



כ"ז טבת, תשע"ח  
14 ינואר, 2018  
2017-0002-359

לכבוד,  
 מר אלי גורנו  
 מר מרדכי כהן  
 מר שי באב"ד  
 מנכ"ל משרד רוחה"מ  
 מנכ"ל משרד החוץ  
ירושלים  
ירושלים  
ירושלים

נכבדי,

**הندון : נקיטת פעולות אכיפה כנגד הכנסיות, הוותיקן והאו"ם**  
 **בגין חובות ארנונה, אגרות והיטלים**

הריני מתכבד לפנות אליכם בנושא שבנדון כדלקמן :

מהזה שנים רבות דרשה המדינה כי עיריית ירושלים תימנע מלבצע גבייה של חובות ארנונה, אגרות והיטלים עירוניים, מהכנסיות המחזיקות נכסים בעיר ירושלים, לרבות מדינת הוותיקן וכנסיותה, וכן מארגון האומות המאוחזות ושלוחותיו (להלן האו"ם).

המדובר במאות רבות של נכסים המשמשים את הכנסיות לפעילויות שאינן עוננות להגדרת של "בתי תפילה" הזוכים לפטור על פי חוק ואשר בחלקם, הלא מבוטל, משמשים לפעילויות מסחרית. עמדת המדינה כפי שהוצאה לעירייה הייתה כי, לאור קיומו של הסכם בין המדינה לכנסיות – האחראות הפטוריות מתחומי חובה לרשות המקומית.



עיריית ירושלים אוחזת בידה חוות דעת משפטית מהעת האחורה, אשר נכתבת על-ידי מומחה למשפט בינלאומי, פרופ' גבריאל הלווי, הבוחנת באופן עמוק את שלל היבטים החוקיים של חובות הכנסתות והאו"ם כלפי עיריית ירושלים ובה נקבעה באופן חד משמעי כי **ההסכם בין המדינה "לכט הקדוש" אינו תקף כלפי עיריית ירושלים וכי העירייה מחויבת על פי דין לפועל לגבי החובות.** מצ"ב חוות"ד של פרופ' הלווי ומסומנת נספח אי.

עד לעת הזה, חוות הכנסתות בגין 887 **הנכדים שאינם פטורים מתשלום ארנונה**, נאמדים בסך כולל של **657,180,520** ₪ (שש מאות חמישים ושבעה מיליון מאה שמשוניים וחמש מאות עשרים שקלים חדשים). **היקף הפטורים מארנונה שנייתנו** לכנסיות היו בסך של **185,000,000** ₪ **והיקף הפטורים מארנונה שנייתנו לאו"ם** היו בסך של **93,074,042** ₪ **(תשעים ושלושה מיליון שקלים וארבע אלף וארבעים ושניים שקלים)** ₪.  
ר策"ב טבלת פירוט חוותות ומסומנת נספח ב'

יתר חוות הכנסתות והאו"ם מכח היטלים ואגרות, שאף הם נאמדים במאות מיליון שקלים, מצויים בבדיקה ובימים אלו שוקדת העירייה על הकנת תחשייבים מדזיקים.

הנזק הכספי שנגרם לעיר ירושלים לאורך השנים כתוצאה מעמדות המדינה המצוין לעיל והפטורים שנייתנו לכנסיות ולאו"ם (למעט עניין היטלים ואגרות שעדיין מצוי בבדיקה) היו קרוב ל - **1 מיליארד ₪ (935,254,562 ₪!!!)**

עמדת המדינה לפיה אל לעירייה לגבות חוות הכנסתות והאו"ם וכן ההחלטה לפטור אותן מתשלומי ארנונה גורמת לעירייה ולתושביה נזק כפול: **ראשית** - תשלום המיסים הירושלמי הציבור הירושלמי נאלץ לממן לכנסיות ולאו"ם שירותים עירוניים הכלולים, בין היתר, אישוף אשפה, תאורה, גינון, כבישים וכדומה. **שנייה**, בעצם אי הגבייה והעדר שיפוי מהמדינה לעירייה בגין ההפסד הכספי שנגרם לה, מנעים מהעירייה סכומי עתק אשר יכולו לסייע ממשמעותית לפיתוחה וחזקתה של העיר ולטivist השירותים הנחוצים לתושבי העיר.



לאור המצב המשפטי הבורר העולה מחוות דעתו של פרופ' גבריאל הלוי שצורפה לעיל, לפיה אין בסיס לעמדת המדינה באשר לאי גביות ארנונה מהגופים שבנדון ולאור החובה החוקית המוטלת על העירייה לפעול לגביות מיסים עירוניים, החליטה העירייה לפעול לגביית מאות מיליון שקלים לפחות לה הכנסתות ומוסדות האו"ם. יחד עם זאת, ככל שעמדת המדינה הינה כי משיקולים אחרים אין היא מעוניינת כי הכנסתות והאו"ם יידרשו לשלם מיסים ואגרות מוניציפליים לעיריית ירושלים נדרשת המדינה לעירייה לאירוע את הסכומים שחביבים לה גופים אלה.

נא הודיענו עמדתכם בהקדם.

בכבוד רב,  
סגן אמן  
אמנון מרחב  
מכ"ל העירייה

העתקים :  
 מר בנימין נתניהו – ראש הממשלה ושר החוץ  
 הרב אריה מכלוף דרעי – שר הפנים  
 מר משה כחלון – שר האוצר  
 מר אביחי מנדלבלייט – היועץ המשפטי לממשלה  
 מר ניר ברקת – ראש העיר  
 גבי שלומית ברנע – היועמ"ש למשרד רה"מ  
 מר טל בקר – היועמ"ש למשרד החוץ  
 מר אסי מסינג – היועמ"ש למשרד האוצר  
 מר יהודה זמרת – היועמ"ש למשרד הפנים  
 מר אלי מלכה – היועמ"ש לעירייה  
 מר אלי זיטוק – גזבר העירייה



**פרופ' גבריאל הלוי**

28 אוגוסט, 2017  
ו אלול, התשע"ז

### **חוות דעת של מומחה**

אני החתום מטה, פרופ' גבריאל הלוי מהפקולטה למשפטים בקריה האקדמית אונו, נתקשת עלי עיריות ירושלים לחוות דעתם המקצועית בשתי השאלות המשפטיות המפורטוות להלן. אני נותן את חוות דעת זו במקום עדות בבית המשפט ואני מצהיר בכך כי מדובר לי היבט, שלעניין הוראות החקוק הפלילי בדבר עדות שAKER בשבועה בבית המשפט, דין חוות דעת זו כשהיא חתומה על ידי דין עדות בשבועה שנתני בבית המשפט.

#### **ואלה פרטי השכלתי :**

תואר ראשון במשפטים בחצאיינות (אוניברסיטת תל אביב) ; תואר שני במשפטים בחצאיינות (אוניברסיטת תל אביב) ; תואר שלישי (דוקטורט) במשפטים בחצאיינות ותורה (אוניברסיטת חיפה).

#### **ואלה פרטי ניסיוני :**

פרופסור מן המניין (הדרגה האקדמית הגבוהה ביותר בישראל) בפקולטה למשפטים בקריה האקדמית אונו. מחברם של עשרות ספרים ומאמרם בארץ ו בחו"ל בתחום דיני העונשין, סדר הדין הפלילי, דין הרוות, מתקל דין (משפט בינלאומי פרטני), אכיפת חובבים, סדר הדין האזרחי, משפט וטכנולוגיה ועוד. אני חבר הוועדה הבוחנת (ועדת הבחינות) לשכת עורכי הדין בישראל ; חבר ועדת ההיגוי לשינוי מתכונות בחינות לשכת עורכי הדין בישראל ; נבחרתי לאחד מ-40 של המגזין G של העיתון הכלכלי "גלובס" בישראל בשנת 2013 (Top 40 under 40) ; מרצה בהשתלמויות שופטים ; חבר המועצה האקדמית העליונה של הקריה האקדמית אונו. להלן רשימה חלקית של ספרי משפט פרי עט שפורסמו :

ספרים (רשימה חלקית) :

1. גבריאל הליי **עבירות בניוות ערך** הוצאה ע.ד. ספרות משפטית, 405 עמודים, 2002
2. גבריאל הליי **השותפות לדבר-עבירה** הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 824 עמודים, 2008
3. GABRIEL HALLEVY, A MODERN TREATISE ON THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN CRIMINAL LAW, Springer-Heidelberg International Academic Press, 218 pages, 2010
4. גבריאל הליי **תורת דיני העונשין** כרך א הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 960 עמודים, 2009
5. גבריאל הליי **תורת דיני העונשין** כרך ב הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,047 עמודים, 2009
6. גבריאל הליי **תורת דיני העונשין** כרך ג הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,016 עמודים, 2010
7. גבריאל הליי **תורת דיני העונשין** כרך ד הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 986 עמודים, 2010
8. גבריאל הליי **תורת הדין הפלילי** כרך א הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 713 עמודים, 2011
9. גבריאל הליי **תורת הדין הפלילי** כרך ב הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 919 עמודים, 2011
10. GABRIEL HALLEVY (Co-AUTHOR), THE CRIMINAL LAW OF ISRAEL, Kluwer International Academic Press, 152 pages, 2011
11. גבריאל הליי **תורת הדין הפלילי** כרך ג הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 700 עמודים, 2011
12. גבריאל הליי **תורת הדין הפלילי** כרך ד הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 886 עמודים, 2011
13. GABRIEL HALLEVY, THE MATRIX OF DERIVATIVE CRIMINAL LIABILITY, Springer-Verlag International Academic Press, 326 pages, 2012
14. GABRIEL HALLEVY, WHEN ROBOTS KILL – ARTIFICIAL INTELLIGENCE UNDER CRIMINAL LAW, Northeastern University Press, University Press of New England, 260 pages, 2013
15. גבריאל הליי **תורת דיני הראיות** כרך א הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 800 עמודים, 2013
16. גבריאל הליי **תורת דיני הראיות** כרך ב הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 867 עמודים, 2013
17. גבריאל הליי **תורת דיני הראיות** כרך ג הוצאה הקרן האקדמית אונו ובורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,024 עמודים, 2013

18. גבריאל הלוי **תורת דין הראיות** כרך ד הוצאת הקרן האקדמית אוניברסיטת בר-אילן לאור של ספרי משפט, 954 עמודים, 2013
19. GABRIEL HALLEVY, THE RIGHT TO BE PUNISHED – MODERN DOCTRINAL SENTENCING, Springer-Verlag International Academic Press, 252 pages, 2013
20. גבריאל הלוי **תורת מתקל הדיניות** כרך א הוצאת הקרן האקדמית אוניברסיטת בר-אילן לאור של ספרי משפט, 956 עמודים, 2014
21. גבריאל הלוי **תורת מתקל הדיניות** כרך ב הוצאת הקרן האקדמית אוניברסיטת בר-אילן לאור של ספרי משפט, 987 עמודים, 2014
22. גבריאל הלוי **תורת מתקל הדיניות** כרך ג הוצאת הקרן האקדמית אוניברסיטת בר-אילן לאור של ספרי משפט, 978 עמודים, 2014
23. גבריאל הלוי **תורת מתקל הדיניות** כרך ד הוצאת הקרן האקדמית אוניברסיטת בר-אילן לאור של ספרי משפט, 818 עמודים, 2015
24. GABRIEL HALLEVY, LIABILITY FOR CRIMES INVOLVING ARTIFICIAL INTELLIGENCE SYSTEMS, Springer-Verlag International Academic Press, 265 pages, 2015
25. GABRIEL HALLEVY, THE MATRIX OF INSANITY IN MODERN CRIMINAL LAW, Springer-Verlag International Academic Press, 214 pages, 2015
26. גבריאל הלוי **דין אכיפת חיוויים: הוצאה לפועל וגבית קנסות, אגרות והוצאות** כרך א בורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,026 עמודים, 2017
27. גבריאל הלוי **דין אכיפת חיוויים: הוצאה לפועל וגבית קנסות, אגרות והוצאות** כרך ב בורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,070 עמודים, 2017
28. גבריאל הלוי **תורת הדין האזרחי** כרך א בורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,058 עמודים, 2017
29. גבריאל הלוי **תורת הדין האזרחי** כרך ב בורסי הוצאה לאור של ספרי משפט, 1,074 עמודים, 2017
- נוסף על כך, פורסמו מספר עשרות מאמרים בכתביהם בעיתונים משפטיים בישראל ובעולם בנושאים שונים בתחום המומחיות המשפטית דלאיל.

## זאת חוות דעת:

1. עוזד יוחאי דMRI, מ"מ ראש צוות ארנונה והיטלים- ייעוץ ותקינה בלשכת היועץ המשפטי בעיריית ירושלים, העמיד בפניי שתי שאלות משפטיות כדלהלן :

(א) האם ניתן **לחייב את הגופים האו"ם, הכנסתiot והוותיקן שבירושלים במסים עירוניים ובהיטלים?**

(ב) האם ניתן **לבצע הליכי גבייה נגד גופים אלה?**

2. חוות הדעת שה提בוקשה היא מאשפטית לחולוטין, אך לא הוועדת בפניי מסמכים המתייחסים לעובדות בשטח שיפוטה של עיריית ירושלים או כתובות בעניין זה. אף כי ניתן להניח, כי לגופים המצוינים בשאלת הראונונה נכסים מקרקעין בתחום שיפוטה של עיריית ירושלים, אין הנחה זו דורשת לחיבורה של חוות הדעת, שכן חוות הדעת הנה אשפטית לחולוטין, כאמור. נדון בשאלות דלעיל בסדר.

### • שאלה ראשונה: האם ניתן **לחייב את הגופים האו"ם, הכנסתiot והוותיקן שבירושלים במסים עירוניים ובהיטלים?**

3. קיימים מספר סוגים של מסים עירוניים, אולם המס העירוני המרכזי הוא הארוננה העירונית או הארוננה הכלכלית. אף כי הארוננה העירונית מוטלת על-ידי הרשות המקומית, הרי שלענין דיני המס מתפקדת הארוננה העירונית כ"מס", ולא כ"אגירה" או כ"מחליר" [בג"ץ 764/88 **דשנים וחומרים בימיהם בע"מ נ' עירייה קריית אתה**, פ"ד מו (1) 1992]. הארוננה העירונית מוטלת בכפיה ו"תמורתה" אינה ישירה ואני שות-ערך, لكن הארוננה העירונית מהווה "מס", כאמור. [לאפן הסיווג ראו את גבריאל הלוי **תורת הדין האזוחי** כרך א 855-857 (2017)].

4. אף שהארוננה העירונית הנה בבחינת "מס", המיחודה בה הוא הטלה בידי רשות השולטן המקומי ולא בידי רשות השולטן המרכזי. הארוננה העירונית גם אינה משולמת לאוצר המדינה, אלא לקופטה של הרשות המקומית ותשלומים אלה הם חלק בלתי-נפרד מן הכספיים שהרשות המקומית רשאית לעשות בהם שימוש במסגרת תקציבתה. השאלה המקדמית העולה במסגרת זו הנה באשר לסמכותה של עיריית ירושלים להטיל ארוננה עירונית כמס עירוני.

5. הסמכות להטיל ארוננה עירונית כמס עירוני נקבעה לראשונה בתקופת שלטון המנדט הבריטי על ארץ ישראל במסגרת פקודת העיריות, 1934. סמכות זו נמשכה בשנת 1964 באמצעות פקודת הערים [נוסח חדש, נ"ח התשכ"ד 197 (להלן – **"פקודת הערים"**). חיקוקים נוספים הגדרו את הסמכות גם עבור מועצות מקומיות ומועצות אזוריות, אולם לאחר שעיריית ירושלים הנה בבחינת "עירייה", מתמקד חוות הדעת בהטלת הארוננה בידי עירייה.

6. כדי להתמודד עם האינפלציה ולהימנע מהגדלת שיעורי הארנונה באופן בלתי-מידתי הוגבלה סמכות הרשות המקומית להגדלת שיעורי הארנונה במסגרת הוראות חוק לייצוב המשק, התשמ"ה-1985, ס"ח 32. עם חקיקת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חוקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, ס"ח 10 (להלן – "חוק ההסדרים"), הונגה סטנדרטיזציה של הארנונה העירונית (מונחים אחידים, שיעורים מקסימליים, שיעורים מינימליים, הנחות איחודות וכיוצא בכך).

7. המצב המשפטי התקף כוון בישראל במסגרת זו הוא, כי מכוח הוראות חוק ההסדרים, רשאית הרשות המקומית להוציא צוים המטילים בפועל את הארנונה העירונית בתחום השיפוט של אותה רשות מקומית. הארגן המוסמך לכך ברשות המקומית הוא המועצה (מועצת העיר, במקרה זה) בהיותה הגוף הנבחר ברשות המקומית, וזאת בהתאם לכלל "אין מיסוי ללא ייצוג".

8. בהתאם לכך, ביחס לשאלת המקדמית דלעיל בדבר סמכותה של עיריית ירושלים להטיל ארנונה עירונית כמס עירוני, מוסמכת עיריית ירושלים לעשות כן באמצעות מועצת העיר. לצורך הכרעה בשאלת המשפטית הראשונה דלעיל, יש לבחון את חבותם של הגופים המוזכרים בשאלת זו באrnונה העירונית לפי הפרמטרים דלהלן:

(א) הנישום;

(ב) הנכס;

(ג) אירוע המס;

(ד) פטור מן המס; וכן-

(ה) דרכי הגבייה.

הפרמטר החמישי ("דרךי הגבייה") הנה הנושא של השאלה השנייה בחומר דעת זו, והוא ידוע להלן במסגרתנה. ארבעת הפרמטרים הראשונים חיוניים להכרעה בשאלת הראשונה, لكن הם ידועו להלן כסדרם.

9. **הניסיונות:** החבות באrnונה העירונית מוטלת על המחזיק בנכס מכות הוראות ס"ק 8(א) לחוק ההסדרים. הגדרת המונח "מחזיק" בחוק ההסדרים שובה, לפי הוראות סעיף 7 לחוק זה, מהוראות סעיף 269 לפקודת העיריות. במסגרת זו מוגדר המונח "מחזיק" כדלהלן:

• "מחזיק' – כמעט דיר משנה"

שם הענקת מלא המשמעות המשפטית להגדרת זו, יש להתייחס גם להגדרתו של "מחזיק" לפי סעיף 1 לפקודת העיריות, להגדתו של "דירות משנה" לפי סעיף 269 לפקודת העיריות וכן לשילובן של שלוש הגדרות אלה. שתי הגדרות המשלימות הן כדלהלן:

• "מחזיק' – אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כ肖ור או בכל אופן אחר, כמעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון"

• "ידייר משנה" – אדם הגר בחדר, או בחלק בחדר, של בניין אחר מחזיק בו, והמשלים למחזיק  
דמי שכירות בעדו"

10. שילוב ההגדרות דלעיל מטיל את החבות בתשלום הארנונה העירונית על המחזיק **בפועל** בנכס, וזאת ללא קשר לזכות הקניין הכרוכה בהחזקת זו. בהתאם לכך, המדבר הוא במחזיק התפקיד ולא במחזיק המשפטי. כך למשל, שוכר דירה שהזוהה שכירות עמו פסק או אף פולש שלא כדין לדירה הם המחזיקים התפקידים בנכס לצורך החיוב בארנונה העירונית, וזאת ללא קשר להיעדרה של הזכות המשפטית להחזקת אותה נכס [המי 13/55 סנדר נ' ועד השומה על יד עיריית חיפה, פ"מ יט .].] 157

11. מtower כל המחזיקים התפקידים של הנכס יש להוציא כל מחזיק המתפרק כ"ידייר משנה", לפי ההגדירה דלעיל, ואת האורח בבית המלון או בפנסיון, לצורך החבות בארנונה העירונית [ע"א 299/64 477 פ"ד יט (4) (1964)]. עם זאת, גם לאחר הוצת גורמים אלה, עדין מדובר בהגדירה רחבה של המונח "מחזיק" לצורך החבות בארנונה עירונית, כוללם לשווים להתקדים מספר גורמים המתפרקים כ"מחזיק" לצורך חבות זו. בהתאם לכך, נשתאל שאלת ברירת המחזיקים, כוללם על מי מבין כל המחזיקים מוטלת החבות בארנונה העירונית.

12. הכלל העיקרי בדייני המס הוא הטלה על בעל הזיקה ההדוקה ביותר לעניין. בהקשר זה, החבות בארנונה עירונית תוטל על המחזיק התפקידי בעל הזיקה ההדוקה ביותר לנכס [ר"ע 422/85 חברות בתי גן להשכלה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד לט (3) 341 (1985); ע"א 2987/91 רייןר נ' עיריית ירושלים, פ"ד מו (3) 661 (1992)], ואין נפקא מינה אם הוא מחזיק מכוח בעלות, מכוח שכירות או מכוח זכות קניין אחרת בנכס [ע"א 739/89 מיכקשיולי נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מה (3) 769 (1991)].]

13. עם זאת, כאשר מדובר בשוכר לתקופה של פחות משנה אחת, תחול החבות בארנונה העירונית על המשכير ולא על השוכר. בעניין זה קובעות הוראות סעיף 326 לפקודת הערים, כי "נעשה אדם בעלי או מחזיקו של נכס שמשתלמת עליו ארנונה, יהיה חייב בכל שימושי הארץ המגיעים ממנו לאחר שנעשה בעל או מחזיק של הנכס, אלא שאם הייתה כן מכירה או העברת חייבים המוכר או המעביר או נציגיהם – ואמם הייתה כן השכלה לתקופה של שנה או יותר חיבים המשכיר או נציגו – למסור לעירייה הודעה על העסקה כאמור, ובזה יפרשו שמו של הקונה, הנuber או השוכר; כל עוד לא ניתנה הודעה כאמור, יהיה המוכר, המעביר או המשכיר חייבים בארנונה שהקונה, הנuber או השוכר יהיו חיבים לשלים ולא שילמו; בהשכלה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה".

14. המחזיק התפקידי אינו נדרש בהכרח לעשות שימוש מסוים דווקא באותו נכס (להתגorder, לكيים עסק וכיוצא בכך), שכן השימוש בנכס אינו חלק מהגדרת המונח "מחזיק" [בג"ץ 129/84 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח (4) 413 (1984)].]

15. הפקת החזקה בידי המוחזק הרלוונטי טעונה הודעה מפורשת ובכתב על כן לעירייה. הוראות סעיף 325 לפકודת העיריות קובעות בעניין זה, כי חדל אדם ביום מן הימים להיות בעל או מחזיקם של קרקע או של בניין שהוא כב עליהם בארגונה לפי הוראות הפקודה, ימסור הוא או נציגו הודעה על כן בכתב לעירייה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים; אין האמור גורע מהבתו בשיעורי הארנונה המגיעים לפני מסירת ההודעה".

16. בהתאם לכך, ככל עוד לא נסירה לעירייה הודעה מפורשת ובכתב על הפקת החזקה, ישא המוחזק התפקיד בחבות בארגונה העירונית עד למסירת ההודעה, וזאת אף אם בפועל הוא לא תפקד כמחזיק באותו נכס. החבות בארגונה העירונית תסתוים עם מסירת ההודעה, כאמור.

17. אין נפקא מינה, אם הנישום הוא "אדם", "תאגיד" או אישיות משפטית אחרת, בלבד שכן מדובר באישיות משפטית הכרה לחובות ולזכויות [סעיף 4 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, ס"ח 302].

18. הכנסתיה הנה מעשה עדה דתית המשתייכת למשפחה העדות הדתיות הנוצריות. חלק ניכר מן הכנסתיות הפעולות בתחום מדינת ישראל הן בבחינת עדה דתית מוכרת. ארגון האומות המאוחדות הוא ארגון בינלאומי-לאומי, ומעמדו המשפטי בתחום מדינת ישראל נקבע בידי מדינת ישראל בפקודת החסיניות וזכויות-היתר של האומות המאוחדות, עיר' 135 (14.6.1947). הוותיקן מתפקד כגוף דו-מוחותי. הוותיקן הוא גם כנסייה, כלומר עדה דתית מוכרת בישראל (הכנסייה הרומאנו-קתולית או הכנסייה הקתולית), אך הוותיקן הוא גם מדינה זרה בעלת מעמד מדיני של כל מדינה זרה אחרת (מדינת הוותיקן). בהתאם לכך, לעניין חוות דעת זו, מתפקדים הכנסייה, ארגון האומות המאוחדות והוותיקן בחזקת "ニישום".

19. **ה نفس:** החבות בארגונה העירונית הנה בגין נכסים המקרקעין המוחזקים בידי הנישומים, בהתאם להוראות ס"ק 8(א) לחוק ההסדרים. הוראות החוק עוסקות במונח "נכסים" בהקשר זה, והגדרת המונח "נכסים" שבמגרת הוראות סעיף 7 לחוק ההסדרים מפנה להגדרתם במסגרת הוראות סעיף 269 לפకודת העיריות. הגדרת המונח "נכסים" במסגרת הוראות סעיף 269 לפקודת העיריות הנה כדלהלן :

- "נכסים" – בנינים וקרקעות שבתחום העירייה,TOPSIMS או פנוים, ציבוריים או פרטיים, *למעט רחוב*"

שם הענקת מלא המשמעות המשפטית להגדירה זו ביחס לשאלת הראשונה שבחוות הדעת, יש להשלים את ההגדירה עם הגדרות המונחים הכלולים בה. ההגדרות המשלימות מתוך סעיף 269 לפקודת העיריות הן כדלהלן :

- "רחוב" – לרבות כביש שהנסעה בו כרוכה בתשלום אגרה, היטל או תשלום אחר כיווץ באלה, וכן דרך כהגדرتה בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, שבה עובר הכביש, שטחי השיקום הנופי בכביש ובדרך שבה הוא עובר, וכל מיתקן בתחום הכביש והדרך, למעט בנין, הדורש במישרין לבניית האגרה, ההיטל או תשלום אחר כיווץ באלה, וכן מסילת ברזל-כמסמאותה בסעיף 2 רישה ופסקאות (1) ו-(2) לפקודת מסילות הברזל [נוסח חדש], תשל"ב-1972, וכן מיתקנים לצורך מסילת הברזל או בקשר אליה, המהווים חלק בלתי נפרד ממנו"
- "בניין" – כל מבנה שבתחום העירייה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה למעט קרקע שהמבנה עליה לא היה תפוס מעולם, כולל או בחלקו"
- "'קרקע תפוסה' – כל קרקע שבתחום העירייה שאינה אדמה חקלאית, שמשתמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם בניין"
- "'אדמת בניין' – כל קרקע שבתחום העירייה שאינה לא בנין ולא אדמה חקלאית ולא קרקע תפוסה".

20. בהתאם לשילוב זה של ההדרות, על הנכסים שבಗנים מוטלת חבות על הנישום בתשלום ארנונה עירונית להיות נכס מקרקעין בלבד, המצויים בתחום השיפוט של עיריית ירושלים. אין נפקא מינה לעניין זה, אם מדובר במקרקעין בניויים או שאינם בניויים, אם מדובר במקרקעין מואכלסים או שאינם מואכלסים, וכן אם מדובר במקרקעין ציבורי או במקרקעין פרטיים. רק כאשר מדובר בדרך, כביש, מעבר וכיוצא באלה המוגדרים כ"רחוב", אין בגנים חבות בארנונה עירונית.

21. ודוק, כי חצר פנימית של מבנה, הנה בגדר "בניין", لكن מוטלת חבות בארנונה עירונית בגין על הנישום. לכך עשוייה להיות חשיבות ביחס למבנים שלנןות ומנזירים, אשר חלק ניכר מהם בניויים סביר חצר פנימית שאינה בנייה. אם למבנה זיקה למקרקעין שאינם חקלאיים, אך הם בחזקת "קרקע תפוסה" כהגדرتה דלעיל, הרי בין בין שהחבות בארנונה עירונית בגין הנה מכוח היotta "קרקע תפוסה" ובין שהיא מכוח היotta "בניין", בהתאם לטיב הזיקה בין ובין הבניין, קיימת חבות בארנונה עירונית בגין.

22. לאחר שהגדרת הנכס דלעיל אינה מותנית בסוג הגורם המחויק בזכויות הקניין בנכס, הרי שהגדירה זו רלוונטית גם כאשר הנישום הוא כנסייה, ארגון האומות המאוחדות או הוותיקן. טיבו של הנכס אינו משתנה לעניין זה בעקבות זהותו של בעל זכויות הקניין בו. כך, מקרקעין הם מקרקעין, בין אם זכויות הקניין במקרקעין הן זכויותיו של אדם פרטי תושב ישראל ובין אם הן זכויותיה של כנסייה הפועלת בישראל.

23. **איורע המס :** איורע המס הוא מועד יצירתה של החבות בארגונה עירונית. בדרך כלל, החבות במס מותנית בפעולה מסוימת של הנישום. כך למשל, איורע המס באשר למס הכנסה הוא מועד היוצרותה של הכנסה בידי הנישום, ואילו איורע המס באשר למס שבך מקרקען הוא מועד מימוש הזכות במקרקען. לעומת זאת, איורע המס באשר לארגונה עירונית מותנה בפעולה מסוימת של הנישום רק בפעם הראשונה (באיורע המס הראשון), ואילו לאחר מכן איורע המס מתקיים בכל 1 בינויו של שנת הכספי הרלוונטי.

24. איורע המס הראשון הוא המועד שבו קנה הנישום החזקה תפקודית בנכס. איורע זה מותנה בפעולה מצדיו של הנישום (קניית החזקה התפקודית בנכס). לאחר איורע המס הראשון, אין נדרשת פעולה מסוימת מצדיו של הנישום לצורך יצירתם של איורעים המס הבאים. בכל 1 בינויו בכל שנת מס יוצר איורע מס חדש, המנתק מקודמיו, והמתיחס לאותה שנת כספיים. מנגנון חבות זה מעוגן במסגרת הוראות סעיף 8 לחוק ההסדרים.

25. כך לדוגמה, אדם רכש דירה וחייב להתגורר בה כמחזיק תפקודי ביום 1.7.2015. החבות בארגונה עירונית מוטלת עליו החל מיום 1.7.2015 בהיותו מחזיק תפקודי של הנכס, וזאת בעקבות פעולתו. לעומת זאת, ביום 1.1.2016 יוצר איורע מס נוסף (חבות בארגונה עירונית לשנת הכספיים 2016), ביום 1.1.2017 יוצר איורע מס נוסף (חבות בארגונה עירונית לשנת הכספיים 2017) וכיוצא בכך, וזאת מבלי שתידרש פעולה מסוימת מצדיו. רק כאשר ימסור המחזיק הודעה מפורטת בכתב על סיום החזקה, תסתיים חבותו בתשלום הארגונה עירונית.

26. החבות בארגונה עירונית הנה בגין אותה שנת כספיים ולא בגין שנת הכספיים החולפת. כך למשל, איורע המס הנוצר ביום 1.1.2017 מתיחס לחבות בארגונה עירונית לשנת הכספיים 2017 ולא לשנת הכספיים 2016. שנת כספיים מוגדרת במסגרת הוראות סעיף 3 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, ס"ח 302 כלהלן :

● "שנת כספיים" - תקופה מאחד בינויו של שנה פלונית עד שלושים ואחד בדצמבר של אותה שנה ; על אף האמור בסעיף 1 תחול הגדרה זו גם על חיקוקים והוראות מינהל שניתנו לפני תחילתו של חוק זה"

בהתאם להוראות הסיפה של הגדרה זו, חלה הגדרה זו של "שנת כספיים" גם על ההוראות המטילות את החבות בארגונה עירונית, יהא מועד חקיקתן אשר יהיה.

27. על פיגור בפירעון הארגונה עירונית ועל האפשרות לגבות את התשלומים בהתאם לתשלומיים חלות הוראות חוק הרשותות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלום חובה), התש"ס-1980, ס"ח 46. ככל, לאחר 30 ימי פיגור תטוסף לכך חוב גם נוספת פיגורים.

28. אירוע המס מתייחס בנפרד לכל יחידת שומה, ואין נפקא מינה אם מדובר באותו מחזק תפקודי. יחידת השומה לעניין הארנונה העירונית היא כל נכס בנפרד. בהתאם לכך, כאשר לאדם אחד שני נכסי מקרקעין, כי אז ייווצרו שני אירועי מס בכל 1 ביןואר בכל שנות כספיים. ביחס לכל נכס ייווצר אירוע מס נפרד.

29. שאלת נגורות משלالت אירוע המס הנה שאלת ההתישנות, כלומר האם חבות בגין ארנונה עירונית מתישנת בחולף פרק זמן מסוים. תשובה ישירה לשאלת זו אינה מצויה בחקיקה, אך בית המשפט העלינו החיל על החבות בארנונה העירונית את ההתישנות הדינונית מכוח הוראות חוק ההתישנות, התש"ח-1958, ס"ח 112, אף שחוק זה מתייחס להתישנות בהקשר האזרחי [רע"א 187/05 **נסיך נ' עיריית נצרת עילית** (20.6.2010); ע"מ 12/8832 עיריית חיפה נ' יצחק סלomon בע"מ]. (15.4.2015).

30. האפשרות לחרוג מכך הנה במקרים של הליכי גביהה שהופעלו כלפי הנישום, אך טרם הסתיימו, או במקרים בהם הרשות המקומית לא הייתה מודעת כלל לעילה שבגינה ניתן היה לגבות ארנונה עירונית. כך, אם בעקבות חוות דעת מומחה נודע לעירייה ירושלים, כי היא זכאייה לגבות תשלומי ארנונה עירונית מגוון שהיא סקרה בטעות כי הוא פטור מן החבות בארנונה העירונית, כי אז תהיה עיריית ירושלים לגבות את חוב הארנונה ללא מגבלת התישנות דינונית. במקרים אלה, תהיה עיריית ירושלים להפעיל שיקול דעת באשר לגבויות תשלומי הפיגורים כלפי אותו נישום בנסיבות העניין.

31. במאמר מוסגר יש לציין, כי הלהקה זו אינה חפה מקשיים, שכן ההתישנות הדינונית האזרחים מיועדת לשרת תכלית שונה מן התכלית של ההתישנות הדינונית המנהלית. מעבר לכך, גם אם אין במקרה הוראות בדבר התישנות דינונית מנהלית, הרי שההתישנות הדינונית הפלילית הנה קרובה הרבה יותר במחותה להתישנות הדינונית המנהלית, על כן קיים קושי משפטי בהחלפת התישנות הדינונית האזרחים על הארנונה העירונית יש מאין.

32. אירוע המס אינו נגורழ מזהותו של הנישום. אף כי נישומים מסוימים זכאים לפטורים מסוימים מן התשלום בתנאים מסוימים, אין בכך כדי לאין את האירוע כAIROU מס. בהתאם לכך, הגדרת אירוע המס דלעיל רלוונטי גם כאשר הנישום הוא CNSIJA, ARGON האומות המאוחדות או הוותיקן.

33. **פטור מן המס :** דומה, כי בחוות דעת זו שאלת הפטור מן המס הנה השאלה העיקרית. משמעו של פטור מן החבות בארנונה עירונית הנה, כי למורת התקיימותם של שלושת היסודות דלעיל (ניסיונות, נכס וAIROU מס), עדין לא תוטל על הנישום כל חבות שהיא בארנונה עירונית. הוראות פטור לרבות קיימות בחיקוקים שונים במסגרת החקיקה הראשית ובמסגרת חקיקת המשנה, אולם לעניין הגופים המצוינים בשאלת הרשותה בחוות דעת זו, רלוונטיות הוראות פקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטוריין), 1938, עיר תוס' 1, מיום 30.6.1938.

34. הוראות הפטורחולות גם על הארנוּהה העירונית, אך גם על מסים עירוניים ואגרות המשולמים לרשות המקומית בכפוף להגבלת הסכום הקבועה במסגרת הוראות ס"ק 3(א) לפוקודה זו. ודוק, כי הוראות הפטור אינן חובקות תשלומים שהם בגדר "מחיר". כך למשל, אם גביהת תשלום בגין צרכיה בפועל של מים עומדת בוגדר המונה "מחיר" (תשולם בגין צרכיה בפועל והתמורה היא ישירה), כי אז הוראות הפטור אינן חולות על גביהת תשלום זה. אין נפקא מינה לעניין זה, אם גביהת התשלום נעשית בידי הרשות המקומית עצמה או בידי תאגיד מים. כפועל יוצא, הפטור מחייב בארנוּהה עירונית חל גם על מסים עירוניים ואגרות המשולמים לרשות המקומית בכפוף להגבלת הסכום דלעיל.

35. לצורך יישום מדויק של הוראות הדין, יש להפריד לעניין זה בין שלושת סוגי הנכסים שבסוגיה הריאונתית כדלהלן:

- (א) נכסי הכנסיות בירושלים;
- (ב) נכסי ארגון האומות המאוחזות בירושלים; וכן –
- (ג) נכסי הוותיקן בירושלים.

סוגי נכסים אלה יידונו להלן בסדרם.

36. **נכסי הכנסיות בירושלים:** הכנסייה הנה למעשה עדה דתית המשתייכת למשפחת העדות הדתיות הנוצריות. חלק ניכר מן הכנסיות הפועלות בתחום מדינת ישראל הן בבחינות עדה דתית מוכרת. כך למשל, הכנסייה הפרטולאית היא עדה דתית מוכרת שהיא ענף במשפחת העדות הדתיות הנוצריות האורתודוקסיות. הכנסייה עשויה להפעיל חלק ניכר מפעליותיה בנכסי מקרקעין המשמשים כבתי תפילה ("כנסייה" במובן היפיסי), מנזרים, מבנים מנהליים, בתים מגוריים וכיוצא בכך.

37. ההוראות הבסיסיות הרלוונטיות לעניין פטור מחייב בארנוּהה עירונית ביחס לנכסי הכנסיות בירושלים הן הוראות ס"ק 4(א)(III) והוראות ס"ק 4(ב) לפוקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטוּין), 1938. הוראות אלה קובעות כדלהלן:

"למרות כל האמור בפקודת העירות, 1934 –

- (א) ארנוּהה כללית לא תוטל על כל בניין או קרקע תפוצה אשר: –
- (II) הפעולות והחזקה עליהם הן בידי כל עדה דתית או מוסד דתי, בתנאי שהבנייה או הקרקע התפוצה משמשים לאותה עדה דתית או לאותו מוסד דתי:

  - (א) מקום תפילה, מקווה טהרה, או
  - (ב) כמנזר, או
  - (ג) כבית-חולמים, מרפאה או בית-הבראה, או
  - (ד) כגן-ילדים, בית-ספר, בית-יתומים, סמינר, או בית-ספר מקצוע, או –
  - (ה) כבית-מחסה לעניים ולנצחאים, או
  - (ו) כפונדק או כבית הכנסת-אורחים המשמשים אך ורק לאיכסון עולי-רגל בחיננס, או

- (ג) כתקיה, זוויה או בית-תמחוי, או
- (ח) כדיםתו של ראש אותה עדה, או
- (ט) כבית משפט דתי;

בתנאי כי לא יפתרו ממס כל בגין או קרקע תפושה שהבעלות והחזקה עליהם הן בידי כל מדינה או כל אדם המחזיק מטעם כל מדינה, עדה דתית או מוסד דתי, אגדות צדקה או מוסד חנוך, אם אותה מדינה או אותה עדה דתית או אותו מוסד דתי, או אותה אגדות צדקה או אותו מוסד חנוך משתמשים בגין או בקרקע התפושה לאיוזה צורך שתכליתו הפקט ריווח כספי.

(ב) ארונונה כללית לא תוטל על כל בגין או קרקע תפושה שהבעלות עליהם היא בידי כל מדינה או עדה דתית או מוסד צדקה או אגדות חינוך, אם אותה מדינה או אותה עדה או אותו מוסד דתי או אותה אגדות או אותו מוסד חנוך משמשים בהם אחד מן הרכסים המפורטים בפסקה (א) (I), (II), (III) ו-(IV) מסעיף זה בתנאי שלא יפתרו מרנות אלה כל בגין או קרקע תפושה שהבעלות עליהם הן בידי כל מדינה, עדה דתית או מוסד צדקה או אגדות צדקה או מוסד חנוך אם אותה מדינה או אותה עדה או אותה אגדות או אותו מוסד משמשים בגין או בקרקע התפושה לאיוזה צורך שתכליתו הפקט ריווח כספי".

38. בהתאם לכך, לצורך הזכאות לפטור מחייבת ארונונה עירונית נכסים נדרשים להתקיים שלושה תנאים עיקריים במצבם כדלהלן:

- (א) הבעלות והחזקה בנכס היא של הכנסתייה עדה דתית מוכרת בישראל;
  - (ב) הנכס משמש לאחת או יותר מתרע מטרות מוגדרות; וכן-
  - (ג) השימוש בנכס אינו כרוך ברווח כספי.
- תנאים אלה ידועו להלן בסדרם.

39. התנאי הראשון מתייחס לזכות הנישום לנכס. על אף הוראות חוק ההסדרים דלעיל בדבר אפיונו של הנישום כמחזיק התקופדי בנכס, לצורך קבלת הפטור נדרש הכנסתייה הרלוונטייה להיות הבעלים וגם החזיקה בפועל של אותו נכס. הבעלות בנכס מוגדרת בהתאם לטיב המקרקען. כן, אם מדובר במרקען מוסדרים ורשומים, כי אז נדרש רישומה של הבעלות בלשכת רישום המקרקען במועד איירוע המש. זכויות אלה נדרשות להיות זכויות ישירות, ככלומר הבעלות והחזקה בפועל נדרשות להיות של הכנסתייה עצמה ולא של עמותה מטעמה, של אדם מטעמה או של גוף אחר מטעמה. אמנם כי כן, הוראות הסיפה של ס"ק 4(א) הניל מתייחסות לאדם מטעם, אולם הוראות אלה מתייחסות לאי-תחולות הפטור ולא לתחולתו.

40. בהתאם לכך, אם הבעלות ואו החזקה בפועל בנכס המקרקען אינם של הכנסתייה עצמה (לדוגמה, בעלות רשומה של הכנסתייה, אך החזקה בפועל הנה של עמותה הפעלת במקום כבת-רשות), כי אז לא תחולנה במקרה זה הוראות הפטור. לעניין זה אין נפקא מינה מהו אופי הפעולות באותו מקום או אם עומדת הכנסתייה בשני התנאים הנוספים, שכן מדובר בשלושה תנאים מצטברים. אי-עמידה בתנאי הראשון מונעת את תחולתו של הוראות הפטור.

41. התנאי השני מתיחס למטרת השימוש בנכס. תכלית הוראות הפטור הייתה לקדם את פעילותם של מוסדות הדת ככלה, אך כאשר השימוש בנכסי המקראVIN חורג ממטרות דתיות, אין הצדקה לפטור מן החבות בארגונה העירונית. מטרות השימוש בנכס עשוות להיות כפי המפורט במסגרת הוראות ס"ק 4(א)(II) בלבד, והמדובר הוא בראשמה סגורה של מטרות שימוש.

42. אם חרגה הכנסתה ממטרות השימוש דלעיל, בין בתמורה כספית ובין שלא בתמורה כספית, כי אז איבדה הכנסתה את זכותה לפטור מן החבות בארגונה העירונית. חריגה ממטרות שימוש אלה עשויה להיות מוכחת בדרך של תיעוד פעילות חרוגת. די בחירה אחת מתועדת כדי לבטל את הזכאות לפטור במועד הנוכחי. כך למשל, אם העמידה הכנסתה את החצר שברשותה חנינו, ללא תמורת כספית (חניה חינם), לרוחות ותושבי האזור, עובדי המקום וכיוצא בכך, הרי שכך חרגה הכנסתה מן הרשימה הסגורה של מטרות השימוש בנכס לצורך הזכאות לפטור. יתרון, כי בעת קביעת הוראות הפטור (1938) לא היה צורך במקומות חניה, עם הזמן נוצר צורך בכך, אולם מאחר שההוראות הפקודה אין כוללות את החניה כמטרה השימוש, הרי שימוש במקראVIN חניה הנו בבחינת חריגה ממטרות השימוש המותירות, ובכך תאביד הכנסתה את הזכאות לפטור מן החבות בארגונה העירונית. הוא הדין גם בשימוש במקראVIN כאולם הרצאות, לדוגמא.

43. כמו כן, כאשר רכיב מרכיביה של אותה מטרת שימוש אינם מתקיים, הרי שהמדובר הוא בחירה מהויה מטרת שימוש. כך למשל, רשאית הכנסתה להפעיל במקראVIN בעולותה ובהחזקתה "פונדק... המשמשים אך ורק לאכסון עולי-רגל בחוינס" [ס"ק 4(א)(II) הניל], ההדגשה אינה במקור]. אם פתחה הכנסתה את שעריה לטובות נופשים ישראלים שאינם בבחינת "עולי-רגל", כי אז חריגה הכנסתה ממטרות שימוש זו.

44. התנאי השלישי מתיחס לרוחח כספי. ההנחה היא, כי מוסדות הדת פועלים בהתקנות מלאה, אך כדי להקל על התקיימות ומתוך הזדחות השלטון עם מטרות דתיות, נפטרו הכנסתות מן החבות בארגונה העירונית. אם הכנסתה עשויה שימוש במקראVIN והשימוש נושא רווח כספי, כי אז מאבדת היא את זכותה לפטור מחייבת בארגונהעירונית. בדיקת חריגה מן התנאי השלישי היא פשוטה ביסודה. אם גבנה בפועל תשלום בידי הכנסתה מצד שלישי בגין שימוש במקראVIN שבಗנים ניתן הפטור מן החבות בארגונהעירונית, כי אז אין עומדת הכנסתה בתנאי זה.

45. כך למשל, רשאית הכנסתה להפעיל במקראVIN בעולותה ובהחזקתה "פונדק... המשמשים אך ורק לאכסון עולי-רגל בחוינס" [ס"ק 4(א)(II) הניל, ההדגשה אינה במקור]. אם גבנה הכנסתה מאותם עולי-רגל תשלום, ولو אף תשלום סמלי בלבד, בגין אכסונים, כי אז אין עומדת הכנסתה בתנאי זה. אם מדובר בתשלום בגין החזר הוצאות, כי אז יש לבחון נגד אילו הוצאות בדיקת מדובר ואת סבירות גובה הוצאות. אם יש ביהוחר הוצאות" כדי לשמש למעשה הכנסתה או רווח כספי, כי אז אין עומדת הכנסתה גם בתנאי שני דלעיל וגם בתנאי זה (התנאי השלישי).

46. כפועל יוצא, אם לא עמדה הכנסייה הרלונטית באחד משלשות התנאים (או ביותר) דלעיל לזכאות לפטור מחבות בארגונה עירונית, כי אז הוראות הפטור אינן חלות לבניה, והיא מתפקדת ככל נישום אחר לעניין החבות בארגונה העירונית.

47. לאחר שהסמכות להטיל ארגונה עירונית אינה מצויה בידי רשות השלטון המרכזי, כי אז גם אין רשויות רשות השלטון המרכזי לפטור את הכנסייה מן החבות בשלות הארגונה העירונית ("הפה שאסר הוא הפה שהתריר"), אלא בחקיקה ראשית הקובעת במפורש הוראות פטור ספציפיות. הסכם בין הרשות המבצעת (משרד החוץ, להוגמא) והכנסייה אינו מחייב את הרשות המקומית. כך, אם עשה הסכם בין רשות השלטון המרכזי וכנסייה מסוימות אודות פטור משלוטם ארוגנה עירונית, והסכם זה חורג מסמכותן של רשות השלטון המרכזי, כי אז תחובנה רשות השלטון המרכזי בארגונה העירונית כלפי הרשות המקומית או שהכנסייה תחוב בארגונה העירונית, שכן אין להסכם זה תוקף כלפי הרשות המקומית.

48. הוראות דין ספציפיות לעניין הפטור מחבות בארגונה עירונית נקבעו עבור השנים 2006-2003 במסגרת הוראות סעיף 5ג לפוקודה. המדובר הוא בפטור חלק, אולם הפטור יהיה פטור מלא אם הכנסייה עשתה במרקען שימוש של קיומ תפילה, לימודי דת וצרכים הנובעים מכך. תנאי הפטור במסגרת זו הם צרים יותר. כך, אם עמדה הכנסייה בשלות תנאי הפטור דלעיל, אולם בין השנים 2006-2003 עשתה הכנסייה שימוש במרקען שלא לקיים תפילה, שלא ללימוד דת או שלא לצרכים הנובעים מכך, כי אז תחולנה עליה הוראות הפטור החלקיים בלבד ביחס לאותן שנים. במצב זה תחוב הכנסייה בארגונה מקומית בשיעורים המופתחים המופיעים בסעיף, לפי סיווג המרקען.

49. לסיום, כנסייה פטורה מחבות בארגונה עירונית רק אם היא עומדת בשלות התנאים דלעיל במצטבר. ביחס לשנים 2006-2003, כדי שתהא הכנסייה זכאית לפטור, עליה לעמוד בתנאי צר יותר של שימוש במרקען לקיום תפילה, לימודי דת או לצרכים הנובעים מכך בלבד, שאם לא כן יחול עליה פטור חלקி בלבד, והוא תחוב בארגונה עירונית בשיעור מופחת. מכל מקום, אם לא עמדה הכנסייה בשלות התנאים דלעיל במצטבר, בכל שנה שהיא, תחוב היא בארגונה עירונית בשיעור מלא.

50. **נכסים ארגון האומות המאוחדות בירושלים**: ארגון האומות המאוחדות הוא ארגון בינלאומי בinati-משלתי (Non-Governmental Organization). מעמדו המשפטי בתחום מדינת ישראל נקבע בידי מדינת ישראל. אף כי החוק המרכזי לעניין זה הוא חוק חסינות וזכויות יתר (ארגוני בין-לאומיים ומשלחות מיוחדות), התשמ"ג-1983, ס"ח 124 [لتפקודה של חקיקה זו ראו את גבירות הלווי תורת מתקל הדינים כרך ג 234-236 (2014)], לעניין ארגון האומות המאוחדות חוקקו שלטונות המנדט הבריטי על ארץ ישראל דין ספציפי בשנת 1947. המדובר הוא בפקודת החסינות וזכויות-היתר של האומות המאוחדות, עיר 135 (14.6.1947).

51. בהתאם להוראות פקודה זו, הוסמך שר החוץ [במקור היה מדובר בנציג העליון, אולם סמכות זו הועניקה לשר החוץ בминистр ישראל (עיר התש"ח, 144, 22.9.1948)] להתקין בצו מטעמו הוראות לעניין הסדרת מעמדו של ארגון האומות המאוחזות. בהתאם להוראות סעיף 2 לצו החסיניות וזכויות-היתר של האומות המאוחזות, עיר תוס' 2 816 (3.7.1947), הוקנו לארגון האומות המאוחזות מספר זכויות-יתר, ובן גם נקבע, כי "האומות המאוחזות תהינה פטורות מתחומי כל המסים והארוננות הנוהגים בישראל" (ההדגשה אינה במקור).

52. בהתאם לכך, פטור ארגון האומות המאוחזות מתחומי כל מס, בין שהוא משולם לרשותו של השלטון המרכזי ובין שהוא משולם לרשותו של השלטון המקומי. פרשנות המונח "ארוננה" בהקשר זה לא השתנתה מאז 1947, על-כן הוא מתיחס לארוננה העירונית. עם זאת, אין בכך כדי לפטור את ארגון האומות המאוחזות מתחומיים אחרים (שאינם בבחינת "מס") לרשותו של השלטון המקומי.

53. לאור זאת נשאלת שאלת סמכותו של שר החוץ לפטור את ארגון האומות המאוחזות מתחומי מס המוטל בידי רשותו של השלטון המקומי. לאחר שהמדובר הוא בפטור אישי (in personam) ולא בפטור ענייני (rem), לאחר שסמכות הטלת הארוננה נקבעה בידי המחוקק ומאהר שסמכות הענקת הפטור האישי נקבעה גם היא בידי המחוקק, הרי ההוראות צו החסיניות וזכויות-היתר של האומות המאוחזות, 1947 הן אכן מוצויות בסמכותו של שר החוץ, וזאת אף אם מדובר במיסוי שאין משולם לרשותו של השלטון המרכזי.

54. על רקע זה עולה שאלת מעמדם של ארגונים הפעילים מכוח ארגון האומות המאוחזות. כך למשל, האס מוסדות UNRWA בירושלים פטורים אף הם מתחומי הארוננה העירונית. לעניין זה יש להבחן בין ארגונים בהם חלק בלתי-נפרד מארגון האומות המאוחזות והפעילים כזרועותיו הארכוכות או שלוחותיו ובין תאגידיים עצמאיים הפעילים בשיתוף פעולה עם ארגון האומות המאוחזות. כאשר מדובר בארגונים בהם חלק בלתי-נפרד מארגון האומות המאוחזות והפעילים כזרועותיו הארכוכות או שלוחותיו, הפטור החל על ארגון האומות המאוחזות חל גם עליהם באופן ישיר. לעומת זאת, כאשר מדובר בתאגידיים עצמאיים הפעילים בשיתוף פעולה עם ארגון האומות המאוחזות, ככלומר בגופים בעלי אישיות משפטית נפרדת מאשר ארגון האומות המאוחזות, אין הוראות הפטור הנ"ל חלות עליהם.

55. הפטור האישי של ארגון האומות המאוחזות אינו ניתן ביחס לנכס מסוימים, אלא כי מדובר בפטור אישי לארגון האומות המאוחזות בלבד. בהתאם לכך, אם המחזיק הכספי בנכש, כפי שנדון לעיל, אינו ארגון האומות המאוחזות (מכוח זיקת בעלות, שכירות או החזקה), כי אז אין פטור זה חל עליו. בהתאם לכך, כאשר מדובר במבנה שבו נעשה שימוש בידי ארגון האומות המאוחזות, אין הכרה שאינו חבות בתחום הארוננה העירונית לגבי הנכס. אם המחזיק הכספי באותו נכס אינו ארגון האומות המאוחזות, על אף השימוש שנעשה בנכש בידי ארגון האומות המאוחזות, כי אז יחולו אותו מחזיק תפקודי בתשלום הארוננה העירונית.

56. לסייעם, ארגון האומות המאוחדות נהנה מפטור אישי מתשלום ארנונה עירונית. פטור זה חל על ארגון האומות המאוחדות באופן אישי בלבד. פטור זה אינו חל על הנכס, אינו חל על מחזיק תפקודי אחר בנכס והוא לא על אישיות משפטית הנפרדים מארגון האומות המאוחדות.

57. **נכסיו הוטיקן בירושלים:** הוטיקן מופקד כגוף דו-מוחותי. הוטיקן הוא גם כנסייה, ככלומר עדת דתית מוכרת בישראל (הכנסייה הרומאנו-קתולית או הכנסייה הקתולית), אך הוטיקן הוא גם מדינה זרה בעלת מעמד מדיני של כל מדינה זרה אחרת (מדינת הוטיקן). בהתאם לכך, יש להפריד את ההתייחסות לעניין החבות בארנונה העירונית לשניים: נכסיו הוטיקן בירושלים המשמשים לצורכי הוטיקן ככנסייה (כנסיות, מנזרים וכיוצא בכך) לעומת נכסיו הוטיקן בירושלים המשמשים לצורך יחסיו החוץ של הוטיקן (משרדים לניהול הפעולות השוטפת של הוטיקן כמדינה זרה, לדוגמא).

58. לעניין נכסיו הוטיקן בירושלים המשמשים לצורכי הוטיקן ככנסייה, אין הוטיקן שונה מכל כנסייה אחרת, ואין נכסיו הוטיקן מסווג זה שונות מנכסייה של כל כנסייה אחרת. בהתאם לכך, האמור לעיל ביחס לחבות בתשלוםiar ארנונה העירונית של נכסיו הכנסיות בירושלים נכוון גם לגבי החבות בתשלוםiar ארנונה העירונית של נכסיו הוטיקן בירושלים המשמשים לצורכי הוטיקן ככנסייה.

59. לעניין נכסיו הוטיקן בירושלים המשמשים לצורך יחסיו החוץ של הוטיקן, כי אז אין שונה מעמדם ממשם של נכסיה של מדינה זרה בישראל העשו בהם שימוש מסווג זה (כשגרירות, קונסוליה וכיוצא בכך). ההוראות הבסיסיות הרלוונטיות לעניין פטור מהבותiar בארנונה עירונית ביחס לנכסיו הכנסיות בירושלים הן הוראות ס'ק 4(א)(I) והוראות ס'ק 4(ב) לפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פייטורי), 1938. הוראות אלה קבועות כדלהלן:

"למרות כל האמור בפקודת העיריות, 1934 –

(א) ארנונה כללית לא תוטל על כל בניין או קרקע תפוצה אשר: -

(I) הבעלות עליהן היא בידי מדינה או בידי אדם המחזיק בהן בשם כל מדינה, בתנאי שאויהה מדינה משתמשת באותו בניין או באותה קרקע לצורך קונסוליה בשבייל הקונסול הכללי או בשבייל כל פקיד קונסולרי קבוע של אותה מדינה;

בתנאי כי לא יפטוו ממס כל בניין או קרקע תפוצה שהבעלות והחזקת עליהם הן בידי כל מדינה או כל אדם המחזיק מטעם כל מדינה, עדה דתית או מוסד דתי, אגודה צדקה או מוסד חנוך, אם אותה מדינה או אותה עדה דתית או אותו מוסד דתי, או אותה אגודות צדקה או אותו מוסד חנוך משתמשים בבניין או בקרקע התפוצה לאיזה צורך שתכליתו הפקת ריווח כספי.

(ב) ארנונה כללית לא תוטל על כל בניין או קרקע תפוצה שהבעלות עליהם היא בידי כל מדינה או עדה דתית או מוסד דתי או אגודות צדקה או מוסד חינוך, אם אותה

מדינה או אותה עדה או אותו מוסד דתי או אותה אגודה או אותו מוסד חנוך משתמשים בהם לאחד מן הרכבים המפורטים בפסקה (א) (I), (II), (III) ו-(IV) מסעיף זה בתנאי שלא יפטרו מארונות אלה כל בנין או קרקע תופשה שהבעלויות עליהם הן ביקי כל מדינה, עדה דתית או מוסד דתי, אגודה צדקה או מוסד חנוך אם אותה מדינה או אותה עדה או אותה אגודה או אותו מוסד משתמשים בבניין או בקרקע התופשה לאיוזה צורך שתכליתו הפקט ריווח כספי".

60. בהתאם לכך, לצורך הזכאות לפטור מחייבת ארונונה עירונית של נכס הוווטיקן בירושלים המשמשים לצרכים מדיניים כמדינה זורה בישראל נדרשים להתקיים שלושה תנאים עיקריים במצטבר כדלהלן:

- (א) הבעלות בנכס היא של מדינת הוווטיקן או של אדם או תאגיד המחזיקים בנכס (נוסף על בעלותם בו) בשם מדינת הוווטיקן;
  - (ב) הנכס משמש לצורך הפעלת קונסוליה בלבד; וכן-
  - (ג) השימוש בנכס אינו כרוך ברווח כספי.
- תנאים אלה ידועו להלן בסדרת.

61. התנאי הראשון מתייחס לזיקת הנישום לנכס. על אף הוראות חוק ההסדרים דלעיל בדבר אפיונו של הנישום כמחזיק הפקיד בנכס, לצורך קבלת הפטור נדרש נדרשת מדינת הוווטיקן להיות בעליים של אותו נכס או שהבעלויות בנכס היא של כל אדם [או של תאגיד, לפי הוראות סעיף 4 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, ס"ח 302] המחזיק בנכס (נוסף על בעלותם בו) בשם מדינת הוווטיקן. הבעלות בנכס מוגדרת בהתאם לטיב המקרקעין. כך, אם מדובר במקרקעין מוסדרים ורשומים, כי אז נדרש רישומה של הבעלות בשכחת רישום המקרקעין במועד אירוע המש.

62. בהתאם לכך, אם הבעלות בפועל בנכס המקרקעין אינם של מדינת הוווטיקן או של אדם או של תאגיד המחזיקים בנכס בשם מדינת הוווטיקן נוסף על בעלותם בו (לדוגמא, בעלות רשותה של מדינת הוווטיקן, אך החזקה בפועל הנה של עמותה הפעלתה במקום כבת-רשות ולא בשמה של מדינת הוווטיקן), כי אז תחולנה במקרה זה הוראות הפטור. לעניין זה אין נפקא מינה מהו אופי הפעולות באוטו מקום או אם מתקיים שני התנאים הנוספים, שכן מדובר בשלושה תנאים מצטברים. אי-עמידה בתנאי הראשון מונעת את תחולתו של הוראות הפטור.

63. התנאי השני מתייחס למטרת השימוש בנכס. תכלית הוראות הפטור הייתה לאפשר את קיומם התקין של יחסី החוץ של המדינה ולאפשר למדינה זו להושיט סיוע לנ廷יגים זרים השוהים בישראל (נתין וזה שאיבד את דרכונו, לדוגמא), لكن כאשר השימוש בנכסים המקרקעין חורג מכך, אין הצדקה לפטור מן החבות בארונונה העירונית. במסגרת זו הוגדרה מטרת השימוש "לצורך קונסוליה בשbill הקונסול הכללי או בשbill כל פקידי קונסולי קבע של אותה מדינה".

64. הקונסוליה הנה נציגותה הרשמית של המדינה הזורה בשיטת מדינת ישראל. גם שגרירות מתפקדת כקונסוליה, אך גם שלוחותיה של הקונסוליה נכללות במסגרת זו, ובלבד שהפעולות בהן נעשית בידי פקיד קונסולרי קבוע. בהתאם לכך, אם מדובר במרקען לשימוש המדינה של פקידים קונסולריים של מדינת הוותיקן, כי אז מתקיים התנאי השני.

65. אם חרגה מדינת הוותיקן ממטרות השימוש דלעיל, בין בתמורה כספית לבין שלא בתמורה כספית, כי או איובה היא את זכאותה לפטור מן החבות בארגונה העירונית. חריגה ממטרות שימוש אלה עשויה להיות מוכחת בדרך של תיעוד פעילות חורגת. די בחറיגה אחת מתועדת כדי לבטל את הזכאות לפטור במועד הנוכחי. כך למשל, אם העמידה הקונסוליה אולם שברשותה כאולם הרצאות, ללא תשלום כספית, למטרות שאיןין יחס חוץ שלה, הרי שבכך חרגה הקונסוליה מן הרשימה הסגורה של מטרות השימוש לנכס לצורך הזכאות לפטור.

66. התנאי השלישי מתיחס לרווח כספי. ההנחה היא, כי נציגותה של מדינה זורה בישראל מיועדת לשיער בקיום יחס חוץ של אותה מדינה ולהושיט סיוע לנ廷יה השוואים בישראל, וכל זאת שלא למטרות רווח. אם מדינת הוותיקן עושה שימוש במרקען והשימוש נושא רווח כספי, כי או מאבדת היא את זכאותה לפטור מחבות בארגונה עירונית. בדיקת החריגה מן התנאי השלישי היא פשוטה בסודה. אם נגבה בפועל תשלום בידי מדינת הוותיקן מצד שלישי בגין שימוש במרקען שבಗים ניתן הפטור מן החבות בארגונה עירונית, כי אז אין עומדת מדינת הוותיקן בתנאי זה.

67. אם מדובר בתשלום בגין החזר הוצאות או בתשלום אגרה כדי, כי אז יש לבחון נגד אילו הוצאות או שירותים בדיקן מדובר. אם יש ב"החזר הוצאות" כדי לשמש מעשה הכנסה או רווח כספי, כי אז אין עומדת מדינת הוותיקן בתנאי זה. כך למשל, אם לצורך הנפקת דרכון עבור נתין המדינה הזורה גובה הקונסוליה תשלום המתקף כ"אגרה", הרי שאין מדובר ברוח כספי. לעומת זאת, אם מספקת הקונסוליה שירות יעוץ תיירותי לתיירים זרים בתשלום, כי אז מדובר ברוח כספי.

68. כפועל יוצא, אם לא עמדה מדינת הוותיקן באחד משלשות התנאים (או ביותר) דלעיל לזכאות לפטור מחבות בארגונה עירונית, כי אז הוראות הפטור אין חלות לבניה, והיא מתפקדת ככל נישום אחר לעניין החבות בארגונה עירונית.

69. לאחר שהסמכות להטיל ארגונה עירונית אינה מצויה בידי רשות השלטון המרכזי, כי אז גם אין רשות רשות השלטון המרכזי לפטור את מדינת הוותיקן מן החבות בתשלום הארגונה העירונית ("הפה שאסר הוא הפה שהתיר"), אלא בחקיקה ראשית הקובעת במפורש הוראות פטור ספציפיות. הסכם בין הרשות המבצעת (משרד החוץ, לדוגמא) ומדינת הוותיקן (קונקורדאט) אינו מחייב את הרשות המקומית. כך, אם נעשה הסכם בין רשות השלטון המרכזי ומדינת הוותיקן אודות פטור מתשלום ארגונה עירונית, והסכם זה חורג מסמכותן של רשותות השלטון המרכזי, כי אז תחובנה רשותות השלטון המרכזי בארגונה העירונית לפני הרשות המקומית או שמדינה הוותיקן תחוב בארגונה עירונית, שכן אין להסכם זה תוקף כלפי הרשות המקומית.

70. הוראות דין ספציפיות לעניין הפטור מחייבת בארנונה עירונית נקבעו עבור השנים 2006-2003 במסגרת הוראות סעיף 5ג לפקוודה. מדובר הוא בפטור חלקי, הכולל תשלום מופחת לפי סוג הנכס. גם אם עמדת מדינת הוותיקן בשלושת תנאי הפטור דלעיל ביחס לנכס מסוים, אולם בין השנים 2006-2003 היה הנכס הנטוון בעלותה, כי אז זכאיות היא לפטור חלקי בלבד ביחס לאוות שנים. במצב זה תחוב מדינת הוותיקן בארנונה מקומית בשיעורים המופיעים בסעיף, לפי סיווג המקרקעין.

71. לסיכום, ביחס לנכסי הוותיקן כנכסייה, תחולנה הוראות הפטור דלעיל באשר לנכסים הבנויים בירושלים. מעבר לכך, באשר לנכסים שאינם משמשים את הוותיקן כנכסייה, אלא כמדינה הוותיקן, פטורה מדינת הוותיקן מחובות בארנונה עירונית ורק אם היא עומדת בשלושת התנאים דלעיל במצטבר. ביחס לשנים 2006-2003 חל עליה פטור חלקי בלבד, והוא תחוב בארנונה עירונית בשיעור מופחת. מכל מקום, אם לא עמדת מדינת הוותיקן בשלושת התנאים דלעיל במצטבר, בכל שנה שהיא, תחוב היא בארנונה עירונית בשיעור מלא.

#### • שאלה שנייה: האם ניתן לבצע הליני גביה נגד גופים אלה?

72. שאלת זו מתყבלת לfrmטר החמישי (דרכי הגביה) באשר לאפויונה של הארנונה העירונית, ולצורך בחינת האפשרות לבצע הליני גביה כלפי הכנסיות, ארגון האומות המאוחדות והוותיקן, נניח כי קיימת חבות בתשלום ארנונה עירונית ביחס לנכס מסוים.

73. המענה לשאלת השנייה מתייחס, למעשה, לשאלת החסינות הדינונית של גופים אלה מפני הליני הגביה. הליני גביה עשויים להיות הליכים מנהליים או הליכים אזרחיים (בבית המשפט או בלשכת ההוצאה לפועל). לעניין זה, יש להבחין בין גופים אלה, שכן הדין המתיחס לביצוע הליני הגביה כלפיים שונים.

74. **הכנסיות בירושלים:** אין בנמצא בישראל הסדר דיןוני המגביל את אפשרות הגביה כלפי כנסייה בישראל. הכנסיות בירושלים אין נהנות מכל חסינות דיןונית שהיא מפני הליני גביה (מנהלים או אזרחיים). בהתאם לכך, ניתן להגיש תובענה אזרחיות נגד הכנסייה (כazzo בגין חוב כספי, ניתן להגיש את פסק הדין לביצוע בלשכת ההוצאה לפועל, ניתן לפנות ללשכת ההוצאה לפועל בתביעה על סכום קבוע וכיוצא בכך. בחרית ההליך המתאים הנה בהתאם לכללי סדרי הדין האזרחיים ובהתאם לכללי ההוצאה לפועל, וזאת לפי בחירתו של יוזם ההליך ולפי נוחותו).

75. בפועל אכן מתקיימים הליכים אזרחיים ומנהליים בבית המשפט בישראל כלפי כנסיות, וזאת גם טרם קום המדינה. דוגמא להליך אזרחי: ע"א 30/43 **בנシית מר יעקב ירושלים נ' הוועד הלאומי**

**לכנסת ישראל בארץ ישראל, פ"ד ד 273 (1950).** דוגמא להליך מנהלי: בג'ז 140/50 **הקדש היוני** הקתולי נ' יושב הראש וחברי הוועדה המקומית לבניה ולתכנון ערים חיפה, פ"ד ה (1) (1951). בעת כתיבת חוות דעת זו מתנהלים בפועל בבית המשפט בישראל תיקים רבים שבהם قضיה הנה **בעל דין ישירה.**

**76. לסיכום, כאמור, הכנסיות בירושלים אינן נהנות מכל חסינות דיןונית שהיא מפני הליני גביה (מנהליים או אזרחיים), וניתן לבצע לפניהן הליני גביה.**

**77. ארגון האומות המאוחזות:** בכלל, מעמדו של ארגון האומות המאוחזות השווה בעניין זה למעמדת של מדינה זרה. כך, בהתאם להוראות ס'ק 2(1) לצו החסינות וזכויות-היתר של האומות המאוחזות, 1947, עיר ווס' 2 816 (3.7.1947), העניקה לארגון האומות המאוחזות "חסינות בפני תביעה לדין ופעולה משפטית", וכך גם לפקידים גבוהים מטעמו של הארגון (בדומה לחסינות שגריר מדינה זרה בישראל). חסינות זו סوتמת את הגולל על אפשרות ביצוע הליני גביה (מנהליים או אזרחיים) כלפי ארגון האומות המאוחזות.

**78. "חסינות בפני תביעה לדין ופעולה משפטית" מתייחסת גם לתובענות אזרחיות (ביןפני בית המשפט ובין לפני השופט החוזאה לפועל) וגם לתובענות בהליכים מנהליים. המונח "פעולה משפטית" כולל גם הליני ביצוע בלשכת החוזאה לפועל או בפני כל גוף ביצוע חוקי אחר, לרבות המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות.**

**79. לסיכום, כאמור, ארגון האומות המאוחזות נהנה מחסינות דיןונית מפני הליני גביה, ולא ניתן לבצע לפניו הליני גביה.**

**80. הוותיקן:** גם באשר לשאלת השניה נדרשת הפרדה בין הוותיקן ככנסייה ובין הוותיקן כגוף מדיני ("מדינת הוותיקן"). באשר לוותיקן ככנסייה, הרי שאין הבדל לעניין זה בין הוותיקן לכל כנסייה אחרת. בהתאם לכך, האמור לעיל באשר לנכסי הכנסיות בירושלים רלוונטי גם באשר לנכסיו הוותיקן ככנסייה, כלומר הוותיקן ככנסייה אינם נהנה מכל חסינות דיןונית שהיא מפני הליני גביה (מנהליים או אזרחיים).

**81. באשר לתקוד הוותיקן כגוף מדיני ("מדינת הוותיקן"), עומדת לזכות הוותיקן החסינות מכוח חוק חסינות מדינות זרות, התשס"ט-2008, ס"ח 76. בכלל, בהתאם להוראות ס'ק 15(א) לחוק זה, "לנכסיהם של מדינה זרה תהא חסינות מפני הליני הוצאה לפועל של פסק דין או של החלטה אחרת של בית המשפט בישראל". עם זאת, אין הוראות אלה רלוונטיות באשר לנושא חוות דעת זו.**

82. בהתאם להוראות ס"ק 16(3) לחוק חסינות מדיניות זרות, התשס"ט-2008, ס"ח 76, נקבעה החרגה כאמור לעיל בס"ק 15(א) כדלהלן:

"על אף הוראות סעיף 15(א), לנכסי מדינה זורה המפורטים להלן, לא תהא חסינות לפי הסעיף האמור: **(3) נכס מקרקעין בישראל.**

83. לאחר שהחבות בארנונה עירונית הנה ביחס לנכסי מקרקעין בלבד, הרי שההוראות ס"ק 16(3) דלעילחולות על חבות זו. כפועל יוצא, הוראות ס"ק 15(א) דלעיל לחוק זה אין תלות על הליכי ביצוע וגביהה, ככל שהם מתיחסים לחבות בארנונה עירונית.

84. לסייעם, לוותיקן אין חסינות מפני הליכי ביצוע וגביהה ביחס לחבות בארנונה עירונית, בין כנסייה ובין בגוף מדיני, לנוכח בוצע לפני הוותיקן הליכי גביהה ביחס לחבות בארנונה עירונית.

  
**פרופ' גבריאל הליוי**  
 חתימה: Prof. Gabriel Hallevy

תאריך: 28 באוגוסט 2017