

עררים מס'
1/15,9/12-14

ועדת הערר לענייני ארנונה
שליד עיריית הוד השרון



העוררת: שפע ברכת הארץ בע"מ

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית הוד השרון

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

החלטה

הואיל והצדדים לא הצליחו להגיע ביניהם להבנה בהידברות ישירה ולאור הודעת הצדדים מיום 3.8.2015 והסכמותיהם הכלולות בה, מתכבדת הועדה ליתן את החלטתה בעררים שבכותרת ב"מוטב קטוע" כהגדרתו בתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדת ערר) תשל"ז-1977, כדלקמן:

הערר שלפנינו עניינו נכס מס' 24045390742 המשמש כבית קפה בשם "קפה קפה" המצוי ברח' הרקון 2 בקניון שרונים.

השאלה הראשונה השנויה במחלוקת הדורשת את הכרעתנו הנה: האם חלה טעות בדבר גודל שטח הנכס המסווג בסיווג "עסקים בקניון" (340)?

הטענות העיקריות של העוררת:

לטענת העוררת, יש לקבוע את גודל שטח הנכס המסווג בסיווג "עסקים בקניון" (340) בהתאם למדידת חברת ש.ל.ס מטעם העירייה (248 מ"ר, להלן- "מדידת העירייה") ולא בהתאם למדידה שהעבירה חברת "קופר-לי חברה להשקעות ועסקים בע"מ" אשר צורפה להסכם השכירות ולהודעה בדבר העברת הנכס לחזקת העוררת מיום 8.12.2010 (263 מ"ר, להלן- "מדידת הבעלים/חברת הניהול"). נימוקי העוררת לכך הנס כדלקמן:

א. מדידת העירייה מאוחרת יותר בזמן ביחס למדידת הבעלים/חברת הניהול ולכן היא עדיפה;

ב. המשיב לא בדק את טענת העוררת באופן יסודי, אלא הסתפק אך בתשובה כוללת לפיה הוא מסתמך על מדידת הבעלים/חברת הניהול שצורפה להודעה בדבר העברת החזקה בנכס לידי העוררת מיום 8.12.2010 (ולא על מדידת העירייה);

ג. משערכה העירייה מדידה מטעמה לצרכי ארנונה מחובתה להסתמך עליה, ולא על הודעת בעלים/חברת ניהול ואו על תשריטים מטעם הבעלים/חברת הניהול. חובה זו נגזרת מחובת העירייה לפעול בסבירות, שוויוניות והגינות. הסתמכות על דיווח הבעלים/חברת הניהול, לשיטת העוררת, יכולה להתקבל רק במקרה בו העירייה לא ערכה בעצמה מדידה של הנכס. בהקשר זה מפנה העוררת לאמור בעמ"נ 1003/06 מגאמרט ציוד ספורט בע"מ נ' ערכה בעצמה מדידה של הנכס.

מנהל הארנונה של עיריית נצרת עלית, נבו, 28.6.06 (להלן - "מגאמרטי"); ע"א 128/94 נתן קזס נ' עיריית נהריה, נבו, 31.3.90 ורע"א 7669/96 עיריית נהריה נ' זקס, נבו, 5.5.98 (להלן - "זקס"); וע"א 1386-05-10 עיריית כפר סבא נ' אופטיקנה האופטיסטור בע"מ, נבו, 5.12.10 (להלן - "אופטיקנה").

הטענות העיקריות של המשיב :

א. סעיף 325 לפקודת העיריות מקים חובה על בעל הנכס אומי מטעמו להודיע לעירייה בדבר השכרת הנכס לאחר החל ממועד מתן הודעה זו השוכר הוא שחב בארנונה בגין הנכס. בהתאם לכך, ביום 8.12.10 הודיעה הבעלים/חברת הניהול בדבר השכרת שטחים שונים לידי העוררת, ואל הודעה זו צירפה הסכם שכירות ותשריט מדידה מוסכם שצורף כנספח להסכם השכירות. הואיל ובקניון נעשים שינויים תכופים בכל הנוגע לשטחי העסקים ולשטחים המשותפים בקניון, נוהגת העירייה להתבסס על הודעת הבעלים/חברת הניהול כאשר היא מגובה בהסכם שכירות ותשריט מדידה, וכך נעשה גם במקרה דנן.

ב. תשריט מדידת הבעלים/חברת הניהול נערך על-ידי חברת מדידה המתמחה במדידות לצרכי ארנונה ולמיטב ידיעת העירייה, נתוני הבעלים/חברת הניהול הם הנתונים הנכונים לחיוב. בהקשר זה, העוררת אינה טוענת שהשטח המוחזק על ידה בפועל קטן מזה המופיע בהודעת הבעלים/חברת הניהול ובתשריט המדידה של הבעלים/חברת ניהול, והיא נמנעה מלצרף תשריט מדידה מטעמה אשר יעיד על כך.

ג. מדידת הבעלים/חברת הניהול היא המאוחרת בזמן ביחס למדידת העירייה מיום 22.9.10 שכן לדבריו, מדידת הבעלים/חברת הניהול הנה מיום 29.11.10 ולא מיום 19.8.10 (בהקשר זה טוענת העוררת ל"הרחבת חזית אסורה").

ד. לטענת המשיב, הפסיקה אליה מפנה העוררת אינה מסייעת לה לתמיכה הטענותיה. כך, למשל, עניין מגאמרט עסק בחיוב שטחים משותפים שלא נמדדו, בעוד בעניינו מדובר בשטח מזדו ומוגדר שהבעלים/חברת הניהול הודיעו שעבר לחזקת העוררת כשטח ישיבה חיצוני לשימוש בית הקפה. וכך, למשל, עניין אופטיקנה עסק בשאלה האם התרשלה עיריית כפר סבא בקביעת הסיווגים הנכונים של הנכס, ואין הדבר דומה לשאלה העומדת בעניינו בדבר קביעת גודל הנכס על בסיס מדידת בעלים/חברת הניהול.

החלטה ביחס לשאלה הראשונה :

לאחר שקראנו את כל כתבי הטענות של הצדדים ושמענו אותם בדיון ביום 8.12.14, אנו סבורים כי יש לדחות את טענת העוררת בדבר טעות בגודל שטח הנכס המסווג "עסקים בקניון" (340).

1. לא מקובלת עלינו טענת העוררת לפיה משערכה העירייה מדידה מטעמה בנכס "נאסר" על העירייה להסתמך על הודעה מטעם הבעלים/חברת הניהול.
2. שטח הנכס לצרכי חיוב בארנונה נקבע בהתאם לגודל הנכס המוחזק בפועל על-ידי הנישום, כנגזרת מחובת הרשות לגבות "מס אמת" (ראה למשל את האמור בע"א 8417/09 עיריית ירושלים נ' ששון לוי (נבו), 21.8.12): "... גביית מס אמת היא עיקרון יסודי בידי המס - נישמת החוק ותכליתו..."
3. בעניינו, העירייה לא "חסכה" לעצמה עבודה, אלא גם ערכה מדידה בנכס מטעמה (עם תחילת הפעילות בקניון) וגם השוותה אותה לנתונים שהתקבלו מאוחר יותר מאת הבעלים/חברת הניהול (שגובו במדידה לצרכי ארנונה¹) ולמצב העובדתי בשטח.
4. לעומת זאת, העוררת לא הציגה בפנינו תשריט מדידה מטעמה אשר יעיד כי היא מחזיקה בפועל שטח קטן יותר מזה המופיע בהודעת הבעלים/חברת הניהול ובתשריט המדידה הנ"ל ולא סתרה את טענת המשיב לפיה נתוני הודעת הבעלים/חברת הניהול והתשריט מטעמם תואמים את המצב העובדתי בשטח.

¹ ומבחינת הודעה, אין זה משנה האם המדידה הזו נערכה ביום 29.11.10 (כטענת המשיב) או ביום 19.8.10 (כטענת העוררת).

5. כמו כן, מקובלת עלינו הערת המשיב לפיה "קניון" הנו מטבעו מקום דינאמי ומורכב בו מתבצעים שינויים תכופים בגודל הנכסים לחיוב. במצב דברים כזה, הסתמכות העירייה על הודעת בעלים/חברת ניהול עדכנית המגובה בראיות שלא נסתרו (כגון תשריט מזיחה) מהווה הסתמכות לגיטימית.
6. לאור האמור לעיל, הגענו למסקנה כי במקרה דנן נהגה העירייה בהתאם לדין.
7. יצוין, כי גם בפסיקה אשר הציגה העוררת לפנינו בהקשר זה אין בכדי לסייע לה להוכיח טענתה:
- 7.1 כד, למשל, בניגוד לענייננו, בעניין **מגאמרט עיריית נצרת עילית** הסתמכה על הודעת הבעלים אשר לא התבססה על מזיחה של השטחים המשותפים שם ולא טרחה לבדוק בעצמה את המצב העובדתי בפועל ביחס לעצם קיומם וגודלם של שטחים ציבוריים ברי חיוב בארנונה שעל המערערת שם לשאת בגינם.
- 7.2 כמו כן, בניגוד לענייננו, גם עניין **נתן קזס** עסק במקרה שבו העירייה לא טרחה לבדוק מיוזמתה את המצב העובדתי בשטח בכל הנוגע לסיווג המתאים לנכס שם ("פאב" או "חנות"), זאת על אף שמועצת העיר שם קיבלה החלטה כי החל ממועד מסוים מי שמחזיק ב"פאב" יחויב אך במחצית החיוב ביחס לסיווג "חנות" אשר לפיו סווג שם הנכס עד כה.
- 7.3 עניין **אופטיקנה מחזק אף** הוא את עמדת המשיב דווקא, כאשר שם, בדומה לענייננו, העירייה לא הסתפקה בהודעת הבעלים בדבר סיווג הנכס אלא שלחה גם מודדים מטעמה לבצע בדיקה בשטח (ולאור זאת ביהמ"ש קבע שם שלא היתה התרשלות מצד העירייה).
8. לאור כל האמור לעיל, השתכנענו כי הסיבה לכך שחיוב העוררת בארנונה בגין הנכס נקבע על-ידי העירייה בהתאם להודעת הבעלים/חברת הניהול ולתשריט המזיחה שצורף לה, הנה כי נתונים אלה אכן תואמים את המצב העובדתי בשטח.
9. בנוסיבות אלה, נהגה העירייה בהתאם לדין וטענת העוררת בדבר טעות בגודל שטח הנכס המסווג "עסקים בקניון" (קוד סיווג 340) - נדחית.

השאלה השנייה השנויה במחלוקת הדורשת את הכרעתנו הנה : האם חלה טעות בסיווג שטח של כ-156 מ"ר בו הוצבו שולחנות וכיסאות של בית הקפה?

הטענות העיקריות של העוררת :

לטענת העוררת, יש לסווג כ-156 מ"ר משטח הנכס בו הוצבו שולחנות וכיסאות של בית הקפה במעברים בקניון שרונים בסיווג "מעברים בקניון המשמשים למטרה עסקית" (342) במקום בסיווג "עסקים בקניון" (340) לפיו שטח זה מסווג כיום, זאת מהנימוקים הבאים:

א. מבחן השימוש הוא המבחן הדומיננטי לקביעת סיווג הנכס (בהקשר זה הפנתה העוררת לסעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה, התשנ"ג-1992 ולע"מ 8588/00 עיריית עפולה נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת; ע"מ 1303/07 הסוכנות היהודית נ' עיריית צפת; ע"מ 321/08 כלל חברה לביטוח נ' עיריית תל אביב; ע"מ 1132/06 המוסד לביטוח לאומי נ' עיריית עפולה וע"מ 3832/07). בענייננו, לטענת העוררת, חייב המשיב את השטח האמור בסיווג העסק העיקרי רק בשל העובדה שהוא סמוך לו ומבלי להתחשב כלל בסוגיית מיקומו והשימוש בו.

ב. טענת העירייה לפיה "מעברים בקניון המשמשים למטרה עסקית" (342) מתייחס לדוכנים המצויים במעברים אינה יכולה להתקבל, הואיל ולפי מושכלות היסוד של דיני המיסוי המוניציפאלי אין ליתן פרשנות לצו המיסים וליצוק לו תוכן וקריטריונים אשר אינם מצוינים בו (בהקשר זה מפנה העוררת לעמ"מ (ת"א) 266/07 העמותה לטיפוח הארגון נ' עיריית רמת גן ולעמ"מ (ת"א) 61534-01-12 נורית ביינרט נ' מנהל הארנונה- עיריית תל אביב).

ג. בנוסף, כלל ידוע בחקיקה פיסקאלית הוא כי כאשר ישנה אי בהירות בחקיקת המס הרי שיש לנקוט בפרשנות לטובת הנישום (בהקשר זה מפנה העוררת לע"מ 524/89 דיגיטל אקופמנט (דק) בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(4) 573, 578-577; ע"מ (י-ם) 5242/04 עיריית בית שמש ואח' נ' ד' רובינשטיין חברה לבניין ונכסים בע"מ, תק-מח 2004 (3) 3686; ע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ).

ד. עוד ציינה העוררת, כי בהתאם להלכה בעניין בר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ (נבו, 20.10.10, להלן- "מישל מרסייה") סיווג ספציפי (כגון הסיווג המבוקש- 342) עדיף על פני סיווג שיווי (340).

הטענות העיקריות של המשיב :

א. השימוש שעושה העוררת בכל השטחים שבהם הוצבו שולחנות וכיסאות הנו שימוש זהה- שטחי הסעדה לבאי העסק העיקרי (בית הקפה). על כן, ובהתאם לפסיקה הקובעת כי סיווג הנכס ייקבע לפי השימוש נעשה בו, סבור המשיב כי יש לסווג את השטחים הללו בסיווג העסק העיקרי ("עסקים בקניון"- 340).

ב. בקשת העוררת לסווג את שטח הישיבה החיצוני של בית הקפה בסיווג שונה מסיווג העסק העיקרי (בית הקפה) אינה יכולה להתקבל. צו המיסים של עיריית הוד השרון מפריד בין שטחי עסקים עיקריים בקניון לבין שימושים נלווים שנעשים בשטחי המעברים בקניון דוגמת דוכני מזון ודוכנים אחרים שאינם מהווים עסק של קבע בקניון. פרשנות זו של צו המיסים העירוני עולה בקנה אחד עם לשון הצו ועם תכליתו.

ג. בעת"מ (ת"א) 249/08 רולדין בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו (נבו, 3.1.11) נקבע כי שטח חיצוני של בית הקפה שם אינו "רחוב" הפטור מארנונה ובעמ"נ (ת"א) קפה בויה בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א יפו (נבו, 29.6.06) נקבע כי יש לסווג את שטח המרפסת שם בסיווג השטח העיקרי של הנכס. לאור פסיקה זו, בקשת העוררת לפצל את הנכס בצורה מלאכותית לשני חלקים- אחד פתוח ואחד סגור- אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו הצו (חייב דומה של שטחים בהם נעשה שימוש דומה).

ג. פרשנות העוררת היא שאינה עולה בקנה אחד עם מבחן השימוש בנכס לצורך קביעת סיווג, כאשר למעשה העוררת מבקשת להתחשב במיקומו של השטח בלבד לצורך קביעת סיווג.

ד. פסק הדין בעניין מישל מרסייה אינו מסייע לעוררת, שכן אין בענייננו מקרה של סיווג שיווי מול סיווג ספציפי, אלא במקרה דנן מדובר על סיווג מתאים (הוא הסיווג לפיו מסווג השטח בפועל) מול סיווג שאינו מתאים (הוא הסיווג המבוקש ע"י העוררת).

החלטה ביחס לשאלה השנייה:

גם בהקשר זה החלטנו לדחות את טענות העוררת.

1. בפתח הדברים נבהיר, כי גודל "שטח המריבה" אותו ציינה העוררת (כ-156 מ"ר) אינו מקובל עלינו. המידות שהוספו וכן הסימון בקווים שנעשה על גבי תשריט מדידת העירייה (נספח ב' לסיכומי העוררת) אינם מהווים מדידה סותרת מטעמה, מה גם שכלל לא ברור מי ערך את התשריט וכיצד ערך אותו, והאם נערך לפי שיטת המדידה של העירייה וכולי.
2. לגופו של עניין, נציין כי על-פי ההלכה הפסוקה אכן יש לסווג נכס בהתאם לשימוש שנעשה בו, אולם מקום בו מדובר בנכס המקיים מהות אחת, בו משולבות הפעילויות השונות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצלו לצורך הסיווג לנתחים טפלים ושוליים ביחס למטרה העיקרית ולמהותו של הנכס.
3. בהקשר זה, ראה את שנקבע בע"מ 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה ואח' נ' עיריית ראשון לציון, תקדין-עליון 2003(1) 1478, בפסקה 9 (להלן- "עניין אחוזת ראשונים"), שם נקבעו המבחנים לאופן סיווג השטחים ב"מתקן רב תכליתי", כדלקמן:

"השאלה היא, אם כן, מתי נאמר כי ביחידות שטח סמוכות נעשה שימוש שונה בכל אחת מהן, המצדיק סיווג נפרד, ומתי נאמר שגם אם בכל אחת מיחידות אלה מתרחשת אמנם פעילות שונה, משולבות פעילויות אלה זו בזו ותכליתן אחת ועל כן אין מקום לפצלן לצורך הסיווג. לעניין זה הוצעו מספר מבחנים. מבחן אחד הוא, בחינת קיומה של זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. אם קיימת זיקה כזו, נראו ב'מתקן הרב-תכליתי' נכס אחד ואילו בהעדר זיקה כזו, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד (ע"ש 944/93 (ת"א) פרג' אולפני צילום בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו (לא פורסם)). מבחן אחר הוא, האם השימוש בחלק ספציפי, הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו (ע"ש 28/90 אגד אגודה שיתופית לתחבורה בישראל בע"מ נ' עיריית דימונה (לא פורסם); ע"ש 122/00 לעיל). [...] המבחנים האמורים מקובלים עלי. הם אינם מהווים רשימה סגורה. ניתן להיעזר בהם על מנת לסווג נכסים לצרכי ארנונה."

4. המבחנים האמורים הנם מבחנים מהותיים. ראה עוד את שנקבע בבר"מ 1715/05 אורנה מגנזי נ' מנהל הארנונה של עיריית הרצליה, תק-על 2005(2) 305, שם נדונה טענת נישום להפרדת שטח אחסנה מן השטח העיקרי. כבוד נשיאת בית המשפט העליון, השופטת די' בייניש, קבעה כדלקמן:

"בעניין אחוזת ראשונים בחן בית משפט זה מתי ייקבע כי ביחידות שטח סמוכות נעשה שימוש שונה, המצדיק סיווג נפרד, ומתי ייקבע שאף אם בכל אחת מן היחידות מתרחשת אומנם פעילות שונה, משולבות פעילויות אלה זו בזו ותכליתן אחת, כך שאין מקום לפצלן לצורך הסיווג. בהקשר זה אימץ בית המשפט את מבחני העור שהציעו בתי המשפט המחוזיים. לפי אחד המבחנים הללו, כאשר קיימת זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה יש לראות במתקן הרב-תכליתי נכס אחד. לפי מבחן אחר, יש לבדוק האם השימוש בחלק ספציפי של הנכס הכרחי למהות השימוש העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו. היבטים אלה נבחנו על ידי בית המשפט קמא והובילו למסקנה כי יש לראות במבנה יחידה אינטגרלית אחת. לא מצאתי מקום להתערב באופן שבו יישם בית המשפט קמא מבחנים אלה בנסיבות העניין הקונקרטי שבפניי."

5. בע"א 8838/02 אבי גולדהמר ושות' נ' עיריית חיפה, תק-על 2006(3), 4589, נקבע כדלקמן:

"...אם נשוב למערערים שלפנינו נראו לי כי יקשה לומר שנכסם מהווה "מתקן רב תכליתי" אשר מוצדק להפריד בין חלקיו השונים. למערערים יש משרד. לנכס זה של המערערים שטחים נלווים כאלה ואחרים (הכוללים גם מקום חניה) אך אין מדובר במתקן רב תכליתי. הזיקה שבין השטחים הנלווים (לרבות מקום החניה) לבין השטח העיקרי (המשרד) היא ברורה ואף אם יאמר כי לא כל השטחים הנלווים הכרחיים לתכליתו של השטח העיקרי עדיין לא ניתן להתייחס אליהם כחלק נפרד."

6. ראו לעניין זה גם את האמור בבר"מ 9205/05 מנהל הארנונה עיריית טבריה נ' היפר שוק 1991 בע"מ, תק על 2006(4), 1520, בפסקה 6 לפסק דינה של הנשיאה די' בייניש נקבע כי:

"סיווג המחסן בחנות הסופרמרקט של המשיבה תחת הסיווג של "רשתות שיווק" ולא בסיווג נפרד של "מחסנים" מתיישב גם עם פסיקתו של בית משפט זה בעניין פיצול הסיווג של נכס לצרכי ארנונה. 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."

ובהמשך:

"במקרה זנן שני המבחנים שצוינו תומכים במסקנה כי יש לסווג את מתחן הסופרמרקט של המשיבה תחת הסיווג של "רשתות שיווק" החל על מבנה הסופרמרקט ולא תחת הסיווג הנפרד של "מחסנים". בין המחסן לבין שאר חלקי הסופרמרקט קיימת זיקה משמעותית. המחסן מטבעו משרת את הסופרמרקט וקיומו הוא הכרחי למימוש תכליתו של הסופרמרקט. מכל מקום, קשה לראות במבנה הסופרמרקט, שהוא מבנה הומוגני בעיקרו המשרת תכלית מרכזית אחת, מתחן "רב תכליתי"."

7. בענייננו, המתלוקת הנה בעיקר ביחס לשטח המצוי מחוץ ובסמוך לבית הקפה, בו הציבה העוררת (באורח קבע) שולחנות וכיסאות לשם הושבת והסעדת לקוחות העסק העיקרי, הוא בית הקפה. שטח זה אינו מהווה יחידת שטח עצמאית העומדת בפני עצמה אלא הוא חלק אינטגרלי מעסק בית הקפה ואשר בלעדיו לא יוכל עסק בית הקפה להתקיים. היינו- מבחינה מהותית, השטח הנטען אינו משמש "מטרה עסקית" כלשהי העומדת בפני עצמה אלא הוא משמש כחלק מהעסק העיקרי (שהוא בית הקפה) ולמטרת העסק העיקרי.
8. גם מבחינה פיזית, למיטב הבנתנו, שטח הישיבה המדובר איננו עונה על הגדרת "שטחי מעבר" בקניון, הואיל והוא מופרד באופן פיזי בתצורה שלא ניתן לעקוף אותה משאר חלקי המעברים המשמשים את באי הקניון, כך שהכניסה אליו מוגבלת לבאי בית הקפה בלבד, ולא ניתן "לעבור" דרכו לשום מקום (לכן אין הוא שטח "מעבר"), וממילא השימוש בו הוא בלעדי של העוררת (על לקוחותיה ועובדיה).
9. בנוסף, יצוין כי בנספח להסכם השכירות מיום 28 בינואר 2009 של העוררת עם המשכירה חברת קופר-לי חברה להשקעות ועסקים בע"מ לגבי הנכס, אשר הוצג בפנינו, הוגדר "שטח המושכר" ככולל גם "מתחם ישיבה חיצוני, בצמוד למושכר, בשטח ובמיקום שיוסכם בין הצדדים כמסומן בתשריט המצורף להסכם זה (להלן- "מתחם הישיבה החיצוני")...". מהגדרה זו עולה כמובן גם זכותה של העוררת לחזקה בלעדית במתחם הישיבה ושליטת זיהויו האפשרי כ"שטח מעבר" בעל אופי ציבורי.
10. במצב דברים זה, קיימת זיקה מובהקת והזדקקה בין תכלית השטח האמור לתכלית שטח העסק (בית הקפה) והשימוש בשטח זה אשר נטען לגביו שיש לסווגו בסיווג שונה מסיווג עסק בית הקפה, הכרחי למהות העיקרית של העסק ולמימוש תכליתו.
11. על-פי המבחנים שנקבעו בפסיקה, שציטוטים ממנה אוזכרו לעיל, אין מקום ליצירת סיווג נפרד בהקשר זה. ראה בעניין זה גם את האמור בבר"ם 7786/12 סופר פארם ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקוה (נבו, 11.12.12); בר"ם 8242/08 מפעלי נייר אמריקאים ישראלים בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית חדרה (נבו, 22.7.2009); בר"ם 8099/09 ונדום אופנה בע"מ נ' עיריית תל אביב- מנהל הארנונה (נבו, 28.10.09); עמ"נ 274/05 מנהל הארנונה של עיריית גבעתיים נ' קואופ הריבוע החכול בע"מ תק-מח 2007(3), 1787, 1790 (נבו, 8.7.07); עמ"נ (מרכז) 13-04-38160 מנהל הארנונה בעיריית ראשון לציון נ' עופר שערים אוטומטיים בע"מ (נבו, 18.12.2013).
12. כן ראה לעניין זה גם את שנפסק בעת"מ (ב"ש) 17205-04-13 סופר פארם ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית אילת (נבו, 9.12.2013) בפסקה 11 לפסק דינה של כב' סגנית הנשיאה ש' דברת:

"גם במקרה בפנינו, המדובר במחסנים הצמודים לחנות, ומשמשים אותה באופן שוטף לשם מילוי מלאי; אין המדובר במחסנים הראשיים של החברות. משכך, הרי שקיימת זיקה בין תכלית החנות ותכלית המחסן הצמוד אליה. כמו כן, השימוש במחסן הצמוד הינו הכרחי למטרת החנויות, הדורשות עדכון תמידי של המלאי הנמכר בהן. בנסיבות אלה, אין לתמוך כי בנסיבות זהות בעיקרון, נקבע בבית המשפט המנהלי כי אין מקום לפצל את החנות והמחסן לצורך הסיווג (עת"מ (ב"ש) 4/09 סקאל ספורט נ' מנהל הארנונה של עיריית אילת (פורסם בנבו) (11.2.10)). לאור האמור לעיל, ברי כי הפרשנות הנכונה לצו הארנונה הינה הפרשנות של המשיבה, המבטלת את ההפרדה בין הסיווג של העסק לסיווג המתחם הצמוד לו. בנסיבות אלה, התנהלותה של המשיבה הינה תיקון טעות ותו לא, והיא אינה דורשת את אישור ועדת השרים; היא גם אינה מנוגדת לתקנה 5(א), העוסקת בשינוי סיווג מפורש ולא בתיקון

טעות שנעשתה ביישום סיווג קיים."

13. הלכת "מתקן רב תכליתי" (כפי שנקבעה בעניין אחוזת ראשונים ובתי המשפט חזרו עליה ויישמו אותה פעמים רבות מאז) קובעת אימתי יראו נכס כ"מתקן רב תכליתי" שחלקיו השונים פועלים לתכליות שונות ועל-כן יסווגו בנפרד, ומתי יראו את הנכס כיתידה הומוגנית המשרתת תכלית אחת. הלכה זו יושמה בענייננו, והיות שתכלית השטח הנטען של העוררת ויתר חלקי הנכס הנה אחת - לשמש כעסק בית קפה-הנכס בכללותו סווג בסיווג אחד (הוא סיווג העסק - "עסקים בקניון") ובדין סווג כך.
14. סיווג זה הנו סיווג ספציפי (העולה בקנה אחד עם הלכת מישל מרסייה) התואם הן את השימוש שנעשה בשטח הנטען ("עסקים") והן את מיקומו ("בקניון").
15. יצוין, כי אפילו הייתה תכלית השטח הנטען שונה מתכלית העסק העיקרי (ובענייננו לא כך הדבר), הרי שלא נדרש כי תתקיים זהות בתכליות החלקים, אלא כל שנדרש הוא זיקה הדוקה בתכליות. זיקה זו מתקיימת, כאמור.
16. יתרה מכך, אפילו היה מדובר ביחידות בנכס שאינן סמוכות מבחינה פיסית (שלא בענייננו) גם אז עלינו לסווג את השטחים הנטענים בסיווג העיקרי של הנכס שכן מדובר ביחידות סמוכות מבחינה מהותית. ראו בהקשר זה פסק דינה של כב' השופטת ארבל ברע"א 11304/03 כריטיסי אשראי לישראל בע"מ נ' עיריית חיפה, תק-על 2005(4) 3513, 3523 (2005).
17. בניגוד לטענת העוררת, מגמת בתי המשפט כפי שבאה לידי ביטוי בפסיקה היא כי דיני מס יפורשו בהתאם לתכליתם ולא בהתאם לטובת נישום כזה או אחר. ראה לעניין זה, למשל, את האמור בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985) שם נקבע כי:

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78 [12], בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) [13], בעמ' 581; ע"א 534/79 [14], בעמ' 735). כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מנקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשו ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61 [15], בעמ' 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי. כבר ציין השופט קרדוזו (Cardozo), כי "פרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשויה שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני" (ראה Brunet v. Guggenheim 286, at [26] (1933) "...).

כן ראה את האמור בבג"צ 6824/07 ד"ר עדאל מנאע נ' רשות המיסים (נבו, 21.12.10).

18. בענייננו, מקובלת עלינו פרשנות המשיב לצו המיסים העירוני לפיה הסיווג "מעברים בקניון המשמשים למטרה עסקית" נועד לחול על נכסים העומדים בפני עצמם (כגון דוכני מזון) המצויים במעברים, אשר מהווים נכסים עצמאיים ולא שטחים טפלים ונלווים לשטח העיקרי.
19. אנו גם סבורים כי עצם הסיווג הנפרד "מעברים בקניון המשמשים למטרה עסקית" בצו המיסים העירוני מעיד על כוונה לייחדו לנכסים העומדים בפני עצמם.
20. למעשה, העוררת מבקשת, כי הסיווג "מעברים בקניון המשמשים למטרה עסקית" שבצו הארנונה יתפרש בניגוד להלכת "מתקן רב תכליתי". בקשה זו, מעבר לכך שנדחתה על ידי הפסיקה, אינה סבירה ואינה הגיונית. הרציונאל שבבסיס הלכת "מתקן רב תכליתי" הוסבר בפסק הדין בעניין אחוזת ראשונים הנ"ל (בפסקה 8 בפסק הדין) כדלקמן:

8. השימוש הוא אחד המבחנים לסיווגו של נכס. כאשר מדובר ב'מתקן רב-תכליתי' בעל שימושים מגוונים שניתן להפריד בין מתקניו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (בג"ץ ... 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא ...). [...] פסיקת בתי המשפט המחוזיים יישמה הלכה זו בקובעה כי יש לפרשה באופן שהפרדה כאמור תיעשה רק כאשר כל חלק ב'מתקן הרב-תכליתי' משמש למטרה שונה המוגדרת כסיווג נפרד וכי אין לפצל כל נכס המקיים מהות אחת, לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימוש. הטעם לכך כפול: ראשית, הרחבת ההלכה כאמור עלולה להביא לתוצאות על גבול האבסורד, כגון: משרד שבו כלולים חדר מנוחה, שרותים וארכיון יהויב בשיעורי מס שונים לכל חלק; שנית, הרחבה כזו עלולה להגדיל ולהאדיר את הסכסוכים והמחלוקות בין הפרט והרשות (ה"פ 1998/92 (ת"א) אולמי סקסידו ארועים ומסעדות בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (לא פורסם); ע"ש פורסם) 122/00 (ת"א) מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו נ' טחנות קמח ישראליות בע"מ (לא פורסם)). ואכן, אין זה מעשי ולא ניתן לצפות מן הרשות המקומית לבחון ולערך מעקב בדבר השימושים הנעשים בחלקים שונים של נכס הומוגני בעיקרו כאשר שימושים אלה עשויים להשתנות מעת לעת וכך גם היחידות שבו."

21. מן האמור לעיל עולה, כי הלכת "מתקן רב תכליתי" נועדה למנוע תוצאות על גבול האבסורד, כגון פיצול לא הגיוני של נכס אחד למספר יחידות, למנוע ריבוי סכסוכים ומחלוקות בין הנישום לרשות, ולייתר ביצוע מעקב מתמיד של הרשות אחר השימושים השונים בכל חלק מהנכס, העשויים להשתנות לפרקים.
22. נוכח דברים אלה, אין כל היגיון במתן פרשנות לצו המיסים העירוני, באופן החותר תחת התכליות האמורות של הלכת "מתקן רב תכליתי", ולכן לא ניתן לסווג את השטח הנטען באופן נפרד משטח העסק העיקרי (בית הקפה), כפי שמבקשת העוררת לעשות.
23. לאור כל האמור לעיל, בקשת העוררת לסווג כ-156 מ"ר משטח הנכס בו הוצבו שולחנות וכיסאות של בית הקפה במעברים בקניון שרונים בסיווג "מעברים בקניון המשמשים למטרה עסקית" (342) במקום בסיווג "עסקים בקניון" (340) - נדחית.

הבהרות לקראת סיום

למען הסר ספק ועל מנת שהנייר לא יימצא חסר, יובהר כי בהתאם לאמור במפורש בסעיף 25 לסיכומי העוררת לפיו זנחה העוררת את טענתה החליפית כי יש לסווג שטח של כ-156 מ"ר בסיווג "שטחים בחצר או במעברים המשמשים את בתי הקפה או המסעדות יחויבו ב-70% משטחם הבנוי" (קוד סיווג 324), לא מצאנו לדון בה. עוד יובהר, כי בכתב הערר לשנת 2012 העלתה העוררת טענות שונות ביחס לחיוב הארנונה שהושת עליה בגין שטח של 642 מ"ר, אך העוררת יידעה אותנו בסיכומיה כי בהקשר זה הושגה פשרה בין הצדדים שנערכה מחוץ לכותלי הועדה וכן לא חזרה העוררת על טענות אלה במסגרת כתבי הערר לשנים 2013-2015 ובסיכומיה. על כן, אין לכך התייחסות בהחלטתנו.

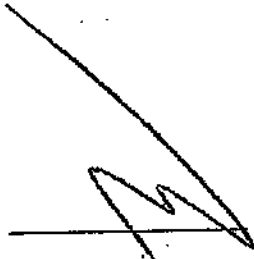
ערוצים מס'
1/15,9/12-14

ועדת הערר לענייני ארנונה
שלד עיריית הוד השרון

סוף דבר

העדרים לשנים 2012 עד 2015 נדחים. בנסיבות העניין לא מצאנו לחיוב את העוררת בהוצאת המשיב.
בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים חתש"מ-2000; לפ"ט 7 בתוספת השנייה לחוק זה;
לתקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000 ולסעיף 16(ב) לחוק הרשויות
המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976, על החלטה זו רשאים הצדדים להגיש ערעור מנחל לבית
משפט לעניינים מנהליים תוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.
מזכירת ועדת הערר תמציא ועתק מוחלטה זו לצדדים בפקסימיליה ובדואר רשום.

ניתן היום, 20 באוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.


שמואל יצחק, ער"ד
חבר הוועדה


עפר בר-אל, ער"ד
יו"ר ועדת הערר