

ערר 20/35 21/14

בפני ועדת הערר לארנונה
המועצה האזורית באר טוביה

העוררת:**קיסו מוטורס בע"מ**

ע"י עוה"ד אורי דויטש ו/או ארז ליבנה ו/או אח'
ממשרד פלג, כהן, דויטש ושות' – עורכי דין
מדרכ מנחם בגין, 52 מגדל סונול, תל אביב
טל': 6372500-03 ; פקס: 6372520-03

המשיבה:**מנהלת הארנונה בבאר טוביה**

על ידי ב"כ עו"ד דרור יוספי ואח',
ממשרד עוה"ד פריש, שפרבר, ריינהרץ ושות'
מרח' מוטסה גור, 9 ת.ד. 3363 פתח תקווה 4952802

בגין שנות המס : 2018-2025**החלטה****א.****הקדמה**

1. ערר זה מתנהל זה כשש שנים, והגיעה העת ליתן בו החלטה. הוא נמשך למעלה משש שנים, שבהן פקדו את המדינה מגפה כלל-עולמית, אירועי ה-7.10.2023, מלחמת חרבות ברזל, מלחמת "עם כלביא" ומלחמת "שאגת הארי". ערר זה עבר כבר שלוש ועדות ערר, אשר דנו בו מעת לעת אך לא הכריעו בו, ואין ספק כי בשלה העת, זה מכבר, ליתן בו החלטה.
2. לא קלה הייתה מלאכתה של ועדת הערר - לצלול לתוך מסמכים רבים המשתרעים על-פני מעל ל-500 עמודים, להתחקות אחר הדיונים ולהגיע לכלל מסקנה. הוועדה לא חסכה זמן ועבודה, התעקשה לקיים דיון כדי לוודא שאכן המחלוקות ברורות, התייצבה לביקור במקום, והפכה כל אבן, כדי ליתן החלטה זו מהר ככל הניתן - נוכח הנזק הנגרם מהתמשכות ההליך לעוררת ולמשיבה כאחת, מתוך חובתה של רשות מינהלית לנהוג ביעילות דיונית ובחתנהלות תקינה, ומשום שאין זה ראוי כי מחלוקת ארנונה תיוותר ללא הכרעה שנים כה רבות.
3. זה המקום לציין כי חרף החלטה מחודש 4/2026, שבה התבקשו הצדדים להגיש מסמך מרוכז ביחס לפלוגתאות ולמחלוקות, כדי להקל על מלאכת הוועדה - נותרה החלטה זו ללא כל מענה מצד הצדדים, וחבל שכך, שכן יכולים היו הצדדים להקל ולו במעט על הנטל שהוטל על הוועדה.

ב.**הנכס והרקע העובדתי**

4. העוררת, קיסו מוטורס בע"מ, היא חברה העוסקת בייבוא, שיווק, מכירה, ליסינג והשכרה של כלי רכב, והיא מחזיקה במקבץ נכסים בפארק ראם שבתחום המועצה האזורית באר טוביה, המשמשים את פעילותה העסקית. הנכסים שבמחלוקת הם הנכס המרכזי נכס 13003027, נכס 13003122, ושלושת נכסי

הסככות (נכסים 13003094, 13003095 ו-13003096). נכסים נוספים באותו מקבץ אינם שנויים במחלוקת.

5. הערר הוגש ביחס לשנות המס 2020 עד 2025 (כולל). ואולם, נוכח הודעה ששלחה המשיבה לעוררת בשלהי שנת 2020, שמכוחה הוחלו החיובים שבמחלוקת החל משנת 2018, חלות קביעות החלטה זו על החיובים החל משנת 2018 ואילך. יוצאים מכלל זה נכסי הסככות (13003094, 13003095 ו-13003096), שלגביהם מסתיימת המחלוקת בסוף שנת 2021, שכן לאחר מכן חדלה העוררת להחזיק בהן. הוועדה הנוכחית ממשיכה מן הנקודה שבה עצרה הוועדה שקדמה לה, בהסכמת הצדדים.
6. ביום 29.6.2026 ערכו חברי הוועדה - חבר הוועדה מר אלכס גולדפרב ויו"ר הוועדה עו"ד רותם גליקסברג - ביקור בנכסים, וממצאיו של ביקור זה שולבו בהחלטה זו במקומות הרלוונטיים והיו לה לעזר של ממש בהכרעה.

מוסכמות

- ג. 7. על יסוד ההלכה הפסוקה, ובהתאם לאופי הפעילות בנכסי העוררת כפי שנחשף מן הראיות, קובעת הוועדה כמסגרת להכרעה כי העוררת היא חברה העוסקת בייבוא, בשיווק, במכירה, בליסינג ובהשכרה של כלי רכב; כי פעילותה העסקית מתפרשת על-פני מספר נכסים המשמשים יחדיו את אותו עסק; וכי בחינת סיווגם של הנכסים נעשית לפי השימוש הנעשה בהם בפועל, במובנו המהותי ולא במובנו הטכני-פיזי הצר.

הפלוגתאות

- ד. 8. לאחר שמיעת הצדדים ועיון במכלול החומר, גובשו הפלוגתאות הבאות:
- א.9 מועד הגשת ההשגה לשנת 2020 ומועד הגשת הערר - טענה מקדמית פרק ה.1.
- ב.9 סיווג כלל השטחים הבנויים בנכס 13003027 - טענה מקדמית פרק ה.2.
- ג.9 סיווג כלל השטחים בנכס 13003122 - פרק ו.1.
- ד.9 יתרת השטח הבנוי בנכס 13003027 - פרק ו.2.
- ה.9 סיווג הקרקעות התפוסות בנכס 13003027 - פרק ו.3.
- ו.9 מעמדה של קומה 3 בנכס 13003122. - פרק ו.4.
- ז.9 מעמד 467 מ"ר בנכס 13003122. - פרק ו.5.
- ח.9 סיווג הסככות בנכסים 13003094, 13003095 ו-13003096 - פרק ו.6.
- ט.9 טענות לטעויות מדידה, בליטות וכרכובים - פרק ו.7.

הטענות המקדמיות

ה.1 מועד הגשת ההשגה לשנת 2020

9. המשיבה מעלה, כטענה מקדמית, כי הערר משנת המס 2020 הוגש באיחור ודינו סילוק על הסף. לשיטתה, העוררת השיגה על שומת הארנונה לשנת 2020 ביום 5.11.2020; מנהלת הארנונה השיבה להשגה זו ביום 29.12.2020; תשובתה התקבלה אצל העוררת ביום 10.1.2021; ומכאן, לטענתה, שהמועד להגשת הערר חלף בטרם הוגש.
10. העוררת דוחה טענה זו מכל וכל. לשיטתה, הפנייה בדואר אלקטרוני מיום 5.11.2020, שנשלחה על-ידי מנהל הנכסים מטעמה מר שבי לביא אל מנהלת מחלקת הגבייה במועצה הגבי' מירי טל, לא הייתה אלא פנייה עניינית ובה שאלות והבהרות ביחס לשומה, ואין לראות בה השגה פורמלית כמשמעה בסעיף 3 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר"). ההשגה

היחידה שהוגשה כדין הוגשה על-ידי בא-כוחה, עו"ד ארז ליבנה, והומצאה למנהלת הארנונה בדואר אלקטרוני ביום 21.12.2020 ובעותק קשיח ביום 22.12.2020, כל זאת בתוך ארכה שהעניקה לעוררת המשיבה עצמה.

11. השגה על שומת ארנונה אינה עניין של מה בכך. סעיף 3 לחוק הערר מתווה מסלול פורמלי מוגדר, שלפיו על הנישום להגיש למנהל הארנונה השגה בכתב, המפרטת את עילות ההשגה מבין העילות הקבועות בחוק, בתוך המועד הקבוע. משמעות הדבר היא כי לא כל תכתובת, שאלה או בירור שוטף מול גורם ברשות עולים כדי "השגה". פנייה שכל תוכנה שאלות והבהרות אינה מקיימת את יסודותיה של השגה, שכן אין בה עמידה על עילות ההשגה ואין בה בקשה מפורשת לתקן את השומה. עוד יש לזכור כי הנטל להוכיח טענה מקדמית - ומקל וחומר טענה שבכוחה לחסום את הנישום משערי הבירור לגופו - מוטל על הצד המעלה אותה, קרי על המשיבה; וכי רשות מינהלית מחויבת בעמדותיה ובמצגיה, ואין היא יכולה להשמיע בפני הוועדה עמדות סותרות זו לזו באותו עניין עצמו.

12. לאחר שעיינה הוועדה במכלול המסמכים שהונחו בפניה, באה היא לכלל מסקנה נחרצת כי דין הטענה המקדמית להידחות, ולמעשה היא משוללת יסוד על פני הדברים. ואולם עיקר הכרעתנו נעוץ בראיה חותכת המצויה בתיק, הממוטטת את טענת המשיבה מיסודה. ביום 26.11.2020 פנה ב"כ העוררת, עו"ד ארז ליבנה, אל הגב' מירי טל וביקש את הסכמתה למתן ארכה להגשת השגה עד ליום 17.1.2021. בעצם היעדרות המשיבה לבקשת הארכה יש כדי לחתוך את הסוגיה כולה. אין אדם מבקש ארכה להגשת מסמך שכבר הוגש, ואין רשות נעתרת לבקשת ארכה להגשת מסמך שלטענתה כבר מונח לפניה. די בכך כדי לדחות טענה זו של המשיבה, אשר לכשעצמה מוטב לו לא היתה נטענת.

2.ה מועד הגשת הערר

13. בהמשך לטענתה הראשונה טוענת המשיבה, כטענה מקדמית שנייה, כי אף אם ההשגה הוגשה במועד, הרי שהערר עצמו הוגש באיחור. אף טענה זו דינה להידחות.

14. משנקבע לעיל כי הפנייה מיום 5.11.2020 אינה השגה, ממילא אין לראות בתשובת המשיבה מיום 29.12.2020 - שניתנה ביחס לאותה פנייה - תשובה להשגה שממנה נמנה המועד להגשת ערר. התשובה הרלוונטית היא זו שניתנה ביחס להשגה הפורמלית מיום 21.12.2020: תשובת מנהלת הארנונה ניתנה ביום 16.2.2021 והומצאה לעוררת ביום 1.3.2021. הערר הוגש ביום 24.3.2021 - בתוך פחות מ-30 יום מהמצאת התשובה הרלוונטית, ובמועד הקבוע בחוק הערר.

1. דיון והכרעה - הסוגיות לגופן

1.1 סיווג כלל השטחים הבנויים בנכס 13003027

15. המחלוקת בפלוגתא זו נסבה על סיווגם של השטחים הבנויים בנכס 13003027, שטח בנוי כולל של כ-28,330 מ"ר, חייבה המשיבה בסיווגים מפוצלים: כ-10,148 מ"ר כ"משרדים, שירותים ומסחר" (קוד 202), כ-17,836 מ"ר כ"מרכז לוגיסטי" (קוד 226), ועוד 346 מ"ר כ"ספקי כוח" (סיווג שאינו במחלוקת). בשטח זה פועלים בניין ההנהלה הראשית של החברה - שבו יושבים כ-150 עד 200 עובדים, ובו אגף הרכש והנהלת החשבונות - ולצדו יתרת שטח נרחבת (כ-24,405 מ"ר) המשמשת פעילות מוסכים לסוגיה, לרבות פחחות, צבע, תיקוני שלדה ומוסך משאיות.

16. נקודת המוצא לדיון היא כי הארנונה מוטלת לפי סוג הנכס, שימושו ומקומו, כאשר מבחן השימוש הוא המבחן המרכזי - לא במובנו הטכני-פיזי הצר, אלא במובנו הרחב, ביחס למהות ולתוכן הפעילות הנעשית

בנכס כפי שנקבע ברע"א 11304/03 כרטיסי אשראי לישראל בע"מ נ' עיריית חיפה (28.12.2005); עע"ם 9530/05 ריבוע כחול - ישראל בע"מ נ' עיריית עפולה (2008).

17. מקום שבו פעילות עסקית אחת מתפרשת על פני מספר שטחים או נכסים הנפרדים פיזית, ובלבד שכל אחד מהם משמש כחוליה בשרשרת אותה פעילות, מאמצת הפסיקה גישה הוליסטית הרואה את הפעילות בכללותה לצורך הסיווג, ואינה מפצלת אותה לסיווגי משנה טכניים. הלכה זו נקבעה בעניין עת"מ (ת"א) 173/09 קל אוטו פרוייקטים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (28.8.2011), ובר"ם 7280/11 (2.11.2011):

"חניית הרכבים קשורה להספקת הרכבים שהוזמנו לידי הלקוחות, כך שהנכס משמש את התהליך העסקי של המערכת. ובכך נוצרת זיקה מהותית בינו ובין הפעילות העסקית של המערכת. העובדה ששלבם אחרים של הפעילות המסחרית מבוצעים במקומות המנותקים פיזית מהנכס, ואף על ידי אישיות משפטית אחרת, אינה משנה"

18. הלכה זו אומצה ויושמה בעניין דומיקאר (עמ"נ (ת"א) 2144-03-16 דומיקאר בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (נבו 9.5.2018)) ובעניין איסתא (בר"ם 2323/22 איסתא נכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (27.4.2022)), וחזרה ואוששה בעניין קשר רנט א קאר (עמ"נ (י-ם) 33348-01-24 מנהל הארנונה של עיריית ירושלים נ' קשר רנט א קאר בע"מ (24.3.2024)), שכולם נדונה פעילותן של חברות רכב שהחזיקו במספר שטחים המשרתים יחדיו את עסקן.

19. מן ההלכה עולה כלל מנחה: כאשר חברה העוסקת בייבוא, במכירה, בהשכרה או בליסינג של כלי רכב מחזיקה במספר שטחים המשרתים יחד את פעילותה, יש לראותם כמקשה אחת לצורך הסיווג, ולסווגם תחת הסיווג הספציפי ההולם את פעילותה הכוללת - שכן סיווג ספציפי גובר על סיווג כללי (בר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חב' מישל מרסיה (20.12.2010)).

20. מן הראיות שהוצגו לוועדה, ובכללן תצהיר הגב' כרמית שדה-שוכמן ונספחיו, עולה כי כלל הפעילות בנכסי העוררת מהווה חוליות שונות בפעילות עסקית אחת. בבניין ההנהלה פועלים המטה, אגף הרכש והנהלת החשבונות, שאינם משרדים עצמאיים, אלא תפקודי מטה התומכים במישרין בפעילות הליבה של ייבוא ושיווק הרכבים. ביתרת השטח הבנוי מתבצעת פעילות המוסכים, שאף היא חוליה בלתי נפרדת בפעילות הרכב, בין בשלב הטיפול ברכבים שטרם נמסרו ובין בשלב השירות לרכבים שנמסרו.

21. ממצאי הביקור שערכה הוועדה ביום 29.6.2026 חיזקו מסקנות אלה באופן ממשי. נציג הוועדה מר אלכס גולדפרב שאל עובדים שונים במבנה מה הם עושים ומה תפקידם, אשר ענו שהם עובדים בתחומים שונים של שיווק, מכירות, ניהול בתחום שיווק ויבוא רכב.

22. בעוד שבחניה נמסר לחברי הוועדה עת רצו להחנות שאין חניה וגם לעובדים לא נותנים להחנות במבנה זה וניכר היה שהחניה הינה אך ורק לצורכי הפעילות של החברה כאשר כלל הרכבים במבנה זה היו מן הרכבים אותם מוכרת ומשווקת העוררת.

23. כך ביחס ליתר הרכבים שעמדו באזור המוסך ובשטחים מסביב לו. בנכס זה כלל הרכבים היו רכבים אותן משווקת ומוכרת העוררת, חלקם היו עוד עם מדבקות בטרם שחרור וחלקם היו כלל ללא לוחית רישוי וניכר עליהם אבק רב. התברר כי הרכבים המצויים בו הם רכבי מלאי של העוררת שטרם נמכרו. כך, רכב שנבדק באקראי על ידי מר אלכס גולדפרב מנהל המוסך בדק ברשימות המלאי מול הנוכחים

וציין כי הרכב נמצא במקום מאז יום 29.7.2024. יו"ר הוועדה ביקשה לאשרר שאכן מדובר על שנת 2024 והוא חזר ובדק.

24. כלומר, לא מדובר על רכבים שנמצאים לזמן קצר כדברי העוררת, אלא על אחסון של ממש לתקופה לא מבוטלת. עוד סיפר מנהל המוסך לשאלתו של מר אלכס גולדפרב, שאין למוסכים כניסה נפרדת, ואין הם נותנים שירות לציבור חיצוני, אלא משמשים בעיקר את הרכבים החדשים. מדובר, אם כן, בשירות נלווה ולא במוסך העומד בפני עצמו, והטפל הולך אחר העיקר.

25. ניסיונה של המשיבה להפריד בין הפעילויות ולסווג כל שטח לפי שימושו הצר, חלקו כ"משרדים", חלקו כ"מרכז לוגיסטי" וחלקו כפעילות נפרדת, אינו עולה בקנה אחד עם הגישה ההוליסטית שאומצה בפסיקה. אכן, בשטח נרחב כבנקסים שלפנינו ניתן היה, לכאורה, לפצל את הסיווג; אך הוועדה מצאה שלא לעשות כן, שכן כל השטחים משרתים יחדיו את הפעילות העסקית הכוללת, וההפרדה ביניהם היא פיזית-טכנית בלבד. לפיכך קובעת הוועדה כי כלל השטחים הבנויים בנכס 13003027 לרבות בניין ההנהלה, אגף הרכש, הנהלת החשבונות, מוסכי השירות והמלאכה, השטחים שסווגו כ"מרכז לוגיסטי" צריכים להיות מסווגים תחת קוד 224, וזאת לכל שנות המס שבמחלוקת, בהתאם למועדים שנקבעו לעיל (החל משנת 2018). המשיבה תתקן את השומות בהתאם. ובעניין זה גם חניית העובדים הינה חלק מהשימוש לפי קוד 224.

2. סיווג כלל השטחים הבנויים בנכס 13003122

26. המחלוקת בפלוגתא זו נסבה על סיווגם של השטחים הבנויים בנכס 13003122. בנכס 13003122, שטח בנוי של 4,017 מ"ר שחויב כ"משרדים, שירותים ומסחר" (קוד 202), פועלת חברת הליסינג (ליסט פור, וכיום פריסבי), העוסקת בליסינג, במכירת רכב ובהשכרת רכב. העוררת מבקשת לסווג את כלל השטחים הבנויים תחת הסיווג הספציפי "בניין המשמש לייבוא ו/או אחסנה ו/או הרכבה ו/או שיווק של כלי רכב" (קוד 224, סעיף 15 לצו).

27. נקודת המוצא לדיון היא כאמור לעיל בסעיפים 20-16 ואין צורך לחזור עליהם בפרק זה.

28. ממצאי הביקור שערכה הוועדה ביום 29.6.2026 חיזקו מסקנות אלה באופן ממשי. בבניין ההנהלה, משפנה חבר הוועדה מר אלכס גולדפרב לעובדים במקום, התברר כי מצויים בו גם מערך השיווק וגם מערך המכירות של החברה, וכי אלה חלק בלתי-נפרד ממכלול הפעילות; עולה, אפוא, כי עיקרו של המבנה - בין אם ההנהלה יושבת בו ובין אם לאו - הוא ייבוא ושיווק רכבים. ובאותו אופן מהמקום בו נמצאת חברת פריסביי שעיקר העיסוק בבניינים אלו הינו בניין המשמש לייבוא ו/או אחסנה ו/או הרכבה ו/או שיווק של כלי רכב.

29. באשר לחניה של אותו מבנה ראו חברי הוועדה במועד הביקור שבמקום רכבים מכל מיני סוגים וניכר כי מדובר על חניה של העובדים. כפי שאף הוסבר לחברי הוועדה.

30. הנה כי כן סבורה הוועדה כי גם בכל הנוגע לסיווג של אותו מבנה יש להותירו תחת הסיווג של בניין המשמש לייבוא ו/או אחסנה ו/או הרכבה ו/או שיווק של כלי רכב על חניה בו.

3. סיווג הקרקעות התפוסות

31. העוררת מבקשת לסווג חלק משטחי הקרקע התפוסה בנכסיה - 31,568.88 מ"ר בנכס 13003027 ו-577 מ"ר בנכס 13003122 - כ"קרקע תפוסה אחרת" (קוד 805), חלק הסיווג שקבעה המשיבה, "קרקע לאחסנה פתוחה" (קוד 801). דין הבקשה להידחות.

32. שטחי הקרקע הללו משמשים לחניית עובדים, אורחים וכלי רכב במסגרת פעילותה של העוררת. לפי אותה הלכה שנדונה בפרקים 1 ו-2, חניה המשרתת את פעילותה העסקית של חברת רכב אינה זכאית להקלה התעריפית שתכליתה עידוד פתרון מצוקת חניה ציבורית; החניה כאן היא חלק בלתי-נפרד מן הפעילות העסקית, ולא חניון לרווחת הציבור. ממצאי הביקור מחזקים מסקנה זו: הוועדה התרשמה כי החניון הגדול שבמקום משמש עובדים בלבד, ולא רכבים המגיעים מבחוץ, אך מאחר שהמועצה הסכימה לחיוב לפי "קרקע לאחסנה פתוחה" הועדה לא תשנה לחיוב לפי קוד 224. משכך, שטחי הקרקע התפוסה נותרים בסיווג "קרקע לאחסנה פתוחה" (קוד 801).

4.1 נכס 13003122 - קומה 3 (מצב מעטפת) ו-467 מ"ר שטחי חוץ

33. לאחר שהוכרעה שאלת הסיווג הכללית של נכס 13003122 בפרק 2.1, נותרו בנכס זה שתי מחלוקות פרטניות.

34. הראשונה עניינה קומה 3, ששטחה 1,014 מ"ר - שטח שאינו שנוי במחלוקת בין הצדדים. העוררת טוענת כי הקומה מצויה במצב מעטפת ואינה מהווה "בניין" החייב בארנונה, ואילו המשיבה טוענת כי הקומה חויבה כדין, שכן המבנה קיבל טופס 4.

35. במסגרת תצהירי העדות הראשית והחקירה הנגדית מיום 12.9.23 העידה והצהירה הגב' כרמית שדה-שוכמן בעמודים 37 ו-38:

"ש: הנכס מרוצף באופן מלא?
ת: לא מרוצף כלל, זה מעטפת.
ש: רצפת הנכס לא מרוצפת?
ת: לא מרוצפת, זו מעטפת.
ש: הקירות צבועים בלבן?
ת: זה צבע הטיח שסיימו לעשות. זה מעטפת.
חבר הוועדה אשר גולדמן ציין: זה נקרא שליכט,
ת: אני מסכימה רק שזה שליכט, זה לא צבע.
ש: יש גישה לקומה עם מעלית?
ת: כן.
ש: הקומה מחוברת לתשתיות?
ת: היא לא מחוברת לתשתיות. אין בה לא מים, לא חשמל, לא מיזוג אוויר. אפשר לחבר בה, ביום שנחליט לבנות אותה, להשלים אותה כפנים.
ש: יש ספרינקלרים (חיבור כיבוי אש)?
ת: גם, יש תשתית.
ש: יש אחסנה בחלק מהשטח?
ת: אין אחסנה בקומה שלוש. זו מעטפת ריקה.
ש: תיאורטית אפשר להשתמש בה לאחסנה?
ת: אני לא יודעת מה אפשר ומה אי אפשר, אני יודעת שזו מעטפת, שלא עשינו בה בינוי, כפוטנציאל לעתיד."

36. מנגד העדה מטעם המשיבה הגב' אהובה סבח כלל לא היתה בנכס. ותמוה עד מאוד שהגיעה להעיד על עובדות שכלל אינן ידועות לה כעולה מחקירתה הנגדית מיום 12.9.23 בעמוד 59:

"ש: השטח שנטען שהוא במצב מעטפת - את ביקרת בו?
ת: לא, אני ראייתי תמונות שלו."

37. נוכח עדותה של הגב' סבח, ואי הגעתה למקום בפועל, עדותה לעניין השימוש הנעשה בפועל בנכסים היא עדות בעקיפין. שנית, הגב' מירי טל, שערכה את השומה, לא הובאה כלל כעדה מטעם המשיבה. שלישית, המשיבה לא צירפה ראיות פוזיטיביות מטעמה, ביחס לאמור ומכאן שהראיות התומכות בעובדות

שבמחלוקת הן, על-פי-רוב, ראיות העוררת. כלל ידוע הוא כי צד להליך לא ימנע מן הערכאה בפני נידון עניינו, מידע אשר יש בו כדי לחזק את עמדתו. דווקא חוסר הראיות של המשיבה מלמד כי אין בידיה ראיות להפריך את טענות העוררת ביחס לסוגיה זו. בעוד העוררת הביאה תמונות ואנשים שהיו בפועל במקום, מן הראוי היה לכל הפחות שהמשיבה תבדוק את הטענות. ואם התרשמה כי אכן הקומה ריקה, להסיר סוגיה מן הפלוגתאות ולצמצם הערר.

38. בנוסף וחשוב מכך, כאמור חברי הועדה היו במקום ביום 29.6.26 והתרשמו במישרין כי אכן מדובר במצב מעטפת: הקומה נעדרת חלוקה פנימית, קיימת בה הכנה לחשמל אך אין בה שקעים, אין בה בידוד ואין בה מזגנים, הותקנו בה ספרינקלרים, והיא ריקה מכל שימוש ומלאת אבק חול, גם הגישה אליה נעולה. מי שהציג את הקומה לוועדה מסר כי בכוונת העוררת לאישה בזמן הקרוב, ונכון למועד הביקור ברור כי אינה מאוישת כלל. לצד זאת בניגוד לעדות הגב' כרמית שדה-שוכמן ניכר כי יש ריצוף. אך אין בכך כדי לשנות את המסקנה, שכן נכון למועד הביקור, ולאורך שנות המס שבמחלוקת, עמדה הקומה במצב מעטפת וריקה מכל שימוש.

39. נוכח המסקנה העובדתית לעיל ולאור תקנה 13 לתקנות ההסדרים אשר קובעת הסדר מדורג ומוגבל בזמן למתן הנחה בגין נכס ריק: הנחה של עד 100% למשך עד 6 חודשים, הנחה של עד 66.66% מהחודש ה-7 עד החודש ה-12, והנחה של עד 50% מהחודש ה-13 עד החודש ה-36.

40. לפיכך הגיעה הועדה לכלל מסקנה כי על המשיבה ליתן ההנחות כמפורט לעיל בהתאם לחיוב לפי קוד 224 מאחר וגם קומה זו הינה חלק מבניין המשמש ליבוא ו/או אחסנה ו/או הרכבה ו/או שיווק של כלי רכב.

5.1 מעמד 467 מ"ר בנכס 13003122

41. המחלוקת עניינה 467 מ"ר שנכללו בשטח הבנוי בנכס 13003122 וחויבו כ"משרדים, שירותים ומסחר" (קוד 202). כפי הנראה מן התמונות וכפי שנראה היה במסגרת הביקור חלק ניכר ממנו מכורה וככזה יש לחייבו בארנונה מלאה לפי השיוך של ייבוא/שיווק רכבים (קוד 224). ובעיקר בשים לב לפרק 1.1 ו-2.1 לעיל והפרק בעניין כרכובים ובליטות להלן, שעה שזהו שטח מקורה. הרי שהשימוש שנעשה בכל המתחם של מבנה 13003122 הינו לצורכי עובדי המבנה לחניה כחלק מהשימוש בפועל במבנה זה שהינו לשיווק ויבוא כלי רכב הרי שמן הראוי היה לחייב את כלל המתחם לפי סיווג זה. אך בוודאי שלא ניתן לראות בכך חניון או חניון מקורה מן הטעם שהוא נועד אך ורק לעובדים. חברי הועדה שבאו לבקר נאלצו לחפש חניה מחוץ למבנה ולא הותר להם להחנות כלומר אין מדובר בחניון.

42. זה המקום לציין כי העוררת אומנם הביאה מטעמה מודד, אך כפי שציין זה במסגרת חקירתו, הוא הגיע למקום בלי מכשירי מדידה של ממש, אלא נעזר בעיקר בgov map ונסחי טאבו, ואין בהם כדי להוות חישוב כלל ולכן יש לקבל את חישוב המשיבה.

43. ככלל סבורה הועדה שבהתאם לאמור לעיל בפרקים 1.1 ו-2.1 והפסיקה שפורטה בהם מן הראוי היה לחייב את כלל השטח של מבנה 13003122 בחיוב של ייבוא ושיווק כלי רכב, מאחר ואין מחלוקת כי בניין זה משמש לחברת פריסביי ולמכירות ופעילות של העוררת. ולכן אין משמעות אם האיזור מקורה אם לאו הוא נועד לאותה מטרה. ולכן יש לחייב גם אזור זה בסיווג "בניין המשמש לייבוא ו/או אחסנה ו/או הרכבה ו/או שיווק של כלי רכב" (קוד 224, סעיף 15 לצו).

6.1 סיווג הסככות בנכסים 13003094, 13003095 ו-13003096

44. בכל אחד משלושת הנכסים קיים מבנה סככה, ובסך הכל 1,487 מ"ר (כולל ביתן שומר). המשיבה חייבה את הסככות בסיווג "תעשייה" (קוד 400), ואילו העוררת מבקשת לסווגן כ"חניון מקורה" (קוד 250-256) בתעריף של 50% מן התעריף המוטל על בניין המשמש לייבוא ושיווק כלי רכב, מן הטעם שהסככות משמשות לחניית רכבי המלאי המיועדים לשיווק. מחלוקת זו רלוונטית עד סוף שנת 2021 בלבד, שכן לאחר מכן מסרה העוררת את השטח.

45. אין מחלוקת כי הרכבים המאוחסנים תחת הסככות הם רכבי מלאי של העוררת, המיועדים לשיווק ולמכירה במסגרת עיסוקה. משכך, אחסונם תחת הסככות אינו פעילות עצמאית העומדת בפני עצמה, אלא חוליה בשרשרת פעילות הייבוא והשיווק; ובהתאם לגישה ההוליסטית שאומצה בפרק 1.ו ו-2.ו לעיל, ולעיקרון שהטפל הולך אחר העיקר, אין בעובדה שהשטח הנלווה גדול בהיקפו כדי לשנות ממעמדו. מסקנה זו מובילה לדחיית שני הסיווגים המוצעים על-ידי הצדדים כאחד. סיווג "תעשייה" אינו הולם, שכן אחסון רכבי מלאי אינו בגדר ייצור תעשייתי, ואף לא נמצא בסיכומי המשיבה נימוק ממשי לסיווג זה. מנגד, אף עמדת העוררת לסיווג "חניון מקורה" בתעריף מופחת אינה יכולה להתקבל, שכן - כפי שנקבע בפרקים 1.ו-2.ו שטח המשמש לחניה ולאחסון של רכבים במסגרת פעילותה של חברת רכב אינו זכאי להקלה התעריפית שתכליתה חניה ציבורית. הסיווג ההולם את מהות הפעילות הוא, אפוא, "בניין המשמש לייבוא/אחסנה/שיווק של כלי רכב" (קוד 224). יצוין כי אף המשיבה עצמה, בכתב תשובתה (סעיף 6), התייחסה לסככות כמשמשות "מקום לשיווק כלי רכב בהתאם לסעיף 15 לצו" - עמדה העולה בקנה אחד עם מסקנת הוועדה. לפיכך יסווגו הסככות תחת קוד 224, עד סוף שנת 2021 (כולל).

7.1 טעויות מדידה, בליטות וכרכובים

46. באשר לבליטות ולכרכובים - חויב שטח של 545 מ"ר המהווה, לטענת העוררת, "שטח צל" הנוצר מבליטה ארכיטקטונית של הקיר או של הקומה שמעליו, שאין בו שימוש, ואינו מהווה "בניין". העוררת נסמכת על תקנות חישוב שטחים שבדיני התכנון והבנייה, שלפיהן שטחה של קומה אינו כולל כרכוב, ומבקשת לגרוע שטח זה מן השטח הבנוי. דין הבקשה להידחות.

47. נקודת המוצא היא הגדרת "בניין" הרחבה שבסעיף 1 לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, הכוללת כל חלק של מבנה וכל דבר המחובר לו חיבור של קבע; מכאן שכרכוב ובליטה, כחלק מן המבנה, הם חלק מן הבניין. על יסוד זה נוהגת המועצה בשיטת מדידה המכונה "ברוטו-ברוטו" - מדידה לפי מידות החוץ של המבנה, לרבות הקירות והשטחים שתחתם - שיטה שהוכרה בפסיקה כשיטת חיוב לגיטימית. בעע"מ 10/1721 מועצה מקומית גני תקווה נ' זאב קופלביץ ו-70 אח' (נבו 9.8.2012) עמד בית המשפט העליון על כך כי:

"שיטת החיוב הייתה ונותרה שיטת 'ברוטו-ברוטו', כלומר מידות החוץ של המבנה

לרבות קירות פנים וחוף"

48. ובאותו עניין אף נקבע כי הגדרת השטח לחיוב בנויה מהגדרה כללית ומרשימת דוגמאות בלתי ממצה החתומה בסיפא "וכל שטח מקורה אחר", כך ששטחים מקורים הנכללים במדידת קירות החוץ חייבים בארנונה. צו הטלת הארנונה של המועצה מחייב במפורש הן "מבנה" והן "שטח מקורה", ומגדיר "שטח מקורה" כ"שטח שיש לו תקרה מכל חומר שהוא", בלא שהחיוב מותנה בשימוש בפועל. עוד נקבע בפסיקה כי לצורכי ארנונה קובע צו הארנונה, ולא כללי חישוב השטח שבדיני התכנון והבנייה, וכי מדידת הברוטו כוללת את עובי הקירות (ע"ו (י-ם) 55551-05-13 מנהל הארנונה מועצה מקומית הר אדר נ' בן

צור (נבו 17.6.2014); עע"מ 7518/09 משואה למלונאות ונופש בע"מ נ' עיריית ירושלים (נבו 20.11.2011).

49. ודוק - דיני המס מתפרשים בפרשנות תכליתית, וכלל הפרשנות לטובת הנישום הוא מוצא אחרון בלבד (רע"א 13/2453 עמר נ' עיריית חדרה (נבו 14.4.2015), כפי שיושם בעמ"נ (מרכז) 15-08-219 קדימה-צורן נ' ירון (נבו 16.3.2016)); ובאותו עניין קדימה-צורן, מקום שהתקבלה עמדת הנישום ולא חויב שטח מקורה, נשענה התוצאה על החרגה ספציפית בצו לשטח מקורה הפתוח לרוחות - החרגה שאין לה מקבילה בצו המועצה האזורית באר טוביה. משאלה הם פני הדברים, הבלטות והכרכובים נכללים כדין בשטח הבניין וחייבים בארנונה, והסתמכות העוררת על תקנות חישוב השטחים שבדיני התכנון אינה מועילה לה.

50. באשר לטעויות המדידה - העוררת עותרת להפחית 960 מ"ר משטח בנוי בנכס 13003027, ולהפחית שטח קרקע בסך 4,526 מ"ר (עד 2021) ו-3,689 מ"ר (מ-2022), על יסוד תצהיר המודד רועי רגב; ואילו המשיבה עומדת אחר מהימנות המדידה שערכה בשטח.

51. חיוב הארנונה צריך להתבסס על מדידה מדויקת, שראוי כי תיעשה באופן פיסית בשטח (עמ"נ (חי') 18379-10-16 פוקס ויזל בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית חיפה (נבו 7.8.2017)); מדידה המבוססת על תצלום אוויר היא בבחינת "עדות סברה" שאין לבסס עליה ממצא עובדתי (ת"א (שלום ב"ש) 13533-09-12 מינהל מקרקעי ישראל נ' שללי (נבו 19.1.2014)), ומדידה מרחוק אינה תחליף למדידת מודד בשטח (ת"א (שלום אי') 38665-04-18 רמ"י נ' ביטון (נבו 14.3.2026)); ועל נישום המבקש לחלוק על מדידת הרשות להציג מדידה שנערכה כדין לפי שיטת הצו (עמ"נ (חי') 27341-03-22 הבזאר הטורקי בעכו נ' עיריית עכו (10.2.2023)).

52. באשר ל-960 מ"ר השטח הבנוי, עלה מן החקירה הנגדית מיום 12.9.23 בעמוד 73:

המודד: "בגלל שזה שטחים גדולים מאוד, ואין לי את הציוד כמו... של מודדים עם תאודוליט, המכשיר הזה שעומד על שלוש רגליים, אז אני עשיתי את זה מגוב מאפ. גוב מאפ זה האתר הממשלתי של המפות, שאם הוא ממשלתי, חזקה עליו שהוא מדויק."

ובעמוד 74:

יו"ר הוועדה הקודם (עו"ד בועז אמיר): "הבנתי שזאת עובדה שאתה לא השתמשת בציוד מדידה, אלא הסתמכת על הגוב מאפ."

ובעמוד 75:

ש: נעזרת בנסחי הטאבו גם?

ת: לא. המידע שהוצאתי הוא מהאתר גוב מאפ.

53. כלומר המדידה לא בוצעה באמצעים הנדרשים ונעזרה במקורות מידע שאינם מדויקים כמו מדידה בפועל, אותה מדידה שבוצעה ע"י המועצה. ועל סמך מדידות אלו גם הסתמך המודד מטעם העוררת. אין אלא לקבוע שהמודד מטעם העוררת לא ביצע מדידה פיסית בשטח. ובכך אין די כדי לסתור את מדידת המשיבה שנערכה בנכס ולזכותה עומדת חזקת התקינות, ומשכך בקשת ההפחתה נדחית.

54. באשר לשטח הקרקע, נסמכה העוררת על השוואה לנסחי טאבו; אולם נסח הטאבו משקף את שטח החלקה הרשום ואינו מהווה מדידה לצורכי ארנונה, שכן חישוב שטח נכס לצורכי ארנונה נעשה בשיטת "ברוטו-ברוטו" בעוד שהמדידה בנסח הטאבו היא "נטו" (ראו ערר 86/16 אלבטינה קיסליוב נ' מנהל הארנונה של עיריית אשדוד (נבו 28.3.2019)). אף בקשה זו, אפוא, נדחית.

55. למעלה מן הצורך תעיר הוועדה כי הדרך הראויה שבה יכולה הייתה העוררת לבסס את טענותיה בדבר טעויות המדידה הייתה בהגשת מדידה מטעמה שנערכה כדין - בשטח, לפי שיטת המדידה הקבועה בצו ולפי הנוהל המקובל. אילו עשתה כן, ייתכן שהיה מקום לקבל את טענותיה, כולן או חלקן. משבחרה העוררת שלא להגיש מדידה כאמור, והסתפקה במדידה ללא מכשירי מדידה מקובלים, שנערכה באמצעות האתר "Gov maps" ובהשוואה לנסחי טאבו שאינם מהווים מדידה לצורכי ארנונה - נמנעה מהבאת ראיה מהותית המצויה בהישג ידה; ובהיותה הנישום הנושא בנטל ההוכחה, נטל המוטל עליו מכוח חזקת התקינות המינהלית של שומת הרשות (עמ"נ 10-11-28710-10 חברת דלק הישראלית בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב), הימנעות זו מתפרשת לחובתה.

בשולי הדברים

56. בטרם תחתום הוועדה את החלטתה, מבקשת היא להעיר, בכל הכבוד וברוח טובה, מספר הערות באשר לאופן שבו נוהל התיק מטעם המשיבה כהצעה לעתיד. ראוי היה כי עורכת השומה תתמוך את שומתה בתצהיר, וכי העדות מטעם המשיבה תימסר על-ידי מי שנחשף לנכס בפועל. אף באשר לטענה המקדמית בדבר מועד הערר, סבורה הוועדה, נוכח מכתבה של הגב' מירי טל מיום 26.11.2020, כי מוטב היה שלא להעלותה. אין באמור כדי לשמש ציר הכרעה, וכל פלוגתא הוכרעה לגופה ועל יסוד מכלול הראיות שלפני הוועדה. עם זאת, מוטב היה לו נהגה המשיבה, כרשות מינהלית, באופן יסודי ומתועד יותר, מתוך חובתה לפעול בשקיפות ובהגינות. ולבסוף, סבורה הוועדה כי מוטב היה לו הצדדים היו מגיעים לידי הסכמות. מה שעל פניו נראה כאפשרי.

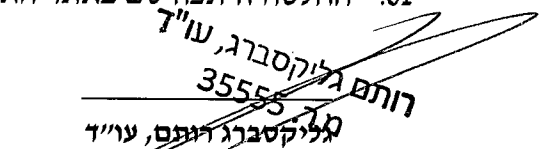
סוף דבר

57. לאור כל האמור, להלן ריכוז הכרעות הוועדה לפי סדר הפלוגתאות:
- א. הטענות המקדמיות - מועד הגשת ההשגה לשנת 2020 ומועד הגשת הערר - נדחות, והערר נדון לגופו.
 - ב. השטח הבנוי בנכס 13003027 (כ-28,330 מ"ר, לרבות בניין ההנהלה והמוסכים) - יחויב לפי קוד 224.
 - ג. השטח הבנוי בנכס 13003122 (4,017 מ"ר) - יחויב לפי קוד 224.
 - ד. יתרת השטח הבנוי בנכס 13003027 (כ-24,405 מ"ר) - תחויב אף היא לפי קוד 224.
 - ה. הקרקעות התפוסות בנכס 13003027 (71,359 מ"ר) - יוותרו בסיווג קוד 801; דרישת העוררת לקוד 805 נדחית.
 - ו. קומה 3 בנכס 13003122 (1,014 מ"ר) - הנחה של עד 100% למשך עד 6 חודשים, הנחה של עד 66.66% מהחודש ה-7 עד החודש ה-12, והנחה של עד 50% מהחודש ה-13 עד החודש ה-36.
 - ז. 467 מ"ר שטחי החוץ בנכס 13003122 – יחויבו כקוד 224.
 - ח. הסככות בנכסים 13003094, 13003095 ו-13003096 (1,487 מ"ר) - יחויבו לפי קוד 224, לשנות המס עד סוף שנת 2021.
 - ט. טענות טעויות המדידה (960 מ"ר בשטח הבנוי ו-4,525 מ"ר בקרקע) - נדחות; ושטחי הבליטות והכרכובים (545 מ"ר) - יוותרו בשטח הבנוי ויחויבו כדין.

- קביעות אלה חלות על החיובים החל משנת 2018 (למעט הסככות - עד סוף שנת 2021). הערר מתקבל בחלקו, והמשיבה תתקן את שומות הארנונה בהתאם.
58. נוכח תוצאות ההחלטה, לא יהיה חיוב בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד.
59. הועדה מוצאת לנכון, לפנים משורת הדין שלא לחייב בריבית והצמדה עבור מלוא התקופה ממועד החיוב ועד מועד התשלום בפועל וזאת נוכח הזמן הרב שלקח עד למתן ההחלטה ואין מקום ששיהוי שנבע שלא בשל הצדדים יבוא לפתחם. עם זאת החיובים ישאו הפרשי הצמדה ממועד החיוב בפועל ועד מתן פס"ד ואילו בריבית החל מיום 1.1.2023 החיוב הינו בהתאם להוראות חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"מ-1980.
60. זכות ערעור: על החלטה זו ניתן לערער לבית המשפט המחוזי בבאר שבע בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה זו, וזאת בהתאם להוראות תקנה 29 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי הדין בוועדת ערר), תשל"ז-1977.
61. החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של המועצה האזורית באר טוביה


מר גולדברג אלכס
חבר ועדת ערר


בן זיו שני
חברת ועדת ערר
66402 עו"ד


גליקסון רותם, עו"ד
יו"ר ועדת הערר
35555