

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

**בעניין:** **העוררת:** **קונטרופ טכנולוגיות מדויקות 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 איתי ניר ו/או 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") ביחס לשנים 2017 - 2022, בגין הנכסים המצויים במתחם "פארק היי-טק" (שבו חמישה מגדלי משרדים הידועים כבניינים A,B,C,D,E) המצוי באזור התעשייה נווה-נאמן, ברחוב החרש 4, הוד השרון (להלן - "המתחם").
2. השטחים בהם החזיקה העוררת במהלך השנים שבמחלוקת, משתרעים בחלקם בבניין A ובחלקם בבניין B, והם ידועים בספרי העירייה כנכסים פיזיים מספר 24215710000 ומספר 24130080300 (להלן יקראו בהתאמה - "בניין A" ו-"בניין B", ושניהם ביחד - "הנכסים").
3. למען שלמות התמונה נסביר כי ביום 14.9.2020 נשמעו חלק מהעררים (50/19, 68/19, 10/20) בפני הרכב אחר של ועדת הערר (בראשותו של עו"ד ירון טיקוצקי) אשר כיהן במקביל להרכב זה, ובעקבות אותו דיון הגישו הצדדים את סיכומיהם. הרכב זה של ועדת הערר סיים את כהונתו מבלי לתת החלטה בעררים אלה, וכן בעררים נוספים שהוגשו בגין הנכסים האמורים בגין שנים מאוחרות יותר (4/21, 15/21, 11/22), ולכן הועברו כל העררים הללו לדיון בפני הרכב הנוכחי.
4. נציין בעניין זה כי הוראותיו של סעיף 11ד(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדת ערר), תשל"ז-1977 (להלן - "תקנות סדרי הדין בועדת הערר") קובעות כי אם: "התמנה הרכב חדש - יקיים את הדין מתחילתו".
5. בהסכמת הצדדים, ומתוך כוונה להכריע בעררים במהירות וביעילות, מצאנו לנכון להסתמך על כתבי בי-דין שכבר הוגשו בפני הרכב הוועדה הקודם (עררים, תשובות לעררים, סיכומי הצדדים ותצהיר מטעם העוררת) ועל פרוטוקול הדיון מיום 14.9.2020, וזאת בנוסף לכתבי הטענות שהגישו הצדדים ביחס לשנות המס שלאחר מכן, הדיון שנערך בפנינו ביום 27.11.2022, והסיור שערכנו בנכסים ביום 23.2.2023.
6. עוד נוסף 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 על דעת הצדדים ולפי סמכותנו הקבועה בתקנה 19 בתקנות סדרי הדין בועדת הערר.

רקע עובדתי

להלן נביא את תמצית העובדות הנחוצות לשם הכרעה בסוגיות שלפנינו, כפי שהן משתקפות מטענות הצדדים (אשר נטענו בעל-פה ובכתב):

7. מאתר האינטרנט של החברה העוררת עולה כי עיסוקה הוא בין השאר בפיתוח וייצור של מערכות אלקטרו-אופטיות ואינפרא-אדום לצרכים ביטחוניים שונים (מודיעין, מעקב, סיור וכו') באוויר ביבשה ובים. כפועל יוצא מכך, כך לטענת החברה, היא כפופה לדרישות מחמירות מצד משרד הבטחון בכל הנוגע לביקורת על הבאים בשערי הנכסים, מערכות התקשורת של החברה בנכסים, וכן השליטה והבקרה בהם.
8. בתחילה, שכרה החברה לצורך פעילותה שטחי משרדים בבניין A. ככל שחלפו השנים התרחבה פעילות החברה ובהתאם היא שכרה בהדרגה חלקים נוספים בבניין A, והחל מחודש יוני 2017 גם חלקים בבניין B הסמוך. נכון להיום פעילות החברה משתרעת על שטחם של שני הבניינים במלואם.
9. בהסתמך על הנתונים המובאים בערך לשנת 2022 ומהתשובה לו, מחזיקה החברה בבניין A בשטח של 6390.93 מ"ר המסווג כ"נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (היי-טק)" ובשטח נוסף (לטענת העוררת 268.05 מ"ר ולטענת המשיב 318.74 מ"ר) המסווג כ"מלאכה- בניינים המשמשים לבתי מלאכה, מחסנים סגורים".
- בבניין B מחזיקה החברה בשטח של 1346.71 מ"ר המסווג כ"נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (היי-טק)", ולטענת המשיב בשטח נוסף של 40.46 מ"ר המסווג כ"מלאכה- בניינים המשמשים לבתי מלאכה, מחסנים סגורים".
- לענייננו רלוונטית העובדה (עליה אין מחלוקת) כי החל משנת 2017 מחזיקה החברה בנכסים בשטח כולל שבין 4,001 מ"ר ל-9,000 מ"ר, אשר מתפרש על שני בניינים סמוכים - A ו-B.
10. לשם הבנת טענות הצדדים בעניין אופן יישום הסיווג "נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (היי-טק)" ביחס לנכסי החברה, להלן נוסח הסיווג כפי שהוא מופיע בצו הארנונה לשנת 2020 (אז העלתה העוררת לראשונה טענה בעניין זה) על תתי הסיווג המתייחסים לתעריף הקבוע לסיווג זה, בהתאם לשטח הנכס:

נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (הייטק)	
1	באזור תעשייה
א.	עד 4000 מ"ר - לכל מ"ר
ב.	4001-9000 מ"ר - לכל מ"ר
ג.	מעל 9001 מ"ר - לכל מ"ר
144.28	930
74.26	930
49.61	930

11. עוד עולה מכתבי טענות הצדדים, כי במסגרת תביעת חוב שהגישה העירייה נגד החברה (ת"א 59822-11-18), נחתם בין הצדדים הסכם פשרה (אשר קיבל תוקף של פסק-דין ביום 1.7.2019), ממנו עולה כי לחברה ניתנה האפשרות להשיג בפני מנהל הארנונה כנגד חיובי הארנונה לשנים 2017 – 2018. בהתאם, בחודש יולי 2019 הגישה העוררת השגה בגין חיובי הארנונה לשנים 2017 – 2018, הן מושא ערר מס' 168/19.

טענות העוררת בתמצית

בהשגה מיום 10.3.2019 ובערר 50/19

12. **איחוד הנכסים**- יש לראות בשטחם של שני הנכסים (המשמש לאותה פעילות) כנכס אחד ששטחו 7,100 מ"ר, מהטעמים הבאים: הנכסים נמצאים באותה הכתובת; מהווים קומפלקס אחד ואחד; ישנה מצללה המחברת ביניהם; מטעמי אבטחה המבקרים בבניין B חייבים לעבור קודם לכן בבניין A; הגדרת "שטח מבנה שאינו למגורים" בצו הארנונה של העירייה, מורה במפורש כי יחידת שומה של נכס שאינו למגורים

<sup>1</sup> נדגיש כי הסכם הפשרה האמור התייחס להסדרת החובות בגין שני הנכסים, אולם זכות ההשגה והערר ניתנו במפורש רק ביחס לאחד מהם - פיזי מס' 24130080300 (וכן לנכס נוסף אחר - פיזי מס' 24130100300). כך או כך, בתשובת המשיב להשגה מתאריך 19.9.2019 לא מצאנו התנגדות לעובדה שההשגה מתייחסת גם לנכס פיזי מס' 24215710000, אף שלא ניתנה לגביו זכות השגה מפורשת.

עשויה להיות מורכבת ממספר קומות או מספר מבנים; שניהם משמשים לתכלית אחת של פעילות מסוג תעשייה עתירת ידע.

לכן, אין הצדקה לחייב כל אחד מהם בנפרד, באופן שיוצר הגדלה מלאכותית של חיוב הארנונה.

בהשגה מיום 9.7.2019 ובערר 68/19

13. יש לראות בהשגה כאילו התקבלה - ההשגה התקבלה אצל המשיב בפקס בתאריך 9.7.2019 ובדואר רשום בתאריך 15.7.2019. תשובת המשיב נשלחה לעוררת בפקס בתאריך 22.9.2019 וכן התקבלה אצלה באמצעות דואר רשום בתאריך 3.10.2019 (ולמעשה יצאה מידי של המשיב, קרי- הועברה למשלוח בסניף הדואר, רק ביום 24.9.2019).

מכאן, שתשובת המשיב להשגה (שעניינה בשנים 2017 – 2018) ניתנה באיחור, ויש לראות את המשיב כאילו החליט לקבל את ההשגה במלואה, כפי שקובע סעיף 4 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976 (להלן- "חוק הערר").

איחוד הנכסים - חזרה העוררת על הנטען בערר 50/19.

בהשגה מיום 15.3.2020 ובערר 10/20

14. סיווג הנכסים - לפי לשונו של צו הארנונה, יש לחייב את סך שטח הנכסים בענייננו (7,100 מ"ר) בסיווג "נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע" בתעריף הקבוע בצו הארנונה לנכסים ששטחם מ-4,001 מ"ר עד 9,000 מ"ר וזאת מהמ"ר הראשון (ולא בתעריף מדורג בהתאם לתעריף ל"נכסים המשמשים לתעשייה עתירת-ידע" ששטחם עד 4,000 מ"ר ולכאלה ששטחם מ-4,001 מ"ר עד 9,000 מ"ר).

איחוד הנכסים - חזרה העוררת על הנטען בערר 50/19.

בהשגה מיום 10.12.2020 ובערר 4/21

15. ביחס להודעות השומה החדשות מיום 1.9.2020 (במסגרתן הוגדל שטח הנכסים וחלקו סווג כ"מלאכה-בניינים המשמשים לבתי מלאכה, מחסנים סגורים") - העוררת אינה מתזיקה בשטח של 45.93 מ"ר בבניין A, ובשטח של 36.57 מ"ר בבניין B, והשטח המסומן כמחסן בקומה 1- בבניין A שטחו 140 מ"ר ולא 208.86 מ"ר כפי שחויב. בנוסף, אין לסווג חלק משטח הנכסים כמחסנים בבתי מלאכה (שאינו מתאים לפעילות העוררת בנכסים) אלא יש לסווג את מלוא שטח הנכסים במאוחד כתעשייה עתירת ידע.

איחוד נכסים - העוררת חזרה על טענותיה ביחס לשנים קודמות והוסיפה כי שני הנכסים אחד הם, וזאת הן מבחינה מהותית (הדיסציפלינות השונות של החברה פזורות בשני הבניינים, ובשניהם גם מצויים שטחים המשמשים את כלל עובדי החברה, למשל חדרי ישיבות) והן מבחינה פיזית (לאור דרישות האבטחה שמטיל משרד הבטחון על החברה והצורך בתשתית אחודה בין שני הבניינים, הקימה החברה תשתית של תוואי תקשורת ומערכות (סיבים אופטיים) אשר יוצרים חיבור פיזי בין שני הבניינים).

סיווג הנכסים - העוררת שבה על טענתה בערר 10/20 לעניין הטענה כי חיוב מדורג סותר את הוראות צו הארנונה, והוסיפה כי חברות היי-טק גדולות, ובהן גם העוררת, בוחרות לקבוע את מקום מושבן בהוד השרון בהסתמך על הסיווג המקנה להן תעריף מופחת יחסית ככל ששטחן גדול יותר. פיצול שטחי הנכס סותר את הוראות צו הארנונה, פוגע בהסתמכותה של החברה, מקפח אותה ומפלה אותה לעומת יתר החברות עתירות הידע שבשטחה של העירייה, רק משום שנאלצה להתרחב באופן אופקי ולא אנכי.

בהשגה מיום 17.3.2021 ובערר 15/21 ובהשגה מיום 27.2.2022 ובערר 11/22

16. העוררת שבה על טענותיה כפי שהעלתה אותן ביחס לשנים הקודמות (למעט לעניין שטחי המחסנים שהופחתו מחיוביה), שעיקרן בתמצית הוא חיוב מלוא שטחי הנכס כיחידת שומה אחת בסיווג של תעשייה עתירת ידע, ובתעריף הקבוע לתת הסיווג לנכסים ששטחם מ-4,001 מ"ר ועד 9,000 מ"ר.

**טענות המשיב בתמצית**

בתשובה להשגה מיום 6.5.2019 ובתשובה לערר 50/19

17. **איחוד הנכסים** - אין לראות בשני הנכסים כנכס אחד, מהטעמים הבאים: הנכסים מצויים בבניינים נפרדים פיזית; הם מרוחקים כ-50 מטרים זה מזה ונדרש לצאת מהאחד כדי להגיע לשני; העוררת אינה מחזיקה בבניינים בשלמותם וישנם מחזיקים נוספים;

**סופיות השומה** - העוררת מנועה מלטעון ביחס לחיובי הארנונה בגין הנכסים ביחס לתקופה שקדמה לשנת 2019.

בתשובה להשגה מיום 19.9.2019 ובתשובה לערר 68/19

18. **ההשגה נענתה במועד** - ההשגה התקבלה במשרדי המשיב ביום 24.7.2019 (והוחתמה במועד זה בחותמת "התקבלי") והתשובה להשגה נושאת תאריך 19.9.2019. המועד הקובע לשם מניין הימים לפי חוק הערר הוא התאריך הנקוב על-גבי התשובה להשגה, המשקף את המועד בו היא נחתמה ויצאה מידי של המשיב. בנוסף, מחלקת הארנונה בעירייה טיפלה בשליחת התשובה אל העוררת ביום 22.9.2019, ובמועד זה נשלח אל העוררת העתק מהתשובה להשגה באמצעות הפקס והדואר האלקטרוני. מכאן שבמקרה זה תשובת מנהל הארנונה ניתנה במועד ויש לדחות את הטענה לפיה ההשגה נענתה באיחור.

**סופיות השומה ואיחוד הנכסים** - חזר המשיב על הנטען בתשובה לערר 50/19.

בתשובה להשגה מיום 30.4.2020 ובתשובה לערר 10/20

19. **סיווג הנכסים** - לשון צו הארנונה ברורה וקובעת כי החיוב לנכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע הוא מדורג כך שהתעריף יורד ככל ששטח הנכס גדל, אך לא מהמ"ר הראשון אלא החל מהמ"ר ה-4,001 ואילך. אילו רצה המחוקק במקרה של סיווג זה לחייב נכסים גדולים בתעריף נמוך יותר החל מהמ"ר הראשון, היה עושה כן במפורש כפי שעשה ביחס לסיווגים אחרים בצו הארנונה (למשל במקרה של הסיווג "חצרות מגודרות למכירה ואחזקת חומרים שונים").

כמו כן, טענות דומות הועלו בפני בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים בנוגע לסיווגים אחרים מכוחם מוטל חיוב מדורג, אולם נדחו.

לכן, אין מקום לחייב את מלוא שטח הנכסים מן המ"ר הראשון בתעריף הקבוע בצד הסיווג המתייחס לנכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע ששטחם מ-4,001 מ"ר עד 9,000 מ"ר.

**סופיות השומה ואיחוד הנכסים** - חזר המשיב על הנטען בתשובה לערר 50/19.

בתשובה להשגה מיום 4.2.2021 ובתשובה לערר 4/21

20. **איחוד הנכסים** - המשיב חזר על הנטען בתשובה לערר 50/19 והוסיף כי אין רצף פיזי בין שני הבניינים, וכי רשת התקשורת והאבטחה עליה נסמכת העוררת, אין בה כדי לסייע לה. זאת הן משום שכלל לא ניתן להבחין בה והן משום שלאור התפתחות הטכנולוגיה רשתות מהסוג האמור מקשרות לעיתים גם בין נכסים המצויים בערים אחרות, ומכאן ברור שהן אינן מהוות אינדיקציה לשם קביעה האם נכסים נפרדים פיזית הם בגדר יחידת שומה אחת לצורך חיוב בארנונה. בנוסף, שטח המצללה שבין הבניינים אינו מושכר לעוררת והיא אינה מחזיקה בו.

**סיווג הנכסים** - המשיב חזר על טענתו בתשובה לערר 10/20 לעניין תעריף החיוב המדורג שבצו הארנונה, והוסיף כי טענות העוררת בדבר קיפוח לכאורה אינן בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר ולכן יש לדחותן על הסף.

**שטח המחסנים** - השטח נקבע בהתאם לתוצאות מדידה שערכה העירייה בנכסים, בעוד שהעוררת העלתה טענתה בעלמה, ולא הציגה תימוכין כלשהם שיהא בהם אולי לסתור את ממצאי העירייה. כמו כן, הסיווג נקבע בהתאם למיקום והשימוש נמצא כי נעשה בחלקים אלה של הנכסים. באשר לטענת העוררת בדבר אי החזקתה בחלק מהמחסנים, הרי שלאור הודעה מיום 4.4.2021 מטעם חברת מגדלי הוד השרון בע"מ, הופחת החיוב בגין שטחים אלה והודעה על כך נשלחה לעוררת.

בתשובה להשגה מיום 13.5.2021 ובתשובה לערר 15/21 ובתשובה להשגה מיום 13.4.2022 ובתשובה לערר 11/22

21. המשיב שב על טענותיו כפי שהעלה אותן ביחס לשנים הקודמות, שעיקרן בתמצית הוא שאין לאחד בין שני הנכסים המהווים יחידות שומה נפרדות, ואין מקום לחיוב מלוא שטחם החל מהמ"ר הראשון לפי הסיווג והתעריף הקבועים לתת הסיווג של נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע ששטחם מ-4,001 מ"ר ועד 9,000 מ"ר.

הליכים בפני הרכב ועדת הערר בראשותו של עו"ד טיקוצקי

22. ביום 5.7.2020 הוגש לוועדה תצהירו של עו"ד נעמן שמואלי, המשמש כיועצה המשפטי של החברה, לשם תמיכה בטענות החברה בעררים.

23. ביום 14.9.2020 נערך דיון בפני הוועדה ביחס לעררים שהוגשו עד לאותו מועד (שמספרם 69/19, 50/19, 10/20), במהלכו שבו הצדדים על טענותיהם. משמצאה הוועדה כי אין טעם לקיים הליך הוכחות שעה שהסוגיות שבמחלוקת הן משפטיות ולא עובדתיות, ולאור הסכמת הצדדים, נקבעו מועדים להגשת הסיכומים.

סיכומי העוררת מיום 30.11.2020 וסיכומי התשובה מיום 24.5.2021

24. העוררת שבה על טענותיה כפי שהועלו בעררים, והוסיפה כי החלטתו של המשיב שלא לאחד שטחים המצויים בניינים שונים לכדי יחידת שומה אחת מטעמים של העדר יכולת טכנית, היא אינה סבירה.

בנוסף, לשם תמיכה בטענה לפיה החל משנת 2017 שני הבניינים מחוברים ביניהם פיזית בדרך של תשתית תקשורת תת-קרקעית (סיבים אופטיים) ומערכת שליטה ובקרה (הכוללת בקרת כניסה, מערך אזעקות, בקרת אש ומצלמות) שהוקמה לדרישות משרד הבטחון, צרפה העוררת לסיכומיה תצהירים מטעמם של מר אבי אמסילי - סמנכ"ל התפעול של החברה, מר יזהר לוי - קצין הביטחון בחברה ומר זהר דפנה - סמנכ"ל מכירות בחברת מגלקום בע"מ.

סיכומי המשיב מיום 9.5.2021

25. המשיב שב על טענותיו כפי שהועלו בתשובות לעררים. בנוסף, צרף המשיב פסקי דין של בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים (עת"מ 51633-04-18 אדוונסד ויז'ן נ' עיריית הוד השרון מיום 23.12.2018 וכן עמ"נ 35110-04-18 ו-עת"מ 35119-04-18 שרין טכנולוגיות נ' עיריית הוד השרון מיום 11.11.2018), אשר במסגרתם נדחו לדבריו טענות דומות לזו שהעלתה העוררת לעניין סיווג מלוא שטח הנכסים למן המ"ר הראשון בתת הסיווג שבצדו תעריף מופחת, ולא באופן מדורג.

הליכים בפני הרכב ועדת הערר הנוכחית

26. ביום 27.11.2022 נערך בפניו דיון בעררים שבנדון, בתחילתו קיבלנו את הסכמת הצדדים לכך שהעררים בשלים להכרעה על-סמך המסמכים וכתבי בית הדין שהוגשו מטעם עד כה בהליך. במהלך הדיון שבו הצדדים על טענותיהם, ובסיומו הצענו לצדדים להגיע ביניהם להבנות לפיהן תתקבל טענת העוררת לעניין איחוד שני הנכסים כיחידת שומה אחת, ותדחה טענת העוררת לעניין סיווג שטח הנכסים החל מהמ"ר הראשון בתעריף הקבוע ל"נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע" ששטחם מ-4,001 מ"ר עד 9,000 מ"ר.

27. ביום 27.12.2022 הודיע המשיב כי איננו מקבל את הצעת הוועדה.

28. ביום 26.1.2023 הורינו על קיום סיור בנכסים בהשתתפות נציגי הצדדים ובאי כוחם, וזאת משהגענו למסקנה כי לשם הכרעה בשאלה האם יש לראות בשני הנכסים יחידת שומה אחת, עלינו להתרשם באופן בלתי-אמצעי מהנכסים עצמם ומהפעילות הנעשית בהם.

29. ביום 23.2.2023 התקיים סיור בנכסים בהשתתפות חברי ועדת הערר, וכן מר אבי אמסילי סמנכ"ל תפעול בעוררת, עו"ד נעמן שמואלי יועץ משפטי בעוררת, הגב' אולה אופיר סוקולוב סגנית מנהלת מחלקת שומה בעירייה, באי כוח הצדדים, ומזכירת ועדת הערר. במהלך הסיור ניתנו הסברים ממר אמסילי אודות פעילות החברה ותהליכי העבודה הנעשים בנכסים (מטעמים ביטחוניים לא התאפשר לתעד בתמונות את הפעילות שבתוך הנכסים).

עיקר ממצאי הסיור פורטו בהרחבה בפרוטוקול הסיור אשר הועבר להתייחסות הצדדים (יוער כי לא התקבלה השגה כלשהי מצד הצדדים בנוגע לממצאים העובדתיים שהובאו בו).

## דיון והחלטה

לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהגישו הצדדים בהליך זה, שמענו את הצדדים בדיון שהתקיים בפנינו ביום 27.11.2022, התרשמנו ממצב הנכסים בסיוור שערכנו ביום 23.2.2023, ולאור הסכמת הצדדים כי ההכרעה במחלוקות שבעררים תעשה על-סמך כתבי בית הדין שהוגשו בהליך עד כה, הגענו למסקנה כי התיק בשל לקבלת החלטה.

תחילה נדון ונכריע במחלוקת בדבר איחוד הנכסים וחיובם כיחידת שומה אחת, לאחר מכן נפנה לברר את שאלת הסיווג המתאים, ובסיום נתייחס לטענה לפיה ההשגה מיום 9.7.2019 נענתה באיחור.

## איחוד הנכסים

30. בפתח הדברים הללו נבקש להביא את דברי המלומד ד"ר ה' רוטטוביץ מתוך "ארנונה עירונית" מהדורה חמישית (התשס"א-2001) ספר ראשון, עמ' 742 - 745:

המחלוקת בדבר איחוד או פיצול יחידות שומה, נוצרת בין פקיד השומה לבין הנישום, כאשר האיחוד או הפיצול משפיעים על תעריף הארנונה המוטל על הנישום, והשאלה היא - כיצד מחלקין וכיצד אין מחלקין את הנכס? לשם המחשת הסוגיה נביא מספר דוגמאות.

ועוד באותו עניין:

**תעריף מדורג** - באתר של מפעל תעשייה יש 20 מבנים. אם על פי צו ההטלה תעריף הארנונה המוטל על מפעלי תעשייה הוא רגרסיבי, יבקש הנישום לחבר את שטח כל המבנים ולשום אותם כיחידת שומה אחת, ובדרך זו להפחית את סכום הארנונה. אם תעריף הארנונה הוא פרוגרסיבי, יבקש הנישום לשום כל בניין כיחידת שומה נפרדת.

הצורך בקביעת יחידות שומה הוא תולדה של מציאות מורכבת, שבה באתר אחד יש נכסים אחדים, בנכס אחד יש שימושים אחדים, בנכס אחד יש נישומים אחדים, וכיוצא באלה, והדוגמאות לעיל אינן ממצות את המקרים שבהם יש לפצל את הנכס ליחידות שומה אחדות. על השאלות הרלוונטיות בקשר לקביעת "יחידות השומה" נמנה את העיקריות:

- א. האם השימוש בכל היחידות בנכס הוא בידי אותו נישום;
- ב. האם כל היחידות בנכס משמשות באופן פונקציונלי לאותה תכלית כלכלית;
- ג. האם השימוש הנעשה בכל חלק וחלק של הנכס הוא עיקרי או טפל לתכלית העיקרית, או האם מדובר ביחידה אינטגרלית אחת;
- ד. האם השימוש בנכס נעשה בידי משתמש אחד או בידי אחדים;
- ה. האם אחד מהמשתמשים זכאי להנחה או לפטור.

מכאן אנו לומדים כי הסוגייה שבפנינו, שעניינה באיחוד ופיצול מבנים המשמשים לתעשייה (ובהתאם הפחתה או הגדלה של סכום הארנונה) הינה בגדר חזון נפרץ, שהנכון הוא להכריע בכל מקרה ומקרה בהתאם לנסיבותיו.

31. כקו ישיר לאמור, נקבע אך לאחרונה בסוגייה דומה שנדונה במסגרת בר"מ 688/23 קניון העיר תל אביב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (להלן: "הלכת קניון העיר תל אביב", פורסם בנבו, 5.2.2023) (ההדגשות הוספו – הח.מ.) כדלהלן:

"שאלה בדבר פיצולן של יחידות שומה היא בסופו של דבר שאלה פיזית-עובדתית, אשר יש לבחון אותה בהתאם למצב הדברים הקונקרטי בשטח, על-ידי הגופים האמונים על כך – בשלב ראשון, מנהל הארנונה, ובהמשך ועדת הערר – שלהם המומחיות המתאימה ו"היכרות עם השטח". כך למשל, לשם השוואה, בכל הנוגע לסיווג נכס לצרכי ארנונה הובהר כי "עניינים אלה דורשים, ככלל, בירור נסיבתי ויישומי באופי" (בר"מ 4012/18 מנהל הארנונה בפתח תקווה נ' המכללה למנהל, פסקה 7 [פורסם בנבו] (25.6.2018)). כן צוין בהקשר דומה כי "מחלוקות מסוג זה קשורות במאפייניו

הספציפיים של הנכס העומד לדיון, באופן השימוש הקונקרטי שנעשה בו ובסיווגים השונים הקבועים בצו הארנונה הרלוונטי" (בר"ם 7813/13 מנהל הארנונה - עיריית ירושלים נ' תיכון תל אביב, פסקה 9 [פורסם בנבו] (24.12.2013)).

דברים אלה יפים גם למקרים מהסוג הנדון בענייננו, שבהם מתעוררת שאלה הנוגעת אך לאיחוד או פיצול של נכס ליחידות שומה, כאשר סיווגו לצרכי ארנונה הוא אחיד (זאת להבדיל ממצב שבו מדובר בנכס רב-תכליתי, סוגיה שנדונה, בין השאר, בע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון [פורסם בנבו] (9.2.2003) ובבר"ם 9205/05 מנהל הארנונה - עיריית טבריה נ' היפר שוק 1991 בע"מ [פורסם בנבו] (14.11.2006)).

32. בהתאם לאמור, נכריע גם אנו בשאלת פיצול יחידות השומה בהתאם למצב הדברים הקונקרטי בשטח כפי שראינו בענייננו במהלך הסיור [נעיר כי פסק הדין שלעיל כבר היה מוכר לנו עוד קודם שהומצא לנו עותק ממנו מצד באת כוח המשיב].

#### סמיכות שני הנכסים מבחינה פיזית-עובדתית

33. סעיף 2 לצו הארנונה של העירייה עניינו ב"הגדרת שטחים לצורך חישוב הארנונה" (החל משנת 2022 שונתה כותרתו ל"הגדרות"). בכל הנוגע להגדרת שטחים לצורך חישוב הארנונה של "שטח מבנה שאינו למגורים", קובע צו הארנונה כי שטח זה:

"כולל כל השטח הבנוי של המבנה (על פי מידות החוץ של המבנה) בכל הקומות, לרבות מעברים, מסדרונות, מחסנים, סככות, מרפסות יציעים, גלריות, חדרי שירותים, למעט משרדים, וכל מבנה עזר המשמש אותו מחזיק, בין אם אלה מהווים מבנה אחד או מספר מבנים ובין שהם מצויים במפלס אחד או במספר מפלסים, אלא אם צויין במפורש אחרת בצו הארנונה להלן".

נראה אם כן, כי צו הארנונה של העירייה מכיר באפשרות שבה שטח של מבנה (שאינו משמש למגורים) יהיה פרוס על פני קומות שונות או מפלסים שונים, או במקרה שלפנינו - על פני מבנים שונים.

34. עיקר טענות המשיב בעניין זה הן כי לא ניתן לראות בשני הנכסים יחידת שומה אחת, משום שבין הבניינים ישנה הפרדה פיזית וכן משום שהבניינים אינם מצויים בחזקתה הבלעדית של העוררת. אולם, לא הוצג בפנינו מהו המקור החוקי העומד מאחורי אותם נימוקים, אלא כל שהוסבר הוא כי מדובר בשיקול דעת של מנהל הארנונה.

35. בנוסף לאפשרות החוקית לראות בשני הנכסים כיחידת שומה אחת, אנו סבורים כי יש לכך גם הצדקה בהסתמך על ממצאי הסיור שערכנו בהם, כפי שאלו יופרטו להלן:

35.1 שני הנכסים רשומים תחת כתובת אחת (רחוב החרש 4) ונמצאים במתחם "פארק היי-טק" הכולל חמישה מגדלי משרדים הידועים כבניינים A,B,C,D,E. המתחם כולו תחום בגדר גבוהה, ובין המגדלים ניתן למצוא מעברים רגליים, שטחי גינון, כבישים פנימיים, מתקנים שונים, אזורי חניה לא-מקורה בתשלום, ועוד. על-מנת להיכנס למתחם עם כלי-רכב נדרש לעבור דרך עמדת שמירה המוצבת בכניסה אליו ולקחת כרטיס חניה לפתיחת השער החשמלי (כך בכל אופן לגבי מי שאינו נכנס למתחם דרך קבע, שאז יש להניח כי הוא בעל מנוי או הרשאה קבועה).

35.2 בניין A הוא מבנה בן 5 קומות (קומת קרקע שמעליה 3 קומות וכן קומת גג) ובניין B הוא מבנה בן שתי קומות (קומת קרקע שמעליה קומה נוספת). בין שני הבניינים מפרידה רחבת חניה, כאשר חלק מהחניות (אלו הסמוכות לפתחי הבניינים) שמורות לעובדי החברה ולאורחיה.

35.3 המרחק בין הכניסות הראשיות של כל אחד מהבניינים הוא כ-50 מטר, וישנה סככה המקרה את המעבר בין שני הבניינים לכל אורכו (לפי מה שנמסר לנו בסיור, שטח הסככה אינו מוחזק בידי החברה).

35.4 הכניסה לבניין A נעשית מקומת הקרקע, ובפתחה ניצבת עמדת שמירה ובקרה שבה יושב מאבטח, ולפניו מוניטורים שבהם נראים צילומי מצלמות האבטחה הפרושות ברתבי שני הבניינים.

35.5 אורחי החברה המבקשים להיכנס לאחד מהבניינים נדרשים לעבור קודם לכן דרך אותה עמדת קבלה/אבטחה, להפקיד אצל המאבטח אמצעי זיהוי ולקבל תג מגנטי, אשר בלעדיו לא ניתן להיכנס

לשני הבניינים. אין עמדה דומה בבניין B, לכן מי שאינו בעל הרשאה מתאימה, לא יוכל לבוא בשערי בניין B מבלי לעבור קודם לכן דרך הלובי של בניין A.

35.6 בקומת הקרקע נמצא גם חדר שרתים מאובטח, המשמש את החברה לתקשורת חיצונית ולתקשורת פנים ארגונית מסווגת. עם התרחבות החברה לבניין B, ולאור הצורך בתשתית תקשורת מאובטחת, נפרש בין שני הבניינים סיב תקשורת ייעודי כדי לאפשר זאת. באופן כללי, מערך האבטחה של העוררת שבסיסו בבניין A, משרת בכלל היבטיו גם את בניין B – לרבות מערך המיחשוב, מערך התקשורת, מערך מצלמות האבטחה הפנימיות, גלאים שונים, אזעקות וכו', ולבניין B תלות מוחלטת במערך התשתית הטכנולוגית המשותפת.

36. לאור האמור וכפי שיפורט להלן, מסקנתנו היא אפוא כי על אף המרחק הלא-רב בין שני הנכסים במקרה זה, אין בריחוק זה כדי לקטוע את הרצף הטריטוריאלי ביניהם באופן המתייב לראות בהם שני נכסים נפרדים, ומכאן אנו קובעים כי אין מניעה לראות בהם יחידת שומה אחת. בבסיס החלטתנו הטעמים הבאים:

36.1 בהתחשב בשטח של המתחם כולו, ובשקלול שטחם של הנכסים עצמם, המרחק הפיזי בין שני הבניינים הוא מרחק זניח ביותר (כ-50 מ'). לשם השוואה, ייתכן כי עובד החברה יידרש לצעוד מדי יום מרחק רב יותר בדרכו מהחדר בו הוא עובד אל מעלית הבניין או אל המטבחון המצוי בקומה שבה נמצא תדרו.

36.2 השביל המחבר שבין שני הבניינים הוא סלול ומקורה (ואינו למשל דרך בלתי סלולה), ונראה כי הוא משמש בעיקרו את עובדי החברה ואורחיה. נזכיר בעניין זה כי על אף שהשטח שבין הבניינים הוא מעבר פתוח, הרי שהמתחם בו מצויים הבניינים הוא מגודר, ומכאן יוצא שבפועל המעבר האמור משמש בעיקר את עובדי החברה ואורחיה (גם אם לפי רישומי העירייה הוא אינה בחזקתה הבלעדית).

36.3 חלק לא מבוטל מרחבת החניה המצויה בין שני הבניינים כולל חניות השמורות לעובדי ואורחי החברה (כפי שנלמד מהשלטים שהוצמדו לאותן חניות). הדבר נעשה, כך יש להניח, מתוך כוונה של החברה "לשרייף" לעובדיה ואורחיה את החניות הסמוכות ביותר לפתחי שני הבניינים, במה שיוצר מעיין "רצף טריטוריאלי" ביניהם.

36.4 אין לאורחי החברה אפשרות להיכנס לבניין B מבלי לעבור קודם לכן בעמדת הקבלה/אבטחה שבבניין A ולהצטייד טרם הכניסה לבניין B בתעודה מתאימה (ובהצמדת מלווה מטעם החברה).

36.5 ישנה תשתית תקשורת תת-קרקעית (סיבים אופטיים) ומערכת שליטה ובקרה (הכוללת בקרת כניסה, מערך אזעקות, בקרת אש ומצלמות) אשר יוצרות הלכה למעשה חיבור פיזי בין שני הבניינים, גם אם זה אינו נראה בעין (החברה תמכה טענות אלו בתצהירים מטעמה, ואלו לא הופרכו מצד המשיב). כמו כן הוסבר לנו כי לבניין B תלות מוחלטת במערך התשתית הטכנולוגית המשותפת.

37. עוד נוסף, כי בניגוד לנסיבות המקרה כפי שעמדו בפני בית המשפט ב"הלכת קניון העיר תל אביב", אין מדובר בענייננו בעשרות מחסנים הפזורים על פני קומות שונות בקניון, אלא בשני נכסים המצויים בשני בניינים סמוכים מאוד, אשר שניהם יחד מהווים את לב פעילות החברה, ואף אחד מהם לא יכול להתקיים בלי השני (כפי שיורחב עוד להלן).

כדי ללמד עוד על השוני בין המקרה הדנא לבין זה שבהלכת קניון העיר תל אביב - באותו מקרה קבעה ועדת הערר כי כל אחד מהמחסנים הוא נכס בפני עצמו, וזאת מהטעם שקיימת ביניהם הפרדה בדרך של אמצעי זיהוי ומגננוני נעילה. בענייננו, לעומת זאת, המצב הוא הפוך, כאשר הגישה לבניין B למעשה "נעולה" בפני מי שאינו עובד החברה, ומחייבת מעבר מקדים דרך עמדת הקבלה/אבטחה שבבניין A.

38. לאור כל הטעמים שהובאו לעיל, אנו סבורים כי **בנסיבות המקרה אין הפרדה משמעותית בין שני הנכסים כך שניתן וראוי לראות בהם כבעלי רציפות פיזית לצורך חיובם בארנונה כיחידת שומה אחת.**

#### סמיכות שני הנכסים מבחינה מהותית-פונקציונאלית

39. על אף שבענייננו השאלה העיקרית נוגעת לאיחוד או פיצול של נכס ליחידות שומה כאשר הסיווג הוא זהה (שכן הצדדים אינם חולקים על כך שעיקר פעילות החברה בנכסים מצדיקה את סיווגם כ"תעשייה עתירת ידע"), ולא בסוגיית פיצול נכס אחד לנכסים נפרדים לאור סיווג שונה, מצאנו לנכון להיעזר גם בעקרונות

שהותו בהלכת מתקן רב-תכליתי לשם הקביעה האם הנכס בעניינינו הוא נכס הומוגני שיש לראותו כיחידת שומה אחת, או שמא מדובר בשני נכסים נפרדים שיש לראות בכל אחד מהם כנכס בפני עצמו.

40. שני מבחני העזר העיקריים שנקבעו בפסיקה להכרעה בשאלה האם נכס מסוים הוא מתקן רב-תכליתי המצדיק את פיצול שטחו לסיווגים נפרדים, הם מבחן הזיקה בין השימושים הנעשים בשטח הנכס ומבחן הכרחיות השימושים הללו למהות הארגון.

(להרחבה ראו פסקאות 8-9 בע"א 7575/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון (נבו, 9.2.2003) וכן עמ"נ 13-02-14848 עופר שערים אוטומטיים בע"מ נ' עיריית ראשון לציון (נבו, 18.11.2013).

41. בהקשר זה, נביא להלן את חלוקת פעילות החברה בנכסים כפי שנתזתה בעניינינו במהלך הסיור:

41.1 בקומת הקרקע בבניין A ישנם קווי ייצור, הרכבה, פיתוח ומעבדה של מוצרי החברה. חלק מהחלקים המותקנים במוצרים המוגמרים של החברה מוזמנים מחברות חיצוניות ומורכבים במקום. בקומה זו בקרנו גם במחסנים המשמשים את שני הנכסים לאחסנת ציוד ומוצרים, וכן בחדרי ייצור הכוללים תנורים מיוחדים ועוד. בנוסף, בקומה זו ממוקמת עמדת האבטחה, וכן חדר השרתים המאובטח, המשמשים את שני הבניינים.

41.2 בקומה הראשונה בבניין A מצאנו חדרי משרדים, מעבדות וחדרי ייצור; בקומה השנייה מצאנו חדרי משרדים המשמשים את הנהלת החברה, מחלקת IT של כלל החברה, מעבדות ופעילות גופי הפיתוח; הקומה השלישית משמשת בחלקה למשרדים ובחלקה לפעילות פיתוח.

41.3 באשר לבניין B - קומת הקרקע בבניין זה משמשת את המחלקה המשפטית, מחלקת המכירות ומחלקת משאבי האנוש. מחלקות אלו משרתות את כלל עובדי החברה ומוצריה, ללא הבחנה באילו מהבניינים הם נמצאים בפועל.

41.4 הקומה הראשונה בבניין B משמשת את עובדי מחלקת הפיתוח. בקומה זו נמצאים גם מערך הבקרה, ומעבדות הבקרה, הנותנים מענה של בקרת איכות ודיוק לכלל סוגי המוצרים של החברה, כך שגם מוצרים המיוצרים או מורכבים בבניין A מועברים לבחינה ובקרה בבניין B. כפועל יוצא משיטת העבודה של החברה, כלל מוצריה המפותחים ומורכבים בבניין A, נדרשים לעבור בשלב זה או אחר של תהליך הייצור, טרם מסירתם ללקוח, גם בבניין B. השינוע של מוצרים כבדים בין שני הבניינים נעשה, לפי מה שנמסר לנו, באמצעות מלגוזות מתאימות. קומה זו מכילה גם חדר ישיבות וכן את חדר האוכל, המשמשים שניהם באופן יום-יומי את כלל עובדי החברה שבשני הבניינים (בבניין A ישנם מטבחונים קטנים בלבד).

41.5 עוד הוסבר לנו במהלך הסיור מצד מנהל התפעול בחברה כי בהתאם לקונספט הניהולי בחברה, כל סדרת מוצרים, המהווה מבחינת החברה "יחידה" מקצועית אחת, מוקמה ביחד עם גורמי הפיתוח, הייצור, ההרכבה והשיווק שלה באותה קומה. מכאן, שבכל קומה שבה מתקיים ייצור של מוצר, ניתן למעשה למצוא את כל הגורמים הללו, "תומכי הייצור", המשרתים את המוצר או סדרת המוצרים הזו, לבד מגורמי בקרת האיכות הנמצאים רק בבניין B ומשרתים את כל המוצרים.

42. לאור האמור, מסקנתנו היא אפוא כי ישנה זיקה מובהקת בין פעילות החברה בשני הנכסים, המקיימות יחד את מהות החברה ומשמשות יחד לאותה התכלית (פעילות מסוג תעשייה עתירת ידע). פעילות החברה בשני הבניינים שלובה זו בזו עד כדי כך שנכון להיום הפעילות המתקיימת בבניין A אינה עומדת ואינה יכולה לעמוד בפני עצמה (למשל משום שהמחלקות התומכות השונות, חדר האוכל של החברה, מעבדות הבקרה- מצויות בבניין B), ובהתאם הפעילות שבבניין B אינה עומדת ואינה יכולה לעמוד לבדה (בין השאר משום שמחסני החברה, חדרי הייצור, ההרכבה והפיתוח, חדר השרתים, משרדי ההנהלה, מצויים בבניין A).

## סיכום

43. לאור הגדרות צו הארנונה של העירייה לעניין חישוב הארנונה של שטח מבנה שאינו למגורים, לאחר בחינת מכלול טענות הצדדים בדגש על הפעילות שעושה החברה בשני הבניינים השונים, מצאנו כי בנסיבות המקרה דן יש לראות בשני הנכסים יחידת שומה אחת, משנמצא כי על אף שכל אחד משני הנכסים נמצא בבניין

שונה, הרי שיש ביניהם הן סמיכות פיזית והן אחידות תפקודית מהותית. לכן כאמור אנו מקבלים את טענת החברה לעניין איחוד שני הנכסים תחת יחידת שומה אחת.

### סיווג הנכסים

44. בעניין זה טוענת העוררת כי לפי לשונו של צו הארנונה, יש לחייב את סך שטח הנכסים בענייננו (7,100 מ"ר) בסיווג "נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע" בתעריף הקבוע בצו הארנונה לנכסים ששטחם מ-4,001 מ"ר עד 9,000 מ"ר **וזאת מהמ"ר הראשון** (ולא בתעריף מדורג בהתאם לתעריף ל"נכסים המשמשים לתעשייה עתירת-ידע" ששטחם עד 4,000 מ"ר ולכאלה ששטחם מ-4,001 מ"ר עד 9,000 מ"ר).
45. לטענתה, כאשר רצה המחוקק לקבוע בצו הארנונה תעריף מדורג, נקבעה הפרדה מפורשת בין התעריף למ"ר הראשונים ולבין התעריף למ"ר הנוספים, כפי שנעשה למשל ביחס לבניינים המשמשים למגורים. עוד לטענתה, חברות היי-טק גדולות (ובהן גם העוררת) בוחרות לקבוע את מקום מושבן בהוד השרון בהסתמך על הסיווג המקנה להן תעריף מופחת יחסית ככל ששטחן גדול יותר, ופיצול שטחי הנכס סותר את הוראות צו הארנונה, פוגע בהסתמכותה של החברה, מקפח אותה ומפלה אותה לעומת יתר החברות עתירות הידע שבשטחה של העירייה, רק משום שנאלצה להתרחב באופן אופקי ולא אנכי.
46. מנגד, טענת המשיב היא כי לשון צו הארנונה ברורה וקובעת כי החיוב לנכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע הוא **מדורג**, כך שהתעריף יורד ככל ששטח הנכס גדל, אך לא מהמ"ר הראשון אלא החל מהמ"ר ה-4,001 ואילך. אילו היה רוצה המחוקק במקרה זה לסווג נכסים גדולים בתעריף נמוך יותר החל מהמ"ר הראשון, היה עושה כן במפורש כפי שעשה ביחס לסיווגים אחרים בצו הארנונה. עוד נטען כי טענות דומות הועלו בעבר בפני בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים בנוגע לסיווגים אחרים מכוחם מוטל חיוב מדורג- אך נדחו.
47. דעתנו בעניין זה היא כדעת המשיב, אולם בטרם נפרט את הכרעתנו, ברצוננו להקדים לכך מספר מילים:
- 47.1 השאלה בדבר אופן יישום תעריף צו הארנונה המתייחס ל"נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (היי-טק)" כפי שתוארה לעיל, כבר עלתה בעבר בפני ועדה זו (בהרכב מעט שונה). אז, הגענו לכלל מסקנה כי אנו מנועים להכריע בשאלה זו, בין השאר משום שדינה להתברר בדרך של עתירה מנהלית.
- 47.2 עוד הבענו דעתנו על כך שישנו קושי פרשני בקביעה האם יש לחייב לפי סעיף הסיווג באופן מדורג תוך חיוב הולך ופוחת למ"ר השולי הנוסף, או שמא לחייב את כלל שטח הנכס בתעריף אחד, בהתאם למדרגת השטח בה הוא "נופל" (להרחבה ראו החלטתנו בערר מס' 1/17 בעניין **שרין טכנולוגיות בע"מ** (27.2.2018), והחלטתנו בעררים מס' 45/16, 2/17 בעניין **אי וי טי בע"מ** (31.10.2017)).
- 47.3 בעניין החלטות אלה אף הוגשו שתי עתירות וערעור אחד אל בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים (עת"מ 51633-04-18 **אדוונסד ויז'ן נ' עיריית הוד השרון** מיום 23.12.2018 וכן עמ"נ 35110-04-18 ו-עת"מ 35119-04-18 **שרין טכנולוגיות נ' עיריית הוד השרון** מיום 11.11.2018), אך אלו הסתיימו בלי שניתנה הכרעה ברורה בדבר האופן הנכון בו יש ליישם את הסיווג "תעשייה עתירת ידע" כפי שהוא מופיע בצו הארנונה של העירייה (ולראיה, הנושא הובא לפתחנו שוב).
- 47.4 אנו סבורים כי מצב הדברים הנוכחי אינו תקין, ולכן מחובתנו לסייע ביצירת וודאות בכל הנוגע לתעריפי צו הארנונה של העירייה. היות שהנושא לא הוסדר במשך כל השנים שחלפו מאז הובא הנושא בפנינו לראשונה, ומשהצדדים דכאן לא טענו בפנינו לעניין חוסר סמכותנו להכריע בנושא, נראה לנו כי בשלה העת להכריע וליתן את דעתנו בנושא.
48. כפי שציינו בעבר, נראה לכאורה כי לשון צו הארנונה הקובעת את תעריפי הסיווג לפעילות של "תעשייה עתירת ידע ששטחה 4001 – 9000 מ"ר", סובלת את שני הפירושים להם טוענים הצדדים (כאשר לשיטת העוררת הכוונה היא חיוב בתעריף המופחת **לכל מ"ר מהמ"ר הראשון** של הנכס, ואילו המשיב טוען כי הכוונה היא חיוב בתעריף המופחת רק **לכל מ"ר** שהוא **מעבר** ל-4001 מ"ר):

21 נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (הייטק)	
1 באזור תעשייה	930
א. עד 4000 מ"ר - לכל מ"ר	164.28
ב. 4001-9000 מ"ר - לכל מ"ר	74.26
ג. מעל 9001 מ"ר - לכל מ"ר	49.61

49. עיון בצו הארנונה (בנוסחו לשנת 2023) מעלה כי צמד המילים "לכל מ"ר" מצוין לעיתים ביחס לסיווג מדורג, כפי שנעשה למשל במקרה של סיווג "קרקע תפוסה של מפעלי נשק ותחמושת":

5.24 נכסים המוחזקים על-ידי מפעלי תעשייה לייצור נשק ותחמושת	
144.98 ₪	(203)
84.19 ₪	(400)
84.19 ₪	(406)
1.41 ₪	(739)
0.13 ₪	(739)

א. המשרדים - לכל מ"ר  
 ב. מבני תעשייה - לכל מ"ר  
 ג. סככות לתעשייה - לכל מ"ר  
 ד. קרקע תפוסה  
 1. בין 3,500 דונם ל- 5,499 דונם - לכל מ"ר  
 2. מ- 5,500 דונם ומעלה - לכל מ"ר

ומצוין לעיתים ביחס לסיווג שיש בו הוראה מפורשת וברורה כי הוא חל מהמ"ר הראשון, ולא במדורג, כפי שנעשה למשל בסיווג "בניינים המשמשים כגני ילדים":

5.11 בניינים המשמשים כגני ילדים			
171.36 ₪	(531)	206.03 ₪	(530)
177.98 ₪	(531)	206.03 ₪	(530)

א. שלא בפיקוח משרד החינוך - עד 150 מ"ר - לכל מ"ר  
 ב. שלא בפיקוח משרד החינוך - מעל 150 מ"ר - לכל מ"ר מהמ"ר הראשון

50. כך גם השימוש בצמד המילים "לכל מ"ר" נעשה לעיתים כאשר המשמעות היא הוזלת תעריף הארנונה החל מהמ"ר הראשון ככל ששטח הנכס הוא גדול יותר:

5.9 מוסדות להשכלה גבוהה - בכל האזורים	
152.88 ₪	(510)
142.75 ₪	(510)

א. עד 1,000 - לכל מ"ר  
 ב. מעל 1,001 מ"ר - לכל מ"ר מהמ"ר הראשון

ולעיתים השימוש בצמד המילים "לכל מ"ר" נעשה כאשר המשמעות היא ייקור תעריף הארנונה החל מהמ"ר הראשון ככל ששטח הנכס הוא גדול יותר:

5.29 סככות	
181.96 ₪	(980)
186.69 ₪	(980)

א. סככות למסחר:  
 1. ששטחם עד 150 מ"ר - לכל מ"ר  
 2. ששטחם מעל 150 מ"ר - לכל מ"ר מהמ"ר הראשון

51. בנוסף, ניתן לראות בצמד המילים "לכל מ"ר" ככזה הבא ללמדנו על חיוב נכסים בארנונה לפי שיטת מדידה מטריית, וזאת במובחן מחיוב ארנונה "לכל מ"ק" או "לכל דוכן" (בזהירות נעיר כי ספק אם חיוב כזה הוא חוקי, וזאת לאור המעבר לחיוב ארנונה בשיטה המטרית אי-אז בשנות ה-90):

5.28 מיכלי אחסון	
45.08 ₪	(901)
5.68 ₪	(902)

א. מיכלי אחסון, פרט למיכלי מים (לכל מ"ק)  
 ב. מיכלי אגירת מים (לכל מ"ק)

5.7 דוכנים - לכל דוכן			
288.09 ₪	(350)	288.09 ₪	(350)

52. אם כן, מעיון בצו הארנונה כמכלול קשה לקבוע בוודאות מהי כוונת המחוקק בצינו את צמד המילים "לכל מ"ר", ולא מצאנו די אינדיקציות לקבוע האם יש ליישם את הסיווג ביחס לנכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע באופן מדורג, אם לאו.

לאור מצב הדברים, פנינו אל בחינת ההיגיון והשכל הישר.

53. קבלת טענת העוררת בעניין זה משמעותה היא כי נכס המשמש לתעשייה עתירת ידע שגודלו 4001 מ"ר, יחויב בארנונה שנתית בסך של 301,555 ₪. זאת, בעוד שנכס המשמש לייעוד זהה וגודלו 4000 מ"ר, יחויב בארנונה שנתית בסך של 585,800 ₪ (האמור בתעריפי 2023).

מדובר אפוא בפער זרמטי של חיוב ארנונה כפול כמעט בין שני הנכסים, הנוגע מהפרש של 1 מ"ר בלבד ביניהם.

54. קשה לנו להצדיק תוצאה כזו או לייחס למחוקק כוונה להיטיב בצורה כה גורפת עם נכסים ששטחם גדול מ-4000 מ"ר זווקא. קבלת גישת העוררת עלולה להוביל לעיוות בו חברה תבחר להגדיל את שטחה באופן מלאכותי כך שיהיה גדול מ-4000 מ"ר, ולו כזי שתעריף הארנונה הכללי שלה יופחת משמעותית.
55. אנו סבורים כי כוונת המחוקק הייתה לקבוע תעריף מדורג אשר הולך ופוחת ככל ששטחם של נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע גדול יותר, וזאת בגין השטח השיורי שמעבר למדרגת ארנונה מטוימת, וכי יש במנגנון זה כדי להיטיב עם חברות היי-טק גדולות הבוחרות לקבוע את מקום מושבן בהוד השרון מחד גיסא, וכזי לשמור על הקופה הציבורית מאוזנת מאידך גיסא, תוך חיוב הנישומים בתעריף מדורג והגיוני.

#### טענה לאיחור במענה להשגה מתאריך 9.7.2019

56. בעניין זה טוענת העוררת כי תשובת המשיב להשגה מתאריך 9.7.2019 (שעניינה בשנים 2017 – 2018) ניתנה באיחור. לכן, כפי שקובע סעיף 4 לחוק הערר, יש לראות את המשיב כאילו החליט לקבל את ההשגה ככתבה וכלשונה.
57. עיון בהשגה האמורה מלמד, כי העוררת העלתה בו טענה אחת והיא הטענה לאיחוד שני הנכסים לכזי יחידת שומה אחת, החל מיום 1.6.2017. היות שהחלטנו לקבל את טענת העוררת לעניין איחוד שני הנכסים, אזי התוצאה היא ממילא שהמבקש בהשגה התקבל. במצב כזה, התייתר הצורך להכריע בשאלת המועד בו נענתה ההשגה.
58. נבהיר כי הזיון בעררים אמנם אוחד, אולם טענת העוררת לעניין מזרקות הסיווג לא הוזכרה כלל בהשגה מיום 9.7.2019 או בערר מספר 68/19 (ולמעשה הועלתה לראשונה רק במסגרת ההשגה מיום 15.3.2020 ובערר 10/20) ומכאן שאין לה תחולה רטרואקטיבית, היות שכל שנת מס עומדת בפני עצמה.

#### סיכום

59. אנו מקבלים את טענת העוררת (שהועלתה בעררים מס' 50/19, 68/19, 10/20, 4/21, 15/21, 11/22) לעניין איחוד נכסים פיזיים מספר 24215710000 ומספר 24130080300 המצויים בבניינים A ו-B תחת יחידת שומה אחת.
60. אנו זוחים את טענת העוררת (שהועלתה בעררים מס' 10/20, 4/21, 15/21, 11/22) לעניין חיוב שטח הנכסים כולו בתעריף הקבוע לתת הסיווג לנכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע (היי-טק) ששטחם מ-4,001 מ"ר ועד 9,000 מ"ר, וקובעים כי יש ליישם את החיוב בגין נכסים המשמשים לתעשייה עתירת ידע באופן מדורג, כך שהתעריף ירד ככל ששטח הנכס גדל, אך לא מהמ"ר הראשון אלא החל מהמ"ר ה-4,001 ואילך.
61. בנסיבות העניין, ולאור התוצאה אליה הגענו, כל צד יישא בהוצאותיו.
- בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים התש"ס-2000; לפרט 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 ההחלטה.
- מזכירת ועדת הערר תמציא העתק מהחלטה זו לצדדים באימייל או בפקסימיליה ובזואר רשום.

עו"ד רמי טרבלסי (חבר ועדה)

עו"ד שמואל יצחק (חבר ועדה)

עו"ד עפר בר-און (יו"ר)

ניתן היום, 12 ביוני 2023, בהיעדר הצדדים