

בפני ועדת הערר
עוה"ד אביטל שרונני- יו"ר הועדה
מר אודי עייאש- חבר הועדה
מר רועי קרליץ- חבר הועדה

בעניין: ישקוטק מכונות בע"מ (העורר)
ע"י ב"כ עוה"ד אוהד רינת
ממשרד עוה"ד גולדמן, ארליך, אדלשטיין, אביגד ושות'

נגד

מנהל הארנונה בעיריית עכו (המשיב)
ע"י ב"כ עוה"ד אלי אליאס

החלטה

תיק זה התנהל בפני ועדה בראשותה של עו"ד מעיין צפריר אשר סיימה את כהונתה טרם מתן החלטה סופית. בתיק התקיימו מס' ישיבות, נערך סיור בנכס שבמחלוקת, והצדדים סיכמו טענותיהם טרם מתן החלטה סופית. בהמלצתנו, נתנו הצדדים הסכמתם למתן החלטה על ידי מותב זה, על סמך החומר הקיים בתיק הכולל, בין השאר, פרוטוקול הסיור בנכס שנערך ביום 24.7.22.

רקע והשתלשלות האירועים

בתאריך 12.7.21, הגיש העורר השגה למנהל הארנונה על חיובו בנכס שמספרו לצרכי ארנונה 18005112146, המצוי בתחום שיפוטו של המשיב, ברחוב בן עמי 65/14, בעיר עכו (להלן: **"הנכס"**). העורר הלין על כך שמיום 30.11.19 הנכס סווג כ**"משרדים"** בעוד שלשיטתו הפעילות המתבצעת בנכס עונה לסיווג **"עסקים"**. העורר פירט כי הפעילות בנכס כוללת יבוא, שיווק ומכירה של מכונות מחזור לטיפול בפסולת חקלאית ובפסולת עירונית ותעשייתית. בין היתר, מייבא ומוכר העורר מכונות לריסוק פסולת, מכונות לניפוי מיון והפרדה וכיוצ"ב. העורר לא שלל כי בנכס מתבצעת פעילות של שיווק והנהלת חשבונות אך לטענתו, עיקר הפעילות היא מסחרית-רכישה ומכירה של סחורות- זאת בשונה מבעלי מקצועות חופשיים כגון: עו"ד, רו"ח, מתווכים, סוכני ביטוח. מלבד טענות אלה, לא צירף העורר כל מסמך שיכול ללמד או להעיד על סוג הפעילות בנכס. תחת זאת, הציע ב"כ העורר לקיים ביקור בנכס.

1. בתשובתו מיום 22.8.21, דחה מנהל הארנונה את ההשגה בעניין סיווג הנכס. לשיטתו, עיקר הפעילות המתבצעת בנכס היא פעילות משרדית ולא עסקית ולכן לא נפל פגם בסיווג. המשיב תמך טענותיו בממצאי ביקור שנערך בנכס, ביום 28.7.21, וציין כי הפעילות בנכס **"...כוללת שולחנות עם מחשבים ועבודת ניירת ללא מדפים עם מוצרים המאפיינים עסק מכירות ועל כן אינה עונה להגדרת "עסק" אלא משרד..."**. (סעיף 6 לתשובה). לתמיכה בטענתו צירף המשיב תמונות שצולמו במהלך הביקור (נספח ג- לכתב התשובה לערר).
2. ביום 2.9.21, הוגש ערר לוועדה זו בו חזר העורר על טענתו כי בנכס מתבצעת פעילות עסקית. גם להודעת הערר לא צירף המשיב ראיות כלשהן כגון דוחות כספיים, קבלות וכו' שיוכלו ללמד על פעילות עסקית בנכס.
3. בתשובה לערר מיום 30.9.21, בסעיפים 4 ו-5 העלה המשיב, לראשונה, טענה מקדמית בדבר שיהוי בהגשת הערר. לטענת המשיב, העורר הגיש את ההשגה בחלוף 90 הימים המנויים בחוק ולכן יש לדחות את הערר על הסף. עם מ זאת, בתשובת המשיב להשגה לא עלתה טענת השיהוי והמשיב אף ציין בפני העורר, בסעיף 8 למכתבו מיום 22.8.21, כי הוא רשאי להגיש ערר על החלטה זו תוך 30 יום ממועד קבלת המכתב. בדיון מיום 19.5.22 טענה ב"כ המשיב כי העדר התייחסות לטענת השיהוי בהשגה נעשה, ככל הנראה, בחוסר תשומת לב, אולם המשיב אינו חוזר בו מהטענה.
4. **לאור העובדה כי המשיב לא העלה את טענת השיהוי בתשובה להשגה והטענה הועלתה לראשונה בתשובה לערר, אנו דוחים את הטענה. החלטתנו תתייחס לשנים 2019-2021 ובהתאם להסכמת הצדדים תחול גם על לשנת 2022.**

מכאן, נתייחס לגוף הטענות.

5. בתאריך 19.5.22 התקיים דיון בפני הועדה ונקבע כי הוועדה תערוך סיור בנכס.
6. בתאריך 24.7.22 נערך סיור בנכס. במהלך הסיור העיד מר אניס בעל החברה כדלקמן: "אני אניס בעל החברה, מתגורר בחו"ל מצאתי לנכון לפתוח המשרד הזה כדי לשרת את הלקוחות שלנו... אנחנו שולחים קטלוגים זה יותר בשביל השירות ללקוח. המשרד פה 14 שנים" (הדגשות שלי א.ש).
7. ביחס לתיאור הנכס נפנה לדבריהם של בעל החברה וב"כ העוררת: "פה בנכס נעשות כל הפעילות המסחרית של היבוא והמכירה, מחולק ל- 3 חדרים, יש את החדר של הפקידה... יש את החדר של מנהל הכספים... ויש את החדר של ישיבות...".
8. באתר האינטרנט אותו הפעילה העוררת בעת הרלוונטית היא מפנה את לקוחותיה לנכס מושא החלטה זו בצינה כי מדובר ב"משרדי ישקוטק בעכו..." (סעיף 19 לסיכומי המשיב)
9. בנוסף, קיימת הסכמה בין הצדדים כי המתואר בסעיפים 4-5 לסיכומי העוררת מייצג נכונה את הפעילות בנכס מבחינה עובדתית, קרי: "בנכס נעשים כל הליכי הרכש והיבוא. שיווק ומכירה וכן הנה"ח של בית העסק. הנכס מחולק, כפי שהתרשמה הועדה הנכבדה בסיור במקום, לעמדת פקידה שאחראית על רכש והוצאת הצעות מחיר. חדר מנהל כספים שמשמש להנה"ח, הנפקת חשבוניות וכד' וחדר ישיבות, המשמש את הבעלים של העוררת לפגישות עם קניינים וביצוע המכירות בפועל."
- כמו כן " ... לאורך כל הנכס ניתן לראות תמונות של המכונות המיובאות ונמכרות ע"י העוררת. בעמדת הפקידות ניתן לראות קטלוגים של המוצרים ומסמכים הנוגעים ליבוא, הצעות מחיר ופרטי לקוחות. כך גם בחדר הישיבות ניתן לראות קטלוגים עם פרטי המוצרים ומסך עליו מוקרנים סרטונים המראים את נתוני ופעילות אותם מוצרים."
10. יחד עם זאת, הצדדים חלוקים באשר לסיווג המתאים לפעילות זו, כאשר לשיטת המשיב מדובר בפעילות עסקית שמתבצעת במשרד בדומה לפעילות של עו"ד ורו"ח, ואילו לשיטת העורר מדובר בפעילות מסחרית גרידא, כמו בחנות או בכל בית מסחר אחר. העורר מוסיף כי העובדה שהסחורה, בפועל, אינה מצויה בנכס אינה צריכה לפעול לחובת העורר שכן מדובר בסחורה שאי אפשר להחזיק על מדפים מפאת גודלה ומשקלה.

דיון והכרעה

11. ככלל, סיווגו של נכס כלשהו, לצרכי הטלת ארנונה מתבצע בהתאם לסוג הנכס, שימוש ומקומו. כלל זה מעוגן בהוראת סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשנ"ג - 1992.
12. המבחן העיקרי לצורך סיווג נכס שנקבע בפסיקה הוא מבחן השימוש בפועל שנעשה בו.
13. צו הארנונה של העיר עכו קובע בסעיף 5-ב(7) כי: **"עסקים: פירושם חנויות מכל הסוגים, מסעדות, אולמות לשמחות, קיוסקים, דוכנים, או כל עסק אחר שלא הוזכר כאן למעט משרדים או מפעלים."**
14. בענייננו, עיקר הדיון יעסוק בפרשנות המונחים "עסקים" ו- "משרדים" ולאופן יישום המבחנים אשר נקבעו בפסיקה ביחס למונחים אלה.
15. בסעיף 10 לסיכומיו מבקש העורר להשוות בין פעילותה בנכס שבמחלוקת לפעילות המתבצעת באולפני עריכה או בבתי תוכנה. לטענתו גם במקרים אלה, בדומה לענייננו, טענו הרשויות המקומיות כי מדובר בפעילות משרדית ולא עסקית, אולם בתי המשפט הגיעו למסקנה שמדובר בפעילות ייצורית על אף שאין במקום פס יצור או בדומה לענייננו- מוצרים על גבי מדף. העורר לא הפנה לפסק דין ספציפי וטענתו הועלתה באופן כללי וללא תימוכין.
16. בחינת הסוגייה הנ"ל בפסיקה העלתה כי עניין זה נדון לאחרונה בפס"ד עמ"נ 60985-07-20 **פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן** שעסק בסוגיית סיווג פעילותו של "בית תוכנה" כ"תעשייה" או כ"שירותים". מבחני העזר אשר אומצו בפסיקה לעניין זה נסקרו בע"א 1960/90 **פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ**, ("עניין רעיונות") לבחינת מהי "פעילות ייצורית" (השאלה עלתה שם בקשר ליישום חוק מס מעסיקים, התשל"ה, 1975- ובעקיפין גם חוק עידוד התעשייה (מסים)).
17. אולם, בתי המשפט קבעו לא אחת כי מבחני פסק דין רעיונות ישמשו גם לבחינת סיווג בתחום הארנונה, ראו למשל בר"מ 1676/15 **ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו**, (עניין ברודקאסט).
18. לאחר עיון ובחינת פסקי הדין בנושא אנו סבורים כי מדובר במקרים שונים לחלוטין מהמקרה שבפנינו ולא ניתן ללמוד מהם באשר לסיווג הנכס שבפנינו. כך לדוגמא, בעניין פריאמפט סקויריטי בע"מ הנ"ל לא הייתה מחלוקת באשר לעובדה שהמערערת עוסקת ביצור תוכנה. באותו מקרה טענת המשיב הייתה כי, המערערת נותנת שירות ללקוח אחד ומייצרת את המוצר עבורו בלבד ולכן ע"פ מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", יש לסווג

את המערערת כנותנת שירותים. כאמור, לא הייתה רלוונטיות לשאלת קיומם הפיסי של המוצרים בנכס.

19. בעניין של אולפן הקלטות יפים דברים שנאמרו ע"י בית המשפט המחוזי בתל אביב, בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (כב' השופטת מיכל אגמון- גונן) כי אנו מצויים בעולם ממוחשב, שבו מרבית ה"יצירה" היא פועל יוצא של פעולות מחשב ואין הכרח שייצור יעשה במכונות שנעשות דווקא באולמות ייצור. לאור זאת, קובע בית המשפט כי באולפן הקלטות מתבצעת פעילות ייצורית, שבסופה הופכת היצירה המוסיקלית למוצר מדף בתחום תעשיית המוסיקה.

20. כפי שניתן לראות בשני המקרים אליהם התייחס העורר, אולפני הקלטות ובתי תוכנה, אין כלל מחלוקת כי קיימת פעילות ייצורית שבסופה נוצר מוצר מדף. בענייננו, שאלת היצור כלל אינה עומדת על הפרק ולכן, לא ניתן להשוות בין פעילות הנכסים ולהכיל את קביעות בתי המשפט, גם בענייננו.

21. בהחלטה זו, השאלה המרכזית שיש לשאול היא האם פעילות הנכס היא עסקית או שירותית ?

לאחר שמיעת הצדדים, לרבות ביקור בנכס וכן מעיון בחומרים שהוצגו בפנינו (השגה, תשובה להשגה, ערר ותשובה לערר) דעתנו היא כי לא נפל פגם בסיווג הנכס כ"משרדים". כאמור, צו הארנונה של העיר עכו כולל חנויות בסיווג עסקים אולם מחריג משרדים מסיווג זה. לא נוכל לקבל את טענת העורר כי הפעילות המתבצעת בנכס דומה מהותית לפעילות מסחרית של חנות או כל בית מסחר אחר, על אף העובדה כי בנכס אין מוצרים או סחורה כלשהי.

22. מדברי בעל החברה ומהחומרים שהובאו בפנינו עולה כי הפעילות המתבצעת בנכס היא בראש ובראשונה פעילות של מתן שירות ללקוחות המעוניינים לרכוש מוצרים שנמצאים מרחוק. בעניין זה אנו מסכימים עם טענת המשיב כי אין שוני בין נכס של רו"ח או עו"ד המעניקים שירות ולכן מסווג כמשרדים לבין נכסה של העוררת.

23. התיאור של הפעילות בנכס, כפי שלמדנו במהלך ערר זה, שונה מהותית מכל פעילות עסקית שעניינה מתן שירות וקבלת מוצר ולא בכדי ביצעה העירייה אבחנה בצו הארנונה בין עסק למשרד על אף שבשניהם יכולה להתבצע פעילות עסקית.

24. לאור האמור לעיל, אנו קובעים כי לא נפל פגם בחיוב הנכס שבמחלוקת ועל כן **הערר נדחה**.
25. לפני משורת הדין, לאור מצב החירום השורר במדינה לא יינתן צו להוצאות.
26. בהתאם לתקנה 20 (ב) **לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני ועדת ערר), התשל"ז 1977**, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים בחיפה, תוך 45 ימים ממועד מסירת החלטה זו.
27. בהתאם להוראת תקנה 20 (ג) **לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת הערר), התשל"ז-1977**, החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של עיריית עכו וזאת תוך 10 ימים מיום קבלת ההחלטה. הצדדים יוכלו להביע את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 מיום מקבלת ההחלטה ובהתאם לכך, תינתן החלטה.

אביטל שרוני, עו"ד
מ"ר 34109

מר רועי קרליץ
חבר ועדה

מר אודי עייאש
חבר ועדה

אביטל שרוני, עו"ד
יו"ר ועדת ערר

ניתן בהעדר הצדדים, כ בחשוון התשפ"ד, 4.11.23