

**עיקרון היכולת לשלם ועקרון ההנאה כמדדים להטלת ארנונה**

**עורך דין עדי מוסקוביץ**  
**Bsc.Econo, LLB, LLM**

## שדה המחקר

שדה העבודה הנו המס המוניציפאלי. בישראל נקרא שמו של המס "ארנונה" או ליתר דיוק "ארנונה כללית", אולם בעבר נקרא בשמות אחרים. באופן מפורט יותר שדה העבודה הנו מדיניות המס המוניציפאלי, בשים לב לעקרונות ה"מס הטוב" או "המס ההוגן".

המס המוניציפאלי הנו תחום מרתק, באשר יש לו ייחוד בכל מדינות העולם. הוא בא לענות על צרכים כלכליים וחברתיים ונודעת לו חשיבות מכרעת בחיי הכלכלה והחברה. זהו מס שהטלתו וגבייתו מלווים בחוסר בהירות, המוביל גם לחוסר יעילות ועלויות התדיינות גבוהות. בניגוד לסברה המקובלת, מדינת ישראל אינה יוצאת דופן בעניין זה, הגם שבתחומים מסוימים של הטלת המס וגבייתו סובלת המדינה מחוליים של מדינות בלתי מפותחות<sup>1</sup>.

## השאלה: כיצד עקרון היכולת לשלם ועיקרון ההנאה משמשים כמדדים להטלת ארנונה בישראל

"עיקרון היכולת לשלם" ו"עיקרון ההנאה" מהווים מדד ידועים לבחינת הוגנות המס. על העקרונות אעמוד בהמשך, אולם את השאלה שעליה מבקשת עבודה זו להשיב ניתן לנסח כבר בשלב מוקדם זה. השאלה היא כיצד יכולת המשלם ועיקרון ההנאה מהווים מדדים להטלת ארנונה בישראל. בדרך להשיב לשאלה זו אצטרך להשיב בין היתר על השאלות הבאות:

מהם עקרונות היכולת לשלם וההנאה?

איזה מעקרונות אלה מיישמים דיני הארנונה בישראל?

כיצד מיושמים העקרונות בפועל והאם יישומם תואם את תכלית החוק ומדיניות מיסים ראויה?

## שיטת העבודה

שיטת הניתוח בעבודה מבוססת על ספרות, פסיקה, ידע אישי והשכלה קודמת. היא מבוססת על עיסוק מקיף ויומיומי בסוגיות נשוא המחקר.

<sup>1</sup> בבג"צ 7020/07 אסיף נגד הרבנות הראשית כתב השופט רובינשטיין על עניין זה: "כבר צווח בית משפט זה עד ניחר גרונו כי יש צורך בהסדרה ארצית; כבר נאמר למשל 'עקרונות הארנונה, להבדיל משיעוריה, נקבעים על בסיס מקומי ולא על בסיס ארצי, תוך טלאי על גבי טלאי והבדלים שאינם מוצדקים בין רשויות ולתיקון הדברים יפה שעה אחת קודם'".

## ההיסטוריה של הארנונה בישראל

מקור המילה ארנונה הוא מיוונית (Eranos) או מלטינית (Annona) ומשמעותה בעת ההיא מס חקלאי שנגבה בכסף או ביבול.<sup>2</sup> בראשית דרכה הייתה הארנונה מוטלת מכוח פקודת העיריות המנדטורית שחוקקה בשנת 1934. מכוח פקודה זו הוטלה על-ידי העיריות ארנונת רכוש וארנונה כללית.<sup>3</sup> גם מועצות מקומיות ואזוריות הטילו ארנונות אלה מכוח פקודת המועצות המקומיות.

בשנת 1940 תוקנה פקודת העיריות.<sup>4</sup> הפקודה המתוקנת יצרה מסלול גביה מנהלי בנוסף למסלול הגביה השיפוטי, ובכך יצרה אפשרות לגבייה מנהלית מהירה ויעילה של חובות. לימים הפכה גבייה מנהלית זו, שלמעשה הועתקה מתוך פקודת המסים (גביה), לבעייתית ביותר. גביה מנהלית זו מעסיקה רבות את מערכת בתי המשפט של ימינו, זאת נוכח פגיעה בלתי מדתית בזכויות יסוד וחוסר קוהרנטיות שלה על עם חיקוקים אחרים העוסקים בהוצאה לפועל.<sup>5</sup> בשנת 1968 תוקנה פקודת העיריות וארנונת הרכוש בוטלה. ביטול זה יצר בעיות רבות להמשך, שכן ביטויים רבים שבאו לצורך הטלה וגבייה של ארנונה זו לא נמחקו מהפקודה והמשיכו לחול לכאורה על הארנונה הכללית. בשנת 1981 נעשתה רפורמה נוספת במיסוי. במסגרת רפורמה זו בוטל מס העסקים העירוני, אשר היווה מקור חשוב בהכנסות הרשויות המקומיות.

הארנונה הכללית הייתה אפוא חלק מרכזי בהכנסות העצמיות של הרשות המקומית. יצוין כי בתחילה נגבתה הארנונה על פי ערך השכירות של הנכס, כאשר מדי שנה ערכה הרשות המקומית לוח שומה. בהדרגה נקבעו קריטריונים לקביעת שווי השכירות.

הארנונה הכללית (הארנונה של ימינו) התפתחה ועברה שינויים רבים מאז תחילתה עם קום המדינה. כך עבר כל תחום המימון הציבורי שינויים רבים שמקורם בהמלצותיהן של ועדות שונות שהוקמו במהלך השנים לדיון בנושאים אלה. בין השנים 1968 עד 1985 היו רשויות מקומיות רשאיות לקבוע את שיעורי הארנונה הכללית בתחומיהן בהתאם לקריטריונים שקבעו ובין היתר כרשימה בלתי מוגבלת: מיהות המשתמש, האזור בו מצוי הנכס, סוג הנכס, סיווגי הנכסים בהתאם לשימוש בהם, וכיוצ"ב. סמכות זו של הרשויות המקומיות נקבעה בעבר בסעיף 274 לפקודת העיריות.

מתחילת שנות ה-80, כתוצאה מהאינפלציה הגבוהה במשק, העלו רשויות מקומיות את שיעורי הארנונה בתחומן ככל האפשר, זאת עד שהכנסת הגבילה את שיעורי הארנונה תוך קביעת שיעור מינימום ושיעור מקסימום לכל סיווג.

<sup>2</sup> אבן שושן

<sup>3</sup> ארנונה נוספת הוטלה על-ידי השלטון המרכזי מכוח חוק הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, תשי"א – 1951, אשר לימים הפך להיות חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א - 1951.

<sup>4</sup> The municipal Corporations Ordinance

<sup>5</sup> עת"מ (חיפה) 3106/06 **רכבת ישראל נגד עירית חדרה**, נבו. פסק הדין בוטל בעליון תוך שהוא משאיר את השאלות הרבות בצריך עיון. רע"א 185/05 **נסייר נעמה נגד עירית נצרת עלית**, נבו.

ההגבלה החלה בשנת 1985. בשרשרת חוקים שחוקקו מדי שנה, הגבילה הכנסת את סמכותן של הרשויות המקומיות בקביעת שיעור העלאת הארנונה שתוטל על נכסים בתחום הרשות. בתחילה, בשנים 1986-1992, בחוקים ספציפיים שחוקקו לכל שנה<sup>6</sup> (המכונים "חוקי ההקפאה") ומשנת 1993 בחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 ובתקנות שהותקנו מכוח חוק זה במהלך השנים.

בכל הקשור להנחות בארנונה חלה פקודת מסי עיריה ומסי ממשלה (פיטורין). פקודה מנדטורית זו העניקה הנחות בארנונה בעיקר על בסיס מיהות המחזיק (זהות המחזיק), כאשר היא מעניקה פטורים מארנונה למדינה, מוסדות למטרת דת, חינוך, צדקה, מוזיאונים וכיוצא באלה. הנחות נוספות ניתנו לסוגי מחזיקים ששר הפנים העניק להם פטור ובלבד שהם "מוסד מתנדב לשירות הציבור" הפועל "שלא על מנת לקבל פרס". על בסיס החלטות של שרי הפנים במשך השנים קבלו קופות חולים ואוניברסיטאות פטורים מארנונה, כאשר מטבע הדברים היו גם כאלה שזכו לפטור על רקע השתייכות פוליטית ולא דווקא מכוח הגשמה של מדיניות מס כלשהי<sup>7</sup>.

## הארנונה כיום

בפתח הדברים חשוב להדגיש כי קיים פער בין המצב הנורמטיבי שנקבע בחקיקה, לבין הפרקטיקה השיפוטית שהתפתחה. ההלכה השיפוטית אינה מיישמת תמיד את העקרונות שאותם גזר בית המשפט מהחוק. פער זה נובע מיישום ואבחנה לקויה של עקרון ההנאה ועיקרון היכולת לשלם, אשר עוגנו היטב בלשון ובתכלית דיני הארנונה, ועל כך ארחיב כמובן בהמשך.

וזאת עיקר: הקריטריונים לקביעת ארנונה כללית מצויים כיום בחוק הסדרים במשק במדינה. מדדים אלה ברורים לחלוטין. הם קובעים שהארנונה תוטל על מחזיק בנכס (ולא על בעליו), לפי שטחו במטרים רבועים בהתאם לסוג הנכס, מקומו ושימושו. בית המשפט העליון פירש הוראה זו באופן דווקני וקבע כי מדובר ברשימה סגורה<sup>8</sup>. תחילה נפסק כי חיוב נכס לפי זהות המחזיק אינו מתיישב עם לשון החוק, אולם בהמשך חל ריכוך בגישה זו ובית המשפט העליון קבע כי המבחן לחוקיותו של סיווג שיש בו אלמנטים משולבים של שימוש וזהות המחזיק, יהיה ברכיב הדומיננטי, כך שרק אם הרכיב הדומיננטי מתייחס לזהות המחזיק – יפסל הסיווג<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> חוק הסדרים לשעת חירום במשק המדינה, תיקון מס' 4, התשמ"ו-1985, חוק יציבות המשק (הוראות שונות) התשמ"ז-1987, חוק הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988) התשמ"ח-1988, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) התשמ"ט-1989, חוק הארנונה הכללית (סייגים להעלאה בשנת הכספים 1990), התש"ן-1990, חוק הסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה) התשנ"א-1991, חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 2) התשנ"ב-1992.

<sup>7</sup> עד המהפך של שנת 1977 זכו לפטורים מוסדות הסתדרותיים רבים. משנות השמונים נוספו לרשימה מוסדות דת רבים, ללמדך שהשיקול הפוליטי היה גורם מרכזי. כיום קיימים קריטריונים ושיקול הדעת מתבצע במשרד הפנים על בסיס מקצועי. הפטורים ההיסטוריים זכו לבחינה מחודשת עקב פסק דין שניתן בבג"צ וחייב את המדינה לשקול מחדש את הנושא בחלוף שנים רבות מאז נתנו הפטורים (בג"צ 26/99 עיריית רחובות נגד שר הפנים).

<sup>8</sup> ע"א 8588/00 עיריית עפולה נגד בזק, נבו.

<sup>9</sup> רע"א 11304/03 כרטיסי אשראי לישראל נגד עיריית חיפה, נבו.

כאמור, הארנונה בישראל היא מנגנון מיסוי מקומי של נכסים המשמש מקור הכנסה לרשויות המקומיות כדי שאלה תוכלנה לממן את השירותים עליהם הן אמונות. הארנונה איננה נקבעת כיום על בסיס שווי הנכסים. דומה כי כדי להימנע מהליך יקר של אומדן שווי הנכסים, ננקטת גישה של פרוקסי: כל רשות מקומית מגדירה תעריפים שונים על פי אזורים וסוגי מבנים בשטחה המוניציפלי. ככלל, ניתן לומר שנכסים איכותיים יותר הממוקמים באזורים יוקרתיים משלמים את התעריפים הגבוהים יותר למ"ר בכל רשות. כדי לחשב את שומת הארנונה מוכפל התעריף למ"ר בשטח החייב במס. הגדרת השטחים החייבים במס ואופן מדידתם משתנים מרשות לרשות ולכן מקשה על השוואה בין רשויות. בנסיבות אלה רווחת הדעה שהארנונה הינה מס בלתי שוויוני הנקבע בשרירותיות ובסופו של דבר גם באופן רגרסיבי<sup>10</sup>.

באשר להנחות מארנונה ממשכה לחול פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה פיטורין, לצידן של תקנות ההנחה מארנונה. הן תקנות ההנחה והן פקודת הפיטורין פוטרות את המחזיק מחיובי הארנונה, באופן מלא או חלקי, לעיתים על-בסיס של זהות המחזיק בנכס ולעיתים לפי קריטריונים אחרים של שימוש, הנאה או מצב כלכלי. בשני החיקוקים העיקריים הנוגעים להנחה נמצאים אפוא פטורים על בסיס של "שימוש".

אופיה של הארנונה הכללית הוגדר לא אחת כתוהו ובהו<sup>11</sup> וזאת נוכח העובדה שלכל רשות מקומית צו הטלה נפרד. בכל צו הטלה שיטת חישוב שונה שטח ורשימה מיוחדת של סיווגים. תקנות ההסדרים, חוק ההסדרים ופקודת העיריות יוצרים מצב חקיקתי בעייתי להתמצאות. עם נוסף על כך את תקנות ההנחה, פקודת הפיטורין ופסיקה סותרת ובלתי עקבית של בית המשפט, הרי לנו מתכון בטוח לחוסר בהירות היוצר עלויות התדיינות חסרות תקדים. בית המשפט העליון טרח להאשים את המחוקק וקרא לו לתקן את המצב, אולם דומה כי הוא עצמו אחראי לתוצאה זו לא פחות מהמחוקק, זאת מאחר ופסיקתו אינה עקבית והיא נמנעת מלקבוע כללים ברורים גם כשהדבר אפשרי ומתחייב מלשון החוק<sup>12</sup>.

הארנונה היא כיום מקור ההכנסות העיקרי של הרשויות המקומיות. בהתאם לפרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה היא מהווה יותר ממחצית מכלל ההכנסות. בהיותה מס, לכאורה נעדרת היא זיקה לשירות מסוים, אלא שעל-פי הפסיקה אין הדבר כך והארנונה מיועדת לממן סל שירותים רחב. זיקה זו היא רחבה דיה כדי שלא להוציא את הארנונה מהגדרת "מס", אולם היא צרה באופן יחסי למסים אחרים המוטלים על-ידי השלטון המרכזי. זיקה זו חזקה מספיק בכדי לאכוף של השלטון המקומי לספק שירותים מסוימים<sup>13</sup>, הגם שאי הספקתם אינו מאפשר השתחררות מתשלום מסי הארנונה.

<sup>10</sup> רון הורן, פערים בין רשויות מקומיות בנטל הארנונה למגורים, האונ' העברית, 2008, עמ' 6.

<sup>11</sup> ד"ר הנריק רוטטוביץ, ארנונה עירונית, מהדורה חמישית, המכון לחקר המיסוי המוניציפאלי, עמ' 67.

<sup>12</sup> ולעניין התוהו ובהו, ראה גם קרו הראל: בלאגן ושמ"ו ארנונה" התמקדות במיסוי המוניציפאלי בישראל והצעות לשינויים, קרן קורת, אוגוסט 2004.

<sup>13</sup> עת"מ (חי) 7784-04-09 קריון מרכז קניות בע"מ נגד עיריית קרית ביאליק, נבו. שם נכפה על העיריה לספק שירותי פינוי אשפה כנגד הארנונה.

## הארנונה ביחסי שלטון מרכזי – שלטון מקומי

ישנם מספר מודלים לתיאור יחסי הגומלין בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי. המודל הראשון הוא המודל הריכוזי ולפיו השלטון המקומי אינו אלא זרוע המקבלת הוראות מהשלטון המרכזי. המודל השני הינו האוטונומי, לפיו השלטון המקומי שולט בתחומו לחלוטין, למעט בעניינים הנתונים באופן טבעי לשלטון המרכזי (כמו ביטחון). המודל השלישי הנו מודל המערכת הפוליטית ולפיו אין יחסי היררכיה, אולם קיימות נקודות השקה והפרדה בין השלטון המרכזי למקומי. המודל האחרון הוא המודל המעורב, לפיו קיימת אוטונומיה וכפיפות היררכית בו זמנית<sup>14</sup>.

בישראל נהוג לחשוב שהשלטון המקומי פועל באוטונומיה, אולם בחינה מדוקדקת של חיקוקים שונים מגלה כי האוטונומיה המקומית ריקה מתוכן. כך למשל, בענייני ארנונה, הרשות המקומית לכודה בתוך חוקי ההקפאה של שנת 1985 ואילך כך שכל שינוי או סטייה מהם טעונה אישור שרי הפנים והאוצר. גם חוקי עזר עוברים למעשה בדיקה של משרד הפנים, אחרת מוטל "וטו" על פרסומם ברשומות. מחיקת חובות ארנונה אף היא טעונה אישור שר הפנים, והוא הדין לגבי הנחות ל"מוסד מתנדב לשירות הציבור". הרשימה בעניין זה ארוכה מאוד.

למצב זה סיבות רבות. אחת הסיבות היא הסאוב, חוסר היעילות והשחיתות המיוחסת לשלטון המקומי. במצב דברים זה יש לגיטימיות ציבורית להעברה והחזקה של סמכויות רבות ככל האפשר בידי השלטון המרכזי. הסיבה השנייה היא פוליטית והיא נובעת דווקא מהכוח הפוליטי הרב המרוכז בידי נבחרי הציבור ברשויות המקומיות. באופן אירוני ככל שלא לה השפעה רבה יותר, כך מנכס לעצמו השלטון המרכזי סמכויות שהיו בעבר בשלטון המקומי. בדרך זו משיג השלטון המקומי, במיוחד שר הפנים, תמיכה במוקדי הכוח הפוליטיים הרבים שיש בשלטון המקומי. העברת סמכויות לשלטון המרכזי נועדה אפוא כדי לאזן ולכבוש את הכוח הפוליטי של השלטון המקומי.

בכל הקשור לארנונה המצב בכי רע. השלטון המרכזי מבקש להפחית מסים ישירים, אולם את הפחתת המסים אין הוא מממן בהתייעלות, אלא בהעברת שירותים לידי השלטון המקומי. בד בבד עם העברת אחריות לשלטון המקומי, משחרר השלטון המרכזי את הרסן ומאפשר העלאה בלתי מבוקרת של הארנונה הכללית<sup>15</sup>. בפועל הדבר נעשה בין היתר באמצעות אישורים חריגים הניתנים ביד חופשית על-ידי שרי הפנים והאוצר, התייצבות לצידן של הרשויות המקומיות בהליכים משפטיים, תיקוני חקיקה שנועדו לעקוף ולבטל פסקי דין הפוגעים בהכנסות, ביטול פטורים והנחות ועוד שורה של צעדים שכולם מכוונים לסייע לשלטון המקומי להגדיל את הכנסותיו.

<sup>14</sup> ע. רזין, רפורמה בארגון השלטון המקומי – בין ריכוזיות לביזור, בין מסורתיות למודרניות, מכון פלורסהיימר, 2003, עמ' 33-36.

<sup>15</sup> קרו הראל, ה"ש 12 לעיל, עמ' 24.

כאמור, הארנונה הכללית הישראלית מהווה בעשורים האחרונים כלי השלטון המרכזי להפחתת מסים ישירים ולגיוס שליטה פוליטית במרכזי המפלגות הנשלטות על-ידי בכירי השלטון המקומי. אם נדחק לבחור באחד המודלים שנזכרו קודם לכן, אין ספק שהמודל הישראלי דומה מאוד למודל הריכוזי בו השלטון המרכזי שולט הלכה למעשה בניהול ענייני השלטון המקומי<sup>16</sup>. למערכת יחסים זו חשיבות רבה בקביעת אופיו של המס המוניציפאלי, שכן ככל שהארנונה מבקשת לקדם מטרות מאקרו כלכליות ומטרות חברתיות כלל ארציות, מדיניות המיסוי שלה צריכה להיות מכוונת להשגת מטרות אלה. אם היא אינה מכוונת להשגת מטרות אלה, עליה להציג מדיניות מס שונה.

### **ההצדקה להספקת שירותים על-ידי השלטון המקומי ומיסוי הנדל"ן**

השירותים שמספק השלטון המקומי הם רבים מאוד: סילוק אשפה, ניקיון, תאורה, אחזקת מבני ציבור, רוחה, חינוך, ספורט והרשימה ארוכה מאוד. על פי פסיקת בית המשפט העליון הארנונה נועדה לממן סל שירותים שאינם רשימה סגורה, אך כולל הוא בין היתר את רשימת השירותים שנזכרה קודם לכן<sup>17</sup>. קביעה זו יצרה זיקה חזקה בין התשלום לשירות (יחסית למסים אחרים), באופן המאפשר לתייג את הארנונה כמס שאינו טהור במלוא מובן המילה.

לכאורה, מבחינה תיאורטית, אין כל מניעה שהשלטון המרכזי יבצע בדיוק את שעושה השלטון המקומי בחלוקת המשאבים, ואולם ההנחה היא שמשיקולים פוליטיים או שיקולי מידע רצוי שפקידי שלטון מקומי, שלהם נתונים מדויקים יותר לגבי העדפות ורצונות תושבי העיר, הם שיבצעו את תפקיד הקצאת המשאבים. קיימת הצדקה נוספת למתן שירותים דווקא על-ידי השלטון המקומי והיא מלווה בשני סוגי שיקולים: חברתי וכלכלי, אשר כמובן קשר הדוק ביניהם.

#### הצדקה חברתית

מבחינה חברתית קיים העיקרון שהציבור ינהל את ענייניו. למעשה זוהי ההצדקה לאוטונומיה של השלטון המקומי – זו אשר נרמסה עד עפר במדינת ישראל, ויש הטוענים שבצדק. נשאלת השאלה מיהו "הציבור", שכן ניתן להתייחס לכלל תושבי המדינה כציבור, לתושבי הרשות המקומית ולרובעים בה. כל השיטות לגיטימיות ומקובלות, אלא שככל שרזולוציית הניהול הולכת ומצטמצמת, מדיניות המס אמורה להיות יעילה יותר, מגשימה את עקרונות "המס הטוב", מאפשר לספק ולדייק באספקת צרכי האוכלוסייה בשל ההומוגניות שלה. ברם אלה יותר שיקולים כלכליים וההצדקה שאנו מחפשים היא דווקא חברתית.

<sup>16</sup> ירון דין, מדיניות מיסוי עירוני והארנונה הכללית, במאגר המשפטי "נבו", עמ' 60.

<sup>17</sup> בג"צ 6741/99 ארנן יקותיאלי נגד שר הפנים, נבו.

ואכן, מבחינה חברתית קיימת הצדקה לקיומה של אוטונומיה ניהולית מקומית. פרנסי העיר נתפסים כמי שיודעים את מצוקות תושביהם באופן טוב יותר משלוחי הציבור בשלטון המרכזי. צורך זה מתגבר ככל שאין בשיטת הבחירות אלמנט של אזוריות, שאז נחלש הקשר בין צרכי התושב לנבחריו בפרלמנט. מבחינה פוליטית – חברתית, הקשר שבין הבוחר לנבחריו בשלטון המוניציפאלי הוא הדוק יותר, לעיתים אף אישי, כאשר לנבחר קשב רב יותר לצרכי הציבור ויכולת אופטימאלית לייצג את האינטרסים המקומיים בפני השלטון המרכזי.

יצוין כי בנמצא הצדקה חברתית נוספת להטלת ארנונה על-ידי הרשות המקומית ולא באמצעות השלטון המרכזי והעברתו לשלטון המקומי. הצדקה זו אינה קשורה אך ורק לאוטונומיה של השלטון המקומי ויכולתו לקיים את פעילותו במנותק מהשלטון המרכזי, אלא לקשר שבין נותן השירות לגובה המס. ראוי שמי שנותן את השירות הוא זה שיגבה את המס. מבחינה מוסרית זה נתפס הוגן יותר - הן מבחינת המשלם והן מבחינת הגובה. יצוין כי יוזמות חקיקה ל"הלאמת הארנונה" נעשו בשנים האחרונות, וכולם כשלו בשל הרציונל שמאחורי טיעון חברתי זה.

### הצדקה כלכלית

תיאורית ה"מוצרים הציבוריים" (The Theory Of Public Goods) משמשת להצדקת התערבות הסקטור הציבורי (מרכזי או מקומי, לפי העניין). תיאוריה זו גורסת כי מוצרים ציבוריים טהורים (Public Goods), מוצרים "בעלי השפעה חיצונית" (Goods with spillovers), מוצרים ערכיים/איכותיים (Merit Goods) ומוצרים המצריכים סיכונים טכניים חריגים (Extraordinary Technical Risks) או קשורים במונופול טבעי, צריכים להיות מסופקים בהתערבות הסקטור הציבורי.

מוצרים ציבוריים "טהורים" כוללים למשל תאורת רחוב, טיפול ביתושים, בטחון לאומי ועוד מוצרים הנצרכים על ידי הציבור כולו. צריכה של אחד אינה פוגעת בדרך כלל באחר, אולם לא ניתן למנוע מ"לא משלמים" לצרוך שירותים אלה (Free Riders). קיומם של האחרונים עשוי להוביל להקצאה בחסר של משאבים למוצרים או שירותים אלה ולכן נדרשת התערבות השלטון המרכזי והרגולציה שלו, מקום שהשוק הפרטי אינו יכול להתנהל ביעילות<sup>18</sup>.

השוק הפרטי כושל גם בהקצאת משאבים ביעילות למצרכים הלוקים בהשפעה חיצונית. מצב זה נקרא החצנה שלילית (Spillovers). המדובר במצרכים שיש להם מחיר חיצוני המשפיע על אחרים מבלי שהשתמש מעורב ישירות בצריכתם. כך למשל ג'יפ סולר המזהם את האוויר, משלם על עלויות השימוש ברכב, אולם אינו משלם בשום צורה על העלות החברתית שהוא גורם בזיהום האוויר<sup>19</sup>. חוסר היכולת של השוק לתמחר את ההשפעות החיצוניות מביא לחוסר יעילות כלכלית, כלומר רוכב הג'יפ נוסע יותר משהיה נוסע אילו היה צריך לשלם עבור המחיר המלא של נסיעתו, לרבות הזיהום שהוא גורם. התערבות שלטונית נדרשת על מנת לתקן את היעדר היעילות, ובדוגמא של הג'יפ היא אכן נעשית במידה מסוימת.

<sup>18</sup> ד"ר, ה"ש 16 לעיל, שם בעמ' 14 ואסמכתאות שם.

<sup>19</sup> אולי דוגמא זו אינה ממש מדויקת שכן אגרת הרישוי של הרכב מבטאת עלות זו, אולם לא בצורה אופטימאלית. אלא שדוגמאות נוספות אינן חסרות: כך למשל מפעל לייצור דלקים, מפרסמים של שילוט חוצות, מעשני סיגריות המעמיסים על שירותי הבריאות עלויות שכל הציבור נושא בהן, ועוד.



כך למשל גם ההנאה מפרויקט מסוים או תכנית הניתנת גם לתושבי הרשות וגם לנהנים מבחון (Free Riders). עודפים אלה מתבטאים בעיקר בפרויקטים הקשורים לתחבורה ואיכות הסביבה. הם פוגעים בהקצאה של משאבים ציבוריים. הוצעו מספר דרכים להתמודד עם "עודפים" אלה. הראשונה היא להעביר את הטיפול בנושא לדרגות גבוהות יותר של השלטון, אולם דרך זו בעייתית בנושאים כמו חינוך, שרצוי להסדיר באופן מקומי בהתאם לצרכים המקומיים. דרך אחרת היא להגדיל את מרחב השיפוט של הרשות המקומית על מנת למנוע "גלישה".

בעיני דומה כי ההצדקה הכלכלית למתן שירותים על-ידי השלטון המקומי נעוצה ביתרון בהקצאה יעילה יותר של משאבים, שכן היא נעשית באופן מותאם יותר לצרכים, וזאת כמובן בהתעלם מבעיות הנובעות מכשלים ניהוליים ושחיתות פוליטית שמאפיינת את השלטון המקומי (לא רק בישראל). השלטון המקומי וצרכני השירותים שלו נהנים מזרימה חופשית יותר של מידע, הן ביניהם והן בינם לבין עצמם. מעבר המידע מאפשר יצירה של שירותים ציבוריים המתנהלים תחת מאפיינים (מעטים) של שוק משוכלל. צריכת שירותים ציבוריים שלא מהרשות המקומית לא תסב לה נזק כלכלי, אולם תסב לנבחריה נזק פוליטי, כך שמבחינה זו מתקיימת "תחרות". מאפיין נוסף הקשור לדימוי של שוק משוכלל נעוץ בתחרות בין הרשויות המקומיות. כך למשל, בישראל ידענו מעבר של בנקים וחברות ביטוח מהעיר תל-אביב אל העיר רמת גן בשל העלאת מחיר השירותים (ארנונה). ערים עם אזורי תעשייה מפותחים (מ.ת.מ. חיפה) מהווים מוקד משיכה של מפעלים ועסקים, ואיתם גם ציבור של משכילים ומבוססים שיוצר מעגל צמיחה חברתי-כלכלי. הגישה המקובלת היא שתחרות בין רשויות מקומיות על נישומים וציבור איכותי אינה מתקיימת, בוודאי שלא בתנאים ומאפיינים מלאים של שוק חופשי, ברם בשוליים ניתן לזהות תחרות כזו. היקף התחרות מוגבל לעלויות המעבר הגבוהות מרשות מקומית אחת לאחרת, אולם המוביליות החברתית במדינת ישראל השתפרה וסימנים לתחרות בתחום השירותים הציבוריים ועלותם קיימת, גם אם באופן מתון. יצוין כי השלטון המקומי מזהה קשיחות ל"ביקוש הפוליטי" בין תעריפי השירותים הציבוריים (ארנונה) לבין התמיכה הפוליטית, בד בבד עם גמישות "ביקוש פוליטית" לסיעה או מועמד שמגדיל את היקף השירותים הציבוריים. כך למשל ראש העיר המעלה את המסים ומגדיל את השירותים באותו יחס, נוטה לראות בכך רווח פוליטי גדול.

לסיכום נקודה זו ניתן לומר כי המס המוניציפאלי הוא מס ייעודי. מס שכזה נתפס יעיל יותר בחלוקת המשאבים, באשר הוא משמש את רצונותיהם של הנושאים בנטל. אספקת שירותים ציבוריים באמצעות מס בלתי ייעודי פותח פתח להקצאה בלתי יעילה של משאבים<sup>20</sup>.

### הצדקה להטלת מסים על נדל"ן דווקא

ההצדקה העקרונית להטלת מס על נדל"ן מצויה בעקרונות המיסוי ההוגן שבבסיסו עקרונות ההנאה והיכולת לשלם, עליהם אעמוד בהמשך. יחד עם זאת, ההצדקה להטלת מס על נדל"ן אינה קשורה תמיד בקשר חד-ערכי לעקרונות של מיסוי הוגן, אלא לעיתים גם ליעלות המס, הכוונת התנהגות ועוד. נעמוד על אלה במקצת, אף שיש בכל אלה חפיפה מסוימת לעקרונות מס אחרים עליהם אעמוד בהמשך.

<sup>20</sup> רון הורן, ה"ש 10 לעיל, עמ' 17.

מיסוי נדל"ן נפוץ כמעט בכל מדינות העולם. הנדל"ן היה תמיד המס החביב ביותר על השליט. עלות או זכויות השימוש בנדל"ן נחשבים מקדמת דנא לאומדנים המשקפים עושר ולכן גם את המחויבות לשאת בנטל המימון. נדל"ן הוא למעשה הנכס הקל ביותר למיסוי בהשוואה לרכוש הציבורי מסוגים שונים. הפשטות היחסית שבמיסוי נדל"ן נובעת ממאפייניהם הייחודיים כנכסים גלויים וקבועים שקשה להם לחמוק ממס. בחברה חקלאית, הקרקע והמבנים היוו את רוב הרכוש ואת אפשרויות החיסכון וההשקעה. התמורות הגדולות במגננוני החיסכון, ההשקעה וצבירת ההון במאה ה-19, בעקבות המהפכה התעשייתית, הפרו לחלוטין את המשוואה שבין נדל"ן ועושר. סוגי הרכוש החדשים בדמות חשבונות בנק וניירות ערך דרשו מהרשויות תחכום רב יותר באיתורם, אומדנם ומיסויים. כך נוצר פער בנטל המס - לא כתוצאה מפערים בעושר, אלא מאמצעי צבירתו.

המס קשור בדרך כלל לשווי הנכסים. ההיגיון שבקשירת המס המקומי לשווי הנכסים נעוץ במאפיינים של השירותים הניתנים ברמה המקומית. ההיגיון שבקשירת קשר זה מקורו במחשבה הליברלית מן המאה ה-17, אשר עיגנה את נטל המימון של אספקת ביטחון והבטחת קדושת הקניין במיסוי<sup>21</sup>. הבעיה היא שבימינו השירותים המסופקים במימון המס, אינם ניתנים דווקא לנכסים ואין קשר בין שווי הנכסים, מחיר אספקת השירותים והתועלת מהם.

שווי הנכסים משמש כיום בסיס למיסוי בקנדה, דנמרק, הולנד, בריטניה, פיליפינים, ברזיל וברוב מדינות ארצות הברית. השימוש בשווי הנכסים איננו, משמעו כפשוטו, אומדן שמאי מלא לקראת כל שומה. במקום זאת נוקטים במגוון רחב של דרכים עקיפות וקיצורי דרך לחיבור המס לשווי הנכסים. במקומות מסוימים שווי הנכס נקבע לפי המחיר שבו נמכר לאחרונה, או על פי סקר הנכסים הכללי האחרון ואומדנים מסוגים שונים, בתדירות משתנה. מתברר שקיימת מגפה לעיוותי אמידה כמעט בכל המדינות, היוצרת חוסר שוויון בנטל המס. בין הגורמים העיקריים לאומדני השווי השגויים ניתן למנות שימוש בטכניקות פרימיטיביות (מזרח אירופה) נגישות מוגבלת לנתוני השוק, השמטה של משתנים קובעי מחיר, התיישנות האומדן, מדגמים לא מייצגים ורישום שגוי של הנכסים.

במחקר השוואתי של הטלת ארנונה שנערכה על-ידי מחלקת המחקר של הכנסת, נמצא כי ברוב מדינות העולם הארנונה מוטלת לפי שווי הנכס.<sup>22</sup> באנגליה, ממנה ירשנו את הפקודה אשר שימשה את הבסיס להטלת הארנונה הכללית, הארנונה מוטלת בעיקר לפי מדדים של שווי הנכס, עם מאפיינים המזכירים את חוקי ההקפאה אצלנו. דומה כי "חוקי הטבע", חוקי הכלכלה, עובדים באופן זהה גם בשאר מדינות העולם, והבעיות עימם מתחבטת מדינת ישראל אינן שונות באופן מהותי מהבעיות איתן מתמודדות מדינות מערביות הנחשבות בטעות כמושא לקנאה. וכך עובדת השיטה האנגלית:

<sup>21</sup> הורן, ה"ש 10 לעיל.

<sup>22</sup> אורי טל, ארנונה - גביית ארנונה - סקירה משווה, מממ, הכנסת, 2007

ארנונה למגורים (Council Tax) היא עיקר המס שגובה הרשות המקומית באנגליה ממבני מגורים, והוא נגזר משווי השוק של הנכס וממאפייני הדיירים. כל מבני המגורים באנגליה מסווגים לפי שמונה מדרגות-ערך, וכל רשות מקומית קובעת את שיעור הגבייה בכל מדרגת-ערך. עסקים משלמים ארנונה לעסקים (Business Rates), המחושבת על-פי ערך העסק – הערכת השכירות השנתית שלו – כפול שיעור שהשלטון המרכזי קובע.

ארנונה למגורים<sup>23</sup> נקבעת על-פי שווי השוק של המבנה ועל-פי מאפייני דייריו. ארנונה לעסקים מבוססת על ערך העסק, שנקבע לפי השכירות השנתית שניתן היה לקבל תמורתו.

סוכנות הערכה לאומית,<sup>24</sup> שהיא סוכנות של השלטון המרכזי שמעסיקה יותר מ-4,000 עובדים ב-85 משרדים ברחבי בריטניה, מעריכה נכסים לצורכי מס. הסוכנות מעריכה מבני מגורים ומסווגת אותם לפי שמונה מדרגות-ערך. הרשויות המקומיות קובעות בכל שנה את שיעור הארנונה למגורים שתיגבה ממדרגת-הערך Band D, וממנה נגזרות מדרגות-הערך האחרות.

באנגליה הערכת מבני המגורים היא על-פי שווי השוק של הנכס ב-1 באפריל 1991. גם בתים חדשים מוערכים לפי ערכם המשוער בתאריך האמור. הסוכנות מביאה בחשבון את המאפיינים החיוביים והשליליים של הנכסים אשר עשויים להשפיע על ערכם: גיל המבנה, סוג (דירה או בית פרטי), שטח (שם למשל מספר החדרים), מצב המבנה ומיקומו. אם נכס שופץ, ושיפוץ זה מעלה את ערכו עד כדי מעבר למדרגת-ערך גבוהה יותר, הוא יישאר באותה מדרגת-ערך עד אשר יימכר.<sup>25</sup> הסוכנות מעדכנת את הערכות הנכסים בכל חמש שנים, בהתאם להתפתחויות בשוק הנדל"ן.<sup>26</sup>

## מהו "מס טוב"?

תנאי הכרחי לתפקוד תקין של כל מנגנון גביית מסים הוא הקונצנזוס לגבי היותו מס הוגן וצודק. מערכת המס נועדה להעביר מקורות מהציבור לממשלה ולרשויות שלטוניות אחרות, כדי שאלה יישמשו אותה לאספקת שירותים ציבוריים. הצורך במימון שירותים מעלה את השאלה הטבעית, כיצד לחלק את הנטל בין החייבים בתשלום המס. נקודת המוצא כי על המס להיות הוגן במובן זה שאינו שהוא צריך לקיים שוויון בחלוקת הנטל. ברם הדיבור שוויון הוא אמורפי מדי כדי ליצוק תוכן להוגנות מערכת המס ונדרשים אפוא מדדים מפורטים יותר לתיבה "שוויון".<sup>27</sup> Adam Smith הציע שני קריטריונים לבחינתה של הוגנות מערכת המס:

<sup>23</sup> במבני מגורים נכללים מבנים נוספים, כגון בונגלו ובתי-ספינות.

<sup>24</sup> The Valuation Office Agency (VOA).

<sup>25</sup> הגבלה דומה קיימת גם בדין הישראלי

<sup>26</sup> אורי טל, ה"ש 22 לעיל.

<sup>27</sup> A.Smith: The Wealth of Nations IV-V (1999),416

" In proportion to their respective abilities, שתורגם לעיקרון בשם (The Ability To Pay Principle). העיקרון גורס כי חלוקת הנטל בין הנישומים תעשה לפי יכולתם לשלם. העיקרון השני אותו מקדם Smith לעניין הוגנות המס, הוא עיקרון ההנאה (The revenue which they respectively enjoy under the protection of the state Benefit Principle).

ממד הצדק של המס מתחלק לשני מישורים: במישור האופקי, צדק מבטיח שמש שווה מוטל על נכסים בעלי שווי זהה. במישור האנכי, מס צודק הוא מס ששומר על פרופורציות בין שינויים בשווי נכסים לבין השומה. במסגרת מושגית זו מס "בלתי הוגן" במישור האנכי יכול להיות רגרסיבי, במידה ושיעור המס קטן עם הגידול בשווי הנכס, או לחילופין פרוגרסיבי כאשר שיעור המס גדל עם העלייה בשווי הנכס. כדי להתקדם הלאה ביישום ואיתור "המס הטוב" יש להחיל את מבחני הצדק האופקי והאנכי על פי המדדים של עיקרון היכולת לשלם והעיקרון ההנאה<sup>28</sup>. שני עקרונות אלה הם ברי יישום עם מבחני הצדק האופקיים והאנכיים.

לדרישות הצדק האופקי והאנכי נהוג להוסיף דרישות נוספות האמורות לשקף מס הוגן: יעילות המס, יעילות כלכלית, גמישות ורגישות לצמיחה.

יעילות מיסוי של מערכת ההכנסות ממיסים מושגת כאשר עלויות מנהליות הנן סבירות ומובנות על ידי משלם המס. יעילות כלכלית מושגת כאשר אין השפעה או שינוי השפעה מינימאלית של המס על ההחלטה לצרוך, לחסוך, לעבוד ולהשקיע. מערכת מיסוי יעילה תשיג את מטרותיה תוך שהיא ניטרלית לגבי החלטות כלכליות של המגזר הפרטי. גמישות מיסוי מושגת כאשר לפחות אחד ממקורות ההכנסה ניתן לשינוי מדי שנה בהתאם לשינוי בצרכים. מערכת הכנסות ממסים הנה רגישה לצמיחה הכלכלית, כאשר העלייה במס פרופורציונאלית לשיעור הצמיחה במשק.

במיסוי מקומי יש להוסיף שתי דרישות נוספות: האחת היא בסיס מס רחב המפוזר באופן ראוי, כך שבנטל תישא קבוצה גדולה ככל האפשר ורצוי שגם מסוגי מס שונים; השנייה היא שרשויות שונות, במקומות שונים, יוכלו להטיל את המס באופן שונה בהתאם לצרכיהן<sup>29</sup>.

מערכת מס אידיאלית צריכה לשאוף אפוא לצדק אנכי ואופקי אשר ימדדו בשים לב לעיקרון היכולת לשלם ועיקרון ההנאה, לקדם יעילות פיסקאלית וכלכלית, להיות גמישה דיה להתמודד עם שינויים בהכנסות ולהיות רגישה לצמיחה כלכלית. בנוסף נדרשת מערכת המס המקומי להיות בעלת בסיס מס רחב.

<sup>28</sup> משום מה הצדק האופקי והאנכי הוזכרו בהקשר היכולת לשלם, אולם איני רואה מדוע מבחן זה אינו רלבנטי לעיקרון ההנאה.

<sup>29</sup> ירון דין, ה"ש 9 לעיל, עמ' 31. לטעמי מדובר במבחנים הקשורים בעיקרון ההנאה והיכולת לשלם.

## עקרון ההנאה (The benefit principle)

לפי עיקרון ההנאה, הנישומים חייבים בתשלום מס עבור השירותים המסופקים להם על-ידי הרשות בהתאם להנאה שהם מפיקים מהמוצרים והשירותים. יוצא שמי שמפיק הנאה גדולה יותר ישלם מס גבוה יותר (שיוון אופקי). לפי אותו רעיון, שני נישומים המפיקים אותה הנאה ישלמו אותו מס (שיוון אנכי).

הרעיון הוא שעל צריכת המוצרים והשירותים הציבוריים חלים אותם עקרונות שוק החלים על מוצרים פרטיים, כאשר משטר המס הוא זה המייצר את "מחיר השוק" של ההנאה. אין לטעות – לא מדובר באגרה או היטל שזיקתם לשירות גבוהה. הזיקה נשארת זיקה חלשה או כללית, אולם נדרשת התאמה ברמת מדיניות המס, כזו שתייצר קורולציה טובה בין שיעור המס למידת ההנאה. אכן, הדבר קשה מאוד למדידה, וזהו אחד החסרונות הבולטים של יישום העיקרון, אולם מדיניות השואפת ליישום העיקרון נחשבת להוגנת וראויה. מידת מתאם גבוהה בין השירות להנאה היא עדיפה כמובן, וזו גם הסיבה לריבוי אגרות והיטלים בשיטת המיסוי המוניציפאלית הקיימת. ברם, יעילות המס גבוהה יותר מעילות האגרה, דווקא בשל הקשר הרופף.

אלא שלעיקרון ההנאה חסרונות לא מעטים, מעבר לבעיית מדידת ההנאה<sup>30</sup>. ראשית, דווקא החלשים נזקקים לעיתים ליותר מוצרים ושירותים ציבוריים. מכיוון שהם הנהנים העיקריים, הרי שהם אמורים לשאת בעיקר הנטל. תוצאה זו נראית על-פניה בעייתית.

שאלה נוספת המתעוררת בהקשר של עיקרון ההנאה קשורה בסובייקטיביות של ההנאה. זו מטבעה סובייקטיבית, מה שמקשה עוד יותר על קביעת אמות מידה לכימותה. ניתן אולי לחשוב שאת ההנאה אפשר למדוד לפי היקף הרכוש, אלא שבכך אנו יוצרים בלבול עם עיקרון היכולת לשלם. מעבר לכך, כל PROXY שיבחר למדוד את ההנאה לוקה בחוסר מתאם למידת ההנאה. בסופו של יום, גם מי שיש לו יותר רכוש אינו נזקק בהכרח לאותה מידה של ביטחון, בוודאי לא של שירותי בריאות, חינוך ורווחה (ואולי ההיפך הוא הנכון).

<sup>30</sup> כיצד נמדוד את ההנאה משירותי הביטחון והאם למשל נחייב את עוטף עזה בתשלום מס גבוה יותר?

דומה שעיקרון ההנאה אינו הגישה השלטת בהטלת מס, מהטעמים עליהם עמדת, במיוחד הקושי במדידת ההנאה. יחד עם זאת בכל הקשור למיסוי מוניציפאלי יש לו מקום. לעמדה זו מספר טעמים שהראשון שבהם הוא שהרשות המקומית אינה מחפשת צדק חלוקתי והיא אמונה על מתן שירותים. אילו יעילות המס הייתה מאפשרת לפרוט את השירותים לפרוטות, היה עדיף כי השירותים והמוצרים המוניציפאליים ימומנו על-ידי מי שצורך אותם. מבחינה כלכלית דרך זו תביא להקצאה אופטימאלית יותר של משאבים. נכון, מדיניות זו עשויה להיחשב כפוגעת באוכלוסיות החלשות, אולם לאלה מזור ופתרון במדיניות מס ורווחה של השלטון המרכזי ואין זה כלכלי ליישם ולקדם אותם באמצעות מיסים מקומיים. מדיניות מאקרו כלכלית או מדיניות חברתית אינה מעניינה של הרשות המקומית המוגבלת לשטח שיפוט מצומצם בעיקרו, שמספר תושב הנו בדרך כלל פחות מ- 1/20 ממספר תושביה המדינה<sup>31</sup>. לרשות המקומית אין יתרון יחסי והיא נעדרת יכולות לבצע תכנון של מדיניות מיסוי שתגשים מטרות סוציאליות, אשר מטבעם חייבות להיות מסונכרנות עם כל מדיניות המס של השלטון המרכזי. יתרה מכך, בהעדר תיאום אם רשויות מקומיות אחרות – בעיקר סמוכות – מדיניות המס עשויה להיכשל, לרוב בשל אפשרות הניידות של חלק ממשלמי המס, אשר יוצרים איים של מדיניות מס סוציאלית שונה<sup>32</sup>.

כפי שעוד נראה להלן, המחוקק הישראלי מעדיף מיסוי מוניציפאלי על בסיס עקרון ההנאה. עיקרון זה אומץ על-ידו בשורה של אגרות והיטלים שמוטלים על-ידי רשות מקומית בזיקה ישירה להנאה המופקת על-ידי המשלם, ולעיתים זיקה חד-ערכית המגיעה לכדי "מחיר". אמנם מדובר באגרות והיטלים ולא במיסים, אולם העיקרון חלחל להרחבה של מדיניות המתירה השתה מסיבית של אגרות, היטלים ודמי השתתפות שונים. גם במסגרת מסי הארנונה נמצא, אולי אף ביתר שאת, מדדים המתקשרים להנאת המשלם. האבחנה בין עיקרון ההנאה לעיקרון היכולת לשלם, היא זו שתשיב לחלק מהשאלות בהן מתמקדת עבודה זו. עיקרון ההנאה הוא האלטרנטיבה המעשית והתיאורטית לעיקרון היכולת לשלם, ולפי שכך אין מנוס מלבחון עיקרון אחרון זה ביחס לאלטרנטיבה שלו.

## עיקרון היכולת לשלם (The Ability To Pay)

מהות עיקרון היכולת לשלם היא חלוקת המס בין האזרחים לפי יכולתם (הכלכלית) לשאת בנטל המס. לפי העיקרון האמור הנשיאה בנטל מוכרעת לפי היכולת לשלם והיא אינה תלויה במידת ההנאה מהשירותים שהשלטון מספק. זהו תשלום, "הקרבה", אשר תגרום את אותה מידה של "אי נוחות" לכל המשלמים. הרעיון בבסיס גישה זו גורס שהתועלת השולית מהעושר הולכת ופוחתת, ומכאן שמס גבוה יותר על עשירים גובה תועלת (אי נוחות) נמוכה יותר מאותו מס המוטל על אדם בעל עושר ממוצע. יוצא אפוא כי העלות (במונחי תועלת) לכל שיעור מס גבוה המוטל על עשירים, קיים שיעור מס נמוך יותר הגובה את אותה עלות במונחי תועלת. תפיסה זו של הטלת מס מניחה אפוא מס שיווני במונחי פגיעה בנחות (תועלת).

<sup>31</sup> למשל, במושבה מגדל שליד טבריה מספר התושבים הוא כ- 700  
<sup>32</sup> וגם אספקת שירותים שונה אותה כאמור ניתן לצרוף כ Free riders

עיקרון היכולת לשלם מניח כי ניתן למדוד את היכולת לשלם וכי ראוי שנטל המס יחולק בין האזרחים בהתאם לאותה יכולת ברת מדידה. אלא ששאלה דומה ביחס לעיקרון ההנאה מתעוררת גם ביחס לעיקרון היכולת לשלם – היינו כיצד נמדוד את היכולת לשלם. שאלה זו מציגה מאליה קריטריונים ברורים ואובייקטיביים יחסית לקריטריונים שהוצעו למדידת ההנאה.

גם את עיקרון ההנאה נשפוט במונחים של צדק אופקי וצדק אנכי. לפי גישה זו צדק אופקי הוא ששני בעלי אותה יכולת לשלם ישלמו אותו מס. הצדק האנכי הוא ששניים שלהם יכולות שונות לשלם ישלמו לפי יכולתם.

כך או כך, גישות שונות הוצעו למדידה היכולת לשלם: מדידה על פי הכנסה, מדידה על פי צריכה, מדידה על פי שווי רכוש ועוד. עיקרון היכולת לשלם נחשב לעיקרון מוביל בהטלת מס, משום שהוא נחשב צודק יותר, חברתי יותר וכלכלי יותר מעיקרון ההנאה. עיקרון ההנאה קנה לו מקום מרכזי בדיני המס והוא מוכר במיוחד במס ההכנסה, בעיקר כשזה הופך להיות פרוגרסיבי (שאז עיקרון ההנאה השולית הפוחתת מהכסף מתאים עצמו לשיעור המס ההולך וגדל).

החשוב הוא לעניינו שלדרך הפקת העושר אין משמעות מבחינת עיקרון היכולת לשלם, כפי שהתפתח בשיטתנו. כך לשם ההקצנה, מס ההכנסה המוטל על מי שמגן על המדינה בצבא ההגנה לישראל, יהיה שווה למס ההכנסה המוטל על הכנסתו של מי שמשיג את הכנסותיו דרך ביצוע עבירות ופשעים. יחד עם זאת, בעיני, הטלת מס לפי הדרך בה הושג העושר עשויה להיות לגיטימית ואף נחוצה, מקום בו אחת ממטרות המס היא להכווין התנהגות או להתמודד עם החצנות שליליות.

### **חפיפה ובלבול בין עקרון ההנאה לעקרון היכולת לשלם**

עיקרון ההנאה והעיקרון היכולת לשלם מאתגרים את הקורא בשל חפיפה ובלבול ביניהם. החפיפה תתגלה מקום שבו קיים מתאם בין מידת היכולת לשלם לבין הנאה מהשירותים והמוצרים הציבוריים. ככל שהמתאם חזק יותר כך נאמר שקיימת חפיפה רחבה יותר בין העקרונות. הטלת מס במקרים כאלה היא פשוטה והוגנת מאוד, שכן היא מתיישבת עם שני העקרונות. מדובר למשל על שירותים ציבוריים מיוחדים, כגון שירותי שמירה מיוחדים ביישובים בעלי אוכלוסייה עמידה החשופה לביצוע עבירות רכוש.

הבלבול בין עיקרון היכולת לשלם ועיקרון ההנאה יבוא מקום שבו לא קיים (או לא ניתן למדוד) מתאם בין מידת ההנאה למידת היכולת לשלם. הבלבול יקרה כאשר מדיניות המס תניח מראש, מבלי לבסס הנחה זו, כי מידת ההנאה קורלטיבית ליכולת לשלם. במקרה כזה יתכן מאוד שהמס יוטל כביכול לפי עיקרון ההנאה, אולם למעשה הוא יוטל לפי היכולת לשלם, ולהיפך.

כפי שאנסה להראות ולהוכיח מיד, זיהוי מדויק של העיקרון העומד ביסוד מדיניות המס עשוי להוות כלי פרשני ממדרגה ראשונה של הוראות חוק בדיני המס, במיוחד בדיני הארנונה הישראלית. בלבול בין העקרונות, ההנחה כי קיים מתאם ביניהם ויישום שגוי המתערב בדרך בה הושגה היכולת לשלם, מעוותים את מדיניות המס ומביאים לתוצאות לא הוגנות ואף לא יעילות. אכן, מלאכת הזיהוי של העיקרון המדויק לפי מוטל המס היא קשה. לעיתים מדיניות המס היא אינטואיטיבית, שרירותית, סוציאלית או שיש בה מטרה להכווין התנהגות. בכל הקשור לרשויות מקומיות, המדיניות יכולה להיות מושפעת מתחרות עם רשויות מקומיות שכנות. לא תמיד נמצא ביסוד מדיניות המס את עיקרון ההנאה או היכולת לשלם ולעיתים נמצא את שני העקרונות משמשים בערבוביה, לעיתים בכוונת המחוקק ולעיתים בשל הנחות שגויות או שגגה. אדגים קושי זה להלן בניתוח המדדים המשמשים להטלה ופטור מארנונה.

### **יישום עקרון היכולת לשלם בארנונה הכללית**

כאמור, יישום עיקרון היכולת לשלם הוא מורכב, במיוחד בשל הקושי בזיהוי העקרונות העומדים ביסוד הטלתו. אנסה להתחקות אחר עקרונות אלה מתוך המבחנים השונים הכרוכים ביישום מדיניות מס צודק ויעיל. אנסה ללמוד על כך מתוך ההיסטוריה החקיקתית, ההצדקה הכלכלית והחברתית להטלת מס מוניציפאלי, לשון החוק והסביבה הנורמטיבית שלו. יחד עם זאת, ולפני שאגש בזהירות למלאכה העדינה של פירוק הארנונה לרכיביה, יש צורך לחלק את מדיניות הארנונה לשתיים: מדיניות הטלה ומדיניות הפטור. חלוקה זו נדרשת במסים רבים, אולם בכל הקשור בארנונה היא מתחייבת מכך שההיסטוריה של מדיניות הפטור והמיקום הגיאומטרי שלו במערכת הדינים - מצוי מחוץ למערכת הטלת המס. זוהי מערכת נפרדת שעל-פניה מבקשת ליישם עקרונות נפרדים מאלה שעומדים ביסוד הטלת הארנונה.

לאחר שערכתי אבחנה בין ההטלה לפטור, יש צורך לבצע אבחנה נוספת, בעניין בו נוטים רבים לבלבל, בין מתן פטור לבין הפחתה במס במסגרת ההטלה.

#### האבחנה בין פטור או הנחה בארנונה לבין מסי ארנונה מופחתים (או העדר הטלה)

כשם שנהוג להבחין בין תהליך הטלת המס לבין הפיכתו לבר גביה, כך יש להבחין בין הטלת מס מופחת או העדר הטלה כלל, לבין פטור ממס לאחר שקמה חבות רעיונית במס. כך למשל הטלת מסי ארנונה על "אדמת בניין" או "רחוב" נשללה מראש במסגרת ההטלה. החוק המסמיך<sup>33</sup> הוציא סוגי נכסים אלה, מראש, ממסגרת הנכסים החייבים בארנונה. לו נהג המחוקק אחרת ולא היה מוציאם מראש ממסגרת החייבים במס, ולאחר מכן היה פוטר אותם מארנונה, היינו אומרים כי מדובר בפטור ממס. כך למשל נהג המחוקק לתת פטור לאחר הטלה לנכס ריק, בניין שנהרס וניזוק או נכס המשמש כמעון לנשים מוכות.

<sup>33</sup> הכוונה לחוק ההסדרים משנת 1992 - חוק הסדרים במשק המדינה(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג - 1992



אבחנה זו חשובה לא רק לצורך פרשנות דיני הארנונה בהקשר של עקרונות המס העומדים בבסיסם, אלא גם בשל העיקרון שהוראות פטור בארנונה יש לפרש בצמצום, משום שהפחתת הנטל מאחד משמעותה העלאת הנטל על האחר.<sup>34</sup>

אבחנה נוספת הנדרשת בנסיבות העניין היא בין מס "מוזל" לבין הנחה בארנונה. אבחנה זו גורסת כי תעריף מוזל לשימושים או סוגי נכסים אינו בחינת הנחה בארנונה, אלא בגדר החלת מדיניות מיסוי מסוימת כלפי מחזיקי נכסים. נקודת המוצא כי תעריף מוזל בארנונה מהווה הנחה, עשויה להביא לתוצאה מעוותת המצמצמת את תחולתו של הסיווג מתוך אותו עיקרון המבקש לצמצם הנחות ופטורים למסגרת הלשונית שבה נקט המחוקק.

### הפער בין תכלית דיני הארנונה ליישומם בדין הישראלי

דיני הארנונה במדינת ישראל אנאכרוניסטיים משהו. מקורם בימי המנדט וכפי הנטען הם בעצם תוהו ובהו חקיקתי<sup>35</sup>. חרף הקושי באיתור העקרונות והתכליות שהנחו את המחוקק בקביעת מדיניות המס לגבי כל אחד מסוגי הנכסים והשימושים, עדיין ניתן לאתר, לעיתים באופן ברור, תכליות המבקשות להטיל או לפטור מארנונה לפי עיקרון ההנאה או היכולת לשלם. חרף זאת, נמצא לא אחת כי בית המשפט פירש את החיקוק באופן הפוך לחלוטין מהתכלית הנורמטיבית ועקרונות המס שביקש המחוקק להחיל.

במדינת ישראל קיים אפוא לעיתים פער בין תכליתם של דיני הארנונה והדרך בה היא מיושמת בדין הישראלי. פער זה קיים גם בין החקיקה ראשית לחקיקת משנה של הממשלה, וקל וחומר שהוא מתקיים בצווי הטלת הארנונה של הרשויות המקומיות, שהן חקיקת משנה ברמה הנחותה ביותר.

יש אפוא לעמוד על הניתוח שאבצע מתוך הבנה כי קיים לעיתים פער בין תכלית החוק ועקרונות המס, לבין יישומו בפועל.

## **עיקרון היכולת לשלם ועיקרון ההנאה בהטלת ארנונה**

ירון דייך סבור כי דיני הארנונה הישראלית השתרש והועדף עיקרון היכולת לשלם על פני עיקרון ההנאה.<sup>36</sup> הוא אינו עורך את האבחנות שעשיתי בין הטלה לפטור, ובין אי הטלה להנחה ויוצא באלה. אני, בכל הכבוד, סבור אחרת.

ראשיתה של הארנונה בערך השכירות של הנכס. גישה זו ודומותיה, אלה הנתמכות ב- PROXY לשווי הנכס או ערך השכירות שלו, נפוצות מאוד בעולם. מדינת ישראל עברה מארנונה המוטלת לפי שווי השכירות לארנונה המוטלת על המחזיק בנכס, שאינו "אדמת בניין" או "רחוב" לפי 4

**מדדים:**

<sup>34</sup> מעולם לא ירדתי לסוף דעה זו. יתכן והפטור מעוגן בעיקרון ההנאה או בתכלית אחרת שם מדיניות המס. קביעה אפירורית שכל פטור מגדיל הנטל על האחר אינה נכונה. יתכן דווקא כי תשלום המס יהווה הטלת נטל על המשלם על חשבון יתר הנישומים. ובכלל, ההתייחסות למס כאל כלי שכל מה שנגרע ממנו פוגע בציבור או מביא לצמצום השירות, אינה מתחייבת תמיד וזוהי הנחה חזקה מדי.

<sup>35</sup> ה"ש 12 לעיל.

<sup>36</sup> ה"ש 16 לעיל, עמ' 173.

• שטחו במטרים רבועים

• סוג הנכס

• שימוש

• המקום בו נמצא

לכאורה הטלת ארנונה לפי ערך השכירות מהווה מדד להטלה לפי שווי הנכס, שהרי בטווח הארוך ערך השכירות עולה ככל שעולה שווי הנכס. אם זו נקודת המוצא, הרי שהארנונה הוטלה במקור לפי עיקרון היכולת לשלם. המעבר למדדים הקיימים כיום אינו אלא מציאת מנגנון מתווך לשווי השכירות, וזאת משקולים של יעילות השומה וכדי לחסוך בצורך להתעמת עם נישומים על טבלאות שווי שמאיות. ויושם לב: מדד שטח הנכס מבטא את גודלו, דבר שהוא בהחלט מדד חשוב בקביעת שווי. סוג הנכס, אף הוא מדד להערכת שווי (הכוונה לסככה, בניין ישן, בית פרטי או בית משותף, מבנה עשוי פח וכיוצא באלה). גם האזור בו נמצא הנכס מהווה מדד לשווי ואילו שימושו עשוי להעיד על ייעודו התכנוני שאף הוא פרמטר חשוב בהערכת שווי.

אלא שהדברים בהחלט אינם פשוטים ומנגד לחשיבה זו ניתן להציג עמדה הפוכה לחלוטין ואף יותר מתקבלת על הדעת. ראשית, הארנונה חלה על המחזיק בנכס ולא על בעליו, דבר השומט את הקרקע תחת נדבך מרכזי כי הארנונה מוטלת כיום לפי היכולת לשלם<sup>37</sup>. אמנם מי ששוכר נכס יקר עשוי להיחשב כבעל יכולת לשלם ארנונה, אולם המציאות מלמדת כי אין זה תמיד כך ויעידו על כך עשרות אלפי הסטודנטים המתגוררים באזורים יקרים ומשלמים על כורחם דמי שכירות העולים עשרות מונים כפי יכולתם. דוגמא נוספת היא התפתחות אורבנית הגורמת לתנועת אוכלוסין וביקושים המעלה את ערך הדירות ושווי השכירות, אולם אינה משפרת את יכולתם לשלם של התושבים הקיימים<sup>38</sup>. יצוין כי הטלת ארנונה על המחזיק בנכס כרוכה במבחן שכונה בפסיקת בית המשפט כ"זיקה הקרובה ביותר לנכס" או "מירב הזיקות", כאשר הזיקות עליהם מדברת הפסיקה הן זיקות של הנאה ולא דווקא זיקות קנייניות, הגם שניתן למצוא בעניין זה חוסר עקביות.

שנית, כפי שצוין כבר, השגת תכליות חברתיות ומקרו כלכליות אינן בגדר המטרות או היכולות שרשות מקומית במדינת ישראל יכולה וצריכה לשאת בהן. ככל שיש הטוען כי בהטלת ארנונה לפי יכולת המשלם יש כדי לקדם תכליות חברתיות, הרי שטענה זו אינה מתיישבת עם תפקידיה של הרשות המקומית כרשות מס.

<sup>37</sup> ראה הלן בעניין פסק הדין בעניין "המגרש המוצלח"

<sup>38</sup> אם כי משעלה ערך הדירה לכאורה עלה שווי הנכסים שלהם והם יוכלו ללוות על חשבון הנכס משכנתא הפוכה ולשלם את ההוצאות הכרוכות בהחזקתו.

שלישית, דיני מימון הרשויות המקומיות בישראל נטועים עמוק בתוך עיקרון ההנאה. כך מוטלים אגרות והיטלי פיתוח ואגרות שירותים שונים, כולם ב"זיקת הנאה"<sup>39</sup> ישירה לשירות וחלקן אף בזיקה מימונית<sup>40</sup>. מדיניות זו מתיישבת עם תפקידיה של הרשות המקומית וההצדקות להיותה רשות המטילה מס עליהם עמדת קודם לכן ואין מקום לקחת אותה למקום אחר כשמדובר במסי ארנונה.

רביעית, כבר בתהליך הטלת הארנונה יש סימנים המזהים אותה עם עיקרון ההנאה. הארנונה אינה מוטלת על "רחוב". הדיבור "רחוב" אין כוונתו לכביש המצוי בהחזקה ולשיטה של הרשות המקומית או המדינה, אלא ב"רחוב" פרטי שהמחזיק בו הוא הנישום ולא הרשות המקומית, שאחרת לא היה צורך להוציא את "הרחוב" ממעגל המשלמים.<sup>41</sup> ה"רחוב" משמש אמנם גם לצרכי המחזיק בו, אלא ש"הנהנה העיקרי" בו הוא ציבור בלתי מסוים. כאן המקום לציין כי מי שטבע את הדיבור "הנהנה העיקרי" בהקשר של הטלת ארנונה על "רחוב", היה בית המשפט העליון ודומה כי הייתה זו הפעם הראשונה שעיקרון ההנאה בארנונה זכה להתייחסות כלשהי בפסיקת בתי המשפט.<sup>42 43</sup>

בדומה ל"רחוב" שהוצא מראש מכלל החייבים בארנונה נמצא נכס גם "אדמת בנין" שטרם הפכה להיות בניין או נכס שחדל להיות בניין. "אדמת בניין" היא קרקע ללא שימוש (לרבות חקלאית) או קונסטרוקציה שטרם נולדה להיות בניין, או שחדלה להיות בניין. ההיגיון בהוצאת נכסים אלה ממסגרת החייבים בארנונה מצוי בין היתר בהיותם "חסרי הנאה" ממשית מהשירותים שמספקת הרשות המקומית.<sup>44</sup> ואכן כך פסק בית המשפט העליון לאחרונה, שעה שקיבע ממש את הזיקה בין הארנונה להנאה מהשירותים הציבוריים הניתנים בגינה. בית המשפט העליון אף הוסיף, כי הטלת הארנונה על המחזיק ולא על בעל הנכס נובעת מתוך הרצון לחייב את המשתמש, כי "החיוב בארנונה מוטל על המחזיק בנכס ולא דווקא על הבעלים מתוך רצון ליצור זיקה ברורה בין השימוש בנכס ובין תשלום הארנונה"<sup>45</sup>.

<sup>39</sup> חפש למשל את התיבה "זיקת הנאה" בספרו של ע"ד אופיר שפיר ואופיר ארגמן, "אגרות והיטלי פיתוח ברשויות המקומיות", הוצאת נבו, באתר נבו. ראה כי היא מאוזכרת פעמים רבות מאוד בהקשר של הנאה מהתשתית, לעיתים משמעותית ביותר, כתנאי להקמת חבות.

<sup>40</sup> אם כי בהקשר זה ראוי לציין שני אלה: זיקת ההנאה הנדרשת היא מינימלית, כמעין תנאי בלעדיו אין חיוב. בתנאי עצמו אין כדי לקיים בדרך כלל דרישה כמותית של גובה ההנאה. כמו כן בעניין המימון, הזיקה אינה זיקה מימונית ישירה, אלא על סך כל ההכנסות לכסות את סך כל ההוצאות. יחד עם זאת התשלום משולם עבור שירות מאוגד ספציפי וגם אם התעריף הוא ממוצע ואינו משקף ממש את מידת ההנאה הישירה, עדין הוא קשור באופן משמעותי לקיומה של הנאה ברמה מינימלית הנקבעת בכל חיקוק, ובוודאי שהוא אינו מכיל מדד הקשורים בעיקרון היכולת לשלם.

<sup>41</sup> דוגמה לרחוב כזה שהופטר מארנונה ראה בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים נגד עיריית קרית אתא, נבו; עמ"נ (ת"א) 264/05 רשות שדות התעופה נ' מנהל הארנונה, נבו.

<sup>42</sup> ראה מליסרון ע"א 9368/96 מליסרון נגד עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה (1), 156. יצוין כי לאחר מכן הועתק הביטוי להיות מבחן לקביעת זהות המחזיק בנכסים שונים. בית המשפט העליון קבע שם: "ההצדקה העקרונית לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בחזקתם... הנאת הנישומים מן הנכס שבו הם מחזיקים כרוכה ומותנית אפוא בהנאתם משירותיה של הרשות המקומית. הדעת נותנת, כי מקום שמחזיקי נכס נהנים מהשירותים הללו, ראוי כי ישתתפו במימון עלותם".

<sup>43</sup> וראה גם 1068/02 גיל קלר נגד עיריית ת"א, שם אימץ בית המשפט במפורש את עיקרון ההנאה והורה לרשות לבחון האם אספקת השירותים תואמת את גובה הארנונה. וכן ראה שלילת עיקרון היכולת לשלם בעניין ע"ש 84/95 חברת החשמל נגד מועצה אזורית גלבע, ארנונה עירונית פסקי דין, כרך ג' עמ' 165.

<sup>44</sup> מאידך, ניתן לטעון כי "אדמת בנין" הופטרה מארנונה משום שחל עליה מס רכוש. ומנגד, מס רכוש זה לא הוטל על כל נכס שהוא אדמת בניין. כמו כן ראה למשל ביטול אגרת שמירה שהוטלה על קרקע פנויה וללא שימוש בעניין ...

<sup>45</sup> ברמ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו - מנהל הארנונה, נבו.

חמישית, כל אחד מהמדדים שנקבעו להטלת ארנונה בחוק המסמך משנת 1992 מקיים את מבחן ההנאה, במידה רבה או שווה למבחן יכולת המשלם. המתאם בין שני מבחן אלה, כפי שהוא עולה לעיתים מתוצאות המס, הוא זה אשר הביא למחשבה שהארנונה מוטלת בעיקר לפי היכולת לשלם.

כך לדוגמא, שטח הנכס מבטא לא רק את שוויו, אלא בעיקר את היקף השימוש בו וכפועל יוצא מכך את השירותים שהוא צורך מהרשות המקומית<sup>46</sup>. נכס גדול יותר משרת אנשים או כלי רכב רבים יותר, הנהנים מהשירותים המוניציפאליים יותר מנכסים קטנים מהם. ביטוי נוסף לכך שמדד שטח הנכס מתייחס לעיקרון ההנאה ניתן למצוא בפסק הדין של השופט ביין<sup>47</sup>, אשר קבע כי תעריף פרוגרסיבי לתעשייה אינו מתיישב עם העיקרון בדבר "יתרון לגודל". כידוע, עיקרון כלכלי זה מבוסס על הנחת המוצא שהעלות השולית לייצור שירות או מוצר הולכת ופוחתת ככל שמספר המוצרים והשירותים גדל. בית המשפט הניח שעלות השירות למ"ר ממוצע הולכת ופוחתת ככל שגדל הנכס, באופן המצדיק מס רגרסיבי או לינארי, אך בשום אופן לא מס פרוגרסיבי. גישה זו מבוססת כולה על עיקרון ההנאה ולא על עיקרון היכולת לשלם.

כך גם לגבי סוג הנכס<sup>48</sup>. מדד זה מכוון לטעמי לנכסים מיוחדים כגון סככות, מבני פח, עץ, בריכות, קונסטרוקציות וכיוצא באלה. הקשר בין סוגי נכסים אלה לשווי הנכס ולעיקרון היכולת לשלם נראה חלש, הגם שלא ניתן להתעלם ממנו. מאידך, הוא מבטא גם קשר של הנאה מהשירותים המוניציפאליים, שכן מבנים מסוג זה מצריכים פחות שירותים עירוניים. כך או כך, השימוש במדד זה נמוך יחסית למדדים אחרים והוא אינו הדומיננטי בהטלת ארנונה.

באשר למדד המיקום של הנכס, הרי שהוא מבטא קשר לשווי הנכס ולאיכות השירותים המסופקים על-ידי הרשות המקומית. לעיתים קרובות יש מתאם בין שני אלה, ומכאן הקושי לזהות את העיקרון לפיו מוטלת הארנונה העושה שימוש במדד זה. גם קריטריון זה אינו הדומיננטי בהטלת ארנונה, הגם שהוא מאוד נפוץ ומצוי בכל צווי ההטלה.

<sup>46</sup> השווה לתקנות המצוי בחוק המקרקעין, בדבר חלוקת דמי ועד הבית לפי יחס שטח הרצפות.

<sup>47</sup> עש (חי) 417/95 מפעל מתכת חניתה בע"מ נ' מנהל ארנונה שלומי, נבו.

<sup>48</sup> יצוין כי הביטוי "סוג" הנכס משמש בערבוביה בדברי חיקוקים שונים ויוצר בוקה ומבולקה. ראה רוסוטוביץ, ה"ש 11 לעיל.

המדד הכי משמעותי והכי רלבנטי להטלת ארנונה, כך לפי לשון החוק, חקיקת המשנה, הפסיקה והפרקטיקה הנוהגת, הוא מדד "השימוש". לדעת ד"ר מדר זה מבטא קשר ליכולת המשלם, שכן הוא מבוסס על התועלת הכלכלית שמפיק הנישום מהנכס.<sup>49</sup> אינני רואה כיצד סיווג נכס לפי שימוש משרד, שירות או מסחר מבטא קשר כלשהו ליכולת המשלם עקב ההנאה הכלכלית שהוא מפיק מהנכס. יתרה מכך, מצאתי כי ברשויות מקומיות סיווגים אלה לעיתים זולים יותר מהתעריף לסיווג תעשייה<sup>50</sup>, ובכלל בצווי הטלת הארנונה לא תמיד נשמרת יחסיות בין הסיווגים היכולה ללמד על תפיסה של מיסוי לפי התועלת הכלכלית המופקת מהנכס. למעט בנקים וחברות ביטוח הנמצאים באופן עקבי בראש טבלת משלמי התעריפים הגבוהים ביותר, אשר הם ככל הנראה ממוסים לפי עיקרון היכולת לשלם (וזאת בניגוד לחוק!), קשה לראות קשר ישיר בין המדדים הנזכרים לשיעור הארנונה. יצוין כי הסיווג "תעשייה" עשוי לכלול מפעלים כושלים ותעשיית הי-טק רווחית ביותר<sup>51</sup>, כך שחוסר העקביות עם עיקרון היכולת לשלם אינו רק בין הסיווגים השונים, אלא גם בתוך הנכסים המשתייכים לאותו סיווג.

הטלת ארנונה לפי פרמטרים של שימוש שוללת את האפשרות להטיל ארנונה לפי מיהות המחזיק<sup>52</sup>. מכך ניתן ללמוד שאולי הארנונה אינה מוטלת לפי היכולת לשלם ובוודאי שהיא לא תוטל לפי הדרך שבה הושגה היכולת לשלם (בהעדר מטרה להכווין התנהגות). חשוב לציין, כי מדד השימוש אינו הדלת האחורית שבה יוכנס מקור ההכנסה לתוך משוואת היכולת לשלם. השימוש הוא אמנם הדרך שבה מושגת היכולת לשלם, אך לא משום כך נבחר להיות מדד להטלת ארנונה. הטלה לפי המקור שבו הושגה היכולת לשלם נוגדת כאמור עקרונות של צדק חלוקתי והיא מהווה הטלה בלתי הוגנת של מס. סביר להניח כי המחוק לא ביקש להשיג תכלית פסולה שכזו. מעבר לכך, משאין השימוש מגלה מתאם ראוי ליכולת לשלם עצמה, הוא בוודאי אינו יכול להוות מדד ראוי להטלת ארנונה לפי מקורות היכולת לשלם, שכן נראה שגם אם יש כוונה לחייב לפי מקור היכולת, יש להתחשב לכל הפחות גם במידת היכולת.

## עיקרון היכולת לשלם ועיקרון ההנאה - בהנחה או פטור מארנונה

בכל הקשור להנחה או פטור מארנונה קיימת אבחנה ברורה יותר בין העקרונות לפיהן ינתנו ההנחה או הפטור. יש ואלה ינתנו באופן ברור לפי עיקרון ההנאה ובקשר הדוק עם ההטלה – ובכך מחזקים את הטיעון כי עיקרון ההנאה הוא השולט בכיפה במסגרת ההטלה – ויש אשר פוטרים או מפחיתים את הארנונה בשל (אי) היכולת. שיקולים סוציאליים וחברתיים, הכוונת התנהגות וכפיית השתתפות עירונית בשירותים ציבוריים שהופרטו, גם היא ניכרת במדיניות ההנחה והפטור.

<sup>49</sup> ד"ר, ה"ש 16 לעיל, עמ' 173

<sup>50</sup> מ.מ. יוקנעם, עירית אור עקיבא.

<sup>51</sup> תופעה קיצונית זו מתקיימת בקרית גת, שם ממוקם המפעל של אינטל ובצדו מפעלים שחלק מהם מתקיים בקושי, וכולם משלמים את אותה הארנונה. תופעה של שני מפעלים סמוכים עם רווחיות שונה ותעריפי ארנונה זהים קיימת במקומות רבים מאוד.

<sup>52</sup> בזק עפולה ה"ש 8 לעיל, שם נפסק כי בית המשפט אינו נדרש לפרשנות יצירתית והאיסור על הטלת ארנונה לפי זהות המחזיק כתובה באופן מפורש בחוק. כן נקבע כי הטלת מס ארנונה לפי הפעילות הכלכלית אסורה. נקבע כאשר מחזיק מבצע שימושים שונים והארנונה עליו זהה, נגזר מכך שהוא מחויב לפי זהות המחזיק. יצוין כי בהמשך צומצמה הלכה זו ונקבע כי שימוש בזהות המחזיק מותר כל עוד השימוש הוא הרכב הדומיננטי בסיווג (ראה פס"ד כרטיסי אשראי ה"ש 9 לעיל).

ניתן לחלק את הפטורים וההנחות ל- 3 סוגים לפי החקיקה מכוחה הוטלו. פטורים שמצויים בסמוך למעשה ההטלה בפקודת העיריות; פטורים בתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג – 1993; ופטורים מכוח פקודת מסי עיריה ומסי ממשלה (פיטורין).

הפטורים שבפקודה נוגעים לבניין שנהרס וניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו ואין יושבים בו<sup>53</sup>. לגבי פטור זה נקבע לאחרונה כי דיני הארנונה אינם מתירים הכוונת התנהגות בדרך של שלילת פטור ויצירת תמריץ להשמש נכסים שניזוקו<sup>54</sup>. הרציונל, כך נקבע, שהארנונה מוטלת עבור ההנאה מהנכס ולפיכך אין מקום לחייב בעלים של נכס להחזירו למעגל החיים בדרך של הטלת ארנונה על נכס שכזה. פטורים נוספים ניתנו בפקודה לקווי תשתית: חשמל, בזק, מים, דלק וכיוצא בכך. גם פטורים אלה מקורם בהעדר הנאה ובניתוק מושלם מהיכולת לשלם, שהרי חברות התשתית הזוכות לפטור הן דווקא כיסים עמוקים עם יכולת רבה מאוד לשלם.

הפטורים שבתקנות ההנחה כוללים פטורים על בסיס סוציאלי לפי מבחני הכנסה. פטורים אלה בוודאי שקשורים ביכולת לשלם. פטורים נוספים נוגעים לנכסים שאינם בשימוש, כגון פטור לנכס ריק או לבניין שהושלמה בנייתו וטרם אוכלס. פטורים אלה קשורים בזיקה ישירה וחד ערכית לעיקרון ההנאה. חלק מהפטורים מבקשים להגשים הטבה לאוכלוסיות מסוימות ללא קשר להנאה או יכולת לשלם, כך למשל פטור לחסידי אומות העולם, אזרחים ותיקים, נכים או תעשייה חדשה באזורים מוכי אבטלה (פטור מכווין התנהגות).

הפטורים שפקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין) הם ברובם פטורים על בסיס זהות המחזיק. אף לא אחד מהפטורים קשור ביכולת לשלם במובן הפשוט, אם כי במובן הרחב של מוסדות ללא כוונת רווח נכללים בפקודה גופים רבים מאוד. במילים אחרות, הפטורים נועדו לקדם מטרות סוציאליות חברתיות ולהקל על גופים שמעניקים שירותים ציבוריים. ההנחה שלגופים אלה יש קושי לשלם ארנונה. אמנם לגופים אלה עשויה להיות יכולת מעשית לשאת נטל מס גבוה מאוד, אולם בהיותם גופים מתנדבים הרי שהיכולת שלהם לשלם היא אפסית, מכיוון שכל משאביהם מיועדים לשירות הציבור.

יצוין כי בשנים האחרונות שונתה המגמה וחלק ניכר מהפטורים שבפקודת הפיטורין פורש כהשתתפות הרשות המקומית בשירותים הניתנים לתושביה על ידי הנהנים מהפטור. ואכן, קריטריון מרכזי במתן חלק מהפטור שהוא ניתן לגוף המעניק שירותים לתושבי הרשות המקומית עצמה.<sup>55</sup> יחד עם זאת ניתן למצוא ברשימת הפטורים כאלה המתייחסים למעשה לחלוקת משאבים בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי, כגון פטורים והנחות לנכסים המוחזקים על-ידי המדינה, באבחנה בין נכסים המשמשים לצרכי בריאות (55% הנחה), נכסים לצרכי ביטחון (65% הנחה) או נכסים אחרים (45% הנחה). דרך אחרת להתבונן בהנחת המדינה היא ככפיה על השלטון המקומי לתת הנחה על בסיס כלכלי של יתרון לגודל (הקשור כאמור אף הוא בעיקרון ההנאה), או מיצוע של הפחתות הנובעות מכך שחלק ניכר מנכסי המדינה אינו צורך שירותים מהרשות המקומית ומקיים לעצמו אוטונומיה מוניציפאלית שאינה נהנית משירותי הרשות המקומית (בעיקר קמפוסים של מחנות צבא).

<sup>53</sup> יושם לב כי הדרישה כפולה: "ואין יושבים בו" ולא רק שהוא נהרס. הטעם שאם בכל זה יש הנאה מהנכס, אזי תשולם הארנונה.

<sup>54</sup> ראה עניין המגרש המוצלח לעיל.

<sup>55</sup> הנחיות משרד הפנים בדבר מתן פטור מארנונה.

והנה, למרות שהפטור לגופים הפועלים ללא מטרת רווח, כגון קופות החולים, הוא פטור על בסיס זהות המחזיק שביסודו עיקרון היכולת לשלם – וכזכור אי היכולת נובע מתפקידם הציבורי ולא מהעדר יכולת תקציבית – מפרקות הרשויות המקומיות את הנכסים לשימושיהם השונים ומבקשות להטיל ארנונה על נכסים של מלכרי"ם בהם מתקיימת פעילות מסחרית<sup>56</sup>. גישה זו אף זוכה לתמיכת בתי המשפט, חרף שהיא עומדת ביסוד העיקרון בבסיסו ניתן הפטור – היינו פטור למחזיק, על בסיס העדר יכולת לשלם ובכדי שמשאביו יופנו לטובת השירותים הציבוריים שהוא נותן, שהרי הכנסותיו פועלות בתוך "חוק הכלים השלובים"<sup>57</sup>.

### סיכום: עיקרון היכולת לשלם ועיקרון ההנאה בדיני הארנונה

חוסר העקביות של בתי המשפט עם עיקרון היכולת לשלם ויכולת ההנאה בא לידי ביטוי קיצוני בשני אלה: הראשון, בהכרה בחוקיות הסיווג "חברות ביטוח ובנקים". סיווג זה נקבע בתקנות שאף הן לא עקביות עם החוק, אשר כזכור קבע כי הארנונה תוטל לפי שימוש ולא לפי זהות המחזיק. חברות ביטוח אינן עושות בנכס שימוש שונה ממשרדים אחרים. התייחסות לפעילות הכלכלית הנעשית בנכס, להבדיל מהפעילות הפיסית-חיצונית, מייבאת לתוך עיקרון השימוש את זהות המחזיק ומרוקנת את מדד השימוש מתוכן. מדד זה מכוון לעיקרון ההנאה, ובהקשר של שימוש הוא מתייחס בעיקר לכמות המבקרים בכנס והעומס שהשימוש יותר על התשתיות המוניציפאליות. חברת ביטוח אינה נהנית מהשירותים המוניציפאליים יותר מחברה אחרת. סניפים של בנקים הם תחנת מעבר של לקוחות ולכן הסיווג "בנקים" לגביהם הוא חוקי ותואם את מדד השימוש, אך לא לגבי הנהלות בנקים שאין הבדל בינם לבין משרדים אחרים<sup>58</sup>. למרות שבתי המשפט התקשו להבין את הסטייה מעיקרון השימוש לגבי הנהלות בנקים וחברות ביטוח, הם נוטים להכיר בחוקיות הסיווג ואף מיישמים אותו הלכה למעשה על כל שימוש שעושה בנק. כך למשל בעוד שמחסן של חנות או של משרד יחויבו בסיווג הזול "מחסן", מחסן של חברת ביטוח יחויב בסיווג היקר של "חברת ביטוח", כאשר הפער יכול להגיע עד פי 20 לרעת חברות הביטוח<sup>59</sup>. זוהי החלה של עיקרון היכולת לשלם באופן סלקטיבי ומפלה, תוך שינוי יסודי של עיקרון פיצול יחידות השומה<sup>60</sup>. יתרה מכך, החלת עיקרון היכולת לשלם לפי המקור שיצר את היכולת, במקרה דנא פעילות פיננסית, נוגד את עקרונות "המס ההוגן". יש לא מעט עסקים שהתשוואה למ"ר שבהחזקתם גבוהה על זה של בנקים (חברות סלולר למשל). בהעדר ניסיון להכווין התנהגות מדובר במס פסול שמוטל בניגוד לחוק ועקרונות היסוד של הוגנות ושוויון.

<sup>56</sup> למשל, בתי מרקחת של קופות החולים. בית חולים פרטי אסותא. שרתי רפואה פרטיים בתוך בתי החולים.

<sup>57</sup> לגישה זו הצדקה אחרת: הפטור אמור להיות מיועד לליבת העיסוק של הגוף כדי שלא לגרום לו לנצל את הטבות המס ולעסוק בדברים אחרים, בחוסר יעילות ובתחרות מול הסקטור הפרטי.

<sup>58</sup> גישה זו אף התקבלה בפסיקה מחוזית של השופט גורן בעניין ע"ש (ת"א) 146/98 מנהלת הארנונה עיריית ראשון לציון נ' בנק הפועלים בע"מ, פ"מ מינהליים (תש"ס) 470, אולם צומצמה באופן ניכר ואף לא הוחלה מקום שנתבקש להרחיבה.

<sup>59</sup> בעתמ (ת"א) 321-08 כלל חברה לביטוח בע"מ-ת"א נ' מנהל ארנונה של עיריית ת"א הביע בית המשפט תמיחה על הפעלת עיקרון היכולת לשלם ועל מקומו בדיני הארנונה ויישומו בהקשר, אולם החיל תוצאה הפוכה מזו שכנגדה יצא.

<sup>60</sup> עיקרון ולפיו כאשר בכנס שימושיים שונים המשמשים לתכליות שונות, יפוצל הנכס ויחויב לפי שימושיים שונים.

הסטייה השנייה היא בכל הקשור למתן פטורים והנחות מארנונה. במקרים שהפטור ניתן על בסיס היכולת לשלם, משנות הרשויות המקומיות, בגיבוי בתי המשפט, את העיקרון לפיו מוטל המס. הן עוברות לבחון את מהות הפעילות הנעשית בנכס ספציפי ומבקשות להגדיר את הפטור לפי שימוש ולא לפי מיהות המחזיק. יותר לפי ההנאה ופחות לפי עיקרון היכולת לשלם.

חוסר הסימטריה בהחלת מדיניות ההטלה והפטור מארנונה בולט ומפריע מאוד לפעילות הכלכלית של הנישומים בארנונה. עיקרון היכולת לשלם הוא עיקרון ראוי, אלא שבכל הקשור להטלת ארנונה הוא אינו העיקרון המנחה והוא "ראוי פחות". טעם הדבר שהארנונה נתפסת בידי כמס המשולם עבור שורה ארוכה של שירותים ספציפיים. סל השירותים של הרשות המקומית אינו גדול וגביית מס ללא קשר לשירות נתפסת כמקפחת; היא גורמת להפעלת לחץ להסטת המשאבים אל אלה הנושאים בנטל, כדי לשאוף להתאמה עם ההנאה מהשירותים המוניציפאליים; היא הופכת את הרשות המקומית, שמספר תושביה יכול להגיע לפחות מאלף, לרשות מס שצריכה לשקול שיקולים שאין לה את הכלים והיכולת לעסוק בהם. אמנם השלטון המרכזי יכול לקבוע כללים המאפשרים מדיניות מס שכזו, אולם לשם כך יש לשנות את הנישום לבעל הנכס ולא למחזיק בו. מכל מקום וכל עוד לא נקבעו כללים כאמור, נראה שהשתת שומה על בסיס היכולת לשלם אינה מתיישבת עם לשון החוק ותכלית דיני הארנונה, לחייב את הנישומים לפי מידת ההנאה שלהם מן השירותים. וראה: איני מתעלם מכך שיתכן ודווקא אוכלוסיות חלשות יזקקו לשירותים יותר מהאוכלוסיות החזקות וכתוצאה מכל ישלמו יותר ארנונה, אולם העלויות הקשורות בגון אלה מכוסות לעיתים על-ידי השלטון המרכזי. התיקון צריך להתבצע ברמה הלאומית ולא ברמה המוניציפאלית, כך כמדיניות מס נכונה יותר.

לא כך לגבי מתן פטורים מארנונה. במקרים כאלה מוצדק יותר להתחשב ביכולת לשלם, מה עוד שקריטריונים כאמור נקבעו באופן רחב. את החוסרים שנוצרים מפטורים אלה צריך לכסות השלטון המרכזי, שכן הפטורים נועדו לממש תכליות שהוא מופקד עליהם, ואכן כך נעשה באמצעות מענקי איזון ותשלומי העברה שונים.

לסיכום, שיוך המדדים להטלת ארנונה לעקרונות המיסוי לפיהם הם מוטלים, מהווה כלי פרשני יעיל. בכל הקשור לארנונה נראה שהמדדים מכוונים להנאה ולא ליכולת המשלם, בוודאי שלא למיסוי המבחין בין מקורות העושר. בכל הקשור למתן פטורים, קיימת גישה מעורבת של הנאה ויכולת לשלם, גישה שניתן ללמוד עליה בכל חיקוק מתכלית הפטור או ההנחה. בתי המשפט בישראל לא עסקו רבות בניתוח הארנונה לפי אבחנה זו הנוגעות לעיקרון ההנאה והיכולת לשלם. העקרונות נזכרים פה ושם, אולם האבחנה ביניהם מעולם לא הייתה בסיס להטלה או פטור מארנונה, ועל כך יש להצטער.