

11 ארנונה עירונית*

הנריק רוסטוביץ**

1. ראשית דבר

בראשית היתה הארנונה העירונית פרי חקוק המנדט הבריטי. פקודת העיריות הותקנה בשנת 1934, ומכוחה הטילו העיריות ארנונה על תושביהן. **פקודת העיריות, 1934**, הוחלפה בשנת 1964 ב**פקודת העיריות (נוסח חדש)**, שתכונה במאמר זה "פקודת העיריות". המועצות המקומיות הטילו את הארנונה בתחומן מכח **פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש)**, **צו המועצות המקומיות (א)**, **התשי"א-1950**, **צו המועצות המקומיות (ב)**, **התשי"ג-1953** ו**צו המועצות המקומיות (מועצות אזריות)**, **התשי"ח-1958**.

במסגרת המאבק באינפלציה הדוהרת נחקק בשנת 1985 **חוק לייצוב המשק, התשמ"ה-1985**, אשר הגביל את כוחן של מועצות הרשויות המקומיות, ואסר עליהן להעלות את שיעור הארנונה. מאז נחקק בכל שנה חוק, המשמר את אותו עיקרון. בשנת 1993 נחקק **חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב)**, **התשנ"ג-1992**, שיכונה במאמר זה "חוק ההסדרים", ומכוחו הותקנו תקנות למיניהן. כל אלה חוללו רפורמה בדיני הארנונה. עיקרי הרפורמה הם -

* מאמר זה מבוסס על הספר **מס שבח מקרקעין** הוצאת אוריאן מהדורה רביעית. כל הזכויות שמורות למחבר.

** עורך-דין **הנריק רוסטוביץ** הוא פרקליט, בוגר הפקולטה למשפטים באוניברסיטת תל-אביב, מחבר הספרים: **מס שבח מקרקעין**, **מקלט מס שבח**, **ארנונה עירונית והיטל השבחה**, **מרצה באוניברסיטת תל-אביב בתכנית לניהול ושמאות מקרקעין**, וחבר לשעבר בוועדת הערר של מס שבח מקרקעין.

קביעת מונחים אחידים לכל צווי הארנונה, קביעת שיעורים מירביים ומזעריים של של שיעורי הארנונה לשימושים למיניהם וקביעת כללים אחידים להנחות בארנונה. כיום מוטלת הארנונה העירונית בכל הרשויות המקומיות מכוח חוק ההסדרים.

בראשיתה של כל שנת כספים, אשר משנת 1991 אוחדה עם ראשיתה של השנה הקלנדרית, מוטלת הארנונה על ידי כמאתיים רשויות מקומיות על פי צווים, המוצאים על ידי המועצות - הלא הן הגוף הנבחר של הרשויות. הארנונה העירונית הפכה למקור התקצוב העיקרי של מרבית הרשויות המקומיות, כחלק ממדיניות הממשלה לצמצם את התמיכה הממשלתית ברשויות המקומיות. כתוצאה מכך אנו עדים בשנים האחרונות למאמצי ההגדלה של הרשויות המקומיות להגדיל את נטל המיסים וליעל את גבייתם.

א. הגדרת המונח מס¹

הארנונה הכללית היא מס. התוצאה היא כי תושבי הרשות המקומית חייבים בתשלומם, גם כאשר אין דעתם נוחה מהשרותים, הניתנים להם על ידי אותה רשות. בית המשפט העליון פסק, כי ארנונה היא מס במהותה, ולכן היא מוטלת ללא כל זיקה לשירות הניתן, מבלי שהעירייה נותנת כנגדה כל תמורה ישירה.² אין כל זיקה בין החובה לשלם ארנונה, לבין שירות כלשהו הניתן למשל המס האינדיווידואלי. מטרתה של הארנונה היא לאפשר לרשות המקומית לספק לתושבים מכלול של שירותים, אותם היא חייבת לספק להם על פי דין. לכן אין מקום לטענה, כי אם המחזיק אינו נהנה משירותי הרשות המקומית, אזי אין לחייבו בתשלומי ארנונה.³

ההבחנה העניינית בין מס (tax לבין ארנונה (rate היא בכך, שהראשון מוטל על ידי רשויות השלטון המרכזי ואילו השנייה על ידי רשויות השלטון המקומי, אף כי

¹ להגדרת המונח "מס" ראה מאמרי מס שבח מקרקעין.

² בג"צ 1985,1437/90 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793.

³ ע"ש 261/92 דניה סיבוס בע"מ נ' מנהל הארנונה בעת"א, ראה ארנונה עירונית, מהדורה רביעית, הוצאת אוריאן, חלק שני.

קיים לפרקים, גם בארץ וגם באנגליה, בלבול מושגים בעניין זה.⁴ לסיכום, המונח "ארנונה" בא להגדיר סוג של תשלומי חובה, המוטלים על ידי רשות ציבורית. המיוחד בסוג מס זה אינו אלא, שהוא מוטל על ידי רשות מקומית.

אגרת מים

בסעיף 323א לפקודת העיריות נקבע, כי הוראות הפקודה בקשר לגביית ארנונה יחולו על חובות בעד אספקת מים. חובות אלה אינם מס אלא אגרה. אגרה היא תשלום חובה, המוטל בכפייה, ומשולם תמורת מצרך או שירות. הוא הדין באגרת מים. באגרה קיים קשר בין התשלום לבין המצרך או השירות, שהרשות מספקת. עם זאת, אין זו תמורה כמשמעה בדיני החוזים. בכך נבדלת האגרה ממחיר. מחיר נקבע על בסיס של משא ומתן בין מוכר מרצון לקונה מרצון, בעוד אגרה מוטלת בכפייה על ידי הרשות. יש שהיא יקרה מערכו של המצרך או של השירות, ויש שהיא זולה ממנו.⁵ נמצא, שאגרת המים אוצרת את תכונות המס ואת תכונות המחיר, והיא מעין "יצור כלאיים".

ב. המבנה המשפטי של דיני המס

לכל חוקי המס מבנה משפטי דומה, על שום שלכולם מטרה זהה - הטלת תשלום חובה על הנישום, וגביית כספים לאוצר המדינה או לקופת הרשות המקומית. כמו בכל חוקי המס, ניתן למנות בדיני הארנונה העירונית עשרה יסודות: **א.** נושא המס - הנישום; **ב.** נושא המס - הנכס; **ג.** אירוע המס - היוצר את החבות הרעיונית במס; **ד.** סכום המס; **ה.** פטורים והנחות; **ו.** מועד תשלום המס; **ז.** חובת ההצהרה; **ח.** שומת המס; **ט.** השגה, ערר וערעור; **י.** דרכי הגבייה. מאמר זה יעסוק ביסודות דיני הארנונה העירונית.

⁴ המרי' 5427/59 עיריית רמת גן נ' טלמון, פ"מ כב 224. ראה גם ע"א 429/76 משרד המסחר והתעשייה נ' לב, פ"ד לא(2) 482.

⁵ בג"צ 106/60 מילר נ' עיריית תל אביב, פ"ד טו 408.

2. נושא המס - הנישום

נושא המס הוא הנישום. עליו מוטל המס, והוא חייב בתשלומו. על חוקי המס להגדיר מי הוא הנישום החייב במס, ועל הפקיד, המוציא את השומה מוטלת החובה לוודא, כי הודעת השומה נוקבת בשמו המדויק של הנישום ובמספר הזיהוי שלו. הנישום חייב להיות אישיות משפטית - אדם או תאגיד. שומה המוצאת על שם שגוי עלולה להיות חסרת תוקף משפטי. לא ניתן להטיל מס על מי שאינו אישיות משפטית כגון שם עסק - "יוחנן הסנדלר", שם מותג - "קוקה קולה" וכיוצא באלה. רשות המטילה מס על נישום, שאינו הנישום הנכון, עלולה לצאת נפסדת לאחר שתתברר טעותה. הנישום במס הכנסה הוא מי שבידו נוצרה, הופקה, או נתקבלה הכנסה, כמפורט בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. הנישום במס שבח מקרקעין הוא המוכר זכות במקרקעין. מס ערך מוסף חל על העוסק, המוכר טובין או מקרקעין. הנישום בהיטל ההשבחה ובמס רכוש הוא בעלים של מקרקעין.

הארנונה העירונית מוטלת על המחזיק בנכסי מקרקעין. הארנונה משולמת תמורת מכלול השירותים הציבוריים, שהרשות חייבת על פי דין לספק לתושביה. המחזיק בנכס בתחומי הרשות המקומית הוא הנהנה מהשירותים הציבוריים, ולפיכך הוא החייב בארנונה. בסעיף 1 לפקודת העיריות מופיעה הגדרת "מחזיק" -

1. "מחזיק" - אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון;

חוק ההסדרים אימץ את הגדרת "מחזיק" שבפקודת העיריות. "המחזיק" הוא נושא החיוב בארנונה. ההגדרה בסעיף 1 לפקודת העיריות מבהירה, כי הכוונה היא למי שמבחינה עובדתית הוא המחזיק בנכס, ולא למי שהוא בעל הזכות המשפטית לחזקה. המחזיק בפקודה הינו המחזיק הפונקציונלי ולא בעל זכות החזקה המשפטית. לאמור, דייר שתקופת שכירותו פגה, או אפילו פולש, יחשבו כמחזיקים לצורך הפקודה.⁶

⁶ ת"ה 13/55 סנדר נ' ועד השומה על יד עיריית חיפה, פ"מ יט תמצית 157.

ניהול נדל"ן

הצורך בזיהוי ה"מחזיק" מתעורר, כאשר דייר מפנה נכס מושכר, ובעליו אינו משתמש בו לצרכיו, ואינו משכירו לאחר. השאלה, מיהו בעל הזיקה הקרובה ביותר במקרה מעין זה, צריכה להתחשב בזכותו המשפטית של בעל הנכס לתפוס את החזקה בנכס שהתפנה, אם המחזיק שפינה את הנכס לא העביר את החזקה.

כאשר נקט המחוקק במונח "למעשה" בהגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות, מונח החובק את שלושת המונחים: "בעל", "שוכר" ומחזיק "בכל אופן אחר", לא נתכוון להחזקה פיסית בפועל דווקא, אלא בא להבחין בין סוגי המחזיקים השונים בינם לבין עצמם ולדרגם. בנקטו בביטוי מחזיק לא התכוון המחוקק דווקא למי שמוקנות לו הזכויות המשפטיות המקיפות ביותר לגבי הנכס, אלא למי שהוא, יחסית, בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. זיקתו של הבעלים לנכס, לצורך עניין זה, יכולה להידחק למקום שני, אם יש שוכר או בר-רשות או מחזיק באופן אחר, אולם היא שרירה וקיימת וראשונית, כאשר אין גורם חוצץ, כאמור, והבעלים נשאר בגפו מול הרשות.⁷

הלכה היא כי כאשר יש "מחזיקים" מקטיגוריות שונות כגון "בעל" או "שוכר", תחול חובת התשלום על זה מביניהם, שיחסית לאחרים, הינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס.⁸ שאלה זו מתעוררת לעתים מזומנות כאשר דייר, שחוק הגנת הדייר חל על זכות השכירות שבידו, נטש את המושכר. כל עוד לא קבע בית המשפט, שאכן יש במעשהו של הדייר המוגן נטישה, אין בעל הבית רשאי לתפוס חזקה במושכר. מכאן, שבמקרה זה ממשיך הדייר להיות המחזיק לצורך הארנונה. אולם אם הגיעו הצדדים לידי הסכם, שהחזקה מוקנית לבעלים, או אם ניתן פסק דין הקובע זאת, או אפילו עשה הבעלים דין לעצמו ותפס את החזקה במושכר, יהיה הבעלים ל"מחזיק" לצורך הטלת חיוב הארנונה.

"מחזיק" חייב להיות אדם המחזיק בנכס בפועל, והמילה "למעשה" בהגדרה נועדה לקבוע, מי מבין מספר מחזיקים אפשריים - בעלים או שוכר או מחזיק - יהיה

⁷ ר"ע 422/85 חברת בתי גן להשכרה בע"מ נ' עת"א, פ"ד לט(3) 341.

⁸ רע"א 2987/91 ריינר נ' עיריית ירושלים, ארנונה עירונית, הוצאת אוריאן מהדורה רביעית חלק שני.

חייב בארנונה.⁹ על-מנת להיות "מחזיק" כמשמעו בפקודת העיריות אין צורך להשתמש בנכס. שימוש בקרקע חייב להתבטא בפעולה חיצונית, המעידה על ניצול כלשהו לצורך מסוים, ויסוד כזה אינו דרוש לצורך "החזקה". הבעלים אינו חייב לנקוט אקט מסוים על מנת להבליט את חזקתו בקרקע, מה שאין כן, כאשר המדובר בשימוש באותה הקרקע.¹⁰

א. מחזיקים במשותף

הפסקה הקודמת דנה במעמדם של מספר מחזיקים, הבאים זה מכוחו של זה, לאמור, בהיבט אנכי. לעיתים, קיימים מספר מחזיקים בעלי מעמד שווה, לאמור, בהיבט אופקי.

חזקה משותפת - כאשר נמצא הנכס בחזקתם של מספר מחזיקים במשותף, חזקתו של כל מחזיק מתפשטת על כל הנכס, ואין לו חזקה ייחודית על חלק מהשטח. העירייה רשאית להטיל את כל הארנונה על כל אחד מהמחזיקים או על כולם, וכל מי ששמו מופיע בספר השדה, חייב במלוא הארנונה בשל כל הנכס. במקום שמחזיקים במשותף מבקשים למנוע מצב זה, יכולים הם לבקש מהעירייה לפצל את יחידות השומה כך, שכל שותף יהיה מחזיק יחידי ביחידת שומה נפרדת. אם המחזיקים שותפים ב"שותפות" כמשמעה בפקודת השותפויות, בין אם השותפות רשומה ובין אם לאו, כאשר השותפות היא הפועלת בנכס, ניתן לתבוע מכל השותפים לשלם את מלוא החיוב, שהוטל על השותפות, כערבים לחובות השותפות.

בעלות משותפת - סעיף 316 לפקודת העיריות דן בנכס, שהבעלות בו משותפת למספר בעלים. סעיף זה עוסק בנכס הנמצא בבעלות משותפת. הסעיף מציין במפורש, כי מדובר בארנונה, המוטלת על בעלים. בתיקון תשכ"ח בוטלה ארנונת

⁹ ע"א 739/89 מיכקשולי נ' עירית תל אביב, פ"ד מה(3) 769.

¹⁰ בג"צ 129,227/84 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח(4) 413, ראה גם ב"ש 37/86 רשות שמורות הטבע נ' המועצה האיזורית תמר, פ"מ תש"ן(ב) 221. בע"א 624/84 הופר נ' עירית תל אביב, ארנונה עירונית הוצאת אוריאן מהדורה רביעית חלק שני. ת"א 10961/93 עירית תל אביב נ' עיזבון טנצ'ר, שם. ת"א 902/92 חיימוביץ נ' עירית חיפה, שם.

הרכוש, ואילו הארנונה הכללית מוטלת על מחזיקים ולא על בעלים. בע"א 134/64 **רשות הפיתוח נ' ראש עיריית ראשון-לציון**¹¹ נקבע בדעת רוב, כי הסעיף אינו חל אלא על ארנונת רכוש, המשולמת על-ידי בעלים משותפים בתור שכאלה, ולא כמחזיקים משותפים של הנכס. אין לקרוא לתוך ההוראה מה שלא נאמר בה במפורש, ואין להקיש ממנה על הארנונה הכללית, המשולמת על-ידי מחזיקים. הדעת נותנת, כי המחוקק, שביטל את ארנונת הרכוש, שכח לבטל סעיף זה. ניתן לפרש סעיף זה כך, שהכוונה היא לבנין הנמצא בבעלות משותפת ובחזקה משותפת של הבעלים, ומכוח חזקתם המשותפת הם חייבים בארנונה כללית. במקרה זה רשאית העירייה לחייב בארנונה כל אחד מהבעלים המשותפים או את כולם, ואזי ניתן לגבות את כל הארנונה מכל מי שחויב.

למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון - המחוקק הניח, כי אדם הגר בבית מלון או בפנסיון מחזיק בחדרו למשך תקופה קצרה, לפיכך מיעטה הגדרת "מחזיק" אורח במלון. התוצאה היא כי גם מי שמתגורר במלון דרך קבע, אינו מחויב בארנונה, ובעלי המלון הוא המחזיק לצורך החיוב בארנונה.¹²

ב. דייר משנה

בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -
269. "מחזיק" - למעט דייר משנה;

"דייר משנה" - אדם הגר בחדר, או בחלק מחדר, של בנין שאחר מחזיק בו, והמשלם למחזיק דמי שכירות בעדו.

"דייר משנה" מוצא מהגדרת "מחזיק", והוא פטור מחובת תשלום ארנונה ישירות לעירייה. עם זאת הוא חייב בתשלום ארנונה למחזיק. דייר משנה מוגדר כאדם, הגר בחדר או בחלק מחדר של בניין, שאחר מחזיק בו, והמשלם למחזיק דמי

¹¹ פ"ד יח(3) 629.

¹² ראה: המ" 135997/93 **גורדון נ' עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית, הוצאת אוריין מהדורה רביעית חלק שני. ע"א 299/64 **ועדת השומה שליד עיריית חיפה נ' טכניקום בע"מ**, פ"ד יח(4) 477.

שכירות בעדו. יש להכיל את ההגדרה גם על מי שמחזיק ביותר מחדר אחד, ובלבד שאינו מחזיק בכל הנכס, שניתן לראותו כיחידה נפרדת. המונח "דייר משנה" מלמד על קיומו של "דייר ראשי". בעלים אינו דייר של עצמו, לפיכך דייר המשלם דמי שכירות למחזיק, שהוא גם בעל בית, אינו דייר משנה.

אין לפרש שכירות משנה בנכס כ"דיירות משנה" לפי פקודת העיריות. שכירות משנה של יחידה נפרדת מביאה לחיוב ישיר של שוכר המשנה כמחזיק. חוזה בין השוכר הראשי לשוכר המשנה, המטיל על שוכר המשנה לשלם לשוכר הראשי סכומים בגין הארנונה, החלה על הנכס, כוחו יפה במערכת היחסים שביניהם בלבד, ואין כוחו למנוע את חיובו של שוכר המשנה, המחזיק למעשה בנכס, בארנונה. המבחן של תשלום דמי שכירות אינו ממצה, שכן בר-רשות, שאינו משלם דמי שכירות, עשוי להיות הן מחזיק מכוחו של הבעלים והן דייר משנה. הגדרת דייר משנה חובקת את הזכות המשפטית של הדייר, שאינה מכוח הבעלים, אלא מכוחו של הדייר הראשי, ואת החזקה הפיזית של חלק מנכס, שהוא יחידה נפרדת.

הביטוי "יחידה נפרדת" יכול להתפרש על פי צורת הרישום המשפטית כדירה בבית משותף, וראוי, שהפירוש הנכון יהיה הפונקציונלי והעובדתי. כך ניתן לחלק דירה, שיש לה שתי כניסות מרשות הרבים או מרכוש משותף, לשני נכסים נפרדים לצורך הארנונה, ולראות במחזיק של כל יחידה כזאת מחזיק, החייב בארנונה, ולא דייר משנה. "יחידה נפרדת" היא יחידת שומה, ומחזיקים אחדים רשאים לבקש, כי הרשות המקומית תרשום בפנקסיה חלק מבניין כמספר יחידות שומה, ושטח כל אחת מהן יהיה השטח, המוחזק על ידי כל אחד מיחידת המחזיקים.¹³

ג. החזקה קונסטרוקטיבית

בסעיף 325 לפקודת העיריות נאמר -

325. חדל 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 כך בכתב

¹³ ראה: ע"א 299/64 ועדת השומה שליד עיריית חיפה נ' טכניקום, פ"ד יח(4) 477.

לעיריה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי-ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו בשיעורי הארנונה המגיעים מלפני מסירת ההודעה.

סעיף 325 לפקודת העיריות מחייב בארנונה מי שחדל מלהחזיק בנכס, כל עוד לא נמסרה מטעמו הודעה בכתב על הפסקת החזקה בנכס. חייב זה הוא בבחינת חייב נוסף בארנונה, שיכונה: "המחזיק הקונסטרוקטיבי". קיומו של חייב בארנונה שאינו "מחזיק", מעורר קשיים ביישום הוראות החוק העוסקות בקביעת סכום הארנונה בהן יהיה חייב.

פקודת העיריות ביקשה להקל על העירייה באיתור החייב הנכון והאמיתי במס, ולכן מטיל סעיף 325 לפקודה חיוב בארנונה על מי שחדל מלהחזיק בנכס, כל עוד לא נמסרה מטעמו הודעה בכתב על הפסקת החזקה בנכס, והריהו בבחינת "מחזיק קונסטרוקטיבי". הוראת סעיף 325 מאפשרת לרשות המקומית לשמור על רציפות מס, גם כאשר נערכים חילופים תכופים של מחזיקים, המקשים לעקוב אחרי המחזיק שיש לחייבו בארנונה בכל עת. חובת ההודעה על הפסקת החזקה מוטלת בכדי למנוע מקרים, בהם מחזיק חדש בנכס לא יחויב בארנונה. ההנחה היא שהמחזיק הקודם ימהר להשתחרר מחבותו וימסור על-כך הודעה בכתב לעירייה, אולם רבים אינם מודעים לחובה זו, ומופתעים כאשר נשלחות אליהם דרישות תשלום, הגם שחדלו להחזיק בנכס. בסעיף זה מוזכר בעליהם של קרקע או של בניין, שהוא חב עליהם ארנונה לפי הוראות הפקודה, והרי בתיקון תשכ"ח בוטלה ארנונת הרכוש החלה על בעלים. אין צורך באזכור ה"בעלים" בסעיף זה, שכן בעלים, החייב בארנונה כללית מכוח חזקתו, מוזכר ממילא בסעיף במילים "מחזיקים של קרקע או בניין".

חיובו בארנונה של המחזיק הקונסטרוקטיבי

אמרתי, כי מי שחדל להחזיק בנכס, אך לא מסר על כך הודעה בכתב לרשות המקומית, הוא בבחינת חייב נוסף בארנונה. עולות שאלות, הכרוכות בחיוב בארנונה בתקופה שבין חדילת החזקה לבין מסירת הודעה בכתב. החייב הנוסף יכולה להלן: "המחזיק הקונסטרוקטיבי". כיצד יקבעו תעריפי הארנונה שיחולו עליו, ואילו פטורים והנחות יחולו עליו? המחוקק לא סיפק מענה לשאלות אלה. דיון דומה

מתעורר לגבי סעיף 326 לפקודת העיריות, הדן בחיובו של מי שמשכיר נכס לתקופה בת פחות משנה.

ד. שכירות לתקופה קצרה

בסעיף 326 לפקודת העיריות נקבע -

326. נעשה אדם בעלו או מחזיקו של נכס שמשלמת 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 לעיריה הודעה על העיסקה 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 לשלמו ולא שילמו. בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה.

הפסקה "ואם היתה כאן השכרה לתקופה של שנה או יותר..." והפסקה "בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה" התווספו לסעיף 326 לפקודת העיריות בשנת הכספים 1993. תיקון זה בא למנוע מהרשויות המקומיות את חסרון הכיס בשל שוכרים ארעיים, כגון עובדים זרים, תיירים וכדומה, אשר נמנעו מתשלום הארנונה, החליפו מקום מגורים או חזרו לארצם. התיקון לסעיף 326 דן במשכיר של נכס לתקופה של פחות משנה, להלן: שכירות קצרה", שאינו עונה להגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות, והתיקון מטיל עליו חבות בארנונה. המחוקק לא סיפק מענה לשאלות הקשורות בכך. השאלות המתעוררות הן: מה דין חבותו של השוכר בשכירות קצרה? כיצד נמדדת תקופת השכירות? כיצד יקבעו תעריפי הארנונה שיחולו על המשכיר? ואילו פטורים והנחות יחולו על המשכיר?

השאלה הראשונה המתעוררת היא מה דין חבותו של השוכר בשכירות קצרה. ניתן ללמוד מכלל הן על כלל לאו, קרי, המשכיר חייב בארנונה, והשוכר אינו חייב בה. לפי פרשנות זו יש למעט מהגדרת "מחזיק" אדם ששוכר לתקופה קצרה משנה. לפי פרשנות אחרת ניתן לגרוס, שהחבות המוטלת על המשכיר אינה גורעת מחבותו

של השוכר, ונמצא, שלפי פרשנות זו גם השוכר וגם המשכיר חייבים בארנונה. לדעתנו, הפרשנות השנייה היא הנכונה. התיקון נועד להטיב עם הרשויות המקומיות ולא עם משתמטי התשלום. ראוי, שרשות מקומית תדרוש את הארנונה מהמחזיק בפועל אם ניתן לעשות כן. פרשנות זו נותנת תשובות הולמות לשאלות נוספות.

שכירות קצרה מוגדרת בסעיף 326 בפסוק: "ואם היתה כאן השכרה לתקופה של שנה או יותר..." שנה היא בת 365 יום. כיצד נמדדת תקופת השכירות? מה דינה, למשל, של שכירות לתקופה של עשרה חודשים, אשר בסיומה הוארכה לתקופה נוספת של עשרה חודשים נוספים? פרשנות אפשרית אחת היא כי משך תקופת השכירות נבחן על-פי זכותו של השוכר בנקודת המוצא, קרי, האם תקופת השכירות החוזית היא לפרק זמן של פחות משנה אחת. פרשנות זו נשענת על אנלוגיה מהטכניקה הגדרת "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963. פרשנות אפשרית אחרת היא שמשך תקופת ההשכרה נבחן גם בדיעבד. הפרשנות השניה נוחה יותר ליישום, ואמרת, שהחובה המוטלת על המשכיר אינה גורעת מחבותו של השוכר. נודע לרשות מקומית, כי פלוני החל להחזיק בנכס כשוכר, עליה לרושמו בפנקסיה כמחזיק ללא קשר לתקופת ההשכרה, שכן חבותו כמחזיק חלה אף אם תקופת ההשכרה פחותה משנה. חדל השוכר מלהחזיק בנכס בטרם חלפה שנה, חלה הוראת סעיף 326 ואף המשכיר חייב בתשלום הארנונה בגין תקופה זו. המשיך השוכר להחזיק בנכס יותר משנה, אין סעיף 326 חל והמשכיר אינו "ערב" לתשלום הארנונה בגין שנת ההשכרה הראשונה. דין זה יחול, בין אם מלכתחילה נועדה תקופת ההשכרה לחול לתקופה ארוכה משנה, ובין אם תקופת השכירות הוארכה. ראוי שרשויות מקומיות תעדכנה את המשכירים בהוראות אלו מיד עם היוודע להן דבר ההשכרה.

3. נשוא המס - הנכס

נשוא המס הוא האובייקט בגינו מוטל המס. כך למשל, מוטל מס הכנסה בגין

ההכנסה, שנוצרה, הופקה או נתקבלה בידי הנישום, מס שבח מקרקעין מוטל בגין השבח שנוצר לנישום המוכר זכות במקרקעין, מס ערך מוסף מוטל בגין התמורה המגיעה לעוסק במכירת טובין, ומס רכוש והיטל השבחה מוטלים בגין המקרקעין שבבעלות הנישום.

הארנונה העירונית מוטלת בגין נכסי המקרקעין, המוחזקים בידי הנישום. בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -

269. "נכסים" - בנינים וקרקעות שבתחום העיריה, תפוסים או פנויים, ציבוריים או פרטיים, למעט רחוב;
חוק ההסדרים מפנה להגדרת "נכסים" ולהגדרת "נכסים", "בניין", "אדמה חקלאית", "קרקע תפוסה", "אדמת בניין", "מחזיק" ו"דייר משנה" הנזכרות בסעיף 269 לפקודת העיריות.

א. "נכסים" למעט רחוב

בסעיף 269 לפקודת העיריות נגרע "רחוב" מהגדרת "נכסים". התוצאה היא כי לא ניתן להטיל ארנונה על רחוב. פקודת העיריות אינה מגדירה את המונח "רחוב", אולם בסעיף 1 לפקודת העיריות מוגדרת "מדרכה": "מדרכה" - חלק מרחוב המיועד למעבר הולכי רגל, לרבות אבני שפה, קיר משען, מדרגות וקירות תומכים". מדרכה היא חלק מרחוב, ולפיכך אין להטיל ארנונה על מדרכה. **בפקודת הפרשנות (נוסח חדש)** מוגדר "רחוב או דרך" כדלקמן - "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". מהגדרות אלה עולה, שאין להטיל ארנונה על רחוב, דרך, כביש, וכל יתר ה"רחובות" המפרטים לעיל.¹⁴

¹⁴ ראה בג"צ 764/88 1985,1437/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1)793; ע"ש 28/90 אגד בע"מ נ' עיריית דימונה, תקדן, ה"פ 783/93 אלקנית בע"מ נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית, הוצאת אוריאן, מהדורה רביעית, חלק שני.

ב. בניין

בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -

269. "בנין" - כל מבנה שבתחום העיריה, 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;

מהו "בניין"?

מהשוואה בין הגדרת "בניין" בחוק מס רכוש להגדרתו בפקודת העיריות עולה, כי קיימים בין הגדרות אלו שני הבדלים. האחד - בחוק מס רכוש הוצא "בניין ארעי" מהגדרת "בניין", בעוד שבפקודת העיריות אין הוראה מקבילה. התוצאה היא כי בניין ארעי עלול להתחייב בארנונה, בעוד הקרקע עליה הוא עומד עלולה להתחייב במס רכוש כקרקע פנויה. ההבדל האחר הוא לגבי בניין, שאינו ארעי, ושבנייתו לא הסתיימה. בניין זה אינו "בניין" לצורך מס רכוש, אולם אף הוא עשוי להחשב כ"בניין" לצורך ארנונה. גם במקרה זה עלול הבעלים להתחייב במס רכוש בגין קרקע, ולהתחייב בארנונה בשל בניין.

בבג"צ 162/69 פז חברת הנפט בע"מ נ' עיריית הרצליה¹⁵ פרש השופט ויתקון את המונח "בניין" ואמר: "לדעתי יש לפרש את המונח מתוך הקשר הדברים שבסעיף 274ב האמור גופו. הסעיף מדבר על בניינים למיניהם המשמשים למגורים ולבניינים שאינם משמשים למגורים. אלה צפויים למיסוי לפי יחידת השטח או לפי מספר החדרים שבהם, ואלה - רק לפי יחידת השטח שבהם. שמע מינה שכוונת המחוקק לבניינים, שבני אדם עשויים להימצא בהם, אם למגורים ואם לשימוש אחר, תהא אשר תהא צורת מבנם. מיכל תת קרקעי, המונח בבור חפור והמשמש תחנת דלק, אינו בניין כמשמעו בסעיף זה. מתקן, אשר אין אדם עשוי להיכנס אליו ולהימצא בו, ושכולו בבחינת אביזר למתקנים אחרים, ואין הוא "בניין" בזכות עצמו, אינו בניין לצורך חיוב בארנונה. דעה אחרת קובעת, כי אין בפקודת העיריות

¹⁵ פ"ד כג(2) 444.

יסוד לקביעת מבחן פונקציונלי, התולה את החבות בשאלה, אם עשוי אדם להיכנס לתוך מבנה או לא. עילת החבות היא אפשרות ההנאה, שיכול המחזיק להפיק מן המבנה, ולא הדרך בה הוא נהנה ממנו. שטח אדמה, אשר עליו מבנה, שלא היה תפוס מעולם, אינו חלק מ"בניין".¹⁶

תחילתו של "בנין" וחדילתו

בפקודת העיריות אין כל הגדרה מהו יום גמר הבנייה של בניין, ומתי הוא הופך לנשוא לחיוב בארנונה. על אף העדרה של הגדרת "גמר בנייה" מפקודת העיריות, ניתן פטור לבנין חדש. מהפסיקה ניתן להסיק את קיומו של "מבחן האכלוס", דהיינו, יום תחילתו של בנין הוא היום בו הוא ראוי לשימוש שיועד לו. "גמר הבנייה" לצורך חיוב בארנונה אינו זהה בהכרח ל"גמר הבנייה", הקבוע בחוקי מס אחרים. לדעתנו, מבחן התועלת הכלכלית להגדרת בניין המוצע לעיל עונה גם לקושי זה. כמבחן עזר ניתן לשאול מחוק מס רכוש את מבחן "גמר הבנייה" לצורך דיני הארנונה. רצוי ליצור התאמה בין חיקוקים פסקאליים, על מנת שלא ייווצר מצב, בו נכס יתחייב בארנונה ובמס רכוש או לא יתחייב כלל בשניהם.

יום היווצרו של בניין הופך אותו לנשוא לחיוב בארנונה, ויום חדילתו של בניין, הופך את הבניין ל"אדמת בניין", שאינה נשוא לחיוב בארנונה. לא אחת קשה להכריע אם בניין נהרס במידה כזו, שאין הוא עוד ראוי לתואר "בניין".¹⁷ העובדה

¹⁶ ממגורות הינן בניין, ע"ש 682/87 טית בית בע"מ נ' מנהל הארנונה עירית פתח תקוה, ארנונה עירונית, הוצאת אוריאן מהדורה רביעית חלק שני. ראה גם בג"צ 1985,1437/90 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עירית קרית אתא, פ"ד מו(1)793. מיכל תת-קרקעי אינו בנין, שכן כוונת המחוקק היא לבניינים שבני אדם עשויים להימצא בהם, בג"צ 162/69 פז חברת הנפט בע"מ נ' עירית הרצליה, פ"ד כג(2)444.

¹⁷ בע"א 220/59 נכס רחוב גרוזנברג 8 בע"מ נ' ועדת השומה ליד עירית תל אביב, פ"ד יג 1607, נקבע, כי בניין שנהרס אינו עוד בחזקת בניין כמשמעו בסעיף זה. בע"א 607/72 מדור בהר שלום בע"מ נ' הממונה המחוזי על מס רכוש, פ"ד כח(1)480, נפסק - "מה שהיה פעם בניין יכול לחדול מלהיות בניין במובן החוק. לא לעולם חוסן של בניין. המקרה הפשוט ביותר הוא זה שהיה בניין ונהרס ואיננו עוד או שהוא מט לנפול ולא יצלח עוד לשום דבר. מצד שני,

שעושים שימוש בבניין, שוללת את דבר חדילתו.¹⁸

מה דינו של בניין, העובר שיפוץ יסודי, כאשר במהלך השיפוץ הוא מנותק מחשמל וממים, פתחיו פרוצים, והרצפה או התקרה מוחלפים? נראה, כי בניין זה אינו ראוי להחשב כבניין, שבנייתו הסתיימה, ואשר מסוגל לשמש ליעוד שלשמו הוקם. יש להתייחס אל בניין זה כאל בניין חדש בהקמה ולחייבו בארנונה, מיום שהשיפוץ בו מסתיים, אולם לא כל שיפוץ מזכה את הבניין בפטור מארנונה. היקפם של השיפוצים, השוללים מבניין את אופיו כבניין, שבנייתו הסתיימה, אינו ניתן לתייחוס מדויק, ויש לקבוע בכל מקרה לגופו. מכל מקום, על הבניין למלא אחר התנאי, הקבוע בסעיף 330 לפקודת העיריות, כי הנזק, שנגרם לו, הוא "במידה שאי אפשר לשבת בו". אין נפקא מינא, שהנזק נגרם במכוון על ידי מי שחפץ בשיפוץ הבניין.

כל מבנה שבתחום העירייה

כל מבנה, המצוי בתחום שיפוטה של רשות מקומית, הוא נשוא לחיוב בארנונה על ידה. אין לייחס משמעות שונה למילה "מבנה", ודומה, כי המחוקק בחר להימנע מלהגדיר את המונח "בניין" על ידי שימוש באותה מילה. שילוב הגדרת המונח "בניין" יחד עם הגדרת המונח "נכסים" מעלה, כי החיוב בארנונה הוא על בניינים בין אם הם ציבוריים ובין אם הם פרטיים, בין אם הם פנויים ובין אם הם תפוסים.

ג. אדמה חקלאית

בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -

269. "אדמה חקלאית" - כל קרקע שבתחום העיריה שאינה בנין, המשמשת

מבנה, אף שאינו מיושב ואינו בשימוש, אינו חדל להיות בניין, ובלבד שהוא עדיין שימושי או ראוי לשימוש. אפילו יצא באופן זמני מכלל שימוש, אין הוא בהכרח חדל להיות בניין במובן החוק. ראה גם ע"א 5517/90 שוורץ נ' מנהל מס שבח, פ"ד מו(4) 732.

¹⁸ ע"א 178/87 בטאט נ' מנהל מס שבח, פד"א יז 304.

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;

זוהי הגדרה פונקציונלית. קרקע המשמשת כמטע, כמשתלה, כמשק בעלי חיים, לגידול תוצרת חקלאית או לגידול יער או פרחים חייבת בארנונה, שכן אף קרקע זו נהנית משירותי הרשות המקומית. בע"א 65/65 פלוטניצקי נ' מועצה מקומית רמת השרון¹⁹ נקבע, כי אם הקרקע מוגדרת כאדמה חקלאית על פי תכנית בניין עיר, אזי אין בסמכותה של ועדת השומה לראותה שלא כאדמה חקלאית, גם אם האזור משמש בפועל למגורים. לדעתי, המבחן הקובע הוא השימוש בפועל שנעשה בקרקע, ולא המצב התכנוני.²⁰

מועצת הרשות המקומית רשאית לקבוע, כי קרקע חקלאית כמשמעה ברישא להגדרה, המצויה באזור מגורים או באזור מסחרי, ושטחה אינו עולה על חמישה דונם, אינה "קרקע חקלאית". לצורך קביעה זו יש להתחשב בדרגת ההתפתחות העירונית של אותו אזור.²¹

ד. קרקע תפוסה

בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -
269. "קרקע תפוסה" - כל קרקע שבתחום העיריה שאינה אדמה חקלאית, שמשמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם בנין;
על מנת שקרקע תיחשב כ"קרקע תפוסה", ותהיה נשוא לחיוב בארנונה, צריכים להתקיים בה שלושה תנאים מצטברים.

¹⁹ פ"מ מח 307.

²⁰ ראה המ' 460/63 לש נ' ועדת השומה שלייד עירית נהריה, פ"ד יח(1) 319. ע"א 635/66 פטאל נ' ועדת השומה שלייד עירית תל אביב, פ"ד כא(1) 330.

²¹ ראה המ' 271/63 וינברג נ' ועדת השומה כפר סבא, פ"ד יז 2232. המר' 2051/64 ולט נ' ועדת השומה שלייד עירית נהריה, פ"מ מז 303.

התנאי הראשון - קרקע תפוסה שאינה חלק מבניין

הגדרת "בניין" כוללת "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." נמצא, כי שטח הקרקע שהינו חלק מהמבנה, אינו "קרקע תפוסה".²² העירייה רשאית לפצל שטח של חלקה כך שחלק ממנו יוצמד לבניין, המצוי עליו, בתנאי שעיקר השימוש באותו שטח הוא חצר או גינה של אותו מבנה. שטח זה הוא קרקע תפוסה, ולא אדמת בניין.²³

מעברים המצויים בתחנה המרכזית אותה מפעילה המערערת אינם "קרקע תפוסה". שטח המעברים משמש את המחזיקים בחנויות ואת לקוחותיהם, ולכן הוא מוחזק "יחד עם בניין".²⁴

התנאי השני - הקרקע אינה אדמה חקלאית

התנאי השני הוא, כי הקרקע אינה "אדמה חקלאית". בהמ' 460/63 לש נ' **ועדת השומה שלייד עיריית נהריה**²⁵ נקבע, כי קרקע תפוסה זוהי הגדרה פונקציונלית. היא מתבססת על השימוש, שנעשה בפועל בקרקע, ולא בייעוד שלה על פי תוכנית

²² ראה: ע"ש 33/85 **תעשיות אבן וסייד בע"מ נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית מטה יהודה**, פ"מ תשמ"ז(א) 14.

²³ ע"ש 30/66 **הלברשטדט נ' ועדת השומה ליד עיריית נהריה**, פ"מ נג 53. ע"ש 56/66 **חברת החשמל נ' עיריית ירושלים**, פ"מ סג 28.

²⁴ בע"ש 28/90 **אגד בע"מ נ' עיריית דימונה**, תקדין. ראה גם ע"ש 143,144/92 **רשת הריבוע הכחול בע"מ נ' מנהלת הארנונה, עיריית ראש"צ**, ארנונה עירונית, הוצאת אוריאן מהדורה רביעית חלק שני, בו קבע השופט הומינר, כי את הסיפא להגדרת קרקע תפוסה יש לקרוא כאילו נאמר בה: "קרקע שמחזיקים ומשתמשים בה, ושאינה נופלת בהגדרת בניין". את התנאי "לא יחד עם בניין" אין לבחון על פי המצב העובדתי, אלא על פי המצב המשפטי, דהיינו, קרקע שמעבר לשטח שקבעה המועצה לא תחשב כ"בניין", הגם שעובדתית עיקר שימושה עם המבנה. בע"ש 1275/90 **קרפרי חולון בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חולון**, (לא פורסם), הגיע השופט הומינר למסקנה זהה.

²⁵ פ"ד יח(1) 309.

בנין עיר. אדמה חקלאית לא תחשב כקרקע תפוסה. מכאן, שאדמה שאינה אדמה חקלאית היא אדמת בנין.

התנאי השלישי - קרקע תפוסה בפועל

התנאי השלישי מורכב משני חלקים. החלק האחד הוא, שהקרקע מוחזקת הלכה למעשה על ידי הבעלים או על ידי שוכר. לענין הטלת הארנונה יש לעשות הבחנה בין זכות החזקה המשפטית, לבין ההחזקה המעשית, קרי התפיסה של הקרקע. כך למשל גם פולש, שיש לו חזקה בפועל ואין לו זכות חזקה משפטית, נחשב כ"מחזיק" של קרקע והרשות המקומית חייבת להטיל עליו ארנונה בגין הקרקע שתפס. ואיפכא מסתברא - בעוד שבניין ריק מחויב בארנונה בכפוף לפטור בתקנות הפטור, קרקע ריקה אינה מחויבת בארנונה, משום שאם זו קרקע ריקה ממילא אין היא "קרקע תפוסה". אין חשיבות לכך, שבעלי הקרקע הוא בעל זכות החזקה בקרקע, וכי אין איש מלבדו מחזיק אותה בפועל. החלק השני הוא, כי המחזיק עושה בקרקע שימוש כלכלי. קרקע מגודרת, שאין עושים בה שימוש, אינה "קרקע תפוסה" במשמע, ואינה חייבת בארנונה. בחטיבת קרקע מגודרת הכוללת בניינים וקרקע, יש לבדוק בכל מקרה לגופו לאילו מבין ההגדרות הבאות יש לשייך את הקרקע, ובהתאם לכך להחיל את החיוב בארנונה: דרך - פטורה מארנונה; קרקע שעיקר שימושה עם המבנה; קרקע חקלאית; קרקע תפוסה; קרקע שאין משתמשים בה, וממילא היא עונה להגדרה "אדמת בנין".

כדי שקרקע תיחשב כתפוסה, צריכים להתקיים לגביה שני התנאים המפורטים בהגדרה כאחד. שימוש בקרקע חייב להתבטא בפעולה, המעידה על ניצול כלשהו לצורך מסויים. הזכות להשתמש בקרקע אינה שימוש במובן ההגדרה האמורה. קרקע, שאין משתמשים בה בפועל, אינה קרקע תפוסה.²⁶

²⁶ בג"צ 129/84 פרופיל חן נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח(4) 413. ראה גם בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793. המ' 13/55 סנדר נ' ועדת השומה שליד עיריית חיפה, פ"מ יט תמצית 157, בה נקבע, כי המבחן, אם הנישום מחזיק בקרקע לצורכי הגדרה זו, הוא ההחזקה למעשה, בין אם הוא שוכר ובין אם

ה. אדמת בניין

בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -

269. "אדמת בניין" - כל קרקע שבתחום העיריה שאינה לא בניין ולא אדמה חקלאית ולא קרקע תפוסה;

ההגדרה אינה קובעת מהי אדמת בניין, אלא קובעת מה היא אינה. סעיף 274 לפקודת העיריות קבע, כי אדמת בניין מחויבת בארנונת רכוש. אדמת בניין אינה מחויבת בארנונה כללית. משבוטלה ארנונת הרכוש, נותרה "אדמת בניין" הגדרה ארכאית. קרקע, שלא נעשה בה כל שימוש עסקי, ומחזיקה אינו נהנה על כן משירותיה של הרשות המקומית, אינה חייבת בארנונה. הגדרת "אדמת בניין" היא "הגדרה שיווית". שימוש בהגדרה השיווית בא למנוע מצב, שבו יהיה בתחום הרשות המקומית נכס כלשהו, אשר אינו כלול באחת מן ההגדרות האחרות של קרקע.

4. אירוע המס - מועד יצירת החבות הרעיונית

אירוע המס הוא פעולה, הנעשית בידי הנישום או בידי אחר, או מועד הקבוע בחוק המס. אירוע המס יוצר את החבות של הנישום במס. אירוע המס במס הכנסה הוא העיתוי שבו נוצרה, הופקה או נתקבלה ההכנסה בידי הנישום. אירוע המס במס שבח מקרקעין הוא יום המכירה של הזכות במקרקעין. אירוע המס במס ערך מוסף הוא מועד ביצוע המכירה בידי העוסק. אירוע המס בהיטל השבחה הוא מעשה השבחת המקרקעין, כלומר, האירוע שבעקבותיו קמה העילה להטיל את המס. להבדיל מכל אלה, אירוע המס בארנונה עירונית ובמס רכוש הוא היום הראשון בכל שנת כספים.

הטלת ארנונה היא חקיקת משנה, הנעשית בצו על ידי המועצה של הרשות

לאו. המ' 1350/61 לוי נ' ועדת השומה חיפה, פ"מ לט 36.

המקומית. הארנונה הכללית היא המקור העיקרי של מימון הרשות המקומית, ומשקלה עלה לאחר ביטול ארנונת הרכוש ומס העסקים. שיעורי הארנונה נקבעים על ידי מועצת הרשות המקומית, והסכומים נגבים על ידי מנהל הרשות המקומית. בעוד האגרות למיניהן באות לממן שירותים, שלהן יוחדו, אין ההכנסות מהארנונה הכללית מיועדות לנושא מוגדר מראש. עד לשנת הכספים 1992 נבעה סמכות העירייה להטיל ארנונה מהפרק הארבעה-עשר **לפקודת העיריות (נוסח חדש)**. סמכותה של המועצה המקומית נבעה **מפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש)** מהפרק העשירי **לצו המועצות המקומיות (א)**, **התשי"א-1950**, או **מצו המועצות המקומיות (ב)**, **התשי"ג-1953**. למועצות אזוריות מבנה סמכויות מורכב יותר, שכן גם המועצה וגם הוועד המקומי מוסמכים להטיל מס כללי דומה. עליהן חל **צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות)**, **התשי"ח-1958**. בשנת הכספים 1993 חלה רפורמה בדיני הארנונה. **חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב)**, **התשנ"ג-1992**, ביטל הוראות שונות בפקודת העיריות ובפקודת המועצות המקומיות, והקנה סמכות לרשויות המקומיות להטיל ארנונה כללית. חוק זה יכולה "חוק הסדרים".

הארנונה הכללית מוטלת על המחזיקים בנכסים, אשר אינם אדמת בניין. הווה אומר, שהארנונה הכללית מוטלת על מחזיקי מבנים למגורים, מבנים המשמשים לעסקים, אדמה חקלאית וקרקע תפוסה. ניתן לראות בארנונה הכללית מס, המוטל על מחזיקים בנכסים בתחום הרשות המקומית, על בסיס ההנחה, כי אלו נהנים משירותי הרשות המקומית. לחיזוק הסבר זה יש לזכור, כי עד לשנת 1972 היו מבנים ריקים פטורים מארנונה כללית. החלת החיוב על בנין ריק לאחר מחצית השנה להיותו במצב זה, נבעה מהרצון ללחוץ על בעלי הנכס להשכירו או למוכרו כדי למנוע את המחסור בדירות.

הטלת ארנונה היא פעולת חקיקה של מועצת הרשות המקומית, והיא כפופה לביקורת בתי המשפט, אם בתקיפה ישירה בבג"צ ואם בתקיפה עקיפה כהגנה מפני תביעה משפטית או מפני גבייה מנהלית. קיומה המשפטי של המועצה של הרשות המקומית הוא תנאי מוקדם לחוקיות פעולותיה. החלטת מועצה המטילה ארנונות הריהי תקנה בת-פעל תחיקתי, על אף שאין היא טעונה פרסום ברשומות, שכן היא

קובעת נורמות משפטיות המביאות לידי שינוי בנורמות שהיו קיימות קודם לכן, והמתייחסות לציבור כולו או לחלק בלתי מסויים ממנו.²⁷

5. סכום המס

סכום המס הוא תוצאה חשבונית של מכפלת סכום כספי, או נתון פיזי בשיעור או בשיעורים שונים הקבועים בדין. פקודת מס הכנסה עתירה בשיעורי מס, וחוק מס שבח מקרקעין מחרה מחזיק אחריה. למס ערך מוסף ולמס רכוש שני שיעורים וכך גם לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, המטילה היטל השבחה. עולה על כולם הארנונה העירונית, המוטלת על ידי כמאתיים רשויות מקומיות, ולה אלפי תעריפים שונים המוטלים על מאות שימושים שונים. סעיף קטן 8(א) לחוק ההסדרים קובע -

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

המדדים לקביעת סכומי הארנונה הם יחידת השטח של הנכס, סוג הנכס, השימוש שנעשה בנכס ומקומו של הנכס. מדדים אלה דומים בעיקרם למדדים שנקבעו בדין הקודם. סעיף קטן 8(ב) לחוק ההסדרים מסמיך את שר הפנים ושר האוצר להתקין תקנות בקשר למדדים אלה.

שר הפנים ושר האוצר הוסמכו לקבוע בתקנות סכומים מירביים וסכומים מזעריים של ארנונה לכל אחד מסוגי הנכסים. תקנות אלה טעונות אישור של ועדת הכספים של הכנסת. הביטוי "סוגי נכסים" הנזכר בחוק ההסדרים אינו הביטוי הנכון. המחוקק התכוון לסוגי נכסים ולסוגי שימושים, ואכן בעשותם שימוש בסמכות שהוענקה להם, נקבעו בתקנות שיעורים מירביים ומזעריים בעיקר לסוגי

²⁷ ע"א 271/87 עיריית לוד נ' טלרד בע"מ, פ"ד מב(1) 119.

שימושים. בתקנות ההסדרים לשנת 1993 קבעו השרים סכומים מזעריים ומרביים ל-6 סוגי שימושים, בשנת 1994 ל-11 סוגי שימושים, ובשנת 1995 ל-12 סוגי שימושים. קיימת ביקורת על כך, שרשימת סוגי השימושים אינה מפורטת דיה.

גבולות שיקול הדעת של מועצת הרשות המקומית צומצמו משנת הכספים 1993 ואילך, ועל צווי הטלת הארנונה לעמוד במבחנים הכלליים שנקבעו להחלטותיהן של רשויות מנהליות. מבחנים אלו מיושמים לאור מהות אופיה של הארנונה ומטרתה. לפני חוק ההסדרים נפסקו הלכות בשאלה זו. ההלכות דנות בגבולות שיקול הדעת של המועצה, בהחלטותיה כיצד לסווג נכסים ושימושים לצורך החיוב בארנונה, בקריטריונים לקביעת גובה הארנונה, במבחנים לחלוקת נטל הארנונה. כמו כן דנות ההלכות בגבולות שיקול הדעת של המועצה בקביעת שיעורי הגדלת הארנונה ובזכותה של המועצה לשנות את החלטותיה. הלכות אלו יפות גם כיום בשינויים המחויבים.²⁸

א. מדדים כלליים בקביעת שיעורי הארנונה

בתקנות הארנונה נקבע, כי מועצה רשאית להטיל ארנונה כללית לגבי בניין - לכל מטר רבוע, בהתחשב בסוג הבניין, שימושו והמקום שבו הוא נמצא; לגבי קרקע תפוסה - לכל מטר רבוע בהתחשב במקום שבו היא נמצאת, או השימוש בה, או בשני המבחנים כאחד; לגבי אדמה חקלאית - לכל מטר רבוע או דונם בהתחשב עם בשימוש בה. שלושה מיני נכסים נזכרים בתקנות הארנונה, ולכל אחד מהם מדדים

²⁸ בג"צ 456/83 ברוידא נ' עיריית רעננה, פ"ד לח(1) 359; ע"א 739/89 מיכקשוילי נ' עיריית תל אביב, פ"ד מה(3) 769; ג"צ 240/85 בינשטוק נ' עיריית תל אביב, פ"ד מ(2) 586; ע"ש 682/87 טית בית בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית פתח-תקוה, ארנונה עירונית, הוצאת אוריאן מהדורה רביעית חלק שני; בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793; בג"צ 547/84 עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113; בג"צ 1355/93 ועד מעקב לענין ארנונה ירושלים נ' ראש עיריית ירושלים, תקדין; בג"צ 397/84 בנק דיסקונט בע"מ נ' עיריית גבעתיים, פ"ד לט(2) 13; ה"פ 1998/92 אולמי טקסידו בע"מ נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם; ה"פ 607/86 טלרד בע"מ נ' עיריית לוד, פ"מ תשנ"א ג 122.

משלו: **בניין** - שטח הבניין, סוג הבניין, שימושו והמקום שבו הוא נמצא; **קרקע תפוסה** - שטח הקרקע, המקום שבו היא נמצאת, או השימוש בה, או שני המבחנים האחרונים כאחד; **קרקע חקלאית** - שטח הקרקע והשימוש בה.

יש סוגי מדדים שונים לקביעת סוג הבניין. **גיל הבניין**: בנין חדש יחויב בשיעורי ארנונה גבוהים יותר מבניין ישן, **החומרים שמהם בנוי הבניין**: אבן, עץ פח וכיוצא באלה **ואופי הבניין**: גלריה, סככה, משטח מקורה וכיוצא באלה. ניתן לחלק את שטח השיפוט של הרשות המקומית למספר אזורים, ולחייב את הנכסים בכל אזור בתעריף שונה. מן הראוי לקבוע קריטריונים ברורים לסיווג נכסים המצויים בקווי התפר שבין אזורים שונים. מדד השימוש בנכס מורכב ממספר מדדים אפשריים: תכונות המשתמש, שיקולי רווחיות, מהות הפעילות המבוצעת בנכס וכדומה. רשות מקומית רשאית להתחשב בכל המדדים הללו, בחלקם או במדדים נוספים.²⁹

ב. איסור שינוי סוג, סיווג ותת סיווג הנכס

מגמת השלטון המרכזי להפוך כל רשות מקומית למשק כספים סגור מחד גיסא, וחוקי ההקפאה מאידך, גרמו לרשויות מקומיות לנסות ולהגדיל בעקיפין את סך החיוב בארנונה. שינוי בסיווגו של נכס יכול לגרום לגידול ריאלי בחיוב שהושת עליו מעבר למגבלת חוקי ההקפאה.

שינוי סיווג נפוץ היה ביטולו של סיווג או ייחודו. כך למשל, אם בוטל בצו הטלת הארנונה לשנה מסוימת הסיווג "מחסן קמעונאי" שהיה קיים בשנה שקדמה לה, יחויב אותו מחסן בשנה השוטפת בתעריף השירוי של "ארנונה לנכסים שאינם משמשים למגורים". תעריף זה הועלה אומנם במגבלת חוקי ההקפאה, אך הלכה למעשה יחויב אותו מחסן בתעריף הגבוה מהתעריף לו זכה בשנה שעברה, וזאת מעבר לשיעור ההעלאה שהותר. תוצאה דומה הושגה על ידי ייחודו של סיווג קיים רק לחלק מהנכסים, עליהם חל בשנה שקדמה. הוספת הביטוי "לתעשייה" לסיווג

²⁹ בג"צ 345/78 ירדניה חברה לבטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב, פ"ד לג(1); ע"ש 413/84 מרכז סליקה בנקאי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם.

"מחסן" גרמה לכך, ש"מחסן קמעונאי" לא יזכה בשנה מסוימת לאותו סיווג, והוא יחויב למשל בתעריף "ארנונה לנכסים שאינם משמשים למגורים". דרך נוספת לשינוי סיווג היא על-ידי שינוי בגבולות האזורים, להם חולק שטח הרשות המקומית לצורך חיוב בארנונה. תעריפי הארנונה לכל האזורים הועלו במגבלת חוקי ההקפאה. שינוי גבול האזור הביא לכך, שנכס שחויב בשנה מסוימת לפי תעריף אזור ג' למשל, יחויב בשנה שלאחריה לפי תעריף אזור ב'. גם כאן יכלה התוצאה להיות העלאה אפקטיבית של החיוב בארנונה מעבר למגבלת חוקי ההקפאה. חוקיות שינוי הסיווגים כפי שתוארו לעיל מוטל בספק.

סעיף קטן 3(ב) לתקנות הארנונה של שנת הכספים 1993 הוא דבר החקיקה הראשון, האוסר במשתמע על עקיפת עקרון ההקפאה. סעיף זה אסר על המועצה לשנות בצו ההטלה את סוג הנכס, את סיווגו ואת תת הסיווג.

אמרנו, כי אחד המדדים לקביעת תעריפי ארנונה לגבי "בניין" הוא "סוג הבניין". סוג הבניין עשוי להתבסס בין היתר על גילו, כך שבניין חדש יחויב בשיעורי ארנונה גבוהים יותר מבניין ישן. עוד אמרנו, כי סוג הבניין עשוי להתבסס על החומרים שמהם בנוי הבניין, כגון אבן, עץ, פח וכיוצא באלה. בנין משופץ יכול להיתפש כבנין חדש, והשיפוץ עשוי לשבח את החומרים, שמהם הוא בנוי. נמצא, כי בנין ששופץ עלול להתחייב בארנונה גבוהה יותר עקב כך. סעיף 9א לחוק ההסדרים, נועד לפתור בעיה זו. סעיף זה אוסר על הרשות המקומית לשנות בצו ההטלה את סכום הארנונה בנכס שנעשה בו שיפוץ בדרך של שינוי סוג הנכס. התוסף לנכס שטח בעקבות השיפוץ, ניתן לחייב את השטח הנוסף בשיעור ארנונה לפי סיווג המשנה המתאים ובהתאם ליתר הוראות חוק ההסדרים. כך למשל אם פחון ישן בן 100 מ"ר הפך בעקבות השיפוץ לבנין אבן חדש בן 200 מ"ר, רשאית הרשות המקומית לקבוע תעריפי ארנונה כך, שיחויבו 100 מ"ר לפי תעריף של פחון ו-100 מ"ר לפי תעריף של בנין אבן חדש.

האיסור המוטל על מועצות של רשויות מקומיות לשנות סוג, סיווג ותת סיווג של הנכסים גרם למספר רשויות מקומיות לנסות ולהגדיל את ההכנסות מהארנונה על ידי הסתרת השינוי במעטה אחר, ובתי המשפט נדרשו לפרש את דיני ההקפאה.

6. מועד תשלום המס

מבחינה הגיונית חל מועד תשלום לאחר אירוע המס, אולם פקודת מס הכנסה מחייבת נישום בתשלומי מקדמות על פי תחזית הכנסותיו הצפויות. נמצא, כי המשלם מקדמות ביתר, מקדים את מועד התשלום למועד החיוב. ככלל, שואפים דיני המס, כי מועד התשלום יחול בסמוך לאחר אירוע המס. מועדי התשלום של מס ההכנסה הם, כאמור, מועד תשלום המקדמות, וכן מועדים נוספים סמוך לאחר תום שנת הכספים. מועד התשלום של מס שבח מקרקעין הוא בדרך כלל 30 או 50 יום לאחר יום המכירה של המקרקעין. מועד התשלום של מס ערך מוסף הוא בדרך כלל ה-15 לחודש שלאחר מועד ביצוע המכירה בידי העוסק. מועד תשלום הארנונה העירונית הוא בדרך כלל החודש הראשון בשנת הכספים, ולעיתים שישה תשלומים דו-חודשיים במהלך שנת הכספים. מס רכוש יש לשלם בשלושה תשלומים במהלך שנת הכספים. מועד התשלום של היטל ההשבחה הוא יוצא דופן. פרק הזמן שבין מועד החיוב למועד התשלום אינו מוגדר בזמן אלא באירוע, ומשך הזמן אינו קצוב.

כיום קובעות רוב הרשויות המקומיות את ה-1 בינואר, שהוא היום הראשון לשנת הכספים, כמועד לתשלום כל הארנונה השנתית. אין הכרח לקבוע את היום הראשון של שנת הכספים כמועד לתשלום כל הארנונה השנתית. נראה, כי רשות מקומית אינה רשאית לקבוע, שמועד תשלום הארנונה יחול לפני תחילת שנת הכספים. סעיף 274ב לפקודת העיריות קבע: "המועצה רשאית להטיל בתחום העירייה, לכל שנת כספים, ארנונה...". סעיף זה הוחלף בסעיף קטן 8(א) לחוק ההסדרים, הקובע: "מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית". לכאורה, יש תימוכין לאיסור בלשון הסעיף. עם זאת, נראה לנו, כי דין זה צריך היה לחול גם בטרם נחקק חוק ההסדרים. הדעת אינה נוחה מן החיוב בתשלום מס בטרם קרות אירוע המס. בנוסף לקביעת המועד לתשלום כל הארנונה השנתית, נוהגות רשויות מקומיות רבות לאפשר פירעון הארנונה בהסדר תשלומים. ההסדר הנפוץ הוא בשישה תשלומים - אחת לחודשיים. מכוח סעיף 4 לחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ס-1980, נושאים תשלומים אלה הפרשי הצמדה. במרבית המקרים, מותנה הסדר זה בכך, שהנישום יהיה זכאי ליהנות

מתשלומים אלה, כל עוד הוא עומד בהם. פיגור בשני תשלומים מבטל את האלטרנטיבה האמורה, והנישום חייב בתשלומי הארנונה על פי האלטרנטיבה הראשונה. הרלוונטיות של המועדים האמורים באה לידי ביטוי בעת גביית הארנונה, אם בדרך מנהלית ואם במסגרת גביית הארנונה כחוב אזרחי. על כל אלה ייוחד הדיבור להלן. סעיף 4 הנ"ל מאפשר לרשות מקומית לערוך הסדר תשלומים לפרעון ארנונה למשך שנתיים.

7. שומת המס

אירוע המס יוצר חבות רעיונית של הנישום במס. על מנת לקבוע את סכום המס יש לערוך שומת מס. ככלל, החובה לערוך את השומה מוטלת על פקידי הרשות, ובמקרים מסוימים נדרש הנישום להגיש הצהרה על מנת לאפשר את הוצאת השומה. חוק מס שבח מקרקעין מותיר בידי הנישום את הברירה, אם להגיש הצהרה ולקבל את שומת המנהל, או להגיש שומה עצמית וליהנות מהטבות מסוימות. התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה מטילה את החובה להוצאת השומה על הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה. מעשה השומה הופך את החבות הרעיונית של הנישום לחיוב מעשי. בעקבות מעשה השומה מוצאת הודעת שומה מאת פקיד הרשות אל הנישום, וזו צריכה להיות ערוכה בהתאם לכללים מסוימים ולהכיל את כל יסודות השומה.

למונח "שומה" אין זכר בפקודת העיריות בהקשר לארנונה, ומאז חדלו העיריות לעשות שימוש בסעיף 273 לפקודת העיריות, אין לו מקום. רב כוחו של הרגל, ואת פעולתה של הרשות המקומית בקביעת גובה החיוב בארנונה ממשיכים לכנות בשם זה. שומת הארנונה מורכבת משבעה יסודות: זהות המחזיק; סיווג הנכס על פי צו ההטלה; מקום הנכס; שטח הנכס; השימוש שנעשה בנכס; סכום המס; פטורים והנחות. כמו כן צריכה הודעת השומה לכלול הודעה לנישום על זכותו להשיג על השומה.

בעוד הטלת הארנונה היא מעשה חקיקה, המתבצע על יד המועצה, היא הגוף הנבחר, נעשית שומת הארנונה על ידי עובדי אגף השומה ברשות המקומית. כיום מתבצעת השומה הלכה למעשה על ידי המחשב, על סמך עקרונות צו ההטלה מחד גיסא והנתונים בקשר למחזיקים ולנכסים מאידך. נתונים אלה הם "ספר השדה" של הארנונה, ואיסופם מוטל על פקידי אגף השומה.

א. יחידת שומה

הביטוי "יחידת שומה" אינו נזכר בפקודה. הפסיקה כינתה את יחידת השומה בכינויים שונים כגון: "יחידת מס", "יחידת מיסוי", יחידת רישום" וכיוצא באלה. לדעתנו, הכינוי ההולם הוא "יחידת שומה", על שום שפקיד המס שם אותה בנפרד לפי פרמטרים המיוחדים לה, ומוציא לה "הודעת שומה" נפרדת. כל יחידת שומה זוכה למספר חשבון. לעיתים זוכות יחידות שומה להוראות מפורשות בחיקוק,³⁰ ולעיתים, הן תולדה של יישום דבר החקיקה בידי פקיד המס.³¹

כל נכס מקרקעין הוא יחידת שומה נפרדת. כאשר נכס מוחזק בידי מספר מחזיקים, יש צורך למסות כל אחד מהם בנפרד, וממילא נוצרות באותו נכס מספר יחידות שומה. בכל אלה אין קושי. המחלוקת בדבר איחוד או פיצול יחידות שומה נוצרת בין פקיד המס לבין הנישום, שעה, שהאיחוד או הפיצול משפיעים על שיעור הארנונה המוטל על הנישום, והשאלה היא - כיצד מחלקין וכיצד אין מחלקין נכס?

³⁰ סעיף 149 בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963. סעיף 42(4) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1974. סעיף 11 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961.

³¹ ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד, פ"ד מו(4) 693; ע"ש 63/84 סמולנסקי נ' מנהל מס שבח, פד"א יג 31; ע"ש 177/88 בראונר נ' מנהל מס שבח, חיימובסקי 578; ע"ש 57/89 ארליך נ' מנהל מס שבח חיפה, פד"א יט 138; ע"ש 123/89 פירר נ' מנהל מס שבח, מיסים 51-250; ע"ש 45/90 נסל נ' מנהל מס שבח, פד"א כ 194; ע"א 734/74 שפאר נ' מנהל מס רכוש, פ"ד ל(1) 271; ע"א 67/67 גולדשטיין נ' מנהל מס רכוש, פד"א ח 414; ע"ש 996/90 תרשיש רעננה בע"מ נ' מנהל מס רכוש, פד"א כ"ב 151; ע"ש 1116/93 שפירא נ' מנהל מס רכוש, פד"א כ"ב 438; ע"ש 267/92 הנאמן הישראלי בע"מ נ' מנהל מס רכוש, פד"א כב 539; ע"ש 116-118/92 מסדר האבות נ' מנהל מס רכוש ירושלים, פד"א כג 188.

לשם המחשת הסוגיה נביא שלוש דוגמאות.

מפעל מקורים - למפעל מקורים, המשתרע על 1000 מ"ר, דרוש משרד למנהל המפעל בשטח של 20 מ"ר. משרד זה יחויב בתעריף הנמוך שניתן לתעשייה. אם המשרד יהיה בן 50 מ"ר, נאמר שהמנהל מעונין להרשים את אורחיו. אולם אם המשרד יהיה בן 400 מ"ר ושטח הייצור התעשייתי 600 מ"ר נאמר, שבאתר מתבצעות שתי פעילויות שונות: ייצור תעשייתי ופעילות משרדית. "תחושת בטן" זו מבוססת על כך, שהיחידה האינטגרלית של הייצור התעשייתי אינה זקוקה לשטח משרדים כל כך גדול באופן יחסי.

מסעדה בבית מלון - ברוב בתי מלון יש שירותי מזון והם תנאי לרשיון העסק. שירותי המזון יכולים להתבטא ב"לובי" בו מוגשים כריכים עוגות ומשקאות קלים, ב"בר" למשקאות חריפים, בחדר אוכל לארוחות מבושלות, ובמסעדה המשרתת את אורחי המלון וסועדים מן החוץ. בבואנו להחיל את מבחן היחידה האינטגרלית או מבחן העיקר והטפל ישאל השואל: האם הפעילות של שירותי המזון היא פונקציונלית למלון ולשירותים אותם הוא חייב לספק לאורחיו על פי תנאי רשיון העסק, או שמא, עיקר הפעילות העסקית של המסעדה מבוססת על סועדים מן החוץ, שאינם אורחי המלון. מבחן עזר נוסף שיש להחיל הוא מבחן "המחזיק למעשה", לאמור: האם שירותי המזון ניתנים על ידי המלון עצמו, או שמא הוא ניתן על ידי מחזיק אחר, שעיסוקו והתמחותו במסעדות ולא במלונות.

ארנונה מדורגת - באתר של מפעל תעשייה יש 20 מבנים. אם על פי צו ההטלה מוטלת על מפעלי תעשייה ארנונה גרסיבית, יבקש המחזיק לחבר את שטח כל המבנים ולשום אותם ביחד. דרך שומה זו תפחית את שיעור הארנונה. אם הארנונה היא פרוגרסיבית, יבקש המחזיק לשום כל בנין כיחידת שומה נפרדת. השאלות הרלוונטיות בקשר לקביעת "יחידת השומה" הן: האם השימוש בכל היחידות הוא בידי אותו מחזיק? האם כל המבנים משמשים באופן פונקציונלי אותה מטרת ייצור? האם השימוש הנעשה בכל מבנה הוא עיקרי או טפל למטרת המפעל? האם מדובר ביחידה אינטגרלית אחת?

בהטלת ארנונה על נכס מעורב ניתן לקבוע יחידות שומה אחדות, ולשום כל

אחת על פי שיעור הארנונה החל עליה. קביעת יחידת השומה מצריכה להפעיל שיקול דעת מנהלי של מנהל אגף השומה, וניתן להתבסס על כל מבחן הגיוני ורלוונטי. שיקול דעת זה כפוף לביקורת שיפוטית בהשגה בפני מנהל הארנונה, ערר לוועדת הערר, וערעור לבית המשפט המחוזי. כאשר נושא שיקול הדעת אינו בסמכותו הייחודית של מנהל הארנונה בהשגה, ניתן לתקפו בתביעה לצו הצהרתי, כי הארנונה הוטלה שלא כדין, להגיש תביעת השבה, ולהתגונן מפני תביעה כספית, המוגשת על ידי הרשות המקומית.

משנת 1985 אנו עדים לתהליך רצוף ומתמשך של כבילת ידי מועצת הרשות המקומית בחוקי ההסדרים, והגבלת סמכויותיהן בחקיקת צו הטלת הארנונה. הגבלה זו חלה, כאמור, על מעשה החקיקה של המועצה, אולם אין לה קשר למעשה השומה של אגף השומה. הפועל היוצא הוא כי יישום נכון של צו ההטלה הוא המפלט האחרון של הרשות המקומית המנסה להגדיל את הגבייה. זו חרב פיפיות, ועל אותה דרך, זהו כמעט המפלט היחיד של הנישום, המנסה להפחית את נטל הארנונה. כל מבחן הגיוני ורלוונטי, הנלקח בחשבון על ידי אגף השומה של הרשות המקומית, צפוי למבחן סותר מצד הנישום. אין לצפות לאחידות בפסיקה, ויש לזכור, כי אין מקרה אחד זהה לאחר. יישום מבחן פלוני, המיטיב עם הרשות המקומית, עשוי במקרה אחר להיטיב עם הנישום.

ב. הפרמטרים בקביעת יחידת השומה

זהות המחזיק

תפקידו הראשון של אגף השומה הוא לקבוע מיהו המחזיק - "נושא השומה". זו שאלה מעורבת של עובדה ודין. פקודת העיריות מטילה חובה על הנישום להודיע על הפסקת החזקה, אולם אינה מטילה עליו חובה להודיע על תפיסת החזקה. התוצאה היא כי מחזיק שחדל להחזיק, ולא הודיע על חדילת החזקה, נחשב כמחזיק לצורך הפקודה וחייב בארנונה, וזאת בנוסף למחזיק הנכון.³²

³² ראה: ר"ע 422/85 חברת בתי גן להשכרה בע"מ נ' עיריית תל אביב, פ"ד לט(3) 341; ת"ה

סיווג הנכס על פי צו ההטלה

ארבעה סוגי נכסים נזכרים בסעיף קטן 274ב(א) לפקודת העיריות - בניין המשמש למגורים, בניין אחר, קרקע תפוסה וקרקע חקלאית. בצו ההטלה נחלקים נכסים אלה לקבוצות משנה רבות. תפקידו של אגף השומה לקבוע לאיזו קבוצת משנה שייך כל נכס. מוין הנכס לקבוצה לא נכונה, רשאי הנישום להשיג על דבר המיון למנהל הארנונה.

מקום הנכס - בצו הטלת הארנונה רשאית המועצה לחלק את העיר לאזורים אחדים, ולהטיל ארנונה בשיעורים שונים בכל אזור. ניתן לקבוע חלוקת אזורים אחת לדירות מגורים וחלוקה אחרת לנכסים אחרים, שכן מקום מגורים יקר עלול להיחשב כאזור מסחרי בינוני ולהפך. תפקידו של אגף השומה הוא לקבוע באיזה אזור מצוי כל נכס.

שטח הנכס - אין שיטה אחידה כיצד למדוד נכס, וכל רשות מקומית נוהגת כדרכה. יש רשויות, הנוהגות למדוד מידה חיצונית, הכוללת את קירות החוץ לרבות שטחים משותפים, יש הנוהגות למדוד מידה פנימית, שאינה כוללת קירות חוץ ופנים, וניתן למדוד בדרך ממוצעת. לגובה הנכס אין לכאורה השפעה על שטחו, אולם יש רשויות בהן נקבע, כי במבנים גבוהים, כגון סילו (silo) מחשבים את שטח הרצפה לכל 5 מטר גובה, כאילו הייתה שם רצפה נוספת. תפקידו של מנהל אגף השומה להזין את ספר השדה בנתוני השטח של כל הנכסים. גם מבנה, שנבנה ללא היתר בנייה, הוא מבנה החייב בארנונה. מאז שחוקי ההקפאה הגבילו את כוחן של הרשויות המקומיות להגדיל את שיעורי הארנונה בערכים ריאליים, החלו אלה במדידה מחודשת של כל הנכסים בעיר, במטרה למצוא את הנכסים, שחויבו בשטח קטן מכפי שהם, אולם לא רק הרשות יוזמת בדיקה של השטח, ושאלה זו היא הנושא העיקרי בהשגות המוגשות למנהל הארנונה.

יחידת רישום - כל דירה בבית הרישום כבית משותף, או בבית שניתן לרשמו כבית

13/55 סנדר נ' ועד השומה על יד עיריית חיפה, פ"מ יט תמצית 157; רע"א 2987/91 רינר נ'

עיריית ירושלים, ארנונה עירונית שם.

משותף היא "יחידה נפרדת", וממילא - "יחידת שומה". מחזיקים אחדים של נכס אחד רשאים להודיע לרשות המקומית, כי כל אחד מהם מחזיק בלעדית בחלק מיחידת השומה. במקרה זה חייב אגף השומה לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה נפרדות, ולחייב כל מחזיק בגין השטח שבחזקתו. על אותה דרך ניתן לרשום מספר יחידות באותו בנין כיחידת שומה אחת. רישום זה עשוי להפחית את שיעור הארנונה כאשר היא רגרסיבית. התנאי הוא כי השימוש בכל היחידות הינו אותו שימוש על ידי אותו מחזיק.³³

השימוש שנעשה בנכס - תפקידו של מנהל אגף השומה לסווג את הנכסים על פי שימושם ולהתחשב בתכונות המשתמשים.³⁴ שימוש שונה בחלק מהנכס מעלה תדיר את השאלה איזה תעריף להטיל על החלק שבו נעשה שימוש שונה - האם את התעריף של השימוש העיקרי או את התעריף המיוחד של אותו חלק. הפסיקה מתמודדת בשאלות אלה, ואין הלכה מחייבת, שכן כל מקרה שונה מרעהו, ובכל מקרה מחילים את כללי ההגיון היפים לו.³⁵

סכום המס - אחרי שנקבעו זהותו של הנישום נושא השומה והנכס נשוא השומה על

³³ ראה: ע"א 444/63 ראש עיריית פתח תקוה נ' מקלב, פ"ד יח 695; המ" 271/63 וינברג נ' ועדת השומה כפר סבא, פ"ד יז 2232; ע"א 56/66 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' עיריית ירושלים, פ"מ סג 28; ע"ש 23/87 בתי הזיקוק לנפט בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית אשדוד, ארנונה עירונית שם.

³⁴ ראה: בג"צ 345/78 ירדניה חברה לבטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב, פ"ד לג(1) 113; בג"צ 397/84 בנק דיסקונט בע"מ נ' עיריית גבעתיים, פ"ד לט(2) 13; בג"צ 764/88 1985,1437/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793.

³⁵ בג"צ 345/78 ירדניה חברה לבטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב, פ"ד לג(1) 113; בג"צ 764/88 1985,1437/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793; ע"ש 935/91 בנק דיסקונט בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם; ע"ש 1559/91 מנהלת הארנונה של עיריית ראשל"צ נ' בנק מסד בע"מ, שם; ע"ש 28/90 אגד בע"מ נ' עיריית דימונה, תקדין, הי"פ 1998/92 אולמי טקסידו בע"מ נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם. ת"א 18892/92 עיריית תל אביב נ' לוי, שם; ע"ש 349/95 הסוכנות היהודית נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, שם; ע"ש 944/93 פרג' בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, שם.

כל תכונותיו הרלוונטיות, והוחלו על נתונים אלה הערכים, הקבועים בצו הטלת הארנונה, נותר לערוך חשבון אריתמטי, ולקבוע את גובה הארנונה. פעולה זו נעשית על ידי המחשב, שכן אין היא דורשת שיקול דעת.

פטורים והנחות - יש פטורים והנחות שהרשות המקומית חייבת לתיתם ביוזמתה, ואחרים ניתנים לאחר פניית הנישום והמצאת התיעוד המתאים לצורך קבלתם. הסמכות להעניק את הפטורים וההנחות מוקנית בפקודת הפטור, בחוק הפטור ובתקנות ההנחה לאישים שונים ולוועדת ההנחות. מעשה הענקת הפטורים וההנחות הוא חלק ממעשה השומה. לעתים הוא נעשה ביחד עם שומת הארנונה ולעתים הוא מתבצע במועד מאוחר.

ג. הודעת השומה

הודעת השומה מופקת על ידי המחשב, ונשלחת לנישום ביחד עם שובר תשלום. מהי הודעת השומה? בפקודת העיריות האנכרוניסטית אין היא נזכרת, ואין הרשות מחויבת להפיקה ולשלחה. החיוב במס קם עם הטלתו, והפרסום נעשה בדרך הקבועה בסעיף 277. הודעת השומה הונהגה על ידי הרשויות המקומיות לאחר מחשוב מערכת השומה והגבייה, והיא מאפיינת כל מערכת מודרנית של מס. משלוח הודעת השומה הוא תנאי לתחילת מרוץ הזמן להגשת השגה על הארנונה בפני מנהל הארנונה.

על הודעת השומה לכלול את כל מרכיבי השומה - שם הנישום, סיווג הנכס על פי צו ההטלה, כתובת הנכס נשוא השומה, שטח הנכס, השימוש שנעשה בנכס וסכום המס. לעתים כוללת הודעת השומה את פרטי הפטור או ההנחה. אל הודעת השומה ניתן לצרף ספח, המשמש כשובר תשלום וקבלה. בסעיף 7א לחוק הערר נקבע, כי בהודעת תשלום על ארנונה כללית תפרט הרשות המקומית את הזכויות והמועדים להשגה ולערר האמורים בחוק זה. לא פרטה הודעת התשלום את הזכויות והמועדים להשגה ולערר, לא מתחיל מרוץ הזמן להגשת השגה למנהל הארנונה, וניתן לכאורה להגישה גם לאחר עבור תקופה ממושכת.

8. פטורים והנחות

"מס" הוא תשלום חובה, המוטל על פי דין. "פטור ממס" הוא פטור על פי דין מתשלום חובה, המוטל על פי אותו דין או על - פי דין אחר. רשות שלטונית רשאית לדרוש מנתיינה כי ישלמו מיסים לקופתה על סמך חיקוק בלבד, המעניק לה זכות זו. נישום אינו זכאי להנחה או לפטור ממס, אלא על סמך חיקוק, המעניק לו זכות זו. בבואה להטיל את המס, מוטלת על כן על הרשות השלטונית החובה להוכיח, כי נתקיימו כל התנאים הקבועים בחיקוק, לצורך הטלת המס על הנישום. על הנישום מוטל נטל הראיה, כי נתקיימו בו תנאי הפטור ממס או ההנחה. כל חוקי המס מקנים פטורים והנחות. יש נישומים הזכאים לפטורים או להנחות, יש אירועי מס הנהנים מהם, ולעתים נדרש שילוב בין השנים.

הפטורים וההנחות בארנונה מצויים בחיקוקים שונים - **פקודת העיריות, פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938**, להלן: "פקודת הפטור", **חוק הרשויות המקומיות (פטור חיילים, נפגעי מלחמה ושוטרים מארנונה), התשי"ג-1953**, להלן: "חוק הפטור" **ותקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993**, להלן: "תקנות ההנחה".³⁶

א. פטור מארנונה לבנין שנהרס או ניזק

בסעיף 330 לפקודת העיריות נקבע -
330. נהרס בנין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזק במידה שאי-אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבנין לעיריה 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.
הארנונה מוטלת תמורת הנאה משירותיה הציבוריים של העירייה. כאשר

³⁶ בחרתי לא להרחיב במאמר זה את סוגיות הפטור ותנאיו, והמבקש ללמוד סוגיות אלה בהרחבה ימצאנה בספרי **ארנונה עירונית**, הוצאת אוריאן מהדורה רביעית פרק 4.

בניין נהרס או ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, לא ניתן ליהנות משירותיה של העירייה, ואין לחייב את הנכס בארנונה. מאחר שהחוב בארנונה הוא גם בהתאם לגודלו של הנכס, אזי אם רק חלקו נהרס או ניזוק, יש לפטור את אותו חלק מארנונה, ולחייב את חלקו האחר.

סעיף 330 מקנה פטור בשני מקרים חלופיים - כאשר בניין נהרס וכאשר הוא ניזוק. המקרה הראשון קל ליישום, שכן כוונתו להרס מוחלט. במקרה של נזק לבניין התנאי הוא כי הנזק רב עד למידה שאי אפשר לשבת בבניין. תנאי זה הוא כמותי, ולו ייוחד דיון בהמשך. כדי ליהנות מפטור מארנונה צריכים להתקיים, בנוסף לתנאי הראשון, עוד שני תנאים מצטברים: **א.** אין משתמשים בבניין הלכה למעשה. תנאי זה הוא עניין שבעובדה; **ב.** המחזיק מסר על כך הודעה בכתב לעירייה. לדעתי, תנאי זה, כקודמיו, הוא תנאי קונסטטיטויבי. הפטור מוחל מיום מסירת ההודעה ולא מהיום בו ניזוק הבניין או נהרס. על מבקש הפטור מוטל נטל הראיה לגבי כל התנאים. אין לפרש בדווקנות את מילות סעיף 330, ואם יתברר כי בפועל היו לעירייה נתונים אודות מצב הנכס בעת משלוח חיובי הארנונה, ללא צורך בבדיקה פוזיטיבית מבחינתה, אזי יינתן הפטור למחזיק, אולם אין לחייב מחלקה אחת בעירייה לברר במחלקות אחרות את מצב הנכס.³⁷

בניין שניזק

ייתכן מקרה, שבו מבנה מסויים אינו ראוי במצבו לשימוש, אך בהשקעה סבירה ומתקבלת על הדעת, ניתן להביאו למצב שבו יהיה ראוי לשימוש. במקרה כזה סירובו של בעלי המבנה או מחזיקו לבצע את ההשקעה הדרושה, לא יוכל לשמש לו כסות, שמאחוריה יוכל להפעיל את הוראות סעיף 330 לפקודת העיריות. לעומת זאת, ייתכן שניתן להביא את המבנה למצב ראוי לשימוש, אך ההשקעה הנדרשת לשם כך הינה כה גדולה, עד כי לא סביר יהיה לצפות שבעלי המבנה או מחזיקו יבצעה. אין כל אפשרות לקבוע כלל, שיתאים לכל המקרים, ובכל מקרה יש צורך לקבוע את מצב המבנה ולהכריע לגופו של עניין. גם אם יתוקנו הליקויים, וניתן יהיה

³⁷ ה"פ 176468/94 סגל נ' עיריית הרצליה, ארנונה עירונית שם.

ניהול נדל"ן

למצוא שוכר, שיהיה מוכן להשתמש באותו שטח, הרי דמי השכירות שניתן יהיה להשיג אינם עולים על 75-150 ש"ח. הארנונה, שיצטרך המבקש לשלם בגין אותו שטח, היא מעל ל 2,900 ש"ח לשנה, ובהתחשב בכך, לא יהיה זה סביר לצפות מהמבקש להיכנס להשקעה הגדולה, הדרושה כדי להביא את השטח למצב שמיש. לדעתנו, מבחן "כדאיות השיפוץ" של הבניין אינו רלוונטי למתן הפטור. לשון הסעיף היא ברורה - "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו". נתקיים תנאי זה, יש לתת את הפטור.³⁸

בניין שנהרס

יום היווצרו של בניין הופך אותו לנשוא לחיוב בארנונה, ויום חדילתו של בניין, הופך את הבניין ל"אדמת בניין", שאינה נשוא לחיוב בארנונה, ואחת היא אם מכוח סעיף 330 לפקודה, או מעצם חדילתו של נשוא הארנונה. לא אחת קשה להכריע אם בנין נהרס במידה כזו, שאין הוא עוד ראוי לתואר "בניין". "בניין שנהרס" עונה ממילא על הגדרת "בניין שניזק", אולם במקרה זה אין חובה לטעון ולהוכיח, כי אי אפשר לשבת בו.³⁹ העובדה, כי עושים שימוש בבניין, שוללת את דבר חדילתו.⁴⁰

שיפוץ ביזמת הבעלים

מה דינו של בניין, העובר שיפוץ יסודי, כאשר במהלך השיפוץ הוא מנותק מחשמל וממים, פתחיו פרוצים, והרצפה או התקרה מוחלפים. בניין כזה אינו ראוי להחשב כבניין, אשר מסוגל לשמש ליעוד שלשמו הוקם. יש להתייחס אל בניין כזה כאל בניין חדש בהקמה, ולחייבו במס מיום שהשיפוץ בו מסתיים. בפקודת העיריות

³⁸ ראה: ע"א 527/60 תיק נ' ראש עיריית רמת גן, פ"ד טו 970. ה"פ 5047/86 עזבון חסון נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם.

³⁹ ראה: ע"א 220/59 נכס רחוב גרוזנברג 8 בע"מ נ' ועדת השומה שליד עיריית תל אביב, פ"ד יג 1607. ע"א 607/72 מדור בהר שלום בע"מ נ' הממונה המחוזי על מס רכוש, פ"ד כח(1) 480.

⁴⁰ ע"א 178/87 בטאט נ' מנהל מס שבח, פד"א י"ז 304. ע"א 707/85 מנהל מס שבח נ' הייבל, פ"ד מב(2) 167.

אין כל הגדרה מהו יום גמר הבנייה, אולם ניתן לשאול הגדרה זו מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם נאמר: "גמר בנייה - משעה שהבניין כולו או מקצתו, נתפס לראשונה, או משעה שהוא ראוי לשימוש שיועד לו, הכל לפי המוקדם".

לא כל שיפוץ מזכה את הבניין בפטור מארנונה על פי סעיף זה. היקפם של השיפוצים, השוללים מבניין את אופיו כבניין שבנייתו הסתיימה, אינו ניתן לתיחום מדויק, ויש לקבוע בכל מקרה לגופו. מכל מקום, הבניין חייב למלא אחר התנאי הקבוע בסעיף 330 לפקודה, כי הנזק שנגרם לו הוא "במידה שאי אפשר לשבת בו". אין נפקא מינא לכך, שהנזק נגרם במכוון על ידי מי שחפץ בשיפוץ הבניין.

כאשר הבעלים מוסיף לבנין קיים אגף נוסף, והאגף הישן ממשיך לשמש אותו במהלך הבנייה, יש להמשיך ולחייב את האגף הישן במהלך תקופת הבנייה. הקרקע של האגף החדש היא "אדמת בניין" עד לסיום עבודות הבנייה, ואין לחייבה הארנונה. בתום תקופת הבנייה יחויב האגף החדש כבניין, ויש לשנות בפנקסי העירייה את השטח של הבניין, ולהוסיף לו את השטח שהתווסף.

ב. פטורים בפקודת מיסי העיריה ומיסי הממשלה (פיטורין)

בפקודת מיסי העיריה ומיסי הממשלה (פיטורין), 1938, נקבעו פטורים למחזיקים ולנכסים שונים, אולם מחמת קוצר היריעה, בחרתי שלא לדון במאמר זה בסוגיות הפטור ובתנאיו.

ג. פטור לחיילים נפגעי מלחמה ושוטרים

חיילים נפגעי מלחמה ושוטרים נהנים מפטורים והנחות בארנונה על פי חוק הרשויות המקומיות (פטור חיילים, נפגעי מלחמה ושוטרים מארנונה), התשי"ג-1953, נקבעו פטורים למחזיקים ולנכסים שונים, אולם מחמת קוצר היריעה, בחרתי שלא לדון במאמר זה בסוגיות הפטור ובתנאיו.

ד. תקנות ההנחה - חלק כללי

חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, ביטל הוראות שונות בפקודת העיריות ובפקודת המועצות המקומיות, ובמקומן הוסמכו שר הפנים ושר האוצר להתקין תקנות. כך, למשל, ביטל חוק ההסדרים את הוראת הפטור לנכס ריק, שהיתה קבועה בסעיף 274 לפקודת העיריות, ואת סמכותה של מועצת העירייה מכוח סעיף 280 לפקודה לתת הנחה או פטור. סעיף 12 לחוק ההסדרים מסמיך את שר הפנים ואת שר האוצר להתקין תקנות בדבר הנחות ופטורים.

שר הפנים התקין את **תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993.** תקנות אלו מסדירות את ההנחות והפטורים משנת הכספים 1993 ואילך. תקנות אלו יכוננו "תקנות ההנחה". תקנות ההנחה כוללות את כל העילות להפחתת ארנונה או לווייתור עליה, ואין למועצה סמכות להיזקק לאישור שר הפנים להפחתה בגין סיבה אחרת. הסמכות להכריע בדבר רוב ההפחתות נתונה למועצה, ובהקשר זה יכולה ועדת ההנחות לשמש כגוף מייעץ. לוועדת ההנחות מוקנית הסמכות להחליט בבקשות להנחה של נישום נזקק, ובנושא הנחה לקבלן על בניין חדש. בתקנות ההנחות נוספו קריטריונים רבים למתן הפחתה, כגון נישום נזקק, שמצבו הכלכלי הורע באופן פתאומי, וכן קריטריונים סוציאליים והומניים כגון מבקש שהוא חסיד אומות העולם, מבקש שהוא נפגע פעולת איבה וכדומה. בסעיף 5 לתקנות ההנחה נקבע כי מועצה תמנה לעניין פרקים ד' ו-ה' ועדת הנחות.

פרק ד' עוסק במבקש נזקק. פרק ה' עוסק בהנחות לבניין חדש, בניין ריק ובניין המשמש לתעשייה. חברי ועדת ההנחות הם חברי מועצה, שאחד מהם לפחות אינו חבר הנהלת הרשות המקומית, הגזבר, מנהל מחלקת הרווחה והיועץ המשפטי של הרשות המקומית. בקבעו הרכב חברים זה ביקש מתקין התקנות להבטיח, כי ההנחות יינתנו בהתאם לכללים הוגנים ובאופן מאוזן. בסעיף 15 לתקנות ההנחה נקבע, כי גזבר הרשות המקומית יהיה ממונה על ביצוע מתן הנחות לפי תקנות אלה, למעט הנחות שבסמכות הוועדה.

ההנחות המוקנות בתקנות ההנחה מותנות בתשלום יתרת הארנונה של אותה

שנה כספים עד לתום השנה. מטרת הוראה זו היא, שלא ימצא נישום נהנה מהנחה ואינו משלם את יתרת הארנונה בה הוא חייב. על מנת לא לאבד את זכותו להנחה, חייב נישום, המשיג על שיעור הארנונה, לשלם את הסכום המושג עליו, ולהמשיך ולקיים דיון בהשגתו, שמא תידחה השגתו ונמצא חסר.

מחזיק בנכס, הזכאי ליותר מהנחה אחת על פי תקנות ההנחה, זכאי ליהנות להנחה אחת בלבד, וזו תהיה הגבוהה מבין ההנחות להן הוא זכאי. נכס, שניתנה בגינו הנחה כלשהי לפי תקנות ההנחה, אינו זכאי להנחה נוספת גם אם מתגורר בו מחזיק אחר, הזכאי להנחה אחרת על פי תקנות ההנחה או על פי חיקוק אחר. אין הוראה מה דינו של מחזיק, הזכאי להנחה אחת מכוח תקנות ההנחה ולהנחה אחרת מכוח חיקוק אחר. נראה, כי בהעדר הוראה השוללת את כפל ההנחות, ניתן לקבל הנחה אחת לפי תקנות ההנחה והנחה נוספת לפי חיקוק אחר.

זכאי להנחה המחזיק בשתי דירות המשמשות למגורים, זכאי להנחה או לפטור בגין דירה אחת בלבד, וההנחה לה יזכה תהיה הגבוהה מבין ההנחות המגיעות לו. הוראה זו אינה מוגבלת לרשות מקומית כלשהי, ונמצא, כי גם אם כל דירה מצויה בתחום השיפוט של רשות מקומית אחרת, הזכאות להנחה מוקנית לדירה אחת בלבד. ברי, כי כאשר מצויות הדירות בתחום השיפוט של רשויות מקומיות אחדות, אין בידי הרשויות המקומיות כלים לפקח על הוראה זו.

זכאי להנחה, אשר החזיק בדירת מגורים במשך חלק משנת הכספים, נישום מסתמא בגין אותו חלק. ההנחה לה הוא זכאי תהיה יחסית לתקופה בגינה חויב. די בהחזקה של יום אחד בחודש פלוני על מנת להקנות את הזכאות בגין החודש בשלמותו, בכפוף לכך, שנישום חויב בארנונה בגין אותו חודש. הודעה על מתן הנחות בהתאם לתקנות אלה יש לפרסם ביחד עם צו ההטלה של הארנונה. לא פורסמו ההנחות ביחד עם צו ההטלה, ניתן לפרסמן במועד מאוחר יותר ובדרך בה פורסם צו ההטלה.

9. הדרכים לתקיפת הארנונה

אמרתי, כי מס הוא תשלום, המוטל דרך כפייה על ידי רשות ציבורית. כל דין, המתיר לרשות להטיל מס, פותח בפני הנישום פתח להתנגד להטלת המס עליו מכל וכל או להתנגד לשיעורו. על פי רוב חוקי המס מגיש הנישום בשלב הראשון השגה בפני פקיד הרשות. שלב ההשגה מאפשר לרשות ולנישום לבחון מחדש את שומת המס ולהשתכנע בצדקתו של האחר. על החלטת הפקיד בהשגה רשאי הנישום לערור בפני מותב משפטי מיוחד שהוקם לצורך זה או בפני בית המשפט. על החלטתו של המותב המשפטי הראשון זכאי הנישום לערער בזכות לבית המשפט המוסמך.

א. סמכויות

שאלת הסמכות מעסיקה תדיר את הנישומים, אשר ליבם אינו שלם עם כובד נטל הארנונה המוטלת עליהם. לא צורת הערעור, אלא מהותו של הנושא הנדון, היא הקובעת את סמכותו של בית המשפט. לא הצורה, שבה הלבישו הצדדים את העסקה, אלא מהות העסקה, היא הקובעת. לשם קביעת מהות העסקה או החיוב, רשאי בית המשפט "להרים את המסך", ולא להסתפק בצורה הפורמלית, שלפיה ביקש תובע לקבוע את סמכותו של בית המשפט.⁴¹

ארבע ערכאות פתוחות בפני המעוניין להתמודד עם מס זה: בית המשפט הגבוה לצדק, בית המשפט המחוזי, בית משפט השלום, וכן - מנהל הארנונה, ועדת הערר ובית המשפט המחוזי. נישום יכול לתקוף את הארנונה בתקיפה ישירה בתובענה להקטינה או לבטלה, ובתקיפה עקיפה במסגרת הגנה מפני תביעה אזרחית, המוגשת נגדו על ידי הרשות המקומית. לשם בחירת הפורום הנאות לתקיפת חיוב בארנונה יש להבחין בין פעולת מועצת הרשות המקומית לפעולת הרשות המקומית עצמה. בהתקינה את צו הטלת הארנונה, פועלת המועצה כרשות מחוקקת. בקביעת

⁴¹ בע"ש 33,46/85 תעשיות אבן סיד נ' מנהל הארנונה של המועצה האזורית מטה יהודה, פ"מ תשמ"ז(א) 14.

שומת הארנונה, המוטלת על כל נישום ונישום, פועלת הרשות המקומית כרשות מבצעת. נישום המבקש לתקוף את החיוב בארנונה, צריך לזהות את הגורם הנתקף - מעשה החקיקה או מעשה השומה.

החלטת המועצה בדבר הטלת ארנונה היא דין. אגף השומה מיישם את הדין ומוציא הודעות שומה לחייבים. **חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976**, להלן: "חוק הערר", מסדיר את דרכי ההשגה, הערר והערעור על החיוב בארנונה ועל שיעורו. חיקוק זה נועד להסדיר את תקיפת פעולתה של הרשות המבצעת. בהשגה בפני מנהל הארנונה מביא החייב בארנונה בפני המנהל את הפרשנות שלו לצו ההטלה של הארנונה. אם המשיג אינו שבע רצון מהחלטת מנהל הארנונה, הוא רשאי לערור לוועדת ערר בת שלושה חברים. ועדה זו דומה מבחינה רעיונית לוועדת ערר של מס רכוש, לוועדת ערר של מס שבח מקרקעין וכיוצא באלה. עם זאת לא נקבע בחיקוק, כי מטרתה של ועדת הערר לשום שומת אמת, ולכן היא מוגבלת בסמכויותיה. על החלטת הוועדה רשאי העורר לערער לבית המשפט המחוזי, ופסק דינו הוא סופי.

חייב במס, אשר לא השיג על החיוב בארנונה, אינו רשאי להעלות טענות בקשר לגובה הארנונה כטענת הגנה במהלך תביעה אזרחית, המוגשת נגדו על ידי הרשות המקומית. כמו כן, לא ניתן להעלות טענות אלה כהגנה בפני הליכי גבייה מנהליים, הננקטים על ידי הרשות המקומית נגד החייב במס. נישום, המבקש לתקוף את צו הטלת הארנונה של המועצה, צריך לפנות לבית המשפט הגבוה לצדק, וייתכן שגם לבית המשפט המחוזי. ניתן לתקוף את החלטת המועצה גם בתקיפה עקיפה, כטענת הגנה במהלך תביעה משפטית לתשלום הארנונה, המוגשת על ידי הרשות המקומית נגד החייב במס, כאשר החלטת המועצה נתקבלה ללא סמכות.

בחירת עילת התקיפה חשובה לא פחות מבחירת זירת התקיפה. טענה בדבר טעות ביישום צו ההטלה תישמע בהשגה בפני מנהל הארנונה, שלו סמכות ייחודית לדון בה, ומטעם זה תדחה בבית המשפט. עילות תקיפה מסוימות הן בסמכות מקבילה של מנהל הארנונה ושל בית המשפט, ואילו אחרות אינן בסמכותו של מנהל הארנונה, וממילא הן בסמכות בתי המשפט. פרק זה יעסוק בלימוד זירות התקיפה על סמכויותיהן, בזיהוי הגורם הנתקף, ובבחירת עילת התקיפה.

ב. בית המשפט הגבוה לצדק

לבית המשפט הגבוה לצדק ניתן לפנות ברשימה מגוונת של עתירות לצווי עשה ולצווי מניעה נגד הרשות המקומית, כאשר זו פועלת ללא סמכות או בחריגה מסמכות. פסקי דין רבים ניסו להגדיר את תחומי הסמכות של בית המשפט הגבוה לצדק ושל בית המשפט המחוזי, ונראה, כי מלאכה זו טרם נשלמה. בשנים האחרונות גוברת הנטייה להרחיב את תחום סמכותו של בית המשפט המחוזי, ושאלות רבות אשר התבררו בעבר בבית המשפט הגבוה לצדק בלבד, מוכרעות כיום גם בבתי המשפט המחוזיים. סמכותו של מנהל הארנונה מצומצמת ומוגבלת לנושאים עובדתיים טכניים ברורים בלבד. לשאלות עקרוניות יותר, כמו הקריטריונים שנקבעו לאופן הטלת הארנונה, סבירות גובה הארנונה וכדומה, אין הוא רשאי להידרש. אם זהו הדין בסמכותו של מנהל הארנונה, ממילא זהו גם הדין לגבי סמכותה של ועדת הערר וסמכותו של בית המשפט המחוזי בדונו בערר על החלטת ועדת הערר, שכן אלו הן ערכאות ערעור על החלטותיו של מנהל הארנונה. מכאן שבסוגיות אלה יכול בעל הדין לעתור לבג"צ, ובסמכות בג"צ לדון בעניין ולהעניק סעד.⁴²

חוסר סמכות בפעולת מועצת הרשות המקומית הינה עניין לבית המשפט הגבוה לצדק לעסוק בו.⁴³

סבירות גובה הארנונה והאפליה הפסולה בין סוגי הנישומים הינה עניין לבית המשפט הגבוה לצדק לעסוק בו. הגורם הנתקף הוא מועצת הרשות המקומית, אשר קבעה את הפרמטרים של הארנונה בצו ההטלה. בית המשפט הגבוה לצדק יבדוק את

⁴² בג"צ 764/88 1985,1437/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עירית קרית אתא, פ"ד מו(1)793. בג"צ 351/88 טית בית בע"מ נ' עירית פתח תקוה, פ"ד מב(3) 441. בג"צ 4499/91 עיר-שי נ' עירית ירושלים, ארנונה עירונית שם.

⁴³ ע"א 436/62 ראש עירית רמת גן נ' תיק, פ"ד יז 1262. בג"צ 577/89 באום נ' ראש המועצה המקומית קרית-אונו, פ"ד מה(1) 9. בג"צ 51,58,129,227/84 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח(4) 413. בבג"צ 192/56 מדר נ' המועצה המקומית בת ים. בג"צ 547/84 עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113.

סבירותה של החלטת המועצה בדבר הטלת הארנונה, והמדדים שנקבעו בהחלטה בקשר לגובה הארנונה.⁴⁴ מבחנים נוספים לסבירות ולחוסר סבירות נקבעו בפסיקה מגוונת.⁴⁵

תוקפו של הסכם עם הרשות

בבג"צ 117/67 גור אל נ' המועצה המקומית קרית אונו⁴⁶ הטילה המועצה את הארנונה הכללית לפי שיטה חדשה: היא סיווגה דירות מגורים לפי גודלן, וקבעה שיעורים פרוגרסיביים לכל חדר בהתאם לגודל הדירה. נישומה אחת הגישה ערר לוועדת ערר. הערר נדחה, ובית המשפט המחוזי בערעור קיבל את טענות הנישומה. בעוד משפטה של נישומה זו תלוי ועומד, השיג העותר, דייר אחר באותו בית, מכתב ממנהל מחלקת הגבייה של המשיבה, ובו הובטח לו, כי "דין תוצאת ערעור" של הנישומה הנזכרת "כדין שאר הדירות". לאחר הערעור סירבה המועצה המקומית לתקן את השומות בהתאם לתוצאת הערעור. הנישום עתר לבג"צ, שנקבע, כי פסק דין, הניתן לגבי נישום פלוני, אינו חל על כל נישום אחר. אין האזרח יכול לשבת בחיבוך ידים ולייחל שביום מן הימים יזכה אזרח אחר בריבו עם הרשות על הטלת מס כלשהו, ואז יקום וייהנה אף הוא מניצחונו של זה. כוחו של תקדים משפטי הינו מכאן ולהבא, אך במקרה דנא, לא ישבו העותרים באפס מעשה. הם פנו לרשות המקומית, השיגו על המס, ובמסגרת זו הגיעו להסכם דיוני, שנקבע בו הזיקה של

⁴⁴ בבג"צ 456/83 ברוידא נ' עיריית רעננה, פ"ד לח(1) 359.

⁴⁵ בג"צ 345,364,461,462/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב, פ"ד לג(1) 113. בג"צ 397/84 בשג"צ 133/84 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' עיריית גבעתיים, פ"ד לט(2) 13. בג"צ 547/84 עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113. בג"צ 240/85 בינשטוק נ' עיריית תל אביב, פ"ד מ(2) 586. בג"צ 1677/90 טלרד בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד מד(4) 795. ה"פ 782/93 אלקנית בע"מ נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית שם. בג"צ 5808/93 חברה כלכלית לירושלים בע"מ נ' מפקד כוחות צה"ל ביהודה ושומרון, תקדין. ע"ש 101/94, המוסד לביטוח לאומי נ' מנהל הארנונה בעיריית טבריה, ארנונה עירונית שם.

⁴⁶ פ"ד כא(2) 477.

גובה החיוב בארנונה של הנישום בתוצאות משפט של נישום אחר.⁴⁷

ג. בית המשפט המחוזי

בית המשפט המחוזי עשוי להידרש לנושאי הארנונה בארבע דרכים. לכל דרך מיוחדות עילות התקיפה, הסמכויות והסעדים המבוקשים. בשבתו תחת מגבעת אחת, אין בית המשפט המחוזי מוסמך להעניק סעד, שיוחד למגבעת אחרת. ואלה ארבע הדרכים - א. בעתירה לתת סעד הצהרתי או צו מניעה; ב. בהגנה מפני תביעת הרשות המקומית לתשלום ארנונה; ג. בתביעה להשבת ארנונה ששולמה ביתר על ידי הנישום; ד. בשבתו כערכאת ערעור על החלטת ועדת הערר.

אין גבול ברור בין סמכותו של בית המשפט הגבוה לצדק לבין זה של בית המשפט המחוזי. בשנים האחרונות גוברת הנטייה להרחיב את תחום סמכותו של בית המשפט המחוזי, ושאלות רבות אשר התבררו בעבר בבג"צ בלבד, מוכרעות כיום בבתי המשפט המחוזיים. על קביעת הסמכות על פי הגורם הנתקף ועל פי הסעד המבוקש.⁴⁸ הפסיקה דנה בסמכויות השונות, וקבעה להם כללים.⁴⁹

⁴⁷ ראה ע"א 132/68 פיש נ' עיריית חיפה, פ"ד כב(2) 261. ראה גם ע"א 250/88 קופת-חולים נ' עיריית באר-שבע, פ"ד מג(4) 488. ת"א 1008/93 המ' 3460/93 מפלגת העבודה נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית שם.

⁴⁸ ע"א 436/62 ראש עיריית רמת גן נ' תיק, פ"ד יז 1262. בר"ע 92/89 טלרד בע"מ נ' עיריית לוד, תקדין. ה"פ 1221/89 בן יעקב נ' עיריית תל אביב, תקדין. ע"א 562/73 פילו בע"מ נ' ראש הוועדה המקומית לתכנון ובניה, פ"ד כח(1) 824. ה"פ 1/90 מפעלי פלדה מאוחדים בע"מ נ' מועצת עיריית קרית-גת, פ"מ תשנ"א(א) 485. ע"א 9/91 חוות רודד נ' עיריית אילת, תקדין. ה"פ 527/92 קרשין נ' עיריית רמת-גן, ארנונה עירונית שם.

⁴⁹ ת"א 202/66 עיריית חיפה נ' סנדר, פ"מ נח 113. ע"א 714/68 זיס נ' המועצה המקומית אשדוד, פ"ד כג(2) 623. בר"ע 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל בע"מ, תקדין. ע"ש 1208/88 לוביאניקר נ' עיריית חולון, ארנונה עירונית שם. בג"צ 636/89 עמינח בע"מ נ' עיריית עפולה, תקדין. בג"צ 5954/93 שטרית נ' עיריית חיפה, תקדין. ה"פ 782/93 אלקנית בע"מ נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית שם. ע"ש 101/94, המוסד לביטוח לאומי נ' מנהל הארנונה בעיריית טבריה, ארנונה עירונית שם.

ד. בית משפט השלום

בית משפט השלום עשוי להידרש לנושאי הארנונה בשלוש דרכים. לכל דרך מיוחדות עילות התקיפה, הסמכויות והסעדים המבוקשים - א. בעתירה לתת סעד הצהרתי או צו מניעה; ב. בהגנה מפני תביעת הרשות המקומית לתשלום ארנונה מהנישום; ג. בתביעה להשבת ארנונה ששולמה ביתר. ניתן למצוא קווי דמיון בין סמכויות בית משפט השלום לאלו של בית המשפט המחוזי. שתי האבחנות העיקריות בין סמכויות שתי ערכאות אלו הן בקשר לגובה הסכום נשוא הדיון ובקשר לסמכויות השיוריות של בית המשפט המחוזי לתת סעדים הצהרתיים בדומה לסמכויות בג"צ.⁵⁰

ה. השגה בפני מנהל הארנונה, ערר וערעור

חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976, להלן: "חוק הערר", מסדיר את דרכי ההשגה, הערר והערעור על מעשה השומה של הרשות המקומית. חוק הערר הקנה למנהל הארנונה סמכות ייחודית לדון בנושאים אחדים. נושאים אחרים אינם מצויים בסמכותו, ויש נושאים אשר לגביהם יש סמכות מקבילה.

סמכותו של מנהל הארנונה בהשגה

בסעיף 3 לחוק הערר נקבעה סמכותו של מנהל הארנונה לדון בהשגות על מעשה השומה. המועד להגשת ההשגה הוא 90 יום, מיום שנמסרת שומת הארנונה לנישום. גם נישום שלא קיבל הודעת תשלום רשאי להשיג על החיוב שהוטל עליו. המצאת הודעת התשלום אינה תנאי להגשת ההשגה, אלא תחילתו של מועד, שבסופו הופכת השומה לסופית. מנהל הארנונה הוא עובד, הכפוף להחלטות מועצת הרשות המקומית, ופקודת העיריות לא התכוונה לאפשר לו לבטל קביעה על-פי דין של מועצת העירייה או להמיר את שיקול דעתה בשיקול דעתו. המחוקק ביקש ליצור

⁵⁰ ה"פ 9207/90 ויטה מזון אירוח בע"מ נ' עיריית בני ברק, ארנונה עירונית שם. ת"א 202/66 עיריית חיפה נ' סנדר, פ"מ נח 113. ע"א 714/68 זיס נ' המועצה המקומית אשדוד, פ"ד כג(2) 623. בר"ע 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל בע"מ, תקדין.

ניהול נדל"ן

מנגנון יעיל ומהיר לטפול בטעויות טכניות, לפיכך הסמכויות, שהוענקו למנהל הארנונה, הן מצומצמות וטכניות בעיקרן.⁵¹

זהות המחזיק - סעיף 3(א)3 לחוק הערר קובע, כי נישום יהיה רשאי להשיג בפני מנהל הארנונה, אם אינו מחזיק בנכס כמשמעו בסעיפים 1 ו-269 לפקודת העיריות. טענה בדבר זהות המחזיק טבועה בעצם הטלת החיוב במס על נישום, הטוען, כי הוא אינו הנישום הנכון. עד לתיקון חוק הערר בחוק ההסדרים, לא היתה טענה זו כלולה במפורש בגדר סעיף 3, והפוסקים היו חלוקים בשאלה האם ניתן להעלות טענה זו בפני מנהל הארנונה ובפני ועדת הערר.⁵² חוק ההסדרים תיקן את סעיף 3(3) לחוק הערר, והחליף את הגדרת "מחזיק" לפי סעיף 274, אשר עליה ניתן היה להשיג, בהשגה על ההגדרה הכללית של "מחזיק" בסעיף 1 לפקודה. בעקבות תיקון זה ניתן להשיג בפני מנהל הארנונה בטענה, שהנישום אינו המחזיק בנכס, ואין צורך לשם כך בהרחבת הסמכות. בהשגה בדבר זהות המחזיק יכול הנישום להעלות טענות שונות, ולכל אחת דין משלה.

נישום רשאי להשיג בטענה, כי הוא אינו המחזיק בנכס, אלא אדם אחר הנושא אותו שם או שם דומה, וכי החיוב שהופנה כלפיו מקורו בטעות.⁵³ נישום רשאי להשיג בטענה, כי המחזיק בנכס אינו הוא אישית, אלא שותפות בה הוא שותף, או תאגיד שיש לו אליו קשר ישיר או עקיף. העובדה, כי המשגיג נמצא בנכס ועובד בו, אינה הופכת אותו בהכרח למחזיק. נישום רשאי להשיג בטענה, כי הוא מחזיק בחלק מהנכס, וכי בחלק האחר נמצא מחזיק אחר. במקרה זה ניתן לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה. יש להבדיל טענה זו מטענה נגד שטח הנכס.

תיקון תשמ"ז הוסיף את סעיף קטן 3(3), שכלל את הטענה, שהנישום אינו "מחזיק" כהגדרתו בסעיף 274 לפקודת העיריות. סעיף 274 לפקודת העיריות

⁵¹ ע"ש 28/91 גבאי נ' מנהל הארנונה של עיריית ירושלים, ארנונה עירונית שם.

⁵² ע"ש 294/84 מנהל הארנונה שליד עיריית תל אביב נ' עטרת חבקוק בע"מ, ארנונה עירונית

שם. ע"א 739/89 מיכקשוילי נ' עיריית תל אביב, פ"ד מה(3) 769.

⁵³ ע"א 714/68 זיס נ' מועצה מקומית אשדוד, פ"ד כג(2) 623. ע"א 177/60 ציגלר נ' עיריית י-ם, פ"ד יד 1938.

מיעט מהגדרת "מחזיק", מחזיק של בניין חדש, ומחזיק של בניין ריק, וכך פטר אותם מארנונה. מצב זה היה קיים עד לחקיקת חוק הרפורמה. עד לתיקון תשמ"ז לא ניתן היה להשיג בפני מנהל הארנונה בנושא זה.⁵⁴

מיקום הנכס - סעיף 3(א)1 לחוק הערר קובע, כי נישום יהיה רשאי להשיג בפני מנהל הארנונה אם "הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום." הרשויות המקומיות נוהגות לחלק את תחום שיפוטן למספר אזורים. לכל אזור נקבע שיעור ארנונה אחר. החייב במס רשאי להשיג, אם הוא חייב בשיעורי ארנונה של אזור "יקר", ואילו הנכס שבחזקתו נמצא באזור "זול".⁵⁵

סיווג הנכס - סעיף 3(א)2 לחוק הערר קובע, כי נישום יהיה רשאי להשיג בפני מנהל הארנונה, אם נפלה בהודעת התשלום שמשיגים עליה טעות בציון סוג הנכס. סוגו של הנכס נקבע בדרך כלל על פי גיל הבניין, והחומרים מהם הוא בנוי. ככל שגילו של הבניין עולה, יורד שיעור הארנונה. ככל שהחומרים מהם בנוי הבניין פשוטים וזולים, עשוי הבניין להיות מסווג לשיעור ארנונה יותר נמוך.⁵⁶

שטח הנכס - סעיף 3(א)2 לחוק הערר קובע, כי נישום יהיה רשאי להשיג בפני מנהל הארנונה, אם נפלה בהודעת התשלום, שמשיגים עליה, טעות בציון גודלו של הנכס. גובה הארנונה בין היתר לפי שטח הנכס. בהחלטת המועצה נקבעים הכללים לפיהם מחשבים את השטח. לעיתים השטח לחישוב הארנונה הוא שטח "הנטו" של הנכס, ללא קירות חוץ וללא השטחים הציבוריים, המשמשים כחדרי מדרגות, כמעברים וכיוצא באלה. במקרים אחרים מחושב השטח כולל קירות פנים וחוץ. גלריות נמוכות במיוחד עשויות לא להילקח בחשבון השטח לצורך הארנונה.⁵⁷

⁵⁴ ה"פ 785/89 חברת מצות ישראל נ' עיריית פתח תקוה, תקדין.

⁵⁵ ע"ש 28/91 גבאי נ' מנהל הארנונה של עיריית ירושלים, ארנונה עירונית שם.

⁵⁶ בג"צ 579/85 יקב הגליל גולד ובניו נ' המועצה המקומית טירת הכרמל, פ"ד מ(1)608. ע"ש

43/89 המועצה המקומית - עומר נ' מנהל הארנונה, תקדין. ע"ש 101/94 המוסד לביטוח

לאומי נ' מנהל הארנונה בעיריית טבריה, ארנונה עירונית שם.

⁵⁷ ע"ש 1208/88 לוביאניקר נ' עיריית חולון, ארנונה עירונית שם. ה"פ 6150/90 גבאי נ' עיריית

י-ם, ארנונה עירונית שם. בג"צ 351/88 טית בית בע"מ נ' עיריית פתח תקוה, פ"ד מב(3) 441.

השימוש שנעשה בנכס - סעיף 3(א)2 לחוק הערר קובע, כי נישום יהיה רשאי להשיג בפני מנהל הארנונה, אם נפלה בהודעת התשלום שמשיגים עליה, טעות בציון השימוש בנכס. שיעור הארנונה המוטל על דירות מגורים, נמוך בדרך כלל מן השיעור המוטל על נכסים עסקיים. גם בניינים, המשמשים למטרות ציבור, עשויים להינות מארנונה בשיעורים מופחתים. מאידך, על בניינים, המשמשים כבנקים וכחברות ביטוח, מוטלת בדרך כלל ארנונה בשיעורים גבוהים במיוחד.⁵⁸

טענות שלא ניתן להעלות בפני מנהל הארנונה

סעיף 3(ב) לחוק הערר הגביל את סמכותו של מנהל הארנונה - **3. (ב) אין באמור בחוק זה כדי להסמיך את מנהל הארנונה או את וועדת הערר לדון או להחליט בטענה שמעשה המועצה של הרשות המקומית בהטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי חוקיות שלא כאמור בפסקאות (1) עד (3) של סעיף קטן (א).**

סעיף זה הוסף בחוק ההסדרים בשנת 1992, והוא קובע במפורש, כי למנהל הארנונה ולוועדת הערר אין סמכות לדון בטענה, שמעשה המועצה של הרשות המקומית בהטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי חוקיות. לא ברור, אם סעיף זה בא להסיר ספקות בשאלת סמכותו של מנהל הארנונה או שהוא נועד להביא לשינוי בדין הנוהג. נראה, כי הביטוי "אי חוקיות" כולל טענות כגון: כשירות הפרורם של מועצת הרשות המקומית, שהטילה את הארנונה בצו; קביעת צו ההטלה במועד הקבוע בחוק; הטלת ארנונה על אדמת בניין; קביעת שיעורי ארנונה שלא בהתאם לשיעורים המרביים והמזעריים. טענות ממין זה הן טענות, שניתן לסווגן גם כפעולת חקיקה, אשר נעשתה בהיעדר סמכות או בחריגה מסמכות. טענות אלו אינן בסמכותו

⁵⁸ ע"ש 413/84 מרכז סליקה בנקאי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם. בג"צ 579/85 יקב הגליל גולד ובניו נ' המועצה המקומית טירת הכרמל, פ"ד מ(1)608. בבג"צ 3585/94 אגודת בריכת מגדלי דוד המלך בע"מ נ' עיריית תל אביב, תקדין. המ' 126968 עצמה נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם. ת"א 5015/88 איחוד סוכנויות ביטוח בע"מ נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית שם.

של מנהל הארנונה. לדעתי, גם לפני התיקון האמור, לא הייתה למנהל הארנונה סמכות לדון באי חוקיות של צו ההטלה. מנהל הארנונה הוא עובד, הכפוף להחלטות מועצת העירייה, ופקודת העיריות לא התכוונה לאפשר לו לבטל קביעה על-פי דין של מועצת העירייה או להמיר את שיקול דעתה בשיקול דעתו. פסקי הדין אחדים התמודדו בסוגיה זו, ולא ניתן למצוא בהם עמדה ברורה.⁵⁹

ייחודיות הסמכות של מנהל הארנונה

הסמכות, שהוקנתה למנהל הארנונה ולוועדת הערר, היא סמכות ייחודית, באותם עניינים שנקבעו בסעיף 3 לחוק הערר. הכלל הוא כי ההשגה והערר הם הדרך היחידה לתקיפת השומה, ואין לעקוף על ידי פנייה לערכאות אחרות.⁶⁰

סמכותו המקבילה של מנהל הארנונה

אמרתי, כי הסמכות, שהוקנתה למנהל הארנונה ולוועדת הערר, היא סמכות ייחודית, באותם עניינים שנקבעו בסעיף 3 לחוק הערר. ניתן לחלק את העילות לתקיפת הארנונה לשלוש קבוצות ראשיות, וכל קבוצת עילות ניתן לתקוף בערכאה המתאימה -

- א. עילות שהן בסמכותו הייחודית של מנהל הארנונה;
 - ב. עילות שאינן בסמכותו של מנהל הארנונה;
 - ג. עילות שהן בסמכותם המקבילה של מנהל הארנונה ושל בית המשפט.
- העילות של הקבוצה הראשונה נידונו לעיל. העילות השנייה לקבוצה השנייה

⁵⁹ בג"צ 129/84 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח(4) 413.

⁶⁰ ע"א 177/60 ציגלר נ' עיריית י-ם, פ"ד יד 1938. ע"א 739/89 מיכקשוילי נ' עיריית תל אביב, פ"ד מה(3) 769. בג"צ 764/88 1985,1437/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793. בג"צ 579/85 יקב הגליל גולד ובניו נ' המועצה המקומית טירת הכרמל, פ"ד מ(1) 608. בג"צ 3585/94 אגודת בריכת מגדלי דוד המלך בע"מ נ' עיריית תל אביב, תקדין. ה"פ 11/93 עיריית אשדוד נ' מפעלי רכב אשדוד בע"מ, ארנונה עירונית שם. בג"צ 129/84 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח(4) 413. ה"פ 6150/90 גבאי נ' עיריית י-ם, ארנונה עירונית שם.

נקבעו בסעיף קטן 3(ב) לחוק הערר. סעיף קטן 3(ב) הוסף לחוק הערר בשנת הכספים 1993 כתיקון עקיף בחוק ההסדרים. סעיף זה קובע, כי למנהל הארנונה אין סמכות לדון ולהחליט בטענות נגד חוקיות צו הארנונה. הוראה זו תקפה לכאורה מיום חקיקתה, אולם היא משקפת את עמדת הפסיקה שקדמה לה. נמצא, כי זהו הדין שחל גם לפני התיקון בחוק הערר.⁶¹ לדעתי, העילות שהן בסמכותם המקבילה של מנהל הארנונה ושל בית המשפט הן כל העילות הנתרות, קרי כל העילות, שאינן בסמכותו הייחודית של מנהל הארנונה, וכל העילות, שאינן כלולות בסעיף 3(ב) לחוק הערר. הכוונה היא לאותם נושאים, המצויים בסמכותו הטבועה של מנהל הארנונה, ואשר אינם כלולים במניין הנושאים הנזכרים בסעיף 3 לחוק הערר, ואינם בסמכותו הייחודית. יש להעדיף את עמדת הפסיקה, שהרחיבה את סמכויותיו של מנהל הארנונה, ואת עמדת הפסיקה, אשר צמצמה את סמכותו של מנהל הארנונה רק לנושאים של תקיפת המעשה המנהלי של מועצת הרשות המקומית, על פני הפסיקה, ששמה את העילות המנויות בסעיף 3 לחוק הערר כחומת יריחו, בבחינת אין יוצא ואין בא. נמצא, כי ניתן לתקוף בפני מנהל הארנונה בהשגה על כל מעשה של אגף החיובים והשומות של הרשות המקומית, הקשור בהודעת השומה של הארנונה.

פטורים - אגף החיובים והשומות של הרשות המקומית קובע את שומת המס. הזכות להעניק הנחות ופטורים מארנונה מוקנית בפקודת הפטור, בחוק הפטור ובתקנות ההנחה לבעלי תפקיד שונים ולוועדת ההנחות. לדעתי, נושא ההנחות והפטורים הוא חלק ממעשה השומה, ולפיכך זו עילה המצויה בסמכותם המקבילה של מנהל הארנונה ושל בית המשפט.⁶²

תשובת המנהל בהשגה

בסעיף 4 לחוק הערר נקבע, כי מנהל הארנונה ישיב למשיג תוך שישים יום

⁶¹ ראה ע"א 239/52 להמן נ' המועצה המקומית יוקנעם, פ"ד ט(2) 743; בג"צ 40/58 שליפקוביץ נ' המועצה המקומית בת ים, פ"ד יג 210; ע"א 271/87 עיריית לוד נ' טלרד תעשיות, פ"ד מב(1) 119.

⁶² בג"צ 3585/94 אגודת בריכת מגדלי דוד המלך בע"מ נ' עיריית תל-אביב, תקדין. המ' עצמה נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית שם. 126968/94

מיום קבלת ההשגה. לא השיב מנהל הארנונה תוך ששים יום - ייחשב הדבר כאילו החליט לקבל את ההשגה, זולת אם האריכה ועדת הערר האמורה בסעיף 5, תוך תקופה זו, את מועד מתן התשובה, מטעמים מיוחדים שיירשמו, ובלבד שתקופת ההארכה לא תעלה על שלושים יום. הומצאה שומת ארנונה לנישום, ולא הוגשה השגה תוך תשעים יום, הופכת שומת הרשות המקומית לשומה סופית. הוגשה השגה במועד, ולא ניתנה תשובה בהשגה תוך ששים יום, מתקבלת עמדת הנישום בכל מרכיבי השומה הכלולים בהשגה, ועל אגף השומה להפיק הודעת שומה הכוללת מרכיבים אלה כפי שהם מופיעים בהשגה. לא הופקה הודעת שומה מתוקנת, תהיה לנישום הגנה טובה מפני תביעה אזרחית ומפני גבייה מנהלית.

ערר על תשובת המנהל בהשגה

בסעיף קטן 6(א) לחוק הערר נקבע, כי הרואה עצמו מקופח בתשובת המנהל על השגתו רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו התשובה, לערור עליה לפני ועדת ערר. ועדת הערר היא האינסטנציה השנייה, הדנה בשומת אגף השומה של הרשות המקומית. קודם לה מנהל הארנונה, שהוא אינסטנציה מנהלית. תנאי מוקדם להגשת ערר לוועדת הערר הוא, כי הנישום הגיש השגה למנהל הארנונה, וכי השגתו נדחתה במלואה או בחלקה. לא ניתן להגיש ערר, אלא אם הוגשה קודם השגה בפני המנהל.⁶³ הוגשה השגה באיחור ונדחתה מטעם זה, רשאי הנישום לערור לוועדת הערר, ולבקש הארכת מועד להגשת ההשגה.

אין הגדרה בדין לגבי סמכות ועדת הערר, אולם ניתן ללמוד זאת מסמכותו של מנהל הארנונה, שעל החלטתו עוררים. כאשר נשוא ההשגה אינו בסמכותו של מנהל הארנונה, אין לוועדת הערר סמכות לדון בו. כך למשל, מחלוקת לגבי המשמעות הנכונה שיש לתת לביטוי "אדמת בנין", אינה נופלת באף אחת מהטענות שניתן להשיג עליהן, וזו מחלוקת בדבר עצם סמכותה של הרשות המקומית להטיל מס.⁶⁴

⁶³ ע"א 42/62 מקלב נ' ראש עיריית פתח תקוה, פ"ד טז 1457.

⁶⁴ ע"ש 33/85 תעשיות אבן וסיד בע"מ נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית מטה יהודה,

ערעור על החלטת ועדת הערר

בסעיפים קטנים 6(ב)ג) לחוק הערר נקבע, כי על החלטת ועדת ערר רשאים העורר ומנהל הארנונה לערער לפני בית-המשפט המחוזי שבאזור שיפוטו נמצא תחום הרשות המקומית; הערעור יוגש תוך שלושים יום מיום מסירת ההחלטה למערער. בית המשפט המחוזי ידון בערעור בשופט אחד, ואין אחרי פסק- דינו ולא כלום.⁶⁵

10. חובת הצהרה

מרבית דיני המס מטילים על הנישום חובה להצהיר על נתונים, הדרושים לרשות לשם הוצאת השומה. פקודת מס הכנסה מטילה חובת דיווח בתום שנת הכספים על הכנסת הנישום. חוק מס ערך מוסף מחייב הצהרה אחת לחודש או אחת לחודשיים על מחזור המכירות של העוסק. חוק מס שבח מקרקעין מחייב הצהרה על כל מכירה של זכות במקרקעין ושל זכות באיגוד מקרקעין, על שווי המכירה ועל מספר נתונים נוספים. חוק מס רכוש וקרן פיצויים מחייב הצהרה על רכישת מקרקעין ועל שינוי במקרקעין, היוצרים אירוע מס. התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה אינה מטילה על הנישום כל חובת דיווח. הטעם לכך הוא כי לכאורה יש בידי הוועדה המקומית נתונים מספיקים להטלת ההיטל. לעניין ארנונה - מחייבות פקודת העיריות ופקודת המועצות המקומיות את המחזיק להצהיר על תחילת חזקה במקרקעין ועל סיומה.

חובת הודעה על הפסקת חזקה קבועה בסעיף 325 לפקודת העיריות. כאשר

⁶⁵ פ"מ תשמ"ז(א) 15. ע"א 42/62 **מקלב נ' ראש עיריית פתח תקוה**, פ"ד טז 1457.
ה"פ 190 / **מפעלי פלדה מאוחדים בע"מ נ' מועצת עיריית קרית-גת**, פ"מ תשנ"א א' 485. ע"א 78/65 **ראש עיריית חיפה נ' חביב**, פ"ד יט(2) 181. ע"א 635/66 **פטאל נ' ועדת השומה שליד עיריית תל אביב**, פ"ד כא(1) 330.

הנישום חדל להחזיק בנכס, עליו למסור הודעה על כך בכתב לעירייה. עם מסירת ההודעה לא יוטלו על הנישום חיובי ארנונה נוספים בשל אותו נכס, אולם ניתן לחייבו בארנונה עד למסירת ההודעה גם אם לא החזיק בנכס הלכה למעשה.⁶⁶ גם סעיף 326 לפקודת העיריות מטיל חובת הצהרה, וברישא נקבע, כי מי שהפך לבעליו של נכס או למחזיק בו יהיה חייב בארנונה בגינו. אין הכרח בקיומה של הוראה זו, שכן כל מי שעונה להגדרת מחזיק שבסעיף 1 לפקודת העיריות חייב בארנונה. הרישא של סעיף 326 מטיל את החיוב בארנונה על המחזיק, אולם קביעה זו נבלעה בעבר בסעיף 274ב לפקודת העיריות שבוטל, וכיום היא נבלעת בסעיף 8 בחוק ההסדרים. ההוראה שבסיפא של סעיף 326 מזכירה את הוראת סעיף 325.

11. דרכי גבייה

את כל המסים, המשולמים לאוצר המדינה, ניתן לגבות באמצעות **פקודת המסים (גבייה)**. ארנונה עירונית ניתן לגבות בגבייה מנהלית על פי הכללים שבפקודת העיריות ובפקודת המועצות המקומיות. בנוסף לכך ניתן לגבות ארנונה בהגשת תביעה אזרחית לבית המשפט המוסמך. מחמת קוצר היריעה לא אדון במאמר זה בסוגייה זו.⁶⁷

לסיכום, דיני הארנונה קבועים בעשרות חקוקים שונים, הגורמים לבלבול ולמבוכה בקרב פקידי הרשויות המקומיות ואצל הנישומים כאחד. קיים צורך לחוקק את "חוק הארנונה", אשר יסדיר בדבר חקיקה אחד את מכלול הנושאים הדרושים ללימוד הדין וליישומו.

⁶⁶ ראה סעיף 2 לעיל.

⁶⁷ המבקש ללמוד סוגייה זו ימצאנה בהרחבה בספרי **ארנונה עירונית** הוצאת אוריאן, מהדורה רביעית פרקים 6, 7 ו-8.