

שליד עיריית נצרת עילית

בפני וועדת הערר: עו"ד איהאב סח'ניני – יו"ר הוועדה

מר משה תוסיה כהן – חבר הוועדה

עו"ד רות שמש – חברת הוועדה

עו"ד יעל אסיף – יועצת משפטית לוועדת הערר

בעניין שבין:

לוסיא גלס בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד רועי בלסיאנו

העוררת

- נ ג ד -

מנהלת הארנונה של עיריית נצרת עילית

ע"י ב"כ עו"ד אולגה גורדון ואו מורן ברדה

המשיבה

החלטה

רקע כללי וטענות הצדדים

1. העוררת הנה המחזיקה בנכס אשר סומן בפנקסי המשיבה כנכס מס' 77004037 ומפעילה בו עסק ל"תיקון, ייצור, התקנה והרכבת שמשות לכל סוגי הרכבים, לרבות תיקון מנגנונים חשמליים של חלונות" (ראו למשל ס' 11 לערר 21/13 אשר הוגש לגבי שנת 2013) (להלן: "הנכס").
2. העוררת השיגה לגבי חיובה בגין הנכס לגבי השנים 2012, 2013, 2014 בשלוש טענות: האחת (הועלתה בעררים לשנים 2012-2013) – כנגד פיצול הנכס, כך ש-16 מ"ר משטחו חויב בסיווג "משרדים ומתן שירותים" וטענה כי יש לראות בנכס כיחידה אחת, השניה – ביחס לשטח הנכס ובמסגרת זו ביקשה לקבל תשריט מזידה של הנכס ולשמור על טענותיה עד לאתר קבלתו, והשלישית – כי חל משגה בסיווג יתרת שטח הנכס בסיווג 414 – "מוסכים" וכי יש לסווג בסיווג 412 – "מבנה המשמש לתעשייה או מלאכה או מחצבה".
3. טענתה הראשונה של העוררת התקבלה בהחלטת המשיבה בהשגה לשנת 2013 ובוטל פיצולו של הנכס וחיוב 16 מ"ר ממנו בסיווג "משרדים ומתן שירותים" ועל כן בשנת 2014 השיגה העוררת בטענות השניה והשלישית. טענות אלו נדחו ומכאן ערריה.

4. לטענת המשיבה, פעילותה של העוררת באה בגדר "מוסך", והואיל והמדובר בסיווג ספציפי המתאים לפעילותה של העוררת, יש לסווג על פיו ולא על פי סיווג מלאכה שהנו סיווג כללי יותר. לגבי טענת השטח, לתשובתיה להשגות העוררת צירפה המשיבה תשריט מדידה של מודד מוסמך וטענה כי ככל שהעוררת מבקשת לסתור מדידה זו, עליה לעשות זאת באמצעות מדידה נגדית של מודד מוסמך, ואולם מדידה כאמור לא צורפה על אף המצאת תשריט מדידת המשיבה.

5. במסגרת העררים והתשובות לעררים העלו כל אחד מהצדדים טענות מקדמיות של אי עמידה במועדים אחד כלפי רעהו, במסגרתן ביקשה המשיבה לדחות על הסף את הערר לגבי שנת 2012 מפאת הגשת ההשגה באיחור ואלו מנגד העוררת ביקשה לקבל על הסף את הערר לשנת 2013 מהטעם כי התשובה להשגה ניתנה באיחור.

ואולם, במסגרת הדיון שהתקיים בפנינו בעררים ביום 4.5.2014, הגיעו הצדדים להסכמה לפיה יותר כל צד על טענותיו המקדמיות וכי תינתן החלטה לגופו של עניין בעררים, וזאת לאחר שיגישו סיכומים.

במסגרת הסכמה זו אף הוסכם כי קבלת הטענה הראשונה בדבר ביטול פיצולו של הנכס וביטול חיוב 16 מ"ר כ"משרדים ומתן שירותים" יחול גם לגבי שנת 2012.

6. הצדדים הגישו סיכומיהם בהתאם להסכמה זו, אשר התמקדו בטענות לגופו של עניין בלבד. במסגרת סיכומיה של העוררת, נזנחה טענתה בדבר שטח הנכס וכך נותרה טענה אחת להכרעתנו, שהנה – סוגיית סיווג הנכס, כאשר לשיטת העוררת יש לסווג בסיווג מס' 412 לצו המסים ואלו לשיטת המשיבה יש לסווגו בסיווג 414 לצו המסים.

7. בסיכומיה טוענת העוררת כי היא פועלת בתחום ספציפי בלבד הקיים במוסכי רכב מתוך מכלול השירותים המוענקים במוסכים, ולכן תחום פעילותה מתאים יותר לתחום ה"זגגות" המהווה "מלאכה" ולא ל"מוסך". העוררת אינה עוסקת בתיקון רכבים אלא רק בהתקנת שמשות ברכבים. עוד נטען כי אין רלבנטיות להגדרות הקיימות לצורך רישוי עסקים מאתר והמדובר בתחום נפרד מדיני הארנונה. עוד נטען כי ברשויות אחרות מחויבת העוררת בהתאם לסיווג מלאכה / תעשייה.

8. מנגד, טוענת המשיבה בסיכומיה, כי העוררת באה בגדר "מוסך" וצירפה לסיכומיה רישיון עסק שניתן לעוררת בשנת 2003 ממחלקת רישוי עסקים תחת העיסוק "מוסך-זגגות", רישיון להחזקת מפעל שניתן לעוררת בשנת 2003 מטעם משרד התחבורה, אגף הרכב תחת מקצוע "זגגות רכב" וביקורת תקופתית שבוצעה בנכס מטעם הרשות הארצית לכבאות והצלה משנת 2014 – בה צוינה העוררת כ"מוסך זגגות רכב".

כן מפנה המשיבה להגדרה המילונאית של מוסך, לפיה מוסך לא חייב להיות כזה העוסק בכל תחומי עבודות הרכב דווקא ודי שיעסוק באחד מתחומים אלו. עוד נטען כי הסיווג בו חויבה העוררת הוא סיווג ספציפי בעוד העוררת מבקשת להיות מסווגת כללי, המתייחס לכל סוגי המלאכה והפנתה לפסיקה לפיה יש להעדיף סיווג ספציפי על פני סיווג כללי.

דיון והכרעה

1. הכלל הוא, כי שומת הארנונה נקבעת על פי השימוש שנעשה בנכס בפועל (ראו לעניין זה עמ"נ 323/03 חברת מטע בע"מ נ' מנהל הארנונה מועצה מקומית זכרון יעקב (פורסם בנבו) וכן הנריק רוסטוביץ, ארנונה עירונית, ספר ראשון, הוצאת המכון למחקר המוניציפלי, מהדורה חמישית, עמ' 768) וכן סי' 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים"), הקובע כי:

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

ואלו בסי' 8 (ב) לחוק ההסדרים נקבע כי:

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

מכוח סעיף 8(ב) הנ"ל, הותקנו שורה של תקנות, בניהן תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס"ז - 2007 (להלן – "תקנות ההסדרים").

בתקנות ההסדרים נקבעה רשימה שסיווגה את הנכסים ל-13 סוגים, ובניהם – "בית מלאכה". עבור כל סיווג נקבעו בתקנות תעריפי מינימום ותעריפי מקסימום, המגבילים את הרשויות המקומיות בקביעת שיעור הארנונה.

תקנה 1 לתקנות ההסדרים מגדירה את הסיווג של "בית מלאכה" כדלקמן:
"בית מלאכה – לרבות מוסד". (ההדגשה שלנו).

2. מכח סמכותה על פי סי' 8 לחוק ההסדרים, התקינה עיריית נצרת עילית את צו המסים (להלן: "צו המסים"), במסגרתו נקבעו סיווגי הארנונה השונים.

3. בצו המסים קיימים מספר פרקים, ובניהם פרקים המפרטים את סוגי הנכסים שאינם משמשים למגורים, ובניהם:

פרק ב' – "ארנונה כללית על מבנים המשמשים למשרדים, שירותים, מסחר ועוד",

פרק ג' – "תעשייה, מלאכה ושונות",

פרק ד' – "קרקע חקלאית, קרקע תפוסה לשימושים שונים וחניונים",

ופרק ה' – "שונות".

4. בכל אחד מפרקים ב', ג', ד' הנ"ל קיים סיווג ראשי – הוזה לשם הפרק, ותחתיו תתי סיווגים, כאשר כל פרק כולל הן סיווגים שהם כלליים יותר, המשמשים כסיווג שיורי של אותו פרק, בעוד מצויים גם סיווגים ספציפיים השייכים לסוג מסוים של נכסים. הסיווג הראשי אינו כולל תעריף לחיוב, כך שלצורך קביעת תעריף יש לסווג את הנכס על פי אחד מתתי הסיווג.

כך, למשל, בפרק ד', הסיווג הראשי הנו "קרקע תפוסה לשימושים שונים" שאינו כולל תעריף חיוב, כאשר תת הסיווג הראשון הנו "קרקע תפוסה לכל מטרה שאינה מפורטת להלן" – שהנו סיווג כללי ושיורי, בעוד קיימים בפרק זה סיווגים ספציפיים – כגון הסיווג "קרקע תפוסה ע"י משרדי ממשלה לכל מטרה שהיא" או הסיווג "חורשות" וכיו"ב.

5. **ובפרק הרלבנטי לענייננו** – פרק ג' – קיים סיווג ראשי – "תעשיה, מלאכה ושונות" שאינו כולל תעריף חיוב, ובמסגרתו מצויים מספר תתי סיווגים, בניהם שני תתי הסיווג שהם הסיווגים שבמחלוקת שבבסיס ערר זה – אשר הנם כדלקמן:

קוד סיווג 412 – "מבנה המשמש לתעשיה או מלאכה או מחצבה".

קוד סיווג 414 – "מוסכים"

ותחת אותו סיווג ראשי, "תעשיה, מלאכה ושונות" – קיימים מספר סיווגי משנה נוספים, ובניהם – "תחנת שנאים של חברת החשמל לישראל" (קוד סיווג 413), "מפעלי בטון" (קוד סיווג 480), "מאגרי מים, בריכות מים, מכוני מים ומכוני שאיבה כולל השטח המגודר" (קוד סיווג 416) ועוד.

עוד יצוין להשלמת התמונה, כי במסגרת פרק ה' קיים תת סיווג שירי עוד יותר – "כל נכס ועסק אחר מסוג כלשהו שאינו מפורט בצו" – אשר במסגרתו יחויב שימוש שלא בא בגדר אף אחד מהסיווגים שבצו המסים, לא הכלליים יותר ולא הספציפיים יותר.

6. מהאמור לעיל ועד כה עולה, כי "בית מלאכה" הנו אחד מ-13 סוגי הסיווג הקיימים בתקנות ההסדרים וכי המשיבה יישמה סיווג זה בצו המסים שלה ואף יישמה את ההוראה בתקנות ההסדרים על פיה סיווג ראשי זה יכלול גם מוסך, וזאת במסגרת תת סיווג ספציפי המתייחס ספציפית למוסך – הלא הוא סיווג 414.

עוד עולה, כי מאחר ושני הסיווגים אותם העלו הצדדים להכרעתנו שייכים שניהם לסיווג הראשי "תעשיה, מלאכה ושונות" – הרי שמכך עולה כי ממילא הצדדים אינם חלוקים כי פעילות העוררת באה בגדר "מלאכה". המחלוקת היא לאיזה מסיווגי המשנה של מלאכה היא משתייכת ולאיזה "סוג" מסוגי סיווגי המלאכה היא משתייכת.

7. בהלכה הפסוקה נקבעה שורה של מבחנים לסיווג שימוש כ"מלאכה", ובראשם – מבחן היצירת "יש מאין" – במסגרתו נבחן – ראו ע"א 1960/90 פקיד השומה ת"א 5 נ' **חברת רעיונות בע"מ** (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד רעיונות"), אשר אומץ לדיני הארנונה – ראו לעניין זה למשל ע"מ 980/04 המועצה אזורית חבל יבנה נ' **אשדוד בונדד** (פורסם בנבו) – שם נפסק כי יש לפרש מבחן זה בהרחבה.

ואולם, בבר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' **חברת מישל מרסייה בע"מ** (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד מרסייה") נפסק, כי המבחנים שנקבעו בפס"ד רעיונות אינם ממצים לצורך בחינה לצורך חיוב בארנונה, וכי יש להפעיל את "מבחן הפירוש המילולי, מבחן תכלית החוק ובצידם שיקולי אחידות פרשנית" (ראו ס' י"ח לפס"ד מרסייה).

8. לעניין הפרשנות המילונית למונח "מלאכה" – א' אבן שושן מגדיר "בית מלאכה" כ: "מקום שעובדים שם במקצוע מסוים בעיקר בעבודת ידים כגון נגריה, מסגריה, סנדלריה" (מלון אבן שושן מחדש ומעדכן לשנות האלפיים (2007)) (להלן: "מילון אבן שושן"). מילון ספיר מגדיר "מלאכה" כ: "עבודה – בעיקר עבודת כפיים או אומנות, עיסוק" (מילון עברי-עברי מרוכז בשיטת ההווה).

9. בפס"ד מרסייה, נקבע, כי המילה "ייצור" היא מחייבת בהכרח עשייה בחומר גלם ויצירת יש מוחשי" וכי "גם במשמעותו המילונית, אשר לה לענייננו, כאמור, משקל רב, אין ייצור מחייב יצירת "יש" מוחשי, והוא עשוי לכלול פעולות נוספות".

(ההדגשות שלנו) (ראו סי' כ"ב לפסה"ד).

10. בשים לב לתחום בו עוסקת העוררת – עבודות הרכבה והתקנה של שמשות ומנגנונים חשמליים ברכבים – לא יכולה להיות מחלוקת כי מבחינת המבחן המילולי העוררת באה בגדר המונח "מלאכה", שכן ללא ספק עבודה זו הנה עבודת כפיים. כפועל יוצא מכך, באה העוררת בגדר הסיווג "מבנה המשמש לתעשייה או מלאכה".

11. ואולם, כפי שראינו לעיל – בפרק המתייחס לתעשייה ומלאכה קיים סיווג נוסף אשר הנו ספציפי יותר מהסיווג 412 – שהנו הסיווג "מוסכים" ומתייחס לא לכל סוגי המבנים בהם נעשית עבודת כפיים, אלא אך ורק למבנים בהם פועלים "מוסכים". ככל שהעוררת אכן באה בגדר "מוסכים" – המדובר בסיווג ספציפי יותר מהסיווג 412 שהוא סיווג כללי לגבי נכסים מסוג מלאכה.

וכפי שניתן לראות בצו המסים, אין זה הסיווג הספציפי היחיד וקיימים בפרק ג' הנ"ל סיווגים ספציפיים נוספים – כגון תחנת שנאים של חברת החשמל לישראל" (קוד סיווג 413), "מפעלי בטון" (קוד סיווג 480) – שגם נכסים בהם נעשה שימוש מסוג זה – יסווג באופן ספציפי לפי סיווגים ספציפיים אלה ולא לפי הסיווג 412 – "תעשייה, מלאכה ושונות".

12. בתי המשפט עמדו בפסיקתם, כחוט השני, על הצורך להעדיף תמיד סיווג ספציפי על פני סיווג כללי או שיווי – ככל שאכן קיים כזה שניתן לראות בו מתאים – ראו למשל דבריו של כב' הש' רובינשטיין בפס"ד מרסייה:

"לדידי, נוטה הכף גם על פי השכל הישר שלעולם יש לו מקום, לעבר הגדרה פוזיטיבית וספציפית הקיימת בצו מאשר לקטגוריה שיווית שבו, שבצידה תעריף גורף שאינו מתחשב בטיבם ובמהותם הייחודית של הנכסים.. ככל שהלשון והתכלית של סיווג ספציפי מאפשרים זאת, עדיפה בעיניי הכרעה פרשנית המביאה את הנכס בגדרו של הספציפי - הכל, כאמור, בכפוף לכללי הפרשנות המקובלת ולשיקולי השכל הישר".
(ההדגשות שלנו).

לטעמנו, לדברים אלה רלבנטיות לענייננו מקל וחומר, שכן באותו המקרה לא היה קיים בצו המסים סיווג התואם באופן מדויק או אפילו דומה לשימוש שנעשה בנכס (מספרה), אך מבין שני הסיווגים שעמדו בפני בית המשפט – הועדף הסיווג "מלאכה" – לעומת הסיווג השיווי הכללי שהיה קיים בצו המסים. ואלו בענייננו, קיים סיווג ספציפי לגבי "מוסכים" – ועל כן, ככל שיימצא כי העוררת הנה בגדר "מוסכים" – המדובר בסיווג מתאים הרבה יותר מזה שעמד על הפרק בפס"ד מרסייה.

וראו פסיקה נוספת בה נקבע, כי יש להעדיף סיווג ספציפי לנכס – במידה והוא קיים – על פני סיווג כללי:

ע"מ 234/07 אור בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב (פורסם בנבו)
ת"א 813/04 מילגד בע"מ נ' מועצה אזורית מטה אשר (פורסם בנבו)
ע"מ 334/06 קרסו בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית חיפה (פורסם בנבו).

13. על כן, עלינו להכריע האם פעילות העוררת – המפעילה עסק של עבודות התקנת שמשות ומנגנונים חשמליים ברכבים – באה בגדר "מוסכים" שבתת סיווג 414 בצו המסים.

14. במסגרת פס"ד מרסייה פסק בית המשפט, כי הגם שהמילון נתפס ככלי עזר פרשני המסייע בקביעת מתחם האפשרויות הלשוניות שניתן ליתן למלה, ואינו קובע מה יהא פירושה הנכון בהקשר המשפטי הנדון – עדיין יש לפרשנות המילונאית משקל נכבד וביחד עם מבחנים נוספים יש בה כדי לסייע להגיע לפרשנות הראויה (ראו סי' כ' לפס"ד מרסייה).

עוד ראו לעניין זה:

-א' ברק, פרשנות במשפט: פרשנות החקיקה (1993), 103 רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (פורסם בנבו);
-בג"צ 10980/04 איגוד הממונים על הבטיחות ברשויות המקומיות נ' שרת החינוך (פורסם בנבו).

15. על כן, נפנה כעת לבדוק מהי ההגדרה המילונאית למונח "מוסד" – גם הגדרה למונח זה קיימת במילון אבן שושן, שהנה כדלקמן:

"מוסד – בית מלאכה לתיקון וטיפול שוטף בכלי רכב. קיימים מוסכים לתיקון כללי של מכלולי הרכב ומוסכים לתיקון מכלולים מסוימים כגון חשמל, פחחות, מערכת הפליטה, מערכת הקירור וכו'" (ההדגשה שלנו).

16. ענינו הרואות, כי הגדרת "מוסד" שבמילון אבן שושן כולל גם חלק כללי – ברישא – המגדיר איזו פעילות נעשית במוסד באופן כללי, ובהמשך הסעיף מוסיפה וקובעת, כי ישנם כמה סוגים של מוסכים – גם כאלה העוסקים במכלול סוגים של תיקונים וגם כאלה העוסקים בסוג ספציפי של תיקון, כך שגם מוסד העוסק בסוג מסוים בלבד של תיקון לרכב הוא בגדר "מוסד".

17. לטעמנו, על פי הגדרה מילונאית זו – פעילות העוררת במוסד לכל הדעות באה בגדר מונח זה, גם לפי רישת הסעיף וגם לפי המשכו, שכן המדובר בסוג של תיקון המוענק לרכבים (זגגות), ואין בעובדה שהעוררת עוסקת רק בסוג תיקון זה להוציאה מגדר "מוסד", אלא היא בגדר מוסד העוסק בסוג תיקון מסוים לרכב.

בהקשר זה נציין, כי אין בידנו לקבל את טענת העוררת המבקשת לראות בעבודתה כ"זגגות" – העוררת מתעלמת לחלוטין מהעובדה שעבודות השמשות נעשות בתוך הרכבים, כאשר ברוב המקרים, אם לא בכולם, על הלקוח להביא את הרכב אל מקום מושבה של העוררת לצורך ביצוע העבודה, המתבצעת במקום מושבה של העוררת ובתוך הרכב – וזאת להבדיל מעבודת זגגות קלאסית. כך גם, עבודת העוררת כוללת גם התקנת ותיקון מנגנונים חשמליים – שאינה באה בגדר הזגגות הקלאסית אליה מנסה העוררת לייחס עצמה.

18. ואולם, לא נסתפק בהגדרה מילונאית זו ונפנה להגדרות למונח "מוסד" הקיימות בדברי חקיקה נוספים. בהקשר זה נפנה לאמור בפס"ד מרסייה – שם פסק כב' הש' רובינשטיין, כי קיימת אפשרות להיעזר לצורך פרשנות מונחים בהגדרות של אותם מונחים בחוקים אחרים, על אף שלכל חוק קיימת תכלית משלו, וכי ההנחה הבסיסית הנה כי יש לשמור על הרמוניה חקיקתית בין דברי החקיקה השונים – כדלקמן:

"אמנם, לכל חוק, והדבר בולט במקרה דנא, תכלית משלו, ועל כן יש לבחון האם משמעות המונח בחוק אחד רלבנטית אף לחוק אחר; עם זאת יש לזכור, כי "ההנחה הבסיסית צריכה להיות, כי יש לקיים הרמוניה חקיקתית, באופן שהפירוש שיינתן לדבר חקיקה יישזר נאמנה עם רקמת החקיקה ויהא לגוף אחד, שלם, עמה".

ראו אף הפסיקה אליה הפנה כב' הש' רובינשטיין:

-ע"א 3213/97 נקר נ' הועדה המחוזית לתכנון ולבנייה פ"ד (נג) 4, 625, 634 (פורסם בנבו);
-בג"צ 4886/06 עיריית באר שבע נ' שר הפנים [פורסם בנבו]; כבוד הנשיא ברק, עמ' 328.

מכאן, שניתן להיעזר, ככלי נוסף לצורך פרשנות המונח "מוסד" לאמור בדברי חקיקה אחרים.

19. בס' 2 לצו הפיקוח על מצרכים ושירותים (מוסכים ומפעלים לכלי רכב), תש"ל-1970 (להלן: "צו

הפיקוח"), נקבע כי לא יפתח או ינהל אדם "מפעל" או "מוסד שירות" ולא ייעשה בהם כל עבודה או מלאכה ולא ייתן בהם כל "שירות" ללא קבלת רישיון מאת האגף לרכב ושירותי תחזוקה במשרד התחבורה.

ס' 1 לצו הפיקוח מגדיר מהם "מפעל" ו"מוסד שירות" ו-"שירות" – כדלקמן:

"מפעל – מקום שבו נעשית מלאכה ברכב או ברכב מנועי כמשמעותם בפקודת התעבורה, או ניתן להם שירות, לרבות מוסד נייד".

"מוסד שירות – מפעל שבו ניתנים שירותי אחזקה ותיקונים לרכב או לרכב מנועי מתוצר או מדגם מסוים".

"שירות – בין לצורך עצמי ובין לזולת, למעט תיקוני רכב קלים ללא תמורה לצורך היחלצות מהדרך כדי להגיע למפעל". (ההדגשות שלנו).

עינינו הרואות, כי גם לפי ההגדרות שבצו הפיקוח העוררת באה בגדר "מוסד" – שכן ההגדרות מכוונות לכל סוג של מלאכה הנעשית ברכב ולכל שירותי האחזקה והתיקונים הניתנים לרכב. יתרה מכך, במסגרת המונח "שירות" מצא לנכון מתקין הצו למעט סוג מסוים של שירות – אך שירות זה אינו זגגות אלא תיקוני דרך קלים לצורך היחלצות. כלומר, גם כשנמצא לנכון למעט סוג מסוים של עבודת רכב – זגגות לא נמצאה ככזו אשר צריך להמעיטה.

מכאן, שפעילות העוררת באה בגדר "מוסכים" גם לפי ההגדרות הקיימות בצו הפיקוח.

ויצוין בהקשר זה, כי המשיבה צירפה לסיכומיה "רישיון להחזקת מפעל" אשר ניתן מאת משרד התחבורה לגבי העוררת בשנת 2003 ומכח צו הפיקוח – תחת הסימול "זגגות רכב". מכאן, שלא רק שעיסוקה של העוררת בא בגדר ההגדרות שבצו הפיקוח, אלא שאף העוררת עצמה והן משרד התחבורה, רואים בעוררת כ"מוסד" לצורך צו הפיקוח ולצורך קבלת רישיון על פיו, אחרת לא היתה העוררת מגישה בקשה לקבלת רישיון זה והוא גם לא היה ניתן לה.

20. בנוסף לאמור לעיל, נפנה אף לצו רישוי עסקים (עסקים טעוני רישוי) התשע"ג-2013 (להלן: "צו רישוי עסקים") בו נקבע, כי העסקים המנויים בתוספת לצו רישוי עסקים הם טעונים רישיון עסק.

ס' 8.9 לצו רישוי עסקים מתייחס לפרק רישוי עסקים מסוג "מוסד" ומצויה בו הגדרה מהו "מוסד" שהנה:

"מוסד – מקום לתיקון ואחזקת כלי רכב צמ"ה וחלקיהם, לרבות מוסד של עסק שאינו טעון רישוי".
(ההדגשה שלנו).

תחת הפרק "מוסד" שבס' 8.9 קיימים תתי סעיפים המתייחסים לסוגים שונים של עסקים מסוג מוסד, שהנם כדלקמן:

8.9 א – מכוונאות כללית, פחחות וצביעה (לרבות כלי רכב המונעים בגז)

8.9 ב – חשמלאות

8.9 ד – תיקון תקרים

8.9 ה – זגגות

8.9 ו – טיפול אחר ברכב.

(ההדגשה שלנו).

21. הנה עיינו הרואות, כי גם במסגרת צו רישוי עסקים ראה מתקין הצו בזגגות כ"מוסך" – הדבר עולה גם מההגדרה הכללית של "מוסך" המתייחסת לכל סוגי תיקוני הרכב ואם לא די בכך זגגות צוינה באופן ספציפי כאחד מסוגי המוסכים.

יצוין בהקשר זה, כי המשיבה צירפה לסיכומיה רישיון לניהול עסק אשר ניתן לעוררת בשנת 2003, מכח חוק רישוי עסקים, התשכ"ח-1968, כאשר במהות העסק נרשם: "מוסך – זגגות". מכך עולה, כי גם העוררת עצמה וגם רישוי עסקים רואים בעוררת כמוסך – אחרת לא היתה העוררת פונה ומבקשת רישיון עסק תחת סיווג זה והוא גם לא היה ניתן לה.

עוד יצוין בהקשר זה, כי המשיבה אף צירפה כנספח ג' לסיכומיה ביקורת תקופתית שנערכה באחד מסניפיה של העוררת על ידי הרשות הארצית לכבאות והצלה. ביקורות מסוג זה נערכות לרוב לצורך הוצאת רישיון עסק, אך לא רק. מכל מקום, מעיון בביקורת זו עולה כי גם הרשות הארצית לכיבוי והצלה רואה בעוררת כסוג של "מוסך" – שכן הביקורת מוענה ל"מוסך זגגות רכב לוסיא גלס" ובגוף הביקורת צוין סוג העסק של העוררת כ"מוסך זגגות רכב".

22. לסיכום כל האמור לעיל, גם לפי ההגדרה המילונאית ל"מוסך" וגם לפי ההגדרות הקיימות בדברי חקיקה רלבנטיים לעוררת, זגגות רכב באה בגדר "מוסך".

בהקשר זה נציין, כי צודקת העוררת כי המדובר במערכות חקיקה שונות שאינן ארנונה, ואולם, וכפי העולה מהפסיקה שהובאה לעיל ובפרט פס"ד מרסייה – דברי חקיקה אלה בהחלטה יכולים לשמש ככלי עזר נוסף במלאכת הפרשנות, ובפרט לאור כלל היסוד לפיו יש לשאוף להרמוניה חקיקתית.

23. נוסף ונאמר, כי לטעמנו, גם מכח ההיגיון, השכל הישר ומבחן האדם הסביר, באופן אינטואיטיבי זגגות רכב משויכת אל תחום המוסכים. המדובר באחד מני התחומים הרבים השייכים לתחום הטיפול ברכב, ולטעמנו אינו שונה מחשמלאות רכב, פחחות רכב או תיקון צמיגי רכב.

כמו בכל התחומים האחרים שצוינו לעיל, על הלקוח, לכל הפחות במרבית המקרים אם לא בכולם, להגיע עם הרכב למוסך ולהשאירו שם לצורך ביצוע העבודה. העבודה מבוצעת תוך כדי שהרכב חונה במקום, על ידי מכונאים בעלי מומחיות בתחום זה ובאמצעות המיכשור המכאני והטכני הדרוש לצורך ביצוע עבודה זו. כל זאת דומה מאוד לשאר תחומי עבודות הרכב שצוינו לעיל. לכן, כל אלה משויכים אינטואיטיבית לתחום המוסכים ובאים בגדר מכלול השירותים והתיקונים הניתנים לרכבים. על כן, לטעמנו גם משיקולי היגיון התייחסות נפרדת לתחום זה הנה מלאכותית ולא בכדי לא נעשתה בחוקים שהובאו לעיל.

אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, מסקנתנו הנה כי זגגות רכב – הפעילות אותה מבצעת העוררת בנכס – הנה בגדר "מוסכים" שבתת סיווג 414 לצו המסים.

24. כאמור, במסגרת פס"ד מרסייה נקבעו המבחנים לבחינת פעילות מסוג מלאכה, שהנם: מבחן הפירוש המילולי, מבחן תכלית החוק ומבחן האחידות הפרשנית. מהאמור לעיל עולה, כי אם נקיש ממובחנים אלה וניישמם גם לגבי המונח "מוסכים" – הרי שהעוררת אף עומדת במבחנים אלה – הן במבחן

המילולי והן במבחן של האחידות הפרשנית – מכוחה יש לשאוף לפרש את המונח "מוסד" באותו האופן בו פורש בדברי חקיקה אחרים.

25. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, מסקנתנו הנה כי העוררת אכן באה בגדר "מוסכים" וכדין סווגה בסיווג זה על ידי המשיבה, המהווה סיווג ספציפי בצו המסים התואם את פעילותה.

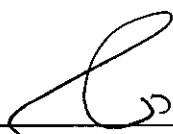
26. בשולי הדברים נציין, ביחס לטענתה של העוררת כי ברשויות אחרות היא מסווגת בסיווג מלאכה / תעשייה – הגם שטענה זו הועלתה בכלליות וללא תימוכין, ממילא וועדה זו ממילא אינה מוסמכת לדון בטענה מסוג אפליה (ראה לעניין זה האמור בפס"ד מרסייה (ראו סי' ל"ו לפסה"ד).

אך ורק בגדר "למעלה מן הצורך" עוד נוסף, כי אין בכך שברשויות אחרות סווגה העוררת כמלאכה ללמדנו שהיא אינה מתאימה לסיווג הספציפי שבצו זה ל"מוסכים" שכן לא הוכח, וגם לא נטען, שבאותן רשויות אחרות אכן קיים סיווג ספציפי ל"מוסכים" כמו במקרה זה, ולמרות זאת סווגה העוררת כ"מלאכה", כנטען.

סוף דבר

1. אשר על כן, לאור כל האמור לעיל, הערר נדחה בזאת.
2. בנסיבות העניין, אנו מחייבים את העוררת בתשלום הוצאות המשיבה בסך של 2500 ₪, אשר ישולמו תוך 30 יום מהיום, כי אחרת הם יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
3. בהתאם לתקנה 20(ב) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בפני וועדת הערר), התש"ז-1977, קיימת זכות ערעור על החלטה זו, לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת תוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.
5. בהתאם להוראת תקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת הערר), התש"ז-1977, החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של עיריית נצרת עילית, וזאת תוך 10 ימים מיום הגעת ההחלטה לצדדים. הצדדים יוכלו להביע את התנגדותם לפרסום ההחלטה בתוך 5 ימים מיום קבלת ההחלטה ותינתן החלטה בהתאם.

ניתן היום: 31.12.2014



עו"ד רות שמש
חברת הוועדה



מר משה תוסיה כהן
חבר הוועדה



עו"ד רות שמש
יו"ר הוועדה