

בפני ועדת הערר
עוה"ד אביטל שרוני- יו"ר הועדה
מר אודי עייאש- חבר הועדה
מר רועי קרליץ- חבר הועדה

בעניין: טנדר לאבינג קאר בע"מ (העוררת)
ע"י ב"כ עוה"ד אורי דויטש ועופר צוק
ממשרד פלג, כהן, דויטש

נגד

מנהל הארנונה בעיריית עכו (המשיב)
ע"י ב"כ עוה"ד דביר ליבוביץ וטל זכריה
ממשרד ברק-גיט-מיסטריל-ליבוביץ

החלטה

רקע וטענות הצדדים

1. תיק זה התנהל בפני ועדה בראשותו של עו"ד ראמי חזאן אשר סיים כהונתו טרם מתן החלטה סופית. בהסכמת הצדדים הועבר התיק למתן החלטה על ידי מותב זה.
2. עניינם של העררים מושא החלטה זו הוא בחיוב נכס שמספרו לצרכי ארנונה 18021053002 (להלן: "הנכס"), המצוי בתחום שיפוטו של המשיב, ברחוב ששת הימים 1.
3. המחלוקת מתייחסת לתקופת החזקתה של העוררת בנכס, מיום 1.12.17 ועד ליום 30.9.20.

4. לטענת העוררת, שגה המשיב עת סיווג את הנכס בסיווג ארנונה של **בית חולים סיעודי**, בהתאם להוראות סעיף 5.ב.7) לצו הארנונה של המשיב "**עסקים**", תחת סיווג "**מגורים**" / "**בית אבות**", התואם את השימוש שנעשה בפועל בנכס, ולמצער בחלק משטח הנכס. כפועל יוצא מטענה זו, טוענת העוררת כי יש לבטל את חיובה בגין שטח "**הקרקע התפוסה**". בנוסף, מעלה העוררת טענות נוספות לקבלת פטור/ הנחה בארנונה/ ואו חיוב בתעריף זול יותר לחלק משטחי הנכס וכן טענות להפחתת חלק משטחי הנכס למחזיק אחר.
5. מנגד, טוען המשיב כי בחינת השימוש שנעשה בנכס מעלה, בין השאר, כי עסקין **בבית חולים סיעודי הפועל מכוח רישיון של משרד הבריאות**, המתחדש אחת לשנתיים וזאת בהתאם לביקורות רבעוניות וקפדניות שעורך משרד הבריאות בנכס, במסגרתן הוא סוקר את פעילות הנכס. כמו כן, לנכס קוד מוסד מוכר כבית חולים והוא מפורסם באתר האינטרנט של משרד הבריאות, כבית חולים סיעודי בעל תקן ורישיון.
6. עוד סומך המשיב ידו על החלטת ועדת הערר- 28/15 **רמת טבעון נוף עכו בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית עכו (להלן: "החלטת הועדה הקודמת")**, שניתנה בעת שהנכס הוחזק ע"י מחזיק אחר. בהחלטתה קבעה הועדה כי **מדובר בבית חולים סיעודי** שיש לחייבו בתעריף עסקים. לטענת המשיב, היות ומחזיק הנכס השתנה אך הפעילות בנכס נותרה בעינה, ובהעדר ראיות חדשות או מצג עובדתי ומשפטי שונה, נימוקי ההחלטה שרירים וקיימים ומצדיקים אף הם, דחיית העררים.
7. לשיטת העוררת, להחלטת הועדה הקודמת אין כל נפקות לעררים שבפנינו משני טעמים: האחד נעוץ בהלכה המשפטית שלא ניתן לטעון מעשה בית דין לגבי שנת מס אחרת שכן כל שנת מס עומדת בפני עצמה, והשני בעובדה שהחלטת הועדה הקודמת בוטלה במסגרת ערעור מנהלי, לאחר שההליך הסתיים בפשרה. בעניין זה אישר המשיב במהלך דיון ההוכחות מיום 26.4.22 כי אכן הוגש ערעור על החלטת הועדה הקודמת. בהמשך לכך, לבקשתנו, צרף המשיב את פסק הדין בעמ"נ 4290-09-17 : עת"מ 6481-01-16 **רמת טבעון נוף עכו בע"מ (בהקפאת הליכים) נ' עיריית עכו**. עיון בהסכם הפשרה, אשר קיבל תוקף של פסק דין ביום 28.2.19, מלמד כי הפשרה בין הצדדים לא ביטלה את קביעות הועדה באשר להיות הנכס- בית חולים סיעודי- אלא, התייחסה באופן כולל לגובה החוב, בין השאר, על רקע הקפאת הליכים של רמת טבעון. לנפקות החלטת הועדה הקודמת נתייחס בהמשך.
8. טרם שמיעת ההוכחות, הגישו תצהירי הצדדים:

- מטעם העוררת הוגש תצהירו של מר טל ורד, מי שכיהן בעת הרלוונטית בתפקיד משנה למנכ"ל בנכס. לתצהיר צורפו 9 נספחים: העתק רישיון לניהול מעון של בית האבות (להלן: "נספח 1"), העתק עמוד מתוך דו"ח מבקר המדינה (להלן: "נספח 2"), העתק מכתב העוררת למשיב מיום 6.11.18 (להלן: "נספח 3"), העתק מכתב העוררת למשיב מיום 27.11.19 (להלן: "נספח 4"), העתק תשובת המשיב לעוררת, מיום 21.1.20 (להלן: "נספח 5"), העתק החלק הרלוונטי מהשגת העוררת לשנת 2019 (להלן: "נספח 6"), העתק מכתב העוררת למשיב, מיום 16.3.20 (להלן: "נספח 7"), העתק מכתב העוררת להקדש, מיום 8.3.2020 (להלן: "נספח 8") וכן העתק מדידות הנכס, משנת 2018 (להלן: "נספח 9").

- מטעם המשיב הוגשו תצהירים של מר אברהם שבתאי (להלן: "מר שבתאי") אשר כיהן כמנהל אגף הגביה אצל המשיב בעת הרלוונטית, אליו צורפו 3 נספחים: החלטת הועדה הקודמת (להלן: "נספח 1"), דו"ח בקרה של משרד הבריאות מיום 11.9.17 (להלן: "נספח 2"), דוחות בקרה של משרד הבריאות מיום 3.1.19 ומיום 14.3.19 (להלן: "נספח 3"), דפים רלוונטיים מאתר האינטרנט של העוררת (להלן: "נספח 4") וכן דו"ח בדיקת נכס ריק/לא ראוי הכולל פרוטוקול סיור ותמונות שצולמו בנכס ביום 10.12.19 (להלן: "נספח 5"). כן צורף תצהירו של מר איציק כהן, מי שביצע את מדידת הנכס מטעם המשיב (להלן: "המודד מטעם המשיב") אליו צורפו העתק תשריט מדידה ערוך כדין של הנכס (להלן: "נספח 1") וכן העתק תמונות שצולמו ביום המדידה בנכס (להלן: "נספח 2")

9. בתאריך 26.4.22 התקיים דיון הוכחות במסגרתו העידו מר שבתאי ומר ורד בלבד. בעדותו, התייחס מר ורד, בין השאר, לנושא המדידה השנוי במחלוקת ואישר כי המדידה בנספח 9 **לא בוצעה על ידו** וכי המודד שביצע את המדידה לא הגיע לדיון. לדבריו: **"לא ידענו שיש מחלוקת על העובדות האלו"** (ראו עמ' 3 לפרוטוקול), וזאת למרות שתצהיר המודד בצירוף נספחיו הוגשו כדין, כמפורט בסעיף 10 לעיל. בהמשך לכך, הודיע ב"כ העוררת כי הוא מוותר על חקירת המודד מטעם המשיב (ראו עמ' 4 לפרוטוקול). לסוגיית המדידה מטעם העוררת נתייחס בהמשך ההחלטה.

10. בסיכומיהם ובסיכומי ההשלמה, חזרו הצדדים על עמדתם והפנו לפסקי דין והחלטות של ערכאות שיפוטיות שונות אשר קבעו את סיווגם של מוסדות דומים, כאשר כל צד מצא הכרעה המבססת את עמדתו, כפי שנתייחס בהמשך.

דיון והכרעה

סיווג הנכס

11. ככלל, סיווגו של נכס כלשהו, לצרכי הטלת ארנונה מתבצע על פי השימוש בפועל שנעשה באותו נכס. כלל זה מעוגן בהוראת סעיף 8(א) **לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשנ"ג - 1992**. טרם נתייחס לסוגיית השימוש בפועל, נבחן את המסגרת הנורמטיבית שמכוחה פועל הנכס:
12. מתעודות רישום בית החולים אשר צורפו ע"י העוררת בתאריך 22.5.22, עולה כי העוררת פועלת בנכס מכוח רישיון של משרד הבריאות, לשמש בית חולים שבו שני ענפי רפואה: גריאטריה סיעודית ותשושי נפש. הרישיון ניתן לתקופות קצובות והוארך מעת לעת, כפי שיפורט להלן, למשך מרבית התקופה בה העוררת החזיקה בנכס:
- א. מתאריך 1.10.17 - 1.1.18, למשך 3 חודשים.
 - ב. מתאריך 1.4.18 - 1.8.18, למשך 4 חודשים.
 - ג. מתאריך 1.8.18 - 1.8.19, למשך שנה.
 - ד. מתאריך 1.8.19 - 1.12.19, למשך 4 חודשים.
 - ה. מתאריך 1.12.19 - 1.3.20, למשך 3 חודשים.
 - ו. מתאריך 1.3.20 - 1.5.20, למשך חודשיים.
 - ז. מתאריך 1.7.20 - 1.2.21, למשך 7 חודשים.
13. מתעודות רישום בית חולים הנ"ל עולה כי לעוררת ניתן רישיון להפעיל בבית החולים 156 מיטות אשפוז וכי על העוררת לעמוד בקריטריונים למתן טיפול למחלות חריפות (טיפול תוך ורידי) למטופלים השוהים בו באופן קבוע. כבר עתה ניתן לומר כי כאשר עסק פלוני פועל תחת רישיון של בית חולים המפוקח ע"י משרד הבריאות, אזי נקודת המוצא צריכה להיות כי אכן מדובר בבית חולים.
14. אולם, מכיוון ששאלת הסיווג לצרכי ארנונה תיעשה על פי מאפייניו הספציפיים של הנכס, ולא ע"פ כלל גורף, כפי שאשרר לאחרונה בית המשפט העליון בבר"מ 3013/22 **עיריית תל אביב יפו ומנהל הארנונה בעיריית ת"א יפו נ' בית בלב בע"מ**, הלכות שנקבעו בע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים רובינשטיין נ' עיריית ראשון לציון**, וכן בבר"מ 4297/10 **נאות**

לגרדיה בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, נמשיך ונבחן מאפיינים נוספים שיכולים ללמד על השימוש שעושה מערערת בנכס.

15. כפי שהוצג ע"י המשיב, במהלך תקופת החזקת העוררת בנכס בוצעו ע"י משרד הבריאות שני ביקורי פתע. כעולה מנספח 3 לתצהירו של מר שבתאי מטרת הביקור בנכס הייתה "לבחון את התנהלות **בית החולים**...". כלומר, הביקורות שנעשו בנכס נועדו לבחון את התנהלות **בית החולים** ואת הטיפול שניתן למטופלים השוהים בו. בהתאם לכך, דוחות הבקרה מפרטים את הפעילות הרפואית הניתנות בנכס, טיבה ואיכותה. לאורך כל הדוחות עושה משרד הבריאות שימוש במושג "**בית חולים**" ללא הבחנה בין המחלקות השונות. כן ניתן לראות כי תיאור המטופלים, תואם התייחסות אליהם כאל חולים.

16. עוד ניתן ללמוד מעיון בנספח 3 על מצבת כוח האדם בבית החולים לרבות הצוות המטפל, תפוסת מטופלים במחלקות השונות מול תנאי הרישוי, סוג הטיפול הניתן, תנאים סביבתיים, בטיחות המטופל ועוד.

17. גם תיאורו של הנכס כפי שעולה מנספח 3, קרי, הווילונות המפרידים בין מספר המטופלים בכל חדר, מקרר תרופות, לחצן מצוקה, עגלת החייאה ועוד מעלה כי עסקין בבית חולים. 18. כפי שניתן לראות, גם לאחר שהנכס הועבר לחזקת העוררת, משרד הבריאות המשיך לראות בפעילות העוררת בנכס כבית חולים סיעודי, ללמדך כי המחזיק בנכס אומנם השתנה אך הפעילות נותרה בעינה.

19. במסגרת דיון ההוכחות אישרה העוררת כי לבית החולים הפועל בנכס יש רישיון להפעיל 156 מיטות וכי מטרת הביקורות שעורך משרד הבריאות בנכס היא לבחון את הפעילויות הרפואיות שמתבצעות בנכס. עוד למדנו מפי העוררת כי בנכס ישנו צוות רפואי הכולל מטפלים, רופא ואחיות, המוסמכים להעניק שירותים רפואיים כדוגמת פיזיותרפיה וריפוי בעיסוק.

20. מנספח 4 לתצהירו של מר שבתאי עולה כי העוררת מפרסמת את הנכס באתר האינטרנט שלה כמוסד סיעודי. טענה זו אף אושרה ע"י העוררת בדיון ההוכחות. כפי שניתן לראות העוררת מציגה את עצמה כמוסד הנותן שירותים סיעודיים ורפואיים בו החולים שמתאשפזים מקבלים טיפולים רפואיים שונים והשגחה רפואית צמודה. כלומר, השוהים בנכס הם **מאושפזים** לכל דבר ועניין, וזוכים לקבל טיפול בהיקף לא מבוטל, על ידי צוות עובדים מוסמך. פרסום זה, לרבות עדותו של מר ורד בדבר מתן שירותים רפואיים למאושפזים בנכס, עומד בניגוד לנטען ע"י העוררת בסעיף 31 לסיכומיה כי "**בבית האבות ניתנת לדיירים השגחה רפואית בלבד, ודייר הזקוק לטיפול רפואי מועבר לבית חולים**".

21. כאמור לעיל, העוררת סבורה כי יש לסווג את הנכס כמגורים, שכן הוא משמש למגורי הקשישים השוהים במקום, וכי כל שאר הפעילויות בנכסים הן פעילויות הנלוות למגורים. בין השאר, טוענת העוררת בסעיף 39 לסיכומיה כי אין הבדל בין הנכס המשמש כחלופת מגורים עבור קשישים סיעודיים הזקוקים **"לסיוע מסוים בביצוע פעולות היום יום"**, **"למצב בו קשיש פלוני (סיעודי או תשוש) ממשיך לגור בביתו, תוך סיוע של מטפל או ורופא או אחות/כוח עזר... שני הדברים חד הם"**. בהשוואה זו מתעלמת העוררת מהעובדה שהיא הפעילה נכס והרוויחה מכך כספים בזכות העובדה שהיה לה רישיון של בית חולים. צודק המשיב בטענתו כי העוררת אינה יכולה מחד לשווק את עצמה כמוסד סיעודי רפואי, הפועל לפי הכללים של משרד הבריאות, ומאידך לטעון לחיוב מופחת בארנונה, כשם שמחייבים דירת מגורים.

22. עוד סומכת העוררת ידה על שורה של פסקי דין שהראשון בהם ניתן בע"ש (ת"א) 117/00 **בית פנחס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית נס ציונה**, שם קבע ביהמ"ש כי קיומו של צוות רפואי מצומצם והעובדה שהדיירים מקבלים שירותים רפואיים מסוימים- בפקוח משרד הבריאות (ובמימון חלקי של המדינה), אין בהם כדי לשנות מסיווג הנכון של הנכס כבית אבות/מגורים. בפסק דין מאוחר יותר שניתן במסגרת עמ"נ (חיפה) 8249-01-11 **ש.ח.ר אירוח ואירועים בע"מ נ' מנהל הארנונה של מועצה איזורית מטה אשר**, סווג בית אבות כ"מגורים"- הן ביחס לחלקו המשמש קשישים המתגוררים בנכס כאילו מדובר בבית אבות והן ביחס לחלקו המשמש מעון לשיקום נכים וחולים. לאחרונה ניתן פס"ד בעמ"נ (ת"א) 53396-03-21 **בית בלב בע"מ נ' עיריית ת"א**, שם נפסק כי אין בעובדה שבקומה הראשונה ישנה מחלקה סיעודית, בשונה מיתר קומות הנכס, שם ניתנת השגחה מוגברת וטיפול רפואי שוטף, בכדי להוביל למסקנה כי הסיווג הנכון הוא **"בית חולים"**. בקשת רשות ערעור שהגישה עיריית ת"א ומנהל הארנונה בעיריית ת"א לבית המשפט העליון נדחתה בבר"ם 3013/22 **עיריית תל אביב יפו ומנהל הארנונה בעיריית ת"א יפו נ' בית בלב בע"מ** ובכך נותרה על כנה החלטת בית המשפט המחוזי.

23. כפי שיפורט להלן, לאחר שבחנו את טענות הצדדים והפסיקה הרלוונטית, אנו סבורים כי הטענה שיש לסווג את הנכס כמגורים- דינה להידחות. סוגיה זו נדונה בהרחבה לאחרונה ע"י בית המשפט המחוזי בחיפה במסגרת עמ"נ 23915-08-21 **עמיגור ניהול נכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית קריית ים**. שם, בית המשפט החליט בהסתמך על דוחות ביקורת שערך משרד הבריאות בנכסים, מהם עלה כי בנכסים ישנן מחלקות סיעודיות שבהן זוכים השוהים לטיפולים שונים, החל מטיפול רפואי, טיפולי פיזיותרפיה, טיפול תזונתי, ליווי של

עובדים סוציאליים ועוד, כי יש לחייב את הנכסים בתעריף "עסקי". עוד קבע בית המשפט באותו עניין כי לא מדובר בנכסים שנועדו למגורים, אלא בנכסים שנועדו לשמש להשגחה על קשישים הזקוקים לכך, לתקופות שהייה מוגבלות, גם אם הן בסופו של יום ארוכות, ולהעניק להם בתקופת השהייה שירותים מגוונים ורבים. וכך קבע:

"מוסדות המשמשים לשהיית קשישים יכולים להיות מסוגים שונים. ההבחנה ביניהם תיעשה על פי מכלול של תבחינים ולא דווקא על פי מבחן יחיד. כך יובאו בחשבון מידת העצמאות והפרטיות של השהייה. כדי שנכס יוגדר כמגורים, נדרשת מידה מינימאלית של עצמאות ופרטיות המעידים כי השהייה "מתגורר" במקום, בדומה למגורים בנכס עצמאי ונפרד (ראו והשוו עמ"נ (י"ס) 11-11-27590 עידן - עמותה לשירותים קהילתיים לקשישים בירושלים נ' מנהל הארנונה בעיריית ירושלים (9/10/2013); עת"מ (חיפה) 577/02 בית אבות בני ברית נ' עיריית חיפה (4/11/2003); עמ"נ (חיפה) 401/07 מעון הורים סיני נ' מנהלת הארנונה בעיריית חיפה (28/8/2007); עמ"נ (ת"א) 322/08 בית אבות ויטמן רזי נ' מנהל הארנונה של עיריית בני ברק (19/8/2009).

גם לאורך תקופת השהייה יש לתת משקל שכן שהייה לתקופה קצרה תחזק את ההנחה כי מדובר בבית הארחה או במוסד אשפוז ואילו שהייה לתקופה ממושכת ובלתי מוגבלת מראש, יחזקו את ההנחה כי מדובר במגורים (ראו עמ"נ (חיפה) 8249-01-11 ש.ח.ר. אירוח ואירועים בע"מ נ' מנהל הארנונה של מועצה אזורית מטה אשר (11/8/2011); ע"ש (ת"א) 117/00 בית פנחס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית נס ציונה (2/1/2001); עת"מ (מרכז) 16-07-19715 נאות המושבה בע"מ נ' עיריית נס ציונה (8/4/2018).

סממן נוסף יימצא בהיקף הפיקוח, הטיפול וההשגחה בשהייה. ככל שהטיפול נרחב יותר והצוות המטפל גדול יותר כך יש נטייה לראות במוסד כמוסד טיפולי ולא כבית מגורים ולהיפך (ראו ע"ש (ת"א) 117/00 הנ"ל; ה"פ (ת"א) 85/98 אחוזת ראשונים – רובינשטיין, שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון (17/10/2006); בר"ס 4297/10 נאות לה גרדיה בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (2/9/2010)).

לכל אלו יצטרפו סממנים כגון טיבו של החדר בו שוהה הדייר, המתקנים המצויים בו, מספר השהייה בכל חדר וכדומה".

24. כפי שפורט בפס"ד עמיגור לעיל, מהחומר שהובא בפנינו ניתן ללמוד כי הנכס בו שוהים הקשישים, מושא החלטה זו, לא נועד לשמש למגורים, אלא להשגחה על קשישים הזקוקים לכך, לתקופות שהייה מוגבלות, גם אם הן בסופו של יום ארוכות, ולהעניק להם בתקופת השהייה שירותים מגוונים ורבים. בדומה לנכס שבפס"ד עמיגור, גם בנכס שבפנינו יש מחלקות סיעודיות והקשישים, זוכים לטיפולים שונים, החל מטיפול רפואי, טיפולי

פיזיותרפיה, טיפול תזונתי, ליווי של עובדים סוציאליים ועוד. מקובלת עלינו הטענה כי סממנים אלו מתיישבים יותר עם פעילות עסקית מאשר עם בתי מגורים.

25. בנוסף לכך, בעמ"נ 32474-09-18 **בית בלב בע"מ נ' עיריית נשר** קבע בית המשפט, בין השאר, כי סממנים נוספים שיכולים ללמד על פעילות הנכס קשורים ברמת עצמאותם של השוהים בנכס והעובדה שהם נתונים לפיקוח והשגחה של הצוות הרפואי והסיעודי אינה תואמת סיווג של מגורים. גם במקרה שבפנינו העוררת לא הצליחה להראות כי המטופלים השוהים בנכס מנהלים בו אורח חיים רגיל של מגורים. המערערת לא פירטה מיהם אותם מאושפזים בנכס, מצבם, וסוג השירות אותו הם מקבלים ולא צורפו הסכמי ההתקשרות עם המאושפזים שיכולים לשפוך אור בסוגיות אלה.

26. נהפוך הוא, מדוחות הבקרה, עדות העוררת, והאופן בו מציגה עצמה העוררת באתר האינטרנט שלה עולה כי, המאושפזים זוכים לטיפול שוטף ואינטנסיבי, לרבות האכלה, רחצה, מתן תרופות, מתן שירותי כביסה בישול ועוד.

27. מקובלת עלינו טענת המשיב כי גם מהתמונות שצורפו לנספח 2 של תצהיר המודד מטעם המשיב ניתן בהחלט להתרשם כי החדרים בנכס נראים יותר כמו חדר בבית חולים ולא כמו יחידת מגורים עצמאיים: בחדרים בין 2 ל- 3 מיטות חולה עם ארונית קטנה לצידו אישי, שירותים ומקלחת לא יכול להיחשב למגורים.

28. לא נסיים חלק זה מבלי להתייחס להחלטת בית המשפט העליון בפרשת בית בלב הנזכר לעיל, שכן מדובר בהחלטה העדכנית ביותר שיצאה מלפני בית המשפט העליון, בסוגיה הנדונה, אליה הפנתה העוררת. כאמור, בית המשפט העליון דחה את בקשת המבקשת להידרש בשלישית לסוגיית סיווג המחלקה הסיעודית בנכס, אותו מפעילה המשיבה, בית בלב בע"מ, לאחר שבית המשפט המחוזי הפך את החלטת ועדת הערר ושינה את הסיווג ל"מגורים". בית המשפט העליון קבע זאת, מאחר שהבקשה אינה מעלה "... **שאלה בעלת חשיבות עקרונית שחורגת מעניינם של הצדדים להליך**..." , כנדרש בבקשת רשות ערעור.

29. בית המשפט העליון אף קבע כי טענת המבקשת – **שלפיה יש לראות ברישיון בית חולים לפי פקודת בריאות העם כראיה מכריעה בבחינת הסיווג לצרכי ארנונה- הועלתה לראשונה בתצורתה זו בבקשה דנן, ולא הועלתה לפני ועדת הערר לענייני ארנונה או לפני בית המשפט לעניינים מינהליים**..." , כלומר הטעם השני לדחיית הבקשה היה טעם פרוצדורלי.

30. בנוסף לכך נקבע כי : **"טענתה של המבקשת, שלפיה כאשר ניתן רישיון בית חולים לנכס אין לבחון מאפיינים נוספים לשימוש שנעשה בו, אינה מתיישבת לכאורה עם הלכות של**

בית משפט זה, שלפיהן ההכרעה בשאלת הסיווג תיעשה על בסיס מאפייניו הספציפיים של הנכס, ולא לפי כלל גורף...".

31. כפי שניתן לראות, הנימוק השני והשלישי- אינם מתקיימים במקרה שבפנינו שכן המשיב אינו טוען שהחלטתו נעשתה על סמך רישיון בית החולים שניתן לנכס בלבד, אלא על בסיס מאפיינים נוספים שפורטו על ידו בהליך זה.

32. יתר על כן, בעניין בית בלב, מבחין בית המשפט המחוזי בין הנכס שנדון בפסה"ד נשר, לבין הנכס שמפעילה חברת "בית בלב" וקובע כי אופי הנכסים שונה, כדלקמן:

"בנכס בעניין עיריית נשר שוהים קשישים לצורך קבלת טיפול רפואי, סיעוד והשגחה בכל 6 המחלקות שבו. ביהמ"ש קבע כי זו התכלית האמיתית להימצאות הקשישים בנכס. כן נקבע כי הם רואים בבית האבות כמקום שהייה זמני לתקופת הטיפול והשוהים בבית האבות נוהגים לחזור לבתיהם בסוף תקופת הטיפול. אמנם חלק מהשוהים נותר בבית האבות לצורך טיפול עד סוף חייו, אולם מטרת השהייה אינה מגוריי קבע אלא שהות זמנית עד לסיום הטיפול או האשפוז. בענייננו, הסממנים של הקומה הראשונה שונים. מה שמייחד את הקומה הראשונה מיתר הקומות בבית האבות בהם מתגוררים קשישים הוא שבנוסף למגורים, יש בה השגחה מוגברת וטיפול רפואי שוטף. הם עוברים להתגורר בקומה הראשונה עד ליום פטירתם או לתקופה ממושכת. כאשר הקשישים הסיעודיים שמתגוררים בקומה הראשונה זקוקים לטיפול רפואי של ממש, המחלקה הסיעודית לא יכולה להעניק להם טיפול מסוג זה והם מועברים לקבלתו בבית חולים.

איני סבורה כי יש בעובדה שבמחלקה הסיעודית בקומה הראשונה ניתנת השגחה מוגברת וטיפול רפואי שוטף, בכדי להוביל למסקנה כי הסיווג הנכון הוא "בית חולים".

33. כפי שפרטנו בהרחבה לעיל, אנו סבורים כי הנכס שבפנינו בעל מאפיינים דומים לנכס שבעניין פס"ד נשר, ושונה במאפייניו מהנכס שבעניין פס"ד "בית בלב". לכן, אין לגזור גזירה שווה מפס"ד "בית בלב" למקרה שבפנינו.

34. בטרם סיום נתייחס להשלכותיה של החלטת הועדה הקודמת על המחלוקת שבפנינו ולטענת העוררת באשר לעקרון שכל שנת מס יוצרת עילה בפני עצמה. סוגיה זו נדונה בהרחבה בע"א 490/13 יצחק פלומין נ. פקיד השומה חיפה, וכך התייחס ביהמ"ש העליון (בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים) לסוגייה:

"49. לצד זאת, מתעוררת השאלה – בגדרו של הכלל בדבר השתק פלוגתה – האם ממצאים שנקבעו בהכרעה שיפוטית בנוגע לשנת מס אחת יחסמו דיון מחודש בהם במסגרת התדיינות בנוגע לשנת מס אחרת. לצורך הדיון שבפנינו, נקדים ונזכיר כי הכלל של השתק

פלוגתה הוגדר בפסק דינו של בית משפט זה בעניין קלוז'נר כד: "אם במשפט הראשון הועמדה במחלוקת שאלה עובדתית מסויימת, שהיתה חיונית לתוצאה הסופית, והיא הוכרעה שם, בפירוש או מכללא, כי אז יהיו אותם בעלי הדין וחליפיהם מושקעים מלהתדיין לגביה מחדש במשפט השני" (שם, בעמ' 584). אם כן, גם כאשר אין מחלוקת באשר לעיקרון שכל שנת מס יוצרת עילה בפני עצמה, אין בכך בלבד כדי להשיב מניה וביה על השאלה האם ראוי להכיר בתוקפו המחייב של השתק הפלוגתה בעניינים פיסקאליים..."

"54. אם כן, ניתן לומר שהסביבה הנורמטיבית אשר בה ניתן פסק הדין בעניין כהן, ואשר לאורה נקבע בו כי הכלל של השתק פלוגתה אינו יפה לעניינים פיסקאליים, השתנתה. כלל זה רוכז ונקבע לו שורה של חריגים. בנסיבות אלה, שבהן מדובר בכלל גמיש הכפוף ממילא לחריגים, שאלת החלתו בדיני המסים מתעוררת במלוא עוצמתה. ככלל, דומה שנוכח שינויים אלה מדויק יותר לומר שהכלל של השתק פלוגתה יחול בעניינים פיסקאליים במתכונת המתאימה לשיקולים המיוחדים להם..."

"75. נוכח האמור לעיל אני סבורה כי הממצאים שנקבעו בפסק הדין העליון הקודם מחייבים גם את פלומין, בכפוף לסייגים שאותם פירטתי קודם, היינו הצגת עובדות חדשות או שינוי של ההלכה המשפטית. כאמור, בית המשפט המחוזי (השופט סוקול) בחן בפירוט את הראיות החדשות שהובאו על-ידי פלומין והגיע למסקנה כי אין בהן כדי לשנות ממסקנתו שעבודות הניהול והפיקוח ניתנו על-ידי מנהלי החברה. המדובר, כאמור, בקביעות שבית משפט זה לא יתערב בהן."

35. מיישום העקרונות שנקבעו בפס"ד פלומין ניתן לקבוע כי מאחר שהראיות שהובאו ע"י המערערת לא סתרו את ממצאי הועדה הקודמת וקביעתה כי מדובר בבית חולים סיעודי, בעוד שהמשיב סמך ידו, על ראיות חדשות (ראה פירוט נרחב לעיל) אשר תומכות ומחזקות את החלטת הועדה הקודמת, אזי, אין כל מניעה כי להחלטה הקודמת וממצאיה ינתן משקל בשיקולי הועדה בהחלטתה נוכחית.

36. לסיכום סוגיה זו, לאור העובדה כי הנכס יש רישיון של משרד הבריאות להפעיל בית חולים עם 156 מיטות, יחד עם סממנים נוספים כדוגמת השהיה בנכס, מצבם הבריאותי, גודל הצוות המועסק והטיפול הניתנים, ותוך מתן משקל לממצאי הועדה הקודמת ולהחלטתה שלא נסתרו ע"י העוררת בהליך הנוכחי, אנו קובעים כי הנכס אינו משמש למגורים אלא כבית חולים סיעודי. משכך, אין בידנו לקבל את טענת העוררת בדבר סיווג הנכס כ"מגורים/בית אבות".

שטח הנכס

37. בהשגותיה ובהודעת הערר טענה המערערת כי יש להפחית 172 מ"ר מסך שטח הנכס העיקרי, אשר לטענת המשיב עומד על 8,600 מ"ר. המערערת מבקשת לבסס את טענתה על תרשים שצורף כנספח 9 לתצהירה, אולם התשריט לא נערך ע"י מודד מוסמך ולא נערך בהתאם להוראות צו הארנונה של המשיב ולפי שיטת המדידה הנוהגת בעיר. מנגד תומך המשיב את טענתו בתצהיר של מודד מוסמך שביצע את המדידה בנכס בצירוף תשריט מידה ערוך כדין ותמונות שצולמו על ידו בנכס. יתרה מזאת, העוררת ויתרה על חקירת המודד מטעם המשיב בעוד שמודד מטעמה לא התייצב לדיון ההוכחות ואף לא הוגש תצהיר מודד ערוך כדין. בנסיבות אלו, מקובלת עלינו טענת המשיב כי העוררת לא הצליחה לסתור את ממצאי המשיב ואת תשריט המדידה ולכן דין הטענה ביחס לשטח הנכס- להידחות.

38. גם הטענה כי בנכס ישנה סככה/מתקן בגודל של 230 מ"ר- דינה להידחות:
כעולה מהתמונה אשר צורפה במסגרת נספח 2 לתצהירו של המודד מטעם המשיב, המבנה אותו מבקשת העוררת להגדיר כ"סככה", אינו עונה אחר ההגדרה שבצו הארנונה של המשיב מכיוון **שהמבנה אינו פתוח מכל צדדיו, אלא בעל 3 קירות.**

39. בנוסף, השטח הנטען ע"י העוררת אף לא חוסה תחת הגדרת "מתקן" הקבוע בצו הארנונה של המשיב, אלא בשטח המהווה חלק מהבניין המשמש למטרה העסקית של העוררת. מדובר בשטח מבנה לכל דבר ועניין המשמש את העוררת ולא מדובר בשטח טפל וארעי שבבחינת מתקן בהתאם להגדרת צו הארנונה.

40. אשר על כן, אנו קובעים כי שטחי הנכס חויבו כדין בהתבסס על מדידה שנערכה בנכס ע"י מודד מוסמך ובהתאם להוראות צו הארנונה של העירייה, מבלי שעלה בידי העוררת לסתור ממצאים אלו.

פטור לנכס/ריק/נכס לא ראוי לשימוש/שטחים שלא בחזקת העוררת

41. **השטח בקומה ב'**- לטענת העוררת בגין שטח של 597 מ"ר הנמצא בקומה ב' של הנכס, יש ליתן לה פטור מחיוב בארנונה ולחילופין לסווגו בסיווג "מגורים".

42. במסגרת תצהיריו וכן בהודעת עדכון לועדה מיום 12.5.22, עדכן המשיב כי לאור טענות העוררת בדבר זכאותה לפטור עקב נכס ריק/לא ראוי לשימוש, ניתנה לעוררת הנחת נכס ריק למשך חצי שנה, מיום כניסתה לנכס – 1.12.17 ועד ליום 31.5.18. החל מיום 1.6.18, תוקן חיוב הארנונה של העוררת בגין השטח שבקומה ב', שנמצא ריק, לסיווג "מגורים", בהתאם לטענת העוררת בפנייה למשיב וכן במסגרת ההשגות והעררים.

43. בנוסף, בתאריך 10.12.19 נערך ע"י המשיב ביקור בנכס, בנוכחות הגב' פאני סמיאטיצקי (מנהלת מחלקת הגבייה, כתוארה דאז), הגב' אנה גורביץ' ממחלקת הגבייה, הגב' אילנה-אחות ראשית מטעם העוררת וכן הגב' אילנה-מנהלת הנכס (ראו נספח 5 לתצהירו של מר שבתאי).
44. לאור ממצאי הביקורת, העניק המשיב לעוררת פטור בגין נכס לא ראוי לשימוש בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות ביחס לשטח של 570 מ"ר המצוי בקומה ב', לתקופה שמיום 1.10.18 ועד ליום 30.11.19 (הפטור ניתן החל מיום תחילת השיפוף, בהתאם לדברי העוררת וכפי שניתן ללמוד מנספח 5, וכן בהסתמך על ביקורת בשטח שלימד כי השיפוף נמצא בשלבי סיום).
45. החל מיום 1.12.19 השטח בקומה ב' חוייב בסיווג "מגורים" (זאת בניגוד לנטען ע"י העוררת בסעיף 64 לסיכומיה- כי מיום 30.11.19 המשיב לא ציין כיצד סיווג את השטח. כאמור, שטח זה מסווג בסיווג "מגורים").
46. כפי שפורט בהרחבה בסעיף 35 לעיל, טענת העוררת ביחס למדידת הנכס נדחתה על ידנו שכן ממצאי המשיב בדבר גודל הנכס, לא נסתרו ע"י העוררת. לאור זאת, הטענה כי יש ליתן פטור ביחס לשטח של 597 מ"ר ולחילופין לסווג שטח זה בסיווג "מגורים"- דינה להידחות.
47. הנה כי כן, טענותיה של העוררת ביחס לקומה ב', פרט לרכיב המדידה, התקבלו במלואן, הן ביחס למתן הפטור והן ביחס להמשך חיוב השטח בסיווג "מגורים".
48. **השטח בקומה ג' –** לטענת העוררת יש ליתן לה פטור על שטח של 1,440 מ"ר בגין שיפוף נרחב וזאת החל מחודש מרץ 2019 ועד לסיום החזקת העוררת בנכס, קרי, עד ליום 30.9.20. מעדכון המשיב לועדה, מיום 12.5.22, עולה כי העוררת קיבלה פטור לשטח של 600 מ"ר, בגין נכס לא ראוי לשימוש החל מיום 1.3.19 ועד ליום 31.12.19. באשר למדידת הנכס אנו שבים וחוזרים על קביעתנו שבסעיף 35 לעיל בדבר אי סתירת ממצאי המשיב ועל כן- דין הטענה ביחס לגודל השטח, להידחות.
49. באשר לתקופת הפטור- הפטור בגין נכס לא ראוי לשימוש ניתן עד ליום 31.12.19. כפי שעולה מעדותו של מר שבתאי, פטור ניתן על פי רוב לתקופה קצובה ונהוג לבקש הארכה לתקופה נוספת (עמ' 5 לפרוטוקול). לחומרים שהובאו בפנינו, לא צורך מסמך כלשהו המלמד כי תקופת הפטור, ביחס לשטח זה, נקצבה או לחילופין מסמך המלמד כי השיפוף נמצא בשלבי סיום, כפי שנעשה ביחס לשטח שבקומה ב' לעיל. מנגד, העוררת הראתה כי המשיב הסכים שהעררים מושא החלטה זו, בהם נדונה, בין השאר, שאלת הפטור, תחול גם על שנת 2020 (ראו התכתבויות בין הצדדים שהוגשו לועדה ביום 22.5.22). בכך לטעמנו,

עמדה העוררת בנטל הנדרש לבקשת הארכת הפטור ויש לראות בהסכמה שנתן המשיב, כהסכמה להמשך הארכת הפטור- אשר על כן, **אנו מקבלים את טענת העוררת וקובעים כי הפטור בגין נכס לא ראוי ביחס לשטח שבקומה ג', ינתן עד לסיום החזקת העוררת בנכס, קרי, עד ליום 30.9.20.**

העברת שטחים בקומה ב' ו- ג' לחזקת ההקדש- "מרכז אזורי לקשיש"

50. בפי העוררת טענה נוספת המתייחסת להעברת השטחים שבמחלוקת בקומה ב' ו- ג' לידי ההקדש שהנו בעל הנכס.

51. בתאריך 16.3.20 הודיעה העוררת למשיב, בכתב, על כך שחדלה מלהחזיק בשטחים הנזכרים בסעיף 48 לעיל וכי השטחים הועברו לחזקתו לשליטתו של ההקדש, שהנו בעל הנכס.

52. העוררת ביקשה מהמשיב לחדול מלחייבה בתשלום ארנונה, בגין שטחים אלו, לאפשר את רישום ההקדש כמחזיק בשטחים ובמידת הצורך להורות על פיצול חיובי הארנונה.

53. בסעיף 22 לתצהירו של מר שבתאי מאשר האחרון את דבר שליחת ההודעה אך טוען כי ההודעה לא ערוכה כדין וכי לא צורף אליה הסכם שכירות. ממילא טוען המצהיר שמדובר בשטחים הנמצאים בתוך המבנה ומקיימים את אותה הפעילות של כלל הנכס, קרי, בית חולים סיעודי ועל כן הפיצול אינו אפשרי. בעדותו בפני הועדה חזר מר שבתאי על ואישר את קיומו של המסמך (עמ' 4 לפרוטוקול).

54. לאחר בחינת הטענה מצאנו כי דינה להידחות: העוררת מפנה לעמ"נ 29582-09-16 **הבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ נ' עיריית תל אביב** כתמיכה בטענתה שסעיף 269 לפקודת העיריות מאפשר פיצול של בניין ליחידות שומה שונות לצרכי ארנונה ואכן כך הדבר. עם זאת, דווקא בפס"ד זה קובע ביהמ"ש כי אין לעשות כן:

"כמו כן אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה אם ימצא כי הבניין אינו זכאי לפטור מארנונה, כאמור בתקנה 13, אזי יש לפצל את שומות הנכס, וכך תשולם הארנונה רק בגין השטחים בהם נמצא הציוד. אכן סעיף 269 לפקודת העיריות מאפשר פיצול של בניין ליחידות שומה שונות לצרכי ארנונה, אך בענייננו אין לעשות כן. בפסיקה נקבעו שני מבחנים עיקריים לבחינת סיווג שונה בנכס רב-תכליתי, מבחן השימוש ומבחן הזיקה: השאלה היא, אם כן, מתי נאמר כי ביחידות שטח סמוכות נעשה שימוש שונה בכל אחת מהן, המצדיק סיווג נפרד, ומתי נאמר שגם אם בכל אחת מיחידות אלה מתרחשת אמנם פעילות שונה, משולבות פעילויות אלה זו בזו ותכליתן אחת ועל כן אין מקום לפצלן לצורך הסיווג. לעניין זה הוצעו מספר מבחנים. מבחן אחד הוא, בחינת קיומה של זיקה בין

תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. אם קיימת זיקה כזו, נראה ב'מתקן הרב-תכליתי' נכס אחד ואילו בהעדר זיקה כזו, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד... מבחן אחר הוא, האם השימוש בחלק ספציפי, הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו" (ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון (פורסם בנבו, 09.02.2003)). בענייננו, מבקשת המערערת להכיר בחלקים שונים של הבניין שעד לעזיבתו שימשו כולם כיחידה אחת בשימוש משרדים, כיחידות נפרדות. לא ניתן לבצע הפרדה מלאכותית, משפטית שכזו ללא עובדות המצדיקות הפרדה שכזו. קל וחומר, שלא ניתן לעשות הפרדה שכזו בכסות בקשה לקבלת פטור מתשלום ארנונה, אלא יש לבצע שינויים רלוונטיים בנכס ורק אז לפנות לבקשה לקבלת הפטור."

55. כאמור לעיל, מקובלת עלינו טענת המשיב כי גם בענייננו השטחים הנטענים ע"י העוררת מהווים חלק בלתי נפרד מהבניין ולא ניתן להפרידם משטח הבניין לצרכי העברת ההחזקה, בפרט כאשר השטחים הנטענים מקיימים את אותה פעילות של בית חולים סיעודי.

סוף דבר

56. אשר על כן, למעט הארכת מתן הפטור בגין נכס לא ראוי, על שטח של 600 מ"ר בקומה ג' של הנכס, אנו קובעים כי חיוב הנכס שבמחלוקת נעשה כדין **ודוחים את הערר על שאר חלקיו**. נוכח ההסכמה הדיונית בין הצדדים מיום 5.3.20, החלטה זו תחול גם על שנת 2020.
57. באשר להוצאות אנו קובעים כי מאחר שמרבית טענות העוררת לעניין הנחה/פטור התקבלו, בין הגשת העררים לבין הגשת התצהיר מטעם המשיב, ובנוסף טענת פטור לשטח של 600 מ"ר בקומה ג' עד ליום 30.9.20, התקבל על ידנו, לא ניתן צו להוצאות.
58. בהתאם לתקנה 20 (ב) **לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני ועדת ערר)**, **התשל"ז 1977**, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים בחיפה, תוך 45 ימים ממועד מסירת החלטה זו.
59. בהתאם להוראת תקנה 20 (ג) **לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת הערר)**, **התשל"ז - 1977**, החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של עיריית עכו וזאת תוך 10 ימים מיום קבלת ההחלטה. הצדדים יוכלו להביע את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 מיום מקבלת ההחלטה ובהתאם לכך, תינתן החלטה.

אביטל שרוני, עו"ד
מ"ר 34109

אביטל שרוני, עו"ד
יו"ר ועדת ערר

מר אודי עייאש
חבר ועדה

מר רועי קרליץ
חבר ועדה

26 ניתן בהעדר הצדדים, ה' בניסן התשפ"ג
במרץ 2023