

שליד עיריית נצרת עילית

בפני וועדת הערר: עו"ד איהאב סח'ניני – 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: חברת אלמשהדאווי למסחר ושיווק בע"מ

העוררת

ע"י ב"כ עוה"ד אסף גורה ואח'

- נ ג ד -

מנהלת הארנונה של עיריית נצרת עילית

המשיבה

ע"י ב"כ עו"ד דביר ליבוביץ ואח'

החלטה

רקע כללי וטענות הצדדים

1. העוררת הנה חברה בע"מ המעודכנת בפנקסי המשיבה כמחזיקה בנכס הממוקם בשטח שיפוטה של המשיבה, באזור התעשייה ציפורית והמסומן בפנקסי המשיבה כנכס מס' 200012000 (להלן: "הנכס").
2. בשלב ראשון, חויבה העוררת על ידי המשיבה בגין הנכס באופן המפורט להלן:

סיווג	תיאור	גודל	תעריף	חיוב
409	תעשייה / מלאכה אזור 2	3,004.00	29.44	88,437.76
721	קרקע תפוסה	5,552.00	9.22	51,189.44
303	חבויות ומסחר א'	2,168.00	85.10	184,496.80
302	משרדים ומתן שירותים	295.00	201.13	59,333.35
333	אולמי שמחות כנסים ואירועים	654.00	41.77	27,317.58
סה"כ		11,673.00		410,774.93

3. בגין חיובה באופן האמור, השיגה העוררת למשיבה במהלך שנת 2007, בטענה כי המדובר ב"נכס המשמש לייצור של תבלינים, קפה ותרכיזי סירופ" ועל בסיס זה טענה כי יש לסווגו במלואו בסיווג "מלאכה ותעשייה". השגה זו נדחתה ועל כך עררה העוררת.

4. ביום 5.5.2010 התקבלה בידי העוררת שומת ארנונה מתוקנת, כאשר מועד תחולתה נקבע רטרואקטיבית ליום 1.1.2008 (להלן: "השומה המתוקנת"). בשומה המתוקנת פורט אופן חיוב הנכס כדלקמן:

סיווג	תיאור	גודל	תעריף	חיוב
302	משרדים ומתן שירותים	370.00	201.13	74,418.10
303	חנויות ומסחר א'	5,061.00	85.10	430,691.10
412	תעשייה או מלאכה איזור 2	682.00	57.82	39,433.24
727	קרקע תפוסה	6,467.00	30.72	198,666.24
סה"כ		12,580.00		743,208.68

5. בגין השומה המתוקנת הגישה העוררת למשיבה השגה. בהשגתה העלתה העוררת מספר טענות.

האחת, כי יש לסווג את מלוא הנכס בסיווג "מלאכה ותעשייה" מאחר והפעילות בו הנה ייצורית. בנכס מתקיימת הן פעילות של ייצור ממש והן פעילות שיש לראות גם בה כ"תעשייה" בהיותה פעילות משלימה לפעילות ייצורית, כגון אריזת אורז המגיע בתפוזרת לאריזות קטנות המתאימות לשיווק. בעניין זה מסתמכת העוררת על פסיקת בית המשפט העליון בע"מ 980/04 **המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד** (פורסם בבנו) (להלן: "פס"ד בונדד"). עוד נטען כי שטח של 232 מ"ר הנו ריק משימוש ולכן יש לסווגו "בהתאם לייעודו של הנכס" שהנו כנטען תעשייה ומלאכה.

נטען כי בנכס קיימות מכונות תעשייתיות שונות כגון "מכונה לקליית קפה, מכונה ליצור סירופים וכן מכונות אריזה" (ס' 15 לערר). לתמיכה צורפו רישיונות ממשרד הבריאות לייצור סירופים, קליה וטחינה ואריזת קפה, תבלינים וקטניות" לשנים 2009 – 2010 (להלן: "רישיונות היצרן").

לגבי יתרת השטחים כגון חדר האוכל, המלתחות השירותים ומשרדי הנהלת העוררת נטען כי הם מהווים חלק בלתי נפרד מתהליך הייצור שלא ניתן להפרידו.

עוד נטען, כי בשים לב לכך שהנכס מצוי באזור תעשייה וכך גם סווג אזור זה בצו הארנונה של עיריית נצרת עילית (להלן: "צו המסים"), הרי שרק בכך להצדיק לחייבו כתעשייה. לכך נוסף גודלו הנרחב של הנכס, בנייה בסטנדרט נמוך – כולם מאפיינים של מבנה תעשייתי.

לחלופין טוענת העוררת, כי ניתן ללמוד על כך שהיא באה בגדר הפריט "מלאכה ותעשייה" אף מהסיפא של הסיווג "תעשייה ומלאכה" שהנו: "**למעט שטחי איחסון לא מקורים**" – על בסיס זה טוענת העוררת שמכח השלילה המפורשת של שטחי איחסון לא מקורים, ניתן ללמוד כי שטחי איחסון שהם כן מקורים - הם כן באים בגדר תעשייה ומלאכה.

השניה, כי יש לבטל את חיוב בגין "שטחים נרחבים" מכלל שטח הקרקע התפוסה ובניהם אף שטח של 2346 מ"ר אשר נטען כי הנו אדמת בור שהעוררת אינה עושה בו שימוש ועל כן אינו עונה על מבחני הפסיקה לחיוב כ"קרקע תפוסה". לגבי יתרת השטח שכן נעשה בו שימוש, נטען כי שגתה המשיבה בחיוב שטח זה כקרקע לאחסון אלא כקרקע תפוסה לכל מטרה.

השלישית, כי קיים בנכס שטח שאינו בר חיוב ושיש לבטלו, ובכלל זה – שטח מדרגות חיצוניות, שטח שנטען שהנו מקלט, שטח מאצרות דלק, מדף דלק, כרכובים ושטח שנטען שמשמש כמסגד ולכן פטור מחיוב. לגבי הכרכובים מפנה העוררת להוראות ס' 1.003, 1.006, 1.007 לתוספת השלישית

לתקנות התכנון והבניה (בקשה להיתר, תנאים ואגרות), התש"ל-1970 (להלן: "תקנות התו"ב") – שם נטען כי נקבע כי כרכוב לא יבוא בשטח דירה ולא יבוא בשטח קומה וכי שטחו של בניין הוא סך שטח כל הקומות שבו. מכאן, שלפי תקנות התו"ב, כרכוב לא יבוא בשטח בניין. ומאחר ש'5 (ג) לצו המסים מפנה להגדרת "בניין" לפי תקנות התכנון והבניה, הרי שכרכוב אינו בא בגדר בניין.

והרביעית, כי הטלת החיוב שבשומה המתוקנת שנשלחה בחודש מאי 2010 החל מ-1.1.2008, הנה בגדר חיוב רטרואקטיבי פסול ודינו להתבטל.

6. בתשובתה להשגה דחתה המשיבה את טענות העוררת, ועל כך עררה העוררת.

לגבי סיווג הנכס, טענה המשיבה כי המדובר במבנה רב תכליתי המשמש בעיקרו כמרכז הפצה ושיווק של מוצרי מזון, חומרי ניקוי, מוצרי היגיינה וטואלטיקה ולא בנכס המשמש לתעשייה וכי העוררת הנה גוף עסקי העוסק במתן שירותים ולא גוף יצרני. שטח של 682 מ"ר בלבד מכלל שטח הנכס משמש לייצור (ייצור סירופים וקליית קפה) ועל כן סווג בסיווג "תעשייה". נסיבות מקרה זה שונות מאלה שבפס"ד בונדד.

לגבי השטחים שנטען כי אינם ברי חיוב – נטען כי לאור שיטת המדידה בנצרת עילית המבוססת על מידות חוץ, הרי שכל השטחים האמורים הנם ברי חיוב. לגבי הכרכובים הוסיפה המשיבה והפנתה לעמ"נ 8106-01-09 **בנק לאומי לישראל בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עיריית קרית ים** (פורסם בנבו), שם נקבע כי כרכובים הנם ברי חיוב.

לגבי שטח הקרקע – נטען כי נעשה שימוש בכל שטח הקרקע, שהנו הכרחי לשינוע הסחורה, פריקתה וטעינתה. במסגרת זו נטען כי בחלק משטח הקרקע אכן נעשה שימוש לאחסון וכי העוררת הנה הנהנית העיקרית משטח הקרקע בנכס שהנו אף תחום ומסוגר.

ולגבי טענת הרטרואקטיביות, המשיב ציינה בתשובתה כי בעקבות בדיקה שנערכה בנכס התברר, כי השטחים המוחזקים על ידי העוררת גדולים מאלו שחויבו ובנוסף כי חלקם אינם מסווגים הסיווגים התואמים את השימוש שנעשה מהם, ולאור כל זאת הוצאה השומה המתוקנת, המהווה התאמת החיוב למציאות העובדתית. חזקה כי העוררת ידעה כי השטחים בהם היא מחזיקה בפועל שונים מהאופן שבו חויבו ולמרות זאת לא דיווחה על כך למשיבה ומכאן ההצדקה בחיובה באופן זה.

7. לאחר דיונים מקדמיים שהתקיימו בעררים, מסרו הצדדים הסכמתם לכך שיערך על ידי וועדה זו סיור בנכס, בנוכחות נציגי ובאי כח הצדדים, ולבקשתם, סיור זה יהווה תחליף לשיבת הוכחות והגשת תצהירים ועל כן, נקבע כי לאחר הסיור ולאחר סיכומי הצדדים תינתן החלטה בעררים ומבלי שתתקיים ישיבת הוכחות או יוגשו תצהירים.

כן הסכימו הצדדים כי הדיון בעררים יאוחד ויוכרע על ידנו במאוחד, תוך שכל צד שומר על טענותיו לגבי ערר 2007. הסכמות אלו אושרו על ידנו.

בהקשר זה וביחס לערר 2007, טענה העוררת כי דין השגת 2007 להתקבל ולו בחלקה, מאחר ותשובת המשיבה להשגה היתה חלקית וכללית. מנגד טענה המשיבה כי דווקא ההשגה היתה כללית וסתמית ועל כן תשובת המשיבה לה בנסיבות אלה הנה מלאה ומפורטת כנדרש.

8. ביום 13.11.2014 התקיים בנכס סיור בהשתתפות חברי הוועדה, נציגי ובאי כח הצדדים. מטעם העוררת נכחו בסיור באי כוחה, נציג העוררת מר מוחמד עבאס (להלן: "מר עבאס") ויועצה המשפטי

של העוררת עו"ד וליד חטיב (להלן: "עו"ד חטיב"). מטעם המשיב נכחו באי כוחו. הסיור לווה בחברת הקלטה אשר הקליטה את כל מהלך הסיור ותמללה אותו לפרוטוקול אשר הומצא לידי הצדדים. כך גם, במהלך הסיור בוצע סימון ומספור כל חלק וחלק מהנכס בו סיירנו, על גבי תשריט המדידה שערכה המשיבה והורנו לצדדים בסיכומיהם להתייחס לנכסים לפי מספור זה.

במהלך הסיור מסרה העוררת כי תגיש מסמכים שונים לתמיכה בטענותיה במהלך הסיור, ואפשרנו לה לעשות כן. בתום הסיור נקבעו מועדים להגשת סיכומים ובהתאם הוגשו סיכומי הצדדים.

9. לאחר הגשת סיכומי הצדדים הגיש המשיב בקשה להוצאת מסמכים ומחיקת סעיפים מסיכומי העוררת וכן הגיש מספר הבהרות בנוגע לסיכומיו. באשר לסיכומיו, הבהיר המשיב כי הוא חוזר מטענתו בסיכומיו כי וועדת הערר אינה מוסמכת לדון בסוגיית הרטרואקטיביות ומבקש כי תכריע בנושא. באשר לטענה כי קיימים השגות ועררים שדינם להידחות על הסף לאור אי הגשתם במועד, המשיב חוזר בו מטענותיו אלו.

באשר לסיכומי העוררת, טען המשיב כי יש למחוק מסיכומי העוררת את כל הטענות הנוגעות לאופן חיוב העוררת בשנות המס 2013-2014 מאחר ושנות מס אלה לא עומדות בפני הוועדה להכרעה במסגרת העררים הנידונים. בנוגע לבקשה זו, נתנו החלטתנו לפיה בקשה זו תידון במסגרת ההחלטה הסופית בעררים.

דיון והכרעה

א. סוגיית סיווג הנכס:

סקירת ההלכה הפסוקה:

10. בשורה של פסקי דין נקבע, כי יש לבחון את המונח "תעשייה" שבצווי המסים לארנונה, על פי המבחנים שאימצו בתי המשפט לצורך פרשנות המונח "פעילות ייצורית" על פי חוקי מס אחרים, בניהם החוק לעידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט – 1969 (להלן: "החוק לעידוד תעשייה") וכן קיימת זהות בתכלית שמבקשים חוקים אלו להשיג:

"המשמעות המעשית של סווג נכס בסיווג 'מפעלי תעשייה' הנה זכאות לתשלום מיסי ארנונה מופחתים, ברי כי התכלית העומדת מאחורי הטבה זו הנה, קידום פעילותו של הזוכה בה, ולענייננו קידום פעילותם של מפעלי תעשייה. כשם שתכלית החוק לעידוד מפעלי תעשייה, הינה, להגביר פעילות בתחום הייצור, הוא הדין במקרה דנן, בשינויים המחויבים, לאמור: בהטבה לפי הסיווג 'מפעלי תעשייה' בצווי הארנונה, יזכה המחזיק בנכס שבו מתקיימת פעילות ייצורית"..."מדובר בשני חוקים, שמטרתם משותפת היא...מציאת דרכים לעודד ולפתח מפעלים וחברות תעשייתיות, כדי לפתח את כושר הייצור של המדינה ולחזק את מעמדה הכלכלי. מטרה זו מושגת בחוק האחד על ידי מתן הטבות שונות בדרכי חישוב המס, ובחוק האחד על ידי מתן זכאות למענק השקעה...לשני החוקים האמורים מטרה כלכלית אחת משותפת..." (ההדגשה שלנו).

ראו לעניין זה:

-ע"ש 127/95 בזק נ' מנהל הארנונה ת"א – יפו, פורסם בדינים מחוזי, כ"ו (7) 684 - ע"ש (חי') 180/96 מינקס סחר בע"מ נ' עיריית חיפה, דינים מחוזי כ"ו (8) 913
- בבג"צ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואחי, פ"ד מ' (4) 788
- ע"א פנטומפ אוברסיז (1981) בע"מ נ' מרכז השקעות, פ"ד ל"ח (1) 757

11. בפסיקותיהם של בתי המשפט, נקבעו מספר מבחנים לקביעת קיומה של "פעילות ייצורית", כאשר המבחן העיקרי הנו המבחן הקלאסי של "ייצרתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", או "ייצרת יש מוחשי אחד מחומרי גלם שהתקבלו" (ע"ש 127/95 בזק נ' מנהל הארנונה ת"א-יפו (לא פורסם), ע"ש 180/96 מינסק סחר בע"מ נ' עירית חיפה, ע"א 1960/90, מבחנים נוספים הנם מבחן "טיבו של תהליך הייצור" הבודק את טיבו של תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף פעילותו הכלכלית של המפעל וכיו"ב לצד הפעילות השיווקית (בג"צ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד שומה, פ"ד מ(4) 788), "מבחן השינוי הכימי" הבודק האם חלה במהלך הפעילות במפעל תמורה פיזית בחומרי הגלם או האם נותרו ללא שינוי (ע"ש 106/72 תה ויסוצקי (ישראל) בע"מ נ' פשמ"ג (פד"א ז', 338, ע"ש 78/72 טחנת קמח 'מפרץ' בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א ז' 197, ע"ש 349/80 מדיפלסט ישראל בע"מ נ' פ"ש ת"א, פד"א י"ב 160, ע"ש 3/72 מפעלי גלילות בע"מ נ' פ"ש חיפה, פד"א ז' 85), מבחן "היקף שימוש של המוצר המוגמר" הבוחן האם נוצר לשמש רק את הלקוח או הנהנה הראשוני או ציבור רחב יותר (פ"ש ירושלים נ' חברת ניקוב שימושי מחשב, פ"ד מ"ב (4) 162), "המבחן הכלכלי / מבחן השבחתם של נכסים" הבודק האם המוצר הסופי שווה יותר מסך רכיביו או חומרי הגלם המשמשים לייצורו (פקיד השומה ת"א נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח(1) 200).

12. ואולם, נקבע כי: "בבחירת הנוסחה של 'פעילות ייצורית' (הוא הדין במפעל תעשייתי) כרה המחוקק בקעה רחבה מכל רחבה להתגדר בה, אך גם לאחר שבתי המשפט עשו להבהרה על דרך הפירוש, עדיין נותר בית המשפט שותף בכיר בקביעת גבולי התפרשותה של הנוסחה ושל סוגי הפעילויות אשר תזכינה את בעליהן בהטבות שלפי החוק". (ההדגשה שלנו).

נא ראו לעניין זה:

- ע"ש 127/95 בזק נ' מנהל הארנונה ת"א-יפו (פורסם באתר נבו)
- עמ"נ 183/04 מנהל הארנונה של עירית ת"א-יפו נ' דרורי שלומי ארועטי פרסומאים בע"מ (פורסם באתר נבו)
- ע"א 1960/90 פקיד השומה ת"א נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח(1) 200
- פס"ד בונדד.

13. בכל הנוגע לנכס שבו מבוצעת פעילות משלימה לפעילות ייצורית – נפסק בפס"ד בונדד, כי בנסיבות מסוימות גם פעילות משלימה לפעילות תעשייתית עשויה להיות מוכרת כפעילות תעשייתית:

"אכן, המוצרים בהם מבצעת המשיבה את אותו טיפול משלים מגיעים לידיה כשהם כבר בגדר מוצר מוכן והמשיבה עצמה אינה מכניסה כל שינוי במוצר עצמו. יחד עם זאת, אותו טיפול משלים שנעשה אצל המשיבה הינו טיפול הנחוץ על מנת שניתן יהיה לשווק המוצר בישראל. במילים אחרות, הפעילות המתבצעת בנכס מהווה חוליה אחרונה של הטיפול במוצר. פעילות זו יש בה להשפיע על ערך המוצר, ההופך נגיש לציבור הישראלי. לאור האמור, אני סבורה כי בנכס שבמוקד הדיון בפנינו מתבצעת פעילות המשלימה ייצור תעשייתי ואשר ראוי לסווגה כפעילות תעשייתית".

ואולם, כב' הש' ארבל מסייגת את קביעתה ומדגישה, כי הרחבה זו של הבא בגדר "תעשייה" מתבצעת לאור כך שבמקרה הנדון לפעילות המשלימה עצמה ישנו אופי מעין תעשייתי:

"ערה אני לטענה כי שיעור הארנונה לנכסי תעשייה נקבע מתוך מטרה לעודד את הפעילות התעשייתית ואת הייצור במשק, בעוד הפעילות המשלימה שמבצעת המשיבה הינה במוצרים מיובאים. אלא, שאני סבורה כי הפעילות המשלימה שמבצעת המשיבה בנכס, כשהיא לעצמה, יש לה אופי מעין-תעשייתי".

14. ראו אף החלטת ביהמ"ש המחוזי בב"ש בע"ש 1587/00 מנהל הארנונה בעירית ב"ש נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד טמפו"), שם נדחתה טענה כי יש לסווג מחסנים המאחסנים סחורה של המפעל בסיווג "תעשייה" מאחר והם מהווים "חוליה אחרונה בשרשרת הייצור", במסגרת ההחלטה אף בולטת האבחנה שביצע ביהמ"ש בין ייצור לאחסון:

"קביעת הועדה שמדובר בחוליה אחרונה בשרשרת הייצור של המפעל התעשייתי ולכן מהווה חלק מהמפעל אינה מקובלת עלי, שכן באותה מידה ניתן לומר, שאותם בקבוקים המאוחסנים ברשתות השייוק, טרם מכירתם, אף הם חוליה אחרונה בשרשרת הייצור ולכך אין גבול.
אחסון אינו חוליה בשרשרת הייצור. זה שלב עצמאי נפרד ובלתי תלוי בייצור עצמו". (ההדגשה שלנו).

ראו לעניין זה גם האמור בפס"ד בונדד, ממנו עולה כי אחסון בגפו לא ייחשב כפעילות משלימה לפעילות תעשייתית וכי הבסיס להכרה בנכס באותו המקרה כתעשייתי היה מאחר ולא התבצע בו אחסון בלבד אלא בנוסף היתה בו פעילות נרחבת בתחום המשלים תעשייתי – ראו האמור בעמ' 17 לפסה"ד, כדלקמן:

"במקרה דנן מדובר בנכס אשר נעשים בו שימושים שונים. בית המשפט המחוזי קבע כי אין עיסוקה של המשיבה עיסוק ייחודי של החסנה וכי היא עוסקת בפעילות נרחבת בתחום המשלים ייצור תעשייתי. קביעות עובדתיות אלה הן המהוות בסיס גם להכרעתנו שלנו". (ההדגשה שלנו).

15. לסיכום האמור בפסיקה, כפי שהובאה לעיל, ניתן לראות כי לצורך הכרעה מהו הבא בגדר "תעשייה" יושמו מבחני הפסיקה לעניין סיווג נכס כתעשייתי ובראשם מבחן היצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, ואולם נפסק, כי בנסיבות מסוימות, ניתן יהיה לסווג פעילות משלימה לפעילות תעשייתית תחת "תעשייה", ובלבד שיהא מדובר בפעילות שהנה בפני עצמה בעלת אופי מעין תעשייתי. כך גם נקבע כי אחסון בלבד לא יבוא בגדר פעילות משלימה לפעילות תעשייתית.

יישום לענייננו:

16. לאחר שהובאו עיקרי מבחני הפסיקה, נפנה לבחון את השימוש הנעשה בנכסים נשוא הערר ואת הסיווג המתאים להם מבין הסיווגים שהעמידו הצדדים להכרעתנו מתוך צו המסים.

נדגיש כבר בפתח פרק זה, כי מסכימים אנו, כי במסגרת הכרעתנו בעררים לשנים נשוא ערר זה, אין רלבנטיות לאופן בו החליטה העוררת לסווג את העררים בשנת המס 2013 ואילך – כפי שנטען בסיכומי העוררת. העררים נשוא החלטה זו נבחנים אך ורק על בסיס הפעילות והשימוש כפי שהיו בנכס בשנים הרלבנטיות לעררים העומדים להכרעתנו, ועל כן, ובהתאמה לכך – אין אף רלבנטיות לאופן סיווגן על ידי המשיבה בשנים הבאות לאחר שנים אלה, אשר כלל לא הובאו בפנינו ראיות על מהות השימוש בנכסים על ידי העוררת בשנים אלה. אשר על כן, במסגרת הכרעתנו לא תילקחנה בחשבון טענות העוררת בסיכומיה לגבי החיוב בשנים 2013 ואילך.

17. כאמור, במסגרת השנים העומדות להכרעתנו, הצדדים העמידו בפנינו שני סיווגים מתוך צו המסים:

הסיווג אליו מפנה העוררת – **"מבנה המשמש לתעשייה או מלאכה או מחצבה (למעט שטחי אחסון לא מקורים ולמעט נכסים שאינם מפורטים להלן)".**

יצוין, כי סיווג זה הוא סיווג משנה תחת הסיווג העיקרי שסימולו בצו המסים 400 – **"תעשייה, מלאכה ושונות"**.

והסיווג לפיו חייבה המשיבה – סימול 303 בצו המסים – **"מבנים המשמשים לחנויות ולמסחר באזור א', שאינם מפורטים להלן"** – בגין שטח של 2168 מ"ר ושטח נוסף של 295 מ"ר בסימול 302 בצו

18. ככלל, סיווגו של נכס כלשהו, לצרכי הטלת ארנונה מתבצע על פי השימוש שנעשה באותו נכס. כלל זה מעוגן בהוראת סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) תשמ"ג – 1992, הקובע:

"מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה, שאינם אדמות בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימוש ולמקומו ותשולם בידי המחזיק בנכס".

מהוראת סעיף זה עולה כי סווג העסק לצורך קביעת שיעור הארנונה, יקבע על פי השימוש שנעשה בפועל בנכס - ראו לעניין זה אף בג"צ 345/78, 364, 461, 462 ירדניה חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' עירית ת"א-יפו, פ"ד לג(1), 113.

19. נאמר כבר כעת, כי לאחר שהתרשמנו באופן בלתי אמצעי מסיור ארוך ומעמיק שקיימנו ברחבי הנכס ולאחר שעיינו לעומק בסיכומי הצדדים ובנספחיםם ובפסיקה הרלבנטית, לא מצאנו כי נפלה כל שגיאה באופן סיווג הנכס על ידי המשיבה, וכי כדין סווגו על ידי המשיבה בסיווג בו סווגו, כפי שנבהיר להלן.

20. נדגיש, כי במהלך כל הסיור הארוך והמקיף שקיימנו בנכס, וביישום מבחני הפסיקה לפעילות תעשייתית ייצורית ובראשם מבחן יצירת יש מוחשי מאין, לא הבחנו בכל פעילות תעשייתית או ייצורית מכל סוג שהוא שהתבצעה בנכס באותה עת, באף לא אחד מהחלקים בהם ביקרנו וגם לא התרשמנו כי מתבצעת בהם פעילות מסוג זה. נסייג מדברינו את חלק הנכס בו מתבצעת קליית קפה וסככת תיקונים (סומנו בסיור 5, 15א)- לגביהם הצדדים אינם חלוקים כי הם משמשים לתעשייה ואכן סווגו בסיווג זה על ידי המשיבה, ועל כן הוא אינו עומד להכרעתנו.

21. מה שכן נצפה בנכס, ובהיקף נרחב, ואף נרחב מאוד – היתה תוצרת מוגמרת של מוצרים שונים שכלל אינם מיוצרים בנכס, ארוזה ב"באלות" ובאריזות מוכנות לשיווק – אשר חלק גדול מהם היו מוצרים שכלל אינם עוברים כל טיפול מכל סוג שהוא בנכס על ידי העוררת ואף לא נטען כך בשום שלב – כגון מוצרי היגיינה נשית, מיכלי ריסוס חרקים, נייר טואלט מסוגים שונים, קמח, סוכר, סבון, שמפו, מטהרי אויר, חיתולים, אבקת כביסה ועוד (ראו למשל עמ' 4 לפרוטוקול הסיור, עמ' 15-16, עמ' 26).

22. כך גם, בעת נוכחותנו בנכס לא נצפו אי אלו מכוונות בזמן עבודה. כך גם לא נצפתה נוכחות של עובדי ייצור במקום (פרט לחלקים שאינם במחלוקת), לא נצפו חומרי גלם ליד אותן מכוונות ובוודאי שלא נצפתה נוכחות עובדים בהיקף כזה אשר ניתן לצפות לראות בנכס בו מתבצע ייצור תעשייתי.

העוררת אכן טענה בסיכומיה כי מתבצע בנכס ייצור של מוצרים מסוימים, כגון ריבות, עמבה, סירופים ומפעל מים מזוקקים לשתייה, ואולם, לא הוכח במהלך הסיור כי אכן מתבצע ייצור בנכס, ואנו כלל לא התרשמנו כך.

כך, למשל לגבי העמבה – נטען כי היא מיוצרת בנכס, אולם אנו לא הבחנו בכך בשום שלב, אמנם נציגי העוררת ציינו זאת במהלך הסיור, אולם כל שצוין הוא שייצור העמבה מתבצע בסמוך לאזור הריבות, אולם בזמן נוכחותנו במקום כלל לא הבחנו בייצור עמבה, ובכלל זה בנוכחות חומרי הגלם לייצור עמבה או בעובדים העוסקים בייצור עמבה. (ראו עמ' 26 לפרוטוקול הסיור).

כך גם לגבי ריבות שנטען כי הן מיוצרות בנכס – בזמן סיורנו בנכס לא נצפה כל ייצור של ריבות, נטען כי ריבות מיוצרות בנכס רק במהלך חודשיים במהלך כל שנה, בדרך כלל בינואר פברואר ונמסר כי יוגשו תעודות משלוח מהם ניתן יהיה ללמוד מהי הכמות המיוצרת (ראו עמ' 15 לפרוטוקול הסיור). ואולם, לא הוגשו כל תעודות משלוח כאמור. כך גם, בשום שלב לא נמסר מהו השימוש שנעשה במקום ביתרת 10 חודשי השנה בהם לא מייצרים במקום ריבות ומכל מקום לא נטען כי במהלך חודשים אלה נעשה במקום שימוש תעשייתי, לייצור ובוודאי שהדבר לא הוכח.

כך אף לגבי "מפעל המים" הנטען – אמנם הבחנו במתקן זה בשהותנו בנכס, אולם במהלך שהותנו המתקן כלל לא פעל, כלל לא נכחו במקום עובדים העוסקים בהפעלתו וכלל לא נמצא כל סימן לכך שייצור זה אכן מתבצע בנכס. נמסר כי עובדי מפעל המים הנטען מצויים בחופש (דבר תמוה בפני עצמו בשים לב לכך שהיה ידוע לעוררת שהוועדה מגיעה למקום לסיור באותו מועד כדי להתרשם מעבודת הייצור הנטענת), וכי יוגשו מסמכים להוכחת הייצור במקום, אולם אלה לא הוגשו.

23. אמנם, לא נוציא מכלל אפשרות כי פעילות כזו או אחרת לא התקיימה באופן ספציפי במהלך שהותנו בנכס וכי היא מתקיימת במועדים אחרים (דבר שאינו נקי מספקות בשים לב לכך שלא נראתה בשטח כל עדות שהיא לאותה פעילות ייצורית ולאף לא אחת מכל אותן פעילויות ייצוריות נטענות – מלבד קליית הקפה שאינה במחלוקת), ואולם, ככל שזהו המקרה, הרי שעמדה בפני העוררת מלוא ההזדמנות להוכיח פעילות זו באמצעות מסמכים שהיה בידיה לצרף לסיכומיה והיא אף הצהירה שתעשה כן (ראו למשל עמ' 12 לפרוטוקול הסיור, עמ' 15 – שם צוין כי יומצאו תעודות משלוח לגבי הריבות אשר לא הומצאו, ועוד).

24. ואולם, כל שמצאה לנכון העוררת לצרף לסיכומיה הנו הסכם להשכרת ציוד במסגרתו שכרה ציוד לתקופת ניסיון למפעל המים בשנת 2008 (להלן: "הסכם השכרת הציוד").

כן צורפה רשימת עובדים המועסקים בחברת ס.מ.קסטל תעשיות מזון" (להלן: "קסטל"), שנטען על ידי העוררת, לראשונה בסיכומיה, כי היא מהווה הזרוע הייצורית של העוררת העוסקת בייצור, בעוד העוררת הנה הזרוע השיווקית (ראו עמ' 4 לסיכומי העוררת). נטען כי כל 41 העובדים ברשימה זו עוסקים בייצור (להלן: "רשימת העובדים"). עוד ציינה העוררת בהקשר זה, כי היא עצמה מעסיקה במקום 18 עובדים בלבד.

כן צורף תדפיס רשם חברות לגבי קסטל, שנטען כי יש בו להעיד על כך שמקום מושבה של קסטל הוא אכן בנכס וכן צורף תדפיס מאתר האינטרנט של איגוד התעשיינים לגבי קסטל, בו צוין כי קסטל הנה חברת בת בקבוצת אלמשהדאוי ומתמחה בייצור מוצרי מזון ואלו העוררת הנה הזרוע השיווקית המשווקות המוצרים המיוצרים על ידי קסטל. עוד צורפה רשימה של מוצרים המיוצרים על ידי קסטל באתר זה.

25. ואולם, מעבר לעובדה שכל הטענה לפיה מקום מושבה של קסטל הנו בנכס ו/או הטענה כי בכלל יש מפעל מים בנכס - הועלה לראשונה בסיכומי העוררת ולא נמצא לו זכר לא

בעררים, בהשגות או בדיונים שהתקיימו, לגבי מפעל המים הטענה עלתה לראשונה במהלך הסיור בנכס ואלו לגבי הטענה כי קסטל היא המחזיקה בו - היא אף לא הוזכרה ולו במילה במהלך הסיור שקיימנו בנכס – דבר המעלה תהייה בפני עצמו בשים לב לכך שמדובר בטענה מהותית – לא די בכך, אלא שעיון באותו תדפיס רשם חברות מעלה, כי כלל לא ניתן ללמוד ממנו שמקום מושבה של קסטל הוא בנכס – שכן במקום המיועד לכתובת החברה צוין תחת ההערה "אצל" המילים "סאלח ע.אלמגיד א.ת. ציפורית" – הגם ששמה של העוררת לא מופיע במילים אלה, ככל שאכן הכוונה הנה לעוררת – ממילא אין בכך ללמד כי זהו מקום מושבה בפועל של העוררת אלא לכל היותר יש במילים "אצל" להעיד כי כתובת זו משמשת עבורה ככתובת דברי דואר. מכל מקום אין בכך בגפו להעיד כי הנכס הוא מקום מושבה של קסטל, וללא כל ראיה נוספת ובשים לב למועד העלאת הטענה אין בכך די.

26. על כן, לכל היותר כל שהוכח במובא מאתר האינטרנט הוא כי קסטל הנה חברה ייצורית, ואולם, מאחר ואין בפנינו ערר של קסטל ובשום שלב לא נטען כי הנה מחזיקה בנכס, אין בידינו להתייחס לכך וכפי שצוין לעיל, בסיור בנכס עצמו לא הבחנו כי מתבצעת בו פעילות של ייצור מזון. וכך גם לגבי רשימת העובדים – הגם שממילא לא צוין בה כי המדובר בעובדי ייצור ולכן אין בה להעיד דבר על סוג העבודה, ממילא היא מתייחסת לקסטל ולא לעוררת.

27. ובכל הנוגע להסכם שכירת הציוד – גם בכך לבדו אין בכדי להעיד כי מפעל המים אכן פעיל ומייצר בפועל. בהסכם זה צוין מפורשות כי הוא לתקופת ניסיון. בס' 29 לסיכומי העוררת אמנם צוין כי תקופת ניסיון זו הוארכה בשלוש שנים וכי בשנת 2012 אף רכשה קסטל את הציוד, ואולם, מעבר לכך שקסטל אינה העוררת ולא הוכח כי היא המחזיקה בנכס, ומעבר לכך שבשום שלב בהשגותיה של העוררת וערריה לא צוין כי קיים בנכס מפעל מים – עובדה תמוהה בפני עצמה, הרי שממילא כל שצורף הוא הסכם השכירות בו צוינה תקופת ניסיון בלבד ולא צורפו הארכות ההסכם וכך גם לא צורף הסכם רכישת הציוד הנטען. בהעדר מסמכים אלה, לכל הדעות לא הוכחה הטענה כי ציוד זה אכן נרכש. בשים לב לכך, עצם נוכחותו של הציוד במקום לבדה מבלי כל עדות לכך שהוא מופעל, אינה מספקת.

עוד יש לציין, כי האמור בס' 29 לסיכומי העוררת אינו עולה בקנה אחד עם דברי נציג העוררת מר עבאס במהלך הסיור – שם מסר מר עבאס במענה לשאלה ממתי החל מפעל המים לפעול, כדלקמן:

"עו"ד ד. ליבוביץ: שניה, אני רוצה רק להבין. ממתי האזור הזה של המים התחיל לפעול? מ.עבאס: 2010, לפני. אני חושב ש-2010, אפילו לפני זה". (ראו עמ' 11 לפרוטוקול הסיור).

דברים אלה אינם מתיישבים עם האמור בס' 29 לסיכומי העוררת – בו צוין כי **"החל מאמצע שנת 2008 נוספה פעילות מפעל המים לנכס"**.

דברים אלה אף אינם מתיישבים עם דבריו של מר עבאס בהמשך הסיור, שם ציין כי העוררת החלה בייצור המים **"אם זכרוני אינו מטעני מ-2007 או לפני 2007. לפני 2007"** (תחתית עמ' 12) או עם דבריו של עו"ד חטיב לפיהם מתקנים אלה בידי העוררת כבר משנת 2007, אז היתה מייצרת מים "עבור חברת לגימות נצרת עילית" וכי ביוני 2009 רכשו את המכונות מחברת לגימות והחלו לייצר באמצעות קסטל. בהמשך דברים אלה, משהתבקש עו"ד חטיב ע"י יו"ר הוועדה להבהיר האם הייצור

עבור לגימות התבצע באזור זה או שהיתה באזור זה אחסנה, השיב עו"ד חטיב, כי אכן היתה באזור זה אחסנה, אחסונו של אורז שמיובא מחו"ל בכמויות גדולות ונארז בנכס, אך הוא הועבר ממקום זה ביוני 2009 (ראו עמ' 12-13 לפרוטוקול הסיוור).

סתירות אלו, בצירוף העובדה כי אכן לא נצפה במקום שמפעל זה כלל פועל ומייצר, עולה בקנה אחד עם דבריו של ב"כ המשיבה אשר ציין בתגובה לדברים, כי בזמן שהמשיבה ביצעה בנכס מדידה, במרץ 2010, חלק זה של מפעל המים כלל לא היה בנמצא ובממצאי המדידה הוא סומן כ"מחסן" (ראו תחתית עמ' 11 לפרוטוקול הסיוור – עמ' 12). משהועמדו נציגי העוררת על דברים אלה ונשאלו על ידי יו"ר הוועדה מה הסיבה לכך שהמקום תועד כמחסן, שהרי אם היה במקום מפעל עם מכונות באותה עת הדבר היה נרשם, לא ניתנה על ידם תשובה נהירה וברורה ואולם צוין כי יוצגו חשבוניות של מכירת מים "**כבר מתחילת 2009, 2010**" (עמ' 12 לפרוטוקול הסיוור). וכאמור, אלה לא הוצגו.

יש לציין בהקשר זה, כי במהלך הסיוור ציין ב"כ המשיב כי במסגרת סיכומיו יכיר בחלק מהנכס שבו מצוי ציוד המפעל – ואשר סומן 7 – כתעשייה, ואולם, בסיכומיו חזר בו מהצהרתו זו. ייתכן שהדבר נבע מכך שהעוררת לא המציאה חשבוניות של מכירת מים כפי שהצהירה, אולם מכל מקום, משחזר בו ב"כ המשיבה מהצהרתו זו, נותרה הכרעתנו דלעיל ביחס לחלק זה של הנכס על כנה.

28. לסיכום עד כה, התרשמותנו בסיוור, בצירוף המסמכים שמצאה לנכון העוררת לצרף לעררה לתמיכה בטענותיה ולאחר יישום מבחני הפסיקה ובראשם מבחן היצירת יש מוחשי מאין, מסקנתנו הנה כי אין בהם לשכנע כלל ועיקר כי מתקיימת בנכס פעילות ייצורית כל שהיא.

29. ואולם, לכך מצטרפת העובדה, כי דווקא אותם מסמכים שניתן היה לצרף והיה בהם בנקל לשכנע בדבר קיומה של פעילות ייצורית במקום, ככל שישנה כזו, לא צורפו על ידי העוררת לסיכומיה, הגם שלגבי חלק מהם הצהירה מפורשות במהלך הסיוור שיומצאו.

כך, למשל, היה בידי העוררת להמציא תעודות משלוח בדבר התוצרת המיוצרת על ידה והיוצאת מהנכס לשיווק – דבר אשר ציינה כי אכן תמציא (ראו עמ' 12 לפרוטוקול הסיוור), כך גם לא הומצאו אותן חשבוניות של מכירת מים לפני 2010 ובכלל, הגם שהוצהר שיומצאו, כך גם היה בידיה להמציא דו"חות פחת / דו"חות ייצור אשר היא מחויבת בניהולם והגשתם לרשויות מס הכנסה בהתאם להוראת ניהול פנקסים ואשר יש בהם להעיד על ביצוע פעילות ייצורית בנכס הלכה למעשה, מסמכים המעידים על רכישת חומרי הגלם לייצור, דו"חות כספיים וכהנא וכהנא ראיות היכולות להוכיח בנקל קיומה של פעילות ייצורית. היעדרם של מסמכים אלה ובפרט של אלה שהוצהר שיומצאו – יוצרת חזקה כנגד טענת העוררת.

כחוט השני קבעו בתי המשפט בפסיקותיהם את הכלל בדבר אי הגשת ראיה, לפיו אי הגשת ראיה רלבנטית ע"י בעל דין – תיזקף לחובתו, כדלקמן:

"כלל נקוט הוא בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, היתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה."

לעניין זה נא ראו:

ע"א 548/78 שרון ואח' נ' לוי, פ"ד ל"ה (1) 736 – להלן: "הלכת שרון".
ע"א 55/89 קופל (נהיגה עצמית) בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ, פ"ד מ"ד (4) 595, 602-603.

30. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, לא הוכח לנו כי מתבצעת בנכס פעילות ייצורית / תעשייתית כלל ועיקר.

31. הגם שללא פעילות ייצורית, ממילא לא ניתן לטעון כי קיימת בנכס "פעילות משלימה לפעילות ייצורית", למעלה מן הצורך נוסף ונאמר, כי אף לא שוכנענו כי קיימת בנכס פעילות משלימה לפעילות ייצורית כלל ועיקר.

32. טענה זו בדבר "פעילות משלימה לפעילות ייצורית" הועלתה בנוגע לפעילות הקשורה עם המוצרים שאין חולק כי אינם מיוצרים בנכס אלא מגיעים אל הנכס כמוצר מוגמר. לגבי מוצרים אלה, טוענת העוררת כי יש לראות בהם כ"פעילות ייצורית משלימה" בדומה לזו המתוארת בפס"ד אשדוד בונדד. פעילות זו מחולקת לשניים, האחת נוגעת לסחורה מוגמרת המגיעה בתפזורת או בשקים גדולים כגון אורז, והעוררת אורזת סחורה זו בשקיות קטנות עם מותג של העוררת, אותן היא משווקת לסופרמרקטים. השניה נוגעת לסחורה המגיעה אל הנכס באופן מוגמר ומשווקת "AS IS" כגון מוצרי היגינה נשית, חיתולים, שמפו וכיו"ב, כאשר הנכס משמש עבור סחורה זו כמרכז הפצה בלבד.

33. לשיטת העוררת, יש לראות גם במוצרים אלה כפעילות ייצורית משלימה. בכל הנוגע למזון המגיע בתפזורת כגון האורז, טוענת העוררת כי יש לראות באריזתו בשקיות קטנות יותר לצורך שיווק, מהווה פעילות ייצורית משלימה, כמו בפס"ד בונדד. ובכל הנוגע למוצרים המשווקים "AS IS", טוענת העוררת כי גם בהם יש לראות כפעילות ייצורית משלימה, בשים לב לכך שלקוחות העוררת הקמעונאים מצפים בביצוע הזמנה מאת העוררת של המוצרים שהיא מייצרת, שתהא יכולת להזמין מגוון של מוצרים ולא רק המוצרים המצומצמים שמייצרת העוררת, כנטען. על כן, על מנת לתת מענה לדרישותיהם, מחויבת העוררת בהחזקת מגוון רחב יותר של מוצרים. מאחר והחזקת מלאי זה הכרחי לצורך שיווק המוצרים שהיא מייצרת בנכס, כנטען, הרי שיש לראות גם באחסון מוצרים אלה כפעילות ייצורית משלימה, כנטען.

34. נאמר כבר כעת, כי גם אם הפעילות האמורה היתה מוכחת, אין בכך די כדי לבוא בגדר "פעילות תעשייתית משלימה" ובוודאי לא ככזו שהוכרה בפס"ד בונדד. נפנה את תשומת הלב לכך שבפס"ד בונדד בית המשפט הנכבד הדגיש, כי אחסון לבדו לא יהווה "פעילות תעשייתית משלימה" אלא הכוונה הנה ל"פעילות תעשייתית משלימה" שהיא עצמה בעלת אופי מעין תעשייתי. נפנה את תשומת הלב לכך שבאותו המקרה הועסקו בנכס 300 עובדים (!) – לצורך ביצוע אותה "פעילות תעשייתית משלימה", כך גם פעילות זו היתה בעלת אופי טכני – ייצורי בפני עצמה, שכן היא כללה החלפת כבלי חשמל, תפירת תגיית ועוד.

ואלו במקרה הנדון, העוררת מחזיקה 11 עובדים, וגם אם היתה מתקבלת הטענה כי גם קסטל היא מחזיקה בנכס (דבר שלא הוכח) – גם לגביה הוגשו מסמכים מהם עולה כי היא מחזיקה ב-41 עובדים – כלומר לכל הדעות לא מדובר בהיקף העובדים כמו בפס"ד בונדד, וגם לא קרוב לכך.

כך גם באשר לאופי הפעילות – העברת אורז משקים גדולים לשקים קטנים עם מותג של העוררת – אינם בעלי אופי טכני בשום קנה מידה ובוודאי שאינם בעלי אופי "מעין תעשייתי", וגם אם מדובר בהעברת אורז בתפוזרת לשקים עם מותג של העוררת, ובוודאי שאינם דומים להחלפת כבלי חשמל, למשל.

על אותה השוואה בדיוק שעורכת העוררת עמד בית המשפט הנכבד בפס"ד שטראוס פתח תקווה וגם שם דחה השוואה זו, בהתייחסו לפס"ד אשדוד בונדד כדלקמן:

"באותו עניין שימשו מחסני הערובה לאחסנת טובין כמו גם ל"טיפול במוצר" (התאמת מוצרים המיובאים לשיווק בישראל על ידי הדבקות תוויות בעברית על מוצרים, תפירת תגיית לבגדים, החלפת כבלי חשמל ועוד) ובית המשפט מצא ש"אותו טיפול משלים שנעשה אצל המשיבה הינו טיפול הנחוץ על מנת שניתן יהיה לשווק המוצר בישראל... פעילות זו יש בה להשפיע על ערך המוצר, ההופך נגיש לציבור הישראלי" וכן כי הפעילות המשלימה "מביאה את המוצר לידי מצבו המוגמר כשהוא משווק לשוק" (עניין אשדוד בונדד בפסקה 15). בענייננו כאמור לא נעשית בבית הקירור פעולה נוספת כלשהי וכל מטרתו היא אחסון קצר מועד של המוצרים עד להפצתם לחנויות ולמרכולים".

גם כאן הדברים מדברים בעד עצמם, ורלבנטיים לענייננו.

על כן, מסקנתנו הנה כי נסיבות מקרה זה אינן דומות לנסיבות פס"ד בונדד ואין להחיל את הקביעות שם בענייננו.

35. למסקנתנו זו אף משנה תוקף ביחס לאותה סחורה אשר מגיעה אל הנכס כתוצרת מוגמרת ולא עוברת כל טיפול שהוא בנכס – החזקת אותה סחורה עבור לקוחות העוררת ועל מנת ליצור עבורם מבחר – לכל הדעות אינה מביאה זאת בגדר פעילות "מעין תעשייתית". ונפנה בהקשר זה לאמור בפס"ד בונדד – כי אחסון בפני עצמו אינו מהווה פעילות מעין תעשייתית.

36. למעלה מן הצורך נוסיף ונציין, כי גם לגבי הפרדה בין האזורים בהם מבצעים אותם סוגי "פעילות מעין תעשייתית" לשיטת העוררת – פעילות העברת המוצרים בתפוזרת / שקים גדולים לאריזות עם מותג העוררת ופעילות אחסנת המוצרים המוגמרים המופצים מהנכס – גם לגבי 2 פעילויות אלו – נפלו סתירות בגרסת העוררת, אשר בתחילת הסיור טענה כי קיימת בניהן הפרדה, ואולם בהמשך הסיור עלתה תמונה אחרת -

נפנה לעניין זה למשל לקמח והסוכר - אשר נכחו בכמויות גדולות בחלק הנכס שסומן בסיור 13 ואשר לגביו נטען כי הוא משמש אך ורק לטיפול באורז וקטניות המגיע בתפוזרת ומועבר לשקים עם מותג העוררת. העוררת הסבירה, שהסיבה לכך שבחדר זה נמצאים קמח וסוכר הנה, כי בהתאם לדרישות משרד הבריאות היא מחויבת להחזיקם בחדר מרוסס ושבו אף נשמרת טמפרטורה מסוימת באמצעות מזגן, ואף הבהירה כי בשל סיבה זו לא נראה קמח וסוכר בחלקים אחרים של הנכס אלא רק בחדר זה – ראו למשל בעמ' 20 לפרוטוקול הסיור:

"עו"ד א. סחניני, יו"ר: אין מקום אחר שבו מאוחסנים קמח וסוכר.

עו"ד ו. חטיב: אין מקום אחר.

עו"ד א. סחניני, יו"ר: רק המקום הזה.

עו"ד ו. חטיב: נכון כי זה מקום שאנו הכנו מבעוד מועד

עו"ד א. סחניני, יו"ר: עכשיו אנחנו הולכים למקומות אחרים של אחסון, אנחנו לא נראה שם לא קמח ולא סוכר.

עו"ד ו. חטיב: לא, לא.

מ.עבאס: יש תנאים של משרד הבריאות. אתם רואים שיש מזגן, ששי טמפרטורה מסוימת, לחות מסוימת".

ועוד ראו בעמ' 21 לפרוטוקול הסיור :

עו"ד א. סחניני, יו"ר: כאן חייבים לאחסן את הקמח.
עו"ד ו. חטיב: נכון. אסור לאחסן אותו בחוץ.
עו"ד א. סחניני, יו"ר: ואין מקום אחר שמאחסנים בו קמח, חוץ מכאן.
עו"ד ו. חטיב: נכון, זה מיועד לאחסנת הקמח."

וכאמור, על בסיס זה טען ב"כ העוררת כי אין לראות בחדר זה כמשמש לאחסון, כי "הוא שונה כי הוא עובר תהליכים" (ראו עמ' 21 לפרוטוקול הסיור).

ואולם, בהמשך הסיור ובניגוד לדברי נציגי העוררת לעיל כי לא נראה קמח בשום מקום אחר פרט לחלק שסומן 13 לאור התנאים המיוחדים שדורש משרד הבריאות, בשטח שסומן 15 כן נצפו אריזות של קמח ובכמות גדולה. על כך טענו נציגי העוררת כי ככל הנראה לא היה מקום למטה ולכן אחסנו את הקמח גם בקומה זו, ומחוסר ברירה אוחסן הקמח בקומה זו "באופן זמני" –ראו האמור בעמ' 27 לפרוטוקול הסיור :

"עו"ד ד. ליבוביץ: תראה מה יש פה מלח, קמח, בכמויות.
עו"ד א. סחניני, יו"ר: שאלנו אתכם אם יש מקום אחר שיש בו קמח, אמרתם לא. עכשיו כאן כל כך הרבה קמח יש כאן...מאחסנים למטה קמח וגם כאן מאחסנים קמח. לא עניין של דרישות משרד הבריאות.
עו"ד ו. חטיב: אני בתור היועץ המשפטי יכול לבדוק עכשיו עם המנהל התפעולי שלנו ולתת לך תשובה.
עו"ד ד. ליבוביץ: מה זה קשור? הוועדה רואה
מ.עבאס: אני חושב שהמחסן פשוט מאוד מלא למטה, לא היה להם מקום. זה אריזה ארעית. לרוב
עו"ד א. סחניני, יו"ר: איפה? כאן או למטה?
מ.עבאס: כן, היה צריך להיות למטה, כנראה שזה מלא, אז לא היה להם שום ברירה, זמנית עשו את זה"

בנקודה זו הפנה יו"ר הוועדה את תשומת לב נציגי העוררת לכך שאם יאוחסן כל קמח זה למטה אז לא יישאר מקום לאורז –שלטענת העוררת הוא הפעילות המרכזית בחלק הנכס 13, ואולם לא היתה בפי העוררת תשובה ברורה ודבריו שוב עמדו בסתירה לדברים הקודמים שנאמרו, כדלקמן :

" עו"ד א. סחניני, יו"ר: עכשיו אם אתה רוצה לשים את כל הקמח הזה למטה אז אין מקום לאורז.
מ.עבאס: נכון, כעקרון האריזה, בוא נגיד ככה האחסנה היא למטה בקטע של האחסנה. לפעמים יוצא שיש לנו מדפים ריקים שאנחנו מאחסנים בהם זמנית עד להוצאת הסחורה מלמטה. כלומר אנחנו לא יכולים להכניס את כל החומר הזה למחסן של הקטניות, אחרת זה נסתם ולא יכולים לעבוד. לרוב זה לא נמצא כאן. זה אחסנה ארעית."

לסיכום נקודה זו, ממילא נפלו סתירות בגרסת העוררת באשר להפרדה הנתענת בין סוגי ה"פעילות התעשייתית המשלימה" הנתענת וממילא הפרדה זו לא הוכחה.

37. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, מסקנתנו הנה כי לא עלה בידי העוררת להוכיח, כי הפעילות המבוצעת על ידה בנכסים הנה "תעשייתית" או ייצורית (פרט לשטח הנכס אשר סווג כ"תעשייה" לגביו אין מחלוקת והוא אינו עומד להכרעתנו). כך גם ממילא לא הוכח כי קיימת הפרדה בין סוגי פעילות שונים אלה (תוצרת מוגמרת המגיעה בתפוזרת ונארזת על ידי העוררת ותוצרת מוגמרת שלא עוברת כל טיפול אלא רק מאוחסנת בנכס המשמש כמרכז הפצה) ונוכחנו בסיור כי הן מוטעמות אחת עם השניה ולא ניתנות להפרדה.

38. עוד נוסף בשולי הדברים, כי אין בידינו לקבל את טענתה החלופית של העוררת, לפיה יש לראות

בסיפת הגדרת "תעשייה ומלאכה" – הממעטת שטחי איחסון לא מקורים – ככזו ממנה משתמע ששטחי איחסון מקורים הם כן בגדר תעשייה ומלאכה.

כאמור, אין בידינו לקבל טענה זו, אשר לטעמנו אינה מתיישבת עם ההיגיון ו/או המבנה התחבירי של המשפט ו/או למיקומו הכללי של פריט זה בצו המסים – נזכיר, כי פריט 303 הנ"ל הנו סיווג משנה, המצוי תחת הסיווג העיקרי "תעשייה, מלאכה ושונות". מכאן, שכל הסיווגים המפורטים תחת סיווג עיקרי זה הם סוגים שונים של נכסים בהם מתקיימת פעילות מסוג תעשייה ומלאכה, על סוגיה השונים. על כן, ברי כי האמור בסיפת הסעיף מכוון לשטחי איחסון לא מקורים המצויים בנכסים המשמשים לתעשייה ומלאכה. כך גם המבנה התחבירי של הסיווג המשני עצמו – סיפת המשפט מתייחסת לראשיתו – "מבנה המשמש לתעשייה או מלאכה או למחצבה" – שטחים לא מקורים בתוך נכסים מסוג זה לא יבואו בגדר הגדרה זו, ועל כן – שטחי איחסון שהם כן מקורים אך מצויים בתוך נכסים המשמשים לתעשייה או מלאכה או מחצבה – כן יבואו בגדר סיווג זה. על כן, משנקבע על ידנו כי הנכסים נשוא הערר אינם משמשים לתעשייה - ממילא אין בסיפת ההגדרה להועיל לעוררת.

39. אשר על כן, לאור האמור לעיל, מסקנתנו הנה כי אין הנכסים באים בגדר הסיווג "מבנה המשמש לתעשייה או מלאכה" כלל ועיקר.

40. ובאשר לסיווג בו סווג הנכס על ידי המשיבה "חנויות ומסחר" לגבי 5061 מ"ר - כאמור, אין חולק ולא יכול להיות חולק כי בצו המסים אין בנמצא סיווג התואם באופן מדויק את פעילות העוררת בנכסים כגון איחסון או מרכז הפצה של סחורה.

במצב דברים זה, לטעמנו, מבין שני הסיווגים שהציבו בפנינו הצדדים להכרעתנו, הסיווג בו חויב הנכס – חנויות ומסחר ומשרדים ומתן שירותים לגבי המשרדים – מתאים לפעילות הנעשית בנכס – שהנה פעילות מסחרית לכל דבר ועניין – איחסון סחורה ומרכז הפצה של סחורה, ואינה שונה מכל מחסן אחר בו מאוחסנת סחורה או חומרי גלם או ממרכז הפצה אחר של סחורה ואף של חומרי גלם.

ואלו לגבי "משרדים ומתן שירותים" - לגבי 370 מ"ר המתקיימים למשרדים שבנכס – בשים לב לכך שבחלקים אלה אכן מתקיימת פעילות משרדית הכרוכה בפעילות השיווק וההפצה של המוצרים המאוחסנים בנכס – אכן סיווג זה מתאים לפעילות שבחלק זה של הנכס.

41. אשר על כן, מסקנתנו הנה כי בהיעדר סיווג ספציפי מסוג "אחסון" או "מרכז הפצה של חומרי גלם", לכל הדעות הסיווג "מסחר" תואם את פעילותה של העוררת בנכסים.

סוגיית פיצול סיווג הנכס :

42. בשולי הדברים, ולאחר שהוכרעו הסיווגים הרלבנטיים בנכס, נתייחס לטענת העוררת בדבר פיצול הסיווג בנכס. בראש ובראשונה נציין, כי לאור מסקנתנו דלעיל בדבר היעדר קיומה של פעילות ייצורית בנכס בזמן סיווגו בנכס ואי הוכחתה במסמכים שהוגשו לאחר מכן, הרי שהמשיבה עשתה עם העוררת חסד בכך שפיצלה את הנכס וחייבה חלק לא מבוטל של 682 מ"ר ממנו כתעשייה, שכן לפי שיטת העוררת – "הלך התפל אחר העיקר" – הרי שגם חלק זה היה צריך להיות מחויב בהתאם לשימוש העיקרי בנכס – שהנו מרכז שיווק והפצה של סחורה ולא נכס ייצורי תעשייתי.

ואולם, מאחר וחלק הנכס שסווג כתעשייה אינו שנוי במחלוקת ואינו נתון להכרעתנו – נדון גם בטענה זו של העוררת – לפיה אין לראות בנכס כמתקן רב תכליתי ולכן אין לפצל את סיווגו ולחייב את המשרדים באופן נפרד. כבר כעת נאמר, כי מסקנתנו הנה כי אף דין טענה זו להידחות.

43. השאלה אימתני 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' עיריית 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).

44. 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".

45. בבר"מ 8242/09 מפעלי נייר אמריקניים ישראלים בע"מ נ' 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 מהחוב 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).

46. 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 אמריקאים, 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.

47. ובנסיבות המקרה שלפנינו – גם אם נתעלם ממצאי הסיור אשר פורטו בהרחבה לעיל, בהם נמצא כי ממילא לא נצפתה או הוכחה פעילות ייצורית בשטח המפעל – גם אם היתה נצפית פעילות כאמור – ממילא 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 היה מוכח שמדובר 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 שחויב בחלקו הארי בסיווג "חנויות ומסחר" ובחלקו הנוסף ב"תעשייה או מלאכה".

ב. סוגיית חיוב שטח הקרקע:

נזכיר בראשית פרק זה, כי סוגיית סיווג שטח הקרקע לא עלתה בערר לשנת 2007 ועל כן אין פרק זה רלבנטי לערר 2007. נציין בהקשר זה לגבי ערר 2007, כי אין בידינו לקבל את טענת העוררת ביחס לחלקיות תשובת המשיבה להשגה נשוא ערר זה – בהתחשב בנוסח הכללי של ההשגה והערר התשובה הנה מפורטת די הצורך ואף למעלה מן הצורך ולא השתכנענו כי יש בה להצדיק קבלת הערר בחלקו כנטען.

סקירת ההלכה הפסוקה ביחס לחיוב קרקע:

48. מאז חקיקתו של חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים") בשנת 1993, מוסדרים ההוראות לעניין הטלת ארנונה בחוק ההסדרים.

49. סעיף 7, הוא סעיף ההגדרות של חוק ההסדרים, קובע כי "קרקע תפוסה" הנה כמשמעותה בס' 269 לפקודת העיריות [נוסח חדש] (להלן: "פקודת העיריות").

50. סעיף 269 בפקודת העיריות עומד בראש פרק 14 לפקודה, שעניינו ארנונה. "קרקע תפוסה" הוגדרה בסעיף זה כ:

"כל קרקע שבתחום העיריה שאינה אדמה חקלאית, שמשתמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם בנין"; (ההדגשה שלנו).

51. גם בצווי המסים של עיריית נצרת עילית לשנים 2010-2013 (להלן: "צווי המסים"), בס' 6(א), קיימת הגדרה ל"קרקע תפוסה" שהנה למעשה אימוץ ההגדרה שבפקודת העיריות - כדלקמן:

"קרקע תפוסה – שטח קרקע, שאינו אדמה חקלאית, שמשתמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם בנין". (ההדגשה שלנו).

52. סעיף 269 לפקודת העיריות אף מגדיר מהם "נכסים" החייבים בארנונה - כדלקמן:

"בנינים וקרקעות שבתחום העיריה, תפוסים או פנויים, ציבוריים או פרטיים, למעט רחוב". (ההדגשה שלנו).

53. עוד נזכיר בהקשר זה את הגדרת המונח "רחוב" – המצויה בפקודת הפרשנות [נוסח חדש] כדלקמן:
"רחוב או דרך – לרבות כביש, שדרה, סמטה, משעול לרוכבים או לרגלים, ככר חצר, טיילת, מבוי מפולש וכל מקום פתוח שהציבור משתמש בו או נוהג לעבור בו, או שהציבור נכנס אליו או שראי להיכנס אליו". (ההדגשה שלנו).

ובהקשר זה נפנה לעמ"נ 264/05 רשות שדות התעופה נ' מנהל הארנונה בעיריית הרצליה – בו נקבע כי קיימת רלבנטיות למונח "רחוב" שבפקודת הפרשנות, לצורך חיובי ארנונה – מאחר ומהמונח הקיים בפקודת העיריות לא ניתן ללמוד מהי משמעות המונח "רחוב".

מהאמור לעיל עולה כי שטח שיוגדר כ"רחוב" איננו בר חיוב בארנונה.

54. בבג"צ 129/84, פרופיל חן נ' המועצה המקומית יבנה, פ"ד לח(4), 413 (להלן: "פס"ד פרופיל חן"), העמיק בית המשפט העליון ובחן את היסודות אשר בהתקיימם ניתן לראות בשטח קרקע כ"קרקע תפוסה", ועמד על קיומם של ארבעה תנאים מצטברים לצורך חיוב כקרקע תפוסה, שהנם כדלקמן:

– כי אין המדובר בקרקע חקלאית,

כי קיימת חזקה בקרקע

– כי קיים שימוש בקרקע

– כי הקרקע היא לא יחד עם בניין.

55. כאמור, במקרה שלפנינו, לגבי מרבית שטח הקרקע אין מחלוקת כי הוא בא בגדר "קרקע תפוסה" אלא יש מחלוקת אך לגבי אופן סיווגו. לגבי יתרת שטח הקרקע לגביה יש מחלוקת על עצם חיובה-הצדדים אינם חלוקים כי התנאי הראשון – כי הקרקע אינה חקלאית – מתקיים, והטענות שהעלתה העוררת, לגבי חלק משטח הקרקע, הופנו כנגד התמלאות התנאי השני והשלישי, קרי – כי לא מדובר בקרקע שמשמשים בה ושמחזיקים בה.

56. לגבי תנאים אלה בעבר נפסק, בבג"צ 764/88 ; 1437/90 ; 1985/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עירית ק. אתא (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד דשנים") – כי אין די בשימוש בנכס וכי נדרשת חזקה קניינית / משפטית, בו קרי – בעלות, שכירות או חכירה – ראו האמור בעמ' 812 לפסה"ד (פסק דינו של כב' הש' לוי):

"סבורני שבתנאי השני דלעיל טמונים שני תת-תנאים: א. "משמשים" – כפי ששימוש הוסבר בבג"צ 129/84, 227, בשג"צ 51/84, 1258 [הנ"ל]; ב. "מחזיקים" – וכאן, לדעתי, הכוונה להחזקה משפטית כלשהי. כך סבורני, שמכפל המלים יש להסיק כי נדרשת גם החזקה במהותה המשפטית-קניינית, דהיינו בעלות, שכירות או חכירה.

אין די אם כן שפלוני משתמש באופן קבוע בשטח מסוים להחניית מכוניתו לצורך חיובו בארנונה בגן אותו שטח, אם אין לו בנוסף גם החזקה משפטית באותו שטח. רק שילוב של החזקה במונח האמור ושימוש בפועל יוצרים בסיס לחיוב השטח בארנונה בסיווג של "קרקע תפוסה" כאמור בסעיף 269 דלעיל". (ההדגשה שלנו).

57. ואולם, פסיקה זו לא נשתמרה, ובתי המשפט המחוזיים, כמו גם מרבית המלומדים, סברו כי אין לקבוע את מבחן החזקה המשפטית / קניינית כמבחן בלעדיו לצורך הכרה בקרקע כ"קרקע תפוסה" – זאת בשורה של פסקי דין ומאמרים, עד שגישה זו אומצה גם על ידי בית המשפט העליון – ראו לעניין זה עע"מ 4551/08, עיריית גבעת שמואל ואח' נ' חברת החשמל לישראל בע"מ ואח', מיום 1.12.2011, (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד גבעת שמואל") – האמור בס' 29 לפסק הדין, כדלקמן:

"בעניין דשנים קבע בית המשפט העליון כי ה"חזקה" הנדרשת לשם סיווגה של קרקע כ"קרקע תפוסה" היא החזקה "במהותה המשפטית-קניינית, דהיינו בעלות, שכירות או חכירה" (שם, בעמ' 812). עם זאת, גישה זו לא נשתרשה בפסיקה. נראה כי, לאורך השנים, השתרש בפסיקה של בתי המשפט דלמטה מבחן ה"חזקה בפועל" או מבחן ה"חזקה המעשית", כאשר לשאלה אם קיימת, בנוסף לכך, גם זכות קניינית בקרקע לא יוחסה כל משמעות... (ראו למשל: עמ"נ (מחוזי חי') 406/04 קלאב מרקט רשתות שיווק בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עיריית חדרה, פס"ד ז' (פורסם בנבו), 13.5.2005); המ' (מחוזי חי') 13/55 סנדר נ' עיריית חיפה, פ"מ (ת) יט 157 [פורסם בנבו] (1957)). עמדה זו מקובלת גם על מרבית המלומדים בתחום (ראו: רוטטוביץ – כרך ראשון, בעמ' 345-346; וינוגרד, בעמ' 565)...

לשיטתי, ניתן לשלב, בהתאם לנסיבות, בין שתי הגישות גם יחד; לאמור: ה"חזקה" הנדרשת לשם סיווגה של קרקע כ"קרקע תפוסה" יכולה לבוא לידי ביטוי באחד מתוך שניים – קיומה של זכות משפטית-קניינית בקרקע או "חזקה בפועל", במונח של שליטה פיזית, במידה כזו או אחרת, בקרקע. זוהי המסקנה המתבקשת מתכליתם של דיני הארנונה (ההדגשה שלנו).

בית המשפט הוסיף ונימק כי מסקנה זו עולה בקנה אחד עם תכליתם של דיני הארנונה, שההצדקה להטלתה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מהנכסים בתחומה של הרשות המקומית המצויים בהחזקתם – וראו לעניין זה האמור בע"א 9368/96 מלירסון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה(1) 156 - כדלקמן:

"ההצדקה להטלת החיוב העקרוני לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בהחזקתם... הנאת הנישומים מן הנכס שבו הם מחזיקים כרוכה ומותנית אפוא בהנאתם משירותיה של הרשות המקומית. הדעת נותנת, כי מקום שמחזיקי הנכס נהנים משירותים אלו, ראוי כי ישתתפו במימון עלותם (שם, בעמ' 164)".

כן ראו את האמור בנושא זה בעת"מ 11-02-46544 ארגיל חפירות בע"מ ואח' נ' עיריית נצרת עילית (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד ארגיל"):

"פרשנות מרחיבה זו למונח "מחזיק" ("מחזיק בפועל" ולא דווקא "בעלים") נשענת למעשה על הגישה לפיה לצרכי ארנונה, וראים כ"מחזיק" את מי שהינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס במועד הרלבנטי לחיוב (על "מבחן הזיקה" ראה בר"ע 422/85 חברת בתי גן להשכרה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד לט(3) 341 (1985) (להלן: פרשת בתי גן). בפרשת בתי גן נקבע:

המחוקק ביקש להדגיש, כי בנקטו את הביטוי "מחזיק" אין הוא מתכוון דווקא למי שמוקנות לו הזכויות המשפטיות המקיפות ביותר לגבי הנכס, אלא למי שהוא - יחסית כמובן - בעל הזיקה הקרובה ביותר אל הנכס. זיקתו של הבעל לנכס, לצורך עניין זה, יכולה להידחק למקום שני, אם יש שוכר או בר-רשות או מחזיק באופן אחר, אולם היא שרירה וקיימת וראשונית, כאשר אין גורם חוצץ, כאמור, והבעל נשאר בגפו מול הרשות (שם, 343-344)".

ראו לעניין זה אף את מבחן "הנהנה העיקרי" אשר נקבע בפסיקה לגבי השאלה מתי יוכר שטח קרקע כ"רחוב" המופטר מחיוב- לפי מבחן זה, יש לבחון מיהו ה"נהנה העיקרי" מאותו שטח "רחוב", וכאשר התכלית העיקרית או הכמעט בלעדית של השימוש בשטח המדובר היא לטובת נישום מסוים כגון לצורך מעבר ו/או הגעה לבית העסק המדובר ו/או לצורך פריקה וטעינה - הרי שלא מדובר ב"סתם" "רחוב" העומד לרווחת/לשימוש הציבור הרחב, אלא בשטח שבו נעשה שימוש ספציפי לטובת קידום האינטרסים של העסק השוכן בצידו, ולכן אינו "רחוב" (ראו לעניין זה את הדברים שנקבעו ה"פ 786/94 מלירסון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד מלירסון") והאמור בפס"ד דשנים.

לסיכומם של דברים, ולפי פסיקתו של בית המשפט העליון, מאחר והבסיס לחיוב בארנונה הנו ההנאה שמפיק מהנכס מי שמשתמש בו ומחזיק בו ונהנה ממנו בפועל, אין הכרח כי יסוד ה"חזקה בקרקע" יהא משפטי / קנייני דווקא, וניתן להסתפק בשימוש ובחזקה והנאה מהקרקע בפועל, גם אם המחזיק / הנהנה אינו בעלים או שוכר או חוכר של הקרקע, על מנת שיתמלא יסוד ה"חזקה" לצורך חיוב בגין "קרקע תפוסה" ועל מנת שיוכרע כי אין המדובר ב"רחוב".

יישום לענייננו:

58. כאמור, מלוא הקרקע שבנכס חויבה במסגרת השומה המתוקנת בסיווג 727 שבצו המסים שהנו:

"קרקע המשמשת לאחסון לרבות בתעשייה ולרבות מבנים ארעיים המשמשים לאחסון באתרי בניה".

לשיטת העוררת, חלק משטח הקרקע אינו בר חיוב אלא הוא מהווה אדמת כורכר שלא נעשה בה כל שימוש ואלו לגבי חלק הקרקע שהנו אכן בשימוש – נטען כי לא נעשה בו כל אחסון ולכן יש לסווג לפי סיווג 721 לצו המסים שהנו :

“קרקע תפוסה לכל מטרה שאינה מפורטת להלן”.

59. במסגרת הסיור שערכנו בנכס סיירנו בשטח הקרקע שבנכס, וכשאר חלקי הנכס – גם את חלקי שטח הקרקע בהם סיירנו מספרנו במהלך הסיור. ראשית נציין כי כל שטח הקרקע שבנכס הנו מתוחם ומגודר והכניסה אליו הוגבלה על ידי העוררת ונשלטת על ידי העוררת.

בכל הנוגע לשטח הקרקע שסומן 1 – החלק הקדמי של המפעל - לא היתה בין הצדדים מחלוקת כי הוא נמצא בשימוש וכי הוא משמש כחניה וכשטח תפעולי הכולל רחבת התארגנות ולפריקת ציוד.

לגבי השטח שסומן 2 לא היתה מחלוקת כי הוא מצוי בשימוש אולם נפלה מחלוקת לגבי השימוש הנעשה בו, כאשר לטענת העוררת נעשה בו שימוש לפריקה וטעינה ולא לאחסון וכי החומר שנראה מונח בו במהלך הסיור מצוי בשלבי פריקה וטעינה ואלו לטענת המשיבה מדובר בחומר המונח במקום באופן קבוע ולכן מהווה אחסון.

בכל הנוגע לשטח הקרקע שסומן 3,4 – החלק האחורי של המפעל – לגבי מרביתו לא היתה מחלוקת כי נעשה בו שימוש, אולם נפלה מחלוקת לגבי השימוש שנעשה בו, כאשר לטענת המשיבה ה”באלות” הרבות שהיו מונחות על שטח הקרקע וכן חבילות רבות עם בקבוקי מים מעידים על כך שנעשה במקום שימוש לאחסון ואלו לטענת העוררת מדובר בסחורה המצויה במקום באופן זמני בלבד. לגבי השטח שסומן 4 נטען כי חלק מהשטח הנו אדמת כורכר שלא נעשה בה שימוש, ואלו המשיבה טענה כי המדובר בשטח מגודר אשר נמצא עליו ציוד, פחי זבל, באלות, מכונה לקליית קפה ומלגזה עובדת ולכן זוהי קרקע שנעשה בה שימוש.

בכל הנוגע לשטח הקרקע שסומן 5 – מדובר בשטח הקרקע הצמוד למכולה המחויבת כתעשייה ואשר לגביה לא היתה מחלוקת בין הצדדים, רק לגבי הקרקע. לטענת העוררת מדובר בקרקע תפוסה ואלו לטענת המשיבה מדובר בקרקע לאחסנה.

ובכל הנוגע לשטח הקרקע שסומן 6 – הצמוד למה שנטען כי הנו מפעל המים - גם לגבי שטח זה טענה המשיבה כי נוכחותה של סחורה המונחת על הקרקע מצביעה על שימוש מסוג אחסון ואלו העוררת טענה כי מדובר במוצר מוגמר של מים וכי זהו אזור פריקה וטעינה של משאיות.

60. לאחר שהתרשמנו באופן בלתי אמצעי וישיר מהסיור הארוך שקיימנו בנכס ובפרט בשטחי הקרקע שבו, ולאחר שעיינו עיון מעמיק בטענות הצדדים ובהלכה הפסוקה, הגענו לכלל מסקנה כי אכן לגבי מלוא שטח הקרקע שחויב על ידי המשיבה מתקיימים התנאים לחיוב (שימוש וחזקה), ואולם לא התרשמנו כי מלוא שטח הקרקע שחויב אכן משמש לאחסנה, אלא רק חלקו.

61. בכל הנוגע לשטח שסומן 1 – שטח זה משמש כרחבת חנייה, כשטח לפריקת וטעינת ציוד וכרחבה לתמרון משאיות. שימוש מסוג זה אינו מהווה אחסנה לכל הדעות. כך גם לגבי השטח שסומן 2,5 – התרשמנו כי עיקר השימוש בשטחים אלו הנו לפריקה וטעינה ובכל מקרה לא לאחסון ועל כן נוכחות מוצרים כאלה ואחרים או “באלות” בשטח זה – התרשמנו כי הנה זמנית ואירעית ומשולבת בפעילות

הפריקה והטעינה שהיא עיקר הפעילות שטח זה. על כן, אנו קובעים כי גם לגבי שטחים אלו הסיווג המתאים הנו "קרקע תפוסה" ולא הסיווג בו חויבו.

62. מקביעה זו נסייג את השטחים סומנו 3,4,6 – בשטחים אלו התרשמנו כי קיימת אחסנה נרחבת משמעותית יותר מהשטחים שצוינו לעיל. נצפו בשטחים אלו באלות ומוצרים ארוזים בכמות נרחבת הרבה יותר אשר הרושם המתקבל הנו כי הם עומדים במקום זה זמן רב ולא בעטיה של פריקה וטעינה. על כן, לגבי שטחים אלו אנו קובעים כי כדין סווגו כקרקע לאחסנה.

63. מהאמור לעיל ומהתרשמותנו מסיוורנו הארוך בנכס עולה, כי בכל שטחי הקרקע שבנכס נעשה שימוש – אם לאחסנה, אם לפריקה וטעינה, אם לחניה, אם לתנועת מלגוזות, אם לתמרון משאיות, אם לאחסון מכוניות כאלה ואחרות, גם אם הן במהלך תיקון ואם כשטחי מעבר ממקום למקום בנכס. כל אלה מהווים שימוש וזאת בנוסף לחזקה הבלעדית של העוררת בנכס – בהיות הנכס כולו מתוחם ומגודר כאשר הכניסה אליו מצויה בשליטתה של העוררת. מכל זאת אף עולה ברורות שהעוררת היא הנהנית העיקרית מכלל שטח הקרקע המצוי בתחום הנכס, ולא הציבור הרחב.

64. נפנה לפסיקת בית המשפט העליון אשר הכיר בשטח קרקע בו נעשה שימוש לפריקה וטעינה כ"קרקע תפוסה" – ראו לעניין זה למשל בר"מ 327/11 קו אופ שיווק וירקות נ' עירית ראשון לציון (פורסם בנבו) (ערעור על עמ"נ 324/07) – בו נקבע כי שטח קרקע המשמש לפריקה וטעינה של סחורה – הגם שנקבע עובדתית כי הוא גם משמש לחניה של רכבים אחרים משל העוררת – הנו "קרקע תפוסה" ואינו מהווה רחוב, וזאת על בסיס ממצאיה העובדתיים של וועדת הערר כי מתבצעת במקום פריקה וטעינה של סחורה ותנועה של משאיות.

עוד ראו ביחס לעצם טענתה של העוררת בדבר אי עשיית שימוש בחלק קרקע כזה או אחר שבתוך הנכס ושעל חלקים ממנו קיימות באלות, פחי אשפה, מלגזה עובדת – לגבי הטענה כי את החלקים הריקים אין לחייב – ראו פסיקתה של כבי הש' נאור בעע"ס 1860/06 תשתיות נפט ואנרגיה נ' מועצה מקומית קרית טבעון (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד תשתיות נפט") – שם נדחתה טענה מסוג זו של העוררת, תוך שהושם דגש על כך שאין לפטור חלקים מסוימים משטח קרקע שלא נעשה בהם שימוש, המהווים מרווחים בין מיכלי דלק – נקבע שהדבר מהווה "הפרדה מלאכותית", ראו ס' 16 לפסה"ד:

"גם בהנחה כי ישנם בין המיכלים ולפני הגדרות "שטחים ריקים" יש לראות את כל השטח כשטח בהחזקה ושימוש של תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ. לשיטתי הוצאת שטחים "ריקים" כביכול מתוך מכלול השטח היא מלאכותית, כמו שלא ניתן לומר ששבילי היער המפרידים בין עצי היער אינם חלק מהיער". (ההדגשות שלנו).

ובשים לב לנתון זה, ולעובדה שלא אותר על ידנו בנכס שום שטח קרקע שלא נעשה בכולו שום שימוש שהוא אלא בכל אחד משטחי הקרקע נעשה שימוש ולו בחלקו ובצירוף העובדה שהמדובר בשטח שהנו מגודר ונמצא בשליטת העוררת – נקבע כי שטח קרקע זה כדין חויב בארנונה.

65. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, הטענה בדבר שטח הקרקע מתקבלת בחלקה, כך שהחלקים שסומנו 1,2,5 יסווג כ"קרקע תפוסה" ואלו החלקים שסומנו 3,4,6 יוותרו בסיווגם הנוכחי – כקרקע לאחסנה. לא נמצא כי קיים שטח קרקע שחויב ושאינו בר חויב.

ג. סוגיית החיוב הרטרואקטיבי:

סקירת ההלכה הפסוקה:

66. 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 להתיר את החיוב, ואילו חיוב לא רטרואקטיבי נתפס תחילה כתקין, 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)
עע"ס 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת החשמל לישראל בע"מ, פס"ד 50 (פורסם בנבו)
עע"ס 7749/09 אורט ישראל נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים, פס"ד 31 (פורסם בנבו)

67. ראו עוד האמור בפס"ד גבעת שמואל לעיל, מפי כב' הש' המשנה לנשיאה ריבלין, כדלקמן:

"קיימת חזקה פרשנית נגד תחולה למפרע. אם יימצאו 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 עניינו של הפרט בסופיות ההחלטה ומידת ההסתמכות שלו על ההחלטה, מחד גיסא, לבין האינטרס הציבורי שבקיום החוק ובגביית מס אמת, מאידך גיסא. חשיבות מיוחדת תינתן כמובן להתנהלותו של הנישום, ולשאלה אם רובץ לפתחו "אשם" כלשהו... רק במקרים נדירים, אשר בהם החיוב הרטרואקטיבי יעמוד במבחני הסמכות והסבירות – "תיפתח" ידו של בית המשפט ויותר החיוב". (ההדגשות שלנו).

68. 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 לעיל, 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).

69. 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 החלטות הראשונים, המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות ציבור בדרך כלל לחזור בהן מהחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרום למתן החלטה אחרת תחתיה". (ההדגשה שלנו).

70. 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 חשיבות 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.ביין את עניין עלבון, כדלקמן:

"באותו המקרה נפסק, 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 לחייבה במס. ענייננו שונה בתכלית השינוי, שכן אין המחזיקים יכולים לטעון שהיה להם טעם כל שהוא לסבור כי הם פטורים מארנונה מהרגע שקיבלו חזקה 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).

71. כן ראו פסיקתו של כב' המשנה לנשיא הש' ריבלין בפס"ד מעונות מכבי, שם עמד על האבחנה 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.

כן ראו פסק דין מנחה נוסף שעסק בסוגיית הרטרואקטיביות הנו פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין רע"א 2987/91 - מאירה ריינר נ' עיריית ירושלים פ"ד מו(3), 661, עמ' 664-663 (להלן: "פס"ד ריינר") – בפסק דין זה עמד ביהמ"ש על הצורך להתאמת הרישומים למצב העובדתי – גם אם בדיעבד, כדלקמן:

"חובת תשלום הארנונה חלה, מדעיקרא, על המבקשת. בכך שמתוך טעות תבעה המשיבה, תחילה, את התשלום מבעלה של המבקשת, אין כדי לחלץ את המבקשת מחובה...

...אין בכך כלום, כל מי שהיה רשום בפנקסי העירייה כמחזיק היה בעלה המנוח של המבקשת, בעוד ששמה של המבקשת עצמה נפקד מן הרישום. כשם שרישום מוטעה אין בכוחו להטיל חובת תשלום, כך השמטה מוטעית מן הרישום אין בכוחה לפטור חייב מחבותו. המבקשת לא חלקה על העובדה, שהחזיקה בדירה בכל השנים שבגינן חויבה. נמצא, שתיקון הרישום, הגם שנעשה בחלוף שנים ובתוקף למפרע, לא שינה ולא עיוות מאומה, אלא רק התאים את הרישום למצב העובדתי". (ההדגשה שלנו).

פס"ד ריינר אוזכר לאחרונה על ידי בית המשפט העליון במסגרת פס"ד ששון לוי – שם התיר בית המשפט חיוב רטרואקטיבי על מחזיק בפועל בנכס אשר לא דיווח לעיריה אודות החזקתו, בית המשפט שם דגש על כך שמאחר ובנסיבות המקרה היתה למערער ידיעה בפועל כי הוא צריך להיות מחויב בארנונה במהלך כל תקופה זו, ולכן בנסיבות אלו החיוב הרטרואקטיבי **"אינו פוגע בתחושות הצדק וההגינות ואינו גורם כל עוול"**, וזאת תוך הפנייה לפס"ד ריינר שלעיל. עוד נקבע בפס"ד זה, כי אין להאשים את העיריה ברשלנות בכך שלא בדקה במשך כל השנים את מצב הבעלות או החזקה בנכס לאשורו ואין בכך ליצור אינטרס הסתמכות למערער – שכן זה ידע משך כל זמן זה כי עליו לשלם ארנונה.

ובפרט נפנה את תשומת הלב לאמור פס"ד מעונות מכבי – לחלק בו נקבע, כי אין הצדקה לחיוב הרטרואקטיבי, מאחר והגם שחלו שינויים בחיוב, הסיבה לשינוי החיוב אינה פגם בהתנהלות הנישום אלא שגיאות שונות ביישום שיטות מדידה שונות של העיריה וכי אף שינוי שטח החיוב אינו כזה משמעותי שיש בו להצדיק חיוב רטרואקטיבי. 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 החזקה כנגד חיוב רטרואקטיבי ולהצדיק – 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 זייקו בו והסתמכו עליו – קשה לקבוע בוודאות כי המערערות היו מודעות לכך שהשומה שניתנה להם היא שגויה.. אילו היה בפנינו ממצא עובדתי המורה למשל כי המערערות 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 המערערות התנהלו בחוסר תום לב ונמנעו מלדווח לעירייה על שינויים שחלו בשטחם" (ההדגשות שלנו).

יישום לענייננו:

72. לטעמנו, דברים אלה שנאמרו בפס"ד מכבי יפים גם לענייננו. לאחר עיון מעמיק בטענות הצדדים ובהלכה הפסוקה, לא מצאנו כי קיימות במקרה הנדון אותן נסיבות מחמירות וחריגות הנדרשות על מנת לאפשר הטלת חיוב באופן רטרואקטיבי. לא התרשמנו כי חלו בנכס שינויים כה משמעותיים על ידי העוררת, אשר מצדיקים זאת אלא בעיקר המדובר בשינויים הנובעים מהתאמות שהחליטה המשיבה לבצע לסיווגים שבצו המסים שלה. לא התרשמנו מדברי נציגי העוררת במהלך הסיוור הארוך שקיימנו בנכס, כי חל שינוי מהותי במהות הפעילות בנכס במהלך התקופה הרלבנטית לעררים, אדרבא – השינוי היחיד שחל הוא רכישת הציוד למפעל המים – שלכל היותר יש בכך להביא להפחתת החיוב באופן רטרואקטיבי ולא להעלאתו (ככל שאכן היה מוכח שמפעל המים פועל ופעל בתקופה הרלבנטית – מה שלא הוכח).

כך גם לא הוכח, וגם לא נטען, שהתבצעו תוספות בנייה כאלה ואחרות בנכס, ואשר לא דווחו לעיריה אלא תוספות החיוב נבעו בעיקר משינויי סיווג שהחליטה המשיבה לבצע. וגם אם חל שינוי כזה או אחר בפעילות כזו או אחרת בחלקי הנכס – הרי שמדובר בשינויים מינוריים שאינם מחייבים הודעה למשיבה באופן שוטף (העברת פעילות אחסון קמח מחלק אחד של הנכס למשנהו וכיו"ב).

73. לאור ההלכה הפסוקה אשר הובאה ארוכות לעיל, ברור כי נדרשות נסיבות חריגות ואשם ברור

מהנישום, כדי להצדיק חיובו באופן רטרואקטיבי. לאור כל האמור לעיל, לכל הדעות לא מצאנו כי נסיבות אלו מתקיימות בענייננו. על כן, קביעתנו הנה כי דין החיוב הרטרואקטיבי להתבטל.

74. לאור קביעתנו זו, מתייתר מאליו הצורך לדון בטענות העוררת בדבר הצמדה וריבית.

ד. סוגיית השטחים שאינם ברי חיוב:

נזכיר בפתח פרק זה, כי הטענה בדבר היות חלקים שונים מהנכס לא ברי חיוב לא עלתה בערר לשנת 2007, ועל כן אין הדיון בפרק זה רלבנטי לערר 2007.

75. כאמור, במסגרת העררים העלתה העוררת טענות כלפי חלקים מסוימים בנכס שלשיטתה אינם ברי חיוב, ובכלל זה - מדרגות חיצוניות, 2 מקלטים, חלק מנכס שנטען שמשמש כמסגד וכרכובים. עוד נטען כי קיים חלק בנכס שהנו ריק מכל שימוש ועל כן יש לחייבו "בהתאם לייעודו".

76. בסעיף 269 לפקודת העיריות מוגדר המונח "בנין" בזו הלשון:

"כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה של אותו מבנה..."

77. הגדרת שטח מבנה בצו המסים קיימת בס' 5 לצו המסים – הסעיפים הרלבנטיים הנם סעיפים 5(ב) - 5(ד) – כדלהלן:

5(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.

5(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.

5(ד) שטח המבנה הינו עפ"י מידות החוץ שלו 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.

¹ סככה - שטח מקורה בכל סוג של קירוי הנשען על עמוד/עמודים ו/או על הקיר/קירות ופתוח בצד אחד לפחות;

² גלריה/עליית גג - (שטח עילי בגובה 1.70 מטר או יותר) ייכלל שטחה בשטח הבניין. בבניינים המשמשים למגורים ייכלל השטח שמגובה 1.70 מטר או יותר בשטח הבניין וידרוש מבחנים נוספים כגון: חיפוי רצפה או פתיחת חלון או כל מבחן אחר המעיד על שימוש בגלריה.

³ מקלט – שיש בו שימוש נוסף.

הערה: במקרה של סתירה של שטח לפי ס"ק (ג) ו-(ד) לעיל, ייעשה החישוב לפי השטח הגדול יותר". (ההדגשות שלנו).

78. בכל הנוגע לכרכובים – נציין, כי חיפשנו אחר ההגדרות אליהן מפנה ב"כ העורות בתוספת השלישית לתקנות התו"ב, ואולם מבדיקתנו הן אינן קיימות שם, לא במספרי הסעיפים אותן ציין ב"כ העורות ולא בכלל. לעומת זאת, בתקנה 17 לתקנות התו"ב נמצאה הגדרה ל"בניין" והיא:

79. מהגדרה זו עולה דווקא, כי כל חלק של בניין, ובכלל זה גם כרכוב, יבוא בגדר בניין ולא הפרשנות אליה מפנה העוררת, ואולם, ממילא אין לכך רלבנטיות בענייננו שכן גם אם היה נקבע פוזיטיבית בתקנות התו"ב כי כרכוב אינו בא בגדר "בניין" – ממילא סיפת ס' 5 לצו המסים קובע מפורשות – כי במקרה של סתירה בין ס"ק (ג) ל-(ד) – ייעשה החישוב לפי השטח הגדול יותר. על כן, ומאחר ובס"ק (ד) צוין כי שטח המבנה יהיה לפי "מידות החוץ שלו" וכן כי יכלול "כל מבנה או שטח מקורה הצמוד לנכס" – ממילא לפי סעיף זה יבוא כרכוב בגדר מבנה.

80. עוד נוסף, כי מסקנתנו דלעיל עולה בקנה אחד עם פסיקת בתי המשפט. ראו למשל בעמ"נ 328/06 **חברת דואר ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית קרית אתא** (פורסם בנבו), שם דן בית המשפט בחיובו של גגון הממוקם על קיר המבנה בכניסה לסניף של בנק הדואר, המשמש כקירו לתאי הדואר. יצוין כי אמנם באותו המקרה, להבדיל מענייננו, לא היתה מחלוקת בין הצדדים כי גגון זה הנו בר חיוב בארנונה, המחלוקת היתה האם יש לחייבו כ"סוכך" או כחלק מהמבנה העיקרי. אולם, בית המשפט פסק כי הגגון מהווה חלק בלתי נפרד מהמבנה – כדלקמן:

"סעיף 269 לפקודת העיריות קובע כי "בניין" הוא "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". (ההדגשות שלי – ר.ש.). במקרה זה סבור אני כי מדובר בחלק ממבנה שעיקר שימושו עם המבנה והוא נגרר אחרי השימוש במבנה"...

81. פסיקה נוספת עליה המשיב מבקש להסתמך הנה פסק דינה של כב' הש' בר זיו בעמ"נ 8106-01-09 **בנק לאומי לישראל בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עירית קרית ים** (פורסם בנבו). עיון בפסיקה זו (שלא נהפכה גם בבר"ע שהוגשה לעליון – ראו לעניין זה בר"ם 3878/10 **בנק לאומי לישראל בע"מ נ' מנהלת הארנונה שבעירית קרית ים** (פורסם באתר נבו) מעלה, כי אמנם לא התקיים דיון בסוגיה זו, ואולם נקבע בקצרה בשולי פסק הדין כי אכן יש לראות בגגון כ"בניין" (ראו ס' 22 לפסה"ד) – **"נראה גם כי צודקת המשיבה בטענתה כי יש בשטח המקורה נשוא המחלוקת כדי לענות על הגדרת 'בניין' בפקודת העיריות"**.

82. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, מסקנתנו הנה כי דין הטענה בגין חיוב הכרכובים להידחות.

83. כך גם לגבי חיוב המדרגות – ס"ק 5(ד) לצו המסים מציין במפורש כי שטח המבנה יהא לפי מידות החוץ שלו ואם לא די בכך – אף מציין במפורש שיבואו בגדרו "מדרגות". מדרגות חיצוניות באות בגדר הבניין כאשר הוא נמדד במידות החוץ שלו ומכל מקום אין כל התייחסות נפרדת או שונה למדרגות חיצוניות בס"ק (ד), אשר כלל מפורשות מדרגות בשטח המבנה. על כן, כדין חויבו המדרגות החיצוניות.

כך גם אין במילים **"וכן כל מבנה ו/או שטח מקורה הצמוד לנכס"** שבס' 5 (ד) לצו המסים, עליהן מסתמכת העוררת בס' 106 לסיכומיה, להועיל לה – שכן מילים אלה מתייחסות למבנים הצמודים לנכס ולא למדרגות המהוות חלק מהנכס עצמו. כך גם נפנה לתיבה "ו/או" – שכוללת גם אפשרות שהמבנה יהיה מקורה אך לא רק, אחרת לא היה נעשה שימוש בתיבה "ו/או".

ודברים אלה יפים גם לגבי מאצרות הדלק – אשר לכל הדעות באות בגדר "כל מבנה ו/או שטח מקורה הצמוד לנכס".

84. בכל הנוגע למקלט – כאמור מקלט שיש בו שימוש נוסף יחויב בארנונה. העוררת, אשר כיוזמת ההליך נטל ההוכחה מוטל על שכמה, לא צירפה כל ראיה לגבי השימושים במקלטים שבשטחה, גם לא הוגשה כל ראיה בדבר קיומם של המקלטים והיותם מקלטים. במהלך הסיור שקיימנו, הוצג בפנינו רק ממ"ד אחד – שבו נמצאו כספת, קבלות מחשב, ספרי חשבון, שולחן וכיסא מנהלים (ראו עמ' 23 לפרוטוקול הסיור) – כך שלגבי מקלט זה הוכח כי אכן יש בו שימוש נוסף והוא אינו זכאי לפטור. לא הוצגו בפנינו על ידי העוררת מקלטים נוספים, ובכלל זה בזמן נוכחותנו במה שנטען שהנו "מפעל המים" לא הופנינו לכל מקלט. על כן אין בידנו לומר כי הוכח בפנינו כי קיימים בנכס מקלטים אשר אין בהם שימוש נוסף. על כן, גם דין טענה זו להידחות.

85. לגבי המסגד ולגבי הנכס שנטען כי הנו ריק – הנ"ל כלל לא הוצגו בפנינו במהלך הסיור, ובהיעדר כל ראיה אחרת לגבי טענות אלה – הרי שלא ניתן לומר שהוכח על ידי העוררת, שנטל ההוכחה מוטל על שכמה כיוזמת ההליך, כי קיים בנכס המשמש כמסגד ו/או כי קיים נכס שהנו ריק משימוש.

86. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, נדחות טענות העוררת ביחס לחלקים מהנכס שאין לחייבם.

סוף דבר

אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, הערר מתקבל באופן חלקי, כדלקמן:

נקבע כי החלקים הבנויים בנכס סווגו כדין ונדחית טענת העוררת לסיווג כל החלקים הבנויים בנכס כ"תעשייה". כן נקבע כי כדין פוצל החיוב בנכס לסיווגים שונים. החלקים בנכס שכן סווגו כ"תעשייה" על ידי המשיבה לא עמדו להכרעתנו ולא היו במחלוקת ולכן אינם קשורים להחלטה זו.

לגבי שטח הקרקע – נקבע כי החלקים שסומנו 3,4,6 סווגו כדין ואלו לגבי החלקים שסומנו 1,2,5 – מתקבלת טענת העוררת כי יש לסווגם בסיווג "קרקע תפוסה" ולא בסיווג "קרקע לאחסנה". ההכרעה לגבי שטח הקרקע אינה רלבנטית לערר 2007 שבו לא עלתה סוגיה זו.

נדחית טענת העוררת כי קיימים בנכס שטחי קרקע שחויבו ושאינם ברי חיוב / שאין לחייבם. גם הכרעה זו אינה רלבנטית לערר 2007 שבמסגרתו לא עלתה טענה זו.

מתקבלת טענת העוררת ביחס לחיוב הרטרואקטיבי ונקבע כי הוא בטל. השומה המתוקנת תעמוד בתוקפה אך מיום קבלתה אצל העוררת, במאי 2010. לאור קביעה זו, מאליו מתייתרת טענת העוררת בדבר הפרשי הצמדה וריבית.

בנסיבות העניין ומאחר והעררים התקבלו בחלקם בלבד כאשר מרבית טענות העוררת נדחו, אנו מחייבים את העוררת בתשלום הוצאות המשיבה בסך של 5000 ₪ תוך 30 יום מהיום כי אחרת סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

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 החלטה.

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.

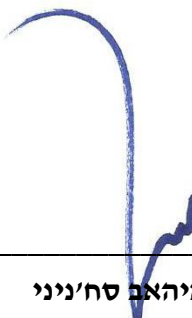
היום : 09.04.2015



עו"ד רות שמש
חברת הוועדה



מר משה תוסיה כהן
חבר הוועדה



עו"ד איהאב סח'ניני
יו"ר הוועדה