

ערר מס' 26/16

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה

שליד עיריית רמת השרון

בעניין: לימור קסלר דוידור

באמצעות ב"כ עו"ד לימור עמר ואח'

נגד

מנהל הארנונה בעיריית רמת השרון

ע"י ב"כ עו"ד עינב סילורה ואח'

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד טליה פרדו (שופטת בדימוס)

חבר: עו"ד יבין רוכלי

חבר: עו"ד הגר בלייר

החלטה

עמדת חבר הועדה, עו"ד יבין רוכלי:

1. עניינו של ערר זה באופן חיובו של נכס המצוי ברח' הזמיר 4 ברמת השרון, מוחזק בידי העוררת ומשמש למגורים (להלן: "הנכס"). ביום 16.2.16, לאחר שכבר נמסרה הודעת שומה ראשונה לעוררת, ערך המשיב מדידה בנכס ובעקבותיה, ביום 8.3.16, נשלחה לעוררת הודעת שומה מתוקנת ובה הוגדל שטח הנכס לחיוב (להלן: "השומה המתוקנת")

2. העוררת טענה בעררה כי יש להקטין את שטח הנכס לחיוב שבשומה המתוקנת, שכן לדידה אין לחייב בארנונה שטחים שלא נכללו בשומה המקורית כדלקמן: שטח כניסה בגודל 2.24 מ"ר, שטח חניה בגודל 6.13 מ"ר (לאחר שהופחת ממנה שטח של 18 מ"ר כנדרש בצו הארנונה), שטח מרפסות בגודל 5.16 מ"ר ושטח מחסן בגודל 9.79 מ"ר. יצוין, כי בתשובתו לערר קיבל המשיב את טענת העוררת באשר לשטח המחסן וגרע אותו מן החיוב. לפיכך, המחלוקת בערר שלפנינו נוגעת לשטחים שונים שגודלם הכולל הוא 13.53 מ"ר בלבד (להלן: "השטחים שבמחלוקת").

3. העוררת העלתה בפנינו טענות שונות באשר לחיוב השטחים שבמחלוקת. ראשית טענה, כי מדובר בשטחים שנועדו לשימושים שלא נקבע לגביהם חיוב מפורש בצו הארנונה ועל כן הם אינם בני חיוב. לחילופין טענה, כי הם אינם משמשים בפועל למגורים ועל כן אין לסווגם בסיווג "מגורים" אלא בסיווג זול יותר של "קרקע ששימושה עם המבנה". באשר לשטח הכניסה, הוסיפה וטענה העוררת כי אין מדובר במבנה אלא ב"חלק מהדקורציה הארכיטקטונית של המבנה". ביחס לשטח החניה, טענה העוררת כי מדובר בהצללה גרידא, אשר אינה יוצרת "מתחם סגור" ועל כן אין לראות בה מבנה בר חיוב. ואילו באשר לשטח המרפסות טענה העוררת כי הוא "אינו מהווה חלק מבית המגורים ואינו עונה על הגדרת שטח נכס בנוי". כמו כן, טענה העוררת, כי השומה המתוקנת שנקבעה לה בחודש מרס 2016 הוחלה באופן רטרואקטיבי ופסול החל מראשית השנה. העוררת הוסיפה וטענה, בהקשר זה, כי רכשה את הנכס בהסתמך על האופן שבו חוייב הנכס בעבר, בטרם הוספת השטחים שבמחלוקת לשומת הארנונה. לבסוף, טענה העוררת כי יש לחשב את שטחי הנכס לצורך החיוב בארנונה באופן מדורג, ולא לפי תעריף קבוע החל על כל הנכס.

4. המשיב מצדו, טען בפנינו כי שטח הנכס נקבע כדין, שכן מדובר בשטחים מקורים הנכללים בהגדרת "שטח הנכס הבנוי" שבצו הארנונה. באשר למועד החיוב, טען המשיב כי ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בטענה זו וכי אין מדובר כלל בחיוב רטרואקטיבי, ואילו באשר לטענה על החיוב האחיד לכל הנכס טען המשיב, כי פעל בהתאם להוראות צו הארנונה וכי אין סמכות לוועדת הערר לדון בשאלות של סבירות הצו וחוקיותו.

שטח הנכס וסיווגו

5. לאחר ששמענו את הצדדים ועיינו בראיות שהציגו, אני סבור כי אין ממש בטענות העוררת באשר לשטח הנכס וסיווגו. בניגוד לטענת העוררת, עסקינן בשטחים שצו הארנונה קבע במפורש את חיובם, וזאת במסגרת הגדרת "שטח הנכס הבנוי" כדלקמן: **"שטח מקורה כולל במ"ר של רצפות המפלסים לרבות: שטחים משותפים, קירות חיצוניים, קירות פנימיים, שטחי מעבר, מטבחים, שירותים, כביסה, חניה, אחסון, מקלטים, תחזוקה, מרפסות סגורות, מרפסות פתוחות מקורות, סככות, מרתפים, מדרגות, פירים וכיו"ב"** (ההדגשות – לא במקור, י.ר.).

6. מהוראה זו עולה, כי מועצת עיריית רמת השרון בחרה להשית ארנונה על נכסים ברחבי העיר לפי שיטת "ברוטו-ברוטו" שבה נעשית מדידה **חיצונית** של הנכס, והכוללת גם שטחים שקשורים או צמודים אליו, כגון שטחים משותפים ושטחי שירות.

7. הלכה למעשה, מתקין צו הארנונה קבע במסגרת הגדרת "שטח בנוי", ששטחי לוואי שונים הטפלים לשימוש העיקרי הם בני חיוב, וחיובם צריך להיעשות לפי הסיווג שחל על השטחים העיקריים של הנכס.

8. על פי ההלכה, כל רשות מקומית רשאית להגדיר על פי הבנתה את המבחנים לחישוב הארנונה, ככל שהדבר אינו סותר את הוראות **חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) תשנ"ג-1992** ואת **פקודת העיריות**. היקף שיקול הדעת הנתון לרשות המקומית, ביחס למהות המבחנים שעליהם היא מבססת את חיובי הארנונה בתחומה ובאשר לשיטת המדידה הוא נרחב. ראו: בג'צ 1355/93 **ועד מעקב לענין ארנונה נ' ראש עיריית ירושלים**, תק-על (1)94, 1391, עמ' 1392; עמ"נ (נצ') 137/03 **עיריית בית שאן נ' מיארה**, לא פורסם, 26.10.2003; עמ"נ (נצ') 104/02 **מורד-עצמון נ' מנהל הארנונה עיריית טבריה**, תק מח 2002 (3) 16657, פסקאות 9-12 (2002); עמ"נ (חי') 207/02 **ריבוע כחול ישראל בע"מ נ' עיריית כרמיאל**, תק מח 2005 (2) 2207.
9. מן הראיות שהוצגו לנו עולה, כי כל השטחים שבמחלוקת הם מקורים, צמודים לבית המגורים ומהווים חלק בלתי נפרד מן המכלול הפונקציונלי שלו, כך שלא ניתן להתייחס אליהם בנפרד. לפיכך חיוב השטחים שבמחלוקת נעשה כדין על פי הוראות צו הארנונה.
10. באשר לטענתה החלופית של העוררת לפיה מדובר בשטחים שאינם משמשים **בפועל** למגורים, ועל כך יש לסווגם בסיווג "קרקע ששימושה עם המבנה", הרי שטענה זו חותרת תחת עקרונות היסוד של דיני הארנונה. אכן, צודקת העוררת באומרה שיש לסווג שטחים לפי שימושם בפועל, אך במקרה שלפנינו עסקינן בשטחי לוואי הטפלים לשימוש העיקרי, ולא בשטחים העומדים בזכות עצמם ויכולים להוות יחידות שומה נפרדות ועצמאיות.
11. למעשה, מבקשת העוררת כי נורה על פיצול שטח הנכס למספר תתי-יחידות שומה, שכל אחת תסווג באופן שונה, בהתאם לשימוש – כביכול – הנעשה בה. לכך אין להיעתר, שכן בדיני הארנונה הולך הטפל אחר העיקר. על פי פסיקת בית המשפט העליון ניתן לפצל נכס למספר יחידות שומה, ולסווגן באופן שונה, רק אם מדובר ב**נכס רב תכליתי רחב ידיים**, שיחידותיו עומדות בפני עצמן, לכל אחת תכלית נפרדת ואין זיקה ביניהן. (ראו למשל: בר"מ 5557/06 **מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה**, תק-על 2007 (1) 31, ניתן ביום 2.1.2007).
12. הפסיקה לא התירה פיצול לתת יחידות שומה ביחס לנכסים קטנים יותר שהשימוש בהם הוא בעל תכלית אחידה (ראו: עמ"נ (מחוזי - חיפה) 328/06 **חברת דואר ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה**, תק-מח 2006 (4) 5585, ניתן ביום 22.11.2006; עת"מ (מחוזי - ת"א) 2486/05 **ארד נ' מנהל הארנונה**, תק-מח 2006 (4) 10264, ניתן ביום 24.12.2006).
13. לא זו – אף זו: עסקינן בשטחים בנויים ולא בקרקע, ולכן הסיווג שהציעה העוררת כלל אינו אפשרי.
14. באשר לטענת העוררת, כי שטח הכניסה אינו מבנה אלא רכיב "דקורטיבי-ארכיטקטוני" גרידא, הרי שאין בטענה זו ממש. צו הארנונה מחייב במס שטחים מקורים כלשהם

המצויים בנכס, ואין נפקא מינה לתכלית הקירוי. מכל מקום, לקירוי כניסה יש ערך מעשי מובהק, שכן הוא מעניק הגנה מפני שמש ומשקעים. לא רק בדקורציה ואסתטיקה עסקינן, כי אם באלמנט פרקטי התורם לערכו הכלכלי של הנכס (על המבחן הכלכלי לצורך הגדרת "מבנה" ראו: רוסטוביץ, **ארנונה עירונית**, ספר ראשון (מהדורה חמישית) בעמ' 322).

15. הוא הדין באשר לשטח החניה. מדובר בשטח מקורה המהווה חלק מן המכלול הפונקציונלי של בית המגורים ומן הדין למסותו. מן הראיות שהוצגו לנו עולה כי מדובר במבנה לכל דבר, שנעשה בו שימוש של חניה ואין כל הצדקה שלא לחייבו.

16. במהלך הדיון בפנינו, טענה העוררת כי חלק משטח החניה אינו מקורה, שכן את הגג חוצה צמרת עץ, ועל כן יש להקטין את החיוב בהתאם לשטח שתופסת הצמרת. אלא שהעוררת לא העלתה טענה זו בהשגתה ובעררה, ודי בכך כדי לדחותה. זאת ועוד – אחרת: העוררת לא הציגה ראיה כלשהי באשר לשטחו של העץ אותו יש לגרוע, כביכול, מן החיוב, אף שנטל הראיה מוטל עליה. מכל מקום, המשיב ביקש מועדת הערר שהות לבחון את טענת העוררת בעניין שטח העץ, ובהודעה שמסר הציג המשיב תשריט מדידה שנערכה בנכס ביום 29.6.17, ממנו עולה כי שטח החניה המקורה גדול יותר מכפי שחוייב על ידי המשיב, אף לאחר גריעת שטחו של העץ. לפיכך אני דוחה את טענת העוררת בעניין זה.

17. מאותם הנימוקים שהצגתי לעיל, ראוי לחייב בארנונה גם את שטח המרפסות. אני מתרשם מן הראיות שהוצגו כי שטחי המרפסות שחוייבו הם מקורים, מהווים חלק מן המכלול הפונקציונלי של הנכס, ניתנים לשימוש ואין כל מניעה לחייבם.

18. העוררת ביקשה בעררה להסתמך על הוראות **תקנות התכנון והבניה (בקשה להיתר, תנאי ואגרותיו), התש"ל – 1970**. לטענתה, קובעות התקנות הללו ששטחי שירות בבניין לא יפחתו מ- 2.05 מ', ומכאן מנסה העוררת ללמוד כי מרפסת שגובה הקירוי שלה נמוך מ- 2.05 מ' לא צריכה להיות מחויבת בארנונה. אין בידי לקבל טענה זו. ההוראות שבתקנות התכנון והבניה מהוות הנחיה באשר לאופן בנית נכסים ובאשר לחישוב אחוזי הבניה, והן אינן רלבנטיות כלל לסוגיה דנן. כל דין והוראותיו – כל דין ותכליתו, ותכליתן של תקנות התכנון והבניה בעניין זה שונות מתכליתו של צו הארנונה (על האבחנה בין דיני התכנון והבניה ודיני הארנונה ראו למשל: עמ"נ 714/09 **ידיעות אחרונות נ. מנהל הארנונה בעיריית ירושלים** (פורסם במאגר המשפטי נבו)).

19. אבקש להרחיב בעניין זה כדלקמן: **חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג – 1992** קובע בסעיף 8: "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". המונח "נכס" מוגדר שם באמצעות הפניה לסעיף 269 **לפקודת העיריות [נוסח חדש]** המתייחס ל"בניינים וקרקעות", ואילו המונח "בניין" מוגדר: "כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו". מכאן, שמבנה המצוי בתחומה של הרשות המקומית חייב בארנונה, על כל חלקיו, ושאלת התאמתם של חלקי המבנה להגדרות דיני התכנון והבניה אינה מעלה ואינה מורידה. זו הסיבה שניתן למסות בארנונה גם שטחים שאינם נכללים באחוזי הבניה (ראו: עמ"נ 27493-08-11 **שושנה מאנע נ. מנהל הארנונה של עיריית תל אביב** (פורסם בנבו), ואפילו ניתן למסות בארנונה מבנים שנבנו ללא היתר כלל (ראו: ע"ש (מחוזי-ת"א) 752/87 **יצחק ארווין רונן נ' ועדת הערר לענייני ארנונה, עיריית נתניה**, דינים מחוזי, כרך לב (4), 209. מרפסת שגובהה נמוך מ- 2.05 מ' חייבת בארנונה, והמשיב כלל אותה כדין בשטח הנכס לחיוב.

הטענה בדבר החיוב הרטרואקטיבי

20. המשיב טען בפנינו כי ועדת הערר אינה מוסמכת כלל לדון בעניין זה, ואכן מדובר בטענה כבדת משקל. הפסיקה המפרשת את הוראות סעיף 3 **לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)**, **תשל"ו – 1976**, בעניין היקף סמכויותיה של ועדת הערר, אינה אחידה. בעבר, ההלכה הייתה ברורה ועקבית, וגרסה כי ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בשאלות משפטיות מובהקות, כגון חוקיות צו הארנונה וסבירותו, אפליה ומיסוי רטרואקטיבי (ראו: בג"צ 764/88 **דשנים וחומרים כימיים נ' עיריית קריית אתא**, פ"ד מו (1) 793, 779 – 780 (1992); והשוו: עמ"מ 1280/01 **מעונות מכבי נ. עיריית רמת גן** (פורסם בנבו); עמ"נ 14848-02-13 **עופר שערים אוטומטיים נ. מנהל הארנונה בעיריית ראשון לציון** (פורסם בנבו).

21. אלא שבשנים האחרונות ניכרת מגמה בפסיקה להרחיב את סמכויות גופי הערר אל מעבר לשאלות טכניות עובדתיות בלבד, וזאת משיקולים של יעילות הדיון, בייחוד כאשר מדובר בשאלות משפטיות שההכרעה בהן מחייבת בירור עובדתי (רע"א 2425/99 **עיריית נס ציונה נ' יזום והשקעות בע"מ**, פ"ד נד(4), 481; עמ"נ (נצרת) 107/02 **ריבוע כחול נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה**, תק-מח 2003(2), 7181, עמ' 7189; עת"מ 1284/03 **מקורות חברת המים בע"מ נ' מנהל הארנונה במועצה האזורית מנשה**, פדאור 04 (19), 540).

22. לפיכך, והואיל ושאלת החיוב הרטרואקטיבי במקרה שלפנינו שזורה בשאלות אחרות בעלות מימד עובדתי מובהק, כגון שטח הנכס וסיווגו, אני סבור כי ועדת הערר מוסמכת לדון בטענת הרטרואקטיביות, וכי לא יהיה זה ראוי ויעיל לפצל את הסכסוך בין הצדדים לשתי ערכאות דיוניות שונות.

23. לגופו של עניין, אני מסכים עם ב"כ המשיב, עו"ד סילורה, שטענה כי כלל אין מדובר בחיוב רטרואקטיבי פסול, אלא בתיקון טעות לגיטימי במדידת שטח הנכס. מלכתחילה חוייב הנכס בחסר, שכן לא נכללו בו שטחים אשר צו הארנונה קובע במפורש כי יש לחייבם. חשוב להבהיר, בעניין זה, כי על פי פסיקתו של בית המשפט העליון, עצם החיוב בארנונה אינו מתרחש במועד שבו קיבל הנישום את הודעת השומה, אלא בהחלטת מועצת העיריה שחוקקה את צו הארנונה הרלבנטי. על פי ההלכה שנקבעה בע"א 4452/00 **ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ. עיריית טירת הכרמל**, פ"ד נו 773, שומת הארנונה (או "דרישת הארנונה") אינה יוצרת את נטל המס אלא רק עושה אותו בר – ביצוע. לפיכך, שאלת הרטרואקטיביות לא צריכה להיבחן ממועד שליחת הודעת השומה המתוקנת אלא ממועד התקנת צו הארנונה אשר חייב את השטחים שבמחלוקת. אמור מעתה: חיובם של השטחים שבמחלוקת נעשה מייד עם התקנת צו הארנונה לשנת 2016 (בסוף שנת 2015) ולא בחודש מרס 2016, עת נשלחה לעוררת השומה המתוקנת.

24. הודעת התשלום המקורית שנשלחה לעוררת היתה שגויה על פניה, ולא ביטאה כראוי את הוראות צו הארנונה שעל פיהן חוייב הנכס. הנישום מצדו אינו רשאי להסתמך על טעות בהודעת התשלום, הסותרת בעליל את הוראות צו הארנונה, ואין הוא רשאי לצפות להימנע מתשלום מס על יסוד אותה טעות. גישה כזו חוטאת לעקרון שלפיו יש לגבות מס אמת ופוגעת באינטרס הציבורי.

25. ברוח זו נקבע פעמים רבות, כי ניתן להתיר תיקון טעות בשומה וכי תיקון הטעות יחול מראשית שנת המס. כך למשל, בעת"מ 1229/02 **תש"ן נ' המועצה המקומית גבעת שמואל** [לא פורסם] (16.1.06) נקבע: "מאחר שמדובר בתיקון טעות, סבורה אני כי אין להגביל את תיקון הטעות שנפלה בחישוב שטח הנכס ליום ההודעה וניתן לדרוש תיקונה של הטעות ביחס לכל שנת הכספים מבלי שהדבר יוגדר כחיוב אסור". ראו גם: עת"מ 2835/08 **מעונות מכבי בית בלב בע"מ נ' עיריית רמת גן** [לא פורסם] (10.12.2009); עמ"נ 294/06 **א.י. בי. אמבן ניהול השקעות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב** (טרם פורסם); עמ"נ 411/04 **עוף טנא תעשיות (1991) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חדרה** (טרם פורסם); עמ"נ 2005 (2), 4496, רע"א 2987/91 **מאירה ריינר נ' עיריית ירושלים** פ"ד מו (3) 661, תק-מח 2005 (2), 4496, רע"א 2987/91 **מאירה ריינר נ' עיריית ירושלים** פ"ד מו (3) 661, בג"צ 7712/04 **אהובה וינברג ואח' נ' עיריית תל אביב - יפו ואח'** (טרם פורסם).

26. מסקנתי מתחזקת לאור העובדה, שתיקון השומה נעשה **זמן קצר** לאחר שהוצאה השומה המקורית: על פי האמור בערר, נשלחה השומה המקורית ביום 21.2.16 ואילו השומה המתוקנת היא מיום 8.3.16. כלומר הוצאה בתוך פחות משלושה שבועות. המשיב לא קפא על שמריו, ומשנודע לו דבר טעותו מיהר לתקנה. בנסיבות אלה, קשה לקבל את טענת העוררת באשר להסתמכותה על השומה השגויה, כמו גם על שומות שגויות קודמות שהוצאו לנכס.

הטענה בדבר החיוב המדורג

27. אין חולק, כי צו הארנונה קובע תעריפים שונים לנכסים המשמשים למגורים בהתאם לגודלם. בטבלה המצויה בפרק ב' של הצו מפורטים תעריפים שונים, ההולכים וגדלים ביחס ישר לגודל הנכס. כך למשל, נכסים קטנים ששטחם לא עולה על 75 מ"ר מחוייבים לפי תעריף של 38.56 ₪ למ"ר, ואילו התעריף לנכסים רחבי ידיים ששטחם גדול מ- 151 מ"ר (כמו הנכס של העוררת) עומד על 66.36 ₪ למ"ר.

28. העוררת טענה בפנינו טענה שובת לב, לפיה יש להחיל את טבלת התעריפים באופן מדורג, כך שבית המגורים, ששטחו 278 מ"ר יחוייב על פי מדרגות מס, כשהעליה בתעריפים תחול רק על **התוספות השוליות** של השטחים. לפי טענה זו, יש לחלק באופן רעיוני את הנכסים לשכבות, כאשר על כל שכבה מוטל מס בשיעור שונה לפי הדירוג שבטבלה. המשיב מצדו טען כי מדובר בטענה שאינה בסמכות ועדת הערר, שכן מדובר לדידו בעניין של חוקיותו או סבירות צו הארנונה.

29. אני סבור שבעניין הסמכות - הדין עם העוררת. יובהר, כי העוררת אינה טוענת דבר כנגד טבלת התעריפים, חוקיותה או סבירותה, או באשר לסמכות מועצת העיריה לקבוע תעריפים מדורגים, וטענתה מתרכזת באופן שבו יש לפרש וליישם את הצו על הנכסים השונים. מדובר, הלכה למעשה, בשאלה פרשנית גרידא של צו הארנונה, ביחס לשטחי הנכסים לחיוב, שועדת הערר בהחלט מוסמכת (ואף חייבת) לבחון. צו הארנונה הוא המקור הנורמטיבי לבחינת המחלוקות בכל אותם הנושאים שהינם בסמכות ועדת הערר, והועדה אינה יכולה להסיק מסקנות באשר לתחולת הוראות הצו בנושאים שבסמכותה מבלי לבצע הליך של פרשנות. מלאכת הפרשנות אינה רנטית לפעולתנו בבואנו לפעול בגדר סמכותנו, ולפיכך, אני סבור כי אין מניעה שנדון ונכריע בטענתה המעניינת של העוררת.

30. אלא שבמחלוקת הפרשנית שבין הצדדים דעתי היא כדעת המשיב. אכן, מתקין צו הארנונה לא הוסיף לצד טבלת התעריפים הסבר באשר לאופן יישומה, **ולכאורה** אין הצו מבהיר האם תחולת התעריפים השונים היא קבועה – לכל שטח הדירה החל מהמ"ר הראשון – או שמדובר במדרגות מס המתייחסות **לתוספות השוליות** של שטחי הנכסים. אלא שטבלת התעריפים מדברת בעד עצמה והיא אינה טעונה הסבר או הנחיה: בכל שורה בטבלה מופיעות המילים "**נכס** ששטחו ____" ובצידן התעריף שנקבע לנכס בגודל שכזה. ככל שמתקדמים בטבלה מופיעים נכסים גדולים יותר, ללמדך שהתעריף השונה מתייחס **לנכס** בכללותו ולא לתוספת השולית של השטח. הפירוש ההגיוני היחיד לטבלה, הנובע מלשונה הברורה הוא כי על נכס גדול יש לשלם תעריף יקר יותר – לכל הנכס, החל מהמ"ר הראשון וכלה באחרון. מן המסד ועד הטפחות.

31. אך לא רק לשון הצו מחייבת פרשנות זו כי אם גם תכליתו. הטלת מס גבוה יותר לבעלי נכסים גדולים (וממילא יקרים) יותר נועדה להקטין את אי-השוויון ולצמצם פערים חברתיים. על פי פקודת העיריות והפרשנות שניתנה לה, הרשות המקומית רשאית להבחין

בין קבוצות של נישומים, ולהטיל נטל גבוה יותר על קבוצות בעלות יכולת כלכלית גבוהה יותר (ראו: בג"צ 345/78 **ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עירית תל-אביב-יפו**, פ"ד ל"ג(1) 113, 120-121 (1978); בג"צ 456/83 **ברוידא נ' עיריית רעננה**, פ"ד לח(1) 359, 361 (1984); ארנונה עירונית א', בעמ' 432-438). גם בעירנו ישנם פערים חברתיים וסוציו-אקונומיים, וניכר שמועצת העיריה ביקשה להתחשב בהם בהקשר של תשלום ארנונה למגורים, כך שנכסי מגורים המוחזקים בידי בעלי יכולת כלכלית גבוהה יחויבו בשיעורי מס גבוהים יותר. זו, אפוא, תכליתו של דירוג נכסי המגורים לפי שטחם.

32. העוררת טענה בדיון שבפנינו, כי יש לפרש את טבלת התעריפים באופן "פרוגרסיבי" (ראו: פרוטוקול הדיון מיום 28.6.17 בעמ' 2). **מס פרוגרסיבי** הוא מס שאחוז התשלום שלו מסך ההכנסה עולה עם דרגת ההכנסה, ההון או נושא המס.

33. אלא שמבין הפרשנויות שהציגו הצדדים, דווקא פרשנותו של המשיב היא הפרשנות אשר מגשימה טוב יותר את פרוגרסיביות המס, במובן **המהותי** של המונח. קביעת מדרגות מס המתייחסות רק לתוספות השוליות של השטחים – כהצעת העוררת – מקטינה את נטל המס על השכבות החזקות, ולמעשה פוגעת בכוונת מחוקק המשנה. אם נקבל את עמדת העוררת יקטן הפער בין המס שמשלם תושב המתגורר בבית-מידות יקר ערך לבין המס שמשלם נישום המתגורר בדירת שיכון קטנה וזולה. במילים אחרות – העוררת מתייחסת לעניין הפרוגרסיביות כדי לבטא הדרגתיות טכנית גרידא, בעוד שהפרוגרסיביות הבאה לביטוי בפרשנות המשיב היא מהותית, ועל כן הולמת את תכלית הצו.

34. תכלית דומה (אף שלא מתחום הארנונה) נדונה בע"א 1842/97, 1869 **עיריית רמת גן נ' מנחמי מגדלי דוד רמת גן בע"מ וערעור שכנגד**, פ"ד נד(5) 15. כב' הנשיא ברק דן באותה פרשה בפירוש הוראה המטילה אגרת בניה על פי שטח המבנה וקבע: "לדעתי, הדין עם העיריה, לשונו של סעיף 1.38.0 לתוספת השלישית לתקנות אגרות בנייה מצביעה על שיעור אחיד... לא נאמר בו כי על X המ"ר הראשונים תשולם אגרה פלונית לכל מ"ר, וכי ל Y -המ"ר הנוספים תשולם אגרה אלמונית...תחת זאת נקבע כי שיעור האגרה לדירה ששטחה X מ"ר הוא פלוני, ואילו האגרה המשתלמת לדירה ששטחה הוא Y (הכולל את ה X) – היא אלמונית. אכן, התכלית המונחת ביסוד שיעור האגרה היא ליצור פער ניכר בין רוכשי דירות קטנות לבין מי שרוכש דירות גדולות יותר. מי שרוכש דירה גדולה רוכש דירה שהיא גדולה החל במטר המרובע הראשון שלה. אין הוא רוכש דירה קטנה שאליה מצטברים שטחים נוספים, באופן שאופייה כדירה גדולה חל רק על התוספת השולית".

35. דבריו של הנשיא ברק יפים ומתאימים, בכל הכבוד, גם לענייננו, שכן מדובר באותה התכלית (הגם שביחס למס אחר).

36. הנה כי כן, גישת המשיב הולמת את לשון צו הארנונה כמו גם את תכליתו. לפיכך, איני סבור כי יש להתערב באופן שבו מפרש המשיב את הטבלה האמורה ומיישמה בפועל.

37. העוררת הגישה לנו צווי ארנונה של רשויות אחרות המתייחסים לסיטואציות דומות. אלא שדוגמאות אלה דווקא מחזקות את עמדת המשיב. כך למשל, בטבלת התעריפים שבצו הארנונה של עיריית אבן יהודה נקבעו תעריפים מדורגים המתייחסים לצירוף המילים "לכל מ"ר נוסף", ללמדך שעירייה זו מחילה תעריפים שונים לפי התוספת השולית של שטחי הנכסים. בדומה, בצו הארנונה של המועצה המקומית סביון נכתב "לכל מ"ר לשנה מעל ה _____ הראשונים". לשונו של צו הארנונה של רמת השרון מעידה כי מתקן הצו נוקט גישה שונה בכתלית. כך או כך, כל רשות מקומית סוברנית לקבוע מבחנים שונים להטלת ארנונה, והעובדה שישנן רשויות הקובעות תעריפים מדורגים לתוספות שיוניות בלבד אינה מחייבת את עיריית רמת השרון ואת המשיב כלל ועיקר.

38. העוררת הוסיפה וטענה, כי יש לפרש דבר חקיקה לא ברור באופן המקל עם הנישום. אלא שלטעמי, צו הארנונה בעניין שלפנינו ברור לחלוטין, ומכאן שאין צורך להיזקק לכלל הפרשני הנזכר. כמו כן, נאמנה עלי ההלכה הפרשנית שקבע בית המשפט העליון, על פיה דיני מס יש לפרש פרשנות תכליתית. ראו: ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ. פ"ש רחובות**, פ"ד לט (2) 70; אהרון ברק, "פרשנות דיני המיסים" **משפטים כח**, 425 (תשנ"ז). ברע"א 2453/13 **עמר נ' עיריית חדרה** (פורסם בנבו 14.4.15) נקבע: "את דיני המס יש לפרש ככל דבר חקיקה...מבין האפשרויות המתיישבות עם לשון ההוראה, על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכליתה...**אם נותר ספק באשר לתכלית ההוראה לאחר מיצויו של התהליך הפרשני, רק אז ניתן לפנות לכלל של פרשנות לטובת הנישום**".

39. בשולי הדברים אציין, שפסק הדין בעניין **רהיטי גל** המוזכר בערר אינו מסייע לעוררת בשל נסיבותיו השונות ולאור התכלית השונה הגלומה בתעריפים המדורגים שנדונו בו. בפרשת **רהיטי גל** נדונו תעריפי נכסים המשמשים **לתעשייה** בעוד שהערר שלפנינו עוסק בנכסים המשמשים למגורים. ההבדל הינו משמעותי, שכן תעריפים מדורגים בתחום התעשייה נועדו בעיקר כדי להקל עם התעשיינים ולעודד הקמת מפעלים גדולים בשטחי הרשות לשם העסקת עובדים רבים יותר, באופן המועיל לתושבי הרשות. תכלית זו אינה רלבנטית לעניינו: אין אינטרס מיוחד לתושבי הרשות לעודד בניה של בתי מגורים גדולים, ולכן אין סיבה לפרש את הוראות צו הארנונה באופן המיטיב עם בעלי נכסים גדולים.

40. לאור האמור לעיל אני סבור שיש לדחות את הערר ללא צו להוצאות.

עו"ד יבין רוכלי - חבר הועדה

יו"ר הועדה, עו"ד טליה פרדו:

יו"ר הועדה, עו"ד טליה פרדו:

מסקנות החלטות

אני מסכימה עם עמדתו של חבר הועדה, עו"ד יבין רובלי.

עו"ד טליה פרדו (שופטת בדימוס)

יו"ר הועדה

עו"ד חגר בלייר, חברת הועדה:

אני מסכימה עם עמדתו של חבר הועדה, עו"ד יבין רובלי.

עו"ד חגר בלייר - חברת הועדה

יבין רובלי

הוחלט פה אחד לדחות את הערר ללא צו להוצאות.

ניתן והודע ביום 1.10.17 בהיעדר הצדדים.

על החלטת ועדת הערר ניתן לערער לבית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.

עו"ד חגר בלייר
חברת הועדה

עו"ד יבין רובלי
חבר הועדה

עו"ד טליה פרדו
(שופטת בדימוס)
יו"ר הועדה