

**בעניין:** **העוררת:**  
א.הלפרן חברה לבטון קל בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד אלון אידלמן ו/או עינב כהן ואח'  
ממשרד עמר רייטר ז'אן שוכטוביץ ושות'  
מדרך ששת הימים 30, בני ברק 5120261  
טל': 03-6019601 ; פקס: 03-6019602

- נ ג ד -

**המשיב:** **מנהל הארנונה של עיריית הוד השרון**  
ע"י ב"כ עוה"ד רון חמד ו/או דוד גרנות  
ממשרד עורכי דין חמד ושות'  
מרח' המרפא 1, ת.ד. 45389,  
ירושלים, 9145101  
טל': 076-8049300 ; פקס: 076-8049290

## החלטה

### פתח דבר

1. ערר זה עניינו בחיובי הארנונה שהשיתה עיריית הוד השרון (להלן: "העירייה") על העוררת בגין שטחים בנויים ושטח קרקע, המצויים ברחוב המסגר 14, המוכרים בספרי העיריה גם כנכסים פיזיים שמספרם 24215800400, 24215800000 ו-24215800200 (להלן יקראו יחד: "הנכסים").
2. וביתר פירוט – המחלוקת עניינה בהודעת השומה מתאריך 15.12.2021, אשר בסיסה בממצאי ביקורת ומדידה שנערכה מטעם העירייה בנכסים ביום 21.11.2021, לפיה נקבעו חיובי הארנונה של העוררת בגין הנכסים (בתחולה מיום 1.1.2022) באופן הבא:
  - נכס פיזי מס' 24215800400 (413.16 מ"ר) יסווג כ"משרדים" (קוד סיווג 201);
  - נכס פיזי מס' 24215800000 (709.73 מ"ר), הכולל את הסככה הצמודה לו (52.01 מ"ר), יסווג בהתאמה כ"בתי מלאכה תעשייה" (קוד סיווג 921) ו"סככות לתעשייה, למלאכה" (קוד סיווג 404);
  - נכס פיזי מס' 24215800200 (2218.64 מ"ר) יסווג כ"חצר מגודרת למכירה" (קוד סיווג 730) (להלן: "שטח הקרקע").

### טענות העוררת

3. בהשגה מתאריך 13.2.2022 ובערר מס' 26/22:
  - 3.1 העירייה שגתה בעת שסיווגה את הפעילות הנעשית **בשטח הבנוי** כפעילות מסחרית. לשיטת העוררת, יש לסווג פעילות זו כ"מלאכה" (קוד סיווג 921) או כ"תעשייה" (קוד סיווג 401), מהטעמים הבאים:
    - 3.1.1 העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות תעשייתיות שונות כגון: עבודות איטום ובידוד, הקמת תשתיות (גשרים, מנהרות, מובילי מים), עבודות יציקות בטון וכיו"ב. בהתאם, עובדי העוררת הם מהנדסים, הנדסאים, מנהלי עבודה ופועלים, אשר עבודתם היא עבודת כפיים בעלת מאפיינים פיזיים, הנעשית באמצעות מיכון וציוד תעשייתי-מקצועי.
    - 3.1.2 חלק מהנכס משמש את העוררת כמשרדים טכניים, וחלק משמש כמחסן לוגיסטי בו מאוחסנים חומרי הגלם והציוד הדרושים לעובדי העוררת הפועלים באתרי העבודה השונים ברחבי הארץ, וכשטחי פריקה וטעינה של אותם ציוד וחומרים (המועמסים על גבי משאיות ורכבי עבודה, ומסופקים משם אל אתרי העבודה).

- 3.1.3 הפעילות בנכס מהווה חלק הכרחי ובלתי נפרד משרשרת הייצור וממכלול הפעילות התעשייתית שמבצעת העוררת באתרי העבודה (או לכל הפחות משלימה פעילות זו), ואין מדובר באחסנה של סחורה או תוצרת מוגמרת.
- 3.1.4 שטח הנכס משמש לצורכי אחסנה וכמרכז לוגיסטי של מפעל העוררת, ובכך הוא מהווה "מחסן סגור".
- 3.2 העירייה שגתה בעת שסיווגה את הפעילות הנעשית **בשטח הקרקע** כ"חצרות מגודרות למכירה ואחזקת חומרים שונים" (קוד סיווג 730). לשיטת העוררת, יש לסווג את שטח הקרקע כ"קרקע תפוסה - אדמה תפוסה, חצרות במפעלים" (קוד סיווג 740), מהטעמים הבאים:
- 3.2.1 לשם קביעת סיווג נכס כ"חצרות מגודרות למכירה" נדרש שתתקיימנה פעולות של מכירה ואחזקה, ואלו לא מתקיימות בענייננו.
- 3.2.2 העוררת אינה מוכרת ציוד או מוצרים משטח הקרקע ולקוחותיה אינם מגיעים אליו לשם כך.
- 3.2.3 השימוש שעושה העוררת בשטח הקרקע הוא לצורך אחסנה עצמית של חומרי גלם וציוד עובדה, וכן לצורכי פריקה והעמסה של אותם חומרים וציוד על גבי כלי רכב, המשנעים אותם אל אתרי העבודה בהם פועלת העוררת.
- 3.2.4 פעילות החברה האחות היא מצומצמת ביותר, עיקרה מתבצע מהשטח הבנוי, ואין בה כדי לשנות מעיקר פעילות העוררת.
- 3.2.5 בשנת 2014 נחתם הסכם פשרה בין העוררת לבין העירייה אשר הסדיר את אופן סיווג הנכסים בארנונה, ובתוך כך את חיוב שטח הקרקע כ"קרקע תפוסה".
- 3.3 לחלופין, יש להפחית מחיובי העוררת שטחים שהיא אינה עושה בהם שימוש, או לשנות את סיווגם ל"קרקע תפוסה", לרבות רצועת קרקע בגודל של 270 מ"ר המשמשת לצרכי ניקוז, שלעוררת אין כל גישה אליה.
- 3.4 התעריף הקבוע בצד הסיווג "חצרות מגודרות למכירה", שאותו קבעה העירייה ביחס לשטח הקרקע, הוא גבוה מהתעריף המרבי הקבוע בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 לסיווג "קרקע תפוסה" (להלן: **"תקנות ההסדרים"**). מכאן שגם אם יקבע שזהו הסיווג הנכון, הרי שהעירייה תהיה מנועה לגבות בגין שטח הקרקע סכום העולה על התעריף המרבי הקבוע בתקנות ההסדרים.
- 3.5 התעריפים בהם מחייבת העירייה את שטחי הקרקע אינם סבירים.
4. בהשגה מתאריך 6.2.2023 ובערר מס' 9/23:
- 4.1 העוררת שבה על טענותיה כפי שהועלו בערר 26/22, למעט הטענה לעניין חריגת העיריה מהתעריף המרבי הקבוע בתקנות ההסדרים ל"קרקע תפוסה".

#### טענות המשיב

5. בתשובה להשגה מתאריך 11.4.2022 ובתשובה לערר מס' 26/22:
- 5.1 חיוב השטח הבנוי נעשה כדין וטענות העוררת בעניין זה דינן להידחות, מהטעמים הבאים:
- 5.1.1 הפעילות העיקרית הנעשית בנכס היא מסוג של מתן שירותי בנייה לעובדי העוררת המצויים באתרי העבודה / סניפיה השונים ותמיכה בה. פעילות זו כוללת גם שימושים מסוג אחסנה, לוגיסטיקה ומכירות, שהם בעלי אופי עסקי-כלכלי.
- 5.1.2 טענות העוררת נטענו בעלמא, באשר היא לא טרחה לפרט מהן אותן פעולות מלאכה / ייצור המתקיימות בנכס, מהם השינויים שהיא עורכת בחומרים המגיעים לשטח הנכס, ומהם המאפיינים המתקיימים בנכס המעידים על פעילות מסוג תעשייה / מלאכה.

- 5.1.3 העוררת עצמה מודה כי השטח הבנוי בנכס משמש כמשרדים וכמחסן לוגיסטי, ולא לפעילות תעשייתית. מחסן המשמש לשיווק והפצה, לא מקיים את יסוד ה"ייצור" ואינו תואם את הגדרת "תעשייה". אין בנכס מכונות יצור או מכשירים חשמליים, שיכולים להעיד על פעילות ייצורית ועל יצירת יש מוחשי מאין.
- 5.1.4 חיוב הארנונה נקבע על פי השימוש בנכס הנדון ולא על פי השימוש בנכסים אחרים בעלי זיקה אליו.
- 5.2 חיוב שטח הקרקע נעשה כדין וטענות העוררת בעניין זה דינן להידחות, מהטעמים הבאים:
- 5.2.1 טענת העוררת לכך שלא מתקיימת פעילות מכירה בשטח הקרקע, נטענה בעלמא.
- 5.2.2 עיון באתרי האינטרנט של העוררת ושל חברת האחות שלה (מלגול בע"מ, להלן: "מלגול"), מלמד כי בנכסים ישנם מחסני מכירה ושיווק, אשר נעשית מתוכם מכירה ללקוחות פרטיים.
- 5.2.3 פרשנות העוררת לעניין התנאים המצטברים הדרושים לשם קביעת הסיווג נכס כ"חצרות מגודרות למכירה" אינה נתמכת בדין, ואין כל מניעה לקבוע סיווג זה גם בהעדר מכירה והגעת לקוחות לשטח הנכס.
- 5.2.4 הטענה בדבר שינוי סיווג שטח הקרקע המשמש את המשרדים ובדבר שטח של 270 מ"ר שאינו בשימוש, נטענה בעלמא ללא כל ראיה או מדידה.
- 5.3 הטענות בדבר חריגה מחוקי ההקפאה ובדבר סבירות תעריפי שטח הקרקע, הן שגויות וממילא אינן מצויות בסמכות ועדת הערר.
- 5.4 הסכם הפרשה עמד בתוקף לכל היותר עד לסוף שנת 2017, ובהתאם להוראותיו אין כל מניעה לבצע שינוי של השומה בהתאם לשינוי במצב העובדתי בנכסים.
6. בתשובה להשגה מתאריך 28.3.2023 ובתשובה לערר מס' 9/23:
- 6.1 המשיב שב על טענותיו כפי שהועלו בערר 26/22.
- הליכים בפני ועדת הערר**
7. ביום 21.2.2023 התקיים דיון בפני הוועדה במהלכו שבו הצדדים על טענותיהם שבכתובים, כאשר המחלוקת התמקדה בעיקרה בשאלת אופן סיווג שטח הקרקע – האם כ"חצר מגודרת למכירה" (קוד סיווג 730) כפי שקבע המשיב, או שמא כ"קרקע תפוסה - אדמה תפוסה, חצרות במפעלים" (קוד סיווג 740) כדעת העוררת. בתום הדיון אפשרנו לבא-כוח העוררת להשלים ראיות ואסמכתאות, אשר ילמדו בין השאר על היקף המכירות המתבצע משטח הקרקע, וחלקה היחסי של פעילות המכירות מכלל פעילות העוררת.
8. ביום 22.3.2023 הגישה העוררת הודעה ובקשה לצירוף אסמכתאות אשר כללה את המסמכים הבאים:
- החלטה שנתנה ועדת הערר בהרכבה זה בערר מס' 152/18 בעניין **אלונים מ.מ.ש בע"מ נ' עיריית הוד השרון** (להלן: "**עניין אלונים**");
  - פרוטוקול ישיבת מועצת העיר הוד השרון מחודש יוני 2022, שעניינו אישור צו הארנונה לשנת 2023, ובפרט החלק העוסק בסיווג "חצר מגודרת למכירה ואחזקה של חומרים שונים", התעריף הקבוע בצד סיווג זה והיקף השטחים בעיר המסווגים כך.
  - תצהיר מטעם מר דב הלפרן המשמש כבעלים בעוררת, אליו צורף אישורו של רו"ח יצחק סורני (מנהל הכספים בעוררת) בדבר היקף מחזור המכירות של חברת מלגול (לשנת 2022) המתבצע משטח הקרקע אל צדדים שלישיים (קרי, לקוחות שאינם קשורים לעוררת מבחינה תאגידית).
9. ביום 5.9.2023 התקיים בפני הוועדה דיון הוכחות, במהלכו נחקרו מר הלפרן על תצהירו ומר סורני על האישור שהגיש מטעמו (שצורף כנספח לתצהירו של מר הלפרן).
10. בתום הדיון הורנו לצדדים להגיש את סיכום טענותיהם בכתב, באופן הדדי בתוך 14 יום.

- מאחר שתוקף מינוייה של הוועדה הוא עד לסוף חודש אוקטובר, וכדי שיהיה בידינו זמן מספיק להכריע בעניינם של הצדדים, ביקשנו מהצדדים להגיש את סיכומיהם ללא תלות בקבלת תמלול דיון ההוכחות אצלם.
11. ביום 19.9.2023 הוגשו סיכומי העוררת, וביום 27.9.2023 הוגשו סיכומי המשיב, לאחר שאישרנו למשיב ארכה בת שבעה ימים לשם כך. ביני לביני, ביום 21.9.2023 התקבל תמלול דיון ההוכחות וזה הועבר לצדדים.
12. ביום 28.9.2023 ביקשה העוררת להגיש לוועדה "סיכומים משלימים", מהטעם שסיכומיה הוגשו בסד הזמנים שקבעה הוועדה, מבלי שתמלול דיון ההוכחות היה בפניה (בניגוד למשיב).
13. בנסיבות המקרה מצאנו לנכון להיעתר לבקשת העוררת, ולראות ב"סיכומים המשלימים" חלק מהסיכומים שהגישה העוררת ביום 19.9.2023.

### סיכומי הצדדים

14. להלן עיקר הטענות שהובאו בסיכומי העוררת:
- שטח הקרקע משמש לאחסנה בלבד ולא לפעילות מסוג מכירה;
  - בהעדר פעילות של מכירה בשטח הקרקע בעניינו, לא מתקיימים התנאים לסיווג "חצרות למכירה ואחזקה" שממילא הוא סיווג ספציפי וחריג (יש בסך הכול 14 נכסים המסווגים כך בעיר הוד השרון);
  - שטח הקרקע אינו משמש לפעילות נפרדת של מכירה, ואינו עומד בפני עצמו, אלא הפעילות בו היא טפלה ונלווית לעיקר פעילות העוררת הנעשית גם בשטח הבנוי;
  - אין לקבל את פרשנות המשיב לפיה התנאים למכירה ואחזקה הם חלופיים ולא מצטברים;
  - המשיב לא בחן את הפעילות המתבצעת בשטח הקרקע והאם היא עולה כדי "מכירה", ואף הודה כי שטח הקרקע משמש לאחסנה. כמו כן היקף הפעילות המסחרית ומחזור המכירות של עסק מסוים, אינם רלוונטיים בעת קביעת סיווג נכס לצרכי ארנונה;
  - המשיב נתלה בפעילותה המסחרית של חברת מלגול, אך מזובר בפעילות מינורית ביחס לכלל פעילות העוררת שאין לה השפעה על קביעת סיווג הארנונה של שטח הקרקע (אשר צריך להיקבע לפי השימוש בפועל), וממילא מלגול אינה המחזיקה בשטח הקרקע, אלא עושה בו שימוש מצומצם של אחסנה בלבד (שגם היא מתבצעת מאתרי אחסנה נוספים בערים אחרות ולא רק משטח הקרקע);
  - הלקוח המרכזי של חברת מלגול היא העוררת עצמה, כאשר רק נתח זניח ביותר מהכנסותיה מקורו במכירות הנעשות מתוך שטח הקרקע אל צדדים שלישיים באמצעות סוכני מכירות, ואין לקוחות הפוקדים את הנכס;
  - שינוי השומה נעשה מבלי שחל שינוי עובדתי השימוש שעושה העוררת בנכס, ובפרט בשטח הקרקע, ובהתאם לא הוצגה כל ראיה מצד המשיב שתמוך בהחלטה לשנות את הסיווג.
15. להלן עיקר הטענות שהובאו בסיכומי המשיב:
- חקירת מר סורני העלתה כי שטח הקרקע מופעל על ידי חברת מלגול, ומשמש לאחזקת מוצרים לצורך מכירתם ומכירתם בפועל;
  - בניגוד למצג שהציגה העוררת, היקף המכירות המתבצעות מתוך שטח הקרקע הוא גדול (כ-78 מלש"ח), המתפלג בעיקר בין מכירות של מלגול לעוררת (כ-40 מלש"ח), מכירות של מלגול לאתרי בנייה באמצעות סוכני שטח (כ-36 מלש"ח), ומכירות ללקוחות הפוקדים את הנכס (כ-2.5 מלש"ח);
  - אין בסיס לטענת העוררת לפיה השימוש הנעשה לאחסון והפצה, עונה להגדרת "תעשייה", והעוררת כלל לא פרטה מהן הפעולות אשר לשיטתה מצדיקות מתן סיווג זה;
  - הסכם הפשרה אינו מונע את שינוי השומה בנסיבות דנן, והעוררת גם היא לא הצביעה על מניעה;

### דיון והחלטה

16. ראשית נציין כי מקריאת העררים מצאנו שהטענות המועלות בהם הן ברובן דומות עד כדי זהות, הצדדים להם זהים ועניינם באותם הנכסים, ולכן נכון לאחד את הדיון בהם ולתת החלטה משותפת בעניינם. כל זאת לפי סמכותנו הקבועה בתקנה 19 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדת ערר), תשל"ז-1977.
17. להלן תובא החלטתנו ביחס לטענות שהועלו בעררים, לאחר עיון בטענות הצדדים כפי שהועלו על הכתב, לפני הדיון ולאחריו, ושמיעת טענותיהם בדיון בפנינו.

### סיווג שטח הקרקע

18. המחלוקת העיקרית בין הצדדים עניינה בשאלת סיווג הנכון של שטח הקרקע: האם כ"חצרות מגודרות למכירה ואחזקת חומרים שונים" (קוד 730) כפי שקבעה העירייה בהודעת השומה מתאריך 15.12.2021, או שמא כ"קרקע תפוסה - אדמה תפוסה, חצרות במפעלים" (קוד סיווג 740) כפי שסווג שטח הקרקע במהלך השנים האחרונות.
19. נקדים ונאמר כי שאלה דומה הובאה לפתחנו ב"עניין אלונים". בהחלטתנו שם קבענו כי הסיווג "חצר מגודרת למכירה ואחזקת חומרים שונים", מיועד לשטחים בהם שטח החצר הוא עסק עיקרי, אשר מתקיימת בו בין היתר פעולה של מכירה. הסברנו, כי מדובר בחצר שהיא למעשה תחליף לבניין, אך מטעמים כאלה ואחרים, נעשית המכירה מתוך שטח הקרקע ולא מתוך בניין.
20. דוגמה שהבאנו בעניין אלונים לשטח קרקע, חצר, אשר נעשית בה פעילות עסקית של מכירה ואחזקת חומרים שונים, היא למשל מגרש המשמש למכירת מכונות משומשות. נכס כזה, מכורח סוג הסחורה הנמכרת בו, אינו מתקיים ברגיל בתוך בניין. לכן, ומאחר שבשטח החצר מתבצעת עיקר הפעילות העסקית של מכירת הרכבים אשר מטבע הדברים אף מוחזקים בחצר ולא במבנה, הרי שמדובר ב"חצר מגודרת למכירה ואחזקה".
21. עוד ציינו ב"עניין אלונים", כי המחוקק נתן ביטוי בצו המיסים של העירייה להבדל בין סוגי השימוש בקרקע, בקבעו כי התעריף הקבוע בצד סיווג הקרקע כ"חצר מגודרת למכירה", גבוה כמעט פי עשרה מהתעריף הקבוע לסיווג הקרקע כ"חצר במפעל". המטרה, כך לדעתנו, היא לשקף את העובדה שבשטחה של "חצר מגודרת למכירה ואחזקת חומרים שונים" נעשית פעילות עסקית ממש, ואילו "חצר מפעל" היא שטח טפל ונלווה לנכס עיקרי אחר שבו נעשית הפעילות העסקית-מסחרית.
22. בטרם נכריע בשאלת סיווג שטח הקרקע בענייננו, נביא את התייחסותנו לעצם שינוי סיווג שטח הקרקע לאחר שנים רבות (להבנתנו כ-10 שנים), בהן היה מחויב תחת הסיווג "קרקע תפוסה - אדמה תפוסה, חצרות במפעלים".
23. כאמור, טענת העירייה היא כי יש לסווג את שטח הקרקע כ"חצרות מגודרות למכירה ואחזקת חומרים שונים", לאחר שנמצא במהלך ביקורת ומדידה שנערכו מטעמה בנכס ביום 21.11.2021, כי מדובר בשטח מגודר המשמש לאחסנה.
24. נראה, כי החלטת העירייה לשנות את סיווג שטח הקרקע, נעשתה על אף שלא חל כל שינוי, ודאי לא שינוי מהותי, בשימוש שעשתה בו העוררת במשך כל השנים שבהן היא מחזיקה בו. על פי ההלכה הפסוקה, אין כל פסול בהחלטה זו של העירייה, שכן עומדת לה הזכות לבצע שינוי סיווג של נכס ספציפי, גם אם בפועל לא חל שינוי בשימוש הנעשה בו. ראו לעניין זה את שקבע בית המשפט העליון בפסק הדין שניתן בעע"מ 4068/10 עיריית חולון נ' קר פרי בע"מ (נבו, 20.12.11) (להלן: "קר פרי"):
- "...מנהל הארנונה העומד על שינוי סיווג של נכס ספציפי מסיווג אחד לסיווג אחר הקיים בצו הארנונה, גם אם בפועל לא השתנה השימוש בנכס הספציפי, רק מבקש להגשים את שנקבע להבנתו בצו הארנונה ולמעשה לתקן טעות שנעשתה לתפיסתו בעבר."**
- אם כן, המשיב רשאי היה לשנות את סיווג הנכס הספציפי ולתקן את הטעות אשר נפלה בסיווגו, אף אם בפועל לא השתנה השימוש בו.
25. השאלה היא, האם צדק המשיב בפרשנותו לצו המיסים, כשהחליט כי הסיווג החדש הוא הנכון והסיווג הקודם שגוי הוא. לכך התייחסה כבי' השופטת (כתוארה אז) מרים נאור כשקבעה בפסק הדין "קר פרי" כך:

**"השאלה האם מנהל הארנונה צודק בסיווג החדש או שהוא טועה והסיווג הקודם הוא הנכון היא שאלה נפרדת שמקומה להתברר בהליך הערר הראוי שנקבע לשם כך כפי שפורט בראשית הדברים. כאשר מדובר בשינוי סיווג לאחר שנים רבות ייתכן שמנהל הארנונה לא יצליח לשכנע כי כל השנים עד כה הסיווג היה שגוי ודווקא הסיווג המועדף על ידו עתה הוא הנכון."**  
(ההדגשות הוספו ע"י הח"מ).

26. לאור קביעה זו, ניגשים אנו כוועדת הערר לענייני ארנונה לבחון מהו הסיווג הנכון - האם זהו הסיווג החדש שנקבע על בסיס ממצאיו של הביקורת מיום 21.11.2021, או שמא זהו הסיווג הקודם, בו סווג שטח הקרקע משך שנים.

27. הלכה ידועה היא, כי נטל הראייה לסתור את ממצאיו של מנהל הארנונה מוטל על הנישום, וכדבריו של המלומד ה' רוסטוביץ (מתוך הספר ארנונה עירונית מהדורה תמישית, ספר שני, עמ' 1419):

**"כאשר הנישום כופר בשימוש הנעשה בנכס שנקבע בשומת הארנונה, חייב הנישום לשכנע את ועדת הערר כי השימוש שנקבע בשומת הארנונה שגוי. נישום החולק על גובה השומה, הוא בגדר "תובע", ועליו נטל הראייה לסתור את ממצאי מנהל הארנונה. ודוק, "ממצאי" מנהל הארנונה הם הראייה לכאורה, שמנהל הארנונה ביסס עליהם את מסקנתו. הוא הדין במיקומו של הנכס וביסודות אחרים של שומת הארנונה."**

28. כאמור לעיל, הנטל לשכנע את הוועדה בדבר טעות בשומת הארנונה, הוא נטל המוטל על הנישום. על אף זאת, ומבלי להקל בכך, מצאנו כי בנסיבות העניין נכון יותר להקדים ולהתייחס לאותם ממצאים של מנהל הארנונה, שאותם על הנישום לסתור, וזאת מהטעמים הבאים:

28.1 הטעם הראשון הוא עצם שינוי סיווג אשר נעשה לאחר שנים רבות. במצב כזה, פסק הדין "קר פרי" מורה במפורש כי **מנהל הארנונה** נדרש להצליח ולשכנע שהסיווג הקודם היה שגוי וכי הסיווג החדש המועדף על ידו הוא הנכון.

28.2 הטעם השני נוגע לכך שנטל הראייה המונח על כתפיו של הנישום, הוא למעשה הנטל לסתור את הממצאים אשר עמדו בבסיס החלטתו של מנהל הארנונה. כאשר מנהל הארנונה מציג ממצאים דלים וראיות שאינן חד משמעיות, הרי שבכך הוא לא הציג את אותה "ראייה לכאורה". קשה לדעתנו להטיל על נישום את נטל השכנוע באופן בלעדי ולצפות ממנו לסתור טענה, אשר נתמכת ממילא בבסיס ראייתי דל.

28.3 הטעם השלישי, אשר יש שיראו בו שילוב של שני הטעמים הראשונים, הוא עצם קיומו של הסכם הפשרה משנת 2014 במסגרתו נקבעו קובעי השומה של העוררת בגין שטח הקרקע, ולהבנתנו העוררת חויבה בהתאם לו עד לסוף שנת 2021.

29. לאחר בחינת ראיות המשיב, לא מצאנו כי המשיב הצביע על שינוי כלשהו בפעילות העוררת בשטח הקרקע, באופן שיצדיק את שינוי הסיווג. כך למשל, בממצאיו הראשוניים של המשיב נמצא כי השימוש בשטח הקרקע הוא של אחסנה (כפי שצוין בתשריט המדידה ביחס לשטח הקרקע) - "ש. תפוס מגודר משמש לאחסנה 2218.64 מ"ר".

בהמשך, בתשובותיו של מנהל הארנונה להשגה ולערר, הוזכרה חברת מלגול כמי שמבצעת את פעולת המכירה בשטח הקרקע, ולא העוררת (מלגול היא אחת מתוך שלושת החברות שבקבוצת "א. הלפרן", יחד עם העוררת ועם חברת "הלפרן טכנולוגיות בע"מ).

בנוסף, במהלך הדיון מיום 21.2.2023 נטען מצד המשיב כי לשיטתו הסיווג "חצרות מגודרות למכירה ואחזקת חומרים שונים" כלל אינו מחייב קיומה של פעילות מכירה (אלא די שתתקיים פעילות של מכירה אן אחזקה).

30. תחושתנו היא אפוא כי רק בשלב מאוחר יותר, לאחר הצגת ראיות העוררת בדבר היקף המכירות של חברת מלגול, ביקש המשיב להיבנות מכך ולבסס את טענתו להתקיימות פעילות של מכירה בשטח הקרקע.

31. כל זאת מצטרף לעובדה שהסיווג "קרקע תפוסה - אדמה תפוסה, חצרות במפעלים", אשר נטען כעת בידי המשיב כי הוא סיווג שגוי, הוא אותו הסיווג אשר נמצא על ידו כמתאים במסגרת הסכם הפשרה משנת 2014, ואף אותו הסיווג בו חויבה העוררת עוד מספר שנים לאחר תום התקופה שנקבעה בהסכם הפשרה (משמע, המשיב לא שינה את סיווגו של שטח הקרקע, על אף שכבר לא היה כבול בהוראות ההסכם).

32. נבהיר, כי איננו דנים כעת בנפקות הסכס הפשרה או בחובתה של העירייה להמשיך ולחייב את העוררת מכוחו, ודברים אלו ממילא אינם מצויים בסמכותנו. אולם, במקרה זה התרשמנו כי יש בהסכס הפשרה כדי להוות אינדיקציה לא מבוטלת בדבר האופן הנכון אשר בו יש לסווג את שטח הקרקע, כל זאת שעה שלא הוצג בפנינו ממצא חדש שיהווה נימוק לשינוי סיווג שטח הקרקע כאמור.
33. אם כן, לא ברור לנו מה עמד בבסיס שיקול הדעת של מנהל הארנונה בבואו לשנות את סיווג שטח הקרקע לאחר שנים כה רבות, והאם בכלל חל שינוי כלשהו בשימוש שעושה בו העוררת, שימוש שונה שיצדיק את שינוי הסיווג.
34. מהעבר השני, בחינת ראיות העוררת מעלה כי אכן לא חל שינוי כלשהו בפעילותה בשטח הקרקע, וכי זו נותרה כפי שהייתה בשנים האחרונות – אחסנת חומרים וציוד לפעילות העוררת באתרי הבנייה השונים. ראו למשל בעמ' 8 לפרוטוקול הדיון מיום 5.9.2023, שם השיב מר הלפרן לשאלת יו"ר הוועדה, כי השימוש בנכס כפי שהוא היום זהה לשימוש שנעשה במועד בו נערך הסכס הפשרה עם העירייה בשנת 2014. עדות זו לא נסתרה.
35. כמו כן, מחקירתו של מר הלפרן נלמד כי פעילות המכירה אינה של העוררת, אלא של חברת מלגול. פעילות זו נחלקת בין מכירה של מלגול לחברות בנייה, מחסנים ובתי מסחר מוסדיים שונים (באמצעות סוכני מכירות ואתר האינטרנט של העוררת), ובעיקר "מכירה" פנים-תאגידית, כלומר מכירה חשבונאית, של מלגול לעוררת עצמה.
36. אלו הם שני אפיקי המכירה העיקריים, כאשר בשניהם הסחורה המאוחסנת בשטח הקרקע מופצת על גבי משאיות אל האתר בו נעשות העבודות / התנות בו תוצע הסחורה למכירה. מלבד זאת, ישנה פעילות מכירה מצומצמת בהרבה, שולית ממש, הנעשית ללקוחות הפוקדים את הנכס, וליתר דיוק את השטח הבנוי ולא את שטח הקרקע.
37. בנוסף, מעיון בתמונות שצורפו לתצהירו של מר הלפרן ולסיכומי העוררת, נראה שטח הקרקע כאשר הוא מכיל מדפים גבוהים ועל גביהם ישנו ציוד וחומרי בניין שונים (יריעות איטום, מיכלי גז גדולים, חביות וכו'). כן נראים משאיות ומלגוזות, אשר יש להניח שהם משמשים לפריקה וטעינת הסחורות, והפצתן משטח הקרקע (המשמש לאחסנה בלבד).
38. לאחר בחינת מכלול הראיות, התרשמנו אפוא כי פעילות העוררת אינה מצדיקה במקרה זה את סיווג שטח הקרקע כ"חצר למכירה", מהטעמים הבאים:
- 38.1 ראשית, כפי שדרשנו ב"עניין אלונים", הסיווג "חצר למכירה" נועד לשטחים בהם שטח החצר הוא עסק עיקרי, אשר מתקיימת בו בין היתר פעולה של מכירה. במקרה זה שטח הקרקע הוא נלווה וטפל לשטח הבנוי, שהוא העיקרי, ובו נמצאים המשרדים ובית המלאכה (נכסים פיזיים מס' 24215800400 ו-24215800000), אשר יש להניח כי מהם מתבצעות ההזמנות בפועל, קרי פעילות המכירה.
- 38.2 שנית, רובה המוחלט של פעילות המכירה אינה נעשית בשטח הקרקע, אלא באמצעות סוכני מכירות המסתובבים באתרי הבנייה ואצל לקוחות פוטנציאליים, ובאמצעות אתר האינטרנט. בהתאם, הסחורה הנמצאת בשטח הקרקע מופצת ומסופקת אל אתרי העבודה והמחסנים. שטח הקרקע אינו מתפקד כחנות, ובהתאם מספר הלקוחות המגיעים אליו כדי לרכוש מוצרים הוא מצומצם ובטל בשישים בהשוואה ליתר פעילות המכירה.
- 38.3 שלישית, חלק ניכר מאותה פעילות מכירה ממנה מנסה המשיב להיבנות, היא מעיין "מכירה פנימית", הנעשית בין שתי חברות הנמצאות יחד תחת אותה קבוצת חברות. תתכנה סיבות שונות להחלטה על ביצוע פעולת מכירה שכזו, פיננסיות, חשבונאיות ודומות, אולם דעתנו היא כי לא לסוג מכירה שכזו כיוון המתוקק בעת שקבע את הסיווג "חצר למכירה", אלא כוונתו הייתה למכירה ללקוחות הפוקדים פיזית את האתר, ובו ממש מבצעים את הרכישה.
- 38.4 רביעית, פעילות המכירה המתוארת אינה של העוררת הרשומה כמחזיקה בשטח הקרקע, אלא של חברת מלגול. לא מובן לנו כיצד מבקש המשיב להשליך מפעילות של חברה א' על חברה ב' (הנישומה). כך גם לא ברורה לנו הסתירה בין טענת המשיב כי שטח הקרקע נמצא בשליטתה של חברת מלגול, לבין העובדה כי לא נעשתה מצידו שום פעולה לשינוי זהות המחזיק בשטח זה (או לכל הפחות בחלק מהשטח אשר לטענת המשיב משמש את מלגול).

נבהיר כי לא מצאנו לקבל את דבריו של מר סורני לפיו מלגול "מתפעלת את הרוב המכריע של השטח" (ר' עמ' 2 שם), משום שמר סורני כלל לא הגיש תצהיר בעניין זה, וכן לאור הבהרתו של מר הלפרן כי העוררת היא הדומיננטית והשולטת בפעילות שבכנס (ר' עמ' 5 – 6 שם).

38.5 תמישית, המשיב לא טרח להציג בפנינו תצהיר (או למצער עדות או דו"ח) מטעם פקח או מודד אשר ביקר בכנס ויכול להעיד על הפעילות הנעשית בשטח הקרקע. המשיב גם לא הציג כל ראיה המלמדת על פעילות של מכירה בשטח הקרקע, כגון הימצאות מכשיר סליקה או קופה רושמת, לא הוכח כי לקוחות פוקדים אותו לשם רכישת הסחורה או שהפריטים שהיו בשטח שמשו ל"תצוגה", ולא הוצגה עדות של עובד המקום שתפקידו היה לבצע מכירות בשטח הנכס. כל שנשמך עליו המשיב הוא הדברים המובאים מתוך אתר האינטרנט של העוררת, ולפיו מתאפשרת לכאורה מכירה ללקוחות פרטיים מכתובת הנכס.

39. אם כן, דעתנו היא כי הסיווג "חצרות מגודרות למכירה ואחזקת חומרים שונים" אינו הסיווג המתאים ביותר לשימוש הנעשה בכנס. לטעמנו, שגה המשיב בפרשנותו את צו המיסים ולכן גם בישומו, שכן סיווג זה מיועד לשטחים בהם שטח החצר הוא עסק עיקרי, אשר בו מתקיימת בין היתר פעולה של מכירה (כלומר חצר שהיא תחליף לבניין, אך מטעמים כאלה ואחרים, נעשית המכירה מתוך שטח הקרקע ולא מתוך בניין).

40. העובדה שבשטח הקרקע יש סחורות וציוד, אשר בסופו של דבר מיועדים למכירה, והעובדה שנעשית פעולת מכירה כלשהי של סחורה זו, אינה הופכת את שטח הקרקע אוטומטית ל"חצר מגודרת למכירה". היה על מנהל הארנונה להראות כי השימוש הנעשה בשטח הקרקע הוא שימוש של עסק עצמאי ונפרד, בו נעשית פעילות המכירה עצמה.

41. כל האמור מקבל משנה-תוקף, שעה שהמשיב לא הסביר מה הביאו לשנות מהסיווג לאחר שנים כה רבות, ולאחר שהסכים לסיווג במסגרת הסכם פשרה שזכה לאישור בית המשפט, ומשלא הפריך את טענות העוררת על-כך שלא נעשה כל שינוי בשימוש שנעשה בשטח הקרקע.

#### סיווג השטח הבנוי

42. בהודעת השומה מתאריך 15.12.2021 נקבע סיווגו של השטח הבנוי כך:
- נכס פיזי מס' 24215800400 (413.16 מ"ר) כ"משרדים" (קוד סיווג 201);
  - נכס פיזי מס' 24215800000 (709.73 מ"ר), הכולל את הסככה הצמודה לו (52.01 מ"ר), כ"בתי מלאכה תעשייה" (קוד סיווג 921) ו"סככות לתעשייה, למלאכה" (קוד סיווג 404) בהתאמה;
43. טענת העוררת היא כי יש לסווג את השטח הבנוי כ"מלאכה" (קוד סיווג 921) או כ"תעשייה" (קוד סיווג 401), בהיותו מהווה חלק משרשרת הייצור של המפעל.
44. נבהיר כי על אף שטענת העוררת בעניין זה מועלית ביחס לשטח הבנוי בכללותו, ואינה מבחינה בין שני הנכסים האמורים, הרי שבפועל היא מכוונת לנכס 24215800400 בלבד, שכן נכס פיזי מס' 24215800000 כבר מסווג בסיווג המתאים לפעילות מסוג "תעשייה" / "מלאכה".
45. על כל פנים, לא מצאנו לנכון לשנות מסיווג השטח הבנוי כפי שקבע המשיב, וזאת מהטעמים הבאים:

45.1 ראשית, העוררת לא הציגה ראיות מספקות לתמיכת טענתה בעניין הפעילות הנעשית בכנס המסווג כ"משרדים", אשר ילמדו על היותו מהווה חלק משרשרת הייצור, ועל התקיימותם של המבחינים שנקבעו בפסיקה לסיווג "תעשייה".

45.2 שנית, העוררת עצמה מודה כי השטח הבנוי משמש כ"משרדים". ראו סעיף 5 בתצהירו של מר הלפרן:

"עניינו של הערר חיובי הארנונה שהשיתה עיריית הוד השרון על נכס ברח' המסגר 14 שמשמש כמשרדים טכניים ומחסן לוגיסטי לאחסון חומרים, כולל קרקע לפריקה, טעינה ואחסון של ציוד וחומרים הנדרשים לצוותי הקבוצה באתרי העבודה השונים".

45.3 שלישית, בין קובעי המס שנקבעו במסגרת הסכם הפשרה בשנת 2014, ישנו גם חיוב בגין 370 מ"ר בסיווג "משרדים". דעתנו היא כי אם מבקשת העוררת ללמוד מהסכם הפשרה לעניין סיווגו של שטח הקרקע כיום, ראוי גם לעשות-כן גם לעניין חיובו של השטח הבנוי כיום (וכאמור, העוררת כשלה מלהוכיח כי הסיווג "משרדים" הוא שגוי), ולא טענה כי השתנה השימוש שבו היא עושה בשטח הבנוי, ועל-כן לא ראוי כי העוררת תאחז בחבל בשני קצותיו.

46. לפיכך, אנו קובעים כי סיווג השטח הבנוי יותר כפי שנקבע בהודעת השומה.

#### טענות נוספות

47. טענות העוררת בעניין חריגה מחוקי ההקפאה וסבירות תעריפי הקרקע בעיר תוד השרון, אינן בסמכותנו ולכן נדחות. כך גם הדבר בנוגע לטענות העוררת המתייחסות לבקשה שהגישה העירייה לשרי הפנים והאוצר לשינוי צו הארנונה לשנת 2023 (ובכל מקרה נראה כי העוררת חזרה בה מהן, ראו סעיף 52 לערר 9/23).

48. באשר לטענת העוררת על כך שיש לגרוע מחיוביה רצועת קרקע ששטחה 270 מ"ר (המצויה בחלק המערבי של מגרש העוררת) עקב העתקת הגדר של המפעל הסמוך, במה שמונע ממנה את הגישה והשימוש באותו שטח – התרשמנו כי מדובר בסוגייה עובדתית פשוטה שהצדדים יכולים לפתור ביניהם ללא צורך בהתערבותנו, ולכן איננו מכריעים בה (ראו עמ' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 21.2.2023).

#### סיכום

49. טענת העוררת לעניין סיווג שטח הקרקע מתקבלת, כך שהוא יחויב בהתאם לתעריף הקבוע בצו הארנונה ל"אזמה תמוסה, חצרות במפעלים" (קוד 740) ביחס לשנים 2022 ו-2023.

טענת העוררת לעניין גריעת רצועת הקרקע – אנו קוראים לצדדים להסדירה ביניהם, כאמור לעיל.

יתר טענות העוררת נדחות.

בנסיבות העניין כל צד יישא בהוצאותיו.

בהתאם לסעיף 2(5) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים התש"ס-2000; לפריט 7 בתוספת השנייה לחוק זה; לתקנה 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 החלטה.

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

ניתן היום, 12 באוקטובר 2023, בהיעדר הצדדים.

עוייז רמי טרבליסי (חבר וועדה)

עוייז שמואל יצחק (חבר וועדה)

עוייז עפר בר-און (יו"ר)