

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים בעניינים מנהליים

ע"ם 11137/04

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' ריבלין
כבוד השופטת א' חיות

המערער: עוזי יעקובוביץ

נגד

המשיבה: מועצה מקומית אעבלין

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בחיפה
בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים מיום 24.10.04
בעת"מ 2048/04 שניתן על-ידי כבוד השופט י' גריל

תאריך הישיבה: כ"ז בסיון התשס"ה (4.7.05)

בשם המערער: עו"ד רועי פלר; עו"ד מיכאלה חשפר

בשם המשיבה: עו"ד סמיר חאג'י

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

1. המערער, מר עוזי יעקובוביץ, מחזיק בשני דירים לגידול חזירים, הממוקמים בתחום שיפוטה של המשיבה, מועצה מקומית אעבלין (להלן: המשיבה או המועצה). שמות הדירים: משק אבו זיד ומשק בין אלביאדר. המחלוקת שבפנינו נוגעת לחישוב הארנונה בגין הדירים לשנות המס 2002 ו- 2003 (בנוגע לשנים 1995-2001 מתנהל הליך נפרד). ביתר פירוט, השאלה היא האם יש לחשב את שטח הדירים לפי "חישוב נטו" (לאמור: שטח הפנים של תאי הגידול בלא להתחשב בקירות, במסדרונות ובשטחים שאינם מקורים), או שמא לפי "חישוב ברוטו". בית המשפט לעניינים

מנהליים בחיפה (כבוד השופט י' גריל) דחה את עתירת המערער כנגד החישוב "ברוטו" שבו נקטה המשיבה (בכפוף לעניין אחד), ומכאן הערעור שבפנינו.

2. המערער טוען, כי בשנת 1993 הושגה הסכמה בינו לבין יו"ר המועצה, לפיה השטח של משק אבו זיד הוא 2042 מ"ר, ושל משק אלביאדר – 2475 מ"ר. זהו "חישוב נטו" של שטח הדירים. בית המשפט קמא קבע כי טענה זו של המערער לא נסתרה, אולם הוסיף והבהיר כי המערער עצמו אינו טוען, שההסכמה האמורה מונעת מן המשיבה לחייב את המערער, בשנות המס שבאו לאחר מכן, בארנונה לפי "חישוב ברוטו", לאמור, לפי שטח של 2693 מ"ר ו- 4105 מ"ר, בהתאמה. בית המשפט אף סקר את הפסיקה בסוגיית הסטייה מהסכמה לעניין חישוב ארנונה, וקבע כי בנסיבות המקרה הזה "[אין] המשיבה כבולה לאורך שנים בהסכמה שהושגה בין העותר לבין יו"ר המשיבה". זאת, מן הטעם שעל-פי האמור בהודעה בדבר הטלת הארנונה, היה מקום לנקוט בחישוב "ברוטו", והחישוב לפי שטח "נטו" לא בא לחסוך בהתדיינות משפטית או לגשר בין עמדות נוגדות באשר לחישוב המס, אלא לזכות את המערער בהנחה.

3. בית המשפט קמא נדרש גם לשאלה האם חלה בענייננו "הוראת הקפאה", המונעת אפשרות של שינוי החישוב. במה דברים אמורים? מכוח סעיף 1 לחוק הארנונה הכללית לשנת 2002 (הוראת שעה), התשס"ב-2002 וסעיף 3 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, חלה על המקרה שבפנינו תקנה 2(ב) לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1995), תשנ"ה-1994, הקובעת לאמור:

לצורך הטלת ארנונה כללית לשנת כספים 1995 יראו את סך כל שטחו של נכס כסך כל השטח כפי שחושב לצורך הטלת ארנונה כללית לשנת הכספים 1994, זולת אם נתגלתה טעות בחישוב השטח, שאינה תוצאה של שיטת חישוב שונה.

הוראה זו – שתיקרא להלן: "הוראת ההקפאה" – שוללת שינוי בחישוב שטח, משנה לשנה, בגין טעות שהיא "תוצאה של שיטת חישוב שונה". אלא שבית המשפט קמא סבר כי במקרה זה אין המדובר ב"שיטת חישוב שונה", הואיל וגם בשנים 1993-1992 הגדירה המשיבה את השטח החייב בתשלום ארנונה כשטח "ברוטו" – כך לפי האמור בהודעה בדבר הטלת הארנונה. לכן, גם אם היתה הסכמה עם יו"ר המועצה בדבר תשלום לפי חישוב "נטו", אין בכך כדי למנוע את שינוי החישוב בשנים שלאחר מכן, מש"אין המדובר במחלוקת משפטית באשר לפירוש הנכון של ההודעה בדבר

היטל הארנונה". עם זאת, קיבל בית המשפט קמא את טענת המערער בנוגע לארנונה שהוטלה בגין אותו חלק בנכס שסווג כ"משרד".

4. כנגד פסק-דין זה משיג המערער בפנינו. הוא שב וטוען, בין היתר, כי החישוב "נטו" יסודו בהסכם עם יו"ר המועצה, משנת 1993, וכי הסכם זה הוא בגדר הבטחה שלטונית שאין לסטות ממנה. המערער סבור כי אין לראות בהסכמה זו כהנחה בארנונה, שהרי אין נתונים המצביעים על כך שהוא זכאי להנחה וכי היתה למועצה סמכות מן הדין ליתן לו הנחה. הנה כי כן, לא הנחה יש פה, כי אם פשרה – כך גורס המערער. לשיטתו, מצווי הארנונה משנת 1992 ו-1993 אין ללמוד כי כבר אז ננקטה על-ידי המועצה שיטת חישוב "ברוטו". אי-הבהירות בעניין זה, כך הוא טוען, יש בה משום פגיעה בזכות הקניין, והיא מחייבת פרשנות לטובת הנישום. אי-בהירות זו, לדבריו, היא שהביאה לפשרה המגולמת בהסכמה עם יו"ר המועצה בדבר שיטת המדידה – פשרה שאיננה אלא קבלת עמדתו בדבר חישוב שטח הדירים "נטו". המערער טוען, כי חישוב שטח הדירים "ברוטו", חלף החישוב "נטו" שהיה נהוג לגבי הדירים עד לשנת 1995, מנוגד ל"הוראת ההקפאה". המשיבה, מצדה, מבקשת לאמץ את פסק-דינו של בית המשפט קמא.

5. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, ואת החומר שהוגש לנו, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. עם זאת, בטרם אפרט את הטעמים לכך, אבקש להעיר כי סבך ההוראות בתחום זה, ולא אחת גם ניסוחן, עלולים לטמון בחובם פגיעה בזכויות האזרח, המתקשה למצוא את ידיו ואת רגליו, וממילא גם לתכנן את צעדיו. מן הראוי ליתן את הדעת למהות ההוראות שבהן מדובר – הוראות מס המטילות חיובים כספיים משמעותיים על האזרחים, אשר יש בהן משום פגיעה בזכות הקניין – ולחתור להתוויה נהירה יותר של הדין. אכן, ייחודם של דיני המס הוא בכך שהם "בגדר אמצעי כופה, שעל פיו ניטל רכושו של הפרט ומועבר לרכוש הכלל, כדי להגשים מטרות פיסקליות וחברתיות" (א' ברק, "פרשנות דיני המיסים" משפטים כ"ח 425 (תשנ"ז)). ייחוד זה מחייב את בית המשפט ברגישות פרשנית (שס), אך הוא מחייב גם את המחוקק ברגישות ניסוחית.

עם זאת, ואף כי המקרה שבפנינו איננו נקי מקשיים, מצאתי, כאמור, בסופו של יום, כי אין להתערב במסקנתו של בית המשפט קמא.

6. המערער סומך ידיו על הסכמה שהתגבשה, לדבריו, בינו לבין יו"ר המועצה, בשנת 1993, בנוגע לאופן חישוב הארנונה. דא עקא, שאין כל תיעוד להסכמה זו,

והמשיבה כופרת בקיומה (השוו לע"א 2064/02 תשלובת ח' אלוני בע"מ נ' עיריית נשר, פ"ד נח(6) 111, שם התגבשה הסכמה במסגרת הליך בפני ועדת ערר, וההסכמה אף קיבלה תוקף בהחלטה של ועדת הערר). בית המשפט קמא קבע כי טענות המערער בעניין זה לא נסתרו, ולמעשה, הניח בית המשפט כי אכן היתה הסכמה בעל-פה בעניין זה. אף אני נכון לצאת מתוך הנחה זו. אלא שבכך לא די כדי להטות את הכף לטובת המערער.

בפרשת תשלובת ח' אלוני הנ"ל קבע בית המשפט העליון כי מקום בו קיימת הסכמה בין העירייה לבין הנישום, לעניין חבות בארנונה, "על בית המשפט למצוא את נקודת האיזון הארכימדית שתבטא את השיקולים הנוגדים – כיבוד ההסכמה ומולו גביית מס אמת" (שס, בעמ' 120). ועוד הוסיף בית המשפט, כי "איזון זה אינו נוקשה. הוא מושפע מחשיבות השיקולים ומעצמת הפגיעה בהם...לא הרי הסכמה על שומה המנוגדת לחוק כהרי הסכמה על שומה המהווה פשרה בין הצדדים. לא הרי הסכמה על שומה שנגרמה עקב טעות עובדתית או משפטית בסיווג כהרי הסכמה על שומה שנועדה לחסוך את העלויות הכרוכות בבירור העובדתי והמשפטי של טענות הצדדים" (שס). בענייננו, ההסכמה הנטענת (והמוכחשת על-ידי המשיבה) ניתנה, כאמור, בעל-פה, מפי יו"ר המועצה. כפי שיתברר מיד, הסכמה זו היתה מנוגדת לשיטת החישוב הנקובה בהודעות בדבר היטל ארנונה של המועצה. ממילא מתעוררת השאלה מניין סמכותו של יו"ר המועצה לקבוע, להיום ואף לעתיד, כי הארנונה תחושב בחסר וכי פלוני יישא בתשלום פחות לעומת אחרים. בית המשפט המחוזי פסק, כי במקרה זה – שוב בשונה מפרשת תשלובת ח' אלוני הנ"ל – ניתנה למערער מעין הנחה, זאת בניגוד למדיניות המועצה, שהיתה, ונותרה, גביית מס לפי חישוב ברוטו. יצוין, כי אין מחלוקת בין הצדדים שלפי המצב הסטטוטורי שחל בעת ההסכמה הנטענת, לא היה יו"ר המועצה, וגם לא היתה המועצה, מוסמכים ליתן למערער הנחה בארנונה, אלא בהתמלא תנאים מסוימים הקבועים בדין. אשר לסמכות לכרות הסכם בדבר ארנונה, מביא המערער – ולא פעם אחת – מדבריו של המלומד רוטוביץ, בספרו ארנונה כללית (מהדורה חמישית, ספר ראשון, תשס"א) 114, אודות סמכותו של ראש העירייה "לכרות הסכם בקשר ליסודות שומת ארנונה". אך יש לציין, אף מבלי לרדת לעומקה של אמירה זו, כי רוטוביץ מדגיש שכל זאת בכפוף לכך שההסכם עומד בהוראותיו של צו הטלת הארנונה. זאת וגם זאת, בית המשפט קמא פסק כי במקרה זה, שלא כבפרשת תשלובת ח' אלוני הנ"ל, אין המדובר בהסכמה המשקפת פשרה ו"מיצוע", או כזו שנועדה לחסוך את עלויות ההתדיינות. למעשה, לא ברור מה עומד מאחורי אותה הסכמה, שאינה נאחזת, למעשה, בדבר. בנסיבות אלה מתעצם כוחו של השיקול בדבר גביית מס אמת ושמירה על עקרון השוויון בין הנישומים.

8. השגתו העיקרית של המערער היא על קביעתו של בית המשפט קמא, לפיה שיטת החישוב "ברוטו" נבחרה גם בהודעות בדבר היטל ארנונה בשנים שקדמו לשנת 1995 (שאז החלה המשיבה, בפועל, לגבות ממנו ארנונה לפי חישוב "ברוטו"). המערער גורס כי בצווי הארנונה לשנת 1992 ו-1993 אין למעשה הגדרה לבניינים המוחזקים על ידו, שהרי לא דובר שם על "בניין שלא למגורים". תיבות אלה הופיעו לראשונה – כך הוא מטעים – בשנת 1996. אלא שמן החומר שבפנינו עולה כי מסקנתו של בית המשפט קמא בעניין זה, לפיה גם בהודעות מן השנים 1992 ו-1993 הותוותה שיטת חישוב "ברוטו" – בדין יסודה.

אכן, לפי תפיסתה של המשיבה, כפי שבאה לידי ביטוי בהודעות בדבר היטל ארנונה, שיטת החישוב לעניין גודל השטח של בניינים לגידול חזירים – כמו-גם לגבי בניינים אחרים – היא שיטת חישוב "ברוטו". כך בוודאי מאז שנת 1995, אך כך גם לפני-כן. הוצגו בפנינו ההודעות שהוציאה המועצה מאז שנת 1992. בהודעה משנת 1992 הוטלה, בין השאר, ארנונה "לכל מ"ר בניין המשמש לגידול חזירים" ו"לכל דונם המשמש לדירים לגידול חזירים". ההודעה כוללת הגדרה ל"שטח בניין", לאמור:

שטח בניין – 'שטח דירה' לצורך חישוב הארנונה כולל כל השטח שבתוך הבניין או הדירה בכל הקומות עם קירות חוץ ופנים וכן כל שטח מקורה אחר הצמוד לבניין או לדירה או שאינו צמוד לו אולם מיועד לשמש את המחזיק בבניין או בדירה לרבות חדרי שירות, מרפסות סגורות, מקומות מוסכנים לחניה, שטחי מקלט, חדרי אשפה, מבני עזר.

עולה מן ההודעה, כי ההגדרה הזו לתיבות "שטח בניין" חלה גם לאותו "בניין המשמש לגידול חזירים", שבגינו קמה חבות בארנונה. וראוי להדגיש כאן: ארנונה מוטלת, בין היתר, בגין נכס מסוג "בניין". נכס זה מוגדר בסעיף 269 לפקודת העיריות – והגדרתו רחבה ביותר (ראו ה' רוסטוביץ, ארנונה עירונית (מהדורה חמישית), ספר ראשון, תשס"א) מעמ' 315). אין מחלוקת כי הגדרה זו כוללת את המבנים שבהם מגדל המערער חזירים. ממילא, כאשר מבקשת ההודעה בדבר היטל ארנונה להסביר מהו "שטח בניין", היא מכוונת לכל אותם בניינים החבים בארנונה לפי אותה הודעה, לרבות "בניין המשמש לגידול חזירים".

בהודעה בדבר היטל ארנונה לשנת 1993 ננקטה לשון דומה. בשנים 1994 ו-1995 לא מופיעה הגדרה לתיבות "שטח בניין" – לדברי המשיבה מדובר בהשמטה – ובהודעה לשנת 1996 אנו מוצאים, לראשונה, הבחנה בין "שטח הבניין למגורים" לבין "שטח הבניין שלא למגורים". באשר לזה האחרון נכתב:

שטח הבנין שלא למגורים לכל מטרה שהיא הינו כל
השטח הבנוי ברוטו, בכל הקומות ע"פ מידות חוץ כולל
מבני עזר, סככות ויציעים למיניהם.

גם בהודעות לשנות המס שבאו לאחר מכן הובהר כי חישוב השטח נעשה לפי ה"ברוטו".

9. הנה כי כן, אמנם בהודעות לשנת 1992 ו-1993 לא מצויה הבחנה בין "שטח הבניין למגורים" לבין "שטח הבניין שלא למגורים", אך מקריאת ההודעות עולה, כאמור, כי התיבות הכלליות "שטח בניין" – שאין בהן הבחנה בין שטח בניין "למגורים" ו"שלא למגורים" – מתייחסות לכל סוגי הבניינים אליהם מתייחסת ההודעה, ובכלל זה – "בניין המשמש לגידול חזירים". אשר על כן, יש לקבוע כי ההגדרה ל"שטח בניין" חלה גם לגבי דירי החזירים של המערער. משכך, ומנראה כי אין המערער חולק על קביעתו של בית המשפט קמא לפיה הגדרת התיבות "שטח בניין", באותן הודעות משנת 1992 ו-1993, מכוננת חישוב "ברוטו", לא נותר אלא להגיע לכלל מסקנה, כי השיטה לחישוב השטח של דירי חזירים, כבר אז, היתה שיטת חישוב "ברוטו". ודוק: החל משנת 1996 הובהר עניין זה במילים מפורשות, עת נקטה המשיבה, בהודעותיה, במינוח המפורש "ברוטו", ביחס ל"שטח בניין שלא למגורים". אך כאמור, לא באה טענה מפי המערער לפיה ההגדרה לתיבות "שטח בניין", בהודעות מהשנים 1992 ו-1993, אין משמעותה חישוב "ברוטו", ואילו את טענתו כי אין זה ברור ומפורש די הצורך האם חלה הגדרה זו על "בניין המשמש לגידול חזירים" – אין בידינו לקבל, כמוסבר לעיל.

10. מסקנה זו מלמדת על שניים אלה: ראשית, כי ההסכמה הנטענת עם יו"ר המועצה, שעל טיבה המדויק, כאמור, אין בידינו לעמוד, היתה מנוגדת לתפיסה הכוללת של המשיבה, אשר מן הסתם הוחלה על נישומים אחרים. לכך נפקות, כמצוין לעיל, בעת שנבחנת שאלת "החזרה מן ההסכמה". ושנית, כי הבחירה לבצע חישוב "ברוטו" ביחס לדירים שבהחזקת המערער, החל משנת 1995, לא היה בה משום "שיטת

חישוב שונה" – כלשון "הוראת ההקפאה" – אלא, בפועל, ביטול של מעין הנחה שהוקנתה למערער, לפי גרסתו, על-ידי יו"ר המועצה.

ככלל, "הוראות ההקפאה" ביחס לתשלומי ארנונה עשויות לפעול במספר מישורים: הן מחייבות הטלת ארנונה על בסיס של אופן חישוב אחיד, הן תוחמות את התעריפים בסכומים מזעריים ומרביים והן מגבילות את עדכונם השנתי (ע"א 2765/98 איגוד ערים אילון נ' מועצה אזורית מודיעין, פ"ד נג(4) 78). תכליתן של הוראות ההקפאה "להטיל רסן על הרשויות המקומיות, שהיו נוטות להעלות את סכומי הארנונה פעם אחר פעם, כדי לממן את העליה בהוצאות" (ע"א 5746/91 החברה לכבלים ולחוטי חשמל בישראל בע"מ נ' המועצה המקומית בית שאן, פ"ד נ(3) 876); הן מבקשות למנוע השפעות שליליות על משק המדינה, עקב שינויים בלתי-מבוקרים בתעריפי הארנונה (רע"א 3784/00 שקם בע"מ נ' מועצת עיריית חיפה, פ"ד נז(2) 481). בענייננו, חותרת הוראת ההקפאה "למנוע העלאה עקיפה של תעריפי הארנונה באמצעות מדידה שונה של אותו נכס (רוסטוביץ, בספרו הנ"ל, בעמ' 477). ואולם, אין תכליתן של הוראות ההקפאה למנוע העלאת סכום הארנונה "אם הסכום שנקבע בשנה הקודמת מבטא הפחתה מסכום הארנונה שהגיע כדין... או אם הסכום שנקבע בשנה הקודמת נובע מטעות בחישוב הסכום המגיע כדין" (פרשת החברה לכבלים ולחוטי חשמל בישראל הנ"ל). בעע"מ 104/03 קפלן נ' עיריית רמת גן, פ"ד נח(3) 769 התייחס השופט ת' אור לאחת מהוראות ההקפאה, וכך כתב:

תכליתה של תקנה 4(א) אינה למנוע הטלת ארנונת אמת על פי צו הארנונה כפי שהיה בתוקף גם שנה קודם לכן. אין תכליתה לשמר טעויות, אם היו כאלה, במדידת שטחי דירות, או לקבוע חיובי ארנונה מוטעים בשיעור פחות מן המגיע על פי צו ארנונה תקף ומחייב. צודקת המשיבה בעמדתה על פיה לא שינוי של הסוג או הסיווג או תת הסיווג נעשה על ידה בשנת 2000 - שהרי השינוי שבתקנה 4(א) מתייחס לשינוי בצו הארנונה - אלא התאמה של חיוב הארנונה לסיווג המתאים בצו הארנונה, אשר בו לא חל כל שינוי. אין זה מתקבל על הדעת שטעות או מחדל יונצחו עקב דיני ההקפאה של הארנונה... תוצאה כזו גם גורמת לחוסר שוויון בין מי שמשלמים ארנונת אמת לבין מי שמשלמים ארנונה בשיעור מופחת רק בשל טעות או מחדל בעבר.

הדברים יפים, בשינויים המחויבים, גם לענייננו. הודעות המשיבה בדבר תשלום ארנונה נקבו לאורך השנים בשיטת חישוב "ברוטו", ויש להניח כי המועצה חייבה בהתאם את הנישומים בתחומה – כך היא אמנם טוענת; בשנת 1993, כך טוען

המערער, הוסכם בעל-פה בין יו"ר המועצה לבינו כי הוא ישלם ארנונה פחותה, אך אין בסיס לסברה כי הסכמה זו, ככל שהיתה, אצרה בתוכה את הכוח למנוע כל שינוי בשנות המס שבאו לאחר-מכן; המשיבה מסבירה כי בשנת 1994 נעשו מדידות חדשות – מדידות-אמת – של שטח הדירים של המערער, ולאור המדיניות של חישוב "ברוטו" – מדיניות שנהגה, כאמור, גם קודם לכן, כעולה מצווי הארנונה – נקבע סכום הארנונה שהמערער חב בו. בנסיבות אלה, אין לקבוע כי יש ב"הוראת ההקפאה" כדי למנוע את העמדת המדידה על מכונה.

11. האם יש פסול בעצם הנקיטה בשיטת מדידה על-פי ה"ברוטו"? המערער אינו מעלה השגה של ממש בעניין זה. הוא טוען, אמנם, בהתייחסו לפרשנות צווי הטלת הארנונה, כי אין הכרח לנקוט דווקא בשיטה זו, כי הבחירה בין שיטות חישוב אפשריות נתונה לשיקול דעתה של המועצה וכי "ברשויות המקומיות השונות ניתן למצוא שיטות מדידה שונות". הוא מפנה לספרו הנ"ל של המלומד רוטוביץ, המבחין בין שיטות שונות למדידת שטחו של בניין לצורך ארנונה: "שיטת ברוטו ברוטו", "שיטות ברוטו", "שיטת נטו" ו"שיטת נטו נטו" (שם, בעמ' 476-477). אלא שהיא הנותנת, כי אין מקום להתערבותנו בעניין זה. על כן, משנדחתה הפרשנות שהציע המערער להודעות בדבר היטל ארנונה, אין עוד תשתית לקבוע כי בהודעות אלה, לפי פרשנות הנכונה, בחרה המשיבה בדרך שגויה למדידת השטח.

12. סוף דבר: על יסוד האמור לעיל, ולאור העובדה שאין מחלוקת בין הצדדים באשר לגודל דירי החזירים "נטו" ו"ברוטו", ומשקבענו כי לא הוכח שנפל פגם בדרך חישוב הארנונה בשנות המס שבמחלוקת, יש לדחות את הערעור. המערער יישא בשכר טרחת עורך הדין של המשיבה בסכום של 10,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ריבלין.

ניתן היום, כ"ט בחשוון התשס"ו (1.12.05).

שופטת

שופט

הנשיא