



בפני ועדת הערר: עו"ד ראמי חזאן – יו"ר הועדה

מר יהודה אזולאי – חבר הועדה

מר יהודה עייש – חבר הועדה

עו"ד יעל אסיף – יועצת משפטית לוועדת הערר

בעניין: רפי לוי

העורר

נגד

מנהל הארנונה בעיריית עכו

המשיב

החלטה

רקע כללי:

1. ערר זה נסוב על חיובו של נכס אשר סומן בפנקסי העירייה כנכס מס' 18005112150 והממוקם ברח' בן עמי 65 עכו, בשטח שיפוטו של המשיב (להלן: "הנכס"). העורר הוא המחזיק בנכס ומפעיל במקום כעסק לממכר קופות ומכונות אשראי.

2. העורר הגיש למשיב השגה על חיובו בגין הנכס, בטענה כי יש לשנות את סיווג חלקו העליון של הנכס (להלן: "החלק שבמחלוקת"), בסיווג "מחסן" שבס' 5(ב) (9) לצו המסים לעיריית עכו (להלן: "צו המסים") ולא כפי שחויב החלק שבמחלוקת ויתרת הנכס- בסיווג "עסקים", שבס' 5(ב) (7) לצו המסים. השגתו של העורר נדחתה, מהנימוק שהחלק במחלוקת אינו עונה על הגדרת "מחסן" שבצו המסים ומכאן עררו.

3. במסגרת הדיון המקדמי שהתקיים בערר הוחלט על קיום סיור בנכס. סיור כאמור התקיים ביום 7.1.18 בנוכחות הצדדים ונציגיהם. פרוטוקול הסיור והתמונות שצולמו במהלכו הומצאו לצדדים. כפי שפורט בפרוטוקול הסיור, החלק שבמחלוקת הנו מעין מבנה רעוע אשר העלייה אליו הנה בסולם צר, בקושי רב וכך גם תקרתו נמוכה והשהייה בו מאוד לא נוחה. קיים מעליון קטן בצד הסולם. הבחנו כי בחלק שבמחלוקת קיימים מדפים וארונות בהם מצויות קופות ישנות, חלקים של קופות ומכונות אשראי שנראים ישנים (נא ראו תמונות 4-7, 10-11). במקום גם היה מצוי ארגז עם חשבוניות ולא נצפו במקום מלאי או סחורה המיועדת למכירה ולא נצפתה כלל סחורה ארוזה.

העורר אף מסר במהלך הסיור, ביחס למה שנצפה בחלק שבמחלוקת, כי המדובר בקופות ישנות מאוד שהוא עושה בהם שימוש לחלקי חילוף או סתם שומר אותם במקום. העורר ציין כי אינו מחזיק למעלה סחורה חדשה, שיטת העבודה שלו היא כזו שסחורה שמגיעה ישר יוצאת ללקוח ולא נשארת בנכס. העורר ציין כי הוא למעשה סוכנות של נריפון, כי הוא מקבל תעודת משלוח והסחורה ישר יוצאת ללקוח וכי הוא כלל אינו מחזיק מלאים.

4. בתום הסיור הודיעו הצדדים כי הם מוותרים על הגשת ראיות. העורר גם וויתר על הגשת סיכומים וביקש להסתפק בטענותיו שהועלו עד כה והעוררת ביקשה שהות להודיע האם תוותר על סיכומים. ביום 19.2.18

הגישה העוררת סיכומים מטעמה וחזרה על טענתה כי אין לראות בחלק שבמחלוקת מחסן. המשיב ביקש להפנות לקיומו של המעליון, המצביע על הצורך בהעלאת סחורה לחלק שבמחלוקת ומבקש ללמוד מכך שנעשה בחלק שבמחלוקת שימוש מסחרי ולכן אין הוא יכול להיחשב כמחסן.

דיון:

5. כאמור, הצדדים חלוקים לגבי סיווג השטח שבמחלוקת ולמעשה העמידו להכרעתנו שני סיווגים מצו המסים: "מחסן" (לשיטת העורר) או "עסקים" (לשיטת המשיב).

מפאת חשיבותם יובאו להלן במלואם נוסחם של שני סיווגים אלה – שהנו זהה בכל צווי הארנונה בשנים הרלבנטיות לעררים שלפנינו:

"עסקים – פירושם חנויות מכל הסוגים, מסעדות, אולמות לשמחות, קיוסקים, דוכנים או כל עסק אחר שלא הזכר כאן למעט משוורים או מפעלים".

"מחסן – מבנה המשמש את העסק לאחסון בלבד ולא נעשית בו כל פעילות מסחרית". (ההדגשה שלנו).

למקרא הסיווג "מחסן" עולה, כי סיווג זה מציב מס' תנאים, כדלקמן:

- א. כי המדובר במבנה.
- ב. המבנה משמש עסק.
- ג. השימוש הוא לאחסון בלבד.
- ד. לא נעשית בנכס כל פעילות מסחרית.

6. ככלל, סיווגו של נכס כלשהו, לצרכי הטלת ארנונה מתבצע על פי השימוש שנעשה באותו נכס. כלל זה מעוגן בהוראת סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) תשמ"ג – 1992, הקובע:

"מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה, שאינם אדמות בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו ותשולם בידי המחזיק בנכס".

מהוראת סעיף זה עולה, כי סיווג העסק לצורך קביעת שיעור הארנונה, יקבע על פי השימוש שנעשה בפועל בנכס – ראו לעניין זה אף בג"צ 345/78, 461, 364, 462 ירדניה חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' עירית ת"א-יפו, פ"ד לג(1), 113.

7. ההלכה הפסוקה הנהוגה כיום בשאלת פיצול נכס לצרכי סיווג ארנונה נסקרה על ידנו ועל ידי הרכב נוסף ארוכות ביותר מהחלטה אחת. נפנה לעניין זה למשל להחלטת וועדת הערר בעכו בראשות עוה"ד אלי סבן, בערר 23/13 גולף בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו (להלן: "ההחלטה בערר גולף"). נפנה לעניין זה גם לסקירה שנערכה בהחלטתה שניתנה על ידי הרכב זה, בעררי מאי מרקט נ' מנהל הארנונה בעירית עכו (להלן: "ההחלטה בעררי מאי מרקט"). בקליפת האגוז נציין, כי במסגרת אותה הלכה פסוקה ענפה נקבע, כי ככלל, יש להימנע מפיצול סיווגו של נכס, אך זאת פרט למצב בו קיים סיווג ספציפי בצו המסים, שכן במקרה כזה כוונת מתקין צו המסים היתה ליתן לסיווג מסוים התייחסות נפרדת ועל כן ובהתאם יש לסווגו באופן נפרד ומובחן.

8. ראו גם ההלכה הפסוקה אשר נסקרה ארוכות בהחלטות האמורות, ואשר עסקה בסיווג באופן ספציפי של חלק אחורי של חנות, המשמש לאחסון המלאי שנמכר בחנות (למשל חנות נעליים המאחסנת בחלק זה את המידות השונות, סופרפארם המאחסן בחלק זה מלאי של המוצרים הנמכרים בחנות) וכן המשמש בנוסף לשימושים נלווים נוספים כגון פינת אוכל לעובדים. בשורה של פסקי דין נקבע, כי אין שימוש מעין זה בא

בגדר "מחסן" זאת מאחר וקיימת זיקה משמעותית בין השטח שבמחלוקת לחנות הצמודה לו, והיותו הכרחי למימוש תכלית הנכס העיקרי, הצמידות והנגישות שבניהם.

9. על בסיס פסיקה זו, במסגרת ההחלטה בערר גולף נדחתה הטענה כי יש לסווג את הנכס כמחסן, וזאת בשם לב לצמידות הפיזית, לקשר ההדוק והאינטנסיבי והתלות של החלק העיקרי בחלק זה – אשר הנו הכרחי לקיומו באופן שוטף.

ראו למשל בס' 34 להחלטה בערר סופרפארם ציטוט דבריה של נציגת העורר בערר סופרפארם לגבי החלקים האחוריים שהתבקש סיווגם כ"מחסן", לפיהם מילוי של מוצרים מחלקים אלה מתבצע מידי יום וכי אין במקום סחורה המוחזקת במשך שנים. על בסיס זה החליטה הוועדה, כי:

"בהיות הסחורה המאוחסנת בשטח שבמחלוקת מלאי המיועד להימכר בחנות ואשר באופן שוטף, דינאמי ואינטנסיבי מועברת לחנות לפי הצורך ברי כי פעילות זו מהווה חלק בלתי נפרד ואף הכרחי מפעילות המכירה המתבצעת בחנות ואין לראות באיחסונו בשטח שבמחלוקת כפעילות שאינה "פעילות מסחרית". על כן, רק בשל כך לא ניתן לומר כי השימוש בשטח שבמחלוקת בא בגדר הגדרת "מחסן" שבצו המסים". (ההדגשה במקור).

על בסיס זה הוחלט כי לא רק שהחלק האחורי אינו עומד במבחני הפסיקה לפיצול סיווג של נכס, אלא הוא אף אינו עומד במבחנים שבהגדרת "מחסן" שבצו המסים – מאחר שראינו בצמידות וזיקה זו כמבססת פעילות מסחרית בתוך המחסן.

וכל זאת בנוסף לשימושים שונים שאינם אחסון שנצפו על ידי הוועדה במהלך הסיור בנכס ואשר צוינו בהחלטה (סליל מדבקות והדבקת התוויות, החזקת כספות וניירת, שירותים, מטבחון ועוד) – כל אלה היוו גם הם נימוק לקביעה כי אין בחלק האחורי לבוא בגדר "אחסון" מאחר ולא נעשה בו שימוש לאחסון בלבד כדרישת צו המסים.

10. לעומת זאת, בהחלטה בעררי מאי מרקט התקבלה הטענה בדבר סיווג כמחסן, תוך שהודגש כי המדובר בנסיבות שונות בתכלית מערר גולף. בין היתר ניתן דגש לכך, שאמנם היחידות שימשו לאחסון סחורה, אך לא סחורה המשמשת את הסופרמרקט באופן יומיומי, דינאמי ואינטנסיבי, שכן בסופרמרקט קיימת יחידה אחורית וצמודה שבה מאוחסנת סחורה למילוי מידי ויומיומי ואלו האחסון ביחידות נשוא הערר הנו לאורך טווח ולא התרשמנו כי מתבצעת פעילות מסחרית באותן יחידות.

וכפי שצוין בגוף ההחלטה:

"לכל הדעות התרשמנו, כי לא קיימת אותה זיקה הנדרשת בפסיקה בין יחידות האחסון לסופרמרקט, הן אינן הכרחיות לשימוש תכליתי ולכל הדעות לא התרשמנו כי קיימת פעילות מסחרית המבוצעת בתוך יחידות האחסון – היחידות נפרדות פיזית ומהותית מהסופרמרקט, לא מתקיים בניהן קשר דינאמי ואינטנסיבי אלא קשר שולי בלבד – ובוודאי לא כזה ההופך את יחידות האחסון לכאלה שמבוצעת בהן פעילות מסחרית – השוללת סיווג כמחסן. כל זאת להבדיל מהחלק האחורי של הסופרמרקט – שכן עומד בתנאים אלו".

11. במסגרת ההחלטה בעררי מאי מרקט אף התייחסה הוועדה לאופן בו מפרש המשיב את הסיווג "מחסן" שבצו המסים, וקבעה כי פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם לשונו של המונח בצו המסים ונעדרת כל אחיזה לשונית בו, כדלקמן:

"על פי פרשנותה, כל נכס בו מאוחסנת סחורה אשר עתידה בסופו של תהליך להימכר, ולא משנה מה פרק הזמן בו מאוחסנת הסחורה בנכס ו/או תדירות כניסתה ויציאתה מהנכס, בכל מקרה כזה אין לראות בנכס כ"מחסן" אלא בנכס שבו מתבצעת פעילות מסחרית. לשיטתה, הסיווג "אחסון" מכונן אך ורק לנכסים בהם נעשה שימוש לאחסון ציוד בו העסק עושה שימוש כגון טרקטורים.

אין בידינו לקבל טענה זו. לטעמנו, פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם לשונה של ההגדרה ואף עם תכליתה. מקובלת עלינו טענת ב"כ העורר, כי פרשנות זו נעדרת כל אחיזה לשונית בלשון ההגדרה – אשר לכל הדעות אינה כוללת הוראה מפורשת האוסרת על אחסון סחורות ו/או הוראה מפורשת הקובעת כי

רק ציוד המשרת את העסק יבוא בגדר "מחסן". כל שנאמר הוא כי לא תיעשה בו פעילות מסחרית וכי ישמש את הנכס "לאחסון בלבד". לא נאמר למשל "משמש את העסק לאחסון ציוד בלבד".

כך גם לשון ההגדרה אשר כוללת את המילה "בו" לטעמנו מכוונת לכך שלא תיעשה פעילות מסחרית בתוך הנכס – כגון קיומה של קופה רושמת בתוך הנכס, קבלת קהל לקוחות בתוך הנכס וכיו"ב – מה שלא מתקיים במקרה זה לגבי יחידות האחסון.

על כן, לטעמנו, בהחלט יש טעם רב בקביעה כי יחידה המצויה בצמידות פיזית ממש לעסק ואשר משרתת אותו באופן כה שוטף, דינמי ואינטנסיבי עד כדי כך שיש לראות בו חלק בלתי נפרד מפעילות המכירה בנכס העיקרי – ובכך אכן הוא אינו עומד בתנאי ההגדרה לכך ש"לא נעשית בו כל פעילות מסחרית" – אך מכאן ועד קביעה כי כל נכס בו מאוחסנת סחורה שמיועדת למכירה אינו אחסון ורק אחסון ציוד הוא אחסון – המרחק רב. כמרחק מזרח ממערב, ולטעמנו, מדובר בקביעה גורפת ומרחיקת לכת מדיי אשר אינה מתיישבת עם לשון ההגדרה כלל ועיקר". (ההדגשה במקור).

12. אף הוספנו וקבענו, כי פרשנות מעין זו אינה מתיישבת עם תכליתן של סיווג זה:

"לטעמנו תכליתו של הסיווג – בשים לב לכותרתו – אחסון – הנה ליתן תעריף חיוב מופחת לנכס אשר משמש אך ורק לאחסון ואינו כולל שטח מכירה" אינו מקבל לקוחות, אין בו קופה רושמת, אלא מהווה יחידה עורפית המסייעת לעסק – ובלבד שאינו חלק בלתי נפרד מהמכירה שבעסק. קיים טעם בחיוב שימוש מעין זה בתעריף מופחת. פרשנות לפיה יוענק סיווג מופחת זה רק לאחסון ציוד יוציא מגדרו כמעט את כל סוגי הנכסים בהם מתבצע אחסון, שכן מעטים הם העסקים המחזיקים ציוד כגון טרקטורים המצריך אחסון ביחידה נפרדת בפני עצמה. פרשנות מעין זו אף אינה מסוג הפרשנות אשר מבוססת על החזקה כי אין מטרת חקיקת המס לפגוע בקניין הנישום – שהיא הפרשנות הנהוגה כיום בדיני המס (ראו למשל ע"מ 4105/09 עיריית חיפה ואח' נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה ואח' (פורסם בנבו)). (ההדגשה במקור).

13. וביישום לענייננו, נאמר כבר כעת כי לאחר שעיינו היטב בסיכומי המשיב ובממצאי הסיווג בו השתתפנו, הן בחלק שבמחלוקת והן ביתרת הנכס ולאחר שהתרשמו באופן בלתי אמצעי מהשימוש שנעשה הן בנכס והן בחלק שבמחלוקת, מסקנתנו החד משמעית הנה, כי בנסיבות הייחודיות של מקרה זה עונה הנכס על המבחנים שבסיווג "מחסן" בצו המסים.

14. מסקנתנו זו נשענת על ממצאי הביקור בנכס, במסגרתו למדנו על אופי העבודה של העורר בנכס ועל השימוש שנעשה בו. נזכיר בהקשר זה, כי הצדדים, ובכלל זה המשיב, וויתרו על שמיעת ראיות והסכימו לכך שנסתפק בדברי העורר באותו סיווג ובהתרשמות מהביקור. מכאן, שהמידע שמסר העורר מתקבל כמידע שלא נסתר, מה גם שהוא עלה בקנה אחד עם ההתרשמות הבלתי אמצעית מהביקור במקום.

15. כפי העולה מדברי העורר, הנכס אינו משמש לאחסון מלאי ושיטת העבודה היא כזו שכל סחורה שמגיעה מיד יוצאת ללקוח. פועל יוצא מכך, שהחלק שבמחלוקת אינו משמש לאחסון סחורה. כאמור, דברים אלה לא נסתרו. יתרה מכך, דברים אלה עולים בקנה אחד עם ביקורנו במקום, בו נצפו בחלק שבמחלוקת קופות ישנות מאוד, שלא נראות ככאלה הנסחרות ונמכרות, פנקסי הנהלת חשבונות וכיו"ב שום דבר משמש באופן מיידי ואינטנסיבי את פעילות המכירה שבחנות. הדבר גם עלה בקנה אחד עם הסברי העורר שמדובר רק במכונות ישנות. גם לא נצפתה במקום קופה רושמת, לא נצפתה פעילות נוספת כגון שירותים, מטבח, בוודאי שלא עמדת מכירות או טלפון, שכן המקום רעוע מאוד ואינו מתאים לשהייה ממושכת. ולסיכום, התרשמו כי המדובר בחלק המשמש כעזר בלבד ולא כחלק בלתי נפרד מהמכירות, כך שלכל הדעות אין מתבצעת בו "פעילות מסחרית". לטעמנו, בדיוק לחלק מעין זה מכון הסיווג "מחסן" והוא עומד בדיוק בתנאי הסיווג.

16. באשר לטענת המשיב לגבי המעליון הקיים במקום, לאחר ששקלנו את הטענה ועל בסיס התרשמותנו מביקורנו הבלתי אמצעי במקום, לא שוכנענו כי יש בכך לשנות ממסקנתנו. המדובר במעליון קטן מאוד, המצוי בפינה צרה מאוד ולא התרשמו כי נעשה בו שימוש אינטנסיבי ויומיומי, ובוודאי לא כזה אשר הופך את החלק שבמחלוקת, שהנו כאמור רעוע גם כן, לשימוש המהווה חלק בלתי נפרד מהפעילות, עד

16. באשר לטענת המשיב לגבי המעליון הקיים במקום, לאחר ששקלנו את הטענה ועל בסיס התרשמותנו מביקורנו הבלתי אמצעי במקום, לא שוכנענו כי יש בכך לשנות ממסקנתנו. המדובר במעליון קטן מאוד, המצוי בפניה צרה מאוד ולא התרשמנו כי נעשה בו שימוש אינטנסיבי ויומיומי, ובוודאי לא כזה אשר הופך את החלק שבמחלוקת, שהנו כאמור רעוע גם כן, לשימוש המהווה חלק בלתי נפרד מהפעילות, עד כדי הפיכתו ל"פעילות מסחרית". גם אם קיים שימוש כזה או אחר באותו מעליון, לא הוכח כי הדבר משמש להעלאת סחורה ובוודאי לא בהיקף שהוא מעבר לשולי והבא בגדר "הטפל ההולך אחר העיקר".

17. אשר על כן, לאור כל אלה השתכנענו כי הנכס עונה על מבחני הסיווג "אחסון" שבצו המסים. איננו מקבלים את פרשנות המשיב למונח זה ולטעמנו, כאשר המדובר בנכס שאין מתבצעת בו פעילות מסחרית ואינו לוקח חלק אינטנסיבי ושוטף בפעילות המסחרית והוא משמש לאחסון בלבד ואין בו קופה רושמת או קבלת לקוחות ובפרט כאשר הוא כולל גם סחורה ישנה אשר כבר אינה נמכרת בחנות, ברי כי הוא עונה על סיווג "אחסון" שבצו המסים.

סיכום:

18. על כן, מתקבלת טענת העורר לסיווג החלק שבמחלוקת כ"מחסן", השתכנענו כי בדיוק לשימוש מעין זה מכווון סיווג "מחסן" ועל כן הערר מתקבל.

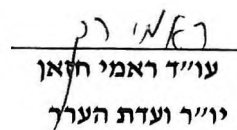
19. בנסיבות העניין, ובשים לב לקבלת הערר באופן חלקי, לא ניתן צו להוצאות.

20. בהתאם לתקנה 20(ב) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני וועדת הערר), התשל"ז-1977, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים בחיפה וזאת תוך 45 ימים מיום מסירת החלטה.

21. בהתאם להוראת תקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת הערר), התשל"ז-1977, החלטה זו על נספחיה תפורסם באתר האינטרנט של עיריית עכו, וזאת תוך 10 ימים מיום הגעת ההחלטה לצדדים. הצדדים יוכלו להביע את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 ימים מיום קבלת ההחלטה ותינתן החלטה בהתאם.


מר יהודה עיזאש
חבר הוועדה


מר יהודה אזולאי
חבר הוועדה


מר יהודה אזולאי
יו"ר ועדת הערר

ניתן היום, 27/2/19.