

ועדת ערר לענייני ארנונה שליד עיריית עפולה

19.02.2026

01-06-24 – ש.ל.ה שירותי רפואה בע"מ

בפני: עו"ד נדב קנימח- יו"ר הוועדה

עו"ד אביב שלמה- חבר

עו"ד תומר בן לולו- חבר

העוררת

ש.ל.ה שירותי רפואה בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד דנה גולן

נגד

מנהלת הארנונה בעיריית עפולה

המשיבה

ע"י ב"כ עוה"ד ניר טקל ואח'

ממשרד עורכי דין ברק-גיט-מיסטרילאל

החלטה

1. הערר שבנדון הינו בגין שנת המס 2024 והוא נסוב על חיובם של 5 נכסים הידועים כמשרד, קרקע תפוסה וחניונים (להלן: "מרפאת השיניים") אשר מנוהלים ע"י העוררת והיא המחזיקה בהם, ומצויים ב"מתחם הרכבת" (להלן: "המתחם") אשר בתחום שיפוטה של המשיבה והידועים לצורכי ארנונה כנכסים שמספרם 167113338, 167119338, 470000043, 167129338 ו- 470000042 ומצויים כולם בגוש 16710 חלקה 133 (להלן: "הנכס").
2. העוררת מחזיקה בנכס מכוח הסכם שכ"ד שנחתם בינה לבין הנהלת המתחם, ומפעילה מרפאות שיניים ואסתטיקה.
3. העוררת נרשמה והתאגדה כחוק ביום 27.7.1988 והינה חברת בת של שירותי בריאות כללית אגודה עותומאנית (להלן: "הכללית").
4. המחלוקות העיקריות בתיק דנן הינן: האם העוררת זכאית לפטור במסגרת ס' 5(ז) **לפקודת מסי העירייה ומיסי הממשלה (פיטורין) 1938** (להלן: "פקודת הפיטורין") בהיותה לשיטתה מעניקה שירותים רפואיים ומוגדרת כמלכ"ר, וכן האם יש לחייבה בגין השטחים המשותפים המצויים במתחם.

טענות מקדמיות:

5. בטרם הגשת תצהירי עדות ראשית, הגישה המשיבה בקשה כי על הועדה לדון בטענת הסף שהעלתה במסגרת תשובתה לערר, באשר לסמכות הועדה לדון בערר בנוגע לסוגיית פקודת הפיטורין. לטענת המשיבה, לוועדה אין סמכות עניינית לדון בערר באשר לפטור בהתאם לפקודת הפיטורין שכן סמכויות הועדה לדון הינן מצומצמות בהתאם להוראות סעיף 3 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר").
6. לטענת העוררת לוועדה הסמכות לדון בבקשה שכן מדובר בסיווג שגוי של הנכס שאינו תואם השימוש בנכס ו/או חיוב אשר אינו מזכה אותה בפטור בהתאם לפקודת הפיטורין ועל כן לוועדה הסמכות לדון בערר. עוד טענה העוררת, כי הטענה באשר להעדר סמכות צוינה בכתב תשובתה של המשיבה, אולם נזנחה על ידה בדיון שהתקיים בפני הועדה ביום 18.8.24, וזאת גם לאור ההסכמה הדייונית אליה הגיעו הצדדים ביום 9.1.25 אשר קיבלה תוקף בהחלטת הועדה.
7. במסגרת החלטת הועדה מיום 23.4.25 נדחתה טענת המשיבה באשר להעדר סמכותה לדון בערר, ונקבע כי על אף הגישה המצמצמת באשר לסמכויות הועדה בהתאם לחוק הערר, ישנה גישה מרחיבה בפסיקה באשר לסמכויות הועדה, וממילא הועדה אינה מתכוונת לדון בשאלה עקרונית האם העוררת זכאית לפטור או לאו, שכן התנאים הנדרשים לקבלת הפטור הינם עובדתיים, ברמת הוכחת השימוש והסיווג הנכון ובנוסף את אישור שר הפנים, עליו מבקשת העוררת לחסות תחתיו בהתאם להוראות פקודת הפיטורין יהיה עליה להציג בפני הועדה, ורק אם יעמוד בכך יהיה זכאי לקבלת הפטור.
8. במסגרת החלטה הועדה, הובהר כי הועדה אינה שמה עצמה במקום בעל סמכות אחרת ולא באה להחליף את סמכותו הקבועה בדיון של שר הפנים- האם כל ישות משפטית זכאית לפטור אם לאו.
9. נוכח האמור, ולצורך איזון ראוי בין ערכים המתנגשים מחד ליתן לעוררת את יומה בפני הועדה להוכיח זכאותה ומאידך בקשת המשיבה לסילוק על הסף, ובהיעדר הלכה משפטית מחייבת, נראה כי זכותה של העוררת לקיום ההליך גוברת ויש לנהל את ההליך עד תום.
10. על החלטה דגן לא הוגש ערעור לביהמ"ש המוסמך במועד ומשכך ההחלטה חלוטה.

טענות העוררת כפי שהובאו בפני הועדה בהגשת הערר:

11. טענותיה של העוררת עוסקות ב-2 מישורים: הראשון, סיווג שלא כדין לפיו היא זכאית לפטור בהתאם לפקודת הפיטורין. השני, חיוב בגין שטחים משותפים.
12. באשר לטענתה הראשונה, סבורה העוררת כי היא זכאית לפטור בהתאם להוראות סעיף 5 (ז) לפקודת הפיטורין.
13. העוררת טוענת כי הינה חברת בת בבעלותה הבלעדית של כללית שהינה אגודה עותומאנית, אשר הוכרה כזכאית לפטור האמור.
14. לטענת העוררת ביום 10.06.2004 הכיר שר הפנים כי הכללית עומדת בתנאי סעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין לגבי כל הנכסים המשמשים לפעילותה לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי התשנ"ד-1984 (להלן: "חוק ביטוח בריאות ממלכתי"), ועל כן היא נושאת ב-33% מסכום הארנונה שהייתה משלמת.
15. לשיטתה של העוררת יש להחיל את הפטור גם עליה, שכן הינה מעניקה במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי, טיפולי שיניים שנכללו במסגרת סל הבריאות (להלן: "סל").

16. העוררת מציינת כי טיפולי השיניים הכלולים בסל התרחבו עם השנים, וכתוצאה מכך הוכרה פעילותה של העוררת אשר הינה בסל הבריאות כפעילות מלכ"ר על ידי רשויות מע"מ ביום 23.2.2023 ובאופן רטרואקטיבי החל מ-1.1.2021.
17. לטענת העוררת פקודת הפיטורין מגלמת בחובה תמיכה כספית בקופות החולים שמספקות שירות חיוני לציבור, שלא למטרות רווח, ועל כן יש להחיל את אותה הפעילות אותה מבצעת העוררת כחברת בת של כללית תחת פקודת הפיטורין. לשיטתה של העוררת אילו הכללית הייתה מבצעת את פעילותה באופן ישיר ולא באמצעות העוררת הייתה זכאית לפטור.
18. העוררת טוענת כי החלטת המשיבה מנוגדת לקריטריונים שנקבעו על ידי משרד הפנים לקבלת הפטור לפיהם הנכסים עליהם יחול הפטור יהיו אלו המשמשים את הקופה לצורך מתן שירותים ע"פ חוק הבריאות הממלכתי ומשהעוררת מספקת מתוך נכסים דנן שירותי קופת חולים ע"פ החוק, הרי שיש להעניק לה את הפטור.
19. לטענת העוררת ככל ונוצרים רווחים מפעילותה, הם אינם מחולקים לבעלי המניות, קרי לכללית, או לכל גורם אחר והם נשארים בתוך החברה לצרכי המשך הענקת השירותים.
20. העוררת אינה מכחישה כי במסגרת הענקת שירותיה, ניתנים שירותים רפואיים שאינם בסל הבריאות, ואין בכך כדי לשלול את הפטור היחסי המבוקש לה מכוח פקודת הפיטורין.
21. לטענת העוררת שלילת הפטור בהתאם לפקודת הפיטורין, תוביל לכך שיהיה על כללית לאחד את כלל השירותים תחת קורת גג אחת, מצב אשר יצור לטענתה של העוררת פטור רחבה בהרבה במקום פטור ממוקדת.
22. עוד מציינת העוררת, כי מדיניות המשיבה בעניין זה הינה מפלה, שכן ישנן קופות חולים אחרות אשר נותנות את השירותים שאינם כלולים בסל הבריאות שלא באמצעות חברות בת ונהנות מהפטור.
23. במסגרת טענותיה הפנתה העוררת לפסיקה נרחבת אשר לשיטתה מצדיקה את מתן הפטור, ומדגימה לטענתה כיצד הוכרו חדרי מחשבים, משרדים, חדרי הדרכה וכו' ככאלה המזכים בפטור מכוח פקודת הפיטורין. העוררת שבה וטוענת כי עצם העובדה שכללית בחרה לבצע את הפעילות באמצעות חברת בת, אינה מהווה עילה לאי מתן הפטור, שכן גם דוחותיה הכספיים של כללית מצביעים כי פעילותה של העוררת עומדת בכל הקריטריונים שנקבעו על ידי משרד הפנים.
24. נוכח כל האמור לעיל טוענת העוררת כי היא זכאית לפטור מכוח פקודת הפיטורין בשיעור של 55.3% מכלל השטח המחויב בארנונה, וזאת בהתאם לשיעור פעילויות הרפואיות הכלולות בסל שמתבצעות בנכס, לחילופין פטור בשיעור של 33.4% בהתאם להיקף הכספים של פעילות הסל בנכס.
25. טענתה השנייה של העוררת הינה בגין הוספת שטחים משותפים במתחם לשומה. לטענתה עובר לשנת 2024 לא חויבה בגין השטחים המשותפים וכי לשומות לא צורפו תשריטי מדידה כמקובל וכן לא צורפו חישובי העמסות שנעשו ועל כן לא היה באפשרותה לבחון את החיוב ו/או את חוקיותו, וכי החיוב נעשה באופן רטרואקטיבי מיום 1.1.2023 ומנוגד לדין.
26. לטענתה של העוררת צו הארנונה של המשיבה אינו מאפשר חיובה בשטחים משותפים שאינם בחזקתה והיא איננה בעלת הזיקה הקרובה ביותר לשטחים המשותפים.
27. העוררת מציינת כי הבעלים של המתחם הוא המחזיק והאחראי על החזקת כל השטחים הציבוריים, כאשר לחלק מהשטחים הללו לעוררת אין כל גישה, וכי חיוב העוררת בארנונה מנוגד

להלכת בר"מ 2462/19 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב - יפו נ' קניון רמת אביב בע"מ, הקובעת כי רשות איננה רשאית לסטות מהוראות הדין הקוגנטיות ולחייב את מי שאינו מחזיק (השוכר) בשטחים ציבוריים ועל כן עליה לחייב את בעלי המתחם שהינם בעלי הזיקה הקרובה ביותר לשטחים אלה.

28. העוררת מוסיפה וטוענת כי גם אם השומות היו בדין, אין מקום לחייב רטרואקטיבית עבור שנת 2023, שכן השומה צופה פני עתיד.

תשובת המשיבה לערר:

29. לטענת המשיבה בהתאם להוראות הדין, פטור מארנונה יינתן בצמצום ורק על פי הוראה ספציפית המעניקה את הפטור האמור.

30. העוררת איננה זכאית לפטור מכוח פקודת הפיטורין בשל היותה חברת בת של הכללית- לה ניתן הפטור. לטענת המשיבה מדובר בשני גופים שונים ונפרדים אשר אין להשליך אחד כלפי השני ולא ניתן להקיש מהוראות הפטור שניתנות לכללית לצורך מתן פטור למחזיק אחר, אפילו אם הוא בבעלותה של הכללית.

31. המשיבה טוענת כי הפעילות המבוצעת בנכס איננה כל כולה בהתאם להוראות חוק ביטוח בריאות ממלכתי, והעוררת אף מודה בטענותיה כי לא מלוא הפעילות בנכס עולה לכדי פעילות הכלולה בסל הבריאות בהתאם להוראות חוק ביטוח בריאות ממלכתי. לפיכך לאור העובדה כי הפעילות בנכס מעורבת אינה מקנה זכאות לפטור מחיובי הארנונה.

32. לטענת המשיבה לשון הוראות ס' 5(ז) לחוק אינו מאפשר חלוקה של נכס לצורך קבלת הפטור והפטור יינתן רק למי שאושר על ידי שר הפנים, והעוררת איננה קופת חולים ולא אושרה ככזו.

33. המשיבה סבורה כי העובדה שכללית הינה הבעלים של העוררת אינה משליכה על עצם היותן ישויות משפטיות נפרדות.

34. עוד טוענת המשיבה כי לצורך הענקת הפטור על העוררת לעמוד בכל תנאי הסף הקבועים בסעיף 5(ז) לפקודת הפטור ומדובר בתנאים מצטברים, המחייבים אישור של שר הפנים וכל אלה אינם מתקיימים במקרה דנן.

35. עוד טוענת המשיבה כי חוזר מנכ"ל משרד הפנים משנת 2004 מנה את הקריטריונים הנבחנים לצורך מתן הפטור, ולפיהם רק שירותים הניתנים לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי יהיו זכאים לפטור המיוחל. בהקשר זה טענה המשיבה כי הנכסים נשוא ערר דנן אינם משמשים את העוררת רק למתן שירותים לפי חוק ביטוח בריאות ממלכתי, והשירותים הניתנים בהם נעשים לצורך מטרת רווח. העוררת הינה חברה בע"מ על כל המשתמע מכך. מכאן שהענקת הפטור תהווה שלילת התכלית העומדת ביסודו ויש לדחותה.

36. באשר לטענה לחיוב נכסים משותפים, טענה המשיבה כי החיוב נעשה בהתאם לדין ובהתאם להוראות צו הארנונה, וכי הלכת רמת אביב אינה רלוונטית.

37. המשיבה טוענת כי העוררת מחזיקה בנכסים ולפיכך יש לחייב אותה בשטח המשותף הרלוונטי אליה שכן היא בעלת הזיקה לשטח זה.

38. באשר לחיוב עבור שנת 2023, טענה המשיבה כי הדבר מהווה תיקון שומה כדין באותה שנת מס, וזאת לאור הליך תלוי ועומד שהתנהל כנגד נישום אחר באותו המתחם ועל כן יש מקום לדחות טענה דנן.

ההליכים שהתנהלו בפני הוועדה:

39. ביום 18.8.24 התקיים דיון מקדמי בפני הועדה במסגרתו ביקשו הצדדים לנהל מו"מ ולהגיש הודעה משותפת 30 יום לאחר מכן.
40. ביום 9.1.25 הוגשה הודעת הצדדים כי המו"מ לא נשא פרי וכי הצדדים יגישו תצהירי עדות ראשית שלאחריהם יקבע דיון הוכחות.
41. ביום 24.7.25 ולאחר קבלת תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים, הגישה העוררת בקשה להוספת ראיות ואיחוד דיונים עם ערר שהוגש על ידה לשנת 2025. ביום 6.8.25 ולאחר תגובת המשיבה לבקשות ניתנה החלטת הועדה לפיה הבקשה לאיחוד דיונים נידחת ולפנים משורת הדין התקבלה בקשתה להוספת ראיות על אף שמדובר בחריגה מסדרי הדין המקובלים, אולם אין בהחלטה דן על מנת לקבוע מהימנות, משקל או רלוונטיות.
42. ביום 13.8.25 התקיים דיון הוכחות בפני הועדה במסגרתו העיד מטעם העוררת רו"ח אסף שלכטר (להלן: "אסף") המשמש כע.סמנכ"ל כספים של העוררת החל משנת 2009. מטעם המשיבה העיד גזבר העירייה- מר יצחק שריקי (להלן: "שריקי").
43. ביום 9.11.25 נעתרה הועדה לבקשת הצדדים לארכה להגשת סיכומיהם.
44. עם קבלת סיכומי העוררת ולאחר שהוגשו סיכומי המשיבה בשל התיק למתן הכרעה.

עיקרי סיכומי הצדדים:

סיכומי העוררת:

45. העוררת חילקה את סיכומיה ל-2 חלקים: הראשון הנוגע להחלת הפטור בהתאם לפקודת הפיטורין, והשני בנוגע לחיוב השטחים המשותפים.

סיכומי העוררת להחלת הפטור בהתאם לפקודת הפיטורין:

46. העוררת טענה בסיכומיה כי הונחה בפני הועדה מלוא התשתית הראייתית לצורך מתן הפטור בהתאם לפקודת הפיטורין.
47. לטענתה, הנכסים מושא הערר משמשים את העוררת להענקת שירותים הכלולים בסל הבריאות למבוטחי הכללית, וכל הכנסותיה בגין טיפולי שיניים שאינם כלולים בסל חיוניים להמשך הענקת טיפוליה הכלולים בסל, שכן הטיפולים הכלולים בסל הינם גרעוניים, וההכנסות מהטיפולים שאינם כלולים בסל מאפשרות לעוררת להמשיך להעניק את הטיפולים הכלולים.
48. לטענתה של העוררת, כי לאורך השנים הורחב סל הבריאות בנוגע לשירותים הניתנים במסגרתו ומתוקצבים על ידי משרד הבריאות ואין נפקא מינה אם הכללית הייתה נותנת את השירותים באופן ישיר או באמצעות חברה בת (העוררת), שכן כלל השירותים אינם לצורך רווחים, כאשר הרווחים אינם מחולקים בין בעלי המניות אלא מאפשרים את המשך פעילותה של העוררת בהענקת השירותים הכלולים בסל.
49. העוררת טוענת כי הינה חלק מהכללית, ומהדוחות הכספיים המאוחדים שלה, ובהתאם לחוק ביטוח בריאות ממלכתי הכללית מחויבת להעניק את השירותים הנכללים בסל הבריאות, ובכללם שירותי טיפול בשיניים.
50. העוררת מפנה לעדותו של שריקי בה טען כי אם היו קוראים לעוררת קופת חולים כללית או מאוחדת והייתה זכאית לפטור הוא היה ניתן לה.

51. לטענת העוררת עמדתו של שריקי מנוגדת ל**סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992**, לפיו זהות המחזיק בנכס איננה נמנית עם הקריטריונים הרלוונטיים להטלת ארנונה על הנכס.
52. לטענתה הערר מתייחס לפעילות שאותו מחויבת הכללית לתת למבוטחיה על פי חוק ושירותים אלו ניתנים לתושבי העירייה. בעניין זה מפנה העוררת לעדותו של אסף לפיה ישנה הפרדה מלאה בין השירותים שניתנים שאינם בסל כגון רפואה אסתטית, אולם הפעילות הזו אינה נעשית כלל בנכסים עליהם ערערה העוררת, וישנה מרפאה נפרדת פיזית.
53. בהמשך לכך טענה העוררת כי עצם פרסום של שירותי רפואה אסתטית באתר של העוררת אינו מהווה הוכחה כי בנכס מושא הערר מתקיימת פעילות כזו ואינה מהווה ראיה לשימוש שנעשה בפועל בנכס.
54. העוררת טוענת כי ניסיונה של המשיבה, עת שאלה את אסף האם ניתנים שירותי רפואת שיניים למי שאינו מבוטח של הכללית, הינו רעיוני בלבד ואינו מתרחש בנכס, ואינו מהווה תחליף לשימוש הנעשה בפועל בנכס ומכאן שלא ניתן לקבוע בהתאם לפוטנציאל השימוש שיכול להתבצע בנכס, אלא רק במה שמתקיים בפועל בנכס, בהתאם להוראות החוק ועל כן יש מקום לדחות את התיאוריות הבלתי מבוססות של המשיבה.
55. לטענת העוררת, לא הובאו כל ראיות לסתור את השימוש בפועל בנכס ומכאן שלדידה הונחה והוכחה התשתית הראייתית באשר לשימוש הנעשה בפועל בנכס.
56. באשר לפטור מכוח פקודת הפיטורין, סבורה העוררת כי היא רכושה של הכללית, המספקת שלא על מנת לקבל פרס, עזרה רפואית ולשם כך הקימה מרפאות, לצורך זה בלבד, כאשר אין מחלוקת לשיטתה כי הכללית הינה אגודה שאושרה מטעם שר הפנים כנדרש בהוראות סעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין.
57. העוררת טוענת כי עומדת במלוא התנאים המנויים בס' 5 (ז) לפקודת הפיטורין לצורך קבלת הפטור:
- 57.1 התנאי הראשון "רכוש" היא חברת בת של הכללית ובאחזקתה המלאה כעולה מתמצית רישום החברה ברשם החברות ומהדו"ח הכספי המאוחד שהוגש במסגרת תצהיר עדותו הראשית של אסף. לאור העובדה כי כללית היא בעלת המניות המלאה, לה ורק לה ישנה הסמכות לניהול וקבלת החלטות בעוררת על כל המשתמע מכך וכמפורט בסיכומיה, וכי עובדי העוררת הינם מאוגדים בהסכם קיבוצי שמבוקר ומפוקח על ידי הכללית.
- 57.2 התנאי השני "שלא על מנת לקבל פרס" לטענת העוררת הוכח כי הכנסותיה אינן מחולקות לבעלי המניות, או לכל גורם אחר, אלא מיועדות לצרכי הענקת שירותי הרפואה ע"י הכללית, זאת גם בהתאם לאיסור החל על העוררת בהתאם לסעיף 25(1) לחוק ביטוח בריאות ממלכתי. לטענתה של העוררת האמור גובה בדוחות הכספיים המאוחדים שהוגשו בתצהירו של אסף מהם עולה כי אין חלוקת רווחים. בעניין זה מוסיפה העוררת וטוענת כי השירותים הניתנים במסגרת סל הבריאות הינם בגירעון והדרך היחידה להתגבר עליהם היא באמצעות מתן שירותים שאינם כלולים בסל. לטענתה של העוררת הכנסות משירותים שאינם כלולים בסל אינן רלוונטיות שכן כל רווחי הכללית והעוררת מיועדים וחיוניים להענקת השירותים בסל-כאמור בדו"ח הכספי המאוחד ובתצהירו של אסף.
- 57.3 מכאן שלטענת העוררת העובדה כי היא זקוקה להכנסות על מנת להתקיים וכי נותנת שירותים תמורת תשלום בגין שירותי שיניים שאינם כלולים בסל הבריאות, אינה שוללת או

מאיינת את מטרותיה של הכללית והעוררת כקופת חולים הפועלת שלא למטרת רווח. על כן לטענתה של העוררת לא די בטענה כי ישנן הכנסות, אלא נדרש להוכיח כי הכנסות אלה נועדו להשיא את רווחי החברה לצורך חלוקתם לבעלי המניות- טענה שכאמור לטעם העוררת נסתרה.

57.4 בעניין זה מוסיפה העוררת וטוענת כי הכרתה כמלכ"ר מעידה כי היא עומדת בכל הקריטריונים שנקבעו לצורך כך. בעניין זה סבורה העוררת כי רשויות מע"מ אשר העניקו לעוררת את ההכרה בפעילות זו, בחנו את כל דוחותיה הכספיים, מקורות הכנסותיה וייעודם ועל כן יש לקבל טענה דגן ככזו המוכיחה כי מטרת עיסוקה של העוררת אינו הפקת רווחים, אלא מטרה ציבורית, התנדבותית והכנסות העוררת מיועדות אך ורק למטרות אלה, תוך איסור חלוקת רווחים. העוררת מציינת כי מרבית הונה של העוררת נעשה על ידי "הונה העצמי" מאשר תקציבי משרד הבריאות, ויש בכך להוכיח כי הפעילות שאינה בסל הבריאות היא זו המממנת את הפעילות שבסל וחיונית לפעילות הסל.

57.5 לטענתה של העוררת המשיבה ניסתה להטעות את העד אסף בחקירתו באשר לפעילות הסל והפעילות שאינה בסל. לדידה, ס' 10 לתצהירו של אסף מפרט את אחוזי הטיפולים הכלולים בסל ביחס לאחוז הטיפולים שאינם בסל ולא מפורטת כמות הטיפולים, ולכן אין בכך להוות שום אינדיקציה על כמות הטיפולים שבסל. לטענתה של העוררת נספח 2 לתצהירו של אסף מפרט את הנתונים שבבסיס הטבלה שצורפה לסיכומים בס' 25.14. במסגרת הנספח קיים פירוט של כמות הטיפולים שמראה את מה שטען אסף שבשנת 2022 טיפולי הסל היוו אחוז נמוך יותר מאשר הטיפולים בשנים 2023 ו-2024. לטענתה העוררת המשיבה הגיעה למסקנה שגויה לפיה אם שיעור טיפולי הסל ביחס לשיעור הטיפולים שאינם בסל יורד (או אינו עולה הרבה) המסקנה היא שכמות טיפולי הסל מצוי בירידה. העוררת טוענת כי המשיבה לא הביאה כל ראיה לסתור את העובדות שנתמכו בתצהירו של אסף בדוחות הכספיים המאוחדים.

57.6 התנאי השלישי "אך ורק לאחת מאותן המטרות או ליותר מאחת"- העוררת טוענת כי הנכסים משמשים את העוררת אך ורק להענקת שירותי בריאות, ועל כן היא עומדת בתנאי זה ואין משמעות לכך כי נותנת שירותי שיניים שאינם כלולים בסל שירותי הבריאות. בהקשר זה מוסיפה העוררת כי עצם בעלותה של הכללית בעוררת מעידה גם היא כי פעילות העוררת הנה בתחום הבריאות בלבד, כנדרש וכמתחייב מס' 29 (ב)(1) לחוק הבריאות. העוררת טוענת כי גם כאשר שירותי בריאות השיניים לא היו כלולים בסל הבריאות, אולם ניתנו על ידי הכללית עד שנת 1995, היו פטורים על פי פקודת הפיטורין למרות שכבר אז היו מרפאות של כללית סמייל מופרדות ממרפאותיה של הכללית. ואילו כעת כאשר השירות כלול בסל הבריאות אולם ניתן על ידי העוררת נשלל ממנה הפטור שנעשה בגין אותו השימוש.

57.7 התנאי הרביעי קיומו של פטור- לטענת העוררת אין מחלוקת כי לכללית קיים פטור, אולם השאלה המשפטית היא האם יש להחיל את הפטור על ישות משפטית נפרדת. העוררת סבורה כי הוראות הפטור אינן קובעות כי הוא מתייחס לכללית האוגדה העותומאנית שמספרה 589906114, הלוא היא האישיות המשפטית שמחזיקה את קופת חולים כללית ומחזיקה במניות העוררת, אלא מחילה את הפטור על קופת חולים הכללית שאינה ישות משפטית אלא שמה הכולל של קופת החולים אשר מעניקה את שירותי הבריאות למבוטחיה וכוללת בהתאם לדוחותיה הכספיים את העוררת.

- 57.8 העוררת סבורה כי טענות המשיבה כאילו הוראת הפטור מתייחסת לאישיות משפטית נפרדת מהעוררת הנה מטעה. לטענתה של העוררת כי המשיבה מבקשת לקרוא דברים שאינם מצויים בהוראת הפטור ומשהעוררת הינה בבעלותה המלאה של כללית ומספקת את כל שירותי השיניים הכלולים בסל הבריאות, באמצעות העוררת בלבד, המוגדרת כחלק מקבוצת כללית, גם בדוחותיה הכספיים המאוחדים, הרי שממילא העוררת נכללת בפטור זה, הן בפרשנות הלשונית של הוראת הפטור והן לגופו של עניין, כי השימוש שנעשה בה נכלל בהוראת הפטור. לכך מבקשת העוררת לחזק את עדותו של אסף כי האישור של משרד הפנים לקופת חולים כללית שהעוררת נמנית כחלק מהקבוצה ובעלותה המלאה.
58. נוכח כל האמור סבורה העוררת כי כלל התנאים המנויים בסעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין מתקיימים בעניינה.
59. העוררת שבה על כלל טענותיה כפי שהובאו בכתב הערר ופורטו לעיל.

סיכומי העוררת לחיוב השטחים משותפים:

60. באשר לחיובה של העוררת בשטחים המשותפים טוענת העוררת כי ביום 28.12.23 התקבלו אצלה שומות חדשות המחייבות אותה בגין שטחים נוספים ושונים מאלה שחויבה בהם עד לאותו מועד, ובכלל זה הושתו עליה חיובי ארנונה בגין חניונים, קרקע תפוסה וכו'.
61. העוררת שבה וציינה כי לא צורפו תשריטי מדידה כמקובל ולא ניתן היה לבחון את החיוב או חוקיותו.
62. העוררת שבה ומציינת כי פנתה למשיבה לצורך המצאת תשריטי המדידה, חישובי העמסה ואופן החיוב ביום 18.3.24 והגישה השגה בנושא. לטענתה ביום 26.5.24 דחתה המשיבה את השגתה בנושא וצירפה תשריטים שאינם משקפים את המידע הנדרש לצורך הבנת החיובים החדשים בשומות החדשות וגם בעת קיום דיונים בין הצדדים לאחר הגשת הערר, הומצאו לה שוב רק תשריטים אלה, אשר אין בהם כדי לפרט ו/או להוות מענה ועל כן דיי בכך כדי לעכב כל דרישת חיוב בנוגע לשטחים המשותפים אשר חויבו במסגרת השומות החדשות.
63. העוררת טוענת כי אסף לא נחקר במסגרת הדיון על תצהירו בנוגע לאמור ומכאן יש לקבל את כל העובדות המפורטות בתצהירו כמוסכמות על המשיבה וכי גם תצהירו של שריקי לא כלל טענה עובדתית באשר לשטחים המשותפים.
64. העוררת טוענת בסיכומיה כי היא אינה המחזיקה בשטחים המשותפים בהם חויבה במסגרת השומה, וכי מדובר בשטחים שאינם בשליטתה ואין לה כל חזקה בשטח אחר כלשהו במתחם מלבד המרפאות אותן מנהלת. לשם כך ציינה העוררת קטעים מהסכם השכירות עליו חתומה מול הנהלת המתחם, מהם לכאורה עולה לטענתה כי האחריות וניהול השטחים המשותפים הינה בלעדית לבעלי המתחם ו/או חברת האחזקה.
65. העוררת מפנה לחקירת שריקי במסגרתה התבקש להפנות את בא כוחה לאופן חישוב העמסות והמחזיקים השונים, שהפנה במסגרת האמור לנספח 3 לתצהירו. העוררת מציינה כי נספח האמור מפנה לטבלת אקסל של טיפולי שיניים שאינם בסל הבריאות ואינו קשור לשאלתה של בא כוח העוררת.
66. העוררת סבורה כי אין מחלוקת כי השטחים המכונים "קרקע תפוסה" ו"חניון" מהווים רכוש משותף שאיננו מוחזק באופן בלעדי על ידה, ולכך מפנה לתשובתו של שריקי במסגרת חקירתו

כי השטחים המשותפים מחלוקת באופן יחסי בין כל המחזיקים בבניין. לטענתה של העוררת לאור האמור בהתאם להוראות הדין והפסיקה לא ניתן לחייבה בגינם.

67. העוררת טוענת כי צו הארנונה של עיריית עפולה איננו קובע כי ניתן להשית עליה חיוב בגין השטחים המשותפים שכן כפי שהוכח לדידה, היא אינה המחזיקה וחיוב כאמור מנוגד להלכת רמת אביב לפיה השתת חיוב על חלקים במרכז המסחרי הינו על הבעלים ולא על המחזיקים.

68. עוד מוסיפה העוררת כי היא איננה בעלת הזיקה הקרובה ביותר שטחים שחויבה בהם, ונוכח כל האמור יש לחייב את בעלי המתחם, כפי שנעשה כל השנים עובר לתיקון השומה.

69. לסיכום טענה העוררת כי גם אם השומה החדשה הייתה מוצאת כדין, הרי שלא ניתן בנסיבות לחייב את העוררת באופן רטרואקטיבי לשנת הכספים הקודמת (2023), שכן שומה צופה פני עתיד.

סיכומי המשיבה:

70. המשיבה חילקה את סיכומיה ל-2 חלקים: הראשון הנוגע להחלת הפטור בהתאם לפקודת הפיטורין, והשני בנוגע לחיוב השטחים המשותפים.

סיכומי המשיבה להחלת הפטור בהתאם לפקודת הפיטורין:

71. לטענת המשיבה בהתאם לפסיקה הנהוגה, הפרשנות הינה כי יש לפעול בצמצום ובצורה דווקנית על הטוען להחלת הפטור, ונטל הראיה להוכחה האם הוא נכנס בגדר הפטור הינה עליו.

72. לטענת המשיבה תנאי ס' 5(ז) לפקודת הפיטורין הינם מצטברים, ועל כן רק התקיימות כלל התנאים תזכה את הנישום בפטור ואלה כאמור לא מתקיימים בנכסים נשוא ערר דנן.

73. לטענת המשיבה הנכסים בהם מחזיקה העוררת, אינם נכסים לאלה להם זכאית הכללית. לטענתה של המשיבה העוררת הינה חברה נפרדת מהכללית, בעלת מספר חברה נפרד והאמור עולה אף מנסח רשם החברות ומעדותו של אסף.

74. המשיבה סבורה כי בהתאם לחוק החברות לעוררת אישיות משפטית נפרדת והיא אינה מחזיקה באישור של שר הפנים לפטור בהתאם להוראות ס' 5(ז) לפקודת הפיטורין. לטענתה ניסיון העוררת לטוען כאילו היותה חברה בת של הכללית מקנה לה את הפטור אין בו ממש.

75. המשיבה מציינת בסיכומיה כי בכל הקשור לרשויות המס של מדינת ישראל, העוררת פועלת באופן עצמאי ונפרד מהכללית, ולשם כך גם הוכרה כמלכ"ר, כשם שלכללית תעודת מלכ"ר נפרדת.

76. בשים לב לאמור טענה המשיבה כי לשם ההכרה כמלכ"ר היא אינה נסמכת על ההכרה של הכללית כמלכ"ר ופנתה להכרה כזו באופן נפרד, אולם לצורך החלת הפטור היא נסמכת על הפטור שהוענק לכללית על ידי שר הפנים, ואינה פונה לאישור השר באופן עצמאי.

77. לטענתה של המשיבה העובדה כי אין לעוררת אישור נפרד הובאה גם במסגרת חקירתו של אסף, וכן יש לראות בכך כי העוררת שוכרת נכסים תחת אישיותה המשפטית לצורך מתן שירותיה ולא תחת הסכם שכירות של הכללית.

78. המשיבה טענה כי גם עובדיה של העוררת מועסקים באופן נפרד מהכללית, ובחלק נכבד מעיסוקיה היא מתחרה אף בשוק הפרטי.

79. לטענת המשיבה העוררת מאפשרת טיפול לאנשים שאינם מבוטחים בכללית, כעולה מהדו"ח הכספים שהגישה העוררת לשנת 2022 וכן מחקירתו של אסף. המשיבה סבורה כי גם אם מחקירתו של אסף עלה כי עיקר השירותים ניתנים למבוטחים של הכללית, עדיין העוררת

- מאפשרת טיפולים בתשלום למי שאינו מבוטח בכללית, גם אם מדובר במיעוט. לטענת המשיבה העוררת מעניקה שירותים רבים בתשלום שאינם כלולים בסל הבריאות וכל האמור מצביע כי היא אכן מתחרה בשוק הפרטי.
80. המשיבה שבה ומדגישה כי אישור שר הפנים מופנה כלפי הכללית בלבד, ואינו מופנה כלפי העוררת. מכאן בהתאם לפרשנות המצומצמת והדווקנית ניתן להעניק את הפטור רק לכללית ולא לעוררת אשר אינה נכללת בפטור האמור.
81. לטענת המשיבה, ניסיונה של העוררת לטעון כי השימוש בנכס הוא זה הקובע לעניין הפטור הינו שגוי שכן תנאי ס' 5(ז) לפקודת הפיטורין דורשים במפורש אישור אקטיבי של משרד הפנים את הנישום והינו חלק מהתנאים המצטברים הקבועים בסעיף, בהם לשיטתה של המשיבה העוררת אינה עומדת.
82. לטענת המשיבה העוררת טוענת כי זכאית לפטור מכוח ס' 5(ז) פקודת הפיטורין, אולם מפנה לחוק ההסדרים, לטענתה מדובר בדברי חקיקה נפרדים.
83. עוד טוענת המשיבה כי הפטור שניתן לכללית, הינו עבור נכסים המשמשים את הקופה לצרכי מתן שירותים על פי חוק ביטוח בריאות ממלכתי, כאשר בהתאם לתצהירו של אסף וחקירתו עולה כי רק חלק מהנכס משמש למתן שירותים בהתאם לחוק האמור, ויתר הפעילות הכספית אינה בהתאם לחוק בריאות ממלכתי ומתחרה בשוק הפרטי, ואף ניתנים בנכסי העוררת שירותים של אסתטיקה ורפואה משלימה. כלל השירותים של העוררת בנכס ניתנים באותם חדרים ללא הפרדה.
84. לטענת המשיבה מקום בו לא ניתן לעשות הפרדה פיזית בין פעילות הנעשית בהתאם לחוק בריאות ממלכתי לכזו שאינה, הרי שלא ניתן לתת את הפטור והעניין נדון גם בפסיקה אליה הפנתה המשיבה.
85. לטענת המשיבה עררים דומים שהגישה העוררת נדחו והיא הפנתה להחלטה שניתנה בוועדת ערר שליד עיריית בית שמש ולוועדת הערר שליד עיריית נוף הגליל.

סיכומי המשיבה לחיוב השטחים משותפים:

86. המשיבה מציינת כי חיוב העוררת נעשה כדין ובהתאם להוראות צו הארנונה של עיריית עפולה.
87. המשיבה טוענת כי היה על העוררת לצרף את חברת הניהול של המתחם להליך, שעלולה להיפגע מהחלטה דנן, אולם בחרה שלא לעשות כך.
88. המשיבה טוענת כי העוררת לא צירפה כל ראייה מטעמה לתמיכה בטענותיה כי יש מחזיק אחר בשטח הנטען.
89. המשיבה ציינה כי בהתאם לצו הארנונה, והעובדה כי הנכס מצוי במתחם מסחרי, שטחי המעבר לא חויבו אלא רק שטחים משותפים אינם מעברים, ועל כן הלכת רמת אביב אינה רלוונטית.
90. בעניין זה מפנה המשיבה לכך כי בצו הארנונה של עיריית תל אביב ישנו סיווג נפרד לשטח משותף בקניון בעוד בצו הארנונה של עיריית עפולה שיטת החיוב היא אחרת וקובעת כי החלק המשותף היחסי יחויב על כל מחזיק ובמרכז מסחרי יחויב באופן יחסי רק השטח שאינו מעבר- וזוהי שיטת החיוב והמדידה הנוהגת בתחום עיריית עפולה. נוכח האמור אין סעיף מקביל בין צווי הארנונה של עיריית תל אביב לעפולה ומכך עיריית עפולה פועלת בהתאם להוראות צו הארנונה שלה – בהתאם לכלל המשפטי לפיו חוק ספציפי גובר על חוק כללי.

91. המשיבה מציינת כי העוררת לא הביאה כל נציג או ראייה לטענותיה באשר להסכם השכ"ד כי חברת הניהול היא האחראית של שטח מסוים ובהתאם להלכת רמת אביב מעמדו של ההסכם שהובא הינו ככל ראייה.

92. באשר לטענה על חיוב רטרואקטיבי לשנת 2023, טוענת המשיבה כי מדובר בטענה שאינה בסמכות ועדת הערר, בהתאם לחוק ולפסיקה כפי שהורחב בסיכומיה.

דיון והכרעה:

לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות והכל מן הנימוקים שיפורטו להלן:

החלטת הפטור בהתאם להוראות סעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין:

93. בענייננו, המחלוקת בתיק זה האם האופן שבו סווג הנכס, הינו כזה המאפשר לעוררת לקבל פטור בארנונה בהתאם לסעיף 5 (ז) לפקודת הפיטורין. לטענתה של העוררת היא זכאית לפטור בשל היותה חברת בת של הכללית, אשר הוכרה ככזו הזכאית לפטור כאמור.

94. סעיף 5 (ז) פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 קובע כדלקמן:

"כל רכוש השייך לאגודה או למוסד שיתופי שמטרתם העיקרית היא לספק שלא על מנת לקבל פרס, עזרה רפואית ולהחזיק בתי-חולים, בתי-הבראה, מרפאות או קליניקות, בתנאי שרכוש זה משמש אך ורק לאחת מאותן המטרות או ליותר מאחת, ובתנאי שאותה אגודה או אותו מוסד שיתופי אושרו מטעם שר הפנים לצרכי פיטורים עפ"י סעיף זה".

95. אנו סבורים כי סמכותה של עירייה למתן פטור לפי סעיף דנן, היא בעיקרה סמכות המלצה ובחינה ראשונית, שכן ההחלטה הסופית נתונה לשר הפנים (או לממונה על המחוז מטעמו), אשר נדרש לפעול על פי קריטריונים ברורים, ענייניים, גלויים ושווים. דרישה זו אינה טכנית אלא מהותית ונועדה לשרת תכליות של שוויון וודאות. ראה ע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים (30.11.2011).

96. סעיף 5(ז) מעניק פטור מארנונה לנכסים השייכים לאגודה או מוסד שיתופי שמטרתם העיקרית היא לספק עזרה רפואית שלא על מנת לקבל פרס, ולהחזיק בתי חולים, בתי הבראה, מרפאות או קליניקות ובלבד שהנכס משמש אך ורק למטרות אלו.

97. על מנת לקבל פטור זה נדרשים להתקיים ארבעה תנאים מצטברים:

- א. הבעלים של הנכס או אגודה (עמותה) או מוסד שיתופי.
- ב. המטרה העיקרית של הבעלים היא לספק עזרה רפואית ולנהל בתי חולים, בתי הבראה ומרפאות שלא למטרת רווח.
- ג. הנכס משמש אך ורק למטרות הנ"ל.
- ד. שר הפנים אישר כי הנישום זכאי לפטור על פי סעיף זה.

98. בעניין זה ראה בהרחבה הנריק רוסטוביץ, פנסח גלעד, משה וקנין, נורית לב, ארנונה עירונית-ספר ראשון (2001) (פרק 8 פטורים והנחות בארנונה).

99. הענקת פטור מארנונה לגוף כלשהו מכבידה את נטל המיסים על יתר התושבים, מערערת על עיקרון השוויון ומצמצמת את מקורות התקציב של הרשות המקומית. לכן על העירייה מוטלת החובה לבחון בקפדנות כל בקשת פטור, וסעיפי פטור אלו מפורשים בצמצום. ראה עת"מ (מנהלי תל אביב יפו) 08-362 עמותת לאגרוף מקצועי בישראל נ' מנהל ארנונה (8.6.10) ו-עת"מ (מינהלי חיפה) 15629-08 עמותת אלגורבאא נ' הממונה על מחוז הצפון במשרד הפנים (10.1.13).

100. בענייננו, מבקשת העוררת כי המשיבה תיתן לה באופן אוטומטי את הפטור המוענק לכללית, לאור היותה חברת בת של הכללית.
101. עיון בכלל טענותיה של העוררת, ובמסמכים שצירפה לערר ולסיכומיה לא העלה כי העוררת פנתה לאורך השנים בבקשה להחלת הפטור, לשר הפנים, או ממונה המחוז מטעמו, לצורך קבלת האישור המבוקש למתן הפטור ואף לא הגישה פנייה מפורשת לעירייה להחלת הפטור.
102. לאור העובדה כי אין זה הערר הראשון המוגש מטעמה בטענה זו בעוד שבשנות מס קודמת אף הועלו טענות דומות לאלו, נבחנו הטענות בפני וועדה זו ואף התקיים סיור בנכסיה האחרים של העוררת בשטח שיפוטה של המשיבה לרבות בחינת הפעילות העסקית והרפואית שמתבצעת אצל העוררת, בעוד הצדדים הגיעו שם בסופו של יום להסכמות החלקים שיוכרו לצורך הפטור ואלו שלא, נראה כי הבינה העוררת לאורך השנים כי עליה לשאת בנטל התשלום המלא ללא קבלת הפטור האישי הספציפי לה ורק לה מטעם שר הפנים ו/או הממונה מטעמו.
103. בחינת תנאי הסעיף, מעלה כי נדרש אישור שר הפנים. אישור כאמור הינו אינהרנטי לקבלת הפטור, ונראה כי העוררת בחרה שלא לבצע אף פנייה לשר, או מי מטעמו המוסמך לכך, על מנת לקבל את הפטור באופן גורף לכלל מרפאותיה הפזורות ברחבי המדינה. האמור גם קיבל את אישורו של אסף **ראה עמוד 3 שורות 1-2 לפרוטוקול מיום 13.8.25**. ויודגש כי שיקול דעתה של הוועדה, אינו מחליף את סמכותו של השר, או מי מטעמו, והם אלו הרשאים לאשר או לשלול את זכאותו של נישום למתן פטור.
104. על אף טענותיה של העוררת לאורך ההליך כולו, היא אמנם הוכרה כמלכ"ר (ככל הנראה על חלק מפעילותה או על כל הפעילות) ומצויה בבעלות של הכללית, אך היא התאגדה ונרשמה כחברה בע"מ, ומרבית מהכנסותיה הינם הכנסות שמקורן בטיפולים אשר היא מעניקה שאינם כלולים בסל הבריאות. **ראה אישורו של אסף בפרוטוקול הדיון מיום 13.8.25 עמוד 3 שורות 13-16**.
105. העוררת מבקשת כי האישור שניתן על ידי שר הפנים יחול עליה, כאשר הלכה למעשה הפטור ניתן לכללית בלבד.
106. ראשית, הפטור שניתן מכוח פקודת הפיטורין הוא פטור ספציפי, וניתן לישות משפטית העומדת בתנאים הקבועים בחוק, ואינו חל באופן אוטומטי על חברת בת של אותה ישות. שנית, חברת בת, בהיותה ישות משפטית נפרדת, נדרשת לעמוד בכל תנאי הפטור בעצמה, לרבות היותה מוסד שלא למטרות רווח, שימוש בנכס "אך ורק" למטרות עזרה רפואית, ושלא על מנת לקבל פרס וקבלת אישור משר הפנים/ממונה המחוז.
107. חברת בת היא ישות משפטית נפרדת מחברת האם, גם אם היא בבעלותה המלאה. פטור מתשלום ארנונה כאמור, הינו חריג לכלל החיוב במס ולכן יש לפרשו בצמצום. פטור שניתן לישות משפטית אחת, אינו עובר באופן אוטומטי לישות משפטית אחרת (חברת הבת), אלא אם כן נקבע אחרת במפורש בחוק, או שהחברה הבת עומדת בעצמה בכל תנאי הפטור.
108. הצורך באישור ספציפי בהתאם להוראות סעיף 5(ז), הינו כאמור תנאי מצטבר לכלל התנאים הקבועים בסעיף והעוררת אינה מחזיקה באישור האמור.
109. מכאן נראה כי מתייטר הצורך לדון בשאר התנאים המצטברים ודין הערר בחלקו זה להידחות. על מנת שלא יצא חסר, אנו סבורים כי העוררת אינה עומדת בשאר הקריטריונים שנקבעו בסעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין, שאלו כאמורים הינם מצטברים. ובמה דברים אמורים?
110. העוררת אינה מכחישה כי מבוצעים בה טיפולי אסתטיקה, וטיפולי שיניים שאינם בסל, המהווים למעלה ממחצית מהכנסותיה, מהטיפולים אותם מעניקה במרפאה. עוד עלה מחקירתו של אסף כי

בשנים 2022-2024 העוררת מימנה את הגירעון שנוצר מפעילותה במסגרת טיפולים המוכרים בסל הבריאות על ידי הרווחים שנוצרו מפעילות שאינה בסל -**ראה עמוד 2 שורות 33-34 לפרוטוקול מיום 13.8.25**.

111. ניסיונה של העוררת לקבל פטור בהתאם לאחוז הטיפולים המבוצעים בה אשר כלולים בסל, אינו עומד בתנאי הסעיף ובפסיקה.

112. בנכס שבו מבוצעת פעילות מעורבת של טיפולים רפואיים, חלקם כלולים בסל שירותי הבריאות וחלקם לא, ניתן להחיל את הפטור מארנונה לפי סעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין, רק אם כלל הפעילויות בנכס עומדות בתנאי סעיף זה, ובפרט בתנאי שהנכס משמש "אך ורק" למטרות עזרה רפואית שלא למטרות רווח. קרי, אם הפעילויות שאינן כלולות בסל אינן עומדות בתנאים אלו, הפטור לא יחול על הנכס כולו, אלא אם כן הוגשה בקשה לפיצול הנכס והפעילויות הלא-מזכות מתבצעות במבנה נפרד.

113. כאמור הפעילות בנכס מבוצעת באותו מבנה, ובאותם חדרים יכול מטופל אחד לקבל טיפולים הכלולים בסל ולאחריו יקבל מטופל אחר טיפולים שאינם כלולים בסל.

114. הפסיקה קובעת כי פעולות מעורבות חותרות תחת תכליתו של הפטור, ובהתאם יש בהן כדי לשלול את מתן הפטור. כך שאם בנכס מתקיימות פעילויות שאינן עומדות בתנאי הפטור הדבר עלול לשלול את הפטור מכלל הנכס. ראה בעניין זה **עמ"נ (מינהלי חיפה) 9948-02-24 גימנסיה-בתי ספר תיכוניים ע"ש גולדנר בע"מ נ' עיריית חיפה (27.6.25)**.

115. אין חולק כי העוררת מבצעת את מרבית פעילותה, ומרביתה הכנסותיה מקורן בפעילות שאינה כלולה בסל הבריאות. העוררת מתחרה בשוק הפרטי, תוך מתן טיפולי שיניים נרחבים, כולל משמרים ודנטליים, וכן טיפולי אסתטיקה רבים ולא ניתן לומר כי כל פעילותה אינו לשם מטרות רווח.

116. לסיכום, בנכס שבו מתבצעת פעילות מעורבת של טיפולים רפואיים, חלקם בסל וחלקם לא, הפטור מארנונה לפי סעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין יחול רק אם כלל הפעילויות בנכס עומדות בתנאי הסעיף, ובעיקר בתנאי השימוש "אך ורק" למטרות עזרה רפואית שלא למטרות רווח.

117. מכל האמור לעיל אנו סבורים כי העוררת אינה עומדת בתנאי סעיף 5(ז) לפקודת הפיטורין ויש לדחות את הערר בחלקו דנן.

חיוב שטחים משותפים:

118. ראשית יובהר כי העוררת הגישה ערר לשנת 2024 בלבד ולא לשנת 2023 ועל כן אין מקום להידרש כלל לעניין חוקיות התיקון.

119. באשר לחיוב שטחים המשותפים במסגרת ערר לשנת 2024, הכלל המנחה בדיני ארנונה הוא שכל נכס, או חלק מנכס חייב בארנונה. הרשות המקומית רשאית להטיל ארנונה כללית על כל סוג נכס בתחומה, לרבות שטחים משותפים, כל עוד לא הוחרג סוג הנכס במפורש בצווי הארנונה.

120. פסיקת בתי המשפט בנוגע לשתיקת צו הארנונה לגבי חיוב שטחים משותפים, לא שללה חיוב בשטחים המשותפים ודי בביטויים כלליים כמו "**כל שטח בנוי או מקורה אחר**" כדי ללמד שכל שטח מוחזק בבניין על ידי הדיירים יחויב בארנונה.

121. בניגוד לטענת העוררת כי צו הארנונה של עיריית עפולה אינו מציין כי ניתן לחייב מחזיקים בגין שטחים משותפים- העוררת מופנית לסעיף 1 ב להגדרות בצו הארנונה של עיריית עפולה לשנת 2024 הקובע כדלקמן: "**שטח משותף יתווסף לשטח שבהחזקת כל מחזיק (ויחויב על פי התעריף שבו**

מחויב המחזיק), כשהוא מחולק באופן יחסי בין המחזיקים בו". מכאן ניתן להיווכח כי אין כל ממש בטענת העוררת שכן הצו מציין במפורש כי שטחים משותפים יתווספו לחיוב הארנונה שמוטל על מחזיק.

122. כך גם, לא ניתן לקבל את טענתה של העוררת כי לא צורפו מדידות לשומה וכי יש מקום לדחות את החיוב בשל כך. הדין אינו מחייב באופן מפורש כי רשות מקומית תשלח מפת מדידה לכל דרישת ארנונה הנשלחת לנישום. העוררת פנתה לקבל מפות המדידה וקיבלה אותם לעיונה, אולם העוררת לא הגישה מדידות מטעמה על מנת לסתור את המדידות שבוצעו על ידי העירייה והטעמים לכך שמורים עימה.

123. בשים לב לאמור, יש לבחון האם ניתן לחייב את העוררת בשטחים, לאור היותה "מחזיקה".

124. חובת תשלום הארנונה המוטלת על "מחזיק" בנכס, המוגדר כבעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס, והנהנה העיקרי ממנו. בסוגייה של חיוב שטחים משותפים במרכזים מסחריים, קיימת מחלוקת בפסיקה לגבי זהות המחזיק בשטחים המשותפים.

125. במקרים מסוימים נקבע כי הנהלת המרכז המסחרי היא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לשטחים הציבוריים המשותפים, שכן היא שולטת בהם באופן מלא, מתחזקת אותם ונהנית מהם כלכלית (למשל באמצעות משיכת קונים והעלאת דמי שכירות). מודל עסקי זה מחייב את הותרת השליטה והזיקה הקרובה בידי ההנהלה. בעניין זה ראה עמ"נ (מינהלי מרכז) 23-07-27333 הום סנטר בע"מ נ' מנהלת הארנונה בעיריית רעננה (11.5.25).

126. בפסיקות אחרות נקבע כי שוכרי החנויות הם בעלי הזיקה הקרובה ביותר לשטחים המשותפים, שכן הם נזקקים להם כדי לנהל את עסקיהם ולספק שירות הולם ללקוחותיהם, ובכך נהנים מהערך המוסף שהמרכז המסחרי מספק להם. במקרים אלו, השוכרים חויבו בארנונה בגין חלקם היחסי בשטחים המשותפים. בעניין זה ראה עמ"נ (מינהלי ת"א) 09-273 ת.י. תיאטראות 2004 בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית גבעתיים (8.12.10) ו-עת"מ 21-05-4406 אלי א. עבוד בע"מ נ' עיריית עכו (7.8.22).

127. בהקשר זה נראה כי הפסיקה התייחסה להסכמים חוזיים בין שוכרים להנהלת המרכז המסחרי ככזה שאינו קובע את זהות החייב בארנונה, אלא רק מהווה ראיה מנהלית שיש לשקול במסגרת מבחן הזיקה הקרובה ביותר. בהקשר זה טענתה של העוררת באה לידי ביטוי בבר"מ 19/2462 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו נ' קניון רמת אביב (5.1.21). בה קבע ביהמ"ש העליון כי חבות בארנונה נקבעת על פי דין ולא ניתנת להעברה בהסכם, וכי חברת ניהול של קניון אינה יכולה להשתחרר מחובת תשלום ארנונה בגין שטחים ציבוריים בקניון על ידי העברתה לשוכרי החנויות שכן היא נחשבת "למחזיק" בפועל של שטחים אלו על פי מבחן הזיקה הקרובה ביותר לנכס.

128. העוררת טענה כי יש מקום לחייב את בעלי המתחם או חברת הניהול, בהתאם להלכת הקניון רמת אביב, שכן לטענתה למרבית מן השטחים המשותפים במתחם אין לה כל גישה. העוררת הפנתה לסעיפים במסגרת הסכם השכ"ד שחתמה מול הנהלת המתחם.

129. עיון בסעיף 52.1 להסכם השכ"ד מציין במפורש כי על העוררת חלים המיסים, ההוצאות והארנונות וכלל תשלומי החובה "החלים מטיבם על מחזיק של נכס (ולא על הבעלים) בין אם דרישת התשלום בעטיים הופנתה למשכירה ובין אם לאו, במועד החוקי הקבוע לתשלוםם ובאין מועד כאמור מיד עם קבלת הדרישה". מכאן כי בניגוד לטענתה באשר לחבות בעלי המרכז המסחרי בהתאם להסכם השכ"ד אינה מתיישבת עם ההסכם.

130. על מנת לבחון האם העוררת הינה "המחזיקה" בנכס לצורך חיוב בשטחים המשותפים, יש להידרש למבחן הזיקה הקרובה ביותר, הוא המבחן המרכזי לקביעת זהות "המחזיק" בנכס לצורך חיוב בארנונה, והוא מתמקד בניתוח עובדתי ומהותי של מידת השליטה, היכולת לנצל את הנכס, וההנאה בפועל משירותים שמספקת הרשות המקומית ולא דווקא בבעלות המשפטית או החזקה פיזית ישירה.

131. חובת תשלום הארנונה מוטלת על "מחזיק" בנכס, כפי שנקבע בסעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992. המונח "מחזיק" מוגדר בסעיף 1 לפקודת העיריות כ"אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון". הגדרה זו, על אף היותה לאקונית, פורשה בפסיקה באופן רחב, והיא אינה מתייחסת בהכרח למי שמוקנות לו הזכויות המשפטיות המקיפות ביותר בנכס. ראה בש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 22688/08 כוכב העיר הרצליה נ' עיריית הרצליה (8.7.2009). וראה הנריק רוסטוביץ, פנחס גלעד, משה וקנין, נורית לב, ארנונה עירונית - ספר ראשון (2001) | 1. "אדם המחזיק למעשה" - בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס [1].

132. הפסיקה קבעה כי המבחן לזיהוי ה"מחזיק" לצורך חיוב בארנונה הוא "מבחן הזיקה הקרובה ביותר לנכס". מבחן זה אינו טכני-כמותי אלא ניתוח מהותי ועובדתי של הזיקות הרלוונטיות לנכס. במסגרת זו, ניתן משקל בכורה לזיקות המשקפות שימוש בנכס והנאה בפועל מהשירותים שמספקת הרשות המקומית. ה"מחזיק" הוא מי שיש לו את יכולת השליטה בנכס והיכולת לנצל אותו לצרכים שונים. ראה בר"מ 7856/06 איגוד ערים אילון (ביוב, ביעור יתושים וסילוק אשפה) נ' מועצה אזורית חבל מודיעין (16.3.2008).

133. הרציונל העומד בבסיס מבחן הזיקה הקרובה ביותר הוא יצירת קשר הדוק ככל האפשר בין זהות משלם הארנונה לבין זהות הנהנה משירותי הרשות המקומית. תשלומי הארנונה נגבים כנגד קבלת שירותים שונים שמספקת הרשות המקומית לתושביה, ולכן מוצדק לחייב את מי שנהנה או יכול ליהנות משירותים אלו. מבחן זה נועד גם להקל על הרשות המקומית באיתור החייב בארנונה.

134. "מחזיק" אינו חייב להיות בעל הזכויות הקנייניות בנכס, ואף פולש או מחזיק שלא כדין יכול להיחשב כמחזיק לצורך חיוב בארנונה, כדי למנוע מצב שבו חוטא ייצא נשכר. גם החזקה פונקציונלית, כלומר היכולת לשלוט בנכס ולנצל אותו, מספיקה, ואין הכרח בהחזקה פיזית בפועל. במקרים בהם קיימים מספר גורמים פוטנציאליים, חובת התשלום תחול על מי מבניהם שיחסית לאחרים הינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. ראה הנריק רוסטוביץ, פנחס גלעד, משה וקנין, נורית לב, ארנונה עירונית - ספר ראשון (2001) | 1. "אדם המחזיק למעשה" - בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס.

135. בחינת הנתונים שהוצגו לוועדה, מעלה כי העוררת הינה עומדת בהגדרות הסעיף, וכי חויבה על ידי המשיבה בגין החניית והקרקע התפוסה באופן חלקי, בהתאם לגודל הנכס אותו מחזיקה בנכס ובו נותנת את שירותיה, והאמור נעשה באופן תקין וכדין, כאשר העוררת לא חויבה בגין המעברים. יודגש כי אין חולק שלעסקה של העוררת מגיעים בכל יום אנשים רבים לקבלת מתן שירותיה, וכי הם מבצעים שימוש בכלל השטחים המשותפים במרכז המסחרי.

סיכום ומסקנות:

136. אשר על כן ולאור כל האמור לעיל הערר נידחה.

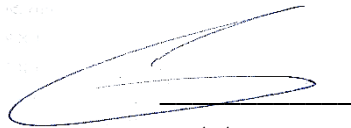
137. בנסיבות העניין ולאור העובדה כי העוררת ניהלה הליך הוכחות מלא, בו העידו עדים, ואף ניתנו החלטות קודמות אשר טרם נפסקו בגין הוצאות, אנו מחייבים את העוררת בהוצאות המשיבה בסך 15,000 ₪ אשר ישולמו למשיבה בתוך 30 יום מהיום, אחרת יישאו הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

138. בהתאם לתקנה 20 (ב) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני וועדת הערר), התשל"ז-1977, קיימת זכות ערעור על החלטה זו לפני בית המשפט לעניינים מנהליים בנצרת וזאת תוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

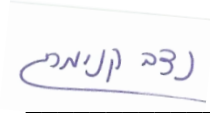
139. בהתאם להוראת תקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת הערר), התשל"ז-1977, החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של עיריית עפולה, וזאת תוך 10 ימים מיום הגעת ההחלטה לצדדים. הצדדים יוכלו להביא את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 ימים מיום קבלת ההחלטה ותינתן החלטה בהתאם.

המזכירות תעביר החלטה זו לצדדים.

ניתנה היום, יום שני ו' אדר תשפ"ו, 23 פברואר 2026 בהעדר הצדדים.



תומר בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה



נדב קנימח, עו"ד
יו"ר הוועדה



אביב שלמה, עו"ד
חבר הוועדה