

השבת מס שנגבה ביתר, צדק חלוקתי ורשויות החוק

עו"ד ירון דיין

לאחרונה עלתה בפני בית המשפט העליון שאלה מהותית וחשובה של השבת מס שנגבה ביתר. שאלה זו עלתה במספר תיקים שהגיעו לבית המשפט העליון ואנו נתרכז בשאלת גביית היתר של ארנונה כללית על ידי הרשות המקומית.

בשנים האחרונות התרבו תביעות השבה כנגד רשויות מקומיות בגין ארנונה שנגבתה בניגוד לחוק וביתר. בדרך כלל התרכזו תביעות אלה בחריגת הרשויות המקומיות מחוקי ההסדרים במשק המדינה החל משנת 1985 ואילך.

במהלך שנות ה-80 הפחיתה המדינה את תמיכתה הכספית ברשויות המקומיות ואלו נדרשו להגדיל את הכנסותיהן העצמיות. בתקופה זו של הקפאת מחירים, הדרך להגדלת ההכנסות העצמיות, שמרביתן מארנונה, היתה לא אחת, בדרך של עקיפת חוקי ההסדרים.

דרכי עקיפה אלה, היו מהן בוטות וגלויות והיו מהן מתוחכמות ומוסוות. יש שנתגלו על ידי הנישומים באופן מידי ויש שהחריגה היתה מסוות באופן שרק בדיקה מכוונת, במטרה לגלות חריגה מהחוק, גילתה את הפגם. לעיתים דובר בהעלאה ברורה של תעריפי הארנונה בניגוד גמור לחוקי ההסדרים, לעיתים בקביעת סיווג חדש לנכס שלא היה כמותו בתחום הרשות (ראה רע"א 3784/00 שקם נ' עיריית חיפה), לעיתים דובר בשינוי בהגדרת אזורים (תת-סיווג) תוך החלת השינוי רק על מחזיקי נכסים ותיקים בנכסים ישנים (ראה ת"א 1114/99 שוקרון נ' עיריית ירושלים) ועוד כהנה וכהנה.

במקביל לחריגות הרשות מן החוק נתרבו גם מומחי הארנונה, בודקי החשבונות, שהתמחו בנושא הארנונה והביאו אותה לרמת מודעות אצל מחזיקי הנכסים מהתחום העסקי. כך התנהלו להם במהלך השנים על מי מנוחות יחסי הרשויות והנישום. אלה חרגו מן החוק ואלה דרשו השבה (אם השכילו לגלות את החריגה) והאחרונים אף זכו במיליוני ₪ מכספי הגזילה כשבמרבית המקרים נסתיימו המחלוקות בפשרות אף לפני הגעה לבתי המשפט.

בשנים האחרונות, הצטרפו להם יחדיו פיקוח משרד הפנים על דרך ניהול כספי הרשויות המקומיות, יחד עם המודעות הגוברת והולכת של הנישומים לאפשרות החיסכון בארנונה, דבר שהביא להפרעת הסדר ולהעלאת נושא ההשבה ביתר חריפות על סדר היום המשפטי. כך החלו הרשויות המקומיות להעלות טענות רבות כנגד אפשרות השבת כספים שנגבו בניגוד לחוק (טענות שלא אחת נתקבלו על ידי בתי המשפט).

בין טענות הרשויות המקומיות ניתן לראות את טענת השיהוי כטענה מרכזית וממנה הסתעפו כל הטענות הצדדיות, בנותיה של טענת השיהוי ובהן: הסתמכות הרשות המקומית על הכנסותיה, הרשות המקומית מנוהלת בתקציב שנתי ובתום שנת המס לא נותרו בקופתה כספים, כל כספי הרשות הוצאו לטובת תושבי הרשות המקומית בהשקעות בתשתיות ולטובת הציבור, השבת כספים בסכומים גבוהים תפגע פגיעה קשה בתקציב העירייה ותביא לקריסתה, המקור להשבת כספים שנגבו בניגוד לחוק הנו מהגדלת המס על כלל הציבור, הצורך של הרשות בסופיות הביקורת על חוקיות החלטות שלפיהן היא פועלת ומכלכלת צעדיה, תום לב הרשות בחריגה מן החוק ועוד כהנה וכהנה.

נושא זה עלה לאחרונה בפני בית המשפט העליון בערעור על תיק שוקרון המוזכר לעיל. נשיא בית המשפט המחוזי בירושלים, כב' הנשיא זיילר, קבע בפסק דין חריף וברור, השבה של כספי החריגה ב-7 השנים שקדמו להגשת התביעה. כספים אלה הושבו לאחר שנדחתה בקשת העירייה לעיכוב ביצוע והעירייה הגישה ערעור על פסק הדין. בבית המשפט העליון החליט היועץ המשפטי לממשלה להתערב בהליך והגיש חוות דעת בנושא ובה התייצב לצד העירייה וסקר את הקשיים האמורים לעיל בעקרון ההשבה.

למרות שגם לדעת היועץ המשפטי לממשלה חרגה העירייה מן החוק, סבר היועץ כי אין הדבר צריך להוביל מיידית להשבה אלא יש להפעיל מספר קריטריונים המוצעים על ידו ובהם: טיב הפגם שנפל ומידת הפגיעה המהותית במשלם אם לא יושב לו התשלום, הסבירות שהרשות היתה מתקנת את הטעות אילו היתה ערה לפגם, מידת החומרה של התנהגותה של הרשות בגביית

התשלום, מידת ההכבדה של ההשבה על התקציב, המועד בו הוגשה התביעה והמועד בו הודיע התובע לרשות על הפגם, אי הצדק שבהטלת התשלום על שכס משלמי המיסים העתידיים, הגינות ראויה כלפי הציבור ובנוסף, עקרון כללי, כי ניתן יהיה לקבוע השבה או פטור חלקיים לפי תוצאת השקלול האמור, וזאת גם כדי להרתיע רשויות מקבלת החלטות שלא בדרך הנכונה.

קרי, בהתאם לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, כפי שעלתה בפני בית המשפט העליון בעניין שוקרון ובתיקים נוספים, הכלל המשפטי הראוי הוא היעדר השבה והחריג הנו השבה חלקית כדי להרתיע. לדעתי, בכל הכבוד, עמדת היועץ המשפטי לממשלה טוב היה לולא היתה מוגשת כלל לבית המשפט. חוות דעת זו דורסת ברגל גסה את עקרון שלטון החוק על שמירתו אמון היועץ המשפטי לממשלה. מעבר לטעויות המשפטיות הבולטות (במובן המשפט הפוזיטיבי), הרי שעמדת היועץ המשפטי לממשלה נעדרת כל היגיון, צדק או תיאוריה משפטית/כלכלית ראויה.

ובעניין זה של צדק נעשה אתנחתא ונפנה חצי הביקורת גם אל בית המשפט העליון אשר בשנים האחרונות נמנע באלגנטיות מלהביע עמדתו בסוגיה. ראשון קבע בית משפט העליון בבג"צ 4562/92 ח"כ אליעזר זנדברג נ' רשות השידור פ"ד (2), 793 כי: **"איננו נוקטים כל עמדה בשאלה, מה זכותם של אלה אשר שילמו את קנס הפיגורים על תוספת האגרה, והאם עומדת להם זכות ההשבה על פי דיני עשיית עושר ולא במשפט. השאלה מה דינם של מסים שנגבו בחריגה מסמכות, היא שאלה קשה".** לדעתי פה תחילת הטעות בפסיקת בית המשפט העליון. השאלה שעמדה על הפרק בעניין זנדברג היא שאלת השבתם של כספים שנגבו לכאורה כדין בהתאם לחוק הקיים, עד אשר בית המשפט העליון ביטל את החוק והפך את קנס הפיגורים על תוספת האגרה לבלתי חוקית ולא שאלת השבת כספים שנגבו בניגוד לחוק כתוצאה מפרשנות שגויה או שיקול דעת שגוי של עובדי הציבור.

פסק הדין שהמשיך טעות זו הנו רע"א 2837/98 שלום ארד נ' בזק החברה הישראלית לתקשורת פ"ד (1), 600 שם נאמר: **"למעלה מן הדרוש אציין, כי שאלת חובתה של רשות להשיב תשלומים שגבתה מעל למותר ושלא על פי דין, היא שאלה נכבדה שטרם הוכרעה בפסיקתו של בית משפט זה (ראו: בג"ץ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור ואח')."**

וכך גם בעניין שוקרון החזיר בית המשפט העליון את הצדדים לבית המשפט המחוזי לדיון בסוגיית ההשבה והשלכתה על תקציב העיריה. כך בעניין שקם חיפה החזיר בית המשפט העליון את הצדדים לבית המשפט המחוזי לבחינת שאלת ההשבה וכך לאחרונה ברע"א 3126/00 **מדינת ישראל נ' א.ש.ת ואח'**, ציינה כב' השי' שטרסברג כהן (בדעת מיעוט בפסק הדין בשאלת השימוש בתקנה 29 לתקסד"א להגשת תביעה ייצוגית ואולם בסוגיית ההשבה היא היחידה שהביעה דעתה) כי ממילא מקום הדיון בסוגיה נכבדה ומורכבת זו הוא בבית המשפט המחוזי.

עם זאת, פסק הדין הנכון לדעתי, אשר סקר את הפסיקה, ע"א 7664/00 אברהם רובינשטיין ושות' נ' עיריית חולון פ"ד (4), 117, היטיב לתאר את המצב המשפטי הקיים: **"גם בישראל הכלל הוא כי במקרה בו רשות ציבורית גבתה תשלום שלא כדין זכאי האזרח להשבה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט (ע"א 412/54 עיריית ת"א - יפו נ' חברת "ארמון אהרונוביץ", פ"ד י 1835; ע"א 706/71 וילנר ואח' נ' עיריית ראשון לציון, פ"ד כז(1) 160; ע"א 447/77 שלום סביר נ' ראש עיריית רמת-גן, פ"ד לב (2) 278; רע"א 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל חברה לביטוח (טרם פורסם); ע"א 2299/99 אברהם שפייר ואח' נ' חברת דיור לעולה בע"מ (טרם פורסם))."**

ואם לא די לנו במצב המשפטי הקיים המורה על השבה, הרי שאראה להלן כי גם משיקולי הדין הרצוי כך הדבר. בית המשפט העליון עושה שימוש בשנים האחרונות במושג ה"צדק החלוקתי". למיטב הבנתי בהתאם לפסיקה המדובר בחלוקה חברתית הצודקת של משאבים חברתיים ואחרים. קרי, הבחירה לפזר את המשאבים בצורה "צודקת" בהתחשב בהבדלים היחסיים בין הפרטים. כך למשל בבג"ץ 3939/99 קיבוץ שדה נחום נ' מינהל מקרקעי ישראל פ"ד (6), 25, נקבע כי: **"החובה לשקול שיקולים של צדק חלוקתי היא חלק בלתי נפרד מסמכותה של רשות מינהלית, אשר בסמכותה להחליט על הקצאת משאבים מוגבלים. חובה זו קיבלה ביטוי בפסיקתו העניפה של בית משפט זה בסוגיות האפלייה, חופש העיסוק ושיוויון בהזדמנויות על גווניהן השונים, אף שלא נעשה בפסיקה המוקדמת יותר שימוש מפורש במינוח זה. לאחרונה, ניתן מעמד מפורש לשיקול של צדק חלוקתי, בבחינת חוקתיותן של החלטות המינהל על חלוקת משאבים...במונח "צדק חלוקתי" נעשה שימוש גם בהקשר של פיצוי בגין פגיעה תכנונית במקרקעין. בגדר זה, הוסברה תכליתו של סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, המעניק פיצוי בגין פגיעה כאמור, כמשקפת ערכים של צדק חלוקתי, אשר ביטוי בכך שכלל הציבור נושא בעלות הפגיעה בבעל הזכות, במקום שבעל הזכות ישא בעלות או בנזק זה לבדו...באופן דומה, נפסק כי החיוב בדין בהיטל השבחה, בעקבות עליית שווי מקרקעין עקב**

תכנית שנתקבלה, מבוסס אף הוא על שיקולים של צדק חלוקתי, לפיהם ראוי כי בעל מקרקעין שהתעשר כתוצאה מהשבחת מקרקעיו על ידי תכנית יישא בהוצאות הפיתוח וההשבה...גם בעניין המשטר הרכושי שבין בני זוג נקבע כי הוראות הדין הקובעות את אופי המשטר הרכושי הינן בבואה לתפישות חברתיות בדבר צדק חלוקתי...על פי גישה זו, תכליתה של חזקת השינוף היא להגשים צדק חברתי המבוסס על שיוויון בין המינים, והיא מבוססת על ההשקפה כי שני בני הזוג תורמים, כל אחד לפי דרכו, במידה שווה לרווחת המשפחה."

אכן המושג צדק חלוקתי הנו בר שימוש כפי הנראה בכל שאלה משפטית, מושג רב פנים ואפשרויות, אלא שדווקא בענייננו, בשאלת ההשבה, נראה שמושג זה נזנח. נהפוך הוא, בעמדת היועץ המשפטי לממשלה נדמה כי יש למצוא מושג חדש בסגנון "צדק ריכוזי" או "צדק שמרני", לפיו כספים שנגבו בניגוד לחוק יישארו בכיס המחזיק בהם, כספים שנגבו ביתר לא יושבו על מנת שלא לחלק את הנזק על כלל הציבור, אלא להותירו אצל הקבוצה הנפגעת.

אני כשלעצמי בחפשי אחר צדק, איני מבין במה שונה הנישום הפשוט מהרשות המקומית ומדוע ניהול הנישום את ענייניו הכספיים האישיים שונה מניהול הקופה הציבורית? מדוע זה נדרש להסתפק ב"עוגה" קטנה יותר בשל העובדה שהרשות המקומית מדי חודש גוזלת ממנו מספר שם ואילו תקציבה של הרשות המקומית הנו כה קשיח שאינו מאפשר כל שינוי ובוודאי שלא השבת כספים? מה ההבדל בין חשיבותם של 10 שם לתקציבו השנתי של עובד שכיר במשכורת ממוצעת לבין חשיבותם של 10 מיליון שם לתקציבה השנתי עתיר המיליונים (או המיליארדים) של רשות מקומית גדולה?

מדוע לרשות המקומית אפשרות לתקן שומת ארנונה אחורנית כאשר העובדות נעלמו מעיניה (ולפי הפסיקה אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי אלא בתיקון עובדתי) ואילו הנישום אינו יכול לדרוש השבת כספים שנגבו בניגוד לחוק?

מה ההבדל בין האזרח שקיבל משכנו הלוואה כספית לפני 7 שנים פחות יום והיה משוכנע ששכנו ויתר מזמן על כספי הלוואה, עזב את הארץ וגר בחו"ל ולפתע מקבל לידיו כתב תביעה שללא ספק אינה תואם את תקציבו השנתי ועשויה להביא להתמוטטותו, לבין הרשות המקומית הנתבעת על ידי נישום בגין כספים שגבתה בניגוד לחוק?

מה ההבדל בין בנק או כל גוף אחר הנתבע להשבה לבין רשות מקומית, מדוע הראשון לא ישמע בטענה המגוחכת של שיהוי או הסתמכות או ויתור ואילו הרשות המקומית מעלה טענות אלה בכל מרצה ומהלכת אימים על בתי המשפט בתיאור קריסתה הכלכלית וחורבנה הצפוי מפסק דין בלתי אחראי שיטיל עליה השבה?

לכל האמור לעיל נוסף את העובדה שאי קביעת כלל של השבה פוגעת בזכות הקנין של האזרח מחד ותביא לבזבוז משאבים מאידך. אכן מס המוטל על האזרח הנו למטרה ראויה כנדרש בחוקי היסוד, אולם כאשר אחוזים נכבדים מהמס הכולל המוטל (הכוונה היא למסי הרשויות המקומיות יחסית למסי המדינה) על האזרח אינו בר השבה גם אם נגבה ביתר, נראה ששאלת חוק היסוד מול דיני המיסים ראויה לבחינה מחודשת. אי קביעת כלל של השבה יחייב את הנישומים (עסקים ומגורים) לבדוק באופן שוטף את חשבונות הארנונה שלהם ולהשקיע משאבים באופן שוטף במקביל לתשלום המס ובכך תיפגע היעילות אליה שואפת מערכת המס. יתר על כן, כל תשלום שיבוצע על ידי נישום, ישולם "תחת מחאה" תוך חזקה שאין לסמוך על הרשות המקומית הגובה את המס. הדבר אך יקטין את יכולת הרשויות להסתמך על עקרון סופיות השומה ועל תקציבה השנתי הקשיח. אין ספק שהדבר יצור אצל הרשויות המקומיות תמריץ לגבייה מהירה של המס שכן גם מקום שמדובר במס שגוי או שנוי במחלוקת, מס שנגבה לא יוחזר!

ואם כבר עסקנו בצדק חלוקתי, מדוע שלא נעדיף את העלאת המיסים העירוניים בשיעור זעום על כלל הציבור על מנת לשפות את אלה שנפגעו במהלך השנים מגבייה בלתי חוקית. האם לא עדיף שתושבי הרשות יתרמו את תרומתם בתוספת ארנונה כפיצוי לאלה שהרשות המקומית פגעה בהם (או במבט הרחב יותר על כלל המדינה אם המקור לכספי ההשבה הנו משרד הפנים) במקום שישקיעו כספים בשכ"ט לעו"ד או לגורמים אחרים שיבדקו את חשבון הארנונה שלהם?

אכן שאלות אלה מטרידות ומציקות והן הטרידו גם את שכנינו מעבר לים. באנגליה בעניין woolwich פסק בית הלורדים ברוב דעות כי לנישום זכות להשבה מלאה למרות שהתשלום נעשה בידיעה גמורה ללא טעות וללא כפייה. ועדה ציבורית שהוקמה בעקבות פסק הדין המליצה על תקופה "קצרה" לתביעת השבה – **6 שנים ממועד התשלום אשר ספירתן מתחילה ממועד גילוי הטעות או החריגה**, דחתה לחלוטין את שיקול השיבוש לקופה הציבורית (disruption to public finance) והמליצה שלא לפסוק פסיקה פרוספקטיבית בניסיון למנוע פגיעה בקופה הציבורית עקב תביעות השבה בשל טעות בחוק או חריגה מהחוק. המלצה מסייגת אחת היתה מניעת התעשרות שלא כדין של הנישום, קרי, במקרה של "גלגול" החיוב. לדעתי סייג זה אינו יכול

לעמוד שכן שאלת גלגול החוב יש לה שתי פנים. האם כאשר הנישום בעל חנות חויב בחסר (ולמעשה "גלגל" את החסר על הציבור בהפחתת תעריפים) תישלל מן הרשות המקומית הזכות לתקן את השומה באופן רטרואקטיבי? ומאידך, אם מטרת בעל החנות הנה למקסם את רווחיו, כיצד ניתן להוכיח שרווחו גדל או השתנה כתוצאה מ"גלגול" החיוב ביתר על הצרכן?

בקנדה בעניין Air Canada נקבע כי **במצבים של גביית מס בלתי חוקית בשל יישום לא נכון של החוק (בשונה מחוק שבוטל) הכלל הוא, השבה**. מנגד במצבים של גלגול הנזק או מצב בו נקבע על ידי בית המשפט שתשלום המס בלתי חוקי (למשל ביטול חוק) נקבע שאין להסכים לעקרון גורף של השבה. דעת המיעוט של Wilson בפסק הדין האמור שללה לחלוטין את ההבחנות האמורות ודגלה בעקרון השבה כללי לאור העובדה שהנישום אינו צריך לחשוך בכל מעשה הרשות ולשלם כל תשלום "תחת מחאה".

לאור כל האמור נראה לי שיש לקבוע עקרון השבה כללי בשל סכומי כספים שנגבו על ידי רשות מקומית ביתר. ניסיון להשתמש ב"הגנת" ההסתמכות, הפגיעה בציבור הכללי ופשיטת הרגל של הרשות צריך להישלל על הסף. יישום הגנות אלה יביא למצב בו כל גוף מתוקצב, כל גוף שהוקם בחוק, לא יהא ניתן לחייבו בהשבה בשל היותו מנוהל בתקציב שנתי ובפיקוח חשבונאי הדוק.

עוד אוסיף כי רק בסוף שנות ה-90 החלו להופיע תביעות של תושבים מחזיקי דירות מגורים כשעד לאותה עת תחום הארנונה היה נתון כמעט לגמרי לשימושו הבלעדי של הסקטור העסקי. נראה שיש לייחס את העובדה לפיתוחו של מכשיר התביעה הייצוגית דרך תקנה 29 לתקנות סדר הדין האזרחי. מסלול זה נסגר לפני ימים ספורים בפסק דין אומלל של בית המשפט העליון ברוב של שני שופטים נגד שלושה ונקבע לבסוף כי דרך האכיפה היחידה של הציבור הרחב כנגד הרשות המקומית, אינו אפשרי עוד (ראה עניין א.ש.ת. שהוזכר לעיל). ועוד בעניין זה מעניין לבדוק את הקשר בין פסיקת השבה כנגד רשויות מקומיות לבין המצב הכלכלי בו מצוי המשק. נדמה (מבלי לבדוק את העניין לעומקו) כי בתקופה של מחסור ומצב כלכלי קשה בשנים האחרונות, נוטים בתי המשפט כנגד השבה, כאילו כיסו של הנישום פחות רגיש למצב הכלכלי הקשה מכיסה של המדינה או הרשות המקומית. נראה כי יש לקבוע כלל הפוך. דווקא המדינה והרשויות המקומיות הנוהגות בבזבז עצום של משאבים וכספי ציבור, ניהול כושל ובלתי אחראי, רצוי שיראו נגדן את שוט ההשבה הריאלי והמידי על מנת שיירתעו מגבייה בלתי חוקית. היטיב לתאר זאת כב' הנשיא זיילר בבית המשפט המחוזי בעניין שוקרון: **"על "נפיל ציבור" או "נפיל כלכלי" מוטל עול כבד מאוד לבחון את עצמו ולהיות משוכנע שהוא לא נפל לכלל טעות או פרשנות לקויה או ליישומה של שיטת בדיקה לא מהימנה. אחת הערובות לדרבון ה"נפילים" למען הפנמת החובה המוטלת עליהם, למען פקחת עיניים (בניגוד לעצימתן) ולטובת יצירת משקל שכנגד, היא הידיעה כי מי שלא ימלא חובה זו שביום פקודה שלם ישלם והשב ישיב לבעליו את המגיע לו"**.