

הרכב: עפר בר-און, עו"ד (יו"ר), שמואל יצחק, עו"ד, רמי טרבלסי, עו"ד

בעניין: **העוררת:** **נטביט מחשבים וטכנולוגיות בע"מ**
 ע"י ב"כ עו"ד רונית כהן כספי
 ממשרד עורכי דין בורסי ואח'
 מרח' קרליבך 15, תל אביב-יפו 67132
 טל': 03-6199688; פקס: 03-6199030

- נ ג ד -

המשיב: **מנהל הארנונה של עיריית הוד השרון**
 ע"י ב"כ עו"ד טל שטיין אלבר
 מגדל אמות השקעות, רח' ויצמן 2, תל אביב
 טל': 03-7700222; פקס: 03-7700223

החלטה

פתח דבר

1. העררים שבנדון עניינם בחיובי הארנונה שהשיתה עיריית הוד השרון (להלן - "העירייה") על העוררת (להלן גם - "החברה"), בגין הנכס המצוי ברחוב היובליים 3 שבאזור התעשייה נווה נאמן בהוד השרון, הידוע בספרי העיריה גם כנכס פיזי שמספרו 24015040200 (להלן - "הנכס").
2. הנכס הוא מבנה בן שלוש קומות, מעל קומת קרקע, כאשר הקומה הראשונה מבין השלוש מהווה למעשה קומת גלריה (שכן קומת הקרקע בחלקה גבוהה מאוד).
3. מקריאת העררים מצאנו כי הטענות המועלות בהם דומות עד כדי זהות, הצדדים להם זהים ועניינם באותו הנכס. לכן, במסגרת הדיון שנערך בפנינו ביום 20.6.2021 אוחד הדיון בעררים אלו, ובהתאם תינתן החלטה משותפת בעניינם, והכול לפי סמכותנו הקבועה בתקנה 19 בתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדת ערר), תשל"ז-1977.

רקע עובדתי נחוץ

4. ביום 20.2.2020 שלחה העירייה הודעת שומה לעוררת ובה הביאה לידיעתה כי לאור מדידה שביצעה בנכס, החל מיום 1.5.2020 יהיו חיובי הארנונה בגינו, כדלקמן:
 - 933.13 מ"ר בסיווג "חנויות אזור 1" (מכונה גם "חנויות ובתי עסק", קוד סיווג 320);
 - 979.16 מ"ר בסיווג "בתי מלאכה תעשייה" (מכונה גם "בתי מלאכה, מחסנים סגורים", קוד סיווג 921).
 על הודעת שומה זו הגישה העוררת השגה וערר (מס' 39/20) ואלה נענו בידי המשיב.
5. ביום 15.7.2020 שלחה העירייה לעוררת הודעת שומה **מעודכנת**, לפיה החל מיום 1.5.2020 יעודכנו חיובי הארנונה בגין הנכס באופן הבא:
 - 499 מ"ר בסיווג "חנויות אזור 1" (מכונה גם "חנויות ובתי עסק", קוד סיווג 320);
 - 434.13 מ"ר בסיווג "חנויות ובתי עסק מעל 500 מ"ר" (קוד סיווג 326);
 - 918.46 מ"ר בסיווג "בתי מלאכה תעשייה" (מכונה גם "בתי מלאכה, מחסנים סגורים", קוד סיווג 921).
 גם על הודעת שומה זו הגישה העוררת השגה וערר (מס' 49/20) ואלה נענו בידי המשיב.

הרכב: עפר בר-און, עו"ד (יו"ר), שמואל יצחק, עו"ד, רמי טיבלסי, עו"ד

טענות העוררת בתמצית

6. בהשגות מתאריכים 25.5.2020 ו-8.9.2020 ובעררים 39/20 ו-49/20:

- 6.1 עיסוקה של החברה הוא בייבוא מוצרים שונים מתחום התקשורת והמחשוב. מוצרים אלו מגיעים לנכס כשהם ארוזים, ועובדיה "מגיירים" את המוצרים על מנת לאפשר את שיווקם בישראל (ה"גיור" כולל פעולות התאמה לשוק הישראלי ולצרכי לקוחות החברה, למשל הדבקה תוויות בעברית, החלפת כבלי חשמל, התאמת סוג התקעים למקובל בישראל, אריזה מחדש וכיו"ב). פעולות נוספות שמבצעים בנכס עובדי החברה, הן הרכבה ובנייה של ארונות תקשורת ושל המוצרים הנלווים לכך, זיוד הארונות, מיודן וכדומה, לפי הזמנות.
- מכאן, שהפעילות הנעשית בנכס משלבת שירות מקצועי קונקרטי בתחום התקשורת והמחשוב לפי דרישת לקוח, יחד עם מלאכת כפיים מקצועית, וזו מתבצעת בחלל עבודה בעל אופי תעשייתי. לפיכך, סיווג הנכון של הנכס הוא כ"מלאכה" ולא כמסחר ושירותים.
- 6.2 לחלופין טענה העוררת, כי יש לראות בפעילות בנכס כפעילות משלימה לייצור תעשייתי (פעולה המביאה את המוצר לידי מצבו המוגמר כשהוא משווק לשוק או לקהל הצרכנים אשר לו הוא מיועד), אותה יש לסווג כ"תעשייה" (כפי שנקבע בע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בוגדד (נבו), 1.9.2005).
- 6.3 עוד הוסיפה העוררת כי הודעת השומה דינה בטלות, שכן שהיא אינה נסמכת על מדידה עדכנית ותשתית עובדתית מהימנה. זאת משום שתשריט המדידה של הנכס ובדיקת השימושים שבו, התבצעו ביום 9.7.2018, ואילו היא תפסה חזקה בנכס רק מאוחר יותר - בינואר 2019 (והחלה להשתמש בו בפועל רק במרץ 2019).
- 6.4 באשר לגודל הנכס העלתה העוררת טענות שונות כנגד תשריט המדידה שבבסיס הודעת השומה, בצינה כי גודלו הנכון של הנכס הוא 1,200 מ"ר בלבד (ולא 1912.29 מ"ר). עוד טענה בעניין זה כי עם כניסתה לנכס הוסרה סככת פח בשטח של 61.29 מ"ר שהייתה בקומת הקרקע, ולכן יש להפחית את החיוב בגין שטחה החל ממועד זה (ולא רק מיום 1.5.2020 כפי שעשתה העירייה בהודעת השומה המתוקנת).
- 6.5 כמו כן, הנכס ממוקם בשכונת נווה נאמן, כך שלפי צו המיסים עליו להיות מסווג לפי אזור 2, ולא כפי שחויב ("חנויות אזור 1").
7. ביום 13.6.2021 הוגש תצהיר מטעם מנהל העוררת, מר שלומי צור, לתמיכה בטענות העוררת.

טענות המשיב בתמצית

8. בתשובות להשגות מתאריכים 13.7.2020 ו-9.11.2020 ובתשובות לעררים 39/20 ו-49/20:

- 8.1 לטענת המשיב, עיקר עיסוקה של העוררת הוא בייבוא, מכירות, שיווק והפצה של ציוד תקשורת ומחשבים, ובמתן שירותים ופתרונות טכנולוגיים ללקוחותיה. כך נלמד גם מתיאור פעילות העוררת באתר האינטרנט שלה עצמה, לפיו היא משמשת כיבואנית וכחברת הפצה של מגוון מוצרים בתחום התקשורת וציוד למחשבים, ומספקת שירותים לגורמים שונים (חנויות מחשבים, חנויות חשמל, מפיצים, חברות אינטגרציה ומתקנינים).
- מכאן, שהסיווג המתאים ביותר לשטחי הנכס אשר בהם נמצאים משרדי העוררת (המשמשים את אנשי המכירות והנהלה) ומחסני השיווק של העוררת (בהם היא מאחסנת את הסחורה המיובאת, ומשם מפיצה את הסחורה לחנויות וללקוחות) הוא כ"חנויות ובתי עסק".
- 8.2 בכתבי טענותיה העוררת מצינת כי פעילותה בנכס היא הרכבת ארונות תקשורת, אולם היא מצניעה את עצם היותה מייבאת ומוכרת מוצרים מוגמרים (אוזניות, מטענים, כבלים, מפצלים, זרועות למסכים וכיו"ב), והיא נמנעת מלצרף אסמכתאות שישתרו זאת. מאחר שליבת הפעילות בנכס היא עסקית-מסחרית, ולא עבודת כפיים ייצורית, אין לקבל את הטענה לחיוב הנכס כולו כ"מלאכה".
- 8.3 באשר לגודל הנכס, הרי שזה נקבע בהתאם למדידה ערוכה כדין ובהתאם לצו המיסים של העירייה, והעוררת לא המציאה תשריט מדידה נגדי לשתור זאת. באשר לשטח הסככה שפורקה (61.29 מ"ר) הרי שזה הופחת מהשומה החל מיום 1.5.2020, שכן לפי הודעת השומה זהו מועד תחילת החיוב.

הרכב: עפר בר-און, עו"ד (יו"ר), שמואל יצחק, עו"ד, רמי טרבלסי, עו"ד

8.4 דרישת התשלום אינה נסמכת רק על המדידה שבוצעה בנכס בשנת 2018, אלא גם על ביקורת שנערכה בנכס מטעם העירייה מאוחר יותר (במהלך שנת 2019) אשר בה נבחנה פעילות העוררת בכל אחת מקומות הנכס. בנוסף, טענות העוררת לעניין התרשלות העירייה, חוסר תום לבה וחוסר סבירות, מהוות הרחבת תזית אסורה של טענות העוררת כפי שהועלו בהשגה וממילא אינן בסמכות הוועדה.

הליכים בפני ועדת הערר

9. ביום 20.6.2021 נערך דיון בפני הוועדה, במהלכו נחקר מר צור (שהוא מנהל העוררת) על תצהירו, והצדדים שבו על טענותיהם כפי שהועלו בעררים. בתום הדיון החליטה הוועדה על קיום סיור בנכס, לשם התרשמות מהפעילות הנעשית בכל אחד חלקיו.

10. ביום 12.12.2021 נערך סיור בנכס בהשתתפות חברי הוועדה, נציגי הצדדים ובאי-כוחם, במהלכו התרשמה הוועדה מפעילות העוררת בנכס ומתהליכי העבודה הנעשים במקום, ונקבעו מועדים להגשת סיכומי הצדדים.

עיקר טענות הצדדים בסיכומיהם

11. בסיכומיה שבה העוררת על טענותיה לפיהן היא עושה שימוש בכל שטח הנכס לתכלית אחת של הרכבת מוצרים שונים ו"גיורם", כאשר גם המשרדים שבקומה השנייה מהווים חלק אינטגרלי מפעילות זו, ומשמשים כאנפים טכניים ומנהליים. לכן, אין לסווגם כמשרדים העומדים בפני עצמם, אלא יש לסווג את הנכס כולו כ"תעשייה, מלאכה ואחסנה". עוד טענה העוררת כי את פעילות החברה שבקומה השלישית, יש לסווג כתעשייה עתירת ידע (היי-טק, קוד סיווג 930). כמו כן נטען כי יש להפחית את החיוב בגין שטחה של סככת הפח שהוסרה, מתחילת שנת 2020.

12. המשיב שב בסיכומיו על טענותיו לפיהן יש לסווג את שטח הנכס בו נמצאים משרדי העוררת ומחסניה כ"חנויות ובתי עסק". עוד הוסיף כי טענת העוררת לחיוב הקומה השלישית כ"תעשייה עתירת ידע" נטענה כעת לראשונה, ויש לדחותה על הסף בהיותה הרחבת תזית אסורה. עוד ציין כי היה על העוררת לעדכן את העירייה בזמן אמת על הסרת סככת הפח, וממילא שעד ליום 1.5.2020 היא חויבה לפי שטח נכס של 1,461.90 מ"ר בלבד (במקום 1,851.59 מ"ר).

דיון והחלטה

לאחר עיון בכתבי טענות הצדדים, שמיעת טענותיהם בדיון שנערך בפנינו וקיום הסיור בנכס, החלטנו לקבל את טענת העוררת בעניין סיווג הנכס, ולדחות את יתר הטענות שבעררים. על מנת שהדברים יהיו ברורים, נדון ונכריע בנפרד בכל אחת מהמחלוקות שעלו בין הצדדים.

13. חוקיות דרישת התשלום

13.1 לטענת העוררת, נפל פגם בחיובי הארנונה שהושתו עליה, משום שהם נסמכים על מדידה ובדיקה של הנכס שנערכו לכאורה בתקופה הקודמת למועד כניסתה לנכס.

איננו מקבלים טענה זו משלא מצאנו פגם בהתנהלות העירייה.

13.2 מעיון בדו"ח פקח העירייה (צורף כנספח ג' לכתב התשובה לערר) נלמד כי ביום 25.7.2019 נערכה מטעם העירייה ביקורת שימושים בנכס. ואולם, מתצהירו של מר צור (מנהלה של העוררת) עולה כי זו תפסה חזקה בנכס בינואר 2019 והחלה להשתמש בו בפועל במרץ 2019.

13.3 מכאן, שביקורת העירייה נערכה כארבעה חודשים לאחר תחילת פעילות העוררת בנכס, והדעת נותנת כי על בסיס ממצאיה הוצאו לעוררת הודעות השומה שנשלחו אליה במהלך שנת 2020.

13.4 זה המקום לציין, כי במהלך הדיון בפנינו תזרה בה העוררת מטענתה בדבר טעות בגודל הנכס לחיוב (ראו דבריה של ב"כ העוררת בעמ' 5 לפרוטוקול הדיון), ולכן איננו צריכים להידרש לה. למעלה מן הצורך נוסיף כי טענה זו של העוררת ממילא נטענה בעלמא, ולא גובתה באסמכתאות כלשהן מצדה.

הרכב: עפר בר-און, עו"ד (יו"ר), שמואל יצחק, עו"ד, רמי טרבלסי, עו"ד

14. מועד הפחתת סככת הפח

14.1 לטענת העוררת, סככת הפח שבקומת הקרקע (שטחה 61.29 מ"ר) פורקה על ידה במועד תפיסת החזקה בנכס. לכן, יש להפחית את שטחה החל ממועד זה ולא רק מיום 1.5.2020 (בסיכומיה טענה העוררת להפחתת שטח הסככה מתחילת שנת 2020). מנגד, טוען המשיב כי ממועד תפיסת החזקה בנכס (ינואר 2019) ועד למועד תחולתה של הודעת השומה (1.5.2020), חויבה העוררת גם כך בחסר של כ-400 מ"ר. עוד הוסיף, כי חובה היה על העוררת לעדכן את העירייה מיד עם פירוק הסככה. דעתנו בעניין זה היא עם המשיב.

14.2 הודעת השומה מיום 20.2.2020 (מושא ההשגה הראשונה), מציינת במפורש כי תחולתה תהא מיום 1.5.2020 ואילך. בהתאם, לאחר שקיבל המשיב את טענת העוררת בעניין הפחתת שטח הסככה, אך ברור כי הוא אינו יכול להחיל את ההפחתה במועד הקודם לתחילת החיוב שבהודעת השומה.

14.3 נוסף, כי אם הייתה העוררת חפצה בהפחתת שטח הסככה במועד מוקדם יותר, הרי שהיה עליה להגיש השגה במועד מוקדם יותר (למשל בתחילת שנת הכספים) ומשלא עשתה כן חיובים אלה הפכו חלוטים.

14.4 עוד נוסף, כי גם אם העוררת אכן פירקה את הסככה מיד עם כניסתה לנכס בשנת 2019, הרי שהיה עליה לפנות לעירייה בזמן אמת ולעדכנה בכך. משלא עשתה כן אין לה על מי להלין בעניין זה אלא על עצמה.

14.5 לאור האמור, לא מצאנו פגם בפעולות המשיב, אשר הפחית את שטח הסככה מיום 1.5.2020, ואנו דוחים את טענת העוררת להפחתת שטח הסככה מתחילת שנת 2020 (ובבחינת קל וחומר גם את הטענה להפחתת שטחה ממועד כניסתה של העוררת לנכס).

15. סיווג הקומה השלישית

15.1 הטענה לפיה יש לסווג את שטחה של הקומה השלישית כ"תעשייה עתירת ידע", היא טענה אשר לא בא זכרה בכתבי הטענות של העוררת, לא הועלתה במהלך הדיון בפנינו או בעת הסיור בנכס, ומכאן שהיא מהווה הרחבת חזית אסורה.

15.2 מדובר אפוא בטענה עובדתית חדשה אשר הועלתה לראשונה בסיכומי העוררת, שלא ניתנה למשיב האפשרות לבחון אותן במסגרת שלב ההשגה או בכל שלב מאוחר יותר. מאחר שוועדת הערר יושבת כערכאת ערעור, אין היא מוסמכת לדון בטענות שלא הועלו בפני הערכאה הראשונה (מנהל הארנונה).

ראו לעניין זה מתוך ערר (רמת השרון) 29/16 זיסקברי רכב ציוד ואחזקות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת השרון (נבו, 20.10.2020), והאסמכתאות המובאות שם:

"בסיכומיה העלתה העוררת טענה חדשה, ולפיה הפטור נדרש עקב "מניעה תכנונית". אלא שטענה זו לא נטענה בהשגות ולכן אין לנו סמכות לדון ולהכריע בה. ועדת הערר יושבת כערכאת ערעור ואין היא מוסמכת לדון בטענות שלא נטענו בפני הערכאה הראשונה (ראו למשל: עמ"נ 182/05 - קואופ ת"א דן השרון נ' עיריית הרצליה, פורסם בנבו [2.12.07]; עמ"נ 09-11-34083 מרכז לוינסקי בע"מ נ. עיריית תל אביב, פורסם בנבו [31.5.11]). כמו כן, הטענה בדבר "מניעה תכנונית" כלל לא נטענה בעררים והיא מהווה הרחבת חזית אסורה".

לאור האמור, אנו דוחים טענה זו של העוררת.

16. סוגיית סיווג הנכס

16.1 בפתח הדברים נדגיש כי אין מחלוקת בין הצדדים על כך שהסיווג המתאים ביותר לפעילותה של העוררת בקומת הקרקע ובקומה הראשונה הוא "בניינים המשמשים לבתי מלאכה מחסנים סגורים" (קוד סיווג 921), כך שהשאלה היא אפוא כיצד יש לסווג את שטחן של הקומה השנייה והשלישית שבנכס.

16.2 לטענת המשיב, עיקר עיסוקה של העוררת הוא בייבוא, מכירות, שיווק והפצה, והיא עושה בקומות אלו שימוש כמשרדים וכמחסני שיווק. מכאן, שיש לסווג קומות אלה כ"בניינים המשמשים לחנויות, בתי עסק, מסעדות, בתי קפה וכל מבנה שאינו משמש למגורים ולא פורט בסעיף אחר בצו זה".

מנגד, טוענת העוררת כי הפעילות שבקומות אלה נלוות לפעילותה העיקרית בנכס, ולכן יש לסווג גם כן כ"בניינים המשמשים לבתי מלאכה מחסנים סגורים".

הרכב: עפר בר-און, עו"ד (יו"ר), שמואל יצחק, עו"ד, רמי טרבלסי, עו"ד

אם כן, עלינו להכריע האם פעילות העוררת בקומה השנייה והשלישית בנכס היא מסוג "חנויות ובתי עסק" או שמא מסוג "מלאכה ואחסנה".

16.3 על מנת להכריע בסוגייה זו, נציג תחילה את התרשמותנו מפעילות העוררת בנכס כולו, לרבות הקומות שבמחלוקת, ובתוך כך נשוב על עיקרי הדברים מתוך פרוטוקול הסיור שערכנו בנכס:

- קומת הקרקע - קומה זו היא קומת הכניסה לנכס וקיים בה גם פתח פריקה וטעינה אחורי למשאיות. אל קומה זו מגיעים המוצרים, ובה הם מאוחסנים במדפים עד שיגורם ללקוח. בקומה נראה מידוף בגובה העולה על 3 מטר, ובחלקה נארוזים מוצרים לקראת שילוח למזמין.

- קומה 1 - קומת גלריה שהכניסה אליה נעשית דרך דלת נעולה + כספות. בקומה זו נצפו עמדות עבודה בהן מרכיבים מכשירי טלפון, תוך ביצוע שינויים שונים בתוכנה.

- קומה 2 - בקומה זו נמצאים משרדי העוררת, והיא משמשת בנוסף גם לאחסנת חלקי ארונות התקשורת, טרם הרכבתם. עוד נצפו בקומה עובדי העוררת כשהם מרכיבים ארון תקשורת, וכן מספר ארונות תקשורת (מורכבים) בגדלים שונים.

- קומה 3 - בקומה זו (שמאחורי דלת מאובטחת ונעולה) ישנם משרדים, ומתבצעת בה עבודה עבור משרד הביטחון (הטמעת תוכנות במוצרים שונים). חלק מהמוצרים הם מוצרי מדף רגילים כגון עכברים, מקלדות וכו', אשר עליהם מדביקים במקום מדבקות שונות.

16.4 לדבריו של מר צור במהלך הסיור, לעוררת 14 - 16 עובדים, מתוכם 2 עוסקים בהרכבת ארונות תקשורת, 3 מועסקים באגף הטלפוניה, 2 באגף של משרד הביטחון ו-3 עובדי לוגיסטיקה בקומת הקרקע.

לעומת זאת, במהלך חקירתו העיד מר צור כי לעוררת סדר גודל של 12 עובדים, מתוכם 6 עובדים העוסקים בהתקנה ובניית ארונות תקשורת, זיווד הארונות, מעבדה, וגיוור המוצרים, וכן ישנם שני אנשי מכירות, שתי פקידות, איש שיווק, והוא עצמו. כך או כך, עולה כי לכל הפחות מחצית מעובדי העוררת עוסקים במלאכת כפיים.

16.5 עוד עלה מחקירתו של מר צור, כי עיקר פעילות החברה בנכס היא אספקת ארונות תקשורת מסוגים שונים על פי דרישה לקוחותיה (ראו עמ' 12 לפרוטוקול הדיון "שאנשים חותכים שם ועובדים שם עם דיסק ומנסים ועושים כל מה שצריך כדי שהוא יתאים לשרתים..."), ו"מגירת" מוצרי מדף שונים לצורך שיווקם בישראל (הדבקת מדבקות אחריות, תאריך ייצור, שנת ייבוא וכו').

16.6 באתר האינטרנט של החברה מתוארת פעילותה כך:

חברת Netbit (נטביט) מחשבים וטכנולוגיות בע"מ הינה יבואנית, המשווקת מגוון מותגים בינלאומיים בישראל. החברה מספקת פתרונות טכנולוגיים מתקדמים ומוצרים איכותיים בתחום המחשבים: ציוד היקפי למחשבים, כבילה למחשבים ומגוון רחב של מתאמים למחשבים, אביזרים ארגונומיים לסביבת עבודה ממוחשבת, תקשורת סאטליטית, ציוד כבילה לחשתיות תקשורת, ארונות תקשורת ועוד.

נטביט היא נציגות רשמית יבואנית בלעדית בישראל של המותגים: גולד טאצ' (Gold Touch) - לוגאר (Luggar). וכן נציגות רשמית גם של המותגים: איזיקול (EZCOOL) - אסטי לאב (ST-LAB).

החברה מספקת שירותים לחנויות מחשבים, חנויות חשמל, מפיצים, חברות אינטגרציה ומתקינים בתחום לקוחות החברה נהנים ממוצרים איכותיים במחירים הוגנים, משירות מקצועי ומוענה מהיר לכל פנייה.

כחברה יבואנית בענף טכנולוגי, נטביט שאפת להיות מעודכנת והדשנית ולאמץ אליה טכנולוגיות חדשות ומוצרים חדשים בתחום המחשבים והתקשורת.

16.7 בנוסף, אתר החברה מכיל קטלוג מוצרים ובו מגוון רחב מאוד של מוצרי תקשורת, אביזרי מדיה ומחשבים, וכן ציוד היקפי נלווה. הקטלוג אינו מפרסם את מחירי המוצרים, ואין אפשרות לרכישה מקוונת שלהם.

הרכב: עמר בר-און, עו"ד (יו"ר), שמואל יצחק, עו"ד, רמי טרבלסי, עו"ד

16.8 עוד מצאנו כי מוצרי החברה אינם מוצגים לראווה בנכס עצמו, ובהתאם אין בנכס כל מתקני תצוגה או חלון ראווה, וגם אין בו עמדת קופה או מכשיר לסליקת אשראי. באופן כללי נראה לנו כי הנכס אינו ערוך או מותאם לקבלת לקוחות.

עד כאן התרשמותנו מפעילות העוררת בנכס.

17. במסגרת פסק הדין עע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים (נבו, 4.2.2015) (אבחן כבי' השופט (בדימוס) מני מזוז בין המונחים "שירותים", "תעשייה" ו"מלאכה", וכך קבע (ראו פס' 23-24):

"בניסיון להתוות את המאפיינים של "מלאכה" מזה ו"שירותים" מזה, ואת ההבחנות ביניהן, 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 ה"מלאכה". נכס המשמש ל"תעשייה", 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, הנכסים המשמשים לענפי ה"שירותים" 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 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 בעששיות, 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".

18. באשר לענייננו, התרשמנו כי פעילות החברה מורכבת ממאפיינים שירותים מקצועיים, הניתנים ללקוחות ספציפיים, לאחר אפיון צרכיהם. לדוגמה- התאמת ארונות תקשורת לצרכיה של חברת אינטגרציה בנכס מסוים, "גיור" מוצרים מיובאים שהזמינה חברת מחשבים טרם מכירתם בסניפיה וכיו"ב.

עוד מצאנו, כי השירות הניתן בחברה ללקוחותיה, הוא בעל מאפיינים תעשייתיים, הנעשה בעבודת כפיים של פועלי החברה, בחלל תעשייתי. לדוגמה- שימוש בכלי עבודה על גבי שולחן עבודה, לצורך פעולות הרכבת ארונות התקשורת, התאמתם לצורכי הלקוח וזיוודם, חיתוך וקילוף כבלי החשמל והתאמת התקעים במסגרת התאמתם לשיווק בישראל.

19. מסקנתנו מהאמור היא כי פעילות העוררת בנכס אינה נוטה לכיוון השירותי-מסחרי, אלא מדובר בפעילות מובהקת של מלאכה (לא כל שכן של אחסנה) ומכאן שסיווגה הנכון הוא כ"בתי מלאכה, מחסנים סגורים", (קוד סיווג 921).

20. נדגיש, כי גם אם לקוחות החברה אינם מגיעים בהכרח לנכס עצמו כדי לקבל את השירות המקצועי האמור, עדיין אין בכך כדי לשנות מאופי פעילותה. התקשורת החברה עם הלקוחות ואופן ביצוע ההזמנות, נעשה כולו באמצעות קטלוג המוצרים המפורסם באתר החברה, ובאמצעות אנשי המכירות היושבים בנכס. באופן זה יכול הלקוח להתרשם ממוצרי החברה מכל מקום שיחפוץ, ומתייטר הצורך להגיע פיזית לנכס.

21. באשר לפעילות החברה בקומה השנייה והשלישית, המשמשים כמשרדי החברה וכאזור האחסנה, הרי שהפעילות בהם אמנם משרדית (מכירות, הנהלה, שיווק), אולם היא אינה נפרדת מפעילותה העיקרית של החברה בנכס, ומטרתה רק לשרת אותו (מה גם ששטח הקומה השנייה משמש גם הוא לאחסנה, כך שגם מטעם זה סיווג 921 תואם לה).

הרכבו: עפר בר-און, ער"ד (יו"ר), שמואל יצחק, ער"ד, רמי טרבלסי, ער"ד

ראו לעניין זה מתוך עמ"מ (ת"א) 69375-11-18 אר.אס.אס.שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו (נב), 18.12.2019 והאסמכתאות המובאות שם:

"...עצם העובדה שלא כל שטחו של הנכס שימש אך ורק לצרכי ייצור (מקצתו שימש לצרכי אחסון הפירות), אינה גורעת מסיווג השטח כולו לפי הסיווג של "בתי מלאכה", מכוחו של הכלל לפיו כאשר מדובר במתקן רב תכליתי, בעל מספר שימושים המשולבים זה בזה לתכלית אחת, הטפל הולך אחר העיקר.

ראה ע"מ 803/15 עיריית פתח תקווה נ' קונטאל אוטומציה ובקרה בע"מ (פורסם בנבו, 13.09.2017), בו נפסק כי:

"הלכה היא כי מקום בו מדובר ב"מתקן רב תכליתי" בעל שימושים מגוונים, אשר ניתן להפריד בין חלקיו השונים והשימוש הנעשה בהם – הסיווג ייעשה בנפרד לכל יחידה על-פי שימושה ותכליתה ... עם זאת, בפסיקתנו נקבע כי מקום בו מדובר ב"מתקן רב תכליתי" בו הפעילויות השונות משולבות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצל לצורך הסיווג לנתחים קטנים וטפלים למהות העיקרית." (דברי כב' השופט (כתוארו אז) ח' מלצר, בפסקה 33).

ראה גם ע"א 8838/02 אבי גולדהמר נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו, 20.09.2006):

"השאלה מתי חלקים שונים של אותו נכס יזכו לסיווג נפרד נדונה כבר בפסיקתו של בית משפט זה ונקבע כי כאשר מדובר ב"מתקן רב-תכליתי" בעל שימושים מגוונים, שניתן להפריד בין מתקניו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד ואילו כאשר הפעילויות המבוצעות בחלקים השונים משולבות זו בזו ותכליתן אחת, אין מקום לפצל את הסיווג ... " (דברי כב' השופטת (כתוארה אז) מ' נאור, בפסקה 5).

22. עוד נוסף את שנראה לנו מובן מאליו, כי עצם העובדה שהעוררת מוכרת את מוצריה, אינה מונעת מלראות בפעילותה בנכס כ"מלאכה", שכן "פשיטא שגם מפעל תעשייתי לכל דבר וענין רשאי למכור את מרכולתו מבלי לאבד אגב כך את סיווגו כמפעל תעשייתי" (וראו לעניין זה עמ"מ 30042-02-17 תמוז תקשורת שיווקית בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (נבו), 25.09.2018) (בפסקה 35).

23. לאור כל האמור, משמצאנו כי ליבת פעילות העוררת בנכס היא מתן שירות מקצועי (המותאם לצרכי של לקוח ספציפי) בעל אופי תעשייתי, הבאה לידי ביטוי בעבודת כפיים ייצורית, אזי סיווגו הנכון של הנכס כולו הוא כ"מלאכה" (או ליתר דיוק "בניינים המשמשים לבתי מלאכה מחסנים סגורים", כהגדרת צו המיסים).

24. משקבענו כך, התייתר הצורך לדון בטענת העוררת לפיה הנכס ממוקם בשכונת נווה נאמן, ולכן לפי צו המיסים עליו להיות מסווג לפי אזור 2 (ולא כפי שחויבה כ"חנותיות אזור 1).

סיכום

אנו מקבלים את טענת העוררת לעניין סיווג הנכס, ודוחים את יתר הטענות שבערדים.

בנסיבות העניין כל צד יישא בהוצאותיו.

בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים התש"ס-2000; לפריט 7 בתוספת השנייה לחוק זה; לזקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000 ולסעיף 6(ב) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976, על החלטה זו רשאים הצדדים להגיש ערעור מנהלי לבית משפט לעניינים מנהליים תוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

מזכירת ועדת הערר תמציא העונק מהחלטה זו לצדדים באימייל או בפקסימיליה ובדואר רשום.

עריד רמי טרבלסי (חבר ועדה)
עריד שמואל יצחק (חבר ועדה)
עריד עפר בר-און (יו"ר)
ניתן היום, 28 ביוני 2022, בהיעדר הצדדים.