

## **פרק 2**

### **תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות שומת הארנונה**



## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

---

מבוא	201 §	129
1. השלבים בהטלת מס		129
2. חקיקת צו הארנונה בידי מועצת הרשות המקומית		130
מהות המונח "שומה"	202 §	136
סוגי השומות למיניהן ולדורותיהן	203 §	139
1. "השומה הראשונה"		139
2. "השומה הנגדית הראשונה"		139
3. "השומה השנייה"		140
4. "השומה הנגדית השנייה"		140
5. "השומה השלישית"		140
6. "השומה הפסוקה"		140
7. "השומה המוסכמת"		141
8. "השומה הזמנית"		141
9. השומה הסופית מהמעלה הראשונה		142
10. השומה הסופית מהמעלה השנייה		142
11. השומה הסופית מהמעלה השלישית		143
תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה הראשונה	204 §	144
תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה השנייה	205 §	148
סופיותה המוגבלת של השומה הסופית מהמעלה השלישית	206 §	151
1. הגבלת הסופיות לשנת הכספים שבגינה נקבעה השומה		151
2. ההבחנה בין מיני השומות הפסוקות לעניין הסופיות		152
3. חולשת הסופיות של שומה מוסכמת שנקבעה ללא סמכות ובחריגה מסמכות		153

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

---

הסכם בדבר אי החלת תעריף שנחקק בחריגה מסמכות או ללא סמכות.....	154
4. מגבלת הסופיות של שומה מוסכמת הצופה פני עתיד.....	156
5. ההבחנה בין שומה מוסכמת מפורטת לבין הסכם כספי לעניין הסופיות.....	157
6. ההבחנה בין שומה מוסכמת בקשר ליסודות השומה בלבד לבין שומה מוסכמת בקשר לחוקיות צו הטלת הארנונה וסבירות התעריפים.....	157
§ 207 שיקולים ענייניים לסופיות השומה ולאי סופיותה.....	159
הלכת "ריינר".....	160
הלכת "מקורות".....	163

## מבוא § 201

צו הטלת הארנונה הוא נורמה משפטית. לעומת זאת, שומת הארנונה אינה נורמה משפטית אלא יישום של צו הטלת הארנונה על ידי פקיד השומה. כל נורמה משפטית חלה במקום ובזמן. כאשר הנורמה המשפטית היא חוק, עשוי החוק לקבוע במפורש את חלותו בזמן. בהעדר נורמה חוקתית המסדירה את התחולה חופשי המחוקק לקבוע, שחלותו בזמן של החוק היא רטרוספקטיבית, כלומר חלה למפרע.

התשובה לשאלה, האם חוק חל למפרע, נקבעת על פי פרשנותו של החוק בהתאם לכללי הפרשנות המקובלים. כלל הפרשנות הבסיסי הינו, כי את לשון החוק יש לפרש על פי תכליתו. על תכליתו של החוק ניתן ללמוד מלשונו, מההיסטוריה החקיקתית שלו, מחקיקה מאוחרת ומעקרונות היסוד של השיטה. מעקרונות היסוד נגזרות מספר חזקות כלליות באשר לתכלית החקיקה. אחת החזקות המקובלות בשיטתנו הינה זו, כי החוק צופה פני עתיד ולא פני עבר.<sup>1</sup>

### 1. השלבים בהטלת מס

תהליך הטלת כל מס שהוא, וארנונה בכלל זה, מתבצע בשני שלבים - "מעשה החקיקה" ו"מעשה השומה". בשונה ממרבית דיני המס, מתחלק מעשה החקיקה של הארנונה העירונית לשני שלבים -

---

<sup>1</sup> דברי סגן הנשיא (כתוארו אז) אהרון ברק בע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 775.

- א. מעשה החקיקה של השלטון המרכזי: פקודת העיריות, פקודת המועצות המקומיות, חוקי ההסדרים הנחקקים מידי שנה, חוקים שנושאים הרשויות המקומיות וכיוצא באלה. שלב זה כולל גם את חקיקת המשנה של שר הפנים ושר האוצר בתקנות ההסדרים המותקנות מידי שנה, בתקנות ההנחה ובתקנות נוספות.
- ב. מעשה החקיקה של הרשות המקומית. המועצה של הרשות המקומית, היא הגוף הנבחר בידי תושבי הרשות המקומית, מחוקקת ומטילה את הארנונה ב"צו הטלת הארנונה". הצו קובע את העקרונות של החקוק, כגון: הגדרת השטח והשימושים, תעריפי הארנונה, הנחות מסוימות וכיוצא באלה.
- מעשה השומה הוא השלב השני של הטלת כל מס שהוא, וארנונה בכלל זה. בשלב זה מיישם פקיד השומה של הרשות המקומית את מעשה החקיקה - צו הטלת הארנונה, ומפיק את שומת הארנונה על ידי יישום הכללים שנקבעו בצו הטלת הארנונה על מערכת הנתונים של הנישום כפי שהיא רשומה בספר השדה.<sup>2</sup>
- שומת ארנונה בשל שנים קודמות תוצא בשל מעשה חקיקה המחיל את צו הטלת הארנונה למפרע, או בשל תיקון מעשה השומה.

## 2. חקיקת צו הארנונה בידי מועצת הרשות המקומית

החלטת מועצת הרשות המקומית בדבר צו הטלת ארנונה אמורה להתקבל לא יאוחר מיום ה-1 בדצמבר שלפני שנת הכספים, שלגביה מוטלת הארנונה.<sup>3</sup> ההודעה בדבר הצו אמורה להתפרסם לא יאוחר מיום ה-15 בדצמבר שלפני כל שנת כספים.<sup>4</sup> הוראה מפורשת זו שוללת אפשרות של חקיקת צו הטלת ארנונה בעל תוקף למפרע.

מועצה של רשות מקומית רשאית להטיל במהלך שנת הכספים תוספת

---

<sup>2</sup> ע"ע §320.

<sup>3</sup> סעיף 276 לפקודת העיריות וסעיף 156 לצו המועצות המקומיות.

<sup>4</sup> סעיף 277 לפקודת העיריות וסעיף 157 לצו המועצות המקומיות.

לארנונה.<sup>5</sup> שר הפנים חייב לאשר חקיקה זו, ותחולתה של התוספת לארנונה היא לתקופה, שמיום אישור שר הפנים ועד לתום שנת הכספים.

לא נקטה מועצת הרשות המקומית הליכים אלה, יחול צו הטלת הארנונה של השנה החולפת, ולעניין זה יש לאבחן בין הדין שחל עד לשנת 1992 ומשנת 1993 ואילך. עד לשנת 1992 חלו תעריפי צו הטלת הארנונה של השנה החולפת בערכים הנומינליים, ואילו משנת 1993 ואילך חלים התעריפים של השנה החולפת כשהם מעודכנים על פי הוראות חוקי ההסדרים הנחקקים מידי שנה.<sup>6</sup>

גם כיום יש חשיבות לחוקיות תעריפי הארנונה של השנים שקדמו לשנת 1993, משום שהתעריפים "החוקיים" לשנת 1993 ואילך נסמכים על חוקיותם של תעריפי הארנונה של שנת 1992, אלו נסמכים על חוקיות התעריפים של שנת 1991, וכך הלאה.<sup>7</sup> תחילה תובא הפסיקה שדנה בחקיקה למפרע עד לשנת 1992, ולאחריה יובא הדין שחל משנת 1993 ואילך.

בבג"צ 21/51<sup>8</sup> נדונה ואושרה חקיקת משנה למפרע. במקרה שם, נקבע, כי שר הפנים אישר את כל אחד משני חוקי העזר האמורים ככתבם וכלשונם. לכן המס החדש חל, לפי חוק העזר משנת 1948 בגין שנת הכספים שהחלה ב-1.4.48, ולפי חוק העזר משנת 1949 בגין שנת הכספים שהחלה ב-1.4.49. חוקי עזר אלה נכנסו לתקפם רק לאחר שאושרו על ידי שר הפנים, אולם המסים שנקבעו בהם אינם חלים רק לגבי העתיד. אותו מס חדש הוטל בגין כל השנה הכספית השוטפת, לרבות בעד חלק השנה שכבר עבר.

שאלת הזכות להטיל מסים לתקופה, שקדמה לחקיקה, נדונה בהרחבה בע"א 10/55<sup>9</sup> ונקבע, שבדרך כלל אין הדעת נוחה מחקיקה רטרוספקטיבית.

5 סעיף 310 לפקודת העיריות.

6 ע"ע §315.

7 הלכה למעשה יש לבדוק את חוקיות תעריפי הארנונה משנת 1985 ואילך, משום שמאותה שנה החלו חוקי ההסדרים להגביל את סמכויותיה של מועצת הרשות המקומית בקביעת תעריפי הארנונה.

8 בינבונים נ' עיריית תל אביב, פ"ד ו 375.

9 אל על נ' עיריית תל אביב, פ"ד י 1586.

אשר לחקיקה ריבונית, אין עיקרון האוסר אותה. הכלל הוא שאם אין כוונה אחרת משתמעת במפורש או מכללא, חזקה על המחוקק, שהתכוון ליחס לחוקי תוקף מכאן ולהבא. הוא הדין בחקיקת משנה. חקיקת משנה, לא זו בלבד שהיא עצמה צריכה לגלות את כוונת הרשות המוסמכת לחוקק חקיקת משנה בתוקף למפרע, אלא גם נשאלת השאלה, מניין לה לרשות המוסמכת לייחס לחקיקת משנה שלה תוקף כזה. כאשר החוק המסמיך לא מילא במפורש את יד הרשות המוסמכת לחוקק חקיקת משנה למפרע, באים בטרוניה אל הרשות. כך הוא במקרה שהרשות נותנת לחקיקת המשנה תוקף למפרע, החל מתאריך אחרי תחילתו של החוק המסמיך. קל וחומר כאשר היא נותנת לה תוקף למפרע החל מתאריך הקודם לחוק המסמיך.

בבג"צ 192/56<sup>10</sup> נידונה החלטת מועצה לאשר החלטה להטיל מס. המועצה החליטה להטיל מס. אולם, החלטתה בוטלה, שכן הנימוקים להטלת המס לא היו סבירים. על כן, המועצה התכנסה, וחזרה והחליטה להטיל את אותו מס, והפעם מנימוקים אחרים. החלטה זו התקבלה לאחר תום שנת המס. הנישום עתר לבג"צ ונקבע, כי החלטת המועצה לאשר החלטתה לגבי שנת מס קודמת היא מעשה חקיקת משנה למפרע, וחקיקה כזאת היא נטולת תוקף.<sup>11</sup> גם בע"א 406/71<sup>12</sup> נקבע, שהוראת חוק לא תחול למפרע, אלא אם נקבע הדבר בצורה מפורשת וברורה.

בע"א 433/80<sup>13</sup> נפסק, שהרשות המקומית לא תהיה קשורה בטעויות שנעשו בהיסח הדעת או תוך חריגה מסמכות, להבדיל ממקרים של הפעלת שיקול דעת מוטעה או של שינוי המדיניות במועד מאוחד יותר.

בבג"צ 142/89<sup>14</sup> נידון יישומו של סעיף 278 לפקודת העיריות עם חוק

<sup>10</sup> מדר נ' המועצה המקומית בת ים, פ"ד יא 497.

<sup>11</sup> בג"צ 40/58 שליפקוביץ נ' המועצה המקומית בת ים, פ"ד יג 210.

<sup>12</sup> נורט נ' מנהל מס שבח, פד"א ה 121.

<sup>13</sup> נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש, פ"ד לז(1) 337.

<sup>14</sup> צוקר נ' שלמה להט ראש עיריית תל אביב, פ"ד מג(1) 323.



## מבוא

---

הארנונה הכללית (סייג להעלאה בשנת הכספים 1988), התשמ"ח-1988. בחוק הארנונה ניתן היתר להעלאת הארנונה לשנת 1988. נפסק, שהיתר זה אינו פוטר את העירייה מלקבל את אישורו של שר הפנים לפי סעיף 278, וכי התוספת לארנונה ואישור שר הפנים לא חרגו מדרישות סעיף 278(א). השופט גולדברג דן בשאלה של הטלת הארנונה בדיעבד ופסק:

העובדה, כי גם התוספת לארנונה נקבעה לפי שיטת חישוב של תוספת אחוזים על בסיס אפריל 1987, אינה הופכת מניה וביה את ההחלטה לתוספת לחיוב רטרואקטיבי. עניינה של ההוראה שבסעיף 278 לפקודת העיריות אינו באופן חישובה של התוספת, אלא בתקופת תחולתה. מכאן גם הקפדתו של שר הפנים בדרישה, כי יאמר מפורשות בהחלטתה של המשיבה 3, כי התוספת לארנונה היא לתקופה שמיום אישור השר, כפי שאכן הובהר בהחלטה. סימן הכר לכך, שלא בחיוב רטרואקטיבי מדובר, מצוי בהחלטת המשיבה 3, כי "מחזיק" בנכס, שהפסיק להחזיק בו לפני 11.12.88 (תאריך האישור), לא חייב בתוספת הארנונה, ומי שיחל להחזיק בנכס לאחר אותו מועד יחויב בתוספת רק עבור תקופת ההחזקה.

בע"א 2/84 וע"א 732/83, 730<sup>15</sup> נפסק, כי בית המשפט נוטה לאשר את חוקיותה של חקיקת משנה בעלת תוקף למפרע, כאשר זו אינה עומדת בסתירה לעיקרון עצמו, אלא ניתן ליישב אותה עמו. אין ליחס למחוקק כוונה לשלול מאדם זכות, אשר הוקנתה לו לפני שנחקק החוק החדש. הרוצה להוכיח, כי החוק חל על עסקות שנעשו בעבר, מצווה להביא הוכחה מבוססת מלשון החוק. עוד נפסק שם, כי ריבית היא עניין מהותי ולא דיוני, ועל כן אין החקיקה רטרואקטיבית.<sup>16</sup>

בע"ש 1252/93<sup>17</sup> נידון מקרה, שבו נפלה טעות בצו הארנונה לשנת 1989, ואשר תוקנה בתיקון לצו הארנונה של שנת 1993. המערערת טענה, כי התיקון

---

<sup>15</sup> מנורב נ' מנהל מס שבח, מנהל מס שבח נ' אלקוני (מאוחדים), פ"ד לט(3) 169.

<sup>16</sup> ראה סעיף 22 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981.

<sup>17</sup> פרדס אגודה קאופרטיבית נ' מנהל הארנונה מועצה מקומית קדימה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 193.

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

הוא תוספת לארנונה, אשר זקוקה לאישור שר האוצר. השופט הומינר קבע, כי נראה בבירור שמדובר בטעות טכנית ולא בתוספת לארנונה. באשר לתיקון צו הטלת הארנונה נקבע, כי ניתן לערוך גזירה שווה בין תיקון פסק דין לבין תיקון החלטת רשות מנהלית. יש לאפשר לרשות מנהלית גמישות רבה יותר לשנות את החלטותיה. יש לאפשר תיקון אם הוא מתקן עיוות שנגרם על ידי טעות, ויש לקחת בחשבון האם ייגרם עוול. למערערת לא נגרם כל עוול על ידי התיקון. לא נקבעה כל דרך בחוק לפרסום התיקון, על כן, די בכך שצו הארנונה המתוקן יגיע לידיעת התושבים.

לדעתנו, נתפס בית המשפט לכלל טעות. חקיקת צו הטלת הארנונה אינה "החלטה של רשות מנהלית" אלא מעשה חקיקה של רשות מחוקקת מקומית. כאשר נופלת טעות במעשה חקיקה של הכנסת, ניתן לתקנה בהליך חקיקה בלבד. חקיקה של הכנסת יכולה להיות, בדרך כלל, בעלת תוקף רטרואקטיבי, מה שאין כן לגבי חקיקת משנה כדוגמת חקיקה של צו הטלת ארנונה.

בע"א 1130/90<sup>18</sup> נדון התיקון לסעיף 3 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976. על פי התיקון, רשאי נישום לטעון בהשגה בפני מנהל הארנונה, כי הוא אינו המחזיק בנכס כמשמעו בסעיף 274ב(ב) לפקודת העיריות. נפסק, כי תיקון זה הוא מהותי ולא פרוצדורלי, ולכן אין להחילו רטרואקטיבית. החלתו הרטרואקטיבית של התיקון תגרום לחסימת האפשרות להשיג על חיוב בארנונה בשאלה זו, לכן יש להחיל את התיקון רק לגבי הודעות שומה, שיצאו לאחר שנכנס לתוקפו.

לסיכום, בעוד הכנסת היא ריבון, ובידה נתונה הסמכות לחוקק חוק בעל תחולה למפרע, יונקת מועצת הרשות המקומית את סמכותה לחוקק את צו הטלת הארנונה מחוק ההסדרים במשק המדינה. סמכות זו אינה כוללת בחובה את הרשות לחוקק צו הטלת ארנונה בעל תחולה למפרע, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.

בשנות מס אחדות חוקקו המועצות של הרשויות המקומיות את צווי

<sup>18</sup> חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח תקוה, פ"ד מו(4) 778.

הטלת הארנונה במהלך שנת הכספים, ולצווים אלה היה תוקף למפרע מתחילת שנת הכספים. מקרים אלה קרו בשנים שבהן חוק הסדרים במשק המדינה נחקק באיחור, תקנות ההסדרים שמכוחו נחקקו אף הן באיחור, ורק לאחר חקיקת התקנות התאפשר למועצות של הרשויות המקומיות לחוקק את צווי הטלת הארנונה. בחוקי ההסדרים האמורים נקבע במפורש, כי המועצות של הרשויות המקומיות מוסמכות לחוקק את צווי הטלת הארנונה לאחר תחילת שנת הכספים, ובמקרים אלה חקיקה רטרואקטיבית זו נעשתה כדין. כך למשל, בשנת הכספים 2001 נחקק חוק ההסדרים לאחר תחילת שנת הכספים, ולא הותקנו תקנות הסדרים.

כאשר מועצת הרשות המקומית מחוקקת צו הטלת ארנונה בעל תוקף למפרע, אזי חקיקה זו היא בלתי חוקית משום שהיא נעשתה ללא סמכות, ובית המשפט רשאי וחייב להצהיר על בטלותה.

## 202 § מהות המונח "שומה"

המונח "שומה", הנזכר בפסקי דין רבים, מקורו בסעיף 273 לפקודת העיריות, לפיו נהגו העיריות להטיל את הארנונה על פי "לוח שומה" עד לתיקון תשכ"ח. קדמו לו סעיפים 105-107 לפקודת העיריות, 1934, שבהם נאמר -

### Assessment committee<sup>19</sup>

105.(1) There shall be for each municipal corporation an assessment committee...

### Assessment list<sup>20</sup>

106. The assessment committee shall before the thirty-first day of May in every year prepare a list which shall be called the assessment list...

### Assessment of rateable value

107. The rateable value shall be assessed by the assessment committee...

משנחקק סעיף 274 לפקודת העיריות בשנת 1968, חדלו העיריות לשום את "ערך השכירות של הבניין", וחדלו לעשות שימוש במונח "שומה", למרות שסעיף 273 לא בוטל. חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, ביטל את הסעיפים 273, 274(א) ו-275 לפקודת

---

<sup>19</sup> assessment committee - ועדת שומה.

<sup>20</sup> assessment list - לוח שומה.

## מהות המונח "שומה"

---

העיריות, והכללים לחישוב הארנונה נקבעים מדי שנה בתקנות המוצאות מכוחו. המונח "שומה" אינו נזכר עוד בפקודת העיריות, ואין לו זכר בחוק ההסדרים, עם זאת הוא שגור בפינו, ונעשה בו שימוש בדיני מס אחרים.

החלק הטכני של מעשה השומה הינו מכפלה של תעריף הארנונה, שנקבע בצו הטלת הארנונה, בשטח הבניין או בשטח הקרקע. הנתונים העומדים בבסיסה של שומה זו הם: סוג השימוש בבניין ובקרקע, האזור בו הם נמצאים, שטחם, סוג הבניין, זהותו של המחזיק וכיוצא באלה.<sup>21</sup> נתונים אלו הם "יסודות השומה".

כאשר מתברר לפקיד השומה, כי נפלה טעות ביסודות השומה, והוא מבקש לתקן את השומה, אין לראות במעשה זה הטלת ארנונה למפרע. כאמור, "הטלת ארנונה למפרע", הוא ביטוי השמור לחקיקה של צו הטלת הארנונה בידי מועצת הרשות המקומית, כשלאותה חקיקה יש תוקף למפרע.

בחוקי מס אחרים קיימות הוראות מפורשות, המסמיכות את רשויות המס לתקן את שומות המס שהוצאו על ידן. סמכויות אלו מוגבלות בהיקפן, והעילות המתירות לתקן שומה סופית הן קצובות ומסוימות, תוך הבחנה בין עילות אזרחיות לעילות פליליות. כך למשל, רשאי מנהל מיסוי מקרקעין לתקן שומה סופית של מס שבח, מס מכירה ומס רכישה על פי הוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.<sup>22</sup> שומה של היטל השבחה ניתן לתקן על פי הוראות סעיף 14(ה) לתוספת השלישית.<sup>23</sup>

משמעות המונח "שומה" נידונה בספר שמאות מקרקעין בישראל:<sup>24</sup> "למונח 'שומה' שתי הוראות שונות בתכלית - ההוראה האחת היא 'שומת מקרקעין', וההוראה האחרת 'שומת מס'. כאשר עסקינן במיסוי מקרקעין

---

<sup>21</sup> ע"ע §320.

<sup>22</sup> הנריק רוסטוביץ, **מס שבח מקרקעין**, הוצאת אוריאן, מהדורה רביעית, עמ' 72.

<sup>23</sup> הנריק רוסטוביץ, פנחס גלדקוב, אריה קמיל ואביהו פרידמן, **היטל השבחה**, הוצאת אוריאן, עמ' 438-446.

<sup>24</sup> ירמיהו אלוני, **שמאות מקרקעין בישראל**, הוצאת אוריאן, עמ' 799-800.

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

---

עלולות הוראות שונות אלה למונח 'שומה' לגרום לפרשנויות שונות וסותרות. המונח 'שומה' משותף לשומת מס ולשומת מקרקעין כאחד, אבל פרק לזה אין ביניהן ולא כלום - זו מוצאת בידי פקיד השומה מכוח הסמכות שהוענקה לו בדין, וזו מוצאת בידי מומחה בתחום המקרקעין, שהינו בעל משלח יד מורשה. האחת קובעת את הסכום הנקוב לאוצר המדינה או לקופת הרשות המקומית, והאחרת אינה קובעת ולא כלום אלא מציבה דעה של בעליה בדבר שוויים של מקרקעין."

כאשר עסקינן במס שבח מקרקעין או במס רכוש נדרש פקיד השומה להעריך את שוויים של המקרקעין לצורך שומת המס, ונמצא כי הוא עורך גם שומת מקרקעין וגם שומת מס. תהליך כזה חל בדיני הארנונה עד לשנת 1968, אולם משבוטל לוח השומה, עורך פקיד השומה את שומת המס בלבד, ואינו נדרש יותר להערכת שווי הנכס.

## § 203 סוגי השומות למיניהן ולדורותיהן

בשלב בראשון נתאר אחד עשר סוגים של שומות בהיבט של המועדים ושל הנסיבות שבהן הוצאו, ונמייין אותן לפי סוגיהן ודורותיהן. חלוקה זו אינה נזכרת בדיני הארנונה, אולם היא פועל יוצא מהם. בשלב השני, נדון באפשרות החוקית לדרוש שינוי של כל סוג של שומה ובזכות שיש להם להתנגד לשינויה. מקצת מהכללים בנוגע לשינויים של שומה הארנונה נקבעו בחקיקה, ומקצתם הם מסקנה מלומדת הנסמכת על דיני מס אחרים ועל ניתוח משפטי וכלכלי.

### 1. "השומה הראשונה"

השומה הראשונה היא שומה המוצאת בדרך כלל בתחילתה של כל שנת כספים על סמך הנתונים האגורים בספר השדה של הרשות המקומית. שומה זו אינה זוכה בדרך כלל לבדיקה מעמיקה של פקיד השומה, ולעתים מזומנות גם הנישום אינו טורח לבדוק את כל יסודות השומה הכלולים בה.

לעתים, מוצאת השומה הראשונה במהלכה של שנת הכספים. כך למשל כאשר במהלך שנת הכספים מסתיימת בנייתו של בניין או יש חילופי נישומים.

### 2. "השומה הנגדית הראשונה"

בעקבות השומה הראשונה מגיש לעתים הנישום השגה למנהל הארנונה. השגה זו היא בעצם שומה נגדית ראשונה של הנישום, המבוססת על מערכת נתונים שונה, על פרשנות שונה - קרי יישום שונה של הדין על מערכת הנתונים, או על שניהם

כאחד. ניתן לומר, כי השומה הנגדית הראשונה מעידה על כך שהנישום בדק את כל יסודות השומה.

### 3. "השומה השנייה"

בעקבות ההשגה של הנישום מוציא מנהל הארנונה "החלטה בהשגה". החלטה זו היא בעצם השומה השנייה של הרשות המקומית. ניתן לומר, כי השומה השנייה מעידה על כך, שהרשות המקומית בדקה את כל יסודות השומה, והביעה את עמדתה בדבר נתונים אלה ובדבר הפרשנות שיש ליתן להם לנוכח נוסחו של צו הטלת הארנונה ודיני הארנונה בכללם.

### 4. "השומה הנגדית השנייה"

בעקבות החלטת מנהל הארנונה בהשגה, מגיש הנישום לעתים ערר על החלטה. הערר הוא להלכה ולמעשה השומה הנגדית השנייה של הנישום. היא מעידה על כך, שהנישום בדק את כל יסודות השומה וגם את נימוקי מנהל הארנונה, אשר קיבל או דחה את מערכת הנתונים שהוצגה על ידו ואת דרכי היישום שהוצגו בשלב ההשגה.

### 5. "השומה השלישית"

תשובת מנהל הארנונה לערר היא בעצם השומה השלישית המוצאת בידי הרשות המקומית. שומה זו מעידה על כך, שהרשות המקומית בדקה לפחות פעמיים את מערכת הנתונים של הנישום ואת דרכי היישום שהוצגו על ידו, והביעה את עמדתה לגביהם.

### 6. "השומה הפסוקה"

החלטת ועדת הערר של הארנונה היא להלכה ולמעשה שומת ארנונה, כפי שוועדת הערר מצאה לנכון לקבוע. החלטת ועדת הערר קובעת ממצאים



עובדתיים - קרי, את מערכת הנתונים שעליהם יש לבסס את שומת הארנונה, ואת דרכי הפרשנות - קרי, את דרכי היישום של הדין על מערכת הנתונים. החלטת בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים בערעור על שומת ארנונה גם היא שומה פסוקה. בעקבות החלטה של ועדת הערר או של בית המשפט, רשאי פקיד השומה להוציא שומה פסוקה.

### 7. "השומה המוסכמת"

יש ובמהלך הדיון בהשגה, בערר או בערעור מגיעים הרשות המקומית והנישום לידי הסכם, שהינו "שומה" הכוללת את הנתונים המוסכמים ואת דרכי היישום. לעתים, ההסכם הוא מפורט, והוא כולל במפורש את הנתונים ואת דרכי היישום, לעתים הוא הסכם הנוקב בסכום מוסכם של ארנונה לשנה פלונית או לשנים אחדות, ולעתים הוא נוקב ביתרת החוב שעל הנישום לשלם לרשות לסילוק כל חובו בשל תקופה מסוימת. הסכם כזה הוא למעשה שומה מוסכמת.

### 8. "השומה הזמנית"

"השומה הראשונה" היא מעצם טיבה "שומה זמנית" עד שיחלפו 90 יום מיום שהומצאה לנישום. פרק זמן זה נקבע כפרק הזמן שהנישום רשאי להשיג עליה,<sup>25</sup> וכל עוד לא חלף - בשומה זמנית עסקינן. אם חלף פרק הזמן האמור, ניתן לומר, כי בדרך כלל הופכת השומה הזמנית לשומה סופית.

על אותה דרך ניתן לומר, כי "השומה הנגדית הראשונה" היא שומה זמנית עד שיחלפו 60 יום מיום שהוגשה ההשגה - הוא המועד שנקבע כפרק הזמן שמנהל הארנונה רשאי להחליט בהשגה,<sup>26</sup> וכל עוד לא חלף - אין השומה הנגדית הראשונה הופכת לשומה סופית.

השומה השנייה (תשובת מנהל הארנונה בהשגה) היא שומה זמנית במשך

---

<sup>25</sup> עיף 3 לחוק הרשויות המקומיות, (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976.

<sup>26</sup> עיף 4 לחוק הרשויות המקומיות, (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976.

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

30 יום מיום שהומצאה לנישום החלטת מנהל הארנונה בהשגה.<sup>27</sup> השומה הנגדית השנייה (הערר) אינה סופית במשך 30 יום מיום שמנהל הארנונה קיבל את הערר של הנישום על החלטתו. יש הגורסים, כי על שומה זמנית זו אינה חלה המגבלה של 30 הימים, משום שלא נקבע במפורש, כי אי מתן תשובה בערר בידי מנהל הארנונה גורמת לקבלת הערר.<sup>28</sup> השומה השלישית (תשובת מנהל הארנונה בערר) היא שומה זמנית מעצם טיבה מאחר שההכרעה עברה לידי ועדת הערר.

שומה פסוקה אינה סופית עד שיחלפו המועדים להגשת ערעור לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים או עד להגשת בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון.

צא ולמד, כי אם חלפו פרקי הזמן האמורים, ניתן לומר, כי בדרך כלל הופכת השומה האחרונה במניין ל"שומה סופית".

### 9. השומה הסופית מהמעלה הראשונה

שומה ראשונה שלא הוגשה בגינה השגה תוך 90 יום מיום שהודעת השומה הומצאה לנישום הופכת לשומה סופית ראשונה.

### 10. השומה הסופית מהמעלה השנייה

השומה הנגדית הראשונה, כלומר ההשגה, שמנהל הארנונה לא השיב עליה במועד<sup>29</sup> והחלטת מנהל הארנונה בהשגה, שהנישום לא ערר עליה במועד, הופכים לשומות סופיות, אולם מצאנו לנכון למיין כסוג שונה של שומה סופית. לגבי עררו של הנישום, שמנהל הארנונה לא השיב עליו במועד<sup>30</sup> נפסק, כי הוא

<sup>27</sup> סעיף 6 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976.

<sup>28</sup> ע"ש 5297/99 עמיר חברה להספקה חקלאית בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה, ארנונה עירונית, פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>29</sup> ת"א 108/92 עיריית מעלה אדומים נ' החברה הכלכלית ירושלים בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 777.

<sup>30</sup> ע"ש 5297/99, שם בהערת שוליים 28.

אינו הופך לשומה סופית.

### **11. השומה הסופית מהמעלה השלישית**

על השומות הסופיות מהמעלה השלישית ניתן למנות: שומה פסוקה של ועדת הערר, שבגינה לא הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, שומה פסוקה של בית המשפט המחוזי שבגינה לא הוגשה בקשת רשות לערער לבית המשפט העליון, וכן כל שומה אחרת הנובעת מהחלטה שיפוטית שלא הוגש בגינה ערעור. על סוג זה של שומות ניתן למנות גם את השומה המוסכמת שבין הנישום לרשות, קל וחומר שומה מוסכמת שקיבלה תוקף של החלטה שיפוטית.

## § 204 תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה הראשונה

המחוקק לא קבע הוראות, הקובעות מהי "שומה סופית" ובאלו נסיבות רשאי פקיד השומה לתקן שומת ארנונה. בפקודת מס הכנסה ובחוק מיסוי מקרקעין ניתן למצוא "שומה זמנית" ו"שומה סופית". אולם יש שומות סופיות שניתן לתקן בנסיבות מסוימות, ויש כאלו שלא ניתן לתקן.

הלקונה בחקיקת דיני הארנונה בסוגיה זו אינה מתירה לרשות מקומית לעשות בשומה שגויה ככל העולה על רוחה, ולפתוח שומות סופיות מכל סיבה שהיא וללא מגבלת זמן מחד גיסא, אולם מאידך היא אינה חוסמת את דרכה בעליל מלעשות כן במקרים מסוימים. יש לזכור, כי עסקינן בחרב פיפיות, וכי מול זכותה של רשות מקומית לפתוח שומות של שנים קודמות בנסיבות כאלו ואחרות עומדת זכותו של הנישום לדרוש מהרשות המקומית לעשות כן.<sup>31</sup>

גם כאשר שומה היא שומה סופית-לכאורה על פי אמות המבחן שהוצגו עד כאן, ועולה השאלה אם ניתן לפתוח שומה כזו ביוזמת הרשות המקומית או ביוזמת הנישום, יש חשיבות רבה לכך באיזו שומה עסקינן. ככלל, הסיכוי להצליח בפתיחת שומה סופית הולך ופוחת ככל שעסקינן בשומה שלשני

---

<sup>31</sup> ראה: משה וקנין, "בקיעים בסופיות השומה של הארנונה", **השער לנדל"ן ולמסים**, <http://landtax.co.il/essays/arnona/ar6index.html>; אילנה בראף, "היקף שיקול דעתה של הרשות המקומית בקביעת הארנונה - מתחם הסבירות", **השער לנדל"ן ולמסים**, <http://landtax.co.il/essays/arnona/ar11.html>.

## תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה הראשונה

---

הצדדים היה יומם בבדיקתה ובתקיפתה.

כאשר עסקינן בשומה הסופית הראשונה, מצאנו, כי רשויות מקומיות רבות שוקדות השכם והערב על פתיחתן של שומות כאלו כאשר מתגלים להן נתונים חדשים, שלא היו ידועים להן קודם לכן. בדרך כלל, נתונים חדשים אלו הם שטח הנכס נשוא השומה - והנתונים החדשים מתגלים בעקבות סקר מדידות.

ההנמקה הרעיונית לפתיחת השומה הסופית הראשונה נעוצה בכך, שהחבות הרעיונית של הנישום בארנונה נוצרה במועד אירוע המס על בסיס צו הטלת הארנונה על-ידי המועצה הנבחרת של הרשות המקומית ולא בעת הכנת השומה בידי פקיד השומה. הרשויות המקומיות חוזרות וטוענות, כי על הרשות המקומית מוטלת החובה לדרוש את מלוא סכום הארנונה, המתחייב על-פי צו הטלת הארנונה.

הנמקה זו, שובת לב ככל שתהיה, שחטה "פרה קדושה" שהייתה נוהגת עד לסוף שנות השמונים, ונבע החרוץ הראשון בחומה הבצורה שהפרידה בין היס ליבשה.

הנמקה זו כלשונה משמשת לנישומים, המבקשים לפתוח את השומה הסופית הראשונה, מחמת שלא הגישו כנגדה השגה במועד. אם "החבות הרעיונית של הנישום בארנונה נוצרה במועד אירוע המס על בסיס צו הטלת הארנונה על-ידי המועצה הנבחרת של הרשות המקומית ולא בעת הכנת השומה בידי פקיד השומה", הקשו הנישומים, מדוע ניתן להגדיל את סכום הארנונה כאשר מתגלה שטח נוסף, ולא ניתן להקטין את הסכום אם מתברר כי הנישום חויב בשל שטח שלא היה ולא נברא? ואם "על הרשות המקומית מוטלת החובה לדרוש את מלוא סכום הארנונה, המתחייב על-פי צו הטלת הארנונה", היכן קמה לה הזכות שלא להשיב ארנונה שנגבתה ביתר, שבו והקשו הנישומים?

כאשר התברר לרשויות המקומיות, כי החרוץ שנבע בחומת השומה הסופית הראשונה הוא חרוץ דו-צדדי, ניסו להזעיק את "הנס הקטן" שיתקע את אצבעו בחרוץ, וטענו כי המידע בדבר השטח מצוי בידיעת הנישום ואינו מצוי בידיעת הרשות, ועוד טענות ממין זה. אולם בעוד שהנס הקטן היה עקבי

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

בסתימת החריץ, ממשיכות הרשויות המקומיות לפתוח שומות סופיות ראשונות, בתקן סוגי שימושים דלי תעריף בשימושים עתירי תעריף, ופרצות חדשות נובעות בחומת הסופיות.

התחכמו הנישומים והחלו להעלות טענות של רשלנות כנגד פקידי השומה המטרה לעקוף את גזירת 90 הימים שחלפו ועברו להם לפני שנים אחדות,<sup>32</sup> וחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו הפך לאיל נגח, המאיים למוטט חומה זו כליל.<sup>33</sup> הדיון ה"יבש" בסופיות "השומה הסופית הראשונה" מקיף כיום עולם ומלואו - דיני נזיקין, זכויות האזרח, ומשפט מנהלי - כאשר הנישום אינו תוקף את מעשה השומה אלא את חוקיות צו הטלת הארנונה<sup>34</sup> ואת סבירות התעריפים שנקבעו בו.<sup>35</sup>

ראוי להביא בהקשר זה את דבריו של כבוד השופט גולדברג בדחותו את בקשת רשות הערעור בעניין של עיריית נהריה נ' קזס נתן:

(ג) לעניין הוכחת טענת ההתרשלות: המבקשת הוסמכה לחייב את תושבי עירה בתשלום ארנונה. גובה התשלום נקבע, בין השאר, על פי מהותו של העסק. לשם קביעת מהות העסק המתנהל בתחומה הוסמכה המבקשת לנקוט בפעולות שונות ובין השאר: להיכנס בכל עת סבירה לנכסים ולערוך בהם בדיקות ומדידות וכן לדרוש מכל בעל או מחזיק בנכס למסור כל ידיעה או מסמך הקשורים בו (ראה סעיף 287 לפקודת העיריות[נוסח חדש]).

הארנונה לגבי בתי עסק מסוג פאב נקבעה, לראשונה, בתחומי העיר נהריה בתחילת שנת המס 1984/85. דא עקא שגם אחרי 1.4.84 המשכיה

<sup>32</sup> רע"א 7669/96 עיריית נהריה נ' קזס נתן, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 111.

<sup>33</sup> ה"פ 177223/98 פרץ אברהם בע"מ נ' עיריית חולון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>34</sup> ע"א 6514/96 חניון המרכבה חולון בע"מ נ' עיריית חולון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 80.

<sup>35</sup> ה"פ 1879/97 תעשייה האוירית לישראל בע"מ נ' עיריית יהוד, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

## תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה הראשונה

---

המבקשת לגבות מהמשיב ארנונה לפי סיווג של חנות, למרות שמאותו יום, היה עליה לגבות ארנונה לפי סיווג של פאב. אין מחלוקת על כך שהפרש בגובה תשלום הארנונה בין שני סוגי בתי עסק אלה, התבטא בעשרות אחוזים. בפועלה כרשות ציבורית, חובה היה על המבקשת ליידע את המשיב כי בעקבות צו המסים החדש שנכנס לתוף ביום 1.4.84, ישלם מי שמחזיק בפאב או בדיסקוטק ארנונה בגובה מחצית החיוב החל לגבי חנות. תחת זאת נהגה המבקשת בשב ואל תעשה והמשיכה לגבות עבור הכנס של המשיב את שיעור הארנונה שגבתה על 1.4.84, לפי סיווג של חנות.

מצב דברים זה, שנמשך לאורך שבע שנים (עד להגשת התביעה) היווה, ללא ספק, מעשה התרשלות מצד המבקשת כלפי המשיב. כאמור, אפילו היה למשיב חלק במעשה הרשלנות כפי שקבעו שתי הערכאות שלפנינו, לא היה בכך כדי לשלול את זכות המשיב להשבת מלוא הכספים ששילם ביתר.

פסק דין זה הוא אבן דרך בתהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה הראשונה, ולאחריו החרו והחזיקו רבים. לא כל טעות בשומת ארנונה תיחשב כהתרשלות של הרשות המקומית, אולם טענה זו שנראתה כמופרכת עד להלכת "קזס", הולכת ומגבשת כללים ברבות פסקי הדין.

## § 205 תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה השנייה

הסופיות של "השומה הסופית הראשונה" הולכת ונשחקת, והרשויות המקומיות והנישומים כאחד מתחרים זה בזה במציאת הנמקות משפטיות להפיכתה של השומה הסופית הראשונה לתחילתה של "ידידות ארוכה".

עתה עומדת על הפרק סופיותה של "השומה הסופית מהמעלה השנייה", הלא היא השומה הנגדית הראשונה שמנהל הארנונה לא השיב עליה במועד,<sup>36</sup> תשובת מנהל הארנונה בהשגה שהנישום לא ערר עליה במועד, ועררו של הנישום שמנהל הארנונה לא השיב עליה במועד.<sup>37</sup>

את המערכה על פריצת חומה זו מנהלות, למרבה ההפתעה!?, הרשויות המקומיות, אשר מנהלי הארנונה שלהן התרשלו במלאכתם, ולא השיבו להשגה או לערר במועד.

אחד הנימוקים החביבים על הרשויות המקומיות במסע לחיסולה של השומה הסופית מהמעלה השנייה הוא, כי "לא יעלה על הדעת שקופת הציבור תצא נפסדת כתוצאה מטעות של מנהל הארנונה". אם תצלח משימתן זו של הרשויות המקומיות, הן צפויות להתמוטטות מוחלטת של סופיות השומות

---

<sup>36</sup> ע"א 4510/98 עירית מעלה אדומים נ' חברה כלכלית לירושלים בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

<sup>37</sup> ע"ש 5032/99 חברת שיקרצ'י תעשיות (1995) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית חדרה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.



## תהליך הנגיסה בסופיותה של השומה הסופית מהמעלה השנייה

---

שהוצאו על ידן בשנים הקודמות, ולתביעות השבה של כספי ארנונה שנגבו ושהוצאו על צריכה שוטפת. החזר של כספים אלו יש לתקצב בהגדלת תעריפי הארנונה של השנים הבאות, משימה שכמעט אינה אפשרית לנוכח "דיני ההקפאה"<sup>38</sup>.

לדעתנו, יש מקום להבחין בין השומה הסופית הראשונה לבין השומה הסופית מהמעלה השנייה. השומה הראשונה היא תהליך הנעשה כדבר שבשגרה בידי פקידי השומה של הרשויות המקומיות, ונתוני השומה ודרכי היישום נקבעים על סמך מקורות מידע רבים שאינם בהכרח אמינים ומדויקים. שומה כזו אינה נבדקת בדרך כלל לגופה בידי פקידי השומה והנישומים, והיא זו שהופכת ל"שומה הסופית הראשונה". לפיכך, יש לדעתנו להנהיג פרשנות מקילה במבחנים לפתיחתה של שומה סופית כזו, ולתת הן לרשות המקומית והן לנישום את יומם בתיקונה על סמך מערכת הנתונים האמיתית ועל בסיס הפרשנות הראויה לדיני הארנונה וליישום הנכון לעקרונות הדין.

השומה הסופית מן המעלה השנייה היא דבר שונה במהותו. כאשר מוגשת השגה על שומת ארנונה, נוצר "סכסוך מס" בין הרשות המקומית לנישום. הטיפול בסכסוך המס אינו עוד נשוא לטיפול המוני באלפים וברבבות של שומות על בסיס של נתונים המתקבלים ממקורות שונים, אלא טיפול פרטני בנישום לא מרוצה. יש לזכור, כי נישום זה, הוא ולא אחר, משלם באמצעות מסיו את משכורותיהם של פקידי הרשות, הוא "הציבור" ופקידי הרשות הם "פקידי ציבור" או "משרתי ציבור"<sup>39</sup> בתרגום מילולי.

כנגד הנימוק הרעוע ש"לא יעלה על הדעת שקופת הציבור תצא נפסדת מטעות של מנהל הארנונה", ניתן לטעון ש"לא יעלה על הדעת שקופתו של נישום

---

<sup>38</sup> ע"ע §703.

<sup>39</sup> civil servant

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

---

אחד תצא נפסדת כתוצאה מטעותו שלו". האם דמה של רשות מקומית סמוק מדמו של נישום?

## **§ 206 סופיותה המוגבלת של השומה הסופית מהמעלה השלישית**

לית מאן דפליג לגבי סופיותה המוחלטת של "השומה הסופית מהמעלה השלישית", הלא הן השומות שהינן הפועל היוצא מהחלטה שיפוטית של ועדת ערר, של בית המשפט המחוזי בערעור על החלטת ועדת הערר, ושל כל החלטה שיפוטית אחרת - אם לא הוגש ערעור או בקשת רשות ערעור עליהן. הוא הדין בשומה מוסכמת בין הנישום לרשות המקומית.  
האמנם בסופיות מוחלטת עסקינן?

### **1. הגבלת הסופיות לשנת הכספים שבגינה נקבעה השומה**

שומה של תשלומי חובה עתיים, כגון שומת מס הכנסה או שומת ארנונה, כוללת בחובה מערכת של עובדות ומערכת של מסקנות. על מערכת העובדות של שומת ארנונה ניתן למנות למשל את שטחו של מבנה, אולם סוגיית השטח עשויה לכלול לא רק תוצאה של מדידות (עובדה) אלא גם מהם השטחים הרלוונטיים לשומת הארנונה לנוכח הגדרת המונח "שטח" בצו הטלת הארנונה.

לית מאן דפליג, כי שומה סופית מהמעלה השלישית (פסוקה או מוסכמת) הכוללת שטח של מבנה יוצרת סופיות מוחלטת בסוגיה זו לגבי אותה שנה או אותן שנים שלגביהן הייתה הסכמה או פסיקה.

סופיות זו אינה חלה כדבר מובן מאליו לגבי שנות מס שקדמו לשנה או לשנים שלפני התקופה נשוא השומה או השומות. אפשר, שבשנים קודמות היה

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

---

השטח קטן או גדול מהשטח שנקבע בשומה המוסכמת או הפסוקה. אפשר, שבשנים הבאות יחולו שינויים של הריסה או בנייה. אפשר, שבשנים הקודמות הייתה הגדרה שונה בצו הטלת הארנונה ואפשר ששינוי כשה יחול בשנים הבאות. עד כאן נראית ההגבלה בסופיות כדבר מובן מאליו.

הבעיה עשויה להתעורר אם לא חל כל שינוי בגודל הנכס או בהגדרה שנקבעה בצו הטלת הארנונה, אולם לאחר שנקבעה השומה הסופית מהמעלה השלישית לגבי שנה פלונית, קם הנישום ומעלה טענות לגבי השטח בקשר לשנת כספים אחרת.

כנגד הטענה, כי נקבעה הלכה פסוקה או שומה מוסכמת לגבי שנת כספים קודמת, ניתן להעלות שלל טענות - פסק הדין ניתן מחמת אי התייצבות לדין; ההגדרה בצו הטלת הארנונה נחקקה בחוסר סמכות לנוכח "דיני ההקפאה"; הנישום לא היה מודע לעובדות או לדין, והטעות שעשה אינה אמורה לחייבו לנצח, וכיוצא באלו טענות כיד הדמיון הטובה על פרקליטי הנישום או הרשות המקומית.

ההצדקה להעלאת טענות אלו נעוצה בתפישה, שתשלומי חובה מוטלים על פי דין, ושומה סופית של שנה פלונית אינה גוברת על הדין שחל בכל אירוע מס מחדש.<sup>40</sup>

## 2. ההבחנה בין מיני השומות הפסוקות לעניין הסופיות

לפסק דין סופי הדין בשומת מס יש שתי פנים. הוא מסיים מחלוקת בין רשות לנישום ויוצר מעשה בית דין; הוא עשוי לקבוע הלכה כללית. לעניין מעשה בית הדין, אין הבדל בין בית משפט שלום לבית המשפט העליון, או בין בית משפט המחוזי לבין ועדת הערר. לעניין ההלכה הכללית קיים הבדל בין החלטה של ועדת ערר או של בית משפט שלום לבין פסק דין של בית המשפט המחוזי קל וחומר של בית המשפט העליון.

---

<sup>40</sup> ע"א 165/64 ראש עיריית תל אביב-יפו נ' כהן, פ"ד י"ח(3) 302. להרחבה בסוגיה זו ע"ע §105.

## סופיותה המוגבלת של השומה הסופית מהמעלה השלישית

---

צא ולמד, כי פסק דין של בית המשפט העליון, הקובע הלכה כללית בסוגיית השטח של הנכס נשוא השומה הסופית, עשוי לחסום את דרכו של הנישום או את דרכה של הרשות המקומית מלהעלות ענה זו מחדש לגבי השנים הבאות. מסתמא אתה למד, כי פסק דין של בית משפט השלום או החלטה של ועדת הערר, הקובעות הלכה כללית בסוגיה זו, לא יעמדו בדרכו של נישום נחוש החלטה או של רשות מקומית החרדה להחלת ההלכה הכללית על נישומים נוספים.

לגבי פסיקה של בית המשפט המחוזי מצאנו, כי לעתים קיימים פסקי דין סותרים באותה סוגיה,<sup>41</sup> והדבר עשוי ללמד על כך, שתקדים כזה אינו סוף פסוק ואינו סופה של דרך.

### 3. חולשת הסופיות של שומה מוסכמת שנקבעה ללא סמכות ובחריגה מסמכות

שומה מוסכמת אינה נעשית בדרך כלל מלכתחילה, והיא תוצאה של שומה ראשונה, השגה והסכם. לעתים השומה המוסכמת מושגת לאחר הגשת ערר או תביעה משפטית.

מנהל הארנונה הוא הגורם היחיד המוסמך להגיע לשומה מוסכמת עם הנישום בסוגיות המסורות לסמכותו.<sup>42</sup> מנהל הארנונה אינו חייב לציית להוראה של ראש הרשות המקומית להגיע לשומה מוסכמת פלונית, מאחר שמינויו נעשה על ידי המועצה ולא על ידי ראש הרשות, ותפקידו הוא סטטוטורי ולא מנהלי גרידא.

אם לאחר הגשת השגה נכרת הסכם בדבר השומה בין הנישום לראש

---

<sup>41</sup> כך למשל ה"פ 719/94 **מגדל חברה לביטוח נ' עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 333, וה"פ 598/94 **מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית חיפה**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 289, שבהם נפסקו הלכות סותרות.

<sup>42</sup> לסמכות מנהל הארנונה ראה פרק 15.

הרשות המקומית, הסכם כזה נכרת ללא סמכות. רשות מקומית שתבקש להתנער מהסכם כזה (למשל לאחר הבחירות שבהן נסחר ראש רשות אחר), תתקשה להצדיק זאת בפני בית המשפט, אלא אם כן ידו של הנישום הייתה במעל. לנישום שיבקש להתנער מהסכם כזה, יש סיכוי סביר לעבור את המשוכה אם יטען לבטלות ההסכם וינמק את הסכמתו לשומה במערכת לחצים שהופעלה עליו שלא כדין, באי ידיעת רזי הארנונה, במחלתה האנושה של רעייתו, וכיוצא באלה תירוצים שאין להם מקום בהסכם שנכרת כדת וכדין.

הסכם הנכרת מראש לקראת הוצאתה של השומה הראשונה, נדיר ככל שיהיה, אינו בסמכותו של מנהל הארנונה אלא של פקיד השומה - גם אם אותו תפקיד מאויש בידי מנהל הארנונה. פקיד השומה ככל פקיד אחר נתון למרותו של ראש הרשות המקומית, וממילא רשאי מי שמינה את פקיד השומה להגיע להסכמה בדבר השומה המוסכמת הראשונה.

### **הסכם בדבר אי החלת תעריף שנחקק בחריגה מסמכות או ללא סמכות**

הסוגייה הסבוכה ביותר היא הסכם, שבו מסכימה הרשות המקומית שלא להחיל תעריף בלתי חוקי שנחקק ללא סמכות לנוכח "דיני הקפאה" או תעריף בלתי סביר שנחקק בחריגה מסמכות.

הרשות המקומית מוסמכת, ומוטלת עליה החובה על פי דין, לשום את הנישומים המחזיקים נכסים בתחום שיפוטה. לפיכך, היא רשאית לכרות הסכם עם נישום פלוני בדבר הפרמטרים הקבועים בשומת הארנונה, כל עוד הם עומדים בהוראותיו של צו הטלת הארנונה. על אותה דרך, מוסמכת הרשות המקומית לתקן שומות שגויות, אולם בעשותה כל היא חייבת להחיל את התעריפים הקבועים בצו הטלת הארנונה.

המלכוד בחתימה על הסכם החורג מהתעריפים הקבועים בצו הטלת הארנונה הוא, כי הרשות המקומית (הרשות המבצעת) כפופה לצו הטלת הארנונה פרי ידיה של המועצה (הרשות המחוקקת) מחד גיסא, ואין לה לכאורה סמכות להחיל תעריף נמוך (או גבוה) מתעריף שנקבע בצו הטלת הארנונה. מאידך גיסא, אם המועצה הנבחרת פעלה ללא סמכות וחוקקה תעריף הנוגד את

## סופיותה המוגבלת של השומה הסופית מהמעלה השלישית

---

"דיני ההקפאה" ובית המשפט עתיד לפסוק כי התעריף אינו חוקי, מה טעם לה לרשות מקומית להרבות בעינוי דין תחת להחיל את המובן מאליו?

אם באי חוקיות עסקינן, ראוי שהסכם בדבר הפחתת תעריף ארנונה יובא לאישור מועצת הרשות המקומית. זו אינה אמורה לחוקק צו בעל תוקף רטרואקטיבי המתקן את העוולה, ודי אם תשתכנע כי הנישום צודק בטענותיו.

כאשר מתחוויר למועצת הרשות המקומית, כי צו הטלת הארנונה כולל תעריף שנחקק ללא סמכות ובניגוד לדיני הארנונה, אין זה, לדעתנו, מן הראוי לכבול את ידיה לתעריף בלתי חוקי, שעתיד להתבטל בפסק דין של בית המשפט. במקרה כזה, מוסמכת מועצת הרשות המקומית לחתום על הסכם המחיל תעריף ארנונה שונה מזה הקבוע בצו הטלת הארנונה, ובלבד שמתקיימים כל התנאים שלהלן -

א. היועץ המשפטי של הרשות המקומית, או יועץ משפטי אחר, הגישו למועצת הרשות המקומית חוות דעת בכתב לפיה תעריף פלוני בצו הטלת הארנונה אינו חוקי מטעמים שפורטו, וכך את התעריף החוקי, שהיה על מועצת רשות המקומית לחוקקו על פי דיני הארנונה. יש להזכיר, כי חוות דעתו של היועץ המשפטי של הרשות המקומית אינה מחייבת את הרשות המקומית קל וחומר את מועצת הרשות.

ב. ראש הרשות המקומית, הגזבר והמבקר המליצו לקבל את חוות הדעת וליישמה בהסכם עם הנישום.

ג. הודעה על חוות הדעת, ההמלצות והחלטת מועצת הרשות המקומית נשלחה לשר הפנים.

אם באי סבירות של תעריף עסקינן, אין זה מן הראוי שהרשות המקומית תכרות הסכם שאינו עולה בקנה אחד עם התעריפים הקבועים בצו הטלת הארנונה. סוגיית אי הסבירות אינה חד משמעית כמו סוגיית אי החוקיות, וראוי שיהיה לרשות המקומית יומה בבית המשפט. אפשר, שבנסיבות יוצאות דופן יהיה ברור לכל בר-בי-רב, כי תעריף פלוני הוא בלתי סביר בעליל, או אז יתכן שיש מקום לקבוע שלרשות המקומית ולמועצתה יש סמכות לכרות הסכם שאינו מיישם תעריף הקבוע בצו הטלת הארנונה, אולם אין מקום לעשות כן כדבר שבשגרה.

שומה המוצאת על סמך הסכמים כאלה היא שומה סופית לחלוטין, אלא אם כן יתברר למשל, כי ההחלטה הייתה נגועה בקנוניה בין הנישום לרשות או למי מראשיה.

#### 4. מגבלת הסופיות של שומה מוסכמת הצופה פני עתיד

במהלך בירור מחלוקות בהשגה בערר או בבית המשפט מגיעים הצדדים להסכמה בדבר השומות נשוא המחלוקת. ברגעים אלו של רצון טוב וזחירות הדעת ניתן להגיע לשומות מוסכמות לגבי השנים שחלפו מאז שהחלה המחלוקת ועד לתום שנת הכספים שבה נפתר המחלוקת. אין בכך כל קושי, שכן בין אם יש השגות עררים תלויים ועומדים ובין אם לאו, עניין המועדים הוא פרוצדורלי בלבד, והסכמה לגבי השנים שחלפו כוללת בחובה הסכמה להארכת מועדים הדדית.

הקושי מתעורר כאשר הצדדים מבקשים לכלול בהסכם שנות כספים בעתיד, כלומר החלטה לגבי שומות שטרם הוצאו, לאירועי מס שטרם חלו, ולצווי הטלת ארנונה שטרם נחקקו.

אין הוראה בדין למי הסמכות לעשות כן, אולם ודאי הוא שלמנהל הארנונה אין סמכות לחתום על הסכם הצופה פני עתיד. בהעדר הוראה מפורשת, ניתן לומר תוך הסתייגות מה, כי לראש הרשות המקומית יש סמכות טבועה לחתום על הסכם כזה הצופה פני עתיד, וראוי שיעשה כן על סמך חוות דעת של היועץ המשפטי של הרשות המקומית. המהדרין יביאו הסכם כזה לאישור מועצת הרשות המקומית, שאין לה סמכות להפיק שומות, לשם חשיפת ההסכם בפני נבחרי הציבור.

הסכם כזה עשוי לחייב את הרשות המקומית במהלך אותה קדנציה, אולם סופיותן של השומות המוסכמות לעתיד לבוא ילך ויחלש ברבות השנים,<sup>43</sup> ולנישום ולרשות המקומית יש סיכוי הולך וגובר לערער על סופיותן של השומות.

---

<sup>43</sup> ע"א 250/88 קופת חולים של ההסתדרות הכללית נ' עיריית באר שבע, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 110.



## **5. ההבחנה בין שומה מוסכמת מפורטת לבין הסכם כספי לעניין הסופיות**

הסכם בדבר שומת ארנונה יכול לכלול את יסודות השומה, את התעריפים ואת סכום הארנונה לשנה פלונית או לשנים אחדות, ויכול לכלול רק את סכום הארנונה המוסכם, או למצער את יתרת החוב של הנישום לרשות.

הסכם הכולל את סכום הארנונה לשנה פלונית או את יתרת החוב לתשלום, הוא הלכה למעשה שומה סופית בהחלט. חוסר הפירוט שבו יקשה על הנישום ועל הרשות לשוב ולתקוף את הסכום שנקבע בו.

לא כן הסכם בדבר שומת ארנונה הכלול את יסודות השומה, את התעריפים ואת סכום הארנונה. הסכם כזה אינו דן בהכרח בסוגיית חוקיות וסבירות התעריפים. כך למשל, כאשר במהלך דיון בהשגה או בערר מגיעים הצדדים להסכם בדבר שטח הנכסים, השימוש שנעשה בהם והתעריף הראוי על פי צו הטלת הארנונה. בסוגיות אלו ההסכם יוצר שומה מוסכמת סופית.

שעה לאחר חתימת ההסכם יכול הנישום להגיש תביעה לבית המשפט ולתקוף את חוקיותו של התעריף שהוחל בשומה המוסכמת או את סבירותו. הטעם לכך הוא, כי למנהל הארנונה אין סמכות להסכים להחלת תעריף שאינו קבוע בצו הטלת הארנונה, ואין לו אף סמכות לדון בטענות ממין זה. נמצא, כי ההסכם מיצה את מלוא הסמכויות שהוענקו לנציג הרשות המקומית שחתם על ההסכם, אולם לא בהכרח מיצה את מלוא טענות הנישום נגד חוקיות התעריפים או סבירותם, ונמצא כי השומה המוסכמת אינה סופית לחלוטין.

## **6. ההבחנה בין שומה מוסכמת בקשר ליסודות השומה בלבד לבין שומה מוסכמת בקשר לחוקיות צו הטלת הארנונה וסבירות התעריפים**

הסכם בדבר שומת ארנונה יכול לכלול את יסודות השומה, את התעריפים ואת סכום הארנונה לשנה פלונית או לשנים אחדות, ויכול לכלול הסכמה בדבר חוקיות וסבירות של תעריפי הארנונה.

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

---

אמרנו, כי הסכם הכולל את יסודות השומה ואת סכומי הארנונה אינו יוצר בהכרח שומה סופית, שכן ניתן לתקוף לאחר חתימתו את חוקיות התעריפים ואת סבירותם. על מנת לבסס ביתר שאת את סופיותן של השומות נשוא ההסכם, ניתן לכלול בהסכם גם הוראות בדבר חלותו על חוקיות התעריפים וסבירותם.

הסכם כזה, אם הוא נחתם כדין בידי מי שהוסמך לעשות כן, ואם הוא אינו צופה פני עתיד, יוצר שומה סופית לחלוטין לגבי שנות הכספים שהוא חל עליהן. קשה לחשוב על דרך שבה ניתן לתקוף את סופיותן המוחלטת של שומות שהוצאו מכוחו של הסכם כזה. מסקנה זו מולידה את המסקנה האחרת - כי הסכם שאינו כזה אינו יוצר בהכרח שומות סופיות לחלוטין.

## § 207 שיקולים ענייניים לסופיות השומה ולא סופיותה

שיקולים רבים ומגוונים עשויים להקנות הצדקה משפטית לפתיחת שומות סופיות של שנים קודמות הן ביוזמת הרשות המקומית והן ביוזמת הנישום.<sup>44</sup> כך למשל, התרשלות של הרשות המקומית בקביעת שומת הארנונה כאשר המידע הנכון בדבר נתוני השדה של הנכס או בדבר זהותו של הנישום הנכון היו בידיעתה, או הימנעות מהקטנת שומה בעקבות הפחתת תעריף הארנונה שחל על שימוש מסוים.<sup>45</sup>

בנייה בלתי חוקית עשויה להצדיק את הגדלת סכום הארנונה ופתיחת שומות של שנים קודמות, אולם מדידה מחודשת של נכס שנבנה בהיתר שניתן בידי הרשות המקומית אינה בהכרח עילה לפתיחת שומות של שנים קודמות והגדלת סכום הארנונה המוטל על הנישום, הואיל ומידע זה היה מצוי בידי הרשות המקומית במחלקת ההנדסה.

כאשר רשות מקומית מגדילה את סכום הארנונה בשל שנים קודמות כאשר המידע בדבר יסודות השומה היה מצוי בידיעתה יכול הנישום להעלות טענה כי בכך נשללת ממנו הוודאות לגבי סכום הארנונה המושת עליו מידי שנה, וכי הארנונה באה לתקצב את פעולות הרשות המקומית לשנה שוטפת, ואילו בפתיחת השומות של השנים שחלפו היא "מתעשרת" בכספים שלא תוקצבו

---

<sup>44</sup> להרחבה בסוגיות סופיות השומה ע"ע § 711.

<sup>45</sup> רע"א 7669/96 עיריית נהריה נ' קזס נתן, ארנונה עירונית פסק' דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 111.

לאותה שנה.

הליכי השגה או ערר שבסופם נקבעת שומה מסוימת או הסכם המושג בין הרשות המקומית לנישום במהלכם של הליכים אלו עשויים לסתום את הגולל על הניסיון לפתוח מחדש שומה זו, וניתן לומר כי שומה כזו היא שומה סופית.

הסכם בדבר יסודות השומה והוצאת שומה מוסכמת או פסוקה אינם סותמים את הגולל על טענות של אי חוקיות התעריפים בצו הטלת הארנונה לאותה שנת מס, אלא אם כן ההליך המשפטי או ההסכם דנו בסוגיה זו וקבעו את השומה בהתחשב בטענות אי החוקיות.

יש להדגיש, כי הטענות שהובאו כאן כנגד פתיחת שומות של שנים קודמות, אם ביוזמת הרשות המקומית ואם ביוזמת הנישום, אינן ממצות את הטענות האפשריות, וניתן ללמוד גזירה שווה מדיני מס אחרים ומהשיקולים של בתי המשפט המובאים בפסקי הדין שהתמודדו בסוגיות אלו.

בע"א 156/59 נקבע,<sup>46</sup> כי אותם שיקולים, העלולים לפסול הטלת מס למפרע כדבר בלתי סביר, אינם יפים כלפי עצם השומה, הקובעת את שיעור המס, שכן לא השומה היא היוצרת את המס. אם שווי הנכס היה שנוי במחלוקת בין הנישום החייב בארנונה לבין הרשות המקומית, אין הנישום רשאי לטעון, כי לא שיער למה הוא צפוי.<sup>47</sup>

### הלכת "ריינר"

עיריית ירושלים תבעה את הנישום בארנונה, וזכתה בפסק דין. משנתברר, שלא הנתבע החזיק בנכס אלא רעייתו, תיקנה העירייה את הרישום בפנקסיה ותבעה את הרעיה. בית המשפט העליון פסק:<sup>48</sup> "חובת תשלום הארנונה חלה,

---

<sup>46</sup> ועדת השומה שליד עיריית ירושלים נ' דינוביץ, פ"ד יג 1332.

<sup>47</sup> מותר לתקן טעות בשומה, ולתיקון זה יהיה תוקף למפרע, ע"א 523/59 נאות אביב בע"מ נ' ועדת השומה של עיריית תל אביב, פ"ד יד 1041, וכן בג"צ 298/60 מטלון נ' ראש העיר, פ"ד טו 497.

<sup>48</sup> רע"א 2978/91 מאירה ריינר נ' עיריית ירושלים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר

## שיקולים ענייניים לסופיות השומה ולא סופיותה

---

מדעיקרא, על המבקשת. בכך שמתוך טעות תבעה המשיבה, תחילה, את התשלום מבעלה של המבקשת, אין בכך כדי לחלץ את המבקשת מחובה. ככל שהמשיבה לא גבתה את חובה על-פי פסק הדין הראשון, וככל שהזכות לתבעו לא נתיישנה, לא הייתה מנועה מלתבוע את פירעונו מידי המבקשת. לעניין זה, אין זה מעלה או מוריד, שבמקום לנקוט אמצעי גבייה לפי סעיפים 309-315 לפקודה, בחרה המשיבה, בשני המקרים, לפתוח בהליכים לגביית הארנונה כחוב אזרחי, לפי סעיף 317. זאת ועוד: בהעדר זהות בין הנתבעים בשתי התובעות, פסק הדין הראשון לא היווה מעשה בית-דין בין המבקשת למשיבה. אין בכך כלום, כי מי שהיה רשום בפנקסי העירייה כמחזיק היה בעלה המנוח של המבקשת, בעוד ששמה של המבקשת עצמה נפקד מן הרישום. כשם שרישום מוטעה אין בכוחו להטיל חובת תשלום, כך השמטה מוטעית מן הרישום אין בכוחה לפטור חייב מחבותו. המבקשת לא חלקה, שהחזיקה בדירה בכל השנים בגינת חויבה. נמצא, שתיקון הרישום, הגם שנעשה בחלוף שנים ובתוקף למפרע, לא שינה ולא עיוות מאומה, אלא רק התאים את הרישום למצב העובדתי."

בעקבות הלכת ריינר, קבע השופט הומינר כי לא הייתה כל מניעה חוקית לכך, שהמשיב יחייב את המערער לשלם ארנונה כללית בשל שטח נוסף, שנתגלה במדידה חדשה, גם לגבי שנת המס שחלפה, ולא רק לגבי שנת המס הנוכחית.<sup>49</sup>

בת"א 19355/92 נקבע, כי יש להבחין בין הטלת מס רטרואקטיבית לבין תיקון שומה. נפסק, שאין ספק, כי העירייה רשאית לתקן את שומת המס באותה שנה.

בת"א 13147/86<sup>51</sup> קבעה השופטת פלפל, כי אם מוסכמת העובדה

---

המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 215.

<sup>49</sup> ע"ש 935/91 בנק דיסקונט בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 463.

<sup>50</sup> מרססי דגניה נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 807.

<sup>51</sup> זליקסון נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 656.

## פרק 2 - תחולה למפרע של צו הטלת הארנונה וסופיות מעשה השומה

הבסיסית, שחלה טעות בחישוב השטח, המחויב בתשלום ארנונה, אזי אין לראות בשומה החדשה תוספת, אלא זהו תיקון טעות שנעשתה. אין לראות בשומה החדשה תשלום נוסף, כי אם תשלום אחד בגין נכס מוגדר. מסקנה אחרת תגרום לכך, שרשות מקומית שטעתה, לא תוכל לתקן את טעותה אם דבר זה גורם לגביית יתר או להפחתה בתשלום הארנונה, והרי זה דבר שאין הדעת סובלתו.

בע"א 1267/96<sup>52</sup> נקבע, שאם התברר לרשות כי נפלה טעות בנתונייה, היא רשאית לתקן את השומה ואין לראות בכך הטלת ארנונה למפרע. תיקון שומה יכול להתבצע גם לאחר תום שנת מס וניתן לבצעו בגין כל התקופה בה החזיק הנישום בנכס, ובלבד שלא תעלה על שבע שנים.

ועדת הערר של הארנונה בתל אביב קבעה,<sup>53</sup> שתיקון סיווג אולם שמחות מ"אולמות למופעים" ל"עסקים" היה תיקון טעות, וכי העירייה הייתה מוסמכת לבצעו מכאן ואילך. בנסיבות אותו מקרה לא היה זה נכון לדרוש את ההפרשים רטרואקטיבית, מאחר שהאזרח כלכל את צעדיו כפי שקבעה הרשות. קביעה זו נעשתה כאשר היה בידי הרשות כל המידע לגבי טיב העסק. אין לחייב את הנישום רטרואקטיבית בהפרשים מן העבר, אותם לא יכול היה לצפות, ואף לא לקחם בחשבון בתחשיב השירות אשר נתן ללקוחותיו, ואשר נבעו מטעות, שלא היה לו בה כל חלק.

קיימת בפסיקה מגמה אחרת, אשר מניחה מראש קיומם של כללים להגדרת סוג הטעות שבגינה הוטלה על נישום שומה שגויה (בחסר) שבהתאם לאותם כללים קובעת אם ניתן לתקן את השומה למפרע, אם לאו.

<sup>52</sup> **חברת קוביק בע"מ נ' עיריית ירושלים**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 457.

<sup>53</sup> ערר 102/92 **רסיטל קלסיק בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 843.

## הלכת "מקורות"

חברת מקורות חויבה בתשלומי ארנונה עד לאמצע שנת 1989 על פי תעריף קרקע תפוסה. לפי חוזר משרד הפנים החליטה ועדת הארנונה לחייב את החברה מאמצע שנת 1989 ואילך בסיווג של קרקע חקלאית. בשנת 1995 נדרשה החברה לשלם באופן ארנונה רטרואקטיבית, החל משנת 1990, לפי סיווג קרקע תפוסה.<sup>54</sup> במהלך כל השנים שלחה עיריית באר-שבע לחברה שומות המבוססות על סיווג של קרקע חקלאית. החלטה בדבר הסיווג של קרקע חקלאית עמדה בניגוד להוראות החוק, שכן נגדה את ההוראות המפורשות לגבי קרקע חקלאית וקרקע תפוסה. לפיכך, למעשה חיוב השטח כאדמה חקלאית היה שגוי. בפסק הדין מנותחת מהות טעותה של הרשות כדלקמן:

(א) החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות;

(ב) החלטה שמקורה בטעות משרדית טכנית שנעשתה בהיסח הדעת;

(ג) החלטה שיש בה משום משגה במובן זה שהפקיד יישם בצורה בלתי נבונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול דעתו באופן בלתי סביר.

בהתאם למהות הטעות יקבע האם רשות רשאית לתקן החלטותיה למפרע או אם היא מנועה מלעשות כן וכדברי בית המשפט -

לגבי שני האופנים הראשונים המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות הציבור בדרך כלל לחזור בהם מההחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרסם למתן החלטה אחרת תחתיה; ואילו לגבי ההחלטה מהסוג השלישי, היינו זו שיש בה משום "משגה" בשיקול הדעת בלבד - שאני. כאן תהיה הרשות בדרך כלל קשורה בהחלטותיה, במיוחד כשהאזרח הספיק כבר לפעול על פי ההחלטה המקורית.

במקרה הנוכחי קבע בית המשפט, כי ההחלטה לסווג את הקרקע כחקלאית לא הייתה החלטה שמקורה בטעות משרדית שנעשתה בהיסח הדעת. כמו כן, לא

---

<sup>54</sup> ה"פ 1032/96 מקורות חב' מים בע"מ נ' עיריית באר שבע, דינים מחוזי.

נגדה ההחלטה את הוראות החוק שכן באותה עת היה קיים סעיף 280 לפקודת העיריות שהתיר בידי המועצה הפחתת ארנונות כמפורט בסעיף. ההחלטה ניתנה לאחר שהמשיבה שקלה ועיינה רבות בעניין. לפיכך, ההחלטה הינה מהסוג השלישי הנ"ל, ולכן, לא הייתה רשאית המשיבה להטיל חיוב רטרואקטיבי כדרישתה. בנוסף, לו ידעה המבקשת כי העירייה תחייבה לפי סיווג של קרקע תפוסה, יכלה לפנות אל נציבות המים ולרשויות ארנונה בדרישה להעלאת מחיר המים, ויתכן כי הרשויות היו נענות לה. לפיכך ללא ספק אישור תיקון הסיווג באופן רטרואקטיבי גורם למבקשת נזק שאינו ניתן לתיקון ודרישת הצדק חייבת שלא להתיר שינוי רטרואקטיבי כזה.

בע"ש 1252/93 תיקנה הרשות המקומית טעות לבלר שנפלה בצו הטלת הארנונה, והוסיפה סוגי שימושים שנשמטו. נקבע, כי יש להבחין בין "טעות שעשתה רשות מתוך היסח הדעת, לבין טעות שנעשתה בשל הפעלת שיקול דעת מוטעה, או שינוי מדיניות". בנסיבות המקרה, תיקון טעות הבלר נעשה כדין.<sup>55</sup>

החלוקה לשלושה סוגי הטעויות נזכרת תוך קביעה כי לגבי החלטה הנוגדת את החוק או שניתנה בחריגה מסמכות או שניתנה של טעות טכנית תוכלנה הרשויות המקומיות לתקן תיקון רטרואקטיבי, ואילו לגבי החלטה שניתנה בעקבות טעות בשיקול דעת תהיה הרשות קשורה בהחלטתה במיוחד כאשר האזרח כבר הספיק לפעול לפי ההחלטה המקורית.<sup>56</sup>

בשלושה סוגי הטעויות המפורטים בפסק הדין הנ"ל עסק גם בית המשפט בה"פ 1100/94.<sup>57</sup> באותו מקרה נדונה טעות בסיווג תחנת אוטובוסים מרכזית בצומת רעננה במשך שנים. הרשות המקומית השיתה בגין התחנה ארנונה לפי תעריף של "קרקע תפוסה", בעוד שבשנים הקודמות לא השיתה ארנונה כלל.

<sup>55</sup> פרדס אגודה קואופרטיבית נ' מנהל הארנונה מועצה מקומית קדימה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 193.

<sup>56</sup> ה"פ 3361/88 מאיר יולוביץ נ' עיריית ירושלים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 661.

<sup>57</sup> אגד אגודה שיתופית לתחבורה בישראל בע"מ נ' עיריית רעננה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 393.



## שיקולים ענייניים לסופיות השומה ולא סופיותה

---

אגד טענה, כי אין להטיל ארנונה בגין הקרקע. נקבע, כי ההחלטה השגויה שלא להשית ארנונה התקבלה לאחר דיונים עם מנהלת מחלקת הגבייה ועם היועצת המשפטית של העירייה. לפיכך, הטעות שנפלה הינה מהסוג השלישי כפי שפורט בהלכת "מקורות". בית המשפט קבע, כי לא הייתה כאן טעות טכנית שנעשתה בהיסח הדעת, אלא משגה לגופו של עניין.

צא ולמד, כי תיקון השומה יכול להתבצע גם לאחר תום שנת המס, וניתן, לכאורה, לבצעו בגין כל התקופה בה החזיק הנישום בנכס. אין התיישנות לחובו של הנישום, אולם צריכה להיות סופיות לזכותה של הרשות המקומית לתקן שומה שגויה. סופיות השומה נוהגת גם בפקודת מס הכנסה, בחוק מס שבח מקרקעין ובחקוקים פיסקליים אחרים. לא יעלה על הדעת, כי עיריית תל-אביב תחייב את עזבונו של ביאליק בהפרשי שומה לשנת 1934, על שעה בדירתו שימוש כמשרד. דיני הארנונה סתמו בשאלה זו ולא קבעו דבר. הגם שלא נקבעה סופיות מטריאלית למעשה השומה, יש לקבוע סופיות פרוצדורלית, וההלכות הנפסקות בבתי המשפט ובוועדות הערר הולכות וקובעות את הגבולות, המבחינים והשיקולים. ראוי לשוב ולהדגיש כי אין הקבלה לעניין זה בין סופיות מעשה השומה לבין אי חוקיות תעריפי הארנונה, שכן זו אינה נרפאת עם חלוף השנים.

אף על פי שניתן לחייב למפרע את הנישום בארנונה בגין שנים קודמות, ניתן, לדעתנו, לחייבו בהפרשי הצמדה וריבית רק מיום תיקון השומה.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> ראה פרק 13.

