



ערר מס': 60160304
מס' משלם: 303704399
מס' נכס: 60000400400,
991202114, 991292112

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה
שליד עיריית אשדוד

העורר:

רמי ניסנוב (להלן: "העורר")
ע"י ב"כ עו"ד דרור יצחקי ואח'
מרח' מאז"ה 22 תל אביב
ת.ד. 39072, ת"א
טל': 03-5445590 ; 03-5445598

- נגד -

המשיב:

מנהל הארנונה של עיריית אשדוד (להלן: "המשיב")
ע"י ב"כ עוה"ד דגנית כהן חזוט
מרח' הגדוד העברי 10, אשדוד

החלטה

העובדות בתמצית:

1. ביום 17.02.20 הוגשה השגה מטעם העורר.
2. ביום 24.03.20 נדחתה ההשגה.
3. ביום 03.05.20 הוגש הערר.
4. לאחר מכן הוגש כתב תשובה לערר מטעם המשיב.
5. ביום 27.07.20 התקיים דיון בערר בפני ועדת הערר במעמד הצדדים.
6. לאחר מכן, הגיש העורר תצהיר ומסמכים נוספים בהתאם להחלטת הועדה, והמשיב הגיש תגובתו למסמכים אלה.
7. ביום 13.01.21 הגיש העורר בקשה לצירוף אסמכתא ולמתן החלטה.
8. ביום 25.01.21 הוגשה תגובת המשיב לבקשה צירוף האסמכתא.

עיקרי טענות העורר:

9. העורר מחזיק במספר מכוני שטיפה לכלי רכב ברחבי העיר אשדוד.
10. הערר הוגש בגין נכסים ברח' העבודה 46, העבודה 44 ודרך מנחם בגין 4 באשדוד. המכוניים מסווגים בסיווג מסחר ומחסן עזר.

11. בכל מכוני השטיפה מבוצעות פעולות רבות בכלי הרכב לרבות שטיפת וניקיון הרכבים, פוליש ווקס, תיקון נזקי רצפה, הכנת רכבים למסירה, פירוק והרכבת חלקים, החלפת פנסים, מראות, מצברים, מגבים, בדיקת תקינות צמיגים, שמנים ועוד.
12. **חיוב המתקן בסיווג "קרקע תפוסה"** - לטענת העורר יש לחייב את מתקן השטיפה בסיווג "קרקע תפוסה".
13. המשיב בתשובתו להשגה השיב כי מתקן נכלל בהגדרה של מבנה, לטענת העורר הכוונה למתקנים המצויים בשטח המבנה, שכן נרשם בהגדרת צו הארנונה "וכל שטח אחר בתוך המבנה".
14. מכונות השטיפה עצמן תחת כיפת השמיים ואינן מקורות, המכונות מכילות מנועים, צנרת ועוד. מאחר והמכונות אינן תחת קירוי יש לחייבן בסיווג "קרקע תפוסה".
15. לטענת העורר אם קיים ספק פרשני שנוגע להוראות צו הארנונה היות ומדובר בדיני מס יש לבחור בפרשנות המקלה עם הנישום. בהקשר זה אוזכר פס"ד רע"א 2453/13 אלעזר עמר נ' עיריית אשדוד, וכן אוזכרו פסקי דין נוספים.
16. לפיכך, טוען העורר כי יש לחייב את מתקני השטיפה בתעריף של קרקע תפוסה.
17. **חיוב המתקן בסיווג "מלאכה" ו/או "תעשייה"** - טענה חלופית של העורר הינה כי יש לחייב את מתקן השטיפה בסיווג של "מלאכה" ו/או "תעשייה" ואת מחסני העזר כמחסני עזר לתעשייה לאור הפעילות המתקיימת בהן.
18. לטענת העורר לפי בר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, נקבע כי עדיפה הגדרה ספציפית על פני הגדרה כללית/ שיווית.
19. לטענת העורר, אין מחלוקת כי ההגדרה לפיה מחויבים מכוני השטיפה הינה שיווית וכוללנית.
20. בע"מ 2503/13 אליהו זוהר נ' עיריית ירושלים נדונה השאלה כיצד לסווג מכבסה. לטענת העורר פעולת מכונית הכביסה דומה במהותה למכוני השטיפה (צורפו פסקי דין בעניין).
21. בוועדת ערר 62/16 גיאורגי יעקובוב נ' מנהלת הארנונה בעיריית רמת גן נקבע כי מכון שטיפה יחויב בסיווג של מלאכה, החלטה זו אושרה בפסק דין של ביהמ"ש לעניינים מנהלים במסגרת ערעור שהגישה העירייה.
22. **טענת פטור מחיוב בתקופה הקורונה בנכס 60000400400** - העיקרון המנחה בהשתת מיסי ארנונה הוא היכולת של הנישום להשתמש בנכס.
23. לטענת העורר, בשל משבר הקורונה מאחר והנכסים אינם בשימוש יש לחייבם בתעריף הנמוך ביותר האפשרי. לפיכך יש לחייבן בסיווג של "מלאכה" ו/או "תעשייה" ו/או "אחסנה".
24. מאחר ונמנע מהעורר השימוש בנכס יש לפטור מתשלום נכס זה בטענת נכס לא ראוי לשימוש. צורפו פסקי דין בעניין נכס לא ראוי לשימוש ובעניין תעריף מופחת לנכס שלא ניתן לעשות בו שימוש.

25. בנוסף טוען העורר כי יש לפטור את הקרקע התפוסה מחיוב וזאת בהתאם לס' 8 לחוק ההסדרים.
26. בדיון הבהיר העורר, לבקשת הועדה, את פשר החשבוניות שצירף והבהיר כי בנכס מתבצעים פעולות רבות של הכנת הרכב למכירה וזאת מאחר שהעורר עובד עם מספר מגרשים למכירת רכב.
27. עוד הבהיר העורר בדיון כי טענת הפטור בתקופת הקורונה מתייתרת, שכן לאחר הגשת הערר ניתן לעורר פטור.
28. לאחר הדיון הגיש העורר מסמכים בהתאם להחלטת ועדת הערר. העורר הגיש תצהיר, תמונות של הנכסים נשוא הערר חשבוניות ותעודות משלוח.
29. בהמשך הגיש העורר בקשה לצירוף אסמכתא ולמתן החלטה אליה צירף החלטה של ועדת ערר של עיריית רמת גן, לפיה התקבל ערר של מכון לשטיפת רכבים אשר סווג בסיווג "מלאכה".

עיקרי טענות המשיב:

30. ביום 17.02.20 הוגשה השגה מטעם העורר.
31. ביום 24.03.20 נדחתה ההשגה.
32. ביום 03.05.20 הוגש הערר.
33. צו הארנונה של עיריית אשדוד קובע חיוב בגין מבנה לרבות "מתקנים, סככות, מחסנים...".
34. משכך, שטח מתקני השטיפה מחויבים כדין כשטח מבנה ולא ניתן לחייבם כשטח קרקע תפוסה.
35. באשר לבקשה החלופית לסווג את המתקנים בסיווג מלאכה ו/או תעשייה, בקשה זו נדחתה אף היא, שכן בצו הארנונה של עיריית אשדוד, להבדיל מצווי ארנונה אחרים, קיים סיווג "שירותים". רק בהעדר סיווג שירותים נקבע בפס"ד מישל מרסייה סווגה המספרה כ"מלאכה".
36. לא ניתן להשוות בין השימוש שנעשה במתקן שטיפה, שאינו כולל עבודות כפיים משמעותיות, לנכס המשמש למכבסה כפי שצוין בפסה"ד זוהר, שם דובר על מכבסה גדולה בה מתבצעת עבודת כפיים ולכן סווגה המכבסה בסיווג "תעשייה".
37. כך, מכבסות קטנות שאין בהן ניקוי יבש לא מסווגות בסיווג "תעשייה".
38. אשר על כן, ולאור העובדה שקיים סיווג ספציפי של "מסחר ושירותים" הרי שהוא הסיווג המתאים ביותר לנכס.
39. באשר למחסן, שטח המחסן בגודל 16 מ"ר ברח' העבודה 44 סווג בסיווג "מחסן עזר".

40. לעניין הבקשה של פטור מנכס לא ראוי שימוש הבקשה נדחתה שכן על הנכס להיות הרוס ו/או ניזוק במידה שלא ניתן לעשות בו שימוש.
41. אולם בכל הנכסים המחוזקים ע"י העורר עודכן פטור בגין תקופת הקורונה לחודשים 03-05/2020 בהתאם לתקנות.
42. על כן, יש לדחות את הערר.
43. בדיון הוסיף המשיב, כי צירוף החשבוניות נעשה בחוסר תום לב תוך הטעיית הועדה והמשיב כך שהחשבוניות שצורפו מתייחסות למספר סניפים וזה לא צוין בערר ורק בדיון ערך העורר את פעולות שיוך החשבוניות.
44. עוד הוסיפה בדיון ב"כ המשיב שצו הארנונה של עיריית אשדוד קובע סיווג של "מסחר ושירותים" בדגש על "שירותים", זאת להבדיל מצו הארנונה של עיריית ת"א שבתקופה הרלוונטית לפסה"ד מישל מרסייה, לא היה בצו סיווג "שירותים" ולכן סווגו המספרות כ"מלאכה".
45. באשדוד כל מכוני השטיפה מסווגים תחת סיווג "מסחר ושירותים", כאשר בכל מכוני השטיפה, בנוסף לפעילות השטיפה, נמכרים מוצרים דוגמת שמנים, ריפודים, ווישרים וכו' כשירות ללקוח.
46. בהתאם לכך מקבל הלקוח גם התקנה של מוצרים אלה במכוני השטיפה, אך אין המדובר בפעילות העיקרית של העסק וזה אינו הופך את הפעילות בנכס לפעילות מסוג תעשייה. הפעילות העיקרית בנכס הינה שטיפה והסיווג המתאים הוא מסחר ושירותים.
47. בדיון התייחס המשיב לפסק דין אליהו זוהר, שם התייחס ביהמ"ש לנכס גדול בו יש מכוונות רבות לרבות ניקוי יבש והפעילות העיקרית בנכס נעשית באמצעות עבודת כפיים ועל כן סווגה המכבסה בסיווג "מלאכה".
48. עוד הבהירה ב"כ המשיב בדיון לשאלת הועדה כי המכבסות באשדוד מסווגות בסיווג "מסחר ושירותים" כמו גם מכוני השטיפה בעיר, ואילו הנכס של העורר בו קיימת פנצ'ריה מסווג בסיווג "תעשייה".
49. לאחר שהוגשו מסמכים נוספים מטעם העורר, המשיב הגיש תגובתו ולפיה מעיון במסמכים שהוגשו ניתן להיווכח כי עיקר הפעילות אשר נעשית בנכסים הינה שטיפת רכבים ועל כן הנכסים סווגו בהתאם בסיווג "מסחר ושירותים".
50. בהמשך ולאחר שהעורר הגיש את בקשתו לצירוף אסמכתא מיום 13.01.21, הגיש המשיב תגובה ולפיה הוא מתנגד לבקשה מהטעם שהוגשה לאחר חלוף המועד שנקבע בהחלטת הועדה להגשת מסמכים ומהטעם שמדובר בהחלטה של ועדת ערר שאינה מהווה פסק דין מחייב ומנחה ואף לא ניתן לדעת האם הוגש בגינה ערעור מנהלי.

הדיון בערר והכרעה:

51. בפני ועדת הערר היו מונחים הערר, כתב התשובה לו הנספחים המצורפים להם, מסמכים נוספים שהוגשו לאחר הדיון בערר וכן תגובות המשיב למסמכים.

52. קראנו בעיון את כתבי הטענות מטעם הצדדים, והגענו להחלטה כדלקמן;

53. הערר הנדון נסוב על שלוש טענות עיקריות:

א. טענה ראשונה הינה כי מאחר ומתקני השטיפה מצויים תחת כיפת השמים ללא קירוי, יש לחייב את מתקני השטיפה בסיווג של "קרקע תפוסה".

ב. הטענה השנייה, והחלופית, הינה כי יש לסווג את מתקן השטיפה בסיווג "מלאכה" ו/או "תעשייה" ולא בסיווג "שירותים" ואת מחסני העזר בסיווג "מחסני עזר לתעשייה".

ג. טענה שלישית הינה כי יש לפטור את נכס מס' 60000400400 מחיוב בארנונה בגין התקופה של משבר הקורונה או לחילופין בגין "נכס לא ראוי לשימוש".

טענת פטור מחיוב בארנונה בגין תקופת משבר הקורונה:

54. נדון תחילה בטענה השלישית, בעניין טענת הפטור מארנונה בתקופת משבר הקורונה או פטור בגין "נכס לא ראוי לשימוש".

55. בדיון שהתקיים בפני ועדת הערר הובהר כי טענה זו מתייגת לאור העובדה שלאחר הגשת הערר ניתן לעורר פטור מארנונה בהתאם לתקנות הסדרים משק במדינה (הנחה מארנונה) (תיקון מס' 2), התש"ף-2020 לחודשים 03-05/2020 בהתאם לתקנות.

56. על כן, טענה זו התקבלה ע"י המשיב והדיון בה מתייתר.

טענת סיווג הנכס כ"קרקע תפוסה":

57. עתה נדון בטענה הראשונה, שטח מתקני השטיפה בנכסים נשוא הערר מסווגים כ"מבנה".

58. העורר טען כי הפרשנות שנתן המשיב לס' 6(ב) לצו הארנונה אינה נכונה, שכן הכוונה בסעיף זה הינה למתקנים המצויים בתוך המבנה, שכן נקבע בסעיף הנ"ל "וכל שטח אחר בתוך המבנה".

59. מנגד, המשיב סבר כי החיוב נעשה כדיון, שכן מתקנים, סככות וכו' יש לחייב כמבנה ולא כקרקע תפוסה.

60. המדובר בשאלה שעניינה פרשנות הסעיף.

פרשנות הוראה בצו הארנונה:

61. ככלל הוראת חוק מפורשת בהליך תלת שלבי (אהרון ברק בספרו, פרשנות במשפט, כך שני עמ' 80);

א. כלל הלשון - פרשנות החקיקה חייבת להעניק ללשון החוק אותה משמעות הנופלת לגדר מובנה של הלשון עבור דובריה.

בהקשר זה יפים הם דברי ביהמ"ש ב ד"נ 40/80 קניג נ' פהן, פ"ד לו(3) 701, 715: "ייתכן שיינתן ללשון החוק פירוש רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק".

עוד יפים הם דברי ביהמ"ש בב"ש 67/84 חדד נ' פז, פ"ד לט(1) 667, 670: "מטרת המחוקק מהווה מכשיר פרשני, אם היא מהווה אמצעי, שעל פיו בוחרים בין מספר פירושים אפשריים מבחינה לשונית. חיוני הוא, על כן, כי לאופציה הפרשנית, המגשימה את המטרה החקיקתית, יהא בית קיבול בלשון החוק. חייב להתקיים קשר מילולי, ולו מינימאלי, בין לשון החוק. חייב להתקיים קשר מילולי, ולו מינימאלי, בין הלשון לבין המטרה. יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק".

ב. כלל התכלית - "את לשון החקיקה יש לפרש באופן שיגשים את תכליתה. מבין המשמעויות (הלשוניות) השונות שהטקסט החקיקתי סובל (כיצירה לשונית) יש לבחור באותה משמעות (משפטית) המגשימה את התכלית המגשימה את התכלית המונחת ביסוד הטקסט החקיקתי. אם מספר משמעויות (לשוניות) מגשימות את תכליתו של הטקסט החקיקתי, יש לבחור באותה משמעות אשר יותר מכל משמעות אחרת מגשימה באופן המלא ביותר את תכליתה של החקיקה... זוהי אמת המידה העיקרית על פיה ניתן מובן לטקסט המשפטי... זהו 'עקרון העל' של הפרשנות" (אהרון ברק בספרו, פרשנות במשפט, כך שני, עמ' 85).

בהקשר זה יפים הם דברי ביהמ"ש בע"א 481/73 רוזנברג נ' שטסל, פ"ד כט(1) 505, 516: "חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה חקיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי המטרה הגלומה בו".

ג. כלל שיקול הדעת השיפוטי - כלל שיקול הדעת השיפוטי הינו הנדבך האחרון של הפרשנות, ובמסגרתו נבחרת הפרשנות הנבחרת מבין כלל הפרשנויות האפשריות בישים לב ללשון החוק ולתכליתו, כאשר שיקול דעת שיפוטי זה אינו שיקול דעת שרירותי ואין בלתי מוגבל, כאשר עליו לצמוח מתוך תכלית החוק (אהרון ברק בספרו, פרשנות במשפט, כך שני, עמ' 93-91).

62. ס' 6(א) לצו הארנונה קובע כי: "הגדרת מבנה - כל מיבנה בין שהוא בנוי אבן ובין שהוא בנוי בטון, טיט, ברזל, עץ או כל חומר אחר...".

63. ס' 6(ב) לצו הארנונה קובע כי: "שטח מבנה - לצורך צו הארנונה, בשטח המבנה (למגורים ושלא למגורים) יכללו כל השטחים של המבנה כהגדרתו לעיל, עפ"י מידות חוץ שלו לרבות

מעברים, הול, חדרי שירותים, מדרגות, מרפסות מקורות, מבני עזר, מיתקנים, סככות, מחסנים, מרתפים, גלריות, מקלט, ממ"ד, ממ"ק וכל שטח אחר בתוך המבנה".

64. צו הארנונה של עיריית אשדוד קובע מפורשות כי בהגדרת מבנה יכלול כל מבנה שהוא בנוי מכל חומר שהוא, כאשר בשטח המבנה יכללו כל השטחים של המבנה לרבות מיתקנים, סככות וכיו"ב.

65. ס' 9(א) לצו הארנונה קובע **"קרקע תפוסה - שטח קרקע שאינו אדמה חקלאית שמשמשים בו ומחזיקים בו לא יחד עם בנין"**.

66. מהגדרת צו הארנונה עולה כי מתקני השטיפה הינם מתקנים ברי חיוב ויש לחייבם כמבנה בהתאם להגדרת ס' 6 לצו הארנונה.

67. מתקני השטיפה אינם מתאימים להגדרת "קרקע תפוסה", שכן אין המדובר בשטח קרקע, אלא במתקני שטיפה, אשר מהתמונות שהוגשו לוועדה עולה כי מתקני השטיפה אף מקורים בסככה ועולים בקנה אחד עם הגדרת סעיף 6 לצו הארנונה.

68. במאמר מוסגר יצוין כי אפילו שטח מתקני השטיפה לא היה מקורה, עדיין לא היה בכך לשנות את סיווג מתקני השטיפה, שכן גם מתקנים (מקורים או לא מקורים) נכללים בשטח מבנה לפי צו הארנונה.

69. העורר טוען כי מהסיפא לס' 6(ב) הקובעת "וכל שטח אחר בתוך המבנה" ניתן להסיק כי כוונת המחוקק הינה למתקנים המצויים בתוך המבנה.

70. פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם יתר סעיפי צו הארנונה, כמו גם, עם ס' 6(א) שקובע כי בהגדרת מבנה נכלל כל מבנה מכל חומר שהוא.

71. הלכה פסוקה היא כי **"מבנה הוא מושג רחב יותר מאשר בנין. כל מתקן בנוי הוא בכלל מבנה. מטרת פקודת העיריות היתה, לעניות דעתי, לחייב בארנונה את המחזיקים במבני קבע בנויים כמו את המחזיקים בבניינים רגילים"** (ע"ש 87/95 מועצה אזורית דרום השרון נ' מקורות).

72. כך, שלפי ס' 6(א) עולה כי מתקני השטיפה הינם בגדר מבנה, שהחומר ממנו הם בנויים אינו מעלה ואינו מוריד מהיותם מבנה כהגדרתו בצו הארנונה.

73. לפיכך, הפרשנות הנכונה לטעמנו הינה הפרשנות שנתן המשיב, כך שמתקן השטיפה הינו מתקן בר חיוב שיש לחייבו כ"מבנה" ולא כשטח "קרקע תפוסה".

74. בהקשר זה יפים דברי ביהמ"ש בעמ"נ (ת"א) 23174-03-14 **ענר אלן ואח' נ' מנהל ארנונה עיריית קריית אונו** (פורסם בנבו): **"סבורה אני כי אכן מקום שבו הפרשנות הלשונית היא ברורה, אין מקום לבחון פרשנות תכליתית או היסטורית של הסיווג ויש להחיל את הסיווג כלשונו הברורה"**.

75. אשר על כן, טענתו של העורר בדבר חיוב מתקני השטיפה בסיווג של "קרקע תפוסה" נדחתה.

טענת סיווג הנכס כ"מלאכה" ו/או "תעשייה":

76. באשר לטענה השנייה, הנכס נשוא הערר מסווג בסיווג "מסחר ושירותים". לטענת העורר בנכסים מופעל עסק לשטיפת רכבים, כאשר את מתקני השטיפה יש לסווג את מתקני השטיפה בסיווג "מלאכה" ו/או תעשייה".
77. המשיב דחה טענה זו, שכן בצו הארנונה של עיריית אשדוד, להבדיל מצווי ארנונה אחרים, קיים סיווג "שירותים" וזהו הסיווג המתאים לנכסים נשוא הערר לטעמו.
78. אם כן, השאלה שבמחלוקת הינה האם סיווג מתקני השטיפה נעשה כדין או שמא יש לסווג בסיווג "מלאכה" או "תעשייה". דהיינו, האם השימוש העיקרי שנעשה בנכס מתאים לסיווג "מלאכה" ו/או תעשייה, או לסיווג בו הינו מסווג כיום "מסחר ושירותים".

סיווגו של הנכס- עיקר השימוש הנעשה בנכס / מבנה רב תכליתי

79. לפי ס' 4 (א) לצו הארנונה של עיריית אשדוד נקבע כי: "כל מבנה, לרבות מספר מבנים המהווים מפעל אחד או בית עסק אחד, המשמשים בפועל לאחד או יותר מסוגי הארנונה המפורטים בחלקים ב' ו- ג' של צו זה יסווגו/ בסיווג אחד בהתאם למטרת השימוש העיקרי בו/בהם".
80. כמו כן, הלכה פסוקה כי היא כי ככלל נכס יסווג בארנונה לפי השימוש העיקרי שנעשה בנכס. הוה אומר, אפילו היו נעשים בנכס שימושים מעורבים, עדיין הסיווג בארנונה יקבע בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בנכס.
81. החריג לכלל זה הינו במקרה של נכס "רב תכליתי" אשר נעשים בו שימושים מגוונים אשר ניתן להפריד ביניהם. במקרה כזה יש לפצל את הנכס לפי השימושים השונים הנעשים בו ולסווגם בהתאם.
82. בהקשר זה יפים את דברי ביהמ"ש העליון בע"א 7975/98 אחוזת ראשונים ואח' נ' עיריית ראשון לציון (פורסם באתר פסק דין): "השימוש הוא אחד המבחנים לסיווגו של נכס. כאשר מדובר ב'מתקן רב-תכליתי' בעל שימושים מגוונים שניתן להפריד בין מתקניו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד) בג"ץ 1437/90, 1985, 764/88, דשנים חומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו' (816, 793). באותו עניין הפריד בית המשפט לצרכי ארנונה בין משרדים לבין מתקן תדלוק לבין מאזני גשר, שהיו כולם חלק מ'מתקן רב-תכליתי' (והשוו: בג"ץ 4225/95 לקסן (ישראל) בע"מ נ' עיריית אילת ואח' (לא פורסם)). פסיקת בתי המשפט המחוזיים יישמה הלכה זו בקובעה כי יש לפרשה באופן שהפרדה כאמור תיעשה רק כאשר כל חלק ב'מתקן הרב-תכליתי' משמש למטרה שונה המוגדרת כסיווג נפרד וכי אין לפצל כל נכס המקיים מהות אחת, לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימוש. הטעם לכך כפול: ראשית, הרחבת ההלכה כאמור עלולה להביא לתוצאות על גבול האבסורד, כגון:

משרד שבו כלולים חדר מנוחה, שרותים וארכיון יחויב בשיעורי מס שונים לכל חלק; שנית, הרחבה כזו עלולה להגדיל ולהאדיר את הסכסוכים והמחלוקות בין הפרט והרשות) ה"פ 1998/92 ת"א (אולמי טקסידו ארועים ומסעדות בע"מ נ' עירית תל-אביב-יפו (לא פורסם); ע"ש 122/00 ת"א (מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו נ' טחנות קמח ישראליות בע"מ (לא פורסם)). ואכן, אין זה מעשי ולא ניתן לצפות מן הרשות המקומית לבחון ולערוך מעקב בדבר השימושים הנעשים בחלקים שונים של נכס הומוגני בעיקרו כאשר שימושים אלה שויים להשתנות מעת לעת וכך גם היחידות שבו".

83. למען הזהירות יובהר כי יודגש כי גם במקרה של נכס "רב תכליתי", עת נעשה שימוש מעורב ביחידת שטח ספציפית, ייקבע סיווגה של יחידה זו לפי השימוש העיקרי שנעשה בה.

84. אנו סבורים כי הנכס דנן אינו מבנה רב תכליתי מהטעם שהעורר עצמו לא ביקש את פיצולו של הנכס ומהטעם שהשימושים שנעשים בנכס קשורים זה בזה והכרחיים למהות העסק ולמימוש תכליתו.

85. לפיכך, הגענו למסקנה כי אין עסקינן בנכס רב תכליתי, ויש לקבוע את השימוש העיקרי שנעשה בנכס ולסווג את כל שטח הנכס בהתאם.

סיווג נכס כ"בית מלאכה":

86. השאלה שבמחלוקת הינה האם יש לראות בפעילות שמבצע העורר בנכס פעילות ייצורית שיש לסווגה בסיווג "תעשייה" או "מלאכה", כטענת העורר, או שמא יש לקבל את טענת המשיב, לפיה יש לסווג את הנכס בסיווג "מסחר ושירותים", בשל אופי הפעילות המתבצעת בו.

87. סעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשנ"ג-1992 קובע: "הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס לשימוש ולמקומו. בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס"ז-2007 נקבעו הסיווגים הראשים, וזאת כדלקמן: "...בית מלאכה" – לרבות מוסך...; משרד, שירותים ומסחר" – לרבות מיתקן חשמל, תחנת אוטובוס, מסעדה, בית קולנוע, תחנת דלק, חנות, רשת שיווק, דוכן, מכול, בית מרקחת, סניף דואר וסוכנות דואר, שבהם ניתן שירות לציבור ולמעט בנק וחברת ביטוח...; תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה".

88. חלק ב' לצו הארנונה, סיווג ראשי 300 מגדיר סיווג: "מבנים המשמשים לעסקים לרבות: מסחר, רשתות שווק, מרכולים, בתי אוכל, בתי קפה, שירותי בידור, שטחים משותפים בקניונים ובמרכזים מסחריים, משרדים, משרדי ממשלה, רשויות ותאגידים ממשלתיים, מוסדות ציבור, שירותים, דירות מגורים בהם מתנהלת פעילות עסקית. דוכנים בקניונים הנכללים בסעיף זה".

89. חלק ג' לצו הארנונה, סיווג ראשי 400 מגדיר סיווג: "מבנים המשמשים לתעשייה, בתי תוכנה באזור התעשייה הקלה, הכבדה ובעורף הנמל (לרבות בתי אריזה)... מבנים המשמשים לתעשייה, למלאכה באזור התעשייה הדרומי... וכיו"ב".

90. כידוע בדיני ארנונה, סיווג נכס יקבע בהתאם לשימוש הנהוג בו, כך נקבע בס' 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 2000), תש"ס-2000: "סיווג נכס" – קביעת סוג הנכס בהתאם לשימוש בו".

91. לפי ס' 4 (א) לצו הארנונה של עיריית אשדוד נקבע כי: "כל מבנה, לרבות מספר מבנים המהווים מפעל אחד או בית עסק אחד, המשמש/ים בפועל לאחד או יותר מסוגי הארנונה המפורטים בחלקים ב' ו- ג' של צו זה יסווג/ו בסיווג אחד בהתאם למטרת השימוש העיקרי בו/בהם".

92. כמו כן, הלכה פסוקה כי היא כי ככלל נכס יסווג בארנונה לפי השימוש העיקרי שנעשה בנכס. הוזה אומר, אפילו היו נעשים בנכס שימושים מעורבים, עדיין הסיווג בארנונה יקבע בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בנכס.

93. בפסקי הדין נקבעו מספר מבחנים לקיומה של פעילות ייצורית. בע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ (להלן: "פרשת רעיונות"), סקר בית המשפט את המבחנים השונים לצורך פירוש המושג "תעשייה" בחוק עידוד התעשייה והציג מספר מבחנים כדלקמן: מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", מבחן "טיבו של הליך הייצור והמכונות במפעל", מבחן "היקף הפעילות הייצורית"; "המבחן הכלכלי"; ו"מבחן ההנגדה".

94. להלן פירוט המבחנים השונים:

א. מבחן יצירתו של "יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" – מבחן זה היה בעבר המבחן הקלאסי: "... יצירת יש מוחשי מחומרי גלם מוחשיים – הינו פעולה המשנה את אופיו או את מהותו של חומר גלם מוחשי בחינת הפיכתו ליש מוחשי אחר..." (ראו: פרשת רעיונות, ע"ש 127/95 בזק נ' מנהל הארנונה תל אביב – יפו, ע"א 180/96 מינסק סחר בע"מ נ' עיריית חיפה).

מבחן זה אינו המבחן העיקרי להיותה של הפעילות הנבחנת פעילות ייצורית, אלא אמת מידה אחת מתוך אמות מידה שונות (עע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ).

במקרה דנן, העורר מספק שירותי רחיצת רכבים ללקוחות השונים, ובמקרי הצורך הכנת רכבים למכירה, החלפת ומכירת מגבים, מכירת שמנים, ריפודים, פוליס ווקס וכיו"ב.

זה המקום לציין כי גם בתמונות שהגיש העורר לועדה לא נצפית עבודת כפיים ועבודה ייצורית, אלא שמצולמות מכונות השטיפה.

לטעמנו, מבחן זה לא מתקיים בעניינו, שכן העורר לא יוצר יש מוחשי אחד מ-יש מוחשי אחר. מעבר לכך, הניתוח האמור מלמד כי גם מבחן ההנגדה - או בשמו האחר מבחן מרכז הפעילות - לא מתקיים בעניינו, שכן מרכז הכובד של פעילות העורר היא מתן שירות ללקוחותיו ולא פעילות ייצורית.

ב. המבחן הכלכלי - לפיו הדגש הוא השבחת המוצר או החומר, אף אם אינו מביא עמו כל שינוי בצורה, כלומר: האם המוצר הסופי הוא שווה ערך יותר מסך רכיביו או חומרי הגלם המשמשים לייצורו.

כך נקבע בפרשת רעיונות: "פעילות ייצורית היא כל עשייה בטובין, כולל כל חומר מוחשי, אשר משביחה את הערך הכלכלי של אותם טובין וחומר, אף אם אינה מבינה עמה כל שינוי בצורה".

כך נאמר על המבחן הכלכלי: "המבחן הכלכלי הוא לטעמי המבחן המרכזי. שכן, בימינו, לאור התפתחות הטכנולוגיה, פעמים רבות ניתן יהיה למצוא פעילות ייצור שלא בבתי החרושת המסורתיים. למעשה, המשיב הכיר בכך, משהחיל את הסיווג של תעשייה גם בבתי תוכנה".

במקרה דנן גם מבחן זה לא מתקיים, שכן המוצר הסופי, שלרוב הינו רכב לאחר רחיצה אינו משביח את המוצר ולא מעלה את ערכו.

ג. מבחן ההנגדה או מבחן מרכז הפעילות - הבודק מה מאפייניה של מרכז הפעילות: "המחוקק בא ליתן הטבות ל"פעילות ייצורית", וזו, על פי עצם טיבה, מנוגדת היא לפעילות של מתן שירותים... יש לשאול אפוא בכל ענין ועניין, אם הפעילות בה מדברים אנו נמשכת אל מרכז הגרביטציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים" (ראו: הלכת רעיונות).

וכן נקבע כי: "מבחן זה הינו מבחן מרכזי מהותי נוסף בשאלת הסיווג ועניינו בחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה".

במקרה דנן, מרכז הכובד של העסק הוא רחיצת מכוניות, השירותים הנוספים שמספק העסק הינם שוליים לשימוש העיקרי בנכס, שהינו עסק לרחיצת רכבים.

ד. מבחן "טיבו של הליך הייצור" - הבודק את טיב תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף פעילותו הכלכלית של המפעל וכיו"ב, לצד הפעילות השיווקית (ראה: בג"צ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד השומה, עמנ 116/09 מנהל הארנונה של המועצה האזורית מרום גולן נ' יקב דלתון בע"מ).

בעניינו לא מתקיים תהליך ייצור ומשכך גם מבחן זה לא מתקיים.

ה. מבחן היקף הפעילות הייצורית והשימוש במוצר המוגמר - מבחן זה בודק האם המוצר נוצר לשמש רק לקוח אחד או נהנה ראשוני או ציבור רחב יותר, האם הערך למוצר הינו ערכו עבור המזמין בלבד או שהמוצר נועד לשמש קהל רחב (ראה: ע"א 798/85 פ"ש ירושלים חברת ניקוב שימושי מחשוב ירושלים).

לפי מבחן זה, פעולה תיחשב לייצור, אם המוצרים מיועדים לשימוש הציבור הרחב, ולא ללקוח ספציפי.

בענייננו, לרוב העורר נותן שירותים לציבור הרחב – רחיצת רכבים, ללא התאמה ללקוח ספציפי. נראה כי מבחן זה מתקיים.

ו. מבחן הטיפול התעשייתי המשלים – על פי מבחן זה פעולות שתכליתן להתאים את המוצר לשוק בישראל, עשויות להיחשב כפעילות ייצורית. ראה לעניין הלכת בונדד לעיל: "במקרה דנן מדובר בנכס אשר נעשים בו שימושים שונים. בית המשפט המחוזי קבע כי אין עיסוקה של המשיבה עיסוק ייחודי של החסנה וכי היא עוסקת בפעילות נרחבת בתחום המשלים ייצור תעשייתי. קביעות עובדתיות אלה הן המהוות בסיס גם להכרעתנו שלנו... השימוש שעושה המשיבה בנכס- שלא השתנה במהלך השנים - הוא כזה שניתן לראות בו כמשלים פעילות תעשייתית. אכן, המוצרים בהם מבצעת המשיבה את אותו טיפול מגיעים לידיה כשהם כבר בגדר מוצר מוכן והמשיבה עצמה אינה מכניסה כל שינוי במוצר עצמו. יחד עם זאת, אותו טיפול משלים שנעשה אצל המשיבה הינו טיפול הנחוץ על מנת שניתן יהיה לשווק המוצר בישראל. במילים אחרות, הפעילות המתבצעת בנכס מהווה חוליה אחרונה של הטיפול במוצר. פעילות זו יש בה להשפיע על ערך המוצר, ההופך נגיש לציבור הישראלי".

יצוין כי כבי' השופטת ארבל מסייגת את קביעתה ומדגישה כי הרחבה זו של הבא בגדר "תעשייה" מתבצעת לאור כך שבמקרה הנדון, לפעילות המשלימה עצמה יש אופי תעשייתי: "ערה אני לטענה כי שיעור הארנונה לנכסי תעשייה נקבע מתוך מטרה לעודד את הפעילות התעשייתית ואת הייצור במשק, בעוד שהפעילות המשלימה שמבצעת המשיבה הינה במוצרים מיובאים, אלא שאני סבורה כי הפעילות המשלימה שמבצעת המשיבה בנכס, כשהיא לעצמה יש לה אופי מעין תעשייתי".

בפסק דין עמ"נ 214-07 שמש חי אחזקות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ירושלים נקבע כי הרכבה של קולטים מעמדים וחבקים גם כשהיא נעשית מחומרים שכבר עובדו קודם לכן במקום אחר ולא מחומרי גלם ראשוניים עונה על המבחן של פעילות תעשייתית או ייצורית.

כך נקבע בפסה"ד לעיל: "מבחן זה מסתפק ביצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר (ע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח (1) 205, 200) אינו מוגבל ל"פעולה אורגינלית של עשית יש מוחשי מחומרי גלם מוחשיים... ותופס בחובו כל עשיה בטובין כולל כל חומר מוחשי, אשר משביחה את הערך הכלכלי של אותם טובין וחומר אף אם אינה מביאה עמה כל שינוי בצורה".

בענייננו גם מבחן זה לא מתקיים.

95. כמפורט לעיל, המבחנים רבים, ואולם בסופו של יום ההכרעה אינה צריכה או יכולה להיעשות בהתאם לכל המבחנים שפורטו, אלא שבית המשפט נדרש לבחון ולקבוע, האם במקרה המסוים שלפניו מבחנים אלה מצביעים על היות הפעילות שמבצע הנישום פעילות תעשייתית לצורכי ארנונה (ראה הלכת בונדד הנ"ל, עמ' 16 פסקה 14).
96. בצד אינדיקציות אלה, עומדת פסיקת בית המשפט בבר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, לפיה אין המבחנים שנקבעו בפרשת רעיונות חופפים או מתאימים לבחינת סיווג "בתי מלאכה".
97. בהקשר זה יפים הם דברי כב' סגנית הנשיאה מיכל רובינשטיין בעמ"נ 22010-02-13 אוטוסנט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב: "בעניין זה אני מקבלת את עמדת המשיבה... כי לפי המצב הקיים בשטח אין המבחנים שנקבעו בפרשת "רעיונות: חופפים או מתאימים לבחינת סיווג בתי מלאכה ובתי מלאכה לייצור לעניין הארנונה" (שם בעמ' 6).
98. האינדיקציות לסיווג "בתי מלאכה" לעניין ארנונה, כפי שנקבעו בפסק דין מישל מרסייה הינן מבחן הפירוש המילוני, מבחן תכלית החוק ושיקולי אחידות פרשנית.
99. מבחן הפירוש המילוני - בהתאם למבחן זה, יש להוכיח שעיקר העיסוק בנכס הינו בעבודת כפיים במלאכת אומנות מסוימת, וזאת בהתאם להגדרת "בית מלאכה". מילון אבן שושן מגדיר בית מלאכה: "מקום שעובדים שם במקצוע מסוים בעיקר בעבודת ידיים (להבדיל מבית חרושת שעובדים בו בעיקר במכונות) כגון נגריה מסגריה סנדלרייה".
100. "בעל מלאכה" מוגדר במילון אבן שושן: "אמן עוסק בעבודת ידיים במקצוע מסוים כגון נגר, מסגר, חרט, ספר".
101. במקרה דנן, הנכסים נשוא הערר לא עונים על הגדרה זו. לא הוכח לוועדה שעיקר הפעילות הנכס הינה עבודת כפיים.
102. מבחן תכלית החוק - מבחן זה קובע כי בבסיס ההקלה בארנונה לה זוכים בתי מלאכה, טמון יסוד סוציאלי, היינו: מטרתה לתת מענה לאותם בעלי מלאכה קטנים, אשר נתח הרווחים שלהם קטן ואשר נותנים שירותים חיוניים למתגוררים בשכונות מגורים כגון: סנדלר, חיט וכיו"ב.
103. לטעמנו גם מבחן זה לא מתקיים בענייננו.
104. מבחן האחידות הפרשנית - מבחן זה בוחן את משמעות המונח בית מלאכה בדברי חקיקה אחרים, תוך שים לב לשאלה, האם משמעות המונח "בית מלאכה" בחוק אחד, רלוונטית אף לחוק אחר.
105. כב' בית המשפט העליון בעמ"מ 2503/13 אליהו זוהר נ' עיריית ירושלים, התייחס למשמעות המונחים "תעשייה" "מלאכה" ו"שירותים" (בהקשר לצו הארנונה של עיריית ירושלים) (להלן: "הלכת זוהר"): "מאפיין דומיננטי בבית מלאכה הוא עבודת כפיים מקצועית.... שילוב של מיכון בביצוע המלאכה אינו משנה את מהותה כעבודת כפיים

מקצועית...נראה לי שניתן לצייר את שני הסיווגים הנ"ל יחד עם הסיווג "תעשייה" על ציר אחד- כאשר בקצהו האחד מצויה תעשייה, בקצה הנגדי מצויים שירותים, ובתווך מצויה המלאכה. נכס המשמש לתעשייה מאופיין, ככלל בכך שמתקיימת בו פעילות ייצור (ייצור מוצר מחומר גלם) במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור. מפעל תעשייה מאופיין גם בכך שהוא עוסק בייצור המוני של מוצרים, ולא בייצור על פי הזמנה של לקוח קצה ספציפי. לעומת זאת נכסים המשמשים לענפי השירותים הם נכסים שהפעילות בהם מאופיינת, ככלל, במתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים ועל ידי בעל מקצוע חופשי ("צווארון לבן"), כגון עורך דין, רואה חשבון, רופא יועץ פיננסי וכדומה. בתווך בין שתי הקבוצות הללו מצויה קטגוריית הנכסים המשמשים ל"מלאכה" אשר יש בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים. מחד גיסא בתי מלאכה לסוגיהם מאפיינים במרכיב "שירותי" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא השירות שניתן בבית המלאכה הוא בעל מאפיין תעשייתי במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("צווארון כחול") ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים... עילות המקיימת את שני מאפיינים אלה ראויה להיות מסווגת לצורכי ארנונה בסיווג של "מלאכה" או "בית מלאכה".

106. מאחר והנכס נשוא הערר לא מקיים את שני המבחנים הראשוניים, הרי שגם אם יקיים מבחן זה עדיין לא יעמוד במבחני הפסיקה המצטברים.

107. סיכומו של דבר, לאור ניתוח המבחנים הקבועים בפסיקה כמפורט לעיל, ועל סמך הראיות שהוצגו ונשמעו בתיק, אנו סבורים כי בנכסים נשוא הערר לא מתקיימת פעילות ייצורית והנכסים אינם עונים על ההגדרה של "בית מלאכה" ו/או "תעשייה". לפיכך יש לדחות את טענת העורר בדבר שינוי סיווג הנכס.

108. באשר לבקשה לצירוף אסמכתא ולהחלטת ועדת הערר של עיריית רמת גן שהוגשה מטעם העורר, יובהר כי אכן הבקשה הוגשה לאחר חלוף המועד שנקבע בהחלטת ועדת הערר.

109. יחד עם זאת, אפילו נקבל את הבקשה לצירוף אסמכתא לאחר חלוף המועד, הרי שמדובר בהחלטה של ועדת ערר של עיריית רמת גן, שאינה מהווה פסק דין מחייב ו/או מנחה, ואף לא ברור אם הוגש על החלטה זו ערעור.

110. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, דין הערר להידחות, למעט הטענה בדבר פטור מארנונה בגין תקופת משבר הקורונה שהדיון בה התייתר לאור העובדה שהמשיב קיבל טענה זו.

111. בנסיבות העניין ולאור העובדה שטענת הפטור מארנונה בתקופת הקורונה התקבלה ע"י המשיב, לפני משורת הדין אין צו להוצאות.

112. זכות ערעור בתוך 45 יום לביהמ"ש המנהלי בבאר שבע.

113. ההחלטה ניתנת לפרסום ותישלח לצדדים גם בדואר רשום.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום, ה באדר תשפ"א, 17 בחודש פברואר 2021.

אשר לוי
חבר הוועדה

אורטל אלהרר, עו"ד
יו"ר הוועדה

פליקס דהן
חבר הוועדה