

ערר: 11/15

**העוררת:**

**ת.י תיאטראות בע"מ**

ע"י ב"כ עוה"ד גבע איצקוביץ – משרד עו"ד  
מרחוב יוסף קארו 19 ת.ד 7369 תל אביב 61073  
טלפון: 03-6252525 פקס: 03-6252526

-נגד-

**המשיב:**

**מנהל הארנונה של עיריית רחובות**

ע"י ב"כ עוה"ד צומן, רוקח, לנקרי, פרידלר ושות'  
מרח' פלאוט 10, קריית המדע, רחובות 76706  
טל: 08-9366699; פקס: 08-9366688

**החלטה**

הערר שבפנינו עניינו חיובי ארנונה, אשר הושתו על העוררת על ידי המשיב עבור נכס המצוי בתחום שיפוטה של העירייה לשנים 2008-2015.

**להלן בקצרה העובדות נשוא הערר:**

1. העוררת מחזיקה בנכס המשמש כבית קולנוע המצוי בקניון רחובות (להלן: "הנכס") המחויב בחשבון ארנונה מס' 39010100100.
2. המשיב שלח לעוררת שומת ארנונה מיום 15/1/2015 בגין השנים 2008-2015 בסך של 574,180 ₪.
3. שטח הנכס עומד ע"ס 1,584 מ"ר ושטחי המעברים המשמשים את הנכס עומדים ע"ס 488 מ"ר.
4. כפי שעולה מטענות הצדדים עיקר חיוב העוררת בתשלום ארנונה נסוב על שטחי המעברים והיציאות המובילים מבית הקולנוע אל הקניון.

## טענות העוררת:

5. לטענת העוררת היא מעולם לא חויבה לשלם ארנונה בגין שטחים אלו.
6. עוד טוענת העוררת, כי בהתאם לחוזה השכירות שנערך בינה ובין הבעלים הרשום של המקרקעין (מפעלי תחנות בע"מ) ועם דנקנר נכסים בע"מ העוררת שוכרת את המושכר לצורך ניהול בית קולנוע כאשר סעיף 3.2 להסכם קובע, כי העוררת לא תשלם דמי שכירות עבור שטחי המעברים והיציאות המובילים מהמסגרת החיצונית של המושכר לחלקי הקניון. (להלן: "הסכם השכירות").
7. לטענת העוררת, הצדדים לחוזה הסכימו מלכתחילה, כי העוררת לא מחזיקה בשטחים הללו בהם חויבה בתשלום ארנונה.
8. לטענת העוררת, ככל ששטחים אלו הינם ברי חיוב הרי שיש להטיל את החיוב על חברת הניהול של הקניון שלטענת העוררת היא המחזיקה בהם.
9. לטענת העוררת חויבה לשנים 2008-2015 הינו חיוב רטרואקטיבי המנוגד לדין הקיים ולפיכך, בטל.
10. לטענת העוררת היות והיא גוף עסקי היא הסתמכה על הודעות השומה בכלכול צעדיה והטלת שומה לאחר תום שנת המס פוגע בעקרון וודאות השומה וסופיותה כמו כן מהווה החיוב הרטרואקטיבי פגיעה גם בציפיות העוררת.
11. עוד טוענת העוררת, כי חיוב העוררת בהפרשי הצמדה וריבית באופן רטרואקטיבי מנוגד לדין וללא כל מקור סמכותי לעשות כן, וחורגת ממתחם הסבירות ודינה להתבטל.
12. לחילופין טוענת העוררת, כי את השטחים במחלוקת יש לסווג כמעברים ולא בהתאם לשימוש העיקרי בנכס המסווג כמשרדים, שירותים ומסחר.

## טענות המשיב:

13. לטענת המשיב במסגרת סיכומיה הרחיבה העוררת חזית שלא כדין תוך העלאת טענות חדשות שלא בא זכרן בהליך ההשגה והערר ואף צירפה לראשונה לסיכומיה נספחים שלא הוגשו בגדר הליכי ההשגה והערר ויש לדחותן על הסף.

14. לטענת המשיב יש להורות על מחיקת הטענות החדשות שהועלו על ידי העוררת והוצאת הנספחים שהוגשו במסגרת סיכומיה.
15. לטענת המשיב ומבלי לפגוע בטענותיו לעיל הטלת שומה על העוררת לשנים 2008-2015 נעשתה כדין היות ומדובר למעשה בתיקון טעות אשר באה לשקף נאמנה את המציאות.
16. לטענת המשיב כלל נקוט הוא, כי רשות מקומית רשאית להוציא שומת ארנונה שהוצאה על בסיס ממצאים עובדתיים שאינם נכונים.
17. ביחס לשנת 2015 טוען המשיב, כי לא מדובר בחיוב רטרואקטיבי היות והודעת השומה לשנה זו נשלחה בתחילת השנה.
18. לטענת המשיב שטחי המעברים הינם שטחים רחבי ידיים אשר משמשים כיציאות מאולמות הקולנוע אל תוך הקניון כאשר שטחים אלו משמשים אך ורק את באי בית הקולנוע ואלמלא שטחים אלו לא ניתן להפעיל את בית הקולנוע.
19. עוד טוען המשיב, כי חיובה של העוררת בהפרשי הצמדה וריבית לשנים 2008-2015 נעשה כדין בהתאם להוראת סעיף 2 לחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה) התש"ס - 1980.
20. היינו מועד תשלום הארנונה הוא המועד שנקבע בצו הארנונה לכל שנה ושנה ולא המועד בו נשלחת השומה.
21. לטענת המשיב העוררת היא המחזיקה בשטחי המעברים שנעשה בהם שימוש על ידי באופן יומיומי ולפיכך יש להטיל עליה את חיוב הארנונה בהיותה המחזיקה.

## דיון והכרעה

22. תחילה נדון בטענת המשיב להרחבת חזית אסורה מטעם העוררת.

### הרחבת חזית:

23. סעיף 17 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז - 1977 קובע כדלקמן:

"בשמיעת הערר לא תיזקק הוועדה לכל נימוק שלא יצוין בכתב הערר או בתשובה, אלא אם היא משוכנעת שהנימוק נשמט שלא באשמת בעל הדין המבקש להיעזר בו, או ששמיעת הנימוק דרושה למען הצדק".

24. מעיון בהשגה ובערר שהוגשו מטעם העוררת נמצא, כי העוררת לא העלתה כל טענה ביחס לזהות המחזיק ואף צירפה את חוזה השכירות לסיכומיה בפעם הראשונה.

25. ואולם, יחד עם זאת אנו סבורים, כי במקרה הנדון אין לקבל את טענת המשיב וזאת מן הטעם שלטעמנו המשיב נתן את הסכמתו לדיון בשאלת המחזיק כפי שעולה מפרוטוקול הדיון שהתקיים ביום 9/9/2015.

26. במסגרת הדיון שהתקיים כאמור לעיל הוסכם בין הצדדים, כי תתקיים הידברות ביניהם תוך מתן הודעה לוועדה בשאלות הבאות:

- א. שאלת החיוב הרטרואקטיבי.
- ב. היקף השטחים.
- ג. זהות המחזיק בשטחי המעברים.

27. היינו גדר המחלוקת כפי שעולה מהפרוטוקול הוגדרה בין הצדדים במועד הדיון תוך הסכמה משותפת לקיים הידברות בשאלות לעיל ובכך הביע למעשה המשיב את הסכמתו לגדור את גדר המחלוקת ביניהם הגם, כי העוררת לא העלתה טענה ביחס לזהות המחזיק במסגרת כתבי טענותיה.

28. אנו סבורים, כי החלטת הוועדה מיום 9/9/2015 להגשת סיכומים בשאלת החיוב הרטרואקטיבי איננה מעלה או מורידה מהסכמת הצדדים לעיל.

29. בעמ"נ (ת"א) 12244-07-11 אלעד מערכות בע"מ נגד עיריית תל אביב יפו נקבע להלן:

האיסור "להרחיב חזית" עיקרו בכך שבעל דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת כפי שהוצבה בכתבי הטענות, **אלא אם כן נענה בית המשפט לבקשתו לתקן את כתבי הטענות או אם הצד שכנגד נתן לכך את הסכמתו, במפורש או מכללא. איסור זה חל על טענות עובדתיות או טיעונים משפטיים שיש בהם שינוי מהותי של חזית הדיון.** (הדגשות אינן במקור)

כאשר הטענות והעדויות שהיו לפני בית המשפט לא חרגו מן הנטען במפורש, וכל הנטען נועד לאמת את העילה שנטענה במפורש הרי שהזכרת עובדות נוספות כלשהן אין בה כדי ליצור "שינוי חזית". אם בעלי הדין פורשים את המחלוקת האמיתית שנתגלעה ביניהם

אין לראות את כתבי הטענות המקוריים כמעין סד הכובל את בית המשפט ומונע פנייה אל החומר ואל הטיעונים שהובאו במסגרת ההליכים (לעניין זה ראו רע"א 2874/08 עיריית הרצליה נ' אברהם יצחק בע"מ (לא פורסם, ניתן ביום 15.5.08) [פורסם בנבו]).

30. אנו סבורים, כי הדברים שנקבעו בפסק הדין לעיל יפים גם לענייננו הטעם הראשון הוא כפי שצוין לעיל, כי המשיב למעשה הביע את הסכמתו לגדור את המחלוקות בין הצדדים, טעם נוסף נעוץ בחשיבות הגדולה להכריע באופן אמיתי במחלוקות האמיתיות שבין הצדדים כפי שהצדדים אף הסכימו ביניהם במסגרת הדיון מיום 9/9/2015 ואף מטעמי צדק ויעילות אנו סבורים, כי יש לדון ולהכריע במחלוקות הצדדים.

### **המחזיק בנכס:**

31. לטענת העוררת, היא איננה המחזיקה בשטחי המעברים אלא חברת הניהול של הקניון וזאת בהתאם להסכם השכירות המוציא את תחולת החזקתה של העוררת בשטחים הללו.

32. אין בידנו לקבל טענה זו של העוררת.

33. מעיון בסעיף 3.2 להסכם השכירות עולה, כי הוא קובע, כי העוררת לא תשלם דמי שכירות בגין שטחי המעבר והיציאות אל הקניון, ואולם, אין בכך כדי לגרוע משאלת החזקה של העוררת בשטחים הללו לצורכי ארנונה.

34. רוצה לומר, כי אי תשלום דמי שכירות בגין שטחי המעבר אינם שוללים את החזקתה של העוררת בשטחים הללו בפועל ואינם שוללים את חובתו של מחזיק בנכס לשלם ארנונה.

### **סעיף 14.1 להסכם השכירות קובע:**

"השוכר מתחייב לשאת בכל המיסים, האגרות, הארנונות, והיטלי חובה עירוניים וממשלתיים שוטפים או חד פעמיים (לרבות מס רכוש) אשר יוטלו ובמידה שיוטלו על המושכר".....

36. מאז שנת 1993, עת נחקק חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, הוסדרו ההוראות לעניין הטלת ארנונה על-פי חוק ההסדרים. סעיף 8 לחוק ההסדרים מסמיך את הרשויות המקומיות להטיל חובת תשלום ארנונה על "המחזיק בנכס". סעיף 7 לחוק ההסדרים מציין כי המונח "מחזיק" יפורש על-פי ההגדרה שבסעיף 269 לפקודת העיריות. בפקודת העיריות בסעיף 269 מוגדר "מחזיק - למעט דייר משנה", ובסעיף 1 לפקודה מוגדר מחזיק כדלקמן:

"**אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר** או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון".

37. מעיון בכתבי טענות הצדדים עולה, כי אין למעשה כל מחלוקת, כי שטחי המעברים והיציאות אל הקניון מובילים מבית הקולנוע אל הקניון.

38. במצב דברים זה הרי שמי שלמעשה עושה שימוש בשטחים הללו הם באי בית הקולנוע היוצאים ובאים אל אולמות בית הקולנוע כאשר ליתר המבקרים בקניון אין גישה לשטחים הללו אלא אם רכשו כרטיס לבית הקולנוע.

39. יוצא איפוא, כי השטחים הללו משמשים את לקוחות העוררת ולפיכך, אנו קובעים, כי העוררת היא המחזיקה בשטחים הללו.

#### **חיוב רטרואקטיבי ביחס לשנים 2008-2014 כולל:**

40. לטענת העוררת יש להורות על ביטול החיוב לשנים 2008-2014 וכן לשנת 2015 היות ומדובר על חיוב רטרואקטיבי פסול.

41. לטענת המשיב, מדובר על תיקון שומת ארנונה והתאמתה למציאות בפועל.

42. אין מחלוקת כי ביום 15/1/2015 הוצאה על ידי המשיב הודעת שומה מתוקנת לשנות הכספים הרלוונטיות.

43. מקובלת עלינו טענת המשיב כי שנת 2015 אינה נכנסת בכלל החיוב למפרע, ועל כן בהקשר לשנה זו אנו קובעים כי אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי.

44. באשר לשנות הכספים 2008-2014, נפנה לבחון את החיוב עצמו ומעמדו בהתאם.

45. **בע"מ 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת החשמל נקבע:**

"לאור זאת נקבע, ואין בענייננו חולק על כך, כי תהליך החיוב הדו-שלבי חייב להתבצע מדי שנה בשנה, וכי בכל שנה חייבת הרשות המקומית לשלוח לנישום הודעה בדבר חבותו בארנונה ובדבר שיעורה (ראו: ע"א 8558/01 בעניין עילבון, בעמ' 788; ע"א 975/97 בעניין עילבון, בעמ' 450).

מהו אפוא דינם של חיובי ארנונה המושתיים על הנישום לאחר תום שנת הכספים שבגינה הם מושתיים? ומהו דינם של חיובי ארנונה המושתיים על הנישום במהלך שנת הכספים? המענה לשאלות אלה כרוך, בראש ובראשונה, בסיווג המקדמי שבין חיובים רטרואקטיביים לבין חיובים שאינם רטרואקטיביים. חיובים רטרואקטיביים, כבר נקבע, כפופים לחזקה הפרשנית נגד תחולה למפרע (ראו: ע"ס 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים, פ"ד נב(5) 577, 598 (1998) (להלן: עניין שגיא)); ומשכך, ידו של בית החזקה על הוראות מנהל באופן כללי, ראו: בג"ץ 7691/95 שגיא נ' ממשלת ישראל, פ"ד נב(5) 577, 598 (1998) (להלן: עניין שגיא)); ומשכך, ידו של בית המשפט "תהא קפוצה" בהתרתם (ראו: ע"א 975/97 בעניין עילבון, בעמ' 451; עניין ט.ט. טכנולוגיה, בעמ' 784; ע"א 8558/01 בעניין עילבון, בעמ' 789; בר"ס 4991/04 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' שילוח חברה לביטוח בע"מ, פ"ס ז' [פורסם בנבו], 3.5.2007) (להלן: עניין שילוח); ע"ס 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה אזורית חוף אשקלון, פ"ס מ"א [פורסם בנבו], 21.8.2011) (להלן: ע"ס 3081/10 בעניין תש"ן); ע"ס 1244/07 עיריית ירושלים נ' שמי בר מקרקעין 1993 בע"מ, פ"ס 12 [פורסם בנבו], 5.7.2011) (להלן: עניין שמי בר)). חיובים שאינם רטרואקטיביים, לעומת זאת, אינם כפופים לחזקה זו, אולם כפופים הם, ככל סמכות של רשות מנהלית, למבחנים החלים על הפעלת שיקול הדעת המנהלי, ובראשם מבחן הסבירות (עניין שגיא, בעמ' 598; בג"ץ 2933/94 רשות שדות התעופה נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נ(3) 837, 855 (1996). על עקרון הסבירות באופן כללי, ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 723-770 (2010)).

חשיבות ההבחנה שבין חיובים רטרואקטיביים לבין חיובים לא רטרואקטיביים מתבטאת לפיכך בנקודת המוצא: בעוד שחיוב רטרואקטיבי נחשד מלכתחילה כחיוב "פסול", והנטל לסתור זאת מוטל על הצד המבקש להתיר את החיוב, הרי שחיוב שאינו רטרואקטיבי נתפס תחילה כחיוב "תקיין", והנטל לסתור זאת מוטל על הצד המבקש לפסול את החיוב (ראו: ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 786 (1992) (להלן: עניין ארביב); בג"ץ 5290/97 עזרא – תנועת הנוער החרדי לאומי בא"י נ' השר לענייני דתות, פ"ד נא(5) 410, 417 (1997) (להלן: עניין עזרא); עניין אורט, פ"ס 36).

#### 46. עוד נקבע בפרשת גבעת שמואל:

עם זאת, בכך לא די. עד כה נבחנה הרטרואקטיביות מנקודת מבט צרה המסתכלת רק על עצם החיוב. אף-על-פי-כן, לעיתים, לפעולה של הפקת שומת ארנונה לשנה מסוימת – פעולה אשר יש בה כאמור כדי להשלים את תהליך החיוב, קודמת החלטה מנהלית המשנה מציאות כלשהי; רוצה לומר: לעיתים, טרם

הפקת השומה, מחליטה הרשות המקומית להשית על הנישום חיוב חדש, אשר לא היה כלול בשומות שהופקו לו בשנים הקודמות. כך הוא הדבר למשל כאשר הרשות המקומית מחליטה לבטל פטור שניתן לנישום עד לאותה עת או כאשר הרשות המקומית מבקשת להרחיב את השטח מושא החיוב, לאור מדידות חדשות שבוצעו. החלטה זו כרוכה אמנם, במידה מסוימת, בחיוב עצמו, אולם, יחד עם זאת, היא מהווה החלטה עצמאית אשר עומדת בזכות עצמה. ככזו, צריכה היא, ככלל, לחול מכאן ולהבא, ולא למפרע (על תחולתן בזמן של החלטות מנהל, ראו: עניין אורט, פס' 29; עניין שגיא, בעמ' 598).

עצמאותה של ההחלטה המנהלית נגזרת מאופיו של הצו בדבר הטלת ארנונה ומדרך פעולתה של הרשות המקומית. ודוק: צו הטלת הארנונה הוא צו כללי; מפרט הוא את תעריפי הארנונה המושגים בגין נכסים מסוימים, על בסיס פרמטרים של סוג הנכס, השימוש הנעשה בנכס ומיקום הנכס (ראו: סעיף 8(א) לחוק ההסדרים 1992). אמנם, כפי שצוין, צו הטלת הארנונה הוא שמטיל על הנישום את נטל המס, ואילו שומת הארנונה אך מוציאה מן הכוח אל הפועל את החיוב שנקבע בצו; אולם, כלליותו של הצו אינה מאפשרת לו לשקף את המדיניות הפרטנית של הרשות ביחס לנכסים מסוימים או את הסטאטוס של נכס מסוים, מבחינתה של הרשות – והוא אף אינו "מתיימר" לעשות כן. למעשה, בעת אישור הצו בדבר הטלת ארנונה, מועצת הרשות המקומית כלל לא נדרשת לעניינים הספציפיים הנוגעים לנכסים מסוימים. עניינים אלה נדונים ומוכרעים – בנפרד – על-ידי הגורמים המתאימים בעירייה, כאשר הכרעות אלה מהוות החלטות מנהליות, לכל דבר ועניין. ואכן, בפועל, בעת השתתפות ארנונה על נישום מסוים בגין נכס מסוים, פקיד השומה של הרשות המקומית נדרש ליישם הן את העקרונות שנקבעו בצו הטלת הארנונה הן את העקרונות שנקבעו בהחלטה המנהלית הרלוונטית, ככל שישנה כזו.

יצוין, כי לעיתים ההחלטה הרלוונטית מתקבלת בד בבד עם הפקת שומת הארנונה. בפעמים אחרות, היא מתקבלת זמן רב לפני הפקת השומה. מכל מקום, בחינת הרטרואקטיביות של החיוב, ככל שהוא נוגע ליישום ההחלטה, תיעשה ביחס למועד שבו קיבלה הרשות את ההחלטה והודיעה עליה לנישום. אם רק חלק מהחיוב נובע מן ההחלטה, למשל במקרה שבו במסגרת ההחלטה נוספו שטחים נוספים לחיוב, יש לבצע את הבחינה שלעיל רק לגבי החלק היחסי של החיוב אשר כרוך בהחלטה. "

47. היות ובמקרה הנדון הודעת השומה מיום 15/1/2015 מתייחסת לשנים 2008-2014 מדובר בחיוב רטרואקטיבי ובמקרה כזה הבחינה תיעשה באופן הבא:



48. בפסיקת בית המשפט **בע"מ 7749/09 אורט ישראל נגד הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים**. (להלן: "**פרשת אורט**") נקבע להלן: (פורסם בנבו)

"באופן דומה, תחולה למפרע של הוראות מנהל למיניהן (מדיניות, הנחיות, צווים אישיים והוראות אחרות) כפופה אף היא למבחן הכפול של סמכות וסבירות, ונקודת המוצא היא שהן נחשדות כפסולות (ראו: **בג"ץ 7691/95 שגיא נ' ממשלת ישראל פ"ד נב(5) 577, 598-599 (1998)**")

בצד האמור יובהר כי תחולה למפרע – של חוקים, חקיקת משנה והוראות מינהל אחרות – לא תמיד תימצא פסולה. ככלות הכול, "זוהי חזקה פרשנית הניתנת לסתירה בהתקיים נסיבות וטעמים טובים לכך" (עניין אלף, בפסקה 72). אימת עשויה להיסתר החזקה נגד תחולה למפרע? הדבר עשוי לקרות בעת התנגשות בין חזקה זו לבין חזקה בעלת תחולה כללית אחרת (למשל, החזקה בדבר הגשמת ערכי הצדק או החזקה בדבר אינטרס הציבור), כשמשקלה של האחרונה גובר (ראו ברק-פרשנות החקיקה, בעמ' 499, 643-644). זאת, במקרה בו עוצמת הרציונאליים השוללים תחולה למפרע נופלת מזו של הרציונאליים המחייבים תחולה שכזו (ראו, למשל, ע"א 398/65 רימון נ' הנאמן לנכסי ח' שפסלס, פ"ד כ(1) 401 (1966)). במקרים מסוימים, עשויים להימצא "טעמים טובים" לסתור באינטרס ציבורי חשוב אשר הנורמה בעלת התחולה למפרע מבקשת להגשים (ברק-פרשנות החקיקה, בעמ' 622).

יוצא איפוא כי הדרך שיש לילך במקרה הנדון היא כזו כי ראשית יש לבחון את חוקיות התחולה למפרע: בגדר בחינת הסמכות יש לבחון תחילה אם במקרה הנדון קיימת נורמה המבקשת להחיל עצמה למפרע. לאחר מכן נבחן אם קיימת סמכות, מפורשת או משתמעת, לקביעת תחולה כאמור. באין סמכות מפורשת, תחול החזקה שלפיה המחוקק לא התכוון להקנות לרשות המינהל סמכות כזו. אם תקום החזקה נגד תחולה למפרע, נבחן אם ישנם טעמים טובים לסתור. לבסוף, בגדר בחינת שיקול הדעת, נבחן האם ההחלה למפרע של ההחלטה עומדת במבחנים החלים על הפעלת סמכות מנהלית, ובראשם הסבירות.

את התשובה לשאלה הראשונה קבענו כבר לעיל לפיכך, עלינו להמשיך ולבצע את בדיקתנו ביחס לשאלה האם קיימת סמכות מפורשת או משתמעת לקביעת תחולה למפרע.

49. סמכותה של עירייה לגבות ארנונה קבועה **בחוק הסדרים במשק המדינה** (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992 (להלן: חוק ההסדרים) שזו לשונו:

8. (א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית, על

הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס.

50. **סעיף 8(ב)** מסמיך את שר האוצר ושר הפנים לקבוע בתקנות כללים להטלת ארנונה, ואלו מותקנות מידי שנה. הוראות נוספות בסוגיה מצויות בפקודת העיריות: הארנונה היא, כאמור, חלק מסעיף ההכנסות בתקציב העירייה (**סעיף 2 לתוספת הרביעית לפקודת העיריות**). את תקציבה נדרשת העירייה לאשר מראש, עד תחילת שנת הכספים (סעיף 206 לפקודת העיריות). בהתאם, **סעיף 276 לפקודת העיריות** קובע כי את ההחלטה בדבר הטלת הארנונה על מועצת העיר לקבל "לא יאוחר מיום 1 בדצמבר שלפני שנת הכספים שלגביה מוטלת הארנונה", וסעיף 277 מחייב כי "המועצה תפרסם בתחום העירייה, לא יאוחר מיום 15 בדצמבר שלפני כל שנת כספים הודעה בדבר שיעורי הארנונה שהחליטה עליהם ומועדי תשלומה". רואים אנו, אפוא, כי ככלל ההחלטה על הטלת הארנונה מתקבלת מראש, ולפני תחילת שנת הכספים.

51. הטלת הארנונה בצו היא שיוצרת את החבות של הנישום, והיא למעשה "אירוע המס".

52. מהאמור עד כה, יוצא כי בבחינת קיומה של הסמכה לתחולה למפרע, עלינו להבחין אפוא בין עצם הטלת הארנונה הכללית, לבין חיובו הספציפי של הנישום, המגולם במשלוח הודעת השומה. באשר להטלת ארנונה, הכלל הוא, כאמור בפקודת העיריות, מכאן, שקמה החזקה שלפיה לא התכוון המחוקק להסמיך את הרשות לחייב בתשלום ארנונה למפרע.

53. אשר על כן, עלינו להמשיך ולבדוק האם במקרה הנדון קיימים טעמים טובים לסתירת החזקה נגד תחולה למפרע?

54. **בפרשת אורט נקבע להלן:**

"החזקה נגד תחולה למפרע עשויה להיסתר בהתנגשות עם חזקת תכלית אחרת. טול מקרה בו האזרח מטעה את הרשות ביודעין, ולאחר שמתגלה ההטעיה מבקשת הרשות לחייבו למפרע בתשלום ארנונה. במקרה כזה מתנגשת החזקה נגד תחולה למפרע עם החזקה כי תכליתה של חקיקה להשיג תוצאות צודקות (ראו ברק-פרשנות החקיקה, בעמ' 506), אם נמצא כי האחרונה גוברת, המסקנה תהיה כי קיימת סמכות לחייב למפרע. אף בענייננו מתנגשת החזקה נגד תחולה למפרע עם חזקות תכלית אחרות: כזו היא החזקה בדבר מניעת עקיפתו של חוק – שבשלה יש להימנע מפירוש המביא לעקיפת חוק (ראו ברק-פרשנות החקיקה,

בעמ' 574), ובכלל זה, מפירוש אשר אינו מאפשר לרשות לאכוף חיוב ארנונה על נישום מיום שבו הסיקה כי איננו פטור עוד. כזו היא גם החזקה בדבר הגשמת ערך השוויון (ראו ברק-פרשנות החקיקה, בעמ' 566), שבגינה יש להעדיף פירוש המקדם נשיאה שוויונית בנטל המס על פני פירוש החותר תחתיה. בנסיבות העניין, משקלן המצטבר של האחרונות גובר, ועל כן סבורני כי במקרה זה קנתה העירייה סמכות לחייב את אורט בתשלום ארנונה למפרע.

עוד יש לציין את הקבוע בע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, פ"ד נו(2) 773, בעמ' 784:

"רשות מקומית השוקלת לשנות באופן רטרואקטיבי את חיובי הארנונה חייבת להביא בחשבון, לצד האינטרס הציבורי בגביית מס אמת, גם את האינטרס של הפרט. עם השיקולים שיבואו בחשבון בקבלת ההחלטה ניתן למנות את משך הזמן שלגביו מבוצעת התחולה הרטרואקטיבית, מידת ההסתמכות מצד האזרח ומידת היעילות והצדק שבחיוב למפרע. חשיבות לא מבוטלת נודעת גם לשאלה אם קיימת כיום אפשרות לברר את העובדות לאשורן ואם הטעות נגרמה בשל הטעיה מצד האזרח. לדעתי, ככלל, רק במקרים מיוחדים יש הצדקה לערוך שינוי רטרואקטיבי של חיוב ארנונה. מן הראוי ששומת הארנונה תהיה קבועה ויציבה בהקדם האפשרי. עיין בפסיקה מלמד כי כל מקרה נבחן לפי נסיבותיו, ואין איסור גורף חל על תיקון למפרע של חיובי ארנונה. כך, למשל, בנסיבות שנדונו בפרשת מקורות [7] נתן בית-המשפט משקל מכריע לאינטרס ההסתמכות של חברת מקורות, אשר במשך עשרות שנים הניחה כי אינה חייבת בתשלום ארנונה. ואילו במקרה אחר התיר בית-המשפט לעיריית ירושלים לתקן למפרע רישום של זהות המחזיק בנכס לאחר שהתברר כי לא נגרם עיוות וכי הרישום המתוקן תואם את המצב העובדתי האמיתי ששרר במהלך השנים. ראה רע"א 2987/91 ריינר נ' עיריית ירושלים [9]."

55. עוד נקבע בפרשת גבעת שמואל:

"בחינת סבירותו של חיוב רטרואקטיבי תיעשה תוך איזון בין עניינו של הפרט בסופיות ההחלטה ומידת ההסתמכות שלו על ההחלטה, מחד גיסא, לבין האינטרס הציבורי שבקיום החוק ובגביית מס אמת, מאידך גיסא. חשיבות מיוחדת תינתן כמובן להתנהלותו של הנישום, ולשאלה אם רובץ לפתחו "אשם" כלשהו (ראו: ע"א 8558/01 בעניין עילבון, בעמ' 789; ע"א 975/97 בעניין עילבון, בעמ' 451-452; עניין ט.ט. טכנולוגיה, בעמ' 784)). רק במקרים נדירים, אשר בהם החיוב הרטרואקטיבי יעמוד במבחני הסמכות והסבירות – "תיפתח" ידו של בית המשפט ויותר החיוב."

56. במקרה הנדון סבורה הוועדה כי יש לבטל את החיוב הרטרואקטיבי של העוררת בגין מחצית התקופה מן הטעמים שיפורטו כדלקמן:

57. מכתבי הטענות ומהמסמכים שעמדו בפני הוועדה עולה כי אכן העוררת לא חוייבה בגין שטחי המעברים לנכס אותו היא מחזיקה, והמדובר בשטח לא מבוטל של 488 מ"ר.

58. אנו סבורים כי העקרון של גביית מס אמת קיים תמיד, בכל עת שבו רשות מקומית מבקשת להשית ארנונה באופן רטרואקטיבי. כך הדבר כאשר הרשות מבקשת לגבות כספים שבשל טעות לא נגבו קודם לכן; כך הדבר כאשר הרשות מבקשת להשית ארנונה בגין שטחים חדשים שנתגלו; וכך הדבר גם כאשר המשיב מבקש לגבות את הארנונה בגין תיקון טעות בסיווג והתאמתו למצב העובדתי בנכס על-כן, מאליו מובן כי החזקה נגד תחולה רטרואקטיבית, אשר נקבעה בשורה ארוכה של פסקי דין אינה יכולה לסור באופן אוטומטי מפני העיקרון של גביית מס אמת.

59. נוסף על האמור, אנו סבורים כי בנסיבות המקרה הנדון יש להעדיף פסיקה המקדמת נשיאה שוויונית בנטל המס על פני פירוש החותר תחתיה ביחס לנכסים אחרים ו/או דומים בשטח השיפוט של המשיב, ובנסיבות העניין, משקלן המצטבר של האחרונות גובר, ולפיכך גם מטעם זה אנו סבורים כי המשיב קנה סמכות לחייב את העוררת בתשלום ארנונה למפרע.

60. בכך לא תם דיוננו. משמצאנו כי המשיב היה מוסמך להשית את הארנונה באופן רטרואקטיבי, עלינו להמשיך ולבחון אם החלטתו לעשות כן הייתה גם סבירה בנסיבות העניין. ככלל, בחינה זו נעשית תוך איזון בין אינטרס הציבור לאינטרס של הפרט הנישום. כחלק מאינטרס הציבור, יש לעמוד על שיקולים שעניינם קיום החוק, גביית מס אמת ורווחת תושבי הרשות – רווחה אשר עלולה להיפגע, באם הרשות לא תגבה את הכספים המגיעים לה. כחלק מאינטרס הפרט, יש להתחשב בשיקולים הנוגעים לעניינו של הפרט בסופיות ההחלטה ולמידת ההסתמכות שלו על ההחלטה במסגרת זאת, יש לתת את הדעת גם למשך הזמן שלגביו מבוצע החיוב הרטרואקטיבי, למידת הצדק, היעילות והנחיצות שבחיוב הרטרואקטיבי וכן להתנהלות הצדדים – הרשות המקומית, מחד גיסא, והנישום, מאידך גיסא.

61. ובענייננו: שיקולים כבדי משקל מצויים משני עברי המתרס. מן העבר האחד, בולטת בין השיקולים התומכים בסבירות של החיוב למפרע, העובדה שהתרשמו כי מדובר בטעות טכנית ותיקון על ידי יחוס השטחים הנכונים למצב העובדתי.

62. מן העבר האחר, בצד של השיקולים העשויים להצביע על אי-סבירותו של החיוב למפרע, יש לתת את הדעת למשך הזמן הרב – כ- **שבע שנים** – שלגביו מתבקשת בענייננו התחולה הרטרואקטיבית ולעובדה כי היתה בידי המשיב האפשרות לבדוק את הנכס במועדים מוקדמים יותר, כמו גם אינטרס ההסתמכות של העוררת.

63. בנסיבות המקרה, לאחר בחינת מכלול השיקולים, שוכנענו כי יש לחייב את העוררת בתשלום ארנונה למפרע **עבור מחצית התקופה בלבד**.

#### חיוב עבור שנת 2015:

62. ביחס להשתת ארנונה בעבור שנת 2015 אנו סבורים, כי נעשתה כדין.

63. חיוב המושת על הנישום לאחר תום שנת הכספים הוא חיוב רטרואקטיבי. ביחס לשנת 2015 הודעת השומה נשלחה בינואר 2015 המבקשת למעשה לחול על שנת הכספים 2015 מכאן ולהבא ולא מבקשת לחול עובר למועד זה על כן, אנו סבורים, כי אין מדובר בחיוב רטרואקטיבי פסול.

64. היות וקבענו, כי העוררת היא המחזיקה בשטחי המעבר והיות וקבענו, כי ביחס לשנת 2015 החיוב נעשה כדין אנו קובעים, כי חיוב בתשלום ארנונה לשנת 2015 נעשה כדין ועל העוררת לשלמו.

#### סיווג שטחי המעברים וגודל השטחים לחיוב:

65. ביחס לגודל שטחי המעברים כפי שעולה מטענות הצדדים אין מחלוקת בשאלה זו.

66. ביחס לשאלת הסיווג כפי שעולה מטענת המשיב הרי שתעריפם של שטחי המעבר נקבע לפי סיווגם "כמעברים".

67. למען הסר ספק וככל ששטחי המעבר אינם מסווגים בסיווג המעברים אנו קובעים כי יש לסווגם בסיווג זה.

68. אשר על כן, ומכל הנימוקים שפורטו לעיל אנו קובעים כדלקמן:

א. העוררת היא המחזיקה בשטחי המעברים.

ב. החיוב לשנים 2008-2014 בצירוף הפרשי הצמדה וריבית ישולם במחצית התקופה.

ג. העוררת חייבת בתשלום ארנונה ביחס לשנת 2015.

ד. סיווג השטחים הוא מעברים בהתאם לצו הארנונה של עיריית רחובות.

69. זכות ערעור לבית המשפט בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.

נתן היום, ו'/אדר ב'/תשע"ו, 16.03.16, בהעדר הצדדים.

---

גד שהרבני, עו"ד  
חבר הוועדה

---

מירב ליברפרב עו"ד  
יו"ר הוועדה

---

מר אברהם מגן  
חבר וועדה