התקציביות במסגרת הסדר הבראה. המועצה לא המתינה לאישור חריג כנדרש בחוק (ואולי בעידוד משרד הפנים שנראה שאף הוא אינו תמיד משוכנע בצורך בקיום הליך ראוי למתן אישורים חריגים) אלא התחילה בגביית הארנונה בתחילת שנת המס בהסתמך על שיעור ההעלאה המובטח. פעולה זו, בניגוד לדין, הביאה להגשת תביעה כנגד העירייה בלוויית בקשה להכיר בתביעה כתביעה ייצוגית ואולם עד שנדונה התביעה, ניתנו האישורים הנדרשים.<sup>207</sup>

כך עיריית באר שבע אישרה תכנית הבראה להקטנת גירעון שוטף של כ-93 מיליון ₪ בתקציב הרגיל לשנת 2001 (גירעון שוטף בתקציב הרגיל ליום 31.3.02 עמד על 18 מיליון ₪) וכיסוי גרעון מצטבר של 320 מיליון ₪<sup>208</sup> (נכון ליום 31.3.02). כחלק מהתכנית ישנה תכנית התייעלות בה התחייבה העירייה להקטין את עלויות השכר וחברות כוח האדם בסכום של כ-25 מיליון ₪, להקטין בפעולות הרשות כולל פעולות ייעודיות כגון חינוך ורווחה ולהגדיל הכנסות עצמיות של העירייה מארנונה (כ-17 מיליון ₪ ומאגרות המים (כ-3 מיליון ₪) גם הסכם זה כמובן כלל מענקים של משרד הפנים ובמסגרת זו מענק כולל של כ-50 מיליון ₪ העתיד להתקבל בהתאם לקצב התקדמות העירייה בכיסוי הגירעון. כמו כן נדרשה העירייה לקחת הלוואות שונות בשיעור כ-100 מיליון ₪ לכיסוי הגירעון, להגדיל את הגבייה ולמכור נכסים בשיעור כ-60 מיליון ₪.

הסדרים האמורים אך מחזקים את הטענה כי השלטון המקומי סמוך על שולחנו של השלטון המרכזי ותלוי בהקצבות הכספיות שזה מקציב לו על מנת לכסות על גירעונותיו. עם זאת, לא אחת תוהים הנישומים, תושבי הרשות, מדוע צריכים הם לשלם על אזלת ידם ובזבוזיהם של ראשי עירם, בהגדלת הארנונה המוטלת עליהם (ועוד במסגרת "הסדר הבראה" שזוכה לכל האישורים הנדרשים). אלא שלגבי אפשרות התקיפה של הסדר כאמור נעשו ניסיונות בודדים לתקוף את שיקול דעת השרים ב"תכניות הבראה" המתוכננות חדשות לבקרים, כאשר כל תכנית מביאה להעלאת המיסים העירוניים ומתן אישור חריג בהתאם. בתי המשפט ביכרו שלא להתערב בשיקול דעת השרים כל עוד הסדר הבראה כלל קיטון בהוצאות מול גידול בהכנסות (כתוצאה מהעלאת הארנונה הכללית כמובן). כך למשל בעניין פויסטרו<sup>209</sup> קבל העותר כנגד הסכם הבראה שנחתם בין עיריית בת ים לשרים והתיר העלאת הארנונה בשיעור של 15% מעבר לשיעור שהותר לכלל הרשויות המקומיות. לטענתו קשייה של עיריית בת ים נובעים מניהול כספי כושל ובזבוז כספי ציבור במשך השנים שגרמו לגירעונות כספיים ולא ייתכן שתושבי העיר יצטרכו לשלם ארנונה גבוהה יותר בשל גירעונות כספיים. בית המשפט העליון דחה את העתירה משום שבהסכם הבראה העירייה התחייבה, בנוסף לצורך בהעלאת

<sup>207</sup> ת"א 1293/02 אפי שפרבר נ' מ.מ. גבעת שמואל (לא פורסם).

<sup>208</sup> ראה כתבה בגלובס 5-6 בדצמבר 2002.

<sup>209</sup> בג"ץ 3812/01 משה פויסטרו נ' עיריית בת ים ושרי הפנים והאוצר תק-על 2001(3), 1396.

תעריפי הארנונה גם לקצץ בכוח אדם, לקצץ בשכר ולצמצם פעילות. משרדי הפנים והאוצר מצידם הקצו לעיריית בת ים מענק לכיסוי הגירעון המצטבר ומענק איזון לתקציב השוטף.

לאור האמור, לא נראה לי כי ישנו פיקוח אמיתי ורציני על דרכי הניהול של הרשויות המקומיות ובוודאי לא מצד השרים הנותנים ידם לכל פתרון שאינו גורם להוצאה כספית מתקציב משרדיהם ובלבד שלא יעורר נגדם את זעם התושבים – ומשבית המשפט העליון נתן גושפנקא להסדרי הבראה אלה – נדמה כי אין כל דרך למנוע שימוש בהם מדי מספר שנים לאחר יצירת גירעונות<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> יצוין כי לא אחת ניתן להיתקל באמירות של ראשי רשויות מקומיות באשר לעדיפות הגרעון על ניהול תקין של הרשות. לגישתם מבחינה כלכלית עדיף לרשויות מקומיות להישאר בגירעון לאור מענקי משרד הפנים יחד עם ההלוואות בתנאים מועדפים הניתנות לרשויות בגרעון.

**פרק 5: התפתחות הארנונה הכללית**

טרם הקמת המדינה הגבילו האנגלים את התפתחות השלטון המקומי היהודי כדי למנוע פער רב בין התפתחות המוסדות החברתיים היהודיים לעומת אלה הערביים. לפיכך כלולים בחוקים המאפשרים כינון מועצות מקומיות אמצעי פיקוח רבים שהגבילו את התפתחות השלטון המקומי. מאז הקמת המדינה היה ברור שיש לפתח את השלטון המקומי ולתת לו תפקידים של ממש וכלים למימון ולהפעלת סמכויותיו. כך התגבשה המסגרת למה שכונה בחלוף השנים "השירותים המקומיים" אותם סיפקו הרשויות המקומיות, קרי, שירותי תברואה, תכנון בנין עיר, הקמת נכסים ציבוריים, ביטחון מקומי, כיבוי אש וכד'.<sup>211</sup> כמו כן, נקבע שהרשויות המקומיות יפעילו "שירותים ממלכתיים" ובהם חינוך, רווחה וכד'. סל השירותים הבסיסי השתנה מעט במהלך השנים ואולם עיקרו כשהיה.

הארנונה הכללית הנה חלק מרכזי בהכנסות העצמיות של הרשות המקומית. מאז קום המדינה אוחדו מסים שונים ל"ארנונה הכללית" הנהוגה עד היום. בתחילה נגבתה הארנונה על פי שכר הדירה (הארנונה הוטלה על פי שווי דמי השכירות השנתיים של הבניין, כאשר מדי שנה ערכה הרשות המקומית "לוח שומה") אולם בהדרגה נקבעו קריטריונים שחלקם נותר בתוקפו עד היום. במקביל הוטלה ארנונת רכוש שנגבתה מבעלי נכסים עד שבוטלה בשנת 1968<sup>212</sup> (במקביל להטלת הארנונה, על שתי צורותיה, בשנות ה-50 רשויות מקומיות היו רשאיות להטיל מס הכנסה בשיעור 7.5% שנגבה על ידי המדינה. סמכות זו בוטלה כאשר המדינה לקחה לידיה את תפקיד העסקת המורים בחינוך היסודי). בנוסף לשני אלה הוטל מס עסקים על עסקים בתחום הרשות המקומית עד שבוטל בשנת 1981 ואוחד עם הארנונה המוטלת על עסקים מהסוג הנ"ל<sup>213</sup>.

במהלך התפתחותה של שיטת המימון העירוני עמדה תמיד השאלה של משאבים חלופיים וחלוקת ה"עוגה" חלוקה צודקת בהתאם לקריטריונים שוויוניים בין הרשויות המקומיות השונות. עם ביטול אגרה, מס או ארנונה עירונית נדרשה תחלופה בצורת מימון ממשלתי ישיר. עם ביטול מקור מימון ממשלתי ייעודי נאלצו (או נזדרזו) הרשויות המקומיות לבוא בריק שנוצר ולהטיל מס חלופי. כך למשל

<sup>211</sup> ראה למשל סמכויות השלטון המקומי כסמכויות ביצוע בחוברת: השלטון המקומי בישראל מעמדו ותפקידיו פרסומים בבעיות פיתוח אזורי 24, רחובות 1978.

<sup>212</sup> בשל סיבות שונות וביניהן הכפילות עם מס הרכוש הממשלתי (באותן שנים מרבית המחזיקים בדירות מגורים היו גם הבעלים ומתחים נוצרו עם מינהל מקרקעי ישראל שאלץ לשלם סכומים גבוהים עבור אדמות פנויות שנועדו למימוש בעתיד הרחוק). ראה א. הכט, **שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים. ראה גם ועדת ויתקון 1964, דוח הועדה לבדיקת שיטת המסים ברשויות המקומיות.

<sup>213</sup> רוסטוביץ, ארנונה עירונית, מהדורה חמישית, כרך ראשון עמ' 64.

עם ביטול ארנונת הרכוש הגיעה הסוגיה לדיון בבית המשפט העליון וזה אף בחן את שיקול דעת השרים בנושאים אלה של מימון ציבורי וקיבל אותם כנכונים וראויים.<sup>214</sup>

כפי שיובהר להלן בפרק הבא הארנונה העירונית התפתחה ועברה שינויים רבים מאז תחילתה עם קום המדינה. כך עבר כל תחום המימון הציבורי שינויים רבים שמקורם כפי שיובהר להלן בהמלצותיהן של ועדות שונות שהוקמו במהלך השנים לדיון בנושאים אלה.

בין השנים 1968 עד 1985 היו רשויות מקומיות רשאיות לקבוע את שיעורי הארנונה הכללית בתחומיהן בהתאם לקריטריונים שקבעו ובהם: האזור בו מצוי הנכס, סוג הנכס, סיווגי הנכסים בהתאם לשימוש בהם, תעריף לכל מ"ר וכד'. סמכות זו של הרשויות המקומיות נקבעה בעבר בסעיף 274 לפקודת העיריות [נוסח חדש] התשכ"ד-1964.

<sup>214</sup> בג"צ 491/86 עיריית ת"א ו-16 אח' נ' שר הפנים ואח' פ"ד מא(1), 757 - החל משנת 1968 עם ביטול ארנונת הרכוש היתה מחולקת תמורת הארנונה לרשויות המקומיות בהתחשב בגודלן ובשווי הרכוש שבתחומן (שיעור התמורה שחולקה לרשויות המקומיות היה 4.828%). כך עד לשנת 1986 אז התקין שר הפנים תקנות מכוח חוק הרשויות המקומיות (תמורת ארנונת רכוש), התשל"ה-1975 (להלן: "חוק הארנונות") לפיהן תחולק התמורה לשנת 1986 לפי שנה קודמת ותוספת של 28% לעומת השיעור שחולק לשנת 1985, תחולק בהתאם לקריטריונים שנקבעו בתקנות תוך מתן עדיפות לרשויות מקומיות בהן משקל ההכנסות העצמיות נמוך. כך גם בעניין תמורת מס שבח ומס רכישה. עד שנת 1984 העביר משרד האוצר לרשויות המקומיות 60% ממס השבח ו-30% ממס הרכישה שנתקבלו מהמקרקעין שבתחום הרשות המקומית. החל משנת 1986 נקבע בצו על ידי שר הפנים כי כספי תמורת מס השבח ומס הרכישה בשיעורים הקודמים יחולקו בהתאם לקריטריונים חדשים שנקבעו: לרשות מקומית שהוצאה המתקצבת עולה על ההכנסה המתקצבת [הפער שבין ה"הוצאה המתקצבת" ו"ההכנסה המתקצבת" הוא הבסיס להקצבת המענק הכללי והוא גם אחד המרכיבים העיקריים בנוסחת החלוקה של התמורה לפי חוק הארנונות ושל מס שבח ומס רכישה. מונחים אלה אינם מבטאים הוצאה בפועל והכנסה בפועל אלא אומדן סטנדרטי של הוצאות וחישוב סטנדרטי של פוטנציאל ההכנסות. אומדן ההוצאות נקבע לא על סמך הוצאות בפועל אלא על סמך הוצאות תקינות, וההכנסות - על פי פוטנציאל החיוב והגביה, בהתאם לשטחי הנכסים ברשות המקומית והתפלגותם לפי סוגים: מגורים, עסקים, תעשייה וכיו"ב. יוצא שהבסיס שעליו הסתמך שר הפנים הוא בסיס אחיד לכל הרשויות, בסיס תיאורטי אובייקטיבי, עד כמה שניתן הדבר להגדרה, ועל כן היעילות של רשות פלוגית המצליחה לגבות בפועל הכנסות רבות מתושביה לעומת רשות אחרת שמתרשלת או שאינה יעילה דיה לבצע זאת, אין בה כדי להשפיע על הבסיס הנ"ל. הוא הדין בסעיף ההוצאות: לא הוצאות מוגזמות ובזבוז כספים מחד ולא ריסון עצמי בהוצאות ופיקוח עליהן מאידך משפיעות על הבסיס לחישוב] תחולק התמורה בהתאם לחלק היחסי כפי שחולק בשנת 1985. לרשות מקומית שההוצאה המתקצבת קטנה מההכנסה המתקצבת יועבר 10% מהתמורה. היתרה תחולק בין הרשויות שלהן עודף הוצאות לעומת הכנסות לפי היחס ביניהן.

כנגד הצו והתקנות הוגש בג"ץ על ידי מספר רשויות מקומיות ובית המשפט העליון בחן את שיקולי השרים באופן מפורט. כך הוסבר כל ידי השרים בתצהיר שהוגש בבג"ץ כי בשנים כתיקונן חולק המענק תוך מתן עדיפות לרשויות המקומיות הפחות מבוססות מבחינה כלכלית וחברתית ואשר אצלן משקל ההכנסות העצמיות והמועברות קטן, ואילו ההכנסות המועברות ממס שבח ומס רכישה התחלקו בין כל הרשויות המקומיות כמפורט לעיל לפני התיקון. בשנת 1986 נוצרו ברשויות המקומיות הגדולות עודפי הכנסות מעל לאומדן ההוצאות המאושרות על ידי משרד הפנים, בין היתר עקב הגדלת הארנונה הכללית ב-170% לפחות. אילו היו מחלקים גם בשנת 1986 את ההכנסות המועברות ממס שבח ורכישה לפי הכללים שהיו נהוגים בעבר, היה נוצר מצד אחד עודף הכנסות גדול ברשויות הגדולות, ומצד שני סכום מענק האיוון של משרד הפנים לא היה מאפשר כיסוי ההפרשים בין הכנסות להוצאות ברשויות הקטנות והן היו נכנסות לגרעונות גדולים ויכולתן לתת שירותים לתושביהן הייתה נפגעת בצורה משמעותית ביותר.

כדי להתגבר על כך היה צורך לאפשר איזון תקציבי הרשויות המקומיות שבהן משקל ההכנסות העצמיות נמוך. לצורך זה ראה שר הפנים את כל הרשויות המקומיות, לענין חלוקת ההכנסות המועברות ומענק האיוון - כקופה אחת שנועדה לשרת את כלל התושבים. מאידך, הואיל ובסעיף הארנונה הכללית יש עדיפות לרשויות הגדולות הגובות 60% מהגבייה אך כוללות 48% מהאוכלוסייה - החליט השר לתת לרשויות האחרות עדיפות במשאב האחר - מס שבח ומס רכישה.

בית המשפט העליון קבע כי: "אין לומר שהתקנות הנדונות, המתבססות בחלוקת התמורה על קנה מידה אחיד אובייקטיבי (על בסיס ההכנסה המתקצבת וההוצאה המתקצבת) והשוואת לחלק את משאבי-המדינה המיועדים לרשויות המקומיות באופן צודק בין הרשויות מתוך העדפה של אזורים נחשלים ועיירות פיתוח, הן בלתי סבירות".

מתחילת שנות ה-80, עקב התייקרויות שנוצרו כתוצאה מהאינפלציה הגבוהה במשק, העלו רשויות מקומיות את שיעורי הארנונה בתחומן ככל האפשר עד שהכנסת הגבילה, בהמלצת משרד האוצר ומשרד הפנים, את שיעורי הארנונה תוך קביעת שיעור מינימום ושיעור מקסימום לכל סיווג בארנונה וקביעת שיעור התייקרות הארנונה מדי שנה ושנה.

החל משנת 1985, בשרשרת חוקים שחוקקו מדי שנה ושנה הגבילה הכנסת את סמכותן של הרשויות המקומיות בקביעת שיעור העלאת הארנונה שתוטל על נכסים בתחום הרשות. בתחילה, בשנים 1986-1992, בחוקים ספציפיים שחוקקו לכל שנה<sup>215</sup> (להלן: "חוקי ההקפאה") ומשנת 1993 בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 ובתקנות שהותקנו מכוח חוק זה במהלך השנים. בשנים 2001, 2002 ו-2003 לא השכילו השרים להתקין את התקנות מבעוד מועד, לפני תחילת שנת הכספים ושיעורי ההעלאה המותרים נקבעו בחוקים ספציפיים לשנים אלה<sup>216</sup> שקבעו את אחוז ההעלאה המותר לשנים אלה תוך אימוץ נוסח תקנות ההסדרים בארנונה לשנת 2000<sup>217</sup>.

הקריטריונים לקביעת הארנונה הכללית קבועים כיום בחוק ההסדרים במשק במדינה ושיעורי הארנונה המרביים והמזעריים ושיעור ההעלאה השנתי נקבעים בתקנות הסדרים מכוחו של החוק האמור אשר מותקנות מדי שנה ושנה. עם זאת לעיתים ישנו מקום לפנות אל פקודת העיריות על מנת לעמוד על פרשנותם של מושגים שונים<sup>218</sup> ולחילופין להשלמת "פינות" שהמחוקק לא דאג להשלימן בחוק החדש.

<sup>215</sup> חוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תיקון מס' 4 התשמ"ו-1985, חוק יציבות המשק (הוראות שונות) התשמ"ז-1987, חוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988) התשמ"ח-1988, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) התשמ"ט-1989, חוק הארנונה הכללית (סייגים להעלאה בשנת הכספים 1990), התש"ן-1990, חוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה) התשנ"א-1991, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 2) התשנ"ב-1992.

<sup>216</sup> חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001), התשס"א-2001, חוק הארנונה הכללית לשנת 2002 (הוראת שעה) התשס"ב-2002, חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003 ו-2004) התשס"ג-2003 וחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004.

<sup>217</sup> וכמובן שהדבר הוביל ליוזמות מצד רשויות מקומיות רבות שהחליטו להקדים ולהטיל ארנונה בהתאם לשיעור ההעלאה שנראה להן כנכון עד שהשרים יאמרו את דברם. ראה למשל עת"מ 394/01 ח"כ פינס ו-403 אה' נ' עיריית ירושלים (לא פורסם) בה עתרו תושבי ירושלים כנגד החלטת מועצת העיר ירושלים לגבות בשנת המס 2002 תוספת ארנונה בשיעור 2.5% עוד בטרם אושר שיעור ההעלאה על ידי השרים. כב' השופט דוד חשין הורה לעירייה להימנע מהמשך גביית השיעורים החורגים עד לאישור הנדרש בחוק. במקרה אחר, כאשר ביקשה המועצה המקומית גבעת שמואל להעלות את שיעורי הארנונה ב-2.5% בהסתמך על אישור השרים וב-9% נוספים בהסתמך על אישור חריג שיקבלו מהשרים (כך הובטח להם) במסגרת "הסדר הבראה", הוגשה נגדה תביעה ובקשה להכרה בתביעה כתביעה ייצוגית. עד לדיון בבקשה להכרה כייצוגית חלפו חודשים רבים ובהם ניתנו כל האישורים הנדרשים. בית המשפט, מפניו של כב' השופט עדי אור נמנע מלקבוע כי התנהגות העירייה היתה בלתי חוקית וסבר כי התובע נחפו לתקוף את פעולת העירייה וצריך היה להמתין החלטת השרים בנושא האישורים החריגים.

<sup>218</sup> למשל: "בעלי", אדמת בנין, קרקע תפוסה, וכד' – מושגים אשר סעיף 7 לחוק ההסדרים משנת 1993 מפנה לסעיף ההגדרות, סעיף 269 לפקודת העיריות.

כאמור נקבעו החל משנת 1985 שיעורי ההעלאה המותרים בחוק בכל שנה ושנה לעומת סכום הארנונה **שנגבה/הוטל**<sup>219</sup> בשנה הקודמת (בדרך כלל שיעור ההעלאה היה בהתאם לשיעור עליית המדד בתקופה הרלוונטית). החל משנת 1993 קבע מחוקק המשנה, מכוח חוק הסדרים 1993, את שיעורי הארנונה המרביים והמזעריים לסוגי הנכסים השונים, כך שלרשויות המקומיות נקבע "מתחם תעריפים" לסוגי הנכסים השונים: כך למשל התעריף לדירות מגורים נקבע לשנת 1993 בין 12.6 נ"ל למ"ר (מזערי) לבין 48.5 נ"ל למ"ר (מרבי), התעריף לבנקים נקבע לשנת 1993 בין 150 נ"ל למ"ר לבין 700 נ"ל למ"ר, התעריף לתעשייה נקבע לשנת 1993 בין 8 נ"ל למ"ר לבין 70 נ"ל למ"ר. לגבי נכסים אחרים נקבע שיעור העלאה שביין 7% ל-9% ובלבד שסך הארנונה הכללית בשל כל הנכסים האחרים (שלא פורטו באופן ספציפי) תהיה בסכום שהגיע כדין בשל נכסים אלה בשנת 1992 בתוספת של שמונה אחוזים<sup>220</sup>.

תעריפים אלה הועלו במהלך השנים, בהתאם לשיעור ההעלאה שנקבע בתקנות לכל שנה.

אם כן, המחוקק הסמיך את שרי הפנים והאוצר לקבוע בתקנות את שיעור ההעלאה השנתי המותר מדי שנה ושנה<sup>221</sup> ויחד עם זאת הוסמכו השרים להעניק לרשויות המקומיות "אישור חריג" להעלאה בארנונה, על מנת שלא לפגוע בהתפתחות הנדרשת והתאמת הסיווגים למצבים חדשים<sup>222</sup>.

<sup>219</sup> למשל לשנת 1987: "לא תגבה רשות מקומית בשל נכס ארנונה כללית (להלן - ארנונה) לשנת הכספים 1987 בסכום שיש בו העלאה של יותר מ-22% מעל הסכום שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1986". הדגשת המושגים נגבה/הוטל כמילים נרדפות אינה עניין של מה בכך. פסקי דין רבים נכתבו בשל העובדה שהמחוקק עשה שימוש במילים "לא תגבה" עד לשנת המס 1991 כשעבר לשימוש במילים "לא תטיל" בניסיון למנוע מרשויות מקומיות לעקוף את הוראות החוק על ידי הטלת ארנונה גבוהה מהמותר על נכסים חדשים למשל **וגביית** ארנונה כחוק מנכסים ישנים הכפופים לחוקי ההקפאה. שיטה זו הייתה מנוגדת לעמדת משרד הפנים ולבסוף נשללה על ידי בית המשפט העליון.

<sup>220</sup> תקנה 8 לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1993), התשנ"ג-1993.

<sup>221</sup> ראה למשל ההוראות הנוגעות לנכסים שאינם משמשים למגורים, מסחר למשל לגבי כל שנה ושנה (לחוק הרלוונטי לכל שנה שנה ראה ה"ש 151 לעיל): 1986 - 27א. **סייג לגביית ארנונות** "לא תגבה רשות מקומית ארנונה כללית לשנת הכספים 1986 בסכומים שיש בהם העלאה של יותר מ-170% מעל שיעורי הארנונות לשנת הכספים 1985, אלא באישור שר הפנים ושר האוצר..." 1987 - 14. **העלאת ארנונה כללית** (א) לא תגבה רשות מקומית בשל נכס ארנונה כללית (להלן - ארנונה) לשנת הכספים 1987 בסכום שיש בו העלאה של יותר מ-22% מעל הסכום שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1986, 1988 - 1. **העלאת ארנונה כללית** (א) לא תגבה רשות מקומית בשל נכס ארנונה כללית לשנת הכספים 1988 בסכום שיש בו העלאה מעל לסכום הארנונה שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1987, 1989 - 20. **סייג להעלאת ארנונה כללית** (א) לא תגבה רשות מקומית בשל נכס ארנונה כללית לשנת הכספים 1989 בסכום שיש בו העלאה מעל סכום הארנונה שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1988, 1990 - 1. **העלאת ארנונה כללית** (א) לא תגבה רשות מקומית בשל נכס ארנונה כללית לשנת הכספים 1990 בסכום שיש בו העלאה מעל סכום הארנונה שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1989, 1991 - 9. **העלאת ארנונה כללית** (א) לא תטיל רשות מקומית בשל נכס, ארנונה כללית (להלן-ארנונה) לשנת הכספים 1991 בסכום שיש בו העלאה מעל סכום הארנונה שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1990 כשהוא מוכפל בשלושה רבעים וצמוד בהצמדה מלאה למדד המחירים לצרכן לפי שיעור עליית המדד מן המדד שפורסם לחודש דצמבר 1989 עד המדד שפורסם לחודש דצמבר 1990 (בפועל 17.6%), 1992 - 12. **העלאת ארנונה בשנת 1992** (א) רשות מקומית תטיל בשנת הכספים 1992, ארנונה כללית בשל נכסים בסכומים השווים לסכומים שהגיעו כדין בשל אותם נכסים בשנת הכספים 1991, כשהם מוכפלים בארבעה שלישים ובתוספת הפרשי הצמדה למדד המחירים לצרכן (להלן-המדד) לפי שיעור עליית המדד מן המדד שפורסם לחודש דצמבר 1990 עד למדד שפורסם לחודש ספטמבר 1991 (בפועל 17%), 1993 - 8. **ארנונה לנכסים מסוגים אחרים** (א) ארנונה כללית למ"ר של נכסים אחרים לא תפחת מן הסכום שהגיע כדין למ"ר בשל הנכס בשנת 1992, בתוספת 7%, ולא תעלה על הסכום שהגיע כדין למ"ר בשל הנכס בשנת 1992, בתוספת 9%, ובלבד שסך הארנונה הכללית... (בפועל 7.93%), 1994 - 7. **כללים לקביעת ארנונה כללית** (ג) הארנונה הכללית אשר תטיל רשות מקומית בשל נכס שאינו מבנה מגורים ואינו נכס אחר תהיה בסכום שלא יפחת מן הסכום שהגיע כדין ולא יעלה על הסכום החדש\*, או על הסכום המירבי, לפי הנמוך. (\* הסכום החדש = הסכום שהגיע כדין בתוספת 13.8 אחוזים ממנו), 1996 - 7. **כללים לקביעת ארנונה כללית** (ג) הארנונה הכללית אשר תטיל רשות מקומית בשל נכס שאינו מבנה מגורים ואינו נכס אחר, יהיה

כך גם בנושאי הנחות בארנונה הגביל המחוקק את הרשויות המקומיות ביכולתן לשנות שיעורי הנחות בארנונה בהוראה דומה שהופיעה מדי שנה ושנה בחוקים הרלוונטיים<sup>223</sup>. החל משנת 1993 נקבע בסעיף 12 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 כי השרים יקבעו בתקנות את שיעור ההנחה המרבי לתשלום ארנונה מראש בתחילת שנת המס, תנאים וכללים למתן הנחות אחרות בתשלומי הארנונה הכללית ואת שיעורי ההנחה המרביים והמוזעריים. השרים אכן התקינו תקנות מתאימות ובהן פירוט ההנחות המותרות על פי דין<sup>224</sup>.

בסכום החדש\*, או בסכום המירבי, לפי הנמוך. (\* הסכום החדש = הסכום שהגיע כדין בתוספת של 11 אחוזים ממנו), 1997 - 7. כללים לקביעת ארנונה כללית (ג) הארנונה הכללית אשר תטיל רשות מקומית בשל נכס שאינו מבנה מגורים ואינו נכס אחר, תהיה בסכום החדש\*, ובלבד שלא יפחת מהסכום המזערי ולא יעלה על הסכום המירבי. (\* הסכום החדש = הסכום שהגיע כדין בתוספת שיעור של 8.9 אחוזים ממנו), 1999 - 7. כללים לקביעת ארנונה כללית (ג) בכפוף לאמור בתקנות משנה (ד) הארנונה הכללית אשר תטיל רשות מקומית בשל נכס שאינו מבנה מגורים ואינו נכס אחר, תהיה בסכום החדש\*, ובלבד שלא יפחת מהסכום המזערי ולא יעלה על הסכום המירבי. (\* הסכום החדש = הסכום שהגיע כדין בתוספת שיעור של 5.2 אחוזים ממנו) בתקנה ד' הותרה העלאה של עד 2.6% נוספים כתלות בתעריף המגזרי ובתנאי שגם במגורים הועלה בשיעור דומה. סה"כ 2.6%+5.2%, 2000 - 7. כללים לקביעת ארנונה כללית (ג) הארנונה הכללית אשר תטיל רשות מקומית בשל נכס שאינו מבנה מגורים ואינו נכס אחר, תהיה בסכום החדש\*, ובלבד שלא יפחת מהסכום המזערי ולא יעלה על הסכום המירבי. (\* הסכום החדש = הסכום שהגיע כדין בתוספת שיעור של 4.8 אחוזים ממנו). בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001) תשס"א-2001 נקבע כי יחולו תקנות שנת 2000 בשינוי שיעור ההעלאה 1.25% במקום 4.8%.

<sup>222</sup> ראה למשל בשנת 1986 סעיף 27 לחוק שכותרתו: "סייג לגביית ארנונות": "לא תגבה רשות מקומית ארנונה כללית לשנת הכספים 1986 בסכומים שיש בהם העלאה של יותר מ-170% מעל שיעורי הארנונות לשנת הכספים 1985, אלא באישור שר הפנים ושר האוצר... וראה סעיף 14 לחוק בשנת 1987 שכותרתו: "העלאת ארנונה כללית": "לא תגבה רשות מקומית בשל נכס ארנונה כללית (להלן - ארנונה) לשנת הכספים 1987 בסכום שיש בו העלאה של יותר מ-22% מעל הסכום שהגיע כדין בשל אותו נכס בשנת הכספים 1986". להלן עוד ידובר בהרחבה על לשון הוראות אלה והבעייתיות שיצרו באפשרן לרשויות המקומיות "דרכי איגוף ועיקוף" להתחמקות משלון החוק.

<sup>223</sup> למשל בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989 נקבע בסעיף 20(ב): "לשנת הכספים 1989 לא תשנה רשות מקומית הנחות כלליות מארנונה ותנאי תשלומה, לרבות התוצאות של אי-תשלום במועד, לעומת אלה שנקבעו כדין לשנת הכספים 1988, אלא לטובת החייבים בארנונה".

<sup>224</sup> בין אלה הנחות כלליות לקשיש, נכה, עיוור, עולה, זכאי להבטחת הכנסה ומקבלי גמלאות שונות, הנחה סוציאלית בהתאם לרמת ההכנסה ומס' הנפשות המתגוררות בדירת המגורים, הנחה לבנין חדש לתקופה של 6 חודשים והנחה נוספת של 30% לשנה נוספת, הנחה לבנין ריק אחר ועוד. ראה לכך תקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה בארנונה), התשנ"ג-1993.



**פרק 6: ועדות ממשלתיות במהלך השנים**

במהלך השנים העלו הרשויות המקומיות מספר טענות כנגד השלטון המרכזי באשר למערך המימון הציבורי בכלל והמיסוי העירוני בפרט:

- אין להן אוטונומיה וכל מס, תקציב, קבלת אשראי, מכירת מקרקעין וכד' מצריך אישור משרד הפנים.

- בסיסי המס אינם דינאמיים ואינם צמודים להתייקרויות במשק, או להכנסה או לפעילות הכלכלית.

- המענק הכללי שהמדינה נותנת לאספקת סל השירותים הבסיסי אינו מספיק, אינו מחולק לפי קריטריונים ברורים, מגיע באיחור וגורם לגירעונות. כמו כן הממשלה מטילה על הרשויות המקומיות את האחריות לשירותים הממלכתיים תוך קביעת סטנדרטים מחייבים, אך אינה מספקת מימון מתאים<sup>225</sup>.

הדיונים הרבים בכנסת ובמשרדי הממשלה בדבר דרכי המימון של הרשויות המקומיות הביא במהלך השנים להקמת מספר ועדות לבחינה מקיפה של עניין השלטון המקומי. להלן אסקור בקצרה את המלצותיהן של הועדות השונות<sup>226</sup>.

הועדה הראשונה שהוקמה לדיון בנושא שאלת המימון העירוני הנה ועדת **ויתקון**<sup>227</sup> שנתנה המלצותיה בשנת 1964. בהתאם לכתב המינוי של הוועדה, מונתה ועדה זו לבחון חלוקה צודקת ויעילה יותר של מערך המיסים בין המדינה והרשויות המקומיות ולהמליץ על שיטת מיסים המתאימה לרשויות המקומיות שתאזן בין מידת ההנאה של החייבים במס משירותי הרשות המקומית לבין מצבם הסוציאלי.

המלצות ועדת **ויתקון** היו כדלקמן:

- אין להנהיג מס הכנסה מקומי כתחליף לחלק מהארנונה הכללית או לכולה.

<sup>225</sup> ראה דו"ח ועדת זנבר עמ' 18

<sup>226</sup> לסקירת מסקנות הועדות השונות ראה דוחות הועדות המצוינות להלן וראה גם בקצרה: אריה הכט, **שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות.

<sup>227</sup> ראה דוח הועדה לבדיקת שיטת המיסים ברשויות המקומיות, 1964 (ועדת ויתקון).

- יש לאחד את שומתם וגבייתם של מס הרכוש הממשלתי, ארנונת הרכוש העירונית והארנונה הכללית ולרכזם במוסד כלל ארצי בהנהלת השלטון המקומי והשלטון המרכזי.
- בסיס השומה למס המאוחד תהא הערך הקפיטאלי של הנכס כשהוא פנוי.
- יש לחתור לחלוקה צודקת יותר של נטל הארנונה בין בעל הבית והדייר בהתחשב בשווי זכות החזקה ואופי השכירות.
- קביעת שיעורי הארנונות תישאר בסמכות כל רשות מקומית לחוד.
- אין לבטל עדיין את מס העסקים אך מאידך אין להטילו בשיעורים נמוכים על ציבור גדול של בעלי עסקים, יש להעלות את התקרה ולהביא לחיוב פרוגרסיבי ויש לחייב את העסק בהתאם לקריטריונים שונים כגון מס' עובדים או מחזור וכד'<sup>228</sup>.
- הוצע הסדר למיסוי עסקים המופעלים במספר רשויות: העסק יחויב במקום מושבו העיקרי ואילו ברשויות אחרות בהן אין לו מקום עסק פיזי אלא רק מכירת או הספקת השירותים, לא יחויב. כמו כן תוקם ועדת מומחים לקביעת היקף העסקים המבוצעים בכל מקום.
- כן הומלצו הסדרים בדבר היקף התקציבים, המענק הכללי וריסון הרשויות המקומיות מחריגות.

בעקבות המלצות הוועדה בוטלה סמכות הרשויות המקומיות לגבות ארנונת רכוש וכך בוטלה הכפילות של אותו מס. בתמורה קיבלו הרשויות המקומיות<sup>229</sup> אחוז מסוים מהכנסות המדינה ממס זה.

בשנות ה-70, בעקבות התגברות האינפלציה ונקיטת מדיניות כלכלית חדשה מעת לעת על ידי הממשלה, שעיקרה ברשויות המקומיות הייתה קיצוצים, נוצרו גירעונות ובעיות מימון שהביאו להקמת ועדה נוספת בשנת 1975, **ועדת קוברסקי**<sup>230</sup>. הועדה נתנה המלצותיה תוך מספר חודשים ולאחר כשנה קיבלו ההמלצות תוקף כהחלטת ממשלה.

המלצות ועדת קוברסקי היו כדלקמן:

- הקצאת מענק הולם לרשויות המקומיות על בסיס "סל שירותים".
- מימון התקציב הרגיל מהכנסות עצמיות של הרשויות המקומיות, הכנסה מועברת מתקציב המדינה, השתתפויות משרדי ממשלה ייעודיים ומענק כללי מתקציב המדינה באמצעות משרד הפנים. קרי, התקציב הרגיל לא ימומן עוד ממלוות.

<sup>228</sup> ולא בהתאם לשכר הדירה שמשלם העסק, גודל השטח ומס' לקוחות כפי שהיו הקריטריונים בעבר, אשר לא התחשבו בהכנסה מהעסק.

<sup>229</sup> עד לשנת 1986 וראה להלן בג"צ 491/86 לעיל, ה"ש 214.

<sup>230</sup> דוח הועדה לשיפור המימון של הרשויות המקומיות, 1975 (ועדת קוברסקי).

- השתתפות משרדי ממשלה ייעודיים במימון שירותי החובה, תהיה בשיעור 75% מעלותם הריאלית לפי בסיס תיקני. השתתפות משרדי ממשלה ייעודיים במימון שירותים שאינם שירותי חובה אך המשרד הרלוונטי מעוניין לקדם, תהא בשיעור 50% של עלות ריאלית סבירה המיוסדת על בסיס תיקני.
- רשות מקומית שתצליח עקב ניהול יעיל וחסכוני, לספק שירותים תקינים ברמה הנדרשת, בעלויות נמוכות יותר מן התחשיב שיקבע, תקבל את מלוא המימון שהיא זכאית לו. הרשות תוכל להשתמש ביתרה על פי שיקול דעתה לצורך קידום שירותיה ומפעליה.
- נחלקו הדעות בשאלת המשך קיומה של הארנונה הכללית ברשויות המקומיות והוצעו שתי אפשרויות חלופיות: האחת, המשך קיום הארנונה כמס כללי שיהווה מקור הכנסה עצמית לרשויות המקומיות. השנייה, ביטול הארנונה הכללית והגדלת ההקצאה מהכנסות המדינה לרשויות המקומיות<sup>231</sup> (אם על ידי הגדלת האחוז המופרש או אם על ידי שיתופן במס ערך מוסף).
- הקמת ועדה ממלכתית להצעת חוקה חדשה לשלטון המקומי ולקביעת תפקידיהן סמכויותיהן והמערכת הפיננסית של הרשויות המקומיות.

בעקבות המלצות הועדה, משרדי הממשלה עברו להשתתפות של 75% במימון עלויות, נעשה ניסיון לעבור לשיטת "סל השירותים" על מנת לפצות רשויות מקומיות בעלות פוטנציאל נמוך של הכנסות עצמיות אך מצבן החברתי כלכלי קשה והמלוות יועדו למימון הפיתוח וכיסוי גירעונות העבר ולא לאיזון התקציב הרגיל. כמו כן, בהמלצת הועדה הוקמה ועדה ממלכתית לענייני השלטון המקומי (ועדת זנבר).

ועדת זנבר מונתה על מנת לבחון את חלוקת התפקידים בין הממשלה והרשויות המקומיות, לבחון את מערכת המימון לתקציבי הרשויות המקומיות, להמליץ על סדרי פיקוח ובקרה של הממשלה על הרשויות המקומיות ולבחון את מבנה השלטון המקומי. המלצות ועדת זנבר משנת 1981<sup>232</sup>:

- הכרה ברשויות המקומיות כשוות מעמד למשרדי הממשלה, כחלק מהשלטון המספק שירותים לתושבים, תוך השארת הפיקוח של השלטון המרכזי למניעת חריגות<sup>233</sup>.
- שינויים במקורות המימון לתקציב הרגיל:

<sup>231</sup> יתרונות הארנונה הכללית הן קיום זיקה בין הרשות המספקת שירותים לבין האזרח משלם, אוטונומיה חלקית לרשות המקומית במתן שירותים, אחריות הרשות להוצאות כספיות המטילות עול ישיר על תושבי הרשות. חסרונות הארנונה הן הקטנת משקל הארנונה בכלל מערכת ההכנסות (בתחילת שנות ה-70 קטן חלקה של הארנונה), אדמיניסטרציה וקושי בהגדלת הארנונה מדי שנה, הארנונה נחשבה למס רגרסיבי.

<sup>232</sup> ראה "השלטון המקומי בישראל" דוח הוועדה הממלכתית לענייני השלטון המקומי, יוני 1981. ראה גם אסא אליאב, ה"ש 158, עמ' 206-208.

<sup>233</sup> ראה עמ' 40 ואילך לדו"ח ועדת זנבר

- השארת הארנונה הכללית על מחזיקי דירות מגורים אבל בהתאם לשטח ברוטו, ניסיון להגיע לאחידות ארצית לגבי סיווג הבניינים ולהקים רשות שתקבע קריטריונים לסיווג.
- ביטול כל הפטורים למעט הנחות למעוטי יכולת (ולגבי אלה להעביר על שכם שירותי הרווחה). המדינה תשלם ארנונה עד המעבר למס העסקים ואז ישלמו כמו מלכרי"ם לפי שכר. גופים פטורים אחרים יקבלו הנחה ממס עסקים כמו ממע"מ.
- הטלת מס רכוש על דירות, עסקים וקרקעות בהיקף שהיה לפני ביטולו בעקבות המלצת ועדת ויתרון.
- הטלת ארנונת עסקים על בסיס מס ערך מוסף (במקום ארנונה כללית ומס העסקים). שיעור המס יקבע על ידי כל רשות ובלבד שלא יעלה על 3% מהערך המוסף בשנה קודמת.
- השתתפות משרדי הממשלה בשירותים ממלכתיים עד ל-100% בשירותי החובה.
- מענק כללי על בסיס גישת סל השירותים<sup>234</sup> שייקבע לכל רשות מקומית לפי מס' התושבים תוך התחשבות בסוג הרשות. המענק יהא ההפרש בין העלות הריאלית של סל השירותים לבין פוטנציאל ההכנסות העצמיות.
  - תקציב פיתוח שיורכב מהכנסות לפיתוח ויישמר לצרכי פיתוח בלבד.
  - מערכת אמצעים להבטחת מסגרת התקציב ולמניעת גירעונות ברשויות המקומיות

בין המלצות הועדה יישמה הממשלה את כל ההמלצות שלא חייבו הקצאת משאבים נוספת לרשויות המקומיות. מן ההמלצות בנושא מקורות המימון בוצע רק ביטול מס העסקים ללא המרתו במס ערך מוסף מקומי. ככלל לא צמחה הרפורמה עליה המליצה הועדה אלא הממשלה והכנסת המשיכו להתייחס בחשדנות לרשויות המקומיות ואף להיפך, הגבירו את הפיקוח והמגבלות במסגרת חוקי ההסדרים במשק המדינה. יצוין כי במחצית הראשונה של שנות ה-80 חל מהפך בגביית הארנונה הכללית. אם בין השנים 1968 עד ל-1978 ירד אחוז הארנונה מהכנסות הרשויות בתקציב הרגיל, מ-15% ל-8%, הרי שבמחצית הראשונה של שנות ה-80 עלה אחוז זה ל-34% בשנת 1985.<sup>235</sup> בשנים אלה של מיתון כלכלי, אינפלציה גואה והיעדר יכולת המדינה להגדיל מענקים לרשויות המקומיות, פיתחו הרשויות המקומיות את מקורותיהם העצמיים. כך אכן המליצה ועדת זנבר ואולם השלטון המרכזי החליט להגביל זאת במהרה, כאשר שיעורי העלאת הארנונה הגיע כפי שהוזכר כבר לעיל, למאות אחוזים.

<sup>234</sup> ראה ישעיהו ברזל, יחסי שלטון מקומי מרכזי – אספקטים פיננסיים משרד הפנים, האגף לניהול מוניציפלי, ירושלים מאי 1974. תקציר צורף כנספח א' לדו"ח ועדת זנבר.

<sup>235</sup> דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, "השלטון המקומי בישראל", מהדורה שניה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, עמ' 302, בפרק "מימון הרשויות בישראל".

ועדה מעט שונה, שהתמקדה בחלוקת התפקידים ונטל המימון בין הממשלה לבין הרשויות המקומיות בשירותי החינוך ובשירותים החברתיים היא ועדת הרמלך<sup>236</sup> משנת 1992. ואלה המלצות הועדה:

- חלוקת התפקידים הנכונה היא קביעת מדיניות ופיקוח על ידי הממשלה וביצוע על ידי הרשויות המקומיות.
- המלצה על סל שירותים בתחום החינוך שימומן במלואו על ידי הרשויות המקומיות כדי שיימנעו דיווחים והעברות כספים באופן לא ריאלי או באיחור. עם זאת הפיקוח יותר בידי משרד החינוך.
- חלוקת השירותים בין הרשויות המקומיות לממשלה וחשוב הסכומים המגיעים לרשויות המקומיות למימון מלוא ההוצאות בשירותים שבאחריות הממשלה.
- בתחום הרווחה הוצע להקים כ-25 רשויות רווחה אזוריות שיעניקו שירותים חברתיים ברמה מקצועית אחרת.

המלצות הועדה בנושא המימון הכספי החסר לשירותים הממלכתיים קוימו אך יתר ההמלצות, לגבי השינויים הארגוניים והגברת השתתפות הממשלה במימון מלא של השירותים החברתיים – נגנזו.

לנוכח ביקורת גוברת והולכת ובין השאר ביקורת מבקר המדינה על דרך חלוקת מענקי האיזון מהממשלה לרשויות השונות הוקמה בפברואר 1992 ועדה ציבורית בראשות פרופ' סוארי כדי לקבוע מבחנים להקצאת מענק האיזון. באוגוסט 1993 הוגשו המלצות הועדה<sup>237</sup> ואלו הן:

- על משרד הפנים להקצות את המענק לפי כללים שוויוניים ואחידים.
- מענק האיזון נועד לאפשר לכל רשות מקומית לספק לתושביה מינימום שירותים הכרחיים.
- המענק לכל רשות יחושב לפי ההפרש בין ההוצאה התקנית שלה (הוצאה לרמת שירותים מזערית המתחשבת במצב חברתי-כלכלי של הרשות) לבין ההכנסה התקנית שלה (מיצוי הכנסות עצמיות, בעיקר ארנונה). ככל שההוצאה התקנית לנפש תהיה גבוהה יותר וההכנסה התקנית לנפש נמוכה יותר, יגדל המענק.
- קביעת פוטנציאל ההכנסות מארנונה לכל רשות נעשה כדלקמן: ראשית, קביעת תעריפי מקסימום למ"ר לפי סוגי הנכסים. לאחר מכן, לכל רשות נקבע "תעריף פוטנציאלי" שהוא תוצאה של מכפלת תעריף המקסימום במקדם הכפלה שנקבע על בסיס המדד הסוציו-אקונומי של הרשות.

<sup>236</sup> ראה דוח הועדה להגדרת רמת השירותים והתקציבים לנושאי חינוך ורווחה ברשויות המקומיות (ועדת הרמלך).

<sup>237</sup> ראה דוח הועדה לקביעת קריטריונים להענקת "מענק האיזון" לרשויות המקומיות, אוגוסט 1993.

ביישום מלא של המלצות הועדה התעוררו מספר קשיים ובראשיתם העובדה שתעריפי המקסימום לסיווגי הארנונה השונים, כפי שנקבעו על ידי הועדה, לא תאמו את הגבלת הארנונה בחוקי ההסדרים. כמו כן עלו קשיים רבים נוספים הנוגעים בעיקר למשתנים שונים בנוסחת המענק ולמשקל הניתן להם.

ועדה נוספת בנושא המיסוי העירוני, ועדת גדיש<sup>238</sup>, הוקמה בחודש פברואר 2000 במטרה לבחון את הקריטריונים להענקת "מענק האיזון לרשויות המקומיות. מענק האיזון חולק בשנים 1994-1999 באמצעות הנוסחה שהומלצה על ידי ועדת סוארי לאחר ששרד הפנים ערך בה מספר שינויים, לעומת ההנחות שעמדו בבסיס ההמלצות של ועדת סוארי<sup>239</sup>. בשנים 2000-2001 לא עודכנה נוסחת המענק אלא חושב לכל רשות מענק איזון על בסיס המענק בפועל שהיה לרשות בשנת 1999 בשינויים המתחשבים בפרמטרים כגון גידול האוכלוסייה, מצב סוציו-אקונומי, שיעור שינוי בשטחי חיוב הארנונה למגורים ושינוי בפירעון המלוות.

הבעיות המרכזיות שאותרו על ידי הועדה היו כדלקמן:

- נוסחת ההקצאה משנת 1994 מתבססת על נתונים משנת 1992 ואלו שונים מהנתונים לשנת 2000. הנוסחה מחשבת הוצאה על בסיס נורמטיבי המבוסס כאמור על נתוני שנת 1992 ואילו חישוב ההכנסה בפועל מתבסס על שנה שוטפת.
- ישנה העדפה בנוסחה ליישובים קטנים, בניגוד לעמדת הממשלה באשר לאיחוד רשויות מקומיות קטנות.
- הנוסחה אינה מעניקה משקל מספיק לרשויות הסובלות ממצב סוציו-אקונומי נמוך.
- הנוסחה נותנת משקל לנטל הפירעונות ולא לסך האובליגו הכולל של כל רשות מקומית ולכן נותנת העדפה ללוקחי הלוואות קצרות טווח על פני הלוואות ארוכות מועד.

המלצות הועדה לחישוב המענק היו בדיקה שנתית של משתני הנוסחה שהם פונקציה של מדיניות הממשלה, תוך מתן עידוד לנושאים ו/או סקטורים שונים. עקרונות חישוב המענק יתבססו על מספר קביעות: הוצאה לנפש יורדת ככל שאוכלוסיית הרשות גדלה, הוצאה לנפש במועצות אזוריות גדולה יותר בשל מספר היישובים וריחוקם ממרכז השירותים, ככל שהרמה הסוציו-אקונומית גבוהה יותר והאוכלוסייה קטנה יותר, יש להטיל את החיסרון לקוטן על תושבי הרשות עצמה, פוטנציאל ההכנסות מארנונה של הרשות יקבע כך שההכנסות ממגורים ייקבעו בהתאם לחישוב נורמטיבי וההכנסות מלא מגורים ייקבעו בהתאם לחיוב בפועל בכל רשות, להתפלגות הגילאים תהא השפעה על ההוצאות הייעודיות ולבסוף, תוספת להוצאה מחושבת תינתן בהתאם למדיניות הממשלה.

<sup>238</sup> הועדה לבחינת הקריטריונים להקצאת מענק האיזון, ספטמבר 2001 (ועדת גדיש).

<sup>239</sup> משרד הפנים לא הסכים עם הנחת היסוד שיש להעניק לרשויות המקומיות אוטונומיה מלאה בקביעת תעריפי הארנונה. כמו כן לא התקבלה ההנחה של יכולת מחזור הלוואות לכל רשות מקומית ללא קשר למצבה הכלכלי.

לאחרונה, מינה שר הפנים ועדה נוספת בראשות מר יעקב גדיש, לבדיקת חלוקת ההכנסות מארנונה בגין נכסים שאינם למגורים. ועדה זו בתוך מספר חודשים, נתנה המלצותיה, לפיהן אין לחלק את ההכנסות מארנונה שלא למגורים בין הרשויות השונות ויחד עם זאת גם אין מקום לשינוי בדרך הטלת הארנונה לנכסים שאינם למגורים.

מסקירת מימון הרשויות המקומיות במהלך השנים ניתן לראות שהשינויים המהותיים בתחום זה נעשו משילוב של מסקנות הועדות השונות, אירועים כלכליים והצורך לפתור את בעיית האיזון התקציבי של הרשויות המקומיות. לא אחת דוחות הועדות עברו שינויים שונים ביישומם ואולם לא ניתן להתעלם מהעובדה שמשק הכספים של הרשויות המקומיות נמצא על סדר היום של המדינה במהלך כל השנים.

מעניין לראות שכיום ישנן שוב אמירות של משרד הפנים לעיתונות בנושא אימוץ העיקרון המרכזי של ועדת סוארי והוא מתן חופש מוחלט לרשויות המקומיות בקביעת ארנונה כללית. עם זאת גם כיום ישנם מתנגדים רבים להצעה זו וביניהם, למרבה הפלא, מבין המתנגדים הבולטים ביותר לרעיון, הנם ראשי הרשויות המקומיות.

**פרק 7: חוק ההסדרים ומועד הטלת הארנונה**

בהתאם לקבוע בסעיף 276 לפקודת העיריות<sup>240</sup> על מועצת הרשות המקומית להחליט על הטלת הארנונה לשנת מס עתידית עד ליום 1 בדצמבר בשנה הקודמת. כפי שהוגדר בפסיקה הטלת הארנונה על נישום מתבצעת בשני שלבים: השלב הראשון, הוא שלב "החקיקה" של ה"מועצה", ובו היא מחליטה, בצו, על דבר הטלת ארנונה כללית על הנכסים שבתחום שיפוטתה; השלב השני, הוא שלב "מעשה השומה", ובו מיושם צו המועצה בעניינו המסוים של הנישום. תהליך זה, על שני שלביו, מתבצע מידי שנה בשנה, ועל-כן בכל שנה חייבת העירייה לשגר לנישום הודעה בדבר חבותו בארנונה כללית ובדבר שיעורה, בהתחשב, בין היתר, בגודל השטח בו הוא מחזיק<sup>241</sup>.

מאז חוק ההסדרים נדרשים השרים מדי שנה ושנה להתקין תקנות ולקבוע את שיעור ההעלאה לשנת המס הבאה. בהתאם לכך אמורות הרשויות המקומיות לכלול בצווי הטלת הארנונה את שיעור ההעלאה שהותר להן.

בפועל במהלך השנים לא קרה שהשרים התקינו את התקנות מספיק זמן לפני תחילת שנת המס ולפיכך נהגו הרשויות לכנס את מועצת הרשות המקומית ולהחליט על הטלת ארנונה כללית "על תנאי" ובכפוף לכל שיעור ההעלאה שיותר. יש רשויות "מתחכמות" כמובן שהחליטו על הטלת הארנונה בהתאם לשיעור ההעלאה הצפוי (שיעור עליית המדד) ומראש התחילו לגבות את הכספים מתושביהן. כך למשל עיריית ירושלים בשנת המס 2002 החליטה לגבות את תוספת הארנונה המשוערת בשיעור של 2.5% עוד בטרם אושרה על ידי השרים. בעקבות עתירה לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים הורה כב' השופט דוד חשין לעירייה להימנע מהמשך גביית השיעורים החורגים עד לאישור הנדרש בחוק<sup>242</sup>.

כך גם מועצה מקומית גבעת שמואל כמתואר לעיל בעמ' 73 העלתה את שיעור הארנונה לשנת 2002 על נכסים בתחומה, בהסתמך על הסדר הבראה שחתמה עם משרד הפנים ובהסתמך על התחייבות המשרד לאשר אישור חריג להעלאת הארנונה ב-9% מעבר לשיעור ההעלאה שיאושר כחוק. עד שנדונה סוגיה זו בפני בית המשפט נתקבלו האישורים החריגים הנדרשים<sup>243</sup>.

<sup>240</sup> לשון הסעיף הנה: "החלטת מועצה בדבר הטלת ארנונה כללית לא יאוחר מיום 1 בדצמבר שלפני שנת הכספים שלגביה מוטלת הארנונה". יובהר כי עד לשנת 1991 החלה שנת המס בחודש אפריל לכל שנה ואז המועד האחרון להחלטת המועצה על הטלת ארנונה היה 1 במרץ לכל שנה.

<sup>241</sup> ע"א 8558/01 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים תק-על 2003(2), 2193.

<sup>242</sup> ע"מ 394/01 ח"כ פינס ו-403 אח' נ' עיריית ירושלים (לא פורסם).

<sup>243</sup> ת"א 1293/02 אפי שפרבר נ' מ.מ. גבעת שמואל (לא פורסם).



מעניין לבחון בעייתיות נוספת בחוק ההסדרים, מלבד חוסר היכולת לקיים הליך ראוי, והיא בשאלת התכלית העומדת בבסיס חלוקת המענקים על ידי משרד הפנים והניסיון להביא את הרשויות המקומיות להתייעלות. בהתבסס על המצב הקיים כפי שהובא לעיל, אין לרשויות כל סיבה להתייעל בהגדלת הכנסותיהן העצמיות שכן מענקי משרד הפנים יינתנו כסדרם. בשנת 1998 נעשה ניסיון ראשון ל"תמרוץ" רשויות מקומיות להתייעל בגביית ארנונה. בחוק להגברת הצמיחה והתעסוקה ולהשגת יעדי התקציב לשנת הכספים 1998 (תיקוני חקיקה), התשנ"ח-1998 תוקן סעיף 9(ב) לחוק ההסדרים משנת 1993 ונקבע כי להתייעלות הרשות בגביית הארנונה תהא השלכה על שיעור ההעלאה שיותר לרשות<sup>244</sup>.

אלא שהשרים לא התקינו תקנות מתאימות ובהן נוסחה כללית כלשהי שתאפשר העלאת ארנונה עצמאית תוך שימוש בנוסחה ובה מקדם התייעלות ובשנת 1998 ו-1999 המשיכו להעלות את הארנונה בהתאם לשיעור שנקבע על ידי השרים. בשנת 2000, בחוק ההסדרים במשק מדינת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת התקציב 2000), התש"ס-2000 תוקן סעיף ב' האמור והושמטה הדרישה למקדם התייעלות<sup>245</sup>. בשנת 2001 ו-2002, לא הספיקו השרים, בשל מחלוקות רבות, להתקין את תקנותיהם הרגילות ובהן שיעור ההעלאה לאותן שנים ובשנים אלה נקבע שיעור ההעלאה בחוק<sup>246</sup>.

<sup>244</sup> וזו לשון הסעיף:

"רשות מקומית תקבע את סכומי הארנונה הכללית לכל שנת כספים, בהתאם לכללים שייקבעו בתקנות לפי סעיפים 8(ב) ו-9(א) ובאופן שבכל שנה יעודכנו סכומי הארנונה בהתאם לנוסחה שיקבעו השרים בתקנות, ואשר תביא בחשבון מקדם התייעלות; לענין זה, "מקדם התייעלות" - שיעור ההפחתה מן העדכון כפי שיקבעו השרים, דרך כלל או לסוגים של רשויות מקומיות, לשם התייעלות; בתקנות כאמור יכול שייקבע כי - (1) רשות מקומית רשאית להעלות את סכומי הארנונה הכללית, דרך כלל או לסוג נכסים, בשיעור גבוה מן האמור, ובלבד שהעלאת ארנונה בשל נכס שאינו מבנה מגורים תותנה בהעלאת ארנונה בשל נכס מסוג מבנה מגורים, בהתאם לנוסחה שתיקבע בתקנות; (2) רשות מקומית רשאית להטיל ארנונה שלא בהתאם לכללים כאמור, ובלבד שקיבלה לכך אישור השרים; תחילתו של האישור בראשית שנת הכספים שבשלה הוא ניתן; שר הפנים או מי שהוא הסמיך לכך יודיע לוודת הכספים של הכנסת על מתן האישור."

<sup>245</sup> לשון הרישאה המתוקנת הנה: "רשות מקומית תקבע את סכומי הארנונה הכללית לשנת 2000, בהתאם לכללים שייקבעו בתקנות לפי סעיפים 8(ב) ו-9(א), והיא רשאית לעשות כן או לתקן החלטה שקיבלה בענין זה ולפרסמה עד יום ט, באדר א, התש"ס (15 בפברואר 2000), על אף האמור בכל דין". הנוסח כיום הנו: "(ב) רשות מקומית תקבע את סכומי הארנונה הכללית לכל שנת כספים, בהתאם לכללים שייקבעו בתקנות לפי סעיפים 8(ב) ו-9(א) ובאופן שבכל שנה יעודכנו סכומי הארנונה בהתאם לכללים שייקבעו לפי סעיף קטן (א); בתקנות כאמור יכול שייקבע כי - (1) רשות מקומית רשאית להעלות את סכומי הארנונה הכללית, דרך כלל או לסוג נכסים, בשיעור גבוה מן האמור, ובלבד שהעלאת ארנונה בשל נכס שאינו מבנה מגורים תותנה בהעלאת ארנונה בשל נכס מסוג מבנה מגורים, בהתאם לכללים שייקבעו בתקנות; (2) רשות מקומית רשאית להטיל ארנונה שלא בהתאם לכללים כאמור, ובלבד שקיבלה לכך אישור השרים; תחילתו של האישור בראשית שנת הכספים שבשלה הוא ניתן; שר הפנים או מי שהוא הסמיך לכך יודיע לוודת הכספים של הכנסת על מתן האישור."

<sup>246</sup> בחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, בסעיף 2(2) בוטלה השאיפה לנוסחת התייעלות הבלתי מושגת שמטרתה לאפשר לשרים לקבוע כללים להעלאת הארנונה כפי שהיה לפני שנת 1998.

**פרק 8: אישורים חריגים**

כאמור לעיל, העלאת שיעורי הארנונה נאסרה בחוק ולאחר מכן בתקנות. מאז שנת 1986 הוגבל על פי חוק שיקול דעתן של הרשויות המקומיות בקביעת שיעורי הארנונה הכללית בתחומן. בשנים 1986 ו-1987 נאסר על גביית ארנונה בשיעור העולה על השיעור שנקבע בחוק. הדבר הביא לניסיונות של רשויות מקומיות "להתחכם" ללשון החוק ולשנות סיווגים ו/או להמציא סיווגים חדשים כך שבתוצאה הסופית יעלה שיעור הארנונה הנגבה בשל נכס. החל משנת 1988 בחוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988) התשמ"ח-1988, המשך בחוקים לאחר מכן ובתקנות משנת 1993 אסר המחוקק באופן מפורש על שינוי סיווג נכס או תת סיווג שכן כל שינוי כאמור יכול לעקוף את האיסור המפורש להעלאת שיעורי הארנונה. עם זאת על מנת לאפשר התפתחויות טבעיות של ערים כתוצאה משינויי אוכלוסין והתפתחות אזורי תעשייה ועסקים ניתנה בידי השרים הסמכות לתת "אישור חריג", קרי, אישור להעלאת הארנונה באופן חריג העולה על שיעור הארנונה שהותר בחוק.

ההעלאה החריגה יכולה להיגרם כתוצאה משינוי סיווג נכס (למשל קביעת סיווג חדש לקניון כאשר עד לאותה עת לא היה נכס מסוג זה בתחום הרשות<sup>247</sup>) משינוי תת סיווג (למשל שינוי בהגדרת האזור בו מצוי הנכס עם התפתחותם הטבעית של אזורים ריקים או שינוי המיצוב החברתי באזור מסוים<sup>248</sup>) או מהעלאה יזומה של הרשות המקומית מכל סיבה אחרת. בחלק מן השנים הראשונות נתנו השרים אישור חריג גורף שהופץ בין הרשויות המקומיות בחוזרי מנכ"ל משרד הפנים ואשר אחוזי העלאה מסוימים מעל הקבוע בחוק. כך למשל בשנת 1988 פורסם חוזר מנכ"ל משרד הפנים מיום 27.3.88 שחילק את הרשויות המקומיות למספר קבוצות וקבע לגבי כל אחת מהן את שיעור ההעלאה החריג בהתאם לסיווגים השונים מעבר לשיעור באותה שנה. כך גם בשנת 1989 נקבעה הקפאה מוחלטת קרי שיעור ההעלאה הכללי שהותר עמד על 0% והשרים בחוזר מנכ"ל מיום 9.5.89 חילקו את הרשויות המקומיות ל-3 קבוצות ולכל אחת קבעו שיעור העלאה חריג. גם בשנת 1990 נקבע בחוזר מנכ"ל משרד הפנים מיום 20.3.90 שיעור העלאה לסוגים שונים של נכסים וביעורים שונים. בשנת 1991 נקבע שיעור ההעלאה החריג בצו הסדרים שהשרים התקינו<sup>249</sup>.

מעבר לכך ניתנו אישורים חריגים ספציפיים לרשויות שונות אשר הגישו בקשה מסודרת כדין מדי שנה ושנה. לעיתים קרובות במסגרת הסדרי הבראה לרשות המקומית (במסגרת הסכם כזה מגדילה הרשות המקומית את הכנסותיה מארנונה בכפוף לקבלת אישור חריג מהשרים ומאידך מתחייבת לקצץ

<sup>247</sup> ראה למשל רע"א 3784/00 שקם בע"מ נ' מועצת עיריית חיפה ואח' תק-על 1/2003, 535, שם נדונה קביעת סיווג "קניון" עם הקמת הקניון הראשון ואשר התעריף לו היווה העלאה מעבר לשיעור ההעלאה המותר.

<sup>248</sup> למשל שינוי האזור בשכונת אזורי חן בתל אביב לאזור יוקרתי ביותר בחריגה מן החוק, ראה ת"א 1782/01 צילה ומאוריס נ' עיריית תל אביב תק-מח 2/2002, 1480.

<sup>249</sup> לחוזרים השונים ואישורי ההעלאה הכלליים ראה רוסטוביץ, ארנונה עירונית כרך ראשון, עמ' 439-458.

בהוצאות ולפטר עובדים), לעיתים במסגרת רה-ארגון בצו לצורכי "רענון" מרכיבי השומה של הרשות המקומית ולעיתים בשל צרכים נקודתיים בשינוי תעריפי החיוב לסיווגים מסוימים.

במהלך השנים ניתנו מאות רבות של אישורים חריגים לרשויות השונות על ידי משרד הפנים אשר מאז שנת 1997 קבע קריטריונים וקווים מנחים לצורך הפעלת שיקול דעת השרים לאישור בקשות חריגות לשינוי תעריפי ארנונה ולשינוי סיווגים ותת סיווגים של נכסים. כן קבע המשרד נוהל להגשת בקשה לשינוי סיווג ותת סיווג או העלאה חריגה. נוהל זה הופץ בחוזר מנכ"ל משרד הפנים מס' 1 לשנת 2000 אולם הקריטריונים העומדים בפני השרים מעולם לא פורסמו כדי להביאם לידיעת הנישומים, תושבי הרשות.

בביקורת מבקר המדינה לשנת 2000<sup>250</sup> בחן המבקר את מערכת הבקרה של השלטון המרכזי בצורת ה"אישורים החריגים". בביקורת שהקיפה 112 רשויות נמצא שבשנת 1999 למעלה ממחצית מהן, 65 במספר, הגישו בקשות לאישור חריג (בשל שינויי סיווגים, העלאות בארנונה או הפחתות). מתוך אלה 55 בקשות אושרו והיתר נדחו מסיבות פרוצדוראליות כגון הגשה באיחור של הבקשה או הגשה שלא בהתאם לנוהל ולטפסים שנקבעו על ידי משרד הפנים. מרבית האישורים ניתנו להעלאה חריגה, לשינוי סיווג או לשניהם יחד. בקשות רבות היו במסגרת תכנית הבראה לרשות המקומית או לשם הטלת ארנונה על שכונות חדשות.

המבקר קבע כי היקף הבקשות המאושר כהיתר חריג הופך את החריג לכלל ואינו תואם את מטרת החקיקה לאפשר העלאה חריגה שלא כדבר שבשגרה. היתרים חריגים כה מרובים, לדעת המבקר, משמעותם שינוי ההחלטה הכללית בדבר שיעור הארנונה שקובעים השרים, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לאחר שהובאו בחשבון מכלול הנימוקים לכך. מאידך קובע המבקר כי ייתכן שמצב בו נדרש אישור חריג לארנונה ברשויות מקומיות כה רבות מעיד על הצורך לבחון מחדש את השיטה של קביעת תעריפי הארנונה ולשקול את האפשרות שהפיקוח של השלטון המרכזי ייעשה לאו דווקא באמצעות עדכון תעריפים שהוקפאו באמצע שנות ה-80<sup>251</sup>.

לאור תוצאות הביקורת המליץ המבקר למשרד הפנים לבחון מחדש את שיטת הארנונה ושיעוריה ואת הקשר בין מדדים חברתיים-כלכליים ומדדים אחרים כגון עלויות חינוך ורווחה ולפעול לתיקון כולל, שיטתי ופרוגרסיבי לכל הרשויות המקומיות במקום לאשר תיקונים באופן אקראי ורק לרשויות המגישות בקשות.

<sup>250</sup> דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 2000 ולחשבונית שנת הכספים 1999.  
<sup>251</sup> ראה דו"ח הוועדה לקביעת קריטריונים להקצאת "מענק האיזון" לרשויות המקומיות, אוגוסט 1993 (ועדת סוארי).

כשלעצמי הנני מסכים בלב שלם עם ביקורתו של המבקר. בחינת האישורים החריגים שניתנים על ידי השרים בשנים האחרונות מעלה ספקות לגבי עצם הסמכות למתן אישורים מסוג זה ולגבי ההיקף הנרחב בו הם ניתנים.

כך לדוגמא עיריית תל אביב קיבלה אישור חריג בשנת 2000 לשינויים רבים של סיווגים במסגרת "מתיחת פנים" לצו הארנונה. האישור החריג לשינויים הרבים שנעשו בצו ניתן במגבלה שבשנת הכספים 2000 לא תוטל ארנונה על נכס בשיעור העולה על 10% מעל הסכום שהעירייה רשאית הייתה להעלות ללא ההיתר. כמו כן נקבע שבשנים לאחר מכן תחול מגבלה דומה (הכול עד אשר ייושמו כל השינויים בהם חפצה העירייה). לא ברור לי מה המשמעות ומה הבסיס החוקי להעלאה עתידית מראש וספק אם הסמכות שניתנה לשרים בחוק כללה סמכות מכללא למתן אישור לשנים עתידיות מבלי לדעת מה שיעור עליית המדד העתידית. ברור כי מטרת משרד הפנים הייתה לאפשר לעיריית תל אביב ליישם את השינויים שחפצה בהם ואולם באופן מדורג במהלך השנים על מנת ש"קפיצה" אפשרית בארנונה לא תעלה על 10%. אלא ששיטה זו של אישור חריג גורף לצו תוך הגבלת ההעלאה בשיעור מסוים נעשתה גם בשנות ה-80 המאוחרות בעיריית ירושלים ושם הביאה שיטה זו לבעייתיות רבה אשר תוצאותיה נדונים כיום בבתי המשפט בערכאות השונות (ראה להלן).

דוגמא נוספת הנה העלאה חריגה לעיריית רעננה בשינוי אזורים שביצעה לגבי קניון רננים המצוי בשטחה. נישומים שונים הגישו בשנת 2001 עתירות והשגות כנגד שינויים בת-סיווגים שערכה העירייה בצו הארנונה בשנים 1989 ולחילופין שינוי אזור שערכה העירייה בשנת 1998,<sup>252</sup> בטרם סיום בנייתו של קניון רננים ועל מנת להכשיר את הקרקע לגביית ארנונה גבוהה יותר ממחזיקי החנויות בקניון, הכול מבלי לקבל אישורים חריגים מן השרים כנדרש בחוק. כחלק מההתמודדות עם עתירות והשגות הנישומים פנתה עיריית רעננה אל השרים וביקשה מהם "אישור חריג" לחריגות השונות, על ידי מתן אישור חריג לשנת 2002 שיכשיר את כל החריגות, אם נעשו, כפי שטענו הנישומים. השרים אכן הכשירו את התעריפים שנקבעו על ידי מועצת העירייה לשנת 2002 (ולמרות שהאישור החריג ניתן ביום 20.12.02, בתום שנת המס) ובכך נותרה המחלוקת בין הנישומים לעירייה לגבי השבתם של סכומי כספים שנגבו בניגוד לחוק לגבי השנים שקדמו לשנת 2002 (ושאלה זו הנה שאלה נכבדה ומורכבת כפי שיובהר להלן).

<sup>252</sup> הטענות נטענו לחילופין בשל חוסר בהירות בצו הארנונה של העירייה לשנת 1985. כפי שהוסבר לעיל החל משנת 1985 מוקפאים שיעורי העלאת הארנונה ונתונים לפיקוח משרד הפנים. שיעור ההעלאה בכל שנה נקבע בהתאם לשיעור הארנונה שהוטל כדין בשנה קודמת. אי לכך בדיקת "הקפאות", קרי, בדיקת התאמת תעריף הארנונה למגבלות שנקבעו במהלך השנים, מחייב בדיקת התעריף הבסיסי בשנת המס 1985 ו"שרשור" התעריף, קרי, חישוב שיעורי ההעלאה שנקבעו מדי שנה ושנה (לרבות אישורים חריגים שניתנו) עד לשנה הנבדקת. שרשור התעריף החוקי המביא לתעריף נמוך יותר מזה הקבוע בצו פירושו שהתעריף הקבוע בצו חורג מן החוק.

באותה שיטה גם עיריית נס ציונה זכתה בשנת 2002 לאישור חריג מן השרים לפתרון חריגה בארנונה משנת 1994, אז העלתה העירייה את תעריף הארנונה לעסקים באזור תעשייה בכ-70% בניגוד לקבוע בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1994), התשנ"ד-1993.<sup>253</sup> לאחר שהוגשו נגד העירייה מס' תביעות להשבת כספים שנגבו בניגוד לחוק, פנתה היא בעצת יועצי המשפטיים אל השרים המאשרים אשר העניקו לה אישור חריג לשנת 2002. לפיכך נותרה מחלוקת לגבי השבת כספים מן העבר, אשר נסתיימה בפשרה.

הדוגמא האחרונה שאביא בעניין זה, היא עיריית ירושלים. כפי שהוזכר לעיל, עיריית ירושלים חרגה מן החוק בשנים 1986-1988 כאשר שינתה אזורים וסוגי בניין כחלק מרה-אזור שערכה בצו הארנונה שלה, למרות הוראות חוקי ההקפאה ובניגוד גמור להם. העירייה פנתה אל השרים לקבלת אישור חריג ואולם אלה הגבילו את ההעלאה ל-30%. העירייה השאירה את הצו שנקבע בהחלטת המועצה כמות שהוא (ולמרות שהוגבל על ידי השרים) והחילה את חוקי ההקפאה במגבלת השרים להעלאה ל-300% רק לגבי נכסים ישנים ובכל פעם שהתחלף מחזיק בנכס ישן או שנוסף נכס חדש למצבת הנכסים של העירייה, "שידרחה" העירייה את התעריף של ניכסו תוך התעלמות מהמגבלה הישנה בשנות ה-80 המאוחרות. לגבי מחזיקים ישנים בנכסים ישנים הנהיגה העירייה שיטה שנקראה "הפחתת הגבלות", קרי רק לגביהם החילה את חוקי ההקפאה והפחיתה את התעריף בהתאם למגבלות. יתר הנכסים כאמור חויבו בהתאם לתעריפים המופיעים בצו הארנונה במהלך השנים וללא ידיעתם באשר לחריגה. בית המשפט המחוזי קבע כי העירייה חרגה מן החוק ועליה להשיב את כל הסכומים שגבתה מהתובעים בניגוד לחוק בשבע השנים שקדמו להגשת התביעה. בערעור לבית המשפט העליון נקבע כי יש להשיב את התיק לבית המשפט המחוזי לבחינת שאלת ההשבה משום שב"גלגול" הקודם של התיק בבית המשפט המחוזי, סירב בית המשפט המחוזי לאפשר לעיריית ירושלים להביא ראיות בדבר התמוטטות כלכלית אפשרית של העירייה ותום ליבה של העירייה כאשר עברה על החוק. הנקודה החשובה היא שהחל משנת 1996<sup>254</sup>, מדי שנה ושנה, פנתה העירייה אל השרים בבקשה לאישור חריג בארנונה. שיעור החריגה עמד אז על עשרות אחוזים ואולם השרים אישרו לעירייה העלאה חריגה בשיעור 14% בלבד. כך גם הוסיפו השרים ואישרו העלאה חריגה של אחוזים בודדים נוספים בשנים שלאחר מכן עד לשנת 2002. וכך, מדי שנה ושנה, אישרו השרים, אט אט, את השרץ. יובהר כי האישרורים החריגים ניתנו למעשה להעלאת התעריפים לגבי מחזיקי הנכסים שקיבלו "הפחתת הגבלות", קרי, לגבי התושבים שלגביהם נהגה העירייה כחוק. כלומר, במקום לאפשר השבת הסכומים שנגבו ביתר ובכך לפצות את המופלים לרעה, העלתה העירייה באמצעות השרים, והשוותה את מצבם של הנישומים "החוקיים" אל הנישומים ה"מופלים לרעה". שיטה זו של העלאת רף השוויון וביטול למעשה של הפחתת ההגבלות לגבי אלה שלגביהם נהגה העירייה כחוק אכן עומדת לכאורה בלשון החוק המאפשר

<sup>253</sup> שיעור ההעלאה לשנת 1994 לעומת שנת 1993 נקבע ל-10.4%

<sup>254</sup> אז לראשונה קבע נציב תלונות הציבור במשרד מבקר המדינה בעניינו של תושב ירושלים בשם יהודה ווייל כי העירייה חרגה מן החוק בשינויים האמורים ללא קבלת אישור חריג מן השרים.

לשרים להעניק אישור חריג ואולם לדעתי מוסיפה חטא על פשע ומהווה שימוש בלתי ראוי במושג של האישור החריג.

לא אצא ידי חובתי אם לא אציין כי בשיחות עם עובדי משרד הפנים, מלאים אלה טענות כרימון נגד דוח מבקר המדינה שהוזכר לעיל והקביעות בו לגבי התנהלות המשרד. לטענתם הביקורת הייתה שטחית ביותר ובחנה את "השורה הראשונה" בכל בקשה לאישור חריג, קרי, בקשה לאישור חריג בשל הנחה וגם שינוי סיווג "סווגה" על ידי המבקר כבקשה להנחה. כך טוענים הם שמלאכתם נעשית תוך מחשבה רבה וביקורת פנימית קפדנית ואין להעלות כל טענה כנגד כמות האישורים החריגים הניתנת ומהותם. כמו כן טוענים הם כי לא ניתן להקפיא את מצבן של הרשויות המקומיות כאשר באופן פיזי חלה התפתחות, נוספים אזורים חדשים, אזורים ישנים משפרים את מיצובם החברתי וכד'. ברם, לבקשתי לקבל לעיוני ניתוח וריכוז האישורים החריגים שניתנו בשנים האחרונות (חומר אשר נערך על ידי משרד הפנים והוצג בפני ועדת הכספים של הכנסת) נעניתי בשלילה על ידי היועצת המשפטית של משרד הפנים. כך או כך, אין בכך לדעתי, לגרוע מדו"ח המבקר הקורא לשינוי השיטה ואינו מבקר דווקא את שיקול דעתם של השרים.

**פרק 9: קריטריונים לחיוב בארנונה****הנכסים לחיוב בארנונה**

הארנונה מוטלת על קרקעות ונכסים בתחום הרשות המקומית אשר נעשה בהן שימוש כלכלי. בעבר הוטלה הארנונה הכללית מכוח פקודת העיריות [נוסח חדש] ואולם מאז שנת 1993 קבועה הסמכות להטלת ארנונה בחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 הקובע כדלקמן:

**7. הגדרות**

בפרק זה ובתקנות לפיו -

"נכסים", "בנין", "אדמה חקלאית", "קרקע תפוסה", "אדמת בנין", "מחזיק" ו"דייר משנה" - כמשמעותם בסעיף 269 לפקודת העיריות;

**8. ארנונה כללית**

(א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס.

עינינו הרואות כי הסמכות להטלת ארנונה מוקנית לרשויות המקומיות בסעיף 8(א) לחוק ההסדרים. סעיף 7 לחוק ההסדרים מפנה אל הגדרות הנכסים בפקודת העיריות [נוסח חדש] ואלה הם:

**269. הגדרות**

בפרק זה ובפרק שלאחריו -

"נכסים" - בנינים וקרקעות שבתחום העירייה, תפוסים או פנויים ציבוריים או פרטיים, למעט רחוב;

"רחוב" - לרבות כביש שהנסיעה בו כרוכה בתשלום אגרה, היטל או תשלום אחר כיוצא באלה, וכן דרך כהגדרתה בחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 שבה עובר הכביש, שטחי השיקום הנופיים בכביש ובדרך שבה הוא עובר, וכל מיתקן בתחום הכביש והדרך, למעט בנין, הדרוש במישרין לגביית האגרה, ההיטל או תשלום אחר כיוצא באלה, וכן מסילת ברזל כמשמעותה בסעיף 2 רישה ופסקאות (1) ו-(2) לפקודת מסילות הברזל [נוסח חדש], התשל"ב-1972 וכן מיתקנים לצורך מסילת הברזל או בקשר אליה, המהווים חלק בלתי נפרד ממנה.;

**"בנין"** - כל מבנה שבתחום העירייה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה, למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או בחלקו;

**"אדמה חקלאית"** - כל קרקע שבתחום העירייה שאינה בנין, המשמשת מטע או משתלה או משק בעלי חיים או לגידול תוצרת חקלאית או לגידול יער או פרחים; אלא שקרקע כזאת, אם היא נמצאת באזור מגורים או באזור מסחרי ואינה עולה בשטחה על חמישה דונם, רשאית המועצה לראותה שלא כאדמה חקלאית, בשים לב לדרגת התפתחותו של אותו אזור;

**"קרקע תפוסה"** - כל קרקע שבתחום העירייה שאינה אדמה חקלאית, שמשמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם בנין;

**"אדמת בנין"** - כל קרקע שבתחום העירייה שאינה לא בנין ולא אדמה חקלאית ולא קרקע תפוסה;

כלומר, הנכסים החייבים בארנונה הנם אלה: **"בנין"** כמשמעותו בחוק, כל מבנה שבתחום העירייה או חלק ממנו, **"קרקע תפוסה"** שהנה קרקע שמחזיקים ומשתמשים בה לא יחד עם בנין, קרי שימוש למטרה המיוחדת לקרקע התפוסה, **"אדמה חקלאית"** הנה אדמה המשמשת לחקלאות ואילו **"אדמת בנין"** הנה כל קרקע שאינה אחת מהאחרות לעיל ואינה חייבת בארנונה<sup>255</sup>. כמו כן, **רחוב פטור** מארנונה שכן אינו נכס כהגדרתו בפקודה.

## בנין

הגדרת בנין כוללת למעשה כל בנין או חלק ממנו. משמעות הגדרה זו הנה כי לכאורה, כל חלק מבנה, אשר המועצה מעוניינת לחייבו, ניתן לחייבו בארנונה.

הסיפא בהגדרת בנין: **"לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה"** עוררה מחלוקת במספר מקרים בעבר. המשמעות האפשרית אך הלא מקובלת הייתה שהעירייה יכולה לחייב שטח קרקע הצמוד למבנה כחלק מהמבנה ובתנאי שהמועצה קבעה מגבלת שטח, קרי, לחייב את הקרקע כבנין. המשמעות שנתקבלה בפסיקה הנה שאת השטח הצמוד לבנין והמשמש אותו אין לחייב כלל בארנונה (בתנאי

<sup>255</sup> לעומת זאת, ארנונה כללית ביהודה ושומרון המוטלת מכח תקנון המועצות המקומיות (יהודה והשומרון) תשמ"א-1981, נגבית גם עבור אדמת בנין ועתירות שונות שהוגשו לבית המשפט העליון כנגד חוקיות ארנונה זו, נדחו. ראה בג"ץ 5808/93 **חברה כלכלית לירושלים נ' מפקד כוחות צה"ל פ"ד מט(1)**, 89. וראה בג"ץ 6591/00 ובג"ץ 5336/00 (מאוחדים) **אשדר ואח' נ' שר האוצר ואח'** (לא פורסם) שנמחק לאחר שבית המשפט קבע כי: **"שאלת זכותן של העותרות להישמע בעתירות חדשות אינה טעונה הכרעה מלפנינו, ודי לה כי תידון בבוא העת אם וכאשר תוגשנה מטעם העותרות עתירות חדשות, לאור תוכנן ונסיבות הגשתן"** וראה בג"ץ 6352/02 **משה"ב נ' מ.מ. גבעת זאב** שם קבעה כב' השופטת דורנר שאין מקום להתערבות בית המשפט בסוגיה.



שהמועצה קבעה מגבלת שטח)<sup>256</sup>. אם העירייה לא קבעה את מגבלת השטח הרי שכל השטח מסביב לבנין יהא קרקע תפוסה או שלא יחויב כלל כפי שנקבע לבסוף בעניין **מוסרות**<sup>257</sup>. יש להבין כי מקורו של סעיף זה בעת שהוטלה ארנונת הרכוש אשר בוטלה כאמור בשנת 1968 ואז הייתה משמעות בהערכת שוויו של בנין לשטח הצמוד אליו<sup>258</sup> ואולם כיום אין למעשה משמעות לחיוב הקרקע הצמודה וכך לגבי דירות מגורים אין רשות מקומית הנוהגת לחייב גינות כ"קרקע תפוסה".

לא בכדי ישנה חשיבות רבה לשאלה האם נכס הנו "בנין" שהרי בכך תיקבע שאלת חיובו בארנונה. לשאלה זו מספר שאלות משנה ובהן: מהו בנין, מהי "תחילתו" של בנין (ממתי מחויב בנין בארנונה?) ומתי חדל בנין להיות "בנין" לצורך חיובו בארנונה?

בשאלת מהותו של בנין, הפסיקה לא התבססה על הגדרות חוק המקרקעין והפסיקה לעניין קיומו של בנין אלא נעשה שימוש בשני מבחנים: מבחן ה"שכל הישר" ובמבחן האכלוס (מועד כניסתו של אדם לתוך המבנה ותחילת השימוש בו) כמבחנים מכריעים לצרכי חיוב בארנונה.

כך למשל נבחן החיוב של תשתיות חברת החשמל ונקבע כי אין לראות בהם בנין<sup>259</sup>. מיכל תת קרקעי הטמון באדמה מתחת לתחנת דלק ומשמש כמאגר דלק לתחנה אינו מהווה "בנין" לצורך חיובו בארנונה<sup>260</sup>. לעומת זאת חיוב מיכלי דלק עצומים על פני הקרקע שגובהם 19 מטר מהווים בנין לצורך חיובם בארנונה<sup>261</sup>. כך גם מיכלים (סילו) ומגורות מהוות בנין לצורך חיובם בארנונה<sup>262</sup>. לא אחת השתמש בית המשפט במבחן לוואי למבחן השכל הישר והוא: האם אדם יכול להיכנס בקומה זקופה לתוך ה"מבנה"?<sup>263</sup> מאידך, כאשר נדונה שאלת סיווגה של תעלת המוביל הארצי המוחזקת על ידי חברת מקורות, נקבע שיש לחייבה כ"בנין" בשל היותה בנויה מבטון<sup>264</sup>.

<sup>256</sup> ע"ש 5268/99 חברת גני כרמל נ' מ.מ. זכרון יעקב תק-מח 2000(3), 666, עמ' 671

<sup>257</sup> עמ"י 1/01 חברת מוסרות בע"מ נ' מנהל הארנונה מ.א. עזתה תק-מח 2002(2), 25219

<sup>258</sup> בעבר נקבעה שומת הארנונה בגין נכס לפי שווי הנכס. הצמדת שטח הקרקע לנכס נועדה למנוע מרשויות מקומיות לפצל בין הקרקע לבניין וליצור שני נכסים שניתן לשום אותם בנפרד ובכך להגדיל את חיוב הארנונה. כאשר מנסים לנתח את הסיפא בשיטה הנוכחית לפיה החיוב הנו בש"ח למ"ר, נוצרת הסתירה שהוצגה לעיל ולפיכך בחרה הפסיקה בכיוון שנבחר לבסוף.

<sup>259</sup> ע"ש 56/66 חברת החשמל נ' עיריית ירושלים, פ"מ סג 28

<sup>260</sup> בג"ץ 162/69 פז חברת הנפט נ' עיריית הרצליה, פ"ד כג(2) 444.

<sup>261</sup> ע"ש 127/95 תשתיות נפט ואנרגיה נ' מ.מ. קרית טבעון, תק-מח 95(3), 790.

<sup>262</sup> ע"ש 682/87 טית בית בע"מ נ' עיריית פתח תקוה, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 331.

<sup>263</sup> בהתאם למבחן זה אובחנו המיכלים בעניין פז לעומת המיכלים בעניין תשתיות נפט לעיל.

<sup>264</sup> ת"א 600/99 מקורות נ' מ.מ. עילבון, תק-מח 2001(3), 6828.

זמניותו של מבנה, לא פוגמת במהותו כמבנה ולפיכך, גם מבנים זמניים (קרוונים) באתר בניה המשמשים את העובדים לשינה ואת הצוות כמשרדים חדר אוכל וכד' נקבע כי יש לחייבם בארנונה כמבנים<sup>265</sup>.

המלומד רוטטוביץ בספרו מפנה לעובדה שהמבחן העיקרי בו עושה הפסיקה שימוש הנו מבחן השכל הישר ואולם לדעתו יש לבחון דווקא את מבחן השימוש הכלכלי, קרי, בנין הוא כל מבנה שמופקת ממנו תועלת כלכלית או שבמצבו הפיזי ניתן להפיק ממנו תועלת כלכלית. עם זאת, סבור רוטטוביץ כי יש להבחין בין "בנין" לבין "מתקן", כגון אנטנה וכד' אשר לשיטתו האחרון אינו חייב בארנונה כבנין אלא לכל היותר כקרקע תפוסה<sup>266</sup>.

אני סבור כי שאלת מהותו של בניין צריכה להיחתך במישור הקרוב למבחן התועלת הכלכלית שהוצע על ידי רוטטוביץ בספרו. לדעתי, מבחן ההנאה הנו המבחן הראוי לשאלת קיומו של בנין, קרי, באם ישנו מבנה המקיים למחזיק בו הנאה משירותי הרשות המקומית, יש לחייבו בארנונה. לפיכך גם ניתן לקבל את חיובם של מיכלי הנפט של חברת תשתיות נפט בארנונה (ראה לעיל) שכן אלה תופסים שטח רב ונהנים בעקיפין משירותי הרשות המקומית כגון סלילת רחובות המובילים אל נכסי החברה, תשתית ניקוז המשרתת את הנכסים, ניקיון רחובות, תאורה ועוד. לעומת זאת, תעלת המוביל הארצי המוחזקת על ידי מקורות, אין לסווגה כבניין באשר אינה זוכה לשירותים כלשהם מהרשויות המקומיות בתחומן היא עוברת ובודרך כלל הנה עוברת בשטחים לא מיושבים<sup>267</sup>. כך גם מיכלי הדלק בתחנת הדלק אינם נזקקים לשירותים כלשהם הנבדלים מהשירותים להם נזקקת תחנת הדלק המשלמת ארנונה. כך גם בניין שטרם הושלם, כל עוד אינו נהנה משירותי הרשות, טרם חובר לתשתיות וטרם הושלמה בנייתו ליעוד לשמו נועד, אין מקום לחייבו בארנונה ובכך נעסוק להלן.

שאלת תחילתו של בנין אף היא נדונה בפסיקה לא אחת כאשר מועד תחילת הגדרת הבניין כ"בנין", משמעותה גם תחילת חיובו בארנונה. המבחן העיקרי שנקבע בפסיקה הנו המבחן הפונקציונאלי, קרי, האם המבנה ראוי לשימוש וכולל את כל התשתיות הנדרשות כגון חיבור מים, חשמל וכד'. לפיכך מבנה בהליכי הבניה אינו יכול להיות מחויב כבנין<sup>268</sup>. המבחן של קבלת טופס 4, קרי, אישור הרשות

<sup>265</sup> ע"א 276/98 ב.ס.ט. חברה לבניה נ' עיריית ראש העין, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 365.

<sup>266</sup> רוטטוביץ, "ארנונה עירונית", מהדורה חמישית, כרך ראשון, עמ' 322. בנקודה זו מן הראוי להפנות גם להחלטות מוזרות קמעא של מנהלי גביה ברשויות מקומיות שחייבו אנטנות שידור שונות כ"בנין" ואף הרחיבו וחייבו שטח קרקע עצום סביב האנטנות כשטח קרקע תפוסה בשל הקרינה היוצאת ממתקני השידור. כך למשל ע"ש 2581/99 סלקום ישראל נ' מנהל הארנונה מ.א. גדרות תק-מח 2001(3), 2088.

<sup>267</sup> ראה להלן בפרק על עקרון ההנאה

<sup>268</sup> ע"א 220/59 נכס ברח' גרוזנברג 8 נ' ועדת שומה ליד עיריית תל אביב פ"ד יג 1607, ע"ש 43/89 המועצה האזורית עומר נ' מנהל הארנונה, תק-מח 490(4), 58, ה"פ 181/98 ישראל זהבי נ' מ.מ. כפר שמריהו, ארנונה עירונית, פסקי דין כרך ד' עמ' 356.

המקומית שניתן לחבר את הבניין לתשתיות השונות משמש כמבחן פוזיטיבי לסיום הקמתו של בנין<sup>269</sup> ואולם אינו תמיד מבחן מחייב<sup>270</sup>. בפסיקה נקבע עוד כי מבחינת תכנון מס, יכול קבלן לבחור שלא לסיים את בניית המבנה על מנת לדחות את דחיית חיובו בארנונה<sup>271</sup>, עם זאת מן הראוי שיהא מדובר בפרטים מהותיים כגון אי חיבור חשמל, מים, כלים סניטאריים, ריצוף חסר וכד'<sup>272</sup>. במקרה אחר, כאשר תכנון המס הפך להתחמקות ממס קבע בית המשפט כי לא ניתן לפטור את הנכס מארנונה כאשר בנייתו הושלמה למעשה<sup>273</sup>. גם כאן כאמור מבחן ההנאה יכול לסייע בהבנת הרציונל שמאחרי הקביעה שנכס שבנייתו טרם הושלמה, אינו חייב בארנונה, שהרי נכס כאמור טרם זכה לשירותי הרשות.

## קרקע

כאמור לעיל קרקע תפוסה הנה: "כל קרקע בתחום המועצה שאינה אדמה חקלאית ומשתמשים ומחזיקים בה שלא ביחד עם בנין". המדובר אם כן בארבעה תנאים מצטברים: האחד, קרקע שאינה אדמה חקלאית. השני, קרקע שמחזיקים בה, השלישי, קרקע שמשמשים בה, הרביעי, החזקה והשימוש אינם יחד עם בנין.

מהי קרקע שאינה אדמה חקלאית ניתן ללמוד מהגדרת "קרקע חקלאית" שהובאה לעיל. משילוב התנאים השני והשלישי עולה כי אין די בעצם החזקה המשפטית לחיוב קרקע בארנונה. כך נקבע כי על מנת לחייב בגין קרקע תפוסה יש להראות שימוש בפועל מלבד חזקה משפטית<sup>274</sup>. עם זאת גידור

<sup>269</sup> ע"א 1141/99 פלסים חברה לפיתוח נ' מ.מ. מודיעין, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 413.

<sup>270</sup> ע"ש 5262/97 קלרה ברגמן נ' מנהל הארנונה בעיריית קרית ים, תק-מח (2)98, 408.

<sup>271</sup> ת"א 2105/96 מועצה מקומית נתיבות נ' מ.ל. השקעות ואשלד, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 119.

<sup>272</sup> ראה למשל ת"א 77083/92 עיריית רמת גן נ' מנחמי בוני מגדל דוד, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א', עמ' 830.

<sup>273</sup> ב"ש"א 592/02 אופיר כהן נ' עיריית חולון, תק-של (2)2002, 1272. בעניין זה דובר בדירה שלא אוכלסה מעולם ואינה מאוכלסת בעת מתן ההחלטה, שכן טרם הושלמה ומצבה לא אפשר אכלוס. אמנם הבניין בו מצויה הדירה קיבל טופס 4, ברם, הדירה עצמה טרם הושלמה, וטרם הותקנו בה או שטרם הסתיימה התקנתם של כיורים, ברזים, דלתות בחדרים, מטבח, צביעת הדירה, התקנת מפסקי חשמל, עבודות האלומיניום, וכן טרם הותקן מונה חשמל. למרות זאת בית המשפט דחה את הטענה שהדירה טרם הושלמה וקבע כי: "במצב העובדתי הנתון בו הבניין מאוכלס מזה למעלה משנתיים, והשלמת הדירה החסרה תלויה אך ורק ברצונו ובגחמותיו של המבקש שהינו שותף בחברה הקבלנית אשר נתנה את הבניין הרי שניתן לקבוע כי הבניה הסתיימה שכן למחזיק ישנה אפשרות פיזית, משפטית, ומעשית ליהנות מהתועלת הכלכלית של הדירה, אלא שהנתבע משיקוליו הוא העדיף שלא להשתמש בדירה למטרה כלשהיא, שכן הוא מיעד אותה לבנו, ומן הסתם החליט להשאיר את גימורה של הדירה לבנו על מנת שתאובזר בהתאם לטעמו האישי של הבן". עוד מאבחן בית המשפט מקרה זה מעניין מנחמי ועניין נתיבות בכך ששם דובר במבנים שיועדו להשכרה או למכירה כאשר האינטרס הכלכלי של בעליהם הינו לאכלסם במהירות האפשרית. כל עוד לא נמצאו שוכרים או רוכשים, הרי שהמחזיקים לא הגשימו את מטרת הבנייה, ולפיכך, נכוונתן של הרשויות לדחות את תחילת חיובם בארנונה עד לאכלוסם של אותם המבנים מהווה הקלה סבירה ומתקבלת על הדעת, על הקבלנים בוני הנכסים.

<sup>274</sup> ראה למשל בג"ץ 129/84 פרופיל חן נ' מ.א. יבנה פד"י לד(4) 414 שם נקבע כדלקמן: "יתרה מזו, שימוש בקרקע" חייב להתבטא בפעולה חיצונית, המעידה על ניצול כלשהו לצורך מסוים; ואילו יסוד כזה אינו דרוש לצורך "החזקה" (בענייננו אין המדובר בחזקה נוגדת, שיש לה כללים משלה). הבעלים אינו חייב לנקוט אקט מסוים על-מנת להבליט את חזקתו בקרקע, מה שאין כן כאשר המדובר ב"שימוש" באותה הקרקע. בהבדל זה שבין שני המונחים נעוץ, לדעתי, הקושי ללמוד את ההיקף המוצע. ואכן, בהעדר ביטוי מוחשי לפעולת "השימוש" בחלקה, ולאור ההודאה מטעם המועצה, שלפיה אין העותרות מחזיקות וגם לא משתמשות בחלקה, נשללת האפשרות להחיל את ההגדרה "קרקע תפוסה" על החלקה נושא דיוננו"

הקרקע כשלעצמו אינו בהכרח מצביע על שימוש כלכלי המוביל לחיוב הקרקע בארנונה.<sup>275</sup> קרקע תפוסה יכולה להיות קרקע המשמשת כגינה לעסק (גינה למגורים אינה מחויבת בארנונה באף רשות מקומית), שטחי חניה, שטחי אחסון של מפעל כד'.

לגבי התנאי הרביעי של "לא יחד עם בנין", משמעותו היא ששטח קרקע המשמש באופן אינטגרלי כחלק מבנין יסווג כבנין ולא כ"קרקע" (כמוסבר לעיל לגבי הסיפא להגדרת בנין). כלומר, לקרקע תפוסה צריך להיות שימוש עצמאי ונפרד מהשימוש בבנין.

### אדמת בנין

אדמת בנין אינה מחויבת בארנונה, קרי, לא מוטל עליה חיוב שכן לא מופקת ממנה כל תועלת כלכלית ממשית.<sup>276</sup>

### רחוב

ראינו אם כן כי הנכסים החייבים בארנונה הנם בנינים וקרקעות בתחום העירייה, תפוסים או פנויים ציבוריים או פרטיים, למעט רחוב. במהלך השנים נעשו ניסיונות של נישומים שונים לטעון לפטור מארנונה של "רחוב" המוחזק על ידיהם,<sup>277</sup> ואולם עד לאחרונה הייתה סוגיה זו צדדית ואזוטרתית קמעא בפסיקת הארנונה. בשנת 2003, עם פתיחתו לנסיעה של כביש חוצה ישראל, עלתה במלוא עוצמתה סוגיית חיובו של כביש בארנונה כללית, במחלוקת שנתגלעה בין מספר רשויות מקומיות שהכביש עובר בתחומן לבין חברת דרך ארץ, שהקימה את הכביש בשיטת B.O.T וכיום מתפעלת אותו. רשויות אלה החלו לחייב את הכביש בארנונה בסיווג "קרקע תפוסה" בטענה שמדובר בנכס מניב אשר אינו יכול להוות "רחוב". חברת דרך ארץ הגישה לבית המשפט לעניינים מנהליים, עתירה מנהלית<sup>278</sup> ובה טענה כל טענה אפשרית כנגד החיוב. במקביל ולמען הזהירות, רתמה החברה לצידה את משרד התחבורה, משרד האוצר ומשרד הפנים על מנת שיפעלו לתיקון חקיקה שיבהיר את המצב המשפטי. להלן אבחן את המצב המשפטי בסוגיה זו ואנסה לבחון האם אכן חיוב הכביש בארנונה הנו ראוי.

<sup>275</sup> ע"א 276/98 ב.ס.ט חברה לבניה נ' עיריית ראש העין ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 365, ת.א. 3334/95 עיריית ראש העין נ' ב.ס.ט, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 575.

<sup>276</sup> למעט בתחום יהודה ושומרון שם נקבעה בחוק הראשי, צו המפקד הצבאי ביו"ש, הסמכות לגבות ארנונה מאדמת בנין.

<sup>277</sup> בעיקר אגודה שיתופית אגד שניסתה לטעון לא אחת כי המעברים והכבישים בתחנות אוטובוסים מרכזיות הנם "רחוב" כהגדרתו בפקודת העיריות ולכן לא חייבים בארנונה.

<sup>278</sup> עתי"מ 1451/03 דרך ארץ הייוויז ואח' נ' מועצה אזורית זרום השרון ואח' (לא פורסם). העתירה הסתיימה בביטול החיוב לאחר תיקון חוק בנושא, ראה הרישה להגדרת רחוב לעיל שנוספה בשנת 2004 בתחולה רטרואקטיבית מתחילת שנת המס 2003.

ראשית, כאמור, מהגדרת רחוב בפקודת העיריות ניתן ללמוד כי רחוב כולל מסלול נסיעה והסעת נוסעים בהיקף רחב לרבות מסילות רכבת. בפקודת הפרשנות הוגדר רחוב כדלקמן:

**"רחוב או דרך" - לרבות כביש, שדרה, סמטה, משעול לרוכבים או לרגלים, כיכר, חצר, טיילת, מבוי מפלש וכל מקום פתוח שהציבור משתמש בו או נוהג לעבור בו, או שהציבור נכנס אליו או רשאי להיכנס אליו."**

הגדרת רחוב בפקודת הפרשנות נדונה לא אחת בפסיקה ובעיקר בשל הדיבור **"וכל מקום פתוח שהציבור משתמש בו או נוהג לעבור בו"**, אשר נישומים ניסו להשתמש בו כדי להחילו על שטחים המוחזקים על ידם. כך בעניין **דשנים**<sup>279</sup>, שם התעוררה השאלה מה דינם של שטחים המוחזקים על ידי מפעל דשנים, חלקם כבישים סלולים וחלקם דרכי כורכר, הנמצאים בתוך המפעל המגודר ואשר הכניסה אליהם מותרת אך ורק לעובדי המפעל ולמי שהותרה לו כניסה. קרי, לבעל המפעל שליטה על באי המפעל והמשתמשים בדרכים בתחומו. כב' הש' דב לויין דן בהגדרת רחוב וקבע כי הרחובות בתחום מפעל העותרת אינם חייבים בארנונה מכיוון שהציבור הרחב משתמש בהם<sup>280</sup>. עם זאת ציין כב' הש' לויין באוביטר, כי הוא נוטה לפרשנות לפיה הגדרת רחוב מתייחסת לרחוב ציבורי בלבד ולא לרחוב "פרטי" שאחרת ינסו מחזיקי קרקעות להתחמק מתשלום מס על ידי התוויות דרכים פיקטיביות בשטחם.

גם בפסיקת בתי המשפט המחוזיים נקבע, לא אחת, כי משניתנה רשות (ואפילו רשות מבוקרת) לכניסה לרחוב לציבור מסוים, אזי עסקינן ברחוב ציבורי שאינו בר חיוב בארנונה. בתי המשפט סירבו להכיר בשטח כ"רחוב" באותם מקרים בהם היה ברור להם כי לא מתקיים השימוש ברחוב למעבר של כלי רכב ואנשים<sup>281</sup>.

<sup>279</sup> בג"צ 764/88 **דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' קרית אתא**, פ"ד מו (1) 793.

<sup>280</sup> כך נקבע על ידי כב' הש' לויין **"סוגיה זו מורכבת איפוא ופנים לה לכאן ולכאן**, [הסוגיה היא האם הפטור הנו גם לרחוב פרטי ולא רק ציבורי] **בעדיפות למסקנה שהצבעתי עליה. אולם לדעתי פטורים אנו להכריע בסוגיה זו במקרה דנן, שכן ברחובות ובדרכים שבשטחי העותרת עוברים ומשתמשים רבים, עובדיה, ספקיה, לקוחותיה והמבקשים לבוא בשעריה בהיתר. מדובר בפועל במספר רב של אנשים הנמנים עם הציבור הרחב. במקרה כזה יכללו שטחים אלה בגדרה של "דרך ציבורית"**, הגם שהמעבר בה מבוקר ומותנה בקבלת אישור. אולם בימינו דרכים רבות מבוקרות בדרך זו אם מטעמי בטחון ואם מטעמים אחרים. מכאן שהעותרת זכאית לפטור מארנונה בגין שטחים אלה."

<sup>281</sup> כך למשל בעניין **אגד חדרה** (ע"ש 318/94 **אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בישראל נ' מנהל הארנונה בעירית חדרה**, פורסם בספר ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב', עמ' 246), חויבה אגד בארנונה בגין שני קטעי רחובות בהם הוצב תמרור המונע כניסה לרכב פרטי והכניסה אליהם הותרה לרכבי אגד בלבד. כב' השופט ביין הסתמך על האבחנה שהוצגה בעניין דשנים בין כביש "ציבורי" לכביש "פרטי" וקבע כי יש להבחין בין כבישים המשמשים את המערכת בלבד לבין כבישים המשמשים ציבוריים נוספים.

בעניין **אגד דימונה** (ע"ש 28/90 **אגד אגודה שיתופית בע"מ נ' עירית דימונה ואח'**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א', עמ' 393, ביקשה אגד שלא לחייב את שטחי המעברים בתוך התחנה המרכזית בדימונה מארנונה בשל היותם רחוב. כב' השופט גרוניס דחה את טענותיה של אגד בהסתמך על העובדה שמדובר בשטחים מקורים שאינם משמשים למעבר כלי רכב ואנשים. בכך הביע דעתו כבוד השופט כי השימוש ברחוב למעבר של כלי רכב ואנשים הוא הנותן, והוא המייחד רחוב (שאינו בר חיוב בארנונה) משטחים אחרים הפתוחים לציבור.

את הכיוון הנכון בדרכנו להכרעה נמצא בהלכה חשובה אחרת בנושא רחוב, שבחנה את הסוגיה מכיוון מעט שונה. בעניין **מליסרון**<sup>282</sup>, גם כאן בשאלת המעברים בקניון, בחנה כב' הש' דורנר, את התכלית שעמדה ביסוד הוראת החוק, המוציאה מחזיק "רחוב" מגדר החייבים בתשלום ארנונה. בהתאם לכך קבעה השופטת כי שחרור רחוב מתשלום ארנונה מוצדק שכן כלל הנישומים נהנים מן השימוש ברחוב לא פחות מן המחזיקים בו. כך גם הבהירה הש' דורנר את **עקרון ההנאה כבסיס לחיוב בארנונה** וכדברי כב' הש' דורנר:

**"ההצדקה להטלת החיוב העקרוני לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בהחזקתם. ראו נמדר, שם בע' 403-404. כך, הרשות המקומית מספקת שירותים של פינוי אשפה, ניקוי השטח שסביב הנכס, הארתו, ניקוז ושירותי תשתית נוספים. ראו ע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקה, פ"ד מו(4) 778 (להלן: ע"א חברת מצות ישראל בע"מ), בע' 785. הנאת הנישומים מן הנכס שבו הם מחזיקים כרוכה ומותנית אפוא בהנאתם משירותיה של הרשות המקומית. הדעת נותנת, כי מקום שמחזיקי נכס נהנים משירותים אלו, ראוי כי ישתתפו במימון עלותם."**

אם ננקוט בגישה זו נראה כי כביש חוצה ישראל אינו זוכה לכל שירות מהרשות המקומית. כל השירותים בעלי האופי המוניציפאלי, אשר בכביש רגיל מסופקים על ידי הרשות המקומית, לרבות תחזוקה, ניקיון, תיקון, שילוט, תאורה, גינון, ניקוז וכד', נעשים על ידי חברת דרך ארץ בלבד. לפיכך בהתאם להלכת מליסרון, מכיוון שהכביש אינו זוכה לכל טובת הנאה ולו עקיפה בלבד, מן הרשות המקומית, אין לחייב את הכביש בארנונה<sup>283</sup>.

בעניין **אלקניית** (ה"פ 782/93 **אלקניית פיתוח בע"מ נ' עיריית נתניה** פורסם בארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב', עמ' 138), סירב כבוד השופט גורן לראות בשטחי המעברים בקניון במתאימים להגדרת "רחוב" בשל השוני המהותי בגודל השטחים לעומת הלכת דשנים.

בעניין **פוליאורטון** (עמ"נ 202/02 **פוליאורטון בע"מ נ' עיריית חיפה**, תק-מח 2002(2), 11064) נבחנה שאלת סיווגו של כביש המשמש שני מפעלים צמודים ועל כך אמר כב' הש' דר כי המדובר בשטח פרטי שמשמש אך ורק לכניסה למפעלים וליציאה מהם וכי בכניסה ניצב מחסום אוטומטי. בהסתמך על כך נקבע שאין המדובר ברחוב. מפסקי דין מחוזיים אלה רואים בביור כי אמרת האגב של כב' הש' לויין בעניין דשנים (הקביעה שהגדרת רחוב מתייחסת בעיקר לרחוב ציבורי וספק אם כוללת גם רחוב פרטי) מתייחסת רק למקרים ייחודיים שנגעו לדרך פרטית או לשטחים פרטיים, קטנים בשטחם, שהכניסה אליהם הוגבלה בתמרוך או במחסום. ספק אם שטחים עצומים כשטחי כביש חוצה ישראל הפתוחים לציבור הרחב ומשרתים ציבור רחב ובלתי מסוים ושמתרתו וייעודו כמעבר של כלי רכב ואנשים – הנו בגדר החרג שנקבע בפסיקה.

<sup>282</sup> ע"א 9368/96 **מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק**, פ"ד נה(1) 156

<sup>283</sup> ניתן לתקוף את הסוגיה גם מכיוון אחר לגמרי: ההבדל היחיד בין כביש חוצה ישראל ככביש אגרה לכל כביש אחר עורקי במדינה הנו אך בשיטת המימון. ישנם כבישים בין-עירוניים שנסללים על ידי מע"צ ומימונם בכספי משלם המיסים, ישנם כבישים עירוניים שנסללים על ידי הרשויות המקומיות ומימונם מכספי תושבי העיר במסגרת היטלי סלילה וישנו כביש האגרה שמימונו כמתחייב משיטת B.O.T (Build, Operate, Transfer) – הקמה, הפעלה והשבה) מכספי היזם הפרטי, הבנקים בישראל והמלווים בחו"ל כאשר היזם מחזיר השקעתו מהאגרה הנגבית מהנוסעים בכביש. דרך המימון לבניית הנכס (או סלילת כביש במקרה דנן) אינה יכולה לשנות את אופיו של הנכס לצורך חיובו בארנונה. אלה גם אלה כבישים הם, "רחוב" כלשון פקודת העיריות ואינם חייבים בארנונה.

## קריטריונים לחיוב

לאחר שהבהרנו אילו נכסים חייבים בארנונה יש לבחון את השאלה כיצד יש לחייבם ובהתאם לאילו קריטריונים. כקבוע בסעיף 8(א) אנו רואים כי: **"הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס"**.

**יחידת שטח** נקבעה בתקנות ההסדרים כמטר רבוע<sup>284</sup>. בהתאם לכך הותאמו צווי הארנונה של הרשויות המקומיות לחיוב לפי יחידות שטח של מ"ר. כך למשל חיוב דירות מגורים שנעשה בעבר לפי מספר חדרים שונה לחיוב למ"ר. בתי זיקוק לנפט בתחום נמל אשדוד שחויבו לפי מספר המתקנים הקיימים שונה חיובם לחיוב למ"ר. בארות מים של מקורות בבאר טוביה שחויבו לפי מספר הבארות, שונה חיובם לחיוב לפי מ"ר.

מטרה זו של חיוב בהתאם ליחידת שטח אחידה נועדה ליצור אחידות בחיוב בארנונה בין הרשויות המקומיות השונות ואולם ממספר מקרים שנדונו בפסיקה נלמד כי ישנן רשויות שלא הזדרזו להתאים את חיובי הארנונה שלהם לקבוע בתקנות. כך למשל **בעיריית חיפה** היה חיוב לפי מדרגות שטחים, חיוב ל-15 מ"ר ראשונים, חיוב לקבוצת שטח נוספת וכד'. שיטה זו הפסיקה לאחר תביעה ייצוגית כנגד העירייה שהביאה לחיוב תקין למ"ר<sup>285</sup>. כך **עיריית ירושלים** עד לשנת המס 2002 חייבה "קרקע תפוסה" ביחידות של 20 מ"ר או חלק מהן". לפיכך כאשר שטח הקרקע אינו מתחלק ל-20 מ"ר בדיוק, נותרת יתרת שטח (1-19 מ"ר) המחויבת כיחידה של 20 מ"ר למרות שמדובר בשטח מדומה. גם כאן בעקבות תביעה ייצוגית שהוגשה כנגד העירייה תוקן המצב החל משנת המס 2003 כך שהחיוב יהא לכל מ"ר<sup>286</sup>. מקרה נוסף הנו **בעיריית חולון** שם ישנו לגבי חלק מהסיווגים (מגורים, תעשייה ועסקים) חיוב נפרד למ"ר הראשון, גבוה יותר מהתעריף המרבי הקבוע בתקנות ההסדרים וחיוב אחר לכל מ"ר ביתרת השטח<sup>287</sup>. לכאורה ממוצע החיוב אינו גבוה מהמותר בהתאם לחוק ואולם מכיוון שהחיוב אמור להיות לפי יחידת שטח של מ"ר הרי שהחיוב למ"ר הראשון חייב אף הוא לעמוד בהוראות התקנות. כנגד

<sup>284</sup> ראה תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1993), התשנ"ג-1993. אין בכך משום "מהפכה" שכן מרבית הרשויות המקומיות עברו כבר שנים קודם לחיוב לפי מ"ר. ממחקר שנערך עבור משרד הפנים ומרכז השלטון המקומי על ידי מרטנס הופמן יועצים, **"שטח הדירה כבסיס לארנונה למגורים"** 1983 עלה כי בשנת 1983, 114 מתוך 147 רשויות מקומיות חישבו את הארנונה על פי שטח. ברם מחצית מן העיריות, שבהן מרכז עיקר פוטנציאל הארנונה, עדיין הטילו בשנה זו את המס על בסיס מס' חדרים ביחידת דור. במחקר נבחנו שיטות המדידה השונות ל"נטו" ו"ברוטו" והוצעו הצעות להנחיות למעבר כל הרשויות המקומיות לשיטת מדידה אחידה לפי שטח הדירה במ"ר.

<sup>285</sup> כך למשל נקבעו בצו הארנונה של עיריית חיפה עד לשנת 2001 לסיווג תעשייה, מדרגות של עד 10 מ"ר בסכום אחיד, 11 עד 15 מ"ר בסכום נוסף, 16 עד 20 מ"ר בסכום נוסף וכך הלאה מאופן מדורג. בצו הארנונה לשנת 2002 החיוב הנו לכל מ"ר כאשר ישנן שתי מדרגות: עד 40 מ"ר ומעל 40 מ"ר, כשהתעריף למ"ר מעל 40 מ"ר הנו נמוך יותר.

<sup>286</sup> ת"א 6045/02 (בש"א 4791/01) **מוסד ארתור נ' עיריית ירושלים** (לא פורסם).

<sup>287</sup> כך למשל נקבעו בצו לשנת 2002:

**"4. תעשייה ומלאכה"**

**ארנונה כללית על מבנים המשמשים לתעשייה ולמלאכה וכל מבנה שאינו נזכר בסעיפים 2, 3, 7, 8**  
4.1 מבנים המשמשים לתעשייה ומלאכה, מוסכים, נגריות, מסגריות ובתי חומרה 151.56 ₪ למ"ר הראשון לשנה. לכל מ"ר 93.07 ₪."

העירייה הוגשה תביעה ייצוגית, אשר נמחקה לאור הלכה חדשה בנושא תביעות ייצוגיות מכוח תקנה 29 לתקנות סדר הדין האזרחי, אשר בה נדון להלן.

למרות הניסיון ליצור אחידות בשיטת החיוב הרי שמניסיון השנים עולה כי הרשויות המקומיות נבדלות במספר שיטות לחיוב בארנונה<sup>288</sup>: הראשונה שיטת **ברוטו-ברוטו** לפיה נמדד שטח נכס על פי התכסית, קרי, בהתאם לשטח הברוטו של הנכס לרבות הקירות החיצוניים ולרבות חלק יחסי בשטחים משותפים, חדרי מדרגות, מרתפים, מחסנים וכו'. שיטת **נטו-נטו** לפיה נמדד שטח הנכס בהתאם לשטח הנכס הפנימי, ללא שטחים משותפים, ללא קירות פנימיים וללא קירות חיצוניים. שיטת **ברוטו** לפיה נמדד שטח הנכס בהתאם לשטח הנכס החיצוני אך ללא שטחים משותפים שאינם בחזקת משתמש מסוים. שיטת **נטו** לפיה נמדד שטח הנכס ללא שטחים משותפים וללא שטח קירות חיצוניים, אך עם קירות פנימיים<sup>289</sup>.

רשויות שונות דבקו במהלך השנים בשיטות שונות הנהוגות בתחומן מאז ומתמיד (כאשר כזכור, החלפת שיטה, תחייב קבלת אישור חריג מן השרים ואולם טרם נתקלתי ברשות ששינתה את שיטת המדידה שלה באופן זה). סקירת ספר צווי הארנונה של הרשויות השונות<sup>290</sup> מראה את מגוון השיטות כאמור ואין זה המקום להציגן.

**סיווגו של נכס**, לאחר חקיקת חוק ההסדרים מוגבל לשלושת הקריטריונים המובאים לעיל (סוג נכס, שימושו, ומיקומו) כאשר הקריטריון המרכזי נקבע על ידי השרים כקריטריון **השימוש בפועל**<sup>291</sup> ויחד עם זה **סוג** הנכס ומקומו בתחום הרשות.

ומה משמעותו של הדיבור "השימוש בפועל" בנכס? ניתן לבחון את המחלוקת שנים בין הרשויות המקומיות לבין הבנקים. כבר בשנות ה-70 עתרו הבנקים לבית המשפט העליון בטענה שהרשויות המקומיות העלו את שיעורי הארנונה של הבנקים באחוזים רבים במהלך השנים עד שהפכו לסיווג ה"יקר" ביותר בצווי הארנונה. כך גם טענו הבנקים כי יש לסווג נכסים שונים שלהם בסיווגים שונים וכך מחסן של בנק, שאינו צמוד לבנק, צריך להיות מסווג כמחסן. כך משרדי ההנהלה של הבנקים צריכים להיות מסווגים כמשרדים ולא בסיווג "בנק".

<sup>288</sup> בשנת 2001 הוקמה ועדה משותפת למשרדי הפנים והאוצר ולמרכז השלטון המקומי במטרה לקבוע שיטת מדידה אחידה בכל הארץ ואולם עבודת הוועדה הוקפאה בטרם נסתיימו דיוניה. בחודש יולי 2003 יצא מכרז משרד הפנים לבדיקת השיטה הרצויה במדידת ארנונה לטובת הרשויות והתושבים. ראה כתבה בעיתון גלובס מיום 4.8.03 ("עיריות גובות מיליוני שקלים עודפים בשנה בשל מדידת שטחים לא נכונה") וראה אתר משרד הפנים באינטרנט.

<sup>289</sup> ראה למשל דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 51'ב' לשנת הכספים 2000 ולחשבונות שנת הכספים 1999 עמ' 595. <sup>290</sup> מדי שנה, בסוף השנה, מוציא מרכז השלטון המקומי ספר בן שני כרכים ובו ריכוז צווי הארנונה של הרשויות המקומיות ברחבי הארץ. כמו כן כמובן ניתן להשיג את צווי הארנונה במשרדי הרשות המקומית.

<sup>291</sup> בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1993), התשנ"ג-1993 ובתקנות שהותקנו בכל שנה לאחר מכן, קבעו השרים בתקנה 13(1) לתקנות כדלקמן: "בנין" – לכל מטר רבוע, בהתחשב עם **סוג הבנין, שימושו והמקום שבו הוא נמצא**



בעניין ירדניה<sup>292</sup> נדון סעיף 275 לפקודת העריות בנוסחו לפני שבוטל, שקבע כי "שיעורי הארנונה יכולים להיות שונים לגבי סוגים שונים של נכסים או חלקים שונים של תחום העירייה, ומודרגים לפי שימוש של הנכסים". עם זאת, בית המשפט קבע שאין להתחמק מלקרוא דברים בשמם הנכון. לא ניתן להבחין הבחנה עיונית בין מהות השימוש בנכס לבין מיהות המשתמש בו, כי השניים דבקים זה בזה ובמקרה של הבנקים דנן, קבעו העריות שיעורי מס מוגדלים בשל שיקולים כלכליים של רווחיות עסקיהם של הבנקים. בית המשפט קובע כי אין להירתע ממסקנה זו. אין מדובר במס הכנסה נוסף במובן הרגיל של מונח זה, כי אין העריות מתימרות למדוד את הארנונה כמידת ההכנסה הממשית של כל בנק או כל מבטח בפני עצמו. אילו עשו כך, היה ניתן לומר שבזה הן חורגות מסמכותם, כי סמכות כזאת אינדיבידואליזציה של הארנונה לא ניתנה להן בפקודת העריות.

עוד מוסיף בית המשפט בעניין ירדניה כי "מי כאבות העיר, שבתוך עריהם הם יושבים, יודעים איזה ענף מסוגל לשאת נטל כבד יותר של הארנונה מאחרים? אין לראות בזה הפליה אסורה, אלא דירוג מוצדק על-פי נתונים שהם עצמם שונים זה מזה, על מנת להשיג את המטרה הסוציאלית של חלוקת הנטל לפי מידת היכולת".

באשר לשאלת סיווג חלק מנכס בסיווג העיקרי של הנכס כולו, בעניין ירדניה, החזיק בנק לאומי מחסן השוכן בבנין ישן המרוחק מהנכס העיקרי ובו ארכיב של מסמכים ישנים. הבנק טען שאין זה צודק שגם על שטח המחסן תוטל הארנונה הגבוהה שהעירייה מבקשת לגבות על משרדיו של הבנק הפתוחים לקהל לקוחותיו. העירייה למעשה הסכימה שישנה בעייתיות עם העובדה והודיעה שהעירייה תשקול הטלת ארנונה בשיעור נמוך יותר על מחסני בנקים. ברם, בית המשפט קבע שמבחינה משפטית אין בכך קושי עקרוני ומאחר שקנה המידה נקבע על-פי מהות העסק ורווחיותו וקנה מידה זה נמצא סביר, הרי שהעסק הוא אחד ויכולתו נמדדת לפי רמתו הכלכלית הכוללת. משום כך מותר היה להטיל שיעור ארנונה שווה על סניפיהם של העותרים, ללא הבדל האזור שבו מצוי סניף זה או אחר, ומותר היה להטיל אותו שיעור גבוה גם על שטח המחסן הנלווה אל העסק והוא משרת אותו.

בעניין בנק דיסקונט<sup>293</sup> ניסו הבנקים לתקוף את הנושא מכיוון אחר וטענו לחוסר סבירות בין תעריף הארנונה המוטלת על בנקים לבין זו המוטלת על יתר העסקים המשמשים למשרדים. ברם גם כאן קבע בית המשפט כי בכך כשלעצמו אין כדי להוכיח באופן ברור והחלטי, שאכן נפל עיוות מהותי. הפרש כאמור, בעמדו בגפו, אינו החלטי במשמעותו. המסקנה, כי הפרש הוא בלתי מוצדק, צריכה להיות בנויה על נתונים מורכבים ורחבים יותר. מבחינת סכום הארנונה האבסולוטי נראה שיש רשויות נוספות שבהן היחס הנו דומה וכן מדובר בביטוי למדיניות כללית אשר שינויה הנו בדרך חקיקתית ולא דרך

<sup>292</sup> בג"צ 345/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב פ"ד (לג), 113.

<sup>293</sup> בג"צ 397/84 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' עיריית גבעתיים פ"ד (לט), 13.

בית המשפט. כמו כן בית המשפט מפנה לאפשרות שהבנקים, הנדרשים לשלם פי עשרה מן הארנונה המוטלת על משרד רגיל, זוכים מאידך, להכנסה, שהיא פי עשרים או פי שלושים ממשרד רגיל.

במשך השנים בטרם חקיקת חוק ההסדרים נדמה שהיו שתי גישות בפסיקה. מצד אחד, בהתאם לסעיף 275 לפקודת העיריות קריטריון השימוש היה קריטריון הכרחי ואולם מצד שני קבעה הפסיקה מסלולים נוספים תחת עקרון שיקול הדעת הרחב של הרשויות המקומיות בהטלת ארנונה בתחומן. כך למשל הבנקים, כך גם הלכות שונות שאישרו סיווגים שונים בצווי ארנונה של רשויות מקומיות<sup>294</sup>.

עם חקיקת חוק ההסדרים שהובא לעיל החלו טענות חוזרות ונשנות של נישומים, כי קריטריון השימוש הפך לקריטריון עיקרי בסיווג נכסים ואין מקום עוד לקביעת סיווגים שאינם מבוססים על קריטריון זה. ניתן לראות בפסיקה התפתחות איטית המקבלת לבסוף באופן מוחלט טענה זו.

בעניין **הבורסה לניירות ערך**<sup>295</sup> דנה כב' השופטת הניה שטיין בסיווג שיחידה עירית תל אביב לבורסה לניירות ערך. לאחר בחינת טענות הצדדים והפסיקה שהביאה עירית תל אביב לתמיכה בטענה בדבר הסמכות הרחבה של הרשות המקומית בקביעת תעריפי הארנונה קובעת השופטת כדלקמן:

**"נראה, כי בטענתה זו של העירייה ובסימוכין שהיא מצאה לה, התעלמה העירייה מכך, כי סמכותה להטיל ארנונה אינה נובעת עוד מפקודת העיריות, אשר בה דנו כל פסקי הדין עליהם היא סומכת, וכי סמכותה, להטיל ארנונה ולקבוע את תעריפיה בתקופה הרלבנטית, נובעת מחוק ההסדרים. על פי סעיף 8(א) לחוק ההסדרים תחושב הארנונה "בהתאם לסוג הנכס, לשימוש ולמיקומו". וזאת בכפוף לאמור בסעיף 8(ב) לחוק. דהיינו, בהתאם לתקנות, שיתקינו שרי האוצר והפנים, בהן יקבעו "את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס, קביעת שימוש, מיקומו וסיווגו לעניין הטלת ארנונה כללית".**

גם אם נותרה לרשויות המקומיות סמכות "נרחבת" לקביעת ארנונה כללית (כפי שבתי המשפט קבעו לא אחת) הרי שזו מוגבלת, או מתוחמת, בתוואי אשר נקבע על ידי שרי הפנים והאוצר בתקנות

<sup>294</sup> ראה למשל בג"צ 547/84 עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת-ישי ו-2 אח', פ"ד (מ1), 113 שם העותרת הייתה בעלת מפעל בתחום שיפוטה של המועצה המקומית רמת-ישי. בשנת המס 1984/5 הטילה המועצה המקומית רמת-ישי ארנונה על מבני תעשייה ומלאכה ובהם מעל ל-50 עובדים בשיעור 3,000 שקלים למ"ר, בעוד ששיעורה לגבי מבני תעשייה ומלאכה עד 50 עובדים היה 800 שקלים בלבד. בית המשפט העליון קבע כי השימוש במבנים השונים לקביעת סיווגים מסור לשיקול-דעתה של הרשות המקומית. בידיה ההחלטה, על-פי איזה מבחן או מבחנים להטיל את הארנונה. בהתאם החליטה המועצה שהעותרת הנה משתמש גדול בנכס שבתחומה, שהיקף עיסוקו גדול והוא צורך שירותים רבים. לפיכך, קבעה המועצה חיוב בארנונה למ"ר על-פי מספר העובדים. בית המשפט קובע שאין בכך הפליה אסורה, אלא דירוג מוצדק על-פי נתונים שהם עצמם שונים זה מזה, על מנת להשיג את המטרה הסוציאלית של חלוקת הנטל לפי מידת היכולת. ראה גם בג"צ 456/83 אהובה ברוידא ואח' נ' עיריית רעננה פ"ד לח(1), 359, 359 ה.פ. 1894/97 הבורסה לניירות ערך בת"א בע"מ נגד עיריית ת"א יפו, דינים מחוזי ל"ב (3) 769.

ההסדרים במשק המדינה שהותקנו מכוח חוק ההסדרים מדי שנה ושנה (כלומר לפי שימוש, מקום וסוג נכס)<sup>296</sup>.

סיווג נכס בהתאם לקריטריון הרווחיות של מחזיק הנכס אשר הוכר כאמור בעניין **ירדניה**<sup>297</sup> לעניין בנקים וחברות ביטוח, יוחד לבנקים וחברות ביטוח כחריג לעקרון הסיווג הכללי המבוסס על קריטריון השימוש. ראה לעניין זה דברי כב' השופטת אופיר-תום<sup>298</sup>:

"בבג"צ 345/78, ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ. עירית תל אביב יפו, פ"ד לג (1) 113, 121, התייחס השופט (כתוארו אז) לנדוי, לדרך קביעתה של ארנונה, בקובעו לאחר דיון מעמיק, כי התעריף לארנונה נקבע על פי מהות העסק ורווחיותו. לכן, כך הסביר השופט, שם, אפשר להטיל שיעורי ארנונה שווים על סניפיו של בנק, מבלי התחשבות כלל באזור בו ממוקמים הם. כך גם באשר למחסן הנלווה לבנק ומשרת אותו.

האם ניתן להשליך מן האמור גם על ענייננו? רוצה לומר, האם ניתן לקבוע כי קנה המידה להטלת ארנונה על עסק, דינו להיקבע לפי מהות העסק, שיכולתו נמדדת לפי רמתו הכלכלית, בהתאם לגרסת המשיב? נראה לי כי קביעה זו, ככל שיפה היא למוסד בנקאי, אינה יפה לענייננו ואינה ברת יישום כאן."

עד כאן הכלל לעניין שיקול הדעת בסיווג נכסים וצמצומו מאז חוק ההסדרים. וכעת נפנה לשאלת סיווג חלק הנכס שנעשה בו שימוש שונה לעומת הנכס המרכזי וגם כאן ישנו כלל ויוצא מן הכלל. תחילת דרכנו תהא ביוצא מהכלל - בפסק הדין בעניין **ירדניה** כאמור נקבע כי סיווג מחסן של בנק יסווג, בהתחשב בקריטריון הרווחיות, כסיווג "בנקים". לגישה זו בא הקץ בבג"ץ **דשנים**<sup>299</sup> אשר קבע כי: "**השימוש שנעשה בנכס פלוני, אפילו הוא חלק ממתקן רב תכליתי הוא הקובע**".

כאן ראוי להעיר בנוגע לטעות שכיחה שאירעה בפסיקה מאוחרת ואשר רשויות מקומיות רבות הסתמכו בגינה על הלכת ירדניה גם לאחר הלכת דשנים: עניין **ירדניה** נזכר בפסק הדין **דשנים** תוך הסתמכות עליו לעניין שיקול הדעת הרחב של הרשות. ברם, לשאלת סיווגו של חלק נכס פלוני, באופן מפורש הפכה הלכת **דשנים** את הלכת **ירדניה**! וכך עוד נאמר בנושא בעניין **פרג'**<sup>300</sup> על ידי כב' השופט הומינר ז"ל:

<sup>296</sup> וראה לכך, בין השאר, ע"א 2765/98 **איגוד ערים איילון נ' מ.א. מודיעין** פ"ד נג(4) 78; ע"ש 146/98 **מנהלת הארנונה בראשל"צ נ' בנק הפועלים** תק-מח 2000(2), 14614.

<sup>297</sup> בג"ץ 345/78 **ירדניה נ' עירית תל אביב** פ"ד לג(1) 113.

<sup>298</sup> ע"ש (ת"א) 2744/96 **פז חברת נפט נ' עירית גבעתיים**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 141.

<sup>299</sup> בג"ץ 764/88 **דשנים וחומרים כימיים נ' עירית קרית אתא** מו(1) 793.

<sup>300</sup> ע"ש 944/93 **פרג' נ' עירית תל אביב** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 148. בפסק דין זה נבחנה שאלת סיווג של נכס ששילם כאולם צילום ובו מעבדה, אולם צילום ועוד שימושים שונים. בית המשפט קבע כי לאולפן הצילום

"שאלה זו של פיצול או איחוד סיווג שטחים תהא קלה לפתרון כאשר ברור לחלוטין כי אין זיקה בין תכלית יחידה אחת לתכלית יחידה סמוכה. זהו המצב כאשר בתוך מתקן תעשייתי ישנו אגף מכירות או חנות, או משרדים כפי שהיו בפס"ד דשנים...  
עקרון פיצול סיווג השטח לצורך הטלת ארנונה – על פי השימוש ביחידות השטח השונות – הוא הקובע, ועקרון זה יפה הן לשטח גדול והן לשטח קטן, הן לשטחים פתוחים והן ליחידות שטח בתוך מבנה – כבענייננו."

ועוד נאמר לגבי ההבדל מבנקים וחברות ביטוח:

"בפס"ד ירדניה ופס"ד מרכז הסליקה, המדובר היה בבנקים ובחברות ביטוח, וככל שהדבר נוגע לאלה, נפסק כי אין לסווגם על פי השימוש הספציפי של כל שטח ושטח, אלא שטחיהם יחויבו כמכלול – על פי סיווגם. על כן, סבורני כי אין ללמוד מפסקי דין אלו לענייננו, בו חל עיקרון פיצול הסיווג על פי השימוש בשטח הנדון לסיווג"

כברת דרך נוספת בהלכה המתרחקת מהלכת ירדניה נעשתה בעניין בנק הפועלים<sup>301</sup> שם קבע כב' נשיא בית המשפט המחוזי בתל אביב, הנשיא גורן, לעניין סיווג משרדי ההנהלה של בנקים בסיווג שונה מסיווג הבנק עצמו כדלקמן:

...חייב על פי השימוש הספציפי בנכס המדדים לקביעת סכומי הארנונה על - פי סעיף 8 לחוק ההסדרים הם: יחידת השטח של הנכס, סוג הנכס, השימוש שנעשה בו ומקומו של הנכס. מדדים אלה דומים בעיקרם למדדים שנקבעו בדין הקודם. טוען הבנק, כאמור, כי הקומה העליונה של הנכס משמשת כמשרדים של הנהלת אזור הדרום ולכן יש לחייב את הארנונה בתעריף של "משרדים". הבנק מתבסס בטענתו על פסק הדין שניתן בבג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' קרית אתא פ"ד מ"ו (1) עמ' 793...

מקובלת עלי גישתו של ב"כ הבנק. הנני סבור, כי אורגן שהוא בנק, מורכב מטבעו ממחלקות שונות, חלקן מיועדות לספק שירות ללקוחות וכפועל יוצא מקיימות מגע ישיר עם לקוחות, וחלקן, תפקידן הוא ניהול ופיקוח על מחלקות אחרות. הנני מוצא לנכון לאבחן בין המחלקות השונות כך שאלה שאינן מעורבים במתן שירותי בנק באופן ישיר ללקוחות, עניינן בעבודה משרדית טהורה.

צודק ב"כ הבנק לפיו, סעיף 8 לחוק ההסדרים קובע במפורש, כי הארנונה תחושב לפי השימוש שנעשה בנכס עצמו ולא על - פי השימוש שנעשה בנכסים אחרים בעלי זיקה כלשהי לנכס. סיווג

המעבדה שימושים נפרדים העומדים באופן עצמאי, ללא זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה ולכן יש לסווג כל יחידה בנפרד בהתאם לשימוש שנעשה בה.  
<sup>301</sup> ע"ש 146/98 מנהלת הארנונה בראש"ל צ"נ' בנק הפועלים תק-מח 2000(2), 14614.

**משרדי המנהלה כ"בנקים" הינה "השאלת" השימוש מסניפי הבנק, ואין בו כדי לתאר נכונה את השימוש האמיתי שנעשה בקומת המשרדים...**

אכן, עינינו הרואות סיווג נכס יעשה בהתאם לשימוש בו, ולשימוש בכל חלק נכס בנפרד. וראה גם לאחרונה פס"ד **אחוזת ראשונים**<sup>302</sup> שחיזק עקרונות אלה.

בשתי השאלות של שיקול דעת הרשות המקומית בקביעת סיווג ארנונה ובשאלת סיווג נכס רב תכליתי, ניתן היה להראות גם את האידך גיסא, גישת הרשויות המקומיות המסתמכות על הלכת ירדניה. ברם, לאחרונה הוכרעו סוגיות אלה על ידי בית המשפט העליון בעניין **בזק עפולה**<sup>303</sup> שם אימץ בית המשפט העליון את הגישה שהוצגה לעיל הגורסת כי חוק ההסדרים בא לצמצם את שיקול הדעת של הרשויות המקומיות. כך נקבע שם:

**"קביעת קריטריונים ברורים נדרשת לצורך הפעלת שיקול דעת על-ידי רשות סטטוטורית בהפעלת סמכויותיה. מקל וחומר שכך הוא כאשר מדובר בצו שעניינו הטלת מס. קביעת קריטריונים והפעלתם מאפשרת העברת ההחלטה -בענייננו הצו- תחת שבט הביקורת השיפוטית, במידה ונדרשת כזו. לשיטתי, משחוקק חוק ההסדרים הקובע בסעיף 8 כי הארנונה תוטל בהתאם לסוג הנכס, שימוש ומיקומו, מוטלת על הרשות המקומית חובה לפעול בהתאם להוראת המחוקק ולסווג את הנכסים בהתאם לסוגם, שימושם ומיקומם. הטעמים לכך נובעים הן מלשון הוראת סעיף 8, הן מתכלית ההוראה והן מן הרקע לחקיקת חוק ההסדרים. תכליתו של חוק ההסדרים היא צמצום שיקול הדעת הרחב, אותו הפעילו רשויות מקומיות בעבר וקביעת קריטריונים אחידים וברורים לשם מניעת שרירות ויצירת אחידות, ודאות, שוויון בין שווים והבחנה ראויה בין שונים. עם זאת נתונים מבחינים אלה**

<sup>302</sup> ע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים רובינשטיין נ' עיריית ראשון**, תק-על 2002(3), 1683. בעניין זה נדונה שאלת מרכז מגורים למבוגרים הכולל דירות מגורים, שטח מסחרי ואגף סיעודי מעל למגורים, הפתוח גם לקהל הרחב. בהתאם להסכם הדיירים עם בעלי הנכס, מנהלים הדיירים אורח חיים עצמאי לחלוטין. לכל דייר זכות שימוש כבר-רשות בדירה ובשטחים הציבוריים שנועדו לשימוש הדיירים (חדר אוכל, חדרי חוגים, בית כנסת, בריכת שחיה, מועדון ספורט, מרפאה וכד'). דירות המגורים מותאמות לדיירים עצמאיים תפקודית, בריאותית ונפשית ואלה משלמים דמי שימוש חודשיים עבור זכות השימוש בדירה ועבור סל שירותים בסיסי. דמי השימוש כוללים תשלום ארנונה הניתן לעדכון בהתאם לשינוי שיעור הארנונה החל על הדירה ועל החלק היחסי בשטחים המשותפים. הסמכות להפעיל ולתחזק שטחים ציבוריים אלה נתונה באופן בלעדי לבעלים. העותרים טענו כי יש לסווג את הנכס בסיווג "מגורים" ולא סיווג "בתי אבות" כקבוע בתקנות ההסדרים אשר החל משנת 1994 קובעות מפורשות כי סיווג "מגורים" יכלול גם בתי אבות. מעבר לעובדה שלא אחת נקבע ל"בתי אבות" תעריף יקר יותר, הרי שישנם שתי נקודות חשובות ומכריעות. ראשית קרקע הצמודה למבני מגורים אינה מחויבת כ"קרקע תפוסה" ואילו כאשר הסיווג הנו "בית אבות" ניתן לחייב את הקרקע כ"קרקע תפוסה". כמו כן, כאשר כל דייר נרשם כמחזיק הדירת מגוריו ומשלם הארנונה, הוא זכאי להנחות השונות הקבועות בתקנות ההסדרים (הנחה בארנונה) לקשישים, נכים, נפגעי איבה ועוד. בית המשפט העליון קבע באופן סופי ומוחלט כי יש לקבוע את הסיווג בהתאם לקריטריון השימוש. עם זאת קבע בית המשפט כי, נראה לכאורה שלא כל חלקיו של הנכס מהווים בהכרח חלקים נלווים למהות המרכזית של הנכס ולמימוש תכליתו כ"בית מגורים" ויש לבחון את הזיקה התכליתית בין היחידות השונות ליחידות המגורים. ראה גם בר"ם 5045/02 **מלק סלומון נ' מנהל הארנונה שלייד עיריית חדרה** תק-על 2003(2), 3603.

<sup>303</sup> ע"א 8588/00 **עיריית עפולה נ' בזק** תק-על 2003(1), 754. בעניין זה סיווגה עיריית עפולה את חברת בזק סיווג "חברה ממשלתית" ובזק טענה כי סיווג זה אינו חוקי שכן אינו מעיד על שימוש כלשהו אלא מתייחס למיהות המחזיק בנכס.

לפרשנות רחבה, כאשר מהותם של "סוג" ו"שימוש" מומחשים ברשימה המופיעה בתקנות שהותקנו על ידי השרים מתוקף תפקידם.

14. התקנות מכילות רשימה בה נעשה סיווג נכסים לקטגוריות שונות (12 במספר) שלכל אחת מהן נקבע תעריף שונה. תקנות אלה אינן מותקפות בענייננו, לפיכך ניתן לקבוע כי הסיווג בתקנות עונה על המבחנים שבחוק. כל אחד מסוגי הנכסים המסווגים בתקנות לצורך קביעת תעריף הארנונה, מגלם מאפיינים המיוחדים לאותו סוג כגון: מבני מגורים, משרדים, קרקע תפוסה וכיוצא באלה. בכך עונים הם על המדדים של "סוג" ו "שימוש" אשר נקבעו בחוק ההסדרים. משכך, נפתחת בפני הרשות המקומית, יריעה רחבה של אפשרויות סיווג במסגרת הסוגים שבתקנות, המצויים הם עצמם במסגרת המבחנים שבחוק. מכאן שעל-ידי הצמדות לקריטריונים שנקבעו בחוק ההסדרים, לא נשללת סמכות העירייה להפעיל את שיקול דעתה, לעניין סיווג נכסים בתחום שיפוטה לצורך קביעת ארנונה. עדיין נתון לעירייה שיקול דעת למלא בתוכן מדדים אלה, מעבר למשמעותם הלשונית הצרה. המחשה וביטוי לסוגי נכסים שונים במסגרת החוק הם הנכסים המנויים בתקנה 1 לתקנות. כל סוג במסגרת הסוגים השונים הקבועים בתקנות הוא לגיטימי. בנוסף לכך רשאית הרשות לקבוע את סכום הארנונה בין גבולות המקסימום והמינימום של התעריף הספציפי של כל סוג נכסים. כך נוצר איזון בין המגמה העומדת ביסוד הסדרת נושא הטלת הארנונה על-פי מבחנים קבועים וידועים ובין המגמה שלא לשלול מן העירייה את שיקול דעתה."

מכל האמור לעיל נלמד כי הפסיקה סתמה הגולל על הלכות שניתנו לפני חוק ההסדרים וכי שיקול דעת הרשות המקומית צומצם לקריטריונים הקבועים בחוק ההסדרים ובתקנות שהותקנו מכוחו. במסגרת קריטריונים אלה, השימוש בנכס, סוג הנכס ומיקומו בתחום הרשות המקומית, ניתנה לרשות המקומית הסמכות ליצור סיווגי משנה וכד' אולם שיקול הדעת של הרשות המקומית מצומצם לאמות המידה ולגבולות הסיווגים שנקבעו על ידי מחוקק המשנה<sup>304 305</sup>.

<sup>304</sup> לפני פסק הדין בעניין בזק עפולה ניתנו שני פסקי הדין של כבי' הש' גריל בעניין עמ"נ 435/01 **בנק ערבי ישראלי נ' נשר**, תק-מח 2003(1), 22514 ועמ"נ 436/01 **בנק הפועלים נ' חדרה** תק-מח 2003(1), 21777, אשר לכאורה "טורפים את הקלפים", מעלים גישה שונה לעומת פסק הדין של גורן בעניין ראשל"צ (לעיל ה"ש 301) וחוזר להלכות ישנות בנושא בנקים. פסק הדין בעניין בזק עפולה (לעיל ה"ש 303) לא התייחס מפורשות לעניין זה אולם הביא דווקא את פסק הדין של כבי' הש' גורן בעניין בנק הפועלים בראשל"צ כדוגמא להלכה הנכונה ולפיכך נראה שבעקיפין שולל פסקי דין אלה. עם זאת, גם אם שאלת סיווג משרדי בנקים ומחסניהם נוטה לכיוון גישה פסק דין "בזק עפולה", עדיין שאלת סיווג הבנקים בתעריף גבוה בהסתמך על רווחיותם נותרה כחריג לעקרון הסיווג לפי שימוש. סוגיה נוספת אשר נותרה למעשה כחריג היא שאלת סיווג "רשתות שיווק". רשתות שונות כגון "הום סנטר", "קו-אופ" וכד' טענו כי קביעת סיווג "רשתות שיווק" בתעריף גבוה יותר מאשר תעריף רגיל למסחר, מנוגד לחוק ולתקנות ההסדרים. בתי המשפט קבעו כי ניתן לראות ב"רשת שיווק" ביטוי לשאלת השימוש השונה מחנויות או בתי מסחר רגילים בשל גודל הנכס ומיקומו באזורי תעשייה בד"כ, מס' העובדים הרב וכד' ולפיכך הסיווג חוקי. ראה עמ"נ (נצרת) 107/02 **ריבוע כחול נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה** תק-מח 2003(2), 7181 וראה גם ה"פ (נצרת) 167/00 **הום סנטרס נ' עיריית עפולה** תק-מח 2001(1), 1354 (פסק הדין בעניין הריבוע הכחול ניתן לאחר פסק הדין בבית המשפט העליון ומתמודד עמו). לאחר קריאת פסקי דין אלה ניתן לתמוה מדוע התאמצו השופטים להשאיר את הסיווג על מקומו. מן הראוי היה לבטל סיווג זה המתייחס אל מיהות המחזיק בנכס ולא אל השימוש האמיתי בו. אילו היה מדובר בחנויות בעלות מאפיינים שונים, למשל חנויות באזור תעשייה מול חנויות במרכז העיר והיה נקבע לכל תת סיווג תעריף אחר, היה הדבר הגיוני ובמסגרת לשון תקנות ההסדרים. לא ברור לי מדוע יש להתיר סיווג "רשתות שיווק" המתייחס למחזיק הנכס ולא לשימוש הנעשה בו. מה גם שמדובר בסיווג אשר אינו נפוץ בארץ אלא מופיע בעיקר בצווי ארנונה של רשויות סמוכות בצפון כגון, כרמיאל, עפולה, טבריה, נצרת וכד'

לדעתי אם כן, סיווג נכס בארנונה צריך להיעשות אך ורק לפי השימוש בו (כאשר את תת הסיווג ניתן לקבוע לפי קריטריונים אחרים). על מנת למנוע מצבי ביניים בעייתיים יש לקבוע שדירות מגורים יסווג כולן באופן אחיד כ"דירת מגורים" ללא פיצול לחלקים. לפיכך חדר בדירה המשמש כמשרד לא יסווג כ"משרד" וחדר הכושר הדירתי לא יזכה לפטור כנכס המשמש לצרכי ספורט. עולה השאלה מדוע לא להכיר בחלק נכס כ"עסק" לצרכי ארנונה אם בעל העסק מנכה הוצאות ממס הכנסה למשל ואולם התחשבנויות אלה מצריכות שיתוף מידע עם רשויות המס ובדיקות מרובות. נראה כי מיעוט המקרים אינו מצדיק בדיקות נרחבות אלה וניתן מאידך לפצות על "מעשי תרמית" קטנים אלה שבשוליים על ידי העלאת שיעור הארנונה באלפית האחוז לכל דירות המגורים בתחום הרשות.

בהתאם לאותו עיקרון יש לבחון האם נכס המשמש לעסק ניתן לראותו כיחידה אחת ולסווגו בהתאם למבחן העיקר והטפל. לפיכך מחסן הצמוד לעסק ומשמש אותו יסווג כחלק מהעסק. מאידך, מחסן של בנק או מפעל שאינו מצוי בסמוך ועומד בפני עצמו, יסווג כמחסן. כך גם משרדי הנהלת בנק יסווג כמשרדים בעוד שמשרד מנהל הסניף המצוי בתוך הסניף המקומי, יסווג בסיווג בנק כחלק מהנכס.

את המבחן הנכון לדעתי ניתן לכנות "מבחן השימוש האינטגרלי בחלק נכס". קרי, מציאת השימוש העיקרי של נכס וקביעת הסיווג לנכס בהתאם לו. יתר חלקי הנכס יסווגו בהתאם: באם מדובר בחלק נכס המשמש לאותה מטרה עיקרית או המשרתת אתה, יסווג בסיווג הנכס העיקרי. אם מדובר בחלק נכס המשמש מטרה אחרת ו/או עצמאית, העומדת בפני עצמה, יסווג בהתאם לשימוש בנכס.

לפי מבחן זה בית ספר לרבות חדרי הלימוד, המשרדים, אולם הספורט וכד' יסווגו כ"בית ספר" (בארנונה נמוכה יחסית לעסק מסחרי). דירות מגורים יסווגו כדירה על כל חלקיה וחדריה כל עוד השימוש העיקרי בה הוא למגורים. חנות תסווג כחנות ומשרד כמשרד בעוד שבבניין משרדים קומות החניונים יסווגו כחניון. בנק יסווג כבנק לרבות המשרדים בתוכו ומאידך אם כל משרדי הנהלת הבנק ירוכזו בבניין נפרד מסניף הבנק הם יסווגו כ"משרדים". מפעל לייצור פחיות שימורים יסווג כ"תעשייה". באם חלק מרכזי בו ישמש לאחסון התוצרת יסווג חלק זה כ"מחסן" ובלבד שמדובר בשימוש נפרד שאינו טפל לשימוש העיקרי. כך הלאה ניתן למצוא דוגמאות שונות ובהן העיקרון האמור מיושם, סיווג בהתאם למבחן השימוש העיקרי בנכס ובאופן חריג, במקרים בהם משמש חלק מהנכס לפעילות נפרדת ובלתי תלויה, ניתן לפצל את השימוש בחלקי הנכס.

<sup>305</sup> בתקנות ההסדרים נקבעו מספר "סיווגי אב". בתחילה בשנת 1993 נקבעו סך הכל מספר "סיווגי אב" בודדים ובמהלך השנים נוספו לאלה עוד ועוד עד שכיום מספר הסיווגים עומד על 11 סיווגים וסיווג שיורי. ברם בצווי הארנונה של הרשויות המקומיות ישנו מספר גדול בהרבה של סיווגים. חלקם מבוססים על סיווגי האב וחלקם מקוריים וייחודיים לרשויות מסוימות.

**פרק 10 : תקיפת חיוב בארנונה - סמכויות**

לתקיפת הארנונה הכללית נוצרו במהלך השנים מספר דרכים בהתאם לעילות התקיפה ובהתאם לסעד המבוקש. ריבוי מסלולים אלה גורם לא אחת, להליכים שלמים ובזבוז זמן שיפוטי בשאלת הסמכות הנכונה לדיון בנושא<sup>306</sup>. מן הראוי להסתייע בהלכות שנצברו בפסיקת בתי המשפט על מנת לקבוע את הגבולות הברורים לדרכי התקיפה השונות בהתאם לסעד ולעילת התקיפה.

**השגה**

הדרך הראשונה לתקיפת חיוב הארנונה המגיע לנישום בצורת הודעת הדרישה לתשלום, הנה ההשגה למנהל הארנונה. מסלול זה וסמכותו של מנהל הארנונה הוגדרו בסעיף 3 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976 וזו לשון החוק:

**3. השגה**

- (א) מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה:
- (1) הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום;
  - (2) נפלה בהודעת התשלום שמישיגים עליה טעות בציון סוג הנכס, גדלו או השימוש בו.
  - (3) הוא אינו מחזיק בנכס כמשמעותו בסעיפים 1 ו-2 לפקודת העיריות.
  - (4) היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג - שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.
- (ב) אין באמור בחוק זה כדי להסמיך את מנהל הארנונה או את ועדת הערר לדון או להחליט בטענה שמעשה המועצה של הרשות המקומית בהטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי-תוקיות שלא כאמור בפסקאות (1) עד (3) של סעיף קטן (א).

<sup>306</sup> אחד המקרים, שניתן היה לראות בהם אלמנט משעשע לולא היה מדובר ברשות מקומית המתעתעת בתושביה היה במקרה של תושב ירושלים בשם יהודה ווייל אשר פנה בשנת 1990 בהשגה ומכתב דרישה לעיריית ירושלים באשר לחריגת העירייה מחוקי ההסדרים במשק המדינה. לאחר שנתיים כמעט ועשרות מכתבים נענה כי עליו להגיש תביעה לבית המשפט. כאשר הגיש תביעה לבית המשפט לתביעות קטנות, טענה העירייה לחוסר סמכות שכן המסלול הראוי הנו "השגה" לעירייה. אז פנה התושב לנציבות תלונות הציבור במשרד מבקר המדינה וגם שם טענה העירייה כי עליו להגיש השגה. טרח האזרח והגיש שוב השגה ואולם נענה שהטענות שהעלה בנוגע לחוקיות התעריפים אינן מתאימות למסלול השגה. עם תשובה זו פנה ווייל בשנית לנציבות תלונות הציבור ולבסוף בשנת 1995 זכה להחלטה כי על העירייה להשיב לו את כספו. בעקבות החלטה זו איגד ווייל את שכניו לתביעה שסופה פשרה עם העירייה ולאחר מכן ארגן קבוצה של מעל 300 תושבים אשר זכו לבסוף בתביעתם בבית המשפט המחוזי בירושלים ולהשבה של כל הכספים שנגבו מהם בניגוד לחוק ב-7 השנים שקדמו להגשת התביעה. ערעור על פסק הדין החזיר את התיק לבית המשפט המחוזי לדיון בשאלת ההשבה והשלכתה על תקציב העירייה לגביה לא הובאו ראיות בהליך הראשון (ת"א 1114/99 שוקרון ואח' נ' עיריית ירושלים, פ"מ תש"ס חלק 1 עמ' 500). בסופו של יום נסגר התיק בפשרה.



(ג) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), מי שחויב בתשלום ארנונה כללית ולא השיג תוך המועד הקבוע על יסוד טענה לפי סעיף קטן (א)(3), רשאי בכל הליך משפטי, ברשות בית המשפט, להעלות טענה כאמור כפי שהיה רשאי להעלותה אילו לא חוק זה.

לשון החוק הברורה מציינת את המקרים בהם העלאת טענות כנגד הודעת הדרישה, מקומה במסלול השגה למנהל הארנונה<sup>307</sup>: ראשית, טענת סיווג, קרי, סיווג הנכס אינו נכון, למשל, הנני מחזיק בנכס לשימוש כמשרד והנני מחויב כ"מסחר" או הנני מחזיק בנכס למלאכה אך מחויב כ"תעשייה" בתעריף יקר יותר. שנית, טענה כנגד תת הסיווג, קרי, האזור בו מצוי הנכס אינו נכון, כך למשל במקרה בו הנכס מצוי באזור ב' בהתאם לגושים ולחלקות או לטבלת הרחובות שצורפה לצו הארנונה, אך הנני מחויב כאזור א' היקר יותר. כך גם אם הנני מחויב כנכס סוג 1 (למשל דירה שנבנתה לאחר שנת 1990) אך למעשה אני צריך להיות מחויב כנכס סוג 2 (דירה שנבנתה בשנים 1980-1990). הבדלים בין סוגי בניינים יכולים להיות גם ברכיבים ממנו עשוי הנכס: למשל, סוג נכס 4 יהא צריך עץ וסוג נכס 1 יהא בית לבנים ובו עד שתי דירות וכד'. שלישית, טעות בגודל הנכס, קרי הנני מחויב ב-132 מ"ר במקום 131 מ"ר וכד'. רביעית, טענת "אינני מחזיק" ובהן למשל הייתי שוכר ואולם תקופת השכירות הסתיימה לפני עשר שנים אך שכחתי להודיע על כך לעירייה<sup>308</sup>, מן הצד השני, אני בעל הנכס אך השכרתי אותו

<sup>307</sup> בסעיף 79 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004 תוקן סעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 ונוסף הסעיף: " (ג) על אף הוראות סעיף קטן (א) והוראות כל דין, היה הנכס נכס שאינו משמש למגורים, והמחזיק בו הוא חברה פרטית שאינה דייר מוגן לפי חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1972 (בסעיף זה - עסק), ולא שילם המחזיק את הארנונה הכללית שהוטלה עליו לפי סעיף קטן (א), כולה או חלקה, רשאית הרשות המקומית לגבות את חוב הארנונה הסופי מבעל השליטה בחברה הפרטית, ובלבד שהתקיימו לגבי הנסיבות המיוחדות המנויות בסעיף 119א(א) לפקודת מס הכנסה, בשינויים המחויבים...". ההצעה המקורית הייתה לחייב את בעל העסק בחובות שוכר שהנו חברה שפינתה את הנכס ואולם עקב התנגדות רבה שונתה ההצעה בהליכי החקיקה.

<sup>308</sup> סעיפים 325 ו-326 לפקודת העיריות מטילים חובת הודעה על מחזיקי נכסים באשר לעזיבת נכסים או רכישת החזקה בהם.

**325. הארנונה בחדילת בעלות או החזקה**  
**חזל אדם ביום מן הימים להיות בעלם או מחזיקם של קרקע או של בנין שהוא חב עליהם בארנונה לפי הוראות הפקודה, ימסור הוא או נציגו הודעה על כל בכתב לעירייה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו בשיעורי הארנונה המגיעים מלפני מסירת ההודעה.**

**326. הארנונה ברכישת בעלות או החזקה**  
**נעשה אדם בעלו או מחזיקו של נכס שמשלתמ עליו ארנונה, יהא חייב בכל שיעורי הארנונה המגיעים ממנו לאחר שנעשה בעל או מחזיק של הנכס, אלא שאם היתה כאן מכירה או העברה חייבים המוכר או המעביר או נציגיהם - ואם היתה כאן השכרה לתקופה של שנה או יותר חייבים המשכיר או נציגו - למסור לעירייה הודעה על העסקה כאמור, ובה יפרשו שמו של הקונה, הנעבר או השוכר; כל עוד לא ניתנה הודעה כאמור יהיו המוכר, המעביר או המשכיר חייבים בארנונה שהקונה, הנעבר או השוכר היו חייבים לשלם ולא שילמו. בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה.**

בתי המשפט התייחסו לא אחת לסעיפים אלה כהוראות מחייבות, כמעט מהותיות אשר בהיעדרן, תתבטלה זכויותיו של הנישום. קרי, מחזיק נכס שמכר או השכיר את נכסו ולא הודיע על כך לעירייה ימשיך לשלם ארנונה כאילו המשיך להחזיק בנכס. כאשר אדם נעשה מחזיק בנכס, הוא חייב בארנונה מאותה עת, אך אם מדובר במכירה או בהשכרה לתקופה העולה על שנה, על המוכר או המשכיר להודיע לעירייה. לטעמי, פסקי הדין שעסקו בסוגיות אלה מחמירים ברובם ומטילים חבות לא הגיונית על מחזיקי הנכסים. מרבית הנישומים אינם יודעים על חובת ההודעה לעירייה וכך נוצר לא אחת מצב שבעל נכס מגלה כי בתקופה שהשכיר את הנכס הצטבר חוב ארנונה גדול וכד'. כך גם נתקלתי במקרה בו שוכר נכס ביטל חוזה ופינה את הנכס. בעל הנכס שהחליט "לנקום", הודיע לעירייה כי הנכס הושכר והעביר את הרישום בנכס על שם השוכר לאחר שזה כבר עזב. לאחר שנתיים הוגשה תביעה כנגד השוכר לשעבר, העירייה קיבלה פסק דין נגדו בהיעדר הגנה והחלה בהליכי הוצל"פ כנגד חוב שמעל 100,000 ש"ח. גם כשהשוכר הגיע לעירייה, לאחר מתן פסק הדין נגדו, והבהיר כי אינו מחזיק בנכס, סירבו בעירייה לקבל את הודעתו שכן: "מדיניות

לפני שנתיים, השוכר עדיין מחזיק בו וניתן לגבות ממנו. לחילופין, החברה בבעלותי ששמה "שכירות לנצח ללא ארנונה" היא ששכרה את הנכס ויש לחייבה כאישיות משפטית נפרדת<sup>309</sup>. **שישית**, לאור תיקון החוק משנת המס 2004, באופן שמאפשר לגבות חובות ארנונה של חברה פרטית שפינתה את הנכס מבלי לשלם, מבעל השליטה בחברה, יכול הנישום לטעון כי המחזיק (החברה) פרע את החוב או שאינו בעל שליטה בחברה (ולכן אין להיפרע ממנו).

הטענות המועלות במסלול זה הנן בדרך כלל טענות טכניות בלבד כפי שנקבע בפסקי דין רבים בנושא סמכותן של ועדות הערר לענייני ארנונה. אדון בכך בהמשך בסמכות בתי המשפט לעניינים מנהליים ושם אתיחס בהרחבה להוראות החוק המפורשות ולפסיקה. לאחרונה ישנה נטייה של בתי המשפט להרחיב את סמכותן של ועדות הערר ה"מעין שיפוטיות" על מנת להקל על העומס בבתי המשפט<sup>310</sup> ואולם לדעתי, כאשר מדובר בהוראות חוק מפורשות, אין מקום להרחיבן. עם זאת ניתן להסכים לפרשנות רחבה של סמכויות ועדות הערר לענייני ארנונה וכך למשל אף לאפשר להן לדון בשאלה האם נושא מסוים הוא בסמכותן<sup>311</sup>.

מעבר לנושאים הברורים בהם קובע החוק למי נתונה הסמכות, ובהתאם לנטייה בפסיקה להרחיב את סמכות ועדת הערר, נקבע כי בסמכות הועדה לדון בשאלת הפטור מארנונה<sup>312</sup>. כמו כן ישנם פסקי דין בוודדים וחריגים שגרסו כי בסמכות ועדות הערר לדון גם בשאלת חיוב רטרואקטיבי<sup>313</sup> ובשאלת אי חוקיות התעריפים<sup>314</sup>.

## עתירה מנהלית

דרך נוספת לתקיפת חיובי הארנונה הכללית הנה עתירה מנהלית לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים. בסעיף 5 לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000, ניתנה

העירייה הנה לקבל הודעת מחזיק המפנה נכסו רק עם אישור הבעלים, המשכיר... מעבר לכך ש"מדיניות" זו, חוקיותה מוטלת בספק, הרי שזהו רק אחד מהמקרים האבסורדיים הרבים שנובעים מסעיפים אלה שמטרתם המקורית הייתה אך להקל על הגביה של העירייה ולא להפוך לדרך אכיפה אגרסיבית של הרשויות המקומיות. מקרה אחד בו קיבל בית המשפט הודעה רטרואקטיבית מכיוון שהייתה סבירות גבוהה שניתנה הודעה בעל פה על ידי הנישום ותוך שימוש בחוקי היסוד לפרשנות סעיפי פקודת העיריות הנו ת"א 11514/94 **עיריית חיפה נ' כהן שלמה** (ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 504 וראה בעמ' 511-507). לדעתי, מן הראוי שבכל הודעה של משכיר או שוכר על שינוי החזקה, תהא הודעה משותפת של שני הצדדים, מאושרת על ידי הצדדים ואם לא ייעשה כן, תישלח העירייה מפקח עירוני לביקורת בנכס.

<sup>309</sup> ה"פ 175946/96 **הילה רוזנוולד נ' עיריית רמת גן**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 690.

<sup>310</sup> רע"א 2425/99 **עיריית רעננה ואח' נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ ואח'**, פ"ד נד(4), 481.

<sup>311</sup> רע"א 2425/99 **עיריית נס-ציונה נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ פ"ד נד(4)**, 481, עמ' 501-500 וע"א 463/65 **טירת הכרך בע"מ נ' ועדת השומה שליד עיריית נתניה**, פ"ד כ(2), 229.

<sup>312</sup> בג"ץ 3585/94 **אגודת בריכת מגדלי דוד המלך נ' עיריית תל אביב**, תק-על(3), 1909 בעניין פטור לפי סעיף 5(ח) לפקודת מס העירייה ומסי הממשלה (פיטורין) הקובע פטור לבניין המשמש לצרכי ספורט או תרבות הגוף שלא למטרות רווח. בעניין פטור סעיף 330 לפקודת העיריות, ע"ש 1679/99 **עץ ערמונים נ' עיריית דימונה** (לא פורסם).

<sup>313</sup> ע"ש (נצרת) 988/00 **מנהלת הארנונה נ' מובילי תענ"ך**, תק-מח(4), 2000, 5074.

<sup>314</sup> ע"ש 28/90 **אגד נ' דימונה**, תק-מח(3), 92, 820, עמ' 821, ע"א 2600/00 (ת"א) **עיריית הרצליה נ' חבס** (לא פורסם). עת"מ 1612/03 **רשות הדואר נ' עיריית נס ציונה** (טרם פורסם), עת"מ 1284/03 **מקורות נ' מנשה** (טרם פורסם).

הסמכות לבתי המשפט המנהליים לדון ב"עתירות מנהליות" שעניינן נושאים מנהליים המפורטים בתוספת הראשונה לחוק. בסעיף 1 לתוספת נקבע: "1. ארנונות - עניני ארנונה לפי כל דין, למעט החלטות שר הפנים, שר האוצר או שניהם יחד. לעניין תוספת זו, "החלטות" - לרבות התקנת תקנות". קרי, תקיפת הרשות המקומית בנושא ארנונות, למעט תקיפת החלטות השרים (שנותרה בסמכות בג"ץ) תיעשה בבית המשפט המנהלי. תקיפה כאמור הנה תקיפה ישירה של החלטת או מעשה הרשות<sup>315</sup> ולכאורה נועדה להעלות טענות שאינן למסלול השגה וערר, קרי, אי חוקיות תעריפים, בטלות חיוב רטרואקטיבי, פטור (לפי המצמצמים בסמכויות ועדות הערר) וכד'.

לאחרונה עולה בפסיקה שוב ושוב שאלת היחס בין סמכות מנהל הארנונה וועדת הערר לבין סמכות בית המשפט לעניינים מנהליים. הרשויות המקומיות הנתקפות בבתי המשפט מעלות טענת חוסר סמכות כנגד עתירות המוגשות בבתי המשפט לעניינים מנהליים על מנת להגיע לדיון בפני ועדת הערר, המגרש הביתי, המורכב משלושה הדיוטות שאינם בעלי ידע משפטי בדרך כלל ולעיתים קרובות נוטים לטובת הרשות המקומית<sup>316</sup>.

בעבר, בהתייחס לעילות המנויות בסעיף 3 לחוק הערר, ישנו נתיב מרכזי בפסיקה שחזר פעם אחר פעם על הקביעה, לפיה סעיף זה קובע פוזיטיבית עילות מוגדרות, וכי המדובר ברשימה מצומצמת של עילות המוגבלת לנושאים עובדתיים, טכניים ברורים בלבד. כך חזרו בתי המשפט על ההלכה, לפיה שאלות עקרוניות יותר, כמו הקריטריונים שנקבעו לגבי אופן הטלת הארנונה, סבירות גובה הארנונה וכד' אינן נכללות בגדר סעיף 3 לחוק הערר, וכי מנהל הארנונה וועדת הערר אינם מוסמכים להידרש אליהם. בדומה לכך, נקבע, כי טענות לפיהן שיעור המס ודרך הסיווג הינה חסרת תוקף מחמת חוסר סמכות ו/או חוסר סבירות, וטענה לפיה הצווים עומדים בניגוד לחוק ההסדרים ותקנותיו - אינן נכללות בסעיף 3 לחוק הערר<sup>317</sup>:

"3. הלכה היא מלפנינו, כי כאשר קובע המחוקק מפורשות דרך ייחודית לערער או השגה על החלטה כלשהי - מנהלית או שיפוטית - אזי על המערער לפנות ולילך בדרך זו: "מקום שנישום רשאי לערער על שומה, אין הוא יכול ללכת בדרך אחרת, אלא אם כן החוק בעצמו משאיר בידו את הברירה". (ע"א 175/77 ראה בע"א 306/78 פרומה קרוליק נ. עיזבון המנוח פנחס ואח' פד"י לג(499) (1). כיוון שכך,

<sup>315</sup> מעשה או מחדל לפי סעיף 2 לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000.

<sup>316</sup> תנאי הכשירות היחיד למינוי כחבר ועדת ערר הנו הכשירות להיבחר כחבר מועצה. חברי ועדת הערר אמורים לעשות עבודתם ללא שכר, בד"כ בשעות הערב, לאחר העבודה. ברם, לא אחת ישיבות ועדת הערר נערכות בחדר ישיבות הסמוך למשרדו של מנהל הארנונה ותכופות, מזכירות ועדת הערר נושאת בתפקיד נוסף במועצה (למשל מזכירות מנהל הארנונה). ישנן ועדות ערר בהן אין משפטן אשר נעזרות ביועץ משפטי חיצוני (דבר שלא מונע לעיתים החלטות ועדות ערר שגויות לחלוטין מבחינה משפטית). יתר על כן, במקרים בהם ועדות הערר ממומנות על ידי הרשות המקומית (וכך גם מימון היועץ המשפטי שלהן), עולה חשש כבד למשוא פנים.

<sup>317</sup> בג"ץ 764/88 דשנים וחומרים כימיים נ' עיריית קרית אתא פ"ד מו(1), 793.

מוטל עלינו לבדוק ולבחון מה הם הנושאים עליהם ניתן להשיג בדרך שנקבעה בחוק הערר, כאמור לעיל.

ס' 3 לחוק הערר קובע כי בפני מנהל הארנונה יכול המחויב בה להשיג על יסוד אחת מהטענות הבאות: (1) הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום.

(2) נפלה טעות בציון סוג הנכס, גודלו או השימוש בו.

(3) הוא אינו מחזיק כמשמעותו בסעיף 274ב(ב) לפקודת העיריות או בסעיף 153(ב) לצו המועצות המקומיות התשי"א-1951 - לפי העניין.

מכאן שסמכותו של מנהל הארנונה מצומצמת היא ומוגבלת לנושאים עובדתיים, טכניים ברורים בלבד. שאלות עקרוניות יותר, כמו הקריטריונים שנקבעו לאופן הטלת הארנונה, סבירות גובה הארנונה וכד', אין הוא רשאי להידרש. אם זה הדין בסמכותו של מנהל הארנונה, ממילא זהו גם הדין לגבי סמכותה של ועדת הערר והשופט המחוזי, שכן אלו מהוות ערכאות ערעור על החלטותיו של הנ"ל. מכאן שבסוגיות אלה יכול בעל דין לעתור בפנינו ובסמכותנו, כבית משפט גבוה לצדק, לדון בענין ולהעניק סעד.

עמדה זו, לפיה מנהל הארנונה אינו מוסמך לדון בשאלות הנוגעות לחוקיות הארנונה זוכה לחיזוק מן ה"צד השלילי" באמור בסעיף 3(ב) לחוק הערר לעיל. כך, אפוא, כאשר מדובר בטענות כנגד חוקיות עצם ההחלטה על הטלת ארנונה, מקומן בבית משפט לעניינים מנהליים, על דרך של הגשת עתירה מנהלית, ושם בלבד.

גם פסיקה המרחיבה את סמכויות ועדת הערר, הוגבלה תמיד לחוק המסמך, ועל-כן גם לפיה טענות עקרוניות בנוגע לאופן הטלת הארנונה אינן בסמכות ועדת הערר. פסק הדין המרכזי העוסק בסוגיית היקף סמכויותיהם של גופי ערר והיחס בין סמכויותיהם לבין סמכויות בתי המשפט הינו בעניין עיריית רעננה<sup>318</sup>. בפס"ד עיריית רעננה עלתה לדיון שאלת היחס בין סמכויות בתי המשפט לבין סמכויות ועדת הערר לבחינת היטלי ביוב ברשות המקומית הפועלת מכוח סעיף 30 לחוק הרשויות המקומיות (ביוב) תשכ"ב – 1962 וכן סמכויות הערר הנתונות לשר הפנים מכוח סעיף 28 לפקודת העיריות (אספקת מים) 1936 לעניין היטלים הנדרשים בהנחת צינורות מים בתחום הרשות המקומית.

בפסק הדין נקבע, כי נקודת המוצא לצורך בחינת שאלת היקף סמכותם של גופי הערר והיחס בינם לבין סמכויות בתי המשפט, הינה, כי גופי הערר אמורים לפעול במסגרת הסמכויות שהוקנו להם בחוקים מכוחם הוקמו, ומסגרת זו היא המגדירה את מרחב פעולתם. ובלשון בית המשפט בעמ' 491-490 לפס"ד עיריית רעננה :

<sup>318</sup> רע"א 2425/99 עיריית רעננה ואח' נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ ואח', פ"ד נד(4), 481.

“גדר השאלה שלפנינו הוא באילו נסיבות חייב אזרח המתדיין עם הרשות להיזקק תחילה למנגנון יישוב מחלוקת שנקבע בחוק המיוחד החל על הענין, ומתי רשאי הוא לפנות ישירות לבקש את סעדו בבית המשפט הרגיל או בכג"צ.

שאלה זו מעלה את הצורך לבחון את היבט סמכותם של גופי הערר שהוקמו במסגרת החוקים הרלבנטיים ואת היחס בינם לבין סמכויות בתי המשפט. נקודת המוצא בעניינינו היא כי גופי הערר אמורים לפעול במסגרת הסמכויות שהוקנו להם בחוקים מכוחם הוקמו ומסגרת זו היא המגדירה את מרחב פעולתם. משהוגדרה מסגרת זו, ההנחה היא כי בדרך כלל ידונו גופי הערר בעניינים הנתונים לסמכותם ולא לגורמים שיפוטיים אחרים, אף שהנושאים שבמחלוקת עשויים להיכלל במסגרת סמכותם הכללית.”

בפס"ד עיריית רעננה צוין, כי נוכח התכליות העומדות ברקע הקמתם של גופי הערר מסתמנת מגמת הרחבה בפרשנות תחומי הסמכות הנתונים לגופים אלה. עם זאת, בית המשפט חזר והדגיש, כי פרשנות מרחיבה זו צריכה להיעשות, כמובן, במסגרת הסמכות שהוקנתה לגוף הערר בחוק המיוחד וכי אין לחרוג מסמכות זו. כך, אפוא, השאלה האם טענותיו של האזרח צריכות להתברר בבית המשפט או בגוף הערר צריכה להיחתך במידה רבה עפ"י החוק שמכוחו נתכונן גוף הערר, ועל-פיו הוא פועל. בחלק גדול מן החוקים שכוננו ועדות או גופי ערר למיניהם, החוק לא קבע עילות ספציפיות, אשר רק על-פיהן ניתן להגיש השגה או ערר לאותם גופים. במקרים אלה, סמכותם של גופי הערר יכולה להתפרש כסמכות רחבה, והפונה לבית המשפט בסוגיה שניתן לבררה בפני אותם גופים ייתקל בדרך כלל בסירוב, והוא יידרש להגיש השגה או ערר, בהתאם לקבוע בחוק הנוגע לעניין. זהו המצב ביחס לחוק היטלי ביוב ופקודת אספקת מים, שעמדו בבסיס הדיון בפס"ד עיריית רעננה. בשני חוקים אלה המחוקק לא קבע עילות ספציפיות, אשר רק על-פיהן ניתן להגיש השגה או ערר לאותם גופים, ולמעשה הקנה לגופי הערר שכוננו, לפי חוקים אלה סמכות רחבה ביותר.

לא כן, כאשר סמכותה של ועדת הערר שנתכוננה בחוק פלוני, מצומצמת אך לעילות השגה או ערר ספציפיות, המנויות בחוק. במקרים כאלה אם טרונייתו של הנישום אינה נמנית על העילות המוגדרות הללו, שרק בהן מוסמכת אותה ועדה לדון, בית המשפט הוא שידון בעניינו. במצב דברים זה, יישום הפרשנות המרחיבה שפורטה בפס"ד עיריית רעננה על סמכויותיו של גוף הערר בענייני ארנונה מאפשרת, לכאורה, מתן פרשנות רחבה של העילות המנויות בסעיף 3(א) לחוק הערר. ואולם, היא אינה מאפשרת פרשנות, לפיה מנהל הארנונה מוסמך לדון בשאלות של חוקיות ההחלטה של המועצה בנוגע לענייני ארנונה, שכן פרשנות זו חורגת באופן מובהק מתחומי הסמכות שהוקנו למנהל הארנונה בחוק הערר.

בפס"ד עיריית רעננה בית המשפט הפנה לפסקי דין העוסקים בענייני ארנונה על מנת להדגים את המגמה המסתמנת של הרחבה בפרשנות תחומי הסמכות הנתונים לגופי הערר בהקשר של מתן פירוש רחב לעילות ההשגה והערר המנויות בחוק המיוחד אך לא בהקשר של מתן פרשנות, לפיה גוף הערר מוסמך לדון בשאלות של אי חוקיות.

כך, בית המשפט בפס"ד עיריית רעננה הפנה לפס"ד טית בית<sup>319</sup>, שם נקבע, כי יש לתת פרשנות רחבה להגדרות המופיעות בסעיף 3 לחוק הערר (במקרה שם, "גודל"). ברם, יש לקרוא היטב את פסק הדין בעניין טית בית. שם הוגשה עתירה לבית המשפט העליון כנגד החלטת המועצה על הטלת ארנונה לשנת 1988. בעתירה נטען כי המשיבה, עיריית פתח תקווה, שינתה בצו הארנונה שלה, את שיטת החיוב ל"ממגורות, סילוסים ומיכלי אחסון" באופן שמביא לחריגת התעריף מעבר לשיעור ההעלאה שהותר לשנת 1988 לעומת 1987. החיוב לשנת 1987 הסתמך על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בערעור על החלטת ועדת ערר. המשיבה, עיריית פתח תקווה, טענה שבית המשפט המחוזי, חרג מסמכותו בדיון בשאלת דרך חישוב שטח של מבנה כאשר קבע שלא ניתן לחייב מיכלים לפי גובהם אלא לפי שטחם בלבד. טענת המשיבה הייתה ששאלת דרך החישוב אינה בסמכות ועדת הערר ולפיכך גם לא בסמכות בית המשפט בערעור על ועדת הערר. בית המשפט העליון קבע כי השאלה הייתה בסמכות בית המשפט המחוזי שכן הנה במסגרת "גודל" הנכס והוסיף כי יש לפרש בהרחבה את סעיף 3 לחוק הערר ואף קרא למחוקק להוסיף עניינים נוספים למסגרת סעיף 3 לחוק הערר. מכאן שההערה שנאמרה בפס"ד טית בדבר הפרשנות המרחיבה הייתה אמרת אגב בלבד ואינה חלה במקרה שבו מבקשים להשיג על עצם חוקיות צו הארנונה.

פסקי דין רבים שניתנו בענייני ארנונה וביניהם פסקי דין שניתנו גם לאחר פס"ד עיריית רעננה שבו וחזרו על ההלכה, לפיה טענות לפיהן צווי הארנונה הינם בלתי חוקיים בהיותם עומדים בניגוד לחוקי הקפאה או בהיותם בלתי סבירים, וכן טענות משפטיות בעלות אופי עקרוני (כגון: חיוב רטרואקטיבי, הבטחה שלטונית נטענת וכיוצא בזה) אינם בסמכותם של מנהל הארנונה וועדת הערר<sup>320</sup>.

<sup>319</sup> בג"ץ 351/88 טית בית בע"מ נ' עיריית פתח תקווה, פ"ד מב(3) 441.

<sup>320</sup> ע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, תק-על(1)2002 (1) 35, טענה בדבר חיוב רטרואקטיבי בתשלומי ארנונה, הינה טענה משפטית בעלת אופי עקרוני שככל הנראה אינה נכנסת לגדרו של סעיף 3(א)(2) לחוק הערר. ע"ש (חיפה) 5141/96 חרס נ' עיריית קרית אתא, תק-מח(1)98, 110. ה"פ (חיפה) 412/98 אדוארד חרס נ' עיריית קרית אתא, תק-מח(4)99, 1707. ע"ש (חיפה) 5298/99 ד.ג.ש חניונים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה, תק-מח(4)99, 1583. ע"ש (חיפה) 109/00 חברת יאיר ש. שיווק בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה, תק-מח(1)2001, 7259 - חריגה מחוקי ההקפאה, ואי סבירות הם טענות שאינם בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר. ת"א (תל-אביב) 87233/00 שירותי בריאות כללית נ' עיריית קרית אונו, תק-של(3)2001, 352 - אי חוקיות צווי ארנונה אינם בסמכות מנהל הארנונה וועדת ערר. ת"א (חיפה) 22285/98 ג.ר.א.ס בע"מ נ' עיריית חיפה, תק-של(3)2001, 180 - אי סבירות תעריף אינה בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר. ע"ש (חיפה) 5032/99 חברת שיקרציי תעשיות (1995) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה, תק-מח(3)2000, 575 - חריגה מחוקי ההקפאה, ואי סבירות הן טענות שאינן בסמכות מנהל הארנונה ועדת הערר. ה"פ (ת"א) 1241/97 דסיזן סיסטמס בע"מ נ' מועצה מקומית גבעת שמואל, דינים מחוזי, כרך לב(3) 186 - שם נקבע, כי שינוי סיווג של נכס בניגוד לתקנה 4(א) לתקנות ההסדרים, הינה בסמכות בית משפט. ת.א 16284/96 יוסף עזריאל ואח' נ' עיריית ירושלים (לא פורסם) בעמ' 6 לתדפיס פסק הדין נקבע, כי טענה, לפיה החלטה בדבר שינוי סיווג האזור אינה חוקית כאשר היא הביאה לחיוב בארנונה מעבר למגבלות חוקי ההקפאה אינה במסכות מנהל הארנונה וועדת הערר. ה"פ (חיפה) 439/00 יוסף אברהם נ' עיריית חיפה, תק-מח

מאיך, למרות כל המוסבר לעיל, החלה גישה בפסיקה בנושאי ארנונה, לאחר פסק הדין בעניין **עיריית רעננה**, אשר נטה להרחבת סמכויות ועדות הערר בארנונה, הרבה מעבר לכוונת בית המשפט העליון בפרשת עיריית רעננה. כך למשל עניין **חבס**<sup>321</sup> הקובע כי יש לפרש את סעיף 3 לחוק הערר כך שניתן להעלות כל טענה בנושאים המפורטים בו (סיווג, מחזיק, שטח) גם אם העילה הנה חוסר סבירות או אי חוקיות כל עוד הנה נוגעת לנושאים אלה. לדעתי פסק דין זה, שגוי, בכל הכבוד ואינו גובר על פסקי הדין של בית המשפט העליון (דשנים, ט.ט. טכנולוגיות, תשלובת אלוני). כל חיוב ארנונה נובע ממרכיבים אלה של שטח סיווג ומחזיק וכל טענה כנגד חיוב ארנונה ניתן להציג כנובעת משלושה מרכיבים אלה. המשמעות האופרטיבית של פסק הדין בעניין חבס, הנה שקיים נתיב אחד בלבד בפני מי שמבקש לתקוף החלטה של הרשות בענייני ארנונה, והוא השגה למנהל הארנונה ועל החלטתו ערר לועדת ערר לארנונה ולאחריה ערעור לבית משפט לעניינים מנהליים. טענה זו עומדת בניגוד מובהק להוראות החוק, הפסיקה וכן להגיונם של דברים בכך שהיא הופכת את הוראות החוק לפלסטר.

חוק בתי משפט לעניינים מנהליים קובע במפורש את העניינים בהם מוסמך בית משפט לעניינים מנהליים לדון בכלל כך נקבע, כי בית המשפט מוסמך לדון: האחד, **בעתירה** נגד החלטה של רשות ב"ענייני ארנונה לפי כל דין, למעט החלטות של שר הפנים, שר האוצר או שניהם יחד" (סעיף 5(1) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים וסעיף 1 לתוספת הראשונה). השני, **בערעור** לפי סעיף 6 לחוק הערר (סעיף 5(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים וסעיף 7 לתוספת השנייה). כך, אפוא, מכוח חוק בתי משפט לעניינים מנהליים, בית משפט לעניינים מנהליים מוסמך לדון הן בעתירה מנהלית בענייני ארנונה והן בערעור מנהלי בענייני ארנונה. פרשנות, לפיה בית משפט לעניינים מנהליים מוסמך לדון רק בערעור מנהלי על החלטת ועדת הערר תרוקן את חוק בתי משפט לעניינים מנהליים מתוכן. דווקא העובדה שהמחוקק קבע מפורשות, כי לבית משפט לעניינים מנהליים סמכות לדון בעתירה מנהלית בענייני ארנונה היא המלמדת, כי לבית משפט לעניינים מנהליים סמכות עניינית לדון בעניינים הנוגעים להחלטות הרשות בענייני ארנונה. הסמכות העניינית של בית משפט לעניינים מנהליים הינה, כאמור, סמכות שיורית לדון כערכאה ראשונה בכל הנושאים שאינם בסמכותם של מנהל הארנונה וועדת הערר, לפי סעיף 3 לחוק הערר, כמפורט לעיל.

171 - טענות לגבי סבירות צווי הארנונה אינן בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר שאלות של סיווג שטפלות לטענות אלה הינן בסמכות בית משפט. ע"א 6971/93 **עיריית רמת גן נ' שאול קרשין**, פ"ד נ(5) 478, נושאים בעלי חשיבות עקרונית או הבטחה שלטונית נטענת, הינם בסמכות בית משפט. ע"ש (חיפה) 5278/99 **סולומון נ' מנהל ארנונה חדרה**, תק-מח (1)2001, 1740, שאלה לגבי תחום שיפוט אינה בסמכות מנהל ארנונה וועדת הערר. ע"ש 227/96 **בנק הפועלים בע"מ נ' מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב יפו** (לא פורסם), טענה, לפיה קיימת סתירה בין הוראות הצו לבין הוראות חוק ההסדרים אינם בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר. ב"ש"א 344/02 (ת"א 2635/00) **עיריית ירושלים נ' רשות השידור** (טרם פורסם) חזרה על ההלכה בדבר הסמכות המצומצמת של מנהל הארנונה.  
<sup>321</sup> ע"א 2600/00 **עיריית הרצליה נ' חבס** (לא פורסם). ראה גם ע"ש (נצרת) 988/00 **מנהלת הארנונה בעיריית עפולה נ' מובילי תענ"ך בע"מ** תק-מח (4)2000, 5074 גם שם ישנה הסתמכות על פסק הדין בעניין עיריית רעננה. לאחרונה ניתן פסק דין של בית המשפט העליון החוזר על ההלכה העקרונית לפיה סמכויות ועדות הערר בארנונה הן מצומצמות ברם, טרם נבחן פסק הדין והשפעתו על בתי המשפט המנהליים. ראה ע"א 2064/02 **תשלובת אלוני נ' עיריית נשר** (טרם פורסם, פס"ד מיום 19.8.04).

יותר מכך, לא יעלה על הדעת שבידי מנהל הארנונה תינתן הסמכות לשמש כמבקר עליון על החלטת מועצת הרשות המקומית בהטלת ארנונה: "הרשות המחוקקת" ברשות המקומית הנה מועצת הרשות ולה הסמכות להטיל ארנונה בצו ארנונה לשנת מס ספציפית. באם ניתן בידי מנהל הארנונה, בעל תפקיד ברשות המקומית, סמכות לקבוע כי מעשה החקיקה פסול בשל אי חוקיות, או כל הכרעה בנושאים מהותיים בעלי אופי עקרוני כגון הטלת מס רטרואקטיבי בניגוד לעקרון החוקיות, הרי בכך נהפוך סדרי שלטון ונעשה ללעג וקלס את מועצת הרשות המקומית. כך גם לגבי ועדת הערר המורכבת משלושה הדיוטות ואשר סמכותה נגזרת באופן ישיר מסמכות מנהל הארנונה. לא יעלה על הדעת שגוף מעין שיפוטי זה, שתנאי הכשירות היחיד של חבריו הנו הכשירות להיבחר כחבר מועצה, הוא אשר יכריע בשאלות חוקיות או בשאלות עקרוניות הנוגעות לצו הארנונה שחוקק על ידי מועצת הרשות המקומית<sup>322</sup>.

### תביעת השבה

עד כאן עסקנו בהרחבה במחלוקת הסמכות בין עתירה מנהלית לבין השגה וערר ועתה נעבור לדרך שלישית אפשרית הנה תקיפה עקיפה של המעשה המנהלי בתביעה כספית להשבה. לכאורה תביעה מסוג זה עמדה גם לפני חקיקתו של חוק בתי המשפט לעניינים מנהליים. ההיגיון הבריא אומר שחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים נועד להעביר לבתי המשפט המנהליים עתירות משני סוגים: ראשית, עתירות נגד רשויות מקומיות שאינן כרוכות בהעלאת טענות נגד השרים<sup>323</sup> ואשר היו נדונות בעבר בפני בג"ץ. שנית, תקיפה ישירה לסעד הצהרתי שנדונה בעבר בפני בתי המשפט האזרחיים במסגרת המרצת פתיחה לסעד הצהרתי. אלא שההיגיון הבריא אצל הרשויות המקומיות אינו "תופס" ואלה החלו לטעון בכל הליך אזרחי לתביעת השבה בגין חריגת הרשות מן החוק כי בית המשפט המוסמך הנו רק בית המשפט המנהלי בהסתמך על סעיף 1 בתוספת הנוקט בלשון: "עניני ארנונות לפי כל דין". ומה עומד מאחרי טענותיהן של הרשויות המקומיות? בתקנות סדרי הדין של בתי המשפט המנהליים נקבעה תקופת שיהוי של 45 ימים להגשת עתירה ובאם יצליחו להעביר כל תביעה למסלול של עתירה יוכלו להביא לדחייתן בשל שיהוי שדבק בה.

<sup>322</sup> בעניין זה משעשע להפנות למאמרו של עו"ד רוטוביץ באתר האינטרנט של העיתון גלובס, מיום 25.9.03 תחת הכותרת "כתבת השבוע", שם הוא מתאר מהיכרותו האישית ומעשרות שנות הופעתו בפני ועדות הערר, את המעמד המעט פטאתי בדיוני ועדות הערר ומציע פתרון שווה ערך לפתרון מחלוקות בארנונה: פגישה בבר, "חיסול" כמה בירות והורדות ידיים.

<sup>323</sup> אך ראה החלטה של השופט ביין בבית המשפט המחוזי בחיפה הסבור כי בסמכותו לדון בעתירה מינהלית גם כאשר השרים צורפו כמשיבים בה וכאשר הטענה נגדם הנה טפלה לטענה העיקרית, ראה עת"מ 515/01 מירי גרוסמן ואח' נ' עיריית חדרה תק-מח 2002(2), 5130.



לגישתי אין מקום לטענה שלא ניתן עוד להגיש תביעות השבה בארנונה אלא רק עתירות מנהליות ואפנה בעניין זה אל כלל ידוע בשיטת המשפט שלנו הקובע שהסמכות העניינית לדון בתובענה נקבעת על פי הסעד המבוקש. כך למשל נקבע כי<sup>324</sup>:

**"כאשר מוגשת תובענה כספית נקבעת הסמכות לפי הסכום תהא אשר תהא העילה ואין נפקא מינא אם נשוא הסכסוך נוגע לעניין שהיה מצוי בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר אילו נתבע בגינו סעד המתייחס במישורין לאותו ענין... וכידוע לא קבל בית משפט זה, לענין הסמכות העניינית, את מבחן זהות השאלה שבמחלוקת וקבע שהמבחן היחיד הקובע לענין זה הוא מבחן הסעד: ע"א 510/82 פדי לז(3) 1. זהו הדין מקום שבו נתבע סכום כסף בעילה של שימוש או חזקה במקרקעין: ע"א 89/63 פד"י יז 1471 ואין נפקא מינא לדינא אם עילתה של התובענה נולדה בתחום המשפט המינהלי, שגם במקרה כזה אין מדובר אלא ב"תביעה אזרחית" שהסמכות לדון בה נקבעת לפי סכום התביעה, ומי שתובע כסף אין לומר עליו שתביעתו היא "כיסוי" לדבר אחר. אכן כבר נפסק שאפילו אם נולדה תביעתו הכספית של פלוני בתחום המשפט המינהלי נתונה הסמכות לדון בה לבתי המשפט האזרחיים במקביל לסמכותו של בית המשפט הגבוה לצדק: בג"צ 688/81 פד"י לו(4) 85; לפיכך אילו הגישה המבקשת את תביעתה על דרך של עתירה לבג"צ קרוב לודאי שהיתה נדחת בגלל מציאותו של סעד חלופי: ע"א 184/56 פד"י יח(3) 85."**

הלכה זו נקבעה הרבה לפני חקיקת חוק בתי המשפט לעניינים מנהליים ואולם העיקרון המשפטי בבסיס הלכה זו בעינו עומד וכך מן הראוי שיפסק גם לגבי תביעות כספיות בנושאי ארנונה כללית. אכן ישנן החלטות ברוח זו של בתי המשפט המחוזיים<sup>325</sup> ומאידך, החלטות הפוכות של בתי המשפט השלום<sup>326</sup> שלא היו מודעים כפי הנראה להלכות המנחות של בתי המשפט המחוזיים או שהעדיפו להתעלם מהם. הנושא טרם הגיע לדיון בפני בית המשפט העליון.

לסיום, לשיטתי ישנם מספר מסלולים לתקיפת החיוב בארנונה כללית: מסלול אחד הנו מסלול השגה וערר בנושאים הטכניים הקבועים בחוק. מסלול שני הנו תקיפה ישירה של החלטת הרשות בנושאים אחרים ומסלול שלישי הנו תקיפה עקיפה של אותן החלטות ותביעה להשבה. שני המסלולים האחרונים הנם לכאורה מסלולים מקבילים ואולם שונים הם זה מזה מבחינה מהותית. המסלול השני נועד לתקיפה ישירה של החלטת הרשות, מכאן ואילך, ואילו המסלול השלישי נועד לתקיפה עקיפה של

<sup>324</sup> רע"א 483/88 מפעלים פטרוכימיים בע"מ נ' מדינת ישראל פ"ד מד(3) 812.

<sup>325</sup> בש"א 8640/01 עיריית ירושלים נ' עמינח, תק-מח 4(2001), 1361, ת"א 1408/02 עיריית תל אביב נ' רון אמיד תק-מח 1(2003), 395 ובש"א 5778/02 (ת"א 4184/02) עיריית נס ציונה נ' סקאל (טרם פורסם), בש"א 344/02 (ת"א 2635/00) עיריית ירושלים נ' רשות השידור (טרם פורסם). ניתן ללמוד על גישה זו גם מרע"א 9230/00 צפורה בלום נ' עיריית רעננה תקדין-על 1(2001) 1456, שם נקבע כי בענייני תכנון ובניה אשר הועברו לסמכות בתי המשפט המינהליים, כאשר הסעד המבוקש הינו סעד אזרחי (במקרה שם, אכיפת הסכום) – נתונה הסמכות לדון בתובענה לבית המשפט האזרחי הרגיל.

<sup>326</sup> ת"א (נתניה) 16924/00 עיריית יבנה נ' בזק, תק-של 1(2003), 5, בש"א 1985/01 ת"א 2767/01 מ.מ. עקרון נ' דוכן נחמיה (טרם פורסם).

החלטת הרשות בתביעה להשבה לשנים קודמות. כל עוד לא נקבע בחוק או בפסק דין של בית המשפט העליון כי חריגות הרשויות המקומיות מן החוק אינן מזכות בהשבה, הרי שהמסלול השלישי הכרחי במקביל למסלול העתירה המנהלית.<sup>327</sup>

### תביעה ייצוגית (?)

דרך נוספת, חדשה מעט בענייני ארנונה הנה התביעה הייצוגית. הצורך בהליך זה נוצר כאשר החלו מחזיקים פרטיים (בשונה מחברות גדולות) לתקוף את חיובי הארנונה המוטלים עליהם. עלויות ניהול תיקים אלה, מול ההכנסה המועטה במקרה של זכייה, הצריכה ריכוז מספר גדול של תובעים וכאשר ארגון קבוצות תובעים גדולות הצריך אף הוא מנגנון וארגון, הביא הדבר לשימוש בהליך התביעה הייצוגית.

בתחילה נעשה ניסיון דרך תקנה 29 יחד עם חוק הגנת הצרכן<sup>328</sup>. מהר מאוד בתי המשפט סגרו את הדרך של חוק הגנת הצרכן בקביעה (די הגיונית) שהעירייה אינה עוסק והנישומים אינם צרכן<sup>329</sup> ונותרנו עם תקנה 29. לא אדון כאן בשאלות המורכבות והרבות של השימוש בתקנה 29 להגשת תביעה ייצוגית והשאלות הנוספות כגון השבה במסגרת תביעה מכוח תקנה 29. לאחרונה הוכרה בקשה להגשת תביעה ייצוגית אחת בנושאי ארנונה מכוח תקנה 29<sup>330</sup> ובקשה להכרה בתביעה נוספת כייצוגית נסתיימה בפשרה<sup>331</sup>. ברם, בית המשפט העליון סתם את הגולל על דרך זו של תקיפת הרשויות המקומיות<sup>332</sup>.

<sup>327</sup> בבש"א 1128/03 המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' הוליס מטל אינדסטריז, תק-מח 2003(3), 5069, נדונה שאלת הסמכות לדיון בתביעה כספית להשבת ארנונה שנגבתה ביתר. בית המשפט קבע כי שאלת הסמכות נקבעת בהתאם למבחן הסעד ולכן מקום התביעה בבית המשפט האזרחי. עם זאת, הסעד ההצהרתי שנלווה לסעד העיקרי, נמחק, תוך קביעה שמקומו בבית המשפט לעניינים מנהליים.

<sup>328</sup> היתרון של חוק הגנת הצרכן כמובן הנו הפטור המוחלט מאגרה, המקל את השיקול של הגשת תביעה, ללא הטרדת הלקוח בזוטות כגון אגרת התביעה.

<sup>329</sup> רע"א 2701/97 מדינת ישראל ו-3 אח' נ' צ'רטוק דניאל, פ"ד נו(2), 876 וע"א 3613/97 דליה אזוב נ' עירית ירושלים, תק-על 2002(1), 102.

<sup>330</sup> החלטת כב' השי' קלינג בת"א 1782/01 צילה ומאוריס הרשקו נ' עירית תל אביב תק-מח 2002(2), 1480.

<sup>331</sup> ת"א 6045/02 (בש"א 4791/01) מוסך ארתור נ' עירית ירושלים (לא פורסם).

<sup>332</sup> רע"א 3126/00 מדינת ישראל נ' א.ש.ת. ואח', פס"ד מיום 2.4.03 שם הוכרע ברוב של שלושה (ליון, בייניש, אנגלרד) נגד שניים (שטרסברג-כהן והנשיא ברק) כי לא ניתן יהיה להשתמש בתקנה 29 לתקסד"א על מנת להגיש תביעה ייצוגית. הוגשה בנושא בקשה לדיון נוסף, דנ"א 5161/03, וביום 22.10.03 קבע כבוד השופט חשין כי יתקיים דיון נוסף בנושא. החלטת השי' חשין אינה מנומקת ואולם הסיפא בה: "ואם יהיה בהחלטתי כדי לקרב את יום חקיקת חוק תובענות ייצוגיות, והיה זה שכרנו", הנה אמירה ברורה של בית המשפט העליון כלפי המדינה אשר במשך מספר שנים, מתחייבת בפני בית המשפט, בתיקים שונים, כי ישנו חוק ב"הליכי חקיקה" (במסגרת טיעוניה כי אין לאפשר הגשת תביעות ייצוגיות מכוח תקנה 29 לתקנות סדר הדין האזרחי). במקביל הוגשו שתי הצעות חוק פרטיות של חברי כנסת שונים לחוק שיסדיר את נושא התובענות הייצוגיות. כמו כן, במסגרת הדיון הנוסף בעניין א.ש.ת. הציגה המדינה, הצעת חוק ממשלתית לחוק דומה. מאז פסק הדין בעניין א.ש.ת. נמחקו עשרות תביעות ייצוגיות שהוגשו בהסתמך על תקנה 29. בנושא ארנונה נאמר מפורשות על ידי שופטי בית משפט המחוזי (ולעיתים גם בבתי משפט השלום שמאז הגדלת סכום סמכותו ל-2.5 מיליון ש"ח הוגשו בו מס' תביעות) שפרשנות פסק הדין בעניין א.ש.ת. אינה מאפשרת עוד הגשת תביעות ייצוגיות כנגד רשויות מקומיות בנושא ארנונה כללית.

לדעתי יש לבחון את שאלת הסמכות מנקודה אחרת. השאלה שיש לבחון הנה מהו המצב המשפטי אליו רוצים להגיע. ברור שאם רוצים להרחיב את סמכויותיהן של ועדות הערר יש ראשית להעמיד תנאי כשירות מתאימים לחברי ועדות הערר, להעסיקם בשכר ולממן את שכרם על ידי גוף חיצוני שאינו כפוף לרשות המקומית, על מנת למנוע חשש למשוא פנים. ניתן גם להפוך אותן לגוף משפטי במסגרת בית משפט השלום כגון ועדות הערר לביוב וועדות ערר נוספות שבראשן עומד שופט בעל הכשרה מתאימה להכריע בסוגיות הנדרשות.

מאידך לא ניתן להרחיב סמכויות אלה ולהעניק בידי שלושה הדיוטות מן הציבור, העובדים בהתנדבות אך ממונים על ידי מועצת הרשות המקומית, להכריע בסוגיות משפטיות בעלות חשיבות רבה. ולכן, לחילופין יש לצמצם את סמכות מנהל הארנונה וועדות הערר לסוגיות המצומצמות ביותר המפורטות בחוק הערר ללא מתן אפשרות להרחבה של הסוגיות אלא במסגרת הפרשנות המצומצמת שכבר ניתנה להן בפסיקה (כך למשל "גודל" נכס לרבות דרכי חישוב גודל הנכס<sup>333</sup>). את כל הסוגיות המשפטיות הרחבות, בעלות חשיבות עקרונית והמצריכות חשיבה משפטית, יש להותיר בידי בית המשפט.

באשר לשאלה מי מבתי המשפט הוא המוסמך, ישנה בכל זאת בעייתיות בבחירה בין הערכאות השונות שכן כל טענה כנגד אי חוקיות צו הארנונה, בחלוף זמן, תהפוך לדרישת השבה כספית ובכך נוכל לעקוף את הוראות חוק בתי המשפט לעניינים מנהליים. עם זאת, לדעתי ראוי לאפשר לנישום לבחור את הסמכות בהתאם לסעד שיבחר ובמקביל לקבוע כלל של שיהוי<sup>334</sup> לפיו בכל מקרה של אי חוקיות או אי סבירות הגלויים על פני הצו, אשר הנישום היה צריך להעלות טענותיו בהקדם, לא תתקבל הטענה ולחילופין תקופת ההשבה תוקטן. במקרה בו מדובר באי חוקיות נסתרת שלא ניתן היה לגלותה בבדיקה סבירה של צו הארנונה, או אי חוקיות שאירעה בטרם החל מחזיק להחזיק בנכסו, לא תתקבל טענת השיהוי של הרשות המקומית.

<sup>333</sup> למשל האם יש לחשב שטח החיוב לאנטנה של בזק לפי נפח החרוט שיוצר עמוד האנטנה יחד עם מאזנים בצדדיו או לפי שטח בסיס האנטנה בלבד? האם שטח נכס בהתאם לצו הנו ברוטו או נטו? האם נכס מצוי באזור א' או ב' בהתאם לצו? וכד'.

<sup>334</sup> ראה דון בסוגיית השיהוי בפרק הבא.

**פרק 11: שיהוי**

אחת המגבלות בחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים אותו הזכרנו כבר לעיל הנה מגבלת 45 הימים להגשת עתירה מנהלית. המדובר במגבלה שברוב המקרים הציבור אינו יכול לעמוד בה. תביעות בארנונה מטבען אינן מהירות וזריזות בנושאי אי חוקיות דרישת הארנונה (למשל בשל חריגה מחוקי ההקפאה). אין המדובר בהפסד במכרז שמיד ניתן לעתור כנגד ההחלטה, אין המדובר באי הסכמה לרשום את ילדך לבית הספר, כשההחלטה מגיעה לידיך והנך יכול לעתור נגדה<sup>335</sup>. במרבית המקרים דברי החקיקה בארנונה (כמו מרבית החוקים המתפרסמים ברשומות...) כלל אינם מגיעים לידיעת הנישומים בארנונה בשל היעדר פרסום מתאים. כך בוודאי צווי הארנונה של הרשות המקומית ומקל וחומר אישורים חריגים שניתנו לרשות המקומית.

יותר מכך, לגבי העלאת טענות טכניות כנגד קריטריונים המצוינים מפורשות על גבי דרישת התשלום השנתית, כגון שטח הנכס, סיווגו, השימוש בו, מיהות המחזיק והאזור בו נמצא הנכס, נקבעה בחוק הרשויות המקומיות (עזר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976, תקופה של 90 ימים להגשת השגה. לעומת זאת, כאשר מדובר בטענות משפטיות מסובכות עשרות מונים, הדורשות בקיאות רבה בחקיקת הארנונה, צווי הארנונה של הרשות המקומית בשנים קודמות, חוזרי מנכ"ל משרד הפנים ואישורים חריגים שניתנים על ידי השרים נקבע בתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים מועד אבסורדי של 45 ימים בלבד.

<sup>335</sup> ראה גם שאר הנושאים המופיעים בתוספת הראשונה לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים: ענייני ארנונה לפי כל דין, למעט החלטות שר הפנים, שר האוצר או שניהם יחד; עניינים כאמור בסעיף 17 לחוק חופש המידע, התשנ"ח-1998; ענייני רישוי מוסדות חינוך, תשלומי הורים וכן רישום הרחקה והעברה של תלמידים, למעט קביעת אזורי רישום; החלטה של מועצה דתית או של נושא משרה או תפקיד בה, למעט רב מקומי, ולמעט החלטה כאמור הטעונה אישור הממשלה או אישור שר; ענייני כשירות לכהונה ופסלות לכהונה במועצה דתית לפי חוק שירותי הדת היהודיים [נוסח משולב], התשל"א-1971, לרבות כהונה בועדה ממונה לפי סעיף 110 לחוק האמור; ענייני מכרזים של המדינה, רשויות מקומיות, תאגידיים שהוקמו לפי חוק, חברות ממשלתיות וחברות בת ממשלתיות, שעניינים התקשרות בחוזה לביצוע עסקה בטובין או במקרקעין, או לביצוע עבודה, או לרכישת שירותים; ענייני רישום עמותה ושם עמותה לפי חוק העמותות, התש"ם-1980; ענייני מתן רישון או ביטול רישון, היתר זמני או אישור לעסק טעון רישוי, לרבות קביעת תנאים לפי חוק רישוי עסקים, התשכ"ח-1968, וכן צו לסגירת מקום לפי סעיף 229 לחוק העונשין, התשל"ז-1977; החלטה של רשות מקומית או של נושא משרה או תפקיד בה, למעט החלטה הטעונה אישור שר הפנים; ענייני כשירות לכהונה ופסלות לכהונה של ראש רשות מקומית ושל חבר מועצת רשות מקומית לפי כל דין; ענייני שירותי תיירות לפי חוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976; ענייני תכנון ובניה לפי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, למעט קביעת תנאים לפי חוק רישוי עסקים, התשכ"ח-1968, וכן צו לסגירת מקום לפי סעיף 229 לחוק העונשין, התשל"ז-1977; היטל השבחה ולפי פרק י': עבירות ועונשין, ולמעט החלטות שעניינן תכנית מיתאר ארצית או מחוזית והחלטות שר הפנים; החלטה של רשות בענייני תכנון ובניה אחרים, למעט החלטות שר, לפי הוראות החיקוקים המפורטים בתוספת; החלטה של רשות לפי חוק כלי היריה, התש"ט-1949, למעט החלטות של הממשלה או של שר; החלטה של רשות בענייני אשורות כניסה ורישיונות ישיבה ועבודה, לרבות ענייני הרחקה, משמורת ושחרור בערובה, לפי חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952; החלטה של רשות בענייני דיור ציבורי לפי חוק הדיור הציבורי (זכויות רכישה), התשנ"ט-1998, למעט סעיף 12, ולפי חוק זכויות הדיור הציבורי, התשנ"ח-1998, וכן ענייני דיור ציבורי לפי כל נהל; החלטה של רשות לפי פקודת התעבורה, לרבות החלטה בענייני רישוי ובטיחות של נהגים, רכב, שירותי אוטובוסים, שירותי מוניות והוראת נהיגה, למעט החלטות שר, ולמעט כל ענין שבסמכות בית משפט לתעבורה; החלטה של רשות לפי חוק שיפוץ בתים ואחזקתם, התש"ם-1980; שינוי שם של מפלגה לפי הוראות סעיף 8(ב) לחוק המפלגות, התשנ"ב-1992; החלטה של רשות לפי חוק שירות נתוני אשראי, התשס"ב-2002, למעט התקנת תקנות; החלטה של הרשם לענין רישום נותני שירותי מטבע כאמור בסעיף 11 לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000.

לדעתי יש לפרש את סעיף 3 לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים<sup>336</sup> בהתאם ל"נסיבות העניין", כאמור בסעיף עצמו. בתוספת לחוק אוגדו יחדיו נושאים רבים ושונים זה מזה ולא ניתן להתייחס מידה שווה לעניין רישום תלמיד לבית ספר, החלטה בעניין מכרז או החלטה של הרשות בענייני אשרת כניסה, החלטות ה"נדחפות" לידי האזרח לעומת ענייני חריגה מחוקי ההקפאה בארנונה שהנם מורכבים ונעלמים מעיני האזרח. יותר מכך, "החלטה בענייני ארנונות" עשויה להגיע לנישום חודשים רבים מאוחר יותר, שכן ממועד החלטת מועצת העיר ועד להגעת דרישות הארנונה לידי הנישומים חולף זמן וברוב המקרים צווי הארנונה כלל אינם מגיעים לידי האזרח הסביר ללא דרישה. יתר על כן, עם הגעת דרישות הארנונה עומדים לנישומים 90 ימים לבדיקת הקריטריונים המופיעים בדרישה ופורטו לעיל. לעומת זאת, לדרישת התשלום לא מצורף צו הארנונה של המועצה<sup>337</sup> אשר כדי לבדוק אותו יש לפנות אל הרשות המקומית על מנת לקבל עותק ממנו ובדיקתו מצריכה ידע רב ומומחיות.

יש להדגיש כי בדיקת חוקיות פעולות הרשות אינה דבר של מה בכך. בדיקה זו מצריכה איתורם של כל צווי הארנונה של הרשות המקומית משנת 1985 ועד ליום הבדיקה. לא אחת צווים אלה מפורסמים בטרם מוגשות בקשות לאישורים חריגים ולכן אינם מעודכנים בשיעורי ההעלאה החריגה ולחילופין נקבעו בהם שיעורי העלאה חריגה המותנים באישורים שרים שלא ניתנו לבסוף. כך גם האישורים החריגים עצמם אינם מפורסמים בכל דרך שהיא ועותקים מהם נמצאים אך במשרדי הרשות המקומית ובמשרד האוצר ומשרד הפנים. כאשר פונה נישום אלמוני לבדיקת הארנונה המוטלת עליו, עליו לאתר את כל הצווים האמורים ו/או האישורים החריגים (ובדרך כלל רשויות מקומיות אינן אצות למסור נתונים אלה). גם כיום ולמרות חוק חופש המידע, נדרש זמן רב, ובאם אין בידי הנישום את כל החומר האמור, מדובר לעיתים בחודשים ארוכים על מנת להשלים בדיקת הקפאות בארנונה.

בית המשפט העליון, בערעור מינהלי שהובא לפניו בענייני ארנונה לא נטה להאריך את המועדים שנקבעו והמליץ למערערים למחוק את ערעורם<sup>338</sup>. בכך ניתן היה לראות משום רמז של בית המשפט העליון על עמדתו לגבי המועד הקשיח שנקבע בתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים. ברם, איני

<sup>336</sup> 3. המועד להגשת עתירה

(א) עתירה תוגש במועד שנקבע לכך בדין.

(ב) לא נקבע מועד כאמור, תוגש העתירה בלא שיהוי, לפי נסיבות הענין, ולא יאוחר מארבעים וחמישה ימים מיום שהחלטה פורסמה כדין, או מיום שהעותר קיבל הודעה עליה או מיום שנודע לעותר עליה, לפי המוקדם.  
(ג) בית המשפט רשאי להאריך מועד שנקבע להגשת עתירה כאמור בתקנות משנה (א) ו-(ב), לאחר שנתן למשיב הזדמנות להגיב לבקשת ההארכה, אם ראה הצדקה לכך.

<sup>337</sup> ישנן רשויות המצרפות לדרישה השנתית חוברת צבעונית ובה לעיתים תעריפי הארנונה לנכסים השונים אולם חוברת זו אינה ממצה ושונה מרשות לרשות. בראשלי"ץ למשל מפורטים בחוברת רק תעריפי הארנונה למגורים. בהרצליה מפורטים כל התעריפים, במודיעין ישנו פירוט של תעריפי המגורים בעיקר. בהתאם לפקודת העיריות דרישת "פרסום" צו הארנונה מתמצית בהצגתו בלוח המודעות של העירייה. רשויות שונות קבעו תשלום "אגרה" לכל המעוניין לקבל לידי העתק מצו הארנונה של הרשות המקומית.

<sup>338</sup> עע"ם 3887/02 ביתילי נ' עיריית רעננה (לא פורסם). בעניין זה עתרה חברת ביתילי כנגד חריגה של עיריית רעננה מתקנות ההסדרים בהעלאת שיעור הארנונה על נכס בקניון רננים ברעננה מעבר לשיעור ההעלאה שהותר בחוק. החריגה מהחוק נעשתה בשנת 1998 (לפי טענה חלופית שהועלתה בעתירה מדובר בחריגה נוספת משנת 1990) ואולם חברת ביתילי פנתה לבית המשפט בעתירה מינהלית, לראשונה, בשנת 2001 בלבד.

רואה בכך משום זניחה של הלכות קודמות בנושא השיהוי<sup>339</sup> אלא גישה המחויבת בנסיבות העניין<sup>340</sup>. לעומת זאת, כל עוד אין החלטה ברורה של בית המשפט העליון בסוגיה זו, בתי המשפט המחוזיים נטו לא אחת לאפשר פרשנות רחבה של המועדים<sup>341</sup>.

גישה מרחיבה ביותר של בית המשפט העליון בנושא השיהוי ניתן למצוא בפסק דין מן שניתן לאחרונה בעניין עתירה מנהלית בנושא מכרזים. בית המשפט העליון קבע כי שתי תכליות עיקריות עומדות ביסוד תקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים. **האחת** היא זירוז ההליכים בעתירות מנהליות במטרה להגיע להכרעה מהירה במחלוקת שנפלה בין הרשות המנהלית לפרט והשנייה היא הרצון לעגן בתקנה את עקרונות השיהוי השאובים מהלכותיו של בית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ. לפיכך, לא חלוף הזמן כשלעצמו הוא המכריע אלא **העובדה שהעניין גרם לשינוי נסיבות ולפגיעה באינטרסים ראויים להגנה, הן של הציבור בכללותו, הן של הרשות המנהלית והן של צדדים אחרים**<sup>342</sup>.

לפיכך יש לדעתי לבחון כל מקרה ומקרה לגופו תוך שימוש זעום ביותר בעיקרון השיהוי והותרתו רק למקרים בהם אכן הייתה הסתמכות הרשות המקומית ושינוי נסיבות. כך למשל מצב בו העלתה רשות מקומית את הארנונה בשיעור גבוה מהמותר בהסתמך על אישור חריג שנחזה כתקין. באם יבוא נישום מספר שנים לאחר מכן ויטען כי האישור בטל ויש להשיב את הארנונה שנגבתה ביתר, ספק אם יש מקום לאפשר זאת. ברם, מקום שהרשות המקומית העלתה את הארנונה בניגוד לחוק ואף ביצעה מספר פעולות להסתיר את ההעלאה על ידי שינויים בצו הארנונה, גם אם יבוא נישום עשרים שנה לאחר מכן ויטען כי הרשות חרגה מן החוק אין לאפשר העלאת טענת שיהוי על ידי הרשות. כך גם מקום שנישום

<sup>339</sup> כך נפסק בבג"ץ 170/87 **אסולין ואח' נ' ראש עיריית קרית גת** פ"ד מב(1)678 שמול טענת חריגת הרשות המקומית מחוקי הארנונה לא תוכל הרשות המקומית להתגונן בטענת שיהוי. באיזון האינטרסים בין אינטרס העותר, אינטרס המשיבה ואינטרס הציבור בשלטון החוק, גובר אינטרס הציבור על טענת השיהוי וראה בעיקר סעיפים 7,8,10 לפסק דינה של כבי השופטת נתניהו וסעיפים 5,6 לפסק דינו של הנשיא ברק. בית המשפט העליון חזר על הלכה זו בע"א 6323/95 **סמינר הקיבוצים נ' עיריית תל אביב** תק-על(1)98, 111 וראה גם עת"מ (חיפה) 345/01 **אחמד בדרנא נ' עיריית טמרה** ו-2 אח' (תק-מח 2)2001 (7013). נראה שהלכות אלה לא נס ליחן גם לאחר חקיקתו של חוק בתי משפט לעניינים מנהליים ואולם על מנת לגבור על מגבלת המועדים הקבועים בחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים יש להראות חריגה מהותית מן החוק.

<sup>340</sup> ביתילי עתרה כנגד חריגת העירייה מן החוק בשנת 1998 (ובטענה חלופית 1990). הדרך הנכונה לעקיפת מחסום השיהוי היתה עתירה כנגד צו הארנונה לשנה הנוכחית, תוך 45 ימים מתחילת השנה (למעשה ההחלטה על צו הארנונה מתקבלת בישיבת המועצה כבר בחודש נובמבר לשנה קודמת ואולם מועד הטלת הארנונה הנו ביום 1 בינואר לשנה הנוכחית וניתן לראות במועד זה תחילת מנין הימים. בשל העובדה שתקנות ההסדרים מותקנות, לא אחת, במועד מאוחר יותר, ניתן אולי גם לאחר מועד זה לעתור כנגד הצו. לחילופין ניתן היה להגיש תביעה להשבת כספים שנגבו ביתר. יש להניח שהשיקול שעמד בפני באי כוח ביתילי היה סכום האגרות הנמוך בעתירה מינהלית.

<sup>341</sup> בעת"מ 1263/01 **ורבר נ' עיריית רחובות**, תק-מח 2)2002, 5429, קבע כבי השי' מודריק כי הגשת העתירה ביום 23.7.02 כאשר בחודש פברואר 2001 קיבל הנישום דרישת תשלום לראשונה ובחודש אפריל קיבל תשובה להשגתו – אינה לוקה בשיהוי בנסיבות הענין. בעת"מ 1165/01 **מדי פישר נ' מ.א. עמק לוד**, תק-מח 3)2002, 5091, קבע כבי השי' מודריק כי הגשת העתירה בחודש אפריל 2001 אינה לוקה בשיהוי ככל שהיא נוגעת לשנים 2000 ו-2001. יובהר כי שם העלתה העותרת את טענותיה הנוגעות לחוקיות צו הארנונה בפני הערכאה שאינה מוסמכת (ועדת הערר) כבר בשנת 2000 ורק בשנת 2001 פנתה לבית המשפט המוסמך, קרי, שנה ו-4 חודשים בהם היא מודעת היטב לטענת אי החוקיות – ובכל זאת קבע בית המשפט שאין לטעון שיהוי. בעת"מ 1082/02 **אביבה קפלן ואח' נ' עיריית רמת גן**, תק-מח 3)2002, 6233, קבע כבי השי' מודריק כי הגשת העתירה בחודש פברואר 2002 אינה לוקה בשיהוי למרות שהעותרים התודעו לדרישת הארנונה מהם, לפי בסיס החישוב החדש, כבר ביוני 2000. זאת מכיוון שעד לחודש אפריל 2001 ניהלו התכתבות עם העירייה.

<sup>342</sup> ראה עע"ם 10996/02 **עיריית קרית גת נ' אבישי כ"ץ**, תק-על 3)2003, 1191.

העלה טענותיו בפני מנהל הארנונה ולאחר דין ודברים ולאחר הגשת ערר על החלטת מנהל הארנונה, החליט הנישום לפנות לבית המשפט בטענות שבסמכות בית המשפט בעתירה מנהלית, אין כל מקום לאפשר לרשות המקומית להעלות טענת שיהוי באשר ידעה היטב את הסיכון בפניו היא עומדת בטענות השונות גם אם לא נטענו בפני הערכאה הנכונה. כך גם כל מקרה בו הרשות המקומית לא שינתה מצבה לרעה בהנחה שהנישום אכן ויתר על טענותיו<sup>343</sup>.

נימוק נוסף לגישה זו הנה שנישומים ייאלצו לעתור בפני בית המשפט לעניינים מנהליים בדחיפות, ללא בדיקת המצב החוקי לעומקו, דבר שיביא לריבוי מחלוקות בין הרשות לבין הנישום. כמו כן כל נישום ייאלץ לבדוק היטב כל דרישה שמגיעה אליו על מנת שלא ייאבד חלילה את זכותו, דבר שיביא לבזבז משאבים עצום ולחוסר אמון בין הנישום לרשות המקומית.

לאחרונה הועלתה טענת השיהוי גם בתביעות השבה כספיות, למרות שמקורה בדיני היושר<sup>344</sup>. במקרים אלה מדובר היה בתביעת השבה של גופים ציבוריים גדולים כנגד הרשות המקומית ובמצב בו צריכים היו גופים אלה, המלווים ביועצים משפטיים ורואי חשבון, לעמוד על זכויותיהם מבעוד מועד ולא "להתעורר" לאחר מספר שנים.

כך בעניין בנק **טפחות**<sup>345</sup> הובהר היטב כי במהלך כל השנים חויב הבנק בתעריף אחד בנכס מסוים ובתעריף אחר בנכס שני כאשר ההבדל נבע מזיכוי באחד החשבונות. הבנק שהנו גוף כלכלי גדול ולו אורגנים רבים העוסקים בהסדרת ענייני השונים וביניהם גם חיובי ארנונה צריך היה לבדוק מה מקור ההבדל בין החשבונות ולמצוא את חריגת העירייה מן החוק. בית המשפט הוסיף וקבע כי גם אם נעלמה מעיני הבנק העובדה האמורה הרי שיש בכך מחדל של הבנק שאין להטיל בגינו את נטל השבת הארנונה על כלל הציבור. לפיכך קבע בית המשפט כי השבת הכספים לבנק תיעשה משנת 2000 בלבד<sup>346</sup>.

<sup>343</sup> אין הכוונה לטענות ויתור והסתמכות במובן הרגיל. אין גם הכוונה לשאלת הסתמכות הרשות על תקציבה השנתי וכד', טענה שיכולה לאפיין כל גוף המנוהל בתקציב, אלא הסתמכות במובן הסובייקטיבי, מול הנישום הספציפי, בשל נסיבות המקרה. קרי, על מנת לאפשר לרשות מקומית להעלות טענת שיהוי כנגד חריגה מן החוק או טענות מהותיות ועקרוניות אחרות, יש לדרוש רמה גבוהה ביותר של שינוי נסיבות לרעה והסתמכות. ראה עוד להלן בסוגיה זו בפרק על עקרון ההשבה.

<sup>344</sup> ראה פסק דינו של הש' מצא בע"א 4682/92 **עזבון המנוח סלים עזרא נ' בית טלטש בע"מ** תק-על 2000(4), 154 לתחולתם של דיני השיהוי בתביעות לסעד מן הדין.

<sup>345</sup> ראה ת"א (ירושלים) 2206/00 **בנק טפחות בע"מ נ' עיריית ירושלים** תק-מח 2002(3), 4645. ראה גם ת"א 2359/00 **שירותי בריאות כללית נ' עיריית ירושלים**, תק-מח 2003(3), 38, גם שם נקבעה השבה חלקית בלבד בשל טענת השיהוי.

<sup>346</sup> מאידך נזכור ונדגיש שהחלת דיני השיהוי על תביעות כספיות הנו חריג ונבע מנסיבות העניין. הכלל בתביעות השבה אזרחיות הנו שדיני השיהוי אינם חלים וראה למשל החלטת ביניים בת"א 1114/99 אליהו **שוקרון ואח' נ' עיריית ירושלים**, תק-מח 2000(2), 8861, בת"א 1560/98 **שקם בע"מ נ. עיריית ירושלים** (לא פורסם), ת"א 1782/01 **צילה ומאוריס נ' עיריית תל אביב** תק-מח 2002(2), 1480 ובש"א 344/02 (ת"א 2635/00) **עיריית ירושלים נ' רשות השידור** (טרם פורסם).

לכל הפחות ניתן כיום לקבוע שבית המשפט לא ידחה עוד על הסף תביעות השבה לסכומים ששולמו שלא כדין בשל שיהוי: בעניין ארגון נכי צה"ל<sup>347</sup> קבע נשיא בית המשפט העליון בהרכב של שלושה כי בתביעות השבה יש לשמוע ראיות ולקבל הכרעה בשאלת השיהוי בסוף הדיון לגופו.

---

<sup>347</sup> ע"א 9325/02 ארגון נכי צה"ל – בית הלוחם נ' עיריית חיפה, תק-על 2003(3), 1960.



**פרק 12 : שיקולים בהטלת ארנונה וסבירות**

רשויות מקומיות צריכות לשקול שיקולים רלוונטיים כמו כל החלטה מנהלית בהתאם לכללי המשפט המנהלי. החלטת מועצת העירייה על הטלת ארנונה כללית הנה סמכות שניתנה למועצת העיר מכוח חוק ההסדרים והתקנות מכוחו. ככל החלטה מנהלית, כפופה זו לכללי המשפט המנהלי. כפי שהובהר לעיל, קבע מחוקק המשנה קריטריונים ברורים לשיקולים שצריכה מועצת העיר לשקול בעת החלטתה בדבר הטלת הארנונה הכללית. ברם, כידוע, כל רשות מקומית ושיקוליה, כל רשות מקומית והסיווגים הקבועים בצו הארנונה שלה. להלן אבחן האם ישנם שיקולים כלליים או מתחם סבירות כלשהו המחייב את הרשויות המקומיות כולן או שמא עקרונות סבירות בהטלת ארנונה הנם אך פתרון נקודתי לבעיות קיצוניות בלבד.

כך פירט וקבע כב' השופט שמגר לעניין השיקולים הרלוונטיים ובדיקת העובדות בתהליך הפעלת שיקול הדעת<sup>348</sup> :

**"ההקפדה מצד בית-משפט זה על כך, כי עובר לקבלת החלטה על-ידי בעל סמכות על-פי חוק יקום תהליך קבלת החלטה הראוי לשמו, היא אולי הערובה היעילה ביותר לכך, שהשימוש בשיקול הדעת, שהוענק על-ידי המחוקק לזרוע זו או אחרת של הרשות המבצעת, לא ילקה בליקויים, שיש בהם כדי לרוקן מטרתו של החוק מתוכנה. קביעתה של החובה לשקול את הנתונים באופן ענייני, שיטתי והוגן ולקיים תהליך מסודר ומלא של שקילת גירסאות נוגדות יש בה כדי לצמצם במידה רבה את הסכנה של התעלמות מהיבטים רלוונטיים ושל עיוותים או מעשי שרירות, העלולים לפגוע בפרט ובכלל."**

ולשאלת סבירות ההחלטה המינהלית, קרי, המשקל שניתן לכל אחד מן השיקולים השונים קבע עוד כב' השופט ברק (כתוארו אז) :

**"האם החלטתו של שר הפנים סבירה היא? בעניין שלפנינו, משמעותה של שאלה זו היא, אם המשקל, שנתן שר הפנים לשיקולים השונים, ראוי הוא (ראה: בג"צ 156/75). בהקשר זה יש לחזור ולציין, כי השאלה אינה מה היינו אנו, כשופטי בית המשפט העליון, מחליטים, אילו הסמכות הייתה בידינו. השאלה שעלינו להכריע בה היא, אם שר פנים סביר, במקומו של המשיב, רשאי היה להגיע למסקנה, אליה הגיע המשיב. לשון אחר: השאלה היא, אם האופציה, שנבחרה על-ידי שר הפנים, נופלת למסגרת מיתחם הסבירות"**

<sup>348</sup> ראה שני הציטוטים להלן בג"ץ 297/82 עזרא ברגר ו-4 אח' נ' שר הפנים פ"ד לז(3) 29.

מעבר להלכה העקרונית שהוזכרה לעיל, גם בענייני ארנונות קבעו בתי המשפט הלכה דומה<sup>349</sup>:

**"החלטה סבירה היא זו המתקבלת אחרי שקילת כל הנתונים והעובדות הנחוצות לשם כך, ומציאת האיזון ההולם בין האינטרסים המנוגדים. החלטה כזו אמורה לעמוד במבחן הביקורת השיפוטית והציבורית. לכן קביעת תעריפי הארנונה לשנה מסוימת אמורה להתקבל בהתחשב, בין היתר, בעליית מדד יוקר המחיה, הוצאות העירייה וההעלאה המותרת של תקציבה על פי החלטת שר הפנים, רמת השירותים הניתנת והצפייה לשיפורה, מקום הנכסים ורמת חייהם או הכנסותיהם של המחזיקים בהם...."**

הלכה זו ניתנה לפני חוק ההסדרים ולפיכך הקריטריונים לקביעת התעריפים הנם שונים מהקריטריונים הקבועים כיום בחוק אולם ברי כי לגבי סבירות ההחלטה ושקילת הנתונים והעובדות ומציאת האיזון הראוי – זו ההלכה בענייני ארנונה. עוד נאמר שם כדלקמן:

**"שיקול דעת נכון של מועצת העיר מחייב הצגת נתונים נכונים לפניה על שיעורי המס בלוד בהשוואה לערים אחרות...."**

**מסתבר שלוח ההשוואה...., אשר הוצג בפני חברי מועצת העיר, לא נתן להם תמונה נכונה של תעריפי הארנונות בערים אחרות. ב"כ המבקשות הציג בבית המשפט את החלטות הרשויות על חיובי הארנונה לשנת המס 1986/7 בערים אחרות, ומהן מסתבר, כי בכל הערים שהוזכרו בלוח ההשוואה, למעט פתח תקווה וירושלים, נקבעו תעריפי הארנונה לתעשייה בהתחשב בשטח המבנים המשמשים אותה, אך ככל שהשטח עלה, המס – ירד.**

**בלוח ההשוואה, אשר הוצג בפני חבריה של מועצת העיר, יש רק ציון, של הארנונה המוטלת בגין המטרים הרבועים הראשונים בכל עיר ואין ציון של הארנונה ההולכת ופוחתת בגין המטרים הרבועים אחריהם....**

**לא הובאו ראיות על מצב התעשייה בערים אחרות, אך נראה שעיקר הפגם בהחלטת מועצת העיר הוא בהעדר התחשבות בתעשייה עתירת מבנים....**

**מסקנתי היא שהחלטת מועצת העיר ב- 20.2.86 על תעריף הארנונה לתעשייה, נובעת מטעות ולוקה באי סבירות קיצונית ולפיכך בטלה."**

במקרה אחד עליו נעמוד, קבעה עיריית ירושלים בצו הארנונה לשנת 1985 תעריפי ארנונה שונים לסוגי בנין שונים המשמשים למסחר ושירותים תוך הפרדה בין מבנה המצוי מעל פני הקרקע לבין שטח מבנה המצוי כולו במרתף. שטחי המרתף חויבו בארנונה בתעריף שהיה נמוך בכ- 60% מהתעריף לשטחי מבנה מעל פני הקרקע. החל מצו הארנונה לשנת 1986 בוטלה האבחנה האמורה וגם מחסנים

<sup>349</sup> ה"פ 607/86 טלרד נ' עיריית לוד פ"מ נא(3) 123

במרתף חויבו בתעריף מלא וכך, מאז שנת הכספים 1986 ואילך, התכנסה מועצת העירייה כל שנה לפני תחילת שנת המס וקבעה סוגי נכסים שיחויבו בארנונה והתעריפים לכל סוג נכס. למרות כל ההודמנויות שהיו למועצת העיר לא שקלה המועצה כלל שיקול רלוונטי מהותי - האם יש מקום לקבוע תעריף זול יותר למחסנים ושטחי מרתף<sup>350</sup>.

בשנת 2001 הוגשה עתירה כנגד עיריית ירושלים כנגד חיוב מחסנים במרתף בתעריף זהה לתעריף הנכס העיקרי. אחת הטענות שהועלתה הייתה שמועצת העירייה לא שקלה כלל את השיקול האמור מן הסיבה שעובדי העירייה סברו, בהפעלת שיקול דעתם העצמאי, שבא לכאורה להחליף את שיקול דעת מועצת המשיבה, כי אין מקום כלל לשקול את השיקול הרלוונטי האמור. בכך טענו העותרים, לא הפעילה מועצת המשיבה את סמכותה במסגרת החוק המסמיך בהתאם לקריטריונים שנקבעו בדין (שימוש, סוג ומיקום - סוגי בנין שונים לסיווג "משרדים שירותים ומסחר") ולא שקלה את השיקולים הרלוונטיים בטרם קבלת ההחלטה. כמו כן הובהר למעשה, על ידי היועץ המשפטי לעירייה, כי הנתונים והעובדות לא הובאו ולא יובאו כלל לידיעת המועצה על מנת שתשקול את הנושא. לאור כל אלה טענו העותרים כי הליך הפעלת שיקול הדעת הנו פגום וההחלטה שנתקבלה בלתי סבירה בשל אי בדיקת העובדות ואי שקילת נתונים רלוונטיים.

יש לציין שהעותרים לא טענו כנגד סבירות התעריף לסיווג "משרדים, שירותים ומסחר" למרות שהיה מצוי בקרבת הקצה העליון של מתחם התעריפים לנכס בסיווג זה, כפי שנקבעו על ידי השרים<sup>351</sup>. טענת העותרים הייתה כי חוסר הסבירות הקיצונית מתבטאת בעובדה שאין כל אבחנה בין תתי-סיווגים שונים בתוך סיווג זה בהתאם לסוג הנכס. קרי, התעריף למחסן במרתף זהה לתעריף המוטל על עסק בקומת הקרקע.

לצורך ההשוואה בחנו העותרים את דרכי התמודדותן של רשויות מקומיות אחרות, בעלות מאפיינים דומים בשאלה זו. קרי, קביעת תעריף מופחת למחסני עסקים, לעסקים במרתף או למחסנים במרתף. הם צירפו טבלה השוואתית בין 7 הערים הגדולות ביותר שהינן קבוצת הייחוס הרלוונטית שהוכרה על ידי בית המשפט למרות שאינה בהכרח קבוצת הייחוס הנכונה אם נבחן את נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה והחלוקה לאשכולות לפי חתך חברתי כלכלי. בחלק מהרשויות היו תעריפים מדורגים לפי גודל הנכס (ככל שהנכס גדול יותר התעריף יורד) ובחלק מהרשויות היו תעריפים שונים באזורים שונים. מכיוון שבתחומי עיריית ירושלים אין משמעות לאזור העיר (כל האזורים תעריף אחיד) ההשוואה נעשתה מול התעריף היקר ביותר לפי האזור היקר ביותר ברשויות מולן נערכה ההשוואה.

<sup>350</sup> יצוין כי לגבי דירות מגורים השאירה העירייה את התעריף הנמוך ב- 50% למחסן למגורים כפי שהיה בשנת 1985.

<sup>351</sup> התעריף שהוטל על ידי עיריית ירושלים לשנת 2001 הנו 243.82 ₪ למ"ר כאשר התעריף המירבי לסיווג זה היה 275.72 ₪ למ"ר באותה שנה

ההשוואה העלתה כי בערים שהוצגו (תל אביב, חיפה, רמת גן, אשדוד, באר שבע, ראשון לציון), היה תעריף נפרד, מוזל יותר, למחסן במרתף או למחסן של עסק שאינו במרתף, או לעסק במרתף, קרי, היה תמיד מדרג כלשהו, לעסק או למחסן העסק, בהתאם למיקום בו הוא מצוי (מעל הקרקע או מתחתיה). רק בעירית ירושלים התעריף למחסן עסק ללא תלות במיקומו היה תמיד זהה לתעריף העסק עצמו. בהסתמך על נתונים השוואתיים אלה פסק בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים שאכן מדובר בחוסר סבירות קיצונית המביאה לבטלות החיוב<sup>352</sup>.

להלן אסקור ביתר קיצור את פסיקת בתי המשפט בנושא סבירות הארנונה ונראה כי התערבות בית המשפט נעשתה לעיתים רחוקות כאשר חוסר הסבירות אכן היה קיצוני וכאשר העותרים הציגו תשתית עובדתית השוואית מספקת. ראשון נזכיר את פסק הדין בעניין **ועד המעקב**<sup>353</sup>. בפסק דין זה נדחתה בקשת העותרים להורות לעירית ירושלים לקבוע תעריפים שונים בהתאם לאזור בו מצוי הנכס. מעבר לעובדה שפסק דין זה הסתמך על החקיקה שלפני חוק ההסדרים ועל פסיקה ישנה, גם שם ניכרה אי שביעות רצונו של בית המשפט מן המצב הקיים אלא שללא תשתית עובדתית לא יכול היה לסייע לעותרים:

**"העותרים השיגו לפנינו על סבירות המבחנים, אותם קבעה מועצת העירייה. החלת תעריף אחיד של חיוב בארנונה על כלל הבניינים בירושלים, שאינם משמשים למגורים ואף אינם משמשים לאיזו מן המטרות שבהחלטת מועצת העירייה נקבעה אמת-מידה מיוחדת לחיובם, לוקה לטענתם בחוסר סבירות. אלא שלטענה זו לא הניחו העותרים תשתית עובדתית מספקת. כך, למשל, לא הציגו כל נתונים אודות המבחנים המקובלים להטלת ארנונה על בניינים דומים בערים אחרות; ובכגון-דא כבר נפסק, כי "ראשיתה של הבדיקה היא ההשוואה אל שיעורי הארנונה ברשויות אחרות" (בג"צ 397/84 הנ"ל, בעמ' 21). העותרים גם לא הציגו כל נתונים השוואתיים, בין עסקיהם לבין עסקים דומים בשכונות אחרות של העיר. כן לא הראו, כי סיווג בנייני המגורים שבשכונתם כאזור א' נעשה על-פי אמות-מידה שונות מאלו שלפיהן סווגו בניינים המשמשים למגורים בשכונותיה האחרות של העיר. עם זאת נתתי את דעתי למבחנים שנקבעו בהחלטה. כשלעצמי, הנני נכון להניח, שבהשגת העותרים על צדקת הנהגתו של תעריף אחיד יש מידה של טעם. דומה שגם מועצת העירייה היתה ערה לקושי הטמון בהנהגתו של תעריף אחיד."**

<sup>352</sup> עת"מ 287/01 שוקניון אגריפס נ' עיריית ירושלים תק-מח 2002(2), 6667. במסגרת ערעור על פסק הדין הגיעו הצדדים לפשרה לפיה יבוטל פסק הדין המחוזי (למרות שחיובי המחסנים בשוקניון יופחתו בהסכם לפשרה וברוח פסק הדין המחוזי). בעקבות עתירות נוספות בנושא, התחייבה עיריית ירושלים לתקן את חיובי הארנונה למחסנים, החל משנת המס 2005.

<sup>353</sup> בג"ץ 1355/93 ועד מעקב לענייני ארנונה נ' עיריית ירושלים תק-על 94(1), 1391.

בעניין **תעשייה אווירית**<sup>354</sup> בחנה כב' השופטת דרורה פלפל את תעריף הארנונה למבני תעשייה החל על שטח הנכס ללא תלות בגודלו וללא חלוקה לאזורים או למבני עזר וקבעה כי התעריף הנו בלתי סביר באופן קיצוני ובטל! ויודגש: **שם נקבע כי תעריף לתעשייה הגבוה בכ- 30% מן התעריף הנמוך ביותר לאותו מוצר, קרי לשירותים שנותנות עיריות דומות באותו חתך חברתי-כלכלי הנו בטל בשל חוסר סבירות קיצונית!! לא נדרשה הוכחה שהתעריף הנו הגבוה ביותר באופן קיצוני אלא די בכך שאינו סביר יחסית לרשויות דומות באותו אשכול**<sup>355</sup>.

בעניין **אלקנית**<sup>356</sup> בחן כב' השופט אורי גורן את סוגית חיוב שטחי המעברים בקניון השרון בנתניה בתעריף זהה לתעריף חנויות ומשרדים וקבע כי תעריף זה הנו בלתי סביר. כב' השופט גורן הקציב לרשות המקומית 3 חודשים לקביעת תעריפים נמוכים באופן משמעותי אחרת יפקע החיוב! בפסק דין מאוחר יותר שבא עקב החלטת מועצת העיר בעקבות פסק הדין הראשון, קבע כב' השופט זפט כי חיוב המעברים בגובה 50%, בהתאם להוראת ביהמ"ש בפסק הדין הקודם, הנו סביר<sup>357</sup>.

בעניין **חברת החשמל**<sup>358</sup> קבע כב' השופט הס כי התעריף שנקבע לקרקע תפוסה המוחזקת על ידי חברת החשמל בתחום המועצה האזורית גלבוע הנו בלתי סביר באופן קיצוני ובטל. התעריף עמד על כ- 9.38 ₪ למ"ר לשנת 1994 כאשר התעריף המזערי לשנה זו היה 0.004 ₪ למ"ר והתעריף המרבי עמד על 25 ₪ למ"ר. למרות שלא דובר בחריגה מהמתחם שנקבע בתקנות, השוואה למועצות אזוריות אחרות (השוואה בין שווים) הביאה למסקנה כי המדובר בחוסר סבירות.

בעניין **מפעל מתכת חניתה**<sup>359</sup> קבע כב' השופט בייך כי חיוב שטחי התעשייה בתעריף מדורג פרוגרסיבי הנו בלתי סביר:

**"המטרה של צמצום השימוש בשטחים מתוך אזור התעשייה, נראית לי מטרה זרה ופסולה שאינה יכולה להצדיק קיומו של פער משמעותי שכזה..."**

<sup>354</sup> ה"פ 897/97 **התעשייה האווירית נ' עיריית יהוד** (פורסם בפדאו"ר) בעניין זה העותרת חויבה ע"י המשיבה בגין שטח של 78,370 מ"ר בתעריף מבנים לתעשייה 98 ₪ למ"ר, התעריף המרבי המותר לפי תקנות ההסדרים לאותה שנה. החיוב נעשה לפי תעריף אחיד החל מהמטר הראשון ללא חלוקה לאזורים כשבגדר מבני תעשייה נכללו גם חדרי עזר, סככות מחסנים יציעים וכל דבר אחר. העותרת טענה כי תעריף הארנונה שנקבע ע"י המשיבה למבני תעשייה הינו בלתי סביר באופן קיצוני ובשל כך בטל.

<sup>355</sup> פסק דין זה בוטל בהסכמת הצדדים במסגרת ערעור בפני בית המשפט העליון ולאחר שהצדדים הגיעו לפשרה בנייהם לגבי חיוב התעשייה האווירית.

<sup>356</sup> ה"פ 782/83 **אלקנית נ' עיריית נתניה**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 138.  
<sup>357</sup> ה"פ 2385/95 **אלקנית נ' עיריית נתניה**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 377. ראה גם בסוגיה זהה לגבי הקריון בה"פ 30065/97 **מליסרון נ' עיריית קרית ביאליק**, דינים מחוזי, כרך לב(410), ה"פ 786/94 **מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק**, תק-מח(3)96, 2386.

<sup>358</sup> ע"ש 84/95 **חברת החשמל נ' מ.א. גלבוע**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 165.

<sup>359</sup> ע"ש 417/95 **מפעל מתכת חניתה נ' שלומי**, תק-מח(3)96, 825.

יש להניח שמטרה בלתי רלבנטית זו גרמה גם לקביעה ששיעור הארנונה ילך ויעלה ככל שהשטח גדול יותר.

גם קביעה זו אינה סבירה, שהרי שטח גדול המוחזק ע"י גוף אחד אינו נזקק ליותר שירותים בהשוואה לאותו שטח כשהוא מוחזק ע"י מספר גופים שונים. אם יש הבדל ברמת השירותים ובמחירם, הרי הבדל זה פועל בכיוון הפוך, לפי העקרון הכלכלי של "יתרון לגודל".

בעניין חרס<sup>360</sup> דן כב' השופט ביין בצו הארנונה של עיריית קרית אתא, בו חולקה העיר לשלושה אזורים ושכונת קריית בנימין סווגה כאזור ב' למעט בתים פרטיים או דו משפחתיים, שבגינם הוטלה ארנונה לפי תעריף אזור א' – היקר יותר. העותרים טענו כי התעריף היקר שהוטל עליהם אינו סביר ובית המשפט קבע כי המצאות הבתים היוקרתיים בתוך שכונת קריית בנימין גורעת מערכם ולכן אין למסות בנין משובח באזור ב' כבניין משובח באזור א'. החלטה זו נהפכה בבית המשפט העליון<sup>361</sup> מפיו של כב' השופט טירקל אשר קבע כי העותרים לא הניחו בפני בית המשפט המחוזי כל תשתית עובדתית לביסוס הטענה. הם לא הציגו השוואה לרשויות מקומיות אחרות ולא אמות מידה המשמשות לחיוב בארנונה ברשויות מקומיות אחרות לצורך השוואתן לאמות המידה שעל פיהן חויבו. לעומתם הביאה העירייה ראיות בדבר סבירותו של הסיווג בתצהיר גזברית העירייה שם נאמר, בין היתר, כי השכונה החלה - "להתאכלס בבניה פרטית אשר הלכה והתעצמה, משנה לשנה וברבות הימים התפתחה לצד ה'שיכונים' שכונת וילות מפוארת ויוקרתית...בנסיבות הנ"ל לא היה מקום עוד להבחין בין תושבי שכונת הוילות בקריית בנימין לתושבי שכונות מבוססות אחרות באזור א' בקריית אתא...על מנת שלא לפגוע בבתי השיכונים המקוריים והישנים... החליטה מועצת העיר שלא לשנות את סווגה של כל השכונה, אלא של אותו חלק הנמנה על 'שכונת הוילות', דהיינו: 'הבתים המשובחים', כהגדרתם בצו הארנונה". יתר על כן, לתצהיר צורפו צווי ארנונה של עיריות אחרות התומכים בטענה נוספת כי "התופעה של סווג דירות מסוימות מתוך אזור אחד באזור אחר, הינה מוכרת ומקובלת ברשויות שונות ברחבי הארץ". לאור כל האמור סבר בית המשפט העליון כי טענות אלה לא נסתרו על ידי המשיבים, לא היה יסוד לקביעתו של בית המשפט המחוזי ומכאן שהכרעתו אינה יכולה לעמוד<sup>362</sup>.

<sup>360</sup> ה"פ 412/98 אדוארד חרס נ' עיריית קרית אתא, תק-מח 499(4) 1707.

<sup>361</sup> ע"א 565/00 עיריית קרית אתא נ' אדוארד חרס ו-97 אח' פ"ד נו(3), 784.

<sup>362</sup> בנקודה נדרשת הבהרה קצרה: ערך הנכס אינו עוד קריטריון לחיוב בארנונה, כפי שהובהר כבר לעיל, מאז שהארנונה אינה נקבעת בהתאם לדמי השכירות המתקבלים מן הנכס התנתק לכאורה הקשר בין שווי הבניין לדמי הארנונה. ברם, אם נבחן את הסיווגים שנקבעו על ידי השרים לחיוב בארנונה: סיווג תעשייה, סיווג מסחר, סיווג מגורים סיווג בנקים וכד' – הרי שמדובר בסיווגי ארנונה ששיעוריהם באופן עקרוני נקבעים לפי התועלת הכלכלית הצומחת מן העסק או רמת הרווחיות של העסק. כמו כן, נקבע בתקנות ההסדרים, כפי שהבהרנו לעיל, כי הרשות המקומית רשאית לקבוע תת-סיווג לנכס בהתאם למקומו, ומקומו הריהו לפי החלטת הרשות, בהתאם למיצובו היוקרתי של הנכס: שכונה יקרה יותר בתת סיווג בתעריף גבוה יותר ושכונת עוני כתת סיווג בתעריף נמוך יותר. לכאורה נראה אם כן כי הטלת הארנונה למרות שאמורה למלא את עקרון ההנאה מן הנכס עדיין נוטה לא אחת לכיוון עקרון היכולת לשלם.

בעניין **מילוטל**<sup>363</sup> נקבע כי ישנה אפליה פסולה כאשר נכסים דומים מקבלים שירותים דומים, מצויים באזורים דומים מבחינת ערך הקרקע וסוג השימוש, אך משלמים סכומי ארנונה שונים רק בשל היות המחזיקים תושבי ישוב המוכר כוועד מקומי. כן נקבע כי רשות מקומית יכולה להטיל סכומי ארנונה שונים על נכסים שונים. מכאן נלמד כי הטלת סכומים זהים על נכסים שונים אף היא פסולה.

סקירת הפסיקה מלמדת כי תעריפי הארנונה של הרשויות המקומיות אינם זוכים לפיקוח ראוי וכל רשות ושיקוליה, כל רשות ומעשיה. לעיתים בתי המשפט נדרשים להתערבות כאשר פונה נישום לבית המשפט ואולם חוסר האחידות בחיוב הארנונה מוביל לתוצאות שונות ברשויות שונות. אין זה ברור מהם השיקולים הראויים לקביעת ארנונה כללית ומהו הגבול אותו ישים בית המשפט כ"חוסר סבירות קיצונית" המביא לבטלות סיווג הארנונה. כמו כן ראינו כי דווקא בתי המשפט המחוזיים היו הרבה יותר "אמיצים" בביטול סיווגים בצווי ארנונה של רשויות מקומיות בשל חוסר סבירות קיצונית שדבקה בהן. לא אחת השתמשו בתי המשפט בעקרונות הכלליים ששרטט בית המשפט העליון ואולם מילאו קווים אלה בתוכן כרצונם. בית המשפט העליון, לעומת זאת, היה זהיר הרבה יותר בפסילת סיווגים בצווי הארנונה של הרשויות המקומיות.

<sup>363</sup> ה"פ 127/00 **מילוטל נ' מ.א. מטה אשר** דינים מחוזי כרך לב(10) 802. בעניין זה טענה העותרת כי היא מופלית לרעה לעומת נישומים אחרים בתחום שטחה של המשיבה, בכך שהיא מסווגת בסיווג של אזור א' ומחויבת בתעריף הגבוה ב- 300% לערך מתעריף מפעלים דומים לה לגבי מבנים המצויים באזור המסווג בסיווג של אזור ב' ואילו לגבי הקרקע התפוסה ב- 56,000% לערך מהתעריף לקרקע תפוסה המוטל על מפעלים דומים לה המצויים באזור ב' (ההבדל בין האזורים א' או ב' נבע אך ורק מהשאלה האם הנכס מצוי בתחום ועד מקומי או לא). פסק הדין אושר בערעור בעליון (ע"א 4852/01 וע"א 4892/01).

**פרק 13 : הטלת חיוב ארנונה רטרואקטיבי**

שאלת החיוב הרטרואקטיבי המוטל על ידי הרשות ושאלת השבתם של כספים שנגבו ביתר בניגוד לחוק הנן שאלות דומות<sup>364</sup> שהתשובה להן צריכה להיות, למיטב הבנתי, שונה. יש הטוענים כי עיקרון ההדדיות מחייב הגבלת השבה של כספים שנגבו ביתר כמו הגבלת החיוב הרטרואקטיבי<sup>365</sup> ואולם נראה לי שהבדל המעמד בין הרשות המקומית כרשות ציבורית לבין הנישום הפשוט צריך ליצור הבדל משמעותי גם בחובות בהתאם לחוק ובמגבלות המוטלות על כל אחד מהם.

לעניין חיוב רטרואקטיבי נקבע בפסיקה פעמים רבות כי אין להטיל חיוב בדיעבד לשנים קודמות<sup>366</sup>. בפסק הדין המנחה בעניין IBM נקבעה הלכה כללית לגבי תיקון החלטות של רשות ציבורית באופן רטרואקטיבי ולפיה ניתן לחלק טעות כזו לשלושה סוגים שונים<sup>367</sup>: האחת, החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות; השנייה, החלטה שמקורה בטעות משרדית טכנית שנעשתה בהיסח הדעת; השלישית, החלטה, שיש בה משום משגה במובן זה שהפקיד יישם בצורה בלתי נכונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול דעתו באופן בלתי סביר.

לגבי סוגי טעויות אלה נקבע כי: "לגבי שני האופנים הראשונים המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות הציבור בדרך כלל לחזור בהן מההחלטה המוטעת או הנוגדת את החוק ולגרום למתן החלטה אחרת תחתיה; ואילו לגבי ההחלטה מהסוג השלישי, היינו זו שיש בה משום "משגה" בשיקול הדעת בלבד – שאני. כאן תהיה הרשות בדרך כלל קשורה בהחלטתה, ובמיוחד כאשר האזרח הספיק כבר לפעול על פי ההחלטה המקורית".

כך בעניין מקורות<sup>368</sup> נקבע:

<sup>364</sup> ברם הפכות בגורם הדורש את הכספים. בשאלת החיוב הרטרואקטיבי מדובר ברשות מקומית המטילה חיוב בדיעבד על הנישום ואילו בשאלת ההשבה מדובר בנישום הדורש מהרשות השבה של כספים שנגבו ממנו ביתר.

<sup>365</sup> הגיונה של גישה זו, מלבד עיקרון ההדדיות הנו עקרון ההסתמכות. הרשות המקומית אינה יכולה להוציא שומות רטרואקטיביות גם משום שבתקציבה השנתי ממילא לא לקחה בחשבון סכומי כסף אלה. כך מן הצד השני ניתן לטעון כי גם סכומי השבה לא נלקחו בחשבון בתקציב השנתי והוצאת סכומים אלה תפגע בתקציב השנתי. לכך ניתן להשיב כי תקציבה השנתי של רשות מקומית הנו מהדברים הגמישים ביותר שניתן להעלות על הדעת. לא ניתן כמעט למצוא רשות מקומית שתקציב הביצוע שלה זהה לתקציב המתוכנן בתחילת שנת המס. ראה למשל באתר האינטרנט של משרד הפנים את ריכוז תקציבי הרשויות המקומיות בשנת 2000.

<sup>366</sup> לדעתי לאור הפסיקה מן השנים האחרונות **השוללת**, אף יותר מבעבר, חקיקת משנה רטרואקטיבית וראה למשל בג"ץ 5290/97 עזרא ואח' נ' **השר לענייני דתות**, פד"י נא(5) 410, מקל וחומר מקום שמדובר בפעולה מינהלית ללא כל היתר בחוק המסמך (לא בפקודת העיריות ולא בחוק ההסדרים) להטלת ארנונה רטרואקטיבית.

<sup>367</sup> ראה ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. נ' **מנהל מס רכוש** לז(1) 337.

<sup>368</sup> ע"א 975/97 **המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים** פ"ד נד(2), 433. וראה גם בעניין **קואופרטיב דן** שם נקבע כי יש שמץ של שרירותיות במשלוח הודעת תשלום בתום שנת המס, והמדובר בהטלת מס רטרואקטיבית, בלתי חוקית ובטלה (ע"ש 1590/94 דן נ' **עיריית תל אביב** (לא פורסם)). ראה ה"פ 1100/94 **אגד נ' עיריית רעננה**, ארנונה



"עקרון החוקיות מורה לי כי ככלל אין החוק מטיל חיובים באופן רטרואקטיבי אלא אם נאמר כך במפורש. כלל זה נכון במיוחד לגבי חיובי מס... כאשר רצה המחוקק לאפשר תיקון שומת מס באופן רטרואקטיבי, הוא עיגן זאת בחוק תוך קביעת מגבלות חמורות. כך, סעיף 147 לפקודת מס הכנסה קובע מגבלת זמן קצרה שבמסגרתה יכול הנציב בלבד לתקן שומות ויש לתת לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו וסעיף 85 לחוק מס שבח, קובע מגבלת זמן של ארבע שנים לתיקון שומה וזאת רק בהתקיים אחת העילות המצומצמות המנויות בסעיף. סעיפים אלה פורשו בצמצום ושינוי בפרשנות חוק לא הצדיק פתיחת שומות סופיות...

בפקודת העיריות לא הוקנתה סמכות לתקן שומת ארנונה באופן רטרואקטיבי. כיוון שכך ולאור האמור לעיל, ידנו תהא קפוצה במתן אפשרות לתקן שומת ארנונה באופן רטרואקטיבי.

ואפנה כאן גם לעניין מקורות קרית אתא<sup>369</sup> שם נקבע כי כאשר שגתה המועצה בהפעלת שיקול הדעת (המקרה השלישי בפסק הדין המנחה נכסי י.ב.מ לעיל) בוודאי שאין להטיל חיוב רטרואקטיבי, אך גם כאשר מדובר בטעות טכנית (המקרה השני), ניתן אולי לשנות החלטה אך לא כאשר יש בה משום הטלת מס רטרואקטיבית ויש לפעול לאור הכלל הקובע כי סמכותה של הרשות המנהלית לחזור בה אפשרית, רק במקרים חריגים המצדיקים עיון מחדש בנסיבות העניין.

ברוח זו, במקרה בו עקב מדידות מעודכנות נשלחו על ידי עיריית טירת כרמל שומות רטרואקטיביות מתקנות לפי השטחים החדשים. בית המשפט העליון ביטל את השומות המתקנות וקבע כי<sup>370</sup>: "רשות מקומית, השוקלת לשנות באופן רטרואקטיבי את חיובי הארנונה, חייבת להביא בחשבון, לצד האינטרס הציבורי בגביית מס אמת, גם את האינטרס של הפרט. בין השיקולים שיבואו בחשבון בקבלת ההחלטה ניתן למנות את משך הזמן לגביו מבוצעת התחולה הרטרואקטיבית, מידת ההסתמכות מצד האזרח ומידת היעילות והצדק שבחיוב למפרע. חשיבות לא מבוטלת נודעת גם לשאלה האם קיימת כיום אפשרות לברר את העובדות לאשורן והאם הטעות נגרמה בשל הטעייה מצד האזרח. לדעתי, ככלל, רק במקרים מיוחדים יש הצדקה לערוך שינוי רטרואקטיבי של חיוב ארנונה. מן הראוי ששומת הארנונה תהיה קבועה ויציבה בהקדם האפשרי.

עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 459 שם נקבע כי מקרה של טעות בשומה בשל ייעוץ משפטי לקוי שקיבלה מנהלת הארנונה אינו מצדיק תיקון רטרואקטיבי. בה"פ 1032/96 מקורות נ' עיריית באר שבע תקדין-מחוזי 96(4) 68, נקבע כי שינוי הסיווג באופן רטרואקטיבי פוגע בעקרון "סופיות השומה" שבמרכזו האינטרס של קיום וודאות ויציבות ויתרה מזו שולל מהמבקשת את אפשרות הערעור על שינוי הסיווג לגבי השנים השונות בתוך המועדים שנקבעו בחוק. בעניין מובילי תענ"ך נקבע כי שינוי סיווג מ"משרד" ל"חברת הובלות" באמצע שנת המס (1.6.00), כאשר לא חל שינוי בפועל בשימוש בנכס והשינוי בסיווג נובע רק מסקר נכסים שעשתה העיריה, מהווה חיוב רטרואקטיבי פסול (ע"ש 988/00 מנהלת הארנונה בעיריית עפולה נ' מובילי תענ"ך בע"מ תקדין-מחוזי 2000(4) 5074).

<sup>369</sup> ה"פ 365/99 מקורות חברת מים בע"מ נ' עיריית קרית אתא תק-מח 2002(3), 31374. בעניין זה שינתה עיריית קרית אתא באופן רטרואקטיבי את סיווגן של בריכות שפרעם שהוחזקו על ידי מקורות. בית המשפט קבע כי לגבי שינוי הסיווג הרטרואקטיבי ההלכה ברורה אך גם לגבי שינוי השטח הרטרואקטיבי, בית המשפט דחה את הטענה שמדובר בטעות טכנית במדידה המאפשרת הטלת מס רטרואקטיבי אלא קבע שמקורות יכולה הייתה להסתמך על המדידה הראשונית ועל הטעות (שלא היתה לה בה כל חלק) ולהעריך את הוצאותיה הכספיות בהתאם.

<sup>370</sup> בע"א 4452/00 ט. ט. טכנולוגיה מתקדמת נ' עיריית טירת כרמל פ"ד נו(2) 773.

לקו מרכזי זה של הפסיקה<sup>371</sup> היו כמובן חריגים שאפשרו לרשויות מקומיות תיקון שטחים באופן רטרואקטיבי אולם אלה התבססו תמיד על מצב בו נעלמו מעיני הרשות המקומית העובדות הרלוונטיות, בדרך כלל בשל בנייה בלתי חוקית על ידי הנישום, בשל הסתרת נתונים מן הרשות או אף בשל סיבות אובייקטיביות בהן נעלמו נתוני השטחים מעיני הרשות המקומית<sup>372</sup>.

כך למשל בעניין **בעניין ריינר**<sup>373</sup> דובר בדרישות תשלום שנשלחו על שם בעלה של המבקשת שם. אלה לא שולמו מעולם וניתן פסק דין כנגד הבעל. לאחר מכן התברר לרשות המקומית כי המחזיקה בנכס הנה הגב' ריינר ולכן נתבעה זו לגבי תקופת 7 השנים שקדמו לתביעה. יש להבין כי ריינר קיבלה מדי שנה הודעת חיוב בארנונה על שם בעלה והתעלמה ממנה למרות שמוטלת עליה חובה בהתאם לפקודת העיריות להודיע על שינוי מחזיק ולחילופין היא חייבת יחד עם בעלה בתשלום חשבון הארנונה. לפיכך נראה, גם אם לא נאמר שם, שחוסר תום הלב של ריינר היה בעוכריה. כאשר ניסתה להתחמק מתשלום ארנונה בתואנה טכנית (השם המופיע בדרישת התשלום) ולא יידעה את הרשות המקומית בכך, אין מקום לפטור אותה מארנונה.

בעניין **ניסים**<sup>374</sup> עלתה שאלת סיווגו של חדר שינה תת קרקעי בשטח של 14.76 מ"ר. טענת המערערים הייתה שהשטח של חדר השינה התת קרקעי צריך להיות מסווג לפי סיווג מ'3 "בנין תת קרקעי בחלקו" וכי במשך יותר מ-30 שנה סווג החדר התת קרקעי, כמ'3 ומטעם זה מנועה העירייה מלהתכחש לסיווגו של חדר זה ולנסות לסווגו כמ'1. לעומת זאת טענה העירייה, כי חדר תת קרקעי בבנין משובח, דינו כדין יתר החלקים של הבניין המשובח והסיווג מ'3, אינו חל, שכן סיווג זה מתייחס רק לבנין רגיל ולא לבנין משובח. בשאלת החיוב הרטרואקטיבי קבע בית המשפט כי המקרה שבפניו שונה מעניין מקורות באר-שבע שכן שם היה מדובר בחיוב רטרואקטיבי לחמש שנים אחורה וביהמ"ש שם סבר, שאין להצדיק חיוב כזה שכן היה מדובר בחברה העוסקת שהסתמכה על החיוב השנתי. לעומת זאת בעניין ניסים מדובר היה באדם פרטי שלא יכול ל"שפות" את עצמו מאף גורם, לו ידע, שהעירייה מחייבת את החדר התת-קרקעי כחלק מהבנין המשובח ולכן אין לעקרון ההסתמכות כל משמעות. יתר על כן נקבע שלא ניתן להתייחס לחיוב כאל חיוב רטרואקטיבי כאשר מדובר בחיוב בארנונה לשנת 97

<sup>371</sup> ראה גם ה"פ 405/00 **תשלובת ח. אלוני נ' עיריית נשר**, תק-מח 2001(3), 3898, ה"פ 30340/97 **בתי זיקוק לנפט נ' מ.א. זבולון**, תק-מח 2001(1), 7679, ה"פ 2385/95 **אלקניית נ' עיריית נתניה**, ארנונה עירונית פסקי דין כרך ג', עמ' 377, מיסים ועוד, ה"פ 786/94 **מליסרון נ' עיריית קרית ביאליק**, תק-מח 96(3), 2386, ה"פ 1100/94 **אגד נ' עיריית רעננה**, ארנונה עירונית פסקי דין, כרך ב' עמ' 459, ת"א 19355/92 **מרטסי דגניה נ' עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 807.

<sup>372</sup> רשויות מקומיות נוטות לעיתים, בניסיון לתמוך בהחלטתן להטיל ארנונה רטרואקטיבית להסתמך על פסקי הדין בעניין ע"ש 935/91 **בנק דיסקונט נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין כרך א' עמ' 463, אלא ששם דובר בתיקון רטרואקטיבי של שנה אחת בלבד כאשר הבנק הגדיל את השטח המוחזק על ידו על ידי בניה נוספת, בניית גלריה וכד' ולא יידע את הרשות המקומית לגבי שינוי השטח. כך גם בת"א 13147/86 **זליקסון נ' עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 656 דובר בנישום ששילם את תשלום הארנונה השנתי מראש ולאחר מכן, במהלך שנת המס מדדה הרשות המקומית את נכסו ותיקנה את השטח. מפסק הדין עולה הלכה בדבר תיקון טעות בשטח אולם לא נאמר דבר לגבי תיקון לשנות מס קודמות.

<sup>373</sup> רע"א 2987/91 **מאירה ריינר נ' עיריית ירושלים** פ"ד מו(3), 661.

<sup>374</sup> ע"ש (חיפה) 116/00 **רחל ושמואל ניסים נ' עיריית חיפה**, תק-מח 2000(2), 736.

והתיקון נעשה לשנה זו בלבד במהלך אותה שנת מס. בית המשפט קבע שאין זה אלא תיקון טעות הנובעת מפרשנות שגויה של החוק (ובמקרה דנן, צו הארנונה של המועצה).

בעניין **גנץ**<sup>375</sup> נדון מקרה של תושב כפר פינס, חקלאי בעיסוקו, שהחזיק בחלקת קרקע חקלאית ששטחה הכולל 9244 מ"ר בתחום השיפוט של המועצה המקומית פרדס-חנה. בשנת 1995 לערך הקים בחלקה לול לגידול פרגיות ששטחו 1231 מ"ר וגידר שטח כולל של 1423 מ"ר. כאשר גילתה המועצה בשנת 2000 את דבר קיומו של הלול הטילה חיוב רטרואקטיבי בגין שטח הלול החל משנת 1997. בית המשפט קבע כי ראוי להבדיל בין מי שבנה נכס כדן, תוך שהדברים מדווחים כיאות לרשויות והבניין מקבל אישור לאכלוס, כך שאם לאחר מכן הרשות לא מעדכנת את ספריה ואינה דורשת ארנונה מהמחזיק בנכס, ניתן לטעון כי אין הצדקה לדרישה רטרואקטיבית של המס, תוך פגיעה בעקרון ההסתמכות. לעומת זה, אם בונה אדם נכס שלא כדן, אין להטיל את האשם באי דרישת הארנונה, על הרשות. כך נקבע כי דרישת מס בדיעבד בגין תקופה של 3 שנים, הנה סבירה. אין המדובר בהטלה רטרואקטיבית של המס, אלא על תיקון טעות והתאמת הרישומים בספרי הארנונה למצב העובדתי.

לא מצאתי פסק דין אחד שאישר תיקון שטח באופן רטרואקטיבי כאשר הרשות המקומית ידעה היטב כי השטחים לפיהם היא מחייבת אינם מדויקים אולם נמנעה, אם מאדישות, אם מרשלנות ואם מיעוץ משפטי שגוי שקיבלה, להוציא דרישות מתוקנות כחוק.

<sup>375</sup> עמ"נ (חיפה) 412/01 **משה גנץ נ' מנהל הארנונה של מועצה מקומית פרדס-חנה** תק-מח 2001(2), 6803. ניתן להצביע על מקרים נוספים שהרשויות המקומיות מנסות להיתלות בהן. כך למשל עמ"נ 410/01 **גולדהמר נ' עיריית חיפה** תק-מח 2002(2), 285, שם מדובר במחזיקי נכסים המשמשים לעסק אשר בשל טעות לא קיבלו כלל חיובי ארנונה במשך כשנתיים. בית המשפט קבע כי התובעים שם צריכים היו לדעת על חיובם בארנונה ומאידך לא הסבירו האם עומד לזכותם פטור כלשהו. במקרה זה ניתן להסכים עם הפסיקה משום שהאדם הסביר בוודאי יודע שעליו לשלם ארנונה כללית בגין נכס המוחזק על ידו ולפיכך יש להניח שאחרי תקופה בה לא קיבלו הודעת תשלום צריכים היו לברר את הנושא. עם זאת יש לזכור שמנגד לא מוטלת על הנישום חובת הגינות כלפי הרשות ואילו על הרשות הציבורית מוטלת חובת מדידת הנכסים בתחומה. בעניין **יצחק עובד** (ארנונה עירונית פסקי דין כרך ד' עמ' 12) מדובר בנכס שהושכר ושימש לתעשייה. נכס זה פונה והוחזר לבעליו אשר השתמש בו כ"עסק". כאשר התברר לעירייה כי המחזיק השתנה והשימוש בנכס השתנה בהתאם, חייבה את הנישום, שנתיים אחורנית בהפרש בין הסיווגים. בית המשפט אישר את החיוב. למעשה אין הבדל רב בין פסק דין זה לעניין ריינר ולאחרים מסוגו. הנישום קיבל במהלך השנים שומה שגויה, תוך ידיעה שהנה שגויה, לא טרח למלא את החובה המוטלת עליו בחוק לדווח לעירייה על שינוי המחזיק ולאחר מכן התנגד לשינוי הסיווג הרטרואקטיבי. ראה גם עת"מ (נצרת) 239/03 **חברת החשמל לישראל בע"מ נ' עיריית צפת** תק-מח 2004(1), 8017 שם נרמז על ידי בית המשפט כי הסתרת הנכסים מן המועצה, בדרך של דיווח חלקי בלבד, כאשר נדרשה למסור מידע, הייתה בעוכריה ולכן אפשר בית המשפט הטלת חיוב רטרואקטיבי (עם זאת, שינה את הסיווגים בהם ביקשה המועצה לחייב את חברת החשמל). מאידך, במקום אחר, בשאלה דומה, כאשר הסיבה היחידה להטלת החיוב על חברת החשמל, הייתה החלפת היועץ המשפטי של המועצה, דחה בית המשפט את החיוב הרטרואקטיבי, בהיעדר סיבה אמיתית להטלתו וראה לכך עת"מ 298/03 **חברת החשמל נ' מועצה אזורית לכיש** (טרם פורסם, פסק דין מיום 12.8.04).

**פרק 14 : השבה**

סוגית ההשבה עלתה בשנים האחרונות בפסיקה מכיוונים שונים ובנושאים שונים. הנושא טרם נדון על ידי בית המשפט העליון באופן מעמיק בנושאי הארנונה כללית ואולם, בתיקים השונים הועלו העמדות השונות על ידי מתדיינים בפני בית המשפט.

סקירה השוואתית של נושא ההשבה של כספים שנגבו בניגוד לדין (בראייה מעט משוחדת, פרו-רשות מקומית), ניתן לראות בחוות דעת היועץ המשפטי לממשלה<sup>376</sup>. בחוות דעת זו הציג היועץ המשפטי עמדה מובהקת כנגד השבתם של סכומי כסף שנגבו על ידי רשויות מקומיות שלא כחוק תוך טענה שבמשפט הישראלי אין עדיין הכרעה בנושא<sup>377</sup>, תוך תימוכין לכאורה בגישות דומות במשפט האנגלי (פרשת Woolwich)<sup>378</sup>, האמריקאי<sup>379</sup> והקנדי (פרשת Air Canada)<sup>380</sup>. לבסוף הציג היועץ המשפטי לממשלה מספר קריטריונים להפעלת שיקול הדעת של בית המשפט בבחינת שאלת ההשבה ואלה הם:

<sup>376</sup> חוות הדעת הוגשה במסגרת ע"א 3255/01 עיריית ירושלים נ' שוקרון ו-308 אח' (לא פורסם) אך לא עמדה לדיון בפני בית המשפט בתיק זה באשר הוחלט להשיב את הדיון בתיק לבית המשפט המחוזי לבחון את שאלת ההשבה ממנה התעלם בית המשפט המחוזי בדיון הראשון. חוות דעת דומות הוגשו על ידי היועץ המשפטי לממשלה בתיקים נוספים בהם עלתה שאלת ההשבה על ידי המדינה ובין השאר בעניין ינובר וא.ש.ת. (ראה הי"ש 332 לעיל) בהם עלתה גם שאלת השימוש בתקנה 29 להגשת תביעה ייצוגית.

<sup>377</sup> תוך הפניה לרע"א 2837/98 שלום ארד נ' בזק החברה הישראלית לתקשורת פ"ד נד(1), 600 המאזכר את בג"צ 4562/92 ח"כ אליעזר זנדברג נ' רשות השידור פ"ד נ(2), 793 עמ' 818-819 שם נאמר: "איננו נוקטים כל עמדה בשאלה, מה זכותם של אלה אשר שילמו את קנס הפיגורים על תוספת האגרה, והאם עומדת להם זכות ההשבה על פי דיני עשיית עושר ולא במשפט. השאלה מה דינם של מסים שנגבו בחריגה מסמכות, היא שאלה קשה".

<sup>378</sup> Woolwich Equitable Building Society v. Inland Revenue Commissioners, [1992] 3 All ER 820. בפסק דין זה התובעות חלקו על חובתן לשלם מס אך שילמוהו והגישו תביעה לביטול החיקוק. משנקבע כי התקנות חורגות מסמכות ובטלות הוגשה תביעה להשבה. בפסק הדין הני"ל נקבע לראשונה כי אין צורך בהוכחת כפיה לשם תביעה וזהו החידוש העיקרי שבפסק הדין, שכן קודם לכן, עצם אי החוקיות של הדרישה לא היוותה עילה להשבה. עם זאת, כפי שהודגש על ידי היועץ המשפטי לממשלה בחוות דעתו, קבע בית הלורדים מפי הלורד Goff כי יש לקבוע מנגנוני הגנה מפני הסיכונים של תביעה כזו ובין אלה קביעת תקופת זמן קצרה להגשת תביעות השבה של מיסים. לאחר פסק הדין בעניין Woolwich מונתה ועדה למתן המלצות בנושא טעות בחוק וגביית תשלומים ללא סמכות: The Law Commission Consultation Paper No. 227 "Restitution: Mistakes of Law and Ultra Vires Public Authority Receipts and Payments." שדו"ח הועדה פורסם ב: Liam Flynn, "No Taxation Without", British Tax Review 15 (1995). *Restitution*. בעניין זה הודגש על ידי היועץ המשפטי לממשלה שהועדה המליצה להשאיר על כנו את הכלל המאפשר תביעות השבה גם ללא פגם ברצון, אולם קבעה כי ראוי שתיקבענה הגבלות על תביעות כאלה וכי ראוי שההגבלות תיקבענה בחוק, ולא תושארנה להתפתחות הפסיקה. בין היתר סברה הועדה כי אין יש לשלול השבה מקום שההשבה תגרום להתעשרות בלתי צודקת של הנישום. הועדה סברה כי השבה של מס עקב תקלה טכנית שהביאה לבטלות התקנות היא דוגמא להתעשרות בלתי צודקת.

<sup>379</sup> בארה"ב, כשמדובר בתשלומים למדינה הפדרלית, הכלל לעניין **מסים** הוא כי הנישום זכאי להשבה, כפוף למגבלות פרוצדורליות של **קביעת מועד מוגבל לתביעה וכן של מתן הודעה מוקדמת על הדרישה**. (Palmer, *The Law of Restitution*, Vol. 3 pp 250 fn 14 [להלן: Palmer]). לעומת זאת, באשר להשבה מהמדינות השונות ומרשויות המקומיות הכלל במרבית המדינות הוא כי מס ששולם על פי דבר חקיקה שנקבע לאחר מכן כי אינו חוקתי או שאינו תקף מכל טעם אחר, אין חייבים בהשבתו אלא אם מתקיימים יסודות של כפיה. גם במדינות בהן נדחתה האבחנה בין טעות בעובדה לבין טעות בחוק דחו בתי המשפט תביעות להשבת מיסים (ראו Palmer חלק 3 עמ' 249). הטעם לכך היה החשש מפני הפגיעה בתקציב. ברוב המדינות בהן קובע החוק זכות להשבה, מותנית הזכות **במחאה בזמן התשלום**. בדרך זו מגנה המדינה על עצמה מפני הסתמכות ממושכת על התשלום, שכן כבר במועד התשלום מוזהרת המדינה כי יש ספק בחוקיות התשלום.

<sup>380</sup> בעניין Air Canada v. British Columbia, 59 D.L.R 4<sup>th</sup>, 161, נקבע כי יש לשלול השבה של מס ששולם ביתר מקום שבהשבה תהיה הכבדה ניכרת על התקציב.

- טיב הפגם שנפל ומידת הפגיעה המהותית במשלם אם יוטל עליו התשלום ולא יושב לו.
- באיזו מידה המדובר בטעות אשר סביר להניח כי הרשות הייתה מביאה לתיקונה אילו הייתה ערה לפגם.
- מידת החומרה של התנהגותה של הרשות בגביית התשלום.
- מידת ההכבדה על התקציב.
- המועד בו הוגשה התביעה והמועד בו הודיע התובע לרשות על הפגם. ככל ששיהויו של התובע גדול יותר תיטה הכף לדחות את תביעתו להשבתו.
- השוואת ההצדקה שבהטלת נטל התשלום הרלוונטי (ששולם שלא כדין) על שכם התובע לעומת ההצדקה שבהטלת התשלום על שכם משלמי המיסים העתידיים.
- הגינות ראוייה כלפי הציבור.
- בנוסף, כעקרון כללי, ניתן לקבוע השבה או פטור חלקיים לפי תוצאת השקלול האמור, וזאת גם כדי להרתיע רשויות מקבלת החלטות שלא בדרך הנכונה.

לימוד החומר אליו מפנה חוות הדעת המלומדת של היועץ המשפטי לממשלה מגלה דווקא מסקנות אחרות הנובעות מניתוח המשפט ההשוואתי. להלן אנתח את סוגיית ההשבה תוך התייחסות לחוות הדעת האמורה ולהלן ואפרט את המסקנות הברורות העולות מהסקירה ההשוואתית:

- באנגליה בעניין woolwich בית הלורדים פסק ברוב דעות כי לנישום זכות להשבה מלאה למרות שהתשלום נעשה בידיעה גמורה ללא טעות וללא כפיה. בעניין הועדה שהוקמה לבדיקת נושא ההשבה בעקבות פסק הדין אכן הייתה המלצה למנוע השבה במקרה של התעשרות בלתי הוגנת של הנישום כאשר מדובר ב"טעות טכנית" ובמקרה של גלגול הנזק<sup>381</sup> (כפי שהובהר על ידי היועץ המשפטי) ואולם מאידך הושמטו ההמלצות החשובות מעמדת היע"מ<sup>382</sup>:
- המלצה על תקופה קצרה לתביעת השבה – 6 שנים ממועד התשלום אשר ספירתן מתחילה ממועד גילוי הטעות או החריגה...
- המלצה שלא להתייחס לשיקול ה-disruption to public finance.
- המלצה שלא לפסוק פסיקה פרוספקטיבית בניסיון למנוע פגיעה בקופה הציבורית עקב תביעות השבה בשל טעות בחוק או חריגה מהחוק.

<sup>381</sup> עם זאת, יש לשים לב שלשאלת גלגול החוב יש שתי פנים. האם כאשר הנישום בעל חנות חויב בחסר (ולמעשה "גלגל" את החסר על הציבור בהפחתת תעריפים) תישלל מן הרשות המקומית הזכות לתקן את השומה באופן רטרואקטיבי? ומאידך, אם מטרת בעל החנות הנה למקסם את רווחיו, כיצד ניתן להוכיח שרווחו גדל או השתנה כתוצאה מ"גלגול" החיוב ביתר על הצרכן? כמו כן יש להדגיש כי שאלת גלגול החוב שונה בענייננו מחוקים שונים בהם ישנה התייחסות ברורה לשאלת הגלגול כגון חוק מיסים עקיפים וראה לכך ע"א 6080/97 קמור רכב נ' מזינת ישראל – אגף המכס והמע"מ, פ"ד נו(5), 855.

<sup>382</sup> ראה 17-26 להמלצות עמ' 192

• כפי שמוסבר בפסק הדין woolwich מעשה מינהלי בחוק הגרמני הנו בחזקת תקין עד שלא בוטל ולא ניתן לדרוש השבה עבור התקופה שלפני ביטולו ולתקיפת מעשה מינהלי כאמור נקבעו שם תקופות קצרות. הדבר דומה אצלנו לתקיפה ישירה במסגרת עתירה מנהלית (שמוגבלת ב-45 ימים) שהסעד הנדרש בה יהא צופה פני עתיד. אין להסיק מכך לגבי תביעה כספית בה נקבעת אי החוקיות באופן עקיף. אצלנו שני המסלולים מתקיימים במקביל.

• בקנדה בעניין Air Canada שנותח בהרחבה בפסק דינו של הלורד Goff בעניין Woolwich נקבע כי אין להסכים לעקרון גורף של השבה במצבים של גלגול הנזק. כך גם נקבע שיש לקבוע כלל של אי-השבה במצבים של תשלום מס שנקבע כבלתי חוקי על מנת למנוע תוהו-ובוהו כלכלי. בניגוד לכך, במצבים של גביית מס בלתי חוקית בשל יישום לא נכון של החוק (כשונה מחוק שבוטל) הכלל יהא הפוך, קרי, השבה. דעת המיעוט של Wilson שללה לחלוטין את ההבחנות האמורות ודגלה בעקרון השבה כללי לאור העובדה שהנישום אינו צריך לחשוך בכל מעשה הרשות ולשלם כל תשלום "תחת מחאה".

ניתן לסכם ולומר שמסקירת הדין הזר ניתן להגיע למסקנה הפוכה למסקנת היועץ המשפטי לממשלה ולכל היותר לקביעה שאין אחידות בדין הזר בסוגיה דנן ואין ללמוד מכך מעבר לאמור.

המסקנה היחידה מהעמדה המוטת של היועץ המשפטי לממשלה ולאור העובדה שמעולם לא טרח להתערב בסוגיות הארנונה הכללית היא שכוונתו לא הייתה להתערב בהליך המשפטי מהנימוקים הקבועים בחוק לגבי התערבות היועץ המשפטי לממשלה אלא הייתה כוונה נסתרת ואחרת להתערבותו. כוונה זו ניתן היה למצוא בהליכים אחרים שעמדו בפני בית המשפט העליון והמתינו למתן פסק דין. כך למשל ע"א 2037/00 מדינת ישראל נ' ינובר משה ועמדת המדינה שם, המבקשת להקטין את חובת ההשבה שתוטל עליה, לרבות הקריטריונים הראויים לדעתה, דומה לעמדה השלטונית הציבורית האמורה להגן על שלטון החוק במדינת ישראל, בתיק שוקרון. לפיכך נדמה שנעשה עירוב מין שאינו במינו ודעת המדינה, בעלת עניין כלכלי, הבאה להגן על עצמה מפני השבת כספים בתביעה ייצוגית על גביית כספים ללא הסמכה בחוק, שלובה לה יד ביד עם (ושמא נאמר, השתלטה על) העמדה הציבורית של היע"מ על כל המשמעויות הנכבדות הנלוות לה.

המצב בישראל נסקר אף הוא בעמדת היע"מ ואולם נדמה כי סקירה זו אינה ממצה ומשמיטה פסקי דין אחרים שאינם תואמים את גישת כותב העמדה:

• אתחיל ראשית בחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ס-1980 בו נקבע בסעיף 6: "שילם אדם תשלום חובה שלא חב בו ביתר על הסכום שהוא חב בו (להלן - תשלום יתר) ולא הוחזר תשלום היתר תוך 30 הימים מיום שילומו, תחזירנו הרשות המקומית בתוספת הפרשים". קרי, אין לרשות המקומית כל שיקול דעת בעניין זה<sup>383</sup>, בשונה למשל מסעיף 6 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר) התשכ"ה-1968 המעמיד דרישות ותנאים להחזר<sup>384</sup>. ניתן למצוא את ההיגיון לכך בעובדה שהשלטון המקומי אינו אורגן של המדינה, דבר המעורר מחד אי אמון מצד הנישומים ומאידך, חוסר האמון של משרדי הפנים והאוצר בדרך ההתנהלות של הרשויות המקומיות. יש להניח שנצפו מחלוקות רבות בין הנישומים לבין הרשות המקומית בשאלת השבת כספים שנגבו ביתר ולפיכך נדרשה הוראת המחוקק כאמור לעיל.

• כך גם עמדתו של פרופ' פרידמן<sup>385</sup>, וכך גם פסיקת בתי המשפט ולמשל עניין רובינשטיין<sup>386</sup> שם נאמר: "גם בישראל הכלל הוא כי במקרה בו רשות ציבורית גבתה תשלום שלא כדין זכאי האזרח להשבה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט"<sup>387</sup>.

• לאחר פסק הדין של בית המשפט העליון לגבי פטור המדינה מאגרת פינוי האשפה<sup>388</sup> הקובע כי גביית ארנונה ו/או תחליף ארנונה מכוח חוק העזר אינה חוקית הוגשו מספר תביעות לבתי המשפט האזרחיים להשבה של כספי ארנונה ששולמו בניגוד לפטור המפורש. תביעות אלה נתקבלו ונפסקה השבה מלאה של הסכומים שנגבו בניגוד לחוק<sup>389</sup>. על כלל ההשבה חזר נשיא בית המשפט העליון אהרון ברק בדיון שהתקיים בערעור ארגון נכי צה"ל על החלטת בית המשפט המחוזי לדחות על הסף את התביעה שהוגשה בנושא<sup>390</sup>. יובהר כי סוגיה זאת של השבת הארנונה ששולמה

<sup>383</sup> ת"א 1451/01 עמי חזן נ' עיריית נתניה (לא פורסם)

<sup>384</sup> ת"א 501/92 (מחוזי י-ם) פלב"ם מפעלי מתכת נ' מדינת ישראל-אגף המכס והמע"מ, תק-מח 2002(2) 9203

<sup>385</sup> פרידמן, דיני עשיית עושר, מהדורה 2 כרך ב' עמ' 876-881

<sup>386</sup> ע"א 7664/00 אברהם רובינשטיין ושות' נ' עיריית חולון פ"ד נו(4), 117, עמ' 129-130

<sup>387</sup> וראה גם ע"א 412/54 עיריית ת"א - יפן נ' חברת "ארמון אהרונוביץ", פ"ד י 1835, ע"א 706/71 וילנר ואח' נ' עיריית ראשון לציון, פ"ד כז(1) 160, ע"א 447/77 שלום סביר נ' ראש עיריית רמת-גן, פ"ד לב (2) 278, רע"א 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיינול חברה לביטוח (תקדין), ע"א 2299/99 אברהם שפייר ואח' נ' חברת דיור לעולה בע"מ פ"ד נה(4), 213. כך גם נאמר בת"א 600/96 ינובר נ' מדינת ישראל (לא פורסם): "לא נותר לי אלא לקבוע כי הסעד הראוי והמתבקש במחלוקת שלפניי הוא סעד של השבת הכספים למשלמי האגרה שנגבתה שלא בסמכות, על מנת להימנע מהישנות מקרים כאלה בעתיד, ועל מנת שלא לאפשר לרשות של המדינה להסתמך על כך שבבוא היום, אם יוחלט כי גבתה כספים שלא בסמכות, לא יאשר בית המשפט השבה מתוך שיקולים של נטל כלכלי כבד על הרשות ופגיעה בתקציב מדינה. המדינה היא האחראית לנזק שנגרם כתוצאה מהגבייה הבלתי חוקית ומן הראוי להטיל עליה את תיקון המצב, ולהביאה לנקיטת אמצעים למניעת הישנות מקרים דומים בעתיד".

<sup>388</sup> רע"א 1816/97 מ"י נ' עיריית חיפה, נד(2) 16 שאושר בדנ"א 2687/00 פד"י נו(4) 332

<sup>389</sup> ראה למשל ת"א 3027/98 (מחוזי ב"ש) קופת חולים כללית נ' עיריית אילת (לא פורסם), ת"א 87233/00 (שלום

ת"א) קופת חולים כללית נ' קרית אונו תק-של 2001(3) 352, ת"א 2359/00 שירותי בריאות כללית נ' עיריית ירושלים, תק-מח 2003(3), 38 וכך נקבע גם בפשרות רבות שלא הגיעו לבתי המשפט.

<sup>390</sup> ארגון נכי צה"ל הגיש תביעה כנגד עיריית חיפה להשבת הכספים שנגבו ממנו ביתר ובניגוד לחוק כאגרת פינוי אשפה (ת"א 233/01 ארגון נכי צה"ל נ' עיריית חיפה, טרם פורסם). בית המשפט המחוזי סילק את התובענה על הסף

על ידי גופים פטורים הנה מורכבת יותר שכן הגביה למעשה הייתה מנוגדת לחוק ואולם גופים אלה לא העלו כל טענה נגדה אלא קיבלו את רוע הגזרה ושילמו שלישי ארנונה כמנהג הרשויות המקומיות. ישנן רשויות שהתקינו חוקי עזר שמסדירים את גביית שלישי הארנונה וישנן רשויות שגבו סכומים אלה מכוח צו הארנונה (תוך ציון בצו שהארנונה הנגבית מגופים פטורים הנה בשיעור שלישי מהארנונה שהייתה נגבית ללא הפטור). רק לאחר קביעת בית המשפט העליון שגביית תחליף הארנונה לא הייתה חוקית התעוררו גופים שונים בדרישה להשבת הכספים. יש מקום לדעת דווקא במקרים אלה לבחון יישום של עקרון השיהוי ואולם למרבה הפלא, ידם של בתי המשפט הייתה קלה באלה (תוך פסיקה להשבה מלאה, 7 שנים אחורנית) וחמורה במקרים אחרים.

- **ניתן למצוא שורת מקרים נוספת בהם נקבעה השבה מלאה והיא במקרים של התרשלות העירייה בגביית המס:** כך בעניין לה נסיונל<sup>391</sup> וכך למשל בעניין קזס<sup>392</sup> שם קבע בית המשפט כי עיריית נהריה התרשלה בכך שבמהלך השנים סיווגה נכס מסוג פאב בסיווג חנות למרות שמאז שנת 1984 ישנו סיווגי מתאים לפאבים, זול בכ-50% מחנות רגילה. בית המשפט קבע כי בפועלה כרשות ציבורית, חובה היה על העירייה ליידע את הנישום כי בעקבות צו המיסים החדש שנכנס לתוקף ביום 1.4.84, ישלם פחות בסיווג פאב או דיסקוטק. אני כשלעצמי תמה על קביעת התרשלותה של העירייה במקרה זה. מן הראוי היה לקבוע השבה מלאה של הסכומים שנגבו ביתר מבלי לטעון ל"התרשלות מדומה" שהרי אין כל הבדל בין מקרה זה לכל מקרה אחר שרשות מסוות נכס בסיווג שונה מהסיווג הנכון (ומקרים אלה רבים הם). מדוע בכל מקרים אלה לא הטילו חובת זהירות כה גבוהה על הרשות ליידע את מחזיקי הנכסים על הסיווגים הקיימים בתחום הרשות? מן המפורסמות שאין חובת פרסום על צו הארנונה של הרשות המקומית למעט תלייתו בלוח המודעות בבניין המועצה. התוצאה הסופית במקרה זה נכונה ואולם הדרך הנה מעט עקלקלה ומיותרת.

בתי המשפט השכילו לעיתים להגביל את ההשבה גם ללא קביעות קריטריונים מפורטים וכלליים על ידי בית המשפט העליון או על ידי המחוקק וכך למשל:

בטענות שונות. בית המשפט העליון בערעור (ע"א 9325/02) הורה להשיב את הדיון בתיק לבית המשפט המחוזי תוך שהוא מנחה את בית המשפט כי הכלל הוא שיש להשיב כספי ארנונה שנגבו שלא כדין אלא אם תוכיח העירייה שישנן נסיבות מיוחדות שיצדיקו אי השבה.

<sup>391</sup> בר"ע 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל, תק-על 91(3) 2563, כבי הנשיא שמגר קובע כי: "אין מחלוקת בקשר לכך שאכן שולם למעשה סכום של ארנונה כללית העולה על מה שהמשיבה היתה חייבת לשלם כדין. בנסיבות אלה ראוי היה שהרשות הציבורית תחזיר את מה ששולם ביתר גם ללא התדיינות"

<sup>392</sup> רע"א 7669/96 עיריית נהריה נ' נתן קזס פ"ד נב(2), 214 שם נקבע כי: "מצב דברים זה, שנמשך לאורך שבע שנים (עד להגשת התביעה) היווה, ללא ספק, מעשה התרשלות מצד המבקשת כלפי המשיב. כאמור, אפילו היה למשיב חלק במעשה הרשלנות כפי שקבעו שתי הערכאות שלפנינו, לא היה בכך כדי לשלול את זכות המשיב להשבת מלוא הכספים ששילם ביתר. "אדם המשלם בחושבו שהוראה חוקית מחייבת אותו לשלם סכום כסף, שעה שההוראה איננה חלה עליו, טועה טעות יסודית ולכאורה הוא זכאי להשבה". וכך גם בה"פ (ת"א) 177223/98 פרץ אברהם נ' עיריית חולון שם נקבעה השבה של 7 שנים לאחור בשל התרשלות הנתבעת במדידת הנכס, שהביא לחיוב ביתר.



• בעניין בנק טפחות<sup>393</sup> נקבעה השבה רק משנת המס בה הוגשה התביעה מכיוון שנקבע ש"הבנק ידע כבר משנת 1995, כי בניגוד לשטח שבחשבונו א', אין הוא מקבל זיכוי בגין הפחתת הגבלות על השטחים נשוא חשבונו ב', ג' ו-ד. חרף ידיעה זו, הגיש הבנק את תביעתו רק בשנת 2000, דהיינו קרוב לחמש שנים לאחר שנודע לו על העובדות המהוות את עילת התביעה".

• בעניין רוטשטיין<sup>394</sup> נדונה שאלת השבת סכומי אגרות פיתוח שנגבו ללא סמכות. בשל העובדה שהאגרות גולגלו על רוכשי הדירות ובשל העובדה ששולמו במסגרת חוזה, נשללה ההשבה.

• בעניין מילוטל<sup>395</sup> הוגבלה ההצהרה על חוסר סבירות התעריפים לעותרים בלבד הן מאחר שנתבקש סעד הצהרתי והן מאחר שמדובר היה באפליה גלויה על פני צו הארנונה ולא הייתה סיבה שלא לפנות לבית המשפט במהלך השנים.

• בעניין שירותי בריאות כללית<sup>396</sup> נקבע כי גביית המס ע"י העירייה משך שנים, תוך ניסיון לעקוף את הפטור שניתן לקופת החולים על פי חוק, מהווה חוסר תום לב. מאידך, קופת חולים פנתה לביהמ"ש רק שנים רבות לאחר ששילמה את האגרה והשתתה זמן רב. כמו כן נתן בית המשפט משקל לטענת העירייה בדבר ההשפעה הכלכלית שתהיה בחיוב מלוא ההשבה ועקב חשיפתה לתביעות נוספות. לפיכך, איזון האינטרסים הוביל את בית המשפט לקבוע השבה לשנתיים שטרם הגשת התביעה ודחיית יתר התביעה בטענת השיהוי.

אם כן נראה, שבתי המשפט השונים אימצו עקרון השבה כללי והשכילו לקבוע מגבלות ומידות במקרים חריגים בהם ההשבה לא הייתה צודקת, כגון במקרים של ידיעת הפגם, גלגול הנזק ועוד.

לפיכך אין לדעתי צורך בקביעת הלכה כללית בנושא ההשבה על ידי בית המשפט העליון מעבר להלכות שכבר נקבעו. דומה שהיועץ המשפטי לממשלה, בחפזונו בחיפוש אחר קינים להטיל בהם את עמדתו, התעלם מסוגיה אחת קטנה – יש להבדיל בין שאלת בטלותו של חוק המובילה להשבה

<sup>393</sup> ת"א 2206/00 בנק טפחות נ' עיריית ירושלים תק-מח 2002(3), 4645.

<sup>394</sup> ת"א 558/94 חברת ד. רוטשטיין נ' עיריית ראש"צ תק-מח 97(2) 3225.

<sup>395</sup> ה"פ 127/00 מילוטל נ' מ.א. מטה אשר דינים מחוזי כרך לב(10) 802. ראה לעיל ה"ש 363.

<sup>396</sup> ת"א 2359/00 שירותי בריאות כללית נ' עיריית ירושלים, תק-מח 2003(3), 38.

אפשרית (כבעניין woolwich) לבין גביית כספים בניגוד לחוק המחייבת בהשבה<sup>397</sup> לגביה יש הלכות ברורות.

ואם לא די לנו במצב המשפטי הקיים המורה על השבה, הרי שנראה להלן כי גם משיקולי הדין הרצוי, כך הדבר. בית המשפט העליון עושה שימוש בשנים האחרונות כמושג ה"צדק החלוקתי". בהתאם לפסיקה המדובר בחלוקה החברתית הצודקת של משאבים חברתיים ואחרים. קרי, הבחירה לפזר את המשאבים בצורה "צודקת" בהתחשב בהבדלים היחסיים בין הפרטים. כך למשל בעניין שדה נחום<sup>398</sup>, נקבע כי:

"החובה לשקול שיקולים של צדק חלוקתי היא חלק בלתי נפרד מסמכותה של רשות מנהלית, אשר בסמכותה להחליט על הקצאת משאבים מוגבלים. חובה זו קיבלה ביטוי בפסיקתו העניפה של בית משפט זה בסוגיות האפלייה, חופש העיסוק ושיוויון בהזדמנויות על גווניהן השונים, אף שלא נעשה בפסיקה המוקדמת יותר שימוש מפורש במינוח זה. לאחרונה, ניתן מעמד מפורש לשיקול של צדק חלוקתי, בבחינת חוקתיותן של החלטות המינהל על חלוקת משאבים...במונח "צדק חלוקתי" נעשה שימוש גם בהקשר של פיצוי בגין פגיעה תכנונית במקרקעין. בגדר זה, הוסברה תכליתו של סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, המעניק פיצוי בגין פגיעה כאמור, כמשקפת ערכים של צדק חלוקתי, אשר ביטוי בכך שכלל הציבור נושא בעלות הפגיעה בבעל הזכות, במקום שבעל הזכות ישא בעלות או בנזק זה לבדו...באופן דומה, נפסק כי החיוב בדין בהיטל השבחה, בעקבות עליית שווי מקרקעין עקב תכנית שנתקבלה, מבוסס אף הוא על שיקולים של צדק חלוקתי, לפיהם ראוי כי בעל מקרקעין שהתעשר כתוצאה מהשבחת מקרקעיו על ידי תכנית יישא בהוצאות הפיתוח וההשבחה...גם בעניין המשטר הרכושי שבין בני זוג נקבע כי הוראות הדין הקובעות את אופי המשטר הרכושי הינן בבואה לתפישות חברתיות בדבר צדק חלוקתי...על פי גישה זו, תכליתה של חזקת השיתוף היא להגשים צדק חברתי המבוסס על שיוויון בין המינים, והיא מבוססת על ההשקפה כי שני בני הזוג תורמים, כל אחד לפי דרכו, במידה שווה לרווחת המשפחה."

<sup>397</sup> יש לשים אל לב כי בית המשפט העליון אינו עושה כמעט שימוש, בסוגיית ההשבה בארנונה, בהלכות הכלליות של "בטלות יחסית" וכד' ואולם לאחרונה הנו נוטה להגביל את ההשבה הגורפת ומבקש לבחון היטב את הסוגיה וראה למשל ברע"א 3784/00 שקם נ' עיריית חיפה, פ"ד נו(2), 481: "שאלה אחרת היא, מהי המסקנה האופרטיבית המתבקשת מכך? האם זכאית המבקשת להשבה של סכומי ארנונה עודפים בשנות הכספים 1991-1995? שאלה זו אינה פשוטה כלל ועיקר, ויש לה השלכות מרחיקות לכת מבחינת תקציבן של הרשויות המקומיות. אלא שבענייננו אין צורך להכריע בה, וזאת לאור טענת המשיבות, שטרם לובנה, כי בפועל לא חויבה המבקשת בסכומים עודפים". וראה גם פסק הדין בע"א 3255/01 עיריית ירושלים נ' שוקרון ו-308 אח' שם קבע בית המשפט העליון בפסק דין קצר שאינו אומר כלום ואומר הכל: "בהסכמת הצדדים, יוחזר הדיון לבית-המשפט המחוזי למען ישמע ראיות וטענות בדבר הנסיבות המחייבות את העירייה, כרשות ציבורית, בהשבה, או הפוטרת אותה מכך. זאת, בשים לב, בין היתר, לשאלת תום-ליבה וכן להשלכת ההשבה על תקציב הרשות המקומית. על סמך כל אלה יחליט בית-המשפט בדבר חובת ההשבה של העירייה."

<sup>398</sup> בג"ץ 3939/99 קיבוץ שדה נחום נ' מינהל מקרקעי ישראל פ"ד נו(6), 25

אכן המושג צדק חלוקתי הנו בר שימוש כפי הנראה בכל שאלה משפטית, מושג רב פנים ואפשרויות, אלא שדווקא בענייננו, בשאלת ההשבה, נראה שמושג זה נזנח. נהפוך הוא, בעמדת היועץ המשפטי לממשלה נדמה כי יש למצוא מושג חדש בסגנון "צדק ריכוזי" או "צדק שמרני", לפיו כספים שנגבו בניגוד לחוק יישארו בכיס המחזיק בהם, ובמקום חלוקת הנזק על כלל הציבור יוותר רק אצל הקבוצה הנפגעת.

כשלעצמי, בחיפוש אחר צדק, אינני רואה במה שונה הנישום הפשוט מהרשות המקומית ומדוע ניהול הנישום את ענייניו הכספיים האישיים שונה מניהול הקופה הציבורית? מדוע זה נדרש הנישום להסתפק ב"קופה" קטנה יותר בשל העובדה שהרשות המקומית מדי חודש גוזלת ממנו מספר ₪ ביתר ואילו תקציבה של הרשות המקומית הנו כה קשיח שאינו מאפשר כל שינוי והשבת כספים? מה ההבדל בין חשיבותם של 10 ₪ לתקציבו השנתי של עובד שכיר במשכורת ממוצעת לבין חשיבותם של 10 מיליון ₪ לתקציבה השנתי עתיר המיליונים (או המיליארדים) של רשות מקומית גדולה?

מדוע לרשות המקומית אפשרות לתקן שומת ארנונה אחורנית כאשר העובדות נעלמו מעיניה אך היו ידועות לנישום (ולפי הפסיקה אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי אלא בתיקון עובדתי) ואילו הנישום אינו יכול לדרוש השבת כספים שנגבו בניגוד לחוק?

מה ההבדל בין האזרח שקיבל משכנו הלוואה כספית לפני 7 שנים פחות יום והיה משוכנע ששכנו ויתר מזמן על כספי ההלוואה, עזב את הארץ וגר בחו"ל ולפתע מקבל לידיו כתב תביעה שללא ספק אינה תואם את תקציבו השנתי ועשויה להביא להתמוטטותו, לבין הרשות המקומית הנתבעת על ידי נישום בגין כספים שגבתה בניגוד לחוק? מה ההבדל בין בנק או כל גוף אחר הנתבע להשבה לבין רשות מקומית, מדוע הראשון לא ישמע בטענה המגוחכת של שיהוי, הסתמכות או ויתור ואילו הרשות המקומית מעלה טענות אלה בכל מרצה ומהלכת אימים על בתי המשפט בתיאור קריסתה הכלכלית וחורבנה הצפוי מפסק דין "בלתי אחראי" שיטיל עליה השבה?

לכל האמור לעיל נוסף את העובדה שאי קביעת כלל של השבה פוגעת בזכות הקניין של האזרח מחד ותביא לבזבוז משאבים מאידך. אכן מס המוטל על האזרח הנו למטרה ראויה כנדרש בחוקי היסוד, אולם כאשר אחוזים נכבדים מהמס הכולל המוטל על האזרח אינו בר השבה גם אם נגבה ביתר, נראה ששאלת חוק היסוד מול דיני המיסים ראויה לבחינה מחודשת. אי קביעת כלל של השבה יחייב את הנישומים (עסקים ומגורים) לבדוק באופן שוטף את חשבונות הארנונה שלהם ולהשקיע משאבים באופן שוטף במקביל לתשלום המס ובכך תיפגע היעילות אליה שואפת מערכת המס. יתר על כן, כל תשלום שיבוצע על ידי נישום, ישולם "תחת מחאה" תוך חזקה שאין לסמוך על הרשות המקומית הגובה את המס. הדבר אך יקטין את יכולת הרשויות להסתמך על עקרון סופיות השומה ועל תקציבה

השנתי הקשיח. אין ספק שהדבר יצור אצל הרשויות המקומיות תמריץ לגבייה מהירה של המס שכן גם מקום שמדובר במס שגוי או שנוי במחלוקת, מס שנגבה לא יוחזר!

ואם כבר עסקתי בצדק חלוקתי, מדוע שלא נעדיף את העלאת המיסים העירוניים בשיעור זעום על כלל הציבור על מנת לשפות את אלה שנפגעו במהלך השנים מגבייה בלתי חוקית. האם לא עדיף שתושבי הרשות יתרמו את תרומתם בתוספת ארנונה כפיצוי לאלה שהרשות המקומית פגעה בהם (או במבט הרחב יותר על כלל המדינה אם המקור לכספי ההשבה הנו משרד הפנים) במקום שישקיעו כספם בשכ"ט לעו"ד או לגורמים אחרים שיבדקו את חשבון הארנונה שלהם?

לאור כל האמור נראה לי שיש לקבוע עקרון השבה כללי בשל סכומי כספים שנגבו ביתר על ידי רשות מקומית. ניסיון להשתמש ב"הגנת" ההסתמכות, הפגיעה בציבור הכללי ופשיטת הרגל של הרשות צריך להישלל על הסף. יישום הגנות אלה יביא למצב בו כל גוף מתוקצב, כל גוף שהוקם בחוק, לא יהא ניתן לחייבו בהשבה בשל היותו מנוהל בתקציב שנתי ובפיקוח חשבונאי הדוק.

נדמה (מבלי לבדוק את העניין לעומקו) כי בתקופה של מחסור ומצב כלכלי קשה בשנים האחרונות, נוטים בתי המשפט כנגד השבה, כאילו כיסו של הנישום פחות רגיש למצב הכלכלי הקשה מכיסה של המדינה או הרשות המקומית. נראה כי יש לקבוע כלל הפוך. דווקא המדינה והרשויות המקומיות הנוהגות בבזבוז עצום של משאבים וכספי ציבור, ניהול כושל ובלתי אחראי, רצוי שיראו נגדן את שוט ההשבה הריאלי והמיידית על מנת שיירתעו מגבייה בלתי חוקית. היטיב להגדיר זאת כב' הנשיא (בדימוס) ו. זיילר בבית המשפט המחוזי בעניין שוקרון:

"על 'נפיל ציבור' או 'נפיל כלכלי' מוטל עול כבד מאוד לבחון את עצמו ולהיות משוכנע שהוא לא נפל לכלל טעות או פרשנות לקויה או ליישומה של שיטת בדיקה לא מהימנה. אחת הערוכות לדרבון ה'נפילים' למען הפנמת החובה המוטלת עליהם, למען פקיחת עיניים (בניגוד לעצימתן) ולטובת יצירת משקל שכנגד, היא הידיעה כי מי שלא ימלא חובה זו שביום פקודה שלם ישלם והשב ישיב לבעליו את המגיע לו"<sup>399</sup>.

<sup>399</sup> ת"א 1114/99 שוקרון ואח' נגד עיריית ירושלים, פ"מ כרך תש"ס חלק ראשון עמ' 500.

**פרק 15 : חריגה מחוקי ההסדרים**

סוגיית ה"הקפאות", קרי, החריגה מחוקי ההסדרים במשק המדינה, הנה מן המורכבות ביותר בתחום הארנונה הכללית. לא בשל הקושי הלוגי בהבנת הסוגיה המשפטית כמו בשל הקושי באיתור החומר הרלוונטי להוכחת טענת החריגה.

כפי שהבהרתי לעיל, מאז שנת 1986 הוגבל על פי חוק שיקול דעתן של הרשויות המקומיות בקביעת שיעורי הארנונה הכללית בתחומן. בתחילה בחוקים שנתיים לכל שנה משנת 1986 ועד שנת 1992 (חוקי ההקפאה) ולאחר מכן בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב) התשנ"ג-1992 ובתקנות ההסדרים שהותקנו על פיו משנת 1993 ואילך (למעט בשנים 2001-2004 בהן נקבע הסדר בחוק תוך החלת תקנות שנת 2000). חוקי ההקפאה, חוק ההסדרים ותקנות ההסדרים שהותקנו מכוחו קבעו שיעור העלאה מרבי לכל שנה תוך מתן סמכות לשר הפנים ושר האוצר לאשר העלאה חריגה בארנונה (אישור חריג).

לאור האמור ובהתאם לדין, שנת הבסיס לבדיקת תעריפי הארנונה הנה שנת 1985 והתעריף החוקי לשנת מס מסוימת הנו התעריף הבסיסי בשנת 1985 בתוספת שיעורי ההעלאה שאושרו כדין בכל שנה ושנה עד לשנה הנבדקת<sup>400</sup>. בדיקה המראה כי שרשור התעריפים עד לשנה הנבדקת (לרבות שקלול כל האישורים החריגים וכד') מביא לתעריף נמוך יותר מזה הקבוע בצו הארנונה של הרשות, משמעותו שהרשות חרגה מן החוק בשנה מסוימת במהלך השנים וניתן לתבוע השבה של החריגה.

להלן אבחן מספר חריגות לדוגמא של רשויות מקומיות על מנת להמחיש את האמור. כך למשל בעניין **שוקרון**<sup>401</sup> מדובר בתביעה להשבת ארנונה שהוגשה בבית המשפט המחוזי כנגד עיריית ירושלים על ידי שוקרון ו-308 תושבים נוספים. בתביעה נטען כי עיריית ירושלים חרגה מחוקי ההקפאה בשנים 1986-1989 בכך ששינתה אזורים וסוגי נכסים באופן שהביא להעלאה בארנונה מעבר לשיעור ההעלאה שאושר בחוק ו/או על ידי השרים<sup>402</sup>. העלאות אלה גרמו להעלאה בלתי חוקית בארנונה בניגוד לקבוע בסעיף 1 לחוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988) התשמ"ח-1988 והיתר שרי הפנים והאוצר לעיריית ירושלים לשנת 1988. בהיתר האמור הותר לעירייה להעלות את הארנונה הכללית לשנת הכספים 1988 בשל כל נכס בשיעור מרבי של 16.13% מעל לסכומי הארנונה שהגיעו כדין בשנת הכספים 1987, והעירייה יישמה העלאה זו בנוסף להעלאות בגין שינוי אזור.

<sup>400</sup> שערך תעריף הארנונה לשנה מסוימת בהתבסס על התעריף בשנת 1985 נקרא "שרשור" התעריף.

<sup>401</sup> ת"א 1114/99 **שוקרון ואח' נגד עיריית ירושלים**, פ"מ כרך תש"ס חלק ראשון עמ' 500.

<sup>402</sup> כך נטען על ידי התובעים שבשנת 1988 שינתה הנתבעת את טבלאות האזורים והעבירה גושים ו/או חלקות בגושים, מאיזור ב' לאיזור א'.

כאמור לעיל, פעולה זו מנוגדת לחוקי ההקפאה ולכן, לגבי נכסים קיימים ומחזיקים קיימים, התקינה העירייה 'הפחתת הגבלות' בשיעור ההעלאה הבלתי חוקית (ההפרש בין תעריף אזור א' לתעריף אזור ב'). הפחתת ההגבלות הוענקה מדי שנה החל משנת הכספים 1988, אך ורק לתובעים באזורים אלו שהחזיקו בנכס בשנת המס לפני שינוי האזור. דיירים חדשים באזורים אלו, הן בנכסים חדשים שנבנו במהלך השנים שלאחר שינוי האזור, והן בנכסים 'ישנים' שעברו שינוי מחזיק או בעלות לאחר שינוי האזור, חויבו ע"י העירייה בתעריף אזור א', ולא הוענקה להם 'הפחתת הגבלות'. כך שלמו דיירים אלו 10%-25% מעבר להיתר הכללי, ומעבר לסכום שחויבו הדיירים הוותיקים בדירות בעלי אותם נתונים רלוונטיים<sup>403</sup>.

המחזיקים החדשים, לא ידעו ולא יכלו לדעת כי באזור זה חויבו הדיירים בעבר ע"פ תעריף אזור ב' וכי שכניהם הוותיקים מקבלים בגין זה הנחת 'הפחתת גבולות'. כך בתהליך זוחל, הועברו הנכסים שנבנו אחרי ששינו בעלות או חזקה להיות מחויבים על פי תעריף אזור א'.

בית המשפט המחוזי מפי כבוד הנשיא בדימוס זיילר קיבל את טענות התובעים ובפסק דין מרתק ויוצא דופן בתקיפותו הוציא חמתו על מעשי העירייה. בעקבות פסק הדין נקבעה השבה של כ- 3 מיליון ₪ אשר הושבו לתושבים לאחר שנדחתה בקשת העירייה לבית המשפט של ערעור לעיכוב ביצוע<sup>404</sup>.

בעניין ניקורית בני ברק<sup>405</sup> נדון צו הארנונה של עיריית בני ברק בו בשנת 89/90 לא הופיעו הפריטים חניון או חניון מקורה. תחת זאת נמצאו בו הסיווגים: 3.1.13 מחסנים- תעריף 26 ש"ח למ"ר ו- 3.1.16 קרקע תפוסה- תעריף 99.40 ש"ח ל- 25 מ"ר. העירייה נהגה לחייב חניון מקורה כ"מחסן" וחניון לא מקורה כ"קרקע תפוסה". בצו הארנונה לשנת 90/91 הוסיפה העירייה את הפריטים: 3.19 חניונים- למעט חניונים לדירות מגורים: א. מקורים 30.5 ש"ח לכל מ"ר, ב. בלתי מקורים 45 ש"ח לכל מ"ר. לטענת העירייה למעשה לא הוגדל התעריף לכ"א מהפריטים לעומת השנה הקודמת. בחוק ההסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה) התשנ"א-1991 נקבע בסעיף 9(ג) כי רשות מקומית לא תטיל לשנת הכספים 1991 ארנונה על סוגי נכסים או על סוגי שימושים בנכסים שעליהם לא הטילה ארנונה לשנת הכספים 1990, אלא באישור שר הפנים ושר האוצר.

הש' קלינג קבע כי לא נכון היה לחייב עד 89/90 חניון מקורה כ"מחסן" וכי עצם התיקון שעשתה העירייה בהוספת הפריטים מלמדת שקודם לכן אלה לא היו כלולים. חזקה על העירייה שאינה עושה

<sup>403</sup> במקביל נעשה גם שינוי בהגדרת סוג בנין שחל לגבי דירות מגורים גדולות ואולם למען פישוט הנושא התמקדתי רק בשאלת שינוי האזור.

<sup>404</sup> לאחר ערעור לבית המשפט העליון הושב התיק לבית המשפט המחוזי לדון בשאלת ההשבה ותום הלב של עיריית ירושלים בביצוע החריגה מן החוק. במסגרת פשרה בין הצדדים ניתן פסק דין סופיה בסוגיה זו.

<sup>405</sup> ה"פ 200891/98 ניקורית נ' עיריית בני ברק (לא פורסם).

מלאכתה לריק וכאשר הוסיפה את ס' 3.19 באה להטיל ארנונה על אשר קודם לכן לא היה חייב בארנונה. עוד נאמר שם כי ייתכן שהמצב היה שונה אם ההחלטה על הטלת הארנונה נוסחה כולה מחדש והיה ניתן לומר שהעירייה העדיפה להבהיר דברים שתומים ולהטיל סדר בהטלת הארנונה, אך כיוון שהחליטה על תיקון פריטים בודדים ועל הוספת החניונים - ברור שביקשה להוסיף החניונים. לפיכך ביטל בית המשפט את החיוב לחניונים<sup>406</sup>.

אני סבור כי שגה בית המשפט כאשר ביטל את החיוב לחניונים<sup>407</sup>. בצו הארנונה של עיריית בני ברק ישנו סיווג שיורי "לכל מבנה שהוא אשר אינו נכלל בסעיפים דלעיל". לפיכך החיוב ש"הוטל כדין" בשנה קודמת יכול היה להיות הסיווג השיורי. ניקורית החלה להחזיק בנכס בשנת 1996 ועורכי הדין מטעמה בדקו את חיוב הארנונה המוטל עליה תוך בדיקת צווי הארנונה לשנים קודמות. ברם, בדיקת שרשור הארנונה כפי שהבהרנו לעיל צריך לבחון את בסיס החיוב בשנת 1985. מטרת חוקי ההקפאה לא הייתה למנוע חיוב נכסים אשר בשנה מסוימת לא חויבו ולפיכך הקפאת ה"פטור" מארנונה הנה מנוגדת לחלוטין לחוקי ההקפאה. אמנם בשנת 1991 נקבע בחוק כי כל הטלת ארנונה על סיווגים ושימושים שעליהם לא הוטלה ארנונה בשנה קודמת מחייבת אישור חריג של השרים ואולם הוראה זו (שהנה חריגה) באה להתמודד עם רשויות מקומיות אשר יצרו סיווגים חדשים ופיצלו סיווגים קיימים על מנת להעלות את שיעורי הארנונה המוטלים על נכסים בטענה שבשנה קודמת לא היה סיווג כאמור ולפיכך אין חוקי ההקפאה חלים על נכסים אלה. ברם, מכאן ועד קביעה שנכס לא יחויב בארנונה בשנת 1996, מכיוון שבשנת 1990 לא היה סיווג כאמור בצו, הדרך רחוקה מאוד. ראשית, ניתן לבחון בשנים קודמות מה היה הסיווג שהוטל כדין, יותר מכך, בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1993), התשנ"ג-1993 נקבע כי אם לא הוטלה בשנת הכספים 1992 ארנונה כללית על אחד מן הנכסים האחרים, תהיה הארנונה הכללית שתטיל עליו הרשות המקומית לראשונה, 10 שקלים חדשים למטר רבוע. קרי, המחוקק קבע ממילא תעריף מזערי לחיוב בארנונה ואליו צריך היה בית המשפט להתייחס<sup>408</sup>.

בעניין שפרבר נגד גבעת שמואל<sup>409</sup>, בשנת 1996 נקבע בצו הארנונה של גבעת שמואל התעריף למגורים בהתאם למקום בו מצוי הנכס המשמש למגורים. בשנים 1997 ו-1998 ערכה גבעת שמואל שינויים בהגדרות האזורים, כפי הנראה על מנת לקבוע אזורים חדשים לשכונות חדשות שהיו בשלבי בניה, קרי, הבנייה למגורים בגושים מסוימים. ללא השינויים שנעשו, היה נכס מסוג זה של התובע, צריך להיות מסווג כנכס באזור ג'. מכיוון שגבעת שמואל קבעה תתי סיווג חדשים ומיעטה את האזורים

<sup>406</sup> על פסק דין זה הוגש ערעור, ע"א 3413/99 עיריית בני ברק נ' ניקורית בני ברק בע"מ תק-על 2002(1), 733, ובו נקבע כי "על פי בקשתו של עו"ד רואש - שייצג בפנינו את שני הצדדים - אנו מבטלים את פסק דינו של בית המשפט המחוזי. אין בביטול זה משום נקיטת כל עמדה באשר לבעיות המשפטיות נשוא פסק הדין".

<sup>407</sup> ולא בכדי הגיעו הצדדים להסכמה על בטלות פסק הדין בערעור.

<sup>408</sup> ראה ע"א 2765/98 איגוד ערים אילון נ' מועצה אזורית מודיעין, פ"ד נג(4) 78.

<sup>409</sup> ת"א 1293/02 אפי שפרבר נ' מ.מ. גבעת שמואל (לא פורסם).

החדשים, בגושים החדשים שקבעה, מאזורים ב' ו-ג', הרי שנכסים דוגמת זה של התובע סווגו בהתאם לסיווגים החדשים ונכסו של התובע סווג כנכס למגורים באזור ז' במקום ג'.

שינויים אלה הביאו להריגת התעריף שנקבע לנכסים אלה מן התעריף המותר בחוק בהתאם לשיעור ההעלאה שהותר לשנים 1997, 1998. בשנים 1999–2002 העלתה הנתבעת את תעריפי הארנונה בהתאם לשיעורים שנקבעו בחוק אולם החריגה משנים 1997, 1998 המשיכה ונלוותה לתעריף הקבוע בצו הארנונה, כסרח עודף. שרשור התעריף הקבוע לנכס המשמש למגורים באזורים ב' ו-ג', משנת 1996, בהתאם לשיעור ההעלאה המרבי שהותר מדי משנה ושנה (לרבות העלאה בשל שינוי אזור כפי שנקבע בתקנות לשנת 1997, 1998 ו-1999) מביא למסקנה שהמועצה העלתה את הארנונה מעבר למותר לה על פי דין. כנגד המועצה הוגשה תביעה בליווי בקשה להכרה בתביעה כתביעה ייצוגית מכוח תקנה 29 לתקנות סדר הדין האזרחי.<sup>410</sup>

בעניין **ביתילי נגד רעננה**<sup>411</sup>, הוגשה עתירה מנהלית בה הועלו שתי טענות עובדתיות חלופיות לגבי חריגת עיריית רעננה מהוראות חוקי ההקפאה ותקנות ההסדרים. בבדיקת צו הארנונה של עיריית רעננה לשנת 1985 עלו שתי אפשרויות סבירות: האחת היא שבשנת 1985 סווג נכס המשמש לחנות בגוש 7656 כעסק באזור 3 וחויב בתעריף של 3 ע"מ למ"ר<sup>412</sup>. השנייה היא שבשנת 1985 סווג נכס המשמש לחנות באזור התעשייה בגוש 7656 על פי ההגדרה המצויה בצו הארנונה לשנת 1985 וחויב בתעריף של 8 ע"מ למ"ר. הטענות החלופיות הועלו מכיוון שצו הארנונה לשנת 1985 לא היה ברור כלל. מחד הוגדר שם כי אזור 3 הנו: "שכונת קרית בן צבי גוש 7656 בשלמות, נאות שדה, (גוש 7662). ומאידך... נכסים המתקיימים בהם שלושת הדרישות המצטברות להלן: מצויים באזור 1, ברחובות המפורטים להלן, במרחק העולה על 200 מטר מרחוב אחוזה, יחויבו לפי תעריף של 8,000 שקל למ"ר. רשימת הרחובות: עקיבא..., היובל, אזור התעשייה גוש 7656, 7657, 8981". עסק באזור תעשייה המצוי בשכונת קרית בן צבי בגוש 7656 יכול היה לכאורה להיות מסווג גם כאזור 3 וגם כאזור נוסף שהוחרג מאזור א'<sup>413</sup>.

באם האפשרות הראשונה לסיווג הנכסים הנה הנכונה (החויב שהגיע כדין לשנת 1985, היה בהתאם לאזור 3), בשנת 1998 שינתה עיריית רעננה את הגדרת האזור כך שחלק ממנו שונה לאזור 4. באם האפשרות השנייה היא הנכונה הרי בשנת 1986 ערכה עיריית רעננה שינויים בצו הארנונה על ידי הוצאת אזור התעשייה והגדרתו כאזור נפרד, תוך העלאת תעריפי עסקים באזור התעשייה ב-22% במקום

<sup>410</sup> ברם, תביעה זו נמחקה בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון לעניין הגשת תביעות ייצוגיות מכוח תקנה 29 לתקנות סדר הדין האזרחי.

<sup>411</sup> עת"מ 1312/01 ביתילי נ' עיריית רעננה תק-מח 2002(2), 15, עת"מ 1214/02 ביתילי בע"מ נ' עיריית רעננה תק-מח 2002(2), 5621.

<sup>412</sup> בשנת 1985 כמובן, 3 ע"מ = 3,000 שקלים.

<sup>413</sup> בין השאר עסק באזור התעשייה, כדוגמת העותרים, בתוך קניון רננים.



170% בניגוד להוראות החוק לאותה שנה. בנוסף, בשנת 1989 ערכה העירייה שינויים נוספים בצו הארנונה על ידי "שדרוג" סוגי נכסים המשמשים לעסקים באזור תעשייה מסוגים 3,4 (תלוי בקומה) לסוגים 1,2 (תלוי בקומה אך בתעריף גבוה יותר, כמוכן).

כך או כך, שרשור התעריף לשנת הגשת העתירה הביא לתעריפים הנמוכים בעשרות אחוזים מהתעריפים בהם מחייבת עיריית רעננה ולפיכך עתרה ביתילי להצהרת בית המשפט בדבר התעריף החוקי שיוטל על נכסה החל משנת המס 2001. אלא שבמהלך בירור העתירה העלתה העירייה טענות מטענות שונות וביניהן טענת שיהוי שהביאה למחיקת העתירה. בשנת 2002 הגישה ביתילי עתירה נוספת ואולם במהלך הדיון בעתירה, בסוף שנת 2002, העניקו השרים לעירייה אישור חריג לשנת 2002 ובמסגרתו אושרו התעריפים הקבועים בצו לשנת 2002. לאור אישור השרים, התייתרה העתירה לשנת 2002 ומכיוון שישנו מעשה בית דין לגבי שנים קודמות, נותרה ביתילי בלא כלום.

בעניין הרשקו נגד עיריית תל אביב<sup>414</sup> הוגשה תביעה ובקשה להכרה בה כתביעה ייצוגית. בתביעה נטען על ידי התובעים כי הם מחזיקים בדירת מגורים ברחוב שאול אביגדור 9 שבשכונת אזורי-חן בתל אביב החל משנת 1999. עד לשנת 1989 האזור בו הוקמה שכונת אזורי-חן סווג כמצוי באזור 2. החל משנת 1990 סווגה השכונה כאזור 1. לטענת המבקשים שינוי הסיווג נעשה שלא כדין. מכוח חוק הארנונה הכללית (סייגים להעלאה בשנת הכספים 1990), התש"ן-1990, ואישור שר הפנים ושר האוצר שניתן מכוחו של חוק זה, הוסמכו הרשויות המקומיות להעלות את הארנונה לשנת 1990 בשיעור של 20.7%. שינוי הסיווג של אזורי-חן מאזור 2 כפי שהיה עד 1989 לאזור 1 הביא עמו העלאה של הארנונה ב-112%<sup>415</sup>. לטענת התובעים הייתה העלאה זו טעונה אישור של השרים, אשר כאמור אישרו העלאה של 20.7% בלבד. טענתה של עיריית תל אביב הייתה כי אזורי חן היא אזור מגורים חדש וכי סיווגו בארנונה לא היה כפוף לחקיקה שנועדה להקפיא את שיעורי הארנונה.

בבקשה להכרה בתביעה כתביעה ייצוגית מכוח תקנה 29 לתקנות סדר הדין האזרחי קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב מפיו של כב' הש' קלינג, כי יש להכיר בתביעה כתביעה ייצוגית ולקיים בה דיון לגופו של עניין בנושא החריגה מחוקי ההסדרים. יש להניח כי עם ההלכה החדשה של בית המשפט העליון בנושא התביעות הייצוגיות, תימחק התביעה בשל אופייה של התביעה כייצוגית.

עניין אחרון שאסקור להלן הנו עיריית כרמיאל<sup>416</sup> אשר עד לשנת 1992 קבעה בצו הארנונה סיווג ראשי למשרדים, מוסדות בנקים וסופרמרקטים ולכל תת סיווג תעריף נפרד. במקביל היה בצו סיווג ראשי

<sup>414</sup> ת"א 1782/01 צילה ומאוריס נ' עיריית תל אביב, תק-מח 2002(2), 1480.

<sup>415</sup> החיוב בארנונה באזורי-חן עמד ב-1989 על סכום של 11.32 ש"ח למטר רבוע, ואילו לשנת 1990 נקבע החיוב בסכום של 24 ש"ח למטר רבוע.

<sup>416</sup> סוגיה זו מתבררת כיום בפני בית משפט השלום בחיפה ובית המשפט המחוזי בנצרת.

לחננויות ומסחר. בשנת 1993 הוציאה העירייה את תת הסיווג: "סופרמרקטים" מהסיווג הכללי והפכה אותו לסיווג ראשי נפרד והרחיבה אותו כך שיכלול מלבד סופרמרקטים גם רשתות שיווק שונות. ומה המשמעות האופרטיבית של שינוי קל זה? רשת שיווק כגון סופר פארם, בשנת 1992 לא יכולה הייתה להיות מסווגת כ"סופרמרקט" ולכן סווגה בהתאם לתת הסיווגים בסיווג חנויות ומסחר. חוק ההסדרים שחוקק בשנת 1993 חייב הקפאת התעריף למעט שיעור ההעלאה שהותר בתקנות. ברגע שהותקן סיווג חדש למעשה הוציאה אותו העירייה ממגבלת ההקפאה והעלתה את התעריף שנקבע לו. כך בשנת 1993 רשת סופר פארם סווגה בסיווג סופרמרקטים ורשתות שיווק בתעריף של כ-108 נה למ"ר (לכאורה עלייה כדין של 8% בלבד לעומת סופרמרקטים בשנת 1992) בעוד ששיעור ההעלאה בשנת 1992 לעומת סיווג חנויות ומסחר עמד על 150%. למותר לציין שעיריית כרמיאל לא קיבלה אישור חריג להעלאת התעריף בניגוד לחוק או לשינוי תת הסיווג באופן שיביא להעלאה החריגה.

ניתן למצוא עוד דוגמאות רבות לחריגת רשויות מקומיות מחוקי ההסדרים במשק המדינה<sup>417</sup>. במיוחד עולה סוגיה זו בקביעת סיווגי ארנונה לאזורים חדשים או בקביעת סיווגים חדשים לנכסים מסוג שלא היו קיימים בתחום הרשות, תוך ניסיון להתחמק ממגבלות חוקי ההקפאה במשק. ברם, לא אחת, הדרך להשבת הכספים שנגבו מהנישומים בניגוד לחוק, הייתה רצופה במכשולים רבים שהערימו בתי המשפט וביניהן שאלת השיהוי בעתירה מנהלית<sup>418</sup> או שיהוי בכלל, שאלת הסמכות בתביעה כספית<sup>419</sup>, ולאחרונה שאלת ההשבה כאשר מדובר ברשויות מקומיות ובתקציבן השנתי. בכך לדעתי, נפגמת יכולת האכיפה של חוקי ההקפאה המהווים בסיס לחקיקת הארנונה כיום. כאשר הגביל המחוקק את שיעור ההעלאה בארנונה, במטרה ברורה להגביל את הרשויות המקומיות מהעלאה בלתי מבוקרת של הארנונה הכללית, בוודאי לא התכוון לכך ששנים לאחר מכן, כאשר יתגלו מעשי החריגה, יכשירו אותם השרים באישורים חריגים. גם כאשר השרים מחליטים לתת אישור חריג בדיעבד (למרות שלדעתי אישור כזה הנו פסול וחורג מסמכותם) הרי שהם עושים זאת באופן צופה פני עתיד ואין זה ראוי שבתי המשפט ישלימו את הכשרת השרץ בקביעה כי גם השבה עבור העבר אינה ראויה.

<sup>417</sup> ראה למשל מקצת העניינים שנדונו בפסיקה, בג"צ 4225/95 לקסן (ישראל) בע"מ נ' עיריית אילת ואח' תק-על 271/87 ע"א 820, ע"א 271/87 עיריית לוד (2)97, 673, ע"ש (באר-שבע) 28/90 אגד אגודה שיתופית נ' עיריית דימונה תק-מח 3)92, 820, ע"א 271/87 עיריית לוד ואח' נ' טלרד תעשיות טלקומוניקציה פ"ד מב(1), 119, רע"א 3784/00 שקם בע"מ נ' מועצת עיריית חיפה ואח' תק-על 2003(1), 535, ע"א 5746/91 החברה לכבלים ולחוטשי חשמל בישראל בע"מ נ' המועצה המקומית בית שאן, פ"ד נ(3) 876, ע"א 2765/98 איגוד ערים אילון נ' מועצה אזורית מודיעין פ"ד נ(4), 78.

<sup>418</sup> 45 ימים להגשת העתירה.

<sup>419</sup> טענת הרשויות המקומיות שלא ניתן להגיש תביעה כספית לאחר חוק בתי המשפט לעניינים מינהליים ולחילופין שהמסלול הנכון הנו מסלול השגה וערר.

**פרק 16: נכס ריק ונכס לא ראוי לשימוש**

נכס ריק ונכס שאינו ראוי לשימוש פטורים מארנונה, הראשון, לתקופה קצובה של חצי שנה והשני לכל יתרת חייו. הרעיון המסתתר מאחרי פטורים אלה הנו כמובן שיקול התועלת הכלכלית הנוצרת לבעלי הנכס. מקום שאין תועלת כאמור אין לחייב את הנכס בארנונה.

לגבי נכס ריק, הפטור החלקי קבוע בתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993 (להלן: "תקנות ההנחה"). סעיף 12 לתקנות ההנחה קובע פטור לבעל הראשון של בנין חדש<sup>420</sup>. בהתאם ללשון התקנה מדובר בבנין חדש ריק, שמיום שהסתיימה בנייתו והוא ראוי לשימוש, אין משתמשים בו במשך תקופה רצופה. כאשר כל התנאים הנ"ל מתקיימים במצטבר יוענק לנכס פטור מארנונה למשך עד שנים עשר חודשים (בהתאם לקבוע בצו הארנונה של הרשות המקומית וכפי שקבעה מועצת הרשות המקומית). מעבר לכך, רשות מקומית יכולה להעניק הנחה של 30% נוספים לחצי שנה לאחר מכן, אם המחזיק הוא קבלן<sup>421</sup> ולאחר שהועדה<sup>422</sup> שוכנעה כי יש טעמים המצדיקים אי-אכלוס הבניין<sup>423</sup>.

כמו כן תקנה 13 לתקנות ההנחה דנה בנכס ריק שאינו חדש. במקרה זה רשאית מועצת הרשות המקומית לקבוע בצו הארנונה פטור לתקופה של חצי שנה או פחות לבנין ריק שאין משתמשים בו ברציפות במשך תקופה כאמור. הנחה זו ניתנת לבנין ריק פעם אחת בלבד, כל עוד לא שונתה הבעלות בו.

הבעלות בנכס בהתאם לפקודת העיריות מוגדרת בסעיף 1, סעיף ההגדרות: **"בעל" - לרבות אדם המקבל, או הזכאי לקבל, הכנסה מנכס, או שהיה מקבלה אילו היה הנכס נותן הכנסה, בין בזכותו הוא ובין כבא כוח או כנאמן, בין שהוא הבעל הרשום של הנכס ובין שאינו הבעל הרשום, וכולל שוכר או שוכר משנה ששכר נכס לתקופה שלמעלה משלוש שנים**". לפי לשון הסעיף, לכאורה, תחלופת שוכר לאחר שלוש שנים נחשבת שינוי בעלות ומזכה גם את השוכר החדש בהנחה בארנונה. ברם בתי המשפט קבעו כי כוונת המחוקק הייתה להעניק פטור מארנונה לנכס ריק רק בהחלפת בעלות ממש כמשמעותה בחוק המקרקעין<sup>424</sup>. אכן, תקנות ההנחה תוקנו והגדרת "בעל" בתקנות ההנחה תוקנה על

<sup>420</sup> בדרך כלל כמובן הוא הקבלן ולכן נקרא הפטור "פטור קבלן".

<sup>421</sup> "קבלן" - מי שבמכירת הנכס יהיה חייב לגביו מס הכנסה לפי חלק ב' בפרק ראשון לפקודת מס הכנסה 21.

<sup>422</sup> ועדת הנחות קבוע בתקנות 5,6 לתקנות ההנחה מארנונה.

<sup>423</sup> מבחינה טכנית ישנה דרישה להגשת בקשה מנומקת לוועדה שתהיה מוסמכת לדון ולהחליט בבקשה לאחר שקיבלה את חוות דעתו של מהנדס הרשות המקומית.

<sup>424</sup> ראה פס"ד בת"א 6063/00 סופריוור כבלים בע"מ נ' עיריית חיפה תק-של 2002(3), 784 ואולם בערעור על פסק הדין, ע"א 2560/01 סופריוור כבלים בע"מ נ' עיריית חיפה תק-מח 2002(3), 7882 איפשר בית המשפט המחוזי לשוכר

ידי החרגת הסיפא "וכולל שוכר או שוכר משנה ששכר נכס לתקופה שלמעלה משלוש שנים", כך שלא יחול על הנחה לנכס ריק בארנונה.

עם זאת תכנון מס אפשרי הנו הקמת חברה והעברת הנכס לחברה החדשה. רשויות מקומיות אינן דורשות המצאת נסח טאבו או מסמך כלשהו משלטונות מס שבח או מהרשויות האחרות ולכן הסכם מכירה, די בו כדי לשכנע העברת בעלות ברישומי העירייה ומתן פטור לנכס ריק. למעשה אפשרות זו היא בעייתית כי מכירה אמיתית מחייבת הודעה לרשויות המיסוי ומכירה פיקטיבית עוברת את גבול "תכנון המס" לכיוון "התחמקות ממס" ומאידך, בענייני ארנונה כללית אין כל חשש מ"גילוי המרמה" שכן לכל היותר יחזור חוב הארנונה לקדמותו (בתוספת הצמדה וריבית).

יש לזכור שהמטרה העיקרית של הגבלת הפטור לתקופה מוגבלת נועדה ליצור תמריץ למכירת הנכס הריק או להשכרתו. בניגוד גמור לכך, לאחרונה יזמה עיריית ראשון לציון צעד לקראת מחזיקי נכסים ריקים שלא אוכלסו מעולם (בדרך כלל כמובן קבלנים שנותרו עם יתרות דירות שנבנו) על ידי מתן פטור לנכסים כאמור עד לאכלוסם. לכאורה נראה שהמדובר בשיקול כלכלי הוגן וצודק בתקופה של מיתון קשה בענף הנדל"ן ואולם מאידך יש בכך משום התערבות הרשות המקומית בכוחות השוק באופן בלתי סביר החורג מסמכותה. מחוקק המשנה בחר להגביל את תקופת הפטור לנכס ריק והרשות המקומית באה ומעניקה הטבה מיסויית אשר רוכש הדירה בוודאי לא ייהנה ממנה אלא הקבלן בלבד. אם תחול התעוררות בענף הבניה הקבלן ייהנה גם מרווחים בלתי צפויים וגם מהפטור מארנונה שניתן לו עד לאותה עת. לפיכך נראה שכשישנו מיתון בענף הנדל"ן הפתרון הוא הקטנת ההיצע ולא סבסוד המיסוי העירוני על ידי הרשויות המקומיות.<sup>425</sup>

פטור אחר הנו פטור מוחלט לארנונה לנכס שאינו ראוי לשימוש. פטור זה קבוע בסעיף 330 לפקודת העיריות שזו לשונו:

**"330. בנין שנהרס או שניזוק**

נהרס בנין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבנין לעירייה הודעה על כך בכתב, ועם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו של מחזיק בשיעורי הארנונה שהגיע זמן פרעונם לפני מסירת ההודעה."

נכס מעל שלוש שנים לקבל הנחת נכס ריק ובלבד שהבעלים לא קיבל כבר הנחה זו. קרי, ההנחה היא פעם אחת בחיי הנכס אך ניתנת גם לבעל וגם לשוכר מעל 3 שנים.

<sup>425</sup> כיום תוקן סעיף 13 לתקנות באופן שמאפשר לרשויות המקומיות להאריך את מועד הפטור לתקופה נרחבת ואולם רשויות מקומיות מעטות אימצו אפשרות זו. יצוין כי בתחילה מדובר היה בתקנות שקבעו את הפטור המוארך ללא שיקול דעת לרשויות ואולם בעקבות התנגדותן תוקנו התקנות.

ישנם מספר פסקי דין העוסקים בדרישות הסעיף<sup>426</sup> ובפרשנותו. מידת "הריסתו" של הבניין עמדה במוקד בחינתו של בית המשפט כאשר בחן את סוגית התאמתו של נכס מסוים למבחני הסעיף. כך נבחנה לא אחת הכדאיות הכלכלית של שיפוץ נכס שניזוק לעומת שווי הנכס עצמו<sup>427</sup>. ישנן רשויות מקומיות שהרחיבו את משמעות הסעיף גם למצב בו מדובר בשיפוץ יזום של הנכס על ידי בעליו לכל תקופת שיפוץ הנכס<sup>428</sup>. מאידך נקבע שנדרש נזק לנכס שלא מאפשר לעשות בו שימוש ולא די באיטום הנכס מכיוון שלבעליו לא כדאי כלכלית להמשיך לעשות בו שימוש<sup>429</sup>. חובת ההודעה עמדה תמיד במרכז המבחן של בית המשפט שקבע שמדובר בהודעה מהותית שאין לוותר עליה<sup>430</sup>.

<sup>426</sup> הדרישות הן: **אחת**, נהרס בנין או שניזק, **שתיים**, במידה שאי אפשר לשבת בו, **שלוש**, אין יושבים בו בפועל, **ארבע**, מסירת הודעה בכתב. הפסיקה קבעה כי דרישות אלה הן מצטברות.

<sup>427</sup> ראה למשל פסי"ד בה"פ 5074/86 **עזבון חסון נ' עיריית תל אביב** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 648, שם נקבע שהמבחן להיות מבנה "ניזוק במידה שלא ניתן לשבת בו" הנו אוביקטיבי, קרי, כיצד אדם סביר יראה את מצבו של המבנה. במקרה שם, ההשקעה לשיפוץ בנכס הייתה גדולה מהשכירות שניתן לקבל והארנונה שצריך לשלם. בת"א 20108/92 **מאפיה קואופרטיבית נ' עיריית עכו** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 812 נקבע שאם מבנה שאינו ראוי לשימוש יכול להגיע למצב שימושי בהשקעה סבירה ומתקבלת על הדעת, לא יקבל בעל המבנה פטור לפי ס' 330. בת"א 62132/96 **עיריית חיפה נ' פאדול גטאס** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 684 נקבע שאין לפרש את סעיף 330 בדרך שתפגע בקניין ולכן אין לדרוש מהנישום שישביח את הנכס.

<sup>428</sup> בת"א 25885/95 **עיריית תל אביב נ' יעקב קידר**, ארנונה עירונית, פסקי דין כרך ד', עמ' 578, נקבע שדרישות הסעיף הן לנסיבות קיצוניות, גם אם אין מדובר בהכרח בהריסה מלאה ומוחלטת של הנכס, הרי מדובר בנזק כזה שהוא "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו". אין די בכך שהנכס נטוש, רעוע, או מוזנח, ונדרש מצב כזה שמצדיק קביעה שלא ניתן לשבת כלל בנכס. הקריטריון הוא אוביקטיבי. יש לקרוא את המונח "ניזוק שאי אפשר לשבת בו" בצמוד ל"נהרס" ולאור הכוונה שלפיה מדובר בבנין שאינו עוד "בנין" לצורכי ארנונה. בין היתר ניתן לבחון את יכולת השימוש בנכס וההנאה האפשרית ממנו לאור יעודו, וכן - כקריטריון נוסף (אך לא מכריע) את עלות השיפוץ של הנכס לצורך הכשרתו לשימוש והנאה, יחסית למחירו. לאור הנוסח של סעי' 330 והמינוח "נהרס" ו "ניזוק" יקל יותר להיווכח כי תנאי הסעי' התקיימו כאשר הנזק או ההריסה נגרמו מארוע חד פעמי ברור - כגון שריפה או הריסה. לעומת זאת הזנחה ממושכת, אף שעשויה לפגוע במצב הנכס, אין בה די, בהעדר נסיבות מיוחדות והוכחות ברורות, כדי להביא למסקנה כי תנאי סעי' 330 התקיימו. לעומת זאת בע"ש 288/00 **עדן יפן נ' עיריית תל אביב** תק-מח 2002(1) 6620 סירב בית המשפט לקבל את עמדת עיריית תל אביב שדרשה שמבנה לא ראוי לשימוש יהא רק כזה שנקבע כמסוכן לפי חוק העזר (מבנים מסוכנים) של עיריית תל אביב. כך נקבע שהוראות סעיף 330 חלות גם על מבנה שניזוק ולא נהרס למרות שמבחינת דרכי הראיה קל יותר להוכיח את התנאי הראשון המוזכר בסעיף, וכן שעל בית המשפט לבחון את הסוגיה מנקודת מבט אובייקטיבית תוך התייחסות לאפשרות השימוש בנכס בהתחשב ביעודו ובעלות שיפוצו. ראה גם רוסטוביץ, ארנונה עירונית, ספר ראשון עמ' 590.

<sup>429</sup> בע"א 2343/01 **תשלובת תבורי נ' עיריית חיפה** (טרם פורסם) נקבע שלא הייתה מניעות לקבל היתר בניה אלא שלא היה כדאי כלכלית לשפץ את הנכס. מכיוון שכך, לא ניתן לטעון שלא נותרה ברירה אלא לאטום את הנכס. האיטום כדי להימנע מתשלום ארנונה אינו מתיישב עם הוראת הפטור בסעיף 330 שכן תהיה בכך עקיפת תקנה 13 לתקנות ההנחה מארנונה המאפשרות לתת הנחה לתקופה של עד שישה חודשים.

<sup>430</sup> פ.ה 176468/94 **עמיחי סגל נ' עיריית הרצליה** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 550 נקבע שניתן להרחיב את התנאי של מסירת הודעה לעירייה ולהסתפק בהוכחת ידיעה בפועל אודות מצב הנכס גם מבלי למסור הודעה אך לא די בידיעה בכוח (למשל שמחלקת הארנונה צריכה לדעת שהנכס הרוס וזכאי לפטור אם מחלקת פיקוח הוציאה צו הריסה לנכס) שכן לא ניתן לדרוש ממחלקה אחת בעירייה לברר פרטים במחלקה שנייה על מצב הנכס. בת"א 62132/96 **עיריית חיפה נ' פאדול גטאס** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 684 נדונה שאלת נכס המהווה מרתף שנחפר כדי לשמש כעסק אך לא ניתן היה לעשות בו שימוש עקב הצפתו במים. בדיקת התנאים המצטברים בסעיף 330 העלתה שבחלק מהזמן נעשה שימוש בפועל בנכס. הנטל על הנישום להוכיח אם זכאי לפטור. במקרה שם לא עמד בתנאים וגם לא שלח הודעה ולפיכך לא זכאי לפטור.

**פרק 17 : פטורים והנחות בארנונה****הנחות בארנונה**

הנחות בארנונה ניתנות מכוח תקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993.<sup>431</sup> אחת לאחת מפורטות ההנחות השונות כפי שנקבעו בתקנות על ידי שר הפנים ושר האוצר. מרביתן מאומצות בצווי הארנונה של הרשויות המקומיות.<sup>432</sup> להלן אסקור בקצרה תקנות אלה.

עיון בתקנות ההנחות מארנונה מגלה כי מפורטות שם הנחות שונות, לפי זכאויות אישיות שונות ומובחנות זו מזו וזאת בנוסף לזכאויות הכלליות לפי מבחני הכנסה שפורטו בתוספת הראשונה לתקנות והכוללים עוד כעשרה מבחני הנחה שונים, בהתאם למספר הנפשות בכל בית אב וההכנסה החודשית הממוצעת.

להלן, לצורך ההמחשה, רשימה בלתי ממצה, של בעלי ההנחות למיניהם (כאשר שיעורי ההנחה שונים מאחד לאחד): **גברים ונשים המקבלים קצבת זיקנה; גברים ונשים המקבלים קצבת שארים; גברים ונשים המקבלים קצבת תלויים; גברים ונשים המקבלים קצבת נכות בשל פגיעה בעבודה; נכי ביטוח לאומי בדרגת נכות של 75% ומעלה; מקבלי גימלת אסירי ציון; מקבלי גימלת נכות לפי חוק רדיפות הנאצים; מקבלי גימלת נכות בשל רדיפות הנאצים ממשלות גרמניה או הולנד; בעל תעודת עיוור; עולה התלוי בעזרת הזולת; מי שזכאי לקיצבת הבטחת הכנסה; בעלי הכנסה חודשית ממוצעת תוך שקלול עם מספר הנפשות בבית כמפורט בתוספת הראשונה לתקנות (כעשר קבוצות שונות עם שיעורי הנחה שונים), הורה יחיד.**

בנוסף נקבעו הנחות ספציפיות ולמשל הנחה בארנונה בשיעור הקבוע בתקנות לנכסים בשלומי ובקרית שמונה, הנחות לבנין ריק, הנחות לתעשייה, הנחות לעסקים, הנחות לחיילים ושוטרים, הנחות לבתי

<sup>431</sup> בעבר הקנה סעיף 280 לפקודת העיריות סמכות "להפחית ארנונות או לוותר עליהן, בהתחשב במצבו החומרי של החייב בהן, או בגלל סיבה אחרת שתאושר עלידי השר." הרשויות המקומיות התעלמו מהגבלות על סמכותן בהענקת פטורים והקלות בתשלום ארנונות, ופטורים והקלות הוענקו ללא-רסן ובלא מגבלות, גם ללא קשר למצבו החומרי של אדם וגם ללא קבלת אישורו של שר הפנים כנדרש בדין. בדו"ח מבקר המדינה, דו"ח ביקורת על מתן תמיכות למוסדות על ידי רשויות מקומיות, תשנ"א-1991, העביר מבקר המדינה ביקורת חריפה על דרך התנהלותן של הרשויות המקומיות במתן תמיכה למוסדות דת וחינוך תורניים בעידוד משרד הפנים. בעקבות הדוח הוקמה ועד ציבורית ליישום דו"ח מבקר המדינה על מתן תמיכות למוסדות על ידי רשויות מקומיות, מרץ 1992 (ועדת נאמן) אשר הציעה קריטריונים ראויים למתן תמיכות ברשויות המקומיות.

<sup>432</sup> בין הנחות אלה מצויות הנחות לקשיש, לנכה, לעיוור, לעולה, לאיש צד"ל, למקבלי הבטחת הכנסה, בעלי הכנסות נמוכות, הנחות לנכס ריק ועוד כהנה וכהנה. כך גם נקבעו בתקנות הנחות אד-הוק כגון הנחה לעסקים בירושלים בשנת 2002, כגון הנחה לקרית שמונה ושלומי בשיעור שנקבע בתקנה ולגבי סוגי הנסים שצוינו שם וגון הנחה לבתי מלון בשנת 2001 כמפורט בתקנה 25 לתקנות. עם זאת, הנחות אלה הן הנחות רשות ולרשויות המקומיות הסמכות להחליט האם להעניק הנחה זו או אחרת. כך למשל החליטה עיריית ירוחם שלא להעניק הנחת "נכס ריק" לחצי שנה. כך אחוז ההנחה לקשיש יכולה להיות שונה מרשות לרשות בהתאם לשיעורים המותרים בתקנות.

עסק בירושלים בשנת 2002, הסדר הנחות לגביית חובות עבר בשנת 2003 ועוד כהנה וכהנה כמפורט בתקנות.

### פטורים מארנונה

בסעיף 3 לפקודת מיסי העירייה ומיסי הממשלה (פיטורין) 1938 (להלן: "פקודת הפיטורין") נקבע הפטור למדינה או למחזיק מטעם המדינה. עד לשנת 1995 נקבע פטור מלא בפקודה למדינה. החל משנת 1995 בוטל הפטור המלא מארנונה שחל על הממשלה ועל מחזיקים בקרקע מטעם המדינה ונקבע שיעור ארנונה חלקי. תחילתו של הסדר זה בסעיף 7 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשנ"ה-1995 שקבע הסדר חלקי לשנת המס 1995, המשכו בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ו-1995 שתיקן את סעיף 7 האמור וקבע הסדר תשלום שיעור ארנונה חלקי לשנים 1995-1997,<sup>433</sup> וסופו בתיקון סעיף 3(א)(1) בפקודת הפיטורין לגרסו דהיום.<sup>434</sup>

בהתאם לאמור לעיל החל משנת 1995 נקבע למדינה שיעור ארנונה מופחת בשיעורים המפורטים בפקודה. לפני שנה זו הייתה המדינה פטורה לחלוטין מארנונה אך הרשויות המקומיות, במהלך השנים, מצאו פתרון חלופי לגביית הארנונה הכללית מהמדינה והוא: "אגרת פינוי אשפה". הרשויות המקומיות טענו כי לכל הפחות על המדינה לשלם אגרת פינוי אשפה בגין שירותים שנכסי המדינה זוכים בהם בתחום הרשות המקומית. שיעורי האגרה, שנקבעו בחוקי העזר של הרשויות המקומיות עמדו למרבה הפלא, באופן אחיד, על 1/3 מהארנונה הכללית.<sup>435</sup> סוגיה זו הגיעה לבית המשפט המחוזי בחיפה בתביעה שתבעה עיריית חיפה את המדינה לתשלום אגרת פינוי אשפה עבור מספר נכסים בשטחה.<sup>436</sup> בית המשפט המחוזי קבע כי המדינה פטורה מארנונה אך חייבת באגרת פינוי

<sup>433</sup> שם נקבע ששיעור הארנונה לנכסים שמחזיקים בהם משרד הבטחון או צבא הגנה לישראל או מטעמם – בשנת 1995 - 10%; בשנת 1996 - 20%; בשנת 1997 - 30%; לגבי נכסים המשמשים בתי חולים או מרפאות – בשנת 1995 - 25%; בשנת 1996 - 35%; בשנת 1997 - 45%; לגבי נכסים אחרים – בשנת 1995 - 35%; בשנת 1996 - 45%; בשנת 1997 - 55%. עוד נקבעה הוראת מעבר לפיה בשל הנכסים האמורים לעיל לא תשולם אגרת סילוק אשפה, אגרת פינוי אשפה או כל אגרה אחרת, המשולמת לרשות המקומית בידי מי שפטור מתשלום ארנונה כללית, ובלבד שסכום הארנונה הכללית בכל אחת מהשנים, 1995, 1996 ו-1997 בשל נכס מסוים מן הנכסים האמורים לא יפחת מסכום האגרות, כאמור, ששולם בפועל לרשות המקומית בשנת 1994 בשל אותו נכס.

<sup>434</sup> לשון הסעיף כיום:

"3. הממשלה ואנשים המחזיקים בקרקע מטעם הממשלה יהיו פטורים ממשל  
למרות כל האמור בפקודת העיריות 1934:-

(א) (1) בשל נכסים בתחומי רשויות מקומיות, שחל עליהם סעיף 3(ב) תשלום ארנונה כללית, בכל שנת כספים, בשיעור הקבוע בפסקה (3) מהארנונה הכללית שהיתה משולמת ברשות המקומית אלמלא הוראת סעיף 3(ב) האמור,....

(ב) הארנונה הכללית לא תוטל על כל בנין או קרקע תפוסה שהמחזיקים בה הם הממשלה, או כל אדם אחר או מוסד אחר המחזיקים בהם מטעם הממשלה, והמשמשים לצרכי הממשלה או לצרכי כל אדם אחר או מוסד אחר המחזיקים בהם מטעם הממשלה...."

<sup>435</sup> אגרת פינוי האשפה נגבתה גם מנכסים פטורים לפי סעיפים אחרים בפקודה.

<sup>436</sup> ת.א. 873/94 עיריית חיפה נ' מדינת ישראל תק-מח(1)97, 1170, רע"א 1816/97 מדינת ישראל נ' עיריית חיפה, פ"ד נד(2), 16, דנ"א 2687/00 עיריית חיפה נ' מדינת ישראל פ"ד נו(4), 332.

האשפה. בית המשפט העליון<sup>437</sup> לעומת זאת, קבע שאגרת פינוי האשפה הנה "תחליף ארנונה" ומשולמת עבור אותן שירותים ולכן, בהסתמך על סעיף 42 לפקודת הפרשנות ובהסתמך על פקודת הפיטורין, קבע כי המדינה פטורה מארנונה (עד לשנת 1995) ומכל אגרה אחרת.<sup>438</sup>

אין ספק כי לפטור המדינה זכאים כל משרדי הממשלה לרבות יחידות סמך שלהם. ברם, מעגל הזכאים הנו אף רחב יותר כפי שנראה להלן. שאלה מעניינת אחרת המשפיעה על מספר הזכאים לפטור המדינה היא מהו מחזיק מטעם הממשלה לצרכי הממשלה<sup>439</sup> הפטור אף הוא מארנונה כללית כמו המדינה בהתאם לפקודה? אין המדובר בגופים סטטוטוריים שלטוניים להם קבוע בד"כ סעיף פטור מיוחד בחוק המקים אותם<sup>440</sup> אלא למחזיק הפועל מטעם המדינה.

שאלה זו עלתה בפסיקה בעניין מוביל המים הארצי המוחזק על ידי חברת מקורות. בית המשפט המחוזי בנצרת<sup>441</sup> קבע כי חברת מקורות מחזיקה במוביל הארצי כנאמן של המדינה ומטעמה ולכן פטורה מתשלום ארנונה בגינו מכוח סעיף 3(ב) לפקודה<sup>442</sup>. בית המשפט העליון לעומת זאת נחלק בשאלה זו ובפסק הדין בערעור קבעה כב' השופטת שטרסברג כהן, בדעת יחיד בנושא זה, כי אין לפטור את מקורות מארנונה לפי סעיף 3(ב) לפקודת הפיטורין לאור תכליתו האובייקטיבית של דבר החקיקה וקבעה כי יש להבחין בין המדינה או כל מחזיק אחר בנכס מטעם המדינה, המחזיקים בנכס

<sup>437</sup> עוד לפני פסק הדין של בית המשפט העליון ניתן פסק דין בבית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין סמינר הקיבוצים שביטל את חוק העזר של עיריית תל אביב שקבע גביית "אגרת שירותים" בגובה שליש ארנונה כללית מגופים פטורים, ראה ה"פ 346/94 המכללה לחינוך סמינר הקיבוצים נ' עיריית תל אביב (לא פורסם). בעקבות פסק הדין התקינו השרים תקנות לשנת המס 2000 המסדירות את שיעור הארנונה לגופים פטורים (מקסימום 5%) אולם נקבע בהן כי מי ששילם ארנונה בשנים קודמות ימשיך לשלם באותו שיעור גם בשנת 2000. ביקורת על האפליה שבבסיס תקנות אלה ניתן למצוא בדו"ח מבקר המדינה 51ב' עמ' 598 ואכן בשנת 2001 לא הותקנו תקנות אלה בשנית. בשנת 2003 הוסדר נושא הפטורים בארנונה במסגרת תיקון לפקודת העיריות וראה לכך סעיף 2 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002.

<sup>438</sup> בהתאם לסעיף 5א. לפקודה חל הפטור על נכסי המדינה רק בערים שאינן ערי עולים כפי שפורטו בצו שהוציא שר הפנים. הכרזה על רשות מקומית כ"עיר עולים" נועדה לפצותה בגין ההוצאות הנגרמות לה עקב קליטת עליה. כל "ערי העולים" הוכרו ככאלו בשנות החמישים והשישים למעט שתיים. במהלך השנים, השתנו התנאים ששרר בישובים אלה ובלטו העיוותים וכך למשל העובדה שרמת השרון ושלומי שתייהן מופיעות ברשימת ערי העולים. דוגמא אחת למשמעות ההימצאות בתחום "עיר עולים" היא למשל ניסיונו של בית החולים אסף הרופא לעבור מתחום המועצה המקומית באר יעקב לתחום עיריית ראשון לציון כאשר האחרונה אינה נהנית ממעמד עיר עולים ולכן היה בית החולים פטור מארנונה בתחום עיריית ראשון לציון. ראה ערן רזין ואנה חזן, "פיתוח מרכזי תעשייה ותעסוקה: ממד השלטון המקומי", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים דצמבר 1994.

<sup>439</sup> ובנוסף האנגלי של הפקודה: "or any other person or body holding on behalf of the Crown, and which is used for purposes of the Crown"

<sup>440</sup> ראה למשל סעיף 117א(א) לחוק רשות הדואר, התשמ"ו-1986 הקובע ש: "דין הרשות כדין המדינה לענין תשלום מסים, מס בולים, אגרות, ארנונות ותשלומי חובה אחרים המגיעים למדינה או לרשות מקומית." כך גם ישנם סעיפים דומים בחוקים אחרים ולמשל סעיף 36 לחוק רשות השידור, תשכ"ה-1965, סעיף 29 לחוק רשות העתיקות, התשמ"ט-1989, סעיף 20 לחוק הרשות הלאומית לתרבות הלאדינו, התשנ"ו-1996, סעיף 63 לחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954 ועוד גופים סטטוטוריים רבים אחרים.

<sup>441</sup> ת"א 614/94 מקורות חברת המים נ' המועצה המקומית עילבון (פורסם במיסיים ועוד), ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים פ"ד נד(2), 433.

<sup>442</sup> מקורות טענה לחילופין כי המוביל הארצי מהווה "קו תשתית", הפטור מארנונה לפי סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות אך בית המשפט המחוזי קבע כי: "לא ניתן לכלול בגדר הגדרת "קו תשתית", תעלת מים ושטח מגודר החולשים על שטח גדול מאוד כבעניין זה, שכן, עניינו של הסעיף בקווי חשמל ומים התופסים שטחים מזעריים בתוך הקרקע או מעליה"



מדינה לפעילות בעלת אופי שלטוני ריבוני ולפיכך פטורים מארנונה, לבין מחזיק נכס מדינה לפעילות בעלת אופי עסקי מסחרי פרטי, שאיננו מחזיק "מטעם הממשלה" ואיננו זכאי לפטור מארנונה, גם אם יש בפעילות כדי לשרת צרכים ציבוריים חיוניים וגם אם יש לממשלה עניין בה. עוד סקרה השופטת את מעמדה של מקורות כעולה מחוק המים ואת מאפייניה וקבעה שמקורות היא חברת מניות בע"מ, המתפקדת כגוף נפרד, בעל מעמד עצמאי.

ההליכים האמורים לעיל נגעו לחיובי הארנונה עד לשנת 1995, ולפיכך הייתה מקורות פטורה לחלוטין, כמדינה. לגבי חיובי הארנונה לשנים מאוחרות יותר הגישה מקורות תביעה לבית המשפט המחוזי ובמסגרתה ביקשה להכריע בשאלת הפטור מטעם הממשלה<sup>443</sup> בית המשפט המחוזי קבע כי דעת היחיד של השופטת בע"א 975/97 אינה משום הלכה פסוקה של בית המשפט העליון אך עם זאת בקובעה ממצאים ובהסיקה מסקנות עובדתיות הופכת היא את ההלכה של שופט יחיד בבית משפט קודם וקובעת השתק פלוגתא בין הצדדים בתיק. גם על תיק זה הוגש ערעור אשר נדון לאחרונה בבית המשפט העליון ובו נפסק כי מקורות פטורה חלקית כמחזיק "מטעם הממשלה"<sup>444</sup>.

בית המשפט העליון בפסק דינו בהליך הראשון קרא למחוקק לבטל את סעיף 42 לפקודת הפרשנות אך כל עוד לא קרה הדבר, נקט בפרשנות מצמצמת של פקודת הפיטורין ברוח הזמנים. אני כשלעצמי אינני מבין מדוע פרשנות זו צריכה להבחין בין המדינה, הממשלה, לבין מחזיקים מטעם הממשלה ובייחוד כאשר המדינה מודיעה בחוות דעת לבית המשפט שהיא רואה במקורות כמחזיק בקרקע מטעמה. לדעתי לא זו הדרך להגביל את תחולתה של פקודת הפיטורין, דבר שיוביל את המדינה לחוקק חוקים עוקפי פסיקה<sup>445</sup>. מצד שני אינני מסכים כלל לגישה הפורמליסטית והשמרנית בקריאה למחוקק לבטל את סעיף 42 לפקודת העיריות. אני סבור שעל בית המשפט העליון לנהוג באקטיביזם שיפוטי ולבטל את דבר החוק שכן אין כל מקום לייחוד המדינה בפטור מארנונה. אמנם ישנה טענת הנגד כי ממילא המדינה היא המתקצבת את הרשויות המקומיות ואין כל טעם בחיוב המדינה בארנונה כאשר מאידך היא תקטין את התמיכה המוענקת לרשויות. אלא שלדעתי, טענה זו שגויה. מרבית משרדי הממשלה מרוכזים באזורים ובערים מסוימות. תשלום המדינה בגין ארנונה עבור משרדי הממשלה יפזר את תקציב הארנונה בין המשרדים השונים ומשרד הפנים יוכל להשתמש בתמיכות אותם הוא מעניק, באופן ראוי יותר ולרשויות אחרות נזקקות. לדעתי יש להביא את הרשויות המקומיות לניצול מלוא פוטנציאל החיוב שלהן בהתאם לנכסים, למבנים ולקרקעות המצויים בתחומן. רק לאחר שיהיה בידי הרשויות מלוא הנתונים לגבי פוטנציאל הגבייה הייחודי והאמיתי שלהן יוכל שר הפנים להחליט כיצד

<sup>443</sup> ת"א (נצרת) 600/99 מקורות חב' מים נ' מועצה מקומית עילבון תק-מח 2001(3), 6828.

<sup>444</sup> ע"א 8588/01 עילבון נ' מקורות וע"א 9019/01 מקורות נ' עילבון (ערעורים מאוחדים).

<sup>445</sup> כפי שאכן נעשה לבסוף בתיקון עקיף לסעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות בחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002. בחוק זה הובהרה לבסוף עמדת המדינה לפיה קווי תשתית להובלת מים, ביוב, נפט או גז והקרקע שבה או שמעליה הם עוברים, בתוספת קרקע ברוחב 6 מטרים מכל צד של קו או תעלה כאמור, ולענין קווי חשמל - בתוספת קרקע ברוחב של 21 מטרים מכל צד של קו חשמל במתח על-עליון או 15 מטרים מכל צד של קו חשמל במתח עליון - פטורים מארנונה כקו תשתית.

לחלק את התמיכות המענקים וההקצבות הניתנות על ידו. התהליך שהחל בביטול חלקי של פטור המדינה, ראוי שימשיך עד לביטול מלא של הפטור.

בסעיף 4 לפקודת הפיטורין מרוכזים פטורים רבים נוספים לגופים שונים כמפורט שם. התנאי לכל הפטורים הנו שהבעלות והחזקה<sup>446</sup> בנכס הנה בידי הגורמים המפורטים בסעיף ושלא נעשה בנכס שימוש לצורך שתכליתו הפקת ריווח כספי<sup>447</sup>:

- פטור לקונסוליה של מדינה זרה (סעיף 4(א)(I))
- פטור לכל נכס המוחזק על ידי **עדה או מוסד דתי** והמשמש כמקום תפילה, מקווה, מנזר, בית חולים, מרפאה או בית הבראה, גן ילדים, בית ספר, בית יתומים, סמינר, בית ספר מקצועי, בית מחסה לעניים ולנצרכים, פונדק לאחסון עולי רגל בחינם, תקיה זוויה או בית תמחוי, דירת ראש העדה ובית משפט דתי (סעיף 4(א)(II)).
- פטור לכל נכס המוחזק על ידי **אגודת צדקה** והמשמש כבית חולים, בית מחסה או בית הבראה, פונדק לאחסון עולי רגל בחינם, תקיה זוויה או בית תמחוי (סעיף 4(א)(III)).
- פטור לכל נכס המוחזק על ידי **מוסד חינוך**<sup>448</sup> והמשמש כגן ילדים, בית ספר, סמינר, או בית ספר מקצועי, בית חינוך לעוורים, לאילמים או חרשים, ספריה ציבורית (סעיף 4(א)(IV)).

פטורים נוספים מפורטים בסעיף 5 לפקודה ובהם נכסים היסטוריים לפי פקודת העתיקות, הקדש לצרכי צדקה או לצרכי חינוך, בית קברות, מגרשים שייעודם לשימוש הציבור, בית חיילים או בית מלחים, רכוש צער בעלי חיים, פטור קופות חולים, בנין המשמש אך ורק לצרכי ספורט או תרבות הגוף, בית

<sup>446</sup> לשון "בעלות וחזקה" נקוטה היתה בפקודה מן התקופה שהיתה גם ארנונת רכוש שהוטלה על בעלי מקרקעין. בתי המשפט המחוזיים התחבטו בשאלה זו (ראה ה"פ 255/97 **המכללה לביטוח נ' הממונה על מחוז ת"א** תק-מח 399(3), 48673 שניתן על ידי כבי' השי' קלינג שקבע שהמדובר בדרישות חלופיות לעומת ה"פ 388/94 **מכללת ארן למדעי העבודה, החברה והרוח נ' עיריית תל אביב יפו**, ארנונה עירונית פסקי דין כרך ב' עמ' 279, המוקדם יותר שניתן על ידי כבי' הנשיא גורן וקבע שהתנאים הם מצטברים (חזקה ובעלות יחד) עד שבית המשפט העליון בעניין המכללה לביטוח קבע כי לצורך הפטורים די בהוכחת חזקה ורע"א 8879/99 **עיריית תל נ' המכללה לביטוח ואח'**, תק-על 2003(1), 959. <sup>447</sup> ברור שגם כאן יש לפרש את הדרישה ברוח הזמנים והמושג הנכון יותר להשתמש בו הנו מוסד ללא חלוקת ריווח. עצם הפקת רווחים אינה צריכה לפסול את הזכאות לפטור אם הרווח שנכנס לקופת המוסד אינו מחולק כדיבידנד למחזיקי מניות או בעלים אחרים.

<sup>448</sup> השאלה מהו מוסד חינוך העסיקה את הפסיקה לא אחת. בבג"צ 764/88 **דשנים וחמרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא פ"ד מ"ו(1) 793** נקבע כי בית ספר תעשייתי עוסק בהוראה ולא בחינוך ולכן אין הוא בגדר מוסד חינוך. בע"ש 2764/96 **מנחם כהן נ' מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו** ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג', עמ' 504 נזקק השופט הומינר להגדרת המילה חנוך, שבמילונו של אבן שושן מקום שם נאמר: "חנוך - הקניית הרגלים, דרכי חשיבה והתנהגות; פתוח המידות האופי והכשרים הרוחניים של החניכים בהתאם למטרה אידיאלית מסוימת ולהבדיל מן "הוראה" שעקרה הקניית יסודות והשכלה...". בה"פ (תל-אביב-יפו) 255/97 **המכללה לביטוח נ' הממונה על מחוז ת"א** תק-מח 399(3), 48673 קבע כבי' השי' קלינג כי יש לפנות אל המונח "educational institution" כפי שהופיע במקור האנגלי של הפקודה ולאחר בחינת הפרשנויות למונח זה בשפה האנגלית הגיע למסקנה שגם רכישת השכלה וגם הקניית ערכים הנם בגדר חינוך. בית המשפט העליון ברע"א 8879/99 **עיריית תל אביב נ' המכללה לביטוח** תק-על 2003(1), 959, קבע כי החלטתה בשאלה האם מוסד הנו מוסד חינוכי נתונה לממונה על המחוז מטעם משרד הפנים בהתאם לקבוע בסעיף 14 לפקודת הפטורין ואין זה עניין לבית המשפט לעסוק בו.

נכאות ציבורי<sup>449</sup> וכל רכוש שמוסד מתנדב לטובת הציבור משתמש בו לטובת הציבור ובתנאי שאותו מוסד אושר על ידי שר הפנים לצורך פיטורין לפי סעיף זה.

הפסיקה עסקה במספר מקרים בשאלת הפטורים בסעיף 5 ואנו נסתפק בהפניה קצרה לחלק מן הפטורים בהם עסקה הפסיקה. ראשית, הפטור לקופות החולים ובתי החולים נדון במהלך השנים בפסיקה. קופות החולים השונות טענו לפטור מארנונה בהתאם לאישורים ישנים שניתנו להם לעיתים עוד בטרם הקמת המדינה<sup>450</sup>. בתי המשפט קבעו כי הקופות זכאיות לפטור למרות שבשנים האחרונות ניסו לפרש בצמצום את הפטור כך שלא יכלול נכסים שאינם משמשים באופן פעיל את קופת החולים או שאינם עומדים עוד בכל דרישות הפקודה<sup>451</sup>. שנית, בשאלת הפטור לספורט קבע בית המשפט בעניין אגד<sup>452</sup> שמרתף המשמש את עובדי החברה לספורט, יהיה פטור מארנונה שכן כל חלק נכס יש לסווג לפי השימוש בו בנפרד. בעניין "עצמה" קבע בית המשפט שפעילות הארגון והאדמיניסטרציה נלוות לפעילות הספורטיבית עצמה, כחלק חיוני ובלתי נפרד ממנה, על כן יש לראות גם אותן כפעולות הנעשות ל"צרכי ספורט" ולכן גם משרדי האגודה, הנמצאים במקום שונה מאולמות הספורט פטורים מארנונה<sup>453</sup>.

בשנים האחרונות ישנה נטייה של הפסיקה לצמצם ככל היותר את הפטורים הקבועים בפקודת הפיטורין. בעניין תשתיות נפט<sup>454</sup> והפטור למדינה קבע בית המשפט המחוזי: "הפטור אינו מתאים יותר לתנאי זמננו, שכן אין סיבה שתושבי רשות מקומית ישאו בנטל הכספי הנובע מפטור הניתן למדינה הפועלת לטובת כלל האזרחים במדינה ומן הדין שכלל האזרחים ישאו בהוצאות הכרוכות בפעילות המדינה וישאו בהוצאות הארנונה כמו כל מחזיק אחר בנכסים בתחום הרשות, ולכן אין תימה שהפטור בוטל. בתקופת הביניים עד לגמר "השעית" תוקף הפטור, יש לתת לפטור פירוש צר ושמרני, באופן שהוא יחול אך ורק במקרים הברורים ביותר ולא על דרך של ספק."

<sup>449</sup> בנוסח האנגלי: public museum (המוכר לנו יותר כמוזיאון מאשר בית נכאות).

<sup>450</sup> ראה למשל ה"פ 795/91 קופת חולים של ההסתדרות הכללית נ' עיריית קרית אתא, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 451, שם נקבע כי הפטור לקופת חולים נותר בעינו ולא נשתנו הנסיבות מאז ניתן על ידי הנציב העליון. בחוק העזר לקרית אתא (פינוי אשפה) קבוע פטור למוסדות בריאות גם מפינוי אשפה ולכן אין מקום לחייב שליש ארנונה. עוד נקבע כי הפטור לקופת החולים הנו לכל נכסיה וגם למרפאת השיניים שפועלות למטרת רווח כל עוד הן חלק קטן מפעילות הקופה.

<sup>451</sup> ת"ה 11194/97 שירותי בריאות כללית נ' מנהל הארנונה המועצה המקומית שבי ציון, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 666. ע"ש 3/97 קופת חולים יישובית נ' עיריית תל אביב ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 158. לאחרונה קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב כי מרפאות השיניים של קופת חולים מכבי אינן מלכ"ר וחייבות במע"מ, ראה ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף, תק-מח 2003(2), 3305. אפשר להקיש מפסק דין זה גם לעניין ארנונה ולקבוע כי הפטור בטל למרפאות השיניים המוחזקות על ידי קופות החולים שכן אלה פועלות למטרת רווח ולחלוקת רווח. בהתאם לפסק הדין, בשנת 1996 ניהלה מכבי 36 מרפאות שיניים.

<sup>452</sup> ע"ש 28/90 אגד אגודה שיתופית נ' עיריית דימונה, תק-מח 92(3), 820.

<sup>453</sup> בע"א 247/98 מנהל הארנונה בעיריית ת"א נ' "עצמה" המרכז לאגודות ספורט עצמאיות ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 359.

<sup>454</sup> ע"ש (חיפה) 127/95 תשתיות נפט ואנרגיה נ' מועצה מקומית קרית טבעון תק-מח 95(3), 790.

בעניין הפטור לאברכים בירושלים אשר בוטל על ידי בית המשפט העליון<sup>455</sup> נבחן היחס בין ההקלה לאחד בארנונה כללית לבין ההכבדה על אחר, תוך הבנה כי שאלת הפטור אינה רק שאלה של הכבדה על תקציב אלא גם שאלה של אפליה: "הקלה במיסוי על פלוני פירושה הוא אפוא - על דרך העיקרון - הכבדה במיסוי על פלמוני; וככל שהקבוצה בה מדובר תקטן ותלך כן תהיה ההקלה וכמותה ההכבדה בנות-משמעות רבה יותר. נשווה פטור הניתן לראובן ממס הכנסה לפטור הניתן לשמעון ממיסי ועד-הבית בבית משותף, וידענו זאת. ואולם גם זו אמת, שנושא התקציב הכללי העלול להיפגע כתוצאה מפטורים או מהקלות - תקציב המדינה, תקציב העירייה או תקציב הבית המשותף - אינו חזות פני הכל. הנה הוא פלוני הזוכה לפטור מתשלום ארנונה; כהנחנתו - לפטור שלא -כדין. לא יוכל איש לטעון ברצינות כי בשל אותו פטור ייפגע תקציב העירייה; כי עול המיסים על התושבים האחרים יכבד וילך עקב הפטור; כי אפשר שבשל הפטור יהא על העירייה לקצץ בשירותים לתושביה. ובכל-זאת נקפיד על פטורים הניתנים, ולו ליחידים, מתקציבים גדולים כשל עירייה או-אף מתקציבי-ענק כאלה של המדינה. טעם הדבר נמשך מתוך נימי-נפש עמוקים שהמין האנושי כולו חולק, מתוך אופי האדם ומן האינסטינקטים הטבעיים בנו, אופי ואינסטינקטים הנוטעים בנו התנגדות לכל מעשה של בעלי-סמכות הנוהגים שלא בהגינות; ולענייננו: שלא-בשוויון או בהפליה כלפי בני קבוצת שוויון אחת".

בעניין רחובות ואח' נ' שר הפנים ואח'<sup>456</sup> עתרו מספר רשויות מקומיות נגד שרי הפנים והאוצר ונגד קופות החולים השונות, מכון וייצמן והאוניברסיטה העברית בטענה כי על השרים לשקול ביטול הפטורים לגופים אלה (לקופות החולים מכוח סעיף 5(ז) ולאוניברסיטה העברית ולמכון וייצמן מכוח סעיף 5(י)) ולקבוע קריטריונים מתאימים. במהלך הדיונים בבג"ץ הוציא משרד הפנים חוזר מנכ"ל בו נקבע נוהל חדש להענקת פטור מארנונה למוסד מתנדב לשירות הציבור מכוח סעיף 5(י) בהתאם לקריטריונים הבאים:

1. מטרת המוסד היא העלאת רווחת הציבור.
2. התמורה שהמוסד גובה עבור פעולותיו, אם בכלל, תהא נמוכה אופן משמעותי ממחירי השוק.
3. המוסד אינו פועל למטרות רווח ואינו עוסק ב"פעילות עסקית" או שהיקף "הפעילות העסקית" הינו שולי ביחס לפעילות הכללית של המוסד.
4. מפעילי המוסד ופטרוניו לא מפיקים כל הנאה כלכלית אישית לבד משכר סביר שהוא פונקציה של תרומתם הישירה.
5. המוסד פועל בתוך קהילת הרשות המקומית ופעילותו משרתת בעיקר את תושבי אותה הרשות המקומית.<sup>457</sup>

<sup>455</sup> בג"ץ 6741/99 ארנו יקותיאלי ואח' נ' שר הפנים ואח', תק-על 2001(2), 253.

<sup>456</sup> בג"ץ 2606/00, 26/99 עיריית רחובות ואח' נ' שר הפנים וקופות החולים, תק-על 2003(1), 1502.

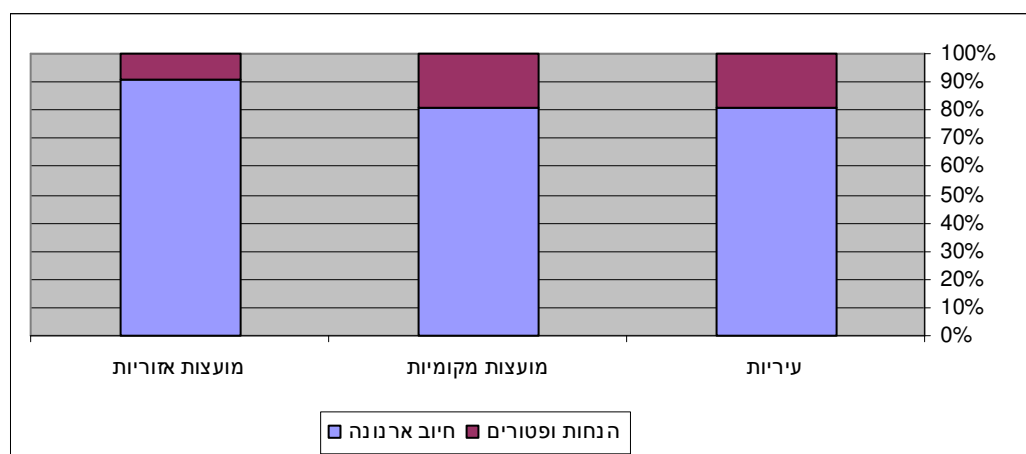
<sup>457</sup> בבג"ץ 1675/02 אדם טבע ודין נ' שר הפנים ואח' תק-על 2002(3), 271, לא אושר פטור לאגודת אדם טבע ודין מכיוון שפעילותם הנה לטובת כלל הציבור ולא לטובת הרשות המקומית.

6. פעילות המוסד הינה בתחומים בהם רשות מקומית פועלת ומוסמכת לפעול כגון רווחה, בריאות, חינוך וכו'.
7. המוסד לא הוקם למטרה אד-הוק.
8. התמיכה הממשלתית ו/או העירונית שניתנת למוסד אינה עולה על 50% מהכנסותיו הכוללות של המוסד ובאם עולה על 50% (אך נמוכה מ-75%), רשאי הממונה על המחוז לאשר מוסד זה, עפ"י המלצת הרשות המקומית.
9. המוסד אינו עוסק בפעילות פוליטית ואינו נתמך על ידי גוף פוליטי.
10. הנכס שלגביו מבוקש הפטור, משמש את המוסד אך ורק למתן שירות התנדבותי לטובת הציבור.
11. לא יינתן פטור גורף לכל נכסי המוסד אלא תיערך בדיקה של שימוש המוסד בנכס בצורה פרטנית.
12. המוסד אינו נמנה בין סוגי הנכסים הזכאים לפטור לפי סעיף אחר בפקודה, כגון מוסדות חינוך, בריאות ודת.
13. הרשות המקומית רשאית להתחשב במצבה הכספי, ובהפסד ההכנסה שייגרם כתוצאה ממתן הפטור בבואה להמליץ או שלא להמליץ על מתן הפטור.
- יצוין, כי הכוונה בחוזר המנכ"ל הייתה שהקריטריונים יחולו על מתן פטורים מכאן ואילך, ולא על פטורים שניתנו בעבר.
- טרם תם הדיון בבג"ץ נתקבל בכנסת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002, שפורסם ברשומות ביום 1.1.03. בחוק זה תוקנה פקודת הפיטורין והוסף לה סעיף 5.5 הקובע כי על אף הוראות סעיפים 4 ו-5 והאמור בכל דין, תוטל ארנונה כללית על הנכסים המפורטים בסעיפים 4 ו-5 בשיעורים שלהלן, שיחושבו מסכום הארנונה הכללית שהייתה משולמת לרשות המקומית אלמלא הוראות סעיפים 4 ו-5. שיעורי הארנונה נקבעו באופן מדורג במהלך השנים החל משנת 2003 בשיעור 6% וכלה בשנת 2006 בה יגיע שיעור הארנונה על נכסים אלה ל-33%.
- למרות זאת קבע בית המשפט העליון, ברוב של 2 שופטים נגד אחד כי אין בהתפתחות חקיקתית זו כדי לייתר את הדרישה לקיומם של קריטריונים ברורים, ענייניים, גלויים ושווים לצורך הענקת פטור מלכתחילה, או בדיקה בדיעבד של פטור שניתן בעבר. לפיכך הורה בית המשפט לשר הפנים לבחון מחדש את הפטורים שניתנו למשיבים (קופות החולים, האוניברסיטה העברית ומכון וייצמן).
- בפועל, קבע שר הפנים בחוזר מנכ"ל משנת 2004, "מסלול מקוצר" לפטורים למוסדות השכלה גבוהה ולקופות חולים לפיו מתעלם השר מכל הקריטריונים שנקבעו לעיל.

### פטורים מארנונה והצרת בסיס המס

לעיל סקרנו על קצה המזלג את מקבץ ההנחות בארנונה כללית וביתר הרחבה את הפטורים הקיימים. הפטורים הרבים הקבועים בפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטוריין) משנת 1938 פגעו פגיעה רחבה בבסיס המס וחלה בהם התפתחות רבה בשנים האחרונות. כפי ראינו, פרשנות מרחיבה של הפקודה הובילה לפגיעה ישירה בהכנסות הרשויות המקומיות מארנונה ופרשנות מצמצמת היטיבה עם הרשות המקומית<sup>458</sup>.

בהתאם לנתונים כספיים מבוקרים של הרשויות המקומיות בשנת 2001 עולה כי במועצות המקומיות שיעור הפטורים וההנחות מגיע לכ-23% מסך החיוב השנתי בארנונה. בעיריות שיעור ההנחות והפטורים מגיע לכ-24% ובמועצות האזוריות ל-10% מחיוב הארנונה השנתי. ראה באיור 6 להלן<sup>459</sup>.



איור 6 - פטורים והנחות מול הכנסות בארנונה בכלל הרשויות המקומיות בישראל

אין הפרדה בנתונים הכספיים בין חלק ההנחות בארנונה לבין חלק הפטורים ואולם אין ספק שסך ההנחות והפטורים המגיע לרבע מההכנסות בארנונה מהווה נגיסה משמעותית בבסיס המס. באם נוסף

<sup>458</sup> בעבר קבעה פקודת הפטורין הוראות בדבר פטורים ממסי עירייה, מסי מועצה מקומית מס רכוש עירוני ומס רכוש חקלאי. כיום נותרה הפקודה רלוונטית רק לגבי הארנונה העירונית.

<sup>459</sup> נתונים אלה לקוחים מנתונים כספיים ברשויות המקומיות בשנת 2001 ואולם למיטב הבנתי אין המדובר בנתונים מלאים שכן ישנן רשויות רבות שלא המציאו נתונים לגבי פטורים והנחות שניתנו על ידן ובין אלה עיריית ירושלים, עיריית תל אביב יפו ועוד. מנתוני התקציב לשנת 2002 של עיריית תל אביב עולה כי שיעור ההנחות והפטורים שניתנו הנו 8% לעומת החיוב השנתי, בעיריית ירושלים שיעור ההנחות והפטורים שניתנו בשנת 2002 מגיע ל-35% לעומת החיוב השנתי, בחיפה שיעור ההנחות מגיע לכ-18% מהחיוב השנתי ובבאר שבע 20%.

לכך נכסים שאינם חייבים בארנונה שכלל איננו יודעים מהו היקפם<sup>460</sup> הרי שסך פוטנציאל המס האפשרי הנו רחוק מהמצוי ויש לשנות את המצב הקיים.

בית המשפט העליון כמפורט לעיל קרא למשרדי הפנים והאוצר לקבוע קריטריונים ברורים, ענייניים, גלויים ושווים לצורך הענקת פטור מלכתחילה ולבדוק בדיעבד פטורים שניתנו בעבר. אכן יש לבחון שאלת המשך קיומם של פטורים מכוח פקודת הפיטורין ובכך להגדיל את בסיס המס. אין ספק שרבים מן הגופים הפטורים זוכים לפטור זה מכוח האינרציה, בשל שנים רבות בהן הם היו זכאים לפטורים מבלי ששאלה זו נבחנה שנית במהלך השנים.

כך למשל קופות החולים הפטורות מארנונה, בשנים האחרונות הפכו לגופים רווחיים ביותר המקיימים פעילות נלווית ענפה במטרה למקסם את הכנסותיהם. יש לבחון את שאלת הפטורים שניתנו להם ולמצער לגבי חלק מפעילותם. לאחרונה קבע בית המשפט כי מרפאות השיניים המוחזקות על ידי קופת חולים מכבי אינן עומדות בדרישות החוק להגדרת מלכ"ר ולפיכך אינן זכאיות לפטור ממע"מ<sup>461</sup>. לגבי חיוב בארנונה נקבע בעבר כי אין לפרק את פעילות קופת החולים לחלקים והפטור שניתן הנו לכל נכסיה, גם לאלה המשמשים למרפאת שיניים<sup>462</sup>. כיום יש מקום לבחינה מחודשת של קביעה זו בהתאם להלכה במס ערך מוסף.

כך גם מתברר, מדיקת רשימת הגופים הפטורים בעיריית ירושלים, כי ישנו חוסר שוויון חמור בין גופים פטורים בעלי מאפיינים זהים. כך למשל גוף ציבורי שאינו פטורה מארנונה בהתאם לחוק, זכה בעבר לשיעור ארנונה מופחת, כך מוסדות דת ומוסדות לימוד יהודיים זכו להנחות בארנונה ושילמו בין אפס לשמונים ושבעה אחוזים מהחיוב המלא ללא הפטור (כאשר למעשה צריכים היו להיות פטורים לחלוטין) ואילו מוסדות דת ולימוד מוסלמיים או נוצריים, מקופחים לרעה. ניתן להמשיך ולהביא דוגמאות שונות ואולם נדמה כי מערך הפטורים בארנונה בעיריית ירושלים בנוי טלאי על טלאי, בהתאם להסדרים ישנים והשפעות של מרכזי כוח ובעלי אינטרסים בעירייה, ללא קשר אמיתי להוראות פקודת הפיטורין והחוק.

לגבי ההנחות בארנונה, יש צורך בהמשך קיומן ואולם ייתכן שיש מקום להטיל את הטיפול בנושא ההנחות בארנונה על משרד הרווחה או הביטוח הלאומי במסגרת הגדלת התשלום החודשי לזכאים ולא

<sup>460</sup> כגון רחוב, אדמת בנין (באם נבחר בעיקרון היכולת לשלם כעיקרון העומד בבסיס הארנונה הכללית ייתכן שיש מקום לקבוע חיוב בגין אדמת בנין כאשר מחזיק בקרקע בוחר שלא לפתח אותה), מתקני תשתית (של חברות התשתית השונות, כגון, מים, דלק, חשמל), אזורים אקס-טריטוריאליים (למשל נמל תעופה בן גוריון, בתי הזיקוק במפרץ חיפה) שנקבע כי אינם שייכים לשום רשות מוניציפאלית. מעבר לשאלת חיובי הארנונה לא כפופים גופים אלה לכללי תכנון ובניה או איכות סביבה מקומיים) וכד'.

<sup>461</sup> ראה ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף תק-מח 2003(2), 3305.

<sup>462</sup> ראה ה"פ 795/91 קופת חולים הכללית נ' עיריית קרית אתא, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 451. ראה מאידך ת"א 1316/97 קופת חולים כללית נ' מ.א. מטה יהודה (לא פורסם) שם התברר כי הנכס ששימש בעבר כבניין ארזה הפך לבית הבראה עסקי ולפיכך אינו עומד עוד בדרישות הפטור.

בדרך של הנחות בארנונה. לדעתי יש מקום להותיר בידי הרשויות המקומיות את סמכויות הפטור הקשורות לנכסים בלבד ולא למצבו הכלכלי או האישי של מחזיק הנכס. היתרון בכך הוא שלמשרדי הממשלה ו/או לביטוח הלאומי ישנו ממילא המידע הנדרש לגבי מצבו הסוציאלי כלכלי של הנישום.

מאידך, נשאלת השאלה האם נזקק שמקבל סכום כסף הכולל תשלום ייעודי לארנונה כללית יעביר תשלום זה לרשויות המקומיות או יעדיף להוציא את כספו לפי סדרי עדיפות אחרת. ייתכן שיש מקום במצב כזה ליצור "ניכוי במקור" של הכספים על ידי הגוף המטפל שיעביר את הכספים לרשויות המקומיות.



### פרק 18 : הארנונה הכללית כמס עירוני – עקרון ההנאה ועקרון היכולת לשלם

להלן "אסגור מעגל" עם השער הראשון בו סקרתי את עקרון היכולת לשלם ועקרון ההנאה כעקרונות להצדקת הטלת המס. הצבעתי בשער הראשון על דרישת הצדק האנכי והאופקי (אנשים באותן נסיבות ובעלי אותם נתונים ימוסו באופן שווה ואנשים בעלי יכולות כלכליות שונות יתמו באופן שונה למערכת המס) אשר ניתן לומר שהנם ביטוי לעקרון "היכולת לשלם". לעומת זאת, עקרון ההנאה<sup>463</sup> קובע שאנשים ישלמו מס בהתאם להנאה אותה הם מקבלים מהשירותים. בחנתי את התיאוריה וההיסטוריה בהתפתחות שתי התיאוריות ועתה אנסה לבחון לאיזה עקרון עונה הארנונה הכללית.

ראינו לעיל כי אחת ההצדקות למס על רכוש או על מקרקעין הנו יישום עקרון ההנאה. לכאורה מוטלת הארנונה על פי עקרון ההנאה על נכסים שהמחזיקים בהם נהנים מהשירותים המוניציפאליים המסופקים להם על ידי הרשות המקומית. כך קבעה הפסיקה במהלך השנים בפסקי דין רבים שניסו לבחון את מהותה של הארנונה הכללית ולמשל נאמר בעניין מליסרון<sup>464</sup>: "ההצדקה להטלת החיוב העירוני לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בהחזקתם...כך, הרשות המקומית מספקת שירותים של פינוי אשפה, ניקוי השטח שסביב הנכס, הארתו, ניקוזו ושירותי תשתית נוספים...הנאת הנישומים מן הנכס שבו הם מחזיקים כרוכה ומותנית אפוא בהנאתם משירותיה של הרשות המקומית. הדעת נותנת, כי מקום שמחזיקי נכס נהנים משירותים אלו, ראוי כי ישתתפו במימון עלותם".

בהתאם לאותו עיקרון והיגיון דומה הוצאו מגדר החייבים בארנונה נכסים שאינם נהנים משירותי הרשות כגון: רחוב, אדמת בנין (אדמה שאין עושים בה שימוש)<sup>465</sup> וניתן פטור לנכסים כגון נכס שאינו ראוי לשימוש<sup>466</sup> או נכס ריק. ישנם מספר הסברים לפטורים השונים (או להוצאה מבסיס המס): לאדמת בנין לא מסופק כל שירות של הרשות המקומית והיא אינה מהווה "הכבדה" על ידי צריכת השירותים,

<sup>463</sup> ראה "Classics in the theory of taxation" Lindahl E., בספר: "Some controversial questions in the theory of taxation"

Musgrave & Peacock, theory of public finance", St. Martin's Press

<sup>464</sup> ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' מנהל ארנונה, תק-מח (3)96, 825, עמ' 834 שם נאמר: "כפי שצינו לעיל, מטרת הטלת הארנונה היא לגבות כעין "תמורה" בגין ההנאה מהשירותים שהרשות המקומית נותנת לנכסים מסוימים". ראה גם א. נמדר דיני מסים (מיסוי מקרקעין) (תשנ"ב) 392: "רשות מקומית מגישה שירותים שונים לתושביה וגובה מהם תשלומי אגרות, היטלים ודמי השתתפות. בהבדל מתשלומים אלה הנגבים בעבור שירות שהרשות מגישה לאזרח, ארנונה הינה תשלום שמשלם אדם דרך כפייה לרשות ציבורית מבלי לקבל תמורה ישירה בעד כספו. תושבי הרשות המקומית נהנים בסופו של דבר ממכלול של שירותים שונים הממומנים באמצעות הארנונה, אך תמורה זו הינה עקיפה ואינה קשורה לגובה תשלום המס..."

<sup>465</sup> אי חיובם של אלה נובע מהגדרת נכס בסעיף 269 לפקודת העיריות וראה האמור לעיל בפרק קריטריונים לחיוב בארנונה.

<sup>466</sup> סעיף 330 לפקודת העיריות, ראה לעיל עמ' 154.

ב"רחוב" הנהגה העיקרי הוא הציבור הרחב ואין נהנה מסוים שהנו המחזיק בנכס<sup>467</sup>, לנכס ריק או לא ראוי לשימוש לא מסופקים שירותים עירוניים. המשותף לכל אלה הוא כמובן היעדר ההנאה מן השירותים המסופקים על ידי העירייה.

בהתאם לאותו עיקרון נראה כי מחנות צה"ל, אשר רובם ככולם אינם נזקקים כלל לשירותי הרשות המקומית ולכן אינם נהנים משירותים אלה לכאורה צריכים היו להיות פטורים מארנונה. ברם מהפרקטיקה עולה כי נכסים פטורים בארנונה חויבו, במסגרת חוקי עזר מקומיים לפינוי אשפה ולעיתים גם ללא חוק עזר אלא רק במסגרת קביעה בצו הארנונה, ב"אגרת פינוי אשפה" או "אגרת שירותים" כתחליף לארנונה כללית. השאלה מדוע מחנות צה"ל מחויבים בשיעור ארנונה כלשהו אם אינם נזקקים לשירותי הרשות המקומית מובילה למסקנה שמדובר בניסיון להטיל את הארנונה בהתאם לעיקרון היכולת לשלם גם כאשר אין כל הנאה. מאידך ניתן להשיב לטענה זו, שנעשה שימוש עקיף בשירותי הרשות המקומית, כגון דרכי גישה עירוניים תאורה ציבורית, פינוי אשפה<sup>468</sup> וכו', לכן מדוע אין לחייבם בהתאם?<sup>469</sup> בהתאם לפקודת מסי העירייה ומיסי הממשלה (פיטורין) הייתה המדינה לרבות מחנות צה"ל כאורגן של המדינה, פטורה לחלוטין מארנונה. בעקבות תיקון משנת 1995 נקבע בפקודת הפיטורין חיוב חלקי של מחנות צה"ל בשיעור של 30%<sup>470</sup> ונראה כי התיקון נעשה בעיקר על מנת להפסיק את הפטור הבלתי מוצדק של המדינה מארנונה בעודה נהנית משירותי הרשויות המקומיות<sup>471</sup>.

כפי שהובהר לעיל בתי המשפט הדגישו כי עיקרון ההנאה הנו העיקרון העומד בבסיס החיוב בארנונה, כך גם בעניין חברת החשמל<sup>472</sup> נדחה ניסיון של המועצה האזורית גלבוע לחייב את חברת החשמל

<sup>467</sup> כך גם מובן הניסיון של נישומים שונים לטעון כי הנכס בגינו הם מחויבים הנו "רחוב". כך למשל השטח הציבורי בקניון ה"קריון" שבקרית אתא (ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית-ביאליק פ"ד נה(1), 156), כך למשל שטח תחנת האוטובוסים המרכזית בדימונה (ע"ש 28/90 אגד אגודה שיתופית נ' עיריית דימונה תק-מח 3/92), 820.  
<sup>468</sup> ברע"א 1816/97 מדינת ישראל נ' עיריית חיפה, פ"ד נד(2), 16 נטען כי המדינה מפנה בעצמה את האשפה המפעלית מנכסיה על ידי המדינה או על פי הסכם עם העירייה, לפיו שילמה המדינה לעירייה דמי פינוי מוסכמים. ברם אין זה ההסדר הקבוע בכל הרשויות המקומיות.

<sup>469</sup> כך למשל בסיסי צה"ל הסמוכים ליישובים ברחבי הארץ אינם יכולים להתקיים ללא מערכת הכבישים הסובבת אותם ומחברת אליהם.  
<sup>470</sup> ראה לעיל עמ' 157.

<sup>471</sup> ברע"א 1816/97 מדינת ישראל נ' עיריית חיפה, פ"ד נד(2), 16, הטענה הבסיסית בעד הפטור עד לשנת 1995 הייתה לשון החוק המפורשת וסעיף 42 לפקודת הפרשנות. לא נעשה כל ניסיון תיאורטי לבחון את עקרונות הטלת המס והצדקתם למעט הסיפא לדבריה של הש' שטרסברג כהן: "לא אוכל לסיים דברי מבלי להעיר, כי המדינה כמחזיקת נכסים בשטח של רשויות מקומיות, נהנית משירותים ככל מחזיק אחר. לא קיימת - בעיני - הצדקה עניינית לאי תשלום עבור השירותים מהם היא נהנית. יחד עם זאת, מאחר ומדובר במדינה, המממנת את התקציב העיקרי של העיריית בדרך זו או אחרת, ראוי היה שהנושאים הללו יוסדרו בין המדינה לבין הרשויות המקומיות ברוח חוות דעתו של היועץ המשפטי מ-1968, ללא הזדקקות להתדיינות משפטית ולהכרעה שיפוטית. מאחר ומאז שנת 1995 הוסדר הנושא בחוק מפורש והמחוקק חייב את המדינה בתשלום חלקי עבור שירותים הניתנים לה על ידי העירייה, ראוי, שעל אף תוצאתו של פסק דין זה, ימצאו הצדדים שפה משותפת להסדרת הנושא בצורה ראויה והוגנת".

<sup>472</sup> ע"ש 84/95 חברת החשמל נ' מ.א. גלבוע, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 165. השופט הס קבע כי התעריף שנקבע לקרקע תפוסה המוחזקת על ידי חברת החשמל בתחום המועצה האזורית גלבוע הנו בלתי סביר באופן קיצוני ובטל. התעריף עמד על כ- 9.38 ₪ למ"ר לשנת 1994 כאשר תעריף המינימום לשנה זו היה 0.004 ₪ למ"ר והתעריף המירבי עמד על 25 ₪ למ"ר. למרות שלא דובר בחריגה מהמתחם שנקבע בתקנות, השוואה למועצות אזוריות אחרות (השוואה בין שוויים) הביאה למסקנה כי המדובר בחוסר סבירות.

בתעריף ארנונה גבוה עבור קרקע תפוסה תוך קביעה שניסיון זה להטיל חיוב ארנונה גבוה על חברת החשמל הנו חיפוש אחר "כיס עמוק" לגבות ממנו מיסים. דחייה של עקרון ה"כיס העמוק" הנה למעשה שלילה של עקרון היכולת לשלם, הצד השני של המטבע הנו הקביעה שהארנונה מוטלת בהתאם לעיקרון ההנאה.<sup>473</sup>

בעניין קלר<sup>474</sup>, עתרו מחזיקי דירת מגורים בשכונת גני צהלה בתל אביב כנגד חיוב הארנונה הגבוה על דירתם בעוד ששירותים בסיסיים טרם סופקו לנכסיהם כמתואר בעתירה<sup>475</sup>. בפסק דין תקדימי קבע בית המשפט כי יש לבחון באופן מעמיק את טענות העותרים באשר לקשר בין רמת השירותים הניתנת לנכסיהם (קרי, הנאתם מן השירותים) לבין חיוב הארנונה המוטל עליהם והורה למועצת העירייה להתכנס ולדון בכך<sup>476</sup>. פסיקה זו הנה תקדימית שכן באופן עקבי שללו בתי המשפט בפסיקות קודמות את הקשר בין רמת השירותים הניתנים לתושב לבין תשלום המס שהרי זו משמעותו של מס בשונה מאגרה או מחיר<sup>477</sup>, מעבר לכך, בפסק הדין ניתן גם לראות עיגון מפורש לעקרון ההנאה.

כך גם ניתן היה לבחון את שאלת הפטור הניתן למוביל הארצי המוחזק על ידי מקורות. בשאלה זו נתגלעו מחלוקות רבות בין חברת מקורות לבין רשויות מקומיות בשטחיהן עובר המוביל הארצי. מטבע הדברים ביקשו רשויות אלה לחייב את המוביל הארצי כיתר הנכסים בתחום הרשות ואילו חברת מקורות טענה שהנה פטורה מתשלום ארנונה בהתאם לדין<sup>478</sup>. בדונם בנושא בתי המשפט עסקו בעיקר

<sup>473</sup> בשנים האחרונות מתקני חברת החשמל ובעיקר קווי הולכת החשמל זכו להתעניינות רבה של רשויות מקומיות שניסו להטיל עליהם ארנונה וכך רבו העתירות והתביעות בנוגע לחיובי ארנונה לנכסים ומתקנים אלה. לאחרונה תוקנה פקודת העיריות והרחיבה את הפטור הקבוע לקווי תשתית באופן שימנע לחלוטין הטלת ארנונה על קווי הולכת החשמל והמתחם הנלווה מצדיהם. ראה סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות.

<sup>474</sup> עת"מ 1068/02 גיל קלר נ' עיריית תל אביב, תק-מח 2002(2), 14010.

<sup>475</sup> עובדות המקרה כפי שהובאו בעתירה: חיוב הנכס התחיל באפריל 2000 בעוד שעד מאי 2000 לא היתה גישה מסודרת אל הנכס, דרכי הגישה לא הושלמו, בדרך הכורכר היו בורות ביוב פתוחים, בהעדר תאורה היתה התנועה במקום, מסוכנת למדי. גם לאחר סלילת דרך הגישה לא הושלמה המלאכה שכן אין מדרכות, חסר סימון מפרצי חניה ואין סימון מסלולים על הדרך. יתר על כן, אולי בשל טיב עבודה לקוי, נעתקו חלקים מן האספלט ונבעו בורות רבים, חלקם גדולים למדי. מצב הדרכים גורם לתקלות שונות בכלי הרכב של הדיירים. בתקופת החורף, לא יכלו פקחי העירייה להגיע אל מוני המים, לקרוא אותם ולחייב את התושבים בחיוב מדויק. בהיות המתחם שטח בניה, יש בו הרבה פסולת בניה, זבל מסוגים שונים, עודפי חומרי בניה וכיוצא באלה. נוסף לכך מתקיים רעש מתמיד הכרוך בעבודות הבניה וקיימים קשיי תנועה בשל חסימת הנתבים על ידי משאיות הנעות אל אתרי הבניה ומהם. פינוי אשפה על ידי העירייה החל רק בספטמבר 2000. תאורת רחוב הותקנה בינואר 2001 ובאורח ארעי ומאלתר.

<sup>476</sup> ובלשון בית המשפט: "על כן תובא העתירה בפני מועצת העיר (או ועדת משנה של מועצת העיר שתפקידה לדון בסיווגי אזורי ארנונה). המועצה תשקול את הבקשה הנוגעת למתחם לאור פסק דין זה וכן תיתן דעתה להמלצות ועדת העיר. הככתי בדעתי שמה להציע כי העניין יובא בפני הוועדה העוסקת כעת בבחינת סוגיית חלוקת אזורי העיר. אולם סברתי שהמשימה של הוועדה כללית וצופה פני עתיד. העניין שלפנינו ממוקד ושורשיו נעוצים במועד שבו חיוב הנכס בארנונה, לראשונה. לכן צריכה הסוגיה להתברר בידי דרג מקבלי החלטה ברשות המוניציפלית. על מועצת העיר לקבל את החלטתה בתוך 90 ימים".

<sup>477</sup> כך למשל נדחתה תביעה ייצוגית של תושב תל אביב יפו ל"זיכוי" בארנונה בתקופת שביבת עובדי הניקיון ברשות המקומית, ראה ת"א 2598/99 מייקל שקד נ' עיריית תל אביב (לא פורסם). כך עוד נשללה בפסיקה הטענה כי יש להפחית משיעור הארנונה למחזיקי נכסים שאינם מקבלים כלל שירותים מהרשות המקומית (כגון מפעל גדול שאינו נזקק לשירותי פינוי אשפה על ידי העירייה, שירותי ניקיון וכד') ראה ע"ש 261/92 דניה סיבוס נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ארנונה עירונית כרך א' עמ' 573.

<sup>478</sup> בעניין מוביל המים הארצי המוחזק על ידי מקורות קבע בית המשפט המחוזי בנצרת (ת"א 614/94 מקורות חברת המים נ' המועצה המקומית עילבון) כי חברת מקורות מחזיקה במוביל הארצי כנאמן של המדינה ומטעמה ולכן פטורה מתשלום ארנונה בניגוד מכוח סעיף 3(ב) לפקודה ודחה את טענת מקורות החלופית לפטור כקו תשתית הפטור מארנונה לפי סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות. בית המשפט העליון (ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות

בדין הפוזיטיבי, בפרשנות פקודת הפיטורין ופקודת העיריות בהן קבועים הפטורים להם טענה מקורות אך לא ניסו כלל לבחון את השאלה התיאורטית: האם ראוי לפטור את מקורות בשל העובדה שהמוביל הארצי אינו מקבל כל שירות מהרשות המקומית ואינו נהנה משירותי הרשות?<sup>479</sup> דרך כלל עובר נתיב המוביל הארצי בשטחים לא מיושבים ומצדו שטחים מעובדים או גידולי פרא הרשומים בתכנית המתאר כאדמות חקלאיות ואינו נזקק לכל שירות מהרשות המקומית. שאלה זו ואחרות כלל לא נבחנו על ידי בית המשפט אלא רק שאלת החוק הטכני. בחינת שאלת מדיניות המס בהתאם לעיקרון ההנאה מחייב קביעה שלמוביל הארצי לא ניתנת כל הנאה משירותי הרשות ולפיכך הנו פטור מארנונה.<sup>480</sup>

למרות כל האמור לעיל ולמרות שערך הנכס אינו קריטריון לחיוב בארנונה<sup>481</sup>, נראה שדווקא עקרון היכולת לשלם הנו עקרון מנחה בקביעת הארנונה הכללית על ידי מחוקק המשנה, השרים. אם נבחן את "סיווגי האב"<sup>482</sup> שנקבעו על ידי השרים לחיוב בארנונה: סיווג תעשייה, סיווג מסחר, סיווג מגורים סיווג בנקים וכד' – הרי שמדובר בסיווגי ארנונה ששיעוריהם באופן עקרוני נקבעים לפי התועלת הכלכלית הצומחת מן העסק, רמת הרווחיות של העסק או יכולתו הכלכלית לשלם את המס<sup>483</sup>. בתקנות

**חברת מים** פ"ד נד(2), (433) נחלק בשאלה זו. כב' השופט שטרסברג כהן קבעה כי אין לפטור את מקורות מארנונה לפי סעיף 3(ב) לפקודת הפיטורין לאור תכליתו האובייקטיבית של דבר החקיקה וקבעה כי יש להבחין בין המדינה המחזיקה בנכס מדינה לפעילות בעלת אופי שלטוני ריבוני וכל מחזיק אחר בנכס מדינה מטעם המדינה לפעילות כזו, הפטורים מארנונה לבין מחזיק נכס מדינה לפעילות בעלת אופי עסקי מסחרי פרטי, שאיננו מחזיק "מטעם הממשלה" ואיננו זכאי לפטור מארנונה, גם אם יש בפעילות כדי לשרת צרכים ציבוריים חיוניים וגם אם יש לממשלה עניין בה. עוד סקרה השופטת את מעמדה של מקורות כעולה מחוק המים ואת מאפייניה וקבעה שמקורות היא חברת מניות בע"מ, המתפקדת כגוף נפרד, בעל מעמד עצמאי. מקורות הגישה בקשה לדיון נוסף דנ"א 3887/00 בשאלת קווי התשתית ולחילופין הוסיפה, כי למרות שבית המשפט בע"מ 97/97 לא פסק הלכה בשאלת הפטור החלקי לפי פקודת הפיטורין, מן הראוי לברר את הסוגיה במסגרת הדיון הנוסף על פסק הדין. על כך אמר בית המשפט העליון בהחלטה על הדיון הנוסף באשר לפטור בפקודת הפיטורין כי הדין עם היועץ המשפטי לממשלה (אשר התערב בהליך והבהיר כי לדעת המדינה מקורות פטורה מארנונה), כי פסק דינה של השופטת שטרסברג-כהן הוא דעת יחיד ואין בכך כדי להצדיק קיומו של דיון נוסף. בכך לא בא הקץ במחלוקת בין הצדדים שהמשיך בת"א (נצרת) 600/99 **מקורות חב' מים נ' מועצה מקומית עלבון** תק-מח (3)2001, 6828 (לגבי שנות מס מאוחרות ביותר) וגם על פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט העליון ופסק דין בו הפך את ההלכה לעניין סעיף 3(ב) תוך קביעה שמקורות פטורה מארנונה בהתאם לסעיף זה עד לשנת 1998 ולאחר מכן חייבת באופן חלקי בשיעור הקבוע למדינה בפקודת הפיטורין. במאמר מוסגר יצויין כי בית המשפט שגה בדין שכן הפטור המלא הפך לחלקי כבר בשנת 1995. ראה ע"א 8558/01, ע"א 9019/01.

בהליך האחרון שהתקיים בנושא, ע"א 8558/01, ע"א 9019/01, העיר בית המשפט העליון, מפי כב' הש' ריבלין לבי"כ עלילבון, במהלך הדיון בפניו, כי איננו מדוע סבורה המועצה שיכולה היא לגבות ארנונה מלאה ממקורות כאשר אינה מספקת כל שירות למוביל הארצי.

<sup>480</sup> לכאורה עלתה שאלה עקרונית מדוע שכביש חוצה ישראל יהא פטור מארנונה כ"קו תשתית" בעוד שמוביל המים הארצי חויב בארנונה חלקית על ידי בתי המשפט ופקודת הפיטורין ואולם שאלת הפטור למוביל הארצי נפתרה לבסוף בתיקון חוק שקבע כי המוביל פטור מארנונה כקו תשתית. בתיקון עקיף לסעיף 274(ג) לפקודת העיריות בחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002. בחוק זה הובהרה לבסוף עמדת המדינה לפיה מקורות פטורה מארנונה. בחוק נקבע כי קווי תשתית להובלת מים, יוב, נפט או גז והקרקע שבה או שמעליה הם עוברים, בתוספת קרקע ברוחב 6 מטרים מכל צד של קו או תעלה כאמור, ולעניין קווי חשמל - בתוספת קרקע ברוחב של 21 מטרים מכל צד של קו חשמל במתח על-עליון או 15 מטרים מכל צד של קו חשמל במתח עליון – פטורים מארנונה כקו תשתית.

<sup>481</sup> מאז שנת 1967 הארנונה אינה נקבעת בהתאם לדמי השכירות המתקבלים מן הנכס והקשר בין שווי הבניין לדמי הארנונה התנתק. ראה א. הכט, **שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים וראה רוטבוץ, ארנונה עירונית, מהדורה חמישית, כרך ראשון עמ' 64.

<sup>482</sup> ראה בתקנות ההסדרים חלוקה לסוגי נכסים כלליים ולתעריפים המרביים והמזעריים הקבועים להם.

<sup>483</sup> בעניין בנקים נקבע קריטריון הריווחיות כקריטריון ראוי בבג"ץ 345/78 **ירדניה ואח' נ' עירית ת"א** פ"ד (1) 113. בית המשפט ניתח את הוראות החוק וגם התחשב בשיקולים כלכליים וקבע שבנוגע לבנק ניתן להטיל ארנונה בהתאם ליכולת הכלכלית הגבוהה של הבנקים ללא תלות במצבו של הנכס ומיקומו. ראה גם עבודת גמר למוסמך אסא אליאב, **"יחסי הגומלין המשפטיים בין השלטון המרכזי והמקומי – חוק ופסיקה"**, אוניברסיטת תל אביב, אפריל 1987, עמ' 186 שם טוען המחבר כי ישנו הגיון בקביעת סיווג נפרד לבנקים לעומת משרדים באשר לבנקים תכונה

ההסדרים נקבע כי הרשות המקומית רשאית לקבוע תת-סיווג לנכס בהתאם לשימוש בנכס ולמקומו, ומקומו הריהו לפי החלטת הרשות, בהתאם למיצובו היוקרתי של הנכס<sup>484</sup>, קרי, שכונה יקרה יותר תסווג בתת סיווג בתעריף גבוה יותר ושכונת עוני כתת סיווג בתעריף נמוך יותר<sup>485</sup>. לכאורה נראה אם כן כי הטלת הארנונה למרות שאמורה למלא את עקרון ההנאה מן הנכס עדיין נוטה לא אחת לכיוון עקרון היכולת לשלם.

להמחשת האמור השוויתי בין תעריפי הארנונה לעסקים לעומת תעריפי הארנונה לתעשייה בכ-30 עיריות ברחבי הארץ (כמעט כל העיריות). מהשוואה זו עולה באופן ברור כי תעריפי העסקים בכל הרשויות גבוהים מתעריפי הארנונה לתעשייה ואלה האחרונים גבוהים מתעריפי "קרקע תפוסה" לתעשייה (ראה באיור 7 להלן). על פי אותו עיקרון ניתן להראות שישנו מדרג עקרוני בין תתי סיווג באותו סיווג ראשי. כך למשל ברשויות רבות תעריף הארנונה לבתי תכנה (הייטק), אשר החל משנת 2000 הוגבל בתקנות ההסדרים לתעריף תעשייה, היה בדרך כלל גבוה בהרבה מתעריף התעשייה הרגיל. כך למשל באופן עקרוני חיוב לעסק גבוה יותר מחיוב המחסן הצמוד לו. כך גם חיוב לבנקים וחברות ביטוח הנו גבוה בהרבה מחיוב עסקים. למרות שמתחם התעריפים, בין התעריפים המרביים לתעריפים המזעריים, הנו רחב ביותר ולא אחת חופף בין הסיווגים השונים, עדיין ישנו מדרג ברור בין השימושים השונים כפי שהובא באיור להלן.

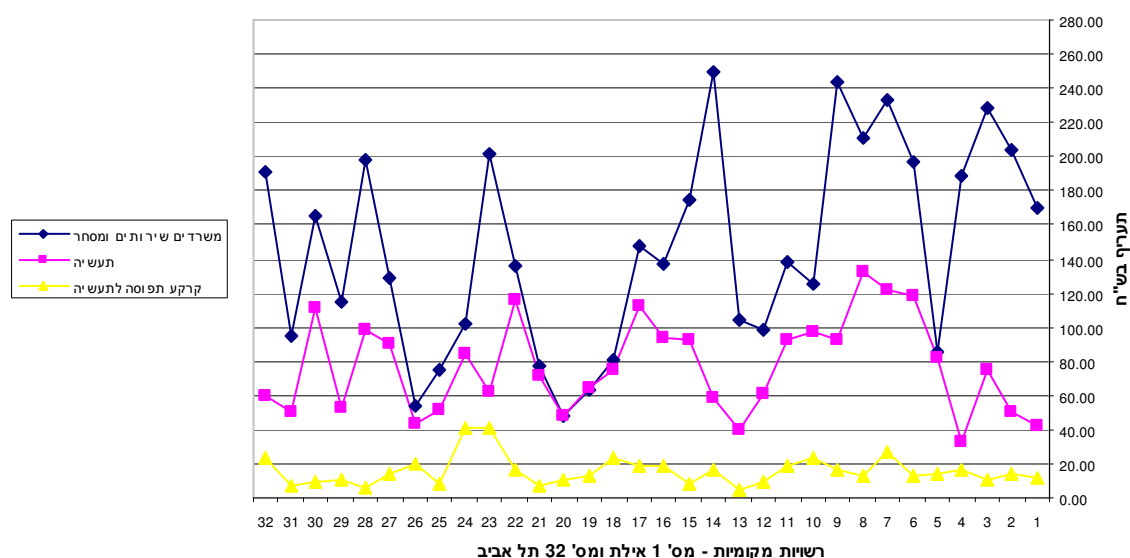
אם נתמקד בסיווגי האב שמצויים בתקנות ההסדרים נראה שהעיקרון המבחין ביניהם הנו עקרון של יכולת לשלם או יכולת כלכלית. כך לגבי הסכום המזערי וכך לגבי הסכום המרבי לסיווג. גם אם אין מדובר ביישום מדויק של העיקרון, הרי שיש לו ביטוי ברור בסדרי הגודל של סכומי המינימום והמקסימום ובפועל גם בצווי הארנונה של הרשויות השונות ישנו ביטוי לעקרון. כך למשל בתקנות הסדרים במשק המדינה לשנת המס 2000 נקבע סכום מזערי לסיווג מגורים על 24.84 ₪ למ"ר, לסיווג משרדים, שירותים ומסחר 48.77 ₪ למ"ר, לבנקים וחברות ביטוח 331.59 ₪ למ"ר, לתעשייה 17.78 ₪ למ"ר, לבתי מלון 27.45 ₪ למ"ר, מלאכה 32.92 ₪ למ"ר, אדמה חקלאית 0.0070 ₪ למ"ר, קרקע

כללית משותפת מבחינת מיקומם הרגיל, תנועת הקהל שבהם, מס' הלקוחות אותם הם משרתים וגודלו היחסי של שטח התפוסה. עם זאת המחבר לא מתמודד עם השאלה של עקרון הנאה או היכולת לשלם.

<sup>484</sup> בג"צ 240/85 אברהם בינשטוק נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מ(2), 586, עמ' 587-589: העותר טען שהעירייה לא היתה רשאית לסווג את דירתו על פי מבחן שטחה (בעבר סעיף 274ב(א)1 קבע שני מבחנים והם סוג הנכס והמקום בו הוא נמצא). הטענה נדחתה על ידי בית המשפט העליון שכן דירה הנמצאת באזור הנחשב כאזור יוקרתי ובנוסף לכך גם בעלת שטח גדול יש לה יחוד משלה, כשם שדירה שיש לה מעלית או הסקה מרכזית יש לה סווג גבוה משלה, קרי, השטח הופך לענין שבאיכות. עוד טען העותר כי את הארנונה יש לשום על פי ערכו של הנכס. כשמדובר בדירות גדולות ערכו היחסי של מ"ר של הדירה הולך וקטן ככל שהגודל גדל, ומבחינה זו החלטתה של העירייה היא לדעתו בלתי סבירה. גם טענה זו נדחתה בקביעה שהארנונה איננה מוטלת על פי שוויו המדויק של הנכס. עוד אמר בית המשפט העליון כי "ערכו של הנכס בא עתה לידי ביטוי כללי תוך שיקולול תכונותיו השונות, ביניהן איכותו, טיבו, תכונותיו ומיקומו ועל פי אלה הוא מסווג, על פי סוג ומקום, ובנוסף לכך, על פי שטח, אך לא בחישוב מדויק של שוויו של כל מ"ר בשטח... שיקול נוסף לעירייה, שהוכר כשיקול לגיטימי בפסיקה, הוא שרשאית היא לחלק את נטל הארנונה בין תושביה לפי יכולתם לשאת בנטל זה".

<sup>485</sup> וכך אכן ראה כדוגמא אחת מיני רבות צו הארנונה של עיריית ירושלים ובו התעריף לדירות מגורים בשנת 2003 נע בין כ- 79 ₪ למ"ר לדירת מגורים באזור א' (בשכונות היוקרתיות כגון: המושבה הגרמנית, ימין משה, ממילא, רחביה, רוממה, תלפיות וכי' ובשטח דירה של 120 מ"ר ומעלה) לבין כ-45 ₪ למ"ר לדירת מגורים באזור ד' (למשל: קלנדיה, אבו דיס, טנטורה, בית גילה ובשטח דירה זהה).

תפוסה 0.0083 נ"מ ל"מ, קרקע תפוסה במפעל עתיר שטח 0.0086 נ"מ ל"מ, קרקע תפוסה המשמשת לעריכת אירועים 5.30 נ"מ ל"מ, חניונים 1.02 נ"מ ל"מ, מבנה חקלאי 0.25 נ"מ ל"מ. הסכום המרבי לארנונה שהטילה רשות מקומית לשנת 2000 לנכסים לעיל היה לסיווג מגורים על 85.01 נ"מ ל"מ, לסיווג משרדים, שירותים ומסחר 272.32 נ"מ ל"מ, לבנקים וחברות ביטוח 980.75 נ"מ ל"מ, לתעשייה 117.36 נ"מ ל"מ, לבתי מלון 103.05 נ"מ ל"מ, מלאכה 158.35 נ"מ ל"מ, אדמה חקלאית 0.48 נ"מ ל"מ, קרקע תפוסה 39.51 נ"מ ל"מ, קרקע תפוסה במפעל עתיר שטח 4.83 נ"מ ל"מ, קרקע תפוסה המשמשת לעריכת אירועים 39.30 נ"מ ל"מ, חניונים 47.47 נ"מ ל"מ, מבנה חקלאי 32.38 נ"מ ל"מ.



איור 7 - תעריפי ארנונה ועקרון היכולת לשלם<sup>486</sup>

<sup>486</sup> להלן טבלת הנתונים שבבסיס האזור:

מס' רשות מקומית	שם הרשות	משרדים שירותים ומסחר	בניין לתעשייה	קרקע תפוסה לתעשייה
1	אילת	169.86	41.80	11.18
2	אשדוד	203.48	50.22	14.59
3	אשקלון	228.04	74.49	10.37
4	באר שבע	188.54	32.27	15.95
5	בית שמש	85.72	82.54	13.95
6	בני ברק	196.59	117.83	12.98
7	בת ים	233.14	121.72	27.35
8	גבעתיים	211.20	131.92	13.09
9	הרצליה	243.52	92.45	16.23
10	חדרה	124.85	97.48	23.34
11	חולון	138.28	93.07	18.63
12	חיפה	98.67	60.89	9.16
13	טבריה	104.81	39.51	4.92
14	ירושלים	249.91	58.30	16.73
15	כפר סבא	174.70	92.88	7.75
16	כרמיאל	137.52	93.55	18.31
17	לוד	147.22	113.01	19.29
18	נשר	80.83	74.63	23.99

תמיכה נוספת בעיקרון היכולת לשלם ניתן לראות בניסיונותיהן של הרשויות המקומיות לספח לתחומן שטחים "עשירים" בעלי יכולת לשלם מס. כך למשל ניסיונות חוזרים ונשנים של עיריית ירושלים לספח את מבשרת ציון לתחומה, כך למשל המחלוקת בין עיריית אשקלון למועצה האזורית חוף אשקלון בנושא חברת החשמל<sup>487</sup> וכך עוד מחלוקות רבות שהתבררו בפני ועדות גבולות ובפני בתי המשפט השונים<sup>488</sup>.

מאידך, ניסיון לקבל פטור או לדרוש הפחתה בתעריף על ידי מחזיקים בנכס לא ריווחי או לא כלכלי (על פי העקרונות שנקבעו לבנקים), לא נתקבל בפסיקה<sup>489</sup>.

ישנו היגיון נוסף בקביעת שיעור הארנונה באופן יחסי לעלות הנכס (ביטוי לעיקרון היכולת לשלם) שהרי נכסים יקרים יותר, גם עלות השכרתם גדולה יותר וכך יכולה להיות גם הארנונה המוטלת עליהם. מאידך, נכס מוזנח ועלוב, לכאורה באזור יוקרתי, עליו משולמת ארנונה גבוהה לא ניתן להשכירו ולחילופין השוכר המשלם "מחיר מציאה" בתקופת המיתון נדרש לשלם סכומים בלתי סבירים של ארנונה כללית הפוגמים ביתרון הכלכלי שבשכירות הנמוכה של הנכס. לפיכך ישנו כאמור היגיון מיסויי וכלכלי בהתאמה בין עלות הנכס לבין נטל הארנונה עליו<sup>490</sup>.

קשה אם כן לקבוע בהתאם לאיזה עיקרון מוטל המס. לכאורה המס מוטל בהתאם לעיקרון ההנאה וכך אכן נקבע בפסיקה וייתכן שאף בשל כך התקבל המס על הנישומים הרואים שתמורת מיסיהם ישנו שיפור במצב תשתיות העיר וכד' (בעיקר בשנת בחירות ברשויות המקומיות). ואולם מאידך באופן אינהרנטי עיקרון היכולת לשלם מובנה בתעריפי הארנונה העירונית והרשויות המקומיות עצמן נוהגות

12.34	64.46	63.08	נתניה	19
10.14	48.01	48.01	עכו	20
7.19	71.60	77.86	עפולה	21
16.09	115.94	136.13	פתח תקוה	22
40.50	62.62	202.02	קרית אונו	23
41.00	84.84	102.38	קרית אתא	24
8.29	51.96	74.71	קרית ביאליק	25
19.35	43.00	54.32	ראש העין	26
14.12	90.55	128.57	ראשון לציון	27
5.45	98.07	197.97	רחובות	28
11.08	52.89	114.29	רמלה	29
9.16	111.56	165.04	רמת גן	30
6.97	50.72	94.45	רעננה	31
23.28	59.58	190.76	תל אביב	32

<sup>487</sup> בג"ץ 2159/97 מועצה אזורית חוף אשקלון נ' שר הפנים, פ"ד נב(1), 75.  
<sup>488</sup> ראה ערן רזין ואנה חזן, "הליכים לשינוי תחומי שיפוט מוניציפליים: דמוקרטיה מקומית לעומת "שליטה מלמעלה"", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים, מרץ 2000.  
<sup>489</sup> ראה למשל בג"ץ 1355/93 ועד מעקב לענין ארנונה נ' ראש עיריית ירושלים, תק-על(1), 1391.  
<sup>490</sup> ראה כתבתו של ד"ר הנריק רוסטוביץ, "החזירו את הנציב העליון", גלובס 28.10.02. ראה גם כתבתו של השמאי ניקי פרימו "דרושה מהפכה בארנונה" בגלובס 27.1.02 הקורא לרפורמה בארנונה ומעבר לחיוב פרוגרסיבי, בהתאם לשווי הנכס. ברם עלינו לזכור שמש פרוגרסיבי אינו רצוי על ידי הממשלה ומפלגות השלטון.

בהתאם לעיקרון זה ככל יכולתן על מנת להגדיל הכנסותיהן. לדעתי בעיה זו, בהגדרת העיקרון לפיו מוטלת הארנונה הכללית יוצרת חיכוכים רבים בין הנישומים לרשויות המקומיות ופוגמת ביעילות הטלת המס<sup>491</sup>.

---

<sup>491</sup> ראה לדוגמא שאלת הטלת מס על "אדמת בנין" ביהודה ושומרון. בהתאם לדין החל שם רשאות רשויות מקומיות להטיל ארנונה על אדמה ריקה שנמסרה במכרז לקבלן המתעתד לבנות עליה וכל עוד לא הושלמה הבניה. בבסיס מיסוי זו עומד הרצון להמריץ קבלנים לבנות על מנת להגביר את הבניה ביהודה ושומרון ולא להותיר קרקעות ריקות ואולם מיסוי זמני זה הביא עד היום לארבעה בגצ"ים כנגד רשויות מקומיות, אשר בית המשפט העליון, מסיבות שונות, נמנע מלהתערב בהם. אין ספק שאין כל היגיון בהטלת מס זה אילו עיקרון ההנאה עומד בבסיס המס ואולם באם נכיר בעיקרון היכולת לשלם כעומד בבסיס המס, הרי שנוכל למצוא לו צידוק.



**פרק 19 : ארנונה כגורם משפיע על קבלת החלטות**

אצל האדם הפרטי הרגיל ההתייחסות אל הארנונה הכללית היא כאל הכרח שיש ללמוד לחיות עמו ואין לה השפעה בקבלת ההחלטות (וניתן לומר שכמו מס הכנסה וביטוח לאומי). המחשבה היא ש"ארנונה היא ארנונה" וחייבים לשלמה. לפיכך אין היא מהווה שיקול בחיפוש אחר מקום מגורים אלא חלק מן התקציב המשפחתי, שאין מערערים עליו<sup>492</sup>. לעומת זאת, כאשר מדובר ב"עסק" ההתייחסות אל הארנונה הכללית שונה לחלוטין. הארנונה הופכת לחלק מן השיקולים העסקיים ההכרחיים ואולי גם העיקריים, לאחר עלות השכירות או הרכישה, בתכנון מיקום הקמת העסק.

כך למשל חברות היי-טק יעדיפו לשכור או לרכוש מבנים להקמת עסקיהם במקום המציע להם הנחות משמעותיות בארנונה וכך אומנם עיריית הרצליה הציעה בשנת 2000 פטור תקופתי מארנונה לחברות היי-טק שיעברו לתחומה<sup>493</sup>. ניסיון העירייה להפחית את שיעורי הארנונה לא קיבל אישור על ידי השרים ולפיכך "נתקעה" העירייה עם שיעורי ארנונה גבוהים להייטק (כ-100 ש"ח למ"ר ל-5,000 מ"ר ראשונים) דבר שהביא מפעלי היי-טק להעדיף לשכור שטחים במועצה האזורית חוף השרון הסמוכה להרצליה שם התעריף נמוך ביותר מ-66%. כך גם עיריית נתניה ביקשה מהשרים אישור להוזלת התעריף בארנונה להיי-טק וזה הגיע לאחר שנים של מאבק עם השרים ולאחר שעיריית נתניה הראתה כי התעריפים במועצות האזוריות הסמוכות נמוכים בכ-50% מנתניה ובכך פוגעים בתחרות ההוגנת. באותה שיטה מועצת עיריית כפר סבא אישרה הוזלות בארנונה למפעלי היי-טק מבלי לקבל את אישורי השרים. לבסוף אישרו השרים בדיעבד חלק מן ההפחחות בתעריפים ואולם מפעלים ששכרו שטחים גדולים בכפר סבא "נתקעו" בשנת 2003 עם שיעורי ארנונה כפולים לעיתים לעומת שנת 2002 בשל הפחחות שלא אושרו<sup>494</sup>.

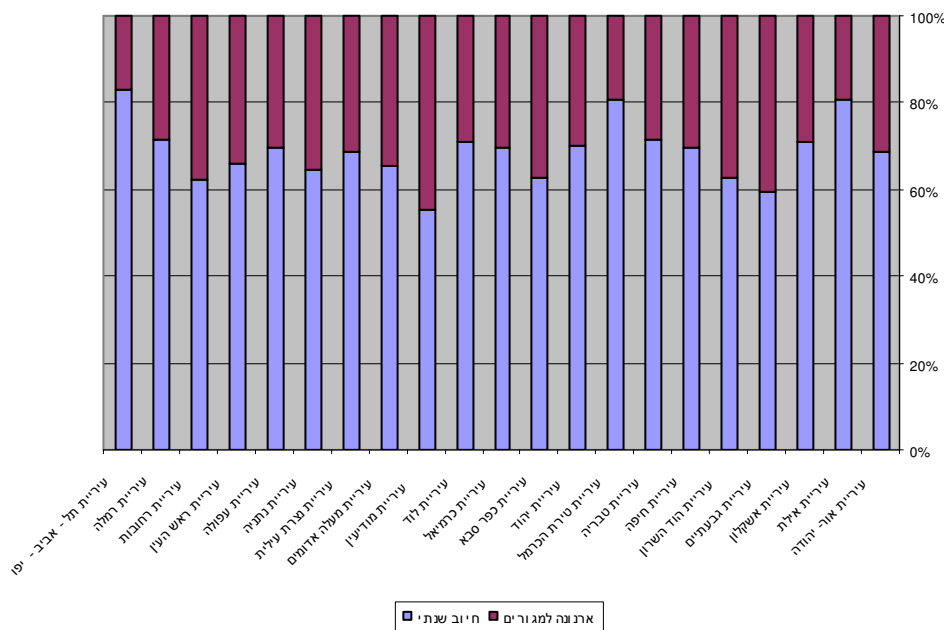
ברור כי הרשויות המקומיות לא מעודדות הנחות אלה לחינם. בשטחי המגורים "מפסידות" העיריות בשל שיעורי הארנונה הנמוכים לעומת השירותים הרבים המסופקים לתושבים (ראה להלן באיור מס' 8, נתונים ממבחר עיריות לקוחים מתקציבי בעיריות לשנת 2001 ומהם ניתן לראות כי חלק ההכנסות ממגורים עומד על כ-20% עד 45% מההכנסות הפוטנציאליות של העיריות מכלל הנכסים). לעומת זאת, בשטחי התעשייה והמסחר, השירותים העירוניים המסופקים הנם נמוכים והתעריפים שניתן לגבות מהם הנם גבוהים יותר. הוסף לכך את השטחים העצומים המשמשים מפעלים אלה ולצידם

<sup>492</sup> אין הכוונה לכך שלא מערערים על המס בדרכים הקבועות בחוק אלא לחוסר המודעות במגזר המגורים והעובדה שהארנונה אינה מהווה שיקול בבחירת מקום המגורים.

<sup>493</sup> ראה צו הארנונה של עיריית הרצליה לשנת 2000 בספר צווי הארנונה של הרשויות המקומיות בהוצאת השלטון המקומי

<sup>494</sup> ראה למשל כתבה עיתון הארץ 13.1.03.

שטחי מסחר נלווים (ראה למשל כמות המסעדות בהרצליה פיתוח המשמשות את עובדי ההיי-טק הרעבים באזור) והרי לך הסיבה "להתאפק" תקופה קצרה של שנתיים שלוש ולהעניק פטור מארנונה על מנת שבעתיד ייכנסו לקופת העירייה כספים רבים. מן הצד השני, חברות ההיי-טק מבחינתן מנצלות את המצב ונהנות מהנחות אלה לתקופות הפטור ו/או ההנחות ככל שניתן<sup>495</sup>.



איוור 8 - הכנסות ממגורים ברשויות המקומיות לעומת הכנסות כלליות (שנת 2001)

כך גם בנקים במהלך השנים למדו לרכז את מחסניהם הארציים (מחסן ארכיון, מחסן טפסים וכד') ברשויות בהן יש חיוב נמוך למחסני בנקים, בעוד שברוב הרשויות חיוב מחסני הבנק היה כחיוב הנכס העיקרי שהנו מהגבוהים ביותר מבחינת סוגי הנכסים לחיוב בארנונה כללית<sup>496</sup>. כלומר, חלק מהרשויות אשר ראו במחסני הבנקים מקור טוב (יחסית) להכנסה השכילו וקבעו להם חיוב נמוך יותר במטרה לעודד מחסני בנקים להעביר את המחסנים לשטחם.

הבנקים ניסו במהלך השנים לתקוף גם את חיוב משרדי ההנהלה בתעריף זהה לבנקים. לטענתם השימוש הספציפי בנכס הוא הקובע ולכן משרדי ההנהלה כמו משרדים אחרים של עסקים אחרים

<sup>495</sup> ראה למשל כתבה עיתון הארץ 13.10.00.

<sup>496</sup> ראה בג"ץ 397/84 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' עיריית גבעתיים פ"ד (ט2), 13, ובג"ץ 345/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב פ"ד (לג1), 113 שם נקבע שמחסן בנק, גם אם אינו צמוד, יחויב בתעריף הבנק.

צריכים להיות מחויבים בסיווג "משרד" ולא "בנקים". בעניין **בנק הפועלים**<sup>497</sup> קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב כי יש לסווג את משרדי ההנהלה של בנק הפועלים בראשון לציון, המופרדים מסניף הבנק עצמו ומצויים בקומה אחרת, בסיווג "משרדים" רגיל שכן השימוש בהם אינו שונה מכל משרד אחר בעיר. במקביל, עוד בטרם פסק הדין, ביקשו בעיריית רמת גן להביא לנהירת הנהלות הבנקים מתל אביב לרמת גן על ידי קביעת סיווג מתאים ל"משרדי הנהלת בנקים" בתעריף הנמוך בעשרות אחוזים מהתעריף הקבוע לבנקים וכשליש מהתעריף הקבוע לבנקים בתל אביב. הדבר הוביל להודעת בנק דיסקונט ובנק המזרחי כי בכוונתם להעביר את הנהלות הבנקים לרמת גן. כתגובה, עיריית תל אביב, שחששה מעזיבת כל הנהלות הבנקים מתחומה, ביקשה אישור מהשרים, משנת המס 2001 להפחית את התעריף להנהלות הבנקים לכ-500 ₪ למ"ר לעומת כ-980 ₪ למ"ר לסניפי הבנק<sup>498</sup>.

כמו כן ישנה נטייה ברורה של מעבר נכסים אל "מחוזות זולים יותר" במובן המיסוי העירוני. כך למשל אזור הצפון הנו אזור מועדף מבחינת מיסוי הארנונה. ישוכים בצפון, כגון יקנעם, נצרת עלית, אלון תבור, נהריה, מגדל העמק וכו', מוגדרים כ"אזור פיתוח א'" והמשמעות הנה, כמובן, הטבות משמעותיות מהמדינה, מענקים שונים, פטור ממס, הנחות בארנונה ועוד. ההטבות בארנונה הנן למשל הנחה של 75% בארנונה בשנה הראשונה, הנחה של 50% בשנה השנייה ו-25% הנחה בשנה השלישית. מעבר לכך שיעורי הארנונה לא אחת הנם נוחים ביותר ונמוכים הרבה יותר מאזור המרכז. הנחות אלה בארנונה והטבות רבות נוספות היוו שיקול נכבד בנדידה של יותר ויותר גופים עסקיים, צפונה, ביניהם סלקום, פרטנר, דלתא טקסטיל, חברות הייטק שונות ועוד<sup>499</sup>.

את הארנונה כגורם משפיע על קבלת החלטות ניתן לבחון גם מנקודת מבט הפוכה והיא ניסיון רשויות מקומיות להרחיק מתחומן סוגי נכסים בלתי רצויים על ידי קביעת תעריף גבוה. כך למשל עיריית בני ברק שקבעה בתחילת שנות ה-90 תעריף גבוה יותר ל"בתי מלאכה" לעומת "תעשייה" על מנת להרחיק מתחומה מוסכים אשר עברו אליה לאחר שעיריית רמת גן נהגה באופן דומה והגדילה התעריף המוטל מוסכים. כך ניתן לראות שרשויות נוספות בתחומי גוש דן מטילות ארנונה גבוהה יותר על "בתי מלאכה" לעומת תעשייה כאשר בשאר הארץ התעריפים זהים או נמוכים יותר לסיווג "מלאכה". דוגמא נוספת היא מועצה מקומית שלומי<sup>500</sup> שקבעה תעריף מדורג עולה לתעשייה ככל ששטח הנכס גדל

<sup>497</sup> נשיא בית המשפט המחוזי אורי גורן בע"ש 146/98 מנהלת הארנונה נ' בנק הפועלים תק-מח (2)2000, 14614. אך ראה לאחרונה עמ"נ 435/01 בנק ערבי ישראלי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית נשר ועמ"נ 436/01 בנק הפועלים בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עיריית חדרה, שניהם מפי כב' השי' רגיל אשר קבע הלכה שונה מאשר הנשיא גורן.

<sup>498</sup> ראה למשל כתבה עיתון הארץ 27.8.00. יש להבין כי בתל אביב כ-315,000 מ"ר המשמשים את הנהלות הבנקים והסניפים. כשליש בלבד בשימוש הסניפים וכשני שלישי בשימוש ההנהלות. חיוב כל השטח בתעריף הבנקים המלא שעמד בשנת 2001 על כ-750 ₪ למ"ר הביא לקופת העירייה הכנסות של כ-236 מיליון ₪. לאחר התיקון הועלה התעריף לסניפים והופחת באופן משמעותי להנהלות. סך ההפסד של עיריית תל אביב מתהליך זה הנו כ-30 מיליון ₪.

<sup>499</sup> "עסקים עוברים צפונה", גלובס, נדל"ן עסקי נובמבר 2002

<sup>500</sup> ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה בע"מ נ' מנהל ארנונה, תק-מח (3)96, 825

(לעומת רשויות אחרות בהן התעריף ירד ככל ששטח הנכס גדל). בית המשפט קבע כי מטרת צמצום של שטחי התעשייה הנה מטרה פסולה שמנוגדת לעקרונות הארנונה הכללית.

דוגמא למקרה של כשלון עסקי שהושפע לא מעט מחיובי הארנונה שהוטלו עליו הנו השוקניון ברחוב אגריפס בירושלים. המדובר ברעיון שיווקי מוצלח של שילוב בין שוק לקניון. קרי, קומת דוכני ירקות פירות וכד' ומעליה קומת חנויות ומעליהן משרדים ומעל כל אלה שני בנייני מגורים. ברם, מהר מאוד, בשל פרוץ האינתיפאדה ובשל ניהול לקוי הגיע השוקניון לקיפאון מוחלט, עזיבת שוכרים וקושי תקציבי. מעל הכול הקשתה על המצב הארנונה המוטלת על ידי העירייה ללא רחם. חנויות, כמו גם מחסנים וכל שטח קיים חויב על ידי העירייה בתעריף עסקים מלא של כ- 250 ₪ למ"ר<sup>501</sup>. גם כשיצאו מפעילי השוקניון במבצע השכרה חינם לכל מי שיסכים לשלם את הארנונה בגין הנכס וחיפשו שוכרים פוטנציאליים הפטורים מארנונה כגון מלכרי"ם המשתמשים בנכסים כבית ספר וכד' על מנת שלא יהיו חייבים בארנונה – לא הצליחו לשקם את העסק<sup>502</sup>.

<sup>501</sup> בערכי 2002.

<sup>502</sup> ראה בעמ' 117 עניין השוקניון בירושלים. ראה גם למקרים נוספים של עסקאות השכרת נכסים תמורת תשלום ארנונה ולתכנוני מס נוספים בתחום הארנונה, בכתבה "שינויים בהרגלי הארנונה", בעיתון מעריב מיום 11.11.03 (ניתנת לצפיה באתר האינטרנט של העיתון).

**פרק 20: חסרונות בשיטת הארנונה הכללית**

להלן אבחן מספר חסרונות בארנונה הכללית שהוצגו בספרות, כתוצאה משנים רבות של שימוש בשיטה הקיימת<sup>503</sup>:

- ישנו שוני רב בין פוטנציאל ההכנסה בין "ערי שינה" לבין רשויות מקומיות שלהן אזורי תעשייה או אזורי עסקים גדולים. בעבר כשהרשויות המקומיות נהנו ממאזן כללי התאזן אי השוויון אך החל משנת 1986, לאחר שהחלה מדיניות הקידום של ההכנסות העצמיות, חלק מהרשויות הכוללות מחצית מאוכלוסיית המדינה, הנן "נטולות מענק" קרי יכולות לאזן את תקציביהן מהכנסות עצמיות ואילו האחרות כאמור מופלות לרעה<sup>504</sup>.
- אין שיטה לחלוקת הערים לאזורים לצרכי הארנונה<sup>505</sup>.
- לא נקבע אילו הוצאות ממומנות על ידי הארנונה הכללית. בפסיקה למשל נקבע שבמסגרת השירותים הניתנים תמורת הארנונה הכללית כלול גם פינוי אשפה<sup>506</sup>. מחוזר מנכ"ל משרד הפנים בו נקבעו הנחיות לגבי התקנת חוק עזר סלילה, הובהר כי שיפוץ תשתיות סלילה ותיעול כלולים בארנונה הכללית<sup>507</sup>. מאידך שירותי שמירה הופרטו ברשויות מקומיות רבות מתוך הארנונה הכללית ונקבעו להם חוקי עזר מתאימים. ברם אלה הסדרים נקודתיים בלבד<sup>508</sup> ואינם מתארים את קצה קצהו של מכלול השירותים הממונים על ידי הרשויות המקומיות.

<sup>503</sup> אריה הכט **שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות.  
<sup>504</sup> ראה דו"ח הועדה לקביעת קריטריונים להקצאת "מענק האיזון" לרשויות המקומיות, אוגוסט 1993 (ועדת סוארי).

<sup>505</sup> כל רשות מקומית קבעה לעצמה את האזורים לחיוב בארנונה (במגבלות חוקי ההקפאה). לא אחת מעוררת קביעה זו מחלוקת בין הרשות המקומית לתושביה. כך למשל בעיר תל אביב נקבעו אזורי העיר לסיווג בשנת 1970. בהסתמך על עבודת ועדה מקצועית חולקה העיר לחמישה אזורים כאשר באזור 1 רוב השכונות מצפון לירקון, כיכר המדינה, מזרח אבן גבירול ואזור בנין העירייה, בתעריף גבוה, באזור 4,5 רוב שכונות יפו ושכונת פלורנטין, התקווה ושפירא בתעריף נמוך ביותר. ההבחנה בין האיזורים התבססה על שלושה קריטריונים עיקריים: "רמה איכותית למגורים" (שטח בנוי למגורים מתוך כלל השטח הבנוי לעומת תעשייה ומסחר), "צפיפות הדירור", ו"הרמה הסוציו-אקונומית של האוכלוסייה". לאורך השנים הוקמו מתחמים ושכונות חדשות בשכונות ותיקות, הוקמו אזורי בילוי ועסקים באזורי מגורים וחלו שינויים בסטנדרט הבניה, דבר שהביא לצורך בבדיקה מחדש של אזורי הארנונה, מה שהוביל את העירייה להקים צוות רפורמה להגדרת מערכת חדשה ובה קריטריונים חדשים לחיוב בארנונה. מן הראוי שהקריטריונים החדשים יהיו גלויים ושקופים לעיני כל. כך בעירית תל אביב אך ישנן רשויות רבות נוספות בהן לא ברור מהם הקריטריונים לחלוקה לאזורים. יתר על כן במהלך השנים לא עדכנו רשויות אלה את הגדרת האזורים (ואם עשו כן, לא אחת נעשה הדבר בניגוד לחוקי ההסדרים). בעירית ירושלים, מן הצד השני, ישנה חלוקה לאזורים למגורים בלבד בהתאם לרמת הנכס ואילו לגבי עסקים כל אזור העיר נחשב לאחיד (ובתעריף גבוה).

<sup>506</sup> רע"א 1816/97 **מדינת ישראל נ' עיריית חיפה**, פ"ד נד(2), 16 וראה גם ע"א 9368/96 **מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית-ביאליק** פ"ד נה(1), 156, עמ' 163-164.

<sup>507</sup> ראה חוזר מנכ"ל משנת 1995 באתר האינטרנט של משרד הפנים [www.moin.gov.il](http://www.moin.gov.il)  
<sup>508</sup> ולעיתים רבות אינם מקויימים וכך גובות הרשויות היטלי חידוש כבישים למרות שלכאורה יש לממנם מהארנונה. כך גם דורשות רשויות מקומיות רבות אגרות פינוי אשפה או אגרות שירותים שונות מגופים הפטורים מארנונה.

- לא נקבעו עקרונות לתשלום ארנונה לעסקים ותעשייה בהתאם לתכלית שבבסיס החיוב: האם המטרה היא לממן שירותים שמקבלים העסקים, לפצות את העיר על הפגיעה שגורמת התעשייה, או לממן שירותים עבור העובדים, הלקוחות והספקים שחלקם מגיעים מחוץ לתחומי הרשות המקומית<sup>509</sup>.
  - הארנונה הכללית אינה פרוגרסיבית ומוטלת בשיעורים שווים על פי השטח, בלא התחשבות בגובה ההכנסה. יש בארנונה משום הניסיון לחייב את בעלי היכולת יותר מאחרים<sup>510</sup> אולם אין המדובר בשיטה פרוגרסיבית.
  - במידה רבה מנעו חוקי ההקפאה שינוי אזורים, קביעת סוגי בתים, הצמדת גובה הארנונה להתפתחותם של אזורים קיימים וכד' – למרות הכלי האפשרי שנקבע בחוק והוא מתן אישור חריג על ידי השרים כדי לאפשר התאמת המצב בשטח להתפתחות הטבעית ולהתאמות נוספות.
  - הארנונה הנה מס לא דינאמי<sup>511</sup> ולא צודק מבחינות רבות למרות שנקלט והתקבל על משלמי המס. עם זאת, למרות כל החסרונות, שיטת הארנונה הכללית, התקבלה על ציבור הנישומים כשיטת מס ראויה ללא התנגדות וללא תרעומת רבה לעצם הטלת החיוב. די בכך לדעתי כדי לשלול הצעות לשוב לשיטות ישנות, למשל כאחוז משכר הדירה, או מס הכנסה מקומי, אשר נזנחו מסיבות שונות<sup>512</sup>.
  - ישנו הגיון רב בכך שהרשות המקומית בתוכה אתה חי תגבה ממך מס על מנת לספק לך את כל השירותים הנדרשים, כפי שאין עוררין על כך שהמדינה צריכה לגבות מיסים על מנת לקיים את עצמה. אכן, יכולות להיות מחלוקות לגבי גובה המיסים, לגבי רמת ההוצאות או אופן "חלוקת העוגה" ואולם עצם הצורך בגביית המס אינו שנוי במחלוקת.
  - אין ספק ששיטה זו מצריכה איזונים ותיקונים. מאידך, אינני סבור שיש לתת בידי הרשויות המקומיות את הסמכות לאוטונומיה מיסויית כפי שהציעה ועדת סוארי, שכן לעיתים רבות נמצא כי תקציבן של
- 
- <sup>509</sup> ראה לעיל שאלת הגבולות בארה"ב בע"מ 33.
- <sup>510</sup> כך למשל חיוב גבוה יותר לבנקים לעומת עסקים אחרים או חיוב דירות מגורים גדולות בתעריף מדורג יקר יותר מדירות קטנות.
- <sup>511</sup> אינו יכול להתפתח אלא על ידי הגדלת מצבת הנכסים עליהם מוטל המס ובנוסף שיעור ההעלאה השנתי מוגבל בשיעור שנקבע על ידי השרים (ומשנת 2001 בחקיקה ראשית) שאינו תואם תמיד את שיעור עליית מדד המחירים לצרכן (יש שנים שהותרה העלאה מעבר לשיעור עליית המדד ויש שנים שהוגבלה בשיעור עליית המדד או בשיעור נמוך יותר).
- <sup>512</sup> ועדת ויתקון 1964, דוח הוועדה לבדיקת שיטת המסים ברשויות המקומיות. וראה גם אריה הכט **שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות עמ' 52. אין ספק שהמדינה ממצה את המס הניתן לגביה ולא נראה שרשויות מקומיות יוכלו להטיל מס הכנסה נוסף. כמו כן אין מקום להקמת מערכת גביה נפרדת במס הכנסה לכל רשות מקומית. בנוסף לכך ייווצר אי שוויון בין הרשויות השונות.

הרשויות המקומיות נקבע בהתאם לצרכי ראש העיר והגזבר, גם אם אינו תואם לחלוטין את כוונת משרד הפנים והתקנות שהותקנו על ידי השרים<sup>513</sup>.

---

<sup>513</sup> וכפי שהוגדר על ידי Crecine, למעשה מקבל ההחלטות הנו אדם עם ידע מוגבל, מידע מוגבל ויכולת קוגניטיבית מוגבלת הבוחר בין מדיניות מסוימת בעולם לא וודאי בדרך של "פישוט" הסוגיה וביצוע איזונים שוליים במדיניות קודמת ותכניות מצליחות מן העבר, ראה לעיל: John P. Crecine, "Governmental problem solving", American politics research series, Chicago, 1969.

**פרק 21: הצעה לשינוי**

אם כן ראינו כי אין זה ברור כלל ועיקר איזה עיקרון עומד בבסיס הטלת הארנונה הכללית. שאלה זו יכולה לסייע בפתרון שאלות רבות העומדות בפני בתי המשפט בנוגע לארנונה הכללית. החלטה באשר למדיניות הטלת המס תביא להחלטות אחידות באשר ליישומים שונים ומחלוקות בהטלת הארנונה הכללית.

כך ראינו שהארנונה הכללית עשויה לשמש בידי הרשויות המקומיות כאמצעי למשיכת נכסים מסוג מסוים או הברחתם של אחרים מתחומה.

עוד ראינו את ריבוי הפטורים וההנחות מארנונה המפורטים בפקודת הפיטורין ובתקנות ההנחה באופן הנוגס משמעותית בבסיס המס<sup>514</sup>.

מנתי מספר חסרונות בשיטת הארנונה הכללית (מבלי להציע להן פתרון בשלב זה) ובהן שונות בפוטנציאל ההכנסות, היעדר קריטריונים לסיווג אזורים ולהטלת ארנונה על עסקים, חוסר דינאמיות ועוד.

הראיתי כי הארנונה הכללית לוקה בחוסר ניטרליות בהשפיעה על קבלת החלטות עסקיות ובכך פוגמת ביעילות הכלכלית של מערכת המס. כך גם ראינו את הבעייתיות בבסיס הפטור הרחב הפוגע בבסיס המס.

את חוסר השוויון בהטלת הארנונה הכללית ניתן לראות במספר מישורים, ראשית בהבדלים בין רשויות מקומיות בפוטנציאל הטלת המס שלהן, שנית בעיוותים בקביעת סיווגי ארנונה ברשויות שונות בשל היעדר קריטריונים ברורים לקביעת סיווגי ארנונה ושלישית בשל גרסיביות המס שאינו מתחשב בעושרו של כל פרט.

בשאלת הצדק מול עקרון ההנאה נראה שיש בארנונה הכללית שילוב ראוי בין שני עקרונות אלה וייתכן שיש מקום לאיזונים עדינים ומציאת מדרג מתאים יותר בין הסיווגים השונים שיהיה מקובל באופן אחיד על כלל הציבור.

---

<sup>514</sup> ראה אזור 6 לעיל וכפי שכבר הוזכר נתונים אה אינם שלמים ולדעתי ממעטים באשר דווקא בעריות לגביהם אין נתונים, תל אביב וירושלים, ישנו ריכוז רב של נכסי מדינה וגופים פטורים רבים אחרים.



להלן אביא הצעה כללית לשינוי מבנה המיסוי העירוני תוך ניסיון להשיב על חלק מהבעיות שהועלו לגבי הארנונה הכללית ובכלל לגבי המס הרצוי ברשויות המקומיות.

לאור כל העקרונות שבחנתי עד עתה ולאור האמור לעיל נראה שיש מקום לשינויים חלקיים בשיטה הקיימת.

שינויים נרחבים, עד כדי ביטול הרשויות המקומיות וריכוז הטיפול בשירותים העירוניים בידי משרדי הממשלה, אין להם מקום לדעתי. ראשית, השקול הדמוקרטי מחייב נבחרי ציבור בשלטון המקומי שיעמדו בראש הרשות ויטפלו בצרכים המקומיים. שנית, השקול של חלוקת מוקדי כוח למניעת פעולה שרירותית של השלטון אף הוא מחייב את קיומן של הרשויות המקומיות. שלישית, ישנו יתרון בשלטון גמיש המתחשב בנסיבות הייחודיות לרשות הספציפית ולבסוף, ישנה חשיבות בהפחתת העומס מהשלטון המרכזי וייעול השירותים הניתנים.

כך גם לא ניתן לאמץ את רעיון ביטול גביית המיסים על ידי הרשויות המקומיות והעברת "הקצבה" קבועה לרשויות המקומיות (כלומר קיומן של רשויות מקומיות שממומנות על ידי תקציב קשיח שמועבר מהממשלה). קלכהיים<sup>515</sup> בוחן אפשרות זו של גבייה על ידי השלטון המרכזי והעברת אחוזים לרשויות המקומיות. החיסרון העיקרי לשיטתו הוא החלשת השלטון המקומי מבחינה פוליטית. לאחר מכן תבוא השאלה מדוע צריך כלל שלטון מקומי שכן אם תקציב הרשויות בא מקופת האוצר מדוע שהמשרדים המתאימים לא יפעילו במישרין את השירותים מטעמי יעילות וחסכון. קלכהיים מפנה למגמה דומה בארה"ב בשנות ה-80 שם היה רצון להגדיר מחדש את היחסים בין השלטון הפדראלי למדינות ובין המדינות לרשויות המוניציפאליות. המטרה הייתה כמובן חסכון תקציבי, המדינות רצו שהמימון יגיע מהשלטון הפדראלי והן ימשיכו לנהל והרשויות המוניציפאליות רצו שהמימון יגיע מהמדינה והם ינהלו.

רזין במחקר בשנת 1999<sup>516</sup> מצביע על ניסיונות שנעשו בעולם במדינות שונות, לקחת מהשלטון המקומי את הטיפול בניהול השירותים המקומיים ולהפעילם ביעילות רבה יותר ואולם ניסיונות אלה כשלו<sup>517</sup>. כפי שגורס רזין, השלטון המקומי טרוד בענייני הממלכה, בטחון, חוק, כלכלה ואין עיתותיו בידי להתייחס אל בעיות הרשויות המקומיות. עקב חוסר היכולת להתמקד בנושא, הפכו השירותים המקומיים בידי השלטון המרכזי לסרח עודף, אשר ינוהל על ידי כוח אדם לא מוצלח, מינויים פוליטיים

<sup>515</sup> ראה ה"ש 188 לעיל, שם, בעמ' 51.

<sup>516</sup> ערן רזין, **פערים תקציביים בין רשויות מקומיות קטנות לגדולות בישראל**, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, עמ' 12.

<sup>517</sup> מפנה במאמרו למאמר של: Ayee, J.R.A "Local government reform and bureaucratic accountability in Ghana", aregional Development Dialogue 18, 86-104.

וכד' ויביא לשירות גרוע לבוחרים לעתיד של השלטון. לאור כל אלה גורס רזין שלא כדאי לרכז את הטיפול ברשויות המקומיות בידי השלטון המרכזי.

לעומת זאת, באשר לשינויים חלקיים בשיטה הקיימת נראה לי שהגישה צריכה להיות שונה. כך למשל לגבי עסקים ניתן ללמוד מהשיטה הנהוגה באנגליה, ארה"ב וצרפת ולהטיל מס נפרד על עסקים ותעשייה. בכך תיפתרנה מספר בעיות אותן הצגנו לעיל עם שיטת הארנונה הכללית לעסקים<sup>518</sup>. כך למשל ניתן לבחור במס עסקים כלשהו בהתאם למחזור, הכנסה או קריטריון אחר<sup>519</sup> בנפרד מארנונה למגורים או ביטול הארנונה לעסקים בתמורה להטלת מס ערך מוסף<sup>520</sup>.

בן אליא הציע לנטרל את השימוש בפיתוח אורבאני כאמצעי להגדלת ההכנסות העצמיות, תוך אימוץ המודל האנגלי למיסוי עסקים ובכך לנטרל את הקשר בין המיסוי לעסקים לבין האפשרות להפיק מהם ארנונה. עם זאת, בן אליא עומד על הקושי הפרקטי להחיל רעיון זה בישראל שכן הדבר מחייב הסכמה בין הרשויות המקומיות הנבדלות באפשרויות הפיתוח שלהן, לגבי חלוקת משאביהן תמורת עקרונות מיסוי נעלים כגון: "הקצאה יעילה של מקורות ציבוריים"<sup>521</sup>.

ועדת זנבר העלתה את האפשרות להטיל "ארנונת עסקים" המבוססת על כל עקרונות מס ערך מוסף הממשלתי למעט שיעורי המס<sup>522</sup>. בהתאם להצעת הוועדה נקבעו מספר עקרונות: השומה תהא בהתאם

<sup>518</sup> כך למשל התערבות מערכת המס בקבלת החלטות עסקיות, השוני בפוטנציאל המיסוי של רשויות ובהן שטחי עסקים רבים לעומת רשויות ובהן בעיקר שטחי מגורים (כמוזכר לעיל שטחי העסקים אינם צורכים שירותים רבים ומאידך מניבים הכנסות גדולות יותר מארנונה) וקריטריונים אחידים וראויים לחיוב עסקים.  
<sup>519</sup> מס העסקים שיקטן פערים בין מקורות כלכליים של רשויות שונות הנובע מפיזור לא שוויוני של מפעלים ועסקים עתירי מס.

<sup>520</sup> ספק אם כיום כאשר שיעור המע"מ עומד על 17% ישנו מקום להעלאה נוספת ואולם זו היתה המלצת ועדת זנבר בשנת 1981 כשיעור המע"מ עמד על 12%. ראה גם ערן רזין ואנה חזן, "פיתוח מרכזי תעשייה ותעסוקה: ממד השלטון המקומי", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים דצמבר 1994 המפנים לבן שטרית ג' וצימנסקי "נטל והוגנות הארנונה הכללית על מפעלי תעשייה בישראל", חיפה 1993. במאמרם הם טוענים כי ניתן לנטרל את ניסיון הרשויות המקומיות להפלות לרעה את המפעלים והעסקים. הם ממליצים לבטל את הארנונה ולהחליפה במס עסקים על בסיס מע"מ בהתאם להמלצות ועדת זנבר. רפורמה זו נהנית מיתרון ברור בתחום ההוגנות אולם עשויה לגרום לבעיות כגון קביעת המס המקומי של חברה המחזיקה במספר מתקנים ברשויות שונות ומיסוי מלכריים ועסקים הפטורים ההכנסות מהיטל. גם אריה הכט במאמר "שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל" (לעיל), טוען שככלל לא מוצע לרשות מקומית להטיל מס הכנסה או מס עקיף כלשהו בשל הקושי לבדוק ניהול ספרים תקין ולהקים מערכת פיקוח וגביה מתאימה. כך גם בשל הקושי לזהות את בסיס המס למשל במקרה של עסק המתפרש על מספר ישובים – היכן יצטבר הרווח או מס הערך המוסף.

<sup>521</sup> נ' בן אליא, "הפיסקליזציה של התכנון והפיתוח המקומי, מכון פלורסהיימר למחקרי המדיניות", עמ' 27. בן אליא עומד על הצורך, באם בוחרים בשיטה זו של מס נפרד לעסקים, בפיתוח מקורות מימון חלופיים כגון מענק איזון מורחב (מענק קבוע שיחול גם על הרשויות העצמאיות שכיום אינן זכאיות למענק איזון). מענק זה יתבסס על המרות ההכנסות מהיטל. ההשבחה וישחרר את הרשויות המקומיות מאופיו המזדמן של היטל ההשבחה אולם מאידך יגדיל את תלותן של הרשויות בשלטון המרכזי. שינוי כולל של השיטה ובניית מערכת שונה של מימון עירוני כמו באנגליה עם קביעת שיעור המס על ידי השלטון המרכזי ואז הרשויות המקומיות לא יצטרכו לסבסד את השירותים הממלכתיים שבאחריותן (חינוך ורווחה), דבר שגורם למצבן הגירעוני. אג"ח בעיקר יסייע בידי הרשויות הגדולות אשר זמן רב מבקשות לאמץ את השימוש באג"ח כמו במדינות מערביות (בן אליא, שם, בעמ' 27 הי"ש 22 וההפניות הרשומות שם). גם אריה הכט במאמרו "שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, העלה הצעה לפיה פתרון אפשרי הוא גבייה משותפת עם המדינה או קבלת חלק מהכנסות המדינה ואולם לא נראה שיש סיכוי סביר להצעות אלה למעט אולי למימון השירותים הממלכתיים.  
<sup>522</sup> עמ' 33 לדוח הוועדה.

למע"מ של שנה קודמת והשיעור יהא בהתאם להחלטת הרשות ולא יותר מ-3%<sup>523</sup>. הועדה הייתה מודעת לבעיות כגון ביבוא ויצוא ולכן קבעה פטור בהתאם לעקרונות הקבועים בחוק המע"מ, עם זאת מלכרי"ם לא יהיו פטורים למרות שהרשות המקומית תהא מוסמכת להקטין את הארנונה עליהם ועסקים הפטורים ממע"מ לא יהיו פטורים מהמע"מ העירוני. המדינה תחויב במס על בסיס שכר כמו מלכרי"ם.

במקביל הציעה ועדת זנבר להוציא את הארנונה למגורים מפיקוח ולאפשר לרשויות להעלות ארנונה כרצונן ללא אישור השר אך ברשויות גדולות תהא חובת פרסום נאותה של ההעלאה. כמו כן ביטול כל ההנחות והעברת הטיפול במעוטי יכולת למשרד הרווחה.

אריה הכט<sup>524</sup> שולל את ההצעות להטיל מס הכנסה או מס עקיף כלשהו בשל הקושי לבדוק ניהול ספרים תקין, להקים מערכת פיקוח וגביה מתאימה והקושי לזהות את בסיס המס. למשל במקרה של עסק המתפרש על מספר ישובים, עולה השאלה היכן יצטבר הרווח או מס הערך המוסף<sup>525</sup>. לעומת זאת ממליץ הכט להמיר את הארנונה על עסקים ל"מס מחזור" שיוטל על כל מי שנהנה מהתשתיות העירוניות, גם מי שאינם תושבי הרשות. הכט קובע כי יש לשאוף לכיוון של אגרות, היטלים, דמי שירות וכד'<sup>526</sup>.

במקביל להוצאת העסקים מבסיס המס בארנונה אציע בקצרה מודל דומה למודל הקיים ובסיסו ריכוז הסמכות בידי השלטון המרכזי וקביעת קריטריונים אחידים להטלת ארנונה כללית למגורים<sup>527</sup>.

לדעתי יש ליטול את שיקול הדעת בהטלת ארנונה מדיהן של הרשויות המקומיות על ידי קביעת שיטת חיוב אחידה לכל הארץ שתטיל מס בצורה שוויונית ללא תלות ברשות המקומית בה מצוי הנכס.

<sup>523</sup> הצעתה זו הועלתה בתחילת שנות ה-80 כאשר המע"מ היה 12% וספק אם יש מקום כיום הרחבת מס הערך המוסף.

<sup>524</sup> שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים 1977.

<sup>525</sup> בשונה מכך הוא מס הרכוש שהנו שילוב בין יכולת לבין ההנאה הצומחת למחזיק הנכס מהשירותים שהוא מקבל ובסיס המס רחב שוויוני על בסיס ערך הנכסים ו"דינמי" כי צומח עם ערך הבתים ואולם יש לזכור כי חסרונותיו הרבים של מס הרכוש הממשלתי הביאו לביטולו ובין חסרונות אלה: הצורך בשומות שאורכות זמן רב ומסובכות, החיכוכים הרבים בבתי המשפט ובוועדות הערר, מוטל על בעלי הבתים כשהנהנים הם השוכרים והמחזיקים, יוצר חוסר שיוויון והבדלים בין רשויות מקומיות, מטיל חבוינות לא הוגנות על בעלי נכסים שאינם יכולים לממש את זכותם בנכס.

<sup>526</sup> על הבעייתיות בהסתמכות בלעדית על דמי שימוש ואגרות ראה למשל עמ' 41 לעיל.

<sup>527</sup> באשר לאפשרות של מתן אוטונומיה מוחלטת בידי הרשויות המקומיות, אפשרות זו נשללה על ידי ועדת ויתקון וראה גם ועדת נאמן: "דין וחשבון הוועדה הציבורית ליישום דו"ח מבקר המדינה על מתן תמיכות למוסדות על ידי רשויות מקומיות", מרץ 1992, עמ' 14 שם נאמר כי בשל היות מדינת ישראל קטנה ובהיות התקציב הציבורי עמוס בבעיות בטחון, כלכלה וחברה וכן בשל רמת המיסים הגבוהה הקיימת, לא ניתן להעניק "אוטונומיה פискаלית" לרשויות המקומיות.

**ראשית** יש לקבוע כי שיטת המס תהא בחיוב למ"ר לפי אחת מן השיטות הנהוגות כיום ברשויות המקומיות (ברוטו, ברוטו-ברוטו, נטו-נטו, נטו).<sup>528</sup> אין ספק כי בשנה הראשונה בה תיושם השיטה האחידה ייווצרו שינויים חדים במספר רשויות ואולם ניתן להתכונן לכך במספר דרכים. כל הרשויות שאינן נוהגות בשיטה הנבחרת יחויבו בסקר מדידות מעודכן וברשויות בהן יהא הבדל ניכר בחיוב ניתן יהיה לפרוש את התיקון על פני מספר שנים. לאחר תקופה קצרה ניתן יהיה להביא לשיטת חיוב אחידה.

**שנית**, יש לקבוע רשימה אחידה של סיווגים ובה כל הסיווגים וסוגי הנכסים הקיימים ברשויות המקומיות השונות. למעשה אין המדובר במעשה כה מורכב שכן ממילא מרבית הרשויות המקומיות, ובעיקר רשויות סמוכות, צווי הארנונה שלהם דומים.<sup>529</sup> מאידך ישנו שוני רב בין צווי הארנונה של הרשויות הגדולות דווקא ולמשל ירושלים, תל אביב וחיפה ואולם לדעתי אין צורך אמיתי בהבדלים אלה. דווקא ההיפך הוא הנכון, אין כל הגיון בריבוי ומורכבות צווי הארנונה של תל אביב או חיפה כאשר אין ביניהם שוני מהותי. בהתאם לנתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה<sup>530</sup> ממוקמת ירושלים במקום 120 בהתאם לדירוג חברתי כלכלי ואילו חיפה במקום 168 ותל אביב במקום 174 ואולם מתוך 210 מועצות מקומיות ועיריות (ללא מועצות אזוריות) נראה כי הבדלים אלה אינם צריכים ליצור שונות כה רבה כפי שעוד נבהיר להלן. לפיכך מן הראוי שתקנות ההסדרים יקבעו את רשימת כל הסיווגים האפשריים ותעריפיהם בהתאם לסוג הנכס ומיקומו.

**שלישית**, יש לקבוע קריטריונים קבועים לחלוקת אזורים למגורים בהתאם למיצוב החברתי כלכלי של תושביו<sup>531</sup> וחלוקת אזורים לעסקים בהתאם לאופיים<sup>532</sup> (עסקים באזור תעשייה, קניונים, עסקים במרכז

<sup>528</sup> השיטות השונות הן כדלקמן: שיטת **ברוטו-ברוטו** לפיה נמדד שטח נכס על פי התכסית, קרי, בהתאם לשטח הברוטו של הנכס לרבות הקירות החיצוניים ולרבות חלק יחסי בשטחים משותפים. שיטת **נטו-נטו** לפיה נמדד שטח הנכס בהתאם לשטח הנכס הפנימי, ללא שטחים משותפים, ללא קירות פנימיים וללא קירות חיצוניים. שיטת **ברוטו** לפיה נמדד שטח הנכס בהתאם לשטח הנכס החיצוני אך ללא שטחים משותפים שאינם בחזקת משתמש מסוים. שיטת **נטו** לפיה נמדד שטח הנכס ללא שטחים משותפים וללא שטח קירות חיצוניים. לדעתי שיטת ברוטו-ברוטו או ברוטו, הן השיטות המועדפות שכן הן פשוטות יותר למדידה ואין צורך בהכרח להכנס לפנינים הבית אלא די במדידה חיצונית ולחילופין ניתן להסתפק בשרטוטי הבניה של הנכס. ראה גם מחקר שנערך עבור משרד הפנים ומרכז השלטון המקומי על ידי מרטנס הופמן יועצים, "**שטח הדירה כבסיס לארנונה למגורים**" 1983 ובו מחקר על השיטות השונות והשיטה המומלצת. במחקר זה ניתנה עדיפות לשיטת הנטו שכן זו תימנע חיכוכים מול הרשות וניתנת למדידה מדויקת על ידי התושב בתוך דירתו.

<sup>529</sup> לדימיון בין צווי הארנונה של רשויות מקומיות סמוכות שתי סיבות עיקריות לדעתי. האחת היא "עצלנות" הרשות המקומית בליצור צו התחלתי המתאים לה ולפיכך הדרך הנוחה ביותר היא לקחת את צו הארנונה של הרשות המקומית הסמוכה ולהתאימו לסיווגים בתחומה. סיבה שנייה היא תחרות כלכלית ולמשל באזור גוש דן ישנו סיווג מלאכה ותת-סיווג של מוסכים. הסיבה היא שאחת הרשויות בעבר קבעה תת-סיווג נפרד למוסכים בתוך סיווג "מלאכה" ובתעריף גבוה יותר, על מנת להרחיק מוסכים הפוגעים באיכות הסביבה מתחומה. הדבר הביא את רשויות נוספות באזור לקבוע תת סיווג נפרד למוסכים. מי בתעריף נמוך יותר, על מנת להביא את המוסכים אליה (בשל מחסור בעסקים ומלאכה) ומי בתעריף גבוה יותר (על מנת להרחיק את המוסכים). כך גם למשל העיריות היחידות בארץ בהן יש סיווג נפרד ל"משרדי ממשלה וחברות ממשלתיות" (ובתעריף גבוה כמובן) הן טבריה, עפולה ונצרת. יש להניח שבשל קרבתן "אמצו" אחת מהשנייה את הרעיון של ניצול הכיס העמוק אצל המדינה וקבעו סיווג ל"משרדי ממשלה" ללא התייחסות לשימוש בפועל בנכס.

<sup>530</sup> ראה ריכוז דוחות מתאימים באתר האינטרנט של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

<sup>531</sup> כמובן שהרשויות המקומיות הן בקיאות במיצוב של שכונות בתחומן ואולם את העקרונות והקריטריונים לחלוקת האזורים יכולים השרים לקבוע. כך גם קביעת סוג הבניין לפי מרכיביו (מבנה, צריף וכד'), לפי מספר שנותיו או לפי מיקום הנכס בקומה (מרתף, קומת קרקע, מעל הקרקע, לפי מידת עושרו של המבנה (דירות פנטהאוז, קוטג',

העיר וכד') תוך קביעת התעריפים בהתאם למטרה אותה מעוניינים להשיג (למשל, עסקים במרכז העיר יחויבו כמו קניונים אך יותר מעסקים באזור תעשייה וכד')<sup>533</sup>.

במצב שבו נקבעו קריטריונים שוויוניים, תיווצר מכללא בעיתיות עם "בזבוז" פוטנציאל גביה מרשויות "עשירות" יותר. לכן, במקביל ליצירת קריטריונים שוויוניים, על מנת לאזן את פוטנציאל הגביה ניתן ליצור שיעורי ארנונה שונים לרשויות שונות בהתאם לחתכים חברתיים כלכליים המבוססים על מחקרי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, כך שברשויות "עשירות" יותר תשולם ארנונה גבוהה יותר, כמקדם השוואה בסיסי.

לאחר קביעת פוטנציאל ההכנסה של כל רשות ורשות בהתאם לקריטריונים שוויוניים וזהים ניתן יהיה לבחון את פוטנציאל גביית המס על ידי הרשויות. בהתאם לכך יוענק **מענק איזון** שייקח בחשבון את אחוז פוטנציאל הגביה של הרשות מול הגביה בפועל ויצירת שוויון בין אלה. בנוסף יש לקבוע מענקים או תמיכות נוספות בהתאם **לגודל האוכלוסייה** בהנחה שהגודל מצריך אספקת שירותים רבים יותר (כמובן תוך שקלול מרכיב צפיפות האוכלוסייה על מנת לתת עדיפות לאזורים דלילי אוכלוסין). מענק נוסף יחולק בהתאם **לצרכים** החברתיים והרווחתיים בכל רשות, למשל, מספר התלמידים בגני הילדים ובבתי הספר במסגרת חינוך חובה ובהתאם לשיעור מבני המגורים בדיוור ציבורי (מענק זה נועד לתת ביטוי להבדלים בצרכים בין הרשויות המקומיות בתלות בחתך הנזקקים בהן). כמובן שרשויות מקומיות שפוטנציאל הגביה שלהן עולה על צרכיהן יחסית לגודל האוכלוסייה, לא יזכו למענקים הנוספים באופן שיביא אותן ליתרות<sup>534</sup>.

במקביל יש לבחון השפעת שינויים בנוסחאות על תקציבי רשויות שונות בהתאם למאפייניהם, כגון, רשויות גדולות מול קטנות, רשויות ערביות מול יהודיות, ערי שינה מול ערים מרכזיות ולנסות בבדיקות תקופתיות אלה להפחית את השפעתם של גורמים חיצוניים<sup>535</sup>. מעבר לכך אין מקום להסדרי ההבראה וההלוואות הנדיבות שחולקו לרשויות המקומיות. יש להקפיד כי כל רשות תלווה על ידי משרד רואי חשבון חיצוני בלתי תלוי אשר יפקח על מלוי כל הוראות משרד הפנים לרבות שיעורי העלאת הארנונה השנתית בהתאם לדין<sup>536</sup>.

דירות 2 חדרים ועוד), ואולי אף לפי שווי הבתים בהתאם לשומות שקיימות בשלטונות המס (לצורך קביעת אזורים ולא על מנת לקבוע את המס בהתאם לשווי).

<sup>532</sup> בהנחה, כמובן, שעסקים נותרים בבסיס המס בארנונה.

<sup>533</sup> ראה הכט, שידוד מערכות, המציע ציעדים לקביעת אזורים: פרוגרסיביות, קרי אזור עשיר יותר ישלם יותר, רמת שירותים ופיתוח, קרי, אזור מפותח יותר ישלם יותר, אינטרסים חברתיים ופוליטיים, קרי, נבחרי העיר יחליטו ככל הניתן באשר לחלוקת האזורים לפי הבנתם.

<sup>534</sup> ראה לעיל השיטה בצרפת בעמ' 23-24.

<sup>535</sup> ראה רזין לעיל, ה"ש 189 והטקסט המתאים להערה זו

<sup>536</sup> ממילא משרד הפנים באמצעות האגף לביקורת בשלטון המקומי מעביר את תקציבי הרשויות המקומיות לביקורת שנתית למשרד רואי חשבון ברחבי הארץ.

יש להגדיל את בסיס המס על ידי הגדלת מספר החייבים בארנונה ובאופן מיידי על ידי ביטול כל הפטורים הקבועים בפקודת הפיטורין. יש להשאיר חלק מההנחות הקבועות בתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993 כפתרון לבעיות נקודתיות ולחילופין, כהצעת ועדת זנבר לבטל אף אותן על ידי העברת הטיפול בהן למשרד הרווחה. את המימון לגופים הפטורים ניתן למצוא בצורת מענקים שיינתנו על ידי המדינה (בעקבות הגדלת הכנסות הרשות המקומית כתוצאה מביטול הפטורים יקטן המענק הממשלתי ויתפנו כספים לצורך זה). לכאורה המדובר בהעברה תקציבית ממקור אחד לאחר ואולם בכך מתבטלת השוונות הרבה בין הרשויות המקומיות הנובעת ממספר הגופים הפטורים המרוכזים בשטחם.<sup>537</sup>

בנוסף יש לרכז את כל הטיפול במענקים, תמיכות ופיקוח על השלטון המקומי בידי משרד ממשלתי אחד דרכו יועברו כל הכספים אל הרשויות המקומיות ואשר יהא אחראי על הפיקוח המלא על הרשויות. משרד זה יוכל להיות משרד הפנים אשר ימשוך מהמשרדים השונים את התקציב הנדרש או שיוקם משרד השלטון המקומי שיופרד ממשרד הפנים, ומשרד הפנים יאוחד למשרד ממשלתי אחד.

נראה לי שמכלול צעדים אלה אשר מחד יגבירו את פיקוח השלטון המרכזי ומאידך יתנו בידי הרשויות המקומיות מקור הכנסה עצמי קבוע בהתאם לקריטריונים אחידים, בלתי תלויים בגחמות אישיות של ראש עיר זה או אחר או במיקום הנכס ברשות זו או אחרת, יביאו את הרשויות המקומיות למיצוי פוטנציאל הכנסותיהם מארנונה.

לאחרונה פורסם על ידי המכון לחקר המיסוי המוניציפאלי (בעריכת ד"ר הנריק רוסטוביץ, עו"ד) נייר עבודה להצעת חוק "חוק הרשויות המקומיות (תשלומי חובה)". נייר עבודה זה מהווה בסיס להצעת חוק שתובא בפני ועדת המיסים (חקיקה) של לשכת עורכי הדין במטרה "לדחוף" להצעת חוק שתרכז בחוק אחד את כל תשלומי החובה המוניציפאליים (ארנונה, אגרות והיטלי פיתוח).<sup>538</sup>

הצעה זו מתמודדת עם חלק מהשאלות שהעליתי בספר זה ובין הפתרונות המוצעים שם: ביטול הסיפא להגדרת "בנין" תוך התאמתו למצב החוקי היום, בשאלת "לרבות שטח הקרקע"<sup>539</sup>, הצעה לקביעת סיווגים אחידים<sup>540</sup>, ניסיון להתמודד עם בעיית החריגה מחוקי ההקפאה והאישורים החריגים<sup>541</sup>, הצעה להדדיות בהטלת חיובים רטרואקטיביים מול השבה רטרואקטיבית, ניסיון להגדיר את מועד תחילתו

<sup>537</sup> ירושלים, תל אביב-יפו וכו'.

<sup>538</sup> חוק הרשויות המקומיות (תשלומי חובה), נייר עבודה להצעת חוק, התשס"ג-2002, הוצאת אוריאן.

<sup>539</sup> ראה ה"ש 256-258 והטקסט המפנה אליהן.

<sup>540</sup> לפי הצעת החוק, שר הפנים בהתייעצות עם מרכז השלטון המקומי, יקבע רשימה של סוגי נכסים לסיווג.

<sup>541</sup> בהתאם להצעת החוק תוכל כל רשות מקומית לשנות את תעריפי הארנונה על נכסים בתחומה במתחם שיעורים שייקבע (העלאה של עד 7% והפחתה של עד 5%) ללא אישור השרים, כאשר כל בקשה להעלאה או הפחתה בשיעורים גדולים יותר תדרוש אישור השרים במסגרת בקשה שתוגש לפני שנת המס.

וחדילתו של בנין באמצעות מבחן פיזי/פונקציונאלי ומבחן משפטי (טופס 4) וביטול כל הפטורים הקבועים בפקודה תוך המרתם בקריטריונים עדכניים להנחות בארנונה.

מהם סיכוייה של רפורמה בשלטון המקומי הנה שאלה שונה לחלוטין אותה טרם בחנתי במסגרת הצעה זו לשינוי. רזין מציע שורת גורמים העשויים להשפיע על רפורמה בשלטון המקומי<sup>542</sup> ובין אלה שיסייעו לרפורמה כאמור: סביבה פוליטית הדוגלת בטיפוח מדינת רווחה, הדגשת ערכים של יעילות ואפקטיביות, חברה המתאפיינת בהומוגניות אתנית ודתית ובפערים כלכליים מתונים יחסית, סביבה פוליטית בה למפלגת השלטון ביטוי והשפעה בפוליטיקה המקומית ולבסוף, שינוי מהותי במשטר הפוליטי במדינה.

לאחר אלה בוחן רזין מה הסיבות שבמשך השנים כשלו ניסיונות לעשות רפורמות בשלטון המקומי בישראל. סיבה ראשונה לדעתו התעלמות הרפורמות המוצעות משיקולי ישימות ותפיסה ריאליסטית. לאחר מכן באים בסדר הסיבות לכישלון: ניסיונות לייבא רעיונות ממדינות אחרות מבלי לבחון מידת התאמתן לישראל, הקושי להתמודד עם בעלי אינטרסים מאורגנים, חוסר העניין של משרד הפנים והאוצר בפגיעה בסמכותם, התנגדות הרשויות לאיחוד רשויות קטנות, היעדר מפלגה פוליטית שהתעניינה ברפורמה בשלטון המקומי. בנוסף לכל אלה נוספים הגורמים שפורטו לעיל: היעדר הומוגניות אתנית דתית וביזור פוליטי שמביא לניגודי עמדות ואינטרסים.

לאור כל האמור נראה לי שדווקא הצעתי לעיל, יש בה משום "צעד קטן", שלא יגרום לרעידת אדמה רבתי במערך היחסים בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי, יותר את סמכויות הפיקוח בידי השלטון המרכזי ומאידך ינטרל מקצת ממגבלות מערך המימון הקיים.

<sup>542</sup> ע. רזין, רפורמה בארגון השלטון המקומי בישראל: בין ריכוז לביזור, בין מסורתיות למודרניות, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, מאי 2003, עמ' 87 ואילך.

## סיכום

ראינו שמערכת מיסוי עירונית דורשת מספר עקרונות ובין אלה: האחד, עקרון ההנאה שמשמעותו מימון אספקת השירותים הציבוריים על ידי מיסים מקומיים ודמי שימוש. כל בעל נכס צריך לשלם באופן פרופורציונאלי להנאה הנגזרת משירותים אלה כדי להשיג יעילות בהקצאת המשאבים. השני, יעילות בגביית המס. הרשות המקומית צריכה להעדיף מיסים על מוצרים ושירותים נייחים כדי למנוע תחרות-מס בין הרשויות. מיסים אלה צריכים להיות ניטרליים באשר לחלוקת העושר. השלישי הוא צדק אנכי, כל תושב צריך לשלם לפי רמת ההכנסה שלו. הרביעי, הוא שאיפה לאוטונומיה והיענות, המיסים צריכים להיות גלויים ושקופים ולאפשר לרשות המקומית עצמאות פיננסית<sup>543</sup>.

ראינו כי המס המועדף הנו מס רכוש שיכול לתת ביטוי לעקרון ההנאה ולדרישת היעילות. כמו כן במבט כולל ייתכן ויש במס הרכוש גם משום מיסוי לפי רמת הכנסה באשר נכס יקר יותר מעיד דרך כלל על הכנסה גבוהה יותר. עם זאת עמדנו על חסרונות מס הרכוש.

לאחר מכן התמקדנו בארנונה הכללית, היא המס המרכזי המוטל בישראל על ידי השלטון המקומי וסקרנו סוגיות שונות המצויות בנקודות המחלוקת שבין הנישום לרשות המקומית. במסגרת זו הרחבנו גם בסקירת התפתחות הארנונה הכללית מבחינה היסטורית והוועדות השונות שהוקמו במהלך השנים לדיון בנושא המיסוי העירוני.

לבסוף בחנו את עקרונות הארנונה הכללית והתלבטנו בשאלה האם היא באה ליישם את עקרון ההנאה או עקרון היכולת לשלם. ראינו כי הפסיקה בחרה בעקרון ההנאה ואולם עצם המיסוי השונה לנכסים שונים בהתאם לשימוש בהם, שלא אחת קשור למיהות המחזיק, יכול לבטא יישום של עקרון היכולת לשלם.

ראינו אפשרויות לשינויים במערכת המיסוי הקיימת. ראשית, הוצאת העסקים ממעגל משלמי הארנונה ומציאת פתרון למס עסקים אחר, שכן לא אחת עסקים אינם "תושבי" הרשות, אין משמעות ליישום עקרון ההנאה לגביהם ואין משמעות רבה להקצאת המשאבים באשר אינם צורכים שירותים רבים כמו

<sup>543</sup> וראה בספרות מספר קריטריונים הכרחיים לקיומה של מערכת מס עירונית: ראשית בסיס המס חייב להיות נייח על מנת למנוע ממשלמי המס לשנות מיקום על מנת להקטין את נטל המס. שנית, שקיפות ובהירות המס על מנת להשיג היענות רבה על ידי משלמי המס. שלישית המס צריך להביא הכנסות מספקות לצרכי הרשות המקומית. רביעית, שלא יהיה ניתן לגלגל את המס על מי שאינם תושבים וכך להקטין את הקשר בין תשלום המס לעקרון ההנאה. חמישית, משלמי המס צריכים לראות בו מס הוגן, שישית, יעילות, קרי, אדמינסטרציה פשוטה בגביית המס. שביעית רצוי שלא יהיה פרוגרסיבי כדי למנוע מעשירים לעברו מקום. K.C. Messere, "Tax Policy in OECD Countries", IBFD Publications BV Amsterdam



המגורים. כמו כן מרבית המחלוקות (ולפחות מרבית המחלוקות בעלות המשמעות הכספית המרכזית) בנושא הארנונה הנן בין עסקים לרשות המקומית.

לגבי המגורים הצענו לנסות ולהגיע לשיטה אחידה ושוויונית תוך התחשבות ביכולת הכלכלית של הנישומים (על ידי חלוקה לאזורים וקביעת תעריפים גבוהים יותר לאזורים עשירים) ובשטח הדירות (בהנחה שדירות גדולות יותר מוחזקות על ידי אנשים אמידים יותר). יחד עם אלה, ביטול הפטורים והעברת סוגיית ההנחות או ההקצבות לידי המדינה.

ספק אם מכלול הצעדים אכן יפתור את כל בעיות הארנונה הכללית ואולם יש בהם משום התחלה בהתמודדות עם הבעיות הרבות שהצגנו לעיל.

כעורך דין העוסק בתחום הארנונה העירונית, הדין הפוזיטיבי מוכר לי מעיסוק יום יומי וזכה לסקירה מקיפה בפסיקת בתי המשפט ובספרו המקיף של ד"ר הנריק רוסטוביץ, "ארנונה עירונית"<sup>544</sup>. ברם, אלה לא התמקדו מעולם בשאלות של מדיניות המס, שנותרה מנת חלקם של מאמרים וספרים שנכתבו בעיקר על ידי אנשי מדעי החברה, מבלי שאלה יפגשו באלה. בספר זה ניסיתי לשלב בין השניים תוך ניסיון להציג נקודת מבט שונה כבסיס לדיון במצב המשפטי הקיים וכבסיס לשינוי הנדרש בשיטת המיסוי העירוני.

<sup>544</sup> ישנו גם אוגדן של עו"ד משה וקנין, בהוצאת מפעם, המסתפק בתקצירי הפסיקה בהתאם לנושאים השונים. האוגדן יעיל בתור ספר עבודה ואולם אין בו משום תיאוריה בנושא הארנונה הכללית.

ביבליוגרפיהחקיקה

1. פקודת העיריות [נוסח חדש]
2. פקודת המועצות המקומיות
3. פקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין).
4. צו המועצות המקומיות (א) תשי"א 1950
5. צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958
6. חוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תיקון מס' 4) התשמ"ו-1985
7. חוק יציבות המשק (הוראות שונות) התשמ"ז-1987
8. חוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988) התשמ"ח-1988
9. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) התשמ"ט-1989
10. חוק הארנונה הכללית (סייגים להעלאה בשנת הכספים 1990), התש"ן-1990
11. חוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה) התשנ"א-1991
12. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 2) התשנ"ב-1992
13. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992
14. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1993) התשנ"ג-1993
15. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1994) התשנ"ד-1993
16. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1995) התשנ"ה-1994
17. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשנ"ה-1995
18. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ו-1995
19. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1996) התשנ"ו-1995
20. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1997) התשנ"ז-1996
21. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1998) התשנ"ח-1997
22. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1999) התשנ"ט-1999
23. תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 2000) התש"ס-2000
24. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001) תשס"א-2001
25. חוק הארנונה הכללית לשנת 2002 (הוראת שעה) התשס"ב-2002
26. חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) התשס"ג-2003
27. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002
28. הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003.
29. חוק הרשויות המקומיות (תשלומי חובה), נייר עבודה להצעת חוק, התשס"ג-2002, הוצאת אוריאן.
30. תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993
31. תקנות המועצות המקומיות (יהודה והשומרון) תשמ"א-1981
32. צווי הארנונה של הרשויות המקומיות בספר בהוצאת השלטון המקומי
33. חוק רשות הדואר, התשמ"ו-1986

34. חוק רשות השידור, תשכ"ה-1965  
 35. חוק רשות העתיקות, התשמ"ט-1989  
 36. חוק הרשות הלאומית לתרבות הלאדינו, התשנ"ו-1996  
 37. חוק בנק ישראל, תשי"ד-1954

## פסיקה

1. בג"ץ 237/53 עזרא בן יעקב נ' ראש עיריית פתח תקוה, פ"ד ח, עמ' 867.
2. בג"ץ 122/54 אקסל נ' נתניה, ח(2) 1524.
3. בג"ץ 162/69 פז חברת הנפט נ' עיריית הרצליה, פ"ד כג(2) 444.
4. בג"ץ 345/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב פ"ד לג(1), 113.
5. בג"ץ 297/82 עזרא ברגר ו-4 אח' נ' שר הפנים פ"ד לז(3) 29.
6. בג"ץ 456/83 אהובה ברוידא ואח' נ' עיריית רעננה פ"ד לח(1), 359.
7. בג"ץ 547/84 עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת-ישי ו-2 אח', פ"ד מ(1), 113.
8. בג"ץ 129/84 פרופיל חן נ' מ.א. יבנה פד"י לד(4) 414.
9. בג"ץ 397/84 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' עיריית גבעתיים פ"ד לט(2), 13.
10. בג"ץ 609/85 צוקר נ' עת"א, מ(1) 775.
11. בג"ץ 240/85 אברהם בינשטוק נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מ(2), 586.
12. בג"ץ 491/86 עיריית ת"א ו-16 אח' נ' שר הפנים ואח' פ"ד מא(1), 757.
13. בג"ץ 170/87 אסולין ואח' נ' ראש עיריית קרית גת פ"ד מב(1) 678.
14. בג"ץ 351/88 טית בית בע"מ נ' עיריית פתח תקוה, פ"ד מב(3) 441.
15. בג"ץ 764/88 דשנים וחמרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא פ"ד מ"ו(1) 793.
16. בג"ץ 4562/92 ח"כ אליעזר זנברג נ' רשות השידור פ"ד נ(2), 793.
17. בג"ץ 5808/93 חברה כלכלית לירושלים נ' מפקד כוחות צה"ל פ"ד מט(1), 89.
18. בג"ץ 1355/93 ועד מעקב לענין ארנונה נ' ראש עיריית ירושלים, תק-על 94(1), 1391.
19. בג"ץ 3585/94 אגודת בריכת מגדלי דוד המלך נ' עיריית תל אביב, תק-על 94(3), 1909.
20. בג"ץ 3716/94 רז נ' ראש עיריית ירושלים, תק-על 94(2) 1301.
21. בג"ץ 2838/95 גרינברג נ' מ.מ. קצרין, תק-על 97(2) 604.
22. בג"ץ 4225/95 לקסן בע"מ נ' עיריית אילת ואח', תק-על 97(2), 673.
23. בג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ ו-10 אח' נ' שר הפנים ו-2 אח' פ"ד נג(1), 193.
24. בג"ץ 2159/97 מועצה אזורית חוף אשקלון נ' שר הפנים, פ"ד נב(1), 75.
25. בג"ץ 5290/97 עזרא ואח' נ' השר לענייני דתות, פד"י נא(5) 410.
26. בג"ץ 3939/99 קיבוץ שדה נחום נ' מינהל מקרקעי ישראל פ"ד נו(6), 25.
27. בג"ץ 2606/00, 26/99 עיריית רחובות ואח' נ' שר הפנים וקופות החולים (פס"ד מיום 11.2.03).
28. בג"ץ 6741/99 ארנן יקותיאל ואח' נ' שר הפנים ואח', תק-על 2001(2), 253.
29. בג"ץ 6591/00 ובג"ץ 5336/00 (מאוחדים) אשרד ואח' נ' שר האוצר ואח' (לא פורסם).
30. בג"ץ 3812/01 משה פויסטר נ' עיריית בת ים ושרי הפנים והאוצר תק-על 2001(3), 1396.
31. בג"ץ 6352/02 משה"ב נ' מ.מ. גבעת זאב (לא פורסם).
32. בג"ץ 1675/02 אדם טבע ודין נ' שר הפנים ואח' תק-על 2002(3), 271.
33. בר"ע 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל, תק-על 91(3) 2563.
34. בש"א 1985/01 ת"א 2767/01 מ.מ. עקרון נ' דוכן נחמיה (טרם פורסם).
35. בש"א 8640/01 עיריית ירושלים נ' עמינח, תק-מח 2001(4), 1361.
36. בש"א 592/02 אופיר כהן נ' עיריית חולון, תק-של 2002(2), 1272.

37. בש"א 5778/02 (ת"א 4184/02) עיריית נס ציונה נ' סקאל (טרם פורסם)
38. בש"א 344/02 (ת"א 2635/00) עיריית ירושלים נ' רשות השידור (טרם פורסם)
39. בש"א 1128/03 המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' הוליס מטל אינדוסטריז (טרם פורסם)
40. בר"ם 5045/02 מלק סלומון נ' מנהל הארנונה שליד עיריית חדרה תק-על 2003(2), 3603.
41. דנ"א 2687/00 עיריית חיפה נ' מדינת ישראל פ"ד נו(4), 332
42. דנ"א 3887/00 עילבון נ' מקורות (לא פורסם).
43. דנ"א 5161/03 א.ש.ת ואח' נ' מדינת ישראל (תלוי ועומד)
44. ה"פ 607/86 טלרד נ' עיריית לוד פ"מ נא(3) 123
45. ה"פ 5074/86 עזבון חסון נ' עיריית תל אביב ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 648
46. ה"פ 795/91 קופת חולים הכללית נ' עיריית קרית אתא, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 451
47. ה"פ 782/93 אלקנית פיתוח בע"מ נ' עיריית נתניה ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב', עמ' 138
48. ה"פ 176468/94 עמיחי סגל נ' עיריית הרצליה ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 550
49. ה"פ 786/94 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, תק-מח 96(3), 2386.
50. ה"פ 1100/94 אגד נ' עיריית רעננה, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 459
51. ה"פ 346/94 המכללה לחינוך סמינר הקיבוצים נ' עיריית תל אביב (לא פורסם)
52. ה"פ 388/94 מכללת ארן נ' עיריית תל אביב יפו, ארנונה עירונית פסקי דין כרך ב' עמ' 279
53. ה"פ 2385/95 אלקנית נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 377.
54. ה"פ 175946/96 הילה רוזנוולד נ' עיריית רמת גן, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 690.
55. ה"פ 1032/96 מקורות נ' עיריית באר שבע תקדין-מחוזי 96(4) 68
56. ה.פ. 1894/97 הבורסה לניירות ערך בת"א בע"מ נגד עיריית ת"א יפו, דינים מחוזי ל"ב (3) 769
57. ה"פ 1241/97 דסיזן סיסטמס בע"מ נ' מועצה מקומית גבעת שמואל, דינים מחוזי, כרך לב(3) 186
58. ה"פ 30065/97 מליסרון נ' עיריית קרית ביאליק, דינים מחוזי, כרך לב(4) 410.
59. ה"פ 897/97 התעשייה האווירית נ' עיריית יהוד (פורסם בפדאו"ר)
60. ה"פ 255/97 המכללה לביטוח נ' הממונה על מחוז ת"א תק-מח 99(3), 48673
61. ה"פ 30340/97 בתי זיקוק לנפט נ' מ.א. זבולון, תק-מח 2001(1), 7679
62. ה"פ 181/98 ישראל זהבי נ' מ.מ. כפר שמריהו, ארנונה עירונית, פסקי דין כרך ד' עמ' 356.
63. ה"פ 412/98 אדוארד חרס נ' עיריית קרית אתא, תק-מח 99(4), 1707
64. ה"פ 177223/98 פרץ אברהם נ' עיריית חולון (לא פורסם)
65. ה"פ 200891/98 ניקורית נ' עיריית בני ברק (לא פורסם).
66. ה"פ 365/99 מקורות חברת מים בע"מ נ' עיריית קרית אתא תק-מח 2002(3), 31374
67. ה"פ 167/00 הום סנטרס נ' עיריית עפולה תק-מח 2001(1), 1354
68. ה"פ 439/00 יוסף אברהם נ' עיריית חיפה, תק-מח 2002(1), 171
69. ה"פ 127/00 מילוטל נ' מ.א. מטה אשר דינים מחוזי כרך לב(10) 802
70. ה"פ 405/00 תשלובת ח. אלוני נ' עיריית נשר, תק-מח 2001(3), 3898
71. ה"פ 439/00 יוסף אברהם ואח' נ' עיריית חיפה תק-מח 2002(1), 171
72. ע"א 412/54 עיריית ת"א -יפו נ' חברת "ארמון אהרנוביץ", פ"ד י 1835
73. ע"א 220/59 נכס ברח' גרוזנברג 8 נ' ועדת שומה ליד עיריית תל אביב פ"ד יג 1607
74. ע"א 463/65 טירת הכרך בע"מ נ' ועדת השומה שליד עיריית נתניה, פ"ד כ(2) 229.
75. ע"א 706/71 וילנר ואח' נ' עיריית ראשון לציון, פ"ד כז(1) 160
76. ע"א 447/77 שלום סביר נ' ראש עיריית רמת-גן, פ"ד לב (2) 278
77. ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. נ' מנהל מס רכוש לז(1) 337.
78. ע"א 271/87 עיריית לוד ואח' נ' טלרד תעשיות טלקומוניקציה פ"ד מב(1), 119
79. ע"ש 682/87 טיט בית בע"מ נ' עיריית פתח תקוה, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 331.

80. ע"א 5746/91 החברה לכבלים ולחוטי חשמל נ' המועצה המקומית בית שאן, פ"ד נ(3) 876
81. ע"א 4682/92 עזבון המנוח סלים עזרא נ' בית טלטש בע"מ תק-על 2000(4), 154
82. ע"א 6971/93 עיריית רמת גן נ' שאול קרשין, פ"ד נ(5) 478
83. ע"א 6323/95 סמינר הקיבוצים נ' עיריית תל אביב תק-על 98(1), 111 וראה גם
84. ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית-ביאליק פ"ד נה(1), 156
85. ע"א 3613/97 דליה אזוב נ' עיריית ירושלים, תק-על 2002(1), 102.
86. ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים פ"ד נד(2), 433
87. ע"א 276/98 ב.ס.ט חברה לבניה נ' עיריית ראש העין ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 365.
88. ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין נ' עיריית ראשון, תק-על 2002(3), 1683
89. ע"א 247/98 מנהל הארנונה בעיריית ת"א נ' "עצמה" ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 359.
90. ע"א 2765/98 איגוד ערים אילון נ' מועצה אזורית מודיעין פ"ד נג(4), 78
91. ע"א 2299/99 אברהם שפייר ואח' נ' חברת דיור לעולה בע"מ פ"ד נה(4), 213
92. ע"א 3413/99 עיריית בני ברק נ' ניקורית בני ברק בע"מ תק-על 2002(1), 733
93. ע"א 1141/99 פלסים חברה לפיתוח נ' מ.מ. מודיעין, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 413.
94. ע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, תק-על 2002(1) 35
95. ע"א 2600/00 עיריית הרצליה נ' חבס (לא פורסם).
96. ע"א 565/00 עיריית קרית אתא נ' אדוארד חרס ו-97 אח' פ"ד נ(3), 784
97. ע"א 7664/00 אברהם רובינשטיין ושות' נ' עיריית חולון פ"ד נ(4), 117
98. ע"א 8588/00 עיריית עפולה נ' בזק, תק-על 2003(1), 754.
99. ע"א 2560/01 סופריוור כבלים בע"מ נ' עיריית חיפה תק-מח 2002(3), 7882
100. ע"א 2343/01 תשלובת תבורי נ' עיריית חיפה (טרם פורסם)
101. ע"א 889/01 עיריית ירושלים נ' אל עמי, תק-על 2002(3) 150.
102. ע"א 3255/01 עיריית ירושלים נ' שוקרון ו-308 אח' (לא פורסם)
103. ע"א 8588/01 עילבון נ' מקורות וע"א 9019/01 מקורות נ' עילבון (ערעורים מאוחדים), תק-על 2003(2), 2193.
104. ע"א 2064/02 תשלובת אלוני נ' עיריית נשר (טרם פורסם, פס"ד מיום 19.8.04)
105. ע"א 9325/02 ארגון נכי צה"ל – בית הלוחם נ' עיריית חיפה (טרם פורסם)
106. ע"ש 56/66 חברת החשמל נ' עיריית ירושלים, פ"מ סג 28
107. ע"ש 43/89 המועצה האזורית עומר נ' מנהל הארנונה, תק-מח 90(4), 58
108. ע"ש 28/90 אנד אגודה שיתופית נ' עיריית דימונה תק-מח 92(3), 820
109. ע"ש 935/91 בנק דיסקונט נ' מנהל הארנונה, ארנונה עירונית פסקי דין כרך א' עמ' 463.
110. ע"ש 261/92 דניה סיבוס נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ארנונה עירונית כרך א' עמ' 573.
111. ע"ש 944/93 פרג' נ' עיריית תל אביב ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 148.
112. ע"ש 1590/94 דן נ' עיריית תל אביב (לא פורסם)
113. ע"ש 318/94 אגד נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב', עמ' 246.
114. ע"ש 127/95 תשתיות נפט ואנרגיה נ' מועצה מקומית קרית טבעון תק-מח 95(3), 790.
115. ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה בע"מ נ' מנהל ארנונה, תק-מח 96(3), 825
116. ע"ש 84/95 חברת החשמל נ' מ.א. גלבוש, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 165.
117. ע"ש 2744/96 פז חברת נפט נ' עיריית גבעתיים, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד' עמ' 141
118. ע"ש 227/96 בנק הפועלים בע"מ נ' מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב יפו (לא פורסם)
119. ע"ש 5141/96 חרס נ' עיריית קרית אתא, תק-מח 98(1), 110
120. ע"ש 2764/96 מנחם כהן נ' מנהל הארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג', עמ' 504
121. ע"ש 3/97 קופת חולים יישובית נ' עיריית תל אביב ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 158.

122. ע"ש 5262/97 קלרה ברגמן נ' מנהל הארנונה בעיריית קרית ים, תק-מח 98(2), 408.
123. ע"ש 146/98 מנהלת הארנונה נ' בנק הפועלים תק-מח 2000(2), 14614.
124. ע"ש 1679/99 עץ ערמונים נ' עיריית דימונה (לא פורסם).
125. ע"ש 5298/99 ד.ג.ש חניונים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה, תק-מח 99(4), 1583.
126. ע"ש 5032/99 חברת שיקרצ'י נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה, תק-מח 2000(3), 575.
127. ע"ש 2581/99 סלקום ישראל נ' מנהל הארנונה מ.א. גדרות תק-מח 2001(3), 2088.
128. ע"ש 5268/99 חברת גני כרמל נ' מ.מ. זכרון יעקב תק-מח 2000(3), 666, עמ' 671.
129. ע"ש 5278/99 סולומון נ' מנהל ארנונה חדרה, תק-מח 2001(1), 1740.
130. ע"ש 109/00 חברת יאיר ש. שיווק בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה, תק-מח 2001(1), 7259.
131. ע"ש 988/00 מנהלת הארנונה נ' מובילי תענ"ך, תק-מח 2000(4), 5074.
132. ע"ש 116/00 רחל ושמואל ניסים נ' עיריית חיפה, תק-מח 2000(2), 736.
133. ע"ש 288/00 עדן יפו נ' עיריית תל אביב תק-מח 2002(1), 6620.
134. ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף (טרם פורסם, פס"ד מיום 22.5.03).
135. עמ"נ 1/01 חברת מוסרות בע"מ נ' מנהל הארנונה מ.א. עזתה תק-מח 2002(2), 25219.
136. עמ"נ 412/01 משה גנץ נ' מנהל הארנונה של מועצה מקומית פרדס-חנה, תק-מח 2001(2), 6803.
137. עמ"נ 410/01 גולדהמר נ' עיריית חיפה, תק-מח 2002(2), 285.
138. עמ"נ 435/01 בנק ערבי ישראלי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית נשר (טרם פורסם).
139. עמ"נ 436/01 בנק הפועלים בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עיריית חדרה (טרם פורסם).
140. עמ"נ 202/02 פוליאורטן בע"מ נ' עיריית חיפה, תק-מח 2002(2), 11064.
141. עמ"נ 107/02 ריבוע כחול נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה תק-מח 2003(2), 7181.
142. עע"ם 3887/02 ביתילי נ' עיריית רעננה (לא פורסם).
143. עע"ם 10996/02 עיריית קרית גת נ' אבישי כ"ץ (טרם פורסם, פס"ד מיום 9.9.03).
144. עת"מ 394/01 ח"כ פינס ו-403 אח' נ' עיריית ירושלים (לא פורסם).
145. עת"מ 515/01 מירי גרוסמן ואח' נ' עיריית חדרה תק-מח 2002(2), 5130.
146. עת"מ 345/01 אחמד בדרנא נ' עיריית טמרה ו-2 אח', תק-מח 2001(2), 7013.
147. עת"מ 1263/01 ורבר נ' עיריית רחובות, תק-מח 2002(2), 5429.
148. עת"מ 1165/01 מדי פישר נ' מ.א. עמק לוד, תק-מח 2002(3), 5091.
149. עת"מ 287/01 שוקנין אגריפס נ' עיריית ירושלים תק-מח 2002(2), 6667.
150. עת"מ 1312/01 ביתילי נ' עיריית רעננה תק-מח 2002(2), 15.
151. עת"מ 1082/02 אביבה קפלן ואח' נ' עיריית רמת גן, תק-מח 2002(3), 6233.
152. עת"מ 1214/02 ביתילי בע"מ נ' עיריית רעננה תק-מח 2002(2), 5621.
153. עת"מ 1068/02 גיל קלר נ' עיריית תל אביב, תק-מח 2002(2), 14010.
154. עת"מ 1451/03 דרך ארץ הייוויז ואח' נ' מ.א. דרום השרון ואח' (לא פורסם, נסגר בפשרה).
155. עת"מ 1716/03 "תדמור" נגד עיריית הרצליה והממונה על המחוז (לא פורסם, נסגר בפשרה).
156. עת"מ (נצרת) 239/03 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' עיריית צפת תק-מח 2004(1), 8017.
157. עת"מ 298/03 חברת החשמל נ' מועצה אזורית לכיש (טרם פורסם, פסק דין מיום 12.8.04).
158. רע"א 483/88 מפעלים פטרוכימיים בע"מ נ' מדינת ישראל פ"ד מד(3) 812.
159. רע"א 2987/91 מאירה ריינר נ' עיריית ירושלים פ"ד מו(3), 661.
160. רע"א 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסינל חברה ישראלית לביטוח, תק-על 91(3), 2563.
161. רע"א 7669/96 עיריית נהריה נ' נתן קזס פ"ד נב(2), 214.
162. רע"א 2701/97 מדינת ישראל ו-3 אח' נ' צ'רטוק דניאל, פ"ד נו(2), 876.
163. רע"א 1816/97 מדינת ישראל נ' עיריית חיפה, פ"ד נד(2), 16.
164. רע"א 2837/98 שלום ארד נ' בזק החברה הישראלית לתקשורת פ"ד נד(1), 600.

165. רע"א 2425/99 עיריית נס-ציונה נ' י.ח. יוזם והשקעות בע"מ פ"ד נד(4), 481
166. רע"א 8879/99 עיריית תל נ' המכללה לביטוח ואח', תק-על 2003(1), 599
167. רע"א 9230/00 צפורה בלום נ' עיריית רעננה תקדין-על 2001(1) 1456
168. רע"א 3126/00 מדינת ישראל נ' א.ש.ת ואח', פס"ד מיום 2.4.03
169. רע"א 3784/00 שקם בע"מ נ' מועצת עיריית חיפה ואח' תק-על 2003(1), 535
170. ת"א 13147/86 זליקסון נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 656
171. ת"א 19355/92 מרססי דגניה נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 807.
172. ת"א 77083/92 עיריית רמת גן נ' מנחמי, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א', עמ' 830.
173. ת"א 501/92 פלב"ם מפעלי מתכת נ' מדינת ישראל-אגף המכס והמע"מ, תק-מח 2002(2) 9203
174. ת"א 20108/92 מאפיה קואופרטיבית נ' עיריית עכו ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך א' עמ' 812
175. ת"א 11514/94 עיריית חיפה נ' כהן שלמה, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ב' עמ' 504
176. ת"א 558/94 חברת ד. רוטשטיין נ' עיריית ראש"צ תק-מח 97(2) 3225.
177. ת"א 873/94 עיריית חיפה נ' מדינת ישראל תק-מח 97(1), 1170.
178. ת"א 614/94 מקורות חברת המים נ' המועצה המקומית עילבון (מיסים ועוד).
179. ת"א 25885/95 עיריית תל אביב נ' יעקב קידר, ארנונה עירונית, פסקי דין כרך ד', עמ' 578
180. ת"א 3334/95 עיריית ראש העין נ' ב.ס.ט, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 575.
181. ת"א 62132/96 עיריית חיפה נ' פאדול גטאס ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ג' עמ' 684
182. ת"א 16284/96 יוסף עזריאל ואח' נ' עיריית ירושלים (לא פורסם)
183. ת"א 2105/96 מ. מקומית נתיבות נ' מ.ל. השקעות, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 119
184. ת"א 600/96 ינובר נ' מדינת ישראל (לא פורסם)
185. ת"א 1316/97 קופת חולים כללית נ' מ.א. מטה יהודה (לא פורסם).
186. ת"א 3027/98 קופת חולים כללית נ' עיריית אילת (טרם פורסם)
187. ת"א 22285/98 ג.ר.א.ס בע"מ נ' עיריית חיפה, תק-של 2001(3), 180
188. ת"א 1560/98 שקם בע"מ נ. עיריית ירושלים (לא פורסם).
189. ת"א 600/99 מקורות חב' מים נ' מועצה מקומית עילבון תק-מח 2001(3), 6828
190. ת"א 1114/99 שוקרון ו-308 אח' נ' עיריית ירושלים, פ"מ תש"ס (1) 500
191. ת"א 2598/99 מייקל שקד נ' עיריית תל אביב (לא פורסם)
192. ת"א 16924/00 עיריית יבנה נ' בזק, תק-של 2003(1), 5,
193. ת"א 2206/00 בנק טפחות בע"מ נ' עיריית ירושלים תק-מח 2002(3), 4645
194. ת"א 2359/00 שירותי בריאות כללית נ' עיריית ירושלים (טרם פורסם)
195. ת"א 87233/00 שירותי בריאות כללית נ' עיריית קרית אונו, תק-של 2001(3), 352
196. ת"א 6063/00 סופריוור כבלים בע"מ נ' עיריית חיפה תק-של 2002(3), 784
197. ת"א 1451/01 עמי חזן נ' עיריית נתניה (טרם פורסם)
198. ת"א 1782/01 צילה ומאוריס נ' עיריית תל אביב תק-מח 2002(2), 1480
199. ת"א 233/01 ארגון נכי צה"ל נ' עיריית חיפה, (טרם פורסם)
200. ת"א 1293/02 אפי שפרבר נ' מ.מ. גבעת שמואל (לא פורסם).
201. ת"א 6045/02 (בש"א 4791/01) מוסך ארתור נ' עיריית ירושלים (לא פורסם).
202. ת"א 1408/02 עיריית תל אביב נ' רון אמיד (טרם פורסם)
203. ת"ה 11194/97 שירותי בריאות כללית נ' מנהל הארנונה המועצה המקומית שבי ציון, ארנונה עירונית, פסקי דין, כרך ד', עמ' 666
204. ת"פ 3471/87 מ"י נ' קפלן, פ"מ תשמ"ח(2) 26.
205. ת"פ 1872/99 מדינת ישראל נ' דרעי (טרם פורסם, פס"ד מיום 24.9.03).

דוחות ועדות

1. דו"ח הועדה לקביעת קריטריונים להקצאת "מענק האיזון" לרשויות המקומיות, אוגוסט 1993 (ועדת סוארי)
2. דוח הועדה הציבורית ליישום דו"ח מבקר המדינה על מתן תמיכות למוסדות על ידי רשויות מקומיות, מרץ 1992 (ועדת נאמן)
3. דו"ח הועדה הממלכתית לענייני השלטון המקומי, יוני 1981 (ועדת זנבר).
4. דוח הועדה לבדיקת שיטת המסים ברשויות המקומיות, 1964 (ועדת ויתקון).
5. דוח הועדה לשיפור המימון של הרשויות המקומיות, 1975 (ועדת קוברסקי).
6. ראה דוח הועדה דוח הועדה להגדרת רמת השירותים והתקציבים לנושאי חינוך ורווחה ברשויות המקומיות (ועדת הרמלך).
7. ועדה לבחינת הקריטריונים להקצאת מענק האיזון, ספטמבר 2001 (ועדת גדיש).

דוחות ביקורת

1. דוח מבקר המדינה 42א. לשנת 1991 ולחשבונות שנת הכספים 1990
2. דו"ח מבקר המדינה, דו"ח ביקורת על מתן תמיכות למוסדות על ידי רשויות מקומיות, תשנ"א-1991
3. דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 50ב' לשנת הכספים 1999 ולחשבונות שנת הכספים 1998.
4. דוח מבקר המדינה, דוח שנתי 51ב' לשנת 2000 ולחשבונות שנת הכספים 1999.
5. דוחות על הביקורת בשלטון המקומי, באיגודים ובמוסדות להשכלה גבוהה, דוח מס' 1, 2002
6. דוח ביקורת רואי החשבון ברשויות המקומיות לשנת הכספים 2000, משרד הפנים, ספטמבר 2001
7. דוח ביקורת רואי החשבון ברשויות המקומיות לשנת הכספים 2002, משרד הפנים, נובמבר 2003

שונות

1. כתבה עיתון הארץ 13.1.03.
2. כתבה עיתון הארץ 13.10.00.
3. כתבה עיתון הארץ 27.8.00
4. "עסקים עוברים צפונה", גלובס, נדל"ן עסקי נובמבר 2002
5. כתבה בגלובס 5-6 בדצמבר 2002
6. "עיריות גובות מיליוני שקלים עודפים בשנה בשל מדידת שטחים לא נכונה", גלובס, 4.8.03
7. כתבה באתר האינטרנט של העיתון גלובס מיום 25.9.03 תחת הכותרת "כתבת השבוע".
8. "חזירו את הנציב העליון", גלובס, 28.10.02.
9. "דרושה מהפכה בארנונה", גלובס, 27.1.02
10. "שינויים בהרגלי הארנונה", עיתון מעריב מיום 11.11.03
11. אתר האינטרנט של משרד הפנים [www.moin.gov.il](http://www.moin.gov.il)
12. אתר האינטרנט של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
13. חוזר מנכ"ל מיוחד משנת 1995 באתר האינטרנט של משרד הפנים
14. אתרי האינטרנט [www.jrf.org.uk](http://www.jrf.org.uk), [www.voagov.org.uk](http://www.voagov.org.uk), [www.counciltaxreform.org](http://www.counciltaxreform.org)

מחקרים מאמרים וספרות



1. "השלטון המקומי בישראל – מעמדו ותפקידיו" פרסומים בבעיות פיתוח אזורי 24 המרכז לחקר התיישבות כפרית ועירונית, רחובות 1978
2. אסא אליאב, "יחסי הגומלין המשפטיים בין השלטון המרכזי והמקומי – חוק ופסיקה", עבודת גמר למוסמך, אוניברסיטת תל אביב, אפריל 1987.
3. ד"ר לביאה אפלבוים "קביעת אמות מידה להקצאת המענק הכללי לרשויות המקומיות בצרפת ובבריטניה", סקר ספרות עבור המחלקה למחקר מוניציפאלי במשרד הפנים.
4. דניאל אלעזר וחיים קלכהיים, "השלטון המקומי בישראל", מהדורה שנייה מעודכנת, המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה.
5. נחום בן אליא, "הפיסקליזציה של התכנון והפיתוח המקומי", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים.
6. נחום בן אליא, המימון הממשלתי והמשבר הכספי ברשויות המקומיות בישראל, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים 1999.
7. ישעיהו ברזל, "יחסי שלטון מקומי מרכזי – אספקטים פיננסיים" משרד הפנים, ירושלים, מאי 1974
8. פרידמן דניאל, דיני עשיית עושר, מהדורה שנייה, תשנ"ח.
9. אריה הכט ומרינה קונין, "אוכלוסיה ומשאבים בערים הגדולות", המרכז לחקר המדיניות החברתית בישראל, ירושלים, 2001
10. אריה הכט שידוד מערכות המימון ברשויות המקומיות בישראל, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים 1997
11. מרטנס הופמן יועצים, "שטח הדירה כבסיס לארנונה למגורים" 1983 מחקר עבור משרד הפנים.
12. חיים קלכהיים, "שלטון מקומי במרקם המדינה הדמוקרטית, עוצמה מקומית מול מערכות הממשל הארצי בישראל", ירושלים המרכז הירושלמי לענייני ציבור ומדינה, תשנ"ז
13. הנריק רוסטוביץ, ארנונה עירונית, ספר ראשון, מהדורה חמישית
14. ערן רזין ואנה חזן, "הליכים לשינוי תחומי שיפוט מוניציפאליים: דמוקרטיה מקומית לעומת "שליטה מלמעלה", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים, מרץ 2000.
15. ערן רזין ואנה חזן, "פיתוח מרכזי תעשייה ותעסוקה: ממד השלטון המקומי", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים דצמבר 1994
16. ערן רזין, "פערים בחוסן התקציבי של רשויות מקומיות בישראל בשנת 2000 יציבות ותמורות בתקופה של תהפוכות פוליטיות", מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים יוני 2000.
17. ערן רזין, פערים תקציביים בין רשויות מקומיות קטנות לגדולות בישראל, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, ירושלים מאי 1999.
18. ע. רזין, רפורמה בארגון השלטון המקומי בישראל: בין ריכוז לביזור, בין מסורתיות למודרניות, מכון פלורסהיימר למחקרי מדיניות, מאי 2003
19. עפר שפיר, "אגרות והיטלי פיתוח ברשויות המקומיות", הוצאת נבו.

### Literature, Articles

1. Austin Troy, Lecture on Household Sorting, Local Government and Public Goods based on Chapter 13 and 19 in *Urban Economics* by Arthur O'Sullivan, 5th edition and Chapter 14 of *The Economics of Zoning Laws* by William Fischel .
2. Aye, J.R.A "Local government reform and bureaucratic accountability in Ghana", a regional Development Dialogue 18, 86-104.
3. Berton Albert "Competitive Governments", Cambridge university press, 1998

4. Charles B.B and Rainald B. "**Local Public Finance**", Berlin 2004
5. Charles E. McLure & Jorge Martinez-Vazquez, "**The Assignment of Revenues and expenditures in intergovernmental fiscal relations**".
6. Dan Bogart, "**Institutional Innovation and the Provision of Local Public Goods: the rise of turnpike trusts and the development of road infrastructure in England 1690-1840**", November 2002
7. G. S. Sirmans, Barry A. Didkin & H. S. Friday, "**Vertical Inequity in the Taxation of Real Property**", National Tax Journal, Vol 1(1995).
8. Inman R.P & Rubinfeld D.L "**Federalism**" 1999
9. James R. Hines & Richard H. Thaler, "**The Flypaper Effect**", Journal of Economic Perspectives, Vol 9(4), p.217-226
10. John P. Crecine, "**Governmental problem solving, A Computer simulation of municipal budgeting**", American politics research series, Chicago, 1969.
11. Jorge Martinez-Vazquez, "**The Impact of Budgets on the Poor: Tax and Benefit Incidence**", Georgia State University, August 2001.
12. K.C. Messere, "**Tax Policy in OECD Countries**", IBFD Publications BV Amsterdam
13. Liam Flynn, "No Taxation Without Restitution" (1995) British Tax Review 15
14. Lindahl E., "**Some controversial questions in the theory of taxation**" in "Classics in the theory of public finance", St. Martin's Press, Edited By Musgrave & Peacock
15. Musgrave & Buchanan, "**Public Finance and Public Choice**", MIT Press.
16. Nathaniel Lichfield & Owen Connellan, "**Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects**" 1997.
17. Oates, W.E. "**The theory of public finance in federal system**", Canadian Journal of Economics, p.37-54 (1968)
18. Pearl M. Kamer, "**Crisis in urban public finance**", Praeger publishers, New York, 1983.
19. Peter Smith, "Lessons from the british poll tax disaster", National Tax Journal, Vol 44, no.4 (December 1991).
20. Palmer, **The Law of Restitution**, Vol. 3 pp 250
21. Quigley & Smolensky "**Modern Public Finance**", Harvard University Press, 1994
22. "**Public Finance in a Democratic Society**", Collected Papers of Richard A. Musgrave, Wheatsheaf Books.
23. Richard A. Musgrave "**The theory of public finance**", London, 1959
24. Richard A. Musgrave & Peggy B Musgrave, "**Public Finance in Theory and Practice**", McGraw-HILL
25. Richard J. Aronson & John L. Hilley, "**Financing state and local government**", Fourth edition, The Brookings institution, Washington D.C, 1986, p.155.

26. Richard M. Bird, "**Setting the stage: Municipal Finance and intergovernmental Finance**", World Bank Institute Urban and City Management Program, Washington, D.C, 1999.
27. Robert D. Ebel & Serder Yilmaz, "**Intergovernmental relations: Issues in public policy**", World Bank Institute, 1999
28. Robert D. Lee & Ronald W. Johnson, "**Public Budgeting Systems**", Sixth Edition, ASPEN Publication, 1998.
29. Simon James, "**Economics of Taxation within a Federal Context**" Denon UK 2002
30. Thomas J. Nechyba, "**Local property and state income taxes: the role of interjurisdictional competition and collusion**" National Bureau of Economic Research, 1996.
31. Tiebout, C.M. "**A pure theory of local expenditures**", Journal of Political Economy LXIV, 416-424 (1956).
32. Tracy Snoddon & Jean-Francois Wen, "**A Primer on Intergovernmental Grants**", Department of Economics Wilfrid Laurier University, Ontario, 1998.

#### Court rulings

1. Woolwich Equitable Building Society v. Inland Revenue Commissioners, [1992] 3 All ER 820.
2. Air Canada v. British Columbia, 59 D.L.R 4th, 161

#### Committee reports

1. The Law Commission Consultation Paper No. 227 "Restitution: Mistakes of Law and Ultra Vires Public Authority Receipts and Payments.