

ג'רייס מרכז הגליל יבוא ושיווק בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד אהוד רינת

ממשרד עוה"ד עמית, פולק, מטלון ושות'

מרחוב ראול ולנברג 18, בית APM, ת"א 6971915 העוררת

נגד

מנהלת הארנונה בעיריית עכו

ע"י ב"כ עו"ד דבר ליבוביץ/ואו ניר זכאי ואח'

ממשרד עו"ד ברק- גיט- מיסטריאל- ליבוביץ

מגדל קונקורד, בן גוריון 13, בני ברק 51260 המשיבה

החלטה

רקע

1. העורר הנו הבעלים של עסק ליבוא ושיווק כלי בית ומטבח הידוע כ- **ג'רייס מרכז הגליל יבוא ושיווק בע"מ** וככזה הוא מחזיק בנכסים המצויים בתחום שיפוטו של המשיב, ברח' גדוד 22 מספר 4, בעכו ואשר סומן בפנקסי המשיב כנסיים מס' 18033042005 (להלן: "**נכס 005**") ו- 18033042008 (להלן: "**נכס 008**").

2. הערר שהוגש מתייחס לשנת 2024. בנוסף, הוגש בתאריך 3.4.25 ערר המתייחס לשנת 2025. **לאור זאת, החלטת הועדה תתייחס לתקופה שבין השנים 2024-2025.**
3. כפי שעולה מההשגה ומהערר שהוגש, המחלוקת מתייחסת לסיווגו של נכס 005 וכן סיווגו של חלק מנכס 008, בן 170 מ"ר - לטענת העוררת, שגתה המשיבה עת סיווגה את הנכסים הנ"ל בסיווג "עסק" כאשר בפועל הם משמשים לאחסון בלבד ועל כן יש לחייבם בסיווג "מחסן", שבצו המיסים של העיר עכו (להלן: "צו המיסים").
4. לטענת העוררת, השטח שבמחלוקת עונה במדויק על הגדרת "מחסן" שבצו המיסים משום שהוא משמש אך ורק לאחסון ולא נעשית בו כל פעילות מסחרית. בסעיף 4(א) לכתב הערר התייחסה העוררת לפעילות המתבצעת בנכס 008 באופן הבא: " **נכס זה משמש לאחסון בלבד. הפעילות היחידה המתבצעת בו היא ע"י עובדי המחסן של העוררת, אשר פורקים סחורה שמגיעה מספקים בחו"ל ומלקטים הזמנות לצורך משלוחן ללקוחות העוררת. למותר לציין שללקוחות העוררת אין שום גישה ליחידה זו...**".
- ביחס לנכס 005 נטען בסעיף 4(ב) כדלקמן: " **חלקו הקדמי של הנכס, בשטח כולל של 295 מ"ר, משמש לחנות ולמשרדי העוררת. במשרדים הנ"ל מבוצעת כל הפעילות המסחרית של העוררת, לרבות רכש, שיווק, מכירה וכד'...** חלקו האחורי של הנכס, בשטח של 175 מ"ר, משמש אך ורק כמחסן, ללא כל פעילות מסחרית... המעבר לחלק זה נעשה באמצעות דלת, אשר תלוי עליה שלט, שמציין שהמעבר לעובדי העוררת בלבד..."
5. בסעיפים 5-8 לכתב הערר מוסיפה העוררת וטוענת כי ליקוט הסחורה והכנתה למשלוח, המתבצעת מנכס 008 ו-170 מ"ר מנכס 005, היא פעילות נלוות לפעולת האחסנה, שמהווה חלק מפעולה זו ואין לראות בה פעילות עסקית.
6. בניגוד לעמדה זו טוענת המשיבה כי בדין סווג הנכסים בסיווג "עסק" וזאת על בסיס הפעילות המתבצעת בהם בפועל, המתבססת, בין השאר, על ביקור שנערך בנכס ממנו עולה כי נכס 005 משמש את העוררת לצרכי הפעלת חנות (כפי שנטען ע"י העוררת עצמה) וכי בכלל הנכסים מתבצע מסחר סיטונאי הכולל שיווק ומכירה של ציוד למסעדות, אולמות אירועים וכד' – סעיפים 5-12 לכתב התשובה.
7. לשיטת המשיבה, בסעיפים 13-15 לכתב התשובה, הוצאת מוצר ממחסן לצורך אספקתו, הכרוכה באיתורו, ליקוטו והכנתו כנדרש על פי ההזמנה- מהווה פעילות עסקית מובהקת, ובהתאם לדין והפסיקה בעניין יש לראות בה פעילות עסקית.
8. עוד טוענת המשיבה כי העובדה שבנכס ישנה חנות הופכת את קביעת הסיווג לברורה וקלה יותר מאחר שהסחורה הנמצאת בחלקה האחורי מיועדת להימכר בחנות. לכן, כל טענה

לפיצול הסיווג בנכס 005, המשמש לתכלית אחת ויחידה של פעילות עסקית- הוא בבחינת פיצול מלאכותי ואינו אפשרי (סעיפים 18-19 לכתב התשובה).

הליכים

9. בדיון שקיימנו ביום 10.8.25, חזרו בפנינו הצדדים על טענותיהם. בין היתר, ב"כ העוררת חזר והדגיש כי לשיטתם, פעולות של פריקת סחורה והוצאתה מאחסון לצרכי שיווק ואספקה, הן חלק מהליכי האחסון ואין לראות בפעולות אלה- פעילות עסקית. ב"כ העוררת הדגיש לאורך הדיון כי העוררת אינה חולקת על כך שיש הזמנות של סוחרים אל משרדי העוררת, כאשר מהחלק שלטענתה יש לסווג כמחסן, יוצאת סחורה.
10. ב"כ המשיב הדגיש מצידו כי יש לתת פרשנות מצמצמת למושג "מחסן", כהגדרתו בצו הארנונה, ולסווג נכס כמחסן רק אם הוא משמש לאחסון בלבד דוגמת ארכיב, או מחסן ערובה הידוע בכינויו כ"בונדד" ומשמש לצורך אחסון סחורה בלבד. לשיטתו, במקרה שבפנינו, מתבצעת מהנכסים פעילות עסקית של ממכר קייטרינג ומטבחים כאשר בחצי הראשון של הנכס יש אולם תצוגה בו מוצגת הסחורה ואילו בחצי השני נמצאת הסחורה המסופקת ללקוחות שמבצעים הזמנה. משכך, לא מדובר במחסן שבו מאוחסנת סחורה לשם אחסונה בלבד אלה, אחסנה שהיא חלק מהפעילות העסקית של הנכס.
11. לאחר הדיון, בתאריך 17.8.25 ערכנו סיור בנכסים בהשתתפות באי כוח הצדדים ונציגיהם. בתום הסיור הסכימו הצדדים כי החלטת הועדה תינתן על בסיס החומר המצוי בתיק, לאחר הגשת סיכומים וללא צורך בהליך הוכחות.

דיון והכרעה

12. כאמור לעיל, הצדדים חלוקים בשאלת סיווג נכס 008 וכן כ- 170 מ"ר מנכס 005 ולמעשה העמידו להכרעתנו שני סיווגים מצו המיסים: "מחסן" (לשיטת העוררת) או עסקים (לשיטת המשיבה).
13. ככלל, סיווגו של נכס כלשהו, לצרכי הטלת ארנונה מתבצע על פי השימוש שנעשה באותו נכס. כלל זה מעוגן בהוראת סעיף 8א לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשמ"ג - 1992. מהוראת סעיף זה עולה כי סיווג עסק לצורך קביעת שיעור הארנונה, יקבע על פי השימוש שנעשה בפועל בנכס- ראו לעניין זה אף בג"צ 345/78 364,461,462 ירדניה חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' עיריית ת"א- יפו, פ"ד לג(1), 113.
14. צו הארנונה של העיר עכו מגדיר בסעיף 5-ב' (7) "עסקים" כחנויות מכל הסוגים, מסעדות, אולמות לשמחות, קיוסקים, דוכנים או על עסק אחר למעט משרדים או מפעלים.

בסעיף 5-ב' (9) קובע צו הארנונה הגדרתו של "מחסן" כמבנה המשמש את העסק לאחסון בלבד ושלא נעשית בו כל פעילות מסחרית.

15. ההלכה הפסוקה הנהוגה כיום בשאלת פיצול נכס לצרכי סיווג ארנונה נקבעה בבג"צ

764/88 **דשנים וחומרים כימיים נ' עיריית קריית אתא** ובע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים רובינשטיין נ' עיריית ראשון לציון**. בשני פסקי הדין הללו נקבעו שני מבחנים לשאלה מתי ניתן לפצל נכס רב תכליתי ומתי יש לסווגו כיחידה אחת. על פי **מבחן ההכרחיות לארגון**- ככל שהשימוש בנכס הכרחי למהות הארגון העיקרי של הנכס ולמימוש תכליתו והוא משמש את הנכס העיקרי, יש לסווגו כסיווג העיקרי. על פי **מבחן הזיקות**- ככל שיש זיקה בין היחידות השונות יראו בהם נכס אחד.

16. על בסיס מבחנים אלה דנו בתי המשפט בשאלת סיווגו של חלק אחורי של חנות, המשמש לאחסון המלאי שנמכר בחנות ובשורה של פסקי דין קבעו כי ככל שקיימת זיקה משמעותית בין השטח שבמחלוקת לחנות הצמודה לו, ובהיות השטח הכרחי למימוש תכלית הנכס העיקרי- אין שימוש זה בא בגדר "מחסן".

17. ראו לעניין זה, בין היתר, בר"מ 7786/12 **סופרפארם ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית פתח תקווה**- במסגרתו הותיר בית המשפט העליון על כנו את פסק דינו של בית המשפט המחוזי (כב' הש' פינקלשטיין), בו נפסק כי: **"בין השטח שבמחלוקת לבין שאר חלקי הנכס קיימת זיקה משמעותית. השטח שבמחלוקת משרת את הנכס, וקיומו הוא הכרחי למימוש תכליתו. זאת והואיל ורוב הסחורה בשטח שבמחלוקת, הנגיש במלואו לעובדי המערכת, מיועדת לממכר השוטף הנעשה משטח הממכר של הנכס, כך שהשטח שבמחלוקת נחוץ לקיום הפעילות העסקית השוטפת של המערכת."**

18. ראו פסיקה דומה בבר"מ 4051/11 **סופרפארם בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית אילת**, עמ"נ 57088-11-13 **סופרפארם נ' עיריית רחובות** ועמ"נ 791-12-13 **גולף נ' עיריית רחובות**, עת"מ (ב"ש) 17205-04-13 **סופרפארם ישראל בע"מ ואח' נ' מנהל הארנונה בעיריית אילת**.
19. גם סוגיית פיצול מחסן הצמוד לחנות נדונה באופן ספציפי על ידי בית המשפט- ראו עת"מ 204/09 **בריל תעשיות נעליים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית פתח תקווה**- בו אישר בית המשפט את קביעות הועדה וקבע, בין השאר, כי גם לפי המבחנים הכלליים שנקבעו בפסיקה, כי אין מקום לפיצול המחסן מהטעמים הבאים:

- השטח המשמש כמחסן מהווה חלק בלתי נפרד מהחנות ומשרת אותה
- המלאי המצוי בו מיועד להימכר בחנות

- המחסן נחוץ לפעילות השוטפת של החנות ואינו יכול עמוד בפני עצמו
- בין המחסן לחנות קיימת זיקה משמעותית שכן המחסן משרת את החנות וקיומו הכרחי למימוש תכליתה של החנות מאחר שלא ניתן להציג את כלל הסחורה בחנות.

20. עוד נפנה להחלטות שניתנו על ידי וועדת הערר שליד העיר עכו בערר 15/14 **סופרפארם בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו** וכן החלטות נוספות בעררים 23/13 ו- 18/14 **קבוצת גולף בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית עכו** - שם, נדחתה טענה לחיוב החלק האחורי של החנות בסיווג "מחסן", לאחר יישום התנאים הספציפיים הקיימים בסיווג "מחסן" שבצו הארנונה ובהתבסס על הטעמים שהובאו בפסקי הדין לעיל. בפסק הדין נקבע כי לא ניתן לראות בחלק זה ככזה שמשמש את העסק לאחסון בלבד וזאת בשים לב לצמידות הפיזית, לקשר ההדוק והאינטנסיבי והתלות של החלק העיקרי בחלק זה - אשר הכרחי לקיומו באופן שוטף.

על בסיס זה החליטה הוועדה כי לא רק שהחלק האחורי אינו עומד במבחני הפסיקה לפיצול סיווג של נכס, אלא אף אינו עומד במבחנים שבהגדרת "מחסן" שבצו המיסים שכן לשיטתה, צמידות השטח וזיקתו לשטח העיקרי מבססת פעילות עסקית בתוך המחסן.

21. במקרה שבפנינו, לאחר שעיינו בטענות הצדדים והתרשמנו באופן ישיר מהסיווג שרכנו בנכסים הרי שיישום המבחנים שצוינו לעיל מלמד כי הפעילות שנעשית ב- 170 מ"ר מנכס 008 וכן נכס 005, הכרחיים לקיומו של העסק ומכאן שאף הם חייבים בסיווג העיקרי של הנכס.

22. בכתב ההשגה מיום 22.10.24 תאר העורר את מהות נכסיו במילים הבאות:

- 1 - "עד שנת 2021 ניהלתי את העסק שלי בנכס מספר 18033042008 שהינו ברחוב הגדוד 22 עכו שהוא חנות מחסן + מחסן המשמש את העסק + קרקע תפוסה.
- 2 - משנת 2021 התרחב העסק ונוסף לעסק, ניהלתי עסק בסיטונאות שהוא מכירה ע"י סוכנים בשטח. הדבר חייב אותי להשכיר נכס נוסף שמספרו 18033042008 (כך במקור- א.ש) שכולו מחסן המשמש את העסק הסיטונאי אשר צרכו (כך במקור- א.ש), אני מאחסן סחורה הנמכרת ע"י הסוכנים ויש לו גישה ודלת למשאיות מרחוב השיש (אין פעילות עסקית במקום פרט להזמנות הסוכנים אשר מעמיסים ויוצאים לחלוקה.
- 3 - אבקש את כבודו לתקן את סיווג הנכס 18033042005 465 (הדגשה שלי- א.ש) מ"ר מחסן המשמש את העסק, 191 מ"ר גלריה - 232 שטח תפוס..."

23. כפי שניתן לראות על אף הבלבול שנפל בסעיף 2 להשגה, בסעיף 3 מדגיש העורר כי הוא משיג על נכס 005 והדבר אף עולה בקנה אחד עם הודעת השומה מיום 26.8.24 המתייחסת לנכס 005.

24. על מרבית העובדות במקרה שבפנינו, כפי שניתן היה לראות גם במהלך הסיור, אין מחלוקת בין הצדדים, כך לדוגמא:

- נכסים 005 ו- 008 משרתים פעילות עסקית של אותה חברה- ג'רייס מרכז הגליל יבוא ושיווק בע"מ.

- מרביתו של נכס 008 משמש כחנות/אולם תצוגה של כלי בית וכלי מטבח .

- בנכס 008 נמצאת עמדת תשלום וכן משרדי העסק בהן מתבצעת פעילות הנהלת חשבונות, ניהול העסק והרכש.

- בחלק משטח 008, לטענת העוררת מדובר בכ- 170 מ"ר, אולם לא צורף תשריט מדידה- נמצאת פקידה האחראית על תיאום והספקת הסחורה. הסחורה מגיעה דרך השער מהספקים, עוברת בדיקת איכות, מוזנת למערכת ונפרקת למחסן.

- ההזמנות מגיעות למשרד הנהלת החשבונות ונשלחות ל- 170 מ"ר מנכס 008, שם מתבצעת עבודת ליקוט והכנה לקראת החלוקה ע"י סוכנים.

- בנכס 005 נמצאת קומת גלריה בה נמצאים קרטונים הן בחלק העליון והן בחלק התחתון ומשם מתבצעת פעילות של איסוף וליקוט הסחורה לקראת משלוח.

25. כאמור לעיל, העוררת אינה חולקת על כך שבנכס 005 מתבצעות פעולות של ליקוט ומשלוח הסחורה ללקוחות בית העסק ומכאן, **שהשאלה המרכזית הצריכה להכרעתנו היא האם פעולה של פריקת סחורה והוצאתה מאחסון לצרכי שיווק ואספקה, היא חלק מהליכי האחסון ואין לראות בה- פעילות עסקית, או שמה מדובר בפעילות המשרתת את העסק כחלק מפעילות עסקית לכל דבר ?**

26. לאחר בחינת כלל החומרים שהובאו לפנינו הגענו לכלל מסקנה כי פעולות אלה מהוות חלק מפעילות עסקית המשרתת את העסק ולא ניתן לראות בהן פעולות הנלוות להליך האחסון בלבד. פעולות כמו ליקוט, אריזה והכנה למשלוח, המתבצעות באופן אינטנסיבי ויומיומי, הן פעולות אקטיביות שמקדמות את המכירה והשיווק ומהוות חלק אינטגרלי מההליך המסחרי. גם אם המכירה לא מתבצעת במקום, עצם הפעילות התפעולית, כמו ליקוט והכנה למשלוח, באופן דינמי, מהווה שימוש עסקי.

27. ב"כ העוררת הפנה בסעיף 14 לסיכומיו להחלטות ועדת הערר בעניין מאי מרקט ואף צירפה לעיונו, לתמיכה בטענתו כי אין לקבל את פרשנותה המצמצמת של המשיבה להגדרת מחסן. עיון מעמיק בהחלטה זו מעלה כי שם, הועדה נדרשה להחליט בשני סוגים של יחידות אחסון- האחד הוא החלק האחורי של הסופרמרקט, לגביו קבעה הועדה באופן שאינו משתמע לשתי פנים, בהתאם ליישום המבחנים שצוינו לעיל, כי הוא אינו עונה להגדרת מחסן ויש לראותו כחלק בלתי נפרד מהעסק.

השני- יחידות אחסון הממוקמות דרומית לסופרמרקט מעבר לכביש המפריד בניהם, ומאחוריה ובהמשכה לכיוון צפון מספר יחידות אחסון נוספות. לגבי יחידות אלה קבעה הועדה כי לא קיימת אותה הזיקה הנדרשת בפסיקה בין יחידות האחסון לסופרמרקט והן אינן הכרחיות לשימוש תכליתי- היחידות נפרדות פיזית ומהותית מהסופרמרקט, לא מתקיים בניהן קשר דינאמי ואינטנסיבי אלא קשר שולי בלבד- בוודאי לא כזה ההופך את יחידות האחסון לכאלה שמבוצעת בהן פעילות מסחרית- השוללת סיווגן כמחסן. כל זאת להבדיל מהחלק האחורי של הסופרמרקט – שכן עומד בתנאים אלה.

28. כאמור, עיקר הנימוקים אשר ביססו החלטה זו, אינם מתקיימים במקרה שבפנינו. שם דובר על יחידות אחסון אשר אינן משרתות את הסופרמרקט אלא משרתות את העוררת למטרות אחרות וגם החלק הקטן שמשרת את הסופרמרקט- אינו משרת באופן אינטנסיבי, יומיומי ואינו הכרחי לשימוש תכליתי. בניגוד לחלק האחורי שבתוך הסופרמרקט והצמוד לו, שהוא כן משמשו באופן קבוע ויומיומי- ולכן חויב לפי הסיווג העיקרי.

29. לסיכום כל החומר שהובא בפנינו בצירוף להתרשמותנו מהסיווג שנערך בנכס- אנו קובעים כי יש זיקה בין נכס 005 ו- 170 מ"ר מנכס 008 לעסק. שתי היחידות נמצאים בצמידות פיזית ממשית לעסק והן משרתות אותו באופן שוטף, דינמי ואינטנסיבי עד כדי כך שיש לראות בהן חלק בלתי נפרד מפעילות המכירה בנכס העיקרי .

30. יתרה מזאת, גם לו היה השטח שבמחלוקת משמש לאחסון בלבד, לא נגזר מכך הצורך לסווגו באופן שונה משאר שטח הנכס. כיום המגמה בפסיקה היא לחייב את כל השטחים המוחזקים על ידי מחזיק אחד על פי הסיווג העיקרי. ראו מקרים בהם לא הותר סיווג נפרד לחלקים שונים בסניפי דואר, ובכלל זה, סיווג נפרד למחסן שגודלו 40% משטח הנכס (עמ"נ 328/06 חברת דואר ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה, וכן מרתף המשמש כמחסן של משרד בסיווג של כלל הנכס (עת"מ 2486/05 ארד נ' מנהל הארנונה) .

31. לאור המפורט לעיל מסקנתנו היא כי אין מקום לפיצול הנכס ואין השטח שבמחלוקת עונה

להגדרת "מחסן" שבצו המיסים. על כן, **הערר נדחה.**

32. לפני משורת הדין לא ינתן צו להוצאות.

33. 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.

34. 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 ליאור אטיאס
חבר ועדה

מר רועי קרליץ
חבר ועדה

אביטל שרוני, עו"ד
יו"ר ועדת ערר

ניתן בהעדר הצדדים, ט"ז בטבת ה'תשפ"ו

5.1.26

