|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **בפני** | **כבוד השופט צבי דותן** | |
| **המערערת** | | **בית עולם - חורשים בע"מ** |
| ע"י ב"כ עו"ד מנשה וחניש  **נגד** | | |
| **המשיב** | | **מנהל הארנונה מועצה אזורית דרום השרון** |

ע"י ב"כ עו"ד דרור אפשטיין

|  |
| --- |
| **פסק דין** |

1. המערערת היא תאגיד לענייני קבורה, ומנהלת את בית העלמין בקיבוץ חורשים, שהוא בית עלמין לקבורה אזרחית, בהתאם לחוק הזכות לקבורה אזרחית חלופית התשנ"ו-1996.

בשנים 2007, 2008 קיבלה המערערת מאת המשיב הודעות שומה לתשלום ארנונה, בגין בית העלמין חורשים, וזאת לשנים 2007, 2008. רוב סכום החיוב היה בגין "קרקע תפוסה".

2. המערערת הגישה ביום 5.2.08 השגה על השומות הנ"ל (ראה נספח 1 לתיק מוצגי המשיב), וטענתה העיקרית בהשגה היתה, שמתוך שטח ה"קרקע תפוסה", שטח של 4,250 מ"ר מיועד לפי התב"ע לשמש כבית עלמין לחברי הקיבוץ בלבד, ולא לקבורת גורמים חיצוניים, ועל כן אין לחייב את השטח הזה בארנונה משום שאינו משמש את המערערת למטרות רווח.

3. המשיב בהחלטתו מיום 13.4.08, קיבל טענה זו באופן חלקי ביותר, בציינו שסיווג נכס לצורך ארנונה נעשה לפי השימוש בו בפועל, ולא לפי ייעודו התכנוני, וכי בפועל, קיים שטח ברור ונפרד של 400 מ"ר, שבו קבורים רובם ככולם של חברי הקיבוץ, ושטח זה אכן יש להפחית משטח הקרקע התפוסה לחיוב. ואילו לגבי יתרת השטח, היינו, 6,932 מ"ר, גם אם יש בשטח הזה קברים של חברי הקיבוץ או המיועדים לחברי הקיבוץ, הרי הפעילות העיקרית והדומיננטית בשטח הזה היא קבורה חיצונית (קרי: לא של חברי הקיבוץ), שהיא פעילות למטרת רווח, ויש לחייב מלוא השטחים הללו כ"קרקע תפוסה".

4. לאחר ההחלטה הנ"ל, הוסכם כי יתאפשר למערערת להגיש השגה מתוקנת, והמערערת אכן הגישה, ביום 16.11.08, השגה מתוקנת על השומות הנ"ל, לשנים 2007 – 2008 (ראה נספח 2 לתיק מוצגי המשיב). בהשגה המתוקנת חילקה המערערת את שטח בית העלמין לחמש קטגוריות שונות, וטענתה היא, שהיא איננה "המחזיקה" בשטחי הקרקע התפוסה; וטענה נוספת, שהשטחים הללו (מלבד אותו חלק מבית העלמין, בשטח של כ-400 מ"ר, המיועד לקבורה חיצונית, ועומד לשיווק) אינם משמשים אותה למטרות רווח.

5. המשיב, בהחלטתו מיום 13.1.09 (ראה בנספח 2 לתיק מוצגי המשיב) דחה את ההשגה במלואה. המשיב קבע, כי המערערת היא המחזיקה, קרי, בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס, והיא חברה בע"מ, הפועלת למטרת רווח. כמו כן נאמר בהחלטה, כי חלק מפעילות החברה הוא מתן שרותי קבורה חיצונית תמורת תשלום.

6. בשנת 2014 הגישה המועצה האזורית דרום השרון תביעה כספית בסד"מ נגד המערערת, לתשלום חוב ארנונה ואגרת שמירה, בגין הנכס הנ"ל (בית העלמין), לשנים 2008 – 2013, בסך של ₪407,596.

בתביעה זו הושג בבית המשפט הסדר דיוני, שקיבל תוקף של החלטה, ולפיו תגיש המערערת ערר על החלטת המשיב מיום 13.1.09, וכי תוצאות הערר תחולנה לגבי כל שנות הכספים שבהם הפעילה המערערת את בית העלמין.

7. בהתאם להסכמה הנ"ל, הגישה המערערת, ביום 16.2.15, ערר על החלטת המשיב מיום 13.1.09, וזאת ביחס לכל אחת מהשנים 2008 – 2015. תמצית טענות המערערת בערר הן:

כי היא איננה פועלת למטרות רווח, ולכן פטורה מארנונה, לפי הוראות פקודת מיסי העיריה ומיסי הממשלה (פיטורין) 1938.

כמו כן טענה המערערת בערר, כי היא איננה בגדר "מחזיק", וכי המחזיקים הם אותם אלה שנטמנו בחלקות הקבר, או שרכשו בחייהם חלקות קבר בבית העלמין.

8. המשיב, בתשובתו לערר, טען כי המערערת הוקמה כדי להקים ולהפעיל עסק כלכלי רווחי של מכירת חלקות קבר ומתן שרותי קבורה.

לטענה כי המערערת איננה "המחזיקה" משיב המשיב, כי המבחן הוא מבחן הזיקה הקרובה ביותר לנכס, ולפי מבחן זה, המערערת היא המחזיקה. כך גם לפי מבחן הנהנה העיקרי מהשטח והמפיק ממנו הנאה כלכלית.

9. בפני ועדת הערר התנהל דיון הוכחות. שני הצדדים הגישו תצהירים, והמצהירים נחקרו על תצהיריהם. הדיון נסב בעיקר סביב השאלה מהו גובה התשלום שהמערערת גבתה מן האנשים שרכשו חלקות קבר בבית העלמין. הצדדים הגישו לועדת הערר סיכומים בכתב, ולאחר מכן, ביום 13.6.17, נתנה ועדת הערר את החלטתה, ובה דחתה את הערר.

**החלטת ועדת הערר**

10. ועדת הערר קבעה בהחלטתה, כי המערערת לא הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח את זכאותה לפטור מארנונה מחמת היותה גוף ללא מטרת רווח.

הוכח כי המזמינים שילמו למערערת סכומים גבוהים בהרבה מתעריף חברה קדישא. מדובר בסכומים של בין 60,000ש"ח ל-110,000ש"ח, עבור קבורה כפולה.

הוכח כי המערערת מציעה ללקוחות פוטנציאליים סל שירותים כולל, ובבואה לשווק חלקות קבר, היא איננה עורכת הבחנה ברורה בין השירותים הבסיסיים (=אלה שניתנים ע"י חברות קדישא) לבין שירותים נוספים.

המערערת, באתר האינטרנט שלה, מציעה ללקוחות פוטנציאליים מכלול שלם של שירותים ("אנו נוטלים על עצמנו לטפל בכל הנדרש להפקת ההלוויה..." (ההדגשה במקור), ללא אבחנה בין השירותים הבסיסיים לבין שירותים נוספים שהיא (לטענתה) לא מפיקה מהם כל רווח כספי.

המערערת לא הציגה את הדו"חות הכספיים או חשבוניות מס שהנפיקה ללקוחותיה, ולא הסבירה מדוע לא קיבלה מעמד של מלכ"ר.

יש הפרשים עצומים בין תעריף הקבורה הבסיסי שהמערערת גובה, לטענתה, לבין הסכומים (של עשרות אלפי שקלים) שנגבו מלקוחות החברה. לכל הפחות היה על המערערת לגבות טענותיה באסמכתאות חשבוניות, המראות כי פרוטה מההפרשים הללו לא מגיעה לכיסה של המערערת. המערערת לא הציגה אסמכתאות כאלה.

ההסכם שהמערערת חתמה עם לקוחותיה, ובו מופיע המחיר של ₪5,100, אין בו די כדי לקבוע, כי אלה הם **כל** הסכומים שהיא מקבלת, וכי היא לא משתתפת בכספים המשולמים לצדדי ג'. בהסכם עצמו נמצאו רמזים לסכומים נוספים שייתכן ומגיעים, בעקיפין, למערערת.

העובדה שמשנת 2012 ואילך נמנעת מן המערערת (מכוח גזר דין שניתן בתיק 33522-08-12 ביום 12.1.12) האפשרות להתקשר עם אנשים נוספים, למכירת חלקות קבר, עובדה שבוודאי מכבידה על כיסה של המערערת, אין בה כדי להעניק לה זכות לפטור מארנונה.

הועדה דחתה את הטענה, כי חלקות תפוסות כבר אינן יכולות לשמש למטרת רווח. הועדה קבעה, כי כל עוד מתקיימת פעילות מסחרית במתחם המוחזק ע"י המערערת, מתחם זה כולו מחויב בארנונה.

11. קביעה נוספת של ועדת הערר היא, כי המערערת היא "המחזיקה" של בית העלמין, ועל כן מחויבת בארנונה בגין בית העלמין.

גם ההסכם שבין המערערת לבין קיבוץ חורשים תומך בבירור בכך שהמערערת היא המחזיקה של בית העלמין.

12. ועדת הערר דחתה את טענת המערערת כי יש להחריג 43% משטח בית העלמין מן השטח המחויב בארנונה, בהיותם שטח המיועד לקבורת תושבי הקיבוץ.

13. הועדה דחתה אף את טענת המערערת, כי יש להוציא מכלל השטחים המחויבים בארנונה את השטחים הציבוריים, כגון שבילים, שכן, המערערת מחזיקה בכל השטח, כולל השבילים וכיוצא באלה.

14. על ההחלטה הנ"ל של ועדת הערר הוגש הערעור שבפניי.

**טענות המערערת בערעור**

15. טוענת המערערת כי היא לא הוקמה למטרות רווח ולא הפעילה את בית העלמין למטרות רווח.

המערערת, לטענתה, כפופה ופועלת בדיוק בהתאם לתעריפים שלפיהם פועלות כל החברות קדישא המסורתיות, אשר בתי העלמין שלהן בוודאי מוגדרים כבתי עלמין שלא למטרות רווח, ולכן היה על ועדת הערר להחיל דין שווה על המערערת, כמו על חברות קדישא המסורתיות, שאינן מחויבות בארנונה.

16. התעריפים שהמערערת גובה (₪4,300 בצירוף מע"מ) נקבעים ע"י המוסד לביטוח לאומי. המערערת, לפי ההסכם בינה לבין המל"ל, אינה רשאית לגבות ולא גבתה כל תשלום מעבר להוראות המל"ל, כלומר לפי התעריף הקבוע בתקנות הביטוח הלאומי (דמי קבורה) תשל"ו-1976.

גם רישיון הקבורה של המערערת אוסר עליה לגבות, בקשר לקבורה, כל תשלום שאינו בהתאם להסכם עם המל"ל, וכן אוסר עליה לגבות, בקשר לרכישת חלקת קבר, כל תשלום ללא אישור משרד הדתות בהתאם לתקנות בענין זה.

כל הכנסותיה של המערערת נועדו אך לכיסוי הוצאות הקבורה בבית העלמין.

הוצג אישור רואה החשבון של המערערת, כי למערערת הפסדים במאות אלפי שקלים.

17. בהתייחס לממצאים של ועדת הערר, כי רוכשי חלקות קבר שילמו למערערת סכומים גבוהים בהרבה מתעריף חברה קדישא, או מהסכומים הנקובים בהסכמים שבין המערערת לבין הרוכשים, מציינת המערערת, כי השירותים שהיא מספקת מפורטים בסעיף 2.2 להסכמים שבינה לבין הרוכשים, וכי בנוסף לאלה, קיימים עשרות שירותים נלווים נוספים שאינם מסופקים על ידי המערערת, אלא ע"י ספקים וחברות אחרות. ממצאי ועדת הערר התבססו על שיחות מוקלטות בין חוקרים פרטיים מטעם המשיב לבין רוכשי חלקות קבר, אולם אותם רוכשים (שדיברו על סכומים של עשרות אלפי שקלים) התייחסו לשירותים שקיבלו ככל הנראה מגורמים אחרים, ולא מהמערערת.

ועדת הערר גם התעלמה (כך – המערערת) מההסכמים בכתב שבין המערערת לבין אותם רוכשים, ובהם צוינו במדויק הסכומים שהמערערת גבתה מהם, סכומים התואמים לחלוטין את תעריפי המל"ל.

18. המערערת טוענת כי התאגדה כחברה בע"מ, ולא כעמותה או מלכ"ר, רק משום שזו היתה הדרך לקצר באופן משמעותי את ההליך הבירוקרטי של קבלת רישיון קבורה.

19. בכל מקרה טוענת המערערת, כי בשנת 2010 הוגש נגדה כתב אישום, בגין קבורה בשטח חקלאי הצמוד לבית העלמין, וניתן צו בית משפט האוסר המשך הקבורה במקום נשוא כתב האישום. בנוסף, בשנת 2012 פנתה רמ"י אל הקיבוץ ודרשה ממנו להפסיק את קבורת הנפטרים שאינם תושבי הקיבוץ.

המצב הוא אפוא כדלקמן: בבית העלמין כ-600 חלקות קבר. כ-260 חלקות קבר מיועדות לחברי הקיבוץ. כ-310 חלקות קבר (שאינן חלקות קיבוץ) נמכרו לרוכשים שונים בעודם בחיים, ובמרביתן כבר נטמנו נפטרים. נותרו כ-30 חלקות קבר (שאינן חלקות קיבוץ) שלא נמכרו לרוכשים צדדי ג', אולם רמ"י אוסרת להקצותן למי שאינו חבר קיבוץ.

משמעות האמור לעיל היא, שהחל משנת 2010, ולמצער משנת 2012, כמעט ולא מתבצעת קבורה בבית העלמין, למעט קבורה של חברי הקיבוץ, או של כאלה שרכשו חלקת קבר עוד בחייהם. לפיכך, לא ניתן לראות את בית העלמין כפועל למטרות רווח, לפחות משנת 2012 ואילך.

20. לחלופין טוענת המערערת, כי לכל הפחות את המתחם המיועד לקבורתם של חברי הקיבוץ בלבד, היינו, 43% משטח בית העלמין, יש לפטור מארנונה, הואיל וחלק זה של בית העלמין בוודאי אינו משמש למטרות רווח.

21. טענה חלופית נוספת היא, שחלקות קבר שהן כבר תפוסות, היינו, שנטמנו בהן נפטרים, כבר אינן למטרות רווח. בית עלמין שנמצא כבר בתפוסה כמעט מלאה איננו יכול לשמש למטרות רווח, הואיל ולא נותרו חלקות קבר, שמאפשרות לעשות רווח. נטען כי החלטת ועדת הערר יוצרת אבסורד, שכן, חיוב הארנונה בגין בית העלמין ימשיך להתקיים לעולם, גם אחרי שיאוכלס עד אפס מקום.

22. טענה עיקרית נוספת היא, שהמערערת איננה "המחזיק" בנכס. החיוב בארנונה מוטל על בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס, ובמקרה דנן – אלה הם הנפטרים, וכן רוכשי חלקות הקבר, ובני משפחותיהם. על פי מבחן מירב הזיקות, השליטה בחלקת הקבר שנמכרה לצד ג' היא בידי הרוכש או בני משפחתו, ובוודאי שלא בידי המערערת. מי שרכש חלקת קבר בחיים, או כבר נטמן בה בפועל, הוא בעל זכות הבעלות והשימוש, וממילא הוא "המחזיק" לצורך תשלום ארנונה. העובדה שהמערערת סיפקה שרותי קבורה מסוימים וספציפיים אינה הופכת אותה ל"מחזיק" בנכס, כשם שנותני שירותים בבית העלמין (קבלני מצבות, קבלני גינון) אינם מחויבים בארנונה בגין פעילותם בבית העלמין.

23. לגבי המתחם המיועד לקבורתם של חברי הקיבוץ בלבד, הזיקה הקרובה והחזקה ביותר למתחם זה היא של הקיבוץ וחברי הקיבוץ, ואין לראות את המערערת כ"מחזיקה" בו.

24. כל השטחים הציבוריים בבית העלמין, כגון שבילים, גינות, כיכרות, מעברים, ועוד, אינם בחזקתה של המערערת ואינם בשימושה. השימוש נעשה על ידי בני המשפחות, המגיעים לבית העלמין להתייחד עם יקיריהם. אין להגדיר שטחים אלה כקרקע תפוסה או כקרקע מוחזקת, לצורך חיוב בארנונה.

25. ולסיום טוענת המערערת, כי עובדות המקרה שונות מאלה שבפסק הדין בענין עמ"נ 48048-11-15 ( פסק דין קיבוץ עינת), ועל כן יש לאבחן את פסק הדין הנ"ל ולהגיע במקרה זה לתוצאה שונה.

**טענות המשיב בערעור**

26. טוען המשיב כי היקף התערבותו של בימ"ש של ערעור בהחלטות ועדת הערר לארנונה הוא מצומצם למדי, וכי החלטת ועדת הערר מבוססת על ממצאים שבעובדה, המעוגנים היטב בחומר הראיות, ואין מקום להתערב בהם.

27. ההסכם של המערערת עם המל"ל מסדיר את קבורת חברי הקיבוץ בלבד, ואין בו כל אינדיקציה לתשלומים שהמערערת גבתה בגין קבורת גורמים חיצוניים.

מעדויות החוקרים הפרטיים עלה, כי לקוחות המערערת שילמו סכומים של עשרות אלפי שקלים תמורת שרותי הקבורה בבית העלמין.

המערערת כלל לא חלקה על גובה הסכומים ששולמו, כפי שעלה מעדויות החוקרים ותמלילי השיחות, אלא רק טענה, שהסכומים שולמו לנותני שירותים אחרים, ולא למערערת. המערערת לא הביאה כל ראיה לטענתה, כי אכן ישנם גורמים אחרים, שהתשלומים הועברו אליהם.

תדפיס מאתר האינטרנט של המערערת מלמד, כי המערערת מספקת מכלול שלם של שירותים ללקוחותיה.

הנטל לשכנע בדבר תחולת הפטור מארנונה מוטל על מבקש הפטור, ואולם המערערת לא הרימה את הנטל.

כפי שנקבע בפסק הדין בענין קיבוץ עינת, גם אם בית העלמין הפך לגרעוני, אין פירושו של דבר, שהוא אינו משמש למטרות רווח. המבחן הוא מהי המטרה שלשם מימושה פעל המחזיק בנכס, ולא האם נצברו לו רווחים בפועל.

חזקה היא שחברה בע"מ נועדה להפקת רווחים.

יש לדחות טענת המערערת כי חלקות קבר שהן כבר תפוסות, אינן למטרות רווח, שכן, נמשכת בבית העלמין פעילות של קבורה לשם מימוש התחייבויות קודמות, וכן מתן שרותי תחזוקה, ומכאן שמתקיימים גם כיום מאפיינים של פעילות מסחרית, ונכונה הקביעה כי בית העלמין פועל למטרות רווח.

28. הוראות הסכם ההפעלה שבין המערערת והקיבוץ תומכות במסקנה, כי המערערת היא בעלת מירב הזיקות לבית העלמין, ולכן יש לראותה כ"מחזיקה" בכלל שטחי בית העלמין. המערערת גם הודתה בכתב אישום מתוקן, שבו נטען כי היא המחזיקה בבית העלמין.

יש לדחות הטענה החלופית כי המחזיקים בקברים התפוסים הם הנפטרים או קרובי משפחתם. הנפטרים אינם בעלי אישיות משפטית והם אינם יכולים להיחשב "מחזיקים", ולגבי קרובי משפחה, אין כל עילה משפטית לחייב אותם בארנונה, רק מהטעם שהם מבקרים אחת לתקופה את קבר יקירם.

29. יש לדחות טענת המערערת בענין השטחים הציבוריים, שכן, לפי ההסכם עם הקיבוץ, כל השטחים של בית העלמין הוקנו למערערת, לרבות דרכי הגישה ושטחים ציבוריים נוספים, והמערערת היא הנהנית העיקרית מכלל שטחי בית העלמין, ולא הציבור.

30. עוד בשלב ההשגה, הסכים המשיב להפחית שטח של 400 מ"ר, המיועד לקבורת חברי הקיבוץ בלבד. המערערת לא הוכיחה טענתה, כי גודל השטח המיועד לחברי הקיבוץ בלבד הוא 43% מכלל שטח בית העלמין.

**דיון והכרעה**

31. המחלוקות העיקריות בערעור זה – האם בית העלמין פועל למטרות רווח; האם המערערת היא המחזיקה בבית העלמין; הן מחלוקות עובדתיות, שועדת הערר הכריעה בהן לאחר שמיעת עדים והצגת ראיות. בית משפט של ערעור, וערעור מנהלי בכלל זה, אינו מתערב, ככלל, בקביעות עובדתיות של ועדת הערר, מלבד במקרים קיצוניים שבהם נפל בהכרעת הועדה פגם היורד לשורשו של ענין, או כאשר הדברים אינם מבוססים על פניהם, וזה איננו המצב בענייננו (עמ"נ (ת"א) 269/04 **אלי, רוני ואבי יוזמה ופיתוח נ' מנהל הארנונה של עיריית ראשל"צ**, בפיסקאות 13, 14, ע"ש(חי') 5298/99 **ד.ג.ש. חניונים נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה**, בפיסקה ד'(3), עמ"נ (חי') 249/05 **ס.ג.א נכסים נ' מועצה אזורית מטה אשר**, בפיסקה 20, עמ"נ (ת"א) 183/04 **מנהל הארנונה של עת"א נ' דרורי שלומי פרסומאים**, בפיסקה 9).

וכאמור בעמ"נ (ת"א) 37309-11-14 **אלף בית בייבי נ' עיריית אור יהודה** (בפיסקה 3): **"כידוע, הלכה פסוקה היא, כי היקף הביקורת השיפוטית של בית משפט זה, היושב כערכאת ערעור על החלטת ועדת הערר, הינה מצומצמת. בית המשפט בוחן האם החלטת ועדת הערר הינה סבירה, והאם היא התקבלה מטעמים ענייניים וללא שיקולים זרים, ואין הוא מחליף את שיקול דעתה של הועדה בשיקול דעתו שלו"**.

ראוי לצטט בהקשר זה גם את דברי כב' השופט א' שהם בעמ"נ (ת"א) 23825-02-10 **פדרל פרטס נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקוה** (בפיסקה 5), **"כי ההכרעה בערעור כפופה להלכה הפסוקה המצמצמת את הנסיבות בהן יתערב בית המשפט בהחלטות ועדת הערר. ועדה זו הינה, בהתאם לדין, הגוף המקצועי המוסמך לבחינת טענות מחזיק הנכס בענין סיווגו לצרכי ארנונה, והגורם אשר אמון לבחון באופן בלתי אמצעי את הראיות הרלוונטיות ...... לוועדת הערר, כרשות מנהלית, מוקנה שיקול דעת רחב בתחומי סמכותה ורק בנסיבות חריגות, כאשר הוכח כי החלטתה ניתנה בחוסר תום לב, התבססה על שיקולים זרים, או חרגה ממתחם הסבירות באופן קיצוני, תתערב ערכאת הערעור בהחלטתה"**.

במקרה שבפניי, בוודאי שלא ניתן לומר כי החלטתה של ועדת הערר נגועה בחוסר תום לב, או בשיקולים זרים, או בחוסר סבירות קיצוני, המצדיקים התערבותה של ערכאת הערעור.

**המערערת לא הוכיחה כי בית העלמין אינו משמש למטרות רווח**

32. נישום, המבקש פטור לפי פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין) 1938, עליו מוטל נטל הראיה כי נתקיימו בו כל תנאי הפטור (ה' רוסטוביץ, **"ארנונה עירונית"**, מהד' 5, ספר ראשון, הוצאת אוריאן, התשס"א-2001, בעמ' 581). ועדת הערר קבעה בהחלטתה, ובצדק קבעה כך, כי המערערת לא הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח את זכאותה לפטור מארנונה מחמת היותה גוף ללא מטרת רווח.

33. המערערת נמסכת במידה רבה על ההסכם שבינה לבין המל"ל, וטוענת כי היא כפופה לתעריפי המל"ל, וכי היא אינה רשאית לגבות ולא גבתה כל תשלום מעבר להוראות המל"ל כאמור בהסכם ובתקנות בענין זה.

סבורני כי הטענה, שהמערערת כפופה לתעריפים נוקשים הנקבעים ע"י המל"ל, ואינה רשאית לסטות מהם ימינה ושמאלה – אינה מדויקת. כך, למשל, בהסכם שבין המערערת והמל"ל, כמו גם בתקנות הרלוונטיות, אין כל מגבלה על גובה הסכומים שניתן לגבות עבור קבורה באחוזת קבר שנרכשה בחיי הנפטר (ראה סעיף 6(ב) להסכם עם המל"ל, ותקנה 3(א)(3) לתקנות הביטוח הלאומי (דמי קבורה) תשל"ו-1976).

34. שלא כטענת המערערת, ועדת הערר לא התעלמה מההסכמים שבין המערערת לבין רוכשי חלקות הקבר, ומהמחירים הנקובים בהם. להיפך, ועדת הערר התייחסה אל ההסכמים הללו בהחלטתה (פיסקה 20). אלא שהועדה **לא נתנה אמון** בטענת המערערת, כי הסכומים הנקובים בהסכמים (₪5,100 לחלקת יחיד; ₪7,500 לחלקה כפולה) משקפים את מלוא הסכומים שהמערערת מקבלת. זאת לאחר שהוכח בפני הועדה, בעדויות שלא נסתרו, כי שלושה לקוחות שונים שילמו, תמורת רכישת חלקת קבר כפולה, סכומים של ₪60,000, ₪80,000 ו-₪110,000, היינו – סכומים גבוהים ביותר, וללא כל פרופורציה לסכומים הנקובים בהסכמים.

35. יוער כי מתמלילי השיחות עם החוקרים הפרטיים מטעם המשיב עולה, שמדובר בתשלומים ששולמו **למערערת**. כך, בתמליל השיחה עם עדינה כץ (עמ' 4, שורה 1) היא אומרת – בהתייחסה אל "שלומי", שהוא מנהל המערערת – "אני אומרת לך, כן. **כמה שהוא דורש** אני אומרת לך זה הגיוני". ובתמליל השיחה עם אידיט זק, היא מדברת על המחיר של ₪110,000 שהיא שילמה, ומזכירה בהקשר הזה את "שלומי" (עמ' 3, שורה 4), שהוא כאמור מנהל המערערת.

36. המערערת לא חלקה על גובה הסכומים הללו, אך טענתה היא, שסכומים אלה שולמו ע"י הלקוחות תמורת שורה של שירותים אחרים ונוספים, המסופקים ע"י ספקי שירות אחרים, ולא ע"י המערערת. המערערת רק מקשרת את הלקוחות עם אותם ספקי שירותים, והתשלום משולם ע"י הלקוח ישירות לאותם ספקים, ולא למערערת. המערערת גם לא גובה תשלום כלשהו מאותם ספקים, עבור שירות זה (ר' עדותו של מר שלמה כהן בפני ועדת הערר בישיבת יום 13.9.16, מוצג 14 לתיק מוצגי המערערת, בעמ' 39, עמ' 41 – 44, עמ' 54 – 55).

37. דא עקא, המערערת, שהנטל עליה, לא טרחה להביא כל **הוכחה** שהיא לטענתה זו. מר שלמה כהן טען טענות אלה בעדותו. המערערת חזרה על טענה זו בסיכומיה בפני ועדת הערר, ובכתב הערעור בפניי. הצד השווה בכל אלה – שמדובר בטענה בעלמא, ללא כל ניסיון **להוכיח** אותה ולבסס אותה בראיות. ועדת הערר בהחלטתה (בפיסקה 19) התייחסה לכך שהמערערת לא הביאה אסמכתאות חשבונאיות המראות כי פרוטה מהכספים, שלטענתה (שגם היא לא הוכחה – צ' ד') משולמים ישירות לספקי שירותים אחרים, לא מגיעה לכיסה שלה.

הועדה גם ציינה (בפיסקה 20) שבהסכמים עצמם ישנם רמזים לסכומים נוספים שייתכן שמגיעים, בעקיפין, אל המערערת.

וכן ציינה הועדה (שם), שבכל הנושא הכספי, רב הנסתר על הגלוי, וענין זה עומד כמובן לחובת המערערת, שעליה מוטל הנטל להוכיח כי אינה פועלת למטרות רווח. והנה, המערערת, בכתב הערעור ובטיעונים בפניי, רק חזרה על טענות שהעלתה מלכתחילה, ולא ניסתה כלל להתמודד עם הקשיים והתמיהות שועדת הערר הצביעה עליהם, ולתת מענה עליהם.

38. ועדת הערר נתנה את דעתה גם לתדפיס מאתר האינטרנט של המערערת (מוצג 9 למוצגי המשיב), שבו מפרסמת המערערת, כי "**אנו נוטלים על עצמנו לטפל בכל** (ההדגשה במקור) **הנדרש להפקת ההלוויה, לרבות הזמנת אמבולנס, הנפקת רישיון קבורה והדפסת מודעות. בנוסף אנו מספקים סוככים להצללה, מערכת הגברה, כסאות ישיבה, פרחים, שתיה קרה לקהל המלווים וכיוצ"ב. כמו כן אנו דואגים לטיפוח והשקית חלקת הקבר לאורך השנים".**

מפרסום זה של המערערת עולה, כי המערערת היא המספקת את כל השירותים, ואין אבחנה בין שירותים שמספקת בעצמה לבין שירותים הניתנים ע"י ספקים אחרים, אשר המערערת (לטענתה) רק מקשרת בינם לבין הלקוח, ואינה מפיקה מהם כל רווח כספי.

39. אינדיקציה נוספת להיות המערערת פועלת למטרות רווח היא עצם התאגדותה כחברה בע"מ, ולא כעמותה או כחברה לתועלת הציבור. כאמור בסעיף 11(א) לחוק החברות תשנ"ט-1999, **"תכלית חברה היא לפעול על פי שיקולים עיסקיים להשאת רווחיה ...".**

המערערת לא הציגה את תקנון החברה, ממנו ניתן היה ללמוד מהן מטרות החברה.

בעלי המניות במערערת כוללים בין היתר גופים כמו ג'קי תכשיטים בע"מ, גופים שהם ללא כל ספק גופים עיסקיים שמטרתם רווח.

מנהל המערערת, בחקירתו בפני ועדת הערר (פרו', עמ' 28-27), חזר וטען כי בעלי המניות לא השקיעו מכספם בחברה, ורק לאחר שאלות חוזרות בענין זה, אישר לבסוף כי הם אכן השקיעו בחברה, אך רק סכומים קטנים מאוד (מבלי שציין גובה הסכומים). נשאלת השאלה לשם מה ולצורך מה צריכה חברה עיסקית כמו ג'קי תכשיטים בע"מ להשקיע כסף (ולו בסכומים קטנים) בייסוד המערערת, אם לא מתוך ציפיה לרווחים בעתיד?

40. רואה החשבון של המערערת **לא אישר** כי היא פועלת שלא למטרות רווח. הוא אישר רק זאת בלבד, שבשנים 2012, 2013 היו לחברה הפסדים, וכן כי מיום הקמתה לא חילקה דיבידנדים לבעלי המניות. הא ותו לא.

ברור הדבר, שלא ניתן ללמוד מאישור זה, כי המערערת פועלת שלא למטרות רווח, ואולי ניתן אף להסיק היפוכו של דבר מעצם העובדה שרו"ח של המערערת **נמנע** מליתן אישור כי המערערת היא חברה הפועלת שלא למטרות רווח.

41. וכפי שנאמר בעמ"נ (מרכז-לוד) 48048-11-15 **קיבוץ עינת אגודה שיתופית חקלאית נ' המועצה האזורית דרום השרון** (בקשת רשות לערר על פסק הדין נדחתה: **בר"ם 2985/17**): **"אף אם מקבלים את טענת המערער כי בית העלמין הפך לגרעוני, אין בכך כדי לומר שבית הקברות "אינו משמש עוד למטרת רווח"**. **השאלה האם גוף הינו רווחי או מפסיד הינה שאלה נפרדת מהשאלה האם מדובר בגוף ש"אינו משמש למטרות רווח". מובן שלא כל גוף גרעוני ייחשב כגוף שאינו למטרת רווח".**

42. וכפי שנאמר גם בעת"מ (חי') 1041-05-13 **מכללת מר אליאס, איעבלין נ' המועצה המקומית איעבלין** (בהקשר לסעיף אחר בפקודת הפטור, המעניק פטור מארנונה למוסד חינוך שאיננו פועל למען הפקת רווח כספי) כי **"המבחן המרכזי הינו מבחן התכלית, המטרה שלמימושה פעל מוסד החינוך בנכס. לצורך כך אין חשיבות האם נצברו לו רווחים בפועל, בתקופה מוגדרת כלשהי, אם לאו, שכן הפטור מוענק למוסד שתכליתו אינה להפקת רווחים"** (שם, בפיסקה 31).

וביחס לטענה כי לא חולקו דיבידנדים לבעלי המניות, נאמר שם (בפיסקה 31) כי **"פקודת הפיטורין אינה בוחנת חלוקת רווחים, אלא בוחנת את מטרת ותכלית העיסוק. הסעיף אינו מתייחס להשאת רווחים לבעלי הזכויות במוסד, אלא להפקת רווחים על ידי המוסד".** ועוד נאמר באותו פסק דין (שם, בפיסקה 32) כי **"מוסד העושה שימוש, שלא למען הפקת רווח, יגבה תשלומים, עבור המצרכים והשירותים שהוא נותן, במחירים הנופלים ממחירי השוק"**. במקרה דנן, הוכח בפני ועדת הערר כי המערערת לא זו בלבד שאינה גובה סכומים הנופלים ממחירי השוק, אדרבה, היא גובה סכומים הגבוהים בהרבה מתעריפי חברה קדישא (פיסקה 15 להחלטת ועדת הערר).

43. המערערת לא הביאה כל ראיה לטענתה, שכל הכנסותיה נועדו רק לכיסוי הוצאות הקבורה. ב"כ המערערת אמר בדיון בבית המשפט (פרו', עמ' 4, ש' 27) כי **"אנו נמציא תוך 24 שעות את הדו"חות הכספיים לבימ"ש, כדי שלא יחשבו שאנו מסתירים משהו"**, אולם הדו"חות הכספיים **לא** הוגשו. אילו הוצגו, ניתן היה ללמוד מהם על כלל הכנסותיה של המערערת מבית העלמין, ובין היתר להיווכח אם אמנם נכונה טענתה, שכל ההכנסות נועדו אך לכיסוי ההוצאות. אי הצגת הדו"חות הכספיים מעלה את השאלה שמא יש למערערת מה להסתיר. או, כפי שהתבטאה ועדת הערר, "**בכל הנושא הכספי, רב הנסתר על הגלוי".**

44. אחת מטענות המערערת היתה, שהחל משנת 2010 ולמצער משנת 2012 בית העלמין כבר כמעט ואינו פעיל, ועל כן לא ניתן לראותו כפועל למטרות רווח. ככל שהטענה נסמכת על גזר דין שניתן נגד המערערת ואחרים בתיק 33522-08-10, ביום 12.1.12, לא נהיר לי מדוע נטען כי גזר דין זה אסר על המערערת להמשיך את הקב ורה במקום. מעיון בגזר הדין עולה בבירור (וגם לא ייתכן אחרת) שהוא מתייחס אך ורק למקרקעין נשוא האישום, והמקרקעין נשוא האישום הם שטח **החורג** מגבולות בית העלמין, וייעודו חקלאי. גזר הדין **לא** הטיל על המערערת כל מגבלה ביחס לשטח בית העלמין עצמו, היינו, שטח של כארבעה דונם המיועד עפ"י תכנית מש"מ/68 לשמש בית עלמין.

כמו כן הועלתה טענה, כי במהלך שנת 2011 או בסמוך לכך פנתה רמ"י אל הקיבוץ בדרישה להפסיק קבורת נפטרים שאינם חברי הקיבוץ. אינני יודע, ייתכן שמסמך כאמור הוצג בפני ועדת הערר. בפני ביהמ"ש לא הוצג כל מסמך של רמ"י, שבו רמ"י אוסרת על הקיבוץ לקבור נפטרים שאינם חברי הקיבוץ (הוצג בפניי רק מסמך תשובה של ב"כ הקיבוץ למכתב פניה של רמ"י בענין זה, מוצג 10 בתיק מוצגי המערערת).

45. מכל מקום, המערערת עצמה איננה טוענת, שכיום לא מתבצעת יותר כל קבורה במקום.

המערערת טוענת בכתב הערעור, ובהדגשה יתירה (פיסקה 25) כי **"כמעט ולא מתבצעת קבורה בבית העלמין, למעט קבורה של חברי קיבוץ, או של כאלה שרכשו מהקיבוץ חלקת קבר עוד בחייהם"** (ואזכיר את שציינתי בפיסקה 33 לעיל, כי אין כל מגבלה על גובה הסכומים שניתן לגבות עבור קבורה באחוזת קבר שנרכשה בחיי הנפטר).

בנסיבות אלה, לא ניתן לקבל הטענה שכיום כבר לא ניתן לראות את המערערת כפועלת למטרות רווח, ואני מאמץ באופן מלא את דברי כב' השופטת ד"ר רבינוביץ-ברון בפרשת **קיבוץ עינת**, כי **"אמנם בעקבות הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין , המערער אינו רשאי עוד להמשיך לקבור אנשים שלא רכשו חלקות קבר, עובר למועד פסק הדין, אך נמשכת פעילות הקבורה של אנשים שרכשו חלקות קבר קודם לכן, ואף התחזוקה של בית העלמין ממשיכה להתבצע על ידי המערער. כל עוד פעילות זו, שהינה חלק מובנה מהפעילות המסחרית של בית העלמין למטרות רווח, ממשיכה להתבצע, יש לראות בו ככזה"** (שם, בפיסקה 9).

46. באשר לטענת המערערת כי את המתחם המיועד רק לקבורתם של חברי הקיבוץ בלבד, יש לפטור מארנונה, הואיל וחלק זה של בית העלמין בוודאי אינו מיועד למטרות רווח, מתברר שבענין זה אין מחלוקת מהותית בין הצדדים, אך המחלוקת היא על גודל השטח. עוד בתשובת המשיב להשגה, מיום 13.4.08 (מוצג 1 בתיק מוצגי המשיב) **הסכים** המשיב להפחית מתחם, ששטחו 400 מ"ר, שבו קבורים חברי הקיבוץ, משטח הקרקע התפוסה לחיוב. אולם טענת המערערת היא, כי השטח שיש להפחית, בהיותו מיועד רק לחברי הקיבוץ, הוא לא 400 מ"ר, אלא 43% מכלל שטח בית העלמין.

תשובת מנהל הארנונה, מיום 13.4.08, בענין זה היתה, כי **"לגבי יתרת שטחי הקרקע בבית העלמין, התברר כי מצויים בהם כ-40 קברים של גורמים מחוץ לקיבוץ, וכי על רובם ככולם פרוסים שלטים בעלי כיתוב "שמור". חרף הסתייגויות נציגיכם, ברור ששטחים אלה משמשים ו/או מיועדים לשמש, הלכה למעשה, לקבורה חיצונית, שהיא הפעילות למטרת רווח שאיננה פטורה מארנונה בהתאם לפקודת הפטור.**

**אמנם, לא נעלמה מעיניי העובדה כי נציגיכם ציינו כי בשטחים אלה ישנם קברים של חברי קיבוץ ו/או שטחים בהם עתידים להיקבר חברי קיבוץ. יחד עם זאת, הנני סבור כי ברור לכל,** **שהפעילות העיקרית והדומיננטית בשטחים אלה היא של בית העלמין, הפועל למטרת רווח, ועל כן, על פי שורת הדין, יש לחייב את מלוא השטחים האמורים כ"קרקע תפוסה"**. (ההדגשות שלי – צ' ד').

גם ועדת הערר, בהתייחסה לענין זה בהחלטתה נשוא הערעור שבפניי, ציינה כי המערערת לא הציגה כל ראיה אשר תומכת בטענתה בענין גודל השטח המיועד לחברי הקיבוץ, או בכך שהוא מופרד משאר בית העלמין (פיסקה 24).

אין כל עילה להתערב בקביעה זו של ועדת הערר.

47. גם אם הטענה החלופית הנוספת, כי יש ליתן פטור מארנונה לאותן חלקות קבר, שהן כבר "תפוסות", הואיל וכבר אינן יכולות לשמש למטרות רווח, דחתה ועדת הערר, בציינה (בפיסקה 25) ש**"כל עוד מתקיימת פעילות מסחרית במתחם המוחזק בידי הנישום, מתחם זה כולו מחויב בארנונה"**. (וכן ראה פיסקה 9 לפס"ד **קיבוץ עינת**, המצוטטת בפיסקה 45 לעיל).

גם בקביעה זו של ועדת הערר אינני רואה כל עילה להתערב.

48. לסיכום חלק זה, המערערת לא הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח, כי בית העלמין אינו משמש או לא שימש למטרות רווח. מדובר בקביעה עובדתית מובהקת, המבוססת היטב על העדויות והראיות שהוצגו בפני ועדת הערר, ועל אמון שנתנה בעדים מסוימים, ולא באחרים (גם אם לא ביטאה זאת במלים אלה). אין כל עילה שבית משפט זה יתערב בהחלטתה, כשברור הדבר, שהחלטתה מעוגנת היטב בחומר הראיות, ולא חרגה ממתחם הסבירות (וראה הפסיקה הנזכרת בפיסקה 31 לעיל).

**המערערת היא "המחזיק", לצורך ארנונה, בבית העלמין**

49. הפסיקה קבעה באופן עקבי כי "המחזיק", לענין חובת תשלום הארנונה, הוא בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס(ר"ע 422/85 **חב' בתי גן להשכרה נ' עיריית ת"א** פ"ד לט (3) 341, בעמ' 344-343, רע"א 2987/91 **ריינר נ' עיריית ירושלים** פ"ד מו (3) 661, בעמ' 663, ע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים נ' עיריית ראשון לציון**, בפיסקה 14, רע"א 7037/00 **עיריית ראשון לציון נ' וינבוים**, פ"ד נו( 4) 856, בעמ' 862-861, רע"א 9813/03 **מ"י נ' עיריית ראשל"צ**, בפיסקאות 9-8, בר"מ 7856/06 **איגוד ערים איילון נ' מועצה אזורית חבל מודיעין**, בפיסקאות 25-20, עע"מ 4551/08 **עיריית גבעת שמואל נ' חב' החשמל**, בפיסקה 27, רע"א 4397/15 **עידן נ' עיריית מודיעין עילית**, בפיסקה י').

עוד נאמר בפסיקה בענין זה, כי **"ייתכנו מקרים לא מעטים שבהם יתעורר קושי של ממש בקביעת ה"מחזיק", בייחוד מקום שבו קיימים שני גורמים או יותר ה"מתחרים" ביניהם על תואר "בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס", או ליתר דיוק המצביעים האחד על רעהו באומרם כי האחר הינו בעל הזיקה הקרובה ביותר כאמור. על מנת להכריע בכך, יש לבחון מי מביניהם אכן מקיים את מירב הזיקות הרלבנטיות לנכס. בהקשר זה ראוי להדגיש כי אין מדובר במבחן טכני-כמותי אלא בניתוח מהותי של הזיקות, אשר במסגרתו יש ליתן משקל יתר לאותן זיקות המשקפות שימוש בנכס והנאה משירותי הרשות הלכה למעשה"** (דברי כב' השופטת (כתוארה אז) חיות, ב**רע"א 9813/03** הנ"ל, בפיסקה 9).

50. המערערת טוענת, כי בעלי הזיקה הקרובה ביותר לנכס הם הנפטרים הטמונים באותן חלקות קבר, או בני משפחותיהם, או אלה שרכשו חלקות קבר בעודם בחיים וטרם נפטרו. ואילו המשיב טוען, כי המערערת היא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס.

יש לדחות הטענה כי הנפטרים הטמונים בחלקות הקבר הם "המחזיקים". הם אינם בעלי אישיות משפטית, אינם כשירים להיות בעלי זכויות וחובות, והטענה כי הם "המחזיקים" לצורך ארנונה היא לא פחות מאבסורדית. טענה מסוג זה נדחתה בענין עת"מ (ת"א) 2075/06 **חברה קדישא הרצליה נ' עיריית הרצליה** (בפיסקה 2(ו) לפסה"ד), וכן בענין **קיבוץ עינת**, שנזכר לעיל (שם, בפיסקה 11), וגם ועדת הערר בענייננו דחתה טענה זו (בפיסקה 22), ונכון עשתה.

51. גם קרוביהם של הנפטרים אינם בעלי הזיקה הקרובה ביותר לנכס. איזו זיקה יש להם לחלקת הקבר, מלבד העובדה שהם קרובי משפחתו של הנפטר, ובאים לעיתים להתייחד עם יקירם? האם לכך ייקרא "חזקה"? האם זו עשויה להיות עילה לחיוב בארנונה?

52. לגבי רוכשי חלקות קבר שטרם נפטרו, ניתן בוודאי לומר כי הם בעלי זיקה לנכס, אולם אינני סבור כי הם בעלי הזיקה **הקרובה ביותר** לנכס.

כפי שנאמר בע"א 9368/96 **מליסרון נ' עיריית קרית ביאליק** פ"ד נה (1) 156, בעמ' 164, **"ההצדקה להטלת החיוב העקרוני לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בהחזקתם"**. רוכשי חלקות קבר בחיים נהנים משרותים כאלה ואחרים של הרשות המקומית, אך הם אינם, במקרה דנן, הנהנים העיקריים מן השירותים הללו. כפי שנאמר בענין **מליסרון** (**שם**, בעמ' 166): **"הנישום שיחויב במס הארנונה צריך להיות הנהנה העיקרי מן השירותים שמספקת הרשות המקומית לאותו נכס"**. מקום שבא המחוקק להטיל ארנונה על בית עלמין הפועל למטרות רווח, דעתי היא, שאותו גוף אשר מנהל ומפעיל את בית העלמין למטרת רווח, הוא הוא **הנהנה העיקרי** מן השירותים שמספקת הרשות המקומית לנכס, והוא **בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס.**

53. אין לקבל את טענת המערערת, כי היא "סיפקה שירותי קבורה מסוימים, מוגדרים, וספציפיים מאוד" (פיסקה 74 לכתב הערעור). לפי הראיות שהוצגו בפני ועדת הערר, המערערת היא המנהלת והמפעילה את בית העלמין (ר' סעיף 3.2 להסכם ההפעלה שבינה לבין הקיבוץ); היא בעלת זכות השימוש במקרקעין, למטרת השימוש (סעיף 3.1 להסכם ההפעלה), כש"מטרת השימוש" היא הפעלת, ניהול, שיווק ואחזקת בית העלמין (סעיף 2.3 להסכם ההפעלה); היא זו שמסדירה את חלקות הקבורה, וקובעת בהן את מספר הקברים והמרווחים ביניהם, ומתקינה דרכי גישה אליהם (סעיף 9(א) להסכם שבין המערערת לבין המל"ל); היא זו שמקצה חלקות קבר לרוכשים (סעיף 1.1 להסכמים עם הרוכשים) (כיצד ייתכן שהיא מקצה חלקות קבר, אם אין הן בחזקתה?); היא זו שמתחייבת כלפי הרוכשים לשמור תמיד על אופי בית העלמין כמיועד ליהודים בלבד (סעיף 2.4 להסכמים עם הרוכשים); היא המספקת – כך לפי הפרסום מטעמה באינטרנט – את כל שרותי הקבורה ושירותים נלווים רבים; היא המטפחת ומשקה את חלקת הקבר לאורך שנים (כך לפי אותו פרסום באינטרנט); ובקיצור – המערערת היא "המוציא והמביא" בכל דבר וענין הנוגע או הקשור לבית העלמין, ועל פיה יישק דבר.

בהסכם בין המערערת לבין המל"ל, אף מופיע סעיף (סעיף 13(ב)) הקובע במפורש, כי "החברה לא תתבע דמי קבורה אלא בעד קבורה שנעשתה בבית עלמין **שבהחזקתה**".

54. אמנם, לפי הסכם ההפעלה שבין המערערת והקיבוץ, המערערת היא רק בת רשות במקרקעי בית העלמין (סעיף 7.1 להסכם), וזכותה היא זכות שימוש והפעלה (סעיף 7.4 להסכם), אולם לצורך הארנונה גם בר רשות עשוי להיחשב "המחזיק". כדברי הנשיא שמגר בר"ע 422/85 **חברת בתי גן להשכרה נ' עת"א** פ"ד לט (3) 341, בעמ' 344-343; **"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 ענין זה, יכולה להידחק למקום שני, אם יש שוכר או בר רשות או מחזיק באופן אחר..."**.

ואכן, בת.א. (חי') 902/92 **חיימוביץ נ' עיריית חיפה** (פורסם באתר נבו) פסק כב' השופט ד"ר ביין, כי הגדרת מחזיק בסעיף 1 לפקודת העיריות כוללת גם מי שהוא בר רשות גרידא. וכך גם ת.א. (ת"א) 4814/88 **עיריית הרצליה נ' שחף שרותי תעופה,** רוסטוביץ, ארנונה עירונית, פסקי דין – כרך א', הוצאת אוריאן, ת"א, התשנ"ט-1999, בעמ' 672.

55. יוער כי הסוגיה מי הוא המחזיק בשטחי בית עלמין נדונה כבר פעמים אחדות בבתי המשפט. כך, בענין עת"מ (ת"א) 2075/06 **חברה קדישא הרצליה נ' עיריית הרצליה** נקבע (בפיסקה 2(ו) לפס"ד) **"שהעותרת היא זו המחזיקה בשטחי בית העלמין והיא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס כמחזיקה בנכס, ולא הנפטרים. לא מדובר גם בהחלטה בלתי סבירה של המשיבה, בצורה כזו הדורשת את התערבות בית המשפט".**

ובענין עמ"נ (מרכז-לוד) 48048-11-15 **קיבוץ עינת אגודה שיתופית נ' המועצה האזורית דרום השרון** נקבע (בפיסקה 11) **"כי המערער מתחזק את שטח בית העלמין בכללותו ......... החלטת ועדת הערר לפיה יש לראות במערער, שהינו החוכר של המקרקעין והמפעיל את בית העלמין, כמחזיק בשטח בית העלמין כולו, הינה החלטה סבירה, ולא נפל בה פגם המצדיק התערבות"**. ובית המשפט העליון בבר"ע על פסק דין זה (**בר"ם** **2985/17**), (בפיסקה 8) אמר כי **"בית המשפט לעניינים מנהליים קבע כי ההחלטה לראות בקיבוץ כמחזיק הנכס לצורך חיובו בארנונה סבירה בנסיבות הענין, ולא מצאתי כי יש עילה למתן רשות ערעור בהתייחס לקביעה זו"**.

56. לסיכום חלק זה, אינני רואה כל עילה להתערב בהחלטת ועדת הערר, כי המערערת היא היא "המחזיקה" של בית העלמין, ובתור שכזו, מחויבת בתשלום הארנונה בגין בית העלמין.

**השטחים הציבוריים**

57. ההפרדה שמבקשת המערערת לערוך בין שטחי הקבורה לבין "השטחים הציבוריים" בבית העלמין היא מלאכותית ואין לקבל אותה.

המערערת, בהסכם ההפעלה שבינה לבין הקיבוץ, קיבלה זכות שימוש **בכל** שטח המקרקעין, קרי, שטח של כ-4 דונם המיועד עפ"י התכנית לבית עלמין, ולא רק בחלקות הקבר. כל המבנים, המתקנים, המעברים, דרכי הגישה, הגינות, וכל דבר הנמצא בתחומי בית העלמין, הוא חלק מבית העלמין, ונועד לשרת את הפעילות של המקום כבית עלמין לקבורה אזרחית. המערערת היא המנהלת והמפעילה את בית העלמין, ומחזיקה בכל השטחים הללו. היא מנהלת בית עלמין למטרות רווח, ובתור שכזו, היא הנהנית העיקרית מכלל שטחי בית העלמין.

ומלבד זאת, ועדת הערר קבעה, כי המערערת גם לא הוכיחה את טענתה העובדתית, כי השטחים הציבוריים מהווים 40% משטח בית העלמין.

אינני רואה כל עילה להתערב בהחלטת ועדת הערר, כי אין להוציא מכלל השטחים המחויבים בארנונה את השטחים הציבוריים.

כאמור בפתח הדברים לעיל, **"רק בנסיבות חריגות, כאשר הוכח כי החלטתה ניתנה בחוסר תום לב, התבססה על שיקולים זרים, או חרגה ממתחם הסבירות באורח קיצוני, תתערב ערכאת הערעור בהחלטתה"** של ועדת הערר לארנונה (עמ"נ (ת"א) 23825-02-10 **פדרל פרטס נ' מנהל הארנונה של עיריית פ"ת,** (בפיסקה 5), וזה אינו המקרה שלפניי.

**סיכום**

58. **הערעור נדחה.**

המערערת תישא בשכ"ט עו"ד של המשיב בסך ₪20,000 (כולל מע"מ), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום בפועל.

הגיזברות תעביר את הערבון אל ב"כ המשיב, ועל המערערת לשלם את היתרה.

**המזכירות תשלח פסק דין זה אל הצדדים.**

ניתן היום, כ"ו ניסן תשע"ח, 11 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

