

זכויותיו של מקבל מסים

מאת

יעקב פוטשבוצקי, עו"ד

1. מיהו משלם הכסף ?
2. מיהו הזכאי לקבל את הכסף ?
3. היקף הזכות.
4. מהות הזכות.
5. הדרכים לאכיפת הזכות.

הקורא יתמה בוודאי למקרא כותרתה של רשימה זו: מקבלת המסים העיקרית הלא היא המדינה וזכויותיה במסים למיניהם מוסדרות בחקיקה ענפה לדרגותיה השונות. הוא הדין במקבלי מסים זוטרים כרשויות מוניציפאליות. האומנם מתכוון המחבר להקיף בקליפת אגוז של רשימה זו את כל אותה חקיקה ?

התשובה כמובן שלילית. עיון בכמה הוראות חוק יבהיר שלמדינה יש שותפים נכבדים ומעמדם של אלה הוא שיידון להלן. ואלה הוראות החוק בשוא הדיון :

(1) סעיף 9' לחוק מס שבת מקרקעין, תשכ"ג—1963 (להלן: חוק מס שבת) מורה, כי שישים אחרים מן המס ושליש מתוספת המס יועברו לרשויות המקומיות ויחולקו ביניהן.¹

(2) סעיף 29 לחוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב—1952 (להלן: חוק מס קניה) מורה, כי 5% מן המס הנגבה יועברו לרשויות המקומיות.

(3) סעיף 2 לחוק הרשויות המקומיות (תמורת ארנונה רכוש), תשל"ה—1975 (להלן: חוק תמורת ארנונה רכוש) קובע, כי בכל שנת כספים יעביר אוצר המדינה לרשויות המקומיות סכום תמורה בשיעור 4.828% מכלל הכנסות המדינה. (הדגשה שלי. "פ.")

(4) מן הראוי להזכיר גם הצעת חוק רלוואנטית: הצעת חוק הרשויות המקומיות (היטל סעד ונופש) (ביטול), תשל"ח—1977 (להלן: הצעת חוק תמורת היטל סעד ונופש), לפיה יעביר אוצר המדינה לרשויות המקומיות מדי שנה סכום שגובהו ודרך חישובו לא פורטו ואשר יכונה "תמורת היטל סעד ונופש".²

1 הוראה זו באה במקום חוק הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשי"ט—1959, שלפיו היתוספו 50% לאגרת העברת מקרקעין (דהיינו: שליש מסך כל האגרה). התוספת נועדה לרשות המקומית שבה נמצאים המקרקעין.

2 ה"ח 1311 (תשל"ח) 25. בדברי ההסבר להצעה נאמר, כי מתוך מגמה לפשט את מערכת המיסוי והתקציב של הרשויות המקומיות הגיעו משרדי האוצר והפנים לידי הסכם עם המרכז לשלטון מקומי, שלפיו יבוטל היטל סעד ונופש שהרשויות המקומיות גובות כיום ובמקומו יעביר אוצר המדינה לרשויות המקומיות מדי שנה סכום מסוים שיכונה "תמורת היטל סעד ונופש". סכום זה יחולק בין הרשויות המקומיות לפי חלקן היחסי בגביית ההיטל בפועל בשנת הכספים 1976.

(5) עוד מעניין להוכיח – ולו רק לשם השוואה – את ס' 78 לפקודת התעבורה, לפיו רשאי שר התחבורה להקציב למרעצות של העיריות ושל המועצות המקומיות חלק מן האגרות ששילמו בעד רשיון רכב תושבי אותן רשויות מקומיות. השר עשה שימוש בסמכות וקבע בצו³, כי יוקצו לרשויות המקומיות הג"ל 21% מכספי האגרות באמצעות שר האוצר ועוד 21% באמצעות שר הפנים ועל-פי הנחיותיו.

ניתן היה לצפות שהזכויות בסכומי עתק אלה תוסדרנה בפרוטרוט, אך למרבית הפליאה לא התייחס המחוקק לבעיות היסוד שיוצרים הסעיפים הג"ל, ואף סיבך במקום שניתן היה לפשט. ואלה הבעיות: (1) מיהו משלם הכסף?; (2) מיהו הזכאי לקבלת הכסף?; (3) מהו היקף הזכות, דהיינו מה הן הכנסות המדינה?; (4) מהי מהות הזכות והאם היא סחירה?; (5) מה הם דרכי אכיפת הזכות? להלן נדון בבעיות אלה כסדרן.

1. מיהו משלם הכסף?

התשובה לשאלה זו יכולה היתה להיות פשוטה ביותר: הכספים שנכנסו לקופת המדינה שייכים למדינה ובמסגרת השימוש שהיא עושה בכספים היא מעבירה את הסכומים על-פי החוקים הג"ל. דא עקא, שהמחוקק בחר בניסוח שונה ובחוק המורת ארנונת רכוש קבע שאוצר המדינה הוא שיעביר את סכומי הכסף לרשות המקומית. "אוצר המדינה" הוא מונח החוזר במספר חוקים⁴, אך אף לא אחד מהם רומז על היותו אישיות משפטית. יתר על כן: אף אם קיימת אישיות מעין זו, תמהני מאין תיקח ממון לחלוקה, שהרי על-פי ס' 21 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח–1948, ישולמו המסים דיוקא לממשלה (כנציגת המדינה. ראה ס' 29 לחוק יסוד הממשלה), ולא לאותו "אוצר המדינה". (אך קנסות, אגרות והיטלים ישולמו על-פי ס' 29 לפקודת הפרשנות, לאוצר המדינה.) ועוד: מנין לקחו משרדי האוצר והפנים (ולא המדינה!) סמכות לחייב את "אוצר המדינה" בתשלום?

נראה לי אפוא, שהמחוקק לא דייק בלשונו, ובמקום לומר את מה שהתכוון לומר, דהיינו "תעביר המדינה" או "יעביר שר האוצר"⁵, השתמש בנוסח ספרותי או בתרגום מילולי של מונח משפטי אנגלי.

גם לגבי אגרות הרכב ברור, שהמעבירה היא המדינה, אם כי הנוהל מסורבל במקצת: שר התחבורה מעביר לרשויות חלק מן הסכום באמצעות שר האוצר וחלק באמצעות שר הפנים "ועל פי הנחיותיו".

בעיה המורה יותר קיימת לגבי מס שבח ומס קנייה, ששם נקט המחוקק בלשון "יועבר" ותו לא. סתם המחוקק ולא פירש מיהו החייב בהעברה, כלומר עם מי תהיה לרשות המקומית יריבות במקרה של אי-העברת הסכום: עם הגישום, עם מנהל מס שבח או

3 צו התעבורה (הקצבת אגרות), תש"ל–1970, ק"ת 2605 (תש"ל) 2185.

4 ראה, למשל, ס' 10 לפקודת המשקאות המשכרים: "הגנה על עניניו של אוצר המדינה"; וכן ס' 29 לפקודת הפרשנות; ס' 1 לחוק גמלאות לנושאי משרה ברשויות השלטון, תשכ"ט–1959; ס' 1(ב) לחוק יסוד משק המדינה. עם זאת בס' 2 לחוק האחרון מדובר על עסקאות בנכסי המדינה. האם "אוצר המדינה" אינו חלק מנכסי המדינה? ס' 12 לחוק מבקר המדינה, תש"ט–1949, מדבר על הכנסות והוצאות של המדינה.

5 מעניין לציין, שהממונה על ביצוע החוק הוא שר הפנים ולא שר האוצר.

עם הממונה על מס קנייה, המהווים תאגידי יחיד ומפיעים בבתי המשפט בשמם הם⁶ או שמא החייב הוא שוב המדינה עצמה? סבורני שגם כאן הכוונה למדינה עצמה, וזאת מכמה טעמים.

(1) לעניין תוספת המס נאמר במפורש בס' 9א' לחוק מס שבה, כי המס ייגבה על-ידי המדינה ואוצר המדינה (דהיינו המדינה) יעבירו לרשויות המקומיות. ועוד: אם המקרקעין נמצאים מחוץ לתחומה של רשות מקומית, ייגבה הסכום על-ידי המדינה וידוער לממונה על המחוז⁷, הוא נציג המדינה הפועל במקום רשות מקומית במקרים רבים כשלא קיימת כזו⁸. (המלים "ייגבה על-ידי המדינה" הם לשון החוק). אין כל סיבה לגרוס שלגבי מס השבח המוטל מכוח אותו החוק התכוון המחוקק להסדר שונה ואם כן, אין גם סיבה לגרוס שחוק מס קנייה הוא היחיד שבו קיים הסדר שונה.

(2) לשון המחוקק הוא "יועבר", ולא "ישולם", והבדל זה אינו מקרי. בעוד שפרק 9 לחוק מס שבה (סעיפים 91–95), וכן סעיפים 12 ו-27 לחוק מס קנייה עוסקים כולם בחשולם המס מן הנישום למנהל מס שבה או לממונה על מס קנייה לפי העניין, והם חוזרים ונוקטים בלשון "תשלום" פעמים הרבה, הרי שבסעיפי החוק נשוא הדיון כאן מדובר על העברה, דהיינו על קיומו של גורם ביניים מתווך המקבל את התשלום מן המשלם ומעבירו לתעודתו. במלים אחרות: השימוש במונח "יועבר", ולא ב"ישולם", מלמד, לדעתי, על כך, שהמס לא ישולם במישרין לרשות המקומית, אלא ייגבה על-ידי גובה המס הרלוואנטי ויועבר לתעודתו.

(3) שיקולים של יעילות וחיסכון מצביעים על כך, שגביית המס על-ידי הרשויות המתמחות במסים השונים, והעברתו במרוכז לרשויות המקומיות, עדיפה על קיומו של מנגנון כפול של גבייה ופיקוח לצורך תשלום ישיר לרשויות המקומיות. יתר על כן, הוראות החוק בדבר העברה לרשויות המקומיות באו להחליף מנגנון כפול כזה⁹. ניתן אפוא לסכם ולומר, שהחייב בתשלום הכסף לרשות המקומית היא המדינה, ואילו הנישום יצא ידי חובתו מששילם את מלוא המס לרשות המקומית העוסקת בגבייתו.

מדברים אלה עולה גם המסקנה, שאם קיימת זכות הקיזוז בנוגע לכספים הנדונים, היא יכולה להיות קיימת רק בין הרשות המקומית ובין המדינה ולא בין רשויות מקומיות לנישומים.

6 J. Potchebutzky, "Is the State Subject to The Rule of Law?" 9 *Isr. L. Rev.* 369, 382–383 (1974).

7 תקנות הרשויות המקומיות (אגרת העברת מקרקעין), תשלום תוספת האגרה לממונה על המחוז), תשי"ט–1959. אך הממונה על המחוז היא המדינה. האם חזרת ההכנסה והופכת ל"הכנסות המדינה"?

8 ראה: י' פוטשבוזקי, "רשות מקומית מי היא" רואה החשבון כת (1977) 48. לאחר פרסום רשימה זו הוקם הרובע העירוני הראשון בארץ: צו המועצות המקומיות (רובע קרית חיים), תשל"ח–1978, ק"ת 3876 (תשל"ח) 2863, ותיקונו: ק"ת 3894 (תשל"ח) 2154.

9 ראה דברי ההסבר להצעות החוקים תמורת ארגנות רכוש ותמורת היטל סעד ונופש, וכן להצעת חוק התיקון לחוק מס שבה בדבר קביעת תוספת המס במקום אגרת העברת מקרקעין.

2. מיהו הזכאי לקבל את הכסף?

הזכות לחלק בהכנסות המדינה בכלל ובמסים מסוימים בפרט נתונה לרשויות מקומיות. אולם באף אחד מן החוקים הגדונים לא הוגדר מונח זה. הגדרה של המונח מצויה בפקודת הפרשנות, אך זו סתמית למדי: "רשות מקומית – עירייה, מועצה מקומית או רשות וכיוצא באלה שנתכוונו בכוח חוק בר תוקף אותה שעה, הקובע הוראות בדבר שלטון מקומי".

ניתוח הגדרה זו מצביע על כך, שרשויות מקומיות הן עיריות, מועצות מקומיות (לרבות אזוריות) וועד מקומי ורובע עירוני הקיימים בפועל במשפט הישראלי, וכן מועצה כפרית שאינה קיימת כיום בפועל, אם כי יש חוקים המסדירים את כינונה ופעילותה. כמו כן ייתכנו רשויות מקומיות מסוגים נוספים בעתיד.

לעומת זאת, רשימת הרשויות המקומיות הנתונות מחלוקת הכספים הגדונה כוללת עיריות ומועצות מקומיות (לרבות אזוריות) בלבד, ומעניין שבית המשפט העליון התייחס דווקא לרשימה סתמית זו כקובעת, ולא להגדרות שבחוק שמכוון ועל-פיהן הורכבה הרשימה האמורה¹⁰. עוד יש לציין, שאגרות הרכב מתחלקות – והפעם לפי קביעה מפורשת – לעיריות ולמועצות מקומיות בלבד.

3. היקף הזכות

חוק תמורת ארנונות רכוש מגדיר את המונח "כלל הכנסות המדינה" כהכנסות "ממסים מתשלומי חובה אחרים ומאגרות בשנת הכספים שקדמה בשנתיים לשנת הכספים שבה מחולקת התמורה, לפי פירוט וביאור בדו"ח האוצר לאותה שנה".

מהגדרה זו עולה, שהכנסות המדינה כפיסקוס¹¹, דהיינו מיבוא בשר וסוכר, החכרת מקרקעין, דיבידנד מחברות ממשלתיות וכדומה לא ייכללו בסכום העומד לחלוקה. הוא הדין בתרומות ומענקים למיניהם הגיחונים למדינה (עבור צה"ל, למשל). מאידך, הכנסות המדינה מהפעלת רכבת ישראל, בנק הדואר, שירותי הדואר והטלפון וכדומה נכללות במונח "אגרות" ולרשות המקומית חלק בהן.

אם כי ההגדרה כוללת, לכאורה, רשימת הכנסות מדויקת וברורה, אין היא ואין החוקים האחרים העוסקים בחלוקת כספים לרשויות המקומיות עונים על כמה שאלות חשובות:

(1) האם מלוות החובה השונים שמטילה המדינה מהווים תשלום חובה? אם כן, המדינה חייבת להעביר לרשויות המקומיות סכומים מתוך הכנסה שלא תישאר בידה אלא תוחזר למלווים בעל כורחם.

אפשרות אחרת היא לראות את המלוות כמורכב מהלוואה בתנאי תשוק וממס¹² ולחלק לרשויות המקומיות רק מאותו מס.

10 ראה, למשל, הרשימה ב"פ 2199 (תשל"ו) 1317, בג"צ 265/77 ועד מקומי סביון נ' שר הפנים, פ"ד לב (1) 566. הפתרון לבעיה הקונקרטית שהועלתה בדיון זה בא על-ידי הפיכת הוועד המקומי למועצה מקומית; צו המועצות המקומיות (ב) (סביון), תשל"ח-1978, ק"ת 3889 (תשל"ח) 2076.

11 ראה פוטשבוזקי (לעיל, הערה 6) 371 טקסט להערה 6 ועמ' 390 טקסט להערה 103.

12 ראה ד' כהנא, "מלוות חובה ממשלתיים – בעיות חשבונאיות" רואה החשבון כד (1973) 54; ר' ברוך, "מלוות חובה ממשלתיים – בעיות חשבונאיות" רואה החשבון כד (1974) 292; ד' כהנא, "אגרות חוב סחירות ומלוות חובה – הטיפול החשבונאי" רואה החשבון כו

(2) האם הכנסות המדינה הן ההכנסות ברוטו, או הכנסות בניכוי הוצאות גבייה, החוזרי מס והוצאות משפט בהתדיינות הנוגעות להכנסות המדינה?

כאן יש לתת את הדעת גם לשוני בניסוח בין החוקים הרלוואנטיים השונים: חוק מס שבח מדבר על העברת אחוז מן המס, חוק מס קנייה מדבר על העברת אחוז מן המס הנגבה, חוק תמורה ארנונת רכוש מדבר על הכנסות לפי פירוט, המס הנגבה, חוק תמורת ארנונת רכוש מדבר על הכנסות לפי פירוט, על אגרות שולמו.

הביטוי "הכנסות בפועל" יכול אולי לרמוז על "הכנסה נטו", אך קשה להסיק מכך מסקנות לגבי שאר החוקים. ועוד: אם נרצה לתת משמעות מדויקת לדברי המחוקק, תלמד ההתייחסות לגבייה דה-פקטו בהצעת החוק ובחוק מס קנייה על כך, שלפי חוק מס שבח יש להעביר לרשויות המקומיות את המס שהיה על המדינה לגבות דה-יורה, לו טרחה לאמת את כל ההצהרות ולגבות את כל המס ללא דיחוי ופיגור. שכן, מדוע על הרשות המקומית להיזקק בשל התשלולים המדינה בגבייה? ועוד: הצעת חוק היטל סעד וגופש מדברת על גבייה בפועל בשנת 1976. ומה דין היטל שפיגור בגבייתו, או ששולם בשטרו, או שנגבה ב-1976 בגין שנים קודמות?

(3) יש מסים שהמדינה חייבת לשלם לעצמה¹³, הגם אלה בכלל הכנסותיה ייחשבו? ומה דין תשלומי אגרת העברת מקרקעין ש"האוצר" מעביר לממונה על המחוז כאמור לעיל? הרי הממונה על המחוז אף הוא חלק מן המדינה?

(4) האם הכנסות המדינה ממסים כוללות — לענין חלוקתן — גם ריבית פיגורים, קנסות, הוצאות משפט לזכות המדינה וכופר בגין עברות מס, או שמא סווגו אלה כהכנסות מסוג אחר? ואף אם אלה הן הכנסות מסוג אחר שאינן שייכות למס הספציפי, האם נכללות הן — וקנסות במשפטים פליליים — בתור "תשלומי חובה" לענין חוק תמורת ארנונת רכוש? לפחות לגבי כופר נראה, שאין הוא תשלום חובה¹⁴, אך לגבי שאר התשלומים ייתכן שלרשות המקומית זכות בהם.

(5) האם חישוב הסכומים המועברים על-פי חוק תמורת ארנונת רכוש ייעשה כך, שקודם מעבירים לרשות המקומית את חלקה במס שבח, תוספת מס, מס קנייה ואגרות רכב, ורק יתרת ההכנסות ממסים אלה נכללת בהכנסות המדינה לצורך החישוב על-פי חוק תמורת ארנונת רכוש, או שמא מחשבים את התמורה לפי חוק תמורת ארנונת רכוש לגבי כל הכנסות המדינה כולל מלוא מסי השבח, תוספת המס, אגרות הרכב ומס הקנייה, ורק אחר כך מעבירים לרשות המקומית את חלקה במסים ובאגרות אלה? ¹⁵ (אפשרות

(1976) 469, 473; י' ליפסקי-הליפי, "הערכת מלוח חובה בלתי סחירים" רואה החשבון כת (1977) 29.

13 י' פוטשבוצקי, "מדינת ישראל כנישום" רבעון לעניני משפט ט (1974) 112.

14 ג' וינוגרד (שריג), "כפר כסף" רבעון לעניני משפט י (1977) 50.

15 אבהיר זאת בעזרת דוגמה: נניח שנגבו 1,000 ל"י במס שבח. לפי הדרך הראשונה יועברו תחילה 600 ל"י לרשות המקומית ורק 400 הלירות הנוספות ייחשבו כהכנסה לענין תמורת ארנונת רכוש ומהם יופרשו כ-9%, דהיינו עוד 36 ל"י, ובסך הכל יועברו לרשות המקומית 636 ל"י מן המס שנגבה.

לפי הדרך השנייה ייחשבו כל 1,000 הלירות כהכנסות המדינה, מהם יופרשו 9%, שהם 90 ל"י ואחר כך יועברו שרישים האחוז הנ"ל, שהם 600 ל"י; לפי זה תקבל הרשות המקומית 690 ל"י, כלומר 69% במקום 63.6%. בעיה דומה קיימת בשילוב שאר החוקים.

נוספת, שההכנסה לעניין תמורת ארנונה רכוש תהיה למעט ההכנסה ממסי שבח וקנייה, תוספת מס ואגרות רכב — שהרי אלה מועברים לרשות המקומית ממילא — אינה מעוגנת בחוק). נראה לי, שהדרך הראשונה היא התואמת יותר את כוונת המחוקק. לפי דרך זו המדינה תשמש גובה עבור הרשויות המקומיות, חלקן של רשויות אלה באגרות הרכב, במסי הקנייה והשבח ותוספת המס איננו נכלל בהכנסות המדינה והמדינה לא תחויב לשלם חלק בהכנסות שלמעשה אינן שלה.

(6) בחוק מס שבח המפתח לחלוקת התמורה בין הרשויות מבוסס על מיקום המקרקעין ושויים היחסי¹⁶.

לעניין חוק תמורת ארנונה רכוש הוצאו תקנות המבוססות על גודל הרשות המקומית¹⁷ ופקודת התעבורה מתבססת על מקום מושב המשלמים.

מה הקריטריון לחלוקת כספי מס קנייה? זאת לא קבע המחוקק, ושר האוצר, שהוא הממונה על ביצוע החוק, יהיה כנראה חופשי לחלקם כראות עיניו, בכפוף לפיקוח המקובל של בג"ץ, כמו סבירות, שיקולים זרים וכו'. כיוון שמשל זה מוטל על מכירות, יש להניח שקריטריון סביר לחלוקה יהיה קשור בהיקף המכירות (כמשמעות מונח זה בחוק מס קנייה) ברשויות השונות.

ועוד: הצעת חוק תמורת היטל סעד ונופש קובעת, שהסכום המוקצב לרשויות המקומיות יחולק לפי החלק היחסי בגביית ההיטל בפועל בשנת 1976. ומה דין רשות מקומית שהוקמה אחרי שנה זו, או אפילו בתוך שנה זו, ומשום כך הכנסתה היתה מועטת יחסית?

(7) האם יש לפרש את החוקים הנדונים כהסדר שלילי, דהיינו — כאיסור למדינה לתת לרשויות המקומיות יותר מאשר נקוב בהם? ואם נתנה המדינה תוספת לרשות מקומית פלונית, האם יכולות האחרות להישמע בטענה, שגם להן מגיעה הגדלה באותו יחס, באשר הסכום שחולק נובע מהכנסות המדינה ויש לראות את המדינה כאילו הסכימה להגדלת הסכום המוקצב? פגיעה כזו בזכויות המדינה לא רק שאינה סבירה ותביא לאיסור על השקעות המדינה בחבלי הארץ השונים כראות עיניה, אלא שהיא גם אינה מפורשת כנדרש בס' 42 לפקודת הפרשנות¹⁸. נמצאנו למדים, שסירחת המחוקק בחוקים הנדונים היא רק לקביעת תשלום מינימום לרשויות המקומיות שאותו הן זכאיות לתבוע על-פי חוק, ואין איסור למדינה להוסיף על כך, אם ולמי שתמצא לנכון, בהסתמך על נימוק ענייני ובלתי מפלה כלשהו, כגון מימון מקלטים ביישוב ספר, צורך במיתוח מיוחד וכדומה.

(8) התמיתה האחרונה חורגת מגיתוח החוק ומתייחסת להצדקה לו. ניתן להבין את ההצדקה לתמורת ארנונה רכוש או היטל סעד ונופש, המהווים פיצוי על ביטול מסים מוניציפאליים. אך מדוע על הרשות המקומית ליהנות מהכנסות המדינה מאגרות שחיטה ובתי-משפט, ממכס וממס על הכנסה שהופקה בחוץ לארץ וכדומה?

ואם תאמר, שיש למדינה נכסים ועסקים בתחום הרשות המקומית, כגון בנק הדואר,

16 ס' 9א(ב) לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963.

17 ראה תקנות הרשויות המקומיות (חלוקת תמורת ארנונה רכוש), תשל"ו-1977, ק"ת 3723 (תשל"ז) 1922, המתייחסות לשטח המבנים שניבנו ברשויות השונות ולאוכלוסייתן.

18 פרטשבוזקי (לציל הערה 6).

המדפיס הממשלתי ומכוני מחקר, ישלמו הללו מסי עסק, אגרות חניה ושלטים וארנונה כללית!¹⁹

4. מהות הזכות

א. אין כל ספק שזכותן של הרשויות המקומיות כלפי המדינה מעוגנת במפורש בחוקים שנוכרו לעיל. מכאן, שאם פגעה המדינה בזכותה של רשות מקומית פלונית, רשאית האחרונה לתבוע את המדינה על הפרת החוק בדרכים שעוד אעמוד עליהן. אבל עיון בשתי הצעות חוק רלוואנטיות²⁰ מעלה היבט נוסף של הזכות: מסתבר, שהעברת הכספים לרשות המקומית היא תוצאה של חוזה, אשר לפיו תותר הרשות המקומית על גביית מס מסוים ובתמורה תעניק לה המדינה אחוזים מהכנסותיה כאמור לעיל. חוזה מוזר זה ראוי שנתעכב עליו קמעה.

(1) אין כל תמיהה בעצם העובדה, שהמדינה כורתת חוזים הנוגעים לפעולה ריבונית מובהקת שלה כמו הטלת מס, ודוגמאות לכך נמצאות למכביר באמנות למניעת כפל מס. המיוחד הוא בכך, שהצד האחר לחוזה איננו מדינה אחרת או ארגון מדינות (כמו השוק האירופי המשותף), אלא נתיני המדינה עצמה: המדינה משלמת חלקים במס לנתינים שלה – הרשויות המקומיות – על מנת שנתנים אחרים שלה – תושבי אותן רשויות – יזכו בפטורים ממסי רשויות מקומיות. הרשויות המקומיות אינן נוחות כל תמורה למדינה, אולם הן התחייבו לתת תמורה לתושבי הרשות המקומית. סעיף 34 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג–1973, מגדיר "מוטב" כמי שהתחייבו לטובתו בחוזה שאין הוא צד לו, ולפיכך נראה לי, שתושבי הרשות המקומית הם "מוטב" על-פי חוק זה. נשאלת כמובן השאלה, האם משתמעת מן החוזה כוונה להקנות למוטב זה את הזכות לדרוש את קיום החיוב (כלשון ס' 34 הנ"ל) ועל כך טרם אמר בית המשפט את דברו. לדעתי, אם הוכרה זכות עמידה של תושבי רשות מקומית בבג"ץ לצורך מסים מקומיים²¹, אין כל מניעה עקרונית להכיר בזכות חוזית שלהם.

(2) טבעי לסבור, שהצדדים להסכם הם המדינה והרשויות המקומיות. מסתבר, שהמדינה אמנם צד לחוזה, אך לפחות באחד מהחוזים הצד האחר הוא גוף בשם "מרכז השלטון המקומי", ואין הצעת החוק מלמדת האם גוף זה הוא תאגיד ומה כוחו וכשירותו להתקשר בחוזים.

סביר כמובן גם להניח, שגוף זה מייצג, לצורך החוזה, את כל הרשויות המקומיות, אך לא הוזכר בהצעת החוק שאכן מופיע אותו גוף כשליח וממילא גם לא נאמר מתי מונה, כיצד ומה סמכויותיו.

(3) כשירות הצדדים לחוזה נוצרת משמתקבלת החלטה מתאימה בממשלה בהתאם לחוק נכסי המדינה, תשי"א–1951, ועל-ידי הרשויות המקומיות במועצתן. כמו כן קובעים פקודת העיריות וצווי המועצות המקומיות, שהחתימה על חוזים תהיה של בעלי

19 ראה פוטשבוזקי (לעיל הערה 13).

20 ה"ח לתיקון פקודת העיריות (מס' 8), תשכ"ח–1968, ה"ח 764 (תשכ"ח) 142: "בין הממשלה והרשויות המקומיות הוסכם... החוק בא לממש הסכם זה". להצעת החוק השנייה ראה הערה 2 לעיל.

21 ראה י"ש צמח, "זכות העמידה של משלם מסים" משפטים ד (תשל"ד) 611.

משרות מסוימות דווקא: ראש הרשות והמזכיר — לענין עיריות ומועצות מקומיות, ראש הרשות, חבר מועצה והמזכיר — לענין מועצות אזוריות²², ולא — לא תחויב הרשות המקומית על-פי אותו חוזה. מהו אפוא תוקפה של תתימת "מרכז השלטון המקומי"?

ואף אם נפרש את הוראות החוק בצורה רחבה ביותר, המאפשרת לרשות המקומית להסמך באמצעות מסמך חתום כאמור לעיל את אותו "מרכז השלטון המקומי" לפעול בשמה כשליח — הצעת החוק אינה מזכירה, ולו ברמז, את קיומם של התנאים המוקדמים הללו, הקובעים את תוקפו של החוזה.

(4) שאלה מעניינת היא, מהי משמעותה של "עסקה" זו שבין המדינה ובין הרשות המקומית מבחינת מס ערך מוסף. שירות מוגדר בס' 1 לחוק זה ככל עשייה בתמורה למען הוולת שאינה מכר. לא ניתן אפוא לטעון, שהעסקה איננה מכר ואף לא שירות; אם אין היא שירות, הריהי ממילא מכר. החייב במס הוא על-פי ס' 16 לחוק מס ערך מוסף המוכר או נותן השירות. הבעיה היא, שבמקרה הנדון קשה לזהות את החייב במס: אם העסקה היא מכירת הזכות לגבות מסים מן הרשות המקומית למדינה, הרי שהרשות המקומית היא המוכרת והחייבת במס. אך אם העסקה היא מתן שירות של גבייה על-ידי המדינה לרשות המקומית, אזי המדינה היא נותנת השירות והחייבת במס.

על-פי הגירסה הראשונה רשאית הרשות המקומית, מכוח ס' 6 לחוק, לדרוש מן המדינה את תשלום המס, להחזיק בו עד תום תקופת הדיווח ואז להחזירו למדינה על מנת שהסכום יצורף להכנסות המדינה והיא תזכה לאחוז ממנו — עסקה כדאית מאוד לכל הדעות. ואילו על-פי הגירסה השנייה תהא המדינה זכאית לדרוש מן הרשות המקומית את המס, אלא שהפעם יוטל המס לא על שווי המכירה, אלא על ערך השירות שהוא עמלת נותן השירות. עמלה זו היא במקרה זה אפס — ושוב יצאה הרשות המקומית כשידה על העליונה...

מסתבר, ששאלה זו היא, לעת עתה לפחות, אקדמית גרידא: המס מוטל לפי ס' 2 לחוק על עסקה ואת זו צריך לבצע "עוסק". עוסק מוגדר בחוק "למעט מלכ"ר", והן המדינה והן הרשות המקומית הם מלכ"רים מכוח הגדרת מונח זה בס' 1 לחוק, ולפיכך אינם "עוסקים" ופטורים ממס. עם זאת, רשאי מלכ"ר, על-פי ס' 58 לחוק, להירשם כעוסק הן לכל עיסוקיו ופעולותיו והן למקצתם (ואמנם גרשמה המדינה כעוסק לגבי שירותים מסוימים כגון שירותי טלפון). אם יחליטו הרשות המקומית ו/או המדינה להירשם כעוסקים בהקשר הנדון, תהפוך השאלה למעשית.

(5) אם אכן מדובר בזכות חוית, האם ניתן לטעון לבטלותה או לבטלה בהתאם לחוקי החוזים? בטלות פירושה, שהחוק חסר תוקף ולכן יהיה אשר יהיה הפגם החוזי, בטלות איננה קיימת²³. לגבי הזכות לבטל את החוזה, המדינה תמיד יכולה לבטל את

22 ס' 203 לפקודת העיריות; ס' 193 לצווי המועצות המקומיות א' ו-ב'; ס' 137 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות).

23 השווה ס' 14 לתוספת לחוק קרן וולף, תשל"ד-1975, בדבר ביטול הקרן עקב הפרת החוזה. גם שם לא מדובר על בטלות, אלא על ביטול ולא מדובר על ביטול החוק, אלא על ביטול הקרן (שמשמעותו כמובן הפיכת החוק לחסר משמעות). אבל שם שוריינה הוראת הביטול החוזית בחוק עצמו.

החוק ואין היא צריכה לעילה חוזית לשם כך, ואילו הרשות המקומית, ואפילו כל הרשויות המקומיות יחד, אינן יכולות לבטל חוק — זהא אשר יהא הפגם בחוזה שהיווה את הגורם לחקיקתו.

יתר על כן: אפילו אם תסבור רשות מקומית שהוראת החוק כבודה במקומה מונח, ואילו התחייבותה החוזית שלא לגבות מס בטלה מטעם כלשהו, ספק אם תוכל לחזור ולהטיל את המס בחוק עזר וזאת מכמה טעמים:

— חוק העזר מוצא מכוח חוק הרשויות המקומיות (היטל סעד ונופש), תשי"ט—1959, ועם ביטול חוק זה (ס"ח 886 תשל"ח 90) נשמטה הקרקע מתחת לחוקי העזר שהוצאו מטחו. הסמכות שהיתה להוציא חוקי עזר לפני חקיקת החוק האמור בוטלה עם חקיקתו, וביטולו אינו מחייב אותה (ס' 14 (ב) (1) לפקודת הפרשנות). מעניין לציין, שיש רשויות מקומיות שלא סמכו על כללי פרשנות אלה וחוקקו חוק עזר המבטל את ההיטל במפורש²⁴.

— חוק העזר המתווה תקנה יסתור את כוונת המחוקק המפורשת, כפי שבאה לידי ביטוי הן בביטול החוק המסמך הג"ל והן בחקיקת חוק תמורת היטל סעד ונופש (במידה שייחקק כמובן), ולפיכך יהיה חסר תוקף.

— חוק העזר יצריך אישור של שר הפנים ובנסיבות אלה תהיה לאחרון עילה חוקית לסרב לתת את אישורו.

הסעד של ביטול או בטלות איננו אפוא אפקטיבי. מסתבר, שהוא הדין גם לגבי הסעד ההפוך: אכיפה. צו עשה נגד המדינה איננו יכול להינתן כאמור בחוק לתקן סדר הדין האזרחי (המדינה כבעל דין), תשי"ח—1958, ומאחר שמדובר בהפרת חוזה, אין מקום לפנות לבג"ץ. עם זאת, קיים הסעד העקיף של צו הצהרתי נגד המדינה. בצו עשה נגד הרשות המקומית אין צורך, שכן הפרת חוזה מצדה פירושה הטלת המס וזו — כאמור לעיל — חסרת תוקף.

לא נותר לנו אלא לדון בסעד של פיצויים, וגם זאת רק במקרה של הפרה מצד המדינה. כאן אין סיבה, לדעתי, שלא להחיל את הוראות חוק התזוים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א—1970, דהיינו חיוב המדינה בריבית לפי חוק פסיקת ריבית, תשי"א—1951, ללא הוכחת נזק כאמור בס' 11(ב), או, אם תחפוץ בכך הרשות המקומית, הוכחת הנזק הכספי שנגרם לה (ריבית והפרשי הצמדה ריאליים) כאמור בס' 10, שכן זהו הנזק שהיה על המפר לראות מראש כתוצאה מסתברת של ההפרה.

ב. כל האמור לעיל מתייחס להיבט החוזי, אבל קיומו של היבט זה אינו גורע כמובן מכוחו העצמאי של החוק, ללא קשר למניעים ולגורמים שהביאו לחקיקתו, והפרת החוזה אם תוודע גם הפרת החוק, תזכה את הנפגע גם במערכת התרופות הרלוואנטית להפרת חוק — למשל, העוולות של הפרת חובה חקוקה ורשלנות. אשר להפרת חובה חקוקה על-פי ס' 63 לפקודת הנזיקין, אין ספק שהחיקוק נועד לטובת הרשות המקומית. ההפרה גורמת נזק ממון, כפי שנראה להלן, ובאין נזק אחר נראה לי שזה הנזק שאליה התכוון החיקוק, ולא מצאתי כל רמז "להוציא תרופה זו". ואשר לרשלנות — סבורני שאין חולק על קיומה של התרשלנות ואף לא על כך שנגרם נזק בגובה דמי השימוש בכסף

24 לדוגמה חוקי עזר לכפר שמריהו, מרום הגליל, נס' ציונה ועמק חפר, שפורסמו כולם בק"ת 3827 (תשל"ח) 915—916.

(ריבית) ולעתים אף יותר מזה, אם הפגיעה בנוזלות גורמת לאי-יכולת לעמוד בהתחייבות, לרכוש טובין במועד וכו'. חובת הזהירות קיימת לפי ס' 36 לפקודת הנזיקין בהתאם לעקרון הצפיות וסבורני, שלפחות לגבי נזקי הריבית פגיעה זו צפויה. יש לציין, שלא מדובר כאן בתשלום כחלק מעסקה, אלא בעסקה שתוכנה היחיד הוא ויתור על הכנסה על מנת לקבל אחרת וברור, שאם לא תתקבל ההכנסה האחרת, ייגרם נזק. ציינתי שההיבט החוזי אינו גורע מכוח החוק. האם יהיה נכון לומר גם את ההיפך, כלומר — האם חקיקת החוק מבטלת את החוזה בין משום ביצועו ובין משום שאין בו צורך עוד? סבורני, שלא ניתן להגיע למסקנה זו. כמה וכמה דברים מוסיף החוזה על החוק:

- (1) על-פי החוזה יש ויתור של הרשות המקומית על הטלת מסים מסוימים, ויתור שניתן להסיקו בחוק רק מרמז.
- (2) החוזה אינו מוגבל בזמן ואם יבוטל החוק, ייתכן שהדבר יהווה הפרת חוזה.
- (3) אי-עמידה במועדי התשלום על-פי החוק תקנה לרשות המקומית סעדים בנוזקין ואולי בעשיית עושר ולא במשפט, אך לא תאפשר לה ליהנות מן הפיצויים ללא הוכחת נזק על-פי חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א—1970, שכן הוראות חוק זה לא הוחלו על חיובים שאינם נובעים מחוזה (שלא כמו בהוראות חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג—1973²⁵).
- (4) על-פי החוזה קיים צד ג' — מוטב — הוא תושב הרשות המקומית, שהחוק אינו דן בו.

לפיכך יתקיימו, לדעתי, שתי מערכות ההוראות זו בצד זו.

ג. קיוונו. חובות של רשות מקומית למדינה יכולים להיווצר בכמה דרכים.

- (1) חובות מסים שהרשות המקומית חייבת בהן, כגון ניכוי מס הכנסה במקור, תשלומים בגין "הוצאות עודפות" כהגדרתן בפקודת מס הכנסה, מכס, מס קנייה ומע"מ.
 - (2) חובות שמקורם בעסקאות עם המדינה, כגון רכישת מקרקעין וציוד, ריבית על מלוות וכדומה.
 - (3) חובות שמקורם בתביעות קנייניות, נזיקות ועשיית עושר שלא במשפט.
- האם ניתן לקזז חובות אלה כנגד חוב המדינה לרשות המקומית? הוראת החוק המתירה קיזוז היא ס' 53(א) לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג—1973, שחל גם על חיובים שאינם נובעים מחוזה, כאמור בס' 61(ב) בו.
- על-פי סעיף זה ניתן לקזז בשני מקרים:

- (1) חיובים כספיים שצדדים חבים זה לזה מתוך עסקה אחת והגיע מועד קיומם.
- (2) חיובים כספיים שלא מתוך עסקה אחת — אם הם קצובים.

25 המדינה היתה חייבת להעביר את הכסף על-פי החוק ו/או החוזה ולפיכך התזיקת בו שלא כדין. בגין החוקה בנכס שלא כדין יש לשלם דמי שימוש ראויים ובמקרה זה ריבית. ראה: ד' פרידמן, דיני עשיית עושר ולא במשפט (תשל"ל) 48—49 ס' 54 א'. את גובה הריבית המקובלת בשוק יש להוכיח כמובן, ובכך יתרוגו של ס' 11 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א—1970, המאפשר קבלת פיצוי ללא צורך בהוכחת נזק.

בכל מקרה צריכים אפוא החייבים להתייחס לעסקאות. ניהול לצורך הדיון, שחוב הרשות המקומית למדינה אכן נובע מעסקה. השאלה היא, אם גם חוב המדינה לרשות המקומית על-פי החוקים הנדונים (שהוא המעניין אותנו בדיון זה) נובע מעסקה. חוק החוזים אינו מגדיר עסקה מהי ואפשרויות הפירוש הן שתיים:

(1) עסקה מסחרית.

(2) כל מערכת נסיבות היוצרת זכות לקבלת כסף. לפי אפשרות זו ניתן יהיה לקזז סכום פסוק (שהוא כמוכן קצוב) גם אם מקורו בתביעת נזיקין.

פרופ' צלטנר התייחס לבעיה אך עם כל הכבוד — לא פתר אותה: "נראה שדיבור זה אינו מתייחס למושג משפטי דוגמת הביטוי עילה, אלא למצב עובדתי מסחרי היכול לשמש יסוד לצמיחת עילות וטענות משפטיות"²⁶. ללא הוסיף פרופ' צלטנר את המלה "מסחרי" לאמור לעיל היו דבריו מצביעים בבירור על האפשרות השנייה. הוספת המלה מצביעה לכיוון האפשרות הראשונה, אך פרופ' צלטנר אינו מסביר מדוע יש לצמצם את המצב העובדתי, היכול לשמש יסוד לצמיחת עילות משפטיות, לתחום המסחר דווקא. מה רע בכך אם תקוז חברת ביטוח את דמי הפרמיות המגיעים לה מסכום שהיא חייבת לשלמו כפיצוי נזיקי (ולא מסחרי)? ואגב — מן הביטוי "עיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" שבפקודת מס הכנסה²⁷ עולה, שעסקה סתם, ואפילו עסקת אקראי, אינה בהכרח בעלת אופי מסחרי. יצוין, שבהצעת החוק נוסח הסעיף בצורה שונה: "והוא הדין בחיובים כספיים קצובים שהצדדים חבים זה לזה מכל עילה שהיא והגיע המועד לקיומם"²⁸. (ההדגשה שלי, י"פ.) מדברי ההסבר עולה, שהכוונה היא להכיר בזכות קיוון כללית ורחבה.

האם לאור דברי ההסבר יש לייחס חשיבות לשינוי הנוסח בין ההצעה לחוק? לאור האמור לעיל סבורי, שהתשובה שלילית. עוד יש לזכור, שלפחות לחלק מן החיובים הנדונים כאן יש מקור חוזי, למרות שהם חיובים על-פי חוק. יתר על כן, כפי שכבר הזכרתי לעיל, קיימת גם אפשרות שוויתור הרשויות המקומיות על גביית המס לשם קבלת התמורה מן המדינה מהווה עסקה בעלת אופי מסחרי, ואז מתקיימת אפילו האפשרות הראשונה שהוזכרה לעיל.

לפיכך נראה לי, כי הרשות המקומית תוכל לקזז חובות שלה למדינה (בהנחה שמקורם בעסקאות) כנגד סכומים המגיעים לה על-פי החוקים הנדונים.

ד. עבירות הזכות. בעוד שהקינוז נוגע אך ורק לשני הצדדים ל"עסקה" — המדינה והרשות המקומית — מתייחסת בעיית העבירות גם לצדדים שלישיים. נתאר לעצמנו טיעון כדלקמן:

(1) גוף פלוני מהווה רשות מקומית.

(2) האתרוז שהוא זכאי לו מהכנסות המדינה נקבע בחוק.

26 ו' צלטנר, דיני חוזים של מדינת ישראל (תל-אביב, תשל"ד) 169. השווה גם ההגדרה הרחבה של "עסקה" בחוק הפיקוח על המטבע, תשל"ה—1978, הכוללת בין השאר "פעולה שיש בה כדי ליצור זכויות או חובות בנכס לשנותן להעבירן או לבטלן".

27 ס' 2(1) לפקודת מס הכנסה: "עיסקת או עסק אקראי בעל אופי מסחרי".

28 ה"ח 880 (תשל"ל) 129.

(3) הכנסות המדינה בשנה מסוימת ידועות כבר (או לפחות ידוע שהן לא יפחתו מסכום פלוני) — בין בכלל ובין לגבי מס מסוים מן הנדונים כאן.

(4) לאור האמור לעיל ניתן לחשב את הסכום שהגוף הנדון זכאי לו.

(5) בהתאם לחוק המחאת חיובים, תשכ"ט—1969, מבקש הגוף להמחות את זכותו, בין באופן מוחלט ובין כשיעבוד לצורך קבלת אשראי, או,

(6) נרשה של אותו גוף מבקש להטיל עיקול על הסכום האמור, הנמצא עדיין בידי המדינה כמחזיק.

אין ספק שארבעת השלבים הראשונים בטיעון הנ"ל נכונים הם. אין גם כל אסמכתא לכך, שעבירות הזכות נשללה בהסכם או על-פי דין, ולפיכך מצטמצם הדיון לשאלה האם מהות הזכות שוללת את עבירותה? ²⁹

לדעת השופט מ' בן-פורת, הכוונה ב"מהות הזכות" היא לזכות אישית כמו זכויות אישיות הנובעות מנישואין או זכות לעבודה, שלגביהן חשוב לחייב לא רק לקיים אלא גם כלפי מי יקוימו, וזאת במובחן מזכות כספית גרידא. אולם גם לגבי זכויות שאינן עבירות סוברת השופטת בן-פורת, שעם גיבושן ניתן להמחות את הזכות הכספית הצומחת בגיבן. כך, למשל, לא יוכל עובד להמחות את זכותו לעבוד ולקבל משכורת, אבל לאחר שעבד זכותו למשכורת הפכה לזכות כספית אין מגיעה להמחותה. הוא הדין לגבי תביעת נזיקין שהדין אוסר את העברתה, אבל אין מגיעה להמחות את הכסף שיתקבל בגינה ואפילו מראש, כזכות עתידית או מותנית ³⁰.

אם גיישם דברים אלה לבעיה הנדונה גמצא, שמשגובשה זכותה על-פי חוק של הרשות המקומית כלפי המדינה והפכה לזכות כספית, אין כל מגיעה להמחותה, לשעבדה או לעקלה, אפילו אם זכות זו היא עתידית או מותנית.

5. הדרכים לאכיפת הזכות

לאכיפת הזכויות הנדונות שני כיוונים: באחד — יכולות הרשויות המקומיות לבוא בתלונות שונות ומגוונות כלפי המדינה. ייתכן שאופן חלוקת הסכומים אינו לרווחן, שמועד התשלום ו/או הפיצוי על עיכובו אינו גרוא להן; ייתכן שנפגעו מהקטנה של הכנסות המדינה על-ידי ביטול מסים והענקת פטורים ועוד. בשני — יכולות המדינה ותושב הרשות המקומית, שהוא צד ג' מוטב בחוזה שבין המדינה לרשות המקומית, לבוא בטרניה על הרשות, אם זו גובה את המסים שהתחייבה להימנע מגבייתם. לעניין זכויות האכיפה השונות יש להבחין לא רק בכיוון התביעה, אלא גם בסוג הטענות המושמעות.

(1) הענקת פטורים ממס והקטנת שיעורי מס פוגעים ללא ספק בהכנסות הרשות המקומית. עם זאת, אין הרשות המקומית זכאית, לדעתי, להעלות טענה כלשהי בעניין זה. המדינה לא התחייבה לתת לרשות המקומית סכום מינימום כלשהו ואף לו התחייבה,

29 ס' 1 (א) לחוק המחאת חיובים, תשי"ט—1969.

30 מ' בן-פורת, חוק המחאת חיובים (פירוש לדיני החוזים, בעריכת ג' טדסקי, ירושלים, תשל"ז), ס' 3, 4.

אין היא קשורה בהתחייבות כזו.³¹ ועוד: לו היה מקום לטענה שהחוק מתייחס למסים כפי שהם בעת חקיקתו, יכלה גם המדינה לטעון שאין היא חייבת בתשלום חלק הרשות המקומית במסים חדשים או מוגדלים (מע"מ והיטלי מלאי, למשל), בהכנסות הנובעות מגידול בפעילות כלכלית שלה ועוד, ואין לדבר סוף. אין לאיש — ולרשות המקומית בכלל זה — זכות קנויה שלא ישונה הדין, ואם מצאה המדינה לנכון לשנות את היקף החבות במס, אין הרשות המקומית זכאית לקבול על כך.

(2) האמור לעיל נכון לגבי חקיקה ראשית. אשר לחקיקת משנה, זו צריכה, לדעתי, לעמוד במבחן סבירות, ואם אין היא סבירה, תהיה לרשות המקומית זכות עמידה לטעון זאת. כך, למשל, יש לדעתי מקום לטענה שתקנות הפטורות מתשלום מלווה את מי שהתרשל או הויד ולא שילמו עד לתאריך פלוני³² הן *contra legem* ונותנות פרס לעבריינים, ומאחר שפטור זה פוגע בהכנסות הרשות המקומית, תהא לכל רשות מקומית זכות לעתור בבג"ץ ולבקש את ביטולו.

(3) האמור לעיל מתייחס לפעולות חקיקה. האם הרשות המקומית היא "צד מעוניין" או "מקופח" ורשאית להצטרף כצד להליך שבין גובה המס ובין הנישום? אין ספק, שהרשות היא מעוניינת ועלולה אף להיות מקופחת, אבל שאלה היא אם היא בכלל "צד". כפי שראינו לעיל, בדיון על זהות החייב בהעברת הכספים, אין יריבות בין הנישום ובין הרשות המקומית. זו גם איננה "צד שצירופו נחוץ" להליך, כמשמעות תקנה 24 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשכ"ג—1963.

אם אין הרשות המקומית (שעל אפשרות קיפוחה אין עוררין) רשאית להצטרף להליך שיפוטי שבין הנישום לגובה המס הרלוואנטי (הממונה על המס, פקיד השומה וכו') נותרו שתי אפשרויות: (א) סעד בבג"ץ; (ב) המחוקק התכוון לשלול אפשרות של סעד במקרה זה. הפנייה לבג"ץ נראית ממבט ראשון כפתרון טבעי: זהו סעד מן הצדק, לגוף שקופח בידי המדינה בהעדר כל סמכות לבית משפט אחר. אבל עיון מעמיק יותר יראה, שפנייה זו איננה אלא מקסם שוא, שכן נגד מי תעתור הרשות המקומית לסעד? נגד הנישום — הוא בוודאי אינו "רשות הפועלת על פי דין"; נגד גובה המס — זה ערער חזור וערער ועד בית המשפט העליון הגיע, שהרי גם לו אינטרס לגבות סכום גדול יותר, ואם נכשל איזה סעד יבוקש נגדו? ואם בחר גובה המס שלא לערער, הרי הוא הרשות המוסמכת ובידיו ההחלטה כיצד לפעול ושוב לא ניתן לבקש נגדו סעד (בכפוף ליוצא מן הכלל של שיקולים זרים וכדומה), אך אלה אינם שייכים להליך המשפטי עצמו). נגד בית המשפט — והרי הלכה פסוקה היא, שאין בג"ץ מבקר את החלטת בית המשפט (שיכולה להיות החלטה שלו עצמו בשבתו כבית משפט עליון לערעורים אזרחיים). המסקנה היא אפוא, שהמחוקק התכוון להשאיר את הרשות המקומית ללא סעד וללא אפשרות להתערב בהליכים שיפויים בגין הכנסות המדינה.

(4) הזמיתי לעיל, שאין לרשות המקומית סעד כנגד החלטת הרשות המבצעת שלא

31 ראה בג"ץ 30/51 בלבן נ' עיריית ת"א, פ"ד ו 257; בג"ץ 120/52 ביאלר נ' עיריית ירושלים, פ"ד ז 91.

32 ראה תקנות מלווה חסכון (מלווה שלא שולם עד התאריך הקובע), תשל"ז—1976, ק"ת 3644 (תשל"ז) 642; תקנות מלווה בטחון (מלווה שלא שולם עד התאריך הקובע), תשל"ז—1977, ק"ת 3694 (תשל"ז) 1368.

לערער על פסק דין. הדברים נכונים גם לגבי שאר הפעולות של הרשות המבצעת, כגון סדר עדיפויות בהוצאת שומות, בפעולות גבייה וכדומה. בכל הקשור בנושאים אלה אמנם יש זכות עמידה לרשות המקומית, אך הם שייכים לשיקול הדעת העצמאי של הרשות שהוסמכה לכך ולפיכך אין הם שפטים.

לעומת זאת נראה לי, שאם תצליח רשות מקומית להראות, כי פעולת הרשות המוסמכת אינה סבירה, מנוגדת לחוק או ניוונה משיקולים זרים, היא תהיה זכאית לסעד. דוגמה לפעולה מן הסוג האחרון יכולה להיות, לדעתי, הימנעות, שאינה מבוססת על החוק, מגביית מלוא המס המגיע מענף פלוני במשק, מתן הנחות ממס בניגוד לחוק, פעולה או מחלל בניגוד לחוק מתוך חשש ללחצים ציבוריים וכדומה.

(5) אין, לדעתי, ספק שבכל הנוגע לדרך חלוקת הסכומים — דהיינו, קביעה כי רשות פלונית היא רשות מקומית, הכללתה או אי-הכללתה של רשות מקומית פלונית ברשימת הזכאיות לתשלום, אי-הכללתה של הכנסה אלמונית ברשימת הכנסות המדינה שמהן מחלקים את התשלום וקביעת הקריטריונים לחלוקת הסכום (במידה שאינם קבועים בחוק) והאחוז המגיע לרשות זו או אחרת — תוכל רשות מקומית לפנות לבג"ץ (או לבית משפט מחוזי, אם תסתפק בסעד הצהרתי) ולעתור לסעד.

(6) אין גם ספק, לדעתי, שמשנקבע הסכום שבהעברתו חייבת המדינה, זכאית הרשות המקומית לתבוע הן את העברתו והן בגין פיגור בתשלום, על-פי כל אחת ממערכות הזכויות שהוזכרו לעיל — החוקית והחוזית. תביעה מסוג זה היא תביעה ממונית רגילה, שמקומה בבית המשפט המוסמך (שלום או מחוזי). יתר על כן: סבורני, שהרשות המקומית רשאית להגיש את תביעתה בסדר דין מקוצר, שהרי מדובר בסכום קצוב — אף אם כלולים בתביעה ריבית או הפרשי הצמדה³³, מכוח התחייבות חוזית — מקל-וחומר חוקית, הנתמכת בראיה שבכתב-החווה, ומקל וחומר עותק הרשומות שבו פורסם החוק. יתר על כן: נראה שמסכת העובדות הרלוואנטית תואמת אף את תקנה 269(2) לתקנות סדר הדין האזרחי, תשכ"ג—1963, לפיה ניתן להגיש בסדר דין מקוצר תביעת רשות מקומית לתשלום סכום כסף המגיע לה בחוקת רשות מקומית על-פי כל דין כדמי השתתפות.

שאלה היא, מתי מתגבשת זכות הרשות המקומית לסכומי הכסף הנדונים. החוקים הרלוואנטיים פוסחים על בעיה זו, אם כי בחוק תמורת ארנונת רכוש נאמר "בכל שנת כספים" (ולא מתי באותה שנת כספים), ובהצעת חוק היטל סעד ונופש מדובר על העברה "מדי שנה". לפיכך יש לקיים את הוראת סעיף 6 בפקודת הפרשנות בדבר "המהירות הראויה". אך מהירות ראויה ממתי? האם מביצוע כל גבייה וגבייה של אגרת רכב, מס קנייה, מס שבח ותוספת מס או ממועד פרסומו של דו"ח האוצר לעניין תמורת ארנונת רכוש? ומתי הסאנקציה על אי-רישום דו"ח זה במועד? ומתי בכל שנה או בכל שנת כספים ישולמו תמורת ארנונת הרכוש ותמורת היטל סעד ונופש? נראה שהפתרון היחיד הוא הפתרון הגמיש של סבירות ותום לב.

(7) האם תהא הרשות המקומית רשאית לנקוט ב"סעד עצמי"³⁴ של הטלת המסים מחדש במקרה של אי-העברת כספים לה? כאן יש להבחין בין שגי מצבים: אי-העברת

33 שהרי אף הם ניתנים לחישוב אריתמטי ולפיכך מהווים "סכום קצוב".

34 לסעד עצמי ראה ג' טדסקי (עורך) ואח', דיני הנוזקין (1976) 533 ואילך.

כספים בתקופת קיום החוזה והחוק, ואי-העברת כספים לאחר ביטולם.³⁵ במקרה הראשון ייתקל חוק עזר בכמה מכשולים: הצורך באישור שר הפנים, סתירה בין חוק העזר, המהווה תקנה לפי פקודת הפרשנות, ובין החוק ולו מכללא והפרת החוזה מצדה היא, הן כלפי המדינה והן כלפי התושבים — המוטבים. מכשולים אלה אינם קיימים במקרה השני.

(8) נעבור לתביעות בכיוון ההפוך. בהסתמך על החוק ניתן לעתור לבג"ץ ולבקש הן את ביטול חוק העזר והן צו האוסר את הפעלתו וייתכן שאף לתושב תהא זכות עמידה במקרה כזה.³⁶ ובהסתמך הן על החוק והן על החוקים יוכלו הן המדינה והן התושב לבקש הכרזה על בטלות חוק העזר, וצו מניעה האוסר את הפעלתו — צו שאין מניעה להוציאו נגד רשות מקומית. התושב יוכל כמובן לא לשלם את המס. אם ייתבע — יתגונן בטענה שחוק העזר בטל.

ניתן אפוא לסכם ולומר שהתשובות לשאלות שהוצגו לעיל הן:

- (1) המדינה היא שחייבת לשלם את הכסף לרשות המקומית, ואין לאחרונה כל יריבות עם הנישום.
- (2) הזכאים לקבלת הכסף הן עיריות, מועצות מקומיות, ופרט לאגרות רכב — גם ועדים מקומיים.
- (3) היקף הזכות אינו ברור וייתכנו חילוקי דעות לגבי החלטה על סכומים שונים המשתלמים למדינה ועל אופן חישוב הסכומים המגיעים לרשות המקומית.
- (4) לזכות יש בנוסף לביטול בחוק גם היבט חוזי. הצעות החוק לוקות בחסר לעניין תיאור היבט זה, אבל קיומו מעניק לצדדים לזכות — המדינה, הרשות המקומית ותושב הרשות המקומית — זכויות חוזיות מסוימות בנוסף על זכויות על-פי חוק. הזכות ניתנת לקיומן ולהעברתן, והיא אף עשויה להיות חייבת במע"מ.
- (5) (א) בכל מה שנוגע לקביעת הזכות להשתתף בהכנסות המדינה ולחלוקת ההכנסות הללו, דהיינו לגיבוש הזכות של רשות מקומית פלוגית, יש לרשויות סעד בבג"ץ.
- (ב) בכל מה שנוגע לגביית הסכום לאחר גיבושו, יש לרשות המקומית זכויות של תביעה אזרחית רגילה, לרבות תביעה בסדר דין מקוצר.
- (ג) אך בכל השלבים של היווצרות הכנסות המדינה אין לרשות המקומית זכות כלשהי לסעד, פרט לפעולות בניגוד לחוק של מחוקק המשנה וגובי המס.

35 אין להניח שלא ניתן כלל לבטל חוזה והוא ימשיך ויחייב לנצח, אבל לאור ס' 36(א) לחוק התחזים (תקל כללי), תשל"ג-1973, איך מבטלים חוזה לאחר שהודע למוטב על זכותו? הדיון בשאלה עקרונית זו חורג כמובן ממסגרת המאמר הנוכחי.

36 השווה צמח (לעיל, הערה 21) 620 ואילך, המדגיש את זכות העמידה של משלם המסים המקומיים.