

בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו**עמ"נ 59246-12-24 בוטקאמפ בולאווירד בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו ואח'****לפני כבוד השופטת ארנה לוי****בוטקאמפ בולאווירד בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מוטי איצקוביץ****מעוררת****נגד****מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו
ע"י ב"כ עו"ד ליאת אדלר****משיב****פסק דין**

1. לפניי ערעור על החלטת ועדת הערר לענייני ארנונה כללית שליד עיריית תל אביב יפו מתאריך 18.11.2024 בעררים מאוחדים מס' 140025071 ו – 140026037 לגבי שנות המס 2023-2024.
2. המחלוקת בין הצדדים מתייחסת לסיווג של נכס בשטח של 197 מ"ר בקומה מינוס 4 ברחוב איינשטיין 10 בתל אביב. הנכס שימש בעבר כחדר כושר אך לא קיבל היתר לשימוש חורג ומאז 31.12.2021 הופסקה פעילות חדר הכושר ואוחסן בו ציוד של המעררת. המשיב סיווג את הנכס בסיווג "**בניינים שאינם משמשים למגורים**" לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה של עיריית תל אביב והשימוש שנרשם בהודעת החיוב הוא "**מכוני כושר ואולמות ספורט**". המעררת טענה שיש לסווג הנכס בסיווג "**מחסנים**" בהתאם לסעיף 3.3.2 לצו הארנונה. בתשובה להשגה קבע המשיב כי "**הנכס אינו עומד בכל הקריטריונים של סיווג לפי תעריף מחסנים לפי סעיף 3.3.2 בצו הארנונה**". בגין קביעה זו הוגשו העררים.
3. במסגרת הדיון בוועדת הערר נשמעו ראיות. מטעם המעררת הוגש תצהירו של מר אלעד חגי', המשמש מנהל במעררת. בתצהיר צוין שמדובר בנכס ששימש בעבר כמכון כושר אך בהתאם לדרישת עיריית תל אביב וקביעתה כי השימוש המותר בשטח הוא "שטח שירות" ולא מכון כושר השימוש האמור הופסק מתאריך 31.12.2021. ממועד זה הנכס משמש לאחסנת ציוד של המעררת. לתצהיר צורפו תמונות המציגות את מצב הנכס כמקום המשמש לאחסון ציוד ופריטים שונים. בחקירתו ציין מר חגי' כי חדר הכושר פעל מספר חודשים בלבד וכי אין לחברה נכסים אחרים בהם מתקיימת פעילות של חדר כושר. במקום "**אין כמעט ציוד של חדר**

כושר. יש ציוד של נכסים אחרים שלנו. למשל של מסעדת פופ אנד פופ ומסעדה טורקית ממול. הדלפק היה בחדר הכושר. הלוחות שעל הקיר של חדר הכושר...הציוד שמאחורי הזכוכית הוא לא ציוד של חדר הכושר". מטעם המשיב הוגש תצהיר חוקר שומה, מר אושרי בן דוד, שערך ביקורת בנכס בתאריך 2.3.2023. בדו"ח הביקורת נרשם כי בנכס נמצאו "ספות ישיבה, שמשיות סגורות, קרטונים/שקיות ובהם פלסטיקים מסוגים שונים וגדלים שונים, שלטים גדולים מברזל, קופה רושמת לא מחוברת לחשמל, ציוד שונה ומגוון בנכס, לא נראה בשטח זה מכון כושר". לדו"ח צורפו מספר תמונות של המקום. בחקירתו ציין: "לא ראיתי שהיה במקום חדר כושר פעיל...לא ראיתי אנשים שם. במקום שהייתי לא ראיתי פעילות עסקית...הדברים שהיו שם אלו הדברים שיש בתמונות: שולחנות, כיסאות, צלחות פלסטיק, מזגנים ניידים וכיו"ב".

4. ועדת הערר בחנה את נוסחו של סעיף 3.3.2 לצו הארנונה בעניין סיווג "מחסנים" הקובע כך: "מחסני ערובה, מחסני עצים וכן מחסנים אחרים המשמשים לאחסנה בלבד ובתנאי שלקוחות אינם מבקרים בהם, אינם נמצאים בקומת העסק אותו הם משרתים ואינם נמצאים בקומות רצופות לעסק, למעט מחסנים המשמשים לשווק והפצה, יחויבו לפי התעריפים המפורטים להלן..." וציינה: "בהתאם לסעיף זה לצו, על מנת שנכס יסווג כמחסן צריך שיתקיימו ארבעה תנאים מצטברים: הנכס משמש לאחסנה בלבד; לקוחות אינם מבקרים בו; הנכס אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת או בקומה רצופה לו; הנכס אינו משמש לשיווק והפצה. עוד עולה מסעיף זה, כי תנאי להחלת הסעיף הוא קיומו של "עסק" אותו הנכס משרת". (הדגשה הוספה, א.ל.). הוועדה הוסיפה כי "עקרו/ תנאי זה עולה באופן חד משמעי מלשון הצו".

5. הוועדה ציינה כי המחלוקת בין הצדדים נוגעת לתכלית העומדת בבסיס סעיף 3.3.2 לצו הארנונה והפנתה לפסק דינו של בית המשפט לעניינים מנהליים בעמ"נ (ת"א) 60288-06-13 ש.ה.א שירותים הובלה ואחסון בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (26.2.2014) (להלן: פס"ד ש.ה.א. שירותים) ולפסיקה נוספת. היא קבעה כי מהפסיקה "עולה בבירור, שהתכלית בבסיס הסיווג היא להעניק תעריף מיוחד וזול למחסנים המשרתים עסק אחר של הבעלים של הסחורה המאוחסנת". היא קבעה כי לפי עדות המצהיר מטעם המערערת עצמה אין מדובר במחסן "המשרת" עסק אחר של המערערת שהרי העסק של חדר הכושר אינו פעיל והמערערת לא הוכיחה אלו עסקים נוספים יש לה, אותם משרת המחסן. הוועדה קבעה, בהמשך, כי "התמונה המצטיירת היא, שעם סגירת הפעילות החליטה העוררת להותיר את הציוד שהיה בנכס, או חלקו, בנכס, וייתכן שבמהלך הזמן הוכנס לנכס או הוצא ממנו ציוד נוסף ששייך לעוררת, כך או כך, לא מתקיים במקרה זה התנאי הבסיסי העומד ביסוד סעיף 3.3.2 לצו והוא שהמחסן "משרת" עסק אחר של העוררת". היא ציינה כי "ברור גם שאין די בכך שבנכס נמצאים חפצים של העוררת כדי לסווגו כמחסן בהתאם לסעיף 3.3.2 לצו, שכן פרשנות כזו חוטאת לתכלית צו הארנונה" והפנתה בהקשר זה לעמ"נ (ת"א) 49116-07-20 נכסים ייזום ופיתוח (נ.י.פ.) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (13.10.2021) (להלן: פס"ד נכסים). הוועדה סיכמה וקבעה כי "העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה לעניין קיום התנאים הקבועים בסעיף 3.3.2 לצו. פרשנות העוררת את הצו חוטאת

לתכלית לשמו חוקק ולא ניתן לקבלה". הוועדה דחתה את העררים תוך חיוב המערערת בהוצאות המשיב בסך 3000 ₪.

6. מכאן הערעור דנן. המערערת טוענת כי אין מחלוקת שלא מתקיימת בנכס פעילות של מכון בריאות או חדר כושר ולמעשה אין מחלוקת שהנכס משמש לאחסון בלבד ולא מתקיימת בו פעילות מסחרית כלשהי. בהתאם לעדות מנהל המערערת הציוד המאוחסן בנכס שייך לעסקים פעילים השייכים לקבוצת החברות לה שייכת המערערת ולא מדובר בציוד של חדר הכושר לשעבר בלבד. גם מהתמונות שהוצגו לוועדה על ידי שני הצדדים עולה שאין מדובר בציוד של חדר כושר בלבד. לפיכך, קביעתה העובדתית של ועדת הערר כי לא מדובר בציוד המשרת עסק אחר של המערערת היא קביעה שגויה.

7. עוד טוענת המערערת כי ועדת הערר יצקה תוכן שאינו קיים להגדרת הסעיף "מחסנים" בצו הארנונה. הגדרת הסעיף מפורטת דייה ואין מקום להוסיף לה תנאים שלא נרשמו בצו. קביעת הוועדה שתכלית הסעיף היא להעניק תעריף מיוחד וזול למחסנים שמשרתים עסק אחר של בעלי הסחורה המאוחסנת ולפיכך נדרש להוכיח קיומו של עסק אותו המחסן משרת - לא עולה מהסעיף בצו. תנאי הסעיף דורשים שיהיה נכס המשמש לאחסנה בלבד, שלקוחות אינם מבקרים בו, שהוא לא נמצא בקומת העסק או בקומה רציפה לעסק אותו הוא משרת ושהוא לא משמש לשיווק והפצה. הנכס עומד בכל תנאי הסעיף האמורים. לא קיים תנאי נוסף לפיו נדרש נכס נוסף ראשי אותו המחסן משרת ואין הצדקה לקבוע תנאי נוסף כזה למעט רצון המשיב לצמצם את מספר המקרים בהם יאושר הסיווג בעל התעריף המוזל. מדובר בנכס הרשום כיחידה נפרדת ויש לקבוע לו סיווג בהתאם לשימוש הספציפי שנעשה בו ולא לסווגו בסיווג השיווי.

8. המשיב טוען בתשובה לערעור כי יש להותיר על כנה את החלטת ועדת הערר. המשיב טוען שמדובר בערעור שהוא עובדתי בעיקרו נוכח קביעת ועדת הערר שהמערערת לא הוכיחה שהמחסן משרת עסק אחר של המערערת. הוא טוען שהמערערת אמנם הפסיקה הפעילות של חדר הכושר בנכס אך לא הוציאה את הציוד ששימש את חדר הכושר והותירה אותו כפי שהיה. המשיב טוען כי מנוסח סעיף 3.2.2. בצו הארנונה עולה כי הסעיף "**נולד לצורך עסק הזקוק למחסן ולא למחסן שאינו משרת כלל עסק, אלא אם הוא מחסן ערובה או מחסן עצים. ולכן, אחד מהתנאים הינו כי המחסן ישרת עסק**". במקרה זה, טוען המשיב, לא הוכח שהמחסן משרת עסק כלשהו של המערערת ולכן לא הוכחו תנאי הסעיף. המשיב טוען שהרציונל של סעיף המחסנים בצו הוא לאפשר לעסק להחזיק סחורה לטווח ארוך, שלא בתוך העסק, וליהנות מתעריף מופחת. המשיב טוען ש"הותרת חפצים" אינה מהווה אכסון של סחורה או טובין ושימוש זה אינו שימוש שמחוקק המשנה ביקש לעודד במסגרת סעיף 3.3.2. לצו הארנונה.

9. בדיון שנערך חזרו הצדדים על טענותיהם. בתום הדיון הציע בית המשפט למשיב להסכים לקבלת הערעור. לאחר פרק הזמן שניתן למשיב לשקול ההצעה הוא הודיע שאינו מקבל את הצעת בית המשפט. בנסיבות אלו יש להכריע בטענות לגופן.

10. לאחר ששקלתי טענות הצדדים מסקנתי היא כי דין הערעור להתקבל. אני סבורה שאין מקום לקבל את פרשנות וועדת הערר לסעיף הרלוונטי לצו הארנונה הדן ב"מחסנים", לפיה יש להוסיף לתנאי הסעיף תנאי נוסף שלא כלול בו. אני סבורה שלשון הסעיף, תכליתו והרציונלים העומדים מאחוריו אינם מצדיקים הוספת תנאי זה.

11. סעיף 3.3.2 לצו הארנונה קובע מתי חיוב נכס יהיה בהתאם לתעריף המופחת של מחסן ומהי הגדרת מחסן לצורך כך. הסעיף קובע כי נוסף למחסני ערובה ומחסני עצים, שייהנו מהתעריף המופחת, גם מחסנים אחרים יכללו בהגדרה זו ובלבד שהם משמשים לאחסנה בלבד. לגבי "מחסנים אחרים" המבחן הוא דו שלבי. בשלב הראשון יש לבחון אם אכן מדובר במחסן המשמש לאחסנה בלבד. בשלב השני, יש לבחון התקיימות שלושה סייגים המנוסחים על דרך השלילה, שאם אחד מהם לא יתקיים הרי שהנכס, גם אם הוא משמש לאחסנה בלבד, לא ייכלל בהגדרת מחסן. שלושת הסייגים הם: האחד – לקוחות אינם מבקרים במחסן; השני – המחסן אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת גם לא בקומה רצופה לעסק; השלישי – אין מדובר במחסן המשמש לשווק והפצה.

12. מעיון בתנאי הסעיף ניתן ללמוד על תכליתו ומטרותיו. התכלית, לטעמי, היא להבחין בין מחסן עצמאי - פסיבי, בו אין פעילות של מסחר מכל סוג שהוא, כך שהשימוש הוא אחסנה "נטו", ללא עירוב של שימוש אחר, ובין מחסן המהווה חלק אינטגרלי מעסק אחר ומהווה חלק מהפעילות המסחרית השוטפת של העסק ואולי אף חלק משרשרת המכירה. הכוונה היא שמחסן עצמאי פסיבי, שאין בו פעילות של מסחר ואין חשש שהוא שייך לפעילות המסחרית השוטפת של עסק כלשהו, ייהנה מתעריף מוזל. לעומת זאת, מחסן שניתן לראותו כחלק אינטגרלי מפעילות עסקית שוטפת של עסק אחר ואינו מחסן "נטו", לא ייהנה מתעריף מוזל וייחשב חלק מאותו העסק. לתכלית זו מספר רציונלים והיבטים ונבחן את המרכזיים שבהם.

13. רציונל חשוב, לדעתי, נובע מהיקף ואופי השימוש וההנאה מהשירותים העירוניים והנטל על התשתיות העירוניות, שהרי יש לזכור שארנונה נועדה לממן השימוש בשירותי העירייה. עסק פעיל, ובכלל זה מחסן שמגיעים אליו לקוחות באופן שוטף והוא מהווה חלק אינטגרלי מעסק אחר - מושך קהל ותנועת רכבים ויוצר עומס תחבורתי, דורש פינוי אשפה מרובה, זקוק לתשתיות נוספות כמו תאורת רחוב מוגברת וחניה והוא מעמיס גם על שירותים עירוניים נוספים כמו פיקוח עירוני ואבטחה. לעומת זאת, מחסן המשמש כמחסן עצמאי, פסיבי-סטטי, מחסן "נטו" בלבד, אליו לא מגיעים לקוחות, אין בו פעילות מסחרית, הוא אינו מהווה חלק אינטגרלי מעסק אחר ואין בו פעילות יום יומית, העומס שהוא יוצר על השירותים והתשתיות העירוניות השונים קטן והוא כמעט שאינו צורך שירותים עירוניים שוטפים. לפיכך, יש הצדקה להטיל ארנונה גבוהה יותר על מי שנהנה יותר מהשירותים העירוניים ומעמיס יותר על הקופה הציבורית. בהתאם לרציונל זה גם מחויב מחסן המשמש לשיווק והפצה בתעריף המיועד למחסן פעיל שהרי במחסן מסוג זה מתבצעת פעילות הכרוכה בתנועה מתמדת של כלי רכב, שליחים וספקים, פעילות היוצרת גם פסולת מוגברת של אריזות וכד'. מוצדק לגבות תעריף גבוה יותר למחסן מסוג זה לעומת מחסן פסיבי, על מנת לממן את השירותים המוגברים שפעילות זו צורכת.

14. הרציונל השני נובע מההבחנה בין עסק שמניב הכנסות ובין מחסן המשמש רק לשמירה ואחסון. מעסק שמניב הכנסות מצופה לשלם יותר מס עירוני מאשר ממחסן שאינו משמש להפקת רווחים ישירים בפני עצמו ושאינו ערך מוסף כלכלי ממנו. תעריף ארנונה למחסן שאינו מהווה חלק אינטגרלי מעסק מניב ואשר אין למחזיק בנכס יכולת להפיק ממנו רווח צריך להיות נמוך יותר. לפיכך, מחסן "נטו" המשמש לאחסנה בלבד, בו לא מתקיימת פעילות עסקית, הוא אינו משמש לשיווק והפצה, לא מבקרים בו לקוחות והוא אינו מהווה חלק אינטגרלי מהעסק אותו הוא משרת ומפעילות עסקית מניבה – יסווג בתעריף המופחת המיועד למחסנים.

15. היבט נוסף הוא אופי השימוש הפיזי. מחסן מאופיין בתנאים פיזיים "נחותים" לעומת עסק בו מתבצע שימוש מסחרי ופעילות מסחרית (לדוגמה: קומת מרתף, חוסר בחלונות, תקרה נמוכה, העדר מיזוג לעיתים וכיו"ב). נוכח תנאים אלו הוא נחות יותר גם מבחינה שמאית, הוא מתאים לשימוש תומך וטפל ולא לשימוש עיקרי וקיימת הצדקה לחייבו בתעריף נמוך יותר לעומת נכסים בהם ניתן לקיים שימוש עיקרי לפעילות מסחרית. מחסן המשמש לאחסון בלבד שאין מבקרים בו לקוחות והוא אינו סמוך לעסק, בדרך כלל יהיה נכס שמאפייניו הפיזיים נחותים יותר מעסק בו מתבצעת פעילות מול לקוחות.

16. רציונל נוסף מתייחס למחסן המשרת עסק קיים ולרצון לעודד פעילות כלכלית בעיר. במקרה זה הרשות המקומית רוצה לעודד פעילות עסקית בתחומה ועם זאת לא להכביד על שימוש נלווה לעסק כמו אחסון, ובמיוחד כאשר נדרש שטח גדול לאחסון (שהרי התעריף המופחת ניתן רק למחסנים מעל 100 מ"ר). כדי לעודד הפעילות העסקית מאפשרת הרשות להחזיק מלאי וציוד המשרתים את העסק בתעריף מוזל, ובלבד שאין מדובר בהפרדה מלאכותית, כך שאכן מדובר בשטח המשמש לאחסנה בלבד. היבט זה מתייחס רק למקרה בו מדובר במחסן המשרת עסק קיים. כאשר מדובר במחסן שאינו משרת עסק פעיל קיים רציונל זה אינו רלוונטי.

17. נפנה ונבחן כעת את הסיווג המתאים לנכס מושא הערעור בהתאם לתנאי הסעיף ולרציונלים האמורים. בשלב הראשון, כאמור, יש לבחון אם מדובר בעסק המשמש לאחסנה בלבד. בנושא זה אין מחלוקת בין הצדדים. מהביקורת שערך המשיב עולה כי השימוש היחיד המבוצע בנכס הוא אחסנה וכי לא מבוצעת בו פעילות אחרת. בשלב השני יש לבדוק התקיימות שלושה הסייגים. הראשון – האם מבקרים לקוחות במחסן? בענייננו, אין חולק כי לקוחות אינם מבקרים בנכס והמשיב לא טען אחרת. השני – האם המחסן נמצא באותה הקומה או בקומה רצופה לעסק אותו הוא משרת? בענייננו, הוועדה קבעה שהמחסן אינו משרת עסק פעיל אחר וכי מדובר במחסן עצמאי, מחסן "נטו", כך שאין חשש שמדובר במחסן המהווה חלק אינטגרלי מעסק אחר. גם לעמדת המערערת החפצים המאוחסנים במחסן אינם קשורים לעסק כלשהו שנמצא סמוך לו. השלישי – האם מדובר במחסן המשמש לשיווק והפצה? בענייננו, אין חולק שהמחסן אינו משמש לשיווק ולהפצה.

18. מחסן המערערת בענייננו עומד, אם כן, בתנאי סעיף 3.3.2 בצו הארנונה ולכן היה מקום לסווגו בסיווג "מחסנים". למרות האמור לעיל, המשיב, ובעקבותיו ועדת הערר, קבעו כי בסעיף נכלל

תנאי נוסף בו הנכס לא עומד, תנאי שלא רשום בסעיף. התנאי הנוסף הוא כי על מנת שמחסן ייהנה מהתעריף המופחת על המחזיק בו להוכיח שהמחסן משרת עסק פעיל אחר שלו ונדרשת זהות בין בעל העסק הפעיל ובין מחזיק המחסן, כך שבעל העסק יהיה בעל החפצים המאוחסנים במחסן. ועדת הערר קבעה כי תנאי זה "עולה באופן חד משמעי מלשון הצו" וכי מטרת הסעיף היא "להעניק תעריף מיוחד וזול למחסנים המשרתים עסק אחר של הבעלים של הסחורה המאוחסנת".

19. דעתי שונה. לשון הסעיף אינה מחייבת קיום עסק אחר של המחזיק אותו משרת המחסן ולטעמי גם לא ניתן ואין הצדקה ללמוד מלשון הסעיף על תנאי כזה. הסעיף אמנם מתייחס לסיטואציה עובדתית אפשרית, וכפי הנראה שכיחה, בה המחסן משרת עסק אחר של אותו המחזיק ומחזקים בו מלאי וציוד של העסק. הסעיף קובע כי אם המחסן מצוי בסמיכות לעסק (באותה הקומה או בקומה רצופה) הסיווג המופחת לא יחול. הטעם לכך הוא כי במקרה כזה ייראה המחסן כחלק אינטגרלי מהעסק ולא כמחסן עצמאי "נטו". עם זאת, אין ללמוד מניסוח זה על תנאי חדש, הדורש תמיד הוכחת קיום עסק פעיל של אותו המחזיק שאותו משרת המחסן, והוכחת בעלות של אותו בעל עסק על מה שמאוחסן במחסן, כדי להחיל על המחסן תעריף של מחסן. הרציונלים לקביעת התעריף המוזל אינם דורשים זאת. הסעיף אינו שולל קיום סיטואציה עובדתית אחרת ופשוטה יותר, אם כי, כפי הנראה פחות שכיחה, של מחסן עצמאי שאינו משרת עסק פעיל אחר, כאשר המחסן עצמו עומד בכל תנאי הסעיף. כאשר מדובר במחסן עצמאי פסיבי, אשר העומס שהוא יוצר על התשתיות והשירותים העירוניים קטן מאד יחסית לעסק פעיל, וכאשר הוא עצמו אינו עסק מניב המייצר הכנסה וערך כלכלי נפרד, ויוזכר גם כי בענייננו מדובר במחסן המצוי במרתף בקומה מינוס 4 שמאפייניו הפיזיים הם נחותים ותואמים למחסן, אין כל הצדקה לשלול ממנו את הסיווג המתאים למחסנים ואת התעריף המתאים לנכס המשמש לאחסנה בלבד. סיווג המחסן הנדון כנכס מסחרי, בו מבוצעת פעילות עסקית מסחרית, בהתאם לשימוש האחרון שנעשה בו, חדר כושר, אינו תואם את צו הארנונה וגם לא את השכל הישר. מדובר בסיטואציה פשוטה אף יותר מזו בה קיים עסק אותו המחסן משרת. לא מתעורר חשש כי מדובר במחסן במסווה, כי המחסן מהווה למעשה חלק אינטגרלי מעסק אחר וכי מדובר בפיצול מלאכותי בין נכסים לצורך השגת תעריף מוזל לנכס, שבכל שטחו מתבצעת פעילות מסחרית. לדעתי הדברים הם אף בבחינת קל וחומר.

20. יש לזכור כי הכלל הבסיסי לגבי סיווג נכס בהתאם לדיני הארנונה הוא כי הסיווג צריך להיות בהתאם לשימוש הספציפי הנעשה בפועל באותו הנכס. המבחן אינו של זהות המחזיק ושל עיסוקו הכללי של המחזיק ואלו אינם רלוונטיים. אין חולק כי השימוש בנכס הנדון הוא שימוש של אחסנה ואחסנה בלבד, כך שנדרשת הנמקה מיוחדת על מנת לקבוע סיווג שאינו תואם את השימוש, הנמקה שלא הובאה על ידי המשיב ועל ידי ועדת הערר. בהתאם לפרשנות אותה אימצה ועדת הערר, למרות שמדובר בשימוש של אחסנה בלבד ולמרות שאין כל חשש שמתבצעת במקום פעילות עסקית כלשהי החורגת מאחסנה בלבד, יש להמשיך ולחקור חקירה מעמיקה אם קיים עסק פעיל כלשהו למחזיק המחסן, האם ניתן לקשור את המחסן לאותו העסק ובבעלות מי הסחורה והציוד המאוחסנים, ובהקשר זה עשויות להתעורר שאלות נלוות שונות שיצריכו קביעת קריטריונים מורכבים לגבי הקשר הנדרש בין מחזיק המחסן ובעל

העסק העיקרי, לגבי מהות העסק העיקרי והיותו עסק פעיל ולגבי זכויות הבעלות על מה שמאוחסן במחסן. אכן, אחד מהרציונלים לקביעת תעריף מופחת לארנונה למחסן הוא עידוד פעילות כלכלית והקלה על בעלי עסקים שנוזקים לשטחי אחסון לצורך הפעלת עסקם. עם זאת, אין בכך כדי להפוך רציונל זה לרציונל היחיד, החשוב ביותר והבלעדי לקביעת ארנונה מופחתת למחסנים, המצדיק קביעת תנאי נוסף שלא נרשם בצו הארנונה, ואין בכך כדי למנוע החלת התעריף המופחת המיועד למחסנים גם על מחסן עצמאי שאינו קשור לעסק של אותו המחזיק.

21. הפסיקה אליה הפנו המשיב וועדת הערר אינה תומכת במסקנה לפיה יש לקבוע תנאי הדורש קיומו של עסק פעיל אותו משרת המחסן כדי לסווגו כמחסן לצורך צו הארנונה. בפס"ד ש.ה.א. **שירותים** נדון נכס שבו נעשה שימוש מסחרי של אחסנת סחורה של אחרים, ללא פעולות מכירה בנכס. בית המשפט קיבל את ערעור מחזיק הנכס וקבע שיש לסווג הנכס בסיווג "מחסנים". נקבע כי הדגש בסעיף 3.3.2 בצו הארנונה הוא לוודא שבנכס לא מתבצעות פעולות של מכירה וקניה של הסחורה המאוחסנת במחסן ולערוך אבחנה בין מחסן המשמש לאחסון בלבד ובין מחסן בו מתבצעת גם פעילות של מכר. בית המשפט קבע כי התעריף המופחת למחסן יחול לא רק מקום בו המחסן משמש את בעליו אלא גם מקום בו יש עסק שנותן לעסקים אחרים שירותי אחסנה. בעקבות פסק דין זה ניתן פסק דין דומה בעמ"נ [58931-12-23](#) **אי האוס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב** (3.5.2024) וגם שם נקבע כי נכס המשמש כמחסן ומוחזק על ידי מי שמפעיל עסק של השכרת מחסנים יסווג כמחסן למרות שהמחסן לא משמש את אותו המחזיק ודי בכך שהנכס משמש כמחסן בלבד ולא נעשית בו פעילות מסחר. בשני פסקי הדין האמורים לא קיימת כל תמיכה בעמדה לפיה נכס המשמש כמחסן בלבד, שלא מתבצעת בו פעילות מסחר עצמאית – לא יסווג כמחסן רק בשל העובדה שהוא אינו משרת עסק אחר. להיפך. מפסקי הדין האמורים עולה חיזוק למסקנה כי מקום בו מדובר במחסן המשמש לצרכי אחסנה בלבד ובו לא מבוצעת פעילות מסחר – אין צורך לבדוק תנאים נוספים וגם כאשר מדובר במחזיק שעיסוקו השכרת נכסים לצורך אחסנה ואין מדובר במחסן שמשרת עסק אחר של אותו המחזיק – הסיווג יהיה בהתאם לשימוש בפועל, דהיינו, סיווג מחסנים.

22. בפס"ד שניתן בעמ"נ (ת"א) [50496-07-10](#) **חברת סבן ניסים מסחר בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו** (29.4.2012) עמד בית המשפט על תכליתו של סיווג "מחסנים" בצו הארנונה וקבע כי "הקו המנחה בהגדרת סיווג "מחסנים" בצו הארנונה של העיר תל אביב הוא למנוע מצב בו יחידה אינטגרלית אחרת תפוצל באופן מלאכותי (גם אם מדובר בהפרדה פיסית על ידי דלת) לשתי יחידות, כאשר ביחידה הקטנה יותר תבוצע הפעילות ה"עסקית" הטהורה, וביחידה הגדולה יותר יאוחסנו המוצרים המשמשים את הפעילות העסקית של הנישום...מחוקק המשנה בעיר תל אביב ביקש לייחד את התעריף המיוחד והזול רק לסוג מסוים מאוד של מחסנים – מחסנים "קלאסיים" שנועדו לאחסנה ממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, אינם ממוקמים לידו ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק, לעובדיו ו/או לקוחותיו". גם מפסק דין זה לא עולה המסקנה כי יש להוסיף תנאי בדבר החובה להראות עסק פעיל של אותו המחזיק שאותו המחסן משרת. פסק דין זה

מדבר על החשש מפני הפרדה מלאכותית בנכס, כאשר מדובר במחסן המהווה חלק אינטגרלי מהעסק. לא ניתן ללמוד ממנו תנאי נוסף לפיו אם מדובר במחסן עצמאי שאין חשש שהוא מהווה חלק אינטגרלי מעסק – הוא לא יהיה זכאי להיות מסווג כמחסן. בפס"ד **נכסים** השאלה העיקרית שנדונה הייתה שאלת זהות המחזיק בנכס כאשר בשולי ההחלטה ניתנה התייחסות תמציתית לטענה חלופית בנושא סווג הנכס ונאמר כי: **"המערערת לא הניחה תשתית עובדתית להוכיח כי השימוש שנעשה בפועל בנכס הצדיק לסווגו כ"מחסן" וממילא נראה כי השארת חפצים כלשהם השייכים לשוכרת לא גרמה למשרדים להפוך ל"מחסן"**. לא ניתן ללמוד מאמירה זו דבר לעניינו.

23. המסקנה העולה מכלל האמור לעיל היא כי המחסן הנדון עומד בתנאי סעיף 3.3.2 לצו הארנונה ולפיכך יש לסווגו כמחסן.

24. למעלה מהצורך אציין עוד כי גם אם הייתי מקבלת את עמדת המשיב וועדת הערר כי לפי תנאי צו הארנונה קיים תנאי לפיו על המחסן לשרת עסק פעיל נוסף שלא מצוי בסמיכות אליו, הרי שהעד מטעם המערערת העיד כי במחסן מצוי ציוד של מסעדות של חברות הקשורות למערערת וכי לא מדובר רק בציוד של חדר הכושר שנסגר. התמונות שהוצגו בפני הוועדה וגם דו"ח הביקורת שנערך מטעם המשיב תומכים בעדות זו. בתמונות ניתן לראות כסאות, אביזרים שונים וציוד של מסעדה וציוד נוסף שלא קשור לחדר כושר. בנסיבות אלו, על פני הדברים היה מקום להתערב גם בקביעה העובדתית של הוועדה לפיה המחסן אינו משרת עסק אחר, קביעה אשר נראה שאינה תואמת את הראיות, או לפחות להחזיר הנושא לבדיקה עובדתית נוספת של הוועדה. כאמור, נוכח מסקנתי לעניין פרשנות צו הארנונה, מתייתר הצורך להכריע בכך.

25. לאור כלל האמור הערעור מתקבל. המשיב יסווג את הנכס מושא הערעור בסיווג מחסנים לפי סעיף 3.3.2 לצו הארנונה כמבוקש בהשגות המערערת מושא הליך זה.

26. החיוב בהוצאות שנפסקו לטובת המשיב בוועדת הערר מבוטל. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך ₪30,000. הפיקדון שהופקד על ידי המערערת יושב לידי בא כוחה.

ניתן היום, י"ד שבט תשפ"ו, 01 פברואר 2026, בהעדר הצדדים.

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה