

שער שלישי

הטלת הארנונה

361.....	המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה	פרק 6
423.....	הכללים בחקיקת תעריפי הארנונה	פרק 7
573.....	הנחות ופטורים	פרק 8
723.....	שומת הארנונה	פרק 9

פרק 6

המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה

פרק 6 - המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה

365	מבוא.....	601 §
367	1. הדין עד לשנת הכספים 1992	
370	הטלת הארנונה על ידי המועצה.....	602 §
372	1. מועד ההחלטה בדבר הטלת הארנונה	
373	2. השיקולים בחקיקת צו הטלת הארנונה	
374	הלכת "עוף העמק"	
375	3. נכסים - נשוא הטלת הארנונה	
375	קווי תשתית ומתקני חיבור	
379	4. תיקון טעות בצו הטלת הארנונה	
382	הטלת תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים.....	603 §
385	1. דרכי חקיקת התוספת לארנונה.....	
385	השלב הראשון	
386	השלב השני	
388	השלב השלישי	
388	השלב הרביעי	
390	פרסום ההודעה בדבר צו הטלת הארנונה.....	604 §
392	1. חובת הפרסום של תוספת לארנונה.....	
393	2. האם די בפרסום בתחום הרשות המקומית?	
396	מועדי תשלום הארנונה	605 §
397	1. חובת התשלום במועד.....	
398	התניית מועד התשלום במשלוח הודעת שומה	
399	התניית מועד התשלום בסופיות השומה.....	
405	תעריפי הארנונה בהיעדר צו הטלת ארנונה	606 §

פרק 6 - המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה

409	הארנונה במועצות המקומיות והאזוריות	607 §
409	1. הטלת הארנונה	
411	2. תעריפי הארנונה באין הטלה	
412	3. הסמכות לאיסוף נתונים	
412	4. חיוב בארנונה בחילופי בעלים ומחזיקים	
413	5. פטור מארנונה לבניין שנהרס או ניזוק	
413	6. פטור והנחה בשל מצב חומרי	
414	7. עררים על שומה	
415	8. הגדלת ארנונה	
415	9. פרסום	
416	10. גביית ארנונה	
417	11. העברת נכסים	
417	12. מעמדם של מועצה אזורית וועד מקומי	
421	הארנונה ביהודה שומרון וחבל עזה	608 §

מבוא § 601

הטלת ארנונה היא חקיקת משנה, הנעשית בצו על ידי המועצה הנבחרת של הרשות המקומית בתוקף סמכותה כרשות מחוקקת, והרשות המקומית עוסקת בהפקת שומות הארנונה ובגבייתה בתוקף תפקידה כרשות מבצעת.

הביטוי "הטלת ארנונה" משמש בערבוביה לתיאור מעשה החקיקה - צו הטלת הארנונה, ולמעשה השומה. פקידי הרשות המקומית, הנישומים, הפרקליטים ובתי המשפט אומרים וכותבים "הארנונה הוטלה על ידי הרשות המקומית" ולא ניתן ללמוד אם כוונתם למועצה הנבחרת או לרשות המבצעת. אם נקפיד לדייק ולומר, כי הארנונה מוטלת ב"צו הטלת הארנונה" על ידי הרשות המחוקקת ואילו פקיד השומה של הארנונה משית את הארנונה על הנישום, נחסוך התדיינויות משפטיות הנובעות מאי שימוש בלשון מדויקת.

עד לשנת הכספים 1992 הסמיכו סעיפים 273, 274 ו-275 לפקודת העיריות את מועצת העירייה להטיל ארנונה בתחום העירייה. בסעיף 153 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, הוענקה אותה סמכות למועצה המקומית. בשנת הכספים 1993 חלה רפורמה בדיני הארנונה. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים"), הקנה למועצות הנבחרות של הרשויות המקומיות סמכות להטיל ארנונה כללית, וביטל בפקודת העיריות את סעיפים 273, 274ב(א), 274ב(ב), 275, 278, 279 ו-280. באותה שנה בוטלו גם סעיפים 153, 155 ו-158 בצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950. הנושאים שנכללו בסעיפים

שבוטלו מוסדרים כיום בחוק ההסדרים ובתקנות שהותקנו מכוחו. חוק ההסדרים חל על תחומים שונים בדין הישראלי, ופרק ד' יוחד לארנונה. תוקפם של שינויים אלה הוא משנת הכספים 1993 ואילך. עד לשנת הכספים 1992 חל הדין הקודם.

למועצות אזוריות מבנה סמכויות מורכב יותר, שכן גם המועצה האזורית וגם הוועד המקומי מוסמכים להטיל מס כללי דומה מכוחו של צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958.

קיומה המשפטי של המועצה של הרשות המקומית היא תנאי מוקדם לחוקיות פעולותיה. בע"א 239/52¹ הוקמה המועצה המקומית על פי צו המועצות המקומית (יקנעם), 1954, שפורסם בעיתון הרשמי. סעיף 6 לצו מורה, כי המועצה הראשונה תמונה על ידי מושל המחוז ותכהן בתפקידה במשך 18 חודש מיום מינויה. לאחר מכן תיבחר המועצה, בהתאם לכללים שנקבעו באחת התוספות לצו. בנוגע למועצה נבחרת נקבע, כי אם בתום תקופה של שלוש שנות כהונה לא תערכנה בחירות למועצה חדשה, תמשיך המועצה הקודמת לכהן בתפקידה, עד אשר תושלמה הבחירות למועצה החדשה. לא הייתה הוראה דומה גם לגבי המועצה הראשונה הממונה. מושל המחוז מינה ביום 3.9.45 את המועצה הראשונה. תקופת כהונתה של המועצה הממונה תמה ביום 3.3.47, אך עד לאותו מועד לא נבחרה מועצה חדשה. המועצה הממונה המשיכה לפעול עד אשר ביום 18.12.47 פורסם צו נוסף מאת הנציב העליון שמטרתו הייתה כפולה: להמשיך את קיומה של המועצה הממונה עד אשר תקוימנה בחירות, ולהכשיר למפרע את קיומה של מועצה הממונה ואת פעולותיה מיום תום כהונתה ועד יום פרסום הצו. בית משפט השלום הגיע לכלל מסקנה, כי לנציב העליון לא הייתה סמכות להוציא צו בעל תוקף רטרואקטיבי, ולכן לא הכשיר הצו מיום 18.12.47 ואת קיומה החוקי של המועצה הממונה. בית המשפט המחוזי, בפניו הובא ערעור של המועצה המקומית יקנעם, הגיע למסקנה הפוכה, כי להוראות הרטרואקטיביות שבצו מיום 18.12.47 יש תוקף מלא. מכל מקום, היה תוקף לצו לפחות מיום פרסומו, ועל כן היה כוחו יפה להכשיר את קיומה של המועצה

¹ להמן נ' המועצה המקומית יקנעם, פ"ד ט(2) 743.

הממונה להבא. פירושו של דבר, כי ביום הגשת התביעה - שהיה אחרי פרסום הצו - הייתה המועצה קיימת כדין. בית המשפט העליון אימץ מסקנות אלה.

1. הדין עד לשנת הכספים 1992

למרות שחלפו שנים רבות מאז חקיקת חוק ההסדרים, יש חשיבות רבה גם כיום להכיר את הדין שחל עד לשנת 1992. הטעם לכך הוא, כי בתקיפת חוקיותם של תעריפים בצו הטלת הארנונה לשנה פלונית, נמצא לעתים הפגם בצו הטלת הארנונה שנחקק לפי הדין הקודם עד לשנת 1992.

בסעיף 274ב לפקודת העיריות נאמר -

274ב. (א) המועצה רשאית להטיל בתחום העירייה, לכל שנת כספים ארנונה כללית על נכסים, שאינם אדמת בניין...

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 102(1).

Power to impose rates

102. (1) A municipal council may, with the approval of the Commissioner and subject to the provisions of this Ordinance, levy annually within the municipal area all or any of the following rates...

שינויי נוסח מפקודת העיריות 1934

בנוסח חדש בוטל הצורך באישור שר הפנים.

חקיקה נוספת

פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש), סעיף 14.

צו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, סעיף 153(א).

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, סעיף 68(א).

בסעיף 102(1) לפקודת העיריות, 1934, הייתה הרשות להטיל ארנונה מותנית באישור שר הפנים. בנוסחה החדש של פקודת העיריות בשנת 1964 אין צורך

באישור שר-הפנים לשם ההטלה. הצורך באישור שר הפנים יוחד לפי סעיף 278 לפקודת העיריות למקרים בהם המועצה של הרשות המקומית מעונינת להטיל תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים, ע"א 156/59.²

מאז תוקנה פקודת העיריות בחוק לתיקון פקודת העיריות (מספר 5), והותקנו מכוחה צו המועצות המקומיות (א) (תיקון מס' 3), תשכ"ז-1967, וצו המועצות המקומיות (א) (תיקון), תשכ"ט-1969, נתונה הסמכות להטיל ארנונה כללית בתחומי המועצה בידי המועצה המקומית עצמה, ואין היא זקוקה לאישורו של הממונה על המחוז, בג"צ 547/84.³

התיקונים, אשר יתרו את הצורך להיזקק לאישורו של שר הפנים בעת הטלת הארנונה, הוגבלו וסויגו בחוק לייצוב המשק, התשמ"ה-1985, אשר נחקק בעיצומה של אינפלציה בשיעור שנתי של 400%. בסעיף 1 נקבעה "הקפאת" תעריפי המסים של המדינה ושל הרשויות המקומיות. לאחריו נחקק בכל שנה חוק, המשמר את עקרון ההקפאה. כך למשל, בבג"צ 170/87⁴ נקבע, כי גביית ארנונה בשיעורי ארנונה, העולים על אלה שאושרו על-ידי השרים הנוגעים בדבר, היא פעולה בניגוד לחוק. למרבה הצער ננקטה הלשון "גביית ארנונה" תחת הלשון "הטלת ארנונה", שהרי "ההקפאה" חלה על חקיקת התעריפים בידי המועצה הנבחרת ולא על פעולת הגבייה של הרשות המקומית כרשות מבצעת.⁵

הארנונה הכללית היא מס מקרקעין. הרעיון העומד בבסיסו של מס זה הוא, כי המשתמשים בנכסים נהנים משירותי הרשות המקומית, ולפיכך היא ראויה להשתתף בתועלת הכלכלית הנצמחת להם מהנכסים שבתחום שיפוטה. מטעם זה, לא מוטלת ארנונה כללית על אדמת בניין, וכמו כן, עד לשנת 1972 היו

² ועדת השומה שלייד עיריית ירושלים נ' דינוביץ, פ"ד יג 1332

³ עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת ישי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 39.

⁴ אסולין נ' ראש עיריית קרית גת, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 85.

⁵ פסקי דין רבים דנו במקרים שבהם נחקקו בצווי הטלת ארנונה תעריפים מוגדלים, מבלי שניתן לכך אישור שר הפנים ושר האוצר, ראה פרק 14.

מבוא

מחזיקים של מבנים ריקים פטורים מארנונה כללית. החלת הארנונה על בניין ריק לאחר מחצית השנה להיותו במצב זה, נבעה מהרצון "ללחוץ" על בעלי הנכס להשכירו או למוכרו כדי למנוע את המחסור בדירות. עם תחילת הרפורמה בשנת 1993 חלה שחיקה נוספת בפטור למחזיק בבניין ריק, וכיום הוא מוענק רק פעם אחת לבעלים של הבניין במהלך כל תקופת בעלותו. קיימת כיום מגמה של תיקון חקיקה, שיפטור נכסים ריקים מארנונה כל עוד הם ריקים.

הטלת ארנונה היא פעולת חקיקה של מועצת הרשות המקומית, והיא כפופה לביקורת בתי המשפט בתקיפה ישירה בבג"צ או בבתי המשפט לעניינים מנהליים, ובתקיפה עקיפה כהגנה מפני תביעה משפטית או גבייה מנהלית.

§ 602 הטלת הארנונה על ידי המועצה

מידי שנה מתכנסות כ-265 המועצות הנבחרות של הרשויות המקומיות ומחוקקות את צו הטלת הארנונה. חקיקת משנה זו כפופה לכללים שנקבעו בחוק ההסדרים, ועל מחוקק המשנה לפעול במסגרת הסמכויות והכוחות שהוקנו לו בדין. סעיף 7 לחוק ההסדרים קובע מספר הגדרות -

7. בפרק זה ובתקנות לפיו -

"נכסים", "בניין", "אדמה חקלאית", "קרקע תפוסה", "אדמת בניין", "מחזיק" ו"דייר

משנה" - כמשמעותם בסעיף 269 לפקודת העיריות;

"מועצה" - כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת העיריות וכן מועצה שנתכוננה לפי פקודת

המועצות המקומיות;

"השרים" - שר האוצר ושר הפנים.

הרישא לסעיף 7 מאמץ לתוך חוק ההסדרים את ההגדרות הקבועות בסעיף 269 לפקודת העיריות. המונח "מועצה" מכוון אל מועצת הרשות המקומית, היא הגוף הנבחר על ידי תושבי אותה רשות מקומית. שר הפנים ושר האוצר ממונים על התקנת תקנות לצורך ביצועו של חוק ההסדרים, והם מכוונים "השרים". ברישא לסעיף קטן 8(א) לחוק ההסדרים נקבע -

8. (א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם

אדמת בניין..."

תיקון זה אינו משנה את היקף הסמכות של המועצה להטיל ארנונה. השוני היחיד מצוי ברישא להוראה האומר: "מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית...", ואילו בנוסח הקודם נאמר: "המועצה רשאית להטיל בתחום

הטלת הארנונה על ידי המועצה

העירייה, לכל שנת כספים ארנונה כללית...". למעשה, חובה זו כמעט ריקה מתוכן, משום שאם המועצה אינה מחוקקת את צו הטלת הארנונה בשנה מסוימת, חל צו הטלת הארנונה של השנה קודמת, והתעריפים מתעדכנים בהתאם לכללים הנקבעים בתקנות על ידי השרים. הוראה זו קבועה בסעיף 10 לחוק ההסדרים -

10. לא הטילה מועצה ארנונה כללית לשנת כספים מסוימת, תשולם הארנונה לאותה שנה בתחום הרשות המקומית, בסכומים ובמועדים אשר נקבעו בשנה הקודמת, כשהיא מעודכנת על פי כללים כאמור בסעיף 9(א).

ההוראה מנוסחת בלשון לא מדויקת, והיה מקום לנסחה כדלקמן - "לא חוקקה מועצה את צו הטלת הארנונה הכללית לשנת כספים מסוימת, יחול באותה שנת כספים צו הטלת הארנונה שחל בשנה הקודמת, ותעריפי הארנונה יעודכנו על פי הכללים הקבועים בסעיף 9(א)".

הוראה זו חלה גם כאשר נפל פגם מהותי בהליכי חקיקת צו הטלת הארנונה בשנה מסוימת, אשר כתוצאה מהם הצו או חלקו אינו חוקי וחסר תוקף משפטי. כך למשל, צו הטלת ארנונה שנחקק לאחר המועד שנקבע בדין, או צו שנחקק במליאת המועצה שלא כונסה כדין, או שלא נתכנסה כדין, אינו צו הטלת ארנונה כדין, וחל סעיף 10 הנ"ל. כך למשל, כאשר תהליך החקיקה נעשה כדין, אולם תעריף פלוני נקבע שלא בהתאם לדין, צו הטלת הארנונה תקף, אולם אותו תעריף אינו תקף, ויש לקרוא לתוך הצו את התעריף החוקי, קרי, את התעריף שחל בשנה הקודמת בתוספת העדכון על פי סעיף 9(א).

בת"א 10247/88⁶ נקבע, כי מפת העיר, המפרטת את האזורים השונים, היא חלק בלתי נפרד מהחלטת המועצה בדבר הטלת ארנונה. משלא כללה המפה אזור מסוים, אין לגבי אותו אזור חקיקה שלמה המטילה בגינו ארנונה. תיקון המפה על ידי פקידים מבלי להביא את העניין בפני המועצה, אינו תיקון כדין. נפסק, כי משלא הוטלה על אותו אזור ארנונה, תשולם הארנונה בשיעורים

⁶ עיריית תל אביב נ' שותפות האנגר בבאי בנמל, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 690.

שנקבעו לשנת הכספים הקודמת.

1. מועד ההחלטה בדבר הטלת הארנונה

בסעיף 276 לפקודת העיריות נקבע -
276. החלטת מועצה בדבר הטלת ארנונה כללית תתקבל לא יאוחר מיום 1 בדצמבר שלפני שנת הכספים שלגביה מוטלת הארנונה.

חקיקה נוספת:

צו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, סעיף 156.

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, סעיף 68א(א).

בסעיף 3 לחוק הפרשנות נקבע: "שנת כספים - תקופה מאחד בינואר של שנה פלונית עד שלושים ואחד בדצמבר של אותה שנה; על אף האמור בסעיף 1 תחול הגדרה זו גם על חקוקים והוראות מינהל שניתנו לפני תחילתו של חוק זה." סעיף 276 לפקודת העיריות מחייב את מועצת העירייה להטיל ארנונה עד לאחד בדצמבר שלפני השנה, שלגביה מוטלת הארנונה. בדרך כלל, מקבלות מועצותיהן של הרשויות המקומיות את ההחלטה בדבר הטלת הארנונה בשבועיים האחרונים של חודש נובמבר, לאחר פרסום מדד חודש אוקטובר.⁷ הטעם לכך נעוץ בחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ס-1980, בו נקבע מדד אוקטובר כמדד בסיסי לצורך הצמדת שיעורי הארנונה המשולמים לשיעורין. תעריפי הארנונה המעודכנים נקבעים בהתחשב בעליית המדד בין חודש אוקטובר של אותה שנה, לעומת חודש אוקטובר של השנה הקודמת לה.

סעיפים 276 ו-277 מגבילים את המועדים, שבהם רשאית מועצת העירייה לאשר את הארנונה לשנת הכספים החדשה. אי שמירת המועדים גורמת לתוצאה החמורה שבתנאי אינפלציה של ימינו היה על העירייה לכלכל את

⁷ עד לשנת 1992 הייתה שנת הכספים מיום 1 באפריל ועד ליום 31 במרס של כל שנה, והמועד לחקיקת צו הטלת הארנונה חל במחצית השנייה של חודש פברואר. שנת הכספים 1992 הייתה בת 9 חודשים, מיום 1.4.1992 ועד ליום 31.12.1992.

תקציב הכנסותיה על-פי שיעורי הארנונות של השנה הקודמת, בג"צ 130/82.⁸
בבג"צ 764/88, 1437/90, 1985⁹ לא כונסה מועצת העיר במועד, ובמהלך שנת הכספים זומנו חברי מועצת העיר לאשרר את צו המסים. העתירה התקבלה, ונקבע שהעותרת תשלם את הארנונה בשיעורים שנקבעו בשנה הקודמת.¹⁰

2. השיקולים בחקיקת צו הטלת הארנונה

השיקולים בחקיקת התעריפים בצו הטלת הארנונה הם שיקולים של סבירות כלכלית ומשפטית.¹¹ בבג"צ 192/56¹² קבע השופט ויתקון את מסגרת השיקולים המותרים והפסולים בהטלת מס: "ניתן לומר שבכל החלטה פיסקלית שלובים וכרוכים זה בזה שיקולים של צורך לממן תקציב, שיקולי שוויון וצדק בחלוקת נטל המס ושיקולים הנוגעים להשפעתו הכלכלית והסוציאלית של המס. אין צורך להרחיב כאן את הדיבור על השאלה מה עיקר ומה טפל בשיקולים אלה. כיום אין חולק על כך שאין להתעלם מן השיקול בדבר ההשפעה הכלכלית והסוציאלית של המס. פעמים מתקבלת ההחלטה הפיסקלית מתוך כוונה למנוע תוצאה כלכלית בלתי רצויה, ופעמים מתקבלת היא מתוך מטרה להשיג תוצאה רצויה. אין לקבל, אפוא, את טענת המבקש, שכל שיקול כלכלי ממילא שהוא זר לעניין המס. מקום שהרשות מוסמכת על פי חוק להחליט בדבר מסים, והחלטתה מלווה תוצאות כלכליות מסוימות, אין לפסול את החלטתה בשל כך

⁸ סופר נ' ראש עיריית הרצליה, פ"ד לו(2) 607.

⁹ דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 122.

¹⁰ סוגיה זו באה על פתרונה בשנת 1993 לאחר שבחוק ההסדרים נקבע, כי בהעדר חקיקה על ידי מועצת הרשות המקומית, מתעדכנים תעריפי הארנונה בהתאם לכללים שנקבעו בתקנות ההסדרים המותקנות מידי שנה.

¹¹ ע"ע §707, גבולות שיקול הדעת של המועצה.

¹² מדר שלום נ' המועצה המקומית בת ים, פ"ד יא 717.

שהרשות הייתה מודרכת בהחלטתה על ידי שיקולים בדבר אותן התוצאות. אכן, השיקול הכלכלי האמור, כשלעצמו, אין פגם בו ואין בגללו לפסול את החלטת המועצה. אך נראה לנו שהחלטה זו פסולה מהטעם, שאותו שיקול היה, כנראה, השיקול היחיד שהניע את המועצה לקבל את החלטתה ושזו לא התחשבה כלל וכלל ביתר השיקולים שמחובתה להתחשב בהם. כבר הזכרנו לעיל, מה השיקולים האלה צריכים להיות. על הרשות לשקול אם דרושה ההחלטה מבחינת התקציב ואם רצויה היא מבחינת השוויון והצדק בחלוקת נטל המסים. לא ייתכן שמועצה תנצל את סמכותה להטיל מסים, אם מטרתה היחידה בכך היא להשיג מטרה כלכלית מסוימת ואם אין בידה להצדיק את הטלת המס גם מבחינת יתר השיקולים האמורים. לא לשם כך העניק המחוקק לרשויות המקומיות אוטונומיה פיסקלית".

הלכת "עוף העמק"

עוד לפני ביטולם של סעיפים 274ב ו-275 לפקודת העיריות (נוסח חדש) וסעיפים 153(א) ו-155 לצו המועצות המקומיות(א), קבעה השופטת נתניהו בבג"צ 547/84¹³ כי אופן השימוש במבחנים הכלולים בסעיפים הני"ל¹⁴ מסור לשיקול דעתה של הרשות המקומית. הרשות המקומית רשאית לחלק את נטל המס בין הנישומים שבתחומה על פי חלוקה צודקת. הגדלת הארנונה בהשוואה לשנה קודמת מעבר לעליית המדד אינה פסולה כשלעצמה. הארנונות ברשויות המקומיות השונות אינן חייבות להיות אחידות, והשימוש במבחנים השונים אף הוא אינו חייב להיות אחיד לכל הרשויות המקומיות.

השופטת נתניהו אימצה את ההלכה בבג"צ 345/78.¹⁵ שם נקבע, כי הטלת

¹³ עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113.

¹⁴ אמנם הלכת עוף העמק התייחסה לכללי הטלת ארנונה בסעיפים 274ב ו-275 אשר בוטלו בחוק הסדרים במשק המדינה התשנ"ג-1992, אולם ההלכה עדיין תקפה, שכן סעיף 9(א) לחוק ההסדרים הנ"ל מסמיך את השרים לקבוע כללי ארנונה אד הוק מידי שנת כספים.

¹⁵ ירדניה חברת לבטוח בע"מ נ' עירית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 17.

הטלת הארנונה על ידי המועצה

תעריפי מס מוגדלים על גופים המסוגלים לשאת בנטל רב יותר מנישומים אחרים הינו לגיטימי:

ומי כאבות העיר, שבתוך עריהם הם יושבים, יודעים איזה ענף מסוגל לשאת נטל כבד יותר של ארנונה מאחרים? אין לדאות 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. זו אבחנה צודקת.

השאלה, אותה יבחן בית המשפט כשהוא מתבקש להתערב בהחלטת הרשות המקומית, היא שאלה של מידה: האם מגיעה החלטת הרשות לכדי אי-סבירות קיצונית, אשר נושאת עמה תכונה של אי-צדק בולט, הגורם עוול בולט? בנסיבות דן הנתונים ההשוואתיים אינם מוליכים למסקנה כזו, לא לעניין הסטייה מהמדד ולא לעניין הסטייה מהחלות של רשויות מקומיות אחרות.

3. נכסים - נשוא הטלת הארנונה

הארנונה הכללית מוטלת על ששה מיני נישומים¹⁶ בגין נכסים שאינם אדמת בניין - מבנים למגורים, מבנים המשמשים לעסקים, מבנים אחרים, אדמה חקלאית וקרקע תפוסה.¹⁷ בבג"צ 227/84, 129¹⁸ נקבע, כי על פי סעיף 153א לצו המועצות המקומיות, מוסמכת המועצה להטיל ארנונה כללית רק על "בניין", "אדמה חקלאית" ו-"קרקע תפוסה". הטילה הרשות המקומית ארנונה על אדמת בניין, יש בכך חריגה מסמכות, ובג"צ עשוי להצהיר על בטלות הארנונה.

קווי תשתית ומתקני חיבור

בשנת 1991 הוסף סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות, האוסר על המועצה להטיל

¹⁶ ראה פרק 4.

¹⁷ ראה פרק 5.

¹⁸ פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 31.

פרק 6 - המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה

ארנונה על קווי תשתית ומתקני חיבור כהגדרתם שם - 274ב.ג) המועצה לא תטיל ארנונה על קווי תשתית ומיתקני חיבור; אין בהוראה זו כדי למנוע הטלת ארנונה על מיתקני ייצור, השנאה (טרנספורמציה) או איחסון הצמודים לקרקע; לענין זה - "קווי תשתית" - קווים עיליים או תת-קרקעיים להולכה או להעברה של חשמל, בזק כהגדרתו בחוק הבזק, התשמ"ב1982-, מים, ביוב, נפט גלמי או מוצרי נפט, והקרקע שבה או שמעליה הם עוברים; "מיתקני חיבור" - עמודים, תיבות, ארגזים, גוברים תת-קרקעיים, מאגדים, מסגרות סעף, תיבות הסתעפות, עוגנים ואבזרים אחרים שאליהם מחוברים קווי תשתית או שבהם הם מושחלים, והקרקע שמתחת למיתקנים אלה, ובלבד ששטח הקרקע שמתחת לבסיסו של מיתקן יחיד כאמור אינו עולה על 32 מטרים רבועים.

הוראה זו באה למנוע מהרשויות המקומיות מלהטיל ארנונה על חברות התשתית, כגון חברת החשמל, בזק, מקורות וקצא"א, שכן, תשלום חובה זה מוטל בעקיפין על ציבור הצרכנים.¹⁹ נשוא האיסור בחיוב ארנונה הם קווים עיליים ותת-קרקעיים ועמודים ומיתקנים, שעליהם מחוברים קווים אלה, ואשר שטחם אינו עולה על 32 מ"ר. נקבע במפורש, כי ההוראה הנ"ל אינה אוסרת על המועצה להטיל ארנונה על מתקני ייצור, השנאה (טרנספורמציה) או מתקני אחסון הצמודים לקרקע.

על תכליתה של ההוראה הנ"ל עמדה השופטת שטרסברג-כהן בע"א 967/97²⁰: "תכליתו של סעיף 274ב.ג), כפי שבאה לידי ביטוי בדברי ההסבר להצעת חוק ההסדרים במשק המדינה, התשנ"א-1991 (ה"ח 2026 התשנ"א 95, בעמ' 103), היא לפטור מארנונה קווי תשתית שאינם תופסים שטחי קרקע

¹⁹ הרעיון שבהעברת נטל המס מהנישום אל ציבור הצרכנים נקרא shifting of tax וראה Shifting and incidence, Encyclopedia Britannica, <http://www.britannica.com/eb/article?eu=115309&tocid=72017>

²⁰ ע"א 975/97 מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה מקומית עילבון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 311.

הטלת הארנונה על ידי המועצה

ניכרים ומשמעותיים ובאופן כזה למנוע העלאת המחירים לצרכן. הרציונל שמאחרי הפטור הוא, להטיל ארנונה רק על קווים התופסים שטחי קרקע משמעותיים על מנת שלא להעמיס על גבם של תושבי אזור מסוים את נטל הארנונה שלא נגבתה מגורם המספק שירות לכלל הציבור ולפטור מארנונה את מספק השירות לגבי קווי תשתית שאינם תופסים שטח קרקע משמעותי. הימנעות מחיוב בארנונה בגין נכסים שאינם תופסים שטחי קרקע משמעותיים, נובעת מהרציונל שבבסיס רעיון הארנונה, שהוא, גביית תשלום ממי שמשתמש בפועל בקרקע שבתחום שיפוט הרשות המקומית ובשימוש זה מונע הוא מאחרים לעשות כן ונהנה משירותי המועצה, הממומנים חלקית על ידי הארנונה. קווי תשתית הנישאים באוויר או הטמונים מתחת לאדמה, מקיימים רציונל זה, באשר אין הם מהווים 'שימוש' בפועל בקרקע ואין הם מונעים מאחרים לעשות שימוש בה."

הוראת סעיף 274ב(ג) הוספה בסעיף 10 לחוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה), התשנ"א-1991. סעיף 11 לאותו חוק קובע, כי הוראה זו תחול גם על מועצות מקומיות וצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, צו המועצות המקומיות (ב), תשי"ג-1953, וצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, יתוקנו בהתאם. צווים אלו לא תוקנו, אך הוראת סעיף 274ב(ג) ממשיכה לחול גם על מועצות אזוריות מכוח סעיף 11 לחוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה), התשנ"א-1991.

בבג"צ 764/88, 1437/90, 1985²¹ נקבע, כי בריכות לטיפול בשופכי תעשייתיים ותעלות ניקוז אינן "קווי תשתית", ולפיכך אינן פטורות מארנונה. השופט דב לוין פסק: "החוק בא לפטור מארנונה אותם מפעלים המופקדים על תשתיות ענק המותקנות למען קיום ותפעול מערכת הולכה של חשמל וכדומה לכלל הציבור ברחבי המדינה. בענייננו לא מדובר על קווי תשתית להולכה או העברה (במובנו של החוק), שכן הבריכות ותעלות הטיהור שהן התשתית שהעותרת טוענת להם, תופסות שטח מאוד משמעותי יחסית למטרה המושגת

²¹ **דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 122.

מהתקנתו. אמור מעתה שלא לכגון אלה מתכוון החוק ולא למתקנים כאלה נועד הפטור.²²

בע"ש 127/95²³ הניחה המערערת קו צינור נפט, הכולל 4 צינורות הפרוסים ברוחב כולל של 7 מ"ר. המערערת טענה לפטור בגין רוחב כולל של 15 מ"ר, המשמש כמרווח בטחון לצורך החזקה ושירותים בשעת חירום, בהתאם לסעיף 274ב(ג) הנ"ל. נפסק, כי את הפטור מארנונה לקווי תשתית בהתאם לסעיף הנ"ל יש לפרש באורח מצמצם, שכן הוא מגדיל בעקיפין את העומס המוטל על כלל חייבי הארנונה בתחום המועצה, בהשוואה לכלל תושבי המדינה הנהנים מקווי התשתית. הפטור לקווי תשתית ניתן רק לקווי התשתית עצמם ולקרקע שבה או מעליה הם עוברים. לפיכך, ניתן הפטור רק בגין רוחב של 7 מ"ר ויתרת הקרקע עד ל-15 מ"ר לא זכתה בפטור.

בת"א 614/95, ע"ש 61/95²⁴ חויבה התובעת בארנונה בגין תעלת המים של המוביל הארצי ושטחי הקרקע שלצדי התעלה. טענת התובעת הייתה, בין היתר, כי הנכס הינו קו תשתית, הפטור מארנונה לפי סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות. בית המשפט קבע, כי הנכס הנדון אינו קו עילי או תת קרקעי כמצוין בסעיף, אלא תעלה צמודה לקרקע עם שטחים גדולים לצידה. כוונת המחוקק הייתה למנוע מצב של חיוב בארנונה בגין קווי חשמל ומים התופסים שטחים מזעריים שלא כמו במקרה הנדון.

כנגד פסיקה זו הוגשו לבית המשפט העליון ערעור וערעור שכנגד. בע"א 975/97²⁵ קבעה השופטת שטרסברג-כהן, כי יש לפרש את סעיף הפטור בצמצום ואין להחילו על נכסים התופסים שטחים משמעותיים. ספק אם ניתן לעגן בלשון

²² ע"ש 56/66 חברת חשמל נ' עיריית ירושלים, פ"מ ג' 28.

²³ תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה מקומית קריית טבעון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 190.

²⁴ מקורות חברת מים בע"מ נ' המועצה המקומית עילבון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 311.

²⁵ המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

סעיף 274ב(ג), המשתמש בתיבה "הולכה", פרשנות שתאפשר להחילו על תעלת מים פתוחה המשמשת גם לטיהור המים.

4. תיקון טעות בצו הטלת הארנונה

לעתים נופלת טעות לבלר בנוסח של צו הטלת הארנונה. בפקודת העיריות (נוסח חדש) ובצווי המועצות המקומיות אין התייחסות לאופן תיקונו של צו הארנונה, מקום בו נפלה טעות. כמו כן, אין אנו מוצאים בחקיקה זו הגדרה כלשהי למונח טעות.

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 113.

113. The mayor, with the approval of the Commissioner, may correct any clerical error in an assessment list.

שעה גילתה הרשות המקומית דבר טעות בצווי הטלת הארנונה - עליה לחוקק את הצווים של השנים הבאות ללא אותה טעות. השאלה המתעוררת היא, האם עסקינן בשינוי חקיקה המצריך את אישורם של שר הפנים ושר האוצר, או שמא עסקינן בתיקון טעות לבלר שאינה מצריכה אישור.

תיקון כזה מעלה שאלה נוספת, האם התיקון חל מיום חקיקת צו הטלת הארנונה המתוקן או גם למפרע, משהטעם שתיקון כזה אינו בחזקת חקיקה המשנה חקיקה קודמת, אלא בחזקת חקיקה מבהירה.

בע"ש 1252/93²⁶ נדון מקרה, שבו נפלה טעות בצו הארנונה לשנת 1989, שתוקנה בצו הארנונה של שנת 1993. המערערת טענה, כי התיקון הוא תוספת לארנונה, הטעון אישור של שר הפנים. השופט הומינר קבע, כי נראה בבירור שמדובר בטעות טכנית ולא בתוספת לארנונה. ניתן לערוך גזירה שווה בין תיקון פסק דין לבין תיקון החלטת רשות מנהלית. יש לאפשר לרשות מנהלית גמישות

²⁶ פרדס נ' מנהל הארנונה מ"מ קדימה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 193.

רבה יותר לשנות את החלטותיה. יש לאפשר תיקון אם הוא מתקן עיוות שנגרם על ידי הטעות, ויש לקחת בחשבון האם ייגרם עוול. למערכת לא נגרם כל עוול על ידי התיקון.

לדעתנו, נתפס בית המשפט לכלל טעות. חקיקת צו הטלת הארנונה אינה "החלטה של רשות מנהלית" אלא מעשה חקיקה של רשות מחוקקת מקומית.

בה"פ 278/94 קיבלה המועצה האזורית תמר במהלך שנת הכספים 1993 החלטה המתקנת טעות סופר שנפלה בצו הטלת הארנונה. בהחלטה המתקנת אישרה המועצה את הטלת הארנונה באופן שהתיבה "מלוונות, בתי הארחה" הושמטה מתעריף ארנונה מופחת. המועצה טענה, כי השימוש "מלוונות ובתי הארחה" הוסף בטעות לרשימת השימושים המושתת בגינם ארנונה מופחתת. נפסק, כי טעות זו אינה פליטת קולמוס, למרות, שבשנים קודמות חויבו מלוונות ובתי הארחה במס מלא: "אין זה מתקבל על הדעת, כי ברשימה צוין בפריט ב-4 "בתי ספר שדה", ובטעות, הוסיפה וציינה באותו פריט "מלון ובתי הארחה". מכוחו של סעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 המועצה שחוקקה את צו הטלת הארנונה רשאית גם לתקנו, אולם תיקון כזה, להבדיל מתיקון טעות סופר, ייכנס לתוקפו מיום חקיקת הוראת התיקון. על פסק דין זה הוגש ערעור, והצדדים הגיעו לידי הסכם כי צו הטלת הארנונה תקף.

בבג"צ 4225/95²⁷ הייתה תוספת של 10% בתעריף הארנונה של בתי מלון, והעירייה טענה כי מחמת טעות סופר, לא נכללה תוספת זו בצו הטלת הארנונה לשנת הכספים 1985. התוספת לתעריף נכללה בצווי הטלת הארנונה של שנות הכספים 1984 ו-1986 ואילך. נפסק, כי סעיף 10א לפקודת סדרי שלטון ומשפט, תש"ח-1948 מורינו, כי כאשר נופלת טעות במעשה חקיקה של הכנסת, ניתן לתקנה בהליך חקיקה בלבד. לעניין זה יש להעניק לתיבה "טעות" את משמעה בסעיף 10א הנ"ל: "טעות היא לשונית-טכנית, פליטת קולמוס, השמטה מקרית,

²⁷ מלון גלי זוהר מ.נ.ש.ר. מלוונות בע"מ נ' המועצה האזורית תמר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 222.

²⁸ לקסן (ישראל) בע"מ נ' עיריית אילת, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי מוניציפלי, כרך ג', עמ' 64, בעמ' 68.

הטלת הארנונה על ידי המועצה

טעות הדפסה, שיבוש של העתקה וכיוצא באלו". במקרה הנדון, לא קיבלה העירייה החלטה לתקן את הטעות שנפלה, לטענתה, בצו הטלת הארנונה. השופט שלמה לויין קבע: "לא נראה לי, שניתן לראות את צו המסים משנת 1985 כמתוקן על דרך של פרשנות." אין להקנות תוקף רטרואקטיבי לתיקון טעות בצו הטלת הארנונה. תיקון החקיקה של הכנסת יכולה להיות בעלת תוקף רטרואקטיבי, ואולם אין זה מן הראוי שייעשה כן לגבי חקיקת משנה כדוגמת חקיקה של צו הטלת ארנונה.

§ 603 הטלת תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים

בסעיף 274ד לפקודת העיריות נקבע -
274ד. לא תחול חובת תשלום ארנונה יותר מפעם אחת על נכס אחד לאותה שנת
כספים.

חקיקה נוספת:

צו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, סעיף 154.

תקציב הרשות המקומית נקבע אחת לשנה, והארנונה שנקבעת אמורה לשקף
חלק מסעיף ההכנסות בתקציב. סעיף 274ד לפקודת העיריות נועד להגביל את
סמכותה של המועצה כמחוקק משנה להטיל ארנונה.

עד לחקיקת חוק ההסדרים, רשאית הייתה הרשות המקומית, המגישה
תקציב נוסף והזקוקה למימונו, לבצע זאת בהתאם לסעיף 278 לפקודה שדן
בתוספת לארנונה. סעיף קטן 13(2) לחוק ההסדרים ביטל את סעיף 278 לפקודת
העיריות, ובמקומו דן סעיף 11 לחוק ההסדרים בתוספת לארנונה.

בת"א 2676/81²⁹ החליטה מועצת העירייה, עקב האינפלציה הדוהרת,
להטיל תוספת לארנונה תוך מתן הנחה למי שיקדים וישלמה. ההנחה על תשלום
מיידי של התוספת נשללה ממי שהתוספת שהוטלה עליו הייתה מעל לשיעור
מסוים. החלטות אלו אושרו על-ידי שר הפנים. נפסק, כי לכאורה פעלה העירייה

²⁹ בנק איגוד לישראל בע"מ נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר
המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 828.

הטלת תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים

במסגרת סמכויותיה, אשר אף אושרו על-ידי שר הפנים. בית המשפט נמנע מלהכריע בשאלת סבירותה של התוספת שהוטלה, ונמנע מלהכריע בטענת האפליה שנטענה. יובהר, כי בראשית שנות השמונים, טרם בא לעולם חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ס-1980, והארנונה לא הייתה צמודה מיום שהוטלה ועד ליום שנקבע לתשלומה. באותן שנים עלתה האינפלציה, והגיעה לשיעור הגבוה מ-130% לשנה. הוצאות העיריות היו צמודות למדד המחירים, בעוד שהכנסותיהן נשחקו והלכו מדי חודש בחודשו. כדי לפתור בעיה זו נחקק חוק ההצמדה בינואר 1980 והוחל מהאחד באפריל 1980. רשויות מקומיות רבות הטילו בשנת הכספים 1980/81 תוספת לארנונה. התוספת לארנונה באה לתת פתרון אד-הוק עד שתהליכי החקיקה יסתיימו, ובעצם, לא הייתה זו תוספת ריאלית לארנונה, אלא הפרשי הצמדה בגין ארנונה שנשחקה.

בבג"צ 2/89³⁰ נדון יישומו של סעיף 278 לפקודת העיריות ביחד עם חוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988), התשמ"ח-1988. בחוק הארנונה ניתן היתר להעלאה הארנונה לשנת הכספים 1988. בית המשפט העליון פסק, כי היתר זה אינו פוטר את העירייה מלקבל את אישורו של שר הפנים לפי סעיף 278, כדי להטיל ארנונה בעד התקופה, שנותרה מיום האישור ועד לסוף שנת הכספים. כן נפסק, כי התוספת לארנונה ואישור שר הפנים לא חרגו מדרישות סעיף 278(א).

רשות מקומית, הזקוקה לתקציב נוסף, יכולה לממנו באמצעות הטלת ארנונה נוספת במהלך שנת הכספים. בסעיף 11 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, נקבע -

11. (א) שר הפנים רשאי, בנסיבות מיוחדות, להתיר לרשות מקומית להטיל בתוך שנת הכספים תוספת לארנונה בעד התקופה שמיום האישור ועד סוף שנת הכספים, ולקבוע מועדים לתשלום התוספת; היתר שעל פיו מוטלים סכומי ארנונה שאינם בהתאם לאמור בסעיף 9(א), טעון גם הסכמת שר האוצר.

³⁰ אריה צוקר נ' שלמה להט ראש עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 155.

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 102(ד).

פקודת העיריות (נוסח חדש), סעיף 278.

פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש), סעיף 17.

שינויי נוסח מחקיקה קודמת

היתר שעל פיו מוטלים סכומי ארנונה שאינם בהתאם לאמור בסעיף 9(א), טעון גם הסכמת שר האוצר.

תוספת ארנונה, שאינה חורגת מהסכומים המרביים, טעונה אישור שר הפנים. התוספת האמורה תחול באופן יחסי בעד התקופה שמיום האישור ועד תום שנת הכספים. כך למשל, בחודש נובמבר נחקק תעריף של 100 ש"ח למ"ר לשימוש משרדים, בחודש מאי נחקקת תוספת ארנונה של 40 ש"ח למ"ר, ובסך הכל 140 ש"ח למ"ר, וביום האחרון לחודש יוני מאשר שר הפנים את החקיקה. התאריך הקובע לעניין זה הוא יום אישור שר הפנים, משום שזהו היום שבו נשלם תהליך החקיקה. הארנונה שתוטל הלכה למעשה בשנה זו היא של 120 ש"ח למ"ר, משום שבמחצית הראשונה של השנה היה התעריף החוקי 100 ש"ח למ"ר, ואילו במחצית האחרת של השנה היה התעריף החוקי 140 ש"ח למ"ר.

תוספת ארנונה, החורגת מהסכומים המרביים, טעונה אישור שר הפנים ושר האוצר. רק "נסיבות מיוחדות" מתירות תוספת כזו, ולא מוכר לנו מקרה שבו נעשה שימוש בסמכות להטיל תוספת לארנונה החורגת מהתעריף המרבי.

ההוראה, כי ניתן להטיל "תוספת לארנונה" באישור שר הפנים ושר האוצר בתעריף החורג מהסכומים המרביים, יוצרת אנומליה בחקיקת התעריפים, משני טעמים: הטעם האחד הוא, כי אין בחוק ההסדרים הוראה דומה המתירה למועצת הרשות המקומית לקבוע תעריף העולה על התעריף המרבי בצו הטלת הארנונה הנחקק במועדו מידי שנה. הטעם האחר הוא, כי קביעת תעריף גבוה מהתעריף המרבי היא למעשה קביעת בסיס "חוקי" לתעריפי הארנונה של השנים הבאות. התוצאה המוזרה שמתקבלת היא, כי למועצת הרשות המקומית אין סמכות לחוקק תעריף העולה על התעריף המרבי,

הטלת תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים

ולשרי הפנים והאוצר אין סמכות לאשר חקיקה כזו - אלא אם כן נעשה הדבר במסגרת של חקיקת "תוספת לארנונה".

בע"א 4324/96 טען הנישום, כי על פי דיני ההקפאה תוספת לארנונה צריכה להיות מוטלת בשל כלל השימושים המצויים בשטח הרשות המקומית ולא בשל שימוש מסוים, וכי הטלת תוספת בגין שימוש מסוים היא הפלייה פסולה. השופטת ביניש קבעה, כי מקום שמותרת קביעה נפרדת של ארנונה, מותרת גם העלאה וקביעת תוספת בנפרד, ובלבד שאלה נעשו במסגרת הדין ומשיקולים ענייניים, ולא מתוך רצון להעדיף סקטור אחד על פני האחר מטעמים בלתי ראויים: "החקיקה המאוחרת אכן הגבילה את עצמאותן של הרשויות המקומיות בהטלת ארנונה. חוקי ההקפאה מחייבים הטלת ארנונות על בסיס של דרך חישוב אחידה ברשויות השונות, והם אף תוחמים את התעריפים על-ידי קביעת תעריפים מזעריים ומרביים. אולם, עקרון החלוקה לסוגי נכסים שונים שעליהם חלים תעריפים שונים, נשמר. בהתחשב בכך, ובהתחשב בהעדרה של התניה בין העלאת הארנונה בסוג אחד של נכסים להעלאה בסוג אחר בתקופה הרלוונטית, אין בסיס לטענת העותרות כאילו החקיקה הגבילה את האפשרות לאשר העלאת התעריפים לסוג מסוים של נכסים בלבד."

1. דרכי חקיקת התוספת לארנונה

הטלת תוספת לארנונה אינה צעד שגרתית, ולפיכך נקבעו לה כללים מיוחדים ומחמירים. חוקיות צו ההטלה של התוספת לארנונה תלויה בקיומם של ארבעה שלבים ושני תנאים, ויש להקפיד ולדקדק בכלם. אי עמידה בשלבים האמורים ובתנאים, עלולה לגרום לפסילת צו ההטלה של התוספת לארנונה.

השלב הראשון

השלב הראשון הוא החלטת המועצה בדבר הטלת תוספת לארנונה. בסעיף קטן

³¹ מלון מרחצאות מוריה ים המלח בע"מ נ' מועצה אזורית תמר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 79.

278(א) לפקודת העיריות נקבע במפורש, כי התוספת לארנונה תוטל "בעד התקופה שמיום האישור עד סוף שנת הכספים".

התנאי הראשון הוא, כי ההחלטה תתקבל במהלך שנת הכספים ולא לאחריה, שכן התוספת לארנונה אינה יכולה להיות רטרואקטיבית לשנות כספים קודמות ואפילו לא לתחילתה של אותה שנת כספים.

השלב השני

השלב השני הוא קבלת אישור השרים הרלבנטיים להחלטה. תוספת ארנונה, שאינה חורגת מהסכומים המרביים, טעונה אישור שר הפנים בלבד. תוספת ארנונה, החורגת מהסכומים המרביים, טעונה אישור שר הפנים ושר האוצר יחדיו. בפקודת העיריות, 1934, הייתה הטלת הארנונה השנתית חייבת באישורו של שר הפנים. בית המשפט העליון קבע, כי אי מתן אישור, הופך את ההטלה לבלתי חוקית, בג"צ 212/53.³² הלכה זו יפה גם כיום לעניין תוספת ארנונה. כוחו של האישור יפה רק בעד התקופה ש"מיום האישור עד סוף שנת הכספים", ואין הוא חל רטרואקטיבית מתחילת שנת המס, בג"צ 1437/90, 764/88, 1985.³³

בת"א 677/91³⁴ אישר שר הפנים את בקשת הרשות המקומית להטיל תוספת ארנונה, בין היתר, לנחלות המצויות בתחום שטח השיפוט של הרשות המקומית. נפסק, כי אישור שר הפנים להטיל תוספת לארנונה בשל נחלה ולא בגין מטר רבוע לשנה אינו מעיד, בהכרח, כי הטלת ארנונה בגין נחלה היא חוקית. אישור שר הפנים אינו עושה את החלטת הרשות המקומית לחוקית, אם אכן אינה כזו.

התנאי השני הוא, כי קיימות "נסיבות מיוחדות", המצדיקות את אישורו של שר

³² ברא"ז נ' ראש עיריית פתח תקוה, פ"ד ז' 974.

³³ דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 122.

³⁴ המועצה האזורית גליל תחתון נ' אלי סודאי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 395.

הטלת תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים

הפנים. גם סעיף 278 לפקודת העיריות, שקדם לסעיף 11 לחוק ההסדרים, נקב בביטוי זה. לא ברור מהן אותן "נסיבות מיוחדות", והאם עקרון הקפאת תעריפי הארנונה, שבא לידי ביטוי בדיני ההקפאה וביתר הוראות חוק ההסדרים, מחייב פרשנות צרה יותר להוראה זו.

בבג"צ 175/82³⁵ נדונה החלטתה של מועצת עיריית ירושלים להטיל תוספת לארנונה לשנת המס 1981. בפסק דינו, דן השופט בייסקי בקיומן של "נסיבות מיוחדות", המצדיקות את אישור השר. אינפלציה, הדוהרת הרחק מעבר למה שציפו חברי מועצת העירייה ומומחי משרד האוצר, עשויה להיות "נסיבות מיוחדות" במובן סעיף זה, שכן אחרת לא תוכל העירייה למלא חובותיה. הבדיקה וההחלטה אם הטלת תוספת ארנונה נעוצה אומנם בנסיבות מיוחדות מסורות לשר-הפנים. בג"צ לא יתערב בשיקוליו כל עוד לא הפעילם בקלות ראש ומנימוקים זרים. בבחינת הנסיבות המיוחדות לצורכי שיעור התוספת, יש להתחשב רק בנימוקים הלגיטימיים. אין התוספת צריכה לחרוג מעבר למתחייב מאותם הגורמים שהוכרו כ"נסיבות מיוחדות".

בע"א 4324/96³⁶ קבעה השופטת בייניש, כי גירעון גדול בקופת הרשות המקומית, גידול באוכלוסייה, או הצורך בהשקעה בתשתיות בתחום רשות המקומית, המצטרפים לתעריפי ארנונה נמוכים יחסית לרשויות אחרות שמצבן דומה, עשויים להצדיק העלאת תעריפי הארנונה בשל "נסיבות מיוחדות". בפסק דין זה נדונה גם השאלה האם "נסיבות מיוחדות" הן רק נסיבות שהיו בלתי צפויות במועד הטלת הארנונה. בית המשפט מצמצם את הלכת בג"צ 175/82³⁷ וקובע כי המבחן שנקבע בבג"צ 175/82 היה נכון לתקופתו ואין לא מקום כיום: באותם ימים היה על העירייה לכלכל צעדיה בהטלת המסים בראשית השנה על פי צרכיה, ורק אירועים שחרגו מגדר הצפוי הצדיקו הטלת תוספת ארנונה במהלך השנה. מאז הוגבלה סמכותה של הרשות

³⁵ גל נ' שר הפנים, פ"ד לז(1) 496.

³⁶ מלון מרחצאות מוריה ים המלח בע"מ נ' מועצה אזורית תמר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 79.

³⁷ גל נ' שר הפנים, שם.

המקומית להטיל ארנונה בהתאם לשיעור שנקבע בתקנות על פי החוק, אין הגיון בהגבלת סמכות ההעלאה במהלך השנה על פי מבחן הציפיות בלבד, שכן גם אם צפתה העירייה את הצורך בהעלאת שיעור הארנונה, לא הייתה מוסמכת לעשות כן. כל שיכולה הייתה העירייה לעשות בשנת 1995 היה לפנות לשרים לקבלת אישור לתוספת, וכך עשתה.

השלב השלישי

השלב השלישי הוא פרסום הודעה ברשומות בדבר אישורו של שר הפנים.³⁸ חובת פרסום תוספת הארנונה, כבדה מחובת פרסום הארנונה, המוטלת כדבר שבשגרה. הפרסום של צו הטלת הארנונה המוטל בתחילת השנה מתבצע באמצעות תליית צו הטלת הארנונה על לוח המודעות של הרשות המקומית, ואין מפרסמים אותו ברשומות.

השלב הרביעי

השלב הרביעי הוא - מתן הודעה בכתב לנישום בדבר התוספת לארנונה. על הרשות המקומית להודיע בכתב לכל נישום החייב בתוספת הארנונה דבר התוספת ומועד תשלומה.

בע"א 42/62³⁹ נקבע, כי החוק מבדיל בין הכנת לוח שומה על פי סעיף 277 לבין דרכי שינוייה. משהוכן הלוח, לא יוכנסו בו שום שינויים אלא בהתאם לפקודה, ואלה השלבים והתנאים המפורטים לעיל.

בבג"צ 577/89⁴⁰ הוכרזה תוספת ארנונה, שהוטלה ב"היטל מסים" של המועצה המקומית, כבטלה מחמת חוסר סמכות, מכיוון שלא נעשתה על-פי החלטת המועצה.

³⁸ לעניין הפרסום ע"ע §604.

³⁹ מקלב נ' ראש עיריית פתח תקוה, פ"ד טז 1457.

⁴⁰ יהושע באום נ' ראש המועצה המקומית קרית-אונן, גל נ' שר הפנים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 164.

הטלת תוספת לארנונה במהלך שנת הכספים

לסיכום - הטלת תוספת ארנונה במהלך שנת כספים אינה נוהגת כדבר שבשגרה, ויש להסכין עמה רק כאשר במהלך שנת הכספים נוצר צורך דחוף, מוצדק ואמיתי, אשר לא בא לעולם בשעה שנחקק צו הטלת הארנונה במועדו החוקי. כאשר נולד צורך כזה, יש לדקדק במצוות הדין המסמך, שאם לא כן, לא תהיה לחקיקת התוספת לארנונה כל נפקות משפטית.

§ 604 פרסום ההודעה בדבר צו הטלת הארנונה

צו הטלת ארנונה הוא תקנה בת פועל תחיקתי הטעונה פרסום. סעיף 277 לפקודת העיריות קובע את דרך פרסומו של צו הטלת הארנונה - המועצה תפרסם בתחום העיריה, לא יאוחר מיום 15 בדצמבר שלפני כל שנת כספים הודעה בדבר שיעורי הארנונה שהחליטה עליהם ומועדי תשלומה, ובלבד שאם נתן השר לגבי עיריה פלונית צו לפי סעיף 286, תפרסם העיריה את ההודעה לאחר הכנת לוח השומה ובמועד שיקבע על ידי השר בצו ברשומות.

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 109.

Publication of assessment list

109. The assessment list shall be published by posting a copy of the same at the office of the municipal council and at such other places as the Commissioner may prescribe, on or before the thirty-first day of May in every year.

שינויי נוסח מחקיקה קודמת

- (1) בנוסח החדש יש התייחסות לסעיף 286 ורק לפיו יפרסם השר ברשומות.
- (2) בנוסח החדש מוזכרת הכנת לוח השומה כתנאי לפני פרסום ברשומות.

חקיקה נוספת

פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש), סעיף 18.
צו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, סעיף 157(א).

הסיפא של סעיף 277 עוסק בצו הניתן על פי סעיף 286. סעיף זה בוטל בשנת תשכ"ח וממילא, כל הסיפא של סעיף 277 הפכה להיות ארכאית. מהוראת סעיף 277 עולה, כי די בפרסום צו הטלת הארנונה על לוח המודעות של בניין העירייה, והוראה דומה קיימת לגבי המועצות המקומיות והאזוריות. אם הרשות המקומית אינה מפרסמת במועד את צו הטלת הארנונה על לוח המודעות של בניין הרשות המקומית, דינו של צו כזה כדינו של חקוק שטרם פורסם, והצו לא נכנס לתוקפו. בפועל, נוהגות הרשויות המקומיות לקיים הוראה זו כדבעי.

בע"א 271/87⁴¹ נפסק, כי החלטת מועצה המטילה ארנונות הריהי תקנה בת-פועל 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 מסוים ממנו.

אין הוראה בחוק מהו משך זמן הפרסום, קרי - עד מתי חייבת אותה הודעה להתפרסם על גבי לוח המודעות בבניין הרשות המקומית. מאחר שההודעה על צו הטלת הארנונה אינה מתפרסמת ברשומות, יש לפרש הוראה זו, שההודעה האמורה חייבת להיות מפורסמת על גבי לוח המודעות במהלך כל שנת הכספים, ואת מקומה תתפוס ההודעה בדבר צו הטלת הארנונה של השנה שלאחריה.

ההודעה הרשמית בדבר צו הטלת הארנונה מודפסת בדרך כלל על גבי גיליון של 70x100, אולם הרשויות המקומיות נוהגות להדפיס את צו הטלת הארנונה גם בפורמט מוקטן של A4, לשם הנוחיות. ניתן לקבל במזכירות הרשות המקומית את התדפיס של צו הטלת הארנונה בפורמט המוקטן, ויש רשויות הדורשות תשלום סמלי תמורת אותו תדפיס. אין בכך כל פגם, משום שגם הרשומות עולות בממון, ובלבד שהתשלום בא לכסות את הוצאות ההדפסה ותו לא.

⁴¹ עיריית לוד נ' טלרד תעשיות בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 161.

1. חובת הפרסום של תוספת לארנונה

על פי סעיף 11 לחוק ההסדרים, רשאית רשות מקומית לחוקק במהלך שנת הכספים צו הטלת ארנונה הכולל "תוספת לארנונה", קרי תעריפים גבוהים מאלו שהוטלו בתחילת שנת הכספים. סעיף זה בא במקום סעיף 286 לפקודת העיריות, הנזכר בסעיף 277 הנ"ל ושבוטל. בסעיף קטן 11(א) נקבעה הזכות להטיל את התוספת לארנונה, ובסעיפים קטנים (ב) ו-(ג) נקבעו דרכי הפרסום - 11. (ב) הרשות המקומית תודיע לכל מחזיק החייב בתשלום התוספת את סכומה ומועדי תשלומה.

(ג) הודעה בדבר אישור תוספת, סכומיה ומועדי תשלומה - תפורסם ברשומות.

הוראות אלו מנוסחות בלשון קלוקלת. השימוש במונח "מחזיק" אינו מדויק, והכוונה היא ל"נישום". לא כל מחזיק הוא נישום ולא כל נישום הוא מחזיק, והרי הודעה זו מיועדת לנישומים ולא למחזיקים. הביטוי "סכום" מופיע פעמיים - האחת סכום הארנונה הנוסף שעל הנישום לשלמו, והאחרת סכום הארנונה המתפרסם ברשומות. לביטוי זה יש משמעות שונה בכל אחד מהמקרים. בסעיף קטן 11(ג) הכוונה היא לתעריף החדש של הארנונה, שהרי אין מפרסמים ברשומות את שומות הארנונה של הנישומים, כי אם את צו הטלת הארנונה המתוקן הכולל תעריפים ולא סכומים. בסעיף קטן 11(ב) הכוונה היא אכן לסכום הארנונה הנוסף המוטל על הנישום.

חובת הפרסום של התוספת לארנונה שונה בתכלית מחובת הפרסום של הארנונה השנתית המוטלת כדבר שבשגרה בתחילת כל שנת כספים. במקום הפרסום על גבי לוח המודעות בבניין הרשות המקומית, יש לפרסם ברשומות. בנוסף לכך, יש לשלוח הודעה על כך לנישומים. ההודעה הנשלחת לנישומים מכוחה של הוראה זו אינה הודעה על דבר החקיקה, אלא הודעת השומה. יש לשלוח לכל נישום הודעת שומה, המפרטת את סכומי הארנונה הנוספים המוטלים עליו מכוחו של הדין האמור. בהודעת השומה יש לפרט גם את התעריף וגם את סכום הארנונה. אם הרשות המקומית אינה מפרסמת ברשומות את הצו בדבר הטלת התוספת לארנונה, דינו של צו כזה כדינו של חקוק שטרם פורסם, והצו לא נכנס לתוקפו.

איחור בפרסום ברשומות או איחור במשלוח הודעה לנישומים, אינו משפיע לכאורה על סכום הארנונה המוטל מכוחו של הצו בדבר הטלת התוספת לארנונה, משום שהמועד הקובע לעניין זה הוא מועד אישור התוספת בידי השר. עם זאת, איחור כזה עלול להשפיע על הליכי הגבייה ועל המועד לתחילת חיובי הצמדה וריבית בגין פיגור בתשלום.

בבג"צ 175/82⁴² נפסק, כי שתי חובות מצויות בסעיף 278. האחת - פרסום כללי ברשומות על ידי השר, והאחרת - מתן הודעה בכתב לנישום. ההודעה לנישום לא יכולה להינתן בטרם נתן השר את אישורו. לצורך מתן תוקף לאישור שר הפנים, נדרש פרסום ברשומות. משלוח הודעת שומה לפני קבלת אישורו של השר ופרסומו ברשומות הינה ליקוי פרוצדורלי-מנהלי, ולכן הוא יורד לשרשו של עניין. יש לפרסם ברשומות את ההודעה בדבר אישור התוספת, שיעורה ומועדי תשלומה, דבר שאין חייבים בו לגבי הארנונה המוטלת בתחילת שנת הכספים. בפסק דינו ציטט השופט בייסקי את ההלכה, שנקבעה בבג"צ 653/79.⁴³ שם נקבע, כי "משהטביע השר את חתימתו על תקנה, הסתיים השלב בתהליך ההתקנה, הקשור במישרין להכרעתו. אך אם מדובר בתקנה בת פועל תחיקתי, אין התקנה עדיין בת תוקף, והיא טעונה פרסום ברשומות".

2. האם די בפרסום בתחום הרשות המקומית?

הטלת ארנונה היא תקנה בעלת פועל תחיקתי, והצורך בפרסומה הוא הפועל היוצא מכך. סעיף 17 לפקודת הפרשנות מחייב את פרסומן של תקנות בעלות פעל תחיקתי ברשומות אם אין הוראה אחרת בעניין זה. פקודת הפרשנות פוטרת מחובה זו כאשר נקבעה דרך אחרת לפרסומן. סעיף 277 לפקודת העיריות קובע, כי מועצת העירייה תפרסם את צו הטלת הארנונה בתחום העירייה.

⁴² משה גל נ' שר הפנים, פ"ד לז(1) 496.

⁴³ עזריאל נ' מנהל אגף הרישוי, פ"ד לה(2) 85.

מתעוררת השאלה האם די בפרסום צו הטלת הארנונה על גבי לוח המודעות של הרשות המקומית, ואין צורך בפרסום הצו ברשומות?

לדעתנו, ראוי כי צו הטלת הארנונה יפורסם ברשומות.⁴⁴ הטעם לכך נעוץ בציבור לו נועד הפרסום. פרסום צו הטלת הארנונה נועד להביא את תוכנו לידיעת יתר הרשויות המקומיות ולידיעת נישומיהן, שאם לא כן כיצד יוכל נישום ברשות מקומית אחת לבחון את סבירותם של תעריפי הארנונה שהוטלו עליו ביחס לתעריפים המוטלים ברשויות מקומיות אחרות? האם יהא עליו לתור אחריהן? פומביות מעשה החקיקה היא אחד מעקרונות היסוד של המשטר הדמוקרטי.

מסקנתנו מתחזקת עת דנים בשאלה השניה - כיצד יש לפרסם את צו ההטלה בתחום העירייה? לשאלה זו פנים רבות. סעיף 277 לפקודת העיריות קובע, כי על העירייה לפרסם את צו ההטלה ב"תחום העירייה". לא ברור, אם בביטוי "תחום העירייה" הכוונה היא במשרדי העירייה גופא, או שמא הכוונה היא בתחום שבו מכהנת העירייה, קרי על לוחות המודעות ברחבי תחום השיפוט. סעיף 277 אינו מפרט כיצד על העירייה לפרסם את צו ההטלה, ומהו המבחן לפיו יש לומר, שדרך פרסום פלונית בה בחרה העירייה עונה לנדרש. סעיף 277 אינו מפרט את משך הפרסום הנדרש - האם די בפרסום של יום אחד או שמא קיימת חובה לפרסם את צו ההטלה מיום שנתקבל ועד לתום שנת הכספים ואולי אף לאחר מכן.

סעיף 277 קובע לכאורה מה תוכן ה"הודעה" שעל מועצת העירייה לפרסם, ונאמר בו: "הודעה בדבר שיעורי הארנונה שהחליטה עליהם ומועדי תשלומה". האם יש לפרסם בתחום העירייה הודעה בדבר שיעורי ההנחה? קשה לקבל את סעיף 277 כקובע דרך פרסום, המייתרת את הצורך בפרסום ברשומות. השוואה לסעיף 278 לפקודת העיריות ולסעיף 11 לחוק ההסדרים שהחליפו, אינה מביאה למסקנה שונה. סעיפים אלו דנים בהטלת תוספת

⁴⁴ רעיון זה אינו נקי מקשיים. תקנות ההסדרים מתפרסמות סמוך לפני המועד לחקיקת צווי הטלת הארנונה, ולעתים אף לאחר מכן. כתוצאה מכך, חקיקת צווי הטלת הארנונה נעשית לעתים לאחר תחילת שנת הכספים, ועד לפרסומן עתיד לחלוף פרק זמן נוסף.

פרסום ההודעה בדבר צו הטלת הארנונה

לארנונה במהלך שנת הכספים. גם הטלה תוספת לארנונה טעונה פרסום. על הרשות המקומית להודיע לכל נישום שחויב בתוספת ארנונה את סכומה ואת מועדי תשלומה. בסעיף 278 לפקודת העיריות נקבע, שהודעה זו תעשה בכתב. בסעיף 11 לחוק ההסדרים הושמטה דרישת הכתב. נקבע, כי אישור השר לתוספת, שיעורה ומועדי תשלומה יפורסמו ברשומות. להבדיל מסעיף 277 לפקודת העיריות, עסקינן בציבור מצומצם יותר, שלו נועד הפרסום, וברור, כי תוכן ההודעה חייב להגיע אישית לידיעת כל נישום. הצורך בפרסום אישור השר לתוספת הארנונה דומה לצורך בפרסום צו ההטלה עצמו. ההוראה המפורשת בדבר הצורך בפרסום אישור השר ברשומות נדרשה, מאחר שאין זה ברור כלל ועיקר, שפעולת השר היא פעולה בת פעל תחיקתי.

העולה מכל האמור הוא, כי יש מקום לבחון את הסוגיה, האם חובת הפרסום של צו הטלת הארנונה בתחום הרשות המקומית היא בנוסף לחובת הפרסום ברשומות או במקומה. למצער, ראוי שהמחוקק יקבע במפורש את חובת הפרסום ברשומות כיאה לכל תקנה בעלת פועל תחיקתי.

§ 605 מועדי תשלום הארנונה

ככלל, שואפים דיני המס, כי מועד התשלום יחול בסמוך לאחר אירוע המס.⁴⁵
מבחינה הגיונית חל מועד תשלום לאחר אירוע המס ואינו יכול לחול לפניו.⁴⁶
בסעיף 274ג לפקודת העיריות נקבע -
274ג. המועצה רשאית לקבוע מועדים לתשלום הארנונה.

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 114.

שינויי נוסח מחקיקה קודמת

קביעת מועדי התשלום חלה על ארנונה של סוגי רכוש שונים.

במרבית צווי הטלת הארנונה נקבע ה-1 בינואר, שהוא היום הראשון לשנת הכספים, כמועד לתשלום של כל הארנונה השנתית. 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". ביטוי זה מלמד, כי למועצת הרשות המקומית אין סמכות לקבוע, שמועד תשלום הארנונה יחול לפני תחילת שנת הכספים. זאת ועוד, היום הראשון של שנת הכספים הוא יום אירוע המס של הארנונה, ולא

⁴⁵ ע"ע §104.

⁴⁶ ת"א 11678/93 עיריית חיפה נ' אברהם פנונו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 527.

מועדי תשלום הארנונה

ניתן להחיל את יום התשלום לפני קרות אירוע המס, היוצר את החבות הרעיונית.

בנוסף לקביעת המועד לתשלום הארנונה השנתית, נקבעת במרבית צווי הטלת הארנונה אפשרות של פירעון הארנונה בהסדר תשלומים. ההסדר הנפוץ הוא שישה 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 מהסדר התשלומים כל עוד הוא עומד בהם. בצווי הטלת ארנונה של רשויות מקומיות רבות נקבע, כי פיגור של שני תשלומים מבטל את הסדר התשלומים, 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 אזורי. על כל אלה ייוחד הדיבור להלן.

סעיף 4 הנ"ל מאפשר לרשות מקומית לערוך הסדר תשלומים לפירעון ארנונה למשך שנה בלבד.

שאלת טיבם של הסדרי התשלומים עלתה בבג"צ 713/85⁴⁷ בית המשפט הגבוה לצדק נדרש לעסוק בהיקף תחולתו של חוק יציבות מחירים במצרכים ושירותים (הוראת השעה), התשמ"ו-1985. נפסק, כי יום החיוב היה ונשאר האחד באפריל 1985, והסדר התשלומים הוא "עסקת אשראי". הסדר אשראי זה נקבע בהוראות חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ס-1980, ועל עסקת אשראי מסוג זה, לא חל חוק יציבות המחירים.

1. חובת התשלום במועד

בסעיף 300 לפקודת העיריות נקבע -

⁴⁷ יעד רהיטים בע"מ נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 79.

300. החייב בתשלום ארנונה ישלם אותה במועדה.

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 114.

שינויי נוסח מחקיקה קודמת

תוכנו של סעיף זה על פי הנוסח החדש, הינו חלק מסעיף רחב יותר על פי הנוסח הישן, העוסק בתשלום ארנונות בתקופת ערר או ערעור.

סעיף 300 לפקודת העיריות מטיל על הנישום חובה לשלם את הארנונה במועד שנקבע בצו הטלת הארנונה. חובה זו היא פועל יוצא של סעיף זה, ואין היא תלויה במשלוח הודעת שומה, הודעת תשלום לפי סעיף 306 לפקודה, או דרישת תשלום לפי סעיף 309 לפקודה. החבות הרעיונית בארנונה נובעת מכוח הדין ולא מכוח משלוח הודעה כלשהי, והוא הדין במועד התשלום. ההודעה היחידה המוטלת על הרשות, היא זו הנזכרת בסעיף 277 לפקודה בדבר תוספת ארנונה.

התניית מועד התשלום במשלוח הודעת שומה

בדיני הארנונה לא נאמר, כי מועד התשלום מותנה במשלוח הודעת שומה לנישום. נוצר מצב מוזר, כי מועד התשלום של הארנונה עשוי להיות באחד בינואר למרות שהודעת השומה השנתית נשלחת בידי הרשות המקומית שבוע לאחר מכן, ומגיעה לידי הנישום כעבור שלושה ימים נוספים.

סוגיה זו עולה ביתר חריפות כאשר יש חילופי נישומים במהלך שנת הכספים. כך למשל, הנישום הראשון מקבל את הודעת השומה השנתית בתחילת השנה, הוא משלם במועד את שני תשלומים בגין ארבעת החודשים הראשונים, ובאחד במאי הוא מעביר את החזקה בנכס לנישום אחר, ומודיע על כך לרשות המקומית באותו יום עצמו. הרשות המקומית סוגרת את חשבון הארנונה של הנישום הראשון ביתרת אפס, ופותחת חשבון חדש לנישום השני. הבעיה היא, כי הרשויות המקומיות לא נוהגות להפיק ולשלוח הודעת שומה חדשה לנישום השני בגין יתרת שנת הכספים.

כאשר נישום היה לכזה במהלכה של שנת הכספים, לא ניתן לומר לגביו,

מועדי תשלום הארנונה

כי מועד תשלום הארנונה החל עליו הוא האחד בינואר - בטרם היה נישום. במקרה כזה, יש לפרש את הדין ולקבוע, כי מועד התשלום של הארנונה לגבי יתרת שנת הכספים היא היום שבו הוא החל להיות נישום. גם כאן נוצר מצב מוזר, כי מועד התשלום של הארנונה חל בטרם הרשות המקומית הכינה ושלחה לנישום החדש את הודעת השומה המתייחסת אליו.

עמדתן של רשויות מקומיות רבות היא, כי אין צורך להוציא שומת ארנונה לנישום שבא במקום נישום אחר במהלך שנת הכספים, ודי בהעברת החשבון הישן לשמו של הנישום החדש. עמדה זו אינה נכונה מטעמים רבים, ונביא להלן מקצת מטעמים אלה.

כל נישום הוא אישיות משפטית נפרדת - השומה שהוצאה בתחילת שנת הכספים, הוצאה לנישום מסוים, ועמה חובות וזכויות של הנישום כלפי הרשות המקומית. שומה זו לא יצרה כל מערכת של חובות וזכויות בין הנישום החדש לבין הרשות המקומית, והנישום החדש אינו מחויב לשלם את הארנונה הכלולה באותה שומה מהטעם שהיא לא הוצאה לשמו.

שינוי בשימוש ובתעריף - בשומה שהוצאה בתחילת שנת הכספים נקבע תעריף מסוים כפועל יוצא של השימוש שעשה אותו נישום בנכס. על הרשות המקומית להפיק שומה חדשה לנישום החדש ולקבוע בה תעריף מסוים כפועל יוצא של השימוש שעושה הנישום החדש בנכס ולא של השימוש שעשה הנישום הקודם.

פטורים והנחות - לעתים, בשומה שהוצאה בתחילת שנת הכספים נקבע פטורים או הנחות שהיו יאות לנישום הראשון ואינן יאות לנישום השני. על הרשות המקומית להפיק שומה חדשה לנישום החדש ולכלול בה פטורים והנחות היאות לנישום השני ולו לבדו.

מכל האמור לעיל עולות מקצת מהבעיות הנוצרות מהנוסח הלקוני של סעיף 300 לפקודת העיריות, הקובע כאמור: "החייב בתשלום ארנונה ישלם אותה במועדה".

התניית מועד התשלום בסופיות השומה

כשם שבדיני הארנונה לא נאמר, כי מועד התשלום מותנה במשלוח הודעת שומה

לנישום, כן אין בהם כל התייחסות אל מועדי התשלום של סכומי ארנונה השנויים במחלוקת.

בחוקי מס אחרים קיימות הוראות מפורשות, המסדירות את מועד תשלום מס השנוי במחלוקת. ככלל, נדחה תשלומו של המס השנוי במחלוקת עד למיצוי הליכי תקיפתו או לכל הפחות עד להכרעה ראשונה בערכאה שיפוטית או מעין שיפוטית.⁴⁸

בבג"צ 92/65⁴⁹ נקבע, כי ערר או ערעור על ארנונה אינם מעכבים את חובת הנישום לשלם את הארנונה. בת"א 147/65⁵⁰ שב בית המשפט על ההלכה ונפסק, כי לפי סעיף 300 אין הגשת ערר דוחה את מועד תשלום הארנונה, והחייב בתשלום הארנונה צריך לשלמה במועדה גם אם הוגש ערר על השומה והערר עדיין לא הוכרע. אם יתברר בעקבות ההשגה או הערר, כי שולם מס ביתר, אזי תשיב הרשות המקומית את עודף המס למשלם בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.

בה"פ 515072/89⁵¹ נקבע, כי סעיף 300 לפקודה הוא גורף ואינו כולל כל תנאי או סייג. לכן, הגשת ערר אינה מעכבת את הליכי הגבייה של חוב הארנונה השנוי במחלוקת. בת"א 4104/89⁵² נפסק, כי בהתאם לסעיף 300 לפקודת העיריות, אין בסיס לטענה, כי התשלום של חוב ארנונה השנוי במחלוקת נדחה, אם הוגש ערר או ערעור.

בת"א 5372/95⁵³ שב וקבע בית המשפט, כי השגה, ערר, או ערעור על

48 סוגיה זו נידונה בהרחבה בפרק 10.

49 מרחבי פיתוח בע"מ נ' ראש עיריית ראש"צ, פ"ד יט(2) 249.

50 בר אילן נ' כהן, פ"מ מח 183.

51 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 377. ראה גם רע"א 1/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 181.

52 צבי הורביץ ושות' נ' עיריית תל-אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 709.

53 חניון המרכבה חולון בע"מ נ' עיריית חולון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי

מועדי תשלום הארנונה

ארנונה, אינם מעכבים את תשלום הארנונה. בת"א 3003/96⁵⁴ נפסק, "על פי סעיף 300 לפקודת העיריות החייב בתשלום ארנונה ישלם אותה במועדה... והגשת ערר אינה מעכבת חובת הנישום לשלם את הארנונה". בה"פ 4103/97⁵⁵ שב בית המשפט וקבע, לאחר דיון מעמיק, כי על הנישום לשלם את סכום הארנונה השנוי במחלוקת אף אם העניין תלוי ועומד בערכאות.

בת"ה 8284/92⁵⁶ לא התכנסה ועדת הערר של ארנונה במשך שש שנים והעררים לא נדונו. הנישומה עתרה לבית המשפט למתן צו מניעה זמני שיאסור על הרשות המקומית לגבות את חובות הארנונה השנויים במחלוקת. נפסק, כי חיובי הצדדים מותנים ושלובים זה בזה, "באופן שכיום אין זה ראוי וצודק שהמשיבה תדרוש מהמבקשת לקיים את חיוביה, כל עוד היא עצמה איננה עושה את המוטל עליה... מכוח סעיף 43 לחוק החוזים, ואם תרצו מכוח סמכותו של בית המשפט להעניק כל סעד. רשאת המבקשת לדחות את קיום חיוביה עד אשר המשיבה תואיל לעשות את אשר הייתה מחויבת לפני זמן רב." בית המשפט החיל לעניין זה, מכוח סעיף 61(ב) לחוק החוזים, את עקרון תום הלב, וקבע, כי בעצם דרישת הרשות המקומית להמשך תשלום הארנונה "כשהמשיבה בעצמה איננה מקיימת את החוק, נעשה שימוש בזכות שלא בתום לב. אין מקום לאפשר לה לנהוג כך". בית המשפט הורה, כי על הנישומה לשלם ארנונה רק בחלוף 45 יום ממועד המצאת החלטות ועדת הערר בעררי הנישומה.

הלכה זו סוטה מהעיקרון הכללי. ההבחנה שביצע בית המשפט הייתה, שבמקרים הקודמים לא עמדה על הפרק שאלת כינוסה של ועדת הערר והפרת חוק על ידי הרשות המקומית.

המוניציפלי, כרך ג', עמ' 154. ראה גם פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 6514/96 **חניון המרכבה חולון בע"מ נ' עיריית חולון**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 80.

⁵⁴ **ליר תעשיות לבידים נ' עיריית רמלה**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 660.

⁵⁵ **רותם אימפרט נ' בע"מ המועצה האזורית תמר**, דינים מחוזי.

⁵⁶ **החברה האמריקאית לגז בע"מ נ' עיריית קריית אתא**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 797.

בבג"צ 346/86⁵⁷ נפסק, כי לא יתכן שהמחוקק התכוון ככלל להפעיל את הליכי הגבייה החמורים שבפקודת המסים (גבייה) על חוב שהוטל על פי דרישה בלבד, מבלי שניתנה לחייב אפשרות לבחון את שומתו ולהשיג ולערער עליה, ומבלי שמחלוקת בגינה הוכרעה כדין והמס הפך למס שנישום כהלכה. אין הכרח בדבר חקיקה מפורש כדי להתיר את הסטייה מן הכלל. דבר חקיקה במשתמע הינו תנאי מספיק להחלת פקודת המסים (גבייה) על מס שאין שומה בצידו.

בפקודת העיריות, 1934, קיים הסדר לגבי מועדי התשלום והתלייתם בשומה סופית לאחר השגה וערר.

בסעיף 109 נקבע, כי לוח השומה, שנערך בידי ועדת השומה, יפורסם עד ליום ה-31 במאי. בסעיף 110(1) נקבע, כי הנישום רשאי להשיג בפני ועדת השומה על לוח השומה תוך 14 יום מיום פרסומו. בסעיף 110(4) נקבע, כי לוח השומה, שתוקן בעקבות ההשגות, יפורסם עד ליום ה-15 ביולי. בסעיף 111(1) נקבע, כי הנישום והרשות המקומית רשאים לערור בפני ועדת הערר על לוח השומה המתוקן עד ליום ה-31 ביולי. בסעיף 114 נקבע, כי סכומי הארנונה שנקבעו בלוח השומה, וכפי שתוקנו בלוח השומה המתוקן, וכפי שתוקנו בידי ועדת הערר - ישולמו בשני תשלומים שווים ביום ה-1 בספטמבר וביום ה-1 בינואר שלאחריו.⁵⁸

⁵⁷ מ.ל.ר.ג אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 225.

⁵⁸ 109. The assessment list shall be published... on or before the thirty-first day of May in every year.

110. (1) Within fourteen days of the publication of the assessment list the municipal corporation or any person who is aggrieved by such list...

(4) The amended assessment list shall be published... not later than the fifteenth day of July...

111. (1) Any person... may, not later than the thirty-first day of July next following the publication of the amended assessment list, appeal to a tribunal to be called the Appeals Tribunal...

(5) The assessment list shall be amended by the assessment committee...

מועדי תשלום הארנונה

בעת שנחקקה פקודת העיריות החלה שנת הכספים באחד באפריל, והמחוקק קבע, כי תוך חמישה חודשים יסתיימו הליכי השומה, ההשגה והערר. המחוקק קבע, כי מועד התשלום חל רק לאחר ששומות הארנונה הפכו לסופיות. אפשר, שיש להתקנא במנהל שהתקיים בארץ ישראל תחת שרביטו של הנציב העליון, אולם אין ספק שלא ניתן כיום לסיים את ההתדיינות המשפטיות הנוגעות לשומות הארנונה תוך חמישה חודשים.

למרבה הצער, ניתן ללמוד כי המחוקק המנדטורי היה קשוב, ער ומודע לזכויות הנישומים יותר מהמחוקק הישראלי שהחליפו, וקבע כי מועד תשלום הארנונה חל לאחר שלנישום היה יומו בפני ועדת השומה וועדת הערר. על רקע זה נחקקה פקודת המסים (גבייה), שהתירה לפקידי המס לגבות חובות מנישום רק לאחר ש"הוטל... כחוק".

ראוי, כי לנוכח חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו ולנוכח הצורך במציאת איזון הולם בין צורכי הרשות המקומית לבין זכויות האזרח, יימנעו הרשויות המקומיות מלפרש את סעיף 300 לפקודת העיריות כרשות לגבות בגבייה מנהלית חובות ארנונה המצויים בהליכי השגה וערר. ראוי, כי בתי המשפט יתנו צווי מניעה כנגד ניסיונות גבייה של חובות ארנונה השנויים במחלוקת, באותם מקרים שבהם הגיש הנישום השגה וערר במועדם.

על מנת למנוע עיכוב של שנים בגביית חובות ארנונה השנויים במחלוקת, ראוי כי הרשויות המקומיות ייעלו את עבודת ועדות הערר, ויפעלו לסיום הליכי הערר תוך פרק זמן קצר במקום תוך מספר שנים.

עקרונות הצדק וההגנה החוקתית על קניינו של אדם מלמדים, שההלכות כי השגה וערר אינם מעכבים גבייה של מס השנוי במחלוקת היו יפות לשעתן. ראוי שהליכי השגה וערר שננקטו במועד, יתירו לנישום לא לשלם את סכום

114. Rates calculated upon the rateable value as appearing in the assessment list as rectified by the assessment committee and amended by the Appeals Tribunal, if any application therefor respectively has been made, shall be paid... by two equal installment upon the first day of September and the first day of January...

הארנונה השנוי במחלוקת. הליכה בתלם הקיים תגרום לכך, שהרשות המקומית תהיה רשאית לעקל ולמכור את נכסיו של הנישום בגין חוב שלא נפרע, ואם הנישום יזכה בעררו יושבו לו הכספים שנגבו לזכות חוב המס, קרי, יתרת הכספים שנתקבלה ממכירת הטובין בניכוי הוצאות העיקול והמכירה. נישום שיתבע את השבת הוצאות הגבייה, יזכה לתשובה, כי הגבייה נעשתה כדין, וכי אי תשלום הארנונה במועדה היא מחדלו של הנישום ולא רשלנותה של הרשות המקומית.

הסצנריו ההיפותטי שתואר לעיל מתאים למשטר עריצות ולא לחברה דמוקרטית. מאחר שהוראה בדבר עיכוב הליכי הגבייה לא נקבעה בדין, יש מקום להביאה לשיקול דעתו של בית המשפט, ולהתייחס בכל מקרה לגופו של עניין.

§ 606 תעריפי הארנונה בהיעדר צו הטלת ארנונה

בעקבות חקיקת חוק ההסדרים מותקנות בכל שנת כספים תקנות ההסדרים. בסעיף 10 לחוק ההסדרים נקבע -
10. לא הטילה מועצה ארנונה כללית לשנת כספים מסוימת, תשולם הארנונה לאותה שנה בתחום הרשות המקומית בסכומים ובמועדים אשר נקבעו בשנה הקודמת, כשהיא מעודכנת על פי כללים כאמור בסעיף 9(א).

חקיקה קודמת

פקודת העיריות (נוסח חדש), סעיף 279.
צו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, סעיף 158.
צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, סעיף 68(א).

שינויי נוסח מחקיקה קודמת

בסעיף 279 לפקודת העיריות נאמר: לא הטילה המועצה לשנת כספים פלונית ארנונה כללית, תשולם הארנונה בתחום העירייה לאותה שנה בשיעורים ובמועדים שנקבעו לשנת הכספים הקודמת. בתקנות ההסדרים לשנת 1993 נקבע, כי סכומי הארנונה של השנה הקודמת יעודכנו לפי האפשרות הגבוהה ביותר שרשאית רשות מקומית להטיל לפי תקנות ההסדרים.

חוק ההסדרים מעדכן את תעריפי הארנונה כאשר מועצת הרשות המקומית לא חוקקה את צו הטלת הארנונה. עדכון אוטומטי זה חל גם כאשר נופל פגם בדרכי הטלת הארנונה, המביא לבטלות ההחלטה. למעשה, נתייטר הצורך בהטלת הארנונה בידי מועצת הרשות המקומית, שכן, גם תעריפי הארנונה, שיעור העדכון הכללי משנה לשנה והשיעורים המרביים והמזעריים נקבעים בחוק

ההסדרים ובתקנות ההסדרים. כל שנותר לה למועצת הרשות המקומית להחליט ולקבוע הם שיעורי הארנונה בתחומים הצרים בהם הותירו לה חוק ההסדרים ותקנות ההסדרים שיקול דעת.

בתקנות ההסדרים של כל שנה נקבעות הוראות דומות להוראות סעיף 10 לחוק ההסדרים. בסעיף 10 לתקנות ההסדרים לשנת 1993 נקבע -
10. לא הטילה מועצה ארנונה כללית לשנת הכספים 1993, תשולם הארנונה לשנת 1993, בתחום הרשות המקומית, בסכומים ובמועדים אשר נקבעו בשנה הקודמת כשהיא מעודכנת לפי האפשרות הגבוהה ביותר שרשאית רשות מקומית להטיל לפי תקנות אלה.

כאשר לא הוטלה ארנונה בשנת 1993, תהיה הארנונה לשנת 1993 בשיעורים ובמועדים שנקבעו לשנת 1992, כאשר הסכום מעודכן לפי האופציה הגבוהה ביותר שהתקנות מאפשרות. בסעיף 10 לתקנות ההסדרים לשנת 1994 נקבע -
10. (א) לא הטילה מועצה ארנונה כללית לשנת הכספים 1994, תשולם הארנונה לשנת 1994, בתחום הרשות המקומית לפי הסכום החדש, במועדים אשר נקבעו בשנה הקודמת ובכפוף לאמור בתקנות 7 ו-8.
(ב) לא הוטלה בשנת הכספים 1993 ארנונה כללית על נכס, תהיה הארנונה הכללית שתטיל עליו הרשות המקומית לראשונה בסכום שלא יפחת מן הסכום המזערי ולא יעלה על הסכום המרבי.

כאשר לא הוטלה ארנונה בשנת 1994, תוטל הארנונה לשנת 1994 בסכומים ובמועדים שנקבעו לשנת 1993, והסכום החדש יהיה הסכום לשנת 1993 בתוספת 10.4% ממנו. אם לא הוטלה בשנת 1993 ארנונה על הנכס, רשאית המועצה להטיל ארנונה בסכום שבין הסכום המזערי לבין הסכום המרבי לאותו נכס. בסעיף 10 לתקנות ההסדרים לשנת 1995 נקבע -

10. (א) לא הטילה מועצה ארנונה כללית לשנת הכספים 1995, תשולם הארנונה לשנת 1995, בתחום הרשות המקומית, לפי הסכום החדש, במועדים אשר נקבעו בשנה הקודמת ובכפוף לאמור בתקנות 7 ו-8.
(ב) לא הוטלה בשנת הכספים 1994 ארנונה כללית על סוג נכס, תהיה הארנונה הכללית שתטיל עליו הרשות המקומית לראשונה בסכום שלא יפחת מן הסכום המזערי ולא יעלה על הסכום המרבי.

תעריפי הארנונה בהיעדר צו הטלת ארנונה

כאשר לא הטילה מועצה של רשות מקומית ארנונה בשנת 1995, תשולם הארנונה לשנת 1995 בסכומים ובמועדים שנקבעו על ידי המועצה לשנת 1994, ובכפוף לכללים שנקבעו בסעיפים 7 ו-8 אם לא הוטלה בשנת 1994 ארנונה על הנכס, רשאית המועצה המקומית להטיל ארנונה בסכום שבין הסכום המזערי לבין הסכום המרבי לאותו נכס. הוראה זהה להוראת סעיף 10(א) ו-11(ב) הנ"ל הותקנה אף בתקנות לשנת 1996, 1997 ו-1998. בתקנה 11(א) ו-11(ב) בשנת 1999 שונתה ההוראה כדלקמן -

11. לא הוטלה בשנת הכספים 1998 ארנונה כללית על סוג נכסים, תהיה הארנונה הכללית שתטיל עליו הרשות המקומית לראשונה בסכום שלא יפחת מן הסכום המזערי ולא יעלה על הסכום המרבי.

כאשר לא הטילה המועצה ארנונה על סוג נכס בשנת 1998, רשאית המועצה להטיל ארנונה בסכום שבין הסכום המזערי לבין הסכום המרבי לאותו נכס.

הוראה זהה להוראת סעיף 11 הנ"ל הותקנה אף בתקנות לשנת 2000.

אי הטלת ארנונה לשנת כספים פלונית יכולה להתבטא גם בסטייה מהמועד הנקוב בסעיף 276 לפקודת העיריות. בבג"צ 130/82⁵⁹ נקבע, כי סעיפים 276 ו-277 מגבילים את המועד בו רשאית מועצת העירייה לאשר את הארנונה לשנת הכספים החדשה. אי שמירת המועד עלול להביא לתוצאה חמורה בתקופה של אינפלציה דוהרת, שאז היה על העירייה לכלכל את תקציבה על פי שיעורי הארנונה של השנה הקודמת. בבג"צ 764/88, 1437/90, 1985⁶⁰ לא כונסה מועצת העירייה במועד, ולכן אשררה בדיעבד את הארנונה שהוטלה. נקבע, כי אין נפקות לאשרור, ויש לנהוג בהתאם להוראות החוק במקרה ולא הוטלה ארנונה. בת"א 10247/88⁶¹ נקבע, כי מפת העיר, המפרטת את האזורים השונים,

⁵⁹ סופר נ' ראש עיריית הרצליה, פ"ד לו(2) 607.

⁶⁰ דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 122.

⁶¹ עיריית תל אביב נ' שותפות האנגר בבאי בנמל, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 690.

פרק 6 - המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה

היא חלק בלתי נפרד מהחלטת המועצה בדבר הטלת ארנונה. משלא כללה המפה אזור מסוים, אין לגבי אותו אזור החלטה שלמה המטילה עליו ארנונה. משלא הוטלה על אותו אזור ארנונה, תשולם הארנונה בשיעורים שנקבעו לשנת הכספים הקודמת.

§ 607 הארנונה במועצות המקומיות והאזורים

במועצות המקומיות ובמועצות האזוריות חלה פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש), והצווים שהותקנו מכוחה - צו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, צו המועצות המקומיות (ב), תשי"ג-1953 וצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958. הצו השני מפנה לצו הראשון, ולפיכך לא ייוחד לו דיון. בשנת 1993 ביטל חוק ההסדרים חלק מהסעיפים הרלוונטיים והחליפם בסעיפים אחרים. נמנענו מלדון כאן בחקוקים אלה, שכן אותם נושאים נידונים בקשר לפקודת העיריות. לנוכח הדמיון בין ההוראות הכלולות בחקוקים הנ"ל לבין פקודת העיריות, יש ללמוד את מכלול הנושאים בחלקים הרלוונטיים של הספר על פי עניינם.

1. הטלת הארנונה

בראשית הייתה קבועה ההוראה המרכזית להטלת ארנונה בסעיף 14 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש) -

14. בכפוף להוראות צו הכינון, תהא למועצה מקומית סמכות להטיל באישור הממונה תשלומי חובה אלה:

(1) ארנונות...

הוראה זו דרשה אישורו של הממונה על המחוז להטלת תשלומי חובה.

לימים⁶² הותקן סעיף 153 לצו המועצות המקומיות (א), ובו נקבע - 153. המועצה רשאית, באישור השר, להטיל בתחום המועצה או בכל חלק הימנו ארנונות לפי סעיפים 154-157 וכן אגרות, היטלים ותשלומים אחרים שמועצה מקומית רשאית להטילם לפי הפקודה, ולקבוע מועדים לשילומם.

הוראה זו דורשת אישורו של שר הפנים להטלת ארנונה ותשלומי חובה אחרים. בבג"צ 547/84⁶³ דן בית המשפט ביחס שבין סמכות האישור של הממונה על המחוז מכוח סעיף 14, ובין סמכות האישור של השר, הקבועה בסעיף 153. נפסק, כי ניתן היה להטיל ארנונה במועצה מקומית רק באישור הממונה ובאישור השר. כלומר, סמכותו של הממונה התקיימה לצד סמכותו של שר הפנים. קיומה של סמכות הממונה על סמכות שר הפנים, אפשרה פיקוח של השלטון המרכזי על השלטון המקומי, והיה בה כדי לשקף מדיניות באשר לאיזון שנראה כראוי בין סמכות השלטון המרכזי לבין סמכות השלטון המקומי.

בשנת 1967 הוחלט על רפורמה במערכת גביית ארנונות. חוקק חוק לתיקון פקודת העיריות(מס 5), תשכ"ז-1967, שם הושמטה ההוראה בדבר הצורך באישור השר בהטלת ארנונה כללית, ובכך הוגשמה הרפורמה בתחומי העיריות. באשר לרפורמה במועצות המקומיות נחקק סעיף 23 לפקודה הקובע - 23. על אף האמור בפקודת המועצות המקומיות, רשאי שר הפנים לכלול בצו כינון של מועצה מקומית הוראות כהוראות חוק זה, כולן או מקצתן, בתיאומים המחויבים לפי העניין.

הוראה זו הסמיכה את שר הפנים לקבוע את הרפורמה בדיני הארנונה הכללית בדרך של תיקון צו המועצות המקומיות המקורי. בעקבות הוראת סעיף 23 הנ"ל אכן תוקן הצו המקורי בשני צווים שניתנו זה אחר זה, בשנת תשכ"ז ובשנת תשכ"ט, (צו המועצות המקומיות (א) (תיקון מס' 3), תשכ"ז-1967, וצו המועצות המקומיות (4) (תיקון), תשכ"ט-1969), וכך הוחל גם על המועצות המקומיות ההסדר המהותי שהוחל בחוק המתקן על עיריות. הסדר זה נמצא בסעיפים

⁶² צו המועצות המקומיות (א) (תיקון), תשכ"ב-1961.

⁶³ עוף העמק אגודה חקלאית שתופית נ' המועצה המקומית רמת ישי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 39.

הארנונה במועצות המקומיות והאזוריות

153-162, כשאין צורך באישור של השר להטיל ארנונה בשום מקרה. בבג"צ עוף העמק נקבע בדעת רוב, כי הסדר זה גם מבטל את הצורך באישורו של הממונה על המחוז.

בשנת 1993 התחוללה רפורמה נוספת בדיני הארנונה. חוק ההסדרים, ביטל את סעיפים 17 ו-18 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש). באותה שנה בוטלו גם סעיפים 152(א)(2), 153, 155 ו-158 בצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950. בסעיף 8(א) לחוק ההסדרים נקבע -

8. (א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בניין. הארנונה תחושב לפי יחידת משק בהתאם לסוג הנכס, לשימוש, למקומו ותשלום ע"י המחזיק בנכס.

הגדרת "מועצה" נקבעה בסעיף 7 לחוק -

7. "מועצה" - כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת העיריות וכן מועצה שנתכוננה לפי פקודת המועצות המקומיות.

בסעיף 69 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, נקבע -

69. (א) המועצה רשאית לקבוע את שיעורי המסים למעט ארנונה כללית, את מועדי שילומם, ולהטילם לפי דרגות או אחוזים או בסיסי הערכה שונים, על סוגים שונים של נכסים או על חלקים שונים של תחום המועצה.

בעקבות שינויים אלה, מוטלת הארנונה במועצות המקומיות מכוחו של חוק ההסדרים, ושיעוריה נקבעים על פי חוק ההסדרים ותקנות ההסדרים.

סעיף 10 וסעיף 11 לחוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה), התשנ"א-1991, החילו על המועצות המקומיות את התיקון לפקודת העיריות, בו הוסף סעיף קטן 274ב(ג), אשר אסר על המועצה להטיל ארנונה על קווי תשתית ומתקני חיבור.

2. תעריפי הארנונה באין הטלה

בסעיף 158 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, נקבעו תעריפי הארנונה, כשזו לא הוטלה. בסעיף קטן 68(ב) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות),

תשי"ח-1958, נקבע עיקרון דומה. סעיפים אלה בוטלו, ובמקומם מוסדרים שיעורי הארנונה באין הטלה בתקנות ההסדרים מדי שנה.

3. הסמכות לאיסוף נתונים

סעיף 159 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950 קובע את סמכויות ראש המועצה לדרוש ולאסוף נתונים לצורך קביעת הארנונה.

159. לענין ארנונה רשאי מי שהוסמך לכך על ידי ראש המועצה -

- (1) לערוך, בעצמו או על ידי שליחיו, כל מיפקד וחקירה שימצא לנחוץ;
- (2) לדרוש מכל בעל או מחזיק למסור לו או לשליחיו כל ידיעה שבידו ולהראות לו או לשליחיו את כל המסמכים הדרושים לו בקשר לתפקידו;
- (3) להיכנס בכל עת סבירה לנכסים, בעצמו או על ידי שליחיו ולערוך בהם בדיקות ומדידות;
- (4) להשתמש בכל ידיעה שנתקבלה כאמור ובכל ידיעה וחומר אחרים.

4. חיוב בארנונה בחילופי בעלים ומחזיקים

סעיפים 160 ו-161 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, קובעים את זהותו של הנישום בארנונה בעת רכישה או מכירה של נדל"ן ובעת שינויי החזקת נדל"ן.

160. היה אדם לבעל נכס או למחזיק בנכס, שבעל או מחזיק חייב עליו בארנונה לפי צו זה, ישלם כל שיעור משיעורי הארנונה שפרעונו חל לאחר שהיה לבעל הנכס או למחזיק בו, הכל לפי הענין.

161. העביר אדם נכס שחייבים עליו בארנונה לפי צו זה, או חדל להיות מחזיק בנכס זה, לא יהיה חייב בתשלום כל שיעור משיעורי הארנונה שפרעונו חל אחרי יום ההעברה או אחרי היום שחדל להיות מחזיק כאמור, אך כל זמן שלא נמסרה למועצה הודעה על העברת הנכס או על חדילת החזקה, יהא האדם האחראי לתשלום כל ארנונה על הנכס הזה שלא שולמה על-ידי הבעל החדש או על-ידי המחזיק שבא אחריו, הכל לפי הענין.

בסעיף 73 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, נקבע:

73. (א) היה אדם לבעל נכס או למחזיק בנכס, שבעלו או מחזיקו היה חייב עליו בארנונה לפי צו זה, ישלם כל שיעור משיעורי הארנונה שפרעונו חל לאחר שהיה לבעל הנכס או למחזיק בו, הכל לפי הענין.

(ב) העביר אדם נכס שחייבים עליו ארנונה לפי צו זה, או חדל מהיות מחזיק בנכס זה, לא יהיה חייב בתשלום כל שיעור משיעורי הארנונה שפרעונו חל אחרי יום ההעברה או אחרי היום שחדל להיות מחזיק כאמור. אך כל זמן שלא נמסרה למועצה הודעה על העברת הנכס או חדילת ההחזקה, יהא האדם אחראי לתשלום כל ארנונה על הנכס הזה שלא שולמה על ידי הבעל החדש או על ידי המחזיק שבא אחריו, הכל לפי הענין.

5. פטור מארנונה לבניין שנהרס או ניזוק

סעיף 162 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, מעניק פטור מארנונה במקרים מסוימים למבנה שנהרס או ניזוק -

162. בניין שחלות עליו ארנונות לפי צו זה והוא נהרס או ניזוק במידה שאינו ראוי לשימוש, ואין משתמשים בו, ונמסרה למועצה הודעה בכתב על כך, לא יהיו הבעל והמחזיק אחראים לתשלום כל שיעור משיעורי הארנונות על הבניין שפרעונו חל אחרי מסירת ההודעה.

בסעיף 74 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, נקבע -
74. בניין שחלות עליו ארנונות לפי צו זה שנהרס או ניזוק במידה שאינו ראוי לשימוש, ואין משתמשים בו, ונמסרה למועצה הודעה בכתב על כך, לא יהיו הבעל והמחזיק אחראים לתשלום כל שיעור משיעורי הארנונות על הבניין שפרעונו חל אחרי מסירת ההודעה.

6. פטור והנחה בשל מצב חומרי

סעיף קטן 152(ג) לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, מקנה למועצה סמכות לפטור חייב מארנונה בשל מצבו החומרי -

152. (ג) המועצה רשאית להפחית מסים, למעט ארנונה כללית, או לוותר עליהם בהתחשב במצבו החומרי של החייב בהם או בשל סיבה אחרת שתאושר

על-ידי השר.

בסעיף 75 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958 נקבע -
75. המועצה רשאית להפחית או לוותר על מסים, למעט תשלומי ארנונה כללית,
בהתחשב במצבו החמרי של החייב בהם או של היישוב החייב או מסיבה אחרת
שיאשר השר.

התיקונים, הממעטים מסמכותה של המועצה את הסמכות להפחית תשלומי
ארנונה, נעשו בשנים 1993 ו-1994. כיום מוסדרות ההנחות בשל מצב חומרי
במסגרת תקנות ההנחה, שהוצאו מכוחו של חוק ההסדרים. בסעיף קטן 12(ג)
לחוק ההסדרים נקבע -

12. (ג) מועצה לא תפחית תשלומי ארנונה אלא אם כן נתקיימו במחזיק
בנכס התנאים שנקבעו בתקנות לפי סעיף זה, ובהתאם לכללים ולשיעורים
שנקבעו.

חוק ההסדרים לא ביטל במפורש את סעיפים 152(ג) ו-75 הנ"ל, אולם סעיף קטן
12(ג) לחוק ההסדרים שלל מהמועצה את הסמכויות שהוענקו לה באותם
סעיפים. התוצאה היא, כי גם עד לתיקונם לא הייתה לאותם סעיפים כל נפקות
בענייני ארנונה.

7. עררים על שומה

בסעיף קטן 15(4) לפקודת המועצות המקומיות נקבעו עקרונות הערר על שיעורי
הארנונה -

15. בלי לפגוע בהוראות סעיף 2 יכול שצו הכינון יכלול הוראות בדבר -

(4) שמיעת ערעורים בענין תשלומי-חובה בבתי משפט שפורשו או באופן אחר.

סעיף 16 לפקודת המועצות המקומיות נותר בנוסחו הארכאי, ודן בעררים על
"לוח השומה", שאין נוהגים עוד על פיו.

16. (א) נקבע בצו הכינון או על פיו, כי השומה של תשלומי-חובה תיעשה בעריכת
לוח-שומה על ידי ועדת-שומה, וכי תהיה זכות-ערר לפני ועדת-עררים על
החלטות ועדת-שומה - יהיה ערעור על החלטת ועדת-העררים לפני
בית-המשפט המחוזי והוא ידון בו כשופט יחיד, הכל בתנאים ובדרך שנקבעו

הארנונה במועצות המקומיות והאזוריות

בתוספת השניה.

(ב) פסק דין של בית-המשפט המחוזי בערעור לפי סעיף זה - אין אחריו ולא כלום.

כיום מוסדרות דרכי ההשגה והערר בחוק הערר, וסעיף 16 נותר כאות מתה בספר החוקים. לסעיף זה נקבעה תוספת שניה, המסדירה את דרכי הערעור לבית המשפט המחוזי, וראוי היה למחוקק לבטלם.

8. הגדלת ארנונה

סעיף 17 לפקודת המועצות המקומיות, שדן בהגדלת הארנונה על ידי המועצה המקומית במהלך שנת המס, בוטל, ונושא זה מוסדר מאז שנת 1993 בחוק ההסדרים. בסעיף 154 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, נקבע - 154. לא תחול חובת תשלום ארנונה יותר מפעם אחת על נכס אחד לשנת-כספים אחת.

9. פרסום

סעיף 18 לפקודת המועצות המקומיות, שדן בדרכי הפרסום של צו הטלת הארנונה, בוטל. בסעיפים 156 ו-157 לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950 נקבע -

156. החלטת המועצה בדבר הטלת ארנונה כללית תתקבל לא יאוחר מיום 1 במרס שלפני שנת-הכספים שלגביה מוטלת הארנונה.

157. (א) המועצה תפרסם בתחומה, לא יאוחר מיום 15 בדצמבר שלפני כל שנת-כספים, הודעה בדבר שיעורי הארנונה שהחליטה עליהם ומועדי תשלומה.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על המועצה בשנת-הכספים שבה היא הוקמה והיא תפרסם הודעה בדבר שיעורי הארנונה ומועדי תשלומה מיד לאחר שהחליטה עליהן.

בסעיף קטן 68א(א) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, נקבע -

68א. (א) החלטת המועצה בדבר הטלת ארנונה תתקבל לא יאוחר מיום 1 בדצמבר שלפני שנת-הכספים שלגביה מוטלת הארנונה. בסעיף 11(ג) לחוק ההסדרים נקבע, כי תוספת לארנונה תפורסם ברשומות.

10. גביית ארנונה

בסעיף קטן 15(3) לפקודת המועצות המקומיות נקבעו דרכי הגבייה של הארנונה על ידי המועצה המקומית -

15. בלי לפגוע בהוראות סעיף 2 יכול שצו הכינון יכלול הוראות בדבר-

(3) אופן גביית תשלומי-החובה ומתן פטור מהם, וכן ויתורים, הנחות ומחיקות;

סעיף 19 לפקודת המועצות המקומיות דן בדרכי הגבייה של הארנונה, ראה פרקים 6, 7 ו-8.

19. (א) ארנונה המגיעה למועצה מקומית ניתנת לגבייה לפי הדין בדבר גביית ארנונה המגיעה לעירייה, בשינויים המחוייבים לפי הענין, וארנונת-גולגולת, אגרות וסכומים אחרים המגיעים למועצה מקומית ניתנת לגבייה לפי הדין בדבר גביית אגרות המגיעות לעירייה, בשינויים המחוייבים לפי הענין, ולראש המועצה המקומית יהיו לענין זה הסמכויות של ראש-עירייה לפי אותו דין.

(ב) לענין סעיף זה דין ועד מקומי כדין מועצה מקומית אלא שסמכותו של ראש-עירייה ניתנת לענין זה לראש הוועד המקומי, ושר הפנים רשאי, בצו הכינון, להגביל את סמכויותיו של ועד מקומי לענין זה או להעבירן, כולן או מקצתן, למועצה המקומית.

בסעיף קטן 68(ג) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, נקבע מנגנון גבייה שונה, לפיו חייב הוועד המקומי לשלם למועצה את הארנונה של כל הישוב. עם זאת, בהתייעצות עם הוועד המקומי, רשאית המועצה לקבוע, שכל המסים או חלק מהם ייגבו על ידי המועצה מאת החייב בהם במישרין. נקבע, כי כך יהא הוועד המקומי פטור מתשלום.

68. (ג) החליטה המועצה להטיל מס, או ארנונה כללית, ישלם לה הוועד המקומי של כל ישוב את הסכום הכולל של המס או ארנונה כללית המוטל על כל הנכסים

הארנונה במועצות המקומיות והאזוריות

או על האנשים שבתחום הישוב, ואולם רשאית המועצה לקבוע, בהתייעצות עם הוועד המקומי הנוגע בדבר, שבישוב פלוני ישולמו לה כל מסי המועצה, או מסים מסויימים שבהם, או ארנונה כללית במישרין על ידי החייב בהם; קבעה כך, יהיה הוועד המקומי פטור מתשלום.

11. העברת נכסים

סעיף 21 לפקודת המועצות המקומיות קובע את הצורך באישור המועצה כתנאי להעברת הקניין בנדל"ן -

21. אין לרשום בפנקס-מקרקעין כל העברת נכס המצוי בתחומה של מועצה מקומית, אלא לאחר שהוצגה לפני רשם-מקרקעין תעודה חתומה בידי ראש המועצה המקומית, המעידה שכל החובות המגיעים למועצה מאת בעל הנכס ביחס לאותו נכס והנובעים מהוראות הפקודה או כל חקוק אחר, סולקו במלואם או שאין חובות כאלה. "העברה" לענין סעיף זה - כמשמעותה בפקודת העברת-קרקעות.

12. מעמדם של מועצה אזורית וועד מקומי

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958, הכפיף את הוועד המקומי למועצה האזורית. סעיף 66 קובע, כי הכנסות המועצה האזורית ימומנו ממכסות תשלום וממיסים. סעיף 67(א) קובע, כי המועצה האזורית רשאית להטיל מכסות תשלום על כל ועד מקומי שבתחומה. סעיף 136 קובע, כי הוועד רשאי להגיש ערר על החלטת המועצה. סעיף 67(ב) קובע, כי באם לא הוגש ערר תוך 14 יום, תהא החלטת המועצה סופית. סעיף 136 קובע, כי השר רשאי לקבל את הערר ולבטל את ההחלטה. הארנונה בתחום וועד מקומי מוסדרת מאז שנת 1993 בתקנה 9 לתקנות ההסדרים -

9. לענין השיעור המזערי והמרבי שרשאית רשות מקומית להטיל על פי תקנות אלה יראו את הארנונה המוטלת על נכס הנמצא בתחום ועד מקומי, כסכום המצטבר של הארנונה המוטלת בשלו הן על ידי הוועד המקומי והן על ידי המועצה האזורית.

בבג"צ 265/77⁶⁴ נפסק, כי ועד מקומי הוא רשות מקומית התלויה בחסדי המועצה האזורית לצורך הגדרת סמכויותיה. משאלת הוועד לקבל את הקצבתו הישר מן האוצר אינה מוצדקת.

בע"א 54/96⁶⁵ נדון ערעורה של מועצה אזורית, שהייתה גובה את הארנונה הכללית מהכפר סאג'ור הנמצא בתחומה, זאת עד לכינונה של המועצה המקומית סאג'ור. סאג'ור נוהל על ידי ועד מקומי עד להקמת המועצה המקומית. בצו כינון המועצה המקומית נקבע, כי המועצה היא חליפתו של הוועד לרבות לעניין ארנונות ותשלומי חובה אחרים שהוועד המקומי הטיל וטרם נגבו. נפסק, כי על הנישום לשלם את חוב הארנונה למועצה האזורית משום שזו היא שהטילה וגבתה את הארנונה ותשלומי חובה אחרים. "העובדה המוכחת היא שהמערערת היא זו שהטילה וגבתה היטלים אלה נותנת שלא האצילה סמכות זו לוועד המקומי במסגרת סמכותה"⁶⁶... החוב המגיע הוא, לכן, חוב למערערת ולא לוועד המקומי".

בת"א 4676/95⁶⁷ נקבע, כי מהוראות סעיף 133 לצו וסעיף 68(א) לחוק ההסדרים עולה, כי לוועד המקומי סמכות חוקית עקרונית להטיל מסים, אך זאת בכפוף לקבלת אישור מוקדם מהמועצה. אין לראות באישור המועצה להצעת תקציב שהגיש הוועד, אישור מכללא להטיל מסים: "ועד מקומי אשר חפץ בהטלת מסים חייב לבקש רשות מהמועצה וללא קבלת רשות ברורה ומפורשת מהמועצה, לא יכול להטיל ולגבות מסים". במקרה הנדון לא הוכח אישור המועצה ונקבע, כי גביית מסי הוועד הייתה בלתי חוקית. עוד נקבע, כי

⁶⁴ ועד מקומי סביון נ' שר הפנים, פ"ד לב(1) 566.

⁶⁵ המועצה האזורית מרום הגליל נ' אברהים נאיי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 389. בקשת רשות ערעור על פסק דין זה נדחתה על ידי הנשיא ברק, ראה רע"א 8445/96 אברהים נאיי נ' המועצה האזורית מרום הגליל, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 118.

⁶⁶ ראה סעיף 68(א) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958.

⁶⁷ הוועד המקומי כרמי יוסף נ' זמיר משה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

הארנונה במועצות המקומיות והאזוריות

ראש המועצה לא רשאי לאשר לוועד המקומי הטלת מסים, שכן סמכות זו הוקנתה במפורש למועצה עצמה ולא לראש המועצה.

בה"פ 127/00⁶⁸ סקר בית המשפט את מקור הסמכות של הוועד המקומי להטיל ארנונה, וכן את היחס בין ארנונה זו לבין הארנונה המוטלת על ידי המועצה האזורית. הנישומה טענה, כי האבחנה שנעשתה בצו המסים של המועצה האזורית בין אזור א', בו סווגה, לבין אזור ב', היא אפליה פסולה. התעריף לגבי מבנים באזור א' גדול פי ארבעה מהתעריף שבאזור ב' ואילו לגבי קרקע תפוסה הפער בין התעריפים מתבטא באלפי אחוזים. האבחנה בין האזורים נסמכה כולה על קריטריון אחד ויחיד - האם נמצאים הנכסים בתחומי ישוב המוכר כוועד מקומי, והמחזיקים בנכס הם תושבים של אותה מועצה. ההצדקה אשר ניתנה לאבחנה הייתה, שמי שנתון למיסוי כפול של המועצה האזורית ושל הוועד המקומי, לא יישא בעומס רב יותר מנישום הנתון למיסוי המועצה בלבד.

בית המשפט קבע, כי אכן מדובר באפליה בלתי מוצדקת. אין הצדקה להטלת תעריפים שונים בשל שימושים דומים רק בשל מיקומם: "כאשר באים אנו לערוך השוואה בין נטל הארנונה המוטל על נכס פלוני באזור א' לעומת הנטל המוטל על אותו נכס באזור ב', אין מקום להביא בחשבון תשלומים המוטלים על הוועד המקומי ושאינם בגדר ארנונה... התחשבות בתשלומים אלה שלא הוכרו על ידי המועצה האזורית כתשלומי ארנונה כאשר באים לקבוע את שיעור הארנונה המוטל על ידי המועצה, גוררת בעקיפין מצב אבסורדי שבו בעלי נכסים באזור א' מממנים על ידי שיעורי ארנונה גבוהים יותר את העלאת רמת חייהם של תושבי הוועדים המקומיים בבחינת: זה נהנה וזה חסר".

לסיכום - דיני הארנונה החלים על מועצות המקומיות ומועצות האזוריות דומים בעיקרם לדיני הארנונה החלים על עיריות, והגיעה העת לאחד את דיני הארנונה של כל הרשויות המקומיות בחוק ארנונה אחד, אשר יחול על כל הרשויות המקומיות לסוגיהן. צעד ראשון נעשה בחקיקת חוק ההסדרים, אלא

⁶⁸ מילוטל ירקות מוקפאים בע"מ נ' מועצה אזורית מטה אשר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

פרק 6 - המסגרת הנורמטיבית לחקיקת צו הטלת הארנונה

שגם חקיקה זו היא בחינת טלאי נוסף, ואין מקום לקיומם של כחמישים דברי חקיקה שונים, המצריכים את מפת החקוקים המופיעה בכריכה הקדמית של הספר.

§ 608 הארנונה ביהודה שומרון וחבל עזה

ביהודה בשומרון ובחבל עזה מצויים ישובים ישראליים וישובים ערביים. המשפט ששרר ביו"ש ערב הכיבוש הישראלי ממשיך לעמוד בתוקפו. פקודת העיריות, פקודת המועצות המקומיות, דיני ההקפאה או חוק ההסדרים אינם חלים בחבלים אלה, ועל הרשויות המקומיות הערביות ממשיך לחול הדין הירדני, בשינויים מסוימים, המבוסס אף הוא על פקודה מנדטורית. עבור האוכלוסייה היהודית התקין המפקד הצבאי צוים, המסדירים את פעולתן של הרשויות המקומיות היהודיות. צוים אלו מעתיקים באופן חלקי הוראות הקיימות בדין הישראלי. הוא הדין באשר לארנונה.

בת"א 108/92⁶⁹ נקבע, כי המושל הצבאי רשאי היה לחוקק הוראה המטילה ארנונה על אדמת בניין. המושל רשאי להטיל על תושבי האזור מס אשר אינו מוטל על תושבי ישראל, ואין לבסס טענת אפליה על השוואה למס המוטל בישראל. בהחלטת המושל לא נמצא אי סבירות.

בבג"צ 5808/93⁷⁰ נקבע באותו עניין, שניתן להטיל מס חדש באזור, כל עוד יש לו הצדקה כלכלית או בייקטיבית, ואין הוא מנוצל למטרות זרות. הארנונה על אדמת בניין אינה מס חדש, משום שמש ירדני דומה היה מוטל על

⁶⁹ חברה כלכלית לירושלים בע"מ נ' עיריית מעלה אדומים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 777.

⁷⁰ חברה כלכלית לירושלים בע"מ נ' מפקד כוחות צה"ל ביהודה ושומרון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 32.

קרקע פנויה על פי חוק, שחל ערב מלחמת ששת הימים. קיומו של מס דומה או זהה בישראל איננו תנאי להטלת ארנונה על ידי המשיב כל עוד התנאים והנסיבות חייבו את הטלתה. בישראל קיים מס על אדמת בניין, הוא מס רכוש, אך אין זה מחייב כי שני המסים יחושבו באופן זהה על פי אחוז משווי הקרקע. בהחלטת המועצה המקומית בקשר לשיעורי הארנונה לא נמצא אי סבירות. את סבירות הארנונה יש לבחון נוכח נסיבות העניין לעומת הארנונה, המוטלת ברשויות אחרות באזור, ולא לעומת המסים המוטלים בישראל. גם הפער בין שיעורי הארנונה על אדמת בניין לבין שיעורי הארנונה לנכסים בנויים אינו מעיד על אפליה פסולה או על חוסר סבירות קיצוני.