

עע"מ 4808/19

עע"מ 4844/19

עע"מ 4875/19

עע"מ 4888/19

קבוע ליום: 4.3.2020

1. כץ גבע איצקוביץ (KGI) בע"מ ואח'

2. מקורות חברת מים בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד ממשד כץ, גבע, איצקוביץ KGI, עורכי דין
מרחוב יוסף קארו 19, בית KGI, ת.ד. 7369, תל אביב-יפו, 61073
טל': 03-6252525 ; פקס: 03-6252526

המערערות בעע"מ 4875/19

פנרמה אחזקה (1999) בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד דרוד יצחקי

מרחוב מאז"ה 22, תל אביב יפו, מיקוד 6521310
טל: 03-5445590 ; פקס: 03-5445598

המערערות בעע"מ 4844/19

1. לשכת המסחר תל אביב והמרכז

2. קבוצת י.י. שטיר בע"מ

3. קולנוע חדש בע"מ

4. רנבי השקעות בע"מ

5. דנגוט מחשבים בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד עדי מוסקוביץ
מרחוב מנורת המאור 2, תל אביב יפו, מיקוד 6744830
טל: 03-6326000 ; פקס: 077-5558582

המערערות בעע"מ 4808/19

צ'ק פוינט טכנולוגיות תוכנה בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד רונית פלג ו/או דוד שמענוב

מרחוב החשמונאים 84, תל אביב יפו, 6713203
טל: 03-5631010 ; פקס: 03-6240069

המערערות בעע"מ 4888/19

נ ג ד

1. עיריית תל אביב

ע"י עו"ד ויוי משולם קור

מהשירות המשפטי של עיריית תל אביב

מרחוב אבן גבירול 69, תל אביב, מיקוד 6416201
טל: 03-5218817 ; פקס: 03-5216002

2. היועץ המשפטי לממשלה

ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות המדינה

מרחוב צלאח א דין 29, משרד המשפטים, ירושלים, מיקוד 9711052
טל: 073-3925590 ; פקס: 02-6467011

המשיבים

עמדה מטעם מ"מ היועץ המשפטי לממשלה

1. בהתאם להחלטת כבוד הרשם רון גולדשטיין מיום 9.2.2020, מתכבד היועץ המשפטי לממשלה בהתאם לסמכותו לפי סעיף 1 לפקודת סדרי הדין (התייצבות היועץ המשפטי לממשלה) [נוסח חדש], מכוחה הודיע היועץ המשפטי לממשלה על התייצבותו להליך לפני בית המשפט קמא, להביא את עמדתו בשאלות המשפטיות המתעוררות בהליך.
2. עניינם של הערעורים שבנדון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים) בחמש עתירות מאוחדות: עת"מ 15-05-24734 צי"ק פוינט טכנולוגיות תוכנה בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו; עת"מ 15-12-19868 כץ גבע איצקוביץ (KGI) בע"מ ואח' נ' עיריית תל אביב-יפו; עת"מ 15-04-32366 פנרמה אחזקה (1999) בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו; עת"מ 15-04-25338 מקורות חברת מים בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו ועת"מ 15-04-22366 לשכת המסחר תל אביב והמרכז ואח' נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן: "פסק הדין של בית המשפט קמא").

פסק הדין של בית המשפט קמא ניתן ביום 27.3.2019. בית המשפט קמא דחה את חמש העתירות המאוחדות האמורות אשר הוגשו נגד החלטת עיריית תל אביב-יפו (להלן: "העירייה") מיום 23.2.2015 להעלות את תעריפי הארנונה לנכס מסוג "בניין המשמש לחניית רכב ללא תשלום (סמל 765) והמוחזק ביחד עם בנין שאינו משמש למגורים". שינוי התעריף נעשה על ידי העמדת התעריף של תת הסיווג האמור על תעריף המינימום הקבוע בתקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס"ז-2007 (להלן: "תקנות ההסדרים") לנכס מסוג "משרד, שירותים ומסחר".

3. בפסק דינו קבע בית המשפט קמא, כי גם בהינתן סיווג ספציפי בצו הארנונה, יש לבחון האם יש מקום לחייב את החניון (ללא תשלום) בנפרד מהנכס העיקרי, או שמא יש לחייבו ביחד עם הנכס העיקרי בהיותו נכס נלווה בלבד. זאת, בהתאם לפסיקתו של בית משפט נכבד זה באשר ל"מתקן רב-תכליתי". עוד נקבע, כי העירייה היתה רשאית לערוך את השינוי שעשתה בצו הארנונה ללא אישור שר הפנים ושר האוצר (להלן: "השרים") וכי יש לסווג חניון ללא תשלום שהוא עצמאי ולא נלווה לנכס עיקרי תחת סיווג "משרד, שירותים ומסחר".
4. להלן יחזור מ"מ היועץ המשפטי לממשלה על עיקרי העמדה כפי שהובעה בהתייצבות היועץ המשפטי לממשלה שהוגשה לפני בית המשפט קמא ולאחר הדברים יביא מ"מ היועץ המשפטי לממשלה את עמדתו בעקבות האמור בפסק הדין של בית המשפט קמא.

פתח דבר

5. כאמור עניינם של ההליכים דנן בהחלטת העירייה להעלות את תעריפי הארנונה של "בניין המשמש לחניית רכב ללא כתשלום והמוחזק ביחד עם בנין שאינו משמש למגורים", לתעריף המינימום של נכס מסוג "משרד, שירותים ומסחר", בהתאם לתקנות ההסדרים.
 6. נגד החלטה זו הוגשו מספר עתירות מנהליות (אשר אוחדו להליך זה), וכן בקשה לאישור ניהול תובענה כייצוגית. לבקשת בית המשפט קמא, הוגשה עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה אשר התייחסה לשאלות המשפטיות שעלו מההליכים הנוגעים בדבר.
 7. **השאלה הראשונה** שהתעוררה בהליכים שבנדון היתה כיצד יש לסווג את הנכסים מסוג חניון ללא תשלום, ועל פי איזה תעריף יש לגבות ארנונה בגינם.
 8. בקצרה יאמר, כי לעמדת העירייה, יש להתייחס לנכס מסוג זה כ"משרד, שירותים ומסחר", שכן מדובר בהגדרה רחבה המתייחסת לנכסים שונים, לאו דווקא עסקיים במהותם, שאין דרישה שהשירות שניתן במסגרתם יהיה תמורת תשלום. על כן, לעמדת העירייה, כל סוגי השירותים הניתנים לציבור (ואשר אין להם הגדרה נפרדת בתקנות ההסדרים), נכללים בסיווג ראשי "משרד, שירותים ומסחר", ובכלל זה שירותי חניה ללא תשלום. מנגד, לעמדת המערערות, יש לסווג חניונים ללא תשלום כ"נכס אחר". לעמדתן, "נכס אחר" הוא הסיווג היחיד המתאים לכלול תחתיו חניונים המשרתים נכסים בעלי שימושים שונים שמאפשר לחייבם באופן אחיד.
 9. **לעמדת מ"מ היועץ המשפטי לממשלה**, אשר תפורט בהרחבה להלן, בהתאם לפסיקה הנוגעת לסיווג חניונים ללא תשלום, ככל שחניון ללא תשלום מהווה שטח לוואי ושירות לנכס העיקרי, על פי מבחני הפסיקה, יש לראותו כחלק מהשטח העיקרי ולסווגו **בהתאם לסיווג הנכס העיקרי**.
 10. **השאלה השנייה** שהתעוררה בהליכים דנן היא האם נדרש אישורם של השרים לתיקון סיווג חניונים ללא תשלום כפי שהתבצע על ידי העירייה. עמדת מ"מ היועץ המשפטי לממשלה בענייננו היא, כי בחירת העירייה בסיווג שהוא תת-סיווג של "חניון", הייתה מוטעית **ואינה תואמת את הדין** והיה על העירייה לפעול לתיקון הצו כך שיעלה בקנה אחד עם הוראות הדין. במובן זה, תיקון הטעות על ידי העירייה, אינו דורש את אישור השרים. היועץ המשפטי לממשלה הבהיר כאמור, כי ככל שהחניון מהווה חלק בלתי נפרד מהשימוש בנכס העיקרי, בהתאם להלכה הפסוקה שתובא בהמשך, הרי שחניון ללא תשלום יש לסווג בהתאם לסיווג הנכס העיקרי אותו הוא משמש. ויובהר, כי סיווג זה של חניון ללא תשלום כשטח נלווה לשטח העיקרי אינו דורש תיקון צו הארנונה ואין בו שינוי מהתקנות, ועל כן אינו דורש את אישור השרים.
- להלן יובאו הרקע והנימוקים לעמדת מ"מ היועץ המשפטי לממשלה.

רקע נורמטיבי

11. סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים" או "החוק"), קובע כי: "מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית, על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס".
12. סעיף 8(ב) לחוק ההסדרים מסמיך את השרים, שר הפנים ושר האוצר, לקבוע בתקנות "את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס, קביעת שימושו, מקומו וסיווגו לעניין הטלת ארנונה כללית". סעיף 8 לחוק ההסדרים קובע את הקריטריונים להטלת ארנונה על ידי רשות מקומית. כעולה מנוסח הסעיף, קריטריונים אלו תחומים לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו. יוער, כי סעיף זה החליף את סעיפים 274-275 לפקודת העיריות [נוסח חדש], אשר אף הם התייחסו לאותם שלושה קריטריונים: סוג הנכס, שימושו ומקומו.
13. במסגרת סעיף 9 לחוק ההסדרים נקבע, כי השרים יקבעו סכומים מזעריים ומירביים לארנונה כללית שתעריפי הרשות לא יעלו או יפחתו מהם; נקבעו כללים לעניין עדכון סכומי הארנונה; והוסדרה האפשרות לשינוי התעריפים והסיווגים בצו הארנונה שלא בהתאם לכללי העדכון, וזאת באמצעות הגשת בקשה לאישור חריג לשרים.
14. קביעת תעריפי הארנונה על ידי הרשות המקומית מוגבלת בשורה של הוראות דין המכונות "דיני ההקפאה", אשר נחקקו החל משנת 1985. הסמכות להטיל ארנונה נותרה בידי הרשויות המקומיות, אולם דיני ההקפאה הגבילו את כוחן של הרשויות המקומיות לשנות את תעריפי הארנונה ללא אישור חריג מאת השרים. זאת, הן לעניין העלאת תעריפים והן לעניין הפחתתם, בין אם באופן ישיר ובין אם באמצעות שינוי הסיווגים בצו הארנונה.
15. בהסתמך על ההוראות האמורות ואחרות, הותקנו במהלך השנים תקנות שנתיות ובהן הוראות בדבר סמכות השרים ליתן אישור חריג להעלאת שיעור הארנונה או לשינוי סיווג. בשנת 2007 הותקנו תקנות הסדרים במשק המדינה, כפי שהוגדרו לעיל, שהן תקנות של קבע.
16. בתקנות ההסדרים נקבעה רשימה של סוגי נכסים, וכן נקבעו בהן תעריפי המינימום והמקסימום להטלת ארנונה (סעיפים 6-7 לתקנות ההסדרים), אשר מתעדכנים בכל שנה. כך, מובאים התעריפים לנכסים מסוג "מבנה מגורים", "משרד, שירותים ומסחר", "בנק וחברת ביטוח", "תעשייה", "בית מלון", "בית מלאכה", "אדמה חקלאית", "קרקע תפוסה", "קרקע תפוסה במפעל עתיר שטח", "חניון", "מבנה חקלאי" ועוד.
17. בסעיף 5 לתקנות ההסדרים קבוע הכלל האוסר על שינוי סוג, סיווג או תת-סיווג של נכס באופן המשפיע על סכום הארנונה שהרשות המקומית רשאית להטיל עליו. בסעיף 8 לתקנות ההסדרים נקבע, כי תעריפי הארנונה מן השנה הקודמת ייוותרו בעינם, למעט עדכונים השנתי בהתאם לנוסח הקבוע בחוק.

18. בסעיף 10(א)(2) לתקנות ההסדרים נקבע החרג, המאפשר למועצת הרשות המקומית לשנות סיווג שלא כאמור בסעיף 5, דהיינו לשנות סיווג באופן המשפיע על סכום הארנונה, בתנאי שניתן לכך אישור השרים.
19. על בסיס רשימת סיווגי הנכסים, ותעריפי המינימום והמקסימום הקבועים בתקנות ההסדרים, מוציאות המועצות הנבחרות של הרשויות המקומיות את צווי הטלת הארנונה בכל שנה ושנה.

מן הכלל אל הפרט – עמדת היועץ המשפטי לממשלה כפי שהוגשה לפני הערכאה קמא

20. השאלה הראשונה שעמדה במוקד הדיון שלפנינו היא כאמור שאלת סיווג חניונים ללא תשלום. הגדרת סיווג הנכס "חניון", מוגדרת בתקנות ההסדרים כך: "חניון – בין מקורה ובין שאינו מקורה, שהחניה בו נעשית תמורת תשלום". פרשנות המונח "חניון" נדונה על ידי בית משפט נכבד זה במספר פסקי דין, במסגרתם גם נדונה השאלה בדבר סיווג חניונים ללא תשלום.
21. בפסק הדין ברע"א 10643/02 **חבס ח.צ. פיתוח 1993 בע"מ נ' עיריית הרצליה** (פורסם באר"ש, 14.5.2006) (להלן: "**עניין חבס**"), נדונה שאלת סיווג שטחי חניה המצויים במרתף של מבנה עסקי, שבו מרבית מקומות החניה הושכרו בשכירות חודשית לעסקים השונים הנמצאים במבנה. שאלה זו לא הוכרעה לגופה, שכן בסופו של דבר נפסק, כי שינוי הסיווג נעשה בניגוד ל"דיני ההקפאה" ולכן אינו חוקי. עם זאת, לעניין סיווג שטחי החניה, קבעה כבוד השופטת ארבל, כי ניתן לסווג את החניות כ"חניון", וזאת בהתחשב בתכלית החקיקתית של סיוע לפתרון מצוקת החניה באזור, וכן על פי פרשנות המיטיבה עם הנישום. לעומת זאת, כבוד המשנה לנשיא (כתוארו אז) חשין סבר, כי שטחי החניה אינם מהווים "חניון" שכן אינם פתוחים לציבור הרחב ואינם בתשלום.
22. בעניין ע"א 8838/02 **גולדהמר נ' עיריית חיפה** (פורסם באר"ש, 20.9.06) (להלן: "**עניין גולדהמר**"), נדונה שאלה דומה ביחס לשטחי חנייה המצויים בבניין משרדים. כבוד השופטת ארבל שבה על עמדתה כפי שהובעה בעניין **חבס**. לעומת זאת, כבוד השופטת (כתוארה אז) נאור קבעה, כי משנרכשה הבעלות בחניות לטובת עסק מסוים, לא ניתן לומר יותר כי "החניה נעשית תמורת תשלום" ולכן לא ניתן לסווג את הנכס כ"חניון". לעמדה זו הצטרפה כבוד השופטת (כתוארה אז) חיות.
23. עוד ראו את פסק הדין שניתן בבר"ם 5299/05 **עיריית רמת גן נ' אורי חן** (פורסם באר"ש, 2.11.2006) (להלן: "**עניין חן**"), שם נדונה שאלת סיווג שלושה משטחי חניה המצויים במרתף של בניין, ואשר משרתים את עובדי המשרדים שבבניין. בפסק הדין (מפי כבוד השופט ד' חשין) נקבע, כי משטחי החניה אינם "חניון", וזאת בהתאם לדעת הרוב בעניין **גולדהמר**. עוד נפסק, כי משעה שמשטחי החניה משמשים את עובדי המשרדים בלבד, אופן השימוש בהם אינו עונה על מטרת חקיקתו של הסיווג המיוחד לחניונים – להקל על מצוקת החניה בעיר - ולפיכך אין מקום לסווגם כחניונים.
24. בענייננו אנו עסקינן כאמור **בחניונים שאינם בתשלום**, כך שעל פי הפסיקה הם אינם נכללים תחת הסיווג "חניון". נראה שהצדדים בענייננו אף אינם חולקים על כך שחניונים אלה אינם עונים להגדרת "חניון"

שבתקנות ההסדרים. מכאן יש לבחון את השאלה מהו הסיווג הנכון של חניונים אלה – האם יש לסווגם כנכס נפרד – עצמאי, או בהתאם לסיווג הנכס העיקרי אותו הם משרתים. והכל בהתאם לפסיקת בית משפט נכבד זה בעניין **גולדהמר** ובעניין **חן** וכפי שיפורט להלן.

25. תחילה יעמוד מ"מ היועץ המשפטי לממשלה על המבחנים שהותוו בפסיקה לצורך קביעה האם יחידות שטח סמוכות ייחשבו כנכס אחד לעניין סיווגן, או שמא יסווגו כנכסים נפרדים.

26. בהתאם להלכה הפסוקה, אם מדובר ב"מתקן רב תכליתי", היינו, נכס בעל שימושים מגוונים, אשר ניתן להפריד בין מתקניו השונים, יסווג כל חלק בנפרד לפי השימוש שנעשה בו ועל פי תכליתו. לעומת זאת, אם הפעילויות המבוצעות בחלקים השונים משולבות זו בזו ותכליתן אחת, אין מקום לפצל את הסיווג (ראו **עניין חן**, פסקה 11 לפסק הדין).

27. בעניין זה נקבעו שני מבחני עזר לקביעה אם מדובר ב"מתקן רב תכליתי": **המבחן הראשון** הוא מבחן הזיקה בין תכליתה של יחידה אחת לתכלית היחידה הסמוכה; **המבחן השני** נוגע לשאלה האם השימוש בחלק ספציפי של הנכס הוא הכרחי למהות הארגון המחזיק בנכס ולמימוש תכליתו (ראו: ע"מ 803/15 **עיריית פתח תקווה נ' קונטאל אוטומציה ובקרה בע"מ** (פורסם באר"ש, 13.9.2017) (להלן: "עניין קונטאל").

28. וכך נקבע בהקשר זה בע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון** (פורסם באר"ש, 9.2.2003):

"השאלה היא, אם כן, מתי נאמר כי ביחידות שטח סמוכות נעשה שימוש שונה בכל אחת מהן, המצדיק סיווג נפרד, ומתי נאמר שגם אם בכל אחת מיחידות אלה מתרחשת אמנם פעילות שונה, משולבות פעילויות אלה זו בזו ותכליתן אחת ועל כן אין מקום לפצלן לצורך הסיווג. לעניין זה הוצעו מספר מבחנים. מבחן אחד הוא, בחינת קיומה של זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. אם קיימת זיקה כזו, נראה ב'מתקן הרב-תכליתי' נכס אחד ואילו בהעדר זיקה כזו, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד (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)" (פסקה 9 לפסק הדין) (ההדגשות אינן במקור).

באותו עניין אף נקבע, כי מבחנים אלה אינם רשימה סגורה לצורך בחינת שאלת הסיווג האמורה, וכן כי בעת בחינת סיווג של נכס יש לבחון כל מקרה לגופו ובהתאם לצו הארנונה הרלוונטי ביחס לאותו הנכס.

29. להמחשת הדברים, ראו את הדוגמא שהובאה בפסק הדין בעניין **קונטאל**:

"נניח שבמפעל תעשייתי – יש שטחים פנויים ואלו הושכרו למשרד עורכי דין חיצוני שאיננו קשור במפעל. במקרה שכזה, השטחים שהושכרו יחוייבו לפי סיווג "משרדים", ואילו שטחי התעשייה יחוייבו לפי חובי "תעשייה", שכן ניתן לראות את הנכס כ"מתקן רב תכליתי".

עתה, ניקח מקרה שבו עורך הדין הפנימי של המפעל התעשייתי יושב בנכס המאכלס את אותו המפעל. במקרה כזה – משרדיו שם יסווגו כ"משרד במבנה תעשייה" ותחול עליו הוראת סעיף 3.4.3.1 לצו הארנונה" (פסקה 34 לפסק הדין).

30. עת עסקינן בחניון ללא תשלום אשר מהווה שטח נלווה לנכס העיקרי – אין מקום להפריד בין סיווג הנכסים, ויש לסווג את החניון בהתאם לסיווג הנכס העיקרי. עמדה זו הובאה על ידי כבוד השופטת (כתוארה אז) נאור, בפסק הדין **בעניין גולדהמר**, כך:

"... יש לבחון כל מקרה ונסיבותיו כאשר סיווג הנכס יחתך ככלל על פי השימוש בו ובהתאם לצו הארנונה הרלבנטי. אם נשוב למערערים שלפנינו נראה 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. ואם יטען הטוען כי באשר למקומות החניה (בשונה אולי משטחים נלווים אחרים) יש הכרח להכיר כיחידה נפרדת ועצמאית מאחר שהם אינם סמוכים פיזית לשטח העיקרי אשיב לו לאותו טוען, כי שאלת הסמיכות הפיזית של מקום החניה לשטח העיקרי אין בה כדי להכריע את הכף. ובלשונה של חברתי השופטת ארבל בפרשה אחרת שעסקה בענייני ארנונה "אף שאין מדובר ביחידות סמוכות מבחינה פיזית. עם זאת, אני סבורה כי מדובר ביחידות סמוכות מבחינה מהותית"..." (פסקה 5 לפסק הדין) (ההדגשות אינן במקור).

ובהמשך נקבע:

"קומות החניה של המערערים אינם יכולים לבוא בגדרי הסיווג "חניון". מדובר למעשה בשטח נלווה הצמוד מהותית לשטח העיקרי ואין מדובר ביחידה נפרדת ועצמאית המהווה חלק ממתקן רב תכליתי. כמו יתר השטחים הנלווים גם מקומות החניה מהווים כלי שרת למשרדיהם של המערערים והם טפלים לשטח העיקרי. על כן, לא ניתן לומר כי הסיווג שקבעה המשיבה למקומות החניה – דהיינו בהתאם לסיווג השטח העיקרי וכמו יתר השטחים הנלווים – אינו סביר" (פסקה 6 לפסק הדין) (ההדגשות אינן במקור).

31. למען הסדר הטוב יצוין, כי בפסק הדין בעניין **גולדהמר** לא נקבעה הלכה בעניין זה, משום שאופן סיווג החניון – כנכס נפרד או בהתאם לסיווג העיקרי – לא השפיע על גובה החיוב. ממילא העסקים ששירת החניון סווגו כ"עסקים אחרים" ובאותו האופן, גם סווג החניון כנכס נפרד, היה מקים את אותו החיוב על פי הסיווג השירי של "עסקים אחרים".

32. **בעניין חן** אומצה גישתה של כבוד הנשיאה נאור, ונקבע כי:

"במקרה שבפנינו טענה המשיבה, כאמור, כי משטחי החניה שלה משרתים את עובדיה, ובעת שאלה אינם משתמשים בהם לא נעשה בהם כל שימוש. כלומר, כל תכליתם של משטחי החניה האלה היא לשמש אך את המשרד ורק את עובדיו, ומלבד תכלית מוגבלת זו אין להם כל תכלית אחרת. למשטחי החניה של המשיבה אין אפוא כל קיום עצמאי, כפי שטענה אף המשיבה עצמה בערר שהגישה: "כיוון שהחניות משמשות אותה בלבד, ללא תמורה כספית, הרי שאין להן

קיום עצמאי, והן חלק בלתי נפרד ממשדרה" (סעיף 5.11 לערר; ההדגשה שלי – ד' ח'). כללו של דבר: סיווג הנכון של משטחי החניה של המשיבה הוא כ"משרדים", ולא כ"חניונים" או כל סיווג אחר" (פסקה 11 לפסק הדין).

33. בהתאם לפסיקה האמורה של בית משפט נכבד זה, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא, כי חניונים ללא תשלום, אותם ניתן לראות כנכס נלווה לנכס העיקרי בהתאם למבחני הפסיקה, משמשים כ"כלי שרת" לנכס העיקרי וטפלים לו, ועל כן יש לסווגם בהתאם לסיווג הנכס העיקרי. סיווג כזה משקף את העובדה שהשימוש שנעשה בחניון ללא תשלום, נובע מהשימוש בנכס העיקרי אותו הוא משרת, ואת העובדה שאילולא השימוש בנכס העיקרי, לא היה נעשה שימוש בחניון.

34. השאלה האם החניון ללא תשלום הוא אכן שטח נלווה לנכס העיקרי או מהווה יחידה נפרדת ועצמאית, תיבחן על ידי הרשות המקומית, לפי נסיבותיו של המקרה ובהתאם למבחני הפסיקה אשר פורטו לעיל.

35. לפני בית המשפט קמא מסר היועץ המשפטי לממשלה, כי ככל שהחניון ללא תשלום הוא יחידה נפרדת ועצמאית המהווה חלק ממתקן רב תכליתי, יש לסווגו לפי הסיווג המתאים לו עצמו בצו הארנונה של הרשות המקומית.

36. עוד התייחס היועץ המשפטי לממשלה לעמדת המערערות, לפיה יש לסווג את החניונים המדוברים כ"נכס אחר". סיווגו של נכס כ-"נכס אחר" הוא סיווג שיורי לנכס שאינו נופל לאף-אחד מן הסיווגים האחרים בצו הארנונה, ובפועל מדובר במצב נדיר. סיווג נכס תחת הסיווג השיורי בצו המיסים ("נכס אחר") יעשה רק כמוצא אחרון, כאשר אין כאמור כל סיווג מתאים אחר.

37. לעניין העדפת קטגוריה פוזיטיבית וספציפית על פני קטגוריה שיורית, ראו פסיקת בית משפט נכבד זה בבר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ (פורסם באר"ש, 20.12.2010) (להלן: "עניין מישל מרסייה"):

"לדידי, נוטה הכף גם על פי השכל הישר שלעולם יש לו מקום, לעבר הגדרה פוזיטיבית וספציפית הקיימת בצו מאשר לקטגוריה שיורית שבו, שבצידה תעריך גורף שאינו מתחשב בטיבם ובמהותם הייחודית של הנכסים (העדפה פרשנית אליה נשוב ונידרש בפסקה ל"א). הדבר נכון גם ממידת ההגינות. לדידי אציין כאן, כי נכון היה שהעיריה, אשר האפשרות לקבוע את סיווגי הארנונה בידיה, תיצור קטגוריה מתאימה יותר לסיווג עסקה של המשיבה ושל נכסים הדומים לו - בכפוף, כמובן, להוראות הדין. צורך זה משתקף בעובדה שהעיריה עצמה סבורה שיש לסווג את המשיבה כנותנת שירותים (פסקה 6 לסיכומיה בפני ועדת הערר); אלא שסיווג שכזה אינו קיים, כאמור, בצו הארנונה, ועל כן המשיבה "נופלת בין הכסאות" של סיווג שיורי, בצוותא חדא עם נכסים שאין לה עמם במשותף ולא כלום. בנסיבות כאלה, ככל שהלשון והתכלית של סיווג ספציפי מאפשרים זאת, עדיפה בעיניי הכרעה פרשנית המביאה את הנכס בגדרו של הספציפי - הכל, כאמור, בכפוף לכללי הפרשנות המקובלת ולשיקולי השכל הישר. כפי שנראה בתום המסע הפרשני, הסיווג של "בית מלאכה" עונה לדעתי על כך, יותר מאשר הסיווג השיורי".

38. יובהר, כי מטבע הדברים שאלת סיווגו של חניון ללא תשלום היא בעלת השלכות כספיות על המחזיק בחניון. ככל שהחניון ללא תשלום הוא נלווה לשטח העיקרי ולפיכך מסווג בסיווג השטח העיקרי, הרי שעבור

שטח החניון יחויב המחזיק בארנונה לפי התעריפים בהם מחויב השטח העיקרי. במקרים מסוימים סיווג חניון ללא תשלום לפי סיווג הנכס העיקרי יוביל להפחתה בתעריף הארנונה, ובמקרים אחרים דווקא להעלאה בתעריף.

39. לנוכח כל האמור, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, סיווג חניון ללא תשלום, אם השימוש בחניון מהווה חלק בלתי נפרד מהשימוש בנכס העיקרי ואינו מהווה יחידת שטח עצמאית, צריך להיעשות על פי סיווג הנכס העיקרי אשר אותו החניון משמש.

40. השאלה השנייה שעלתה בענייננו, היא האם יש צורך באישור השרים לתיקון סיווג חניונים ללא תשלום. ככלל, עמדת מ"מ היועץ המשפטי לממשלה, לאור הגדרת "חניון" בתקנות ההסדרים, ולאור הלכות **חבס וחו** היא, כי סיווג חניונים ללא תשלום תחת הגדרת "חניון" שבתקנות ההסדרים אינו סיווג נכון, שכן הם אינם "תמורת תשלום". על כן, הסיווג המקורי אותו קבעה העירייה "לבנין המשמש לחניית רכב ללא תשלום המוחזק ביחד עם בנין שאינו משמש למגורים", כתת-סיווג של "חניון" כמשמעותו בתקנות, הוא סיווג מוטעה שאינו תואם את הדין. משכך, היה על העירייה לפעול להתאמתו להוראות הדין. במובן זה, תיקון הטעות על ידי העירייה אינו דורש את אישור השרים. ראו בהקשר זה ע"מ 1214/06 **המועצה האזורית דרום השרון נ' מחצבות חצץ ואבן טייבה** (פורסם באר"ש, 13.1.2008).

41. כפועל יוצא מההבנה, כי הסיווג של חניון ללא תשלום כתת סיווג של חניון הוא שגוי, ובהתאם לפסיקתו של בית משפט נכבד זה באשר ל"מתקן רב תכליתי", הרי שיש לבחון את החניונים הספציפיים של המערערות (במסלול המתאים לכך), ולהחליט מהו הסיווג המתאים ביותר עבורם בצו הארנונה של העירייה. כאמור, ובהתאם לפסיקה לעיל, ככל שהחניון (שאינו בתשלום) מהווה חלק בלתי נפרד מהשימוש בנכס העיקרי, בהתאם להלכה הפסוקה שהובאה לעיל, יש לתקן את סיווגו השגוי כחניון ולסווגו בהתאם לסיווג הנכס העיקרי אותו הוא משמש.

42. סיווג זה של חניון ללא תשלום כשטח נלווה לשטח העיקרי אינו דורש תיקון צו הארנונה ואין בו שינוי מהתקנות, ועל כן גם אינו דורש את אישור השרים. עם זאת, ככל שנסיבות המקרה מצדיקות את סיווג החניון כיחידה עצמאית - נפרדת מדובר בשאלה מורכבת יותר. עמדת היועץ המשפטי לממשלה **לפני בית המשפט קמא** הייתה, שליבונה של שאלה זו מצריך זמן נוסף.

43. לאחר שהתקיים דיון לפני הערכאה קמא, ביום 9.11.2017, התבקש היועץ המשפטי לממשלה להשלים את עמדתו ביחס לצורך באישור השרים במקרה של חניון ללא תשלום שאינו מהווה שטח לוואי לנכס העיקרי אלא יחידה נפרדת. מהתייחסות שנשלחה על ידי העירייה עלה, כי הגורמים המקצועיים בעירייה אינם מכירים בתחום שיפוטה של העירייה מבנים המשמשים לחניה ללא תשלום שאינם נלווים לנכסים אחרים. לנוכח המצב העובדתי שתואר על ידי העירייה, הוגשה עמדה משלימה על ידי היועץ המשפטי לממשלה במסגרתה נמסר, כי: "נוכח המצב העובדתי לפיו לא קיימים בתחום שיפוטה של עיריית תל אביב חניונים

ללא תשלום שאינם נלווים לנכס עיקרי, הרי שהשאלה בדבר הצורך באישור השרים לקביעת סיווגם של נכסים אלה, התייתרה".

44. עוד מסר היועץ המשפטי לממשלה בעמדתו המשלימה, כי בהתאם לפסק הדין בעניין ע"מ 867/11 **עיריית תל אביב-יפו נ' אי. בי. סי. ניהול ואחזקה בע"מ** (פורסם באר"ש, 28.12.2014) טענת השיהוי, שהתקבלה באותו עניין, היא טענה דיונית העומדת לרשות מקומית, בעתירות התוקפות את צווי הארנונה, מתוך הבנת האינטרסים של הרשות המקומית, הקשיים הראייתיים העומדים לפניה והצורך בשמירה על הקופה הציבורית, ולא טענה המקימה זכות מהותית והגנה עתידית לנישומים מפני תיקון טעויות בצווי הארנונה, על ידי הרשות עצמה על מנת להבטיח גביית מס כנדרש וכמתחייב.

בכדי לא להעמיס על תיק בית המשפט, נפנה לעמדת היועץ המשפטי לממשלה כפי שהובאה בפני בית המשפט קמא, וכן לעמדה המשלימה מטעמו – **מוצגים 24-25** לתיק המוצגים מטעם העירייה.

עד כאן עמדת היועץ המשפטי לממשלה כפי שהוגשה לפני הערכאה קמא. לאור פסק הדין קמא וקביעותיו מצא מ"מ היועץ המשפטי לממשלה להוסיף כדלהלן:

45. השאלה מהו הסיווג הספציפי המתאים לחניונים ללא תשלום שאינם נלווים לנכס עיקרי, תלויה בעיקרם של דברים בנתונים עובדתיים הנוגעים לנכס. שעה שבית המשפט קמא לא הכריע בשאלה האם מבחינה עובדתית החניונים מושא הערעורים הם חניונים עצמאיים, שאינם נלוויים לנכס העיקרי (ראו סעיפים 26 ו-29 לפסק הדין של בית המשפט קמא) דומה, כי יש קושי במתן מענה כללי לשאלה זו. הדעת נותנת, כי סיווג ראשי שעשוי להיות מתאים להם הוא "משרדים, שירותים ומסחר" בהתאם להגדרתו בתקנות, אולם כאמור ההכרעה בעניין זה היא תלוית נסיבות (ראו לעניין זה בר"ם 1711/13 **מנהלת הארנונה של עיריית חולון נ' תוצרת חקלאית מובחרת בע"מ** (פורסם באר"ש, 12.5.2013)).

46. מ"מ היועץ המשפטי לממשלה יחזור על עמדת היועץ המשפטי לממשלה לפיה בין כך ובין כך, על סיווג של חניון כאמור, להיעשות בהתאם לסיווגים האחרים בצו הארנונה. ככלל, אין מקום לסיווג של נכס כאמור כ-"נכס אחר". שכן, "נכס אחר" הוא סיווג שיורי המתייחס לנכס שאינו נופל לאף-אחד מן הסיווגים האחרים בצו הארנונה, ובפועל מדובר במצב נדיר. סיווג כזה יעשה רק כמוצא אחרון, כאשר אין כל סיווג מתאים אחר (ראו לעניין זה פסק הדין בעניין מישל מרסייה לעיל).

47. כמו כן יבקש מ"מ היועץ המשפטי לממשלה לעדכן, כי מאז ניתן פסק הדין של בית המשפט קמא ניתן על ידי בית משפט נכבד זה פסק דין הרלוונטי לענייננו - ע"מ 9662/19 **התאיתרון הלאומי הבימה בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו** (פורסם באר"ש, 26.9.2019) (להלן: "**עניין הבימה**"). יצוין, כי לפני בית המשפט קמא הובאה עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה אשר הוגשה בעניין הבימה. פסק הדין בעניין הבימה מחזק

את עמדת היועץ המשפטי לממשלה כפי שהוגשה לפני בית המשפט קמא, לפיה אין מקום לסיווג החניונים תחת הסיווג "נכס אחר".

48. בעניין הבימה קיבל בית המשפט הנכבד את עמדתו **העקרונית** של היועץ המשפטי לממשלה, באשר לשימוש בסיווג של "נכס אחר" לצרכי ארנונה כמוצא אחרון בלבד, אך החליט כי במקרה הספציפי, החלטת העירייה לסווג את התיאטרון תחת קטגוריית "משרדים, שירותים ומסחר" אינה נכונה והורה על ביטולה. ובהיעדר סיווג ספציפי מתאים אחר הורה בית המשפט על סווגו של התיאטרון בקטגוריית "נכסים אחרים". וכך נקבע בסעיף 25 לפסק הדין העניין הבימה :

"נוכח כל האמור מסקנתי היא כאמור שתיאטרון ציבורי, דוגמת תיאטרון הבימה, אינו נכלל בגדר "שירותים" לענין תקנות ההסדרים. משמעות הדברים היא שאין סיווג ספציפי בתקנות ההולם תיאטרון ציבורי, ועל כן אין מנוס מהמסקנה שהוא חוסה תחת ההגדרה השירותית של "נכסים אחרים".

אכן, בעניין מרסייה הנזכר לעיל נקבע, כי ככלל יש להעדיף הכללה של נכס תחת סיווג ספציפי, ככל שהלשון והתכלית של סיווג ספציפי מאפשרים זאת, על פני הכללתו בסיווג השירותי:

"...תועדף, לדידי, והדבר נתמך בשכל הישר, הגדרה פוזיטיבית - על פני קטגוריה שירותית, שבצידה תעריך גורף שאינו מתחשב בטיבם ובמהותם הייחודית של נכסים אשר המכנה המשותף היחיד שלהם הוא היעדר קטגוריה ספציפית... השימוש בסעיף השירותי נועד למנוע התחמקות מתשלום, כאשר ישנו נכס שאינו מתאים לאף אחת מהקטגוריות הספציפיות... מקום שהסיווג השירותי עמום ורחב אל מול סיווג זמין בעל קרבה ספציפית. 'מרכז הכובד' מטה בעיני אל הסיווג הספציפי" (עניין מרסייה, פסקה לא לפסק דינו של השופט רובינשטיין).

עמדה זו מקובלת עלי. ברם, בעניין הנדון, נוכח כל האמור לעיל, לא ניתן לומר כי "משרד, שירותים ומסחר" הוא "סיווג זמין בעל קרבה ספציפית" עבור תיאטרון ציבורי דוגמת המערת. לפיכך, ובהיעדר כל סיווג ספציפי אחר מתאים - ועל כך אין חולק - נדחק התיאטרון הציבורי בהכרח לגדרה של הקטגוריה השירותית של "נכסים אחרים".

49. בענייננו כאמור, ככל שקיימים חניונים ללא תשלום שהם **עצמאיים** ואינם נלווים לנכס עיקרי אחר, או מוחזקים בידי מחזיק שונה, אזי הדעת נותנת כי הסיווג הראשי שעשוי להיות מתאים להם הוא "משרדים, שירותים ומסחר" בהתאם להגדרתו בתקנות ולא "נכס אחר". עם זאת, יודגש, כי עמדה זו של מ"מ היועץ המשפטי לממשלה איננה מתייחסת לתת הסיווג מושא הליכים אלה ונוסחו ולתשתית העובדתית הנוגעת לחניונים שכאמור לא הוכרעה בפסק דינו של בית המשפט קמא.

50. ביחס לשאלה – האם יש צורך באישור השרים לתיקון סיווג חניונים ללא תשלום – יבקש מ"מ היועץ המשפטי לממשלה לעדכן, כי כיוון שהסיווג או התעריך שנקבע במסגרת צו הארנונה לחניונים ללא תשלום (בין עצמאיים ובין נלווים) היה נגוע באי חוקיות בשל אי התאמתו לנדרש לפי התקנות בין מבחינת הסיווג ובין בחינת התעריך, לא נדרש היה אישור השרים לצורך תיקון אי החוקיות. בהקשר זה יציין מ"מ היועץ

המשפטי לממשלה, כי בעניין הבימה קבע כבוד השופט מזוז, כי מקובלת עליו עמדת היועץ המשפטי לממשלה בכל הנוגע להיעדר הצורך באישור השרים בעת תיקון "אי-חוקיות מובהקת", וכך נקבע:

"... מקובלת עלי עמדת העירייה והיועץ המשפטי לממשלה, כי מקום שמדובר בתיקון "אי-חוקיות מובהקת", היינו שהגביה בעבר הייתה בניגוד לדין, אזי לא נדרש אישור השרים לתיקון המעוות ...".

51. לעניין שאלת תיקון הטעות יפנה מ"מ היועץ המשפטי לממשלה גם לפסק הדין בע"מ 7904/16 עיריית תל אביב יפו נ' חרחס (פורסם באר"ש, 1.11.2018) (להלן: "עניין חרחס"). עמדת שופטי הרוב, כפי שזו נכתבה על-ידי כבוד השופט הנדל אליו הצטרפה כבוד השופטת וילנר (בניגוד לעמדתו החולקת של כבוד השופט (בדימוס) שהם) היא, כי בחינה תכליתית של "דיני ההקפאה" מלמדת שאלו לא נועדו להצר את יכולתה של הרשות המקומית לתקן טעות שדבקה בה אי-חוקיות מובהקת. כך, למשל, נקבע בסעיף 2 לפסק דינו של כבוד השופט הנדל:

"2. [...] לתפיסתי, פרשנות תכליתית של תקנה 3(ב) לתקנות ההקפאה מלמדת כי מחוקק המשנה מעולם לא התיימר להעניק "תעודת הכשר" גורפת לשיטות חישוב הנגועות באי חוקיות חמורה, רק משום שהן עמדו, במקרה – או שלא במקרה – בתוקף במועד ההקפאה. [...]"

מטבע הדברים, כאשר שינוי שיטת החישוב אינו נעשה ביוזמת הרשות, אלא נכפה עליה הר כגיגית בידי הדין הישראלי – משום שהשיטה הקיימת נגועה באי חוקיות היורדת לשורשה – אין בשינוי כדי לאיים על היציבות והאחידות; אדרבה, הוא משרת אותן. תקנות ההקפאה נועדו להגביל את שיקול הדעת הרחב שהופקד בעבר בידי הרשויות המקומיות, אך אין כל סיבה להניח שהן מבקשות להסיר מעל הרשויות את עול שלטון החוק, ולהנציח שיטות חישוב מפלות".

כבוד השופטת וילנר הצטרפה לפסק דינו של כבוד השופט הנדל, תוך שהיא מבהירה את עמדתה כדלהלן:

"אני מסכימה עם חברי, השופט נ' הנדל, כי אין מניעה לתקן אי חוקיות מובהקת אשר נפלה בצו ארנונה, ולדעתי תיקון מעין זה איננו עומד בסתירה עם הוראות סעיף 3(ב) לתקנות ההסדרים".


וראו גם את קביעות בית המשפט הנכבד בע"מ 11137/04 יעקובוביץ נגד מועצה מקומית אעבלין (פורסם באר"ש, 26.12.2005):

"ואולם, אין תכליתן של הוראות ההקפאה למנוע העלאת סכום הארנונה "אם הסכום שנקבע בשנה הקודמת מבטא הפחתה מסכום הארנונה שהגיע כדין... או אם הסכום שנקבע בשנה הקודמת נובע מטעות בחישוב הסכום המגיע כדין" (פרשת החברה לכבלים ולחוטי חשמל בישראל הנ"ל). בע"מ 104/03 קפלן נ' עיריית רמת גן, פ"ד נח(3) 769 התייחס השופט ת' אור לאחת מהוראות ההקפאה, וכך כתב: 'תכליתה של תקנה 4(א) אינה למנוע הטלת ארנונת אמת על פי צו הארנונה כפי שהיה בתוקף גם שנה קודם

לכן. אין תכליתה לשמר טעויות, אם היו כאלה, במדידת שטחי דירות, או לקבוע חיובי ארנונה מוטעים בשיעור פחות מן המגיע על פי צו ארנונה תקף ומחייב. צודקת המשיבה בעמדתה על פיה לא שינוי של הסוג או הסיווג או תת הסיווג נעשה על ידה בשנת 2000 - שהרי השינוי שבתקנה 4(א) מתייחס לשינוי בצו הארנונה - אלא התאמה של חיוב הארנונה לסיווג המתאים בצו הארנונה, אשר בו לא חל כל שינוי. אין זה מתקבל על הדעת שטעות או מחדל יונצחו עקב דיני ההקפאה של הארנונה... תוצאה כזו גם גורמת לחוסר שוויון בין מי שמשלמים ארנונת אמת לבין מי שמשלמים ארנונה בשיעור מופחת רק בשל טעות או מחדל בעבר."

23. להשלמת התמונה יצוין, כי בית משפט זה כבר קבע בעבר ש"אין זה מתקבל על הדעת שטעות או מחדל יונצחו עקב דיני ההקפאה" (ע"ס 104/03 קפלן נ' עיריית רמת גן, פ"ד נח(3) 769, 772 (2004), ובהתאם לכך הובהר כי אם נכס כלשהו נהנה מחמת טעות, דיני ההקפאה לא בהכרח יחייבו המשך התנהלות על פי אותה טעות (ראו: ע"ס 8223/07 היים נ' מועצה אזוריים דרום השרון, פסקה 16 וההפניות שם (26.6.2011)). אך לפני זמן קצר ניתן בבית משפט זה פסק הדין בעניין חרחס, שבו נדונה הוראה בצו הארנונה של עיריית תל אביב-יפו המקנה הנחה לחיוב שטח מרתף בוילות. השאלה שהתעוררה באותו מקרה הייתה אם ניתן להורות לעירייה לפעול להענקת ההנחה גם לבעלי מרתפים בבית משותף, או שמא הדבר מנוגד לדיני ההקפאה. בית משפט זה קבע בדעת רוב (מפי השופט נ' הנדל) כי דיני ההקפאה "נועדו להגביל את שיקול הדעת הרחב שהופקד בעבר בידי הרשויות המקומיות, אך אין כל סיבה להניח שהן מבקשות להסיר מעל הרשויות את עול שלטון החוק, ולהנציח שיטות חישוב מפלות" (שם, בפסקה 2 לפסק דינו).

52. לבסוף יודגש, כי האמור לעיל הוא בבחינת עקרונות מנחים, כאשר ברור הוא כי יש לבחון כל מקרה בהתאם לנסיבותיו, לרבות נסיבותיו העובדתיות אשר אינן בידעית מ"מ היועץ המשפטי לממשלה.


שרון הוואש-איגר, עו"ד
סגנית בכירה במחלקת הבג"צים
בפרקליטות המדינה

היום, כ"ב בשבט, תש"פ
 17 פברואר, 2020