

## **פרק 9**

### **שומת הארנונה**



## פרק תשיעי - שומת הארנונה

---

729	מבוא	901 §
730	1. הגדרות ומונחים	
732	2. הצורך בהפקת שומת הארנונה	
734	3. ארבעת אירועי המס	
734	אירוע המס הראשון - יום תחילת שנת הכספים	
734	אירוע המס השני - חילופי נישומים	
735	אירוע המס השלישי - סיום בנייה של בניין	
736	אירוע המס הרביעי - היום שבו החלו לעשות שימוש בקרקע	
738	יחידת השומה	902 §
741	1. יחידות שומה בחוקי מס אחרים	
742	2. הצורך ביחידות שומה	
744	3. שיקול הזעת של פקיד השומה	
748	שבעת יסודות השומה	903 §
749	1. סוגי הנישומים	
751	2. סוג הנכס	
752	3. השימוש שנעשה בנכס	
	השפעת יעוד הנכס על פי תוכנית בניין עיר על שומת הארנונה	
755	הארנונה	
757	נכס המשמש לתעשייה	
760	שימושים שונים בנכס מעורב	
768	שומת נכס שאין עושים בו שימוש	
770	4. מיקום הנכס	
773	5. שטח הנכס	

## פרק תשיעי - שומת הארנונה

---

774.....	פטורים והנחות.....	.6	
775.....	סכום הארנונה.....	.7	
776.....	הודעת השומה.....		904 §
776.....	הודעת השומה והודעת חוב.....	.1	
778.....	הפקת הודעת שומה כדין ומשלוחה לנישום.....	.2	
780.....	השגת מידע לצורך הכנת השומה.....		905 §
781.....	עונשים.....	.1	

## מבוא § 901

נושאו של פרק זה - "שומת הארנונה", נתון במחלוקת. בדיני הארנונה אין כל הוראה המטילה על הרשויות המקומיות חובה להפיק שומת ארנונה, והמונח "שומה" אינו נזכר לא בפקודת העיריות ולא בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים").

המונח "לוח שומה" נזכר בסעיף 273 לפקודת העיריות. משנת 1968 ואילך חדלו הרשויות המקומיות לעשות שימוש בשיטת "לוח שומה", וחוק ההסדרים ביטל את סעיף 273.<sup>1</sup> מקורו של המונח "שומה" מצוי בפקודת העיריות, 1934, והוראות בדבר "ועדת השומה" ו"לוח השומה" נקבעו בסעיף

- 106

### Assessment list

106. The assessment committee shall before the thirty-first day of May in every year prepare a list which shall be called the assessment list which shall show in respect of all unoccupied ...land and occupied land and buildings

עם זאת, שומת מס, ושומת הארנונה בכלל זה, היא שלב בלתי נמנע במבנה של

---

<sup>1</sup> המונח "לוח שומה" נזכר בתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 כאחת משתי הדרכים להטלת היטל השבחה על הנישומים, אולם הוועדות המקומיות לתכנון ולבנייה כמעט ואינן עושות שימוש בדרך זו, והנוהג הוא לשום כל נישום בשומת מס נפרדת. ראה: הנריק רוסטוביץ, פנחס גלדקוב, אריה קמיל ואביוהו פרידמן, **היטל השבחה**, הוצאת אוריאן, עמ' 425.

כל דיני המס,<sup>2</sup> וללא שלב זה לא יצלח בידי הרשות השלטונית לעבור את שלב גביית המס מידי הנישומים.

## 1. הגדרות ומונחים

דיני הארנונה אינם מתייחסים אל תהליך הפקת שומת הארנונה, ועקב כך קיים בלבול רב של מונחים ומושגים בקרב פקידי השומה, הנישומים, הפרקליטים ובתי המשפט. מטעם זה מצאנו לנכון לפרט את המונחים וההגדרות הנובעות מדיני הארנונה, ולתאר את דרכי הפקת שומת הארנונה ואת תוכנה.

**הרשות המחוקקת** - ברשות המקומית מתקיימים כל זרועות השלטון. המועצה הנבחרת של הרשות המקומית היא הרשות המחוקקת, והיא מחוקקת את צו הטלת הארנונה מידי שנה ואת חוקי העזר.

**הטלת הארנונה** - הטלת הארנונה נעשית בצו הטלת הארנונה של מועצת הרשות המקומית.

**הרשות המבצעת** - ראש הרשות המקומית וצוות העובדים הם הרשות המבצעת, הם מנהלים את הרשות המקומית ואת מוסדותיה, והם מיישמים את דיני מדינת ישראל ואת הדינים של אותה רשות מקומית, ובכללם את דיני תשלומי החובה - ארנונה כללית, היטלים ואגרות.

**ספר הנכסים והנישומים** - ספר הנכסים והנישומים הוא מאגר הנתונים הכולל את פרטי הנישומים: שמם, מספר הזיהוי שלהם וכתובתם ואת פרטי הנכסים נשוא השומה: כתובתו של הנכס, גודלו, תיאורו והשימוש שנעשה בו, וכן פרטים נוספים העשויים להיות רלוונטיים לשומת הארנונה או להנחות ופטורים מארנונה.

**פקיד השומה** - פקיד השומה של הרשות המקומית נמנה על הרשות המבצעת. הוא מופקד על הקמת ספר הנכסים והנישומים, על עדכוננו ועל הפקת שומות הארנונה על פיו.

---

<sup>2</sup> ע"ע §104.

**מעשה השומה** - מעשה השומה הוא כינוי למלאכתו של פקיד השומה. בתוקף תפקידו, מפרש פקיד השומה של הארנונה את צו הטלת הארנונה, ומיישם את העקרונות שנקבעו בו על הנתונים הכלולים בספר הנכסים. היישום - מעשה השומה - בא לידי ביטוי בשומת הארנונה המופקת על ידו.

**השתת הארנונה** - השתת הארנונה על הנישום הוא הכינוי לתוצאת מלאכתו של פקיד השומה. לעתים, מכונה פעולה זו בטעות כ"הטלת ארנונה", ומכאן נובע הבלבול. בעוד הטלת הארנונה היא שלב החקיקה בידי הרשות המחוקקת, השתת הארנונה היא שלב הביצוע בידי הרשות המבצעת. הארנונה מושתת בכל פעם שקיים אירוע מס, וכפי שיפורט להלן, קיימים ארבעה מקרים של אירועי מס.

**אירוע מס** - אירוע מס הוא האירוע היוצר את החבות הרעיונית של הנישום. בדיני הארנונה יש ארבעה אירועי מס: האחד בינואר שהוא היום הראשון לשנת הכספים, חילופי נישומים במהלכה של שנת הכספים, יום השלמת הבנייה של בניין, והיום שבו החלו לעשות שימוש בקרקע.

**הודעת השומה** - לאחר שפקיד השומה מסיים את מעשה השומה, הוא מפק את הודעת השומה ושולח אותה לנישום. בכל פעם שמושתת ארנונה, יש להוציא הודעת שומה לנישום, ואין להסתפק ברישום החבות בפנקסי הרשות המקומית. הודעת השומה כוללת בין היתר את סכום הארנונה שעל הנישום לשלם לרשות המקומית בגין כל שנת הכספים או בגין יתרת שנת הכספים, בהתאם למקרה.

**גובה המס** - גובה המס של הרשות המקומית מופקד על גביית תשלומי החובה. בתוקף תפקידו זה הוא מנהל את רשימת תזרים התקבולים של תשלומי החובה, שולח לנישום שוברי תשלום דו-חודשיים, יוזם הליכי גבייה באמצעות בתי-המשפט, ויוזם הליכי גבייה מנהליים לפי פקודת העיריות ומשנת 2000 גם לפי פקודת המסים (גבייה).

**מנהל הארנונה** - מנהל הארנונה הוא עובד הרשות המקומית - הרשות המבצעת, אולם בתוקף תפקידו זה הוא פועל כרשות שיפוטית-מנהלית, עירוב הקיים כמעט בכל דיני המס. מינויו של מנהל הארנונה נעשה בידי מועצת הרשות המקומית מכוח חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית),

תשל"ו-1976.<sup>3</sup> בתוקף תפקידו זה, מוסמך מנהל הארנונה לדון בהשגה של הנישום על שומת הארנונה, ובידו הסמכות לקבל את ההשגה ולשנות את שומת הארנונה. על החלטת מנהל ארנונה בהשגה, רשאי הנישום להגיש ערר לוועדת הערר של הארנונה.

## 2. הצורך בהפקת שומת הארנונה

חוסר המודעות של הרשויות המקומית ושל הנישומים לצורך בהפקת שומת הארנונה בא לידי ביטוי בהקשרים רבים ושונים. הודעת השומה ששולחות הרשויות המקומיות לנישומים קרויה "חשבון ארנונה", והרי לא בחשבון של ספק שירותים עסקי, כי אם בשומת מס המוטל על פי דין ולא על פי הסכם. הנישום מכונה "המשלם" גם כאשר הוא אינו משלם את הארנונה, לעתים הוא מכונה "האזרח", והרי גם מי שאינם אזרחים וכן תאגידיים שאינם אזרחים נישומים בארנונה. פקיד השומה מכונה מנהל אגף הגבייה, והרי אין עסקיני בשלב זה בגביית הארנונה ובזיכוי חשבונו של הנישום, כי אם בחיוב חשבונו של הנישום בגובה סכום הארנונה הכלול בשומת הארנונה.

יש הגורסים, כי מאחר שאין בדיני הארנונה הוראות בדבר הפקת שומת מס כמו בדיני מס אחרים, אות וסימן הוא לכך, שהמדובר בהסדר שלילי, אין צורך או אפילו סמכות להפיק שומת ארנונה. על פי דעה זו מוטלת הארנונה בצו הטלת הארנונה, וחובת התשלום של הנישומים קמה מכוחו. חובת התשלום מוטלת על הנישום וסכום הארנונה הוא מכפלה של שטח הנכס בתעריף המתאים. דא עקא, שדינו של צו הטלת הארנונה כדינה של פקודת מס הכנסה, המטילה מס בתעריפים שונים בגין ההכנסה החייבת של הנישומים למיניהם.

ללא שלב הפקת שומת הארנונה, אין יישום לכללים המופשטים שבדין על מערכת הנתונים, אין הצגה של עמדת הרשות המקומית בדבר זהות הנישום, הנכסים נשוא השומה, שטחם והשימוש שנעשה בהם, ואין סכום ארנונה שהנישום נדרש לפורעו. התוצאה היא, כי למרות הלקונה בדיני הארנונה, אין

---

<sup>3</sup> ראה פרק 15.



מנוס מהפקת שומת ארנונה כדת וכדין.

יש הגורסים, כי "אין מה לשום" לצורך קביעת סכום הארנונה, משום שתעריפי הארנונה וסכומה אינם נגזרים משווי הנכס. מקורה של טעות זו במונח "שומה" שיש לו שתי הוראות שונות בתכלית - ההוראה האחת היא "שומת מקרקעין", וההוראה האחרת היא "שומת מס".<sup>4</sup> כאשר עסקינן במיסוי מקרקעין, עלולות הוראות שונות אלו למילה "שומה" לגרום לפרשנויות שונות וסותרות,<sup>5</sup> שהרי שומת המס ושומת שמאי המקרקעין עושות שימוש באותה מילה עצמה, ואין משותף ביניהן ולא כלום - האחת מוצאת בידי פקיד השומה מכוח הסמכות שהוענקה לו בדין בתוקף תפקידו השלטוני, והאחרת מוצאת בידי מומחה בתחום המקרקעין, שהינו בעל משלח יד מורשה.<sup>6</sup> זו קובעת את סכום הדמים המושגת על הנישום, ומטילה עליו חובה לשלם את הסכום הנקוב בה לאוצר המדינה או לקופת הרשות המקומית, וזו אינה קובעת ולא כלום אלא מציגה את דעתו של מחברה בדבר שווים של זכויות במקרקעין.<sup>7</sup>

דיני המס אינם יכולים להתקיים ללא שלב שומת המס. גם אם כל הרשויות המקומיות יבחרו להתמיד בטעותן ולכנות את שומת המס בכינוי "חשבון ארנונה", אזי על אותו "חשבון" יחולו הכללים שחלים על כל שומת מס, ועליו להיות ערוך על פי כללים אלה. אם שומת הארנונה לא תהיה ערוכה על פי הכללים האמורים, יש לתקוף את תוקפה המשפטי, ובמקרים מסוימים אפשר שמניין 90 הימים להגשת השגה על שומת הארנונה לא יחול מהטעם שלא הופקה כלל שומת ארנונה.

<sup>4</sup> א' אבן שושן, **המילון החדש**, הוצאת קרית-ספר. 'שומה' - הערכה, אומדנה, ערכו המשוער של דבר. פקיד שומה - פקיד במשרד האוצר הממונה על שומת ההכנסות של האזרחים לשם חישוב מס ההכנסה המגיע מהם. 'שמאות' - עבודתו של השמאי - הערכת מחיריהם של חפצים סחורות קרקעות וכדומה.

<sup>5</sup> המונח "שומה" נזכר בסעיף 14(א) לתוספת השלישית של חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965. על הקשיים בפרשנות הוראה זו ובהבחנה בין "שומת המס" ל"חוות דעת של שמאי מקרקעין". ראה: הנריק רוסטוביץ, פנחס גלדקוב, אריה קמיל ואביהו פרידמן, **היטל השבחה**, הוצאת אוריאן, עמ' 501-504.

<sup>6</sup> בשפה האנגלית יוחדו שתי מילים שונות לשומת מס - assessment ולחוות דעת של שמאי מקרקעין - appraisal.

<sup>7</sup> ראה ירמיהו אלוני, **שמאות מקרקעין בישראל**, הוצאת אוריאן, עמ' 799.

### 3. ארבעת אירועי המס

אירוע המס הוא האירוע היוצר את החבות הרעיונית של הנישום. בשלב אירוע המס, טרם התגבש חובו של הנישום, משום שדיני המס טרם הוחלו עליו, וטרם הוצאה שומת המס.

בדיני הארנונה ניתן למנות ארבעה אירועי מס: האחד בינואר שהוא היום הראשון לשנת הכספים, חילופי נישומים במהלכה של השנה הפיסקלית, יום השלמת הבנייה של בניין, והיום שבו החלו לעשות שימוש בקרקע.

#### אירוע המס הראשון - יום תחילת שנת הכספים

אירוע המס העיקרי של הארנונה הוא היום הראשון בכל שנת כספים. החבות הרעיונית של הנישום בארנונה נוצרת באחד בינואר בשעה 00.01 מכוחו של צו הטלת הארנונה. ברגע זה, טרם הוכנה שומת הארנונה בידי פקיד השומה, וטרם נמסרה הודעת שומה לנישום.

יש רשויות מקומיות, המקדימות ושולחות לנישומים את שומת הארנונה בחודש דצמבר. הודעת שומה כזו היא חסרת תוקף בחודש דצמבר, משום שצו הטלת הארנונה טרם נכנס לתוקפו, ואירוע המס לא חל. מטעם זה, מניין 90 הימים להגשת ההשגה אינו נמנה מיום קבלת שומת הארנונה בחודש דצמבר, כי אם מיום קבלת שומת הארנונה או מהיום הראשון של שנת הכספים - לפי המאוחר ביניהם. עם זאת, הודעת שומה, המוצאת בחודש דצמבר, מקבלת תוקף באותו רגע שבה חל אירוע המס - הרגע הראשון של שנת הכספים.

#### אירוע המס השני - חילופי נישומים

לחילופי נישומים במהלכה של שנת הכספים יש מספר סיבות אפשריות, ובהתקיים כל אחת מהן נוצר אירוע מס, משום שהנישום שלגביו נוצר אירוע המס בתחילת שנת הכספים חדל מלהיות הנישום.

**שינוי בזהות הנישום המשתמש בנכס** - כאשר מי שהיה הנישום באחד בינואר חדל להשתמש בנכס במהלך שנת הכספים, ובמקומו משתמש אדם אחר בנכס,

הופך המשתמש החדש לנישום, ונוצר אירוע מס לגבי המשתמש החדש. יתכן, שהנישום החדש עושה שימוש אחר בנכס ויש להשית עליו תעריף שונה, משתמש רק בחלק משטחו של הנכס, והוא זכאי להנחה בארנונה.

**חדילת השימוש בנכס** - בנכס מסוג בניין כאשר הנישום חדל להשתמש בו במהלך שנת הכספים, והוא מחזיר את החזקה בבניין לבעלים או למי שהשכיר לו את הנכס, הופך זה האחרון, שאינו משתמש בנכס הריק, לנישום ונוצר אירוע מס. חדילת השימוש אינה אירוע מס לגבי "קרקע תפוסה" ו"אדמה חקלאית", משום שעל פי הגדרתה, ניתן לשום בגינה בארנונה רק את מי שמשתמש בה.

הרשויות המקומיות אינן נוהגות להוציא שומת ארנונה לאדם שהפך לנישום במהלך שנת הכספים. מחדל זה עלול להיות להן לרועץ, משום שעד להוצאת שומת הארנונה לנישום החדש לא מתחיל מרוץ 90 הימים להגשת ההשגה, ומשום שלא ניתן לפעול בהליכי גבייה נגד נישום שלא קיבל שומת ארנונה.

### **אירוע המס השלישי - סיום בנייה של בניין**

יום השלמת הבנייה של בניין הוא אירוע מס, ומאותו יום חב בארנונה מי שמשתמש בבניין או מי שמחזיק בבניין ריק. בפקודת העיריות אין כל הגדרה מהו יום גמר הבנייה של בניין, ומתי הופך הבניין לנשוא לחיוב בארנונה.<sup>8</sup>

ל"גמר בנייה" של בניין שני מבחנים - האחד, מבחן אובייקטיבי של סיום הליכי הבנייה, והאחר, מבחן פיזי עובדתי של תחילת השימוש בבניין. אם החלו לעשות שימוש בבניין לפני סיום בנייתו, יש מקום להשית בגינו ארנונה למרות שבנייתו טרם הסתיימה.

כמו בהיבטים אחרים של הטלת הארנונה, יש לבחון את סוגיית גמר הבנייה באמות מידה כלכליות, ולהעדיף על פני מבחנים משפטיים - כגון תעודת גמר או "טופס 4", או הסתמכות על דינים אחרים, על הגדרות מילוניות וכיוצא באלה. ניתן לקבוע, כי בנייתו של בניין או חלק ממנו הסתיימה כאשר למחזיק

---

<sup>8</sup> למהותו של בניין וליום סיום תהליך הבנייה ע"ע §503.

יש אפשרות משפטית ומעשית ליהנות מהתועלת הכלכלית של הבניין. מבחן זה יפה גם לשימוש שנעשה בבניין שבנייתו לא נסתיימה, שכן מופקת ממנו תועלת כלכלית למרות מגבלותיו הפיזיות והמשפטיות.

מכוחו של חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965, מוציאה הרשות המקומית תעודת גמר לכל בניין שבנייתו הסתיימה. אין חולק, כי תעודה זו היא ראייה לכאורה על סיום הבנייה, אולם גם בניין, שלגביו לא הוצאה תעודת גמר, עשוי להיחשב לעניין החיוב בארנונה כבניין שבנייתו נסתיימה.

סיום הליכי בנייה הינו מבחן פיזי ומבחן משפטי על פי דיני התכנון והבנייה גם יחד. בניין שבנייתו הפיזית נשלמה ולא ניתנה "תעודת גמר" או טופס אכלוס כמקובל במספר רשויות מקומיות, אינו "בניין" שבנייתו הסתיימה כמשמעו בחוק התכנון והבנייה, משום שהשימוש בו הינו עבירה על הדין. לעניין דיני הארנונה, אם הבנייה הסתיימה מבחינה פונקציונלית, ניתן להשית ארנונה בגין בניין. עם זאת, אם לאחר אכלוס בניין שאין לו תעודת גמר ניתן צו שיפוטי להפסקת השימוש או הוגש כתב אישום, והשימוש נפסק, אזי יש להעדיף את המבחן של חוק התכנון והבנייה על פני המבחן הפונקציונלי, ולקבוע כי לעניין ארנונה הבנייה טרם הסתיימה.

בניין שקיבל תעודת גמר ובנייתו לא נשלמה אינו "בניין" במשמע מהטעם הפשוט שבנייתו לא הסתיימה, ותעודת הגמר אינה מעלה או מורידה בסוגיה עובדתית זו. ברי, כי יש לשום את המשתמש למעשה בבניין שבנייתו לא נסתיימה פיזית או משפטית, וכי העבירה שנעברה על ידו אינה עילה לאי חיובו בארנונה.

על הרשויות המקומיות להוציא שומת ארנונה לאדם שהפך לנישום במהלך שנת הכספים בעקבות סיום בנייה של בניין. כאמור, עד להוצאת שומת הארנונה לא מתחיל מרוץ 90 הימים להגשת ההשגה, ולא ניתן לפעול בהליכי גבייה נגד נישום שלא קיבל שומת ארנונה.

### **אירוע המס הרביעי - היום שבו החלו לעשות שימוש בקרקע**

יום תחילת השימוש בקרקע הוא אירוע מס, ומאותו יום חב המשתמש בקרקע

## מבוא

---

בארנונה בתנאי שאותו קרקע עונה להגדרת "קרקע תפוסה" או "אדמה חקלאית".

כך למשל, אם מחזיק של בניין וקרקע עשה שימוש בבניין ולא עשה שימוש בקרקע בתחילת שנת הכספים, לא חל עליו אירוע מס בגין הקרקע באותו מועד, והוא חל מיום תחילת השימוש בקרקע. על הרשויות המקומיות להוציא שומת ארנונה לאדם שהפך לנישום במהלך שנת הכספים בעקבות תחילת השימוש בקרקע.

## § 902 יחידת השומה

בטרם נדון בשומת הארנונה, יש להקדים וללמוד את סוגיית יחידת השומה. הביטוי "יחידת שומה" אינו נזכר בפקודת העיריות, ואינו נזכר בדיני מס אחרים. הפוסקים כינו את יחידת השומה בכינויים שונים כגון: "יחידת מס", "יחידת מיסוי", "יחידת רישום" וכיוצא באלה. לדעתנו, הכינוי ההולם הוא "יחידת שומה", על שום שפקיד השומה שם אותה בנפרד לפי פרמטרים המיוחדים לה, ומוציא בגינה "הודעת שומה" נפרדת. כל יחידת שומה זוכה למספר זיהוי נפרד.

הפקיד המוסמך לערוך את שומת המס הוא "פקיד השומה", גם כאשר הוא מכונה בחוקי המס למיניהם כ"מנהל מס ערך מוסף", "מנהל מיסוי מקרקעין", "מנהל מס רכוש", "מנהל אגף חיובים ושומות ברשות מקומית" וכיוצא באלה. פקיד השומה רשאי לשום את הנישום בגין כל "יחידת שומה" בנפרד, וכל שומת מס צריכה להתבסס על הפרמטרים המיוחדים לאותה יחידת שומה. בגין כל יחידת שומה רשאי פקיד השומה להוציא הודעת שומה נפרדת, אם כי ניתן לכלול בהודעת שומה אחת יחידות שומה אחדות, ובלבד שפרטי השומה בגין כל אחת מהן יצוינו בנפרד.

מעשה השומה בידי פקיד השומה מצריך את הפעלת שיקול הדעת המוקנה לו בדין, ועליו לקבוע את כל יסודות השומה. אחד מיסודות שומת הארנונה הוא תיאור הנכסים והשימושים נשוא הארנונה, ולצורך זה ניתן למיין נכס פיזי אחד כיחידת שומה אחת או כיחידות שומה אחדות, לפי העניין.

כל נכס פיזי הוא יחידת שומה, אולם במקרים רבים קם הצורך לקבוע

## יחידת השומה

---

יחידות שומה לפי מדדים אחרים. כך למשל, כאשר נישומים אחדים שאינם שותפים עסקיים משתמשים בנכס פיזי אחד, יש צורך למסות כל אחד מהם בנפרד, ונוצרות באותו נכס מספר יחידות שומה. כך למשל, כאשר נישום פלוני זכאי לפטור מארנונה או להנחה בה, יש לערוך שומות ארנונה נפרדות בגין יחידת השומה של הנישום החייב במס, ובגין יחידת השומה של הנישום הפטור ממס. כך למשל, כאשר אותו נישום פלוני עושה בנכס אחד שימושים שונים שלהם תעריפי ארנונה שונים, יש לערוך שומת ארנונה נפרדת בגין כל יחידת שומה לפי התעריף החל בשל אותו שימוש, אלא אם כן המדובר בשימוש הטפל לשימוש העיקרי.

המחלוקת בדבר איחוד או פיצול יחידות שומה נוצרת בין פקיד השומה לבין הנישום, שעה שהאיחוד או הפיצול של יחידות השומה משפיע על סכום הארנונה המוטל על הנישום, או כמובהר לעיל, על עצם הזכות לקבל פטור מארנונה או הנחה בארנונה. קביעת יחידת השומה מצריכה הפעלת שיקול דעת.

כל דירה בבית הרשום כבית משותף, או בבית שניתן לרשמו כבית משותף היא "יחידה נפרדת", וממילא - "יחידת שומה". מחזיקים אחדים של נכס אחד רשאים להודיע לרשות המקומית, כי כל אחד מהם מחזיק בלעדית בחלק מנכס. במקרה זה חייב פקיד השומה לפצל את הנכס ליחידות שומה נפרדות, ולהשית ארנונה על נישום בגין השטח שבחזקתו. על אותה דרך ניתן לרשום מספר יחידות פיזיות באותו בניין כיחידת שומה אחת. רישום זה עשוי להפחית את סכום הארנונה כאשר היא רגרסיבית. התנאי לכך הוא, כי השימוש בכל היחידות הינו אותו שימוש על ידי אותו מחזיק.

בע"א 444/63<sup>9</sup> נקבע, כי אם הוראות סעיף 101 לפקודת העיריות, 1934, אינן עולות בקנה אחד עם הוראות סעיף 60 לחוק בתים משותפים, תשכ"א-1961, תהיינה הוראות סעיף 60 עדיפות, מהיותן גם חוק מיוחד וגם חוק מאוחר. הוראת סעיף 60 קובעת, כי לא יטילו תשלומים על בית משותף "מבנה" או "בניין" אחד ויחיד, כי אם על כל דירה לחוד. אין כאן חלוקת נטל

---

<sup>9</sup> ראש עיריית פתח תקוה נ' מקלב, פ"ד יח 695.

המס בין בעלי הדירות לבין עצמם בלבד. יש כאן איסור עשיית שומה של הבניין ככזה, וחיוב עשיית השומה על כל אחת ואחת מהדירות שבו.

בע"א 10220/59 נקבע, כי בכל מקרה שנכס אחד מורכב מסוגי רכוש שונים, יש לשום כל אחד מהם כנשוא לשומה בפני עצמו.

בעת עריכת שומה על פי הוראות סעיף קטן 274ב(4), יש להתייחס לכל יחידת שטח בנפרד. אין חשיבות לעובדה ששתי היחידות הינן צמודות והן לכאורה יחידת שטח אחת, המ' 271/63.<sup>11</sup>

בע"א 1256/66 היו מספר מבנים פזורים על שטח מסוים לתכלית אחת. נפסק, כי בנסיבות מסוימות אפשר לראותם כבניין אחד. לעומת זאת, בע"ש 1323/87 נקבע, כי בהעדר הוראה מפורשת בחוק או בצו הטלת הארנונה, יש לחשב את סכום הארנונה בהתאם לשטח כל מבנה בנפרד ולא בהתאם לשטחם של המבנים ביחד, כאשר מבנים אלה אינם צמודים זה לזה ואינם מבנה רצוף אחד.

בע"ש 14656/94 סרב מנהל הארנונה לאחד את חשבונות הארנונה של מספר מבנים מטעמי אי חוקיות איחוד שכזה. בית המשפט דחה את גישת מנהל הארנונה וקבע, כי אין כל דופי באיחוד בניינים נפרדים שכן "כבר נפסק בע"ש (י-ם) 1556/66 כי גם מקום שבו מספר מבנים מפוזרים על פני שטח מסוים ותכליתם אחת, אפשר לראותם בנסיבות מסוימות כבניין אחד."

10 נכס רחוב גרוזנברג 8 בע"מ נ' ועדת השומה שליד עיריית תל אביב, פ"ד יג 1607.

11 וינברג נ' ועדת השומה כפר סבא, פ"ד ז' 2232.

12 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' עיריית ירושלים, פ"מ ג' 28.

13 בתי הזיקוק לנפט בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית אשדוד, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 324.

14 אולמפיה אוטו בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 319.

15 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' עיריית ירושלים, פ"מ ג' 28.



## יחידת השומה

---

בע"ש 3132/97<sup>16</sup> ביקש הנישום להשית שומה אחת בגין שני חניונים סמוכים. הנישום טען, כי הוא מפעיל את שני החניונים, וכי כאשר חניון אחד מלא, מופנה הנהג לחניון האחר. השופטת גרסטל אימצה את סדרת המבחנים שנקבעו בע"ש 2170/96<sup>17</sup> ופסקה, כי חניונים סמוכים לא יאוחדו כיחידת-שומה אחת כאשר מתקיימים בחניונים המאפיינים הבאים: שערי כניסה ויציאה נפרדים, קופות תשלום נפרדות, כתובת שונה והעדר חיבור פיזי. האפשרות לאחד את החניונים על ידי ביצוע שינויים טופוגרפיים או משפטיים עתידיים אינה רלבנטית.

### 1. יחידות שומה בחוקי מס אחרים

לעיתים, זוכות יחידות שומה להוראות מפורשות בחוק.<sup>18</sup> בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה ומכירה), תשכ"ג-1963, ניתן למצוא הוראות מפורשות בדבר יחידות שומה בסעיף 49. סעיף זה מורה לפצל את התמורה, המתקבלת במכירת דירת מגורים, שהתמורה המתקבלת בעדה מושפעת מזכויות בנייה שלא נוצלו. בסעיף 42(4) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974, ניתן היה למצוא הוראה מפורשת בדבר יחידות שומה לצורך הטלת מס רכישה על בניין הבנוי על מגרש גדול.<sup>19</sup> בסעיף 11 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, מצויה הוראה מפורשת בדבר פיצול מגרש ובניין לשתי יחידות שומה.

לעיתים, יחידת השומה היא תולדה של יישום דבר החקיקה בידי פקיד

---

<sup>16</sup> אילן את מרקוביץ פיתוח ושירותים בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר במיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>17</sup> חניוני בוגרשוב דנוביץ שדה בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>18</sup> הנריק רוסטוביץ, פנחס גלדקוב, אריה קמיל ואביהו פרידמן, היטל השבחה, הוצאת אוריאן, עמ' 429. הנריק רוסטוביץ, מס שבח מקרקעין - הפטור לדירת מגורים, הוצאת אוריאן, מהדורה חמישית, עמ' 211.

<sup>19</sup> מס שבח מקרקעין, שם, פסקאות #1312 #2304.

המס.<sup>20</sup> בע"ש 267/92 נקבע, כי חוקים פיסקליים מאמצים את עקרון התוכן הכלכלי. מעקרון זה נובע, שיחידת המיסוי אינה זהה בהכרח ליחידת הרישום. ייתכן, שיחידת הרישום תפוצל לצורך מיסוי, אם יש לכך הצדקה כלכלית. קנה המידה העיקרי לצורך פיצול יחידת הרישום, הוא אפשרויות ניצול הבניה. בערר מס רכוש 116-118/92<sup>22</sup> נקבע, בעקבות הלכת "נאמן", כי מגרש בחלקה, שעליו ניתן, לפי תכנית בניין ערים, לבנות בניין, הוא יחידת מיסוי עצמאית. כאשר הנכס הנמכר הוא "נכס מעורב" הכולל דירת מגורים ובניין אחר, או קרקע המשמשת למטרה חקלאית או מסחרית, אזי פיצול יחידות השומה נעשה מכוח יישום תפישת עקרונות המיסוי בידי מנהל מס השבח, עמ"ש 21/95.<sup>23</sup>

## 2. הצורך ביחידות שומה

המחלוקת בדבר איחוד או פיצול יחידות שומה, נוצרת בין פקיד השומה לבין הנישום, כאשר האיחוד או הפיצול משפיעים על תעריף הארנונה המוטל על הנישום, והשאלה היא - כיצד מחלקין וכיצד אין מחלקין את הנכס? לשם המחשת הסוגיה נביא מספר דוגמאות.

**שימושים שונים של נישומים שונים** - שני נישומים משתמשים ביחד באותה קומת משרדים, האחד הוא סוכן נסיעות והאחר הוא אדריכל. לכל שימוש יש תעריף שונה. בנסיבות כאלה, יש לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה, ולהפיק

---

<sup>20</sup> ע"א 651/87 מנהל מס שבח נ' רושגולד, פ"ד מו(4) 693; ע"ש 63/84 סמולנסק נ' מנהל מס שבח, פד"א יג 31; ע"ש 57/89 ארליך נ' מנהל מס שבח חיפה, פד"א יט 138; ע"ש 123/89 פירר נ' מנהל מס שבח, מיסים, כרך ו' מס' 4, ה-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.

<sup>21</sup> הנאמן הישראלי בע"מ נ' מנהל מס רכוש, פד"א כב 539.

<sup>22</sup> מסדר האבות נ' מנהל מס רכוש ירושלים, פד"א כג 188.

<sup>23</sup> פרץ נ' מנהל מס שבח, פד"א כה 6.

## יחידת השומה

---

שומת ארנונה לכל נישום בנפרד.

**שימושים דומים של נישומים שונים** - גם כאשר התעריף של שני נישומים הוא זהה, יש מקום לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה אם הנישומים מבקשים פיצול כזה. רק כאשר עסקינן בשותפות עסקית, אין חובה לפצל את הנכס ליחידות שומה שונות, וניתן לשום את השותפות.

**הנחה או פטור של אחד הנישומים** - כאשר שני שותפים מנהלים עסק משותף, או כאשר שניים מתגוררים בדירה אחת, ואחד מהם זכאי להנחה או לפטור מארנונה, יש מקום לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה, ולהפיק שומת ארנונה לכל נישום בנפרד לפי זכאותו.

**השפעת נישומים אחדים על שטח הנכס** - ברשויות מקומיות אחדות שיטת המדידה של הבניינים היא שיטת הנטו, כלומר ללא שטחים משותפים. במקרה כזה יבקשו מחזיקים אחדים בקומת משרדים לפצל את הנכס ליחידות שומה אחדות, ובדרך זו להפחית את השטח נשוא השומה, ולשלם פחות ארנונה.

**מפעל מקורים** - למפעל מקורים, המשתרע על 1000 מ"ר, דרוש משרד למנהל המפעל בשטח של 20 מ"ר. אין ספק, כי משרד זה יחויב בתעריף הנמוך שניתן לתעשייה משום שהשימוש כמשרד טפל לשימוש העיקרי. 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. מסקנה זו מבוססת על כך, שהיחידה האינטגרלית של הייצור התעשייתי אינה זקוקה, באופן יחסי, לשטח משרדים כל כך גדול.

**מסעדה בבית מלון** - ברוב בתי המלון 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 העיסקית של המסעדה מבוססת על

סועדים מן החוץ, שאינם אורחי המלון. מבחן עזר נוסף שניתן להחיל הוא מבחן "המחזיק למעשה", לאמור: האם שרותי המזון ניתנים על ידי המלון עצמו, או שמא הוא ניתן על ידי מחזיק אחר, שעיסוקו והתמחותו במסעדות ולא במלונות.

**תעריף מדורג** - באתר של מפעל תעשייה יש 20 מבנים. אם על פי צו ההטלה תעריף הארנונה המוטל על מפעלי תעשייה הוא רגרסיבי, יבקש הנישום לחבר את שטח כל המבנים ולשום אותם כיחידת שומה אחת, ובדרך זו להפחית את סכום הארנונה. אם תעריף הארנונה הוא פרוגרסיבי, יבקש הנישום לשום כל בניין כיחידת שומה נפרדת.

הצורך בקביעת יחידות שומה הוא תולדה של מציאות מורכבת, שבה באתר אחד יש נכסים אחדים, בנכס אחד יש שימושים אחדים, בנכס אחד יש נישומים אחדים, וכיוצא באלה, והדוגמאות לעיל אינן ממצות את המקרים שבהם יש לפצל את הנכס ליחידות שומה אחדות. על השאלות הרלוונטיות בקשר לקביעת "יחידת השומה" נמנה את העיקריות:

- א. האם השימוש בכל היחידות בנכס הוא בידי אותו נישום;
- ב. האם כל היחידות בנכס משמשות באופן פונקציונלי לאותה תכלית כלכלית;
- ג. האם השימוש הנעשה בכל חלק וחלק של הנכס הוא עיקרי או טפל לתכלית העיקרית, או האם מדובר ביחידה אינטגרלית אחת;
- ד. האם השימוש בנכס נעשה בידי משתמש אחד או בידי אחדים;
- ה. האם אחד מהמשתמשים זכאי להנחה או לפטור.

### 3. שיקול הדעת של פקיד השומה

נכס הומוגני הוא נכס מסוג אחד, המשמש נישום אחד למטרה אחת. בהשתתף ארנונה בגין נכס הטרוגני, מוקנה לפקיד השומה שיקול הדעת לקבוע לכמה יחידות שומה לחלק את הנכס, מי יהיה הנישום בכל יחידת שומה, ומה יהיה התעריף שיושת על כל אחת מהן.

נכס שעושים בו שימושים אחדים, הוא נכס מעורב. אם עסקינן בשימוש עיקרי ושימוש טפל, משיתים תעריף אחד בגין כל הנכס. אם עסקינן ביותר

## יחידת השומה

---

משימוש עיקרי אחד, מחלקים את הנכס ליחידות שומה אחדות, ומשיתים בגין כל יחידת שומה את התעריף החל בגינה.

קביעת יחידת השומה מצריכה הפעלת שיקול דעת מנהלי של פקיד השומה של הארנונה. סמכות זו אינה נזכרת בדיני הארנונה. סמכות זו היא סמכות טבועה של פקיד שומה של כל מס שהוא. בהיעדר סמכות כזו, תהייה ידיו של פקיד השומה כבולות במלאכת הכנת שומות הארנונה לנכסים כפי שהם במצבם הפיזי כנקודת המוצא לקביעת יחידות השומה.

שיקול דעת פקיד השומה כפוף לביקורת שיפוטית בהשגה בפני מנהל הארנונה, ערר לוועדת הערר, וערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים. כאשר נושא שיקול הדעת אינו בסמכותו הייחודית של מנהל הארנונה בהשגה, ניתן לתקפו בתובענה לפסק דין הצהרתי כי שומת הארנונה שגויה, ניתן להגיש תביעת השבה, וניתן להתגונן מפני תביעה כספית המוגשת על ידי הרשות המקומית.

משנת 1985 אנו עדים לתהליך רצוף ומתמשך של כבילת ידי מועצת הרשות המקומית בדיני ההקפאה, והגבלת סמכויותיה בחקיקת צו הטלת הארנונה. הגבלה זו חלה, כאמור, על "מעשה החקיקה" של המועצה, אולם אין לה דבר וחצי דבר עם "מעשה השומה" של פקיד השומה. הפועל היוצא הוא, כי יישום נכון של צו הטלת הארנונה הוא המפלט האחרון של הרשות המקומית המבקשת להגדיל את הכנסותיה מארנונה. הרשויות המקומיות הלכו בדרך זו מתחילת שנות התשעים, אולם התברר כי "היישום הנכון" הפך לחרב פיפיות, ולמפלט של הנישומים, המבקשים להקטין את נטל הארנונה.

כל מבחן הגיוני ורלוונטי, הנלקח בחשבון על ידי פקיד השומה צפוי למבחן סותר מצד הנישום. אין לצפות לאחידות בפסיקה, ויש לזכור, כי אין מקרה אחד זהה לחברו. יישום מבחן פלוני, המיטיב עם הרשות המקומית במקרה אחד, עשוי להיטיב עם נישומים אחרים במקרים רבים.

פקידי השומה מגלים חריצות ויוזמה כאשר פיצול נכס ליחידות שומה אחדות עשוי להעשיר את קופת הרשות המקומית בארבע מאות שקל כסף מידי שנה. פקידי שומה אחרים מתחללים לשמע הרעיון, כי יהיה עליהם לטרוח

ולחלק נכס ליחידות שומה אחדות לפי בקשת נישום המבקש לחסוך ארנונה.

בע"א 128/94<sup>24</sup> וברע"א 7669/96<sup>25</sup> פסק בית המשפט המחוזי, כי "סיווגו של נכס אשר, בין היתר, גם על פיו נקבע גובהו של תשלום הארנונה הכללית, מחייב את העירייה בנקיטת צעדים לבירור מהותו של העסק המתנהל בו בטרם יידרש המחזיק בנכס לשאת בתשלום הארנונה הנקבע על ידה... העירייה חבה חובת זהירות הן מושגית והן קונקרטית...". בית המשפט העליון אישר גישה זו. איננו סבורים, כי על פקיד השומה מוטלת החובה לעקוב אחר כל שינוי המתחולל בתחום שיפוטה של הרשות המקומית, ולתקן את שומות ארנונה בהתאם. הרשות המקומית מוסמכת ליזום סקר נכסים בכל עת שתחפוץ, ועל פקיד השומה להפיק שומות אמת על פי ממצאיו.

לכל נישום מוקנית הזכות להשיג על השומה, ולהציג שומה המשקפת לדעתו את היישום הנכון של דיני הארנונה וצו הטלת הארנונה. פקיד השומה והנישום כאחד אמורים להמציא הסבר והנמקה לדרך היישום שבחרו ללכת בה. ועדת הערר ובתי המשפט אינם אמורים להסתפק בהכרעה מי מהצדדים צודק, ומוטלת עליהם החובה להפעיל שיקול דעת מקצועי במטרה לקבוע שומת אמת. בענייני מסים יושב בית המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי הדין כבערער אזורחי. על ידי הגשת ערעור, נפתח פתח לעיון נוסף בשומה, ומוטלת חובה על בית המשפט לא רק כלפי הנישום המערער אלא גם כלפי הציבור כולו, שעניין לו בכך, שהשומה תהיה שומת אמת.<sup>26</sup>

הסמכות המוקנית לפקיד השומה לקבוע יחידות שומה ולהפעיל לשם כך שיקול דעת, נותנת בידו הזדמנות להשית שומות מס העונות גם על הדין וגם על הצדק. אין עוד תחום בדיני המס כמו סוגיית יחידות השומה, המקנה לפקיד השומה

<sup>24</sup> קזז נ' עיריית נהריה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 238.

<sup>25</sup> עיריית נהריה נ' קזז, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 111.

<sup>26</sup> הנריק רוטטוביץ, מס שבח מקרקעין - הפטור לדירת מגורים, הוצאת אוריאן, מהדורה חמישית, עמ' 469.

## יחידת השומה

---

הזדמנות חשובה כזו, ואין עוד תחום בדיני המס העלול לגרום למחלוקות רבות, יקרות וניתנות למניעה כמו תחום יחידות השומה.

פקיד שומה, ומנהל ארנונה אשר ישכילו לעשות שימוש נבון והגון בסמכות שמוקנית להם, יזכו לנישומים מרוצים המתרצים לשלם את הארנונה. פקיד שומה ומנהל ארנונה אשל לא ישכילו כן, יפתחו תיבות פנדורה ויגרמו להלכות כדוגמת הלכת "קזז" אשר הגיעה לבית המשפט העליון סביב מחלוקת של אלפי שקלים ספורים.

## § 903 שבעת יסודות השומה

פקיד השומה של הארנונה מופקד על מלאכת הכנת שומת הארנונה ועל הפקת הודעת השומה ומשלוחה לנישום. מעשה השומה הוא מעשה מרכבה של החלת המונחים, ההגדרות והתעריפים הקבועים בצו הטלת הארנונה על מערכת הנתונים המצויה בספר הנכסים והנישומים של הרשות המקומית.

לכל שומת מס, ולשומת ארנונה בכלל זה, יש מספר יסודות שעליהם מושתתת השומה. בסעיף 106 לפקודת העיריות, 1934, ניתן למצוא אזכור של שמונה יסודות, וחלקם מיוחדים לארנונת הרכוש, שנתבטלה.

### Assessment list

106. The assessment committee shall before the thirty-first day of May in every year prepare a list which shall be called the assessment list which shall show in respect of all unoccupied land and occupied land and buildings within the municipal area the following particulars, that is to say:-

- (a) the number of the assessment,
- (b) the address or other designation of the property,
- (c) the name of the owner of the property,
- (d) the name of the occupier, if any, of the property,
- (e) a description of the property,
- (f) the rent for which the property might be expected to let from year to year,
- (g) if the property be unoccupied land the capital value



thereof,  
(h) the rateable value of the property;

שומת הארנונה מושתתת על שבעה יסודות והם :

1. זהות הנישום ;
2. סוג הנכס ;
3. השימוש שנעשה בנכס ;
4. מיקום הנכס ;
5. שטח הנכס ;
6. פטורים והנחות ;
7. סכום הארנונה.

ניתן לומר, כי קיים יסוד נוסף והוא תעריף הארנונה, אולם תעריף הארנונה הוא מסקנה הנלמדת מיסודות השומה : זהות הנישום (משרדי ממשלה), סוג הנכס (סככה), השימוש שנעשה בנכס (בנק), מיקום הנכס (אזור א') ושטח הנכס (במקרה של תעריף מדורג). קביעת ששת יסודות השומה הראשונים מצריכה הפעלת שיקול דעת, ואילו היסוד השביעי הוא תוצאה אריתמטית של מכפלת תעריף הארנונה בשטח הנכס.

## 1. סוגי הנישומים

תפקידו הראשון של פקיד השומה הוא לקבוע מיהו הנישום - נושא המס. זו שאלה מעורבת של עובדה ודין.<sup>27</sup> נהוג לחשוב, כי הארנונה מוטלת רק על המחזיק בנכס בפועל ולהסיק כי הוא הנישום בארנונה, ולא היא. הארנונה מוטלת על ששה מיני נישומים - שניים מחזיקים בפועל וארבעה שאינם מחזיקים.<sup>28</sup> ואלה הם ששת הנישומים בארנונה -  
א. המחזיק המשתמש בנכס ;

---

<sup>27</sup> ע"ע §104.

<sup>28</sup> ע"ע §401.

- ב. מחזיק שאינו משתמש בנכס מסוג בניין, והוא מחזיק בבניין ריק מחפץ ופנוי מאדם ;
- ג. מי שהחזיק והשתמש בנכס, חדל להחזיק בו אם משום שהעביר את החזקה לשוכר או לקונה ואם משום שהחזיר את החזקה למשכיר, ולא הודיע על כך לרשות המקומית כמצוות סעיף 325 לפקודת העיריות ;
- ד. מי שהשכיר נכס לתקופה של פחות משנה אחת כהוראת סעיף 326 לפקודת העיריות ;
- ה. מי שהשכיר נכס לדייר משנה, שאינו נישום בארנונה ;
- ו. מי שהשכיר חדר במלון למחזיק שאינו נישום בארנונה.

כאשר מוצאת שומת ארנונה למי שאינו הנישום הנכון, רשאי הנישום לדרוש את ביטול השומה על ידי הגשת השגה למנהל הארנונה, ורשאי פקיד השומה לשום את הנישום הנכון. כאשר מוצאת שומה באיחור לנישום הנכון, היא אינה נחשבת להטלת מס רטרואקטיבית, משום שהוצאת שומה אינה הטלת מס כי אם השתת מס.

ברע"א 292987/91 נפסק, כי "חובת תשלום הארנונה חלה, מדעיקרא, על המבקשת. בכך שמתוך טעות תבעה המשיבה, תחילה, את התשלום מבעלה של המבקשת, אין בכך כדי לחלץ את המבקשת מחובה. ככל שהמשיבה לא גבתה את חובה על-פי פסק הדין הראשון, וככל שהזכות לתבעו לא נתיישנה, לא הייתה מנועה מלתבוע את פירעונו מידי המבקשת. אין בכך כלום, כי מי שהיה רשום בפנקסי העירייה כמחזיק היה בעלה המנוח של המבקשת, בעוד ששמה של המבקשת עצמה נפקד מן הרישום. כשם שרישום מוטעה אין בכוחו להטיל חובת תשלום, כך השמטה מוטעית מן הרישום אין בכוחה לפטור חייב מחבותו. המבקשת לא חלקה, שהחזיקה בדירה בכל השנים בגינן חויבה. נמצא, שתיקון הרישום, הגם שנעשה בחלוף שנים ובתוקף למפרע, לא שינה ולא עיוות מאומה, אלא רק התאים את הרישום למצב העובדתי".

---

<sup>29</sup> ריינר נ' עיריית ירושלים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 215.

## 2. סוג הנכס

תפקידו השני של פקיד השומה הוא לקבוע מהו סוג הנכס "נשוא המס". בסעיף 269 לפקודת העיריות מצויה הגדרת "נכסים" והגדרות נוספות, וניתן ללמוד מהן את הדברים שלהלן:

- א. "רחוב" אינו נכס;
- ב. "בניין" הוא נכס;
- ג. "קרקע" היא נכס;
- ד. קרקע שלא עושים בה שימוש קרויה "אדמת בניין";
- ה. קרקע שעושים בה שימוש ומתחלקת לשלושה סוגי משנה-  
(1) "קרקע תפוסה";
- (2) "אדמה חקלאית", שהיא בעצם מקרה מיוחד של קרקע תפוסה המשמשת למטרה חקלאית;
- (3) "קרקע שעיקר שימושה עם המבנה".

בצווי הטלת הארנונה מוטלת הארנונה בגין בניין, בגין קרקע תפוסה ובגין אדמה חקלאית. בצווי הטלת הארנונה אין להטיל ארנונה בגין רחוב, ובגין אדמת בניין.<sup>30</sup>

יש צווי הטלת ארנונה הקובעים סיווגי משנה של סוגי נכסים. כך למשל, לבניין יכולים להיקבע סיווגי משנה כגון - בניין שבנייתו הסתיימה עד לשנת 1950, דירת מגורים ששטחה עולה על 150 מ"ר, סככה, מבנה המקורה באסבסט והמשמש להחסנה, וכיוצא באלה. כך למשל, לקרקע תפוסה יכולים להיקבע סיווגי משנה כגון - קרקע המשמשת לאחסנה פתוחה, חניון לכלי רכב, בריכת שחייה, מדשאות בקאנטרי קלאב, וכיוצא באלה.

תפקידו של פקיד השומה הוא לקבוע לאיזה סיווגי משנה שייך כל נכס. כאשר הנישום סבור כי פקיד השומה טעה בסיווג הנכס, הוא רשאי להשיג על כך בפני מנהל הארנונה.

---

<sup>30</sup> למעט ביהודה, שומרון וחבל עזה, שבהם לא חלים פקודת העיריות וחוק ההסדרים, ומוטלת ארנונה בגין אדמת הבניין.

יש צווי הטלת ארנונה, המתיימרים ליצור סיווגי משנה של סוגי נכסים, העומדים בסתירה לסוגי הנכסים הקבועים בסעיף 269 לפקודת העיריות. כך למשל, ניתן למצוא סיווגי משנה כגון - תחנת דלק לרבות הקרקע המשמשת אותה, מבנה שעיקר שימושו עם הקרקע, וכיוצא באלה ערוב מין בשאינו מינו.

תחנת דלק היא בניין המשמש לתדלוק ואילו הקרקע המשמשת לאותה מטרה אינה בניין כי אם קרקע תפוסה. סיווגי המשנה אינם אמורים לבטל או להתעלם מקיומו של הסיווג הראשי של הנכס לאבחן בין מבנים בעלי אופי שונה או שימוש מיוחד, או בין סוגי שימוש שונים של קרקע תפוסה.

הטעם בקביעת סיווגי משנה של נכסים הוא ליצור מבחנים בעלי משמעות כלכלית על מנת למסות כל סיווג בתעריף שונה. כך למשל, סביר כי תעריף הארנונה המוטל בגין סככה יהיה נמוך מהתעריף המוטל בגין בניין, אף אם אותו בניין משמש לאותה מטרה לה משמשת הסככה.

הגדרת סיווג משנה כגון "תחנת דלק לרבות הקרקע" אינה חוקית בעליל, משום שמטרתה היחידה של הגדרה כזו היא למסות קרקע תפוסה בתעריף של בניין.

פקיד השומה של הארנונה אינו רשאי לפסול את חוקיותו של צו הטלת הארנונה, והוא חייב לבצע את מעשה השומה על פי לשון צו הטלת הארנונה. הוא הדין במנהל הארנונה, בוועדת הערר ובבית המשפט הדין בהחלטתה. תרופתו של הנישום במקרה כזה אינה השגה בפני מנהל הארנונה, כי אם תקיפת חוקיות צו הטלת הארנונה בבית המשפט בתקיפה ישירה או בתקיפה עקיפה כהגנה מפני תביעה לתשלום ארנונה, או כהתנגדות להליכי גבייה מנהליים.

### 3. השימוש שנעשה בנכס

תפקידו השלישי של פקיד השומה הוא לקבוע מהו השימוש שנעשה בנכס. סוגיית השימוש שנעשה בנכס היא הסוגיה הסבוכה ביותר ברשימת שבעת

## שבעת יסודות השומה

---

יסודות השומה. בסיפא של סעיף 275 לפקודת העיריות<sup>31</sup> נקבע, כי תעריפי הארנונה יהיו "מדורגים לפי שימושם של הנכסים". אך הסיפא של סעיף 275, אינו מתייחס רק לשימושם של הנכסים, אלא גם לתכונותיהם של המשתמשים בנכסים, למהות השימוש בנכס ולמהות המשתמש בו כאחד, "כי השניים דבוקים זה בזה"<sup>32</sup>.

בת"א 5015/88<sup>33</sup> נקבע, כי סמכותה של העירייה לקבוע דירוג בקביעת הארנונה, מבוססת על התחשבות במהותו הכללית של העסק. מהות זו היא פועל יוצא, בין השאר, של השימוש בנכס, מיקום הנכס, גודלו והמטרה לה משמש אותו עסק.

כך למשל, הבנקים הם בעלי תכונה כללית משותפת, והם שונים מיתר המשרדים מבחינת מיקומם הרגיל, תנועת הקהל שבהם, מספר הלקוחות אותו הם משרתים, גודלו היחסי של שטח התפוסה ועוד, ולפיכך נקבע, כי מותר להטיל על בנק נישום תעריף גבוה יותר של ארנונה מהתעריף שמחויבים בו משרד.<sup>34</sup>

ככלל, על פקיד השומה להשית ארנונה על פי השימוש שנעשה בנכס בפועל, וכאשר הנישום חדל לעשות שימוש בנכס על פקיד השומה להשית ארנונה לפי השימוש שנקבע בהיתר הבניה.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> סעיף 275 בוטל בשנת 1993, אולם ניתן ללמוד מלשונו על סוגיית השימוש שנעשה בנכס.

<sup>32</sup> בג"צ 345/78 ירדניה חברה לבטוח בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 17.

<sup>33</sup> **איחוד סוכניות ביטוח בע"מ נ' עיריית חיפה**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 677.

<sup>34</sup> בג"צ 397/84 **בנק דיסקונט בע"מ נ' עיריית גבעתיים**, פ"ד לט(2) 13.

<sup>35</sup> אם בוצעו שינויים המלמדים על שימוש שונה מזה שנקבע בהיתר הבניה, יש להשית ארנונה לפי השימוש האחרון שנעשה בנכס. ראה: 752/87 **רון נ' ועדת הערר על ארנונה**, עיריית נתניה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 336. ולאחרונה בע"ש 5906/98 **יכין חברה חקלאית בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

בבג"צ 764/88 1437,1985/90<sup>36</sup> התעוררה השאלה, כיצד יש לשום מפעל ובו בניינים המשמשים לשימושים שונים זה מזה - האם לשום כל בניין לפי השימוש שנעשה בו בפועל, או לשום את כל הבניינים בתעריף המשקף את השימוש העיקרי. נפסק, שיש לסווג כל נכס על פי השימוש שנעשה בו, וכי הדבר הקובע הוא השימוש שנעשה בנכס גם כאשר הוא חלק ממתקן רב תכליתי.

לתכונותיו של המשתמש בנכס עשויה להיות נפקות לגבי מהות השימוש שנעשה בנכס על ידו. כך למשל, שימוש למטרת משרד הוא "השימוש העיקרי" של כל השימושים ממין זה, אולם ניתן לקבוע בצו הטלת הארנונה, כי יש מקום להבחין בין שימוש משרדי של בעל מקצוע חופשי, לבין שימוש משרדי של מפעל תעשייה, ולבין שימוש משרדי של חברת ביטוח או של בנק.

כל עוד יש להבחנות ממין זה טעמים כלכליים, והפער בין התעריפים השונים המוטלים בגין כל שימוש משנה משקף נאמנה את הטעמים הכלכליים ליצירת שימושי המשנה, אין בכך כל טעם לפגם.

פקיד השומה של הארנונה חייב ליישם בשומת הארנונה את התעריף ההולם ביותר של שימוש המשנה, והוא אינו רשאי לחרוג מהוראות צו הטלת הארנונה גם כאשר לשימושי המשנה שנקבעו בצו הטלת הארנונה אין טעמים כלכליים המצדיקים את השוני בתעריפים. חובה זו מוטלת גם על מנהל הארנונה הזן בהשגה על שומת הארנונה וגם על ועדת הערר הדנה בערר על החלטת מנהל הארנונה בהשגה. תרופתו של נישום, המבקש לתקוף את סבירות שימושי המשנה והתעריפים היא בתקיפה ישירה בבית המשפט או בהגנה כנגד תביעה לתשלום ארנונה.

בע"ש 413/84<sup>37</sup> נדרש בית המשפט להכריע בשאלה אם המערערת הינה "בנק" לעניין תעריפי הארנונה. נקבע, כי זו שאלה של מהות השימוש בנכס - אם

<sup>36</sup> **דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 122.

<sup>37</sup> **מרכז סליקה בנקאי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 255.

כ"בנק" ואם כחברה, הנותנת שירותי מחשב לבנקים, והמבחן הוא מבחן ארגוני ומבחן פונקציונלי. פעילות העוררת הייתה חלק בלתי נפרד מפעילותו של בנק, והיא הופרדה טכנית לצורך הנוחיות והיעילות של הבנקים. נפסק, כי יש לסווג את העוררת כבנק לעניין תעריף הארנונה המוטל עליה.

בע"ש 1831/99<sup>38</sup> בצו הטלת הארנונה היה התעריף ל"רשת השיווק" גבוה מהתעריף ל"בית מרקחת", ונדונה השאלה כיצד יש לסווג את הנכס - כ"רשת שיווק" או כ"משרדים לרבות בית מרקחת". נפסק, כי רשת של בתי מרקחת המעניקה לסניפיה יתרוונות שיווקיים יכולה להיחשב כ"רשת שיווק".

### השפעת יעוד הנכס על פי תוכנית בניין עיר על שומת הארנונה

לסטטוס המשפטי-תכנוני של הנכס, קרי הייעוד המותר בתב"ע והייעוד הקבוע בהיתר הבנייה, עשויה להיות השפעה על תעריף הארנונה המושת בגינו. הייעוד התכנוני עשוי לשפוך אור על המיון המדויק של השימוש שעושים בנכס כאשר שימוש כזה ניתן לפירושים אחדים. כך למשל, נכס משמש כמשרד מכירות של מוצרי חשמל, אולם בנכס אין מוצרים אלא פרוספקטים בלבד, ואספקת המוצרים מתבצעת ממחסני היצרנים, והשאלה היא האם זהו משרד או חנות? במקרה כזה, לייעוד התכנוני של הנכס - משרד או חנות, עשויה להיות השפעה על תעריף הארנונה. הייעוד התכנוני עשוי להשפיע ולקבוע את התעריף בנכס שאין עושים בו שימוש.

בע"ש 127/95<sup>39</sup> נדון סיווג קרקע שבה עובר צינור דלק כקרקע תפוסה. נפסק כי "הכרזת קרקע כקרקע חקלאית לפי חוק התכנון והבנייה, אינה מחייבת לפטור מחזיק מחיוב בארנונה, או לסווג אותו לצורכי ארנונה כקרקע חקלאית, שכן הגדרת 'קרקע חקלאית' לעניין ארנונה אינה זהה להגדרה בחוק התכנון והבנייה... לפיכך, סבורני, שטח הרצועה... שבו עובר הצינור היא קרקע

---

<sup>38</sup> חברת דבי רונית נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית שוהם, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>39</sup> תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה מקומית קריית טבעון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 190.

תפוסה."

בע"ש 318/94<sup>40</sup> נקבע - "הגדרת שטח לרבות שטח הכבישים כ'מרכז תחבורתי' בתב"ע איננה רלוונטית לעניין הסיווג לארנונה כללית, שכן סיווג לעניין ארנונה יקבע לפי השימוש בפועל ולא לפי הייעוד". ראה גם ע"פ 304/97, 315/97<sup>41</sup>.

בע"א 6971/93<sup>42</sup> נמצא מפעל לעבודות מתכת על מקרקעין שייעודם היה למלאכה ולתעשייה, ובשנת 1973 שונה ייעוד זה למגורים לפי תב"ע. בשנת 1989 פינו הנישומים את המפעל והשאירוהו ריק, והעירייה השיתה בגין המפעל הריק תעריף מלאכה ותעשייה. נפסק, כי במקרה זה יש לשום את הנכס לפי התב"ע לפי תעריף מגורים. הרשות המקומית מנעה את אפשרות השימוש בנכס ואין היא יכולה לדרוש מהנישום תשלום ארנונה בגין ייעוד שאין היא מאפשרת למלאו".

בע"ש 5254/99<sup>43</sup> נדונה שאלת סיווגן של דירות המערערים כ"דירות נופש". הנישומים החזיקו בדירות במלון "חוות הברון". בבקשה להיתר הבנייה של המלון נאמר, כי המלון מיועד ל"דירות נופש והארוחה". בחוזה הרכישה של הדירות תוארו הדירות כ"בית קיט". הנישומים טענו, כי יש לסווג את הדירות כדירות מגורים רגילות. הדירות לא שימשו את הנישומים למגורי קבע, ונפסק, כי סיווג הנכס נעשה על פי השימוש בפועל ולא על פי ייעוד הנכס.

בע"ש 109/00<sup>44</sup> נקבע, כי העובדה שנכס בעל אופי מסחרי נמצא על קרקע חקלאית, אינה מונעת את סיווגו כמסחרי - "אינני סבור, שיש קשר הכרחי בין

40 **אגד בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 246.

41 **עו"ד אליעזר קינדרמן נ' מדינת ישראל**, דינים מחוז'.

42 **עיריית רמת גן נ' שאול קרשין**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 62.

43 **בני ברל ואח' נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית זכרון יעקב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

44 **חברת יאיר ש. שיווק בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה**, תקדין מחוז'.



סיווגים לצורך ארנונה לבין סיווגים לצורך דיני התכנון והבנייה. הסיווג לצורך ארנונה מתמקד בשימוש בפועל בעוד שהסיווג לצורכי תכנון ובנייה מתמקד בייעוד<sup>45</sup>. לגופו של עניין, נקבע, כי בית האריזה הפועל על בסיס מסחרי ומשרת את הציבור הרחב ולא רק את בעל הגידולים החקלאיים, יכול להיחשב כמבנה בעל אופי מסחרי, שהרי לא נאמר שמסחר אינו יכול להתייחס למוצרים או לגידולים חקלאיים.

### נכס המשמש לתעשייה

נכסים המשמשים למפעלי תעשייה נהנים מתעריפי ארנונה נמוכים מתעריפי משרדים, מסחר ושירותים. אין פלא, כי נישומים רבים חפצים כי יושת עליהם התעריף שיוחד למפעלי תעשייה, והדבר מעלה את השאלה - מהי תעשייה?

בע"ש 221/92<sup>45</sup> עסק הנישום בתחום הצילום, וחויב בתעריף השירוי של ארנונה לבניינים המשמשים שלא למגורים. הנישום טען, כי פעילותו היא ייצורית תעשייתית, ולכן יש להשית עליו תעריף של בתי מלאכה ומפעלי תעשייה. נפסק, כי לא כל מי שנוטל בעקיפין חלק כלשהו בתהליך, שבסופו מיוצר מוצר, עוסק בפעילות ייצורית. פעילותו של המערער הייתה חלק לא אינטגרלי בתהליך הייצור, והוא פועל כעסק עצמאי לחלוטין, ולפיכך המבחנים שנידונו בהלכת 'מרכז סליקה בנקאי' אינם יפים לעניין זה. בחוק עידוד התעשייה (מסים) קיים מבחן יצירת "יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" לצורך בחינת פעילות יצרנית. נפסק, כי יש לפרש מבחן זה לאור מטרת חוק עידוד התעשייה, והערעור נדחה.

בע"ש 127/95<sup>46</sup> נדרש בית המשפט לפרש את המונח "מפעלי תעשייה" שבצו הטלת הארנונה. המערערת חויבה בגין מרכזת טלפונים לפי סיווג בניינים

---

<sup>45</sup> רי"ס נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 564.

<sup>46</sup> בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית תל-אביב-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 204.

שאינם משמשים למגורים, בעוד שלטענתה היה צריך לסווגה בסיווג מפעלי תעשייה. כל התהליך שבמרכזיית הטלפונים נעשה בפעולות ממוכנות אוטומטיות וללא מגע יד אדם פרט לתחזוקה ולבקרה. לאחר בדיקת הגדרת הדיבור "מפעל תעשייתי" בחוקי מס שונים, נפסק כי הכוונה היא למפעלי תעשייה שבהם מתקיימת פעילות ייצורית בלבד. נקבעו ארבעה מבחנים לפעילות ייצורית.

א. "מבחן על דרך השלילה" - המבחן שהציב המחוקק בתוספת לחוק לעידוד התעשייה.

ב. "מבחן כלכלי" - עיקרו בדיקת השאלה האם על ידי עצם הפעולה הייצורית משנה המוצר את אופיו, או האם, אלמלא הפעולה הייצורית, הייתה צורת המוצר משתנה.

ג. "מבחן השבחת המוצר" - ואריאציה של המבחן השני - בדיקה האם הפעילות הייצורית משביחה את הערך הכלכלי של המוצר, אף אם אינה משנה את צורתו.

ד. "מבחן ההנגדה" - המחוקק העניק הטבות ל"פעילות ייצורית", וזו על פי עצם טיבה, מנוגדת היא לפעילות של מתן שירותים. יש לשאול בכל עניין ועניין האם הפעילות שבה עסקינן נמשכת אל מרכז הגרוויטאציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים". מבחן זה הוא החשוב ביותר.

נפסק, כי "בחינת הפעילות המתבצעת בנכס לאורו של מבחן "ההנגדה" מובילה למסקנה חד משמעית לפיה, הפעילות בנכס נמשכת אל מרכז הגרוויטאציה של פעילות שעניינה מתן שירותים - ולא למרכז הכובד של פעילות ייצורית; העובדה שבנכס נמצאים גרטורים או מזגני קירור, אין בה כדי לשנות את מרכז הגרוויטאציה הנ"ל."

מקרה דומה נידון בע"ש 11/95<sup>47</sup> שבו עסקה הנישומה בעבודות הנדסה, ייעוץ ותכנון בתחום הבניין, והשתמשה במחשבים ובטכנאים המפעילים

---

<sup>47</sup> חברת אמנון יושע בע"מ נ' מנהל הארנונה, עיריית ירושלים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 149.

מדפסות מתוחכמות והעסיקה מספר רב של עובדים. הנישומה חויבה בארנונה לפי תעריף "נכס שאינו משמש למגורים" בעוד שלטענתה יש לחייבה בארנונה על פי תעריף תעשייה. נפסק, כי אין די בשימוש בשיטות עבודה מתוחכמות ובהעסקת מספר רב של עובדים כדי להביא לסיווג כמפעל תעשייתי, להבדיל ממפעל הנותן שירותים. אפיון פעילות, שביסודה היא בגדר שירות, אינו משתנה על ידי הכנסת מיכון מתקדם, שכן "המכונות מבצעות מבחינה מהותית אותן פעולות שבוצעו קודם לכן בצורה ידנית". כמות, מהירות וסטנדרטיזציה עשויות להביא למסקנה שהמדובר במפעל תעשייתי. אף אם שני המאפיינים הראשוניים התקיימו במקרה הנידון, הרי שייצור סטנדרטי המוני לא התקיים, שכן המערערת יוצרת תוצר ייחודי, המתאים לצורכי המזמין הספציפי בלבד. שירות מתאפיין "בהפעלת שיקול דעת וידע מקצועי, תוך התאמת התוצר הסופי לצרכיו של הלקוח המזמין". המחשב שימש כאמצעי שירות בלבד ולא כאמצעי ייצור, שכן המערערת מקבלת מידע מהצרכן ומעבדת אותו במחשב שהוא כלי לעיבוד נתונים. עיבוד נתונים הוא מתן שירותים בלבד. כאשר אין שינוי מהותי בחומר הגלם אלא רק בצורתו, זוהי תעשיית שירותים. המבחן הכלכלי שמשמעותו "השבחת ערכם הכלכלי של הטובין, אף אם אין היא כוללת שינוי בצורה" אינו מתקיים כאן. בית המשפט דחה את הערעור, וקבע כי אכן המדובר במפעל הנותן שירותים ולא במפעל תעשייתי.

בע"ש 438/96<sup>48</sup> קיבלה ועדת הערר את עמדת הנישום כי יש לסווג כ"מפעלי תעשייה". בית המשפט קבע, כי אין לסווג את אולפן הצילום בסיווג של "מפעלי תעשייה". באולפן, אמנם, ישנו ציוד צילום, אולם עדיין מדובר בציוד צילום בלבד, וציוד זה אינו הופך את האולפן למקום שבו מתקיימת פעילות ייצורית.

בע"ש 180/96<sup>49</sup> נדונה השאלה האם יש לסווג נכס כתעשייה כטענת

---

<sup>48</sup> מנהל הארנונה עיריית תל-אביב-יפו נ' ג.ג. אולפני ישראל ירושלים בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 421.

<sup>49</sup> מינקס סחר בע"מ נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 395.

הנישומה, או כ"עסקים אחרים" כעמדת הרשות המקומית. בית המשפט קבע, ש"תעשייה" מתייחסת לפעילות ייצורית. המבחן הקלאסי הוא "יצירת יש מוחשי מחומר גלם מוחשי", ושינויים פיזיקאליים בצורת החומר או במצב הצבירה שלו, יכולים להיות "ייצור" גם כאשר לא הוכנסו בחומר הגלם שינויים כימיים. בית המשפט הסתמך על המבחן, הלוקח בחשבון את תהליך הייצור על מרכיביו השונים, על "המבחן הכלכלי" של עשייה בחומר שיש בה תועלת כלכלית והמשיכה או מעלה את ערך החומר, ועל המבחן השם את הדגש על כך שהפעולות שנעשות מנוגדות לאלה של מתן שירותים. במקרה הנדון היה מדובר בפעולות של חיתוך מתכות וכבישה. הפעולות הן פשוטות וללא תחכום מיוחד "אך בשום מקום לא נאמר שפעילות ייצורית חייבת להיות מתוחכמת. העיקר הוא שהשינוי שחל בצורת המתכות, המאפשר שימוש בו כחומר גלם - גם מעלה את ערכו מבחינה כלכלית ואין הוא בגדר שירות גרידא". נפסק, כי הנכס משמש לתעשייה בשיעור של 30% ויתרת השטח תסווג כ"עסקים אחרים".

נראה, כי המבחנים שנקבעו ב"הלכת בזק" מנחים את הפוסקים, אולם היישום של מבחנים אלו ייעשה בכל מקרה לגופו.

### שימושים שונים בנכס מעורב

במקרים רבים מוטלת ארנונה על "נכס מעורב", קרי, על נכס שעושים בו מכלול של שימושים שונים כגון מפעל תעשייה, שמתקיימת בו גם פעילות של "מלאכה", ויש בו גם מחסנים, משרדים המשמשים לניהול, פעילות של שיווק, אולם תצוגה וחנות מכר, חדר אוכל לעובדים וכיוצא באלה. מטבע הדברים יש לכל שימוש כזה תעריף שונה, ולנוכח ניגוד האינטרסים שבין הרשות המקומית לנישום, אין פלא שחילוקי הדעות בסוגיה זו נפוצים ושכיחים.

בבג"צ 345,364,461,462/78<sup>50</sup> טען בנק לאומי, כי אין להשית בשל ארכיב של הבנק את תעריף הארנונה המוטל בשל סניפי הבנק. נקבע, כי יש לקבוע את

<sup>50</sup> ירדניה חברה לבטוח בע"מ ואח' נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 17.

סיווג הנכס בהתייחס לשימושו העיקרי. מותר להטיל אותו תעריף ארנונה גם על שטח מחסן הנלווה אל העסק והוא משרת אותו.

בבג"צ 764/88, 1437/90, 1985<sup>51</sup> נפסק, כי אין לסווג משרדים של מפעל כמפעל, אלא כמשרדים, וריכוז המשרדים במבנה אחד אינו תנאי הכרחי. יש לשום מתקן תדלוק פרטי של מפעל כמתקן תדלוק ולא כקרקע תפוסה ליצור, על אף שאינו מספק לציבור דלק תמורת תשלום. מאזני גשר יש לשום כמיכלים ולא כקרקע תפוסה לייצור. הטעם לכל אלה הוא, כי השימוש שנעשה בנכס פלוני, אפילו הוא חלק ממתקן רב תכליתי, הוא הקובע.

הלכת ירדניה והלכת דשנים קבעו סותרות זו את זו, ובתוקף עיקרון התקדים המחייב, הולכים בתי המשפט בעקבותיהן של הלכות אלה - דא עקא, שכל שופט בוחר בכל תיק את ההלכה הנראית לו, והלכה אחת אין.

בע"ש 28/90<sup>52</sup> נפסק, כי מרתף, המשמש כחדר ספורט לעובדי המערערת, יסווג בנפרד מעסקי המערערת, ובגינו יינתן פטור לנכס המשמש לצורכי ספורט ללא כוונת רווח על פי סעיף 5(ח) לפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938. לדעתנו, זהו יישום מוצדק של הלכת דשנים.

בע"ש 935/91<sup>53</sup> קבע השופט הומינר, כי הלכת דשנים לא שינתה את הלכת ירדניה בכל הקשור לבנקים, ולפיכך, יש לסווג חלק מנכס של בנק, המשמש את ועד העובדים, כ"בנק" ולא כ"משרדים" או כ"עסקים". לדעתנו, הלכת דשנים אינה עולה בקנה אחד עם הלכת ירדניה, ולעניין נכס מעורב ויחידות שומה, אין נפקא מינא אם עסקינן בבנק, במפעל תעשייה או בכל שימוש אחר.

---

<sup>51</sup> **דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 122.

<sup>52</sup> **אגד בע"מ נ' עיריית דימונה**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 393.

<sup>53</sup> **בנק דיסקונט בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 463.

בע"ש 1559/91<sup>54</sup> נדון סיווגה של גלריה ריקה בתוך בנק. השופט הומינר פסק, כי לנוכח מיקומה של הגלריה והיותה חלק בלתי נפרד מהמבנה, יש לשום אותה ביחד עם יתר חלקי המבנה ועל פי אותו סיווג כפי שמסווג בנק. אין נפקות לשאלה, האם הגלריה משמשת בפועל את הבנק אם לאו, ומהי מטרת השימוש. הלכת דשנים התייחסה לצו הארנונה המיוחד של עיריית קרית אתא לשנת 1990, ולנוכח השוני בין צווי הארנונה, לא ניתן ללמוד ממנו גזירה שווה. לדעתנו, הלכת דשנים אינה מתייחסת אל קריית אתא בלבד כי אם אל כל הרשויות המקומיות.

בת"ק 3510/95<sup>55</sup> השתמש התובע בחלק מבניין משרדים כמחסן. התובע נישום בגין חלק זה לפי תעריף משרדים. בית המשפט הסתמך על ע"ש 1559/91 הנ"ל וקבע, כי אין המדובר ביחידה אוטונומית של מחסן בנכס אלא במעין הסבה פנימית של חלק מהנכס לצורכי מחסן. אין המדובר בנכס מעורב הכולל יחידה אוטונומית נפרדת השונה בתכלית מכלל הנכס. "יציירת הפרדה מלאכותית... לגבי הנכס הופכת את מלאכת חישוב הארנונה וגבייתה למלאכה בלתי אפשרית, שכן על פיה תהיה חייבת העירייה להיות מעורה בנעשה בכל מבנה ומבנה, דבר שהינו בלתי אפשרי ובכך תרוקן התכלית החקיקתית שמטרתה גביית ארנונה." אכן, אין מקום ליצור "הפרדה מלאכותית", אולם מכאן ועד לקביעה הגורפת, כי חלוקת נכס ליחידות שומה אחדות "הופכת את מלאכת חישוב הארנונה וגבייתה למלאכה בלתי אפשרית" המרחק הוא רב. כאשר פונה נישום לרשות המקומית ומציג בפניה נתונים ברורים באשר לשימוש מעורב בנכס, חובה על הרשות המקומית להטריח עצמה ולבדוק את הנתונים לאשורם. ואכן, כעולה מהפסיקה, כאשר חלוקת נכס ליחידות שומה עשויה להעשיר את קופת הרשות המקומית, אין הנטל כה נורא, ואין מלאכת פיצול הנכס ליחידות שומה אחדות מרתיעה את פקיד השומה במלאכתו.

<sup>54</sup> מנהלת הארנונה של עיריית ראשל"צ נ' בנק מסד בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 476.

<sup>55</sup> מעוז דניאל נ' עיריית רמת-גן, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 593.

## שבעת יסודות השומה

---

בע"ש 2744/96<sup>56</sup> טענה הנישומה, כי הסיווג כתחנת דלק צריך לחול רק על המבנים של תחנת הדלק, ולא על כל המבנים והקרקע המצויים במתחם תחנת הדלק, וביניהם חנות יין ומסעדה. העירייה טענה, כי כל המבנים במתחם תחנת הדלק הם יחידה כלכלית אחת שנועדה להעניק שירותי דרך, כגון שירותי תדלוק, תיקון תקרים, מסעדה וכיוצא באלו. העירייה התבססה על ע"ש 1559/91 הנ"ל. השופטת אופיר-תום אימצה את העיקרון, כי מהותו של "בניין" נקבעת לפי המבחן הפונקציונלי והמבחן הארגוני, ופסקה, כי חנות היין והמסעדה אינן חלק אינטגרלי של תחנת הדלק, ולכן הן יחידות אוטונומיות ונפרדות.

בע"ש 146/98<sup>57</sup> נפסק, כי ארנונה תושבת לפי השימוש שנעשה בנכס עצמו, ולא לפי השימוש שנעשה בנכסים אחרים בעלי זיקה כלשהי לנכס. משרדי בנקים שנועדו לשמש כמנהלת הבנק, ואין כל קשר פנימי בינם לבין סניף הבנק, יסווגו כיחידות שומה נפרדות, ויש להשית ארנונה בגינם לפי תעריף משרדים. בנק מורכב ממחלקות שונות, ויש לאבחן בין אלו שאינן חלק מהשימוש העיקרי ואינן מספקות שירות ישיר ללקוחות, לבין אלה המספקות שירות ללקוחות ומקיימות מגע ישיר עימם. במקרה זה, בית המשפט החיל את הלכת דשנים על בנק.

לעומת זאת, בע"ש 485/98<sup>58</sup> טען הבנק הנישום, כי יש להבחין בין יחידות הבנק, המצויות בקומת הקרקע, הנותנות באופן ישיר שירותים בנקאים לציבור הלקוחות לבין יחידות אחרות שאינן מעורבות ישירות במתן שירותים בנקאיים. טענת הבנק נדחתה ונפסק, כי "הסיווג של בנק הוא על פי טיב העיסוק והוא בנקאות. אין לומר, כי הנהלת המחוז אינה נחשבת לחלק מהבנק. הנהלה היא חלק בלתי נפרד ממערך הבנק שבלעדיו גם לא תהיה אפשרות ליתן אותם שירותים בנקאיים. הוא הדין לגבי חלק הנכס המשמש כמחסן לארכיב... המחסן ממוקם כקומת מרתף ומהווה חלק בלתי נפרד מהנכס עצמו".

---

<sup>56</sup> פז חברת נפט בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית גבעתיים, תקד"ן מחוזי.

<sup>57</sup> מנהלת הארנונה עיריית ראשון לציון נ' בנק הפועלים בע"מ, תקד"ן מחוזי.

<sup>58</sup> הבנק הבינלאומי הראשון בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית טבריה, ארנונה עירונית פסק' דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

בע"ש 944/93<sup>59</sup> נדון סיווגו של אולפן צילום. המערער טען, כי יש לסווג את האולפן בסיווג "בתי מלאכה, מפעלי תעשיה ומחסנים" כפי שסווגה המעבדה שברשותו ולא לפי סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים", מאחר שהוא מהווה חלק אורגני מבית דפוס המייצר צילומים תעשייתיים. השופט הומינר קבע, בעקבות הלכת דשנים, כי מדובר במתקן רב תכליתי, שחלקיו יסווגו לפי שימושם ולפי תכליתם. תכלית האולפן שונה מתכלית המעבדה. אין בו סממנים של פעילות ייצורית או של תעשיה, אין בו תהליכים מורכבים והפעלת מכונות, ועל כן אין לראות בו תעשיה. בית המשפט החיל את הלכת דשנים.

בע"ש 2249/95<sup>60</sup> קיימה המערערת עסק של מכירת בגדים משומשים. כדי שיהיה אפשר למכור בגדים אלה, היה על המערערת לתקן אותם ולהכשירם למכירה. לפי העדויות, 20% מהפעילות בנכס הייתה לתיקון הבגדים. העוררת טענה כי יש לסווגה, בשל תיקון הבגדים והכשרתם, בסיווג בית מלאכה ואילו העירייה טענה, שהסיווג המתאים הינו חנויות ועסקים. בית המשפט קבע, כי לאור קביעתה העובדתית של הוועדה, כי רק 20% מהלקוחות באים לתקן בגדים, בדין סווג הנכס לפי השימוש העיקרי, כחנות. בית המשפט החיל את הלכת ירדניה למרות שלא מדובר בבנק.

בת"א 18892/92<sup>61</sup> ניהל הנתבע בביתו מרפאה וטרינרית. הנתבע טען, כי יש לראות בכל הדירה יחידת שומה אחת, ולחייבה בארנונה לפי סיווג מגורים. נקבע, כי ניתן לחלק את הנכס בהתאם לשימושו השונים. חלק יסווג כדירת מגורים, ואילו החלק המשמש כמרפאה, יסווג בהתאם לסיווג בניינים, שאינם משמשים למגורים. במקרה זה החיל בית המשפט את הלכת דשנים, וכך היה

<sup>59</sup> פרג' בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 148.

<sup>60</sup> ביאטריס דוד נ' מנהל הארנונה עיריית הרצליה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 373.

<sup>61</sup> עיריית תל אביב נ' לוי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 804.



ראוי ויאה לפסוק.

בע"ש 1438/93<sup>62</sup> קומת הקרקע שימשה כמשרדי הנישומה, והקומה שמעליה שימשה למגורים של משפחה אשר החזיקה בכל הון המניות של הנישומה. בית המשפט פסק, כי לא ניתן לפצל את דירת המגורים לחלקים לפי שימושיהם ויש להתייחס למכלול כולו כאל דירת מגורים. "פיצול דירת מגורים לחלקים על פי שימושיהם... אינו מתקבל על הדעת, שכן יחייב את המשיב לעקוב ברציפות אחר השימוש בפועל שנעשה בכל חלק וחלק של יחידת הרישום. אין להטיל על המשיב, חובה לערוך מעקב כנ"ל." לדעתנו, שגה בית המשפט כאשר לא פסק כמו בת"א 18892/92 הנ"ל. הנימוק של ההתחשבות בנטל הפיקוח המוטל על הרשות המקומית פסול מיסודו.

בע"ש 2527/99<sup>63</sup> דן בית המשפט בסעיף בצו הטלת הארנונה של עיריית תל אביב יפו, לפיו בניין המשמש לסטודיו בלבד ולא לתצוגה, מכירה או הוראת אומנות, המוחזק באותו מבנה עם דירת המגורים תושבת בגינו ארנונה לפי תעריף מגורים. על הנישומים הושתה ארנונה בגין הסטודיו לפי תעריף של מסחר ומלאכה. הנישומים מכרו את יצירותיהם באמצעות האינטרנט. בית המשפט קבע, כי מסחר אלקטרוני משמעו ביצוע עסקאות שקודם לכן נעשו פנים מול פנים. המסחר האלקטרוני מתאפיין בשני סוגים: מסחר עקיף - הזמנה מקוונת של טובין מוחשיים, ומסחר ישיר - הזמנה מקוונת של טובין שאינם מוחשיים. במסחר מהסוג השני ניתן לקבוע, כי אין המקום שממנו מתבצע המסחר משמש כמוקד לפעילות מסחרית. לעומת זאת, במסחר מהסוג הראשון, מקום עבודתו של האומן הופך למקום יצירה ומסחר ביחד. נפסק, כי יש להשית בגין הסטודיו ארנונה לפי תעריף של מסחר ומלאכה.

בה"פ 1998/92<sup>64</sup> טענו המבקשים, כי היה על המשיבה להפריד בין שטח

---

62 ה.ד.י. חברה לסחר (3000) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה, דינים מחוזי.

63 מנהל הארנונה עיריית תל אביב יפו נ' צרפתי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

64 אולמי טקסידו בע"מ נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי

אולם השמחות עצמו לבין שטחי הלוואי המשרתים אותו, כגון מטבח, מחסן ושירותים. השופט גורן פסק, כי ב"הלכת דשנים" אישר בית המשפט הפרדה לצורך שומת הארנונה כאשר הנכס משמש למטרות שונות, שכל אחת מהן מוגדרת כסיווג נפרד, אך מעומקם של דברים עולה שלא הייתה כוונה להרחיב הלכתו אף בנוגע לשימוש שונה כלשהו בנכס, שכן על ידי כך עלולים אנו להגיע לתוצאות על גבול האבסורד, כגון משרד שבו כלולים חדר מנוחה, שירותים וארכיון יחויב בשיעורי מס שונים. לא זו בלבד שאין זו תוצאה המתקבלת על הדעת, אלא אף עלולה להגדיל את מספר הסכסוכים והמחלוקות בין הפרט לרשות. במקרה זה החיל בית המשפט את הלכת ירדניה, וקבע, כי לפיצול הנכס ליחידות שומה אחדות צריך להיות גבול הגיוני. אכן, לא לכל שימוש שונה יש לקבוע יחידת שומה נפרדת, והשאלה היא כיצד לנהוג בכל מקרה ומקרה.

בע"א 426/94<sup>65</sup> החזיקה הנישומה במחסן לגרוטאות ברזל, שכלל משרד מכירות. על הנישומה הושת תעריף של "בניינים שאינם משמשים למגורים" ולטענתה היה צריך להשית תעריף "מחסן". נפסק, כי מכירת הגרוטאות התנהלה במחסן כולו, לפיכך אין לפצלו ולחייב חלק כמשרד.

בע"ש 208/95<sup>66</sup> החזיקה המערערת בקומת קרקע ובמרתף. המערערת טענה כי המרתף משמש לאחסנה בלבד והינו מחסן נפרד ועצמאי ויש לחייבו בתעריף מיוחד למחסנים. נפסק, כי המרתף משמש כחלק בלתי נפרד מהעסק של קומת הקרקע, ויש לראותו כנלווה ומשרת את העסק שבקומת הקרקע, כחלק אינטגרלי ממנו.

בע"ש 349/95<sup>67</sup> החזיקה המערערת בבניין ובמרתף. המערערת טענה, שיש

---

המוניציפלי, כרך א', עמ' 629.

65 **אי.אר מתכות לתעשייה בע"מ נ' עיריית תל-אביב - יפו**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 286.

66 **חברת המזרח לשיווק מכוניות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב - יפו**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 241.

67 **הסוכנות היהודית נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 272.

לחייב את המרתף בתעריף מיוחד למרתפים. השופט הומינר קבע, כי הכוונה העולה מצו הטלת הארנונה היא שעל יחידת השומה להימצא בשלמותה בקומת מרתף לצורך סיווג לפי התעריף הנמוך. במקרה הנדון לא הוכח, כי השימוש במרתף שונה מהשימוש בשאר חלקי הנכס, ולכן הוא אינו יכול להיות יחידת שומה עצמאית.

בע"ש 180/96<sup>68</sup> נדונה השאלה, האם יש לסווג את הנכס הנדון בסיווג תעשייה, לו טענה המערערת, או בסיווג עסקים אחרים, כעמדת המשיבה. בית המשפט קבע, כי כאשר בעסק מסוים קיימות פעילויות ייצוריות ושאינן ייצוריות יש שתי אפשרויות לסיווג: "האחת, סיווג הנכס כולו לפי מבחן העיקר והטפל, באופן שהנכס יסווג לפי הפעילות הנחשבת מרכזית תוך התייחסות ליתר הפעילויות כאל פעילויות עזר הבאות לשרת את הפעילות המרכזית. השנייה, סיווג הנכס בשני סיווגים או יותר, תוך קביעת היחס בין כל אחד מהסיווגים... השאלה מתי 'תבלע' פעילות אחת בתוך השנייה ותחשב כטפלה לה במסגרת סיווג אחד ומתי יש הצדקה לקבוע לנכס שני סיווגים או יותר, צריכה להיפתר לפי שיקולי הגיון... כשנעשית חלוקה למספר סיווגים, הרי המבחן לקביעת היחס בין הסיווגים השונים אינו מבוסס על קריטריון אחד ויחיד, כגון השטח שבו מתנהלת הפעילות הייצורית או השטח אותו תופסות המכונות המבצעות את הפעילות הייצורית, אלא חייבים להילקח בחשבון גם קריטריונים נוספים כגון מספר העובדים המועסקים בכל פעילות, ההוצאות הכרוכות בכל אחד מחלקי התהליך, המשקל היחסי של כל אחד מחלקי התהליך ברווחי המפעל והאפשרות לקיים את העסק תוך ויתור על שלב זה או אחר." לאחר בדיקת המאפיינים של "תעשייה", הגיע בית המשפט למסקנה, כי שלושים אחוז מהנכס יסווג כתעשייה ושבעים אחוז כעסקים אחרים, וזאת מכיוון שמיון המתכות, האריזה, ההטענה והשיווק, חשובים לא פחות ואולי יותר מתהליך הכבישה. כמו כן לא כל סוגי המתכות עוברים תהליך של כבישה. במקרה זה, החיל בית המשפט באופן ראוי את הלכת דשנים.

---

<sup>68</sup> מינקס סחר בע"מ נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 395.

בסוגיה של שימושים שונים בנכס מעורב ניתן למצוא הלכות ופסקי דין הנוגדים לכאורה זה את זה. תחילתו של השוני במגמת הפסיקה בהלכות ירדניה ודשנים, ומאז הוא נמשך בבתי המשפט לדרגותיהם. השוני בפסיקה נובע מהשקפת עולמם של שופטים שונים היושבים בדין, דרך השוני שיש בין מערכת העובדות של נישום פלוני לעומת נישום פלמוני, וכלה בשוני שיש בין צווי הטלת הארנונה של כ- 260 רשויות מקומיות שמבקשים ליישם.

איננו סבורים, שניתן לקבוע אמות מידה ברורות בסוגיה סבוכה זו, וכל שנותר לצדדים מתדיינים הוא לקבוע מבחנים כלכליים, משפטיים והגיוניים להעדפת פתרון אחד על פני רעהו, ולהתבסס על הפסיקה התומכת בדרך פרשנית כזו או אחרת. עם זאת, מסתמנת בפסיקה מגמה הולכת וגוברת של העדפת הלכת דשנים על פני הלכת ירדניה.

### שומת נכס שאין עושים בו שימוש

כאשר נישום עושה בנכס שימוש מסוים, מוצאת שומת הארנונה על פי השימוש שנעשה בפועל. כך למשל, כאשר הנישום מנהל משרד בדירת מגורים, הוא נישום בגין שימוש משרדי ולא בגין שימוש למגורים. לעניין זה, אין נפקא מינא אם השימוש נעשה כדין או בניגוד לו.

לעתים, ניתן לקבוע את השימוש שנעשה בנכס לפי תכונות המשתמש. כך למשל, אם חברת תקשורת מחזיקה בבניין שיש בו מרכזת טלפונים, נאמר כי השימוש שנעשה בבניין הוא שירותי תקשורת, אולם אם בנק מחזיק בבניין שיש בו מרכזת טלפונים, נאמר כי השימוש שנעשה בבניין הוא שירותי בנקאות. לעניין הנידון, אין זה רלוונטי מהו התעריף שיושת בגין הנכס.

השאלה היא מהו התעריף שיש להחיל על נישום המחזיק בנכס, אולם אינו משתמש בו?

כאשר דירת מגורים שימשה כמשרד ואותו שימוש נפסק, יש לשוב ולשום את המחזיק שאינו משתמש בנכס בתעריף של דירת מגורים. כאשר שטח מסחרי שימש כבנק ואותו שימוש נפסק, יש לשוב ולשום את המחזיק שאינו משתמש בתעריף של מסחר. הטעם לכך הוא, כי כאשר אין עושים שימוש בנכס, אין

להחיל על שומת הארנונה המוצאת בגינו את התעריף של השימוש שחדל להתקיים מהטעם הפשוט שאותו שימוש חדל להתקיים. אין להחיל על שומת הארנונה המוצאת בגין נכס פלוני את התעריף שנקבע בשל תכונות המשתמש מהטעם הפשוט שאותו משתמש חדל להשתמש.

רשויות מקומיות רבות נוהגות לשום נכס על פי התעריף של השימוש האחרון שנעשה בו. למרבה הדאבה, הן מקפידות לעשות כן כאשר תעריף הארנונה של השימוש שחדל להתקיים גבוה מתעריף הארנונה של הנכס חדל השימוש, ואינן מקפידות על כך כאשר, למשל, הנישום שחדל להשתמש היה אדם שחדל להתגורר בבניין משרדים.

לא אחת, נוקטת הרשות המקומית באמצעים משפטיים להפסקת שימוש חורג שלא כדין, כגון שימוש מסחרי במבנה חקלאי, אולם פקיד השומה של אותה רשות מקומית אינו מהסס לשום את הנכס הריק בתעריף שהוטל בגין שימוש בלתי חוקי שנפסק.

לדעתנו, בשל נכס שאין עושים בו שימוש, יש להשית שומת ארנונה על פי תכונות הנכס כגון, בניין מגורים, בניין משרדים, בניין תעשייה, בניין מסחרי וכיוצא באלה, ולא על פי מערכת עובדות שחדלה להתקיים.

הבעיה מתעוררת כאשר בעקבות השימוש הקודם שנעשה בנכס, בוצעו בנכס שינויים פיזיים, שהתאימו את הנכס לשימוש שנפסק. כך למשל, אם בדירת מגורים נעשה שימוש כמשרד, והמשתמש הסיר את ארונות המטבח, האמבטיה והכיורים, איבד הנכס את זהותו הפיזית כדירת מגורים. למרות זאת, לא הפך הנכס ל"משרד", משום שעל פי היתר הבנייה מותר להשתמש בו כבדירת מגורים בלבד. התוצאה היא, כי מתקבל נכס בעל תכונות מעורבות - מבחינה פיזית הוא אינו דירה בעוד שעל פי דיני התכנון והבנייה והיתר הבנייה הוא נותר דירת מגורים.

ברי, כי אם הותר שימוש חורג בנכס למטרת משרד ומבחינה פיזית הוא אינו דירה, ניתן לשום את המחזיק בתעריף משרד, למרות שלא נעשה שימוש בנכס. עם זאת, אם הנכס לא עבר שינוי פיזי אולם ניתן שימוש חורג למשרד, אין לשום את המחזיק בתעריף משרד, משום שהנכס נותר דירת מגורים מבחינה

פיזית. השימוש החורג אינו מיושם הלכה למעשה, ועצם התרת השימוש החורג אינה שוללת את השימוש בנכס למטרתו המקורית. תוצאה שונה מתקבלת, כאשר במקום שימוש חורג נעשה שינוי ייעוד של הנכס. במקרה כזה, הייעוד התכנוני הקודם אינו קיים עוד, ויש לשום את הנכס על פי תכונותיו החדשות.

בע"ש 5278/99<sup>69</sup> הושכר מבנה חקלאי לשימוש כ"מחסן" והושת על הדייר תעריף ארנונה של מחסנים. הדייר פינה את הנכס, ובעלים לא עשה בו שימוש. העירייה השיתה על הבעלים תעריף מחסנים. השופט בין פסק, כי מכיוון שהבעלים לא הקפיד על דיני התכנון והבנייה והשכיר את הנכס לשימוש כמחסן, אזי יש הצדקה לסווג את הנכס כשימוש מסחרי ולא חקלאי. עוד נקבע, כי אילו חוסר השימוש בנכס למטרה מסחרית היה נובע מהערמת קשיים של העירייה, לא היה מקום לסווג הנכס כמסחרי.

כיצד יש לסווג נכס כאשר לא ניתן לעשות בו עוד שימוש למטרה לשמה נבנה בשל שינוי בתוכנית בניין עיר? בע"א 6971/93<sup>70</sup> שימש הנכס כמפעל לעבודות מתכת. ברבות הימים אושרה תוכנית לפיה נקבע יעוד האזור למטרת מגורים. הבעלים פינו את הנכס והוא נותר ריק וללא שימוש. העירייה הוסיפה לשום את הנכס כמבנה לתעשייה ולא למגורים. נפסק, כי על רשות מקומית להשית ארנונה באופן צודק, שווה ונכון. העירייה אסרה על השימוש בנכס למטרת מלאכה ותעשייה, ובכך מנעה את אפשרות השימוש בו ככזה, ואין היא יכולה לדרוש מהבעלים תשלום ארנונה בגין יעוד שאין היא מאפשרת לקיימו. על כן, יש להשית ארנונה על פי היעוד שנקבע על ידי הרשות המקומית.

#### 4. מיקום הנכס

בצו הטלת הארנונה רשאית המועצה המחוקקת של הרשות המקומית לחלק את

<sup>69</sup> מלק סלומון נ' שאול צברי מנהל הארנונה בעיריית חדרה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>70</sup> עיריית רמת-גן נ' קרשין, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 62.

## שבעת יסודות השומה

---

שטחה של הרשות המקומית לאזורים אחדים, ולהטיל תעריפי ארנונה שונים בכל אזור. תפקידו הרביעי של פקיד השומה הוא לקבוע את מיקומו הנכס על פי מפת האזורים הקבועה בצו הטלת הארנונה, ולשום את הנישום בגינו על פי התעריף שנקבע לאותו שימוש באותו אזור.

ניתן לקבוע חלוקת אזורים אחת לדירות מגורים וחלוקה אחרת לנכסים בעלי אופי עסקי, שכן מקום מגורים יקר עלול להיחשב כאזור מסחרי בינוני ולהפך.

הרעיון העומד מאחורי חלוקת תחום השיפוט של הרשות המקומית לאזורי שומה שונים מבוסס על התועלת הכלכלית השונה, המופקת מנכסים דומים באזורים שונים. כך למשל, שווי השוק של חנות ברחוב מסחרי מרכזי עשוי להיות גבוה פי כמה וכמה משווי השוק של חנות דומה ברחוב צדדי ושקט, דמי השכירות יהיו גבוהים יותר בהתאמה לשווייה, והארנונה המוטלת בגינה תהיה גבוהה יותר מהארנונה המוטלת בגין החנות האחרת.

כך למשל, שווי השוק של בית פרטי בן 200 מ"ר, המשמש למגורים בשכונת יוקרה, אינו כפול משווי השוק של דירת 100 מ"ר באזור טעון טיפוח, כי אם פי ששה שמונה או עשרה. מטעם זה ניתן למסות כל מטר רבוע של הבית הפרטי המצוי בשכונת היוקרה בתעריף גבוה יותר.

כל שינוי בחקיקת צו הטלת הארנונה היוצר אזורים או משנה את גבולותיהם, טעון אישור של שר הפנים ושר האוצר. בהיעדר אישור כזה, אין תוקף חוקי לאותה הוראה בצו הטלת הארנונה. למרות זאת, פקיד השומה, מנהל הארנונה וועדת הערר, מחויבים לשום את הנישומים על פי לשון צו הטלת הארנונה, ותרופתו של הנישום היא בתקיפת תוקפו של הצו בבית המשפט.

בע"ש 1761/93<sup>71</sup> סווגה דירתם של המערערים כאזור מס' 1, בהתאם לכניסה הראשית לביתם. לטענת המערערים, הייתה דירתם צריכה להיות מסווגת כאזור מס' 2, בהתאם לכניסה המשנית לבית, אשר לפי מספרה הייתה

---

<sup>71</sup> כהן נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 206.

שייכת לרשימת החריגים שהוכרו כאזור 2, בשל היות הרחוב סואן. נקבע, כי רק מגרש החניה של הבית הוא שפונה לרחוב הסואן, ולכן סיווג הבית כאזור 1 היה מוצדק.

בע"ש 22600/99<sup>72</sup> היה לנישום קוטג' אמצעי במבנה טורי בן שלושה קוטגיים בת"א. הקוטג' גבל בשלושה רחובות שונים, והנישום ביקש לסווג את דירתו כמו שסווגו שתי הדירות האחרות באותו בניין. בצו הארנונה של עיריית תל אביב חולקה העיר לחמישה אזורים לעניין תעריפי הארנונה למגורים. הגבול בין אזור לאזור עובר במרכז הרחוב, אלא אם כן צוין אחרת, ובית יכול להשתייך לשני אזורים. בצו נקבע, כי "סיווג אזורי המס נקבע בהתאם לכתובת של הכניסה הראשית לבית". העירייה טענה, כי יש לתת לסעיף פרשנות לשונית כפשוטו, ולכן סיווג הנכס ייעשה לפי מיקום הכניסה הראשית לבית. הנישום טען, כי יש לפרש את ההוראה על פי מהותה. נפסק, כי העובדה שהבית בו הדירה הוא בן שלוש דירות, מצדיקה שדין אחד יהיה לשלוש הדירות, ומאחר ששתי הדירות האחרות בבית סווגו לפי תעריף נמוך יותר, אזי אין הצדקה שדירת הנישום תסווג לפי תעריף שונה. ההגדרה "כניסה ראשית לבית" כוונתה לכניסה הראשית של כל הבית, ולא לכניסה של יחידה מסוימת בו. כאשר העירייה סיווגה לפי הכניסה הראשית את שתי הדירות האחרות בבית לתעריף נמוך יותר, אין זה נסבל כי הדירה השלישית תסווג באופן שונה. אין ביטוי לשוני בחוק שאינו טעון פירוש ואין הוראת חוק שאינה צריכה לימוד והבהרה. כאשר קיימת סתירה בין המילה הכתובה לבין התכלית, תגבר התכלית. שתי הדירות האחרות סווגו לפי תעריף נמוך מהתעריף הרגיל לאותו אזור, משום שבסמוך לבית עובר עורק תחבורה ראשי המפריע לאיכות החיים, ואותה פגיעה חלה גם על דירת הנישום, ולכן פרשנות שונה תגרום לפגיעה בזכות השוויון, שהיא אבן יסוד בשיטת המשפט הנהוגה במקומותינו.

בע"ש 73305/00 טענה הנישומה, כי יש להשית בגין מרכז קניות באזור

<sup>72</sup> בראודה נ' מנהל הארנונה של עת"א, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>73</sup> ביתלי בע"מ נ' עיריית כרמיאל, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי



תעשייה תעריף של תעשייה. הרשות המקומית טענה, כי יש להתייחס לנכס כאל מרכז קניות. נפסק, כי יש להעדיף את הפרשנות לפיה מרכז קניות ועסקים כדוגמת קניונים יסווג כמרכז קניות גם אם הוא נמצא באזור התעשייה, "שכן במציאות של ימינו, קניונים הנמצאים באזור התעשייה, אינם פחות מושכים את הקהל מאשר קניונים אשר נמצאים במרכזים מסחריים וזאת בעיקר בשל הנגישות של כלי הרכב לאזורים אלה".

## 5. שטח הנכס

תפקידו החמישי של פקיד השומה הוא לקבוע מהו שטח הנכס. בדרך כלל אין קושי במדידת שטח של קרקע. אין שיטה אחידה כיצד למדוד בניין, וכל רשות מקומית נוהגת כדרכה.

יש רשויות מקומיות, הנוהגות למדוד את המידה החיצונית, הכוללת את קירות החוץ לרבות שטחים משותפים, בחזקת "ברוטו ברוטו". אחרות נוהגות למדוד מידה פנימית, שאינה כוללת קירות חוץ ופנים, ואינה כוללת שטחים משותפים, בחזקת "נטו נטו". יש רשויות מקומיות שבצו הטלת הארנונה שלהן נקבעה דרך המסתמכת על מונחים של חוק התכנון והבנייה כגון "שטח עיקרי" ו"שטחי שירות", ויש רשויות מקומיות המערבות את כל השיטות גם יחד.

לגובה הנכס אין לכאורה השפעה על שטחו, אולם יש רשויות בהן נקבע, כי במבנים גבוהים מאוד, כגון ממגורה (silos), או במרכזים לוגיסטיים המשמשים לאחסנה, מחשבים את שטח הרצפה לכל 5 מטר גובה או 7 מטר גובה כאילו הייתה שם רצפה נוספת. ההגיון הכלכלי העומד האחורי קביעה זו הוא, כי התועלת הכלכלית שיש למשתמש בממגורה שגובהה 30 מטר עולה פי ששה על התועלת הכלכלית שיש למשתמש בממגורה שגובהה 5 מטר.

תפקידו של פקיד השומה הוא להזין את ספר הנכסים והנישומים בנתוני השטח של כל הנכסים. גם מבנה, שנבנה ללא היתר בנייה, הוא מבנה שבנינו יש להשית ארנונה.

מאז שדיני ההקפאה הגבילו את כוחן של הרשויות המקומיות להעלות את תעריפי הארנונה בשיעורים ריאליים, החלו הרשויות המקומיות במדידה מחודשת של כל הנכסים בתחומיהן במטרה לתקן את השומות ולהעמיק את גביית הארנונה. כאשר חלה טעות בשומת הארנונה בציון שטח הנכס, כי אז אין לראות בשומה מתוקנת חריגה מדיני ההקפאה, אלא תיקון טעות בשומה. דיני ההקפאה מכוונים אל המועצה המחוקקת את צו הטלת הארנונה ולא אל פקיד השומה הנמנה על הרשות המבצעת. מסקנה אחרת תגרום לכך, שרשות מקומית שטעתה לא תוכל לתקן את טעותה, והרי זה דבר שאין הדעת סובלתו.<sup>74</sup>

## 6. פטורים והנחות

תפקידו השישי של פקיד השומה הוא להעניק את הפטורים וההנחות, בהתקיים התנאים שבדין.<sup>75</sup> יש פטורים והנחות שהרשות המקומית חייבת ליתתם ביוזמתה, ואחרים ניתנים לאחר פניית הנישום והמצאת התיעוד המתאים לצורך קבלתם.

מעשה הענקת הפטורים וההנחות הוא חלק ממעשה השומה. לעיתים הוא נעשה ביחד עם שומת הארנונה ולעיתים הוא מתבצע במועד מאוחר. הסמכות להעניק חלק מהפטורים וההנחות מוקנית בתקנות ההנחה לוועדת ההנחות.

כך למשל, אם נישום פלוני קיבל בשנה הקודמת הנחה בשל היותו קשיש, יש להעניק לו הנחה זו הן משום מצוות המחוקק והן משום שהוא לא חדל להיות קשיש בחלוף שנת הכספים.

בנוסף לחובה להעניק את ההנחות והפטורים במקרים מסוימים בשלב הוצאת שומת הארנונה בתחילת שנת הכספים, רשאי וחייב פקיד השומה להעניק הנחות ופטורים לנישום על פי בקשתו, במהלך שנת הכספים, כאשר

---

<sup>74</sup> ראה ת"א 13147/86 זליקסון נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 656.

<sup>75</sup> ראה פרק 8.

מתקיימים התנאים למתן הפטור או ההנחה.

מאחר שחובה זו מוטלת על פקיד השומה, יש לדעתנו למנהל הארנונה סמכות טבועה להעניק פטורים והנחות לנישום שהגיש השגה על סירובו של פקיד השומה להעניק את ההנחה או את הפטור, יש סמכות לוועדת הערר לדון בערר על החלטת מנהל הארנונה בעניין זה, ויש סמכות לבית המשפט הדן בערר על החלטת ועדת הערר בעניין זה. עם זאת, מאחר שסמכות זו של מנהל הארנונה לא נקבעה במפורש בחוק הרשויות המקומיות (ערר על ארנונה כללית), אין זו סמכות ייחודית, והנישום רשאי לפנות לבית המשפט בתביעה לקבל את הפטור המגיע לו לדעתו.

### 7. סכום הארנונה

תפקידו השביעי של פקיד השומה הוא לקבוע את התעריף הנכון על פי המדדים שנקבעו לעיל, להכפיל את התעריף בשטח ולקבוע את סכום הארנונה שעל הנישום לשלם.

פעולה זו נעשית על ידי המחשב, שכן אין היא דורשת שיקול דעת. אין בכך כל רבותא. התפקיד היה ונותר בתחום אחריותו של פקיד השומה של הארנונה, והוא רשאי ומוסמך להפיק שומות ממוכנות או "ידיניות" כטוב בעיניו.

## § 904 הודעת השומה

הטלת הארנונה היא פועל יוצא של חוק הסדרים במשק המדינה,<sup>76</sup> והודעת השומה היא שלב היישום של חקיקת צו הטלת הארנונה.<sup>77</sup>

החבות הרעיונית של הנישום בארנונה קמה ביום הראשון של כל שנת כספים. הודעת השומה הונהגה על ידי הרשויות המקומיות לאחר משוב מערכת השומה והגבייה, והיא מאפיינת כל מערכת מודרנית של מס. הפקת הודעת השומה ושליחתה לנישום הם תנאים לתחילת מרוץ הזמן להגשת השגה על הארנונה בפני מנהל הארנונה וכן להליכי גביית הארנונה.

בפקודת העיריות האנכרוניסטית לא נזכרת הודעת שומה, ולכאורה אין הרשות המקומית מחויבת להפיקה ולשלחה לנישום. חוק ההסדרים הנ"ל לא תקן את המעוות. למרות שאין בדיני הארנונה כל זכר ל"הודעת השומה", לא יעלה על הדעת כי רשות מקומית תחייב את חשבונו של נישום פלוני בסכום ארנונה, המגיע ממנו על פי חבותו הרעיונית, תמנע מלשלוח אליו את הודעת השומה המפרטת את יסודות השומה, ותפעל לגביית "חוב בפיגור".

### 1. הודעת השומה והודעת חוב

הודעת השומה מופקת על ידי המחשב, ונשלחת לנישום עם שובר התשלום. על

---

<sup>76</sup> עד לשנת 1992 הוטלה הארנונה מכוחו של פרק 14 סימן ב' לפקודת העיריות.

<sup>77</sup> דוגמה של הודעת שומה מובאת בחלק של הנספחים בספר השני.

## הודעת השומה

---

הודעת השומה לכלול עשרה רכיבים - את שבעת יסודות השומה ושלושה רכיבים נוספים -

- א. שם הרשות המטילה את הארנונה וכתובתה;
- ב. שם הנישום, מספר הזיהוי שלו וכתובת הנישום;
- ג. כתובת הנכס נשוא השומה. ניתן להוסיף זיהוי של גוש וחלקה;
- ד. סוג הנכס (בניין, קרקע תפוסה, אדמה חקלאית) וסיווג משנה (בניין, סככה, אחסנה פתוחה וכיוצא באלה);
- ה. השימוש שנעשה בנכס (דירת מגורים, חנות, מחסן, משרד);
- ו. מיקום הנכס על פי מפת האזורים (אזור ב', אזור מיוחד);
- ז. שטח הנכס;
- ח. פטורים והנחות;
- ט. סכום הארנונה;
- י. הודעה לנישום על זכותו להשיג על השומה.<sup>78</sup>

גביית הארנונה נעשית מכוחו של סעיף 306, המצוי בפרק ה-15 לפקודת העיריות, ושמו "גביית ארנונה", סימן א', הקרוי "תפיסה ועיקול". בסעיף זה נקבע: "אם סכום המגיע לחשבון ארנונה שהוטלה לפי הוראות הפקודה לא שולם, תוך חמישה עשר יום מיום שחל פרעונו, תומצא לחייב בתשלומו הודעה בכתב", בה יידרש לשלם את המגיע תוך חמישה-עשר יום לאחר שהומצאה ההודעה.

למרות הדמיון, הודעת השומה אינה "הודעה" הנזכרת בסעיף 306 לפקודת העיריות. ההודעה הנזכרת בסעיף 306 לפקודת העיריות, אינה אמורה לכלול את יסודות השומה בגין שנה פלונית ונכס מסוים, כי אם את יתרת החוב הנובע משומה אחת או משומות אחדות, בגין נכס מסוים או נכסים אחדים, ובגין שנת כספים מסוימת או שנות כספים אחדות. יתרת חוב זו אמורה לשקף את סך כל החיובים שהוטלו על הנישום בעבר, בניכוי התשלומים ששילם

---

<sup>78</sup> בסעיף 7א לחוק הרשויות המקומיות (ערר על ארנונה כללית) נקבע: "בהודעת תשלום על ארנונה כללית תפרט הרשות המקומית את הזכויות והמועדים להשגה ולערר האמורים בחוק זה."

ובצירוף הפרשי הצמדה וריבית למועד משלוח דרישת התשלום. אל הודעת השומה ניתן לצרף ספח, המשמש כשובר תשלום וקבלה.

בת"א 961/92 המ' 309/93<sup>79</sup> נקבע, כי על ההודעה בכתב לחייב, לפי סעיף 306 לפקודת העיריות, לכלול דרישה לתשלום החוב תוך חמישה עשר יום, ותו לא.

בת"א 4567/96<sup>80</sup> נקבע, בעקבות ע"א 267/68<sup>81</sup> כי ניתן לשלוח הודעה לפי סעיף 306 למספר שנות מס ביחד - "אין פגם בכך שהודעות לפי סעי' 306 מתייחסות לכל שנות המס ביחד...".

## 2. הפקת הודעת שומה כדין ומשלוחה לנישום

על הודעת השומה לכלול את כל עשרת רכיבי הודעת השומה, על מנת לאפשר לנישום לדעת בגין איזה נכס בדיוק הוטלה עליו הארנונה, ומה היו כל הפרמטרים לקביעת סכום הארנונה.

לא הומצאה לחייב הודעת תשלום בכתב כנדרש, לא תחשב השומה כסופית וכמחייבת, ומגבלת הזמן אינה חלה על המערער על השומה, ע"א 436/62<sup>82</sup>.

מסמך המתקרא "חשבון ארנונה" והכולל הודעה לנישום, כי הוטלה עליו ארנונה שנתית בסכום של 215,573 ש"ח בגין נכס מספר 0008002002374, סוג הנכס 864, שטח הנכס 115 מ"ר - אינו הודעת שומה. אפשר, שלאותו נישום יש עשרות נכסים בתחום שיפוטה של אותה רשות מקומית, והוא אינו יודע למה

<sup>79</sup> **בזק בע"מ נ' עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 603.

<sup>80</sup> **עיריית רמלה נ' אבו-סייף חארב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 670.

<sup>81</sup> **עוזרי נ' עיריית רש"צ**, פ"ד כב(2) 711.

<sup>82</sup> **ראש עיריית רמת גן נ' תיק**, פ"ד יז 1262.

## הודעת השומה

---

נתכוון פקיד השומה בנקבו בנכס שזוהה באמצעות 13 ספרות. אפשר, שלאותו נישום יש חנות מכולת אחת בלבד, והוא אינו יודע למה נתכוון פקיד השומה בהגדירו: "סוג נכס 864".

לא כל פגם פוסל מסמך המתקרא "חשבון ארנונה" מלהיות הודעת שומה, אולם, הודעת שומה של ארנונה אינה אמורה להיות חידון ליודעי רזים, כי אם מסמך ברור ונהיר לכל יודע קרוא וכתוב. כאשר הודעת השומה אינה עונה על תנאים אלה, יש להיעתר לדרישת הנישום, ולדון בהשגתו לגופה, גם אם חלפו שנים אחדות מיום הוצאת הודעת השומה הסתומה.

אם הודעת השומה אינה מציינת את הזכות והמועד להגשת השגה, לא מתחיל מרוץ הזמן להגשת ההשגה למנהל הארנונה. הרשויות המקומיות מקפידות לציין בהודעת השומה את הזכות להגשת השגה ואת המועד להגשתה, אולם לא כולן מקפידות להפיק הודעות שומה שניתן ללמוד מהן את יסודות השומה.

כאשר לא מופקת הודעת שומה, עשוי הדבר לשמש בידי הנישום כטענת התנגדות להליכי הגבייה, ומרוץ הזמן להגשת השגה לא מתחיל.

## **§ 905 השגת מידע לצורך הכנת השומה**

בסעיף 287 לפקודת העיריות נקבע -

287. לענין ארנונה רשאי מי שהוסמך לכך על ידי ראש העירייה -

- (1) לערוך, בעצמו או על ידי שליחיו, כל מפקד וחקירה שימצא לנחוץ;
- (2) לדרוש מכל בעל או מחזיק למסור לו או לשליחיו כל ידיעה שבידו ולהראות לו את לשליחיו כל מסמך שברשותו, הדרוש לו בקשר לתפקידיו;
- (3) להיכנס בכל עת סבירה לנכסים, בעצמו או על ידי שליחיו, ולערוך בהם בדיקות ומדידות;
- (4) להשתמש בכל הידיעות שהושגו כאמור ובכל ידיעה וחומר אחרים.

### **חקיקה קודמת**

פקודת העיריות, 1934, סעיף 106(א).

### **שינויי נוסח מחקיקה קודמת**

בנוסח החדש, הבדיקה היא לצורך קביעת הארנונה ואילו בנוסח הישן, היא לשם הכנת לוח שומה.

### **חקיקה נוספת**

צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, סעיף 159.

דיני ההקפאה וחוק ההסדרים מונעים מהרשויות המקומיות מלהעלות את תעריפי הארנונה בערכים ריאליים. בצר להן, עורכות הרשויות המקומיות מדידות מקיפות של כל הנכסים שבתחומן במטרה לגלות שטחים, שמחמת רישום שגוי לא הושתה בגינם ארנונה. הרשויות המקומיות נעזרות בביצוע



## השגת מידע לצורך הכנת השומה

---

מדידות אלה בחברות שעיסוקן בכך, ויש לראות בהן בבחינת "מי שהוסמך לכך" או בבחינת שליחים של ראש העירייה לעניין סעיף זה.

הסמכויות המוקנות לרשות המקומית בסעיף 287 לפקודת העיריות ובסעיף 159 לצו המועצות המקומיות היא בעייתית מטבעה, שכן היא כרוכה בכניסה לרשות הפרט, וכרוכה בעימות ישיר עם הנישומים. חוקים שונים, המעניקים סמכויות חקירה או סמכויות כניסה לרשות הפרט, קובעים הוראות ברורות בדבר אופן השימוש בסמכויות אלו. פקודת העיריות וצו המועצות המקומיות אינם קובעים הוראות כלשהן בעניין זה.

### 1. עונשים

סעיף 288 לפקודת העיריות קובע את העונשים, שיוטלו על מי שאינו ממלא אחר הוראת סעיף 287 -

288. (א) מי שסרב, ללא צידוק חוקי, למסור ידיעה שבידו או להראות מסמך שברשותו, משנדרש לכך לפי סעיף 287, או נמנע מעשות זאת במשך שבעה ימים מיום שנדרש כאמור, דינו - קנס חמש מאות לירות.

(ב) מי שעשה אחת מאלה, דינו - מאסר שלושה חדשים או קנס אלף וחמש מאות לירות או שני העונשים כאחד:

(1) מסר ביודעין הודעה בלתי נכונה בקשר לכל ידיעה או מסמך שנדרשו ממנו לפי סעיף 287;

(2) עיכב או מנע את מי שהוסמך על ידי ראש העירייה, או כל שליח משליחיה המורשים לכך, מהיכנס לנכס כדי להשיג שם ידיעות הדרושות להם לצורך תפקידיהם או כדי לערוך שם בדיקות ומדידות לפי סעיף 287.

### חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 106(ב).

### שינויי נוסח מחקיקה קודמת

בנוסח הישן, גובה הקנס עבור סעיף (א) הוא מאה לירות, ואילו בנוסח החדש, הקנס

הוא בגובה חמש מאות לירות. בנוסח הישן, גובה הקנס עבור סעיף (ב) הוא שלוש מאות לירות, ואילו בנוסח החדש, הקנס הוא בגובה אלף וחמש מאות לירות. הרשויות המקומיות אינן נוהגות להתלונן על עבירות הנעשות על סעיף זה. הקנסות הנקובים בסעיף 288 לפקודת העיריות לא עודכנו בגוף הפקודה. בסעיף 61 לחוק העונשין, תשלי"ז-1977 נקבע -

61. (א) על אף האמור בכל חוק, מקום שהוסמך בית המשפט בחוק להטיל קנס, רשאי הוא להטיל -

(1) אם קבוע לעבירה עונש מאסר עד ששה חודשים או קנס בלבד, או קנס שלא נקבע לו סכום - קנס של עד 9,600 שקלים חדשים;

מי שאינו ממלא אחר החובה, המוטלת עליו בסעיף 287 לפקודת העיריות, מסתכן בכך, שהרשות המקומית תחייבו בארנונה בהתאם לידיעות המצויות בידיה. או אז, יהא עליו להמציא בין בהשגה ובין בהליך אחר את הראיות הנדרשות בכדי לסתור את הרישום בפנקסי העירייה, אשר לפי סעיף 318 לפקודת העיריות הוא ראייה לכאורה לנכונות השומה ולתוקפה.