

בפני וועדת הערר:

עו"ד איהאב סחניני – יו"ר הועדה
מר משה תוסיה כהן – חבר הועדה
עו"ד רות שמש – חברת הועדה

עו"ד יעל אסיף – יועצת משפטית לוועדת הערר

בעניין שבין:

מג"מ בטיחות בע"מ

ח.פ. 510713878

ע"י ב"כ עו"ד גליה גרימברג ואח'

העוררת

- נ ג ד -

מנהלת הארנונה של עיריית נצרת עילית

ע"י ב"כ עו"ד דביר ליבוביץ ואח'

המשיבה

החלטה

רקע כללי וטענות הצדדים

1. בראשית הדברים נציין, כי ערר זה נשמע בשלב ראשון בפני הרכב שונה מההרכב הנוכחי, בראשותו של מר אריה להב (להלן: "ההרכב הקודם"). במסגרת דיון שהתקיים בפני ההרכב הנוכחי ביום 8.9.2014, אליו זומנו באי כח הצדדים, נתנו הצדדים הסכמתם להמשך שמיעת הערר בפני ההרכב הנוכחי, להגשת סיכומים ומתן ההחלטה בערר על ידי ההרכב הנוכחי.
2. העוררת הנה חברה בע"מ העוסקת בייצור מוצרי בטיחות והמחזיקה בנכס בשטח שיפוטה של המשיבה, אשר סומן בפנקסי העיריה כנכס מס' 200016000 (להלן: "הנכס").
3. העוררת קיבלה מאת המשיבה ביום 19.12.2010 שומה מתקנת, אשר מהווה שינוי השומה אותה קיבלה בתחילת שנת המס 2010 ואשר תחולתה לתחילת שנת 2010 (להלן: "השומה החדשה").
4. במסגרת השומה החדשה, לא גדל סך השטח בו מחויבת העוררת, אך בעיקר תלו שינויים במרכיביו ובאופן סיווגו – כמפורט להלן:

שומת הארנונה שהוצאה לעוררת בתחילת שנת 2010 וחלה עד לנכס עד לשומה החדשה:

מס' נכס	מס' סיווג	סיווג	שטח במ"ר
200016000	409	מלאכה ותעשייה א.ב.	4,173
200016000	302	משרדים ומתן שירותים	40
200016000	730	חניונים	60
200016000	721	קרקע תפוסה	2791
200016000	727	קרקע המשמשת לאחסון	150
200016000		סה"כ שטח	7,214

שומת הארנונה שבה חויבה העוררת במסגרת השומה החדשה:

מס' נכס	מס' סיווג	סיווג	שטח במ"ר
200016000	409	מלאכה ותעשייה א.ב.	4,338
200016000	302	משרדים ומתן שירותים	187
200016000	730	חניונים	60
200016000	721	קרקע תפוסה	2394
200016000	727	קרקע המשמשת לאחסון	150
200016000		סה"כ שטח	7,129

5. ביום 3.1.2011 פנה מנהל העוררת אל המשיבה במכתב אשר כותרתו "דו"ח מכתבך שומת ארנונה 2010". בגוף המכתב פורטו "השגותינו לחיובים" והתבקשה בדיקה חוזרת בנוכחות נציג העיריה (להלן: "פניית מנהל העוררת").

6. ביום 18.1.2011 נשלחה פנייה נוספת מטעם העוררת אל המשיבה, הפעם מבי"כ העוררת, אשר הוכתרה בכותרת "השגה על שומת ארנונה לשנת 2010-2011 ע"ש מג"מ בטיחות בע"מ" (להלן: "פניית ב"כ העוררת").

בגוף פניית ב"כ העוררת הופיעו פרטי השומה בה חויבה העוררת טרם השומה החדשה וכן פרטי השומה החדשה והועלו מס' טענות כנגדה, ובניהן – חיוב רטרואקטיבי פסול, חיוב שגוי בגין קרקע תפוסה – נטען כי העוררת אינה מחזיקה ומשתמשת בקרקע תפוסה, פיצול שגוי של הנכס וחיוב פסול של משרדים – נטען כי יש לחייב את כל השטח הבנוי כתעשייה ולא לפצלו וטענה בגין טעויות מדידה – חיוב שגוי בגין שטח מדרגות שאין לחייבו, חיוב שטח מתקן חשמל השייך לחברת החשמל שיש להפחית, חיוב שטח ארון 4.21 מ"ר שיש להפחית וחיוב שגוי של סככות ניידות שאינן "בניין".

7. ביום 15.3.2011 השיבה המשיבה לפניות העוררת (להלן: "תשובת המשיבה"). ראשית צוין בתשובת המשיבה, כי אין לעוררת סמכות להגיש השגה נוספת ובמסגרתה להעלות טענות נוספות, ועל כן, כי פניית מנהל העוררת הנה ההשגה ודין פניית ב"כ העוררת להידחות על הסף.

למען הזהירות, הוסיפה המשיבה והשיבה לגופו של ענין, כי השומה אינה רטרואקטיבית מאחר והוצאה במהלך שנת המס 2010. באשר לשטח, נטען כי ממילא דין כל טענות אלה להידחות בהיעדר תשריט מדידה לתמיכה בטענות העוררת. באשר לקרקע התפוסה, נטען כי העוררת עושה שימוש נרחב בקרקע התפוסה.

8. על תשובת המשיבה הוגש הערר שבנדון, במסגרתו חזרה העוררת על טענותיה ואלו המשיבה הגישה כתב תשובתה לערר וחזרה אף היא על טענותיה.

9. ביום 9.11.2011 התקיים דיון בערר בפני ההרכב הקודם, בנוכחות באי כח הצדדים ונציגיהם. במסגרת הדיון חזרו הצדדים על טענותיהם ביתר פירוט. בתום הדיון נתן ההרכב הקודם החלטה לפיה יתקיים סיור בנכס בהשתתפות הצדדים ובאי כוחם.

10. ביום 11.1.2012 ערך ההרכב הקודם סיור בנכס. בפרוטוקול הסיור צוין, כי חברי הוועדה ביקרו בכל שטח הנכס לרבות השטח הבנוי והקרקע התפוסה וכי ניתנו הסברים לגבי השימוש בנכס מאת מנכ"ל העוררת. לגבי השטח אשר חויב בסיווג משרדים צוין כי הוועדה ראתה כי נעשה בו שימוש **"כדלקמן: חדר מנהל, פינת מזכירות, חדר ישיבות, הנהלת חשבונות, שירותים, חדר אוכל. עוד צוין כי חברת האם של העוררת יושבת פיזית בפתח תקווה"**. בתום הסיור נקבע הערר להגשת סיכומים.

11. במסגרת דיון אשר התקיים כאמור ביום 8.9.14 בפני ההרכב הנוכחי, לאחר שההרכב הקודם סיים תפקידו, התברר כי הצדדים טרם הגישו סיכומיהם ובהסכמת הצדדים הוחלט על הגשת סיכומים. סיכומי הצדדים הוגשו בהתאם – מטעם העוררת ביום 19.10.14 ומטעם המשיבה ביום 17.11.14. בסיכומיה העלתה המשיבה טענה חדשה אשר לא נזכרה בכתב תשובתה לערר ו/או בתשובתה להשגה – לפיה טענת הרטרואקטיביות אינה בגדר הטענות שניתן להעלות במסגרת השגה / ערר.

דיון והכרעה

12. כאמור, במסגרת ערר זה הועלו מספר טענות כנגד החיוב, וכן טענות מקדמיות - בדבר היקף חזית המחלוקת והאם דין פניית ב"כ העוררת להידחות על הסף. כן הועלתה טענה בסיכומי המשיבה לפיה וועדת הערר אינה מוסמכת לדון בטענת הרטרואקטיביות. נדון בכל הטענות כסדרן.

א. דיון בטענה המקדמית – האם פניית ב"כ העוררת מהווה "השגה"

13. כאמור, המשיבה מעלה טענה מקדמית לפיה אין לראות בפניית ב"כ העוררת כ"השגה" ואין לדון בה, מאחר והשגה כבר הוגשה באמצעות מנהל העוררת, במסגרת פניית מנהל העוררת ואין לאפשר הגשת השגות נוספות אשר יוצרות מעמסה וקושי נוספים על מנהל הארנונה. על כן, יש לקבוע כי חזית המחלוקת היא זו שהועלתה בפניית מנהל העוררת.

14. ס' 3(א) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר"), קובע כי:

"מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה..." (ההדגשות שלנו).

15. תקנה 17 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת הערר), התשל"ז-1977, מורה כי:

"בשמיעת הערר לא תיזקק הועדה לכל נימוק שלא צויין בכתב הערר או בתשובה, אלא אם היא משוכנעת שהנימוק נשמט שלא באשמת בעל הדין המבקש להיעזר בו, או ששמיעת הנימוק דרושה למען הצדק". (ההדגשה שלנו).

הוראה זו של התקנות אמנם מתייחסת לנימוק שלא צוין בכתב הערר או בתשובה, ואולם בתי המשפט התייחסו לסעיף זה כמתייחס אף לנימוק שלא צוין בהשגה או בתשובה להשגה – ראו לעניין זה למשל

המר' 820/95 מנהל הארנונה בעיריית חיפה נ' אליעזר שוורץ ואח' (פורסם בנבו), בר"ם 793/08 ריבוע כחול ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית הרצליה (פורסם בנבו).

16. מהאמור לעיל עולה, כי גם אם ייקבע כי פניית מנהל העוררת היא זו אשר יוצרת את חזית המחלוקת ואין לראות בפניית ב"כ העוררת כהשגה – עדיין קיים לזעזוע זה שיקול דעת האם לאפשר הרחבת החזית ובידור הטענות שהועלו בפניית ב"כ העוררת.

17. ובבחינת נסיבות המקרה הנדון – הן פניית מנהל העוררת והן פניית ב"כ העוררת הוגשו במסגרת סד המועדים הקבוע בחוק להגשת השגה, כאשר פניית ב"כ העוררת הוגשה ימים בודדים לאחר פניית מנהל העוררת. כך גם, פניית ב"כ העוררת הוגשה זמן רב בטרם מתן תשובת המשיבה – אשר ניתנה רק ביום 15.3.2011 – כחודשיים לאחר קבלת פניית ב"כ העוררת.

18. בנסיבות אלו, אין לטעמנו לדקדק ולהקשות על העוררת ולמנוע ממנה הגשת השגה מקיפה יותר בעקבות פנייתה לייצוג משפטי. אין גם במקרה הנדון ליצור קושי נוסף או מעמסה על המשיבה, משפניית ב"כ העוררת נעשתה ימים ספורים לאחר פניית העוררת ומשממילא נתנה המשיבה תשובתה רק חודשיים לאחר מכן. על כן, טענה זו של המשיבה נדחית.

ב. דיון בטענת שאלת סמכות הוועדה לדון בסוגיית הרטרואקטיביות

19. ראשית נציין, כי דין טענה זו להידחות רק בשל העלאתה לראשונה בשלב הסיכומים. נשוב ונפנה להוראת תקנה 17 לתקנות אשר הובאה לעיל, בדבר חזית המחלוקת. בשונה מפניית ב"כ העוררת אשר הוגשה ימים ספורים לאחר פניית מנהל העוררת ובטרם ניתנה החלטה בהשגה – במקרה זה המדובר בהעלאת טענה לראשונה בסיכומים, מבלי שזכרה בשום שלב של הדיון ומבלי שניתנה כלל לעוררת הזדמנות להתייחס אליה. רק בשל כך דינה להידחות.

20. על אף האמור, ובגדר "למעלה מן הצורך", נציין כי ממילא וועדה זו סבורה, כי קיימת בידה הסמכות לדון ולהכריע בסוגיית הרטרואקטיביות. מסקנה זו עולה בקנה אחד עם "הגישה המרחיבה" הרווחת בבתי המשפט, הקוראת להרחבת סמכויותיה של וועדת הערר – ראו לעניין זה למשל רע"א 2425/99 עיריית רעננה ואח' נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481 ע"ם 9530/05 ריבוע כחול נ' עיריית עפולה (פורסם באתר נבו) וכן ע"א 10977/03 דור אנרגיה נ' עיריית בני ברק (פורסם באתר נבו), כדלקמן:

"אין לכתוד, כי משנקפו השנים, וכמדיניות שיפוטית הבאה להתמודד עם עומס עצום בבתי המשפט ולקבוע סדר מינהלי ראוי, נוטה הכף השיפוטית להעברה מירבית של דיונים לוועדות הערר (ראו עע"מ 3319/05 אלגריה פונטה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה באר-שבע (טרם פורסם) והאסמכתאות הנזכרות שם). יוטעם, כי אין בכך כדי לנעול את הדלת להליך שיפוטי, משמוצו ההליכים במערכת המינהל, או כשהנושאים מלכתחילה הם בעלי אופי משפטי או עקרוני מובהק, או בעלי חשיבות ציבורית".

21. כך גם, גישה מרחיבה זו יושמה על ידי בתי המשפט באופן ספציפי לגבי טענת הרטרואקטיביות, בשורה של פסקי דין בהם נקבע, כי וועדת הערר מוסמכת לדון בטענה זו, ובפרט כאשר היא כרוכה בסוגיות עובדתיות המצויות בסמכותה של הוועדה.
וראו לעניין זה למשל:

עת"מ 1284/03 מקורות חברת מים בע"מ נ' מ.א.מנשה (פורסם בנבו)
ע"ש 988/00 מנהלת הארנונה המרכז לתשלומים עירוניים נ' מובילי תענך בע"מ (פורסם בנבו)

22. נכון לכתיבת שורות אלה, לא ידוע לוועדה זו על פסיקה שניתנה על ידי בית המשפט העליון, אשר דנה בסוגיה זו לגופה והפכה את פסיקותיהם של בתי המשפט המחוזיים בנושא זה שהובאו לעיל. על כן, לאור כל האמור לעיל, לטעמנו הכרעה בסוגיית הרטרואקטיביות מצויה בסמכות וועדה זו ויש מקום לדון ולהכריע בה ביחד עם הטענות האחרות שהועלו בערר ואשר אין חולק שהן בסמכות וועדה זו. על כן, נדחית טענה זו של המשיבה.

ג. דיון לגופו של ענין

משסיימנו את הדיון בטענות המקדמיות, נדון בטענות לגופו של עניין.

הטענה בדבר סיווג המשרדים:

1. במסגרת טענה זו, טוענת העוררת כי שגתה המשיבה עת פיצלה את החיוב בגין השטח הבנוי שבנכס וסיווגה את המשרדים באופן נפרד. לשיטתה, על בסיס "הלכת הטפל ההולך אחר העיקר" ופסיקת בתי המשפט, בה נקבע כי יש להימנע מפיצול נכסים לצורכי סיווג ולעשות כן רק כאשר מדובר ביחידות תפקודיות עצמאיות נפרדות, לא היה מקום לפיצול המשרדים המהווים חלק נלווה ובלתי נפרד מהייצור המתבצע בנכס וללא קיום עצמאי.

2. השאלה אימת יש לפצל נכס ולחייב כל חלק ממנו בהתאם לשימוש בו, קטן ושולי ככל שיהיה, נידונה ארוכות בפסיקה. ההלכה הפסוקה הנהוגה כיום בשאלת פיצול נכס לצרכי סיווג ארנונה נקבעה בבג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים נ' עירית קריית אתא, פ"ד (מו"1) 793 (להלן: "פס"ד דשנים") ובפרשת אחוזת ראשונים (ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין נ' עיריית ראשון לציון, תק-על(1)2003, 1478) (להלן: "פס"ד אחוזת ראשונים").

ההלכה בנושא זה תומצתה וסוכמה ע"י כב' הנשיאה ד' בייניש, בבר"מ 9205/05 מנהל הארנונה נ' היפר שוק 1991 בע"מ (פורסם בנבו), כדלקמן:

"בפסיקתנו נקבע בעבר הכלל, כי במתקן רב תכליתי, שניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה סיווג הנכס לצרכי ארנונה לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (ראו, בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, פ"ד (מו"1) 793, 816). בפסיקה מאוחרת יותר אימץ בית משפט זה את המבחנים שנקבעו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים להכרעה בשאלה מתי תסווגנה יחידות שטח סמוכות תחת סיווגים נפרדים ומתי תסווגנה תחת סיווג אחד, על אף שבכל יחידת שטח מתנהלת פעילות אחרת. לעניין זה אומצו שני מבחנים, שאינם מהווים רשימה סגורה. המבחן האחד הוא בחינת קיומה של זיקה בין היחידות השונות, שאם היא קיימת אז יש לראות במתקן הרב התכליתי נכס אחד לצרכי סיווג הארנונה. המבחן האחר שאומץ הוא האם השימוש בחלק ספציפי של הנכס הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו". (ההדגשה שלנו).

3. בפס"ד אחוזת ראשונים עמד בית המשפט העליון על הרציונל שבבסיס מבחנים אלו:

"הטעם לכך כפול: ראשית, הרחבת ההלכה כאמור עלולה להביא לתוצאות על גבול האבסורד, כגון: משרד שבו כלולים חדר מנוחה, שירותים וארכיון יחויב בשיעורי מס שונים לכל חלק; שנית, הרחבה כזו עלולה להגדיל ולהאדיר את הסכסוכים והמחלוקות בין הפרט והרשות.. ואכן, אין זה מעשי ולא ניתן לצפות מן הרשות המקומית לבחון ולערוך מעקב בדבר השימושים הנעשים בחלקים שונים של נכס הומוגני בעיקרו כאשר שימושים אלה עשויים להשתנות מעת לעת וכך גם היחידות שבו".

4. בבר"ם 8242/09 מפעלי נייר אמריקניים ישראלים בע"מ ג' מנהל הארנונה של עיריית חדרה [פורסם בנבו] (להלן: "פס"ד מפעלי נייר אמריקניים"), נפסק כי אין מקום להכיר במפעל המשתרע על 270 דונם כנכס רב תכליתי, מאחר וכל חלקיו משמשים כחלק בלתי נפרד מתהליך ייצור הנייר – שהוא תכליתו העיקרית של הנכס.

יחד עם זאת, מאחר ובצו המסים של עיריית חדרה קיים סיווג "משרדים בתעשייה" – שהוא לכאורה סיווג ספציפי – מצא לנכון בית המשפט העליון להחזיר את הדיון לוועדת הערר על מנת שתבחן את משמעותו של פריט זה, וככל שאכן המדובר בפריט ספציפי – על אף ההכרעה שהנכס אינו מתקן רב תכליתי – נמצא כי יש מקום לפצל את חלקים אלה בלבד מהחיוב ולסווגם באופן נפרד בהתאם לאותו תעריף ספציפי – כדלקמן:

"על פניו, ומבלי לקבוע מסמרות בדבר, נראה כי יש טעם בטענתה של המבקשת לפיה קיומו של סיווג כזה בצו הארנונה מצביע על כך שמחוקק הצו ראה לנכון ליצור סיווג נפרד למבנה המשמש כ- משרד בתעשייה" (ההדגשה שלנו).

5. לסיכום הפסיקה שהובאה לעיל, נראה כי יש ליישם את המבחנים שנקבעו בפס"ד דשנים ופס"ד אחוזת ראשונים על נסיבותיו של כל מקרה ומקרה, וככל שהמדובר בחלקים שהנם הכרחיים לניהול העסק ואין להם קיום עצמאי בפני עצמם – לא יותר פיצולם והם יחויבו בהתאם לתכליתו העיקרית של העסק. יחד עם זאת, וכפי שנקבע בפס"ד מפעלי נייר אמריקאיים, ככל שקיימת בצו המסים הוראה ספציפית בדבר סיווג באופן ספציפי חלק כזה או אחר – הרי שגם אם יקבע כי אין המדובר בנכס רב תכליתי ואין בסיס לפיצולו – עדיין יחויבו אותם פריטים בסיווג הספציפי שיועד להם.

6. ובנסיבות המקרה שלפנינו – כאמור, המדובר במפעל יצרני עתיר שטח. במסגרת הסיווג שערך ההרכב הקודם בנכס, נמצא כי השימוש אשר נעשה בשטח שסווג כמשרדים הנו: "חדר מנהל, פינת מזכירות, חדר ישיבות, הנהלת חשבונות, שירותים, חדר אוכל". בנוסף לכך צוין כי חברת האם של העוררת יושבת פיזית בפתח תקווה.

7. בנסיבות אלו, אמנם ניתן לומר כי המדובר ביחידות שכל תכליתן לשרת את עבודת הייצור, שהיא לב לבה של הפעילות בנכס, וההכרחיות לקיום עבודת הייצור. כך גם, ברור כי ליחידות אלה אין קיום עצמאי משל עצמן, שכן הן קיימות אך ורק לצורך ביצוע עבודת הייצור. כך, למשל, חדר המנהל אינו יכול להתקיים באופן עצמאי, כך גם חדר האוכל הנועד עבור עובדי הייצור, השירותים ועוד. מכל אלה עולה לכאורה המסקנה כי אין המדובר בנכס רב תכליתי ואין בסיס לפיצולו.

8. אולם, לא נוכל להתעלם מקיומה של הוראה ספציפית בצו המסים של עיריית נצרת עילית (להלן: "צו המסים") – הלא היא הוראת ס' 4 לצו המסים, המורה כדלקמן:

חיוב עפ"י השימוש

(א) כל מבנה המשמש בפועל לאחד או יותר מהסוגים המפורטים בצו זה יחויב באופן יחסי לפי סוג השימוש בו.

(ב) דירה המשמשת בפועל לשני תתי סיווג ארנונה או יותר כמפורט בחלקים א', ב' ו-ג' לצו זה, יתחלק שטחה הכללי למספר חדרי המגורים שבה (כולל הסלון), והחיוב בארנונה יעשה לפי סוג השימוש של כל חדר (אך לא פחות מעשרים מ"ר לשימוש שאינו למגורים). לא יבוטל חיוב בשל אי שימוש בחלק מהדירה והוא יחויב לפי השימוש העיקרי.

(ג) מבנה המשמש בפועל לשני תתי סיווג ארנונה או יותר כמפורט בחלק ב' לצו זה, יחולק שטחו הכללי לפי השימוש ויחויב באופן יחסי, אך לא פחות מ- 20 מ"ר לכל חלק.

(ד) מבנה המשמש בפועל לשני תתי סיווג ארנונה או יותר כאמור בס"ק (ג) לעיל ושטחו של חלק אחד או יותר פחות מ- 20 מ"ר, יחויב אותו חלק עפ"י הסיווג בעל התעריף הגבוה יותר.

(ההדגשות שלנו).

4. הנה כי כן, ענינו הרואות, כי צו המסים כולל הוראה ברורה ומפורשת, לפיה במקרה שבו נעשים בפועל במבנה מספר שימושים – יחויב כל חלק היחסי בהתאם לשימוש שנעשה בו. ואף יתרה מכך – כאשר מדובר בחלקים קטנים – מתחת ל-20 מ"ר – יחויבו כל החלקים בסיווג בעל התעריף הגבוה יותר.
5. ולאור האמור בפס"ד מפעלי נייר אמריקנים, גם אם נמצא כי המדובר בנכס שאינו רב תכליתי ושאינו בסיס לפצלו וגם אם המדובר בנכס יצרני עתיר מימדים – מקום שבו מצא לנכון מתקין צו המסים לקבוע הוראה ספציפית בדבר פיצול החיוב – יש לפעול בהתאם לכך.
6. ובהוראת ס' 4 לצו המסים המובאת לעיל, אמר מתקין צו הארנונה דבריו בצורה מפורשת ושאינה משתמעת לשתי פנים. וועדה זו אינה יושבת כערכאה המוסמכת לבחון את תקפותו או סבירותו או חוקיותו של צו המסים אלא היא מחויבת לבחון את אופן החיוב בהתאם להוראות צו המסים הקיימות.
7. על כן, מסקנתנו הנה כי כדין פוצל חיוב השטח הבנוי שבנכס וכדין חויב שטח המשרדים בסיווג "משרדים ומתן שירותים", בנפרד מיתרת השטח הבנוי שחויבה בסיווג "מלאכה ותעשייה".

הטענה בדבר שגיאות בשטח הנכס :

8. במסגרת טענתה זו של העוררת, מועלות מספר טענות בדבר שגיאות כאלה ואחרות בחישוב שטח הנכס, ובכלל זה – טעות בחישוב שטח המדרגות, טעות בחישוב שטח המשרדים וכן נטען כי נפלה שגגה בחיוב חדר חשמל אשר נטען כי הוא נמצא בשליטת חברת החשמל.
9. על פי החקיקה וההלכה הפסוקה, כיוזם ההליך – נטל ההוכחה מוטל על שכמו של העורר. ראשית נפנה בהקשר זה להוראת ס' 318 לפקודת העיריות [נוסח חדש] – לפיה יהיו פנקסי המשיבה ראיה לכאורה לאמיתות תכנם – כדלקמן:
"פנקסים הנחזים ככוללים ארנונה שנקבעה או שומה שנעשתה לפי הפקודה יתקבלו – בלי כל ראיה – כראייה לכאורה על קביעת הארנונה או על עשיית השומה ועל תקפן".
עוד נזכיר את חזקת תקינות המנהל לפיה:
"המעשה המנהלי נהנה "מחזקת כשרות" ולפיה כל פעולה מנהלית מוחזקת ככזו שנעשתה על פי הדין והמבקש לסתור זאת, עליו הנטל להוכיח" (השוו: עת"מ 318/04 שאול עטיה ואח' נ' עירית באר שבע – פורסם בנבו).

ראו לעניין זה אף פסק דינו של כב' השי' 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).

10. ואולם, במקרה הנדון, העוררת העלתה את טענות בדבר שטח שגוי בעלמא ולא צירפה כל מסמך או ראיה לתמיכה. בפרט לא צורף תשריט מדידה נגדי ממנו ניתן ללמוד כי הוא נערך על בסיס הוראות צו המסים ומהו למעשה השטח הנכון לשיטת העוררת וכיצד הוא חושב. ומנגד, העיריה הגישה תשריט מדידה ערוך על בסיס הוראות צו המסים, אשר נערך על ידי מודד מוסמך.

11. במצב דברים זה, ברי כי לכל הדעות לא עלה בידי העוררת להרים את הנטל המוטל על שכמה ולהוכיח, כי נפלה שגגה בחישוב שטח הנכס. יתרה מכך, לא הוכח על ידה וכלל לא הוצג על ידה, מהו השטח הנכון לשיטתה.

12. ובכל הנוגע לטענות כלפי חיוב חדר החשמל – הגם שהעוררת כללה טענה זו בפרק "שגגות שנפלו במדידת הנכס", הלכה למעשה זוהי טענה מסוג "איני מחזיק". העוררת למעשה אינה תולקת על גודל השטח של חדר החשמל אך טוענת כי היא אינה המחזיקה בו אלא חברת החשמל. ואולם, גם טענה זו נטענה בעלמא וללא כל ראיה לתמיכה בה, כל זאת כאשר נטל ההוכחה מונח על שכמי העוררת.

13. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, נדחות טענות העוררת ביחס לשגיאות בשטח הנכס.

הטענה בדבר חיוב "הסככות המתניידות" והארון:

14. במסגרת טענה זו, שגם הופיעה בפרק לגבי שגיאות בשטח הנכס, נטען כי שגתה המשיבה בחיוב מה שכונה על ידי העוררת "סככות מתניידות על גלגלים", בשטח של 165.71 מ"ר, בתעריף של מבנה לתעשייה וכן שגתה בחיוב שטח של 4.21 מ"ר המהווה לטענת העוררת "ארון שמונח בצד", וזאת משום שהני"ל אינם מחוברים "חיבור של קבע" לקרקע ועל כן אינם מהווים "בניין" ואף לא "סככה" אלא יש לחייבם כ"קרקע תפוסה" (ראו ס' 92-91 לסיכומי העוררת).

15. לביסוס טענה זו מפנה העוררת לחוק המקרקעין, התשכ"ט – 1969 (להלן: "חוק המקרקעין"), הקובע כי הבעלות על קרקע חלה על כל דבר אחר "המחובר אליה חיבור של קבע" ומבקשת להקיש קביעה זו להגדרת "בניין" שבפקודת העיריות ולהגדרת "מבנה" שבצו המסים, הגם שהיא לא מופיעה בהם באופן מפורש.

העוררת מוסיפה וטוענת כי גם בהגדרות שבצו המסים של עיריית נצרת עילית, יש רק לחזק את טענתה, שכן ההגדרה מונה אך ורק פריטים המחוברים לקרקע חיבור של קבע.

16. מנגד, טוענת המשיבה, כי ההגדרות בצו המסים רק מחזקות את המסקנה כי הפריטים האמורים חויבו בדין ומהווים מבנים, מאחר והצו מורה שכל שטח בנוי, מכל חומר שהוא, יבוא בגדר "מבנה", וללא התנאי אותו מבקשת העוררת להוסיף אשר אין לו זכר בצו המסים.

17. סעיף 7 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים") נקבע, כי המונח "בניין" יפורש כמשמעותו בסעיף 269 לפקודת העיריות [נוסח חדש], המגדיר מונח זה, כדלקמן:

"בניין" - כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או בחלקו;...".
(ההדגשה שלנו).

18. ס' 5 לצו המסים מגדיר מהו "מבנה" ומהו היקף שטח המבנה שיחויב, כדלקמן:

"הגדרת שטח ומבנה לצורך צו המסים כולו"

(א) הארנונה תשולם לפי יחידת שטח. יחידת שטח פירושה כל מ"ר או חלק ממנו. חלק ממ"ר העולה על 0.5 מ"ר יחושב לצורך צו זה כמ"ר שלם.

(ב) לעניין חיוב בארנונה - יחשב כבר-חיוב כל מבנה, לרבות בנין הבנוי ממוצרי מלט, אבן או לבנים, בניה טרומית, צריפונים, בלוקים, פחונים, בניה מעץ ומוצריו וכל חומר אחר.

(ג) בשטח המבנה (למגורים ושלא למגורים) נכללים כל השטחים המוגדרים כבנין לפי תקנות התכנון והבניה (בקשה להיתר, תנאים ואגרות), התש"ל-1970, בין שניתן לבנין היתר ובין שלא ניתן לו היתר.

שטח המבנה הינו עפ"י מידות החוץ של כולל השטח מתחת לקירות החיצוניים והפנימיים לרבות מעברים, הול, חדרי שירותים, מדרגות, מרפסות מקורות, קומת עמודים לא סגורה, מבני עזר, סככות¹, גלריות², מחסנים (למעט מחסנים של דירות מגורים בגובה עד 1.50 מטר), ממ"דים, מקלטים³ וכן כל מבנה ו/או שטח מקורה הצמוד לנכס, בין אם אלה מהווים מבנה אחד או מספר מבנים". (ההדגשות שלנו).

5. לטעמנו, למקרא האמור לעיל, עולה המסקנה כי דין טענות העוררת להידחות. הגדרת "מבנה" שבצו המסים הנה רחבה ביותר וברור, לטעמנו, שכוונת מתקין הצו היתה לכלול בגדר מבנה כל שטח בנוי מכל סוג שהוא ומכל חומר שהוא, במובן הרחב ביותר. וכך גם לגבי הגדרת "בניין" שבחוק ההסדרים – הנוקטת גם היא בלשון רחבה. הפרשנות שמציעה העוררת אינה מתיישבת עם כוונה ברורה זו.

6. כך גם, על אף הלשון הרחבה בה נקטו הן המחוקק בחוק ההסדרים ובפקודת העיריות והן מתקין צו המסים, לא נמצא לנכון לסייג באופן מפורש הגדרת "בניין" ו"מבנה" בתנאי כגון "חיבור של קבע" ולא נמצא ולו קצה קצהו של בסיס לתנאי זה שמבקשת העוררת להוסיף בלשון הגדרות אלו.

7. כך, שגם אם היינו משתכנעים שכוונת צו המסים היתה לסייג את המונח "מבנה" באופן בו יהא זה רק מבנה המחובר "חיבור של קבע" לקרקע (וכאמור לא השתכנענו כך) – ממילא לא נמצאה כל אחיזה לשונית לכך בלשון צו המסים.

בתי המשפט קבעו, כחוט השני, כי הכלל הבסיסי בפרשנות, לפיו טרם ביצוע פרשנות תכליתית – הנה בחינת התקיימותו של הכלל הלשוני והאם כלל קיימת אחיזה לשונית בלשון הטקסט – אשר יכולה לשאת את הפרשנות התכליתית הנטענת - ונפנה בהקשר זה למשל לפסיקתו של כב' השי 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 רשאי 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).

8. בהקשר זה עוד נציין, כי מבחינת צווי מסים אחרים ברשויות אחרות עולה, כי מקום שבו מתקין צו המסים רצה לסייג את הגדרת "בניין" כך שתחול רק על מבנה המחובר לקרקע "חיבור של קבע" – הוא עשה כן בצורה מפורשת – וראו לעניין זה למשל הגדרת המונח "בניין" בצו המסים של עירית חיפה, שהנה:

"כל מבנה, בין שהוא בנוי אבן ובין שהוא בנוי בטון, טיט, מתכת כלשהיא, עץ או כל חומר אחר, לרבות –

1. כל חלק של מבנה וכל דבר המחובר לו חיבור של קבע. (ההדגשה שלנו).
2. שטח הקרקע שעיקר שימושה עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותה מבנה".

וכאמור, מתקין צו המסים של עיריית נצרת עילית לא מצא לנכון לכלול תנאי מסוג זה בצו המסים. מכאן, שממילא לא קיימת כל אחיזה לשונית לפרשנות שמציעה העוררת בצו המסים.

9. נוסף על האמור, נפנה להלכה הפסוקה, אשר דנה בטענה מהסוג שמעלה העוררת – במקרים בהם חויבו מבנים אירעיים שאינם מחוברים חיבור של קבע לקרקע – כגון מכולות, קונטיינרים וכן מבנים זמניים, וגם באותם המקרים לא כלל צו המסים תנאי לפיו על הנכס להיות מחובר לקרקע "חיבור של קבע" – בכל אותם מקרים נדחתה טענה זו של הנישום ונקבע כי :

"זמניותו" של מבנה והעובדה כי אינו מחובר דרך קבע לקרקע, אין בה כדי לשנות את "מבניותו", או את תכונותיו כמבנה, כמשמעותו בסעיף 269 לפקודת העיריות... "זמניותם של המבנים איננה הופכת אותם לבלתי נראים ולבלתי קיימים. המבנים-מכולות הם בגדר בניין כהגדרת סעי' 269 לפקודת העיריות".

ראו לעניין זה:

ע"א 276/98 בימ"ש מחוזי תל-אביב ב.ס.ט חברה לעבודות בניה ופיתוח בע"מ נגד עיריית ראש העין (פורסם בנבו)
--עמ"נ 244/05 יעקב ארבל נ' עיריית רעננה (פורסם בנבו)
--עמ"נ 148/08 דחן נ' עיריית פתח תקווה (פורסם בנבו).

10. מכאן, לאור כל האמור לעיל, עולה כי לא מצאנו כל משגה בחיוב המבנים אותם כינה ב"כ העוררת "סככות ניידות על גלגלים" כמבנה וכך גם לגבי מה שכינה "ארון", ואין בניידות או הזמניות של הימצאות מבנים אלה בשטח העוררת, למנוע חיובם כ"מבנה" ובוודאי שבהיותם "מבנה" אין לראות בהם "קרקע תפוסה" כפי שטוענת העוררת. על כן, נדחית טענה זו.

הטענה בדבר הקרקע התפוסה:

11. כאמור, במסגרת השומה החדשה, שטח הקרקע כלל לא הוגדל אלא אף הוקטן וטענות העוררת אינן כנגד גודל שטח הקרקע אלא כלפי אופן סיווגו. כאמור, 150 מ"ר משטח הקרקע סווגו כ"קרקע המשמשת לאיתסון", 60 מ"ר סווגו כ"חניונים" ויתרת שטח הקרקע – 2394 מ"ר – סווגה כ"קרקע תפוסה" שלה תעריף נמוך בהרבה משני התעריפים האחרים לקרקע.

12. בפניית מנהל העוררת, לא צוין כי קיימת מחלוקת על עצם החיוב בשטח הקרקע ואף צוין כי העוררת אכן עושה שימוש בחלק משטח הקרקע לחניון, אך נטען שזאת בהיקף של 48 מ"ר ולא 60 מ"ר כפי שחויב.

לעומת זאת, בפניית ב"כ העוררת, נטען כי אין לחייב את העוררת כלל בגין קרקע תפוסה מאחר והיא אינה משתמשת ומחזיקה בכל קרקע (ראו ס' 8 לפניית ב"כ העוררת). עוד טענה העוררת בפניית ב"כ העוררת, כי פריט "קרקע המשמשת לאחסון" אינו חוקי מאחר והוסף לצו המסים ללא קבלת אישור השרים (ס' 13 לפניית ב"כ העוררת).

ואולם, בסיכומיה של העוררת תזרה בה העוררת מהטענה כי היא לא עושה שימוש בשטח

הקרקע וטענה כי היא אכן עושה שימוש בשטח הקרקע, אולם יש לסווג אות כולו בסיווג "קרקע תפוסה" ולא בסיווגים בהם חויבה (ראו ס' 131-130 לסיכומי העוררת). בהקשר זה טוענת העוררת, כי ממילא השימוש העיקרי של קרקע תפוסה הנו "לאחסן דברים ולהציבם על גבי הקרקע" ועל כן לא ברור מדוע יש לחייב חלק מהקרקע בסיווג נפרד של קרקע לאחסון (ראו ס' 130 לסיכומי העוררת). כן נטען כי לא הוסבר מדוע חלק מהקרקע משמש כחניון.

13. אכן, אין להתפלא על כך שהעוררת חזרה בה מטענתה אשר הועלתה באופן גורף, כי אינה עושה שימוש בקרקע כלל. ראשית, הדבר אינו מתיישב עם ההיגיון, בהיותה של העוררת מפעל יצרני, אשר מטבע הדברים זקוק לשטחי תפעול ובכלל זה שטחים לפריקה וטעינה של חומרי גלם, תוצרת היוצאת מהנכס, הגעה של משאיות לצורכי פריקה וטעינה, שטחים לביצוע תמרון של אותן משאיות, הגעה של ספקים, לקוחות, עובדים, חניה של אותם אנשים המגיעים לנכס, שטחי איחסון, שטחים לתנועתן של מלגוזות לצורך ביצוע פריקה וטעינה ועוד.

14. ואולם, מעבר לכך שהדבר אינו מתיישב עם ההיגיון – כאמור – מנהל העוררת עצמו בפנייתו הראשונית למשיבה, לא הכחיש כי נעשה שימוש בשטח קרקע ואף ציין כי אכן נעשה בו שימוש כחניון, אלא רק חלק על היקף השטח. ציינו מקודם כי אין לחסום את העוררת מלהרחיב טענותיה במסגרת פניית ב"כ העוררת שנעשתה כמה ימים לאחר מכן, אולם בכך, טענות ב"כ העוררת מצטרפות לטענות מנהל העוררת ולא באות במקומן. וכך, לא ניתן להתעלם מכך שבפנייתה הראשונית העוררת אף לא הכחישה כי היא עושה שימוש בקרקע, ובכלל זה גם לחניון, אלא רק חלקה על היקפו.

15. על כן, טוב עשתה העוררת שחזרה בה מטענה זו בסיכומיה. אם כך, בשלב זה מתמקדת טענת העוררת באופן סיווג הקרקע ובהיקף השטח שחויב כחניון.

16. ואולם, למצער, גם טענות אלה של העוררת הועלו בעלמא, ומבלי שנתמכו בתשריט מדידה מטעמה, ממנו ניתן ללמוד כיצד חושב שטח הקרקע המשמש לשיטתה כחניון, וכל זאת כאשר נטל ההוכחה מוטל על שכמה, כפי שהובהר לעיל. על כן, ממילא לא הוכחו טענות העוררת לגבי שטח הקרקע אשר חויב כ"חניון".

17. כך גם לגבי שטח הקרקע שחויב כ"קרקע המשמשת לאחסון". על אף שהעוררת לא הכחישה שהיא משתמשת בחלק משטח הקרקע לאחסון, בשום שלב לא הוגש תשריט מדידה מטעמה ממנו ניתן ללמוד מהו היקף שטח הקרקע בו נעשה שימוש לאיחסון. למעשה, בשום שלב אף לא כימתה העוררת מהו לשיטתה השטח בו היא עושה שימוש לאיחסון ואין זה תפקידה של וועדת הערר לבצע חישוב זה במקומה, גם אם נכחה במקום במסגרת הסיור ואין הסיור יכול להוות תחליף לכך.

יתרה מכך, העוררת דווקא טענה, כי השימוש העיקרי של כלל שטח הקרקע הוא ממילא לאיחסון (ראו ס' 131 לסיכומי העוררת) – מכאן, ולשיטת העוררת עצמה – יוצא כי המשיבה עשתה עמה חסד, בכך שחייבה רק חלק קטן משטח הקרקע כ"קרקע המשמשת לאחסון" – 150 מ"ר בלבד מתוך 2394 מ"ר.

מכאן, שלא רק שלא עלה בידי העוררת להרים את הנטל המוטל על שכמה ולהוכיח כי השטח בו היא עושה שימוש לאיחסון הנו קטן יותר מזה שבו חויבה, אלא נהפוך הוא – לשיטת העוררת עצמה שטח זה הוא גדול יותר מזה שבו חויבה.

18. ובאשר לטענות העוררת כנגד הסיווג "קרקע המשמשת לאיחסון" – בכל הנוגע לטענה לפיה המדובר בפריט לא חוקי שלא זכה לאישור השרים – טענה זו נזנחה ולא הופיע בסיכומי העוררת ואולם למרות זאת נוסף ונציין כי ממילא טענה כנגד חוקיותו של צו הארנונה אינה מצויה בסמכותה של וועדה זו (ראו סי' 33 לחוק הערר).

19. וכך גם באשר לטענת העוררת כי אין מקום לפיצויל החיוב בגין הקרקע התפוסה וחיוב חלק נפרד ממנה כ"קרקע המשמשת לאיחסון" בעוד קרקע תפוסה יכולה לשמש רק לאיחסון – ראשית נציין כי גם טענה זו מהווה הלכה למעשה טענה כנגד סבירותו או חוקיותו של צו המסים, שאינה מצויה בסמכותנו, שכן, משקיים בצו המסים פריט ספציפי המתייחס באופן ספציפי לקרקע תפוסה שמתבצע בה איחסון, לעומת סיווג כללי יותר של "קרקע תפוסה" – אין בידי וועדה זו להתעלם מסיווג ספציפי זה (ראו פס"ד מפעלי נייר אמריקניים לעיל) ומקום שבו סווגה קרקע בסיווג זה מאחר ומתבצע בה איחסון – לא ניתן לסווגה בסיווג הכללי של "קרקע תפוסה" ולא בסיווג הספציפי לאיחסון בקרקע הקיים בצו המסים.

20. ואולם, למעלה מן הצורך, נוסף ונציין, כי אין בידינו לקבל את טענת העוררת כי קרקע תפוסה נועדה לשמש אך ורק לאיחסון – ונשוב ונציין, כי לקרקע, בפרט במפעל יצרני כגון זה של העוררת, שימושים רבים ומגוונים ההכרחיים לפעילותו של המפעל, מלבד אחסון, ובניהם, כאמור – שטחי פריקה וטעינה, שטחי תימרון של משאיות ומלגוזות, שטחי הגעה מלפעל של ספקים, לקוחות, עובדים – ועוד. על כן, לטעמנו אף קיים היגיון בקיומו של פריט נפרד לאחסנה בקרקע, השונה מיתרת השימושים בקרקע שפורטו לעיל.

21. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, מסקנתנו הנה כי לא עלה בידי העוררת להוכיח כי חלה שגיאה באופן חיוב שטח הקרקע ועל כן דין טענה זו נדחת.

הטענה בדבר החיוב הרטרואקטיבי:

לאחר שבתנו את טענות העוררת ביחס לאופן חיובה, נותר לנו לדון בטענה כנגד החלת השומה החדשה אשר נשלחה בסוף שנת 2010, לתחילת שנת 2010. כאמור, במקרה שלפנינו, השומה החדשה התקבלה ביום 19.12.10 כאשר תחולתה לתחילת שנת המס 2010.

23. בסיכומיה, טוענת המשיבה, כי כלל אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי מאחר ומדובר באותה שנת מס ומפנה לפסיקות שונות של בתי המשפט המחוזיים, ובכללן – ה"פ 786/94 מלירסון נ' עיריית קרית ביאליק (פורסם בנבו) - שם נשלחה שומה בחודש מאי ונקבע כי היא תקפה לתחילת השנה, עת"מ 459/02 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מ.א.זבולון (פורסם בנבו) - שם נקבע כי הודעת חיוב שנשלחה 5 ימים לפני תום שנת המס תקפה לכל אותה שנה, ועוד.

לעומתה, טוענת העוררת כי המדובר בחיוב רטרואקטיבי פסול ושלא התקיימו מבחני הפסיקה המחמירים המצדיקים חיוב רטרואקטיבי רק במקרים חריגים בהם קיימת אשמה של הנישום.

24. במשך שנים רבות עסקה הפסיקה בנושא החיוב הרטרואקטיבי וקיימת פסיקה ענפה בנושא זה. לאחרונה סיכם בית המשפט העליון את המבחנים שנקבעו בפסיקה בנוגע לחיוב הרטרואקטיבי, וזאת במסגרת ע"א 8417/09 ששון לוי נ' עיריית ירושלים (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד ששון לוי"), שם עמד בית המשפט העליון על כך שהנחת היסוד הנה כי חיוב רטרואקטיבי הנו פסול, ועל המבקש להטיל חיוב רטרואקטיבי מוטל הנטל לסתור חזקה זו – כדלקמן:

"הלכה ידועה היא כי ידו של בית המשפט 'תהא קפוצה' בהתרת חיובי ארנונה רטרואקטיביים... חיוב רטרואקטיבי נחשד מלכתחילה כפסול, והנטל לסתור זאת מוטל על הצד המבקש להתייר את החיוב, ואילו חיוב לא רטרואקטיבי נתפס תחילה כתיקין, והנטל לסתור זאת מוטל על הצד המבקש לפסול את החיוב..." (ההדגשות שלנו).

ראו לעניין זה אף:

עע"ס 1280/10 מעונות מכבי נ' עיריית רמת גן, פס"ד 7 (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד מעונות מכבי")
עע"ס 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת החשמל לישראל בע"מ, פס"ד 50 (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד גבעת שמואל")
עע"ס 7749/09 אורט ישראל נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים, פס"ד 31 (פורסם בנבו)

25. ראו עוד האמור בעע"מ 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת החשמל לישראל בע"מ (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד גבעת שמואל"), מפני כבי' השי' המשנה לנשיאה ריבלין, כדלקמן:

"קיימת חזקה פרשנית נגד תחולה למפרע. אם ימצאו טעמים טובים לסתור חזקה זו, כי אז יש לבחון אם ההחלה למפרע עומדת במבחנים הרגילים של הפעלת שיקול הדעת המנהלי, ובראשם הסבירות... בחינת סבירותו של חיוב רטרואקטיבי תיעשה תוך איזון בין ענייניו 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... רק במקרים נדירים, אשר בהם החיוב הרטרואקטיבי יעמוד במבחני הסמכות והסבירות – "תיפתח" ידו של בית המשפט ויותר החיוב". (ההדגשות שלנו).

26. בפרט ראו האמור בפסק דין זה לפיו גם חיוב רטרואקטיבי אשר נעשה במהלך שנת הכספים והחל אחורה עד לתחילת אותה שנת הכספים, ויש בו משום תיקון ושינוי של השומה – בא גם הוא בגדר חיוב רטרואקטיבי בדיוק כמו חיוב שיש בו תיקון השומה וחל כמה שנים אחורה (ראו ס' 52, 56 לפסה"ד).

ראו לעניין זה גם דבריו של ביהמ"ש העליון בפס"ד מעונות מכבי, אשר התייחס לקביעה זו מפס"ד גבעת שמואל – כדלקמן:

"בעע"ס 4551/08... עיריית גבעת שמואל נ' חברת חשמל לישראל... נקבעו כללים ברורים ביחס לסמכותה של רשות מקומית לגבות ארנונה באופן רטרואקטיבי. ראשית, נקבע (שם, בפס"ד 52), כי כאשר ניתנה שומת ארנונה בגין נכס פלוני בשנת כספים מסוימת, כל שומה מתקנת הניתנת באותה שנת כספים ומבקשת לחול על תקופה הקודמת למועד נתינתה, היא בגדר חיוב רטרואקטיבי. כאשר השומה המתקנת מבקשת לחול על שנים עברו, הרטרואקטיביות שלה מתקיימת בדרך של קל וחומר". (ההדגשות שלנו).

27. אחד מפסקי הדין הנוספים המנחים בסוגיית החיוב הרטרואקטיבי, טבע את ההבחנה בין מספר סוגי טעויות רלבנטיות מצד הפקיד המוסמך, שהביאו לצורך בחיוב רטרואקטיבי – ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים תל אביב, פ"ד ל"ד (1) 337 (להלן: "פס"ד י.ב.מ."), אשר קבע את ההבחנה בין שלושה סוגי החלטות כאמור:

**"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 נכונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול דעתו באופן בלתי סביר.

לגבי שני סוגי ההחלטות הראשונים, המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות ציבור בדרך כלל לחזור בהן מההחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרום למתן החלטה אחרת תחתיה". (ההדגשה שלנו).

28. וביישום מבחנים אלה, נקבע בשורה ארוכה ונוספת של פסקי דין, כחוט השני, כי די בסיטואציה בה ברור כי הנישום היה מודע לכך שהוא מחויב באופן שגוי ומופחת – וגם אם לא פעל באופן אקטיבי להעלמת מידע זה – הרי שיש בכך להצדיק חיוב רטרואקטיבי.

בתי המשפט אף עמדו לא אחת על תשיבות ההבחנה בין מצב דברים מסוג זה, בו הנישום מודע לכך שהוא מחויב באופן מופחת, ובין היעדר חיוב מחמת טעות – כך למשל בת"א 776/00 אבי גולדהמר ושות' נ' עיריית חיפה (פורסם באתר נבו), איבחן כב' השופט ד. בייך את עניין עלבון, כדלקמן:

"באותו המקרה נפק, שמשלוח הודעות חיוב רק בשנת 93 לגבי השנים 2-1986 מביא לביטול החיוב לתקופה שמלפני משלוח ההודעות... עם זאת, יש לזכור, שבאותו המקרה סברה מקורות כי היא פטורה מארנונה מכח ס' 3(ב) לפקודת מסי העירייה ומסי ממשלה (פיטורין) 1938, והסתמכה על המצג על ידי מחדל' שנמשך על פני מספר שנים בהן לא נדרשה לשלם מס – כי אין עומדים לחיובה במס. ענייננו שונה בתכלית השינוי, שכן אין המחזיקים יכולים לטעון שהיה להם טעם כל שהוא לסבור כי הם פטורים מארנונה מהרגע שקיבלו חוקה ביחידותיהם, לכן, אין טענת ההסתמכות תופסת לגביהם וכעקרון, יש לדחות את הטענה בדבר רטרואקטיביות החיוב". (ההדגשות שלנו).

ראו לעניין זה גם: ע"ש 1590/94 דן אגודה שיתופית לתחבורה בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א (פורסם בנבו).

29. כן ראו לעניין זה פסיקתו של כב' המשנה לנשיא השי' ריבלין בפס"ד מעונות מכבי, שם עמד על האבתנה בין חיוב רטרואקטיבי שהצורך בו נולד עקב מה שכונה על ידו "פגם בהתנהלות הנישום" אשר יש בו להצדיק חיוב רטרואקטיבי באופן חריג ואשר סותר את החזקה שכנגד חיוב רטרואקטיבי, לבין חיוב רטרואקטיבי אשר נולד שלא כתוצאה מפגם בהתנהלות הנישום.

30. וביישום לענייננו – כאמור, במקרה שלפנינו המשיבה היא המבקשת להטיל חיוב רטרואקטיבי על העוררת, ועל כך אין מחלוקת. על כן, ובהתאם לפסיקה שהובאה לעיל, על המשיבה מוטל הנטל לסתור את החזקה שכנגד החיוב הרטרואקטיבי על שכמי המשיבה.

31. מסקירת הפסיקה שהובאה לעיל, ומבלי להתייחס לנסיבות הספציפיות של אותם פסקי דין מחוזיים אליהם הפנתה המשיבה – עולה ברורות כי פסיקה זו אינה רלבנטית עוד וכי קיימות פסיקות עדכניות של בית המשפט העליון בנושא החיוב הרטרואקטיבי.

32. ובמסגרת פסיקה זו, קבע בית המשפט העליון באופן ברור, הן בפס"ד גבעת שמואל והן בפס"ד מעונות מכבי, כי כל שומה מתקנת המוצאת במהלך שנת מס והמבקשת לחול על חלק השנה שקדם למועד נתינתה – שומה רטרואקטיבית היא. במקרה הנדון, אין חולק כי אין המדובר בשומה חדשה אלא בשומה מתקנת לשומה הקודמת שהוצאה בתחילת אותה שנת מס, המבקשת לחול לגבי כל שנת המס. בנסיבות אלה, אין רלבנטיות לפסיקה אליה מפנה המשיבה ולבהתאם לפסיקה העדכנית של בית המשפט העליון שהובאה לעיל, לכל הדעות לפנינו שומה רטרואקטיבית. על כן, דין טענת המשיבה כי אין המדובר בשומה רטרואקטיבית, להידחות.

33. כעת, כל שעלינו להכריע בו הנה האם קיימת הצדקה לחיוב הרטרואקטיבי. ביישום מבחני הפסיקה שהובאו לעיל, מסקנתנו הנה, כי לא עלה בידי המשיבה להרים את הנטל המוטל על שכמה, לסתור את החזקה שכנגד החיוב הרטרואקטיבי ולהוכיח, כי מקרה זה נופל בגדר אותם מקרים חריגים בהם יותר החיוב הרטרואקטיבי.

34. כאמור, במקרה הנדון, השינוי שחל בשומה המתקנת, בעיקרו אינו נובע מתוספת שטח שכן סך השטח המחויב קטן בשומה החדשה, אלא פרט לתוספות מסוימות, בעיקר נובע משינוי אופן סיווג חלקי הנכס. קיימת תוספת של השטח הבנוי, אולם לא הוברר מהו הגורם לתוספת זו – האם בשל השינויים באופן הסיווג, האם בשל תוספות בנייה, האם בשל בנייה בלתי חוקית – המשיבה לא התייחסה לנושא זה כלל.

35. נפנה בהקשר זה לאמור בפס"ד מעונות מכבי- באותו המקרה נקבע כי הגם שהיתה תוספת שטח מסוימת - אין הצדקה לחיוב הרטרואקטיבי, הן מאחר והן אינן מהותיות עד כדי כך שיקימו תזקה שהעוררת ידעה כי היא מחויבת בחסר והן מאחר ולא הוכח באופן וודאי שהסיבה לתוספת השטח הנה פגם בהתנהלות הנישום. ביהמ"ש הוסיף וחזר על האבחנה שיש לבצע בין מקרה בו החיוב הרטרואקטיבי נובע מפגם בהתנהלות הנישום וממקרה בו ברור כי הנישום מודע לכך שהוא מחויב באופן שגוי – דבר שיש בו לסתור את התזקה כנגד חיוב רטרואקטיבי ולהצדיקו – לבין מקרה בו ההבדל הוא מינורי – ואז לא קמה חזקה כי הנישום היה מודע לחיוב השגוי – כדלקמן:

"גודל השטח אינו נתון משמעותי שמקים חזקה כי הצדדים דייקו בו והסתמכו עליו – קשה לקבוע בוודאות כי המערעות היו מודעות לכך שהשומה שניתנה להם היא שגויה.. אילו היה בפנינו ממצא עובדתי המורה למשל כי המערעות ביצעו עבודות בניה ונמנעו מלדווח אודותיהן לעירייה, יתכן שהיו מתקיימות הנסיבות החריגות המאפשרות חיוב רטרואקטיבי.. משלא הוכח כי נעשתה תוספת בניה בפרק הזמן שבין שתי המדידות, ולמעשה לא הוצג כל הסבר לפער שבין המדידות, אין סיבה להניח כי המערעות התנהלו בחוסר תום לב ונמנעו מלדווח לעירייה על שינויים שחלו בשטחם" (ההדגשות שלנו).

36. הדברים רלבנטיים גם לענייננו. גם במקרה שלפנינו לא הוכח, ובוודאי שלא באופן ברור וודאי, אשם מצד העוררת, אשר הוא הגורם לצורך בחיוב הרטרואקטיבי. כך גם מאין המדובר בתוספת שטח בנוי כה משמעותית שיוצרת חזקה ברורה כי העוררת דיעה על חיובה בחסר. על כן, מסקנתנו הנה כי אין מקרה זה בא בגדר המקרים המצדיקים חיוב רטרואקטיבי.

סוף דבר

1. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, קביעתנו הנה כי :

-טענת העוררת בדבר החיוב הרטרואקטיבי מתקבלת – ועל כן, החיוב הקודם להוצאת השומה החדשה - בטל.

-כל יתרת טענות העוררת – נדחות.

2. בנסיבות העניין, ולאור המסקנה אליה הגענו, איננו עושים צו להוצאות.

3. בהתאם לתקנה 20(ב) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני וועדת הערר), התשל"ז-1977, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת תוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

5. 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 נצרת עילית, וזאת תוך 10 ימים מיום הגעת ההחלטה לצדדים. הצדדים יוכלו להביע את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 ימים מיום קבלת ההחלטה ותינתן החלטה בהתאם.

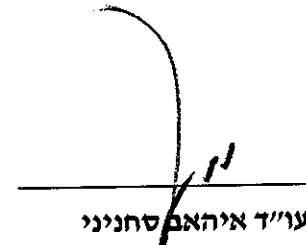
ניתן היום: 08.12.14



עו"ד רו"ת שמעון
חברת הוועדה



מר משה תוסיה כהן
חבר הוועדה



עו"ד איהאב שחניני
יו"ר הוועדה