

בפני ועדת ערר : עו"ד טלי סלטון-ישועה – יו"ר הוועדה, רו"ח יובל בראודה ורו"ח חיים עזרא.

בעניין : חב' אי.גיי.אס.טי בע"מ ח.פ. 514139591

ע"י ב"כ עוה"ד אבישג כרמלי

מרחוב הארד 7, רמת החייל, ת"א

טלפון : 03-6292623 ; פקס : 03-6292624

העוררת

- נגד -

מנהל הארנונה של המועצה האזורית לב השרון

ע"י ב"כ עוה"ד גיא ממן ו/או שגית אביבי-גליקסמן

ו/או אפרת דבוש ינקלביץ ו/או גיל שפטל ו/או ענבר מוזס

ו/או אור רבי ו/או רון בריל

מרחוב בן גוריון 34 רמת גן, 52573

טלפון : 03-9199923 ; פקס : 03-9199924

המשיב

החלטה

א. רקע

1. עניינו של ערר זה הינו בנכס המוחזק על ידי חב' אי.גיי.אס.טי ישראל בע"מ ח.פ. 514139591 (להלן : "החברה" ו/או "העוררת", בהתאמה), הידוע כגוש 9048 חלקות 10-21 והממוקם ברח' האופה 1 שביישוב קדימה אשר שטחו הנו 2,270 מ"ר (להלן : "הנכס").
2. העוררת הנה חברה העוסקת, על פי האמור באתר החברה וכפי שנטען גם בפנינו, בייבוא ושיווק של מוצרי תינוקות.
3. כפי שנמסר לנו, הנכס הוא מקום עסקיה העיקרי של העוררת - הסחורה המיובאת מובלת אל הנכס ומאוחסנת בו עד להפצתה אל לקוחותיה של העוררת.
4. המשיב ערך את שומת הארנונה ביחס לנכס על פי סיווג מס' 201 "בתי עסק" באזור ב' :

סוג הנכס	גודל הנכס	תעריף למ"ר	חיוב שנתי בתעריפי 2016	חיוב יחסי (-) 13/3/16 (31/12/16)
בתי עסק (סיווג 201 אזור ב')	2,270 מ"ר	124.79 ₪	283,273.3 ₪	212,454.97 ₪

5. מבחינת השימושים במתחם אין מחלוקת לגבי מרבית העובדות – על פי הביקור שערכנו בנכס, עיקר השימוש בנכס הינו לאחסנת מוצרי החברה המופצים ממרכז זה. עוד בנכס שטח תצוגה קטן, שטח בו מתבצעים תיקונים של המוצרים וכן שטח משרדים.
6. השאלה המתעוררת אפוא בערר זה הנה כיצד ראוי לסווג את הנכס, בהתאם לסיווגים הקיימים באזור ב' על פי צו הארנונה לשנת 2016.

## **ב. תמצית טיעוני העוררת**

7. העוררת מחזיקה בנכס מיום 26.5.2013 ועושה בו שימוש לצרכי אחסנת מוצרי תינוקות.
8. ביום 22.9.16 התקבלה אצל העוררת הודעת שומה חדשה, במסגרתה נודע לה כי בעקבות ועל סמך בדיקה שנערכה על ידי המועצה, יעודכן חשבונה בהתאם לנתוני השומה החדשים בסיווג 201 "בתי עסק" על פי פרט 1.3 באזור ב', בתעריף העומד על סך של 124.79 למ"ר, החל מיום 13.3.16.
9. העוררת סבורה כי החיוב החל מחודש מרץ 2016 ועד למועד קבלת שומת הארנונה הנו רטרואקטיבי ומנוגד לדין.
10. לנוכח האמור, ביום 29.11.16 הגישה העוררת השגה על הודעה נתוני השומה החדשה. בהשגה טענה העוררת שאין לחייבה בהתאם לסיווג הנכס כ"בית עסק", ואולם יש לסווגו כ"מחסן".
11. מנהל הארנונה דחה את השגתה ומכאן הערר.
12. לטענת העוררת, המשיב שגה בסיווג הנכס, שכן מידת הנאתה מן הנכס פחותה מן התועלת אשר בתי עסק 'מובהקים' מפיקים מנכסיהם. זאת, שעה שהעוררת עושה שימוש בנכס לאחסנת מוצרי תינוקות והובלתם מהנכס אל חנויות ורשתות חיצוניות לו בלבד, וכמעט שאינה משרתת את לקוחותיה בנכס עצמו.
13. העוררת תמכה את טענותיה, בין השאר, בעובדה כי בהסכם השכירות אשר נחתם בינה לבין בעלת הנכס נקבע כי מטרת השכירות הינה: "לשם אחסנה ומחסן לוגיסטי".
14. לפיכך, לטענת העוררת, יש לשנות את סיווג הנכס למחסן, בהתאם לשימוש הנעשה בו בפועל לשיטתה.
15. בהעדר סיווג מתאים בצו הארנונה, סבורה העוררת כי יש לעשות שימוש בסיווג הנכס המתאים ביותר לשימוש הנעשה בפועל, לפי הסיווג הזול האפשרי מבין השימושים המותרים על פי דין ולקבוע כי העוררת תחויב על פי פרט 1.4 באזור ב' לצו הארנונה לשנת 2016 - "בנייני תעשיה מלאכה, בתי חרושת הבנויים מבלוקים או בניינים טרומיים".
16. לחילופי חילופין, טענה העוררת כי סיווג הנכס יכול להיקבע בהתאם לסיווג 320 "משרדים".
17. במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו ביום 7.10.2019 מיקדה העוררת את טענותיה וציינה כי לשיטתה יש לחייב 2,000 מ"ר לפי סיווג "אחסנה או הקרוב ביותר", בעוד שיתרת השטח תחויב כ-"משרדים" לפי פרט 1.5 באזור ב' לצו הארנונה לשנת 2016.

## ג. תמצית טיעוני המשיב

18. המשיב דחה את טענות העוררת.
19. המשיב טוען כי רק ביום 13.3.2016 הודיעה חב' עזריאל קרייטר, חברה לייבוא וסחר עצים בע"מ, כי היא משכירה לחברה שטח של 2,270 מ"ר מתוך שטחי הנכס וצירפה הסכם שכירות שנחתם ביום 26.5.2013.
20. לפיכך סבור הוא כי שומת הארנונה נשלחה לחברה בהתאם להוראות סעיפים 325 ו-326 לפקודת העיריות.
21. המשיב הבהיר כי על פי דין, יש לחייב נכס בארנונה בהתאם למיקומו, אולם סיווג "מחסן" לא קיים באזור ב' לצו הארנונה.
22. לדברי המשיב, טענת העוררת כאילו הפעילות העיקרית בנכס הינה לאחסנה בלבד, נטענה ללא כל תימוכין. התמונות המצורפות לכתב הערר מטעמה אינן מהוות ראיה מספקת ואין בהן כדי להעיד על השימושים המבוצעים בנכס ועל הפעילות העיקרית על פיה ניתן לסווג את השימוש הנעשה בפועל.
23. לפיכך, המשיב סבור כי החברה לא עמדה בנטל המוטל עליה להפרכת שומת המשיב, הנהנית מחזקת התקינות (רע"א 1436/90 גיורא ארז, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מו(5) 101 (1992)).
24. מבלי לגרוע מהאמור, ציין המשיב כי על פי מידע המצוי בידיו, בין השאר בעקבות פרסומים רשמיים כאלה ואחרים מטעם העוררת, עוסקת האחרונה בייבוא ושיווק של מותגים בינלאומיים בתחום מוצרים ואביזרים לתינוקות. לשיטתו נראה אפוא כי מדובר בפעילות מסחרית מובהקת, התואמת כשלעצמה את הסיווג "בתי עסק".
25. יתרה מכך, לשיטת המשיב, העוררת אף מודה בכתב עררה כי הינה משווקת את מוצריה לחנויות השונות.
26. מכל מקום טוען המשיב כי הסיווג של "בתי עסק" הוא הסיווג המתאים ביותר בשים לב לסיווגים האפשריים על פי דין ולאור פעילות החברה.
27. המשיב סבור כי יש לדחות טענות העוררת הסבורה כי בהעדר סיווג "אחסנה" בצו הארנונה יש לסווג את הנכס סיווג "בנייני תעשיה, מלאכה, בתי חרושת הבנויים מבלוקים או בניינים טרומיים", הידוע כסיווג 1.4 לצו הארנונה באזור ב' ולחילופי חילופין לסווג את הנכס כסיווג "משרדים", זאת שעה שפעילותה של העוררת, אשר עוסקת באופן מובהק בייבוא ושיווק, איננה תואמת שימושים אלו כלל.

## ד. דיון והכרעה

### ד(1). חיוב רטרואקטיבי

28. כפי שתואר לעיל, ביום 22.9.16 קיבלה העוררת שומה חדשה, על פיה עודכן חשבון העוררת החל מיום 13.3.2016. העוררת טוענת כי פער זה בין מועד מסירת השומה המעודכנת לבין מועד תחולתה בפועל, מהווה למעשה חיוב רטרואקטיבי המנוגד לדין.

29. סעיפים 3(א) ו-3(ב) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר") קובעים מהן הטענות שבשלהן ניתן להשיג לפני מנהל הארנונה. ועדת הערר אינה מוסמכת לדון, וממילא אף אינה מוסמכת להכריע, בטענה שאינה אחת מן הטענות הנקובות בחוק הערר:

3. (א) מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד מטענות אלה:

(1) הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום;

(2) נפלה בהודעת התשלום שמשגיחים עליה טעות בציון סוג הנכס, גדלו או השימוש בו;

(3) הוא אינו מחזיק בנכס כמשמעותו בסעיפים 1-269 לפקודת העיריות;

(4) היה הנכס כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג – שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.

(ב) אין באמור בחוק זה כדי להסמיק את מנהל הארנונה או את ועדת הערר לדון או להחליט בטענה שמעשה המועצה של הרשות המקומית בהטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי-חוקיות שלא כאמור בפסקאות (1) עד (3) של סעיף קטן (א).

30. רשימת הטענות שבסעיף 3 לחוק הערר לעיל אינה כוללת טענה בדבר חיוב רטרואקטיבי. משכך, אין המדובר בטענה המצויה בסמכותו של מנהל הארנונה וממילא, אף לא בסמכותה של ועדת הערר.

31. אכן, בית המשפט העליון קבע זה מכבר כי לוועדת ערר לענייני ארנונה אין סמכות לדון בטענות משפטיות עקרוניות ובכלל זה בטענת חיוב רטרואקטיבי (ע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, נו(2) 773 (2002)).

32. הנה כי כן, ועדת הערר לא תדון בטענותיה של העוררת לעניין חיובה בארנונה באופן רטרואקטיבי. יחד עם זאת לא למותר לציין כי בתי המשפט נותנים משקל למועד מתן ההודעה על ידי המחזיק על שינויים בנכס/שינויי החזקה וכיוב'.  
על ידי המחזיק על שינויים בנכס/שינויי החזקה וכיוב'.

## ד(2). סיווג הנכס

33. נקדים ונאמר כי החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי, כפי שיפורט להלן.
34. השאלה העומדת להכרעתנו היא כיצד יש לסווג את הנכס נשוא הערר בהעדר סיווג קונקרטי ההולם באופן מובהק את השימושים המבוצעים בו - האם כ"בתי עסק" לפי פרט 1.3 לצו הארנונה באזור ב' כשיטת המשיב, או שמא כ"בנייני תעשייה ומלאכה" לפי פרט 1.4 לצו הארנונה באזור ב' כשיטת העוררת?
35. המענה לשאלה זו יינתן בהתאם לשימוש הנעשה בפועל בנכס ולהוראות הפסיקה לגבי מצב דברים בו לא קיים סיווג המתאר באופן מדויק את השימוש הקיים.
36. כאמור, בעת שביקרה הוועדה בנכס התרשמנו כי הפעילות המבוצעת בנכס אינה תואמת התאמה מלאה לסיווגים בהם מבקשים הצדדים לסווג אותה:
- מרבית שטחו של הנכס משמש כמחסן, בו מאוחסנים המוצרים אותם משווקת העוררת בתוך ארגזים, באופן שאינו מאפשר לראותם.
  - בחלק מן המחסן פועלת מעבדת תיקונים קטנה, בו ניתן שירות למוצרים פגומים. בעת ביקור הוועדה במקום הייתה מעבדת התיקונים ריקה, ונמסר לנו כי על פי רוב עובד במקום אדם אחד.
  - קיים מעין אולם תצוגה ובו תמונות של המוצרים אותם משווקת העוררת. באולם אין קופה או מוכרנים וכפי שנמסר לנו, ככלל לא מתאפשרת אליו גישה של לקוחות פרטיים או סיטונאיים.
  - עיקר הפעילות העסקית מתבצעת באופן טלפוני ודיגיטלי ממשרדי החברה הפועלים בנכס.
37. אכן, הסיווגים עליהם עומדים הצדדים אינם סיווגים פרטניים, אלא סיווגים שיוריים שנועדו לחול על מגוון רחב של נכסים ושימושים, אשר לא זכו להתייחסות פרטנית בצו הארנונה.
38. בפרט, השתרעותו של סיווג "בתי עסק" עליו עומד המשיב הנה כה רחבה, עד שבמסגרת הדין בפנינו התקשו נציגי המשיב להצביע על מקרים בהם לא ניתן יהיה לסווג נכס בסיווג זה.
39. יודגש כי "בתי עסק" הנו אחד הסיווגים היקרים ביותר באזור ב' – 124.79 ₪ למ"ר.
40. דעתנו אינה נוחה מן השימוש הגורף שעושה המשיב בסיווג שיורי כה כללי וכה יקר - שיעור חיובו של נכס בארנונה אמור לשקף את מידת ההנאה שמפיק המחזיק מן הנכס עצמו. ככל שסיווג הנו שיורי יותר וכללי יותר, כך פוחתת ההתאמה בין השימוש הפרטני בנכס לבין תעריף החיוב, והמס הנגבה כבר אינו יכול להיראות כמס אמת.
41. בנסיבות אלו קבע בית המשפט העליון כי "השאיפה הפרשנית בפרשנות צו ארנונה היא לשייך את הנכס לאחד מהסיווגים הפרטניים, לעומת הסיווג השיורי" (בר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, פסקה ל"א לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין ([פורסם בנבו], 20.12.2010)).

42. בענייננו, אנו סבורים כי חיוב הנכס כולן בסיווג "בתי עסק" לפי פרט 1.3 לצו הארנונה באזור ב' אינו תואם את השימוש שנעשה בנכס בפועל והביא לחיוב יתר של העוררת.

43. הפעילות העסקית המבוצעת בנכס עצמו, להבדיל מן הפעילות העסקית המבוצעת מתוך הנכס באמצעות הטלפון או באמצעים דיגיטליים, הנה זניחה יחסית ואינה מצדיקה חיוב על פי תעריף גבוה, המתאים יותר למסחר קמעונאי (והשוו, התעריפים הקבועים בפרט 2.2 ו-2.3 לצו הארנונה לאזור א', לעומת התעריף הקבוע בפרט 2.1 לצו הארנונה לאזור א').

44. כאמור לעיל, צו הארנונה באזור ב' לשנת 2016 אינו כולל סיווג פרטני התואם במלואו את הפעילות המבוצעת בנכס. לפיכך, על מנת להבטיח כי שיעור החיוב בארנונה יהיה קרוב ככל הניתן למס אמת, ונוכח מגבלות הסמכות של ועדה זו ולאור דלות השימושים בצו הארנונה, אנו מחליטים כי לצורך קביעת שיעור החיוב בארנונה בענייננו, יפוצל הנכס ליחידות משנה, אשר יסווגו בנפרד בסיווג פרטני, בקירוב ככל הניתן נוכח האמור, לשימוש שנעשה בהן בפועל.

45. כך, אנו סבורים כי הפעילות המבוצעת במרבית שטחו של הנכס, אינה עולה בקנה אחד עם התבחינים שנקבעו בפסיקת בתי המשפט לשם סיווג הפעילות בנכס כ"תעשייה" או "מלאכה" (וראו למשל, ע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח (1) 200; עע"מ 1024/10 מאיר מלכא נ' מועצה מקומית כפר קמא, מיום 2.8.2012 פורסם בנבו).

46. לעומת זאת, הפעילות המבוצעת במעבדת התיקונים מתאימה לסיווג כ"מלאכה", בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בעע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים (מיום 4.2.2015, פורסם בנבו), בה נקבע כדלקמן (ההדגשות אינן במקור):

"מחד גיסא, בתי מלאכה לסוגיהם מאופיינים במרכיב "שירותי" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפיין "תעשייתי", במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("צווארון כחול"), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ("צווארון לבן"). כמובן שבעידן המודרני אין מדובר עוד בכוכים חשוכים מוארים בעשיות, אלא בבתי מלאכה המשלבים לצד עבודת כפיים גם עבודה עם מיכון מקצועי מתאים. מאפיינים אלה תואמים לחלוטין את האופי של פעילויות הנחשבות כמלאכה קלאסית, דוגמת אלה הנזכרים בהגדרה המילונית של "בית מלאכה" (נגריה, מסגריה וסנדלריה), וכן סוגים נוספים של בתי מלאכה שהשירות שניתן בהם ללקוחות הוא שירות אישי המאופיין בעבודת כפיים מקצועית.

פעילות המקיימת שני מאפיינים אלה ראויה להיות מסווגת לצרכי ארנונה בסיווג של "מלאכה" או "בית מלאכה".

47. במאמר מוסגר נציין כי להבנתנו משרדי החברה הפועלים באתר אינם חלק מהנכס מושא הערר. למען הסר ספר יובהר כי הפעילות המבוצעת במשרדי העוררת האמורים, מתאימה לסיווג כ"משרדים" על פי פרט 1.5 לצו הארנונה באזור ב'.

48. לצערנו, בהיעדר סיווג פרטני לאחסנה או למרכז לוגיסטי על פי צו הארנונה באזור ב', תסווג יתרת הנכס בסיווג השיורי "בתי עסק" על פי פרט 1.3 לצו הארנונה באזור ב'. זאת, על אף שאנו סבורים כי מדובר בתעריף יקר מדי שאינו משקף כראוי את השימוש שעושה העוררת בנכס והיות שאין בנמצא סיווג מתאים יותר.

## ה. סוף דבר

49. הערר מתקבל חלקית.

50. חיובה של העוררת בארנונה לשנת 2016 יתוקן כדלקמן ובהתאם לאומדן משוקלל של חלוקת השטחים כדלקמן:

- שטח בהיקף של 340 מ"ר יסווג כבית מלאכה ויחויב בארנונה על פי התעריף הקבוע בפרט 1.4 לצו הארנונה באזור ב' – 75.80 ₪ למ"ר.
  - יתרת הנכס תסווג כ"בית עסק" ותחויב בארנונה על פי התעריף הקבוע בפרט 1.3 לצו הארנונה באזור ב' – 124.79 ₪ למ"ר.
51. כפי שהבהרנו - משרדי החברה יסווגו כמשרד ויחויבו בארנונה על פי התעריף הקבוע בפרט 1.5 לצו הארנונה באזור ב' – 96.26 ₪ למ"ר.

52. אנו קוראים למשיב ולחברי המועצה האזורית לפעול לתיקון צו הארנונה באזור ב' ולהתאימו לרוח הזמן ולאופי הפעילות המסחרית בימינו, על מנת שתוכל המועצה האזורית לגבות מס אמת בהתאם לחובתה בדין.

53. בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת החלטה.

54. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.


## ו. אשר לבקשה להרחבת תחומו של ערר זה גם על שנים נוספות

55. מותב זה של ועדת הערר אינו מקבל לטיפולו תיקים נוספים.


56. מבלי שבחנו את העררים לגופם, המלצתנו לצדדים היא כי יסכימו להחלת עקרונותיה של החלטתנו זו ביחס לשנת 2016 גם על העררים לשנת 2017-2020 ומבלי להידרש לטענות פורמליות של איחור בהגשה וכיוב' שעה שברור הוא כי הנושא היה שנוי במחלוקת.

57. הצדדים יודיעו בתוך 7 ימים האם הם מסכימים להצעת ועדת הערר. ככל שלא תינתן הסכמת שני הצדדים להצעת הוועדה, תעביר מזכירות ועדת הערר את הטיפול בעררים לשנת 2017-2019 לטיפולו של מותב אחר של ועדת הערר.

ניתן בהעדר הצדדים היום 6/5/21.

  
רו"ח חיים עזרא, חבר

  
רו"ח יובל בראודה, חבר

  
עו"ד טלי סלטון-ישועה, יו"ר