

**ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית  
שליד עיריית נצרת עילית**

**עררים : 2005**

**2008-2010**

**חברי ועדה:**

אריה להב

משה כהן-תוסיה

הריאטה כרמלי

יועץ משפטי לועדה: עו"ד רונן צרפתי

**בעניין:**

**חברת דואר ישראל בע"מ**

**העוררת**

ע"י ב"כ עוה"ד רונית פלג ו/או איתי כהן ו/או אורי דויטש

ו/או עדי מוסקוביץ' ואח'

מרחוב מעלה השחרור 7, חיפה

טל': 04-8626783 פקס: 04-8626096

- נ ג ד -

**המשיבה**

**מנהלת הארנונה בעיריית נצרת עילית**

ע"י ב"כ עוה"ד דוד גיט ו/או יומי מיסטריל

ו/או מיכל ברק ו/או דביר לייבוביץ' ואח'

ממגדלי עזריאלי (המגדל העגול) קומה 25 תל אביב

טל': 03-6081757 פקס: 03-6081758

**החלטה**

**מהות המחלוקת נשוא הערר**

1. ענייננו בעררים לשנים 2005, 2008-2010, כאשר המחלוקת שעומדת לפתחנו הינה: מהו הסיווג הנכון שיש לסווג את נכסי העוררת ?
2. לגישת המשיבה- יש לסווג הנכסים על-פי תת סיווג 302 שעניינו: "מבנים המשמשים למשרדים ומתן שירותים...", שכן העוררת עוסקת במתן שירותים והיא אינה בגדר סוכנות דואר פרטית. זאת ועוד, לטענת המשיבה קיים הבדל מהותי בין סניף דואר לבין סוכנות דואר פרטית. בעוד שבסניף דואר, המרכז הגרביטציוני של הפעילות הינה מתן שירותים לרבות העובדה שסניף דואר יכול להעניק לציבור לקוחותיו את מלוא השירותים, הרי שסוכנות דואר פרטית לגביה קיים סיווג נפרד וספציפי בצו הארנונה יכולה להעניק לציבור לקוחותיה שירות מצומצם באופן משמעותי מסניפי הדואר ועל כן יש לאבחן בין שימושים אלו ולסווג את סניפי הדואר בתת סיווג 302 לצו הארנונה.

3. לדידה של העוררת, יש לסווג הנכסים על-פי תתי סיווגים 303, 370 ו-308 שהגדרתם **מבנים המשמשים לחנויות ולמסחר**, באזורים השונים. זאת מהטעם והעוררת אינה מעניקה שירותים במובן הרחב של ההגדרה כפי שמעניקים משרדים, מרכזי שירות גדולים, משרדים בעלי מקצועות חופשיים וכדומה.
4. **לחילופין**, יש לסווג הנכסים על-פי תת סיווג 343 שהגדרתו: "מרכזיות טלפון, **סוכנויות דואר פרטיות**", מאחר ואין כל הבדל בפעילות שבין סניף דואר לסוכנות דואר פרטית המופעלת על ידי זכיין וממילא הותרת הסיווג בהתאם לתת סיווג 302 הינה פסולה שכן מדובר בסיווג סל, אשר נקבע על-פי זהות המשתמש ולא על-פי מבחן השימוש, כמו גם שתת-סיווג 343, הינו הסיווג הספציפי המתאים לפעילות העוררת.

### המסכת העובדתית

5. העוררת הינה חברה פרטית (סוג חברה-ממשלתית), בערבון מוגבל שהוקמה על פי חוק רשות הדואר, התשמ"ו-1986 (להלן: "העוררת").
6. העוררת מחזיקה בארבעה נכסי מקרקעין המצויים בתחום שיפוטה של המשיבה כמפורט להלן:
- א. נכס מס' 68002004 המצוי בדרך הציונות 2 בשטח של 47 מ"ר ומסווג בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" תת סיווג 302 בצו הארנונה של המשיבה.
- ב. נכס מס' 44004087 המצוי "במרכז הדקל" בשטח של 303 מ"ר ומסווג בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" תת סיווג 302 בצו הארנונה של המשיבה.
- ג. נכס מס' 314603 המצוי "במרכזי חלוקה חשבון מקבץ" בשטח של 438 מ"ר ומסווג בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" תת סיווג 302 בצו הארנונה של המשיבה.
- ד. נכס מס' 67001003 המצוי "במרכז עופר" בשטח של 120 מ"ר ומסווג בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" תת סיווג 302 בצו הארנונה של המשיבה (כל הנכסים שלעיל ייקראו: "הנכסים").
7. העוררת הגישה השגות ועררים החל משנת המס 2005. באשר להשגה וערר לשנת המס 2005 העלתה המשיבה טענה מקדמית ולפיה יש לדחות ההשגה וכפועל יוצא את הערר, מאחר וההשגה הוגשה באיחור לאור סעיף 3(א) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר").
8. יצוין כי, להליך זה קדם הליך בו דנה הוועדה וקיבלה את ערריה של העוררת שהוגשו על ידה לשנות המס 2006-2007 במובן זה שסיווגה את נכסי העוררת בתת סיווג 343. המשיבה, ערערה על החלטת הוועדה לבית המשפט לעניינים מנהליים בנצרת. הערעור נדון בפני כב' השופטת הלמן, כאשר בהמלצת בית המשפט נמחק הערעור (להלן: "הערעור הראשון") ומשכך, הפכה ההחלטה לגבי השנים 2006-2007 לחלוטה.
9. ומשכך החלטתנו מתייחסת לשנות המס 2005, 2008, 2009, 2010.
10. ביום 25.2.2009 לאחר מחיקת הערעור התכנסה ועדת הערר פעם נוספת על מנת לדון בעררים שנתרו לפתחה.
11. ביום 9.12.2009 ניתנה החלטת הוועדה ולפיה :

"הוועדה לא מצאה עילה לסטות מהחלטתה הקודמת בתיק "רשות הדואר" לאמור:  
הוועדה מחליטה שיש לחייב את רשות הדואר בתיקים הנ"ל לפי סיווג 343 "מרכזיות,  
סוכנויות דואר פרטיות".

הוועדה אינה עושה הבחנה בין סוכנויות הדואר השונות מאחר שהן מבצעות פעולות  
דומות וכך גם השימוש שנעשה בהן".

12. נקבע כי ועדת הערר לא מצאה עילה לסטות מהחלטתה הקודמת ביחס לעררים  
2006-2007, דהיינו, סיווג העוררת יישאר בהתאם לתת סיווג 343 "מרכזיות, סוכנויות  
דואר פרטיות" (להלן: "החלטת ועדת הערר").

13. בגין החלטה זו הגישה המשיבה ערעור מנהלי נוסף לבית המשפט לעניינים מנהליים  
בנצרת שמספרו 1/10 בפני כב' השופטת מוניץ (להלן: "הערעור השני").

14. ביום 11.4.2010 התקיים דיון בפני בית המשפט אשר בסופו בהמלצת בית המשפט,  
הוחלט כי הערעור יתקבל במובן זה שהתיק ישוב לוועדת הערר לשם מתן החלטה מנומקת  
ומפורטת.

15. כפועל יוצא מהחלטת בית המשפט כנ"ל, ביום 27.6.2010 קיימה הוועדה דיון נוסף שבו  
כל צד העלה טענותיו ובהמשך הוגשו תצהירי עדות ראשית, העדים נחקרו על תצהיריהם  
(בישיבה מיום 9.11.2011) והוגשו סיכומי הצדדים.

16. יוער כי, עקב ניהול מו"מ בין הצדדים הוגשו סיכומי המשיבה רק ביום 26/11/13 וסיכומי  
התשובה מטעם העוררת ביום 19/1/14.

## טענות העוררת

17. טענה עיקרית- יש לסווג הנכסים בסיווגים 303, 370 ו-308 שהגדרתם מבנים המשמשים  
לחננויות ולמסחר, באזורים השונים.

18. העוררת סבורה כי תת סיווג 302 בצו הארנונה-בו היא מסווגת, נועד למשרדים ונכסים  
בהם ניתן שירות ספציפי כגון: בתי תוכנה, משרדי עו"ד ורו"ח, פרסום, ביטוח וכו'. במצב  
שבו ישנם תת סיווגי משנה כדוגמת סיווגים 303, 370, ו-308, הרי שכוונת המחוקק  
הייתה לפרש את תת סיווג 302 באופן מצומצם. אילו פורש בהרחבה, הרי שלא היה עוד  
צורך להמשיך ולסווג בסיווגים שיוניים שכן גם בחנות בגדים ובבית קפה ניתנים  
שירותים ועל כן בהתאם לאותו עיקרון יש לחייב את העוררת בתת סיווגים 303, 370, ו-  
308 "כמבנים המשמשים לחננויות ומסחר" על פי אזורים.

19. יוער כי בכתב הסיכומים זנחה העוררת טענתה זו, אך למען הסר ספק הועדה תדון אף  
בטענה זו.

20. טענה חלופית- יש לסווג נאת כסי העוררת על-פי תת סיווג 343 לצו הארנונה "מרכזיות  
טלפון, סוכנויות דואר פרטיות".

21. לטענת העוררת, שגתה המשיבה עת בחרה לסווג הנכסים, בהתאם לזהות המחזיק ולא  
בהתאם לשימוש המתבצע הלכה למעשה בנכס. לדידה, חיוב על סמך מרכיב השליטה  
בלבד, תוך אבחון טכני בין סניף דואר לסוכנות דואר פרטית, אינו נכון מבחינה משפטית.

22. העוררת תומכת טענותיה אלו, בעיקרון המנחה אשר נקבע בסעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) התשנ"ג-1992 ולפיו הפרמטר הראשי למיסוי נכס בארנונה הינו בהתאם לשימוש הנעשה בנכס. לעניין זה מפנה העוררת להלכה הפסוקה אשר נקבעה בבית המשפט העליון במסגרת ע"א 4335/01 **עירית צפת נ' בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ** פ"ד נ"ח (2) 12 לפיה, לא ניתן לסווג נכס לצורכי ארנונה בהתאם לזהות המשתמש כי אם בהתאם לשימוש שנעשה בו בפועל. לטענת העוררת, המשיבה הודתה כי סיווג הנכסים נקבע על-פי בדיקת זהות מנהל הנכסים- סניפי הדואר או זכיינים פרטיים- דבר שהוא אסור.
23. העוררת טוענת כי היות והשימוש של הסניפים והסוכנויות זהה, לא ניתן לאבחן בין השימושים השונים. זאת ועוד, סוכנות דואר פרטית המנוהלת ע"י זכייין, רשאית לספק מגוון שירותי ומוצרי הדואר, כפי שעולה מחוזי התקשרות בין העוררת לסוכנויות דואר וכי הדבר מצוי בשיקול דעתם של הזכיינים.
24. העוררת נסמכת על תצהירה וחקירתה של מנהלת הנכסים –גבי לשם לפיה, העוררת מספקת שירותים לציבור הרחב הן באמצעות סניפי דואר והן באמצעות סוכנויות דואר פרטיות ברחבי העיר המופעלות על ידי זכיינים. העוררת טוענת כי, ההבדל העיקרי והיחיד בין סניף דואר לסוכנות דואר, הינו למעשה בזהות המפעיל.
25. כן נטען עוד כי, העוררת דווקא מעודדת את הזכיינים לספק את כלל השירותים והמוצרים של דואר ישראל ומעמידה לרשותם את כל האמצעים הדרושים לשם כך. לתמיכה בטענה זו, מפנה העוררת לחוזה התקשרות בין העוררת לבין סוכן בנצרת עילית, כאשר לזכייין שיקול דעת בנוגע לשירותים שיוענקו בסוכנות שבהפעלתו.
26. העוררת טוענת כי מקום וקיים סיווג ספציפי –תת סיווג סיווג 343 לצו **הארנונה "מרכזיות טלפון, סוכנויות דואר פרטיות"**, הוא **גובר על סיווג סל-** סיווג 302 שעניינו: **"מבנים המשמשים למשרדים ומתן שירותים..."**. טענה זו נסמכת בין היתר על בר"מ 4021/09 **מנהל הארנונה של עירית ת"א נ' מישל מרסיה בע"מ**.
27. טענה נוספת כי, בהתאם לפרשנות תכליתית בהתאם לצו הארנונה ועם הפיכת העוררת לחברה ופקיעת זכאותה להנחה מכח הוראות סעיף 3 (א) לפקודת מיסי הממשלה ומיסי העירייה פיטורין, 1938 הרי שיש לסווג בהתאם לשימוש אותו היא מבצעת בפועל בנכסים- שימוש זהה בכל מאפייניו לשימוש המתבצע בסוכנות דואר פרטית.

### טענות המשיבה

1. **טענה מקדמית-** לפיה העוררת הגישה את ההשגה על חיובי הארנונה בשנת 2005 בחלוף 90 הימים הקבועים בסעיף 3(א) לחוק הערר להגשת השגה על חיובי הארנונה. לטענת המשיבה, ההשגה הגיעה למשיבה רק ביום 26.5.05. אי נטען כי יש לדחות את ההשגה על הסף.

2. כמו כן, מאחר והתשובה להשגה נשלחה בדואר רשום לעוררת ביום 1.6.05, בעוד הערר הוגש על-ידה רק ביום 3/7/05, הרי שחלפו 30 הימים הקבועים להגשת ערר בסעיף 6 לחוק הערר ומשכך אף דין הערר להידחות על הסף.
3. מנגד נציין כי, העוררת טענה כי לא הוכח מועד קבלת הודעות התשלום וכן כל אימת שלא פורסם חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 אשר מכוחו מתקינה מועצת העיר את צו הארנונה הרי שלא הושלם מעשה החקיקה וכל הודעות החיוב שנשלחות על בסיסו של צו המיסים לא עמדו בתוקף עד לפרסומו ביום 11.4.2005.
4. לטענת המשיבה, אין חולק כי העוררת הינה חברה העוסקת במתן שירותים. על-פי צו הארנונה, הסיווג המתאים ביותר לנכסים בהם מחזיקה העוררת הוא סיווג ראשי 300-ארנונה כללית על מבנים המשמשים למשרדים, שירותים מסחר ועוד, על-פי תת סיווג 302 שהגדרתו כאמור: **"מבנים למשרדים ומתן שירותים"**.
5. לעניין טענתה הראשית של העוררת, טוענת המשיבה כי, צו הארנונה מבקש להפריד בין נכסים הממוסים על פי תת סיווג 302 שמרכז הכובד שלהם נוטה למשרדים ומתן שירותים, לבין **מבנים המשמשים לחנויות ולמסחר**, (תתי סיווג 303, 308, 370) כדוגמת: חנויות.
6. מאחר ופעילותה של העוררת הינה במתן שירותים- כפי שעולה מהנתונים הרבים המעידים על אופי פעילותה, אזי אין לשנות סיווגה לסיווג חנויות ולמסחר.
7. לעניין הטענה החלופית- לדידה של המשיבה, באותו אופן שבו חברת ביטוח מחויבת בתעריף ביטוח ואילו סוכנות ביטוח מחויבת בתעריף עסקי כך בהלימה יש לחייב סניף דואר בסיווג עסקי וסוכנות דואר פרטית בסיווג ספציפי לסוכנויות דואר פרטיות. המשיבה טוענת כי ועדת הערר כפופה ללשון צו הארנונה ולהוראותיו ואין לה יכולת לסטות מלשון הצו הקובע סיווג נפרד אך ורק לסוכנויות דואר פרטיות.
8. זאת ועוד, לטענת המשיבה קיים שוני מהותי בין הפעילות של סניף דואר לפעילות של סוכנות דואר פרטית ומשכך אין להחיל את הסיווג של סוכנות דואר פרטית על העוררת. כך, סניף דואר, להבדיל מסוכנות דואר פרטית, מעניק לציבור לקוחותיו את כלל השירותים והמוצרים הקבועים בחוק, בעוד בסוכנות דואר ניתן לקבל שירותים/מוצרים חלקיים בלבד בהתאם לזיכיון הספציפי של הזכיון, כפי שאף עולה מחקירתה של מנהלת הנכסים של העוררת.
9. המשיבה נסמכת על תצהיר מנהלת הארנונה לפיה, העוררת מחזיקה בתחום שיפוטה של נצרת עילית מספר נכסים המשמשים כסניפי דואר וכמה נכסים המשמשים כסוכנויות דואר פרטיות המופעלות על ידי זכיון.
10. לטענת מנהלת הארנונה, היקף ומגוון הפעולות המבוצעות בסניפים המופעלים על ידי העוררת נרחב באופן משמעותי מזה הפועל על ידי זכיינים. בנוסף לכך נטען, כי לא כל הסוכנויות דואר הפרטיות, רשאיות לבצע את כלל הפעולות המבוצעות ע"י הסניפים.
11. לאור כל האמור לעיל, סניפי הדואר נשוא העררים, אינם יכולים לחסות תחת ההגדרה של "סוכנויות דואר פרטיות".

## דיון והכרעה

12. לאחר שועדת הערר שמעה את טענות הצדדים, קראה את כתבי הטענות, כתבי הסיכומים, תצהירי הצדדים ופרוטוקול הדיונים, הוחלט כי דין הערר להתקבל באופן חלקי, כפי שיוסבר להלן.

### טענה מקדמית – איחור בהגשת השגה והערר שנת 2005

13. הועדה סבורה כי דין הטענה המקדמית להידחות אך מהטעם והמשיבה לא העלתה במסגרת הערעור המנהלי על החלטת הועדה בתיק עמ"נ 1/10 את הטענה בדבר איחור בהגשת השגה וערר לשנת 2005. יובהר כי הדיון בתיק כאמור הוחזר לדיון בועדה על מנת שתנמק החלטתה. אי לכך, מקום ולא הועלתה בערעור המנהלי טענה בעניין האיחור כנ"ל, הרי שאין לדון בה בשנית. למען הסר ספק, יובהר כי הערעור שהוגש על ידי המשיבה כלל את שנת המס 2005.

14. כמו כן, בדיון הוכחות שהתקיים בפני ועדת הערר ביום 9.11.2011, נשאלו הצדדים באופן ספציפי האם יש טענות מקדמיות כלשהן, מבחינת ההשגה שהוגשה באיחור, הערר ? ב"כ העוררת השיב בשלילה בעוד שב"כ המשיבה לא טען לעניין זה דבר באותה הישיבה. יש לראות בהתנהלות דנא כזניחת הטענה המקדמית.

15. למרות האמור לעיל ולמען הסר ספק, תדון הועדה בטענה לגופה.

16. למען הנוחות להלן ההוראות הרלבנטיות בחוק הערר.

### **3" השגה**

(תיקונים: התשמ"ב, התשמ"ז, התשנ"ג, התשנ"ד, התשס"ד)

(א) מי שחוייב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה:

(1) הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום;

(2) נפלה בהודעת התשלום שמישיגים עליה טעות בציון סוג הנכס, גודלו או השימוש בו...";

### **6" ערר וערעור**

(תיקונים: התש"ס, התשס"ה)

(א) הרואה עצמו מקופח בתשובת מנהל הארנונה על השגתו רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו התשובה, לערור עליה לפני ועדת ערר..."

17. לעניין האיחור הנטען בהגשת השגה - בדיון שהתקיים בפנינו ביום 27.6.2010 התנהל, בין היתר, דיון בעניין הטענה המקדמית. המשיבה הבהירה כי ההודעות שומה לא נשלחות בדואר רשום והיא נסמכת על החזקה כי ההודעות נשלחות בתחילת השנה.

משכך, ובהעדר תיעוד בדבר מועד קבלת השומה ע"י העוררת, לא ניתן לקבוע כי ההשגה הוגשה באיחור.

18. הועדה נסמכת בענין זה על פסיקה בעניין זהה שניתנה בעת"מ 282/01 יהלומית פרץ עבודות בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית אשדוד. באותו מקרה, עלתה הסוגיה מה הדין, מקום ונדחית ההשגה על-ידי מנהל הארנונה מאחר ונטען וההשגה הוגשה באיחור.

**כב' נשיא בית המשפט המחוזי בב"ש-השופט ג.גלעדי, קבע בצורה ברורה וחד-משמעית:**

**" מאחר והמשיב טוען, שהמערערת איחרה בהגשת ההשגה, הוא צריך להראות, שהתקיימו כל התנאים, שרק בהתמלאם, נסתיימה תקופת הגשת ההשגה, לפני שהוגשה ההשגה בפועל".**

19. הועדה סבורה כי בנסיבות שפורטו לעיל ולאור פסיקת בתי המשפט, דין טענת המשיבה להידחות.

20. לעניין האיחור הנטען בהגשת הערר - לטענת המשיבה התשובה להשגה לשנת 2005 ניתנה עוד ביום 1.6.2005 ונשלחה לעוררת בדואר רשום. הערר הוגש לועדת הערר ביום 3.7.2005. לכאורה, בחלוף 30 הימים הקבועים בחוק להגשת ערר.

21. המשיבה לא הציגה ראיות בדבר מועד משלוח התשובה להשגה ומועד קבלת התשובה להשגה אצל העוררת, פרט לכך כי התשובה להשגה נשלחה לעוררת בדואר רשום.

22. הועדה סבורה כי גם במקרה זה, בהעדר הוכחה למועד קבלת התשובה להשגה בידי העוררת, הרי שלא הוכח כי חלף המועד להגשת הערר.

23. **בנסיבות אלה, סבורה הועדה כי לא חל איחור בהגשת ההשגה ו/או בערר שהוגש בגין שנת המס 2005.**

#### **המסגרת הנורמטיבית:**

24. בע"א 8588/00 וערעור שכנגד עיריית עפולה נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, דן ביהמ"ש העליון בסוגיה: האם "חברה ממשלתית" – בדומה בין היתר, לסיווג על פיו חוייבה בזק בתשלום הארנונה - הינו סיווג חוקי, לאור המבחנים שבחוק ההסדרים ובתקנות שהותקנו על פיו? מה הוא היקף שיקול הדעת של עירייה בסיווג נכסים לצורכי ארנונה ומה הם הקריטריונים להפעלת שיקול דעת זה?

25. בטרם נחקק חוק ההסדרים, קמה סמכותה של העירייה להטיל ארנונה מכח סעיף 274ב ו- 275 שבפקודת העיריות [נוסח חדש].

26. פסק הדין המנחה, בעניין היקף שיקול דעתה של העירייה בסיווג נכסים לצורך חישוב ארנונה, הוא בג"ץ 345/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, (להלן: "פרשת ירדניה"). בפרשה זו, נקבעו מספר עקרונות לעניין סמכות העירייה בהטלת ארנונה. נקבע, כי בבוא העירייה לסווג נכס לצורך קביעת ארנונה, רשאית היא להתחשב

בין היתר, במיהות המשתמש וברווחיות עסקו השלובים במהות השימוש בנכס. בלשונו של השופט לנדוי (כתוארו אז):

**"לדעתי לא יצלח הניסיון להבחין הבחנה עיונית בין מהות השימוש בנכס לבין מיהות המשתמש בו, כי השניים דבקים זה בזה... נכון הוא אפוא לומר שהעיריות המשיבות מבקשות לייחד לעותרים שעורי מס מוגדלים בשל שיקולים כלכליים של רווחיות עסקיהם של העותרים, ואם תמצי לומר - הוטל שעור המס הגבוה מפני שמועצות העיריות המשיבות סבורות שמידת הכנסותיהם של העותרים מצדיקה זאת. אינני רואה סיבה להירתע ממסקנה זו..." (פרשת ירדניה בעמ' 120 - 122)**

27. על הלכה זו, חזרו בית משפט זה מספר פעמים, במקרים שעניינם קדם לחקיקת חוק ההסדרים (בג"ץ 397/84 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' עיריית גבעתיים; בג"ץ 764/88, 1437/90, 1985 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, (להלן: "בג"ץ דשנים"); בג"ץ 1355/93 ועד מעקב לענין ארנונה ירושלים ואח' נ' ראש עיריית ירושלים ואח' (לא פורסם) (להלן: "בג"ץ ועד המעקב")).
28. עוד נקבע בפרשת ירדניה, כי לעירייה שיקול דעת לבחור לעצמה את המבחנים הראויים לשם קביעת ארנונה, אין היא כבולה למבחנים המופיעים בפקודה ואין עליה חובה להפעיל אף אחד מהם.
29. אף שהעקרונות שנקבעו בפרשת ירדניה הנחו את בתי המשפט קודם לחקיקת חוק ההסדרים, הסתמנה גם גישה שונה, המצמצמת את מרחב שיקול הדעת של העירייה לעניין השימוש בקריטריון הרווחיות, כמדד לסיווג נכסים לצרכי ארנונה.
30. בבג"ץ דשנים עמדה לדיון, בין היתר, השאלה האם ניתן להתחשב ברווחיות כקריטריון לסיווג נכס?
31. בשנת 1993 נכנס לתוקף חוק ההסדרים, שהחליף את ההסדר הנורמטיבי שבפקודת העיריות לעניין הטלת ארנונה.
32. ההסדר להטלת ארנונה בחוק ההסדרים המופיע בסעיף 8 קובע:

#### 8. "ארנונה כללית"

**"(א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם אדמות בנין; הארנונה תחושב לפי יחידות שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימוש ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס.**

**(ב) השרים יקבעו בתקנות את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס קביעת שימוש, מקומו וסיווגו לענין הטלת ארנונה כללית." (ההדגשות לא במקור)**



33. ההבדל בנוסח, בין הפקודה והחוק, נובע מתכלית החוק, שהיא הצבת קריטריונים אחידים וברורים לפיהם תפעל הרשות המקומית. קריטריונים אלה דרושים על מנת למנוע מצב של שרירות, אי בהירות ואי אחידות הנובע מהעדר קריטריונים, מצב ששרר על פי ההסדר שקדם לחוק ההסדרים. אם כן, סעיף 8(א) לחוק ההסדרים, מסמיך את הרשות המקומית להטיל ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה בהתאם ל"סוג הנכס, שימושו ומקומו".

34. חוק ההסדרים מציין שלושה מבחנים לצורך חישוב ארנונה: "סוג הנכס, שימושו ומקומו". חוק ההסדרים, וכמוהו גם תקנות ההסדרים, אינם מגדירים מדדים אלה. מלשון התקנות עולה, כי סוג הנכס נקבע בהתאם לשימוש בו וכי ניתן לסווג נכס בסיווג משנה, גם לפי מיקומו. לכאורה, עולה מחוק ההסדרים, כי המבחנים שנקבעו בו מצמצמים את מרחב שיקול הדעת של הרשות כפי שנתפס קודם לחקיקתו, למסגרת המדדים של סוג הנכס, סוג השימוש בו ומיקומו.

35. נציין עוד כי, בתי המשפט טרם נדרשו לסוגיית המבחנים שעל רשות מקומית ליישם בבואה לסווג נכסים לצורך ארנונה, לאחר חקיקת חוק ההסדרים.

36. כל סיווג במסגרת הסיווגים השונים הקבועים בתקנות הוא לגיטימי. בנוסף לכך, רשאית הרשות לקבוע את סכום הארנונה בין גבולות המקסימום והמינימום של התעריף הספציפי של כל סוג נכסים. כך, נוצר איזון בין המגמה העומדת ביסוד הסדרת נושא הטלת הארנונה על-פי מבחנים קבועים וידועים ובין המגמה שלא לשלול מן העירייה את שיקול דעתה.

#### מן הכלל אל הפרט

37. על רקע האמור, נפנה לבחינת תת סיווג 302 לצו הארנונה של המשיבה, שעניינו: "מבנים המשמשים למשרדים ומתן שירותים...".

38. בית המשפט שדן בע"א 8588/00 וערעור שכנגד עיריית עפולה נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ קבע כי: סיווג של נכס כ"חברה ממשלתית" לצורך חיוב בארנונה, הינו בעייתי. כך נקבע כי, קיימות חברות ממשלתיות רבות במגוון ענפים שונים. ביניהן תחום החשמל, המים, התעשייה, המסחר, האלקטרוניקה, התחבורה, התקשורת, הביטחון, החקלאות, הבינוי, החינוך התרבות והאומנות. בחינת החברות השונות המוגדרות כחברות ממשלתיות מלמדת על שוני משמעותי הקיים ביניהן באשר למאפייני פעילותן, היקפן, רווחיותן ובמיוחד השימוש שהן עושות בנכסיהן וסוג הנכסים בהם הן מחזיקות.

39. "חברה ממשלתית" מתאפיינת בכך שהשליטה בה היא בידי הממשלה. היא אינה משקפת קבוצה הומוגנית של פעילות. עסקיהן ופעילותן עשויים להיות שונים זה מזה במידה ניכרת. המרכיב המרכזי הבא לידי ביטוי במונח "חברה ממשלתית", הוא מרכיב הבעלות והשליטה בחברה. אפיון נכס לשם סיווגו לצורך קביעת ארנונה, רק על ידי מרכיב השליטה והבעלות בחברה, אינו עונה על הקריטריונים הקבועים בחוק. הוא חסר ביטוי כלשהו לשימוש הקונקרטי הנעשה בנכס, הוא יוצר (כלשונו של השופט לנדוי בפרשת ירדניה) "אינדיבידואליזציה פסולה" ומשכך לא ניתן לסווג "חברה ממשלתית" בתור שכזו כנכס לצורך הטלת ארנונה.

40. בפסק הדין שניתן בעע"מ 3832/07 עיריית עפולה נ' המוסד לביטוח לאומי, קבע בית המשפט העליון כי, סיווג של "משרד ממשלתי" איננו חוקי, מאחר והוא מבוסס רובו ככולו על זהות המחזיק בנכס ואינו נותן ביטוי - לפחות לא באופן דומיננטי - למרכיב השימוש בנכס.

41. וראה אותו עיקרון כנ"ל, בעמ"נ 6070-03/11 חברת דואר ישראל נ' עיריית צפת שם פסל בית המשפט את הסיווג: "רשת שיווק" בו סווגו סניפי הדואר, בהתבססו על בר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסיי בע"מ שקבע כי, ככל שהלשון והתכלית של סיווג ספציפי מאשרים זאת, עדיפה הכרעה פרשנית המביאה את הנכס בגדרו של סיווג ספציפי, על פני פרשנות המביאה אותו אל סיווג שיווי.

42. במקרה דנן, הוועדה דוחה הטענה הראשית של העוררת לפיה יש לסווג נכסיה על-פי תתי סיווגים 303, 370 ו-308 שהגדרתם מבנים המשמשים לחנויות ולמסחר וזאת, מכמה וכמה טעמים.

43. במובחן מקביעת בית המשפט בפרשת בזק וחברת דואר ישראל נ' עיריית צפת לעיל, חויבה העוררת בהתאם לתת סיווג 302 העוסק בחיוב נישומים אשר שימושים העיקרי של העסק הינו מתן שירותים. במילים אחרות, מטרתו העיקרית והיחידה של תת סיווג 302 הינה למסות נכסים אשר פעילותם מתמצת במתן שירותים בהתאם וברוח לעיקרון השימוש אשר נקבע בסעיף 8 לחוק ההסדרים.

44. כפועל יוצא מכך, אין לקבל טענת העוררת כי מטרתו של תת סיווג 302 הינה למסות נכס לצורכי ארנונה בהתאם לזהות המחזיק. להבדיל מסיווג "משרדים ממשלתיים" או "רשתות שיווק" אשר נקבעו בהתאם לעיקרון זהות המחזיק, תת סיווג 302 נועד על מנת למסות נכסים אשר עיקר פעילותם הינו מתן שירותים. ברי כי ההגדרה הקבועה בתת סיווג 302 הינה הגדרה שנקבעה בהתאם לעיקרון השימוש הקבוע בסעיף 8 (א) לחוק ההסדרים ולא בהתאם לעיקרון זהות המחזיק כאמור.

45. במקרה דנן, אין ולא יכול להיות חולק, כי העוררת מעניקה שירותים רבים ומגוונים ללקוחות הפוקדים את שעריה כפי העולה מתצהירה של העוררת. העוררת אף אינה חולקת על כך ממקרא כתבי העררים.

46. הוועדה סבורה כי אין ולא ניתן לסווג העוררת בתתי סיווגים אלו מן הסיבה הפשוטה ביותר. סעיף ראשי 300 בצו הארנונה של המשיבה הינו סעיף אשכול המבקש לחייב נישומים שעיקר ומרכז פעילותם הינו מתן שירותים, משרדים, מסחר וכיוצ"ב. תתי הסיווגים הנ"ל נועדו לסווג כל נכס ונכס בצורה ספציפית וייחודית בהתאם לתכלית ולשימושים העסקיים.

47. בתת סיווג 302 ביקש מתקין צו הארנונה, לחייב נישומים שמרכז הכובד הגרביטציוני שלהם הינו מתן שירותים ללקוחות כדוגמת משרדים, מרכזי שירות גדולים, מרכזי שירות לקוחות של חברות סלולר, משרדי פרסום ועוד. המאפיין העיקרי והדומיננטי של תת סיווג זה הינו כאמור מתן שירותים לקהל רחב.

48. במקרה דנן, הגם שהעוררת אינה חולקת על העובדה כי עיקר פעילותה הינו מתן שירותים הרי שאנו דוחים פרשנותה כי יש לסווגה בסיווגים השיריים 303,370 ו- 308 לצו שעניינו: מבנים המשמשים לחנויות ולמסחר.

49. הועדה סבורה כי מרכז הכובד של סיווג מבנים המשמשים לחנויות ולמסחר, נוטה בבירור לטובת שימוש עסקי מסחרי בעיקר של חנויות, בתי קפה, עסקים במרכזי קניות, מאפיות וכדומה. העוררת, אינה חנות מסחרית אלא חברה בע"מ ועיקר פעילותה באה לידי ביטוי במתן שירותים מגוונים ורבים לקהל נרחב של לקוחות. על כן סבורה הועדה כי, לא ניתן לקבל פרשנות העוררת בעניין זה.

### **האם הפעילות הנעשית ע"י העוררת, נכנסת לגדר סוכנות דואר פרטית ?**

50. העוררת העלתה כאמור טענה חלופית לפיה, יש לסווג את הנכסים בסיווג 343 לצו הארנונה של המשיבה שהגדרתו: "מרכזיות טלפון, סוכנויות דואר פרטיות", הגם שנכסיה הינם סניפי דואר ולא סוכנויות דואר פרטיות.

51. לטענת העוררת, אין כל הבדל בין השימושים והפעילויות השונות המבוצעות על-ידי סניפי הדואר לבין אלה המבוצעות על-ידי סוכנויות הדואר הפרטיות. אי לכך, אי שינוי הסיווג המבוקש הינו בגדר אפליה לרעה של העוררת אל מול סוכנויות הדואר הפרטיות.

52. הועדה סבורה כי ביחס שבין תת סיווג 302 לתת סיווג 343 הסיווג הנכון והמתאים ביותר בהתאם לפעילות העוררת, הינו אכן תת סיווג 343 לצו הארנונה "מרכזיות טלפון, סוכנויות דואר פרטיות", כפי שיוסבר להלן.

53. ראשית, על-פי החלטתה הקודמת של ועדת הערר, לא חל כל שינוי בשימוש הנעשה בנכסים ע"י העוררת. בעבר, כמו היום, סבורה הוועדה שאין כל שוני בין הפעילות של סניף דואר לבין פעילות של סוכנות דואר פרטית.

54. על כך, ניתן ללמוד בנקל מהאמור מתצהיר מנהלת הנכסים של העוררת ומחקירתה לפיה - ההבדל העיקרי בין סניף דואר לסוכנות דואר פרטית הינו שבמקרה הראשון השירותים ניתנים על ידי העוררת, בעוד שבמקרה השני השירותים ניתנים על ידי זכיון פרטי.

55. זאת ועוד, מחוזה ההתקשרות בין העוררת לבין סוכן פרטי אשר קיבל זיכיון להפעלת סוכנות דואר פרטית, עולה כי הזכיינים בסוכנויות הדואר השונות, רשאים ואף מחויבים לספק את כלל השירותים הניתנים על ידי סניפי הדואר (ראה סעיף ב' להסכם).

56. עוד עולה כי עצם העובדה כי בחלק מסוכנויות הדואר לא ניתנים כלל השירותים והמוצרים הניתנים בסניפי הדואר, נעוצה בשיקול דעתו של הזכיון על-פי דרישת הלקוחות באותה סוכנות דואר פרטית. לעניות דעת הועדה, חשוב בענייננו כי לא קיימת כל מגבלה ו/או מניעה מסוכנות דואר פרטית מלהעניק את כלל שירותי סניף הדואר, אשר מצידו מעודד מתן כלל השירותים ע"י הסוכנות הפרטית. מה

- עוד וקיימים הבדלים מועטים ביותר במגוון השירותים המענקים ע"י סניף הדור אל מול הסוכנות דואר הפרטית.
57. עוד למדים מהחומר שהוגש ע"י העוררת כי פעולות כגון: העברת דואר, ותשלום חשבונות מהווים את החלק הארי של פעילות סניפי הדואר וסוכנויות הדואר הפרטיות.
58. הועדה סבורה כי גם אם קיים שירות שניתן לקבלו אך ורק בסניף הדואר, כגון: רכישת מט"ח וכדומה, הרי שמדובר בשירות מינורי ושולי שאין בו בכדי להוביל למסקנה המבוקשת ע"י המשיבה, לפיה אין מדובר בפעילות זהה או כמעט זהה בין סניפי הדואר לסוכנות דואר פרטית.
59. דברים אלו מקבלים משנה תוקף, בשעה שועדת הערר סבורה כי ביצוע פעולות של העברת וקבלת דברי דואר, תשלום חשבונות וכד', מהווים לב ליבה של פעילות דואר באשר היא. על כן, אף מטעם זה אנו קובעים כי אין כל שוני בשימוש ובפעילות של סניף דואר לזו של סוכנות דואר.
60. יתרה מכך, קביעה ולפיה יש לסווג את נכסי העוררת בתת סיווג 302 תוביל לסיטואציה בה העוררת תמוסה, בהתאם לזהות המחזיק כאשר היא מופלית לרעה ביחס לסוכנויות דואר פרטיות, אשר מחוייבות בתעריף נמוך יותר.
61. הועדה סבורה כי אין זה מצב רצוי מבחינה משפטית. ראה לעניין זה עמ"נ 6070-03/11 חברת דואר ישראל נ' עיריית צפת. אנו מפנים בעניין זה לחקירתה הנגדית של המשיבה שם הוסבר על ידה כי נקודת המוצא הבסיסית, השגויה יש לומר לטעמנו, לחיוב הנכסים בארנונה, הייתה זהות המחזיק.

#### תת סיווג 343 מול תת סיווג 302 – סיווג שיורי מול סיווג ספציפי

62. מבלי לגרוע באמור לעיל, הועדה סבורה כי קביעתה מתחזקת אף לאור העובדה כי בנסיבות העניין, יש להעדיף סיווג ספציפי - "מרכזיות טלפון, סוכנויות דואר פרטיות", על-פני סיווג שיורי-סל - "מבנים המשמשים למשרדים ומתן שירותים...".
63. בעניין זה הוועדה מפנה לבר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית ת"א נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, שם קבע בית המשפט העליון כי דרך המלך הינה העדפת סיווג פוזיטיבי על פני סיווג שיורי שאינו מתחשב בטיבם, פעילותם ומהותם הייחודית של נכסים, אשר המכנה המשותף היחיד שלהם הינו היעדר קטגוריה ספציפית בצו הארנונה.

**"כאשר יש אפשרות לסווג נכס על פי הגדרת סיווג ספציפית (כגון 'מלאכה ותעשייה') יש להעדיפה על פני סיווג שיורי"**

64. בנוסף, מפנה הועדה לפסקי דין נוספים שניתנו בבתי המשפט המחוזיים: ת"א (ח"י) 813/04 מילגד בע"מ נ' מועצה אזורית מטה אשר (לא פורסם) - פסקה 26; עמ"נ 334/06 קרוסו בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה (לא פורסם) - פסקה 11).

65. האמור מתיישב עם דברי המחברים ה' רוסטוביץ, פ' גלעד, מ' וקנין וני' לב, לפיהם תפקיד הסעיף השיורי הוא "למנוע מצב שבו לא ניתן יהיה להטיל ארנונה בגין שימוש מסוים שלא פורט בתקנות ההסדרים או בצו הטלת הארנונה" (ספרם ארנונה עירונית (מהדורה 5, תשס"א) כרך א', 474).

66. יודגש כי, השימוש בסעיף השיורי נועד למנוע מצב מהתחמקות מתשלום מס, כאשר קיים נכס שאינו נכנס לאף אחת מהקטגוריות הספציפיות בצו הארנונה, ואז יחוייב בסעיף הסל הקבוע בצו הארנונה.

67. בסיכומו של עניין, אנו קובעים כי הסיווג המתאים ביותר בצו הארנונה של העירייה, בשים לב לשימוש הנעשה בנכס, הינו תת סיווג 343 - "מרכזיות טלפון, סוכנויות דואר פרטיות". אנו סבורים כי הן סניף דואר והן סוכנות דואר פרטית מעניקים (גם אם ישנם שירותים/מוצרים אחדים שלא ניתנים בסוכנות דואר פרטית) בפועל שירותים ומוצרים זהים לקהל לקוחותיהם ועל כן יש למסות נכסי העוררת בהתאם לעיקרון השימוש ולא בהתאם לזהות המחזיק. לעניין זה מפנה הועדה לעמ"נ 6070-03/11 חברת דואר ישראל נ' עיריית צפת.

### אחרית דבר

68. לאור כל האמור לעיל החלטנו לקבל את הערר בחלקו באופן זה שנכסי העוררת יסווגו בתת סיווג 343 - "מרכזיות טלפון, סוכנויות דואר פרטיות" בגין שנות המס 2005, 2008-2010.

69. בנסיבות העניין אין אנו עושים צו להוצאות.

70. זכות לערער על החלטתנו לבית המשפט לעניינים מנהליים בתוך 45 יום.

תאריך ההחלטה: 28.5.2014

  
חברת העדה  
הריאטה כרמלי

  
חברת העדה  
משה שפירא

  
יו"ר הועדה  
אריה לזב

יועץ משפטי לועדה-עו"ד רונן צרפתי