

## **בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים**

**עמ"נ 60288-06-13 ש.ה.א. שירותים הובלה ואחסון בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב**

תיק חיצוני: .

**בפני כב' השופטת רות רוני**

המערערת: ש.ה.א. שירותים הובלה ואחסון בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד מסר

**נגד**

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד מלר

### **פסק דין**

1. העובדות הרלוונטיות לערעור הנוכחי אינן שנויות במחלוקת. המערערת מחזיקה בנכס הידוע כנכס מספר 2000093633 ח"ן לקוח מספר 10574088, ברחוב הרצל 158 בתל אביב (להלן: "הנכס"). שטח הנכס הוא 195 מ"ר. השימוש שעושה המערערת בנכס הוא השכרת שטחי אחסנה לאחרים תמורת תשלום.

בפרוטוקול ועדת הערר מיום 17.12.12 נרשמה ההסכמה העובדתית של הצדדים כדלקמן:  
"ב"כ הצדדים: אנו מסכימים לעובדות הבאות:

**"העוררות מנהלת בנכס נשוא הערר מחסן בו היא מאחסנת סחורה של אחרים, בו לא מתבצעת פעולת מכירה של הפריטים המאוחסנים אצלה, אין העוררת מקבלת את מוצרי האחסון למכירה בקונסיגנציה"**

2. המחלוקת בין הצדדים מתייחסת לסיווג הנכון של הנכס לצורכי ארנונה. המערערת טוענת כי יש לסווג את הנכס כ"מחסן", בעוד המשיב טוען כי יש לסווגו בסיווג של "בניינים שאינם משמשים למגורים". ועדת הערר קבלה את עמדתו של המשיב, ומכאן הערעור.

3. המחלוקת נסבה סביב פרשנותו של סעיף 3.3.2 לצו הארנונה, המגדיר "מחסנים" 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, ולמעט מחסנים המשמשים לשיווק והפצה, יחויבו על פי התעריפים המפורטים להלן...**

4. ועדת הערר בהחלטתה מיום 20.5.2013, קיבלה כאמור את טענות המשיב, וקבעה כי:
- "סיווג הנכס כמחסן איננו אפשרי במקרה דנן, שכן הנכס איננו עומד בארבעת התנאים המצטברים הדרושים והקבועים בצו הארנונה לצורך הסיווג כ'מחסן'. טענת העוררת כי היא זכאית להיות בסווג הספציפי 'מחסן' הינה בכפוף ללשון צו הארנונה שהוא ברור, שכן מטרתו היא להעניק את התעריף המופחת למחסנים המשמשים לאחסנה בלבד ושאינם נמצאים בקומת העסק אותו הם משרתים, ואינם נמצאים בקומות רצופות לעסק [הדגשה שלנו]. מוסכם היה כאמור שלעוררת אין כל עסק אחר אשר המחסן בא לשרתו. העוררת כל שהיא עושה מספקת שירותי אחסנה ללקוחותיה, זה עיסקה העיקרי והיחיד, בגינו גובה דמי אחסון".**

#### טענות הצדדים

5. לטענת המערער, המרכיב החשוב בסיווג נכס הוא השימוש העיקרי בו בפועל. צו הארנונה נועד למחסנים שהשימוש בהם הוא לאחסנה בלבד, והם אינם צמודים לעסק אותו הם משרתים ואינם חלק אינטגרלי ממנו. צו הארנונה דורש הפרדה גמורה בין העסק לבין המחסן עד כדי ניתוק פיזי, כדי למנוע מצב בו מחסן משמש למכירת סחורה ולא לאחסנה. ואולם, במחסן דנן מבוצעת רק אחסנה, והוא מנותק מהעסקים אותם הוא משרת.
6. המערער טענה כי אין דרישה בסעיף 3.3.2 לפיה מחסן יסווג ככזה רק אם בעליו מחזיק גם בנכס העיקרי שהמחסן משרת אותו, או כי המחסן והעסק יהיו באותה בעלות משפטית, שאלמלא כך אסור לבעל עסק לקבל לאחסון סחורה של בעל עסק אחר. לטענת המערער, שאלת התמורה עבור האחסון אינה רלוונטית, והעדר תמורה אינו מבחן לסיווג העסק כמחסן. לגישתה, אין מקום להבדיל בין עסק המחזיק מחסן לעצמו, לבין עסק המאחסן את הסחורה שלו במחסן של אחר. השימוש הוא זהה, ותעריף הארנונה הוא על-פי השימוש ולא על-פי זהות המשתמש או קיום עסקים נוספים שלו.

עוד טענה המערער כי בהתאם להלכה הפסוקה, יש להעדיף פרשנות פוזיטיבית ספציפית על-פני קטגוריה שיווית שלצדה תעריף גורף (כמו "בניינים שאינם משמשים למגורים").

7. המשיב טען כי התנאים שנקבעו בסעיף 3.3.2 לצו הארנונה אינם מתקיימים במקרה דנן – הנכס אינו משמש לאחסנה בלבד, משום שיש לבחון את מהות השימוש מנקודת מבטה של המערער. מנקודת מבט זו, אין מדובר בנכס בו מאחסנת המערער דבר, אלא בנכס המשמש למערער לעסק של מחסן, היינו מתבצעים בו מסחר או שירות. הכנסותיה של

המערערת נובעות מהשכרת שטחי אחסון, ולכן מדובר בעסק לכל דבר וענין. העובדה כי בנכס מצוי מלאי ניכר אינה גורעת מהיותו עסק של מסחר.

גם התנאי לפיו "לקוחות אינה מבקרים" בנכס אינו מתקיים – משום שלקוחותיה של המערערת מגיעים לנכס כדי למסור את הסחורה ולמשוך אותה. באשר לתנאי השלישי (הנכס אינו בקומת העסק של העסק אותו הוא משרת), נטען כי לא ניתן לבחון זאת, משום שיש רק עסק אחד – והוא העסק נושא הערעור, העסק של המערערת. אין מחלוקת כי התנאי הרביעי (הנכס אינו משמש לשיווק והפצה) מתקיים.

8. המשיב הוסיף כי יש לדחות את גישת המערערת גם לאור תכליתו של סעיף 3.3.2 לצו הארנונה. הסעיף נועד – כך נטען – למחסנים "קלאסיים", והוא לא נועד להיטיב עם עסקים שהמוצר אותו הם מוכרים הוא "שטח אחסון". אין הצדקה לתת תעריף מופחת דווקא לעסק המוכר שטח אחסון, ולא לעסקים אחרים, המוכרים מוצרים אחרים. עוד נטען כי המבחן לסיווג הוא מבחן משולב, בו נבחן הן השימוש בעסק והן מיהות המשתמש. יש לבחון לכן את כל המרכיבים – כפי שוועדת הערר עשתה, ולכן אין להתערב בהחלטתה.

## דיון

9. כפי שעולה מהאמור לעיל, המחלוקת בין הצדדים היא מחלוקת משפטית, והיא מתייחסת לשאלת פרשנותו של סעיף 3.3.2 לצו הארנונה. כידוע, תהליך פרשני מתחיל תמיד בלשון החוק, המהווה לעולם את המסגרת בה פועל הפרשן ו"שאותה הוא אינו רשאי לפרוץ" (ר' [בג"ץ 4562/92 זנדברג נ. רשות השידור, פ"ד נ\(2\) 793](#), בעמ' 803). לכן, תנאי מוקדם לפרשנות חיקוק הוא כי לשון החוק תוכל לשאת את הפרשנות המוצעת מבחינה בלשנית (ר' [רע"א 4539 3527/96 אקסלברד נ. מנהל מס רכוש אזור חדרה פ"ד נב\(5\) 385](#), בעמ' 399). מבין הפרשנויות שלשון החוק יכולה לשאת, יש להעדיף את הפרשנות העולה בקנה אחד עם תכליתו של החוק.

כלל זה חל גם בדיני המס, שגם בהם "נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון ולו מינימאלי בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס" (ר' [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ. פקיד שומה רחובות, פ"ד לט\(2\) 60](#), בעמ' 75-76).

10. מבחינת לשון החוק, אני סבורה כי זו יכולה "לשאת" הן את הפרשנות לה טוענת המערערת והן את זו לה טוען המשיב. יחד עם זאת, יש לציין כי הפרשנות הראשונית והמיידיית ללשון החוק עולה בקנה אחד עם הפרשנות לה טוענת המערערת – הנכס דנן הוא "מחסן" למרות שמדובר בעסק של מסחר.

11. בהתייחס לתנאים השונים המנויים בסעיף 3.3.2, המחלוקת לגבי הפרשנות המילולית מתייחסת לשאלה האם כאשר מתייחס הסעיף ל"לקוחות", הכוונה היא ללקוחות העסק

המשכיר את שטחי האחסון, או ללקוחות העסק שהסחורה שלו מאוחסנת בנכס. כך גם ביחס למונח "קומת העסק אותו הם משרתים" – השאלה היא האם ה"עסק" אותו משרת המחסן הוא העסק של המערערת, המשכיר את שטחי האחסון, או העסק של בעלי הסחורה המאוחסנת.

כפי שיובהר להלן, אני סבורה כי הפרשנות הסבירה לסעיף בכללותו על התנאים המצוינים בו, עולה בקנה אחד עם עמדת המערערת, משום שהדגש בכל התנאים שנקבעו בסעיף הוא לוודא כי בנכס לא מתבצעות פעולות של מכירה וקנייה של הסחורה המאוחסנת במחסן.

12. בהתייחס לתנאי לפיו המחסן צריך לשמש לאחסנה בלבד, המחלוקת בין הצדדים מתייחסת לשאלה האם הנכס דגן משמש לאחסנה, או שהוא משמש לעסק של השכרת שטחי אחסון. לטעמי הרישא של הסעיף מכוונת את הפרשן לשימוש שנעשה במחסן (ולא לבעלות בו). כך, הסעיף מתייחס בראשיתו ל"מחסני ערובה, מחסני עצים" – קרי מחסנים המשמשים לאחסנת עצים. לו היה המחסן דגן משמש לאחסנת עצים, הרי קשה היה לחלוק על כך כי מדובר ב"מחסן" (כהגדרתו (המפורשת) בסעיף, וזאת – גם לו היה מדובר במחסן עצים המשכיר שטחי אחסנה לאחרים, ולא דווקא במחסן עצים המשמש את בעליו לאחסנת העצים שבעלותו. באופן דומה יש לראות אם כן את המחסן דגן כמחסן בו מאוחסנים פרטי לבוש – ולא כעסק להשכרת שטחי אחסון.

13. ביחס לתנאי השני (לקוחות אינם מבקרים בנכס), השאלה היא כאמור מי הם ה"לקוחות" הרלוונטיים – לגישת המערערת, מדובר בלקוחותיהם של מי שמאחסנים את הסחורה בנכס, ולגישת המשיב – הלקוחות בהם מדובר הם הלקוחות של המערערת עצמה, השוכרים את שטחי האחסון (ועשויים להגיע לנכס כדי למסור את הסחורה לאחסנה או להוציאה).

אני סבורה כאמור כי הסעיף בכללותו מעיד על כך כי המטרה העיקרית לה נועדו התנאים, היא לוודא כי בנכס לא מתבצעת פעילות של מסחר בסחורה המאוחסנת. כך, הסיפא של הסעיף (התנאי הרביעי), מתייחס לכך ש"מחסן" אינו יכול להיות מקום המשמש לשיווק והפצה. תנאי זה מחזק את הפרשנות לה טוענת המערערת – הוא מעיד על כך כי הדגש מבחינת המחוקק היה באבחנה בין מחסן המשמש לאחסון בלבד, לבין מחסן בו מתבצעת גם פעילות של מכר. המחוקק הניח בהקשר זה כי מחסן שאליו מגיעים לקוחות עשוי לשמש לא רק כמחסן, אלא לשמש גם לביצוע עסקאות עם אותם לקוחות בסחורה המאוחסנת. מכאן, כי הלקוחות הרלוונטים הם אלה שמבקשים לרכוש את הסחורה המאוחסנת במחסן, ולא הלקוחות השוכרים את שטחי האחסון.

14. באשר לתנאי השלישי, לפיו הנכס אינו מצוי ב"קומת העסק" אותו הוא משרת – הרי אין חולק שהנכס דגן אינו מצוי בקומת העסק של אותם לקוחות שהסחורה שלהם היא המאוחסנת בו. לגישת המערערת די בכך כדי לקבוע כי התנאי התקיים. כאמור, לגישת המשיב ה"עסק" הוא עסק המחסן.

אני סבורה כי תנאי זה נועד אף הוא – כמו יתר תנאי הסעיף – לוודא כי בנכס לא מבוצעות פעולות שיווק של הסחורה המאוחסנת בו. המחוקק הניח גם בהקשר זה, כי אם מדובר במחסן הממוקם באותה קומה בה נמכרת הסחורה המאוחסנת בו, הרי יש חשש ממשי כי פעילות המכירה של הסחורה הזאת תבוצע גם במחסן. חשש כזה לא קיים כאשר הסחורה ממוקמת במקום מרוחק מהמקום בו היא נמכרת. כלומר, הפרשנות הסבירה יותר לסעיף היא כי העסק בו מדובר ושצריך להיות מרוחק מהמחסן, הוא העסק שהמחסן משרת אותו, העסק שעוסק במכירת הסחורה המאוחסנת, ולא העסק של המערערת שמשכירה את שטחי האחסון.

15. אני סבורה כי פרשנות המערערת היא הפרשנות הסבירה יותר גם כאשר נבחנת תכליתו של סעיף 3.3.2. המשיב טען בסיכומיו כי **"התכלית בבסיס סעיף 3.3.2 לצו הארנונה המעניק סיווג מופחת ל'מחסנים' היא הוזלת דמי הארנונה למחסן המשרת עסק, ולא לעסק העיקרי עצמו"** (ר' ס' 14 לסיכומים).

בפסה"ד **בעמ"נ 50496-07-10 חברת סבן ניסים נ' עיריית תל אביב** (מיום 29.4.2010, אליו הפנה המשיב בסיכומיו), קבע בית המשפט (כב' השופטת סוקולוב) כדלקמן:  
**"ניתן להיווכח כי תכלית העמדה ביסוד חקיקת צו הארנונה הינה לקבוע תעריף מופחת למחסנים 'קלאסיים' אשר אינם משמשים באופן שוטף את העסק העיקרי, ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק ולקוחותיו, כלומר הכוונה הינה לכלול בתוך ההגדרה מחסנים המשמשים לאחסנה בלבד, ואשר אינם ממוקמים בצמוד לעסק אותו הם משרתים ואינם מהווים חלק אינטגרלי ממנו"**.

16. הכוונה היא אם כן להבחין בין אותם מחסנים שייעודם הוא לאחסון בלבד, וככאלה – הם מרוחקים מבית-העסק שהוא הבעלים של הסחורה המאוחסנת, כשאז אין חשש כי סחורה זו תימכר במחסן. מדובר במחסנים שהייעוד היחיד שלהם הוא אחסון הסחורה, ולא ביצוע פעילות של שיווק והפצה שלה.

17. המחסן דנן הוא מחסן בו לא מתבצעת פעילות מסחרית של קנייה ומכירה, אלא פעילות של אחסון בלבד. המחוקק בקש לקבוע תעריף מופחת עבור מחסנים כאלה. השאלה היא האם הוא בקש לקבוע תעריף כזה רק מקום בו המחסן משמש את בעליו שלו, בו הוא מאחסן סחורה ששייכת לו, או שמא – ההקלה הזו צריכה לחול גם מקום בו ישנה "חוליה מתווכת" – עסק כדוגמת המערערת, שנותן לעסקים אחרים שירותי אחסנה.

18. קבלת טענת המשיב תביא לטעמי לתוצאה בלתי רצויה. אם תחויב המערערת לשלם על שטח הנכס ארנונה בהתאם לסיווג של בניינים שאינם משמשים למגורים, "תגלגל" המערערת ככל הנראה את התשלום הזה על בעלי העסקים שעושים שימוש בשירותי המחסן שהיא משכירה. התוצאה תהיה שאותם בעלי עסקים ששוכרים את שטח האחסון שלהם

- מהמערערת, ישלמו בפועל עבור שטחי המחסן שלהם ארנונה בתעריף גבוה יותר מזה אותו משלמים בעלי עסקים אחרים, שעושים אותו שימוש עצמו במחסן, אלא שהמחסן נמצא בבעלותם.
19. התוצאה לפיה שני עסקים זהים, שעושים אותו שימוש במחסן המרוחק מבית העסק שלהם לצורכי אחסנה בלבד – יצטרכו בפועל לשלם תעריפי ארנונה שונים עבור השימוש במחסן, היא כמובן תוצאה בלתי רצויה. תוצאה כזו עשויה למנוע או להקטין את האפשרות של עסקים כמו המערערת, העוסקים במתן שירותי אחסנה לעסקים אחרים. אני סבורה כי אף זו תוצאה בלתי רצויה. עסקים העוסקים במתן שירותי אחסנה, מאפשרים לעסקים קטנים, שזקוקים לשטחי אחסנה משתנים, שלא לרכוש או לשכור באופן קבוע מחסנים, אלא לעשות שימוש ב"פול" של שטחי אחסנה שנמצא בעסק שזו מהותו.
20. לאותה מסקנה ניתן להגיע בדרך נוספת. המשיב טען כי אין לראות את העסקים השוכרים שטחי אחסון מהמערערת כ"שוכרי משנה" של אותם שטחי אחסון. ואכן, לא זו הטענה אותה מעלה המערערת (ובפועל – אין זה רצוי לראות את העסקים המאחסנים את הסחורה כשוכרי משנה). ואולם, לו היה מדובר בשוכרי משנה של שטחי האחסון, היו העסקים שהסחורה שלהם מאוחסנת באותם שטחים, מחויבים לשלם בגינם את התעריף הנמוך שנקבע בס' 3.3.32 לצו הארנונה. במקרה דנן, הסיטואציה העובדתית היא זהה לזו של שוכרי משנה – בעלי עסקים מקבלים תמורת תשלום שטחים לפרקי זמן מוסכמים, לצורך שימוש באותם שטחים לאחסנה. אין אם כן הצדקה לתוצאה לפיה כאשר אין מדובר בהסכם פורמלי של השכרת משנה, תעריף הארנונה יהיה שונה מאשר כאשר מדובר בהסכם למתן שירות של אחסנה – שמהותו באופן מעשי היא זהה. זאת, הגם שזהותו של הגורם המשלם את הארנונה השתנתה.
21. לו היו מספר בעלי עסקים מתאגדים יחדיו ושוכרים שטחי אחסון לשימוש כולם, נראה כי שטחי האחסון הללו היו נהנים מהתעריף המופחת למחסנים (בהנחה שיתר תנאי ס' 3.3.2 היו מתקיימים). אכן, במקרה דנן אין מדובר בהתאגדות של מספר עסקים – אלא בעסק שמטרתו היא השכרת שטחי אחסנה למספר עסקים. אולם, המהות היא דומה, ולכן אני סבורה כי התעריף צריך להיות זהה.
22. באשר לתנאי סעיף 3.3.2 לצו הארנונה, אני סבורה כי בהתאם לפרשנות האמורה, תנאים אלה מתקיימים: כאמור, במחסן לא מתקיימת פעילות מסחר בסחורה המאוחסנת בו (אין לקוחות שמגיעים למחסן כדי לרכוש את הסחורה הזו); הנכס משמש לאחסון בלבד; הנכס אינו מצוי בקרבת מקום לעסקים בהם הסחורה המאוחסנת נמכרת; ולא מתבצעת בו פעילות של שיווק או של הפצה.
23. לאור כל האמור לעיל, אני סבורה כי אין לקבל את טענתו של המשיב לפיה בית-המשפט צריך להימנע מהתערבות בהחלטתה של ועדת הערר. מדובר – כפי שצוין לעיל – בהחלטה

משפטית, המתייחסת לפרשנות חיקוק. מאחר שהפרשנות שנקבעה על ידי ועדת הערר איננה הפרשנות הנכונה לגישתו של בית-המשפט, אני סבורה כי יש מקום כי בית-המשפט יתערב בקביעתה של ועדת הערר, תוך יישום הפרשנות המשפטית הנכונה.

24. לכן, לאור כל האמור לעיל, אני מקבלת את העתירה כמבוקש בה. אני מחייבת את משיב לשאת בהוצאות העותרת בסכום כולל של 7,000 ₪.

ניתן היום, כ"ו אדר תשע"ד, 26 פברואר 2014, בהעדר הצדדים.

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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

רות רוני 54678313-/-