

הדרכת נבחרים ברשויות המקומיות

ועדת ערר על קביעות ארנונה כלליות

2024

מהדורה שישית שבט התשפ"ד, ינואר 2024

אגף הכשרות: hachsharot@moin.gov.il

אתר הידע המוניציפלי: [מרכז ידע מוניציפאלי \(www.gov.il\)](http://www.gov.il)

האמור בפרסום זה מהווה חומר עזר שנועד לסייע בלימוד הנושא. למען הסר ספק, אין הוא בא במקום הנחיות הניתנות על-ידי הגורמים המוסמכים ואינו מהווה אסמכתא משפטית. החומרים המתפרסמים מעודכנים למועד הפרסום בלבד.

חומר מעודכן נמצא ב'המדריך' לבחור ברשות המקומית' – מהדורת האינטרנט באתר:

www.moin.gov.il

אם נתקלת בשגיאות, אי התאמות או פערים בתוכן הכתוב, אנו מזמינים אותך לפנות אלינו באמצעות הדואר האלקטרוני בכתובת madrachim@adalya.co.il.

בעת שליחת התיקון, יש לכלול את שמך המלא, תפקידך ופרטי קשר (כגון כתובת דואר אלקטרוני ומספר טלפון). כדי לסייע לנו לטפל בבעיה בצורה יעילה, יש לציין את המדריך המדובר ולספק התייחסות ברורה למיקום הרלוונטי במדריך.

אודות האגף הבכיר לפיתוח ההון האנושי ברשויות המקומיות

האגף הבכיר לפיתוח הון אנושי ברשויות המקומיות עוסק בקידום איתנות ומצוינות הרשויות המקומיות לשיפור רמת השירות לתושב ולצמצום הפערים בין הרשויות. זאת, באמצעות סט כלים המבוסס על תפיסה משולבת של פיתוח המשאב האנושי והארגוני ברשויות:

מקומות, ביה"ס לניהול בכיר בשלטון המקומי: הכשרה מקצועית וניהולית לסגל הבכיר ברשויות

קהילות לומדות בשלטון המקומי: קהילות למידה מקצועיות למנהלי ביניים ובכירים בשלטון המקומי

צוערים לשלטון המקומי: ערוץ הזנה איכותי לדרגי כניסה בשלטון המקומי

מקום: תוכנית מנהיגות לעתודות ניהוליות לסגל הבכיר בשלטון המקומי
תהליכי שינוי ופיתוח ארגוני: יצירת מבנה ארגוני בר קיימא, תהליכי עבודה וחדשנות ברשויות

פיתוח ידע ותורה מקצועית: פיתוח ידע, מדריכים וכלים לאתגרי השלטון המקומי

מערכת ההכשרה לבחירות 2024

מערכת הבחירות המוניציפאלית מזמנת שינויים פרסונליים של כ-50% מנבחרי הציבור בעמדות ההנהגה המקומית בראשות הרשויות ובמועצות ובמליאות הרשויות המקומיות. משרד הפנים מוביל מערך הכשרות וליווי מקצועי לבעלי התפקיד החדשים מתוך ראיית חשיבות חיונית.

הדמוקרטיה המקומית ושמירה על איכות השירות לתושבים. מטרתנו לסייע לנבחרי הציבור לקצר את "עקומת הלמידה" ולהקנות ידע וכלים רלוונטיים לביצוע אפקטיבי של תפקידם כמו גם מתן היכרות ראשונית עם הסביבה הארגונית, המשפטית והמקצועית ברשויות המקומיות.

כתיבת ועריכת המהדורה השישית:

אגף בכיר בקרה וכלכלה ברשויות המקומיות

דורון אגוזי, עו"ד, נוטריון ומגשר

ייעוץ כלכלי חברת ADALYA בע"מ

עריכת וכתיבת מהדורת 2018 – בתפקידם נכון לשנת 2018:

עו"ד דורון אגוזי

עו"ד מוטי בר לב

המדריך שלפניכם מהווה בסיס איתן לכניסתכם לתפקיד באופן מקצועי ומספק להבנת עבודת הרשות והוועדה.

המדריך לא בנוי פרק על פרק וניתן לדלג בו לפי העניין והצורך. מדריך זה הינו חלק מסדרת מדריכים לנבחרי הציבור ("הדרכת נבחרים ברשויות המקומיות"). להרחבה אודות ועדות הרשות ונושאים נוספים בעבודת הרשות המקומית ניתן לראות באתר "נבחרים ונבחרות הציבור".
אנו מאחלים לכם קריאה נעימה, מועילה ובעיקר הצלחה רבה בתפקידכם החדש.

אגף הכשרות וידע, אמוץ על ההכשרות וכן לפיתוח ידע עבור מנהלים ועובדים ברשויות המקומיות.

המדריך שלפניכם הינו חלק מסדרת מדריכים מפורטים יותר על ועדות הרשות וכן חלק מכלים אותם

מפתח האגף עבור נבחרי הציבור.

האגף יעמיד לרשותכם בשנת הבחירות כלים נוספים כגון כנסי אוריינטציה, למידה מקוונת ועוד. להרשמה לפרסומים השוטפים וכן לכל שאלה, הצעה ובקשה בענייני הכשרות, הדרכה, וידע, ובכלל נשמח שתפנו אלינו בכתובת - Hachsharot@moin.gov.il.

האמור בפרסום זה מהווה חומר עזר שנועד לסייע בלימוד הנושא. למען הסר ספק, אין הוא בא במקום הנחיות הניתנות על-ידי הגורמים המוסמכים ואינו מהווה אסמכתא משפטית. החומרים המתפרסמים מעודכנים למועד הפרסום בלבד. חומרים נוספים מעודכנים וכן גרסה אינטרנטית של המדריך שלפניכם נמצאים ב"מרכז ידע מוניציפלי" בכתובת -

<https://www.gov.il/he/departments/units/municipal-info/govil-landing-page>

וכן באתר האינטרנט לנבחרי ונבחרות הציבור בכתובת -

[/https://govextra.gov.il/moin/elected-officials/home](https://govextra.gov.il/moin/elected-officials/home)

אם נתקלת בשגיאות, אי התאמות או פערים בתוכן הכתוב, אנו מזמינים אותך לפנות אלינו באמצעות הדואר האלקטרוני בכתובת madrichim@adalya.co.il. בעת שליחת התיקון, יש לכלול את שמך המלא, תפקידך ופרטי קשר (כגון כתובת דואר אלקטרוני ומספר טלפון). כדי לסייע לנו לטפל בבעיה בצורה יעילה, יש לציין את המדריך המדובר ולספק התייחסות ברורה למיקום הרלוונטי במדריך.

תוכן עניינים

דבר העורך שגיאה! הסימניה אינה מוגדרת.

4..... תוכן עניינים

9..... פרק א': ועדת הערר – תפקידה ונהלים לעבודתה

9..... 1. נהלי ההשגה והערר הקבועים בחוק

9..... 1.1 מהי השגה?

10..... 1.2 מהו ערר?

10..... 1.3 ערעור על ערר.

10..... 1.4 המועדים

11..... 1.5 נוהל הגשת הערר על ידי העורר

11..... 1.6 תשובת מנהל הארנונה

11..... 1.7 הדיון בפני ועדת הערר

12..... 1.8 החלטת ועדת הערר

12..... 2. נהלים פרוצדורליים שונים של עבודת הוועדה

12..... 2.1 פומביות הדיון וההחלטות

12..... 2.2 הוצאות

12..... 2.3 מותב חסר ומותב קטוע

13..... 2.4 מקום מושבה של הוועדה

13..... 3. נהלים אישיים לגבי חברי הוועדה

13..... 3.1 כשירות יו"ר

13..... 3.2 תקופת כהונה

13..... 3.3 ניגוד עניינים

14..... 3.4 גמול

15..... פרק ב': סמכויותיהם של מנהל הארנונה ושל ועדת הערר

16..... א. נטל ההוכחה - דיני הראיות

16..... ב. טענה כי הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור, כפי שנקבע בהודעת התשלום

16..... ג. טענה כי נפלה טעות בסוג הנכס או בשימוש בו

21..... ד. טענה כי העורר אינו מחזיק בנכס

23..... ה. בניין שנהרס או ניזוק

25..... ו. גדרי הדיון בפני ועדת הערר

25..... ז. חיוב רטרואקטיבי

היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג – שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.	29
נספחים.....	33

ברכת מנהל המינהל לשלטון מקומי

ראשי רשויות וחברי מועצה יקרים - ראשית ברכות על היבחרכם. התפקיד אליו אתם נכנסים בימים אלו מאפשר לכם הזדמנות יוצאת דופן וזכות גדולה להשפיע על המרחב המשמעותי ביותר בישראל - המרחב המוניציפאלי. השלטון המקומי נמצא בחוד החנית של העשייה הציבורית והשירות לתושבים וכשמו כן הוא, מערכת שלטונית סטטוטורית ועצמאית, המייצגת את הקהילה ונותנת ביטוי לרצונות ולצרכים של האוכלוסייה המקומית.

הרשות המקומית, הינה גוף ציבורי, אשר לנגד עיניה עומדת מטרה מרכזית והיא לספק שירותים ברמה הגבוהה ביותר לכלל תושביה. במסגרת זו עליה להיות חדשנית, למצות את היתרונות היחסיים שלה, את המשאבים הכלכליים והאנושיים, לתכנן אסטרטגית לעתיד המשתנה וכל זאת, תוך שמירה על התנהלות תקינה, שומרת חוק, המביאה לידי ביטוי ערכי שוויון הזדמנויות, שקיפות, ושיתוף ציבור.

תפקידו של נבחר הציבור הינו קריטי בהובלת המערכת למימוש יעדיה אלו תוך שמירה על האיזונים המחויבים מגוף ציבורי כאמור. משרד הפנים משקיע מאמצים ומשאבים רבים בחיזוק ארגז הכלים המוניציפלי שברשותכם. אנו מאמינים שידע הוא כוח והמדריך שלפניכם מבקש לבאר מושגים ותהליכים על מנת שתצליחו לבצע את תפקידכם טוב יותר. מעתה זהו הזמן שלכם לממש את האמון שקיבלתם מהציבור ולהצעיד את הרשות שלכם קדימה.

אני רוצה להודות לאגף הבכיר לפיתוח הון אנושי ברשומ"ק על כתיבת מדריך זה ובניית מערך הכשרה מקצועית נלווית לאורך הקדנציה כולה לטובת נבחרי הציבור ובעלי התפקיד ברשויות המקומיות.

בהערכה רבה,

תומר ביטון, רו"ח

מנהל המנהל לשלטון מקומי

משרד הפנים

ברכת מנהלת אגף בכיר פיתוח ההון האנושי ברשומ"ק

נבחרות ונבחרים יקרים!

התקופה המאתגרת שחווינו בשלוש השנים האחרונות, עם התפרצות נגיף הקורונה, חוסר היציבות השלטונית והמלחמה בעזה, הבליטה את השלטון המקומי כגורם המוביל בקשר הישיר של התושבים עם הממסד השלטוני. כולנו נוכחנו בכוחות שנמצאים בשלטון המקומי, ובפוטנציאל והיכולת הגדולים להשפיע לטובה על חייהם של כלל תושבי המדינה.

מתוך ההכרה בכך שההון האנושי הוא המפתח לביסוס היכולות בשלטון המקומי בישראל, משקיע משרד הפנים משאבים רבים בפיתוח הכלים שייסעו בידי נבחר הציבור, נשות ואנשי המקצוע ברשויות המקומיות להוציא לפועל מדיניות מבוססת ידע לטובת כלל התושבים. מזה כעשור, המשרד מוביל את הדרך ביישום החלטת הממשלה המשמעותית "עתודות לישראל" שקבעה כי משרדי הממשלה יפעלו על מנת להשקיע באופן שיטתי בהון האנושי במגזר הציבורי. מטרת התוכנית - בניית עתודה ניהולית מחוללת שינוי, למען צמצום פערים בין רשויות וחזקת חוסנה החברתי-כלכלי של מדינת ישראל, מתממשת היום, כאשר 77% מכלל בוגרות ובוגרי התוכנית נשארים בעמדות השפעה גם שנתיים מתום תקופת ההשמה. בוגרינו מהווים את חוד החנית של קידום ההון האנושי בשלטון המקומי ובמגזר הציבורי כולו.

בחמש השנים האחרונות, המשרד משקיע מיליוני שקלים ביצירת קפיצת מדרגה ברשויות המקומיות ע"י הטמעת תהליכי שינוי ופיתוח תשתיות ארגוניות. תוכניות הפיתוח ארגוני לרשויות שבהחלטות ממשלה, בהמראה או בתהליכי דיור מואץ הוכיחו אפקטיביות בשיפור תחומי פעילות מרכזיים שהרשות פועלת בהם. התאמת המבנה הארגוני, מיסוד תהליכי עבודה מבוססי נתונים ושגרות ניהול שתומכים בהפיכת הרשות המקומית לארגון המתאים להתמודד עם אתגרי המאה ה-21.

והחידוש האחרון - ביה"ס "מקומות" לניהול מוניציפאלי בכיר, מוסד לאומי להכשרת 15 בעלי התפקיד המהווים את הסגל הניהולי הבכיר ברשויות המקומיות. ביה"ס מהווה בית לנשות ואנשי המקצוע מרגע כניסת לתפקיד ולכל אורך חיי התפקיד באמצעות מערך הכשרות, פורומים ניהוליים וקהילות מקצועיות, וכמובן, איגום ידע, שיתוף והפצה.

מאחלת לכם שתמצאו את מקומכם על מפת העשייה הציבורית בשלטון המקומי, כל אחת ואחד בתפקידו המקצועי והציבורי. שיהיו בכם הכוחות להוביל שינויים נדרשים תוך התמודדות עם האתגרים הלא מבוטלים ושתעשו חיל למען עתיד טוב יותר לחברה הישראלית כולה. אני מבקשת להודות לצוות המעולה באגף הכשרות וידע, אשר עמל על סדרת מדריכים אלו לניהול הרשות המקומית ומוביל את כלל תוכנית ההכשרה לנבחר הציבור ובעלי תפקיד בכירים בשלטון המקומי.

תודות לכל צוות האגף הבכיר לפיתוח הון אנושי ברשויות המקומיות ולכל שותפינו בממשלה,

בשלטון המקומי ובחברה האזרחית, שרואים תמיד את טובת תושבי ישראל לנגד עיניהם.

בהצלחה!

עיינה אדלר

מנהלת אגף בכיר פיתוח ההון האנושי ברשומ"ק

פרק א': ועדת הערר – תפקידה ונהלים לעבודתה

ועדת הערר לענייני ארנונה פועלת בהתאם לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית).¹ ראשית, על הפונה להגיש הליך הקרוי "השגה", המוגש לערכאה הראשונה – מנהל הארנונה. אם ההשגה נדחתה, במלואה או בחלקה, ניתן להגיש ערר בפני ועדת הערר. על החלטת ועדת הערר ניתן להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים.

סמכותה של ועדת הערר נלמדת מסמכותו של מנהל הארנונה. החוק קובע מהן הטענות בגינן ניתן להגיש "השגה" בפני מנהל הארנונה. באותן טענות, שבהן יש למנהל הארנונה סמכות לדון במסגרת **השגה** – יש לוועדת הערר סמכות לדון במסגרת **ערר** על החלטתו.

בפרק זה נפרט על ההשגה, הערר, המועדים, סדרי הדין ונהלים הכרוכים בהשגה ובערר.

1. נהלי ההשגה והערר הקבועים בחוק

1.1 מהי השגה?

החוק קובע, כי מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה:

א. הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום.

ב. נפלה טעות בהודעת התשלום שמשיגים עליה. הטעות יכולה להיות בציון סוג הנכס, בגודל הנכס או בשימוש בו.

ג. טענה כי הוא (החייב בארנונה) אינו "מחזיק" בנכס.

ד. היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג - שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.

סמכותו של מנהל הארנונה מוגבלת לנושאים עובדתיים וטכניים מסוימים ואין הוא מוסמך לדון בכל טענה אחרת, לרבות טענה בדבר אי חוקיות צו הארנונה או היותו מנוגד לחקיקת ההקפאה.²

¹ חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976. פורסם ס"ח תשל"ו מס' 822 מיום 1976.7.29 עמ' 252 (ה"ח תשל"ו מס' 1234 עמ' 215). הנוסח המלא מובא בנספחים.

² לעניין סמכות מנהל הארנונה – ייחוד פרק נפרד.

כאשר הטענה שאותה מבקש נישום להעלות איננה נכללת בסמכויותיה של ועדת הערר, הוא יכול להעלותה במסגרת עתירה מנהלית (ע"מ 5640/04 **מקורות בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש**, בפסקה 6 (5.9.2005)).

1.2 מהו ערר?

הרואה עצמו מקופח בתשובת מנהל הארנונה על השגה שהוגשה על ידו רשאי לערור עליה לפני ועדת ערר.

1.3 ערעור על ערר

על החלטת ועדת ערר רשאים להגיש ערעור העורר ומנהל הארנונה. הערעור מוגש לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים. הליך זה הוא במסגרת ערעור מינהלי (עמ"נ).

1.4 המועדים

המועד להגשת השגה הוא תוך 90 ימים מיום קבלת ההודעה על התשלום.

כבר נפסק על ידי ביהמ"ש העליון, כי הסמכות להארכת המועד להגשת השגה מסורה הדדית הן למנהל הארנונה והן לוועדת הערר בעצמה. ניתן לקבוע כי יש לקבל השגה שהוגשה באיחור. (בר"מ 901/14 - **עבוד ויקטור ואח' נ' עיריית חיפה ואח'**, תק-על 2014(3), 965. עם זאת, בית המשפט הבהיר כי:

"סמכותם של מנהל הארנונה ועדת הערר להארכת מועד לקבלת השגה שהוגשה באיחור אמורה להיות מופעלת אך לעיתים חריגות, במתינות, ובזהירות. זאת, על מנת שלא לפגוע ביציבות ובוודאות שהן כה חשובות בתחום הדינאמי של חיובי ארנונה, שכן ככלל – שומה שלא הוגשה בגינה השגה במועד הופכת לסופית (ראו: ארנונה עירונית ב, בעמ' 1322).

החוק קובע, כי מנהל הארנונה ישיב למשיג תוך 60 יום מיום קבלת ההשגה. החוק אף מבהיר, כי במקרה שבו לא השיב מנהל הארנונה תוך 60 יום – ייחשב הדבר כאילו החליט לקבל את ההשגה, זולת אם האריכה ועדת הערר, תוך תקופה זו, את מועד מתן התשובה, מטעמים מיוחדים שיירשמו, ובלבד שתקופת ההארכה לא תעלה על 30 יום.

חשוב לציין את הסייגים להארכה: ההארכה חייבת להינתן בתוך התקופה (ולא בדיעבד), ההארכה תהיה מנומקת בטעמים מיוחדים, שיירשמו במסגרת ההחלטה וכן חשוב להדגיש שבכל מקרה תקופת ההארכה לא תעלה על 30 יום.

ערר יוגש תוך 30 יום מיום שנמסרה למשיג תשובתו של מנהל הארנונה.

החלטת ועדת הערר נתונה לערעור לפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 ימים ממועד המצאת ההחלטה לצדדים.

1.5 נוהל הגשת הערר על ידי העורר

על העורר לציין בכתב הערר את הפרטים הבאים:

- (1) שם העורר, משלח ידו, מענו והמען להמצאת מסמכים;
 - (2) פרטי הנכס שבשלו נדרש התשלום;
 - (3) התאריך שבו נמסרה לעורר תשובת המנהל על השגתו;
 - (4) הנימוקים שעליהם מבסס העורר את עררו;
 - (5) האם העורר מבקש להתייצב לפני הוועדה כדי להשמיע טענותיו.
- כתב הערר ייחתם ביד העורר או בידי בא כוחו ויוגש בארבעה עותקים.

1.6 תשובת מנהל הארנונה

מנהל הארנונה יגיש לוועדה תשובה מנומקת, תוך 30 יום.

1.7 הדיון בפני ועדת הערר

הוועדה רשאית לדון בערר ולהחליט בו על יסוד החומר בכתב שהובא לפניה ובהיעדרם של בעלי הדין, אם אף אחד מהם לא ביקש בכתב להתייצב לפניה על מנת להשמיע טענותיו. בהתאם לתקנות, ביקש אחד מבעלי הדין להתייצב לפני הוועדה או החליט יושב ראש הוועדה להזמין את בעלי הדין, ייקבע מועד לשמיעת הערר. בפועל, ועדות הערר נוהגות לקבל החלטות רק לאחר דיון שנערך בנוכחות הצדדים. בעת הדיון, הוועדה תשמע תחילה את טענות העורר ולאחר מכן את טענות מנהל הארנונה. הוועדה רשאית, ככל שהדבר ייראה בעיניה, להתיר לעורר להשיב לטענות מנהל הארנונה. עיקרי הדברים בדיון יירשמו בפרוטוקול.

הוועדה רשאית לדרוש מבעל דין שיגיש לה תצהיר לאימות העובדות, שעליהן הוא מסתמך בערר או בתשובה.

רצה אחד מבעלי הדין לחקור חקירה שכנגד אדם שמסר תצהיר, יודיע על כך בכתב לבעל הדין השני לפני מועד השמיעה וימסור עותק של הודעתו ליושב ראש הוועדה.

ניתנה הודעה, כאמור, לא ימשש התצהיר שעליו ניתנה ההודעה ראייה, אלא אם היה המצהיר נוכח בשמיעת הערר, כשהוא מוכן לחקירה שכנגד, זולת אם הייתה הוועדה משוכנעת שקבלת התצהיר דרושה למען הצדק.

1.8 החלטת ועדת הערר

החלטת הוועדה תהיה מנומקת, תיערך בכתב ותיחתם בידי חברי הוועדה. בגוף ההחלטה יצוין, כי החלטת הוועדה נתונה לערעור לפני בית המשפט לעניינים מינהליים, בתוך 45 ימים ממועד המצאת ההחלטה לצדדים.

2. נהלים פרוצדורליים שונים של עבודת הוועדה

2.1 פומביות הדיון וההחלטות

אחד מהחידושים, לאור התקנות שנוסחו תוקן בשנת 2012,³ הוא שלדיוני הוועדה יינתן פומבי וכי החלטות הוועדה יפורסמו באתר האינטרנט של הרשות המקומית, כפי שיקבע יושב ראש הוועדה. עם זאת, מצוין בתקנות, כי יושב ראש הוועדה רשאי להורות, מיוזמתו או לבקשת בעל דין, שדיון לא יהיה פומבי או שפרט מן הפרטים המופיעים בהחלטת הוועדה לא יפורסם. זאת, אם ראה שהדבר נחוץ לשם שמירה על ביטחון המדינה או על יחסי החוץ שלה, לשם הגנה על המוסר או על עניינו של קטין, או אם סבר, כי הדיון הפומבי עלול להרתיע עד מלהעיד עדות חופשית או מלהעיד בכלל וכן שהדבר עלול לפגוע בסוד מסחרי או בצנעת הפרט.

2.2 הוצאות

הוועדה רשאית לפסוק לבעל דין הוצאות, לרבות שכר טרחת עורך דין וכן לפסוק לעדים דמי נסיעה, לינה ושכר בטלה.

2.3 מותב חסר ומותב קטוע

התקנות קובעות מהו דינם של מותב חסר ומותב קטוע.

מותב חסר: כאשר זומנה הוועדה לשיבה ונעדר מן השיבה חבר ועדה אחד, שאינו יושב הראש. במקרה זה יתקיים הדיון באותה ישיבה לפני חברי הוועדה הנוכחים (המותב החסר). עם זאת, אם לא הסכימו לכך בעלי הדין או החליט יושב ראש הוועדה שלא לקיים את הדיון, יידחה הדיון למועד אחר. החלטה במותב חסר, שנחלקו בה הדעות, תתקבל על פי דעתו של יושב ראש הוועדה. דיון שנערך במותב חסר יימשך ויסתיים באותו מותב, זולת אם יושב ראש הוועדה סבר, כי השתתפותו של החבר שנעדר תועיל לדיון ולא יהיה בכך, שהדיון נערך במותב חסר משום עיוות דין.

מותב קטוע: כאשר נבצר מחבר ועדה אחד, שאינו יושב הראש, להישאר בדיון עד לסיומו, יימשך הדיון לפני חברי הוועדה האחרים עד לסיומו (המותב הקטוע). זאת, אם הסכימו לכך בעלי הדין, זולת אם החליט יושב ראש הוועדה להפסיק את הדיון או שבעלי הדין לא הסכימו להמשיך את הדיון במותב הקטוע; הופסק הדיון, ימונה חבר אחר מבין ממלאי המקום שמונו לעניין זה או שימונה הרכב חדש לוועדה. כן נקבע, כי התמנה חבר אחר למותב הקיים, רשאי המותב להמשיך

³ תקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז-1977. ק"ת 3723, התשל"ז (9.6.1977), עמ' 1920. תיקון: ק"ת 7114, התשע"ב (30.4.2012), עמ' 1086. הנוסח המלא מובא בנספחים.

בדיון מן השלב שאליו הגיע המותב בהרכב הקודם, אם סבר, לאחר שנתן לבעלי הדין הזדמנות לטעון את טענותיהם, שלא ייגרם עיוות דין; החליט המותב להמשיך בדיון, רשאי הוא לנהוג בראיות שגבה המותב בהרכב הקודם כאילו גבה אותן בעצמו או לחזור ולגבותן, כולן או מקצתן. התמנה הרכב חדש - יקיים את הדיון מתחילתו. החלטה במותב קטוע, שנחלקו בו הדעות, תתקבל על פי דעתו של יושב ראש הוועדה.

2.4 מקום מושבה של הוועדה

ישיבות ועדת הערר התקיימו, בדרך כלל, במשרדי הרשות המקומית. הדבר עורר בעיות קשות של מראית פני הצדק, כאשר לנישומים הייתה, לעתים, תחושה כי ועדת הערר היא ערכאה "פנימית", אשר למעשה מכשירה, בכל מקרה, את החלטות מנהלי הארנונה.⁴ בחוזר המנכ"ל נקבע, כי אמנם אין מניעה כי הוועדה תשב במבנה של הרשות המקומית ובלבד שלא תמוקם במבנה אגפי הכספים ו/או והגבייה של הרשות המקומית. עם זאת, נקבע, כי ככל שלא ניתן באופן סביר לקבוע את מושבה של הוועדה במבנה נפרד, כאמור, ניתן לקבוע את מקום מושבה של הוועדה באותו מבנה, אולם בנפרד ובאופן מובחן מאגפי הכספים והגבייה. יש להבטיח מתן שירותי מזכירות מתאימים והולמים במסגרת נפרדת, ככל האפשר, ובכל מקרה, תוך הפרדה ממזכירות אגפי הכספים והגבייה.

יש לציין, כי בד בבד עם תיקון התקנות, בראשית שנת 2012 פורסם חוזר מנכ"ל משרד הפנים, במסגרתו ניתנו הנחיות לעניין דרך מינוי ופעולתן של ועדות הערר.⁵ להלן עיקרי הדברים.

3. נהלים אישיים לגבי חברי הוועדה

3.1 כשירות יו"ר

עד לאחרונה, כל שנדרש מחבר ועדה או מיושב הראש שלה הוא להיות תושב הרשות המקומית. בהתאם לחוזר המנכ"ל, יש למנות כיושב ראש הוועדה, אדם שהוא עורך דין, הכשיר להתמנות לשופט בית משפט שלום, המצוי בדיני השלטון המקומי והמיסוי המוניציפאלי.

3.2 תקופת כהונה

חבר ועדת ערר יתמנה לתקופה של ארבע שנים והוא יוכל לשוב ולהתמנות לתקופת כהונה אחת נוספת.

3.3 ניגוד עניינים

⁴ בנושא זה של מעמדה של ועדת הערר אף הוגשה עתירה לבג"צ ובעקבותיה שונו חלק מהנהלים, הן במסגרת התקנות והן במסגרת חוזר מנכ"ל משרד הפנים – בג"צ 4038/10, **התנועה להגיונות שלטונית (ע"ר) נ' שר המשפטים ואח'**, פס"ד מיום 22.9.2011.

⁵ חוזר מנכ"ל משרד הפנים 1/2012 מיום 31.1.2012 - הנוסח המלא מובא בנספחים.

על מנת למנוע ניגוד עניינים, נקבעו מספר הנחיות :

לא יתמנה ולא יכהן כחבר ועדת הערר מי שעלול להימצא, במישרין או בעקיפין, באופן תדיר במצב של ניגוד עניינים, בין תפקידו כחבר ועדת הערר לבין עניין אחר שלו.

לא יתמנה ולא יכהן כחבר ועדת הערר מי שנמצא בקשר מקצועי, עסקי או אחר, עם הרשות המקומית, שעל החלטותיה ניתן לערור בפני ועדת הערר. לעניין זה, ייחשבו כקשורים עם הרשות המקומית, בין היתר, עובד או נבחר של הרשות המקומית ועובד או נבחר שפרש או סיים את כהונתו, אם לא עברה שנה מיום שפרש או סיים את כהונתו.

חבר ועדת ערר לא ישתתף בדיון של ועדת הערר, אם הוא עלול להימצא, במישרין או בעקיפין, במצב של ניגוד עניינים בין תפקידו כחבר ועדת הערר לבין עניין אחר שלו.

3.4 גמול

המועצה רשאית לקבוע, כי חברי ועדת הערר יקבלו גמול על השתתפותם בישיבות הוועדה, בהתאם לכללים שייקבעו על ידי משרד הפנים לעניין זה. ואכן, הוצא חוזר מנכ"ל גם לעניין הגמול.⁶

⁶ חוזר מנכ"ל משרד הפנים 5/2012 מיום 30.12.2012 - הנוסח המלא מובא בנספחים.

פרק ב': סמכויותיהם של מנהל הארנונה ושל ועדת הערר

לאחר שדנו בפרק הקודם בנושאי ההשגה, הערר, המועדים, סדרי הדין והנהלים הכרוכים בהשגה וערר, נתמקד בפרק זה בסוגיית סמכותו של מנהל הארנונה ושל ועדת הערר.

כפי שצוין, סעיף 3 לחוק קובע, כי מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלו:

א. הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור, כפי שנקבע בהודעת התשלום.

ב. נפלה טעות בהודעת התשלום שמשיגים עליה, טעות בציון סוג הנכס, בגודל הנכס או בשימוש.

ג. העורר אינו "מחזיק" בנכס.

ד. היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג - שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.

כללית, ניתן לראות, כי סמכותו של מנהל הארנונה מוגבלת לנושאים עובדתיים וטכניים מסוימים ואין הוא מוסמך לדון בכל טענה אחרת, לרבות טענה בדבר חוקיות צו הארנונה והיותו מנוגד לחקיקת ההקפאה.⁷

ראוי עוד לציין כי כבר נקבע בפסיקה, תוך הפניה לחוק הערר, כי נישום רשאי להעלות, ברשות בית המשפט, כל טענה נגד חיובי ארנונה שניתן היה להשיג עליה אף אם לא הוגשה השגה. אומנם נקבע, שרשות כזו לא תינתן דרך השגרה, אך יחד עם זאת נקבע, כי שיקולים רלוונטיים לעניין זה הם מודעות האזרח להליכי ההשגה והאם ייגרם לו עיוות דין.⁸ עת"מ (חי) 51958-05-20 קול הכרמל נגד עיריית חיפה (2.6.22).

⁷ לעניין המסלול הראוי לתקיפת החלטות בעניין ארנונה, ר' בג"ץ 467/23 גימנסיה - בתי ספר תיכוניים ע"ש גולדנר בע"מ ואח' נ. עיריית חיפה ואח' (פס"ד מיום 20.2.2023. כן ר' עע"מ 5640/04 מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש ואח' [פ"דאור (לא פורסם) 05 (20)] 721 וכן בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, פד"י מו (1) 793.

⁸ ראה למשל עת"מ (חי) 51958-05-20 קול הכרמל נגד עיריית חיפה (2.6.22).

כמו כן, ראה פס"ד שניתן לאחרונה בעניינו של דר רחוב ובמסגרתו מצא בית המשפט כי נסיבות הענין מחייבות בירור עובדתי של בית המשפט - עת"מ 61245-03-22 פלוני נ' עיריית חולון (פס"ד מיום 14.11.2022).

השווה למקרה אחר בו בית המשפט לא נעתר לבקשה להעלות טענות שכאלו שלא במסגרת הערר - עת"מ 46815-06-20 רפאל אדלר ואח' נ. עיריית תל אביב ואח' (פס"ד מיום 24.11.2021).

א. נטל ההוכחה - דיני הראיות

נטל הראיה מוטל על המשיג – העורר, באשר חזקה על הרשות, כי היא פועלת כדין.⁹

כבר נאמר כי "חזקת התקינות המנהלית קובעת שברגיל ניתן להניח לטובתה של הרשות כי נהגה כדין. חזקה זו היא חזקה פרגמטית. רשויות המנהל אינן יכולות ואינן צריכות, כענין שבשגרה, להתמודד עם טענות שיחייבו אותן להוכיח בכל פעם, ומהתחלה, כי החלטות שהתקבלו בהן ומשמשות בסיס לפעולותיהן אכן התקבלו כדין"¹⁰

עם זאת, כלל הוא בדיני המיסים, כי כאשר תכליתו של דבר החקיקה אינה ברורה, יש לפרשה באופן דווקני, המקל דווקא עם הנישום.¹¹

ב. טענה כי הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור, כפי שנקבע בהודעת התשלום

ברשויות מקומיות שונות קיימים מספר אזורים, אשר לכל אחד מהם תעריף ארנונה שונה. האזורים מפורטים במפה המצורפת על ידי הרשות. אם לנישום טענה, כי הנכס המחויב מצוי באזור אחר מכפי שנקבע בהודעת התשלום – זו טענה אשר תידון בפני מנהל הארנונה.

ג. טענה כי נפלה טעות בסוג הנכס או בשימוש בו

מנהל הארנונה קובע, במסגרת השומה המוצאת על ידו, מהו סוג הנכס ומה השימוש הנעשה בפועל. אם הנישום סובר כי נפלה טעות – יגיש השגה.

⁹ רע"א 1436/90, גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ. מנהל מע"מ, פד"י מו (5) 101, 107. בר"ם 1153/07, י.ר.א.ב. שירותי נוי 1985 בע"מ נ. מנהל הארנונה עיריית חדרה (פורסם בנבו), בר"ם 8099/09, ונדום אופנה בע"מ נ. עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

¹⁰ ראה עע"מ 4072/11 עיריית בת ים נ. ירדנה לוי (פס"ד של בית המשט העליון מיום 6.11.2012 מפי כב' השופטת דפנה ברק ארז).

¹¹ וכך כותב אהרון ברק, במאמרו, פרשנות דיני המיסים, משפטים כ"ח, תשנ"ז, 425 בעמ' 437 :

"במקרה זה עליו (על הפרשן) לעשות שימוש בחזקה נוספת... זו החזקה הקובעת, כי אין להטיל מס אלא על-פי תכלית ברורה. אין להטיל מס על פי חזקת תכלית שהיא בספק. מקורה של חזקה זו בזכויות האדם. חקיקת מס פוגעת ברכושו של האדם ובזכויותיו על פי המשפט הכללי. חזקה היא, כי חוק אינו מבקש לפגוע בזכויות יסוד של האדם, אלא אם כן התכלית הפוגעת ברורה ומוצקה".

סיווג נכס בהתאם לדין ולפסיקה ייעשה לפי השימוש בפועל.¹²

כידוע, הסמכות להטיל ארנונה מעוגנת בסעיף 8(א) לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992. מכוחו של חוק זה הותקנו תקנות שנתיות המגדירות את סוגי הנכסים שעליהם מוטלת ארנונה וכן כללים בדבר אופן חישובה.

כרקע כללי לעניין הסיווג, יש לציין, כי כפי שעולה מהוראות חוק ההסדרים, המחוקק העניק לשרי הפנים והאוצר סמכות ושיקול דעת נרחבים בנוגע לאופן קביעת סיווגי הארנונה ותעריפים שיחולו על סוגי הנכסים השונים. כך, לשם הדוגמה, סעיף 8(ב) לחוק מסמיך את שר האוצר ואת שר הפנים לקבוע בתקנות כללים להטלת ארנונה, כאשר בין היתר ניתן להטיל את הארנונה בהתבסס על סוג השימוש הנעשה בנכס:

"8(ב) השרים יקבעו בתקנות את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס, קביעת שימושו, מקומו וסיווגו לעניין הטלת ארנונה כללית".

צו הארנונה השנתי של הרשות המקומית כולל רשימה של סוגי נכסים ותתי סוגים של נכסים, כשתעריפיהם בצדם. שיקול הדעת לקביעת סיווג הנכסים ותעריפי הארנונה שייגבו בגינם מסור לרשות המקומית, בכפוף לרשימה סגורה של סיווגים ראשיים וסיווג אחד שיורי שנקבעו בתקנות ההסדרים, וכן לתעריפי מינימום ומקסימום שנקבעו ביחס לכל אחד מהסיווגים (תקנות 6 ו-7 לתקנות ההסדרים). בין הסיווגים הראשיים שנקבעו בתקנות ההסדרים נכללים הסיווגים הבאים: "משרדים, שירותים ומסחר", "תעשייה" ו-"בית מלאכה".

שאלת הסיווג היא שאלה נכבדה והפסיקה אינה חד-משמעית בעניין זה. כך, לשם הדוגמה, במקרים רבים נתגלעו מחלוקות בשאלה האם נכס אמר להיות מסווג כתעשייה או כשירותים. כנקודת מוצא לדיון, נפנה להגדרות של סיווגים אלה כפי שהן מופיעות בתקנה 1 לתקנות ההסדרים:

"בית מלאכה" – לרבות מוסך;

'משרד, שירותים ומסחר' – לרבות מיתקן חשמל, תחנת אוטובוס, מסעדה, בית קולנוע, תחנת דלק, חנות, רשת שיווק, דוכן, מרכול, בית מרקחת, סניף דואר וסוכנות דואר, שבהם ניתן שירות לציבור ולמעט בנק וחברת ביטוח;

'תעשייה' – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה....".

די בעיון קצר בהגדרות אלה כדי להבחין שאין הן יכולות, כשלעצמן, להנחות אותנו בדרך לפתרון המחלוקת. על האופן שבו הוגדרו סיווגים אלה בתקנות ההסדרים עמד כב' בית משפט העליון מפי כב' השופט מ' מזוז בדברים אלה:

¹² ר' עמ"נ (ת"א) 26681-01-11 נענע 10 בע"מ נ' עיריית גבעתיים.

"הגדרותיהם של סיווגים אלה בתקנות לוקות בחסר, ולמעשה אין מדובר בהגדרות של ממש, שכן אלה אינן כוללות כל הגדרה עניינית-אנליטית, או מאפיינים של נכסים שבגדרן, אלא אך פירוט דוגמאות אחדות לנכסים ועסקים הבאים בגדר סיווגים אלה".

קשיים אלה הצריכו את בית המשפט לפנות לאמצעים פרשניים מגוונים כדי להכריע במחלוקות שעניינן סיווג נכסים לצורכי ארנונה. כך למשל, נעזר בית המשפט בהגדרות המילוניות של המונחים "תעשייה" "מלאכה" ו-"שירותים". במקרים נוספים נעשה שימוש בפנייה לדברי חקיקה אחרים אשר מדברים במונחים אלה. בנוסף לכך, בפסיקה פותחו מבחנים שנועדו לזהות פעילות "ייצורית" ושימוש ככלי עזר להבחנה בין "תעשייה" ל"שירותים". לבסוף, נדרש בית המשפט לתכליות השונות העומדות בבסיס קביעת שיעורי החיוב בארנונה (עניין מישל מרסייה, בפסקאות כ"ו-ל"א; עניין זהר, בפסקה 37) ולהשוואה בין סוגים דומים של נכסים.

הפסיקה, כאמור, אינה חד-משמעית, אך ניתן לסקור את המבחנים השונים, באשר לסוגיה זו. דרישת אלמנט של ייצור כחלק מהגדרת בתי מלאכה ותעשייה נקבעה בשורה ארוכה של פסקי דין הדנים בחוקי מס שונים.¹³

כבר נקבע, כי המונח "תעשייה מתייחס לפעילות של 'יצירת יש מוחשי מיש מוחשי אחר', כאשר לאור מבחן זה, ברור שפעילות עסקית, של מתן שירותים וכמובן שפעילות משרדית אשר ניתנים ומתבצעים בנכס אינם נחשבים כ"תעשייה".¹⁴

מהי אם כן פעילות ייצורית?

ארבעה הם המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות לזיהוי פעילות ייצורית: המבחן הראשון, המכונה יצירת "יש מוחשי", מתמקד בשאלה האם הפעילות שנבחנת מובילה להפיכתו של חומר גולמי למוצר של ממש (ובמלים אחרות: "יש אחד מיש אחר"); המבחן השני, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, דן בשאלה האם המוצר נועד לשימוש של ציבור רחב (וכאשר אלה פני הדברים תגבר הנטייה לראות בפעילות הנבחנת משום "ייצורית") או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי (ואז תיטה הכף לעבר פעילות "שרותית"); המבחן השלישי, שעניינו "ההשבחה הכלכלית", בוחן באיזו מידה הביאה הפעילות לשינוי של המוצר במישור הכלכלי;

¹³ ר' למשל ע"א 1960/90 פקיד שומה ת"א 5 נ' חברת רעיונות בע"מ (פ"ד מח(1) 200; ע"ש (ת"א) 127/95 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה בעריית ת"א, דינים מחוזי כו(7) 684; עמ"נ (חי') 405/01 אופנתיון נ' עיריית חיפה ואח', דינים מחוזי לג(1) 330; ע"ש (חי') 180/96 מינקס סחר בע"מ נ' עיריית חיפה, דינים מחוזי כו(8) 913.

¹⁴ ע"א 1960/90 פקיד שומה ת"א 5 נ' רעיונות בע"מ.

המבחן הרביעי, שהוגדר כמבחן "על דרך ההנגדה", קובע כי יש לשאול בכל עניין ועניין, האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה ל"פעילות ייצורית" או ל"מתן שירותים".¹⁵

במרוצת השנים שימשו מבחנים אלה את בתי המשפט לצורך מתן מענה על השאלה האם יש לסווג נכס פלוני כמפעל "תעשייתי". ההנחה שעמדה ביסוד הדברים הייתה כי ישנם קשרי גומלין הדוקים בין שני המונחים וכי "פעילות ייצורית הינה ככלל פעילות תעשייתית, שהרי זו מטרתה של התעשייה, יצירת מוצרים חדשים מחומרי גלם שונים, ברמות עיבוד שונות, לתועלתה ולרווחתה של החברה".¹⁶

יש להדגיש, כי המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות אינם ממצים את התהליך הפרשני הנדרש לצורך סיווג של נכס פלוני. מבחנים אלה משמשים אך כ"אינדיקציות" לסוג הפעילות שמתבצעת בנכס, ולא כמבחנים מצטברים או בלעדיים (ראו למשל: עניין בונדד, בפסקאות 13-14; עניין מישל מרסייה, בפסקאות י"ד ו-י"ז).

כפי שנקבע, בבואו ליישם את המבחנים שתוארו לעיל על בית המשפט לתת משקל משמעותי לתמורות שחלו בתחומי הכלכלה, התעשייה, המסחר והתעסוקה מאז שמבחנים אלה הותוו. כמעט חצי יובל עבר מן המועד שבו ניתן פסקי הדין המובילים בנושא, וקשה להפריז בעוצמת השינויים שהביא עמו חלוף הזמן. פעולות שבעבר נעשו באמצעות מכונות תעשייתיות גדולות מתבצעות כיום על-ידי מחשבים. תחומי תעסוקה חדשים נוספו, ותחומים אחרים שינו את פניהם ללא הכר. אחד הביטויים לכך הוא צמצום הפעילות שסווגה באופן מסורתי כפעילות "יצרנית", והחלפתה במתכונת מודרנית מתקדמת. פעילות תעשייתית אינה מתקיימת עוד רק במתכונת של מפעלים פולטי עשן. היא יכולה ללוש גם מתכונת "היי-טקית". את הדין יש לפרש אפוא באופן שיהלום את המציאות הטכנולוגית והכלכלית דהיום. גישה זו קיבלה ביטוי גם בפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים.¹⁷

בהתאם לכך קבע כב' ביהמ"ש המחוזי בעמ"נ (תל אביב) 5340-09-16 - **איי פוינט מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן**, תק-מח 12017(1), 29929 (04/03/2017), כי פיתוח עדכוני תוכנה ספציפיים, המותאמים ותפורים למידותיו האישיות של לקוח פרטני, איננו צריך להיחשב כפעילות ייצורית או תעשייתית. לפיכך, הסיווג ההולם את עסקה של המערכת, לצורך חיובה בארנונה, הוא "משרדים, שירותים ומסחר- עסקים" ולא "תעשייה- בתי תוכנה".

¹⁵ ברמ 1676/15 **ברודקאסט וידאו ש.ב. בעמ"נ מנהל הארנונה בתל אביב-יפו**, תק-על 2016(2), 11038(09/06/2016). כן ר' ע"א 798/85 **פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שרותי מחשב ירושלים בע"מ** פ"ד מב(4) 162; בג"צ 441/86 **מסדה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח' פ"ד מ(4) 488**;

¹⁶ ע"א 1960/90 **פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ**, פ"ד מח(1) 200 (1992); ע"א 6889/12 **מלון חוף גיא בע"מ נ' פקיד שומה טבריה**, פסקאות 13-17 (28.4.2014)

¹⁷ עמ"נ (ת"א) 183/04 **מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו נ' דרורי שלומי ארועטי פרסומאים בע"מ** (9.8.2005); עת"ם (ת"א) 234/07 **אור (תל אביב) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** (12.9.2010); עמ"נ (ת"א) 27754-05-11 **אשל נ' ועדת ערר על קביעת ארנונה כללית – תל אביב-יפו** (26.8.2014).

כך, בעניין בזק, נדונה שאלת חיובן בארנונה של מרכזיות טלפוניות של בזק. נקבע, כי התכלית שבסיווג נכסים בקטגוריה של "תעשייה" היא לתת הטבה כלכלית – של תשלום ארנונה מופחתת – לנכס שמתבצעת בו פעילות תעשייתית. ברם, הטבה כאמור תינתן רק לנכס שהפעילות המתבצעת בו היא פעילות ייצורית, כאשר מרכזייה של בזק היא עסק שמעצם טיבו ומהותו עוסק במתן שירותים ולא מתבצעת בו פעילות ייצורית.¹⁸

במקרה אחר, המצטט את הלכת בזק, נקבע, כי השימוש במונח "תעשייה" לצורכי ארנונה כללית, מתייחס לפעילות ייצורית בלבד:

"הצו מדבר אמנם על 'תעשייה' בלי שתתאר את מהות התעשייה, אך אני קובע שמושג 'תעשייה' מתייחס לפעילות ייצורית. לעניין זה, מאמץ אני את גישתו של כב' השופט הומינר בע"ש 127/95 **בזק נ' מנהל הארנונה ת"א-יפו** (לא פורסם), אשר לאחר סקירה מקיפה של דברי חקיקה שונים בתחום המיסים ושל הפסיקה שבאה לפרש אותם, הגיע למסקנה ש'תעשייה' משמעותה מפעל שבו מתקיימת פעילות ייצורית וכי הגדרה זו מתאימה גם לסיווג לצורכי ארנונה".¹⁹

ברור אם כן, כי סיווג הנכס ייגזר משימושו של הנכס בפועל.

לבד מהמבחן העיקרי, מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, מתקיימים מבחנים נוספים, כמו למשל בדיקת טיבו של הליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל ("המבחן המסורתי"), היקף הפעילות הכלכלית, מבחן השימוש שנועד למוצר, המבחן הכלכלי ומבחן ההנגדה, שלפיו יש לראות פעילות ייצורית כפעילות המנוגדת לפעילות של מתן שירותים.

יפים דברים שנאמרו על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב, בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (כב' השופטת מיכל אגמון-גונן) בעניין של אולפן הקלטות.²⁰ וכך נאמר:

"ראשית, אבהיר, כי יש להתאים את מציאות החיים המורכבת לדין באמצעות כללי הפרשנות. כאמור, אנו מצויים בעולם ממוחשב, שבו מרבית היצירה היא פועל יוצא של פעולות מחשב ואין הכרח שייצור יעשה במכונות רועשות דווקא באולמות ייצור, די במחשב, תוכנה וידע אנושי. על כן, אני סבורה, כי יש לפרש את המונח 'בית מלאכה' באופן רחב וגמיש, כך שיכלול גם פעולות שאינן בהכרח בגדר 'ייצור קלאסי'. השכל הישר ומציאות החיים – שהולכים אחר הדין והדין הולך אחריהם – מחייבים זאת. בית מלאכה הוא מקום בו עובדים ומייצרים מוצרים כאלה או אחרים. כאמור לעיל, באולפן ההקלטות מתבצעת פעילות ייצורית, שבסופה הופכת היצירה המוסיקאלית למוצר מדף בתחום תעשיית המוסיקה.

¹⁸ ע"ש (ת"א) 127/95 **בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נגד מנהל הארנונה**.

¹⁹ ע"ש (חיפה) 180/96 **נינקס סחר בע"מ נ' עיריית חיפה**.

²⁰ עמ"נ (ת"א) 27754-05-11, **מאיר אשל נ' עיריית ת"א**.

העובדה שהפעילות הייצורית אינה מתבצעת בעבודת כפיים, כי אם באמצעות עזרי מחשב ומכשור אנלוגי ודיגיטאלי, אינה שוללת, לטעמי, את אופייה הייצורי של הפעילות. קיומו של אלמנט 'הייצור' של מוצר כזה או אחר, בין אם מדובר בייצור מסורתי ובין אם מדובר בייצור עתיר ידע, הוא המכריע לצורך הסיווג.

ד. טענה כי העורר אינו מחזיק בנכס

כידוע, החבות לשלם ארנונה לרשות המקומית בגין נכס חלה על המחזיק בנכס, המוגדר בסעיף 1 לפקודת העיריות כ"אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או פנסיון". לצורך גביית ארנונה מן המחזיקים, מקיימות הרשויות רישומים בדבר זהות המחזיקים בנכס שבתחומן. רישום זה ניוון מהנתונים המצויים אצל הרשויות ומהודעות הנמסרות למשיבה או לכל רשות אחרת מעת לעת על ידי הגורמים הנוגעים בדבר – לשכת רישום המקרקעין, משרד הפנים, מינהל מקרקעי ישראל וחברות משכנות שונות.

בהתאם לסעיפים 325 ו-326 לפקודת העיריות, על הבעלים ועל המחזיק בנכס מוטלת החובה להודיע בכתב לרשות על שינוי בזהות המחזיק. כל עוד לא נמסרה הודעה כזו יהיה המחזיק חייב בתשלום הארנונה בגין הנכס.

תכליתה של חובה זו מוטלת על הנישום. הנחת היסוד היא, כי נישום אשר חדל להחזיק בנכס - ימהר להשתחרר מחבותו בארנונה וימסור על כך הודעה בכתב לרשות המקומית.

טעם נוסף לחובה זו היא, שלא להכביד על הרשות המקומית יתר על המידה באיתור המחזיק ולא לחייב את הרשות המקומית לבדוק בכל עת את המצב בשטח לאשורו.

בפסיקת בית המשפט העליון נקבע לא אחת כי יש להקל עם העירייה בכל הנוגע לחובת הבדיקה המוטלת עליה באשר לזהות "המחזיק" בפועל בנכס ובמסגרת פסיקה זו נקבע גם כי ככלל רשאית העירייה להסתמך על הודעות בדבר שינוי מחזיק הנמסרות לידיה.²¹

ואולם עולה השאלה האם חלה חובת בדיקה כלשהיא על העירייה בנוגע לאמיתות או תקפות הודעה על שינוי מחזיק הנמסרת לידיה.

מגמת הפסיקה שרווחה עד לאחרונה גרסה כי הרשות אכן רשאית להסתמך על הודעה בדבר שינוי המחזיק הנמסרת לה ואין היא נדרשת לערוך פעולות כלשהן על מנת לחקור אחר מהות ההודעה. וכפי שנקבע:

"אני סבורה כי ככלל, רשאית העירייה לקבל הודעות בדבר העברת חזקה וליישם את האמור בהן, אלא אם כן קיימות נסיבות חריגות המעוררות - על פני הדברים ובלא צורך בחקירה ודרישה - חשד מבוסס כי להודעה אין בסיס. אולם, כאשר מוגש לעירייה הסכם שנחזה

²¹ כך בע"א 739/89 מיכקשווילי ואח' נ' עיריית תל אביב יפו (18.6.91, פסקה 6); בר"מ 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה (1988) בע"מ (17.4.08, פסקאות 26-30)

להיות חתום על ידי משכיר ושוכר, ועולה ממנו על פניו כי החזקה בנכס עברה מידי של המשכיר לידי של השוכר, רשאית העיריה לשנות את רישומיה, ולציין את השוכר כמחזיק בנכס. מובן כי אם מי שנחזה להיות שוכר מכוח הסכם שכירות טוען כי חתימתו זויפה, הוא רשאי לנקוט בהליכים כדי להוכיח זאת. אם מוצג לעיריה מסמך מחייב (כגון פסק דין של בית המשפט בהליך אזרחי), ממנו עולה כי מי שנחזה להיות חתום על הסכם שכירות - איננו חתום עליו, אין ספק כי על העיריה ליישם את האמור בפסק הדין ולשנות את רישומיה, והדברים ברורים.²²

ברם, בפס"ד אחר נוקט בית המשפט בגישה אחרת לחלוטין וקובע כי:

"...אני ער לצורך הקיים משיקולי יעילות שלא להכביד יתר על המידה על העיריה הנדרשת לטפל באופן שוטף בשינוי המחזיקים בתחומה, וצורך זה מצדיק הקלה מהותית בחובת הבדיקה שיש להטיל על העירייה בעת שהיא מקבלת הודעה על שינוי מחזיק, אך עדיין לעמדת, אין מקום לפטור את העיריה מחובת הבדיקה המינימלית הנדרשת, ואשר אינה כרוכה במאמץ של ממש מצד העירייה, של התשתית העובדתית העולה מההודעה על שינוי מחזיק.

לפיכך וכדרישה מקדמית, העירייה אינה רשאית, לצורך שינוי מחזיק, להסתפק בהודעה בלבד, אלא עליה לדרוש (כפי שנעשה במקרה שבפנינו), כי להודעה יצורף הסכם העברת הזכויות (הסכם מכר, הסכם שכירות וכיוצא בזה) החתום בידי המחזיק "החדש".

לאחר קבלת ההודעה כל שנדרש מהעירייה הוא לוודא כי פרטי המחזיק המופיעים בהודעה תואמים לפרטים המופיעים בהסכם העברת הזכויות, וכי פרטים אלו משקפים אישיות משפטית קיימת ויחידה כאמור לעיל.

המלצתו של כבוד השופט רובינשטיין בעניין "בנימין" הופכת להיות חובה החלה על העירייה, במקום בו קיים ספק או אי בהירות ביחס לפרטי המחזיק החדש או הנכס, לוודא עם המחזיק החדש, את ידיעתו על ההודעה שנמסרה בעניינו לעירייה, והעירייה אינה רשאית לרשום מחזיק חדש בספריה, מקום בו קיים ספק שלא הוסר באשר לתקפות ההודעה שנמסרה לה בדבר שינוי מחזיק.

יודגש כי בקביעה לעיל אין בכדי לפגוע ביעילות עבודתה או ביכולת הגבייה של העירייה, שהרי בהתאם להוראות פקודת העיריות, כל עוד לא נרשמה ההודעה על שינוי המחזיק, נותר המחזיק הקודם אחראי בפני העירייה לתשלום חובות הארנונה וממילא העירייה גם יכולה "לגלגל" את נטל הסרת הספק על המחזיק הנוכחי המבקש לרשום שינוי מחזיק.²³

²² עת"מ 33098-10-13 מזרחי נ' עיריית תל אביב (13.11.2014); בעע"מ 2611/08 שאול בנימין נ' עיריית תל אביב (5.5.2010) וראו גם ע"א (ת"א) 24223-05-16 עיריית תל אביב יפו נ' אר. אט. חשמל (אילת) בע"מ (14.11.2017).

²³ עתמ (חיפה) 46488-09-17 - אלכסיי צ'ובנקו נ' מוסד בזק חיפה בעמ, תק-מח 2018(2), 35585 (08.06.2018).

ימים יגידו אם המגמה תמשיך להתחזק והרשויות תידרשנה לבחון לעומקן את ההודעות²⁴ בדבר שינוי המחזיק או שמא ייקבע כי האמור לעיל הינו בבחינת "אין גוזרין גזרה על הצבור אלא אם כן רוב הצבור יכולין לעמוד בה"²⁵

נאמר עוד בענין זה כי המקרה היחיד שבו תיפסק חבותו של המחזיק הרשום אף שלא מסר הודעה כפי שנדרש על-פי חוק, הוא כאשר הגורם הממונה על רישום וגביית הארנונה – ידע בפועל על השינוי בזהות המחזיק, גם ללא מסירת הודעה כאמור. חריג זה תואם לתכלית סעיפי החדילה, שכן הוא אינו מטיל על הרשות כל חובה יתרה, וחל רק במקרים בהם הגורם הרלבנטי התוודע לשינוי – גם אם לא בהודעה רשמית²⁶

ה. בניין שנהרס או ניזוק

פטור בגין נכס שנהרס או שניזוק נידון אף הוא על ידי ועדת הערר. סעיף 330 לפקודת העיריות²⁷ קובע (בנוסחו הקודם):

"בניין שנהרס או שניזוק

נהרס בניין שמשללמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזק במידה שאי-אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבניין לעירייה הודעה על כך בכתב, ועם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים..."

סעיף 330 לפקודה מקנה שני סוגי פטורים: האחד לבניין אשר נהרס באופן מוחלט, והשני – לבניין שניזק באופן משמעותי. מחלוקות רבות עלו בהקשר להוראות סעיף זה ולאחר דיונים רבים במסגרת פסיקת בתי המשפט תוקן הסעיף.

במסגרת התיקון בוטל הפטור המוחלט מארנונה שניתן לנכס שאינו ראוי לשימוש, ונקבעה תקופת פטור מארנונה בת שלוש שנים (סעיף 330(1)). תקופה זו מכונה "תקופת הפטור הראשונה". לאחר תקופת הפטור הראשונה חייב בעל הנכס בתשלום ארנונה במשך 5 שנים בסכום המזערי, בהתאם להוראות סעיפים 8-9 לחוק ההסדרים, הקבוע לסוג הנכס המתאים לבניין על פי השימוש האחרון שנעשה בבניין (סעיף 330(2)). תקופה זו מכונה "תקופת התשלום". ככל שבתום תקופת התשלום

²⁴ וראה לענין זה פס"ד שניתן ביום 1.12.2021 במסגרת ת"א 10360-08-14 עיריית ירושלים נ. עומר נצר ואח' (פורסם באתר פסק דין)

²⁵ תלמוד בבלי עבודה זרה לו, א

²⁶ ר' לענין זה פסק דינו של בית המשפט העליון במסגרת ע"מ 2330/21; ע"מ 3563/21 התחנה המרכזית החדשה בתל אביב נ. עיריית ת"א – יפו (וצדדים נוספים) – פס"ד מיום 17.7.2022.

²⁷ פקודת העיריות [נוסח חדש], פורסמה בדיני מדינת ישראל מס' 8 מיום 9.8.1964 עמ' 197.

נותר הנכס במצבו (הרוס או ניזוק), יכול בעל הנכס למסור הודעה לעירייה כי הנכס עודנו הרוס או ניזוק והוא יהנה מפטור מתשלום ארנונה ללא הגבלת זמן (סעיף 330(3)).²⁸

נוסחו של סעיף 330 לאחר התיקון הוא כדלקמן :

330" . נהרס בנין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבניין לעירייה הודעה על כך בכתב, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבניין במצב של נכס הרוס או ניזוק -

(1) עם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים בשלוש השנים שממועד מסירת ההודעה (להלן - תקופת הפטור הראשונה);

(2) חלפה תקופת הפטור הראשונה יהיה חייב בארנונה לגבי אותו בנין בחמש השנים שמתום אותה תקופה, בסכום המזערי בהתאם להוראות לפי סעיפים 8 ו-9 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, הקבוע לסוג הנכס המתאים לבנין על פי השימוש האחרון שנעשה בבנין (בסעיף זה - תקופת התשלום);

(3) חלפה תקופת התשלום והבנין נותר במצב של נכס הרוס או ניזוק כאמור ימסור מחזיק הבנין לעירייה הודעה בכתב על כך ולא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים;

(4) התקופות כאמור בפסקאות (1) ו-(2) ייספרו בין ברציפות ובין במצטבר;

אין האמור גורע מחובתו של מחזיק בשיעורי הארנונה שהגיע זמן לפירעונם לפני מסירת ההודעה."

הפסיקה שלאחר הוראות התיקון עסקה לא אחת בפרשנות המינוח "השימוש האחרון" הקבוע בסעיף 330(2) לפקודת העיריות, בכדי לקבוע כיצד יש לחייב את המחזיק בנכס.

כב' ביהמ"ש המחוזי בת"א קבע בעניין זה כי :

"הפרשנות הנכונה והראויה היא כי הדיבור "השימוש האחרון" משמעותו השימוש האחרון שנעשה בנכס ובלבד שהוא עולה בקנה אחד עם הוראות הדין במועד הטלת החיוב. פרשנות המשיבה, כאילו "השימוש האחרון" כולל גם שימוש שאינו תואם את הדין במועד הטלת חיובי הארנונה, עלולה להוביל למצב בו העירייה מחייבת את בעל הנכס בגין שימוש ערטילאי שממילא אין הוא יכול לממש גם אם הנכס היה הופך לראוי לשימוש. אזכיר בעניין זה כי התכלית בצד תיקון 131 היתה לעודד בעלי נכסים להוציא את הנכסים שאינם

²⁸ יצוין כי ביום 20.3.2023 הונחה על שולחן הכנסת הצעת חוק, במסגרתו מוצע לקבוע כי לאחר תום תקופת התשלום המזערי, בחלוף שמונה שנים מיום שהוכר הנכס כבנין שנהרס או ניזוק, יחויב מחזיק הבנין לשלם ארנונה כאילו לא היה הנכס נהרס או ניזוק. יחד עם זאת, מוצע לקבוע כי אם בעל נכס כאמור הוכיח שפעל בתום לב, כלומר השקיע את מרב המאמצים והמשאבים הנדרשים להחזרת הבנין להיות ראוי למגורים, יהיה רשאי שר הפנים להאריך את תקופת הפטור, בהמלצת הרשות המקומית. כמו כן, מוצע לקבוע הוראת מעבר, שלפיה ההסדר המוצע לא יחול במשך 3 שנים על מי שהיה זכאי לפטור או ששילם תשלום מזערי טרם כניסתו לתוקף.

ראויים לשימוש ממצבם ולשפצם ולתקנם באופן שיאפשר את השימוש בהם. השימוש האפשרי המיוחל על פי תיקון 131 הוא שימוש אפשרי על פי הדין ולא שימוש שאינו עולה בקנה אחד עמו, ולמעשה אסור על פיו".²⁹

ו. גדרי הדין בפני וועדת הערר

הפסיקה קבעה לא אחת, כי וועדת ערר לא תדון בטענה שלא הועלתה במסגרת ההשגה עצמה והועלתה במסגרת הודעת הערר לראשונה. כך לדוג' במסגרת עמנ (חיפה) 34941-12-17 - **וידר המומחים למיטות ומזרונים בעמ נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה**, תק-מח 17501 (2018), נקבע כי: (13.05.2018),

"ועדת ערר הוקמה על-פי חוק הערר לצורך הכרעה בעררים על הכרעות מנהל הארנונה, ותפקידה הוא לתקן שגיאות בהחלטת מנהל הארנונה בהשגות המוגשות אליו. אין תפקידה הוא לתקן החלטות שלא הוכרעו בהליך השגה (ראו: בבר"ם 793/08 הריבוע הכחול - ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית הרצליה (16.10.2008))."

כמו כן נקבע, כי וועדת הערר (כמו אף מנהל הארנונה בעצמו בתשובתה להשגה עצמה), אינה מוסמכת לדון בטענות על חיוב רטרואקטיבי (ר' להלן). כך לדוג' נקבע בפס"ד וידר, המאוזכר לעיל, כי:

"הפסיקה חזרה על העיקרון כי ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בשאלת סבירות ההחלטה או חוקיותה. טענות המערערות לגבי החיוב הרטרואקטיבי הן טענות הנוגעות לסמכותו של המשיב להטיל את החיוב והן נוגעות לסבירות ההחלטה (ראו סעיף 14 לערעור), ולפיכך אין הדבר מצוי בסמכות המשיב וממילא אף לא בסמכות ועדת הערר. די בכך כדי להצדיק דחיית הערעור אף בשאלה זו."

ז. חיוב רטרואקטיבי

שאלה חשובה, המתעוררת במקרים רבים, היא האם מנהל הארנונה רשאי לחייב בחיוב רטרואקטיבי, כאשר הוא מתקן את שומתו. אכן, עקרון החוקיות מורה, שאין להתיר חיוב רטרואקטיבי, בייחוד כאשר מדובר במס, אלא במקרים חריגים, ואלא אם נאמר כך במפורש. חיוב רטרואקטיבי פוגם באינטרס סופיות השומה ובאינטרס ההסתמכות של הנישום.³⁰

²⁹ עמ"נ (מינהליים תל-אביב) 15095-10-16 **חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו** (פורסם בנבו, 6.7.2017) פסקה 35 לפסק הדין; על פסק הדין הוגשה בקשת רשות ערעור מינהלי - בר"ם 8522/17 **עיריית תל אביב-יפו נ' המגרש המוצלח בע"מ** (פורסם בנבו, 21.12.2017). אולם, בית המשפט העליון, השופט ע' פוגלמן, דחה את הבקשה. ר' אף עמנ (מרכז) 3442-02-17 - **כרמלה אשר נ' עיריית רמלה**, תק-מח 31940 (1), 31940 (12.03.2018).

³⁰ ר' רע"א 11304/03 **כרטיסי אשראי לישראל בע"מ נ' עיריית חיפה** (פורסם ב"נבו").

בהקשר זה נפסק גם כי: "...כאשר רצה המחוקק לאפשר תיקון שומת מס באופן רטרואקטיבי, הוא עיגן זאת בחוק, תוך קביעת מגבלות חמורות..."³¹.

בית המשפט העליון נדרש לא אחת לשאלה אם ובאיזה נסיבות תוכל הרשות המקומית לגבות מהאזרח תשלום ארנונה באורח רטרואקטיבי. נקבע כי "ככלל, מסתייג המשפט מנורמה בעלת תחולה למפרע בשל פגיעתה בעקרונות יסוד של צדק והגינות; ביכולת ההסתמכות וביציבות המשפטית; וכפועל יוצא גם באמון הציבור במוסדות השלטון"³². לפיכך נחשד החיוב הרטרואקטיבי מלכתחילה כפסול והנטל לסתור הנחה זאת מוטל על הצד המבקש להתיר את החיוב, בשונה מחיוב אשר תחולתו היא פרוספקטיבית הנתפס כתקין. עוד קבע בית משפט העליון בשורת פסקי דין כי ידו תהא "קפוצה" בהתרת חיובי ארנונה רטרואקטיביים³³ ותיעשה בכפוף למבחן כפול של סמכות וסבירות³⁴.

בתוך כך, יש לאזן בין מידת הסתמכותו של הנישום ואינטרס הסופיות העומד לו, לבין האינטרס הציבורי שבקיום החוק וגביית מס אמת. חשיבות נודעת גם לשאלה על מי רובץ האשם לכך שהחיוב נגבה למפרע, משך הזמן שלגביו מבוצעת התחולה הרטרואקטיבית וכן לשאלה אם קיימת כיום אפשרות לברר את העובדות לאשורן³⁵. מכל מקום, "רק במקרים נדירים, אשר בהם החיוב הרטרואקטיבי יעמוד במבחני הסמכות והסבירות – "תיפתח" ידו של בית המשפט ויותר החיוב" (שם).

שיקולים התומכים בהותרת החיוב על כנו הם למשל גודלו של הנכס, והיקף התקופה שבגינה מבוקש לתקן את החיוב כעת. ככל שמדובר בנכס גדול יותר ותקופה ארוכה יותר של היעדר חיוב/חיוב לא מתאים הרי כי ההפסד לקופה הציבורית ניכר. כמו כן בית המשפט יטה להותיר את החיוב על כנו מקום בו העירייה בחרה לדרוש חיוב רטרואקטיבי רק על חלק יחסי מהתקופה הפוטנציאלית וכן מקום בו העירייה בחרה שלא לחייב בהפרשי ריבית והצמדה (ר' עניין הראל פסקאות 24-25).

למעשה ניתן לראות שינוי מגמה בפסיקת בתי המשפט בתקופה האחרונה להכיר יותר ויותר בחיוב הרטרואקטיבי המבוצע ע"י העיריות.

³¹ ע"א 957/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת המים בע"מ, פ"ד נד (2) 433.

³² ע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים, פסקה 34 (30.11.2011).

³³ ע"מ 89/13 - עיריית רמת גן נ' אריה הראל, תק-על 2015(1), 8972 (24/02/2015) להלן: "עניין הראל" וההפניות הנוספות שם; ע"מ 1280/10 מעונות מכבי נ' עיריית רמת גן, (18.3.2012).

³⁴ ע"מ 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת החשמל לישראל בע"מ (1.12.2011); ע"א 8417/09 עיריית ירושלים נ' לוי, (21.8.2012).

³⁵ ע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, פ"ד נו(2) 773, 784 (2002).

כך לדוגמה, דעת הרוב בעניין הראל מפי כב' השופטת ברק-ארז קבעה כי:

"במילים אחרות, נישום לא רשאי להסתמך על אי גבייתו של מס או תשלום חובה אחר, כאשר ברור כי היא נעשית בניגוד להוראות הדין. אכן, דיני הארנונה נחשבים למורכבים בפרטיהם. אולם, העיקרון המונח ביסודם הוא פשוט: מחזיק בנכס חייב בתשלום ארנונה. עיקרון זה הוא ברור, ומכל מקום, קשה להלום מצב שבו אדם המנהל עסק אינו מודע לו או למצער חייב לדעתו... כאשר אדם אינו משלם ארנונה ואינו יכול להצביע על מקור כלשהו להימנעות מלגבות ממנו טענת ההסתמכות נראית דחוקה, ואף במישור הנורמטיבי אין לקבלה... אדם שמקבל "מתנה" לאורך שנים של פטור מארנונה ללא כל סיבה נראית לעין - אינו אמור לסבור שהדבר "מגיע" לו אלא להעריך שמדובר בטעות, וכי אל לו לסמוך על כך... גם אם נקבל שהפרט אינו מחויב "להזכיר" לרשות המקומית כי "שכחה" לגבות ממנו ארנונה, הרי שיהיה זה מרחיק לכת לומר בדיעבד כי לפרט מותר היה להסתמך על הימנעותה של הרשות של הטעות" (פסקאות 6-8 לפסק דינה של כב' השופטת ברק-ארז). וכן: "אין ברשלנות העירייה כדי להועיל למשיב כל עוד רשלנות העירייה לא יצרה הסתמכות סבירה ולגיטימית אצל העותר לפטור מתשלום ארנונה עבור הנכס... כל תושב ואזרח, ובוודאי בעל עסקים, מוחזק כמי שידע שעל נכס מקרקעין המשמש למגורים או לעסקים מוטלת ארנונה עירונית. על כן, עצם העובדה שהרשות המקומית לא גבתה בפועל ארנונה מנכס כזה או אחר, כאשר אין כל סיבה סבירה להניח שהוא פטור מארנונה, אינה יכולה להקים אינטרס הסתמכות בר-הגנה אשר עשוי לגבור על האינטרסים הציבוריים בקיום החוק, בגביית מס אמת, בשוויון בנשיאת בנטל המס ובשמירת הקופה הציבורית" (פסקה 5 לפסק דינו של כב' השופט מזוז).

בפסיקה נוספת ניתן לראות את המשך המגמה וביתר שאת. כך לדוגמה נפסק בביהמ"ש לעניינים מנהליים בת"א לאחרונה כי:

"נקודת מוצא נוספת אשר צריכה לעמוד בבסיס הביקורת השיפוטית בענייני ארנונה היא כי "אין נכס ללא ארנונה, כמובן בכפוף לפטורים שקבע המחוקק שלא זה המקום להידרש אליהם; "אין חיה כזאת", כל נכס חייב בארנונה, בחינת פרשנות תכליתית של שכל ישר. ההגינות הנדרשת היא כלפי כולי עלמא; לא רק הגינות הרשות כלפי הנישום, שראויה להקפדה הואיל ורשות ציבורית חייבת לנהוג בהגינות, שאם לא כן אין לה קיום במדינת חוק... ולא להיות להוטת-יתר לגביה עד כדי הפרזה. אך הגינות נדרשת גם מן הנישום... ואי אפשר שייפטר מתשלום ארנונה, מקום שהוא נהנה תדיר וככלל משירותי הרשות המקומית. "אין ארוחות חינם", ולא יתכן כי ייהנה בעל הנכס מן ההפקר. אלה צריכים להיות לעיני בתי המשפט בבואם לבחון ענייני ארנונה" (בר"מ 3058/16 מנהל הארנונה במועצה מקומית בנימינה-גבעת עדה נ' אפרת שותפות ליצור ושיווק אפרוחי פיטום פסקה ב' לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין (28.3.17)).³⁶

³⁶ עתמ (תל אביב) 38986-11-16 - מימד תיאטרון בעמ' נ' עיריית תל-אביב-יפו, תק-מח 2018(2), 30753 (10/06/2018) (להלן: "עניין מימד התיאטרון"). וראה גם פסיקה מעט שונה של בית המשפט לעניינים מינהליים בתל אביב - עת"מ (ת"א) 45495-09-21 אוניפארם בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (פס"ד מיום 23.2.2023).

קיימות גם קביעות של בית המשפט, כי חיוב הנישום בהפרשי ריבית רטרואקטיביים אינו ראוי, וזאת להבדיל מהפרשי הצמדה שמטרתם שמירה על ערך הכסף.³⁷

איזון נוסף שבתי המשפטים עורכים בתחום זה הוא לדוגמה הכרה רק בכמחצית מהתקופה כברת חיוב רטרואקטיבי (ר' עניין מימד התיאטרון לעיל).

נראה אם כן כי המגמה אך תתחזק וכי הרשויות תוכלנה בנסיבות המתאימות לגבות דמי ארנונה אף מנכסים מהם לא גבתה בעבר.³⁸

³⁷ עתמ (ת"א) 2782/05 **בנק הפועלים נ' עיריית ראשון לציון**, פורסם ב"נבו".

³⁸ סקירה ממצה ניתן לראות בפס"ד שניתן ממש לאחרונה במסגרת עת"מ 46538-11-18 **הושנג עברני נ' עיריית ת"א – יפו ואח'** (פורסם באתר פסק דין) – פס"ד מיום 9.3.2023.

היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג – שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.

סעיף 8(ג) לחוק ההסדרים במשק המדינה, אשר תוקן בשנת 2004, מאפשר לרשויות המקומיות לגבות חובות ארנונה מחברות אשר שכרו נכסים בתחומן, ואשר הותירו אחריהן חובות ארנונה - באופן ישיר - מבעלי השליטה בחברות.

הוראותיו של סעיף 8(ג) דלעיל קובעות כי :

"על אף הוראות סעיף קטן (א) והוראות כל דין, היה הנכס נכס שאינו משמש למגורים, והמחזיק בו הוא חברה פרטית שאינה דייר מוגן לפי חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1972 (בסעיף זה - עסק), ולא שילם המחזיק את הארנונה הכללית שהוטלה עליו לפי סעיף קטן (א), כולה או חלקה, רשאית הרשות המקומית לגבות את חוב הארנונה הסופי מבעל השליטה בחברה הפרטית, ובלבד שהתקיימו לגבי הנסיבות המיוחדות המנויות בסעיף 119א(א) לפקודת מס הכנסה, בשינויים המחויבים"

"מטרתו של סעיף 8(ג) לחוק ההסדרים במשק המדינה להקל על גביית המיסים של הרשויות המקומיות, על ידי פעולה של "הרמת מסך" רחבה, ואולי אף גסה, בניגוד לעיקרון הרווח בדיני התאגידים של האישיות המשפטית הנפרדת. תכליתו של סעיף זה הינה למנוע התחמקות חברות מתשלום ארנונה לאחר שהפסיקו את פעילותן, כך שבהתקיימות נסיבות מיוחדות שיש בהן ללמד כי נכסים הועברו מהחברה הפרטית טרם פירוקה, ניתן יהיה להגיע לאותם נכסים אף על ידי גישה ישירה לבעלי השליטה בחברה, ומי שלמעשה הפקיעו מהחברה את הנכסים שהיו ברשותה, ובכך לסכל את הברחת הנכסים משליטת החברה".³⁹

סעיף 119 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מורה :

"(א) (1) היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור.

(2) היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר, שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בפסקה זו - החבר האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו מהחבר האחר ;

(3) בלי לגרוע מהוראות פסקאות (1) ו-(2), היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא התפרק או הפסיק את פעילותו בלי ששילם את חוב המס האמור, יראו את הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את חוב המס, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה."

³⁹ עתמ (חיפה) 26026-05-12 - יעקב כהן נ' עיריית חיפה, תק-מח 2012(3), 5961 (26/07/2012). יש לציין, כי פסק דין זה בוטל בהסכמה במסגרת הסכם פשרה בע"מ 7347/12 עיריית חיפה נ' כהן (3.11.2013).

סעיף 119א(א) לפקודת מס הכנסה מקים חזקה שבדין ולפיה - בעל שליטה בחברה שלא שילמה את מיסי החובה שלה - יראו אותו כמי שהבריא את נכסי החברה - מתוך מטרה לחמוק מתשלום מס - אלא אם כן יוכיח הוא אחרת. תכלית הוראת סעיף 119א לפקודה הינה מניעת "הברחת נכסים" או התגברות על "הברחת נכסים" מתאגיד שהתפרק או הפסיק את פעילותו במגמה לחמוק מתשלום מס החל עליו, כאשר הסעיף מותיר מעין אפשרות "עקיבה" אחר הנכסים המוברחים לבעל השליטה על מנת להתיר גביית המס ממנו.

נכס מוברח בהקשר זה לפי הוראות הפקודה הוא נכס שהועבר ללא תמורה או בתמורה חלקית לצד שלישי באופן שמותיר את התאגיד המעביר את הנכס בלי אמצעים לסילוק חוב המס.

אם כך לצורך גביית החוב מבעל השליטה בחברה, יש צורך בקיומם של התנאים הבאים:

- 1- החיוב הוא בגין נכס שאינו משמש למגורים;
- 2- החוב הוא חוב ארנונה סופי;
- 3- החברה לא פרעה את החוב;
- 4- החברה הפסיקה את פעילותה;
- 5- הנתבע הוא אכן בעל שליטה בחברה;
- 6- הנתבע קיבל לידי את נכסי החברה ללא תמורה או בתמורה חלקית.⁴⁰

סעיף 119א(א)(3) לפקודה מקים חזקה עובדתית שבחוק, לפיה "יראו את הנכסים שהיו לחברה כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה", לומר כי בהתקיימות חמשת התנאים הראשונים, הרשות תהיה פטורה מהוכחת התנאי השישי והאחרון לפיו בעל השליטה נטל החזקה על נכסי החברה, ובכך תוכשר גביית חובות הארנונה מבעל השליטה עצמו, אף שהחוב נצבר לחובת החברה שבשליטתו. חזקה זו, ומכוח מטרתה, הוכרה כ"חזקת ההברחה" והיא ניתנת לסתירה ברמה של הטיית מאזן ההסתברויות, על ידי בעל השליטה בחברה.

הפסיקה קבעה אפוא, כי בהתקיים הנסיבות המפורטות בסעיף 119א(3) לפקודת מס הכנסה, דהיינו במקרה שבו תאגיד מפסיק את פעילותו ולא משלם חוב מס סופי, קמה חזקה עובדתית (להלן: "חזקת ההברחה") לפיה נכסי ההברחה הועברו לבעל השליטה ללא תמורה או בתמורה חלקית בלבד, ומכוח "חזקת ההברחה" האמורה עובר נטל הראיה אל כתפי בעל השליטה אשר נדרש לסתור את החזקה⁴¹

⁴⁰ עתמ (חיפה) 46762-10-13 - אירנה זורין נ' עיריית חיפה, תק-מח 32014(3), 6717(09/07/2014); ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל-אביב 3 (10.8.2010).

⁴¹ עת"מ (חיפה) 314-07-15 יעקב ספבק נ' עיריית חיפה (20.03.2016) (עמ' 5 לפסק הדין); עתמ (חיפה) 17132-08-17 - אהרון בן-עזרא נ' עיריית חיפה, תק-מח 22018(2), 36183 (24.06.2018).

וידגש כי כפי שנקבע על ידי בית המשפט העליון, "חזקת ההברחה" מעבירה את נטל הראיה אל בעל השליטה בחברה, ביחס לשני מרכיבי החיוב האישי, דהיינו על החייב לסתור את החזקה הקיימת הן באשר לעצם העברת נכסי החברה אל החייב והן באשר להעברתם אליו ללא תמורה או בתמורה חלקית, וכפי שנקבע:

"קריאת לשונם של הסעיפים שבמחלוקת - סעיף 8(ג) לחוק מזה וסעיף 119א(א)(3) מזה - במשולב, מלמדת בבירור כי צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי בהינתן קיומו של חוב מס סופי והפסקת פעילותה (או פירוק) של חברה פרטית, אין על המועצה להוסיף ולהוכיח כי נכסי החברה הועברו לבעל השליטה. במילים אחרות, החזקה על פי הסעיף, דהיינו: העובדה שלכאורה הוכחה (בהיעדר הוכחה לסתור), מתייחסת הן לעצם ההעברה לבעל השליטה, והן לכך שזו נעשתה שלא בתמורה או בתמורה חלקית. כפי שציין בית המשפט המחוזי, אף אני סבור כי כל מסקנה אחרת תסכל למעשה את הטעם הטמון בהעברת הנטל אל בעל השליטה על פי ההסדר."⁴²

עוד נציין כי לצורך סתירת החזקה על ידי בעל השליטה נדרש בעל השליטה להציג תשתית עובדתית ראויה שתיתמך בראיות ממשיות, ולא די באמירות סתמיות וכלליות.⁴³

מהו המסלול בו ניתן לבצע את גביית המס?

נשאלת השאלה כיצד יכולה הרשות לגבות את חוב המס מאת בעל השליטה.

בעניין זורין (לעיל) דן כב' ביהמ"ש בשאלה זו והבהיר כך:

"השאלה שבפנינו עוסקת בקבוצת המקרים השלישית, דהיינו באותם מקרים בהם הדין קובע כי בנסיבות מסוימות ניתן לגבות את המס/תשלום החובה מבעל השליטה. האם במצבים אלו מוטל על הרשות להוכיח כי התקיימו התנאים לייחוס החוב, או שמא רשאית הרשות לנקוט בהליכי גביה ישירות כנגד בעל השליטה?"

יש להדגיש, כי הפסיקה קבעה נחרצות כי זכותו של בעל השליטה להשיג מוגבלת רק לטענה כי אינו בעל שליטה או כי החברה פרעה את החוב. אין הוא רשאי להשיג על קביעה ביחס להתקיימות שאר היסודות לחיובו האישי, ובמיוחד על הקביעה כי החברה העבירה לו את נכסיה.⁴⁴

בהמשך קובע כב' השופט סוקול, כי:

"הקושי נוצר במצב שבו לחייב לא עומדת על פי דין זכות השגה וערר. מצב זה עשוי להתעורר בין מחמת שהחייב לא הגיש השגה או ערעור במועד הקבוע בדין, או שעילות ההשגה אינן כלולות בהוראות חוק הערר. דרכו של חייב שכזה פתוחה להגשת עתירה מנהלית לבית

⁴² רע"א 7392/12 רומנו נ' עיריית יהוד מונסון (25.10.2012 פסקה 9).

⁴³ ראו ע"א (ת"א) 23647-11-03 עיריית יהוד מונסון נ' רומנו (28.08.2012) פסקה 16 לפסק דינו של השופט שנלר.

⁴⁴ ר' עניין אירנה זורין לעיל וראו גם הערת בית המשפט בבר"מ 901/14 עבד נ' עיריית חיפה (6.7.2014), פסקה 32)).

המשפט לעניינים מנהליים ובגדרה יכול הוא לעתור למתן צו ביניים לעיכוב הליכי הגביה (ראו לעניין הסמכות להגשת עתירה ע"מ 5640/04 **מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש** (5.9.2005)).

כך גם מי שקיבל דרישה לשאת בחובותיה של חברה שבשליטתו והמבקש לטעון כי לא התקיימו הנסיבות המצדיקות חיובו האישי מחמת עילות שאינן כלולות בסעיף 3(א)(4) לחוק הערר יכול להגיש עתירה לבית המשפט לעניינים מנהליים..

אלא שהפניית בעל השליטה להגשת עתירה לבית המשפט לעניינים מנהליים ולהגשת בקשה לקבלת צו ביניים לעיכוב הליכי הגביה אינה ממצה את הקשיים הנוגעים להליך בירור חבותו של בעל השליטה. וכאן אנו באים לטענה העיקרית בהליך הנוכחי, דהיינו הטענה כי מקום שבו בעל השליטה אינו יכול לפנות בהליכי השגה וערר על חיובו האישי, מנועה העירייה מלנקוט כנגדו בהליכי גביה, עד שיינתן לטובתה פסק דין סופי בתביעה אזורית שתוגש על ידה.

טענה זו הועלתה בדיונים רבים בבתי המשפט וניתן למצוא בה החלטות שונות. יתרה מזו, גם הרשויות המקומיות נוקטות בהליכים שונים וניתן למצוא לא מעט מקרים בהם רשויות מקומיות בחרו במסלול של הגשת תביעה לבית המשפט האזורי כנגד בעל השליטה הכופר בחבותו האישית ונמנעו מנקיטת הליכי גביה בטרם הוכרעה התביעה.

דומני, כי בהעדר הסדר חקיקתי מקיף, כפי שראוי היה שיוסדר, אין מנוס אלא למצוא את המסלול שיבטיח מחד את בירור העובדות לאשורן וימנע התחמקות מתשלום חובות תוך שימוש במסך ההתאגדות של חברות, ומאידך ישמור את זכויותיהם של בעל השליטה ואולי גם של נושים אחרים להביא ולהשמיע את טענותיהם בטרם יוטלו עליהם חיובים אישיים. על-כן, הדרך הראויה הינה כי לאחר משלוח דרישה לבעל השליטה תבחר הרשות את המסלול הראוי בהתאם לעמדת בעל השליטה. ככל שבעל השליטה מעלה טענות הראויות להתברר בהליך השגה, ערר וערעור, יש לקבוע כי עליו לנקוט במסלול זה ואם לא נקט בהליכים במועד, פתוחה הדרך בפני הרשות לנקוט בהליכי גביה מנהלית. אם בעל השליטה חולק על הדרישה בשל עילות שאינן כלולות בחוק הערר, כגון שלא קיבל נכסים, הרי שחובת ההגיינות המוטלת על הרשות מחייבת כי הרשות תמנע מנקיטת הליכי גביה ותגיש תביעה לבית המשפט. בכל מקרה גם אם נקטה הרשות המנהלית הליכי גביה ובעל השליטה הגיש עתירה מנהלית ובגדרה בקשה לעיכוב ההליכים, רשאי בית המשפט להגיע למסקנה כי ההליך המתאים הינו הליך התביעה האזורית ובמקרה שכזה ראוי כי יעכב את הליכי הגביה ויפנה את הצדדים לבית המשפט האזורי המוסמך.

ומשום כך נקבע שם (עניין זורין לעיל) כי :

העירייה תוכל להגיש תביעה כספית כנגד העותרת או כל אדם אחר לבית המשפט המוסמך להוכחת החיוב האישי בחובות החברה.

נספחים

נספח 1 : חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976.
נספח 2 : תקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר),
התשל"ז-1977.

נספח 3 : חוזר המנכ"ל – הנחיות לעניין דרך מינויין ופעולתן של ועדות הערר לארנונה.

נספח 4 : חוזר מנכ"ל – כללים לעניין תשלום גמול לחברי ועדת הערר לארנונה.

נספח 5 : ערר (דוגמה).

נספח 6 : החלטה (דוגמה).

נספח 1: חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976¹

הגדרות (תיקון התשס"ד)

1. בחוק זה -
"רשות מקומית" - עירייה או מועצה מקומית;
"המועצה" - מועצה של רשות מקומית;
"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (בחוק זה - חוק הסדרים התשנ"ג);

מנהל הארנונה

2. המועצה תמנה אחד מעובדיה להיות מנהל הארנונה לעניין חוק זה.

השגה (תיקונים: התשמ"ב, התשמ"ז, התשנ"ג, התשנ"ד, התשס"ד)

3. (א) מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה:
(1) הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום;
(2) נפלה בהודעת התשלום שמשגיגים עליה טעות בציון סוג הנכס, גודלו או השימוש בו;
(3) הוא אינו מחזיק בנכס כמשמעותו בסעיפים 1 ו-269 לפקודת העיריות;
(4) היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג - שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.
(ב) אין באמור בחוק זה כדי להסמיך את מנהל הארנונה או את ועדת הערר לדון או להחליט בטענה שמעשה המועצה של הרשות המקומית בהטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי-חוקיות שלא כאמור בפסקאות (1) עד (3) של סעיף קטן (א).
(ג) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), מי שחויב בתשלום ארנונה כללית ולא השיג תוך המועד הקבוע על יסוד טענה לפי סעיף קטן (א)(3), רשאי בכל הליך משפטי, ברשות בית המשפט, להעלות טענה כאמור כפי שהיה רשאי להעלותה אילו לא חוק זה.

תשובת מנהל הארנונה

4. (א) מנהל הארנונה ישיב למשיג תוך ששים יום מיום קבלת ההשגה.
(ב) לא השיב מנהל הארנונה תוך ששים יום - ייחשב הדבר כאילו החליט לקבל את ההשגה, זולת אם האריכה ועדת הערר האמורה בסעיף 5, תוך תקופה זו, את מועד מתן התשובה, מטעמים מיוחדים שיירשמו, ובלבד שתקופת ההארכה לא תעלה על שלושים יום.

ועדת הערר

5. המועצה תמנה ועדת ערר אחת או יותר, בהרכב של שלושה חברים מבין בעלי הזכות להיבחר כחברי המועצה, ואת היושב ראש.

ערר וערעור (תיקונים: התש"ס, התשס"ה)

6. (א) הרואה עצמו מקופח בתשובת מנהל הארנונה על השגתו רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו התשובה, לערור עליה לפני ועדת ערר.
(ב) על החלטת ועדת ערר רשאים העורר ומנהל הארנונה לערער לפני בית משפט לעניינים מינהליים.
(ג) (בוטל).

סדרי הדין בערר וערעור (תיקון התש"ס)

7. שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות את דרכי ההגשה של ערר לפי חוק זה ואת סדרי הדין בו.

פירוט בהודעה (תיקון התשנ"ד)

- 7א. בהודעת תשלום על ארנונה כללית תפרט הרשות המקומית את הזכויות והמועדים להשגה ולערר האמורים בחוק זה.

ביצוע

8. שר הפנים ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל עניין הנוגע לביצועו.

אפרים קציר יצחק רבין יוסף בורג

נשיא המדינה ראש הממשלה שר הפנים

¹. ס"ח 822, (29.7.1976), עמ' 252.

תיקונים:

ס"ח 1033, התשמ"ב (30.11.1981), עמ' 4;

ס"ח 1216, התשמ"ז (2.6.1987), עמ' 122;

ס"ח 1406, התשנ"ג (7.1.1993), עמ' 15 ;
ס"ח 1471, התשנ"ד (8.7.1994), עמ' 241 ;
ס"ח 1739, התש"ס (11.6.2000), עמ' 193 ;
ס"ח 1920, התשס"ד (18.1.2004), עמ' 127 ;
ס"ח 2020, התשס"ה (8.8.2005), עמ' 750.

נספח 2: תקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז-1977¹

בתוקף סמכותי לפי סעיף 7 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ז-1976 (להלן - החוק), אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות

1. בתקנות אלה -
"ערר" - ערר לפי סעיף 6 לחוק;
"ועדה" - ועדת ערר שנתמנתה לפי סעיף 5 לחוק;
"משיב" - מנהל הארנונה לפי סעיף 2 לחוק.

תוכן כתב הערר

2. בכתב הערר יצוינו -
(1) שם העורר, משלח-ידו, מענו והמען להמצאת מסמכים;
(2) פרטי הנכס שבשלו נדרש התשלום;
(3) התאריך שבו נמסרה לעורר תשובת המנהל על השגתו;
(4) הנימוקים עליהם מבסס העורר את עררו;
(5) האם העורר מבקש להתייצב לפני הוועדה כדי להשמיע טענותיו.

הגשת כתב ערר

3. העורר ימסור לוועדה או ישלח בדואר רשום לפי מענה את כתב הערר בארבעה עותקים.

חתימת הערר

4. כתב הערר ייחתם ביד העורר או בא-כוחו.

עותק למשיב

5. עותק של כתב הערר יימסר מאת הוועדה למשיב או יישלח אליו בדואר רשום.

תשובת המשיב

6. המשיב יגיש לוועדה לא יאוחר משלושים יום מהיום שנמסר לו עותק כתב הערר, תשובה מנומקת בארבעה עותקים, ויצרף לעותק הראשון עותק של ההחלטה נושא הערר.

חתימת התשובה

7. התשובה תיחתם ביד המשיב.

עותק לעורר

8. עותק של התשובה יימסר לעורר או יישלח אליו בדואר רשום.

דיון בערר

9. (א) הוועדה רשאית לדון בערר ולהחליט בו על יסוד החומר בכתב שהובא לפניה ובהיעדרם של בעלי הדין, אם אף אחד מהם לא ביקש בכתב להתייצב לפניה על מנת להשמיע טענותיו.
(ב) ביקש אחד מבעלי הדין להתייצב לפני הוועדה או החליט יושב ראש הוועדה להזמין את בעלי הדין, יחולו הוראות התקנות 10 עד 18.

קביעת מועד לשמיעת הערר והזמנת הצדדים

10. יושב ראש הוועדה יקבע מועד לשמיעת הערר; הזמנות לעורר ולמשיב יימסרו או יישלחו בדואר רשום, לפחות חמישה-עשר יום לפני המועד שנקבע לשמיעתו.

שמיעת הערר

11. הוועדה תשמע תחילה את טענות העורר ולאחר מכן את טענות המשיב; הוועדה רשאית, ככל שהדבר יראה לה, להתיר לעורר להשיב לטענות המשיב.

פומביות הדיון (תיקון התשע"ב)

11א. (א) לדיוני הוועדה יינתן פומבי, כפי שתפרסם המועצה בנוהל, באתר האינטרנט של הרשות המקומית.

(ב) קבעה המועצה כי דיוני הוועדה יתקיימו בדלתיים פתוחות, תהיה הוועדה רשאית לדון בערר מסוים, כולו או מקצתו, בדלתיים סגורות, אם ראתה צורך בכך, מטעמים שיירשמו בפרוטוקול הדיון האמור בתקנה 11ב, באחת מאלה:

(1) לשם שמירה על ביטחון המדינה או על יחסי החוץ שלה;

(2) לשם הגנה על המוסר או על עניינו של קטין;

(3) הדיון הפומבי עלול -

(א) להרתיע עד מלהעיד עדות חופשית או מלהעיד בכלל;

(ב) לפגוע בסוד מסחרי;

(ג) לפגוע בצנעת הפרט.

(ג) התקיים דיון פומבי בערר, ומצא יושב ראש הוועדה כי לא ניתן לקיים את הדיון מחמת הפרעות לדיון, רשאי הוא להפסיק את הדיון או לקבוע כי הדיון, כולו או מקצתו, יתקיים בדלתיים סגורות.

(ד) הפריע אדם בדרך כלשהי לדיוני ועדת הערר במקום הדיון או בסמוך לו, רשאי יושב ראש הוועדה לצוות על הרחקתו.

פרוטוקול (תיקון התשע"ב)

11ב. (א) עיקרי הדברים בדיון יירשמו בפרוטוקול.

(ב) פרוטוקול יכול שייערך גם בדרך של הקלטה או באופן אחר שיורה יושב ראש הוועדה, ובלבד שפרוטוקול שנערך כאמור יועלה על הכתב ויצורף לתיק הדיון.

(ג) יושב ראש הוועדה או מי שהוא הסמיכו לכך מבין חברי הוועדה, יחתום על הפרוטוקול.

(ד) בסמוך לאחר החתימה על הפרוטוקול זכאי בעל דין לקבל העתק ממנו.

מותב חסר (תיקון התשע"ב)

11ג. (א) זומנה הוועדה לשיבה ונעדר מן הישיבה חבר ועדה אחד שאינו יושב הראש, יתקיים הדיון באותה ישיבה לפני חברי הוועדה הנוכחים (להלן - מותב חסר); לא הסכימו לכך בעלי הדין או החליט יושב ראש הוועדה שלא לקיים את הדיון, יידחה הדיון למועד אחר.

(ב) החלטה במותב חסר שנחלקו בו הדעות תתקבל על פי דעתו של יושב ראש הוועדה.

(ג) דיון שנערך במותב חסר יימשך ויסתיים באותו מותב, זולת אם סבר יושב ראש הוועדה כי השתתפותו של החבר שנעדר תועיל לדיון ולא יהיה בכך שהדיון נערך במותב חסר משום עיוות דין.

מותב קטוע (תיקון התשע"ב)

11ד. (א) נבצר מחבר ועדה אחד, שאינו היושב ראש, להישאר בדיון עד לסיומו, יימשך הדיון לפני חברי הוועדה האחרים עד לסיומו (להלן - מותב קטוע), אם הסכימו לכך בעלי הדין, זולת אם החליט יושב ראש הוועדה להפסיק את הדיון או שבעלי הדין לא הסכימו להמשיך את הדיון במותב הקטוע; הופסק הדיון, ימונה חבר אחר מבין ממלאי המקום שמונו לעניין זה או שימונה הרכב חדש לוועדה.

(ב) התמנה חבר אחר למותב הקיים, רשאי המותב להמשיך בדיון מן השלב שאליו הגיע המותב בהרכב הקודם, אם סבר, לאחר שנתן לבעלי הדין הזדמנות לטעון את טענותיהם, שלא ייגרם עיוות דין; החליט המותב להמשיך בדיון, רשאי הוא לנהוג בראיות שגבה המותב בהרכב הקודם כאילו גבה אותן בעצמו או לחזור ולגבותן, כולן או מקצתן.

(ג) התמנה הרכב חדש - יקיים את הדיון מתחילתו.

(ד) החלטה במותב קטוע שנחלקו בו הדעות תתקבל על פי דעתו של יושב ראש הוועדה.

התייצבות בעלי הדין

12. לא התייצב אחד מבעלי הדין לפני הוועדה במועד הקבוע לשמיעת הערר והוכח שהוזמן כדין, רשאית הוועדה לדון בערר ולהחליט שלא בפניו.

דחיית הדיון

13. הוועדה רשאית לדחות את שמיעת הערר למועד אחר, ומשהתחילה בשמיעתו - לדחות את המשך הדיון בו, אם הדחייה דרושה, לדעתה, למען הצדק.

הגשת תצהיר

14. הוועדה רשאית לדרוש מבעל-דין שיגיש לה תצהיר לאימות העובדות שעליהן הוא מסתמך בערר או בתשובה.

התייצבות לחקירה שכנגד

15. רצה אחד מבעלי הדין לחקור חקירה שכנגד אדם שמסר תצהיר בהתאם לתקנה 14, יודיע על כך בכתב לבעל הדין השני ארבעה ימים לפחות לפני מועד השמיעה וימסור עותק של הודעתו ליושב ראש הוועדה.

תצהיר כראיה

16. הודיע אחד מבעלי הדין כאמור בתקנה 15, לא ישמש התצהיר שעליו ניתנה ההודעה ראיה, אלא אם היה המצהיר נוכח בשמיעת הערר כשהוא מוכן לחקירה שכנגד, זולת אם הייתה הוועדה משוכנעת שקבלת התצהיר דרושה למען הצדק.

הגבלת הדיון לנימוקים

17. בשמיעת הערר לא תיזקק הוועדה לכל נימוק שלא יצויין בכתב הערר או בתשובה, אלא אם היא משוכנעת שהנימוק נשמט שלא באשמת בעל הדין המבקש להיעזר בו, או ששמיעת הנימוק דרושה למען הצדק.

פרטים נוספים

18. הוועדה רשאית להורות שיוגשו לה פרטים נוספים בכל עניין הנזכר בכתב הערר או בתשובה, או בקשר לכל נימוק שהוועדה החליטה להיזקק לו לפי תקנה 17.

מיזוג עררים

19. הוועדה רשאית לאחד עררים, לדון בהם במשותף ולתת החלטה אחת בכולם.

תשלום הוצאות (תיקון התשע"ב)

- 19א. (א) היה יושב ראש הוועדה מי שכשיר להתמנות שופט של בית משפט שלום, רשאית הוועדה לפסוק לבעל דין הוצאות, לרבות שכר טרחת עורך דין ולמעט שכר מומחים.
- (ב) עד שהוזמן להעיד או להציג מסמך או מוצג אחר לפני הוועדה, רשאית הוועדה לפסוק לו דמי נסיעה, לינה ושכר בטלה.
- (ג) הוועדה רשאית להטיל את תשלום ההוצאות על בעלי הדין או על מי מהם, ולקבוע את שיעור התשלום שישלם כל אחד מהם.
- (ד) יושב ראש הוועדה רשאי לחייב בעל דין להפקיד ערובה לתשלום הוצאות.
- (ה) על פסיקת הוצאות לפי תקנה זו יחולו ההוראות לפי פרק ל"ד לתקנות סדר הדין האזרחי, בשינויים המחויבים.

החלטת הוועדה (תיקון התשע"ב)

20. (א) החלטת הוועדה תהיה מנומקת; היא תיערך בכתב ותיחתם בידי חברי הוועדה.
- (ב) בגוף ההחלטה יצוין כי החלטת הוועדה נתונה לערעור לפני בית המשפט לעניינים מינהליים שבאזור שיפוטו מצוי מקום מושבה, בתוך 45 ימים ממועד המצאת ההחלטה לצדדים.
- (ג) החלטות הוועדה יפורסמו באתר האינטרנט של הרשות המקומית, כפי שיקבע יושב ראש הוועדה.
- (ד) יושב ראש הוועדה רשאי להורות, מיוזמתו או לבקשת בעל דין, שפרט מן הפרטים המופיעים בהחלטת הוועדה לא יפורסם, אם ראה שיש בחשיפתו משום פגיעה מטעם מן הטעמים המפורטים בתקנה 11א(ב).

מסירת עותק ההחלטה

21. עותקים מאושרים של החלטת הוועדה יימסרו לעורר ולמשיב או יישלחו אליהם בדואר רשום, סמוך ככל האפשר למתן ההחלטה.

תחילה

22. תחילתן של תקנות אלה ביום השלושים לאחר פרסומן.

השם (תיקון התשע"ב)

23. (בוטלה).

ב' באייר התשל"ז (20 באפריל 1977)

חיים י' צדוק
שר המשפטים

¹. ק"ת 3723, התשל"ז (9.6.1977), עמ' 1920.

תיקון: **ק"ת 7114, התשע"ב (30.4.2012), עמ' 1086.**

נספח 3: הנחיות לדרך מינויין ופעולתן של ועדות הערר לארנונה

חוזר המנהל הכללי 1/2012
ז' בשבט התשע"ב, 31/1/2012

1. הנחיות לעניין דרך מינויין ופעולתן של ועדות הערר לארנונה

על מנת להסדיר את דרך פעילותן של ועדות הערר לענייני ארנונה, הפועלות בהתאם לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו – 1976 (להלן: "החוק"), וזאת בכל הנוגע למספר היבטים שלא קיבלו מענה מלא בחקיקה ובתקנות החלות על דרך פעולתן של ועדות אלו, אנו מנחים את הרשויות המקומיות ואת ועדות הערר המוקמות על ידן לפעול בהתאם לכללים הבאים.

1. יושב ראש ועדת הערר

סעיף 5 לחוק קובע, כי "המועצה תמנה ועדת ערר אחת או יותר, בהרכב של שלושה חברים מבין בעלי הזכות להיבחר כחברי המועצה, ואת היושב ראש שלה". בשל מהות תפקידן של הוועדות כגוף מעין שיפוטי, על המועצה למנות כיושב ראש הוועדה עורך דין, הכשיר להתמנות לשופט בית משפט שלום ומצוי בדיני השלטון המקומי והמיסוי המוניציפאלי.

2. תקופת כהונה

חבר ועדת ערר יתמנה לתקופה של ארבע שנים ויכול לשוב ולהתמנות לתקופת כהונה אחת נוספת.

3. הפסקת כהונה

א. חבר ועדת ערר יחדל לכהן כחבר הוועדה לפני תום תקופת כהונתו, אם התפטר באמצעות הגשה של כתב התפטרות למועצה; כהונתו תיפסק בתום שלושה חודשים מהגשת כתב התפטרות, אלא אם כן קבעה המועצה מועד מוקדם יותר.

ב. המועצה רשאית להעביר חבר ועדת ערר מכהונתו בשל התנהגות שאינה הולמת תפקיד של חבר ועדת ערר או בשל הרשעה בעבירה שיש עמה קלון. המועצה לא תחליט כאמור, אלא לאחר שהונחה בפניה חוות דעת מטעם היועץ המשפטי של הרשות המקומית בסוגיה זו ולאחר שניתנה לחבר ועדת הערר הזדמנות להשמיע את טענותיו בפניה.

4. תשלום גמול

המועצה רשאית לקבוע, כי חברי ועדת הערר יקבלו גמול על השתתפותם בישיבות הוועדה, בהתאם לכללים שייקבעו על ידי משרד הפנים לעניין זה.

5. ניגוד עניינים

א. לא יתמנה ולא יכהן כחבר ועדת הערר מי שעלול להימצא, במישרין או בעקיפין, באופן תדיר במצב של ניגוד עניינים בין תפקידו כחבר ועדת הערר לבין ענין אחר שלו.
בסעיף קטן זה –

"ענין אחר" – לרבות ענין של קרוב של חבר ועדת הערר, או ענין של גוף שחבר ועדת הערר או קרובו הם בעלי שליטה בו;

"קרוב" – בן זוג, הורה, ילד או אדם אחר הסמוך על שולחנו של חבר ועדת הערר;

"בעל שליטה" - אחד מאלה: מנהל או עובד אחראי בגוף; מי שיש לו חלק העולה על 10% בהון או בזכות לקבל רווחים של אותו גוף; מי שרשאי למנות 10% או יותר מהמנהלים באותו גוף; מי שיש לו 10% או יותר מזכויות ההצבעה באותו גוף.

ב. לא יתמנה ולא יכהן כחבר ועדת הערר מי שנמצא בקשר מקצועי, עסקי או אחר, עם הרשות המקומית שעל החלטותיה ניתן לערור בפני ועדת הערר; לענין זה, ייחשבו כקשורים עם הרשות המקומית, בין היתר, עובד או נבחר של הרשות המקומית ועובד או נבחר שפרש או סיים את כהונתו, אם לא עברה שנה מיום שפרש או סיים את כהונתו, לפי העניין. לא יראו כניגוד ענינים לענין זה, קבלת שירות מהשירותים שהעיריה מספקת לתושביה וכן קשר מקצועי, עסקי או אחר, עם הרשות המקומית, שהינו אקראי ובהיקף שאינו משמעותי.

ג. חבר ועדת ערר לא ישתתף בדיון של ועדת הערר, אם הוא עלול להימצא, במישרין או בעקיפין, במצב של ניגוד ענינים בין תפקידו כחבר ועדת הערר לבין ענין אחר שלו; בסעיף קטן זה –

- (1) "ענין אחר" - לרבות ענין של קרוב של חבר ועדת הערר או ענין של גוף שחבר ועדת הערר או קרובו הם מנהלים או עובדים אחראים בו, או ענין של גוף שיש להם בו חלק - בהון המניות, בזכות לקבל רווחים, בזכות למנות מנהל או בזכות הצבעה;
- (2) "קרוב" - בן זוג, הורה, ילד, אח, אחות, או אדם אחר הסמוך על שולחנו של חבר ועדת הערר.

ד. התברר לחבר ועדת הערר שהוא מנוע מלהשתתף בדיון על ערר מסוים בשל ניגוד ענינים, יודיע על כך לחבריו בוועדת הערר, ואם החל הדיון - גם לבעלי הדיון, ויימנע מלהשתתף בדיון על אותו ערר. המועצה תמנה, ככל הניתן, ממלאי מקום לחברי ועדות הערר, על מנת לאפשר את החלפתם בדיון בערר מסוים, ככל שיעלה כי חבר הועדה מצוי בניגוד ענינים בנושא הנדון בערר.

ה. התעורר אצל חבר ועדת הערר ספק בשאלה אם הוא מנוע מלהשתתף בדיון על ערר מסוים בשל ניגוד ענינים, או טען אחד מהצדדים שחבר ועדת הערר מנוע כאמור, יחליט המותב בדבר וינמק את החלטתו.

- ו. המועצה לא תמנה חברים לוועדת ערר, אלא לאחר שהיועץ המשפטי של הרשות המקומית הניח בפניה חוות דעת, שלפיה המועמד אינו עלול להימצא במצב של ניגוד עניינים כאמור בסעיף 5(א) ו-5(ב) לעיל.
- ז. יובהר, כי הוראות החוזר באות להוסיף על ההוראות לפי כל דין בנוגע לאיסור לפעול בניגוד עניינים ולא לגרוע מהן.

6. מקום מושבה של הוועדה

- א. המועצה תקבע את מקום מושבה של ועדת הערר.
- ב. אין מניעה כי הוועדה תשב במבנה של הרשות המקומית ובלבד שלא תמוקם במבנה שבו שוכנים אגפי הכספים ו/או הגביה של הרשות המקומית.
- ג. על אף האמור בס"ק (ב), ככל שלא ניתן באופן סביר לקבוע את מושבה של הוועדה במבנה נפרד כאמור, רשאית המועצה לקבוע את מקום מושבה של הוועדה באותו מבנה שבו שוכנים אגפי הכספים ו/או הגביה, אולם בנפרד ובאופן מובחן מאותם אגפים.
- ד. יש להבטיח שירותי מזכירות מתאימים והולמים במסגרת נפרדת, ככל האפשר, ובכל מקרה, תוך הפרדה ממזכירות אגפי הכספים והגביה.

7. הוראות מעבר

- על מנת לאפשר את ההיערכות הנדרשת ליישום הוראות הנוהל, תחילתן של הוראות סעיפים 1-3 וכן סעיף 6 לחוזר זה בתוך חצי שנה מיום פרסומו של חוזר זה.
- על היועץ המשפטי של הרשות המקומית לבדוק בתוך 60 יום מיום פרסום הנוהל ולחוות את דעתו, האם חבר מחברי ועדת הערר המכהנת עלול להימצא במצב של ניגוד עניינים כאמור בסעיף 5(א) ו(ב) לעיל. ככל שעלה כי קיים חשש כאמור, על מועצת הרשות המקומית לפעול להסדרת הנושא או להעברתו של אותו חבר בוועדת הערר מכהונתו.
- על אף האמור בסעיף 4 לנוהל זה, תהיה רשות מקומית ששילמה גמול לחברי ועדת הערר טרם פרסומו של חוזר מנכ"ל זה רשאית להמשיך ולשלם להם גמול בהיקף ובשיעור שהיו נהוגים על ידה עד לקביעת הכללים לפי סעיף 4 האמור.

(5). כללים לעניין תשלום גמול לחברי ועדת הערר לארנונה

בהמשך להנחיות לעניין דרך מינוי ופעולתן של ועדות הערר לארנונה, שפורסמו בחוזר מנכ"ל 1/12, להלן כללים בנוגע לתשלום גמול לחברי ועדת הערר לארנונה.

1. מועצת הרשות המקומית רשאית לקבוע שחברי ועדת הערר יקבלו גמול על השתתפותם בישיבות הוועדה ובלבד שהתעריפים המרביים לתשלום לחברי הוועדה לא יעלו על התעריפים המרביים הקבועים לתשלום לחברי ועדה ציבורית, כפי שנקבעו על ידי החשב הכללי, בהתאם להוראת התכ"מ 13.1.7. גובה התשלום בהתאם לקבוע בהודעת החשב הכללי "תשלום לחברי ועדה ציבורית" מס' ה.13.1.7, עומד נכון למועד פרסום חוזר מנכ"ל זה על 194 ₪ + מע"מ לשעה ליו"ר ועדה ו-174 ₪ + מע"מ לשעה לחבר ועדה. ראו את הודעת החשב הכללי האמורה בקישור המצ"ב:
<http://takam.mof.gov.il/doc/hashkal/horaot.nsf> (יש לפתוח את הלשונית "הודעות" ולאתר את מספר ההודעה).
2. התעריפים הנקובים לעיל כוללים כיסוי של כל ההוצאות ובכללן החזרי נסיעות, אש"ל וביטול זמן.
3. ניתן יהיה לדווח על שעות הכנה, אם העבודה שבה מדובר נעשתה במשרד, בסמוך לישיבה המתקיימת באותו מקום, ואם ניתן לאמת כי הישיבות שבגינן מבוקש התשלום עבור שעות הכנה אכן התקיימו בפועל. רשות מקומית המעוניינת לשלם עבור שעות הכנה, תקיים לצורך כך מנגנון פיקוח מתאים.
4. חבר ועדה לא ידווח על שעות נסיעה, או שעות שלא הוקדשו בפועל לדיון, ישיבה, או הכנה, כשעות לחיוב.

נספח 5: ערר (דוגמא)

ערר מס' 2007-07-206

בפני ועדת הערר על ארנונה

בתל – אביב - יפו

העוררת: _____ בע"מ

(להלן: "העוררת")

המשיב: מנהל הארנונה – עיריית תל-אביב, ככר רבין

רחוב אבן גבירול 69, תל-אביב 64162

(להלן: "המשיב")

ערר על החלטה בהשגה על חיובי ארנונה

בהתאם לסעיף 6 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו – 1976, מוגש בזה ערר על החלטת המשיב לדחות את ההשגה שהגישה העוררת על חיובה בתשלומי ארנונה כללית החל מ- 1.1.04, בגין נכס המצוי ברחוב _____ ואשר מס' חשבון הארנונה בגינו, הוא: 3319-0170-001-21.

העתקי השגת העוררת מיום 5.6.2007 ותשובת המשיב מיום 24.6.2007 (שהתקבל במשרדי הח"מ ביום 4.7.2007) מצורפים לערר ומסומנים **נספחים א' – ב'**.

העוררת מבקשת בזאת לזמנה לדיון שייערך בפני הוועדה, וזאת בהתאם לתקנה 9 לתקנות.

ואלו נימוקי הערר:

1. הנכס נשוא הערר הוא אולם בשטח של כ – 230 מ"ר בקומה השנייה של המבנה המצוי ברחוב _____ 17 תל אביב (להלן: "הנכס").

2. הנכס הנ"ל הושכר על ידי המשכירה – העוררת לחברה בשם "_____ בע"מ" ח"פ 512968975 לתקופה של 5 שנים החל מיום 10.2.2000 ועד ליום 10.2.2005, כאשר לשוכרת ניתנה אופציה להאריך את השכירות לחמש שנים נוספות עד ליום 10.2.2010.

3. השוכרת ישבה בנכס מבלי לשלם את דמי השכירות. נגד החייבת התנהלו הליכים משפטיים ארוכים ומתישים, כאשר במשך כל התקופה הנ"ל המשיכה השוכרת לשבת בנכס. יצוין כי תביעת הפינוי הוגשה עוד בתאריך 6.1.2002, ופס"ד ניתן ביום 16.6.2002. לאחר הליכי הוצאה לפועל ארוכים ומתישים, בוצע, ביום 15.3.2005, פינוי בפועל.
4. אולם, השוכרת לא אמרה נואש והגישה בקשות שונות ומשונות לביטול פסק הדין ולעיכוב הליכי הפינוי ולמעשה, ביום 21.3.2005 ועוד בטרם הצליחה המשכירה להשיב לידיה את המושכר, היא נאלצה, בהוראת ראש ההוצל"פ הנכבד בהרצליה, להשיב את מפתחות המושכר לידי השוכרת. לבד מזאת, השוכרת, בחוצפתה, אף הודיעה לעיריה כי היא השיבה את המושכר לידי המשכירה.
העתק ההחלטה בענין ביטול פס"ד שעניינו פינוי הנכס (ובה מפורטים כל התאריכים הרלבנטיים מצ"ב ומסומן נספח ג').
העתק התגובה שניתנה על ידי המשכירה מצ"ב ומסומן נספח ד'.
העתק החלטת ראש ההוצל"פ הנכבד בענין השבת המפתחות לידי השוכרת עד למתן פס"ד מצ"ב ומסומן נספח ה'.
5. רק ביום 13.4.2005 החליט בית המשפט הנכבד בהחלטה ארוכה ומפורטת, כי דין הבקשה לביטול פס"ד להידחות וכי הבקשה היא "לא יותר משימוש בלתי ראוי בהליכים משפטיים".
6. כך, איפשר בית המשפט הנכבד למשכירה, סוף כל סוף, לממש את פסה"ד המאפשר לה לתפוס חזקה בנכס.
7. אולם, גם אז לא איפשרה השוכרת למשכירה לתפוס את החזקה בנכס.
8. בצר לה, נאלצה המשכירה לפנות שוב ושוב אל המשטרה בתלונה להשגת גבול פלילית ולסחיטה באיומים. המשטרה לא פעלה כנדרש. גם אז לא פונה הנכס על ידי השוכרת. השוכרת המשיכה להחזיק בכוח הזרוע את הנכס, תוך שעבריינים מפעילים את כל כובד משקלם, על מנת "לשכנע" את העוררת לוותר על הנכס. בפועל, לאחר אינספור משחקי "החלפת מנעולים" המלווים ב"מלחמות התשה", הצליחה המשכירה לפנות את הנכס רק במהלך מלחמת לבנון השנייה – ביום 15.8.2006.
העתק תלונה במשטרה מצ"ב ומסומן נספח ו'.
העתק הודעה על החלטת המשטרה שלא הוסיף לחקור מצ"ב ומסומן נספח ז'.
9. עיינו הרואות, המשכירה עשתה כל שלאל ידה כדי להשיב לעצמה את החזקה בנכס, כולל הליכים משפטיים, הליכי הוצאה לפועל, הליכים בתגובה לבקשה לביטול פס"ד ותלונות

למשטרה. השוכרת עצמה, כאמור, נאחזה בנכס כבקרנות המזבח וסירבה לפנותו למרות החלטות וצווים שניתנו בענין.

10. אין כל סיבה מדוע תיאלץ המשכירה לשלם ארנונה עבור תקופה בה הנכס לא היה כלל בחזקתה. כך, לקחה המשכירה כפליים או שלוש פעמים; גם לא קיבלה את דמי השכירות המגיעים לה, גם נאלצה להוציא הוצאות כספיות ניכרות ביותר עבור תביעת פינוי והליכי פינוי בהוצאה לפועל, גם בזבזה זמן ניכר והסתכנה סיכון פיזי של ממש בעימות מול השוכרים. ועתה, היא אף תיאלץ לשלם את הארנונה החלה על הנכס בגין תקופה בה היא לא החזיקה בנכס?

11. על כן סבורה המשכירה כי, בכל הכבוד, טעה מנהל הארנונה הנכבד בכך שדחה את ההשגה. כאשר ברור על פניו כי הודעת מחזיק בנכס, לפיה אין הוא עוד בגדר מחזיק" בשקר יסודה – אין על הרשות המקומית להסתמך על אותה הודעה. שאם לא כן, יוציא כל שוכר בנכס מכתב חד צדדי לרשות המקומית כי אין הוא עוד מחזיק ואזי תשלומי הארנונה יושמו על הבעלים – זהו מצב שאין הדעת סובלת.

12. אומנם, נכון הדבר אין הרשות המקומית אמורה להיות "בלש" ולהשתתף במשחקי "נשף מסכות" ונראה כי המחוקק ביקש לפטור את העיריה מלהכריע במחלוקות המתגלעות חדשות לבקרים בין בעלי נכסים, ברי חיוב בארנונה, לבין מחזיקיהם, או שוכריהם. אולם, כשנעלה מכל ספק על סמך מסמכי בית משפט, כי השוכר עדיין מחזיק בנכס – אין מקום לחייב את המשכיר בחיובי ארנונה בגין תקופות אלו.

13. בכל הכבוד, נראה כי במכתבו של מנהל הארנונה עולה רצון מלפניו לסייע, באשר הוא מבין כי נעשה במקרה דנן עוול משווע כלפי העוררת. אולם, בקשתו "להמציא אסמכתאות על מנת שנוכל לבדוק האם ישנה דרך בה תוכל העיריה לסייע לו על פי חוק" אינה ברורה. הומצאו אסמכתאות יצוקות בסלע של החלטות בית המשפט שתוכן ברור ונעלה מכל ספק. הדברים מדברים בעד עצמם.

14. בכל הכבוד, טעה מנהל הארנונה הנכבד בקובעו כי הטענות המועלות באשר לשנות מס קודמות אינן בסמכותו של מנהל הארנונה. העוררת לא ידעה "בזמן אמת" על הודעתה החד צדדית של השוכרת בדבר השבת החזקה ומיד כשידעה על כך – יידעה את העיריה בדבר אי נכונות ההודעה. לעיריה היה ידוע זמן רב כי הודעתה החד צדדית של השוכרת אינה הודעה אמיתית, אך היא נאחזה בהודעה כאילו היא מחייבת אותה וכאילו היא "תורה למשה מסיני". העוררת שקדה בכל המסלולים האפשריים על מנת להשיב לעצמה את החזקה בנכס ועל מנת שהיא לא תחויב בחיובים לא לה. עם כל הכבוד, על מנהל הארנונה לנקוט בגישה מרחיבה באשר לסמכותו וכשם שעליו לדאוג כי חייבים בארנונה ישלמו את חובם – עליו גם לדאוג כי מי שלא החזיק בנכס – לא יחויב בתשלום. המדובר

ברשות ציבורית האמורה לגבות כספים עבור כלל הציבור, אך לא ממי שאינו חייב בתשלום, (גם אם במקרה כלשהו אותו נישום אף לא עמד פורמאלית בקריטריונים מטעמים שונים).

15. **העוררת מבקשת בזאת לזמנה לדיון שייערך בפני הוועדה, וזאת בהתאם לתקנה 9 לתקנות.**

16. אשר על כן ולאור כל האמור לעיל, מתבקשת וועדת הערר הנכבדה לקבל את הערר ולהורות על כי אין העוררת חייבת בחיובי ארנונה בגין הנכס הנ"ל עד ליום 30.8.2006.

עו"ד - ב"כ העוררת

ערר 10/11א' ; 10/11

בפני ועדת הערר – עיריית גבעתיים

לפי חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו – 1977

נ' מנהל הארנונה _____

העורר: _____

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית גבעתיים

החלטה

עובדות

1. העוררת מחזיקה בנכס המצוי ברחוב _____ גבעתיים.
2. הנכס היה מסווג בכל השנים כ"תעשייה".
3. באוקטובר 2010 נתקבלה הודעת העירייה על שינוי חיוב הארנונה הכללית בגין הנכס, בה נקבע כי העוררת תחויב בסיווג "משרדים שירותים ומסחר", במקום בסיווג תעשייה, בו סווגה עד לאותו מועד.
4. התיק החל להידון בפני ועדת הערר השניה. לאחר דיון ההוכחות, פסלה הועדה השניה את עצמה מלדון בתיק הערר, והתיק עבר בהסכמת הצדדים להידון בפנינו.
5. בדיון עלו שלוש סוגיות הנתונות במחלוקת בין הצדדים:
 - א. סיווג הנכס.
 - ב. תיקון החיוב מתחילת שנת המס.
 - ג. שטח הנכס (לרבות עניין השטחים המשותפים).
6. הוסכם על הצדדים כי הסיכומים יתייחסו לסוגיות סיווג הנכס ותיקון החיוב מתחיל שנת המס, ואילו סוגיית שטח הנכס, תידון, במאוחד עם שאר הנישומים שהגישו השגה וערר על חיוב השטחים המשותפים בבניין.

טענות העוררת

7. טוענת העוררת כי המשיב נהג ברשלנות בכך שחייב את העוררת לפי הסיווג השיווי "משרדים שירותים ומסחר", ומבלי שביצע ולו אף ביקורת אחת, לבחינת השימוש שנעשה בנכס.
8. לטענת העוררת בחינת צו הארנונה של עיריית גבעתיים מלמדת כי הנכס מתאים להגדרת "מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה" – וכך יש לסווגו.
9. טוענת העוררת כי היא עושה שימוש בנכס לצורך חוגי העשרה וספורט לילדים. לטענתה, המדובר בפעילות ספורטיבית לכל דבר ועניין כגון: טניס שולחן; קפוארה; צ'י קונג; שחמט ועוד.
10. עוד טוענת העוררת כי אין לשלול טענת העוררת בעניין היותה "מועדון ספורט" בשל העובדה כי בנכס מתקיימים, לעיתים רחוקות, ימי הולדת. לעוררת מספר נימוקים לענין זה: הנימוק הראשון הוא הלכת "ילך הטפל אחר העיקר" - משמע סיווג הנכס יעשה לפי השימוש העיקרי. הנימוק השני הוא היות קיום ימי ההולדת "זוטי דברים".
11. לענין החיוב הרטרואקטיבי – טוענת העוררת כי המשיב מנוע מלתקן את השומה רטרואקטיבית וכי השומה ניתנת לתיקון רק מיום משלוח הודעתו – 11.10.10. העוררת תומכת יתדותיה בפסיקה רלבנטית ומצביעה על צורך בטעם מיוחד, על אינטרס ההסתמכות ועל רשלנות המשיב

טענות המשיב

12. המשיב טוען כי יש לסווג את הנכס בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" ולא בסיווג תעשיה, שכן הפעילות המתבצעת בנכס עונה לסיווג "משרדים שירותים ומסחר".
13. המשיב טוען כי הפעילות המתבצעת בנכס אינה עונה להגדרת "מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה". מנימוקי המשיב:
- א. נציגת העוררת אישרה כי בנכס מתקיימים **חוגים שונים** (עמ' 1 לפרוטוקול). העוררת אישרה את 3 הדפים שצורפו לתיק הערר (**נספח 3**) ובו פירוט מסכת החוגים מהם ניתן לראות חוגים כמו מדעים, שחמט, אומנויות הקרקס, צ'י-קונג, קפוארה ועוד...
- ב. נציגת העוררת אישרה כי בנכס מתקיימות **קייטנות** (עמ' 1 לפרוטוקול).
- ג. נציגת העוררת אישרה כי עתידים להתקיים בנכס מופעים בתשלום של **קריאת סיפור**.
- ד. באשר ל**ימי הולדת**- העוררת טענה בתחילה כי אין פעילות של ימי הולדת, ואולם כאשר הוצגו לוועדה וכן לעוררת מספר רב של מכתבי תודות **אשר העוררת מפרסמת באתר האינטרנט שלה** (_____) **ואשר צורפו לתיק הערר (נספח 2)** חזרה בה העוררת ואישרה כי אכן מתקיימות פעילויות של ימי הולדת בנכס (עמ' 1-2 לפרוטוקול). תוך שהיא מציינת כי מטרתה "על מנת לייצב את העסק ולהפכו לרווחי".

ה. העוררת אישרה שהיא גובה תשלום עבור השכרת הנכס לימי הולדת, תוך שציינה כמה כסף היא גובה על כל אירוע של יום הולדת.

ו. העוררת אישרה כי הנכס נמצא **בקומה 6, הנכס אינו פתוח, בנכס אין בריכה.**

ז. מדפי האינטרנט שהוצגו לועדה וצורפו לתיק הערר, נראה כי העוררת מגדירה עצמה כמרכז להעשרה ופנאי לילדים. כל הפעילויות הללו הינן בתשלום והם מבטאות שירות שניתן לילדים ולהוריהם. פעולות אלה **אינן** תעשייה וכמובן שאינן פעילויות ספורט המתקיימות במתקן ספורט (אלא אם שחמט, ימי הולדת או חוגי מדעים הם פעילויות ספורט....)

14. לעניין החיוב הרטרואקטיבי טוען המשיב כי יש להבחין בין תיקון השומה שנעשה בשנת המס, השנה בה יצאה השומה המתוקנת שבהתאם לפסיקה אינה נחשבת כלל כחיוב רטרואקטיבי, לבין החיוב לשנים עברו שהינו חיוב רטרואקטיבי.

15. לטענת המישב יישום של ההלכות האמורות לגבי עובדות המקרה שלפנינו, מעלה כי שומת הארנונה שהגיעה לעוררת בסוף שנת הכספים 2010 - תקפה לגבי כל שנת המס 2010.

16. עוד טוען המשיב כי המקרה דגן הנו מקרה חריג של נישום שיודע כי אינו מחויב על פי דין ואף על פי כן טומן ראשו בחול תוך שהוא טוען כי "הניח" שסיווג תעשייה הוא הסיווג הנכון עבורו.

17. המשיב מוסיף כי העירייה יכולה היתה לחייב את העוררת גם על שנים קודמות (אך לא עשתה זאת) אלא תיקנה את השומה רק ביחס לאותה שנת מס בלבד.

18. גם העוררת אינה חולקת כי הנכס שלה אינו "תעשייה" אלא טוענת שהוא "מתקן ספורט" (שתעריפו נמוך מזה של "תעשייה").

19. לעניין אי ביקורו של מנהל הארנונה בנכס טוען המשיב כי בעיר מרובת נכסים כגבעתיים אין זה הגיוני שמנהל ארנונה יסייר בכל נכס ונכס. על כן, מנהל ארנונה **מפעיל שיקול דעת** לגבי שומות הארנונה אשר מוצאות לנישומים. המשיב הוסיף כי בכתב התשובה להשגה וכן בכתב התשובה לערר, פירט מנהל הארנונה, את כל הנימוקים העובדתיים והמשפטיים מדוע יש לתקן את סיווג הנכס לעסק.

דיון והכרעה

הסיווג הנכון של הנכס

20. כרקע כללי לענין הסיווג, יש לציין כי כפי שעולה מהוראות חוק ההסדרים, המחוקק העניק לשרי הפנים והאוצר סמכות ושיקול דעת נרחבים בנוגע לאופן קביעת סיווגי הארנונה ותעריפים שיחולו על סוגי הנכסים השונים. כך, לשם הדוגמא, סעיף 8(ב) לחוק מסמך את שר האוצר ואת שר הפנים לקבוע בתקנות כללים להטלת ארנונה, כאשר בין היתר ניתן להטיל את הארנונה בהתבסס על סוג השימוש הנעשה בנכס:

8" (ב) השרים יקבעו בתקנות את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס, קביעת שימוש, מקומו וסיווגו לעניין הטלת ארנונה כללית".

21. אף בתקנות ההסדרים הוגדר המונח סיווג נכס כ: קביעת סוג הנכס בהתאם לשימוש בו. תקנות ההסדרים במשק המדינה לעניין ארנונה כללית, יצרו משנת 1994 ואילך, אבחנה ברורה בין סוגי הנכסים השונים לצורך הטלת הארנונה, כאשר נקבעו סיווגים ראשיים נפרדים ל"תעשייה", "מלאכה" ו"משרדים שירותים ומסחר".

22. לאחר קריאת סיכומי הצדדים, החלטנו לבקר בנכס, על מנת ללמוד מקרוב על הסיווג המתאים. הביקור בנכס נעשה ביום 2.6.2013.

23. מהו הסיווג המתאים – האם "משרדים שירותים ומסחר" או "מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה".

24. צו הארנונה קובע לגבי סיווג מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה:

8.6 מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה

8.6.1 מבנים למועדון ספורט .. ש לכל מ"ר לשנה

8.6.2 בריכות שחיה .. ש לכל מ"ר לשנה

8.6.3 שטח פתוח במתקן .. ש לכל מ"ר לשנה

25. ובענין שבפנינו; הוצגו בפנינו תצהירי הצדדים אשר נחקרו בפנינו באריכות. כן הוצג בפנינו אתר הבית של העוררת.

26. מביקורנו במקום ומהראיות שהובאו בפנינו עולה בבירור ובאופן שאינו משתמע כי הנכס אינו עומד בהגדרת "מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה".

27. המדובר בנכס אשר נמצא בקומה שישית בניין משרדים ולא בקאנטרי קלאב או במבנה המשמש למועדון ספורט, אין במקום בריכת שחיה וכמובן ששטח המקום אינו פתוח.

28. אנו סבורים כי סעיף 8.6 לצו הארנונה עניינו מרכזי ספורט גדולים, שמיועדים לפעילות ספורט כמו קאנטרי קלאב, בריכות שחיה וכדומה. אין לנו אלא להסכים עם המשיב כי הנכס נשוא הערר אינו מתאים לרכיב כלשהו מהסעיף.

29. יש לזכור גם כי בלוגו העסק כתוב: "סטודיו 2000 – מרכז העשרה ופנאי – חוגים, קייטנות, ימי הולדת".

30. נראה לענין זה כי נכונים דברי האימרה הידועה:

"If it looks like a duck, quacks like a duck and walks like a duck - then it is probably a duck"

אם הוא נראה כברווז, מגעגע כברווז והולך כברווז, הוא כנראה ברווז.

ביקור מנהל הארנונה בנכס

31. מקובלת עלינו עמדת המשיב כי בעיר כמו גבעתיים שיש בה עשרות אלפי נכסים אין זה הגיוני שמנהל ארנונה יסייר בכל נכס ונכס. על כן, מותר למנהל ארנונה להפעיל שיקול דעת לגבי שומות הארנונה אשר מוצאות לנישומים. מנהל הארנונה פירט את נימוקיו היטב הן בכתב התשובה להשגה והן בכתב התשובה לערר. אומנם, אנו בחרנו לבקר

בנכס, אך אין בכך רמיזה או נקיטת עמדה באשר לחובתו של מנהל הארנונה לעשות כן.

חיוב רטרואקטיבי

32. אכן עקרון החוקיות מורה, שאין להתיר חיוב רטרואקטיבי, בייחוד כאשר מדובר במס, אלא במקרים חריגים, ואלא אם נאמר כך במפורש. אכן, חיוב רטרואקטיבי פוגם באינטרס סופיות השומה ובאינטרס ההסתמכות של הנישום. ר' רע"א 11304/03 **כרטיסי אשראי לישראל בע"מ נ' עיריית חיפה** (פורסם ב"נבו").

33. בהקשר זה נפסק גם כי :
"....כאשר רצה המחוקק לאפשר תיקון שומת מס באופן רטרואקטיבי, הוא עיגן זאת בחוק תוך קביעת מגבלות חמורות..." (ע"א 957/97 **המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת המים בע"מ**, פ"ד נד(2) 433).

34. חיוב רטרואקטיבי יוטל רק במקרים החריגים בהם נפלה טעות בחיוב המקורי ובלבד שהמחזיק בהתנהגותו (במעשה או במחדל) הוא שמנע מהרשות את האפשרות להטיל מס אמת. כך, לשם הדוגמא, אדם אשר הגדיל את שטח דירתו ולא דיווח על כך לעירייה, אדם אשר היסב את דירתו למשרד ולא דיווח על כך וכיו"ב. לעניין תוספת שטח שלא דווחה – ר' למשל ה"פ (ת"א) 1586/97 **סנטוריום נס ציונה נ' ע. נס ציונה**.

35. אכן, האיזון בין האינטרסים מחייב כי במקרה דנן לא יוטלו חיובים רטרואקטיביים.
36. יפה וטוב עשה המשיב כאשר הוציא בשנת 2010 חיוב מתחילת אותה שנה בלבד. הואיל והמשיב הוציא בשנת 2010 חיוב מתחילת אותה שנה בלבד, הרי שלגבי אותה שנת מס, 2010, אין הוא מהווה חיוב רטרואקטיבי אסור.

37. לעניין זה ר' הפסיקה הענפה בנושא - ת.א. (נצ') 600/99 **מקורות חברת מים בע"מ נ' מ.מ. עילבון**, ע"ש (חיפה) 116/00 **רחל ושמואל ניסים נ' עיריית חיפה**, ה"פ 786/94 **מליסרון נגד עיריית קריית ביאליק**. באופן דומה, בעת"מ (חיפה) 459/02 **תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נגד מ.א. זבולון** – נקבע, כי הודעת החיוב שנשלחה חמישה ימים לפני סוף שנת 2000 – תקפה לגבי שנת 2000. בעמ"נ 411/04 **עוף טנא תעשיות (1991) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב**, נקבע כי הודעת שומה שיצאה במהלך חודש נובמבר שנת 2004 תקפה לגבי שנת הכספים 2004 ואינה מהווה חיוב רטרואקטיבי.

38. לא ברור האם החיובים מראשית שנת 2010 נושאים גם ריבית. לענין ריבית - מקובלת עלינו קביעת בית המשפט כי חיוב הנישום בהפרשי ריבית רטרואקטיביים אינו ראוי, וזאת להבדיל מהפרשי הצמדה שמטרתם שמירה על ערך הכסף. [עתמ (ת"א) 2782/05 **בנק הפועלים נ' עיריית ראשון לציון**, פורסם בנבו].

39. על כן, אנו קובעים כי החיובים משנת 2010 ישאו הפרשי הצמדה בלבד אך לא ריבית.
40. לאור כל האמור לעיל, אנו דוחים טענת העוררת כאילו מדובר בשינוי חיוב וסיווג אסור. העירייה רשאית היתה להתאים את הודעת החיוב בהתאם לדין.

לענין הוצאות

41. לא התרשמנו כי העוררת נהגה שלא בתום לב או כי הסתירה מידע.
42. בנסיבות הענין, בשים לב לכך שבמקרה דנן היתה מחלוקת אמת בין הצדדים ובהתחשב במכלול נתוני התיק, כל צד ישא בהוצאותיו.

מסקנות וסיכום

43. לסיכום החלטה זו אנו קובעים כדלקמן ;
- א. אנו מקבלים את עמדת המשיב כי הנכס אמור להיות מסווג בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" ולא בסיווג "מתקני ספורט, נופש, קאנטרי קלאב, ובריכות שחיה".
- ב. החיוב בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" יחול החל משנת המס 2010.
- ג. החיוב לשנת 2010 ישא הפרשי הצמדה בלבד.
- ד. החיוב לשנת 2011 ישא הפרשי הצמדה וריבית כדין.

בנסיבות הענין אין צו להוצאות.

ניתן ביום 11.6.2013

דורון אגוזי, עו"ד

חבר ועדה

ניר רשף, עו"ד

יו"ר ועדה

עופר רחמים, רו"ח

חבר ועדה