



בפני ועדת הערר

עו"ד ראמי חזאן – יו"ר הועדה
מר יהודה עייאש – חבר הועדה
מר יהודה אזולאי – חבר הועדה

בעניין שבין:

1. אלי א. עבוד בע"מ ח.פ. 511382855
 2. אלי א. עבוד וליד סייד בע"מ ח.פ. 511962755
 3. אנו משרדי עכו בע"מ
- כולם ע"י ב"כ עו"ד אלי עבוד ואח'

העוררות 1-3

נגד

מנהל הארנונה בעיריית עכו
ע"י ב"כ עו"ד דביר ליבוביץ ואח'

המשיב

החלטה

רקע כללי:

1. לפנינו מספר עררים, אשר הוגשו על ידי שלוש עוררות שונות. מאחר ומדובר בנכסים הממוקמים כולם באותו המתחם (להלן: "המתחם") ועולות בהם אותן הטענות, כמו גם קיומה של זהות חלקית בין בעלי המניות בשלושת העוררות, לבקשת הצדדים ובהסכמתם הורנו בהחלטתנו מיום 13.8.18 על איחוד הדיון ומתן הכרעה משותפת בעררים, הכל בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 19 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני ועדת הערר), התשל"ז-1977 (להלן: "התקנות").
2. העוררות 1-2 מחזיקות בנכסים אשר סומנו בספרי המשיב כנכסים מס' 18005112132, 18005112129, 18005112232 (להלן: "הנכסים" / "נכס 129" / "נכס 132" / "נכס 232" – בהתאמה). הנכסים ממוקמים כולם בבניין ברחוב בן עמי 65 בעיר עכו, המורכב מקומת קרקע שבה עסקים שונים, קומה עליונה שבה עסקים ומשרדים, מתחת לקומת הקרקע ישנה קומה תת קרקעית שבה חניות (להלן: "קומת החניה התת קרקעית") ומעל הקומה העליונה ישנו בניין מגורים (להלן: "הבניין").
3. העוררות 1-2 הגישו השגות על אופן חיובן בטענות שונות, ההשגות נדחו ובגינן הוגשו העררים שבכותרת.
4. במהלך שמיעת העררים ביקש המשיב לבצע מדידות נוספות של הנכסים. לצורך כך, ניתנו על ידנו מספר אורכות במסגרתן נועדו בניהם הצדדים. במסגרת זו שינה המשיב כמה פעמים את נתוני המדידה לעמדתו וכן הוציא חיוב לעוררת מס' 3, בעקבותיו הוגשו עררים גם על ידי העוררת 3. בסופו של דבר ולאחר כמה הודעות מטעם המשיב, בהן הודיע על שינוי נתוני המדידה של הנכסים כמה פעמים, הודיע המשיב את נתוני המדידה הסופיים לעמדתו לגבי שלושת הנכסים ושלושת העוררות, שהנם כדלקמן:

- העוררת מס' 1 חברת אלי עבוד חויבה בגין **נכס 132**, המשמש כמשרד עורכי דין, בשטח של 241.18 מ"ר, הכולל את שטח המשרד, 43.15 מ"ר חלק יחסי בשטחים משותפים ושטח של 51 מ"ר הנמצא בקומת החניה התת קרקעית והמשמש לאחסון קלסרים של המשרד (להלן: "שטח האחסון").

- העוררת מס' 2 חברת אלי עבוד וליד סיד, חויבה בגין **נכס 129** המשמש כמשרד רואה חשבון, בשטח של 146.30 מ"ר, הכולל חלק יחסי בשטח משותף בשטח של 26.18 מ"ר.

- העוררת מס' 3 חברת א.נ.ו, שהנה חברה העוסקת בהשכרת מקומות חניה בקומת החניה תת קרקעית שבבניין, חויבה בגין **נכס 232** בשטח של 262.27 מ"ר, הכולל 150.28 מ"ר חלק יחסי בגין שטחים משותפים, כאשר יתרת השטח הנה מקומות חניה שהעוררת 3 מחזיקה בהם, חלקם מושכרים וחלקם ריקים.

5. לאחר דיון מקדמי ולאחר מספר אורכות בהן כאמור נועדו הצדדים והוגשו נתוני מדידה מתוקנים מצד המשיב כאמור, הצדדים הגישו ראיותיהם. לאחר מכן הגישו הצדדים סיכומיהם. תשומת הלב כבר כעת לכך, שמטעם העוררים הוגשו תצהירים של רו"ח ווליד סיד ושל עו"ד אלי עבוד - בעל המניות של העוררת מס' 1 ושהנו גם מייצגן של העוררות בערר זה.

6. עיון בתצהירי וסיכומי העוררת מעלות כי בפיה מספר טענות כנגד חויבה:

האחת, טענה לחיוב רטרואקטיבי כלפי העוררת 3 – אשר חויבה במהלך שמיעת הערר, בשנת 2018 ובתחולה גם לשנת המס 2017 וכן טענה לביצוע מדידה שאינה על בסיס מדידת מודד מוסמך,

השניה, לפיה אין לחייב את שטחי החניה התת קרקעית בסיווג "עסקים" אלא בסיווג "קרקע לחניה" שבס' 4 ה או לפי סיווג "חניון" שבס' 5(10) לצו המסים לעירית עכו (להלן: "צו המסים").

השלישית, לפיה אין לחייב את שטח האחסון בסיווג "עסקים" אלא בסיווג "מחסן" שבצו המסים,

הרביעית, לפיה אין לחייב את העוררות בגין החלק היחסי בשטח המשותף, שכן שטח זה כולל שטחי מעבר ותמרון בקומת החניה התת קרקעית, שעושים בו שימוש כל דיירי בניין המגורים, לגישה למעלית, גנרטור, ממ"ד, מקלט, חדר משאבות, תשתיות ביוב וניקוז וכיו"ב.

7. ואלו המשיב, בראש ובראשונה בסיכומיו מתנגד לטענות שעלו לעמדתו בהרחבת חזית מצד העוררות וטוען שיש לדחותן. המשיב אינו מציין מהן הטענות שלעמדתו הן בהרחבת חזית, אלא רק טוען בכלליות שהעוררות הפכו את ההליך ל"הליך מתגלגל", עת העלו "כל הזמן" טענות חדשות.

לגופו של עניין דוחה המשיב את טענות העוררים וטוען כי כל החיובים בוצעו בהתאם לשימוש שנעשה בפועל בנכסים ובהתאם להוראות צו המסים.

8. כאמור, בערר זה עולות מספר מחלוקות להכרעה. נדון בכל אחת מהן בנפרד.

א. דיון בטענת הרחבת חזית:

9. כאמור לעיל, המשיב מעלה בסיכומיו טענה מקדמית בדבר "הרחבת חזית", במסגרתה טוען שהעוררות העלו "הרבה טענות" חדשות במהלך שמיעת העררים. המשיב אינו מציין לאיזה טענות בדיוק הוא מתכוון ומעלה טענה זו בכלליות ורק בשל כך דינה להידחות.

10. אך לא רק בשל כך. המשיב כאמור טוען, כי העוררות הפכו את ההליך בפני וועדת הערר ל"הליך מתגלגל". מוטב שטענה זו לא היתה נטענת. כבר בדיון המקדמי והראשון שהתקיים בעררים הערנו למשיב על כך שלא הציג נתונים ברורים ומלאים לגבי אופן חישוב השטח בו חויבו העוררות 1-2. בכלל זה לא ניתן היה להבין כיצד חושב החלק היחסי בשטח המשותף בו חויבו העוררות. בעקבות זאת, כמו גם הודעת העוררות כי העוררות 3 מחזיקה גם היא בחלק מקומת החניה התת קרקעית, ביקש המשיב לבצע מדידות נוספות. אפשרנו למשיב לעשות כן, אך גם לאחר המדידה החדשה שמסר, המשיך וביצע מדידות נוספות ושינה את נתוני המדידה פעם אחר פעם, בדיוק באותו אופן "מתגלגל" שהוא מציין ביחס לעוררות.

11. אנו סבורים, כי במצב בו תוך כדי שמיעת העררים משנה המשיב את החיוב ומוסר הודעות משתנות לגבי אופן החיוב, אין זה המקרה המתאים להעלאת טענה בדבר הרחבת חזית. מובן מאליו, כי כאשר לא עומדים בפניהן מלוא נתוני חיובן, העוררות אינן בשלות לגיבוש מלוא טענותיהם ויותר ממוצדק לאפשר להם להעלות את כל טענות באופן סופי לאחר קבלת נתוני החיוב הסופיים.

12. תקנה 17 לתקנות, מורה כדלקמן:

#בשמיעת הערר לא תיזקק הועדה 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# (ההדגשה הוספה).

13. בשים לב לנסיבות המתוארות לעיל, אנו סבורים כי זהו מקרה מובהק הנופל לגדר החריגים להרחבת חזית שבתקנה 17 – הן מדובר בנימוק שנשמט שלא באשמת בעל הדין (שכן לא היו בידיו נתוני החיוב המלאים בעת הגשת העררים) והן משום שבנסיבות אלה בהן השתנו נתוני המדידה כמה פעמים תוך כדי ההליך – הרי שלמען הסרת כל ספק, שמיעת הנימוקים דרושה למען הצדק.

14. על כן, טענת הרחבת החזית של המשיב נדחית, הן משום שהועלתה בכלליות ומבלי שהוברר לאיזה טענות היא מתייחסת והן מהטעמים שפורטו לעיל.

ב. דיון בטענת חיוב רטרואקטיבי וסבירות התעריפים שבצו המסים:

15. העוררת 3 מעלה טענה בדבר חיוב רטרואקטיבי, לגבי חיוב שבוצע בשנת 2018, בתחולה לגבי שנת 2017 וכן מעלה טענה לגבי סבירות תעריפי החיוב לגבי שטח חניה שאינו קרקע. המשיב מתנגד לטענות מן הטעם שהן אינן מצויה בסמכות וועדת הערר.

16. כבר בפתח הדברים נציין, כי וועדה זו אכן סבורה כי טענות אלה אינן מצויות בסמכותה וכידוע, טענות בדבר סמכות ניתן להעלות בכל שלב וגם ביזמת המוטב ולא ביזמת הצדדים (נא ראו למשל פסה"ד בע"א 1049/94 דור אנרגיה (1988) בע"מ נ' חמדון, פ"ד (5) 820).

17. נפנה בהקשר זה לסי' 3 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו – 1976 (להלן: "חוק הערר"), המגדיר את סמכויות מנהל הארנונה (וכפועל יוצא – של ועדה זו), קובע כדלקמן:
#א/אן מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענת אלה;
***12 הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום;**
***13 נפלה בהודעת התשלום שמיגים עליה טעות בציון סוג הנכס – גדלו או השימוש בו;**
***14 הוא אינו מחזיק בנכס כמשמעותו בסעיפים 2 ו- 37 לפקודת העיריות;**
***15 אין באמור בחוק זה כדי לחסמך את מנהל הארנונה או את ועדת הערר לדון או להחליט בטענה שמעשה המועצה של הרשות המקומית בחטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי חוקיות שלא כאמור בפסקאות *12 עד *14 של סעיף קטן *א/אן#.**
18. עיינו הרואות, כי סוגיית חיוב רטרואקטיבי וטענת סבירות, שהן טענות משפטיות במהותן, אינן כלולה ברשימה הסגורה שבסי' 3 לחוק הערר, הכולל נושאים שהנם עובדתיים – מקצועיים במהותם.
19. לגבי טענת הסבירות – נא ראו לעניין זה עמדתה העקבית והברורה של הפסיקה, אשר קבעה כי טענות חוסר סבירות צו המסים אינם בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר, ראו למשל האמור בע"מ 5640/04 **מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש ואח'** (פורסם באתר נבו) וכן בבר"ם 4991/04 **מנהלת הארנונה בעירית חיפה נ' שילוח חברה לביטוח בע"מ** (פורסם בנבו) – שם נפסק כי:
#המחוקק קבע את סמכויותיה של ועדת הערר – ואין הן כוללות – חוששני – את הסמכות לדון בטענת כגון סבירות התעריף#. (ראו פסק דינו של כב' הש' רובינשטיין, עמ' 7 לפסה"ד, פסקה שניה).
20. ולגבי חיוב רטרואקטיבי – בהלכה הפסוקה קיימות הלכות סותרות בשאלה האם וועדת הערר מוסמכת לדון בטענה זו ובבתי המשפט המחוזיים קיימת פסיקה סותרת, ובכלל זה פסקי דין מחוזיים סותרים הקובעים שוועדת הערר אינה מוסמכת לדון בטענת חיוב רטרואקטיבי (ראו למשל ע"ש 988/00 **מנהלת הארנונה המרכזית לתשלומים עירוניים נ' מובילי תעני"ך בע"מ** (פורסם בנבו) והשוו למשל לחברת חלקה 109 בגוש 7107 בע"מ נ' עירית תל אביב יפו (פורסם בנבו). הנושא טרם הוכרע בבית דין העליון.
21. ואולם נכון להלכה הקיימת היום, גם במסגרת "הגישה המרחיבה" הקוראת להרחבת סמכויות וועדת הערר (ראו למשל ברע"א 2425/99 **עיריית רעננה ואח' נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ**, פ"ד נד(4) 481), נקבע כי וועדת הערר תהיה מוסמכת לדון בסוגיית הרטרואקטיביות במקרים בהם היא "שאלה נלווית" אשר כרוכה ומעורבת עם שאלות עובדתיות המצויות בסמכותה של וועדת הערר (ראו למשל ע"מ 10826/03 **מנהל הארנונה בעירית עכו נ' קלאב מרקט רשתות שיווק בע"מ** (פורסם בנבו), עת"מ 1284/03 (חיפה) **מקורות חברת המים בע"מ נ' מנהל הארנונה במועצה אזורית נשר** (פורסם בנבו).
22. ואלו במקרה שלפנינו, אין הסוגיה הרטרואקטיבית מהווה "סוגיה נלווית לטענות המצויות בסמכות וועדת הערר" כלל ועיקר ואינה "כרוכה ומעורבת" בבירור עובדתי.
23. על כן ומאחר ואין הלכה הקובעת באופן חד משמעי שלועדה זו סמכות לדון בטענת חיוב רטרואקטיבי, אנו סבורים כי במצב זה איננו מוסמכים לדון בטענה ועל כן גם היא נדחת על הסף מחמת היעדר סמכות ומבלי להידרש לגוף הטענה.

ג. דיון בטענה כנגד אופן חישוב השטחים וטענת שטח משותף עם הדיירים:

24. כאמור העוררות מעלות טענה כללית, לפיה אין לקבל את אופן חישוב השטחים בהם חויבו הנכסים, משום שהם לא נמדדו על ידי מודד מוסמך. כן טוענות העוררות כי הדיירים עושים שימוש בחלק מהשטח המשותף בו חויבו, לצורכי הגעה וגישה לאלמנטים שונים בקומה התת קרקעית.

25. **לגבי טענת השטחים** – טוענת העוררת בסיכומיה, כי מאחר והמידות מטעם המשיב הוגשו על ידי נציגת חברת המדידות אופק, הגב' אורית דדי, אשר אישרה בחקירתה הנגדית כי אינה מודדת (להלן: "הגב' דדי"), הרי שהשומות חסרות בסיס ויש לקבלן תוך קבלת העררים על הסף. מנגד טוען המשיב, כי משלא הוצג כל תשריט מדידה של הנכסים ערוך כדין מטעם העוררות, לא הורם הנטל המונח על שכמן לסתור את שומת המשיב. המשיב מפנה לכך שהעוררים בראיותיהם הגישו תשריט לא ערוך כדין ובכלל זה אינו כולל פירוט שטחים, בנוסף לכך לא הביאו לעדות את עורך התצהיר והתשריט גם לא הוגש באמצעות של עורכו. כן מפנה המשיב לכך שלאורך כל ההליך לא חלקו העוררים על תוצאות המדידות ואף הסכימו להן.

26. כבר בתחילת הדברים נאמר, כי מקובלת עלינו עמדת המשיב בנושא זה. חשוב להדגיש, כי על פי החקיקה וההלכה הפסוקה, כיוזם ההליך – נטל ההוכחה מוטל על שכמן של העוררות. ראשית נפנה בהקשר זה להוראת ס' 318 לפקודת העיריות [נוסח חדש] – לפיה יהיו פנקסי המשיבה **ראיה לכאורה לאמיתות תכנם** – כדלקמן:

#פנקסים חתומים ככוללים ארענה שנקבעה או שומה שנעשתה לפי הפקודה יתקבלו – בלי כל ראיה – כראיה לכאורה על קביעת הארענה או על עשיית השומה ועל תקן #

עוד נזכיר את "חזקת תקינות המנהל" לפיה "המעשה המנהלי נהנה # מחזקת כשרות # ולפיה כל פעולה מנהלית מוחזקת ככזו שנעשתה על פי חדין והמבקש לסתור זאת – עליו הנטל לחוכיח" (השוו: עת"מ 318/04 שאול עטיה ואח' נ' עירית באר שבע – פורסם בנבו).

ראו לעניין זה אף פסק דינו של כב' הש' ביין בע"ש 230/00 **שירותי בריאות כללית נ' וועדת ערר ארנונה שבי ציון** (פורסם בנבו), שם נקבע כי נטל ההוכחה לטענות שהעלה העורר בפני וועדת הערר מוטל על שכמו וזאת מכח חזקת תקינות המנהל העומדת לטובת מנהל הארנונה.

ועוד נפנה בהקשר זה לפסיקת בתי המשפט – לפיה על הנישום המבקש לתקוף את חיובו במס מוטל נטל ההוכחה לשכנע כי חויב שלא כדין – וראו לעניין זה למשל רע"א 1436/90 **גיורא ארד נ' מנהל מע"מ** (פורסם באתר נבו).

27. למרות האמור, בשום שלב לא הגישו העוררות תצהיר ערוך כדין והכולל פירוט של שטחים, מטעמן. כל שהוגש הנו תשריט כללי ולא ברור וללא פרטי מדידות, התשריט הוגש באמצעות של בעלי המניות בעוררות, ולא באמצעות עורכו, גם לא התייצב לדיון ההוכחות עורכו של התשריט, כך שלא ניתנה למשיב אפשרות לחקור אותו. לעומת זאת, המשיב אמנם לא הגיש תשריט ערוך על ידי מודד מוסמך, אך הוא הוגש על ידי מי שהכינה את המדידה ותוך מתן האפשרות לחקור אותה. למרות שהגב' דדי התייצבה לעדות, בחר ב"כ העוררות שלא לחקור אותה כלל אודות אופן עריכת התשריט וביצוע החישובים, אלא רק בנוגע לכך שאינה מודדת מוסמכת.

28. זאת ועוד, נא ראו בחקירתו הנגדית של המצהיר מטעם העוררות (שהנו גם בא כוחן) עו"ד אלי עבוד, שם בתחילת עמ' 2 מעיד עו"ד עבוד, במענה לשאלה למה לא הוגשה מדידה מוסמכת ולמה אין פירוט של השטחים, על כך משיב כי מדידות המשיב מקובלות על העוררות וכי הפער היחידי הוא עובי הקירות שאותם לא מדד המודד מטעמים (טענה שעלתה בתצהיר אך נזנחה בסיכומים). כלומר, עו"ד עבוד מאשר, כי פרט לנושא עובי הקירות (שנזנח בסיכומים), אין מחלוקת לגבי שטחי מדידות המשיב:

#עו"ד זכריה; מתוך תשובתך אני מבינה שאין מדידה מוסמכת

ע"ד עבד; אני יסביר- המודד שלי חישוב לפי קנה מידה- המדידות יצאו זרות למדידות העירייה מלבד הפער של ה. 61 מ"ר שהם עובי הקירות# (ההדגשה הוספה).

29. משכך, לא ברור מהי בדיוק הטרוניה כנגד היות מדידות המשיב שלא על ידי מודד מוסמך. באם בשורה התחתונה העוררות אינן חולקות על תוצאות המדידות, מהי הרלבנטיות של טענה זו?

30. על כן, מסיבה זו וכן בצירוף העובדה שהעוררות לא הרימו את הנטל המונח על שכמן ולא סתרו את מדידת המשיב, דין הטענה לגבי השטחים להידחות.

31. כך גם לגבי הטענה בדבר היות השטחים המשותפים מצויים גם בשימוש של דיירי בניין המגורים שמעל הקומה העליונה. העוררות מעלות טענה, לפיה קיים שימוש נרחב של דיירי המגורים בשטח שהועמס כשטח משותף, בכלל זה לצורך נגישות למעלית, לגרטור, לממ"ד, למקלט, לחדר משאבות, לתשתיות ביוב וניקוז וכיו"ב.

32. גם טענה זו נדחית בהיעדר הוכחה והרמת הנטל מצד העוררות. העוררות טוענות לקיומם של כל גורמים אלה בשטח החיוב וקיומו של מעבר ושימוש של דיירי הבניין אליהם, אך אין לכך זכר בראיות שהגישו העוררות, פרט לעצם ציון הדברים בתצהיר. אפילו בתשריט שהגישו הן העוררות והן המשיב, לא ניתן לראות את אותו חדר משאבות, תשתיות ביוב וניקוז, גרטור ועוד. כל שנצפה הנו מקלט שלא חויב ומעלית ומדרגות, המופיעים בתשריטים.

33. משכך, אנו יוצאים מנקודת הנחה שלא הוכח שפרט למעבר למקלט ולמעלית ומדרגות, קיים שימוש כלשהוא של דיירי הבניין.

34. מהחקירה הנגדית של עו"ד עבד המצהיר מטעם העוררות, עולה ברורות כי קיים שימוש נרחב של העוררות בשטח המשותף בו חויבו, אם לצורך הגעה מהמשרדים שמעל קומת החניה התת קרקעית אל החניות שבה ואם לצורך לקוחותיה של העוררת 3 ששוכרים חניות וצריכים להגיע אליהן (עמ' 2-3 לחקירתו). נא ראו גם אישורו שחניות אלה הן חניות המהוות חלק מעסק ומשרתות למטרה עסקית. העוררות אמנם טוענות שמחצית מהחניות המושכרות מושכרות לדיירים בבניין, אך לא רק שהדבר לא הוכח, אלא שגם אם הדבר נכון, גם אם מדובר בדיירים בבניין, עדיין מדובר בשימוש במסגרת הפעילות העסקית של העוררת³, המפעילה עסק להשכרת חניות והעובדה שחלק מהלקוחות הם דיירים, אינה משנה את העובדה שזהו שימוש עסקי שלהם כלקוחות העוררת ולא שימוש למגורים.

35. מכאן, שהוכח שלכל הפחות חלק הארי של השימוש בשטחים המשותפים בגינם חויבו העוררות, נעשה על ידי העוררות ולא על ידי דיירי הבניין. גם אם קיים שימוש לצורך הגעה למקלט בשעת חירום או מעבר של דייר כזה או אחר לצורך הגעה למעלית, המדובר בשימוש זניח בלבד אשר אינו מציב את הדיירים כמחזיקים בשטח זה במשותף ביחד עם העוררות ועדיין העוררות הן בעלת היקף העיקרית לשטח זה (השוו ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קריית-ביאליק, פ"ד נה (1), 156 – בדבר היות בעל הזיקה הקרובה לשטח המשותף המחזיק שאותו יש לחייב בגינו, והשוו ע"ש 3098/97 אלקס, שטרן, אשר, רום עורכי דין נ' מנהל הארנונה בתל אביב יפו, בעניין עמ"נ 196/05 אפריקה ישראל נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פסק דין מיום 6/7/2006), עת"מ 183-08 חניון צמרת חולון ע"י אורי לבון נ' שפר שושנה, מנהלת הארנונה בעיריית חולון [פסק דין מיום 12/12/2010] – בכל פסקי דין אלה נקבע, כי גם לצורך קביעה מיהו ה"מחזיק" בשטח המשותף, יש לבחון מיהו בעל הזיקה הקרובה והאם קיימת

"זיקה" לשטחי המעבר והתמרון. כאשר קיים שימוש זניח שאינו מביא את המשתמש בגדר "בעל זיקה קרובה", הוא לא ייחשב כ"מחזיק" בשטחי המעברים.

36. משלא הוכחה זיקה קרובה של הדיירים לשטחי המעברים אלא רק שימוש זניח, אין בסיס לחיובם בחלק יחסי בשטח המשותף ו/או לשינוי סיווג השטח המשותף למגורים. על כן הטענה נדחת.

ד. דיון בסוגיית סיווג החניות:

37. במסגרת טענה זו טוענות העוררות, כי שגה המשיב עת חייב את הנכסים בסיווג "עסקים" וכי יש לסווג את השטח המשמש לחניה בסיווג "קרקע לחניה" שבצו המסים. כפי העולה מטיעוני העוררות עצמם, הן מודעות לקושי בטענה לסיווג קומת מרתף של בניין "קרקע", אלא שהן טוענות, שיש לראות בקומת החניה התת קרקעית "קרקע מקורה" ומפנה לכך שאין בצו המסים הגדרה ל"קרקע". העוררות גם מפנות להגדרת "חניון" בתקנות ההסדרים שהנה "חניון – בין מקורה ובין שאינו מקורה, החניה בו נעשית תמורת תשלום". העוררות טוענות, כי לאור הגדרה זו, יש לפרש "קרקע לחניה" או "חניון" שבצו המסים ככאלה הכוללים גם חניה במבנה, אחרת נוצרת סתירה מול תקנות ההסדרים. כן מפנות העוררות להגדרת "חניון" בתקנות התכנון והבניה.

38. בנוסף, לעמדתן של העוררות יש לפעול בהתאם לתכלית צו המסים, שהנה לעמדתן, להקל בחיוב של חניונים באופן כללי. את תכלית זו הן מסיקות מהצעה שעלתה לתיקון צו המסים לשנת 2016, במסגרתה הציע המשיב לתקן את פרק המגורים שבצו המסים ולהוסיף לו פריט בשם "חניה מקורה תת קרקעית בבניין מגורים", במסגרתו ייקבע תעריף מופחת לשטחי החניה, המעבר והתמרון בבניין למגורים. בדברי ההסבר להצעה, צוין כי בעת חקיקת צו המסים שהוקפא לפני כ-30 שנה, לא חזה צו המסים את ההתפתחות שחלה בבתי המגורים, שכיום נבנים באופן הכולל שטחי חניה תת קרקעיים נרחבים. הדבר מוביל להגדלת חיובי הארנונה של הדיירים, כך שהם מחויבים גם בגין שטח זה בתעריף מגורים, בנוסף לדירותיהם. לכן הוצע לקבוע תעריף מופחת על מנת להקל על דיירי בניין למגורים. על בסיס הצעה זו טוענות העוררות כי יש לפרש את צו המסים כך שגם מבחינת התכלית, "חניון" כולל גם חניון מקורה, גם אם הדבר לא נאמר במפורש וגם אם נאמר במפורש "קרקע לחניה".

39. אין בידינו לקבל את טענות יצירתיות אלה של העוררות. לבנו עם העוררות על תעריף החיוב הגבוה שהושת עליהן במסגרת החלק היחסי בשטח המשותף, המביא לתוספת משמעותית לחיובן, אלא שוועדה זו אינה מוסמכת לעסוק בנושא סבירות צו המסים או חוקיותו. וועדה זו כפופה לסיווגים הקיימים בצו המסים ואינה יכולה להעניק סיווגים שאינם כלולים בו.

40. במקרה זה לשונו של צו המסים הנה בהירה ונהירה. בצו המסים, בפרק המתייחס לנכסים שאינם מגורים, ישנם שני פריטים שעוסקים בחיוב חניה:

ס' 4 ה' לצו המסים כותרתו "קרקע לחניה" והוא מתייחס ל"כל שטח קרקע המשמש לחניה והוקצב ברישיון הבניה"... – כלומר סעיף זה עוסק בשטחי קרקע המשמשים לחניה.

ואלו ס' 5 (10) לצו המסים, המצוי גם הוא בפרק בניינים שאינם למגורים, כותרתו "חניון" והוא מתייחס ל"שטח קרקע המוחזק כעסק למטרות חניה".

עינינו הרואות שבצו המסים, בפרק הנוגע לנכסים שאינם למגורים, ישנם שני פריטים המתייחסים לחניה: חניה שאינה במסגרת עסק של חניה אלא המשמשת בפועל לחניה וחניה שהנה במסגרת של עסק למטרות חניה. שני פריטים אלה קובעים במפורש שהם מתייחסים לקרקע המשמשת לחניה.

41. העוררות מנסות להיבנות מתכלית הצו. הלכה פסוקה היא, כי הכלל הבסיסי בפרשנות, הנו כי טרם ביצוע פרשנות תכליתית – יש לבצע בחינת התקיימותו של הכלל הלשוני והאם כלל קיימת אחיזה לשונית בלשון הטקסט אשר יכולה לשאת את הפרשנות התכליתית הנטענת - נפנה בהקשר זה למשל לפסיקתו של כב' הש' ברק (כתוארו אז) בע"א 3622/96 א' חכם ואח' נ' קופת חולים מכבי, פ"ד נ"ב (2) 638 – שם קבע כי:

#שליפת המשמעות המשפטית של הטקסט נעשית על פי אמת המידה של התכלית המונחת ביסוד הטקסט. אין הוא ראוי ליתן לטקסט משמעות שהוא אינו יכול לשאת בלשון שבה הוא מבוטא לכל מובן משפטי צריך שיהיה עיגון לשוני/אמת- המרכיב הלשוני אינו תנאי מספיק לפרשנות- אך הוא תנאי הכרחי לה# (ההדגשות שלנו).

42. מאחר ולשון צו המסים הנה ברורה והיא נוקטת במפורש בלשון "שטח קרקע" / "קרקע לחניה", אין הטקסט יכול לשאת את הפרשנות התכליתית אליה חותרות העוררות, גם אכן זו היתה תכליתה.

43. למעלה מן הצורך, דווקא בניסיון המשיב לתקן את צו המסים של שנת 2016, יש רק לחזק את עמדת המשיב. ראשית, נוסחו של צו המסים לא שונה בסופו של דבר ומכאן אנו למדים, שניסיון זה של המשיב לא צלח. איננו יודעים מדוע לא אושר התיקון, אך השורה התחתונה הנה שהוא לא אושר ונוסח צו המסים נשאר כמות שהוא. ואנו כמובן כפופים רק לסיווגים הקיימים בצו המסים.

44. אך שנית, דווקא מניסיונו של המשיב לתקן את פרק המגורים שבצו המסים על ידי הוספת פריט חיוב ספציפי לשטחי חניה אנו למדים, כי גם המשיב מפרש את צו המסים כך, שללא פריט מיוחד וספציפי לחניה, יחויב שטח החניה לפי השימוש העיקרי שאותו משרתת החניה. אחרת לא היה צורך בתיקון. המשיב ניסה לסייע לתושבים בתיקון אשר יאפשר חיוב מופחת, אך הניסיון לא צלח.

45. פרשנותו זו של המשיב אכן עולה בקנה אחד עם הפסיקה הברורה של בית המשפט העליון, במסגרתה נקבע, כי שטחי חניה יסווגו לפי השטח העיקרי שאותו הן משרתות. נא ראו לעניין זה פסק הדין בע"א 8838/02 אבי גולדהמר ושות' נ' עיריית חיפה (פורסם באתר נבו). בפסק דין זה גם, כי השטחים המשותפים יסווגו באותו הסיווג בו מסווג השטח העיקרי. נא ראו גם פסיקה ספציפית של ביהמ"ש העליון, לגבי שטחי מעבר ותמרון בחניה, לפיה שטחי המעבר והתמרון מהווים גם הם חלק משטח החניה ולכן יסווגו בסיווג בו סווג שטח החניה - בבר"ם 7703/06 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו נ' אפריקה ישראל להשקעות בע"מ (פסק דין מיום 16/5/2007).

46. יוער, כי בעקבות פסיקה זו, עיריות שונות ביקשו לתקן את צו המסים על מנת ליצור פריט חיוב ספציפי לשטחי החניה ובכך לעקוף את הצורך בחיובן של החניות לפי השימוש בשטח העיקרי ובכך להפחית את החיוב, לעקוף את פסיקת ביהמ"ש העליון ולהקל על הנישומים. גם עיריית עכו כאמור ניסתה לעשות זאת לגבי הצו לשנת 2016, אך מסיבות שאינן ידועות לנו, המהלך לא צלח. היינו ממליצים לעירייה לשוב ולחזור על ניסיון זה, בדומה לאופן שנעשה בעיריות אחרות. אך כל עוד זהו נוסחו של הצו, ידנו כבולות ועלינו לנהוג לפי הסיווגים הקיימים בו.

47. העוררות גם מנסות לטעון, שיש לראות בקומת החניה התת קרקעית כ"קרקע מקורה". אין בידינו לקבל טענה זו. מרגע שמדובר בקומה שהיא חלק מהבניין, לא ניתן להתייחס אליה כ"קרקע". זהו כשל לוגי. הרי כל חלק תחתון בבניין הוא קרקע שמעליה קירוי. הדבר אינו מוציא אותו מגדר היותו חלק מהבניין.

נא ראו לעניין זה גם תשובותיו של המצהיר מר עו"ד אלי עבוד, שאישר בחקירתו הנגדית, בעמ' 2, כי קומת החניה התת קרקעית הנה "חלק ממבנה הבניין" וכי הוא נכנס בגדר שטח הבניין בנסח הטאבו.

48. בכל הנוגע לטענות העוררות שפרשנות פריט 5(10) שבצו המסים כחניון שמתייחס רק לחניון שהוא קרקע סותרת את תקנות ההסדרים – אין בידינו לדון בטענה מסוג זה. כפי שצוין לעיל, וועדה זו מוסמכת לדון בסיווג נכסים לפי הפריטים הקיימים בצו המסים ואינה מוסמכת לדון בשאלה האם פריטים אלה לא סבירים או לא חוקיים. נא ראו הוראת ס' 3(ב) לחוק הערר שצוטטה לעיל, השוללת במפורש ממנהל הארנונה וועדת הערר את הסמכות לדון בטענת אי חוקיות. כך גם לגבי ההגדרות שבתקנות תכנון והבניה, המדובר במטריה אחרת ואנו מתבססים על הוראות צו המסים.

49. על כן ולסיכום הדברים, נדחית הטענה בדבר סיווג שטחי החניה, המעבר והתמרון בסיווג "קרקע לחניה" או "חניון" שבצו המסים, בהיותם מתייחסים לחניה שהנה שטח קרקע. משאין מחלוקת שהשטח העיקרי בשלושת הנכסים הוא "עסקים" (שני נכסים שהם משרדים ונכס שהוא עסק שמטרתו השכרת מקומות חניה), הרי שהנכסים, כולל חלק יחסי בשטח המשותף, סווגו כדין. אין לנו אלא להמליץ למשיב לפעול בדומה לרשויות אחרות וכפי שניסה בעבר, לקידום פריט סיווג ספציפי לחניה שאינה קרקע, על מנת להקל על הנישומים בהעמסת חלק יחסי בשטח המשותף.

ה. דיון בסוגיית חיוב בסיווג מחסן:

50. כאמור, הצדדים חלוקים לגבי אופן סיווג יחידה המצויה בשטח קומת החניות ואשר אין חולק שהיא משמשת לאחסון קלסרים משרדו של העורר עו"ד עבוד ולמעשה העמידו להכרעתנו שני סיווגים מצו המסים: "מחסן" (לשיטת העוררת) או "עסקים" (לשיטת המשיב).

מפאת חשיבותם יובאו להלן במלואם נוסחם של שני סיווגים אלה – שהנו זהה בכל צווי הארנונה בשנים הרלבנטיות לעררים שלפנינו:

#עסקים – פירוש חנויות מכל הסוגים- מסעדות- אולמות לשמחות- קיוסקים- דוכנים או כל עסק אחר שלא הוזכר כאן למעט משרדים או מפעלים#

#מחסן – מבנה המשמש את העסק לאחסון בלבד ולא נעשית בו כל פעילות מסחרית# (ההדגשה שלנו).

למקרא הסיווג "מחסן" עולה, כי סיווג זה מציב מס' תנאים, כדלקמן:

- א. כי המדובר במבנה.
- ב. המבנה משמש עסק.
- ג. השימוש הוא לאחסון בלבד.
- ד. לא נעשית בנכס כל פעילות מסחרית.

51. וועדה זו וכן וועדה בהרכב נוסף בראשות עו"ד אלי סבן, כבר דנה מספר פעמים בטענה מסוג זה והכריעה, כי סיווג "מחסן" בצו המסים לעירית עכו אינו מכוון למחסן אשר משמש לאחסון סחורה הנמכרת באופן שוטף ויומיומי בעסק העיקרי, אלא לאחסון ארוך טווח, שאינו מהווה חלק בלתי נפרד מהמכירה המתבצעת בנכס העיקרי אותו הוא משרת. נפנה לעניין זה למשל להחלטה בערר 28/14, 31/14 פוקס ויזל בע"מ, יורוטקס טקסטיל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו, בערר 18/14 גולף בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו וכן בעררים 12/11, 28/12, 23/08, 15/14 סופר פארם בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו – באותם מקרים נדחתה טענה לסיווג מחסן, מאחר ונמצא שהשטח במחלוקת שם שימש לאחסון המלאי הנמכר בחנות באופן ושימש את הממכר בחנות באופן שוטף.

לעומת זאת, נא ראו החלטתנו בערר **מאי מרקט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו** (עררים לשנים 2006-2014) (להלן: "**ערר מאי מרקט**") – שם התקבלה הטענה להחלת סיווג מחסן לגבי מחסן שאינו מצוי בצמידות לסופרמרקט ואשר הוכח כי האחסון בו הנו ארוך טווח ואינו אחסון של מלאי הנמכר באופן שוטף יום יומי בסופרמרקט הסמוך. כך גם אותו מחסן לא היה ממוקם בצמידות פיזית לסופרמרקט אלא בסמיכות לו. לעומת זאת, מחסן נוסף שהיה קיים במתחם וכן היה ממוקם בצמידות לסניף הסופרמרקט ואשר לגביו הוכח כי המלאי המאוחסן בו משמש באופן שוטף ויום יומי את הסופרמרקט – לגביו נקבע כי הוא לא יוכר כ"מחסן" כמשמעותו בצו המסים.

52. בהחלטות שניתנו על ידנו וצוינו לעיל, סקרנו בהרחבה את ההלכה הפסוקה שעמדה בבסיסן. בכלל זה סקרנו את הפסיקה שניתנה באופן כללי לגבי פיצול סיווג נכסים והעמדה לפיה ככלל יש להימנע מפיצול נכסים לנתחים וסיווגם באופן שונה וכן סקרנו את הפסיקה הספציפית לגבי סיווג מחסן הצמוד לחנות, כולל פסיקה של בית המשפט העליון, לפיה **מקום שקיימת זיקה מהותית בין מקום האחסון לנכס אותו העיקרית, כאשר מקום האחסון משמש את הנכס העיקרי באופן שוטף למילוי המלאי וכאשר #קיומו הוא הכרחי למימוש תכלית- זאת הואיל ורוב הסחורה בשטח שבמחלוקת- הנגיש במלאו לעבדי המערכת- מיועדת לממכר השוטף הנעשה משטח הממכר של הנכס- כך שהשטח שבמחלוקת נחוץ לקיום הפעילות העסקית השוטפת של המערכת** (ההדגשות שלנו) (פסיקתו של כב' הש' פינקלשטיין בעמ"נ (מרכז) 55879-03-11 **סופרפארם ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית פתח תקווה** (פורסם בנבו) אשר אושרה ע"י ביהמ"ש העליון בבר"מ 7786/12 **סופרפארם ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית פתח תקווה** (פורסם בנבו) – הרי שבמקרים אלה יש לסווג את מקום האחסון באותו הסיווג של העסק אותו הם משרתים ולא תחת סיווג "מחסן". וגם אם קיים בצו המסים סיווג "מחסן", הרי שהוא אינו מכוון למחסן מסוג זה. נא ראו הפסיקה הנרחבת שצוטטה בהחלטות אלה, למשל בערר פוקס ויורטקס טקסטיל – נא ראו סעיפים 76-98 להחלטה זו.

53. **וביישום לענייננו – נאמר כבר כעת, כי ביישום המבחנים שצוינו לעיל על נסיבות מקרה זה, ולאחר שעיינו היטב בטענות הצדדים ובעדויות ששמענו באופן בלתי אמצעי, הגענו למסקנה החד משמעית, כי נסיבות מקרה זה שונות בתכלית מנסיבות ערר סופרפארם וגולף וכי במקרה הנדון יחידות האחסון אכן באות בגדר הסיווג מחסן שבצו המסים.**

מסקנתנו החד משמעית הנה, כי לא קיימת אותה זיקה הנדרשת בפסיקה בין השטח שבמחלוקת למשרד עורכי הדין, לא הוכח שהוא תדיר ויומיומי ולכל הדעות לא התרשמנו כי קיימת פעילות מסחרית המבוצעת בתוך השטח שבמחלוקת.

54. נפנה לעניין זה לחקירתו הנגדית של עו"ד אלי עבוד, ממנה עלה, כי שטח זה משמש כארכיב שבו מאוחסנים "תיקים סגורים או לא פעילים", "דברים ישנים". המשיב לא סתר דברים אלה ולא הציג כל ראיה מטעמו שיש בה לסתור זאת. עמדה זו גם נתמכת בריחוק הפיזי שבין המשרד ובין שטח האחסון – בעוד המשרד נמצא בקומת המשרדים למעלה, המחסן נמצא בקומת החניה התת קרקעית. הגיונם של דברים הוא, שעצם המיקום מצביע על כך שלא מדובר בשימוש שוטף, עד כדי כך שניתן לומר שמתנהלת "פעילות מסחרית" בתוך המחסן. גם אם ביום הביקורת שציינה ב"כ המשיב במהלך החקירה, נכחו במקום עובדות, לא הוכח שהן נמצאות שם באופן יומיומי וגם עו"ד עבוד הכחיש זאת. מכל מקום, גם לא הוגשה לנו ביקורת שכזו שבה נצפו במקום עובדות.

55. גם אין לטעמנו היגיון באופן בו מפרש המשיב את ההגדרה ויש בה להפוך אותו לאות מתה. אם בנסיבות כאלו אין המדובר ב"מחסן", אזי מה כן יבוא בגדר מחסן?..

לטעמנו, הדרישה לפעילות מסחרית בנכס מכוונת למקרים כגון קיומה של קופה רושמת בתוך הנכס, קבלת קהל לקוחות בתוך הנכס או כלל הפחות כניסה שוטפת ויומיומית לנכס לצורך שימוש בפריטים המצויים בו – מה שלא מתקיים במקרה זה.

על כן, לטעמנו, בהחלט יש טעם רב בקביעה כי יחידה המצויה בצמידות פיזית ממש לעסק ואשר משרתת אותו באופן כה שוטף, דינמי ואינטנסיבי עד כדי כך שיש לראות בו חלק בלתי נפרד מפעילות המכירה בנכס העיקרי – ובכך אכן הוא אינו עומד בתנאי ההגדרה לכך ש"לא נעשית בו כל פעילות מסחרית" – אך מכאן ועד קביעה כי כל נכס בו מאוחסנים פריטים השייכים לעסק העיקרי, המרחק הוא רב ומדובר בקביעה גורפת ומרחיקת לכת מדיי אשר אינה מתיישבת עם לשון ההגדרה כלל ועיקר.

פרשנות מעין זו אף אינה מסוג הפרשנות אשר מבוססת על החזקה כי אין מטרת חקיקת המס לפגוע בקניין הנישום – שהיא הפרשנות הנהוגה כיום בדיני המס (ראו למשל ע"מ 4105/09 עיריית חיפה ואח' נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה ואח' (פורסם בנבו)).

56. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל נדחית טענת המשיב באשר לסיווג שטח האחסון ומתקבל הערר לגבי נכס זה, אותו יש לסווג בסיווג "מחסן".

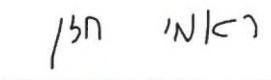
סיכום ומסקנות:

57. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, הערר מתקבל בחלקו, כך שמתקבלת הטענה לגבי השטח המשמש לאחסון ואלו יתר טענות העוררות נדחות.

58. בנסיבות העניין לא מצאנו לנכון לעשות צו להוצאות.

59. בהתאם לתקנה 20(ב) לתקנות, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים בחיפה וזאת תוך 45 ימים מיום מסירת ההחלטה.

60. בהתאם להוראת תקנה 20 (ג) לתקנות, החלטה זו על נספחיה תפורסם באתר האינטרנט של עיריית עכו, וזאת תוך 10 ימים מיום הגעת ההחלטה לצדדים. הצדדים יוכלו להביע את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 ימים מיום קבלת ההחלטה ותינתן החלטה בהתאם.

 מר יהודה אזולאי חבר הוועדה	 מר יהודה עייאש חבר הוועדה	 עו"ד ראמי חזאן יו"ר הוועדה
--	---	---

ניתן היום, 48/4/2021.