

בפני וועדת הערר: עו"ד איהאב סח'ניני – יו"ר הוועדה

מר משה תוסיה כהן – חבר הוועדה

עו"ד רות שמש – חברת הוועדה

עו"ד יעל אסיף – יועצת משפטית לוועדת הערר

בעניין שבין:

אלפא אומגא בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד גליה גרימברג ואח'

העוררת

- נ ג ד -

מנהלת הארנונה של עיריית נצרת עילית

ע"י ב"כ עו"ד אולגה גורדון ו/או מורן ברדה

המשיבה

החלטה

רקע כללי וטענות הצדדים

1. ראשית נציין, כי ערר זה נשמע בשלב ראשון בפני הרכב אחר, בראשותו של מר אריה להב (להלן: "ההרכב הקודם"). עקב סיום כהונתו של ההרכב הקודם, נתנו ביום 13.10.14 החלטה, לפיה הרכב זה סבור, כי יש בידו ליתן החלטה בעררים על בסיס החומר המצוי בתיק הערר וכן ליתן החלטה בערר שהוגש לשנת 2013, הכולל אותן טענות שהועלו בעררים הקודמים. הצדדים התבקשו למסור עמדתם תוך 5 ימים, וכי היעדר הודעה ייחשב כהסכמה. הצדדים הסכימו כי ההרכב החדש ייתן החלטה בתיקים הנ"ל, אך ביקשו כי תינתן להם האפשרות להגיש סיכומים משלימים. ביום 03.11.2014 אישרנו את הסכמת הצדדים והורנו על הגשת סיכומים משלימים, כאשר העוררת תגיש את סיכומיה המשלימים תוך 10 ימים והמשיבה תעשה זאת תוך 10 ימים לאחר מכן. עד לכתיבת שורות אלה לא הוגשו סיכומים משלימים מאת הצדדים, על כן, אנו רואים בכך כוויתור מטעמם על הגשת סיכומים משלימים וכי הם מסתפקים בסיכומים הקודמים שהוגשו בתיקים.
2. הערר שבנדון נסוב על חיובו של נכס המצוי בתחום שיפוטה של המשיבה, ברחוב העבודה 15 נצרת עילית ואשר סומן בפנקסי המשיבה כנכס מס' 77015003 (להלן: "הנכס").
3. העוררת מפעילה בנכס מפעל תעשייתי (ראו למשל האמור בס' 6 להשגת העוררת מיום 25.7.2010).
4. העוררת חויבה בגין הנכס בשנת המס 2010 באופן המפורט להלן:

שטח במ"ר	סיווג	מס' סיווג	מס' נכס
343	מלאכה ותעשייה א.א.	412	77015003
51	משרדים ומתן שירותים	302	77015003
30	קרקע תפוסה	721	77015003
424	סה"כ שטח		

5. ביום 27.7.2010 השיגה העוררת למשיבה בגין חיובה, וזאת בשתי טענות:

האחת, כנגד פיצול הנכס וחיובו בסיווגים שונים, כך ש-51 מ"ר מסך שטח הנכס חויבו בסיווג "משרדים ומתן שירותים" ויתרת השטח המבונה – 412 מ"ר – חויבו בסיווג "מלאכה ותעשייה" העוררת טענה כי הנכס הנו מפעל תעשייתי המהווה יחידה הומוגנית אחת שאין לפצלה, אינו נכס רב תכליתי אלא בגדר "התפל ההולך אחר העיקר" ועל כן יש לבטל פיצול הסיווג הנכס וחיוב מלוא השטח המבונה כ"מלאכה ותעשייה".

השניה, כנגד חיוב בגין קרקע תפוסה – נטען, כי העוררת אינה מחזיקה בשטח ה-30 מ"ר שחויב כקרקע תפוסה, לא חוזית ולא פיזית וגם לא עושה בו כל שימוש ועל כן אין לחייב בגין קרקע תפוסה.

המשיבה בהחלטתה דחתה את השגת העוררת, מהנימוק כי הוגשה באיחור ושלא במסגרת המועדים הקבועים בחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר") להגשת ערר.

בגין החלטה זו הגישה העוררת ערר ביום 5.10.2010. בעררה חזרה העוררת על טענותיה כפי שהועלו בהשגתה וכן טענה כי אין לדחות את השגתה על הסף, הגם שההשגה הוגשה באיחור, יש לנהוג בגמישות ולא להציב בפניה מחסומים דיוניים. המשיבה הגישה תשובה לערר וחזרה על טענותיה.

6. ביום 17.3.2011 השיגה העוררת למשיבה בשנית, בגין שנת המס 2011 וחזרה על הטענות שהעלתה בהשגה לשנת 2010. המשיבה השיבה לעוררת בהחלטתה מיום 6.4.2011 ודחתה את ההשגה לגופו של עניין. לעניין סיווג הקרקע התפוסה צוין כי בהיעדר תשריט מדידה לא נתמכה טענה זו, בעוד מדידת המשיבה נעשתה בהתאם להוראות צו המסים. ואלו לגבי פיצול הנכס נטען כי טענה זו שגויה, משום שצו המסים של העיר נצרת עילית מתיר פיצולם של נכסים ליחידות חיוב שונות והדבר נעשה לאחר שנמצא כי כל אחת מהיחידות משמשת למטרה שונה המוגדרת כשימוש נפרד ואינה תפלה כלל ועיקר למהות השימוש העיקרית בנכס.

בגין החלטה זו הגישה העוררת ערר לשנת המס 2011, בו חזרה על טענותיה בהשגתה ובעררה לשנת 2010. המשיבה מצידה לא הגישה כתב תשובה לערר זה.

7. ביום 15.3.2012 הגישה העוררת למשיבה השגה לשנת 2012. בראש ובראשונה טענה בהשגתה כי מאחר ולא הוגש כתב תשובה לערר שנת 2011, דין הערר להתקבל. לגופו של עניין חזרה העוררת על טענותיה בהשגותיה וערריה בשנים הקודמות.

ביום 26.3.2012 השיבה המשיבה להשגה. בתשובתה ציינה המשיבה, כי השטחים ואופן החיוב שצוינו בהשגת העוררת אינה רלבנטיים עוד לשנים 2011-2012 מאחר והחל משנת 2011 העיריה מבצעת סקר מדידות בעיר במסגרתו נמצא כי שטח הנכס של העוררת שונה מזה שחויב ועל כן שונה חיובה והוא כעת כדלקמן:

שטח במ"ר	סיווג	מס' סיווג	מס' נכס
383	מלאכה ותעשייה א.א.	412	77015003
61	משרדים ומתן שירותים	302	77015003
99	קרקע תפוסה	721	77015003
643	סה"כ שטח		

(להלן: "השומה המתוקנת").

עוד צוין, כי הודעה על השומה המתוקנת נשלחה לעוררת במהלך 10/2011 ואלו חיוב לפי השומה המתוקנת בוצע החל מיום 1.1.2011 וצורף תשריט מדידה.

לגופו של עניין, חזרה המשיבה על טענותיה לגבי הקרקע התפוסה ואלו לגבי פיצול החיוב – הטענה התקבלה והשטח שחויב כ"משרדים" חויב גם הוא בסיווג בו מחויבת יתרת השטח הבנוי – "תעשייה ומלאכה". שינוי זה עודכן בחשבון העוררת בתחולה מיום 1.1.2012.

על תשובה זו עררה העוררת, בראש ובראשונה בטענה לחיוב רטרואקטיבי פסול – בגין השתת השומה המתוקנת החל מיום 1.1.2011 וכן חזרה על טענתה בדבר חיוב הקרקע התפוסה.

המשיבה השיבה לערר זה. בס' 5 לתשובתה לערר, ציינה המשיבה היא חוזרת בה מהחלת השומה החדשה לתקופה הקודמת ליום הוצאתה ומסכימה כי תחול רק מיום משלוחה לעוררת – כדלקמן:
"לאור פסיקת בית המשפט העליון במסגרת הליך עע"מ 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת חשמל, מסכימה המשיבה כי תיקון השומה יחול מיום משלוח הודעת השומה לעוררת ולא מראשית שנת 2011 כפי שחויבה בפועל".

לגופו של עניין חזרה המשיבה על טענותיה בנוגע לחיוב הקרקע התפוסה.

8. ביום 21.3.2013 הגישה העוררת למשיבה השגה בגין שנת המס 2013. בהשגה זו חזרה העוררת על טענותיה בדבר החיוב הרטרואקטיבי ולגבי הקרקע התפוסה. עוד נטען כי בשומה המתוקנת לא צוינה זכות העוררת להגשת השגה תוך 90 יום ולכן דינה להתבטל. העוררת הוסיפה וטענה אף כנגד קבלת טענתה בדבר פיצול הנכסים רק החל משנת 2012 וטענה כי יש להחילו לכל הפחות מהיום בו הוצאה השומה המתוקנת ואף מתחילת שנת 2011. לגבי הקרקע התפוסה הוסיפה העוררת וטענה כי לא ניתן ללמוד מתשריט המשיבה מהו המקור לחיוב הקרקע התפוסה.

ביום 24.6.13 השיבה המשיבה להשגת העוררת. בתשובה זו ציינה כי עיריית נצרת עילית ביצעה סקר מדידות לגבי כל הנכסים שבתחום שיפוטה וכי המדידה של נכס העוררת בוצעה כבר ביום 22.12.2010. משלוח השומה באוקטובר 2011 אינו מהווה חיוב רטרואקטיבי מאחר ובוצע באותה שנת מס ולכן מהווה תיקון טעות באותה שנת מס. הפרש המדידות היחידי שעודכן לגבי שנת המס 2011 הוא 10 מ"ר בלבד בגין השטח שחויב כ"משרדים" וחשבון העוררת יזוכה בגין תוספת זו לשנת 2011, כך שהיא לא תחול על שנת 2011.

באשר לטענה בדבר אי ציון הזכות להגשת השגה – ציינה המשיבה כי זכות זו אכן צוינה בשומה המתוקנת שנשלחה לעוררת.

באשר לקרקע התפוסה – צוין כי **"מבדיקה שערכתי נמצא כי שטח הקרקע משמש את באי המפעל לחנייה ולמעבר סחורות"** (ראו ס' 4 לתשובה להשגה לשנת 2013).

על תשובה זו עררה העוררת.

בעררה טענה העוררת ראשית כי בניגוד לאמור בתשובת המשיבה להשגה, מעולם לא קיבלה שומה מתוקנת מסודרת המסבירה את פשר ההגדלה ולכן דין השומה לשנת 2012 להידחות על הסף, כן חזרה על טענתה כי יש להחיל את ביטול פיצול החיוב מיום הוצאת השומה המתוקנת, קרי – 10/2011 ואף מתחילת שנת 2011 וכן חזרה על טענתה בדבר הקרקע התפוסה ועל אי מענה לכתב הערר לשנת 2011.

המשיבה לא הגישה כתב תשובה לערר זה.

9. ביום 6.6.2012 התקיים דיון מקדמי בערר. במסגרת דיון זה, מסרו הצדדים כי הם מסכימים לויתור הדדי על הטענות המקדמיות, ובכלל זה – העוררת מוותרת על טענתה כי דין הערר לשנת 2011 להתקבל בהיעדר הגשת כתב תשובה לערר ואלו המשיבה מוותרת על טענתה כי דין השגת 2010 להידחות על הסף מפאת הגשתה שלא במסגרת המועדים שבחוק הערר (ראו עמ' 2 לפרוטוקול 6.6.2012, ש' 21-8).

בתום הדיון הצדדים ביקשו וקיבלו שהות על מנת להגיע להבנות מחוץ לכותלי הוועדה, והוחלט כי במידה ולא יגיעו להבנות, יוגשו סיכומים.

10. משלא עלה בידי הצדדים להגיע להבנות, העוררת הגישה סיכומיה בעררים לשנים 2010 – 2012 ביום 10.12.2012 ואלו המשיבה הגישה סיכומיה ביום 20.3.2013 בעררים לשנים 2010 – 2012.

בסיכומי העוררת ראשית הזכירה העוררת כי הצדדים ויתרו באופן הדדי על הטענות המקדמיות. לגופו של עניין, חזרה העוררת על טענותיה שהועלו בהשגות ובעררים בכל השנים – כנגד פיצול הנכס, חיוב הקרקע התפוסה והחיוב הרטרואקטיבי והעלתה טענה נוספת חדשה – בדבר שטח הנכס, במסגרתה טענה כנגד הגדלת השטח המחויב במסגרת השומה החדשה. נטען שעל אף שצוין בתשובה להשגה בשנת 2012 מצורף תשריט מדידה – בפועל הוא לא צורף. כך גם לא הוגש כתב תשובה לשנת 2012 ולכן אין בידי העוררת האמצעים לטעון כנגד הגדלת השטח. על בסיס כל זאת נטען כי יש לראות במשיבה כמי שלא הרימה את הנטל להוכיח כי שטח הנכס הוגדל כדין.

11. ביום 5.2.2014 התקיים דיון בפני ההרכב הקודם בערר לשנת 2013. במסגרת הדיון הצדדים ביקשו וקיבלו שוב שהות על מנת להגיע להבנות מחוץ לכותלי הוועדה, והוחלט כי במידה ולא יגיעו להבנות, יוגשו סיכומים. במסגרת זו, הוחלט כי הצדדים יודיעו תוך 30 יום אם הגיעו להסדר פשרה. ככל שלא תושג פשרה, נקבעו מועדים להגשת סיכומים לגבי ערר 2013, במסגרתם היתה אמורה העוררת להגיש סיכומיה תוך 45 יום והמשיבה תוך 45 יום מקבלת סיכומי העוררת.

12. לאחר שלא הוגש דבר מאת הצדדים, לא הודעה על פשרה ולא סיכומים, ניתנה ביום 13.10.2014 החלטתנו שצוינה בפתח בקשה זו, במסגרתה התבקשה הודעת הצדדים על הסכמתם למתן החלטה בעררים, כולל ערר 2013, על סמך החומר שבתיק וכי העדר הודעה ייחשב כהסכמה.

כאמור, הצדדים הסכימו כי תינתן החלטה על ידי הרכב זה, אך הם לא הגישו סיכומים משלימים בהתאם להחלטתנו מיום 03.11.2014 ועל כן החלטתנו תינתן על בסיס החומר המצוי בתיק ולגבי העררים לשנים 2010-2013. כמו כן, לאור זהות הטענות, אנו עושים שימוש בסמכות הנתונה לנו בתקנה 19 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני וועדת

דיון והכרעה

כאמור, העוררת העלתה בערריה מספר טענות, להלן נדון בכל אחת מהן בנפרד.

א. הטענה בנוגע לקרקע התפוסה:

13. כאמור, במסגרת טענה זו טוענת העוררת כי אין לחייבה בגין שטח קרקע כלל והיא אינה מחזיקה בקרקע ואינה עושה שימוש בקרקע בתחום שיפוטה של המשיבה. עוד מוסיפה העוררת, כי בתשריט המדידה שהגישה העירייה לא צוין היכן מרכיב הקרקע המחויב כקרקע תפוסה, כך שהעוררת אינה יכולה להביא את מלוא טענותיה בנוגע לחיוב זה.

14. מנגד, טוענת המשיבה כי טענות העוררת ביחס לקרקע התפוסה נטענו בעלמא וללא ביסוס עובדתי. מבדיקה שערכה המשיבה עלה כי אכן נעשה על ידי העוררת שימוש בשטח קרקע, כפי שצוין בס' 4 לתשובה להשגה משנת 2013, כדלקמן:
"מבדיקה שערכתי נמצא כי שטח הקרקע משמש את באי המפעל לחנייה ולמעבר סחורות" (ראו ס' 4 לתשובה להשגה לשנת 2013).

המשיבה טוענת כי העוררת לא סתרה את ממצאיה האמורים של המשיבה, והעלתה כאמור טענותיה בעלמא וללא כל ביסוס עובדתי.

15. 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.

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

17. 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).

18. 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).

19. 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).

20. 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.

21. 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 יתד עם בניין.

22. כאמור, במקרה שלפנינו הצדדים אינם חלוקים כי התנאי הראשון – כי הקרקע אינה חקלאית – מתקיים, והטענות שהעלתה העוררת הופנו כנגד התמלאות התנאי השני והשלישי, קרי – כי לא מדובר בקרקע שמשמשים בה ושמחזיקים בה.

23. לגבי תנאים אלה בעבר נפסק, בבג"צ 764/88; 1437/90; 1985/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית 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. "משתמשים" - כפי ששימוש הוסבר בבג"צ 129/84, 227, בשג"צ 51/84, [12]58 הנ"ל; ב. "מחזיקים" - וכאן, לדעתי, הכוונה להחזקה משפטית בלשהי. 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).

24. ואולם, פסיקה זו לא נשתמרה, ובתי המשפט המחוזיים, כמו גם מרבית המלומדים, סברו כי אין לקבוע את מבחן החזקה המשפטית / קניינית כמבחן בלעדי 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' 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: רוטוביץ - 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", במובן 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, רואים 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 הי"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".

25. ואלו במקרה הנדון, העוררת טוענת כי אין לה לא חזקה ולא שימוש בכל שטח של קרקע. חזקה – משום שאין לה כל זכויות שכירות או בעלות בשטח הקרקע ושימוש – משום שאין היא עושה שימוש בפועל בשום שטח קרקע בתחום שיפוטה של המשיבה.

26. בראש ובראשונה נציין, כי טענותיה של העוררת נטענו בעלמא, ובשום שלב לא הוגשו כל תימוכין או ראיות לתמיכה בטענה זו, שהנה טענה עובדתית. העוררת גם לא שלחה כל נציג מטעמה לאף לא אחד מהדיונים שהתקיימו בפני ההרכב הקודם, על מנת שיסביר לגבי פעילותה של העוררת ואופן שימושה בנכס. כך גם בחרה שלא להתייחס באף לא אחד מכתבי טענותיה לטענת המשיבה על כך שבבדיקתה מצאה שהקרקע משמשת את באי המפעל לחניה ולמעבר סחורות, פרט להכתשה כללית וגורפת בה נטען כי לא נעשה שימוש כלל בשום שטח קרקע, וכל זאת כאשר כיוזמת ההליך נטל ההוכחה מוטל על שכמה של העוררת.

27. די בכך שטענה עובדתית זו של העוררת נטענה בכלליות וללא כל תימוכין, ובכך שלא הובאה כל ראיה לסתור את אמירת המשיבה, הנהנית מחזקת תקינות המנהל, בתשובתה להשגה בדבר ממצאי הבדיקה שערכה, על אף שנטל ההוכחה מוטל על שכמי העוררת, על מנת לדחות את טענתה זו.

עוד נזכיר בהקשר זה אף את הוראת ס' 318 לפקודת העיריות [נוסח חדש] – לפיה יהוו פנקסי המשיבה ראיה לכאורה לאמיתות תכנם – כדלקמן:

"פנקסים הנחזים ככוללים ארנונה שנקבעה או שומה שנעשתה לפי הפקודה יתקבלו – בלי כל ראיה – כראייה לכאורה על קביעת הארנונה או על עשיית השומה ועל תקפן".

והעוררת, כאמור, לא הרימה את הנטל לסתור חזקה זו.

28. ואולם, נוסף ונציין, כי טענה גורפת זו של העוררת אף אינה מתיישבת עם ההיגיון ועם השכל הישר, שכן, כפי שציינה העוררת עצמה, היא מפעילה בנכס מפעל תעשייתי העוסק בייצור (ראו למשל האמור בס' 6 להשגת העוררת מיום 25.7.2010).

העוררת לא פירטה מעבר לכך, אולם, מטבע הדברים, מפעל תעשייתי, העוסק בייצור מוצרים, נדרש לאספקת חומרי גלם, פריקותם והכנסתם לנכס – מה שמצריך הגעת משאיות אל הנכס, הוצאת תוצרת מהנכס והפצתה, העמסתה על משאיות – מה שמצריך גם הוא הגעת משאיות אל הנכס, שטחי תימרון של אותן משאיות, שטחים לצורך הגעת עובדים, ספקים והחניית רכביהם – כל זאת דברים אשר על פי ההיגיון והשכל הישר, נדרשים ואף הכרחיים לכל הדעות לצורך הפעלת מפעל תעשייתי יצרני. על כן, גם בשל כך יש לקבל את ממצאיה של המשיבה, אשר אף מתיישבים עם ההיגיון.

29. בית המשפט העליון 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.

30. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, שוכנענו כי מתקיימים כל התנאים הדרושים לצורך הכרה בשטח הקרקע כ"קרקע תפוסה", ומכל מקום, לא נסתרו ממצאיה של המשיבה על בסיס הושת חיוב זה.

ב. הטענה בנוגע לפיצול הסיווג:

1. כאמור, במסגרת תשובתה להשגת 2012, קיבלה המשיבה את הטענה בנוגע לפיצול החיוב וביטלה את הפיצול, החל מיום 1.1.2012. משכך, לא חזרה העוררת על טענה זו במסגרת השגתה לשנת 2013.

2. אולם, כנגד טענה זו השיגה ועררה המשיבה וטענה כי יש להחיל את ביטול פיצול החיוב גם לשנת 2011. העוררת אף חזרה על טענה זו בסיכומיה וטענה, כי על המשיבה לפעול בסימטריה, ושכשם שתיקון השומה במסגרתו הוגדל שטח הנכס על ידי המשיבה נעשה רטרואקטיבית לשנת 2011 כך גם עליה לפעול לגבי ביטול פיצול החיוב. עוד נטען כי ממילא בטענת המשיבה בשנת 2012 יש משום הודאה בכך שהמדובר בנכס הומוגני שאין לפצלו. עוד חזרה על עמדתה כי השטח שסווג כמשרדים משרת את השטח העיקרי ואין לו תכלית עצמאית.

לאור כל זאת, נטען כי יש להחיל את ביטול פיצול החיוב החל ממועד תחילת חזקת העוררת בנכס, או לחלופין החל משנת 2010 (ראו סי' 15-16 לסיכומי העוררת).

3. בסיכומים שהגישה המשיבה ביום 20.3.13, ציינה המשיבה כי אכן צודקת העוררת בטענתה זו וכי טענתה זו של העוררת מתייתרת נוכח קבלתה על ידי המשיבה ותיקון שומת הארנונה בהתאם –ראו האמור בסי' 10-11 לסיכומי המשיבה:

"אכן, ההלכה המרכזית הנ"ל, לפיה סיווגו של החלק הטפל בנכס יהא בהתאם לסיווגו של עיקר הנכס מתאימה היא במדויק גם למקרה דנן שהרי המשיבה פעלה ותיקנה את שומת הארנונה כך שכיום מסווג הנכס בהתאם לשימושו העיקרי, קרי –מלאכה ותעשייה (למעט שטח הקרקע התפוסה). משכך, טענת העוררת בעניין זה מתייתרת."
(ההדגשה שלנו).

4. אמנם, בתשובתה להשגת 2012 הגבילה המשיבה את הסכמתה לבטל את פיצול הנכס רק בתחולה מיום 1.1.2012, ואולם, מהדברים שהובאו לעיל עולה, כי בשלב הסיכומים חזרה בה המשיבה מטענה זו, שכן בתגובה לטענות העוררת בסיכומיה ביחס לכך שיש להחיל את ביטול פיצול החיוב לגבי כל תקופת החיוב –תשובתה של המשיבה בסיכומיה היתה כי טענות אלו מתייתרות נוכח הסכמתה כי אכן המדובר בנכס בעל תכלית הומוגנית אחת.

5. מכאן, שהמשיבה מסכימה לטענות העוררת בסיכומיה, קרי –החלת ביטול פיצול החיוב על כל תקופת החיוב.

6. נוסף בהקשר זה, כי אמנם בסיכומיה טענה העוררת כי לאור הודאת המשיבה כי אין לפצל את הנכס, יש לבטל את פיצול החיוב החל מיום תחילת חזקת העוררת בנכס, ורק כטענה חלופית החל משנת 2010 (ראו סי' 15-16 לסיכומי העוררת), ואולם, אין בידינו לקבל טענה זו שכן כלל לא עומדים בפנינו השגות ועררים לשנים הקודמות לשנת 2010 ומשכך אין בידינו להכריע לגביהם במסגרת סמכויותינו. על כן, יש לראות בהסכמת והודאת המשיבה כי אין לפצל את הנכס, כרלבנטית אך ורק לשנים בגינם הוגשו העררים שבנדון, קרי –החל משנת 2010.

7. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, ולאור הודאת והודעת המשיבה על הסכמתה כי אין מקום לפיצול הנכס, אנו קובעים כי פיצול הנכס יבוטל החל משנת 2010 ועד לשנת 2013.

ג. הטענה בנוגע לשטח הנכס:

8. נאמר כבר כעת לגבי הטענה הנוגעת לשטח הנכס – כי דינה להידחות.
9. ראשית, המדובר בטענה אשר עלתה לראשונה בסיכומי העוררת ולא נזכרה בערריה והשגותיה ובשל כך מהווה הרחבת חזית אסורה – ראו לעניין זה תקנה 17 לתקנות – המורה כי:
- "בשמיעת הערר לא תיזקק הועדה לכל נימוק שלא יצוין בכתב הערר או בתשובה, אלא אם היא משוכנעת שהנימוק נשמט שלא באשמת בעל הדין המבקש להיעזר בו, או ששמיעת הנימוק דרושה למען הצדק".**
- בשים לב לכך כי המדובר בטענה שהועלתה בשלב מאוחר מאוד – רק בשלב הסיכומים – ואשר לא עלתה במסגרת העררים או ההשגות שהוגשו בשנים נשוא ערר זה – אין המדובר לטעמנו במקרה המצדיק הרחבת חזית, ובפרט בשלב כה מאוחר של הדיון. על כן, רק מטעם זה דין הטענה להידחות.
10. שנית, טענה זו ממילא הועלתה בעלמא ומבלי שצורף כל תשריט מדידה מטעם העוררת לתמוך בטענתה, ואף מבלי שהוצג תשריט ממנו ניתן ללמוד מהו השטח הנכון לחיוב, לשיטת העוררת.
- כיוזמת ההליך, נטל ההוכחה מוטל על שכמה של העוררת. ראשית נפנה בהקשר זה להוראת סי' 318 לפקודת העיריות [נוסח חדש] – לפיה יהוו פנקסי המשיבה ראיה לכאורה לאמיתות תכנם – כדלקמן:
- "פנקסים הנחזים ככוללים ארנונה שנקבעה או שומה שנעשתה לפי הפקודה יתקבלו – בלי כל ראיה – כראייה לכאורה על קביעת הארנונה או על עשיית השומה ועל תקפן".**
- עוד נזכיר את "חזקת תקינות המנהל" לפיה "המעשה המנהלי נהנה "מחזקת כשרות" ולפיה כל פעולה מנהלית מוחזקת ככזו שנעשתה על פי הדין והמבקש לסתור זאת, עליו הנטל להוכיח" (השוו: עת"מ 318/04 שאול עטיה ואח' נ' עיריית באר שבע – פורסם בבנו).
- ראו לעניין זה אף פסק דינו של כבי השי' ביין בע"ש 230/00 שירותי בריאות כללית נ' וועדת ערר ארנונה שבי ציון (פורסם בבנו), שם נקבע כי נטל ההוכחה לטענות שהעלה העורר בפני וועדת הערר מוטל על שכמו וזאת מכח חזקת תקינות המנהל העומדת לטובת מנהל הארנונה.
- ועוד נפנה בהקשר זה לפסיקת בתי המשפט – לפיה על הנישום המבקש לתקוף את חיובו במס מוטל נטל ההוכחה לשכנע כי חויב שלא כדין – וראו לעניין זה למשל רע"א 1436/90 גיורא ארד נ' מנהל מע"מ (פורסם באתר נבו).
11. העוררת אמנם העלתה טענה בסיכומיה כי הגם שצוין בתשובה להשגת 2012 שמצורף לה תשריט מדידה, תשריט זה לא צורף בפועל ולכן אין בידי העוררת להתייחס לשטח, ואולם, ראשית, גם אם מחמת טעות לא צורף התשריט בפועל – היו בידי העוררת הזדמנויות רבות במשך הזמן הרב שחלף מקבלת התשובה להשגה בשנת 2012, לפנות למשיבה ולבקש המצאת התשריט. מעבר לכך, העוררת ממילא אינה זקוקה לתשריט המשיבה על מנת לבצע מדידה של מודד מטעמה בנכס ולבחון בעצמה מה שטח הנכס בהתאם להוראות שיטת המדידה שבצו המסים.

12. על כן, ובהיעדר תשריט מדידה מטעם העוררת, ובשים לב למועד בו העלתה לראשונה טענה זו, נדחית טענת העוררת ביחס לשטח הנכס ונקבע כי לא עלה בידה להוכיח כי נפל משגה בשטח בו חויבה.

ד. הטענה בנוגע לחיוב הרטרואקטיבי :

1. במסגרת טענה זו, טוענת העוררת כי החלת השומה המתוקנת, אשר הוצאה ב-10/2011 רטרואקטיבית ליום 1.1.2011, הנה בגדר חיוב רטרואקטיבי פסול ויש להחילה רק החל משנת 2012 או לחלופין רק מיום הוצאתה. את טענה זו העלתה העוררת בהשגותיה וערריה לשנים 2012, 2013 וכן חזרה עליה בסיכומיה.

נציין, כי בנוגע לטענה זו עמדת המשיבה אינה ברורה לנו. כאמור, המשיבה, בס' 5 לתשובתה לערר לשנת 2012, ציינה כי היא תוזרת בה מהחלת השומה החדשה לתקופה הקודמת ליום הוצאתה ומסכימה כי תחול רק מיום משלוחה לעוררת – כדלקמן:

"לאור פסיקת בית המשפט העליון במסגרת הליך עע"מ 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת השמל, מסכימה המשיבה כי תיקון השומה יחול מיום משלוח הודעת השומה לעוררת ולא מראשית שנת 2011 כפי שחויבה במועל".

(להלן – "פס"ד גבעת שמואל" – תוספת שלנו).

2. ואולם, בניגוד מוחלט להודעתה זו, במסגרת תשובת המשיבה להשגת 2013, בס' 2, חזרה בה המשיבה מעמדה זו וטענה כי אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי אלא בחיוב המהווה תיקון טעות באותה שנת מס.

על עמדה זו חזרה המשיבה גם בסיכומיה (ס' 15-12), וגם במסגרתם חזרה בה מעמדתה משנת 2012, וטענה, כי מדידת הנכס שעליה מבוססת השומה המתוקנת, נערכה בנכס כבר ביום 22.12.2010 ומשכך נהגה עם העוררת לקולא בכך שהטילה את שומה זו רק משנת 2011 ולא משלהי שנת 2010. המשיבה אף הוסיפה והפנתה לפס"ד גבעת שמואל, וטענה, בניגוד לאופן התייחסותה לפס"ד זה בתשובתה להשגה בשנת 2012 – כי לפי פס"ד זה, אין לראות בהחלת השומה המתוקנת החל מיום 1.1.2011 כחיוב רטרואקטיבי.

3. עלינו לומר, כי שינוי זה בעמדתה של המשיבה אינו מובן לנו. מדוע לאחר שמצאה לנכון לחזור בה מהחיוב הרטרואקטיבי, ובפרט בהתבסס על פס"ד גבעת שמואל, מצאה לנכון המשיבה לשנות מעמדתה ועל בסיס אותו פס"ד עליו הסתמכה, לטעון כי אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי. אין אף מדובר בטענה המועלית במסגרת שנת מס אחרת ונפרדת – שכן החזרה מהטענה נעשתה גם במסגרת הסיכומים, המתייחסים גם לשנת 2012.

לפחות בכל הנוגע לשנת המס 2012 – גם זו מהווה הרחבת חזית והעלאת טענה חדשה – שכן טענה זו מהווה ההיפך המוחלט מטענת המשיבה בתשובה לערר 2012, בנוגע לרטרואקטיביות.

4. מעבר לשינוי בעמדה בשלב כה מאוחר נאמר, כי גם לגופו של עניין אין מקום לשינוי העמדה. אכן, צדקה המשיבה בעמדתה בתשובתה להשגה בשנת 2012, כי בהתאם לפס"ד גבעת שמואל, המדובר בחיוב רטרואקטיבי.

נפנה בהקשר זה לאמור בפס"ד גבעת שמואל, מפי כב' השי' המשנה לנשיא 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 ענייניו של הפרט בסופיות ההחלטה ומידת ההסתמכות שלו על ההחלטה, מחד גיסא, לבין האינטרס הציבורי שבקיום החוק ובגביית מס אמת, מאידך גיסא. תשיבות 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 ויתר החיוב". (ההדגשות שלנו).

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 סי' 52, 56 לפסה"ד).

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

"בעע"ם 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' 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).

עוד ראו פסיקתו של כבי המשנה לנשיא השי' 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, אלא למשל מטעות בחיוב או טעות לא מהותית במדידת גודל הנכס.

ובפס"ד מעונות מכבי- באותו המקרה נקבע כי אין הצדקה לחיוב הרטרואקטיבי, בין היתר מאחר והסיבה לתוספת השטח אינה פגם בהתנהלות הנישום אלא שגיאות שונות ביישום שיטות מדידה שונות של העירייה. 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 ולהצדיקו – לבין מקרה בו ההבדל הוא מינורי – ואז לא קמה חזקה כי הנישום היה מודע לחיוב השגוי – כדלקמן:

"גודל השטח אינו נתון משמעותי שמקים חזקה כי הצדדים דייקו בו והסתמכו עליו – קשה לקבוע בוודאות כי 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).

5. מדברים אלה עולה, כי טוב עשתה המשיבה בתשובתה להשגה לשנת 2012, כאשר חזרה בה מהחיוב הרטרואקטיבי תוך הסתמכות על הפסיקה שלעיל. למעשה, המשיבה בשום שלב לא נימקה אלו נסיבות במקרה הנדון מצדיקות חיוב רטרואקטיבי. כל שצוין הוא שהתבצעה מדידה בשלהי 2010 בה נמצא כי ישנו שטח נוסף לחיוב. כלל לא נטען כי התוספת נובעת מ"פגם בהתנהלות העוררת". יתרה מכך, בסי' 17 לסיכומי המשיבה ציינה המשיבה כי:

"עיקר השינוי בשטח הנכס עליו מלינה העוררת נובע ככל הנראה מהכללתה של הגלריה אשר לא נכללה במדידה הקודמת"

בכך, לכל הדעות, אין להוות "פגם בהתנהלות הנישום" או אי אלו מאותן נסיבות חריגות המצדיקות הטלת חיוב רטרואקטיבי.

6. אשר על כן, לאור האמור לעיל, מתקבלת טענת העוררת בדבר החיוב הרטרואקטיבי לגבי מלוא התקופה הקודמת ליום הוצאת השומה החדשה (10/2011), ועל כן מבוטל החיוב שהוחל החל מ-1/2011 והוא יחול רק מיום הוצאת השומה החדשה -10/2011.

סוף דבר

7. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, הערר מתקבל באופן חלקי וקביעתנו הנה כדלקמן:
הטענה ביחס לקרקע התפוסה –נדחית.
הטענה ביחס לפיצול הנכס –מתקבלת לגבי מלוא שנות העררים -2010-2013.
הטענה ביחס לחיוב הרטרואקטיבי –מתקבלת, והשומה המתוקנת תחול רק מיום הוצאתה –10/2011.
8. בנסיבות העניין, איננו עושים צו להוצאות.
9. בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת תוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.
10. 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: 20.01.2015

 עו"ד רוז שמש חברת הוועדה	 מר משה תוסיה כהן חבר הוועדה	 עו"ד איהאב סח'ניני יו"ר הוועדה
--	---	--