



העוררת:

נתח קצבים בע"מ (להלן: "העוררת")

ע"י ב"כ עוה"ד אסף גל ואו עוה"ד עופר ורד ואח'
מרח' יעקב אליאב 5, ת.ד. 23177, ירושלים 91231
טל': 073-2554466 ; פקס: 073-2554455

- 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 06.02.22 הגישה העוררת השגה בגין חיובי הנכס המצוי ברח' ז'בוטינסקי 45 באשדוד מס' נכס 30018901093.
2. ביום 24.03.22 לאחר שנבדק העניין נדחתה ההשגה.
3. ביום 11.04.22, הוגש הערר.
4. לאחר מכן הוגש כתב תשובה לערר מטעם המשיב.
5. ביום 24.10.22 התקיים דיון בערר בפני ועדת הערר במעמד הצדדים.

עיקרי טענות העוררת:

1. ערר זה הינו ביחס לנכס מס' 3018901093 ברח' ז'בוטינסקי 45 אשדוד.
2. העוררת טענה בהשגה כי יש לסווג שטח של 280 מ"ר משטחו של הנכס בהתאם לתעריף של "מלאכה/ תעשייה" וזאת לנוכח העבודה כי מדובר בשטח המיועד לפירוק, חיתוך, עיבוד ואריזה של מוצרי בשר שונים.
3. בתשובתו להשגה טען המשיב כי הפעילות העיקרית המתבצעת בנכס הינה לממכר בשר ומוצריו וכי שטחי החנות משרתים את הפעילות דנן והמהווים חלק בלתי נפרד ממנה.
4. ברם יש בכך טעות, לטענת העורר עסקינן בנכס רב תכליתי בו מבוצעים שימושים שונים ונפרדים אשר אינם תלויים ועומדים האחד בשני. האחד, חנות לממכר בשר והשני, בית מלאכה לפירוק, חיתוך ואריזה של מוצרי בשר.

5. משכך, יש לפצל את הנכס בהתאם לשני השימושים הנעשים בו ולסווג כל אחד מהם בסיווג התואם את השימוש הספציפי שנעשה מבין אלה הקיימים בצו הארנונה (ע"א 7975/98 אחרות ראשונים, עמ"נ 13-02-14848 עופר שערים).
6. בפסיקה נקבעו 3 מבחני עזר לצורך בחינת השאלה האם מדובר בנכס רב תכליתי:
 - א. **שטח הנכס** - ככל שהנכס גדול יותר, הנטייה תהיה לפצלו (עמ"נ 233/06 תכפ סוכניות נ' מנהל הארנונה בעיריית תא). בעניינו שטח הנכס עומד על 651.75 מ"ר, נכס גדול למדי.
 - ב. **מבחן הזיקה** - קיומה של זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. בהיעדר זיקה כאמור, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד (ע"ש 944/93 פרג' אולפני צילום נ' מנהל הארנונה בעיריית תא). העוררת תטען כי לשטח האטלז אין זיקה פונקציונאלית לשטח החנות.
 - ג. **מבחן הכרחיות השימוש למהות הארגון** - זיקה בין השימוש הספציפי למהות הארגון, כאשר השימוש הנעשה ביחידה מסוימת אינו הכרחי למהות המפעל, אזי יש מקום לשקול פיצולו מן הסיווג העיקרי בנכס. לשיטת העוררת השימוש הנעשה באטלז אינו הכרחי למהות החנות עצמה והחנות יכולה להתקיים בפני עצמה גם בהיעדר שטח האטלז.
7. מאחר והנכס עומד במבחני הפסיקה יש לפצלו.
8. **סיווג הנכס** - לטענת העוררת בשטח האטלז (280 מ"ר) מתבצעת כאמור פעילות פירוק, חיתוך, עיבוד ואריזה של מוצרי בשר אשר חוסה תחת סיווג מלאכה.
9. בע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים נקבע שני מאפיינים לסיווג מלאכה:
 - א. מתן שירות מקצועי ללקוח ספציפי - אין כל ספק כי בשטח האטלז מעניקים שירות ללקוח ספציפי ולא מדובר בפס יצור תעשייתי.
 - ב. השירות ניתן באמצעות עובדי כפיים מקצועיים - גם במקרה דנן השירות ניתן ע"י עובדי האטלז העוסקים בפירוק וחיתוך הבשר. לעניין זה נקבע כי בעידן המודרני לא מדובר בעבודת כפיים בכוחים חשוכים כי אם שילוב עבודת כפיים לצד מיכון.
10. בנוסף, בעמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס שיווק יינות ומזון נ' עיריית ת"א נקבע כי בבית עסק בו מתבצעת מלאכת חיתוך ואריזה של פירות לשם משלוחים באריזות שי ראוי להיות מחויב בסיווג בית מלאכה.
11. כך גם בעניינו יש לסווג את שטח האטלז בסיווג מלאכה.
12. בדיון הוסיף ב"כ העוררת, כי הוא סבור שההפרדה שקיימת בנכס יש בה כדי להוביל לפיצול הנכס.

עיקרי טענות המשיב:

1. ביום 06.02.22 הגישה העוררת השגה בגין חיובי הנכס המצוי ברח' ז'בוטינסקי 45 באשדוד מס' נכס 30018901093.
2. ביום 24.03.22 לאחר שנבדק העניין נדחתה ההשגה.
3. ביום 11.04.22, הוגש הערר.
4. בהתאם לבדיקת מפקח שומה שנערכה בנכס, נמצא כי הפעילות העיקרית המתבצעת הנכס הנה לממכר בשר ומוצריו. כאשר כל שטחי החנות, לרבות, מחסן וחדרי קירור, משרתים את הפעילות העיקרית ומהווים חלק בלתי נפרד הימנה.
5. לא זו אף זו, אין כל הפרדה בין השטח העיקרי של החנות לבין השטחים הנוספים המשרתים את הפעילות העיקרית המתבצעת בו.

6. לפיכך ובהתאם לס' 4א למבוא בצו הארנונה, סיווג הנכס דנן נקבע בהתאם למטרת השימוש העיקרי המתבצע בו במקרה דנן מסחר ושירותים.
13. בדיון הוסיפה ב"כ המשיב כי כפי שבכל סופר שבו קיימת קצבייה ובכל חנות בשר או דגים, אין הפרדה או פיצול של סיווג הנכס.
14. פסק הדין שציטט ב"כ העוררת אינו סותר זאת, שכן אילו הפעילות העיקרית היתה רק של חיתוך ואריזת בשר היה מקום לבחון את סיווג הנכס, אך מאחר ובמקרה דנן הפעילות הינה חלק מפעילות עיקרית ומשרתת את הפעילות העיקרית לא ניתן להפריד את הסיווגים.
15. בנוסף, בדיקת מפקח השומה שנערכה בנכס מצאה כי לא מדובר בנכס בו מתקיימת אר ורק פעילות של חיתוך ואריזה, כפי שצוין בפסק הדין שצורף ע"י העוררת, אלא מדובר בנכס ללא כל הפרדה בו מתבצעת פעילות של מסחר, חדרי קירור, עבודה, מחסן וישנה גישה בין כל חלקי הנכס.
16. העירייה נוהגת לסווג את הנכס לפי הפעילות העיקרית שמתבצעת בו גם כאשר משמעות הדבר היא הפחתת תעריפי השומה.

הדיון בערר והכרעה:

17. בפני ועדת הערר היו מונחים הערר, כתב התשובה לו הנספחים המצורפים להם.
18. קראנו בעיון את כתבי הטענות מטעם הצדדים, והגענו להחלטה כדלקמן;
19. הערר הנדון נסוב על טענה עיקרית אחת, טענת סיווג - לטענת העוררת הנכס יש לפצל את סיווג הנכס כך ששטח של 280 מ"ר משטח הנכס יסווג בסיווג "מלאכה/ תעשייה" שכן מתבצעת בו פעילות של פירוק, חיתוך ואריזה של מוצרי בשר. מנגד, טען המשיב כי הנכס סווג כדיון בסיווג "מסחר" בהתאם לפעילות העיקרית שמבוצעת בו והיא ממכר בשר ומוצרים.

טענת סיווג חלק מהנכס כ"מלאכה/ תעשייה":

20. הנכס נשוא הערר מסווג בסיווג "מסחר ושירותים". לטענת העוררת יש לפצל את הנכס כך שחלק מהנכס בשטח 280 מ"ר המשמש לחיתוך חלקי הבשר ואריזתם יסווג בסיווג "מלאכה/תעשייה".
21. המשיב דחה טענה זו, שכן סיווג הנכס נקבע בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בו, בהתאם לבדיקת מפקח שומה נמצא כי השימוש העיקרי בנכס הינו לממכר בשר ומוצרים כאשר כל חלקי החנות משרתים את הפעילות העיקרית ומהווים חלק בלתי נפרד ממנה.
22. סעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשנ"ג- 1992 קובע: "הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס".
23. חלק ב' לצו הארנונה, סיווג ראשי 300, תת סיווגים 301, 302, 303, 309, 318, 324, 804, 319, 320 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."

24. חלק ג' לצו הארנונה, סיווג ראשי 400, תת סיווג 451 מגדיר: "מבנים המשמשים לבתי מלאכה (תעשייה זעירה) באזורי התעשייה הקלה והכבדה..."

25. 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."

26. 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".

27. 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.

28. אם כן, השאלה שבמחלוקת הינה האם סיווג הנכס בסיווג "מסחר ושירותים" נעשה כדין או שמא יש לסווגו לפצלו ולסווג את השטח בו מתבצע חיתוך ואריזת הבשר בסיווג "מלאכה/תעשייה". דהיינו, האם הנכס נשוא הערר הינו נכס שיש לפצלו ולסווג כל חלק בסיווג אחר או שמא אין לפצל את הנכס ולהותירו בסיווג בו הינו מסווג כיום "מסחר ושירותים".

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

29. 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".

30. 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.

31. החרג 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.

32. 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, 764/88, 1985, 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' עיריית 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".

33. 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.

34. עוד נקבע בפסיקה בבר"מ 9205/05 מנהל הארנונה נ' היפר שוק 1991 בע"מ, תק-על 2006(4) 1520, ניתן ביום 14.11.2006: "בפסיקתנו נקבע בעבר הכלל כי במתקן רב תכליתי, שניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה סיווג הנכס לצרכי ארנונה לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (ראו, בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, פ"ד מו(1) 793, 816). בפסיקה מאוחרת יותר אימץ בית משפט זה את המבחנים שנקבעו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים להכרעה בשאלה מתי תסווגנה יחידות שטח סמוכות תחת סיווגים נפרדים ומתי תסווגנה תחת סיווג אחד, על אף שבכל יחידת שטח מתנהלת פעילות אחרת. לעניין זה אומצו שני מבחנים, שאינם מהווים רשימה סגורה. המבחן האחד הוא בחינת קיומה של זיקה בין היחידות השונות, שאם היא קיימת אז יש לראות במתקן הרב התכליתי נכס אחד לצרכי סיווג הארנונה. המבחן האחר שאומץ הוא האם השימוש בחלק ספציפי של הנכס הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו" [ההדגשות שלי, א.א.].

35. כמו כן, בבר"מ 5557/06 מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה, תק-על 2007(1) 31, ניתן ביום 2.1.2007 נקבע: "ההלכה הפסוקה באשר לסיווג נכסים לצורך חיוב בארנונה קובעת כי יש לסווג את הנכס בהתאם לשימוש שנעשה בו. עוד נקבע כי כאשר מדובר במתקן רב-תכליתי רחב מימדים, בעל שימושים מגוונים, אשר ניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד".

36. אנו סבורים כי הנכס דנן אינו מהווה מבנה רב תכליתי. ראשית, השימושים שנעשים בנכס קשורים זה בזה והכרחיים למהות העסק ולמימוש תכליתו. שנית, קיימת זיקה מובהקת בין חדר החיתוך והאריזה לבין שאר הנכס, שכן חדר החיתוך והאריזה הכרחי ומהותי לצורך קיום

הפעילות בנכס- מכירת בשר. שלישית, מהטעם שהמטרה שמשמש חדר חיתוך הבשר הינה אותה מטרה שמשמש הנכס כולו- ממכר בשר. אין המדובר במטרה השונה משאר חלקי הנכס אלא שכל חלקי הנכס משמשים מהות אחת- ממכר בשר.

37. אם כן, לנכס נשוא הערר תכלית אחת, מכירת מוצרי בשר. הנכס הינו נכס שכל חלקיו משרתים את אותה מהות ומטרה, כאשר קיימת זיקה מובהקת בין חדר החיתוך ובין שאר חלקי הנכס והפעולות המבוצעות בחלקיו השונים של הנכס משולבות ומשלימות זו את זו והכול לאותה תכלית- מכירת בשר.

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

טענת סיווג הנכס:

39. הנכס נשוא הערר מסווג בסיווג "מסחר". לטענת העוררת בנכס יש לפצל את הנכס כך שחלק מהנכס בשטח 280 מ"ר המשמש לחיתוך חלקי הבשר ואריזתם יסווג בסיווג "מלאכה/תעשייה", ושאר חלקי הנכס יוותרו תחת הסיווג שנקבע להם- מסחר ושירותים.

40. מנגד, סבור המשיב כי בהתאם לבדיקת מפקח שומה נמצא כי השימוש העיקרי בנכס הינו לממכר בשר ומוצריו כאשר כל חלקי החנות משרתים את הפעילות העיקרית ומהווים חלק בלתי נפרד ממנה. בהתאם לכך סווג הנכס בסיווג שירותים/ מסחר ולא בסיווג שיווק ותצוגה.

41. השאלה היחידה שהיתה במחלוקת הינה האם יש לפצל את הנכס והאם יש לראות בשימוש שנעשה בחלק מהנכס כעונה על ההגדרה של "מלאכה/ תעשייה", כטענת העורר, או שמא יש לקבל את טענת המשיב, לפיה יש לסווג את הנכס בסיווג "מסחר ושירותים", בשל אופי הפעילות המתבצעת בו.

42. אין מחלוקת באשר לסיווג העיקרי של הנכס- מסחר ושירותים, אלא שהמחלוקת נסובה סביב אותו חלק בנכס המשמש לחיתוך ואריזה של חלקי הבשר השונים, כאשר בערר התבקש פיצולו של הנכס וסיווג חדר החיתוך והאריזה בסיווג שונה מהסיווג העיקרי- בסיווג מלאכה / תעשייה.

43. משמצאנו כי אין מקום לפצל את הנכס ואין המדובר במבנה רב תכליתי, אזי לא מצאנו מקום לדון בסיווגו של חדר החיתוך והאריזה.

44. בהתאם להלכת הטפל הולך אחרי העיקר ומאחר ואין המדובר במבנה רב תכליתי ומאחר ואין מחלוקת באשר לסיווג העיקרי של הנכס, אזי הערר נדחה.

45. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל, דין הערר להידחות.

46. בנסיבות העניין לפנינו משורת הדין אין צו להוצאות.

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

48. ההחלטה ניתנת לפרסום ותישלח לצדדים גם בדואר רשום.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום, יא' בכסלו תשפ"ג, 05 בחודש דצמבר 2022.



עו"ד אורטל אלהרר
מ"ר, ד"ר
י"י יוסף חורב המזכיר
א"י מרדכי משה

משה דרור, ד"ר
חבר הוועדה

אורטל אלהרר, עו"ד
יו"ר הוועדה

אטין גנאדי
חבר הוועדה