

**בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

ע"א 8558/01

ע"א 9019/01

בפני :  
כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט י' אנגלרד  
כבוד השופט א' ריבלין

המערערת בע"א 8558/01 : המועצה המקומית עילבון

נ ג ד

המשיבה בע"א 8558/01 : מקורות חברת מים בע"מ

המערערת בע"א 9019/01 : מקורות חברת מים בע"מ

נ ג ד

המשיבה בע"א 9019/01 : המועצה המקומית עילבון

ערעור וערעור שכנגד על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי  
בנצרת מיום 25.9.2001 בת.א. 600/99 שניתן על ידי כבוד  
השופט י. נ. ממן

תאריך הישיבה : י"ח בטבת תשס"ג (23.12.2001)

בשם המערערת בע"א 8558/01 עו"ד נחמן ברטוב  
והמשיבה בע"א 9019/01 : עו"ד יעקב פינק, עו"ד ירון דיין,  
עו"ד יעל דיין

בשם המשיבה בע"א 8558/01 עו"ד יוליא פינק יעקב  
והמערערת בע"א 9019/01 :

## פסק-דין

השופט א' ריבלין:

השתלשלות ההליכים

1. חברת "מקורות" בע"מ - היא המערערת - מחזיקה בשטחים המצויים בתחום שיפוטה של המועצה המקומית עילבון - היא המשיבה. המדובר בחלק מתעלת המים הפתוחה של המוביל הארצי ובשטחים מגודרים לצדה. אורכה של התעלה העוברת בשטחי המשיבה מגיע לכדי 800 מטרים, והיא משתרעת על פני שטח של 10,500 מ"ר. ביום 26.10.1993, שיגרה המשיבה למערערת הודעת חיוב בארנונה כללית המתייחסת לשטחים האמורים, בגין שנות הכספים 1986-1992. חיובים דומים בארנונה נשלחו למערערת גם לגבי השנים 1993, 1994 ו-1995. ערר שהגישה המערערת לועדת הערר לענייני ארנונה כנגד החיובים האלה - נדחה, ומשכך פנתה היא לבית המשפט המחוזי (להלן: ההליך הראשון).

בית המשפט המחוזי קבע, כי המערערת מחזיקה במוביל הארצי כנאמן של המדינה ומטעמה, ועל-כן פטורה היא מתשלום ארנונה בגין השנים 1986-1995, וזאת - מכוח הוראת סעיף 3(ב) לפקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 (להלן: פקודת הפטור). בית המשפט קיבל גם את טענת המערערת, לפיה היא פטורה מתשלום ארנונה בשנים 1986-1992 מפני שהשומה לשנים הללו הוצאה באופן רטרואקטיבי. עם זאת, דחה בית המשפט את טענתה כי המוביל הארצי והשטחים שמסביבה מהווים "קווי תשתית", הפטורים מארנונה מכוח הוראת סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות [נוסח חדש], תשכ"ד-1964 (להלן: פקודת העיריות). סופו של דבר, המסקנה האופרטיבית שעלתה מפסק-דינו של בית המשפט המחוזי הייתה, כי המערערת פטורה מתשלום ארנונה בגין השנים 1986-1995.

2. על פסק-דינו של בית המשפט קמא הגישה המשיבה ערעור לבית משפט זה. המערערת, מצדה, הגישה ערעור-שכנגד. שלוש שאלות עמדו אז לדיון: האחת - האם מחזיקה המערערת בשטחים האמורים "מטעם הממשלה" והם "משמשים לצרכי הממשלה", שאז פטורה היא מארנונה מכוח הוראת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור. השנייה - האם מהווים השטחים שמחזיקה המערערת, דהיינו, התעלה והשטחים שלצדה, "קווי תשתית" לצורך סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות. והשלישית - האם בטלה השומה

שהוצאה למערערות, ביום 26.10.1993, ביחס לשנים 1986-1992, בשל היותה רטרואקטיבית.

יצוין, כי מאז הגשת ההליך הראשון וטרם שניתן פסק-דין בערעור ובערעור-שכנגד, המשיכה המשיבה לשלוח למערערת, מידי שנה, דרישות לתשלום ארנונה כללית בגין השטחים בהם היא מחזיקה. בחודש אוגוסט 1997, הודיעה המשיבה למערערת כי בעקבות מדידה חדשה, שביצע שמאי מטעמה, בחודש יולי של אותה שנה, היא מתכוונת לתקן את גודל השטחים שבהחזקתה, כך שהשטח סביב תעלת המים יעמוד על 67,747 מ"ר במקום 33,500 מ"ר, וכן היא מתכוונת להוסיף לשטחים שמחזיקה המערערת גם את שטחה של תעלת הניקוז - 1,212 מ"ר. חרף זאת, המשיכה המשיבה לחייב את המערערת, בגין השנים 1996-1999, בתשלום ארנונה לפי השטחים המקוריים.

בעקבות הליך פישור שנכשל, פנתה המערערת לבית המשפט המחוזי (להלן: ההליך השני), ועתרה למתן פסק-דין הצהרתי, לפיו פטורה היא מתשלום ארנונה, ביחס לשנים 1996-1999, בשל היות המוביל הארצי והשטחים הנוספים "קווי תשתית". נקדים ונאמר, כי המערערת זנחה טענה זו במהלך הדיון בית המשפט המחוזי. לחילופין, טענה שם המערערת כי היא חייבת בתשלום ארנונה חלקית מכוח סעיף 3(ב) לפקודת הפטור (יוער, כי בשנת 1992 בוטל הפטור המלא ונקבעו תחתיו שיעורי ארנונה מופחתים, כשתחילת תוקפו של הביטול נדחה בחוקי ההסדרים עד לשנת 1998).

או אז, כחודש לאחר הגשת ההליך השני, ביום 25.5.1999, שלח מנהל הארנונה של המשיבה למערערת הודעת חיוב "משלימה", על בסיס המדידה שבוצעה, כאמור, בשנת 1997, בגין התקופה שבין חודש אוגוסט 1997 לחודש יוני 1999. המערערת נדרשה לשלם למשיבה את הפרש הארנונה הנובע מתוספת השטחים.

3. קודם שניתן פסק-דין בבית המשפט המחוזי בהליך השני, ניתן פסק-דין בבית המשפט העליון בערעור ובערעור-שכנגד שהוגש כנגד פסק הדין שניתן בהליך הראשון (ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פד נד (2) 433; להלן: פרשת עילבון |). השופטת ט' שטרסברג-כהן ניתחה שם באריכות את משמעות התיבות "מטעם הממשלה", המופיעות בסעיף 3(ב) לפקודת הפטור. היא קבעה, כי מי שמחזיק בנכס מדינה לצורך ביצוע פעילות בעלת אופי שלטוני-ריבוני ייחשב כמי שמחזיק "מטעם הממשלה", ועל-כן יוענק לו פטור מארנונה כללית - במידה ויתקיימו בעניינו יתר תנאי הסעיף. לעומת זאת, כך פסקה, מי שמחזיק בנכס מדינה לצורך פעילות בעלת אופי עסקי מסחרי פרטי, לא ייחשב כמי שמחזיק "מטעם הממשלה", ודי

בכך כדי לשלול ממנו את הפטור. ביישום הבחנה זו במקרה הקונקרטי, קבעה השופטת שטרסברג-כהן, כי אופי פעילותה של המערערת הוא "...ללא ספק פעילות חשובה וחיונית. יחד עם זאת, זוהי פעילות בעלת אופי עיסקי, מסחרי, ואף שהיא מאופיינת בסממנים ציבוריים, אין היא בעלת אופי שלטוני ריבוני" (פרשת עילבון א, עמ' 447). בשל כך קבעה, כי המערערת אינה מחזיקה במקרקעין שבתחום המוניציפאלי של המשיבה "מטעם הממשלה", וממילא אינה זכאית לפטור מכוח סעיף 3(ב) לפקודת הפטור.

אשר לשאלה האחרת - עניין קווי התשתית - קבעה השופטת שטרסברג-כהן, כי תעלת המוביל הארצי והשטחים שלצדה אינם באים בגדר "קווי תשתית" הפטורים מארנונה כללית לפי סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות. עוד קבעה השופטת שטרסברג-כהן כי תהיה זו פגיעה קשה במערערת אם תוטל עליה ארנונה באורח רטרואקטיבי, ועל-כן אין זה ראוי לאפשר למשיבה לגבות מהמערערת ארנונה לשנים שקדמו לשנת 1993.

מסקנתה הסופית של השופטת שטרסברג-כהן הייתה, כי המערערת אינה זכאית לפטור מתשלום ארנונה כללית, לפי סעיף 3(ב) לפקודת הפטור, או לפי סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות. עם זאת, בשל שהודעת החיוב ששלחה המשיבה למערערת ביום 26.10.1993 והמתייחסת לשנים 1986-1992 איננה תקפה, כך פסקה, אין מקום לחייב אותה בארנונה בגין השנים האלה.

המשנה-לנשיא הסכים לתוצאה אליה הגיעה השופטת שטרסברג-כהן, בשל פסלותה של שומת הארנונה הרטרואקטיבית, וזאת מבלי לחוות דעה באשר ליתר חלקי חוות-דעתה. אף אני הצטרפתי למסקנתם המשותפת של חברי, כי אין להטיל מס רטרואקטיבית. הצטרפתי לדעתה של השופטת שטרסברג-כהן כי שטחי המוביל הארצי שמחזיקה המערערת אינה באים בגדר "קווי תשתית". בשל התוצאה, לא ראיתי צורך, באותו עניין, להתייחס לשאלת הפטור הקבוע בסעיף 3(ב) לפקודת הפטור.

סופו של דבר - ערעורה של המשיבה כנגד פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בהליך הראשון - נדחה.

יצוין, כי המערערת הגישה בקשה לדיון נוסף על פסק-הדין של בית המשפט העליון בפרשת עילבון א. בקשה זו נדחתה, בהחלטתו של הנשיא א' ברק שקבע, כי אין חידוש בקביעה כי התעלה של המוביל הארצי אינה "קווי תשתית" (דנ"א 3887/00

מקורות חברת מים בע"מ נ' המועצה המקומית עילבון ואח' (לא פורסם)). עוד ציין הנשיא, כי פסק דינה של השופטת שטרסברג-כהן בעניין הוראת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור, מהווה דעת יחיד.

4. למחרת מתן פסק-הדין בבית המשפט העליון, ביום 16.5.2000, שלחה המשיבה למערערת הודעת חיוב "משלימה" נוספת, בה נדרשה המערערת לשלם ארנונה כללית, בגין השנים 1993-2000, על-פי שטחי המדידה החדשים, בשונה מהודעת החיוב הקודמת, מיום 25.5.1999, שהתייחסה לתקופה שתחילתה ביום 1.8.1997. (כפי שיובהר בהמשך הדברים, בית המשפט המחוזי דן בחוקיותו של ההודעה מיום 25.5.1999). המשיבה נאחזה בתוצאתו של פסק-הדין בבית המשפט העליון בפרשת עילבון א, המורה כי השומה שמתייחסת לשנים 1986-1992 בטלה, ופרשה אותה כאילו הייבת המערערת בארנונה משנת 1993 ואילך. המערערת חלקה על המשיבה בעניין זה, ובהסכמת הצדדים ניתנה לבית המשפט המחוזי הסמכות לדון גם בפלוגתא הזו.

פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתביעה השנייה

5. וכך קבע בית המשפט קמא:

"חרף חוות דעתה של השופטת שטרסברג-כהן כי התובעת [המערערת] אינה זכאית לפטור כלל, ולשנת 1995 ואילך בפרט, נקבע בפסק הדין של בית המשפט העליון כי הערעור נדחה... דחיית הערעור פירושה שפסק דינו של השופט הס [קרי: פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בהליך הראשון], בכל הנוגע לפועלו המעשי, נותר בעינו. השופט הס קבע כי 'על יסוד האמור לעיל אני מחליט לקבל את התובענה... ומצהיר כי אין על התובעת חובה לשלם תשלום ארנונה בגין השנים נשוא דיונים אלה'. הערעור על פסק הדין נדחה ולכן קביעה זו מחייבת ואין לסטות ממנה. היא חלה על שנות המס 1986 עד וכולל שנת 1995" (ההדגשה אינה במקור - א"ר).

לשון אחרת: לשיטתו של בית המשפט המחוזי, תוצאתו המעשית של פסק-הדין בערעור, בהליך הראשון, היא שהמערערת פטורה מכל תשלום ארנונה בשנות המס 1986-1995. יחד עם זאת ציין בית המשפט המחוזי, כי להנמקתה של השופטת שטרסברג-כהן בפרשת עילבון א ישנה נפקות בבחינת השאלה האם המערערת מחזיקה בשטחים המוזכרים "מטעם הממשלה" והם "משמשים לצרכי הממשלה", כטענתה, לצורך הטלת ארנונה משנת 1996 ואילך. לצורך עניין זה, כך לסברתו של בית המשפט

קמא, מהווה פסק דינה של השופטת שטרסברג-כהן השתק פלוגתא, ועל-כן אין המערערת זכאית לחיוב מופחת בארנונה.

לאור קביעת הרוב בבית המשפט העליון, כי שטחי המוביל הארצי וסביבתם אינם באים בגדר "קווי תשתית", חזרה בה המערערת מטענתה כי היא פטורה מתשלום ארנונה מכוח סעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות.

בפני בית המשפט קמא, נותרה, איפוא, שאלה אחת להכרעה: האם הדרישה "המשלימה" ששלחה המשיבה למערערת, ביום 25.5.1999, לצורך תשלום ארנונה ביחס לתקופה שבין 1.8.1997 ולבין 1.6.1999 נשלחה כדין? תשובתו של בית המשפט קמא הייתה חיובית. בית המשפט שם דגש על כך כי המערערת ידעה - החל מחודש יולי 1997 - כי השטחים המוחזקים על-ידה גדולים מכפי שחיובה עד לאותו מועד, ועל-כן הדרישה המאוחרת להשלמת הארנונה לא באה לה בהפתעה. בית המשפט איבחן את המקרה מן המקרה שנדון בבית המשפט העליון בפרשת עילבון א. בלשונו של בית המשפט המחוזי: "שם לא נעשתה דרישה כלל במשך שנים, ואילו כאן הדרישות נשלחו באופן סדיר, אם כי בגין השטחים המוקטנים. שם לא ידעה התובעת [המערערת] כי היא צפויה לשלם ארנונה בכלל, וכאן כבר מרגע השלמת המדידה הובהר לה כי הדרישה בוא תבוא". חרף זאת קבע בית המשפט קמא, בהסתמך על דבריו של ראש המועצה של המשיבה, כי החיוב בארנונה כללית ביחס לתעלת הניקוז - להבדיל מיתר השטחים שמחזיקה המערערת - יחל בשנת 1998.

לבסוף קבע בית המשפט קמא, כי יש לדחות את טענת המערערת כי אין לסווג את השטח שסביב תעלת המים, לצורך שיעור הארנונה, כ"קרקע תפוסה לתעשייה", ואת תעלת הניקוז כ"בנין".

#### טענות הצדדים

6. כנגד פסק-דינו של בית המשפט המחוזי מלינה המערערת. לטענתה, חיוב תעלת המים הפתוחה של המוביל הארצי, בארנונה כללית - להבדיל משאר נכסי המערערת ברחבי הארץ - צריך להיעשות בהתאם להוראות סעיפים 3(א)(1) ו-3(ב) לפקודת הפטור. המערערת סבורה, כי אין בפסק-דינה של השופטת שטרסברג-כהן בפרשת עילבון א כדי להשתיקה. עוד טוענת המערערת, כי חיובה בארנונה, בגין השטחים הנוספים, החל מיום 1.8.1997, מהווה חיוב בדיעבד, ועל-כן אסור. לשיטתה, יש לחייבה בארנונה, בהתאם למדידות החדשות, מיום הוצאת דרישת התשלום, לאמור

- מיום 25.5.1999 ואילך. בפועל משתלכות שתי הטענות האלו של המערערת לטענה אחת, לפיה פטורה היא מתשלום ארנונה עד לשנת 1998; החל מאותה שנה ועד ליום 25.5.1999 יש לחייבה, לטענתה, בארנונה מופחתת, בהתאם לסעיף 3(א)(1), לפי גודל השטחים המקוריים; אשר לתקופה שראשיתה ביום 25.5.1999 ואילך, סבורה המערערת, כי יש לחייבה בארנונה מופחתת בגין שטחי המדידה החדשים. טענה נוספת של המערערת היא, כי בית המשפט קמא דן בשאלת סיווג תעלת הניקוז, בלא שניתנה לו סמכות לדון בה, ובעוד השאלה עומדת לדיון בפני ערכאה שיפוטית אחרת (ועדת הערר לענייני ארנונה).

7. המשיבה, בערעורה-שכנגד, טוענת כי יש לחייב את המערערת בשיעור ארנונה "רגיל" החל משנת 1993 ואילך. המשיבה סומכת את ידיה על פסק-דינה של השופטת שטרסברג-כהן בפרשת עילבון | בעניין אי-תחולת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור. את עמדת השופטת שטרסברג-כהן, אליבא דהמשיבה, יש להחיל למפרע משנת 1993. באשר לגודל השטחים שבגינם צריך לחייב את המערערת בארנונה, טוענת המשיבה, כי החיוב בגין השטחים הנוספים צריך להיות רטרואקטיבית, משנת הכספים 1993. לטענת המשיבה, ידעה המערערת כי החיוב לפי שטח 33,500 מ"ר בטעות יסודו, אולם שתקה כל השנים על-מנת להתחמק מתשלום ארנונה. המשיבה סבורה עוד, כי טעה בית המשפט המחוזי, בפסק הדין שנתן בהליך השני, משקבע כי מסקנתו של בית המשפט המחוזי בהליך הראשון הייתה, כי המערערת זכאית לפטור מארנונה מכוח סעיף 3(ב) לפקודת הפטור ביחס לשנים 1986-1995. לטענתה, לא עתרה כלל המערערת בהליך הראשון לסעדים ביחס לשנים 1993-1995.

דין הערעור והערעור-שכנגד - להתקבל, בחלקם.

השתק פלוגתא

8. המשיבה סבורה, כאמור, כי פסק דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן, בפרשת עילבון |, משמש כהשתק פלוגתא לעניין זכאותה של המערערת ליהנות מהוראות פקודת הפטור. טענה זו אין לקבל.

השתק פלוגתא מקים מחסום דיוני בפני בעל דין המבקש לשוב ולהתדיין בשאלה עובדתית או משפטית, בהתקיימותם של ארבעה תנאים מצטברים, והם: אחד - הפלוגתא העולה בכל אחת מההתדיינויות היא אכן אותה פלוגתא, על רכיביה העובדתיים והמשפטיים. שניים - התקיים דיון בין הצדדים באותה פלוגתא במסגרת

ההתדיינות הראשונה, ולצד, שנגדו מועלית טענת ההשתק, היה יומו בבית המשפט לעניין אותה פלוגתא. שלושה - ההתדיינות הסתיימה בהכרעה מפורשת או מכללא של בית המשפט באותה פלוגתא, ובקביעת ממצא פוזיטיבי לגביה. ארבעה - ההכרעה הייתה חיונית לצורך פסק הדין שניתן בתובענה הראשונה (ראו: ע"א 247/66, 246/66 קלוז'נר נגד שמעוני פ"ד כב (2) 561, 583-584; ובספרות - נ' זלצמן, מעשה בית דין בהליך אזרחי, (תשנ"א) 141).

בענייננו, לא מתקיים אף לא אחד משני התנאים האחרונים, דהיינו, כי הפלוגתא הוכרעה בקביעת ממצא פוזיטיבי וכי ההכרעה בפלוגתא הייתה חיונית לצורך פסק-הדין. כפי שציין הנשיא ברק, בהחלטתו בבקשה לדיון נוסף, נותרה השופטת שטרסברג-כהן בפרשת עילבון | בדעת יחיד בקביעתה, כי המערערת אינה זכאית לפטור מארנונה כללית מכוח הוראת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור. המשנה-לנשיא, כאמור, הצטרף לתוצאת פסק-הדין של השופטת שטרסברג-כהן עקב פסלותה של שומת הארנונה הרטרואקטיבית, אך ציין באופן מפורש כי "אינו מחווה כל דעה לגבי שאר חלקיה של חוות הדעת שניתנה על ידי חברתי הנכבדה השופטת שטרסברג-כהן, שאינם צריכים לתוצאה הקונקרטי של פסק-דין זה". גם אני לא ראיתי צורך להתייחס בפרשת עילבון |, אף לא באופן משתמע, לעניין סעיף 3(ב). המסקנה היא, איפוא, כי בית המשפט העליון, בפרשת עילבון |, נמנע מלקבוע ממצא - בין אם מפורש ובין אם מכללא - בפלוגתא הנוגעת לשאלה האם מחזיקה המערערת בתעלת המוביל הארצי "מטעם הממשלה" והאם "משמשים [נכסיה] לצרכי הממשלה". לצורך דחיית ערעורה של המשיבה בהליך הראשון, הסתפק בית המשפט העליון בפרשת עילבון | בקביעה, כי אין להטיל על המערערת את הארנונה באופן רטרואקטיבי.

משבאנו לכלל מסקנה כי לא עומדת למשיבה טענת "השתק פלוגתא", נותרת בעינה השאלה האם צודקת המערערת בטענתה, כי פטורה היא באופן מלא מתשלום ארנונה, עד לשנת 1998, מכוח הוראת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור, וכי מכאן (שנת 1998) ואילך יש להטיל עליה ארנונה חלקית בהתאם להוראת סעיף 3(א)(1). נזכיר, כי המשיבה המשיכה לשלוח למערערת, מידי שנה, במהלך השנים 1996-1999, הודעת חיוב בארנונה לפי גודל השטחים המקוריים ולפי שיעור ארנונה "רגיל".

המחזיק "מטעם הממשלה" ולצרכיה

9. סעיף 3(ב) לפקודת הפטור, נחקק בשנת 1938 על-ידי המחוקק המנדטורי והעניק פטור מלא מארנונה לכתר או מי מטעמו. וזה נוסחו המקורי:

“Notwithstanding anything contained in the municipal corporations ordinance, 1934:-

(a).....

(b) the general rate and education rate shall not be levied on any building or occupied land of which the occupier is the Crown or the High Commissioner or the Secretary of State or any other person or body holding on behalf of the Crown, and which is used for purposes of the Crown or the High Commissioner or the Secretary of State or any other person or body holding on behalf of the Crown...” (The Palestine Gazette no. 792 of 30<sup>th</sup> June, 1938).

ובלבושו הישראלי:

(ב) הארנונה הכללית לא תוטל על כל בנין או קרקע תפושה שהמחזיקים בהם הם הממשלה, או כל אדם אחר או מוסד אחר המחזיקים בהם מטעם הממשלה, והמשמשים לצרכי הממשלה או לצרכי כל אדם אחר או מוסד אחר המחזיקים בהם מטעם הממשלה...” (ההדגשות אינן במקור - א”ר).

סעיף 3(ב), רישא, שני חלקים לו: הראשון מגדיר את הנכסים עליהם יחול הפטור מארנונה. השני מוסיף וקובע כי לא כל נכס המחוזק על-ידי המדינה או מטעמה יהא פטור מתשלום הארנונה הכללית, כי אם רק נכס המשמש לצרכי המדינה או לצורך מישהו המחזיק מטעמה. בפרשת עילבון | מייחסת השופטת שטרסברג-כהן את הפטור המלא לתפיסה האנגלית המסורתית לפיה “The King can do no wrong”, לאמור - אין הכתר גורם אָנוּן. בשנת 1992 החליט המחוקק הישראלי לבטל את הפטור המלא שבסעיף 3(ב), ולקבוע תחתיו פטור חלקי באמצעות הטלת שיעורי ארנונה מופחתים. תחילת תוקף הביטול, כאמור, נדחתה, בחוקי ההסדרים שחוקקו באותן שנים, עד לשנת 1998. השינוי לא נעשה באמצעות ביטול או תיקון של הוראת סעיף 3(ב), כי אם במסגרת הוראת סעיף 3(א)(1) לפקודת הפטור, בה נקבע כי:

“בשל נכסים בתחומי רשויות מקומיות, שחל עליהם סעיף 3(ב) תשלום ארנונה כללית, בכל שנת כספים, בשיעור הקבוע בפסקה (3) מהארנונה הכללית שהיתה משולמת ברשות המקומית אלמלא הוראת סעיף 3(ב) האמור...”

ודוק: על-מנת ליהנות מהפטור החלקי הקבוע בסעיף 3(א)(1) שבפקודת הפטור, צריכים להתקיים שני התנאים המהותיים הקבועים בסעיף 3(ב). נפנה, אם כן, לבחון את השאלה האם אכן מחזיקה המערערת במוביל הארצי "מטעם הממשלה" ולצרכיה.

10. בפרשת עילבון | הביעה השופטת שטרסברג-כהן את דעתה, כי פעילותה של המערערת בכל הקשור למוביל הארצי, איננה פעילות בעלת אופי שלטוני ריבוני, ועל-כן אין היא מחזיקה בשטחים שתופס המוביל הארצי "מטעם הממשלה" ולצרכיה. היום נדרש אני להביע עמדה בשאלה זו ודעתי שונה. אסביר את עמדתי.

המדינה אמונה על שלום אזרחיה. עליה לספק להם שירותים חיוניים (בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר-אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב (1), 289, -334 333). יחד עם זאת, כפי שציינה השופטת שטרסברג-כהן, בפרשת עילבון |, "במדינה דמוקרטית בעלת כלכלה חופשית - וישראל בכלל זה - מסתמנת מגמה לצמצם ככל האפשר את מעורבות הממשלה בחיי אזרחי המדינה ולכרסם בריכוזיות שבהענקת שירותים על ידי המדינה ולבצע הפרטה בדרגות שונות..." (עמ' 446). המדינה, אפוא, לפי שיקול-דעתה ובחירתה, עשויה להחליט על הוצאת שירותים מסוימים - ויהיו הם אף חיוניים - מתחת ידיה. אפשר כי גופים אחרים יפעלו תחתיה ומטעמה, ובנתון להוראותיהם של חוקים המסדירים את אופן פעילותם. לעיתים, מעניקים אותם חוקים מסמיכים, לאותם גופים, פטור מיוחד מתשלום מיסים ומתשלומי חובה אחרים (ראו למשל: חוק רשות נחלים ומעיינות, תשכ"ה-1965, סעיף 24; חוק הרשות לשיקום האסיר, התשמ"ג-1983, סעיף 8; חוק רשות הדואר, התשמ"ו-1986, סעיף 117א; חוק רשות נאות מרפה, תשל"ג-1973, סעיף 32; חוק גני רמת נדיב, תשי"ח-1958, סעיף 4; חוק בנק ישראל, תשי"ד-1954, סעיף 63; חוק קרן וולף, תשל"ה-1975, סעיף 8; חוק המרכז הישראלי לקידום תרבות האדם, תשי"ט-1958, סעיף 8). אכן, בחוק המים, התשי"ט-1959 (להלן: חוק המים), שמכוחו הוקמה המערערת, אין הוראה מיוחדת המעניקה לה פטור מתשלום ארנונה כללית. אולם מכך לבד אין ללמוד על קיומו של הסדר שלילי. הוראות חוק המים "אדישות" לשאלה נשוא הערעור דנן. הן אינן תומכות בגישת המערערת כי היא זכאית לפטור לפי סעיף 3(ב) לפקודת הפטור, כפי שהן אינן תומכות בעמדת המשיבה כי עניינה של המערערת אינו בא בגדרו של סעיף 3(ב). עלינו לבחון, אם כן, לגופן, את גבולותיה של הוראת סעיף 3(ב).

11. שאלת פרשנותה של הוראת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור עלתה, לראשונה, לדיון בבית המשפט העליון, בע"א 56/57, 52/57 ראש העיר, חברי המועצה ותושבי העיר, חיפה נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יב (2) 1745, 1750. באותה פרשה, התייחס השופט ויתקון למשמעות המילים "מטעם הממשלה", וכך הוא קבע:

"נוטה אני לדעה שכאן שהכוונה היא לאדם המחזיק כנאמן (לפי דיני היושר) למען המדינה, למשל בתור סוכן או בתור גוף ציבורי, שהקנין ניתן בידו".

השופט לנדוי, באותה פרשה, חיזק את דבריו של השופט ויתקון:

"...אין ספק שמלים אלה holding on behalf מכוונות רק ליחס נאמנות, כגון היחס שהיה קיים בזמנו בין ממשלת א"י ובין הנציב העליון כבעל הרשום של אדמות ממשלה" (שם, עמ' 1752).

ומתי ייחשב אדם כנאמנה של ממשלת ישראל? מקום בו יוכיח המחזיק בנכס שהוא ממלא פונקציה שלטונית המוטלת על הממשלה והוא משמש לה כידה הארוכה. כך אצלנו וכך גם בשיטות אחרות.

12. החוקה האמריקאית מעניקה לממשל הפדראלי האמריקאי חסינות ממיסים שמטילות המדינות השונות (1819) 316 U.S. (17 U.S. 316) *McCulloch v. Maryland*. חסינות הממשל מפני מיסים מדינתיים נסוגה רק מקום בו ניתן אישור לכך מאת הקונגרס (ראו: *Miller v. Bauer*, 517 F.2d 27, 30 (7th Cir. 1975); *U.S. v. Lewis County*, 175 F.3d 671, 675 (9th Cir. 1999). באותה מידה, אין למדינה שם זכות להטיל מס על מי שפועל כזרועו הארוכה של הממשל הפדראלי: "A state may not levy a tax directly upon a connected agent or instrumentality of the United States and a tax which interferes with a 'federal instrumentality' is void" (71 Am. Jur. 2d. State and Local Taxation § 159 (2001)). גוף הטוען לחסינות ממיסים מדינתיים נדרש להוכיח כי הוא קרוב ומחובר לממשל הפדראלי באופן שיש לראותם כישות אחת לצורך אותה פעילות נשוא המס:

"...tax immunity is appropriate in only one circumstance: when the levy falls on the United States itself, or on an agency or instrumentality so closely connected to the Government that the two cannot realistically be viewed as separate entities, at least

insofar as the activity being taxed is concerned.”  
*(United States v. New Mexico, 455 U.S. 720, 735 (1982)).*

נישום פרטי צריך לעמוד בפועל בנעליה של הממשלה כדי לזכות בפטור:

“A finding of constitutional tax immunity requires something more than the invocation of traditional agency notions: to resist the State’s taxing power, a private taxpayer must actually stand in the Government’s shoes.” (*Id.* at 736).

ואכן, בית המשפט העליון בארצות-הברית ציין, בפרשה אחרת, כי על המבקש לחסות בגדר הפטור ממיסים מדינתיים להראות, כי הוא פועל כידה הארוכה של הממשלה:

“...virtually... an arm of the Government”  
*(Department of Employment v. United States, 385 U.S. 355, 359-360 (1966)).*

עם זאת, התקשו בתי המשפט בארצות-הברית לקבוע מבחן יחיד וברור למענה על השאלה האם גוף מסוים פועל מטעמו של הממשל. נקבע, כי ההכרעה בעניין זה תלויה בעובדותיו ובנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. סבורני, כי גישה זו ראויה. בדיקת הנסיבות צריך לה שתהיה קפדנית ומדוקדקת, שכן מתן הקלה מתמשכת בארנונה לפלוני פירושה, על דרך העיקרון, הכבדה בארנונה על פלמוני (ראו דברי השופט מ' חשין בע"א 1842/97, 1869 עיריית רמת-גן נ' מנחמי מגדלי דוד רמת-גן בע"מ, פ"ד נד(5) 15, 48-47; דברי השופט ד' דורנר בע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית-ביאליק (לא פורסם), בפסקה 11).

13. ההכרעה בשאלה, האם להעניק למחזיק בבנין או בקרקע תפושה, פטור חלקי מכוח הוראת סעיף 3(ב) לפקודת הפטור, מצריכה, בין השאר, בדיקה של הנתונים הבאים: מה הן מטרתיו המרכזיות של מבקש הפטור - האם עניינן ביצוע פעולות שלטוניות בשם הממשלה או שמא נועדו הן לקידום ענייניו האישיים (השוו: *NERAC Inc. v. Commissioner of Revenue Services, 690 A.2d 440, 448 (Conn. Sup. Ct. 1995)*; יש להתחשב בטיב ובמהות הפעילות שמתבצעת בפועל - האם זוהי פעילות בעלת אופי פרטי, מסחרי-עסקי או שמא יש בה סממנים שלטוניים-ריבוניים (ראו: בפרשת עילבון א, בעמ' 444); האם נהנית מאותה פעילות קבוצה מצומצמת ומוגדרת של אנשים או שמא תרומתה כללית ובלתי מסוימת; האם תומכת הממשלה באותו גוף - בין באופן כספי ובין בדרך אחרת (השוו: *Department of Employment, 385 U.S. at*

359). האם יש לממשלה סמכות להנחות או לבקר את אופן פעולותיו של מבקש הפטור (פרשת *NERAC*, עמ' 448); האם מבצע מבקש הפטור את הפעילות לשם עשיית רווחים או שמא עוסקים אנו בגוף ללא כוונות רווח בדומה לממשלה (השוו: *United States v. Boyd*, 378 U.S. 39, 44 (1964); *Clallam County v. United States*, 263 U.S. 341, 344 (1923)). ובהנחה שעסקינן בגוף ולא באדם פרטי - האם יש לממשלה סמכות למנות את מנהלי מבקש הפטור (שם, שם; *Department of Employment*, בעמ' 359); לצד אמות-מידה האלו, יש, לטעמי, ליתן משקל לא מבוטל לעמדת הממשלה עצמה בשאלה האם יש לראות במחזיק הנכס כמי שפועל מטעמה ולצרכיה (השוו לפרשת *Department of Employment*, בעמ' 359, שם התחשב בית המשפט העליון האמריקאי, בין היתר, בעובדה כי נשיא ארצות-הברית והקונגרס ראו, שניהם, ב"צלב האדום" גוף הפועל בשם הממשל).

14. ברי, כי לא בכל גוף הקשור בהסכם עם הממשלה ומבצע במסגרתו פעילות עבורה, יש לראות כמי שפועל "מטעם הממשלה" (השוו: *Railroad Co. v. Pension*, 85 U.S. (18 Wall.) 5, 41-42 (1873); *Washington v. U.S.*, 460 U.S. 536, 542 (1983); *Miller v. Bauer*, 517 F.2d at 30 (7th Cir. 1975); *United States v. California*, 932 F.2d 1346, 1348 (9th Cir. 1991)). כך, גוף פרטי שהחליט למקם את משרדיו במקרקעין שבבעלות המדינה אינו זכאי, בשל כך בלבד, לפטור חלקי מארנונה מכוח סעיף 3(ב) לפקודת הפטור (ראו: ת"א (חיפה) 902/92 מקס חיימוביץ נ' עיריית חיפה, דנ-מח לב (4) 234; ע"ש 1146/97 ש.ד.א.ל שירותים ואספקה לרפואה בע"מ נ' מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו (לא פורסם)). באותה מידה, עצם העובדה שהנטל הכלכלי של תשלום הארנונה מגולגל על כתפי הממשלה, בין אם לפי קביעה בחוזה, ובין אם מכל סיבה אחרת, אין בה די כדי לראות במבצע החוזה כמי שפועל מטעם הממשלה (ראו: *Federal Reserve Bank of Boston v. Commissioner of Corporations and Taxation of Com. of Mass.*, 520 F.2d 221, 223 (1st Cir. 1975)).

גם לעובדה שמניותיו של תאגיד מסוים מוחזקות בידי הממשלה, אין משקל מכריע לעניין השאלה אם אותו תאגיד פועל כזרועה הארוכה של הממשלה (ראו: ע"ש (חיפה) 127/95 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה מקומית קרית טבעון, תקדין-מחוזי 95(3) 790). שאחרת, גם גורמים עסקיים - כדוגמת בנקים - שמניותיהם מוחזקות בידי הממשלה, היו עשויים להיחשב כמי שמחזיקים בנכסיהם "מטעם הממשלה".

גם בדמיון השירות שנותן הגוף הפרטי לשירות אותו נוהגת גם הממשלה להעניק אין, כשלעצמו, כדי להעניק פטור (לדוגמא: בית-חולים ממשלתי לעומת בית-חולים פרטי). יש לבחון, כאמור, את מכלול הנסיבות, ובהן מטרותיו של מבקש הפטור, אופי פעולותיו, מגזר הנהנים מהן, ויחסה של הממשלה אליו, לאמור - האם רואה היא בו את זרועה הארוכה.

ומכאן - לעניינה של המערערת.

פעילותה של המערערת

15. מים הם משאב חיוני בכל מדינה. במיוחד כך במדינה בה דלים מקורות המים. בארץ, בשל חיוניות המים ודלות מקורותיהם, בחר המחוקק להסדיר את ניהול משק המים הארצי בחקיקה ראשי - חוק המים. החוק קובע, בסעיף 1 שבו, כי מקורות המים שבמדינה הם קניינו של הציבור, נתונים לשליטתה של המדינה, מיועדים לצרכי תושביה ולפיתוח הארץ. כל אדם זכאי לקבל מים ולהשתמש בהם בכפוף להוראות החוק (סעיף 3 לחוק). לצורך אספקת מים לתושבי הארץ, הסמיך שר החקלאות, באישור הממשלה והכנסת, את המערערת - וזאת עוד ביום 21.4.1961 - לשמש כרשות המים הארצית (סעיף 46 לחוק). רוב המניות המקנות כוח שליטה במערערת מוחזקות בידי המדינה ובידי ההסתדרות הציונית העולמית או מוסדותיה. "תפקידיה של רשות המים הארצית [קרי - המערערת] הם להקים את המפעל הארצי, לנהלו, לספק מים ממנו ולהחזיקו במצב תקין, לשפרו, להרחיבו ולעשות כל פעולה אחרת הדרושה להספקת מים ממנו" (סעיף 48 לחוק). כחלק ממפעל המים הארצי הקימה המערערת, במימון הממשלה, את המוביל הארצי. מאז הקמתו, השקיעה המדינה בתפעולו של המוביל הארצי ובשיפוצו סכומים ניכרים. הוא נועד להוביל מים לשימושם של כלל התושבים. בלעדיו אין הממשלה יכולה להבטיח לתושביה הספקה סדירה של מים. המוביל הארצי מהווה את אחד מ"מקורות המים" במדינה - כך על פי לשונו של סעיף 2 לחוק המים וכך בשל חיוניותו להספקת המים. בארץ בה נחלי הטבע מעטים, זהו "הנחל" בו זורמים מרבית המים הדרושים לתושבי המדינה. הוא נמצא בשליטתה של המדינה כאמור בסעיף 1 לחוק המים.

16. כרשות המים, מוטלות על המערערת מגבלות רבות ועליה ליתן דין-וחשבון, אחת לשנה, לשר החקלאות (סעיף 57 לחוק), ולכנסת (סעיף 58 לחוק). לשר החקלאות, או למי מטעמו, זכות הכרעה בכל הנוגע להרכב ההנהלה של המערערת ולניהולה (סעיף 47(א) לחוק). המערערת, כרשות המים, נחשבת לגוף מבוקר כמשמעותו בחוק מבקר

המדינה, תשי"ח-1958 [נוסח משולב]. כרשות מים, הוענק למערערת, סמכויות מרחיקות לכת לתפיסת מקרקעין ולמניעת הגישה אליהם, והכל - לשם ביצוע תכנית מפעל מים שאושרה כדין (סעיף 77 לחוק המים).

עמדת היועץ המשפטי לממשלה, היא עמדת הממשלה, כפי שהובעה בפרשת עילבון א, הנה כי המוביל הארצי הינו נכס של המדינה וכי המערערת מחזיקה בו מטעם הממשלה. לשיטתו, לא זו בלבד שהוראות חוק המים תומכות בעמדת המערערת, אלא שמערכת היחסים שבין המדינה לבין המערערת, כפי שהיא גלויה לכול, לאורך עשרות בשנים, מאששת את המסקנה האמורה. ואכן, לאורך שנים, הביעו גורמים שלטוניים שונים תמיכה בעמדת המערערת בדבר היותה מחזיקה בתעלת המוביל הארצי מטעם הממשלה. כך, נציב המים, במכתביו להנהלת המערערת ביום 16.4.1986 ו-30.4.1996 וכך שר האוצר דאז, במכתבו, להנהלת המערערת.

17. כללו של דבר: למדינה חובה ואחריות לספק מים לכלל תושבי הארץ. לצורך מילוי יעוד זה הסמיכה הממשלה את המערערת להפעיל את מערכת המים הארצית. במסגרת זו, הקימה המערערת את תעלת המוביל הארצי. תעלת המוביל הארצי, מהווה עורק ראשי במערכת הספקת המים הארצית ואליו מתחברים רוב מפעלי המים האזוריים. באמצעות התעלה מתאפשר ניודם של המים והספקתם. בזכותו נוצרה מערכת כלל-ארצית, מוסדרת ומבוקרת, המבטיחה את אמינות הספקת המים לתושבי המדינה. נכון לשנת 2003, מספקת המערערת כשישים-וחמישה אחוזים מכלל צריכת המים בישראל. תעלת המוביל הארצי הוקמה במימון הממשלה. הכנסת, שר החקלאות, נציב המים ומבקר המדינה, כולם, מפקחים באופן קפדני על פעולות המערערת. לשר החקלאות זכות ההכרעה בכל הנוגע לניהולה של המערערת. היועץ המשפטי לממשלה מצהיר כי המערערת מחזיקה במוביל הארצי "מטעם הממשלה". יש לראות, אם כן, במערערת כמי שמחזיקה בתעלת המוביל הארצי "מטעם הממשלה" ולצרכיה. אכן, המערערת אינה כופרת בכך כי מכירת המים נושאת לה רווחים. היא נכונה להמשיך ולשלם בגין כלל נכסיה ארנונה כמקובל. היא מבקשת להבחין בינם לבין תעלת המוביל הארצי, אשר בה היא מחזיקה מטעם הממשלה. הבחנה זו היא הבחנה ראויה. ככל שמדובר במוביל הארצי עצמו יש לראות במערערת כמי שנכנסת לנעליה של ממשלת ישראל בכל הנוגע לאספקת מים לכלל הציבור הארץ. אכן, המערערת, אינה ספקית המים היחידה בארץ; קיימים גופים אחרים המספקים גם הם חלק לא מבוטל מתצרוכת המים הארצית, אך אין בכך כדי לשנות ממסקנתנו לעניין שטחי תעלת המוביל הארצי.

המערערת מחזיקה, איפוא, בשטחי תעלת המוביל הארצי - ובכללם בשטחי התעלה שבתחום שיפוטה של המשיבה - "מטעם הממשלה" ולצרכיה. הפטור המלא שהיה קיים בפקודת הפטור הוחלף בפטור חלקי בשנת 1998. לפיכך, זכאית המערערת לפטור מלא מכוח סעיף 3(ב) לפקודת הפטור לגבי השנים 1996-1997 בלבד. החל משנת 1998 ואילך זכאית המערערת לפטור חלקי בלבד בהתאם לשיעורים הקבועים בהוראת סעיף 3(א) לפקודת הפטור. אשר לשנים 1993-1995, קיים בעניין זה מעשה בית דין, משנדחה ערעורה של המשיבה בפרשת עילבון I.

שומה רטרואקטיבית

18. מהו השטח לפיו יש לחייב את המערערת, החל משנת 1998, בארנונה כללית? האם לפי גודל השטחים המקוריים - עובר למדידה שביצעה המשיבה בשטחים נשוא הערעור - או שמא לפי גודל השטחים, כפי שנקבע במדידה המחודשת? הקושי נעוץ בכך, שעל אף שהמדידה המחודשת בוצעה בחודש יולי 1997, שוגרה דרישת התשלום הראשונה, מטעם המשיבה, למערערת, בהתאם למדידה החדשה, רק ביום 25.5.1999.

הטלת הארנונה על נישום מתבצעת בשני שלבים: השלב הראשון, הוא שלב "החקיקה" של ה"מועצה", כמשמעותה בסעיף 1 לפקודת העיריות, ובו היא מחליטה - בצו - על דבר הטלת ארנונה כללית על הנכסים שבתחום שיפוטה; השלב השני, הוא שלב "מעשה השומה", ובו מיושם צו המועצה בעניינו המסוים של הנישום. תהליך זה, על שני שלביו, מתבצע מידי שנה בשנה, ועל-כן בכל שנה חייבת העירייה לשגר לנישום הודעה בדבר חבותו בארנונה כללית ובדבר שיעורה, בהתחשב, בין היתר, בגודל השטח בו הוא מחזיק.

אין בדין הוראות מיוחדות בעניין תיקון רטרואקטיבי של שומת ארנונה. בפרשת עילבון I התייחסה השופטת שטרסברג-כהן לשאלה, אם הוראת סעיף 15 לחוק הפרשנות, תשמ"א-1981, מאפשרת למשיבה - כרשות מנהלית - לחייב למפרע את המערערת בארנונה, כאשר המשיבה סברה, בטעות, כי תעלת המוביל הארצי פטורה מתשלום ארנונה, והיא קבעה:

"... סעיף 15 אינו מסמיך לתקן את ההחלטה המוטעית באופן רטרואקטיבי, כך שגם אם יש מקום לתיקון מהסוג הנדון לפי סעיף 15, עדיין עלינו לבחון אם על פי הפרשנות הראויה ועל-פי העקרונות המקובלים עלינו, יש מקום שתיקון כזה ייעשה עם תוקף רטרואקטיבי" (שם, עמ' 450).

לשם הכרעה בשאלת הרטרואקטיביות של החיוב בארנונה, עלינו לאזן בין עניינו של הפרט בסופיות ההחלטה בעניינו ואינטרס ההסתמכות שלו על ההחלטה, מחד גיסא, לבין האינטרס הציבורי של קיום החוק וגביית מס אמת, מאידך גיסא. עם זאת, נאמר כבר על-ידי בית משפט זה, כי רק במקרים מיוחדים יש להתיר שינוי למפרע של חיוב בארנונה (פרשת עילבון א, עמ' 451; ע"א 4452/00 ט.ט.טכנולוגיה מתקדמת נ' עיריית טירת הכרמל, פ"ד נו (2) 773, 783-784).

19. ובענייננו: הדרישה המשלימה ששלחה המערערת למשיבה, ביום 25.5.1999, לא הייתה, במהותה, בבחינת תיקון טעות טכנית שנפלה בהודעות החיוב שנשלחו למערערת, מידי שנה, במהלך השנים 1997-1999. הייתה זו הטלה ראשונה וחדשה של ארנונה כללית, בגין שטחים שעד לאותה עת לא חויבו כלל בתשלום. כאמור רשאית רשות מנהלית - בנסיבות מיוחדות - לתקן את החלטותיה באופן שיחולו למפרע, אולם במקרה זה, אין למשיבה הסבר מניח את הדעת לעובדה שלא חייבה את המערערת בארנונה, החל מחודש יולי 1997, בהתאם למדידה החדשה. בעניין זה אין לה להלין אלא על עצמה. לא מצאתי, לפיכך, עילה להצדקת החיוב הרטרואקטיבי במס.

התוצאה האופרטיבית היא, כי החל משנת 1998 ועד ליום 25.5.1999, חייבת המערערת בארנונה מופחתת לפי גודל השטחים המקוריים; החל מאותו מועד ואילך, יש לחייבה בארנונה מופחתת לפי שטחי המדינה החדשים.

20. נותר עוד לבחון את טענת המערערת, כי בית המשפט קמא, דן בשאלת סיווג תעלת הניקוז, בלא שניתנה לו סמכות לעשות כן. אין לקבל טענה זו. בית המשפט קמא ציין, כי המערערת הגישה תצהיר מטעם אחד מעובדיה בעניין זה. בא-כוח המערערת אף חקר את עדי המשיבה, ולא התנגד לראיות שהובאו בשאלה זו. מקובלת עלי על-כן מסקנת בית המשפט, כי יש לראות בהתנהגות זו מצד המערערת משום הסכמה לכך שבית המשפט יכריע גם בפלוגתה זו.

לאור האמור לעיל, הייתי מציע לקבל כמבואר לעיל - בחלקם - את הערעור והערעור-שכנגד, ללא צו להוצאות.

אין בידי להסכים עם קביעתו של חברי השופט א' ריבלין כי "מקורות חברת מים בע"מ" (להלן: מקורות) פטורה מכוח סעיף 3(ב) לפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטרויז)(להלן: הפקודה) מתשלום ארנונה עירונית למועצה המקומית עילבון (להלן: המועצה) בגין תעלת המוביל הארצי שעוברת בתחומה, בהיות מקורות מחזיקה בתעלה "מטעם הממשלה" ו"לצורכי הממשלה" במובן סעיף 3(ב) האמור. דעתי בעניין זה כדעתה של חברתי השופט ט' שטרסברג כהן בע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433 (להלן: פרשת עילבון הראשונה). אף אני סבור כי הפטור בסעיף 3(ב) לפקודה אינו חל על מקורות בגין החזקתה בתעלת המוביל הארצי. אנמק עמדתי זו בקצרה.

1. סעיף 3(ב) לפקודה מורה כי:

"הארנונה הכללית לא תוטל על כל בניין או קרקע תפושה שהמחזיקים בהם הם הממשלה, או כל אדם אחר או מוסד אחר המחזיקים בהם מטעם הממשלה, והמשמשים לצורכי הממשלה או לצורכי כל אדם אחר או מוסד אחר המחזיקים בהם מטעם הממשלה..."

סעיף זה מעניק, איפוא, פטור מארנונה לנכסים שהממשלה מחזיקה בהם. וכן, לנכסים שמחזיק בהם מי "מטעם הממשלה" ו"לצורכי הממשלה". השאלה, היא, איפוא, האם מקורות מחזיקה בתעלת המוביל הארצי "מטעם הממשלה" ול"צורכי הממשלה" במובן סעיף זה ולפיכך פטורה מתשלום ארנונה? זו שאלה פרשנית. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. חוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרשו על פי התכלית המונחת בבסיסו (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769; ע"א 4271/00 מ. ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (טרם פורסם); א' ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425). על תכלית החוק אמרתי במקום אחר כי:

"תכליתה של הנורמה מבוססת על שני יסודות: תכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. התכלית הסובייקטיבית מהווה את הערכים, המטרות, האינטרסים, המדיניות, היעדים והפונקציה אשר יוצר הטקסט ביקש להגשים. זוהי כוונתו של היוצר. ... כוונתם של המחוקקים (בפרשנות חוק) ... התכלית האובייקטיבית מהווה את הערכים, המטרות,

האינטרסים, המדיניות, היעדים והפונקציה אשר הטקסט צריך להגשים בחברה דמוקרטית" (א' ברק, פרשנות תכליתית במשפט (נבו הוצאה לאור, ירושלים, 2003) 133-134).

על פי כללים אלה, נפנה לפתרון השאלה שבפנינו.

2. שורשיו של סעיף 3(ב) לפקודה בתפיסה האנכרוניסטית כי "The King Can do no wrong", ממנה נגזר הפטור למדינה ממסים, חסינות המדינה בנוזיקין והוראות דומות אחרות. זו התכלית הסובייקטיבית שעמדה ביסוד חקיקת סעיף 3(ב) לפקודה. תכלית זו הובילה להענקת פטור מארנונה לממשלה עצמה ולמי שמחזיק בנכסים "מטעם הממשלה" ו"לצורכי הממשלה". כפי שניתן ללמוד מהמציאות הנורמטיבית והעובדתית שהיתה במועד חקיקתו של סעיף זה בשנות השלושים, הרי שהמונח "מחזיק מטעם הממשלה" "Holding on behalf of the Crown" כיוון למחזיקים בנאמנות מטעם הממשלה, כפי שהחזיקו יישובים רבים בקרקעות מדינה. עמד על כך השופט לנדוי באומרו:

"לדעתי אין ספק שמלים אלה holding on behalf מכוונות רק ליחס נאמנות, כגון היחס שהיה קיים בזמנו בין ממשלת א"י ובין הנציב העליון כבעל הרשום של אדמות ממשלה" (ע"א 52,56/57 היועץ המשפטי נ' עיריית חיפה וערעור נגדי, פ"ד יב(3), 1745, 1752).

3. בתפיסת מעמד המדינה במשפט חלו שינויים מרחיקי לכת במשפטנו ובמשפטי העמים בדמוקרטיית המערביות. המדינה איננה נתפסת עוד כחסינה מפני טעויות וזוכה להגנה משפטית. התפיסה המודרנית היא כי המדינה כפופה לחוק ודין שווה חל על המדינה כעל יתר אזרחי המדינה. עקרון זה הוא חלק מתכליתו האובייקטיבית של כל חוק, וסעיף 3(ב) לפקודה בכלל זה. חזקה היא כי תכליתו האובייקטיבית של כל חוק, וסעיף 3(ב) לפקודה בגדר זה, להגשים את עקרון היסוד בדבר שוויון הכל בפני החוק (ראו: א' ברק פרשנות במשפט (כרך ב', פרשנות החקיקה, התשנ"ג) 566; בג"ץ 6698/95 קעדאן נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נד(1), 258, 275-276).

4. עקרון היסוד בדבר שוויון הכל בפני החוק הביא לצמצום ניכר בחסינויות המדינה בתחומי המשפט השונים. כך, במשפט הבינלאומי המנהגי צומצמה, במאה העשרים, חסינות המדינה הזרה מחסינות מוחלטת לחסינות מוגבלת לפעולות

שלטוניות בלבד. כך קבעתי בע"א 7092/94 Her Majesty the Queen in Right of

Canada נ' אדלטון ואח', פ"ד נא(1) 625, וצינתי כי:

"אכן, חסינות המדינה הזרה פוגעת בשלטון החוק. במקום בו אין דיין - אין דין, וכל דאלים גבר. השוויון מחייב כפיפות המדינה הזרה לסמכות השיפוט. הצדק מחייב הכרעה בשיפוט בדבר קיום הזכות, ללא הכרעה כוחנית בדבר היכולת להפרה. הגנה על זכויות הפרט בפני השלטון - בפני כל שלטון (מקומי או זר) - מחייבת שלילתה של חסינות המדינה הזרה. ... אכן, אילו ההכרעה בשאלת חסינות המדינה הייתה נתונה בידי, הייתי שוקל את האפשרות לקבוע ככלל - הכפוף למספר מועט של חריגים ... - כי דוקטרינה זו אינה חלה בישראל, וכי דינה של מדינה זרה בפני בית משפט בישראל כדינה של מדינת ישראל בפני בתי המשפט שלה. אך איננו חופשיים בעניין זה. על בית המשפט לפעול בכל עניין של משפט בין לאומי מנהגי על פי כללי המשפט הבינלאומי המנהגי. איננו רשאים לעשות דין לעצמנו. ... עם זאת, מבין כמה חלופות שהמשפט הבינלאומי המנהגי מעמיד בפנינו, רשאים אנו לבחור באותה חלופה המתיישבת טוב יותר מכל חלופה אחרת עם תפיסות יסוד של משפט בינלאומי מזה, ועם ערכי היסוד של המשפט הישראלי מזה. במסגרת זו, נוכל לבחור באופציה המצמצמת את חסינות המדינה ובכך מגבירה את שלטון החוק" (שם, בעמודים 651-652).

התפתחות דומה חלה ביחס לחסינות המדינה בנוזיקין וביחס לחסינות המדינה בחוזים (ראו: פרשת עילבון הראשונה, בעמוד 443 והאסמכתאות המובאות שם).

5. צמצום חסינות המדינה ומעמדה המשפטי המיוחד, על רקע עקרון השוויון בפני החוק, כנגזר מעקרון שלטון החוק בכל מדינה דמוקרטית, מצא את ביטויו גם בתחום דיני המס. כך, צמצם החוק האנגלי את הפטור למדינה ממסים (ראו: S. Baily Cross on Local Government Law (London, 8<sup>th</sup> ed., 1991) sec 8-07). הפסיקה האמריקאית פירשה בצמצום את הפטור למדינה ממסים עירוניים (ראו: City of Louisville V. McAteer 81 S.W. 698 (1904); 71 Am. Jur. 2d (Rochester and San Francisco, 1973) 536-544, 646-653). הפסיקה האמריקאית שהביא חברי השופט ריבלין לתמיכה בעמדתו, איננה עושה כן לפי טעמי. בחלקה היא תומכת במגמת צמצום הפטור למדינה (ראו למשל: United States V. New Mexico, 455 (U.S. 720, 735 (1982)). וברוח צמצום דומה, תיקן המחוקק הישראלי, בחוק להגברת הצמיחה והתעסוקה ולהשגת יעדי התקציב לשנת הכספים 1998 (תיקוני חקיקה), התשנ"ח-1998, את הפקודה והעניק (החל משנת 98) למדינה פטור חלקי מארנונה תחת

הפטור המלא. זאת ועוד, בית משפט זה, בשורה של פסקי דין מתח ביקורת על סעיף 3(ב) לפקודה, ועל סעיף 42 לפקודת הפרשנות שתפיסתו הרעיונית זהה, וגרס כי אין מקומם בחברה הדמוקרטית בת זמננו ומן הראוי לבטלם (ראו: רע"א 1816/97 מדינת ישראל נ' עיריית חיפה, פ"ד נד(2) 16, 26-27; דנ"א 2687/00 עיריית חיפה נ' מדינת ישראל, פ"ד נו(4) 332, 335-336; בג"ץ 194/56 ון מירופ נ' מנהל אגף השיכון, משרד העבודה, פ"ד י"א 659; ע"א 152/52 קליר נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד ח' 338; ע"א 136/52 בת גלים בע"מ נ' מפעלי חוף בת גלים בע"מ, חיפה, פ"ד ט 775).

6. אשר על כן, פרשנות תכליתית של סעיף 3(ב) לפקודה, בהתאם לתכלית האובייקטיבית שלו, וברוח ערכי החברה הדמוקרטית והשינויים בתפיסתנו המשפטית, ובאופן שמעניק את המשקל הראוי לתכלית הסובייקטיבית ההיסטורית שעמדה בבסיסו, מובילה ברורה כי יש לפרש את הסעיף בצמצום. אמת, חלוף הזמן ושינוי התפיסות החברתיות והמשפטיות הם שיקולים שמחזקים את משקל תכליתו האובייקטיבית של החוק בגדרי ההליך הפרשני (ראו: א' ברק, פרשנות תכליתית במשפט (נבו הוצאה לאור, 2003) 242-247). אכן, מקובלים עליו באופן מלא דבריה של השופטת ט' שטרסברג כהן בפרשת עילבון הראשונה, כי:

"על רקע מגמה זו יפורש סעיף 3(ב) לפקודה, בלא להתייחס אך ורק לתכליתו ההיסטורית-אנכרוניסטית, אלא בהתאם לתכליתו בחברה דמוקרטית מודרנית. בפרשנות מצמצמת זו יש כדי להגשים את תכליתו האובייקטיבית של החוק וליצור הרמוניה חקיקתית. עם זאת, וכל עוד קיימות בחוק הוראות המעניקות פריבילגיות למדינה ולבאים מטעמה, לא ניתן להתעלם מהן, אלא שיש ליתן להן משמעות שתתאים לשינויי העתים" (שם, בעמוד 444).

7. על פי תכליות אלה של סעיף 3(ב) לפקודה, אני סבור כי מקורות איננה באה בגדרי הסעיף ביחס להחזקתה במוביל הארצי. מבחינת התכלית הסובייקטיבית של הסעיף, מקורות איננה המדינה עצמה ואיננה מחזיקה במוביל הארצי בנאמנות מטעם המדינה. החזקתה במוביל הארצי איננה ההחזקה שהמחוקק כיוון אליה עת הוסיף את התיבה "מחזיק מטעם הממשלה". מבחינת התכלית האובייקטיבית של סעיף 3(ב) לפקודה, בדבר שוויון הכל בפני החוק, הרי שתכלית זו מצדיקה בכירור החלת דין מסווג על מקורות כמו על כל חברה אחרת ועל כל אזרחי המדינה. פרשנות כזו מגשימה כראוי את תכליתו של החוק, הסובייקטיבית והאובייקטיבית, תוך עריכת איזונים ראויים בין התכליות.

8. סיכומו של דבר, דעתי היא, כי על פי הפרשנות המשפטית הנכונה של סעיף 3(ב) לפקודה, מקורות איננה באה בגדרי הסעיף לצורך קבלת פטור בגין החזקתה במוביל הארצי. בעניין זה, אם כן, דעתי שונה מדעת חברי השופט א' ריבלין. באשר ליתר הקביעות של חברי בפסק הדין, בדבר הרטרואקטיביות ובדבר הסיווג, הרי שהן מקובלות עליי.

ה נ ש י א

השופט י' אנגלרד:

אני מסכים לפסק דינו של חברי השופט א' ריבלין על נימוקיו. עם זאת, ברצוני להוסיף הערה בדבר פסק הדין שניתן בהליך הראשון ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433 (להלן: "עילבון 1"). בפרשה ההיא פסקו שני שופטים, ביניהם חברי השופט א' ריבלין, כי תעלת המים של המוביל הארצי אינה בבחינת "קווי תשתית" כהגדרת מושג זה בסעיף 274ב(ג) לפקודת העיריות (נוסח חדש). כמו כן נדחתה העתירה לדיון נוסף על-ידי חברי הנשיא א' ברק (דנ"א 3887/00 מקורות חברת מים בע"מ נ' המועצה המקומית עילבון ואח' (לא פורסם)); נימוקו היה כי עיקר חידושו של פסק הדין הוא ביישומו של העקרון הפרשני שנקבע בבג"ץ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 793 (להלן: "פרשת דשנים"), לפיו, כביכול, תעלת המים הפתוחה של המוביל הארצי אינה בבחינת "קווי תשתית". חברי הנשיא גרס כי בנסיבות אלה, אין עילה מספקת לקיומו של דיון נוסף.

לטעמי, תעלת המוביל הארצי הייתה בבחינת "קווי תשתית" לפי ההגדרה ששימשה מושא לדיון בפרשת עילבון 1. עיינתי, עיין היטב, בפרשת דשנים (שם, בעמ' 814-813) ולא השתכנעתי כי יש בה משום קביעה הלכתית לגבי תעלת מים פתוחה מסוג המוביל הארצי. והנה, בחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002 תוקנה ההגדרה של "קווי תשתית" וכעת נאמר בה במפורש: "תעלות... להולכה... של מים... והקרקע שבה... הם עוברים, בתוספת קרקע ברוחב 6 מטרים מכל צד של... תעלה כאמור". כן נקבעו תעריפי ארנונה ל"קווי תשתית" אלה. נמצא כי אין טעם לעסוק עוד בהגדרת "קווי תשתית" לפי הנוסח המקורי. ברי, כי לגבי בעלי הדין הנוכחיים ההלכה שנפסקה בפרשת עילבון 1 היא בבחינת מעשה בית-דין.

קראתי את חוות דעתו של חברי הנשיא ואיני רואה מקום לשנות מדעתי בעניין תחולתו של סעיף 3(ב) לפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין) על חברת מקורות בגין החזקתה

בתעלת המים של המוביל הארצי. לטעמי, אין קשר בין העקרון האנגלי ההסטורי לפיו “The King can do no wrong” לבין הפטור של המדינה ממסים לגבי מקרקעין המוחזקים בידה או בידי מי מטעמה לצרכי ציבור. המדובר כאן אינו בחסינות מפני אחריות אלא בחלוקת משאבים בין השלטון המרכזי לבין הרשויות המקומיות. אי הטלת ארנונה על מקרקעין המוחזקים על ידי המדינה או על מקרקעין המשמשים לצרכי המדינה הוא ביטוי למדיניות כלכלית-פיסקאלית, לפיה אין להכביד בעלויות על פעילות שלטונית המשמשת את הציבור בכללותו, כיוון שאותן העלויות עשויות לייקר או להכביד באופן אחר על ביצוע הפעילות. ראה **Newton v. City of Atlanta**, 6 S.E. 2d 61 (Sup. Court of Georgia, ברוח זו, 1939) pp. 63-64

“The general rule is that public property and the various instrumentalities of government are not subject to taxation. This immunity rests upon the most fundamental principles of government; being necessary in order that the functions of government be not unduly impeded,” as well as for other reasons. ... Instrumentalities and businesses likewise have been exempted from occupation taxes, even though privately owned and used for private gain, if they form an integral and essential part of governmental functions on government-owned or government controlled property, and are conducted in accordance with the rules prescribed under governmental authority as authorized by statute. This is true for the reason that such taxation and acts of a subordinate political division “might be destructive of the means adopted by the government to carry out its purposes and obligations”... or “may interfere with or impair \*\*\* efficiency in performing the functions \*\*\* designed to serve [the] government”.

ראה גם 71 **Am. Jur.** 2d, pp. 546-548 והאסמכתאות המוזכרות שם.

בענייננו, המדובר בפעילות של אספקת מים עבור תושבי המדינה. הטלת הארנונה פירושה גביית מס מכלל תושבי המדינה המשתמשים במים, תוך הפחתת נטל המס מתושבי הרשות המקומית שבשטחה עוברת תעלת המוביל הארצי. זהו, כאמור, עניין של חלוקת

משאבים וחלוקת נטל המס בין האזרחים השונים, והדבר כלל אינו קשור לפגיעה בקניין של היחיד או לחסינות יתר של המדינה.

כאמור, מסכים אני לפסק דינו של חברי השופט א' ריבלין.

שופט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק-דינו של השופט א' ריבלין.

ניתן היום, כ"ז באייר תשס"ג (29.5.2003).

שופט

שופט

הנשיא