

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : יא בחשון תשעה  
04.11.2014  
מספר ערר : 140011066 / 13:40  
מספר ועדה : 11072

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד קניון אורה  
חברה: רו"ח מרמור רונית  
חברה: עו"ד קדם שירלי

העורר/ת: באבלס מותגים בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

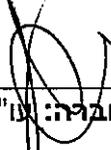
החלטה

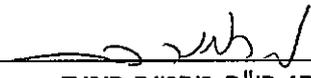
כמבוקש.

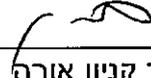
ניתן בזה תוקף של החלטה להסכמת המשיב לקבל את הערר, דהיינו לנכס יינתן פטור לנכס לא ראוי לשימוש לתקופה 15/5/14 עד 15/7/14.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 04.11.2014.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חברה: עו"ד קדם שירלי  
שם הקלדנית: ענת לוי

  
חברה: רו"ח מרמור רונית

  
יו"ר: עו"ד קניון אורה

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב- יפו

מס' הערר: 140009277

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי  
חבר: עו"ד גדי טל

העוררת: סופר דריבטיס בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו

### החלטה

השטח נשוא הערר הינו שטח של 331 מ"ר אותו מחזיקה העוררת בדרך מנחם בגין 134 תל אביב, כחלק ממתחם בו מחזיקה העוררת בקומות אחרות אלפי מטרים אחרים.

העוררת חדלה מלהחזיק בנכס ספציפי זה ביום 20.2.2014.

המשיב סיווג את הנכס בסיווג השירי לעסקים בעוד העוררת טוענת כי יש לסווג שטח זה בסיווג "בתל תוכנה". לטענתה, בהתאם לסיווג יתר נכסיה הסמוכים בכתובת זו.

לטענת המשיב בהתאם לממצאי ביקורת שנערכה בנכס ביום 18.6.2013 העיסוק של העוררת הינו פעילות מסחרית שיווקית. המשיב טוען בסיכום טענותיו כי הקביעה לפיה יתר נכסי העוררת כולם מסווגים כבית תוכנה אינה נכונה. נציין כבר כעת כי הסוגייה האם כל יתר נכסי העוררת מסווגים כולם כבית תוכנה לא נתבררה בפנינו.

העוררת טוענת כי הנכס משמש אותה בעיסוקה היחיד כחברת פיתוח תוכנה.

בערר, כמו גם במסגרת הבאת הראיות התמקדה העוררת בתהליכים המאפיינים את השימוש בנכס ודחתה את עמדת המשיב בעיקר ביחס לכך שפיצל לטענתה נכס זה משאר הנכסים המוחזקים באותה הכתובת על ידי העוררת.

בכתב הסיכומים שבה והתמקדה העוררת בין השאר בטענה לפיה אין לפצל את חיוב הנכס משאר נכסיה בכתובת זו כעמדתו של המשיב וכי יש לנהוג על פי ההלכה הקובעת כי השימוש הטפל הולך אחר השימוש העיקרי ולפיכך יש לראות בכל הנכס בית תוכנה.

העוררת הגישה את תצהירו של אילן גרשון, דירקטור וגזבר החברה.

הוא העיד כי משרדי החברה נמצאים במגדל עזריאלי מאז הקמת החברה הפועלת כמרכז פיתוח תוכנות. העד העיד בסעיף 2 לתצהירו כי החברה שוכרת נכסים נוספים באותה הכתובת נשוא הערר המסווגים תחת סיווג בתי תוכנה.

העד הרחיב ופירט על פעילות החברה בנכסים אותם היא מחזיקה במגדל עזריאלי.

הוא לא התמקד בתצהירו בנכס נשוא ערר זה. ולא תיאר את השימוש הספציפי בנכס זה.

במענה לשאלה בעניין זה השיב העד:

**"באופן כללי סעיפי התצהיר שלי כלולים בכלל פעילות הנכס ועל כן לא אוכל להפנות אותך לסעיף ספציפי שמתייחס ל331 מ"ר."**

כאשר נשאל עד העוררת מדוע ברשימת שמות העובדים המצורפת כנספח ו' לתצהירו אין אזכור לעובדים אשר עושים שימוש בשטח שבמחלוקת השיב העד כי את הרשימה הכינה העוררת לאחר שהשכירה את השטח שבמחלוקת.

המשיב הגיש את תצהירו של מר יוסי שושן.

ב"כ העוררת בחר שלא לחוקרו על תצהירו.

לתצהיר עד המשיב צורף דוח ממצאי ביקורת חוץ (בתי תוכנה) שנערכה בנכס. עד המשיב ציין על תשריט הנכס את שראה בעת הביקור בנכס וציין שבחלק ממנו מדובר בשטח שאינו מאויש בעובדים ואילו בחלקים אחרים ראה 10 עובדי תמיכה טכנית, מנהל תפעול IT, 5 תומכים טכניים נוספים ומנהל מחלקת תמיכה.

בתצהיר מטעם העוררת כמו גם בחקירת העד מטעמה לא הצליחה העוררת להניח תשתית המציגה מצג עובדתי ביחס לנכס נשוא המחלוקת שיש בו בכדי לשכנע כי גם בנכס זה מתבצע שימוש לסיווג כבית תוכנה. אמנם העוררת טענה כי בכל שאר חלקי הנכס נעשה שימוש לבתי תוכנה אך לא טרחה להוכיח זאת ולהביא ראיות ספציפיות ביחס לנכס נשוא הערר.

במקרה שבפנינו מדובר בנכס נפרד אשר העוררת לא הוכיחה כי הוא חלק מ"מתקן רב תכליתי" או חלק "אינטגרלי" מכלל הנכסים המוחזקים על ידה. משזוהי מסקנתנו אין עוד מקום לדון בטענת העוררת לפיה יש לראות בשימוש בנכס זה כשימוש הטפל לשימוש העיקרי אותו עושה לטענתה העוררת בכל יתר נכסיה בכתובת זו.

משהחלטנו כי אין מדובר במתקן רב תכליתי אין מקום לבדוק את הטענה ביחס לזיקה הבלתי ניתנת להפרדה בין הנכס נשוא הערר לבין כלל נכסיה של העוררת באותה הכתובת.

ההתרשמות מדוח ממצאי הביקורת הינה כי מדובר בנכס ששימש את העוררת לתכלית עסקית שונה (שירותי תמיכה טכנית) ולא לתכלית של ייצור תוכנה ולפיכך ניתן לסווגו כיתידה בלתי תלויה ביתר נכסי העוררת.

העובדה שהעוררת חדלה לעשות שימוש בנכס ביום 20.2.2014 מחזקת את ההתרשמות כי מדובר בנכס אחר ולא בחלק מנכס אחד רב תכליתי.

לפיכך, בהתבסס על האמור לעיל הננו קובעים כי יש לדחות את הערר.

בנסיבות העניין אין צו להוצאות

ניתן בהעדר הצדדים היום 3.11.14.

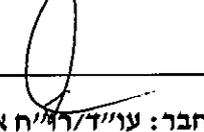
בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000,

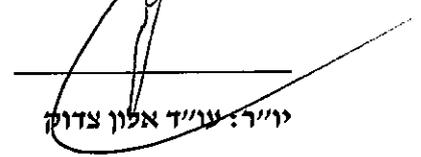
לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום

מיום מסירת החלטה.

בהתאם לסעיף 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) סדרי דין בוועדת ערר התשלי"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חבר: עו"ד גדי טל

  
חבר: עו"ד רח"ח אבשלום לוי

  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק

קלדנית: ענת לוי

תאריך : יא בחשון תשעה  
04.11.2014  
מספר ערר : 140010758 / 11:04  
מספר ועדה : 11072

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר: עו"ד קניון אורה  
חברה: רו"ח מרמור רונית  
חברה: עו"ד קדם שירלי

**העורר/ת:** בן נון דניאלה תעודת זהות

- נ ג ד -

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

### החלטה

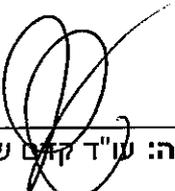
כמבוקש.

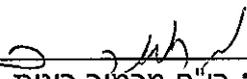
ניתן בזאת תוקף של החלטה להסכם הפשרה שהושג בין הצדדים.

אין צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 04.11.2014.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חברה: עו"ד קדם שירלי  
שם הקלדנית: ענת לוי

  
חברה: רו"ח מרמור רונית

  
יו"ר: עו"ד קניון אורה

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : יא בחשון תשעה  
04.11.2014  
מספר ערר : 140011067 / 11:55  
מספר ועדה : 11072

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד קניון אורה  
חברה: רו"ח מרמור רונית  
חברה: עו"ד קדם שירלי

העורר/ת: אולניק קרני רות

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

כמבוקש.

ניתן בזאת תוקף של החלטה להסכם הפשרה שהושג בין הצדדים.

אין צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 04.11.2014.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז - 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

יו"ר: עו"ד קניון אורה  
חברה: רו"ח מרמור רונית  
חברה: עו"ד קדם שירלי

שם הקלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד אמיר לוי  
חבר: דר' רייך זיו, רו"ח  
חברה: עו"ד שירלי קדם

העוררת: סלא עיצובי אופנה בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

1. במסגרת ערר זה נחלקו הצדדים בסוגיית סיווג הנכס בדרך קיבוץ גלויות 34 בעיר. העוררת משיגה על קביעת המשיב בעניין סיווגה בסיווג העסקי כאשר לטענתה, הסיווג הנכון הינו סיווג מלאכה ותעשייה.
2. בהחלטת המשיב מיום 17.4.13 היא נשוא הערר נקבע כי הפעילות הנעשית בנכס כגון: עיצוב, תדמיתנות וכיוצ"ב, אינה עולה בקנה אחד עם הגדרת סעיף 3.3.1 לצו הארנונה וכי אין המדובר בבית מלאכה. המשיב קבע כי סיווג הנכס יהא על פי סעיף 3.2 לצו-בניינים שאינם משמשים למגורים, בסעיף העסקי הכללי.

### טענות העוררת

3. במסגרת הערר טענה העוררת כי היא שוכרת נכסים 200034840 ו-2000348844 ולטענתה יש לסווג את שניהם בסיווג תעשייה ובתי מלאכה החל מיום 1.1.2013 מועד בו החלה החזקה בהם.
4. העוררת טענה כי היא חברה לעיצוב מוצרי אופנה אשר חלק נכבד מלקוחותיה אינם מישראל. כחלק מעבודתה, היא אחראית ראשית לעיצוב מוצרים וליצירת אב טיפוס על ידי שרטוט, גזירה ותפירה. לאחר מכן היא מייצרת קולקציה שלמה אותה היא מעבירה ללקוחות דרך תוכנות עיצוב מיוחדות שתפקידן להפוך את האב טיפוס המוחשי לדגם ממוחשב.

5. העוררת טענה כי במשך מספר שנים עד ליום 31.12.2012 היא החזיקה בנכסים באותו בניין. גם אז התעוררה מחלוקת בשאלת הסיווג ובהחלטת ועדת הערר מיום 7.2.06 נקבע כי העוררת עומדת בקריטריונים שהציב צו הארנונה והפסיקה לסיווג מלאכה ותעשייה.
6. לטענת העוררת היות וועדת הערר דחתה בעבר את טענות המשיב לא ברור כיצד החליט לשנות את החלטת ועדת הערר ויתכן שמדובר בטעות אנוש. העוררת טוענת כי חל השתק עילה ופלוגתא בסוגיית הסיווג.
7. העוררת טענה כי היא עברה באותו בניין לקומה השנייה וריכזה בה את פעילותה.
8. העוררת טענה כי אומנם אין המדובר באותם נכסים נשוא החלטת ועדת הערר משנת 2006 אולם אין לשנות את הסיווג אלא אם הפעילות השתנתה בהתאם לסעיף 5(א) לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות) תשס"ז-2007.
9. העוררת הפנתה לפסק הדין שניתן בעניין רעיונות בנוגע למבחנים לזיהוייה של פעילות ייצורית ולהחלטת בית המשפט המחוזי בעניין עמ"ן 251/05 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו נ' סטודיו עינהר בע"מ (פורסם בנבו) בו נקבע כי "...אף אם מדובר במודלים או אבות טיפוס בלבד הרי לא יכולה להיות ספק כי אף דגמים אלה "מיוצרים" בעבודת כפיים של המעצבים, באמצעות מכשירים כאלה או אחרים העומדים לרשותם בבית העסק. ... העובדה כי הייצור הסדרתי נעשה במקום אחר ... אינה שוללת את אופיה הייצורי של מלאכת עיצוב המודל או אב הטיפוס".
10. העוררת השיגה גם על פיצול הנכס לשניים, האחד בסיווג "מסחר, קמעוני כללי" והאחר "משרדים". לטענת העוררת קיימת זיקה בין שני הנכסים והפעילויות שלובות. אומנם בנכס 2000348844 מצויים גם משרדי מנהל החברה אך הפעילות העיקרית המתבצעת בו היא פעילות תמיכה יומיומית נדרשת לפעילות העיצוב והייצור המתבצעת בנכס הסמוך.

#### טענות המשיב

11. במסגרת כתב התשובה טען המשיב כי הערר הוגש באיתור, שכן תשובה בהשגה נשלחה לעוררת ביום 12.5.13 והערר הוגש רק ביום 14.7.13 ויש לדחות אותו על הסף. נציין כי טענה זו נזנחה וממילא ניתנה החלטה לאפשר לעוררת להגיש את הערר עד ליום 15.7.14.
12. עוד נטען כי העורר מעלה בערר טענות חדשות שלא אוזכרו בהשגה.

13. לטענת המשיב קיימת סמכות לשנות את הסיווג בכל שנה במטרה לחתור לגביית מס אמת ושוויוני. כן נטען כי אין המדובר באותו נכס. לטענתו לא יתכן שהחלטת ועדת ערר אשר ניתנה לגבי נכס אחר תחייב אותו ביחס לסיווג שגוי לנצח נצחים.

14. בהתייחס לטענת ההשתק, נטען כי המצב המשפטי שחל במועד מתן ההחלטה השתנה לאין שיעור ואף נוסח צו הארנונה השתנה כך שסעיף 3.2 לצו הארנונה מתייחס גם למשרדים, שירותים ומסחר. לכן, אם בשנת 2006 לא מצאה הועדה לסווג את הנכס בתעריף השיורי הרי שכיום הסיווג המתאים ביותר לנכס הוא לפי סעיף 3.2 לצו.

15. ביחס לסיווג הנכס טענה העוררת כי לפי הפסיקה בהעדר קטגוריה של "תעשיית שירותים" תועדף הקטגוריה של "שירותים".

16. כן נטען כי תכלית הסיווג המופחת הינה להעניק תעריף מוזל למפעלים עתירי שטח שיש להם צורך בשטחים גדולים לצורך העמדת מכונות הייצור וכו'. במקרה הנוכחי אין מדובר בעסק המצדיק חיובו בתעריף מוזל ומעבר לכך חלק ניכר ממנו משמש למשרדים.

17. לטענת המשיב מרכז הכובד בנכס נוטה לכיוון "שירותים" על פני "ייצור".

18. ביחס לחלוקת הנכסים טען המשיב כי בפועל לא קיימת כלל חלוקה של הנכסים וממילא מדובר בתתי סיווג תחת סיווג זה על פי צו הארנונה.

#### דיון והכרעה

19. לאחר שהוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים וראיותיהם, קיימנו דיון הוכחות ביום 25.6.14. לבקשת הצדדים ניתנה להם האפשרות לסכם טענותיהם בכתב והתיק בשל להכרעה.

#### מעשה בי-דין

20. תחילה נדון בשאלה האם חל מעשה בי דין או השתק לאור החלטת ועדת הערר מיום 7.2.2006 בתיק ערר 2005-05-002, כפי שטוענת העוררת.

21. לעניין זה נפנה לפסיקתו של בית המשפט בעניין עמ"נ (מחוזי ת"א) 268/08 קרן ביטוח נזקי טבע בחקלאות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו תק-מת (1)2011, 18225, בעמ' 18230 :

**"הטענה הנכונה לפיה כל שנת מס "עומדת בפני עצמה" אינה מהווה נימוק עצמאי לשינוי החלטתה המנומקת של ועדת הערר משנת 1992, ללא כל נימוק נוסף."**

22. ובעניין עת"מ (מחוזי חי') 12900-03-09 סאיקלון מוצרי תעופה בע"מ ואח' נ' מועצה איזורית מטה אשר (פורסם בנבו 19.7.2009) נקבע:

אומנם ההלכה היא כי "סוטים מן העקרון של מעשה-בית-דין בעניינים פיסקליים, כדי למנוע תוצאות שאינן מניחות את הדעת" (ע"א 165/64 ראש העירייה חברי המועצה ובני העיר תל-אביב-יפו נ' יעקב כהן פ"ד יח(3) 302), וכן ראה, "הכלל הוא כי אין הכרעה שיפוטית שניתנה בהתדיינות לגבי שנת מס אחת, מקימה מחסום לפני התדיינות נוספת בין אותם צדדים לגבי שנת מס אחרת" (זלצמן עמ' 621).

אולם, לטעמי, חלותו של החריג לכלל מעשה בית דין בעניינים פיסקליים מוגבל הוא רק במקרים בהם חל שינוי נסיבות בין ההתדיינות הראשונה לבין ההתדיינות השניה - בין אם שינוי במסכת העובדתית, ובין אם שונתה בינתיים ההלכה - שאז, בהתקיים שינוי זה, תהיה תחולה לחריג האמור. לעומת זאת, במקרים בהם המסכת העובדתית עליה נסמכות הטענות לא השתנתה, כמו גם ה"אקלים המשפטי" (ראה להלן), כי אז לא יחול החריג הנ"ל, וממילא יתקיים הכלל של מעשה בית דין.

23. על פי פרוטוקול הדיון בתיק ועדת הערר מיום 7.2.2006 בתיק 2005-05-002 טענה העוררת כי הנכס משמש לעיצוב מוצרי אופנה וכי היא מייצרת אבי טיפוס מכל מוצר, יוצרת קולקציה ומציעה אותה ללקוחות. היא מייצרת בערך 1000 דגמים לעונה והתהליך כולל עיצוב שרטוט גזירה ותפירה. ב"כ המשיב טען כי אין מחלוקת ביחס לתיאור התהליך אך לא מוסכם כי עסק המשמש כעיצוב מוצרי אופנה יסווג כבית מלאכה. ועדת הערר קבעה בהחלטתה כך:

**"העורר יוצר יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, אינו מייצר בהזמנה אלא מכין קולקציה המוצעת ללקוחות ומוצרו עובדים תהליך מורכב החל מרעיון עיצובי ועד למוצר המוגמר. העורר הציג בפנינו צילומים המתארים את הנעשה בנכס לפיהם נראה כי בשטחי הנכס נמצאים בגדים רבים וחומרי גלם וכן מכונות תפירה וציוד אחר. אנו סבורים כי תהליך זה תואם את הגדרות בית מלאכה לייצור כפי שהוגדר בתקנות ובפסיקה. לפיכך אנו מקבלים את הערר על כלל יחידות השומה הנמצאות היום בחזקת העורר למעט החניון"**

24. אכן לא ניתן להתעלם מפסיקה זו שניתנה על ידי ועדת הערר. עם זאת העוררת עצמה טוענת כי היא עברה קומה בבניין לנכס אחר וריכוזה בה את פעילותה. לא הובהר מהי הפעילות שרוכזה מעבר לפעילות המקורית ועל פני הדברים נראה כי מדובר בפעילות משרדית שנוספה לנכס. בנסיבות העניין מצאנו כי יש להמשיך ולבחון את העובדות שהתבררו בפנינו בשאלת הסיווג, אולם לתת משקל לפסיקה שניתנה כאמור במתן החלטתנו לגופן של הטענות.

### סיווג הפעילות בנכס

25. ארנונה כללית המוטלת על בעלים ומחזיקים של נכסים בתחומי הרשויות המקומיות היא מס הנועד לממן את הוצאותיהן של הרשויות והוא מהווה את המקור העיקרי לתקציב הרשויות. רשות מקומית אינה יכולה לפעול ללא תקציב ועל כן מחוייבת היא לגבות "מס" ממי שנהנה מפעולותיה. כך בע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקוה, פ"ד מו(4) 778, 785 (1992) אומר בית המשפט כי "[...] מטרתה העיקרית של הארנונה העירונית היא לאפשר מתן מכלול של שירותים לתושבי העיר [...]".

26. סעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 קובע את הסמכות להטלת ארנונה, כדלקמן:

"(א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס.  
(ב) השרים יקבעו בתקנות, סכומים מזעריים וסכומים מרביים לארנונה הכללית אשר יטילו הרשויות המקומיות על כל אחד מסוגי הנכסים, וכללים בדבר עדכון סכומי הארנונה הכללית..."

27. סעיף 3.3.1 לצו הארנונה של עיריית תל אביב דן בבתי מלאכה ומפעלי תעשייה.

28. המבחנים לקביעת סיווג תעשייה, כפי שנקבעו בפסיקה (ע"א 1960/90 פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ פ"ד מח(1) 200; ו-עמ"נ (מחוזי ת"א) גאו-דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (פורסם ב"נבו" 15.11.2007) (להלן: "עניין גאו-דע"), הם כדלקמן:

- א. מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד.
- ב. טיבו של תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף הפעילות הכלכלית.
- ג. המבחן הכלכלי-השבחת המוצר או החומר, אף אם אינו מביא עמו כל שינוי בצורה.
- ד. מבחן מרכז הפעילות-ההנגדה-חיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה.
- ה. לעניין המבחן הכלכלי, נקבע כי הוא המבחן המרכזי, כאשר לאור התפתחות הטכנולוגיה, פעמים רבות ניתן למצוא פעילות ייצור שלא בבתי חרושת מסורתיים,

כך לדוגמא הכיר מנהל הארנונה בכך משהחיל את הסיווג של תעשייה גם על בתי תוכנה.

29. כפי שנקבע בעניין גאו דע דלעיל, המבחנים האמורים אינם מבחנים מצטברים אלא אינדיקציות לבחינת הפעילות לצורך הסיווג.

30. כאינדיקציות ומבחנים נוספים לקביעת הסיווג ניתן גם את המבחנים הבאים:

א. מבחן הטיפול התעשייתי המשלים – פעולות שתכליתן להתאים את המוצר לשוק בישראל – טיפול הנחוץ על מנת שניתן יהיה לשווק את המוצר בישראל – פעילות המהווה חוליה אחרונה של הטיפול במוצר שיש בה להשפיע על ערך המוצר, ההופך נגיש לציבור הישראלי (עע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ, תק-על 2005(3), 2748 (להלן "עניין בונדד").

ב. בעניין בונדד הוסיף כב' הנשיא ברק בחוות דעתו את המבחנים בדבר היקף שטח הנכס ומיקומו באזור התעשייה כמבחנים שמתזקקים את המסקנה כי הסיווג ההולם הוא תעשייה.

ג. אף גודל הנכס ומספר העובדים המועסקים בנכס עשויים להוות אינדיקציה לקביעת סיווג של הנכס כתעשייה, כפי שבעניינו.

31. בעניין בר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, (פורסם ב"נבו" מיום 21.9.10) (להלן – "עניין מישל מרסייה") דן בית המשפט העליון בשאלת סיווגה של מספרה בסיווג מלאכה ותעשייה. בית המשפט התייחס שם למבחנים שנקבעו בעניין רעיונות בציינו, כדלקמן:

**"מבחנים אלו, אשר נקבעו לצרכי הגדרת פעילות ייצורית לעניין פטור ממס מעסיקים, אינם רלבנטיים כנתינתם לצרכי הגדרת "בית מלאכה" ובכלל זה "בית מלאכה לייצור" לעניין שיעור הארנונה." (שם, פסקה ט"ו לפסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין).**

32. בית המשפט העליון הציג שני נימוקים: הראשון, עניינו בכך שעסקים רבים, כדוגמת סנדלרייה ובית מלאכתו של החייט, שעל סיווגם כבתי מלאכה לייצור אין חולק, כלל אינם עומדים במבחנים שנקבעו לזיהוי פעילות ייצורית בעניין רעיונות. משכך, מבחנים אלו אינם יכולים להיות ממצים. השני, עניינו בכך שבעניין רעיונות נדונה פרשנות המושגים "מפעל תעשייתי" ו"פעילות ייצורית" בהקשר של מתן פטור ממס לפי חוק מס מעסיקים, תשל"ה – 1975 וחוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט – 1969.

33. המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות נועדו, אפוא, לזיהוי "מפעל תעשייתי", אשר פעילותו עשויה להעביר עובדים מענפי השירותים לענפי הייצור. על כן, מבחנים אלו, שנועדו לזהות עסקים בעלי פוטנציאל לשינוי דפוסי העסקה, אינם יכולים להיות ממצים כדי לזהות "בית מלאכה" לעניין ארנונה ויש להפעיל מבחנים שונים נוספים אשר יש בהם כדי לתת מענה לשאלה האם

מדובר בפעילות אשר נמצאת תחת המונח בית מלאכה, גם אם לא מתבצעת בו פעילות יצרנית אלא תיקון מוצרים, ובלבד שהמקום משמש לאומנותו של אדם העוסק בעבודת ידיים במקצוע מסוים (ר' עניין מישל מרסיה פסקאות ט"ו – כ"ב; עע"ם 1024/10 מלכא נ' מועצה מקומית כפר קמא (החלטת מיום 2.8.12) פסקה 48; עת"מ (מתוזי י-ם) 1330/09 אליהו זוהר נ' עיריית ירושלים (החלטת מיום 5.3.13)).

34. על פי הפסיקה, בית המשפט העליון לא הוציא מכלל אפשרות ש"בבסיס ההקלה בארנונה לה זוכים בתי מלאכה טמון – במידה רבה – יסוד סוציאלי. באופן מסורתי מתח הרווחים שסיפקו בתי המלאכה לבעליהם היה נמוך. בתי המלאכה היו מקומות פשוטים ונעדרי תחכום טכנולוגי (מה שמכנים בימינו low tech), שהיקף הכנסותיהם היה נמוך. בעליהם התפרנסו, בדרך כלל לא ברווח רב, מיגיע כפיהם. יחד עם זאת, סיפקו שירות חיוני לציבור" (ר' עניין מישל מרסייה בפסקה כ"ט).

35. העוררת הינה חברה לעיצוב מוצרי אופנה, כאשר חלק ניכר מלקוחותיה אינם מישראל. העוררת אחראית ראשית לעיצוב המוצרים וליצירת אב טיפוס שלהם על ידי שרטוט, גזירה ותפירה; העוררת מייצרת קולקציה שלמה אותה מעבירה ללקוח דרך תוכנות עיצוב מיוחדות שתפקידן להפוך את האב טיפוס לדגם ממוחשב. בתוך התוכנה יש את כל המידע לגבי סוג הבד, טבלת המידות, התכווצות של הבד; במקום מתבצע עיצוב הדפסים על החולצות, כאשר יש הדפס שהוא בד ויש הדפס שהוא תמונה. נציג העוררת ציין בפנינו כי התעשייה כיום הינה חכמה וכוללת את תכנון הייצור ואת הייצור עצמו שמתבצע בסין על פי ההנחיות שניתנות על ידי העוררת; הייצור ההמוני לא מתבצע בנכס; לאחר שהלקוח מקבל את הדוגמאות הוא בוחר מה מועבר לייצור ומה לא; העוררת מלווה את הלקוח בכל תהליך הייצור והיא אחראית לכך שהלקוח לא מקבל סחורה פגומה.

36. בנכס יושבת הנהלה, שני מתכנתים, מנכ"ל, מנהלת כספים. ההנהלה כוללת את כל מי שאינו מעצב. סה"כ מועסקים על ידי העוררת 63 עובדים. קיים צוות עיצוב, מעצב גרפי, תדמיתן שעושה את טבלאות המידות, מודליסט, טכנולוג שיודע איזה בד הולך עם מה, מה יכול להתכווץ, הוא בקשר עם מעבדה. במקום מבצעים בדיקות באמצעות מכונת כביסה. במקום משקל ומבצע בדיקת משקל הבד על מנת לוודא שהגרמים של הבד שעליהם שולם אכן סופקו ללקוח. היצרן הסיני שולח דוגמא טרום ייצור וזו נבדקת אם בוצעה על פי הנחיות העוררת.

37. חלק מהדוגמאות מיוצרות בארץ ודברים מסובכים מיוצרים בסין. בנכס יש מכונת תפירה, אוברלוק שמבצע תפר זיגזג, מכונה לכפתורים של הגיינסים, יש שולחן גזירה קטן עם כל הסרגלים, מדפסת פלוטר שמדפיסה את המודלים על הנייר ולאחר מכן תופרים את הדגם. את

החתיכות בונים במחשב ומדפיסים על הנייר שנהפך לאתר התפירה לבגד. במקום משהציג וחדר שרתים.

38. הנכס כולל שני חלקים:

190 מ"ר מסומן בתשריט שהוגש 020, בהם נמצאים כל אנשי ההנהלה שתומכים בתהליך, חדר השרתים, מטבחון.

351 מ"ר מסומן בתשריט שהוגש 019, בו מתבצע תהליך הייצור בצוותים, כאשר לכל 150-200 דגמים יש צוות המורכב ממעצב, תדמיתן, טכנולוג, מעצב גרפי ומנהל מוצר שמנהל את הצוות. בנכס פועלים 12 צוותים. בצד האולם נמצאות המכונות בשטח של כ-20 מ"ר ולידו חדר מדידה.

39. מהתמונות שהוגשו בפנינו רואים עמדות עבודה לידן מתקני קולבים עמוסי בגדים. נציג העוררת העיד כי מדובר בדוגמאות של בגדים שהוכנו בנכס בחלקן ובחלקן בסין.

40. בבחינת מלוא הראיות שהובאו בפנינו ואף העובדה שהמשיב סיווג את הפעילות בנכס בסיווג מלאכה ותעשייה על פי החלטת ועדת הערר הקודמת, אנו סבורים כי בנסיבות שבפנינו עומדת הפעילות בקריטריונים לסיווג מלאכה ותעשייה בחלק מהנכס בשטח 351 מ"ר, כאשר החלק השני של הנכס, בשטח של 190 מ"ר יסווג בסיווג משרדים, מסחר ושירותים.

41. הפעילות המתבצעת הינה פעילות עיצובית, יצירתית בעבודת טקסטיל מודרנית כחלק בלתי נפרד מתהליך ייצור הבגדים, תעשיית הטקסטיל ותהליך עיצוב הבגדים. על אף שמדובר ביצירת קולקציה ראשונית והייצור ההמוני מתבצע בסין ולא בנכס, בנסיבות העניין ובשים לב להיקף הפעילות המתבצעת בנכס לצד יתר העובדות שהוכחו בפנינו, מדובר בפעילות אשר נופלת בתחום הסיווג מלאכה ותעשייה. בנכס פועלים עובדים מקצועיים רבים ובשטח נרחב ומבצעים עיצוב בגדים, בחינת בדים וחומרי הגלם ויצירה אומנותית של קולקציה עם מלוא הנתונים לייצור הסופי.

42. אנו סבורים כאמור כי בנסיבות העניין פיצול הנכס יהווה משום איזון בין הטענות והעובדות שהוצגו כאשר הפעילות המשרדית וניהול עסקיה המסחריים של העוררת אשר מתבצעת בנכס 020 יסווגו בסיווג העסקי והנכס 019 בסיווג מלאכה ותעשייה. מדובר בשני נכסים אשר ניתן לזהותם באופן נפרד, על אף מסדרון החיבור ביניהם וכאשר הפעילות שונה וניתנת להתייחסות באופן נפרד. בנסיבות העניין אין המדובר בחלוקה של נכס לנתחים קטנים, טפלים ושוליים למהות העיקרית אלא פיצול בשים לב לפעילות המתבצעת בכל אחד מהנכסים. והשווה לאמור בעניין ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עירית ראשון לציון פסקה 8 (פורסם ב"נבו" 9.2.2003) במסגרתו נקבע כי: "אין לפצל כל נכס המקיים מהות אחת, לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימוש. הטעם לכך כפול: ראשית, הרחבת ההלכה כאמור עלולה

להביא לתוצאות על גבול האבסורד, כגון: משרד שבו כלולים חדר מנוחה, שירותים וארכיון יחויב בשיעורי מס שונים לכל חלק; שנית, הרחבה כזו עלולה להגדיל ולהאדיר את הסכסוכים והמחלוקות בין הפרט והרשות".

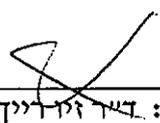
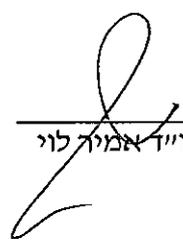
43. לאור האמור אנו מקבלים את הערר באופן חלקי כאשר נכס 019 יסווג בסיווג מלאכה ותעשייה ובהתייחס לנכס 020 ידחה הערר וישאר הסיווג העסקי על כנו.

44. בנסיבות הענין אין צו להוצאות.

45. ניתן בהעדר הצדדים ביום 5.11.14.

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התש"ז - 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב

 חברה: עו"ד שיקל קדם	 חבר: ד"ר עיריך, רו"ח	 יו"ד: עו"ד אמיר לוי
שם הקלדנית: ענת לוי		

העוררת: אולפני קיו סאונד בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

1. בפנינו עררים שהדיון בהם אוחד בשאלת סיווג. העוררת עוררת על החלטת המשיב מיום 15.7.13 במסגרתה נקבע כי ישונה סיווג הפעילות שמבצעת העוררת בנכס החל מיום 1.1.13 מסיווג בית מלאכה לסיווג בניינים שאינם משמשים למגורים-סיווג עסקי. המשיב קבע כי סיווג זה תואם את אופי הפעילות כאולפן הקלטות.

### טענות העוררת

2. העוררת טענה בכתב הערר כי היא חברה בע"מ שמפעילה בנכס למעלה מעשרים שנה אולפן הקלטות.
3. מדובר בנכס בשטח של 27 מ"ר אשר מחולק לשני חדרים. בחדר אחד בשטח של 17 מ"ר מצוי המכשור הטכני של ההקלטה והעריכה ובחדר השני בשטח של כ-10 מ"ר מצויים כלי נגינה ומיקרופונים. מכשירי ההקלטה מחוברים לכלי הנגינה ולמיקרופונים באמצעות כבלי חשמל, המועברים דרך קיר זכוכית המפריד בין החדרים.
4. לטענת העוררת ביום 25.4.13 קיבלה הודעה מטעם המשיב, בהסתמך לכאורה על בחינה מחודשת, לפיה הוחלט לעדכן את סיווג הנכס מסיווג תעשייה ומלאכה לסיווג עסקי.
5. העוררת טוענת כי סיווג אולפני הקלטות בעיר תל אביב נדון זה מכבר בפני בית המשפט המחוזי ונפסק כי יש לסווג אולפן הקלטות בסיווג תעשייה ומלאכה (עמ"נ (מחוזי ת"א) 11-05-27754 מאיר אשל נ' ועדת ערר על קביעת ארנונה תל אביב מיום 14.12.11) (להלן: "עניין אשל").
6. העוררת טענה כי סיווג הנכס בעבר כמלאכה ותעשייה היה פועל יוצא של התדיינות בין הצדדים.

7. מעבר לכך טענה העוררת כי בית מלאכה הוא הסיווג הספציפי המשקף את השימוש שנעשה בנכס ולחלופין יש לסווג את הפעילות כבית תוכנה.

#### טענות המשיב

8. המשיב טען בכתב התשובה כי הוא ערך ביקורת בנכס ביום 25.4.13 ובמהלכה התברר כי הנכס משמש לאולפן הקלטות ובו נראה ציוד הקלטה ועיבוד, מחשב ופסנתר וכיוצא"ב.

9. לטענת המשיב הפעילות באולפני הקלטה אינה נכללת בהגדרה המילונית של מלאכה ואינה פעילות של אומן העוסק בעבודת ידיים במקצוע מסוים שמגולם בשם של בית מלאכה. לטענת המשיב אין מדובר במקום פשוט ונעדר תחכום טכנולוגי אלא בעסק המעניק שירותים והוא אף אינו עונה על התכלית הסוציאלית כפעילות רווחית נמוכה שיש לעודדה כמו החייט והסנדלר.

10. לטענת המשיב הפעילות בנכס אינה ייצורית ומשכך החיוב הינו לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה

#### דיון והכרעה

11. בדיון שהתקיים בפנינו הודיעו באי כוח הצדדים כי הם מבקשים שהתיק יוכרע על סמך העובדות שהוצגו והגשת סיכומים בכתב.

12. לאחר שהגישו הצדדים סיכומים בכתב התיק בשל להכרעה.

13. בהתאם לפסיקה הנהוגה לענייננו, קיומה של "פעילות ייצורית" נדרשת על מנת לחסות תחת הסיווג "תעשייה ומלאכה".

14. מקובל לערוך שימוש במבחנים שנקבעו לזיהויה של פעילות ייצורית לקביעת סיווג תעשייה, כפי שנקבע בעניין ע"א 1960/90 פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ פ"ד מח(1) 200 (להלן – "עניין רעיונות"); ובעניין עמ"נ (מחוזי ת"א) גאו-דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (פורסם ב"נבו" 15.11.2007) (להלן: "עניין גאו-דע"), כדלקמן:

א. מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד.

ב. טיבו של תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף הפעילות הכלכלית.

ג. המבחן הכלכלי-השבחת המוצר או החומר, אף אם אינו מביא עמו כל שינוי בצורה.

ד. מבחן מרכז הפעילות-ההנגדה-חיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה.

15. בעניין בר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, (פורסם ב"נבו" מיום 21.9.10) (להלן – "עניין מישל מרסייה") דן בית המשפט העליון בשאלת

סיווגה של מספרה בסיווג מלאכה ותעשייה. בית המשפט התייחס שם למבחנים שנקבעו בעניין רעיונות בציינו, כדלקמן:

**"מבחנים אלו, אשר נקבעו לצרכי הגדרת פעילות ייצורית לעניין פטור ממס מעסיקים, אינם רלבנטיים כנתינתם לצרכי הגדרת "בית מלאכה" ובכלל זה "בית מלאכה לייצור" לעניין שיעור הארנונה." (שם, פסקה ט"ו לפסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין).**

16. בית המשפט העליון הציג שני נימוקים: הראשון, עניינו בכך שעסקים רבים, כדוגמת סנדלרייה ובית מלאכתו של החייט, שעל סיווגם כבתי מלאכה לייצור אין חולק, כלל אינם עומדים במבחנים שנקבעו לזיהוי פעילות ייצורית בעניין רעיונות. משכך, מבחנים אלו אינם יכולים להיות ממצים. השני, עניינו בכך שבעניין רעיונות נדונה פרשנות המושגים "מפעל תעשייתי" ו"פעילות ייצורית" בהקשר של מתן פטור ממס לפי חוק מס מעסיקים, תשל"ה – 1975 וחוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט – 1969.

17. המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות נועדו, אפוא, לזיהוי "מפעל תעשייתי", אשר פעילותו עשויה להעביר עובדים מענפי השירותים לענפי הייצור. על כן, מבחנים אלו, שנועדו לזיהוי עסקים בעלי פוטנציאל לשינוי דפוסי העסקה, אינם יכולים להיות ממצים כדי לזהות "בית מלאכה" לעניין ארנונה.

18. פסק הדין בעניין **אשל** נדונה פעילות דומה של אולפן הקלטות. בית המשפט קבע כי קיים קושי ביישום המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות בעולם ממוחשב, שבו מרבית ה"יצירה" היא פועל יוצא של פעולות מחשב. בית המשפט ציין כי מקצת המבחנים שנקבעו לזיהוי של "פעילות ייצורית" אבדו ממשקלם בעולם ממוחשב, שבו מרבית ה"יצירה" היא פועל יוצא של פעולות מחשב וכי יש להתאים את מציאות החיים המורכבת לדין באמצעות כללי הפרשנות ולפרש את המונח "בית מלאכה" באופן רחב וגמיש, כך שיכלול גם פעולות שאינן בהכרח בגדר "ייצור קלאסי". שם נקבע כי העובדה שהפעילות הייצורית אינה מתבצעת בעבודת כפיים, כי אם באמצעות עזרי מחשב ומכשור אנלוגי ודיגיטאלי, אינה שוללת את אופייה ה"ייצורי" של הפעילות.

בית המשפט קבע כי:

**"באולפן ההקלטות של המערער נערך עיבוד של יצירה מוסיקאלית של אמן לכדי פס קול, המתועד ומונצח על גבי פורמט דיגיטלי או אנלוגי, שהינו מוצר מדף סופי. לצורך כך, נדרשים שני חללים אקוסטיים: בחלל הראשון, שהוא חלל הסטודיו המבודד באופן הרמטי מרעשים סביבתיים ואחרים, מצויים כלי הנגינה והמיקרופונים והוא מאויש על ידי זמרים, נגנים או קריינים, בהתאם לסוג העבודה הנדרשת. בחלל השני, שהוא חלל הבקרה, מצויים עזרי מחשב ומכשור אנלוגי ודיגיטאלי להקלטות והוא מאויש על ידי מפיקים, אנשי בקרה,**

טכנאים וכיו"ב. בתהליך הייצור המוסיקאלי, מועבר אות אלקטרוני מהסטודיו לחדר הבקרה ושם הוא מוטבע על גבי פורמט דיגיטלי או אנלוגי, כשהתוצר הסופי הינו תקליטור השמע (ראו חוות דעתו של מר מני בז'רנו מטעם המערער).

...

באשר למבחנים שנקבעו בעניין רעיונות, מקובלת עלי גישת המערער, כי יש בפעילותו של אולפן הקלטות משום "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר". האולפן מעבד את היצירה המוסיקלית (תווים או מילים) של האמן או הזמר, באופן שהיצירה הופכת למוצר מדף בתחום תעשיית המוסיקה, באמצעות פעולות גזירה, חיתוך, ערבול, חריטה, קומפרסיה, הטבעה, הדבקה ובנייה (ראו פרוטוקול מיום 27.11.11, עמ' 2 ש' 29-31), אשר עולות לכדי עבודת יצור. אינני מקבלת את טענת המשיבים, לפיה המערער אינו יוצר "יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", כי לכל היותר נעשה בנכס שינוי מבחינת צורה ולא מבחינת מהות וכי "המערער לא מייצר שום דבר חדש. הוא פשוט מקליט משהו שקיים על גבי דיסק" (ראו פרוטוקול מיום 27.11.11 בעמ' 3, ש' 31-32). אולפן ההקלטות לוקח את היצירה המוסיקלית, המהווה רעיון, ומעבד אותו למוצר מוחשי, הוא תקליטור השמע. היינו, אין המדובר ב"יש חדש בצורתו", כי אם ב"יש חדש במהותו" (ראו והשוו לעמ"נ 186/07 (ת"א) גאו-דע הנ"ל).

המבחן השני, הוא מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, לכאורה לא מתקיים בענייננו, שכן תקליטור השמע מיועד ללקוח ספציפי אחד, הוא האמן המבצע. אולם, במרבית המקרים, תקליטור השמע מופץ לציבור הרחב ועל כן הוא בעל ערך מעבר לערכו עבור הנהנה הראשוני. מכל למקום, לטעמי יש ליתן למבחן זה משקל נמוך, באשר הוא אינו מאפשר לפעולות ייצור לא מסורתיות לחסות בגדרו. מאחר שתקליטור השמע, שהוא התוצר הסופי המיוצר באולפן ההקלטות, ניתן להפצה המונית, הרי שהוא מקיים גם את המבחן הכלכלי. ברור, כי היצירה המוסיקלית הינה בעלת פוטנציאל כלכלי מוגבל למדי ללא פעילותו הייצורית של אולפן ההקלטות. במובן זה, תקליטור השמע משביח את היצירה המוסיקלית באופן מהותי, שכן הוא מאפשר את הפצתה לציבור הרחב. העובדה שהייצור ההמוני של תקליטור השמע נעשה במקום אחר ולא בנכס אינה שוללת את אופייה הייצורי של הפעילות המבוצעת בנכס (ראו והשוו לעמ"נ 251/07 מנהל הארנונה של עיריית ת"א-יפו נ' סטודיו עינהר בע"מ [פורסם בנבו] (ניתן ביום 10.7.08)).

גם מבחן ההנגדה מתקיים בענייננו, באשר מרכז הכובד של פעילות המערער הינה ייצורית, בהיותה יוצרת או מקדמת יש ממשי חדש. זאת, גם אם בסופו של יום היא מותאמת ללקוחות ספציפיים.

...

לטעמי, פעילותו של אולפן הקלטות אכן יכולה לחסות תחת הסיווג "בית מלאכה" שבצו הארנונה נשוא ענייננו.

19. החלטה בעניין אולפן הקלטה ניתנה בית המשפט המחוזי בתל אביב גם בעניין עמ"נ (מחוזי ת"א) 2110-07-11 פינגולד נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב – יפו (מיום 3.4.12). בעניין זה המשיב הסכים כי יש לסווג את חדרי העריכה בסיווג מלאכה ותעשייה, אולם הייתה בדעה כי חדרי ההקלטה יסווגו בסיווג העסקי. העורר טען כי הפעילויות המתבצעות בחדרי העריכה ובאולפן ההקלטה - הקלטה ועריכה - הן חלק מפעילות אחת שאין להפריד אותה, כשההקלטה והעריכה נעשות במקביל, בשני חללים שונים. כאמור, המשיב טען כי למרות שהוא סיווג את חדרי העריכה בבנין בסיווג של "מלאכה ותעשייה", הרי שאין מקום לסווג את חדרי ההקלטה בסיווג דומה. בית המשפט קיבל את הערר לעניין זה וקבע כי מאחר ואין מחלוקת כי חלק אחד מהפעילות - פעילות העריכה, צריך להיות מסווג בסיווג של מלאכה, לא ניתן לסווג את החלק האחר של אותה פעילות עצמה, המתבצע מטעמים פרקטיים בחלל אחר - בסיווג שונה.

20. בענייננו המשיב עצמו סיווג לאורך השנים את הפעילות של העוררת בסיווג בית מלאכה וזאת אף לאחר הליך משפטי במסגרתו טען המשיב כי הסיווג הנכון הוא סיווג בית מלאכה.

21. המשיב בחר שלא להציג ראיות ולערך הליך בירור עובדתי ולא הציג תשתית כלשהי לשינוי טעמיו לסיווג השונה.

22. בנסיבות העניין וכאשר שנים רבות סיווג העוררת נקבע כבית מלאכה, המשיב נדרש לעמוד בנטל מינימאלי לבסס את החלטתו השונה.

23. למותר לציין כי נישום מסתמך על החלטות המשיב ומכלכל צעדיו בהתאם ולא ניתן להסתפק בטיעון לפיו המשיב שקל עמדתו בשנית והחליט לשנותה וזאת ללא שינוי כלשהו באופי הפעילות בנכס.

24. לא כל שכן, כאשר בית המשפט המחוזי דן בפעילות ספציפית של אולפני הקלטות וקבע כי סיווג פעילות זו יהא בית מלאכה (פסק הדין בעניין אשל). נעיר כי אין אנו מקבלים את טענת העוררת לפיה המשיב נעדר סמכות לתיקון שומה שנקבעה על פי סיווג מוטעה אולם לצורך כך יש לעמוד בנטל לבסס החלטה זו באופן ענייני.

25. אין אנו מקבלים את טענת המשיב לפיה פסק הדין בעניין אשל שגוי מיסודו. המשיב לא השיג על ההחלטה על אף שהיה צד להליך ופסק הדין מתייחס באופן ספציפי לפעילות דומה לזו שבפנינו במסגרת ערר זה. נעיר כי ניתן לחלוק על האמור בפסק הדין אשל ואף לנו הסתייגויות מהאמור בו אולם בנסיבות העניין עת לא ביסס המשיב את החלטתו לשינוי הסיווג שקבע לנכס מזה שנים רבות ולא איבחן את המקרה מעניין אשל, מצאנו לא לחרוג מן האמור בפסק הדין שניתן כאמור. מעבר לכך, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי מר אשל נושא בארנונה בהתאם למה שנקבע באותו פסק דין. קבלת החלטה שונה בגין פעילות זהה יוצרת שוני בעייתי בין

שיעורי הארנונה שמשלמים שני עסקים העוסקים באותו עיסוק עצמו (ר' עמ"נ (מחוזי ת"א) 2110-07-11 פינגולד נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב – יפו (מיום 3.4.12)).

26. מעבר לכך, גם בבחינת העובדות שהוצגו בפנינו עולה כי יש לסווג את השימוש שמבוצע בנכס בסיווג מלאכה ותעשייה. מדובר בנכס בשטח של 27 מ"ר אשר מחולק לשני חדרים. בחדר אחד בשטח של 17 מ"ר מצוי המכשור הטכני של ההקלטה והעריכה ובחדר השני בשטח של כ- 10 מ"ר מצויים כלי נגינה ומיקרופונים. מכשירי ההקלטה מחוברים לכלי הנגינה ולמיקרופונים באמצעות כבלי חשמל, המועברים דרך קיר זכוכית המפריד בין החדרים.

27. כפי שנקבע בעניין אשל, אולפן ההקלטות של המערער נערך עיבוד של יצירה מוסיקאלית של אמן לכדי פס קול, המתועד ומונצח על גבי פורמט דיגיטלי או אנלוגי, שהינו מוצר מדף סופי ועומד בתנאים לסיווג מלאכה ותעשייה.

28. לאור האמור החלטנו לקבל את הערר ולקבוע סיווג בית מלאכה לפעילות העוררת בנכס.

29. נציין כי הצדדים ביקשו מהוועדה כי הדיון בעררים שהוגשו לשנים 2013 ו-2014 יאוחד כך שההכרעה בתיק 140009399 (לשנת 2013) תחול גם על הערר לשנת 2014. לעניין זה עלינו לציין כי הוגשה בקשה לשרים לתיקון צו הארנונה לשנת 2014 ובמסגרת הבקשה נקבע פריט ספציפי לסיווג אולפני הקלטות.

וכך נקבע בטיוטת צו הארנונה לשנת 2014

פריט 3.3.30: אולפן הקלטות (סמל 905)

מקום בו מבוצע מעובד ומתועד (מוקלט) תחת קורת גג אחת, קול מוסיקלי בלבד (שירה ונגינה) בנוכחות של אמן במקום לכדי פורמט דיגיטלי או אנלוגי, שלא ביחד עם שימושים אחרים והוא מהווה עסק בשלעצמו, יחויב בתעריפים הבאים:

תעריף למ"ר בש"ח לשנה

80 מ"ר ראשונים 185.00

מהמ"ר ה-81 ואילך התעריפים המפורטים בסעיף 3

30. על פי העובדות שהוצגו בפנינו הנכס עומד בתנאי פריט 3.3.30 לטיוטת צו הארנונה. משכך, ככל שיאושר התיקון כאמור ויכנס לתוקף פריט 3.3.30 לצו לשנת 2014, יגבר פריט זה על החלטתנו האמורה ויכנס לתוקף בהתייחס לשנת 2014.

31. אשר על כן, אנו מקבלים את הערר וקובעים את הסיווג לנכס כסיווג מלאכה ותעשייה בסייג האמור בסעיף 29 להחלטה כאמור לעיל, כאשר ככל שיאושר התיקון לצו, יגבר התיקון כאמור בהתייחס לשנת 2014 בלבד.

32. לאור האמור, אין צו להוצאות.

5.11.04. ניתן בהעדר הצדדים ביום

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב

 חברה: עו"ד עיזלי קדום שם הקלדנית: ענת לוי	 חבר: דר' רייך זיו, רו"ת	 יו"ר: עו"ד אמיר לוי
---	--	--

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר : עו"ד אורה קניון  
חברה : עו"ד שירלי קדם  
חברה : רו"ח רונית מרמור

העוררות: שרון הנה  
מיכאלה הנה

נגז

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

**החלטה**

1. עסיקנן בנכס הנמצא במתחם כפר שלם ברח' ל"א 20 תל-אביב, בשטח של 391 מ"ר ומסווג בסיווג "מגורים".
2. העוררים מודים שהם מתגוררים בכפר שלם, אך טוענים שאינם מתגוררים או מחזיקים בנכס נשוא הערר, וגם לא החזיקו בו בעבר.
3. המשיב טוען כי במתחם כפר שלם מצויים נכסים רבים אשר לאורך שנים לא חוייבו כלל בארנונה. בשנים האחרונות, הפעילה העירייה מאמצים מקיפים כדי להביא לקיצו מצב פסול זה, ולשם כך בין היתר פנתה במכתבים לתושבי השכונה, וביקשה לאפשר לה לבצע בחינה של מצב החיובים והחזקת הנכסים. מכתב כזה נשלח גם לעוררים ביום 7.8.11. העוררים לא השיבו לעירייה על פנייה זו וגם בערר דן רק מציינים העוררים כי הם לא מחזיקים בנכס נשוא הערר, אך לא מוכנים לציין באיזה נכס הם כן מחזיקים. בהעדר התייחסות מצד העוררים, נאלצה העירייה לחייבם בהתאם להערכה שהתבססה בין היתר על תצלומי אוויר.
4. המשיב מוסיף וטוען כי יש לדחות את הערר על הסף בנימוק שפניית העוררים לעירייה אינה מהווה "השגה" מאחר שהיא נעשתה רק לאחר שנפתחו כנגדם הליכי גבייה, והטענות המועלות בה הן כנגד דרישה לתשלום חוב עפ"י פק' המיסים (גבייה), עניין שאינו מסור לסמכותה של ועדת הערר.

- בנוסף, טוען המשיב כי פניית העורר מ- 3.11.13 הוגשה לאחר חלוף 90 הימים הקבועים בחוק להגשת השגה, מאחר שהודעת החיוב נשלחה אליו ב- 22.7.13.
5. משמועלות טענות מקדמיות לפיהן יש לדחות את הערר על הסף, אנו סבורים שיש להכריע בהן תחילה, בטרם דיון בערר לגופו של עניין. לפיכך הורינו לצדדים לסכם בכתב את טענותיהם בכל הנוגע לבקשה לדחיית הערר על הסף. החלטתנו זו נוגעת איפוא לבקשת המשיב לדחות את הערר על הסף.
6. לעניין הטענות המקדמיות טוען העורר כי הודעת החיוב מ- 22.7.13 נשלחה לכתובת הנכס נשוא הערר, שלטענתו הוא אינו מחזיק בו, ולא הגיעה לידי. לעומתה הדרישה לתשלום חוב מיום 21.10.13 לפי פק' המיסים (גביה) נשלחה הן לכתובת הנכס והן לכתובת אימה של העוררת, והועברה לעוררת ע"י אימה. את הפנייה שהוגשה ע"י העורר ב- 3.11.13 יש לראות לטענתו כהשגה שהוגשה במועד בעקבות דרישת החוב מ- 21.10.13. העורר מוסיף כי יש להתייחס למהות האמור בפנייתו למשיב, ולא בכותרת המסמך, וכי עפ"י מהותה, יש לראות בפניה זו "השגה". בנוסף טוען העורר, כי פנייתו מ- 3.11.13 נעשתה במועד, גם ביחס להודעת החוב של העירייה מיום 22.7.13, מאחר שנעשתה כ- 100 ימים לאחר המועד בו נערכה הודעת החיוב, שלא ידוע מתי נשלחה.
7. המשיב טוען כאמור שאין מדובר בהשגה, גם עפ"י הגדרת המסמך ע"י העורר, גם עפ"י מהותה וגם מאחר שהוגשה באיחור. העוררים ידעו עוד משנת 2011 על ההליכים המתגבשים לחיובם בארנונה בגין הנכס בו הם מחזיקים, אך בחרו שלא להגיב לפניית העירייה; אם הודעת החיוב נשלחה לכתובת שגויה, אין להם אלא להלין על עצמם, שלא עדכנו את העירייה בדבר כתובתם למשלוח הודעות חיוב, וגם היום הם מסרבים לעשות זאת.

#### דיון ומסקנות

8. העוררים היו מודעים לחובתם לשלם ארנונה, אך בחרו לעצום עיניים ולהתחמק מחובה זו. זאת ועוד, החיוב בתשלום ארנונה הוא חיוב מכח דין והמועדים לתשלום הארנונה קבועים בצו הארנונה. העוררים לא טענו שהם לא קיבלו את הודעת העירייה מ- 7.8.11, בה הם התבקשו לעדכן את נתוני הנכס בו הם מחזיקים, ולאפשר לעירייה לבצע בחינה של מצב החיובים והמחזיקים בנכסים. בהודעה זו הובא לתשומת ליבם תוכנו של סעיף 287 לפק' העיריות, לפיו: "לעניין ארנונה רשאי מי שהוסמך לכך על ידי ראש העירייה – (1) לערוך, בעצמו או על ידי שליחיו, כל מפקד וחקירה שימצא לנחוץ;

- (2) לדרוש מכל בעל או מחזיק למסור לו או לשליחיו כל ידיעה שבידו ולהראות לו או לשליחיו כל מסמך שברשותו, הדרוש לו בקשר לתפקידיו;
- (3) להיכנס בכל עת סבירה לנכסים, בעצמו או על ידי שליחיו, ולערוך בהם בדיקות ומדידות;
- (4) להשתמש בכל הידיעות שהוגשו כאמור ובכל ידיעה וחומר אחרים."

מי שמסרב למסור ידיעה שבידו או מסמך שברשותו, משנדרש לכך לפי סעיף 287 לפק' העיריות, צפוי לעונש הנקוב בסעיף 288 לפקודה.

יתר על כן, "מי שאינו ממלא אחר החובה, המוטלת עליו בסעיף 287 לפקודת העיריות, מסתכן בכך, שהרשות המקומית תחייבו בארנונה בהתאם לידיעות המצויות בידיה. או אז, יהא עליו להמציא בין בהשגה ובין בהליך אחר את הראיות הנדרשות בכדי לסתור את הרישום בפנקסי העירייה, אשר לפי סעיף 318 לפקודת העיריות הוא ראיה לכאורה לנכונות השומה ולתוקפה". (ארנונה עירונית, הנריך רוטטוביץ ואחי' מהדורה תמישית עמ' 782).

העוררים לא מסרו לעירייה מידע על פרטי ההחזקה שלהם בנכס שבשכונת כפר שלם, גם לאחר שכאמור נדרשו לעשות זאת לפי סעיף 287 לפק' העיריות. התנהגות העוררים עולה כדי חוסר תום לב בכך שהם גם לא טרחו לעשות זאת עד היום.

העירייה נהגה איפוא כדין ועפ"י סמכותה, בשולחה להם ב- 20.7.13 הודעת חיוב, לפי כתובת הנכס, בהתאם לידיעות המצויות בידיה.

בנסיבות אלה אין לעוררים אלא להלין על עצמם אם הכתובת למשלוח הודעת החיוב, לא הייתה כתובת מגוריהם.

יש עוד להוסיף כי סעיף 307 לפק' העיריות קובע:

"אם אין למצוא את החייב, או שהוא מסרב לקבל את ההודעה שהומצאה לו, יראו את ההודעה כאילו הומצאה כהלכה, אם הוצגה במשרדי העירייה והעתק ממנה הודבק על פני חלק בולט של הנכס שעליו משתלמת הארנונה או אם נמסרה, או הועברה ע"י הדואר, לפי מענו הידוע לאחרונה".

9. בנוסף, העוררים פנו לעירייה לראשונה בעניין הנכס דנן ב- 3.11.13 דהיינו לאחר חלוף המועד של 90 הימים ממועד הודעת החיוב מיום 22.7.13.

העוררים לא טרחו לציין מתי הם קיבלו את הודעת התשלום, ולכן חזקה היא שהם קיבלו אותה מספר ימים לאחר שנשלחה.

10. לא רק זו אף זו, פניית העוררים לעירייה ב- 3.11.13, לא נשלחה כדין למנהל הארנונה, אלא לאגף הארנונה בעיריית ת"א.

עפ"י חוק הערר, השגה על הודעת תשלום יש להגיש למנהל הארנונה ולא לכל גורם אחר בעירייה. כך עולה גם מפסיקות ביהמ"ש. ראה בעניין זה עת"מ 4217/07 האגם בטבע בע"מ נ. מנהל הארנונה במועצה המקומית פרדס חנה כרכור, שם נקבע:

"על הטוען כי מסר השגה למנהל הארנונה הנטל המוכיח טענתו. מסירה השגה לגורם אחר ברשות המקומית, גם אם גורם זה עוסק בגביית הארנונה, אינה בגדר של מסירת ההשגה למנהל הארנונה".

ובעת"מ 8192-10-12 (ח"י) מורני אין בע"מ נ. עיריית עכו, נקבע:

"מכאן שעל הנישום מוטלת החובה להגיש את ההשגה למנהל הארנונה ולא לכל גורם אחר בעירייה, ובהתאם לכך, על מנהל הארנונה להשיב להשגה תוך 60 יום מהמועד שהוא הוא, קיבל את ההשגה לידי".

11. בפנייתם ביקשו העוררים לבטל את דרישת תשלום שקיבלו לפי פקודת המיסים גביה, ואשר נשלחה אליהם ביום 21.10.13. הפנייה לא נשאה כותרת "השגה" על חיובי ארנונה, ועפ"י תוכנה או מהותה היא גם לא הייתה השגה על הודעת התשלום שנשלחה לעוררים ביום 22.7.13.

פנייה בקשר להליכי גבייה אינה מהווה השגה על הודעת התשלום שנשלחה אל העוררים לפי סעי' 3 (א) לחוק הערר, ואינה כלולה בנושאים המצויים בתחום סמכותו של מנהל הארנונה עפ"י סעיף 3 לחוק הערר.

12. מכל המקובץ אנו מגיעים למסקנה שפנייתם של העוררים אינה יכולה להוות "השגה".

13. הפועל היוצא מהעובדה שפנייתם של העוררים אינה מהווה השגה כדין, הוא שגם אין בפנינו ערר שהוגש כדין, לפיכך אנו מורים על דחיית הערר על הסף.

אין צו להוצאות.

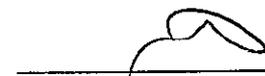
ניתן בהעדר הצדדיים היום 5.11.2014.

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפי בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה..

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חבר: רו"ח רונית מרמור

  
חבר: עו"ד עייל שירן

  
יו"ר: עו"ד אורה קניון

קלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי  
חבר: עו"ד גדי טל

העורר: לוי משה

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו

### החלטה

ענינו של ערר זה בסיווג שני נכסים ברחוב דרך בן צבי 57 תל אביב.

נכס בשטח 44 מ"ר. = בסיווג עסקים לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה ונכס נוסף בשטח 1259 מ"ר אשר בעבר סווג בסיווג מלאכה ותעשייה ומסווג לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה.

העורר הגיש השגה בטענה כי יש לשנה ולסווג את הנכס הגדול יותר בסיווג מלאכה ותעשייה לפי סעיף 3.3.1 לצו הארנונה.

העורר העלה גם טענה ביחס לחיוב רטרואקטיבי פסול שכן הודעת שינוי השומה נשלחה אליו בחודש מאי 2013 ותחולתה מ 1.1.2013 .

המשיב טוען כי מביקורת שנערכה בנכס ביום 7.4.2013 נמצא כי בנכס פועל עסק ליבוא ושיווק לוחות אלומיניום וכי במקום לא נראתה פעילות חיתוך או הרכבה, בגינן מבקש העורר לסווג כתעשייה ומלאכה.

לאחר שהחל הדיון בערר זה הגיש העורר ערר גם ביחס לשנת 2014.

בהסכמת הצדדים אוחד הדיון בעררים בהחלטות מיום 8.5.2014 ומיום 22.7.2014 .

ב"כ העורר ציין בפרוטוקול הדיון מיום 8.5.2014 כי בערר לשנת המס 2014 נוספו שתי טענות האחת בעניין קרקע תפוסה כאמור בסעיף 8 לתצהיר העורר לשנות הסיווג למגרש חניה ללא תשלום במקום קרקע תפוסה והשנייה בעניין המשרדים לשנות סיווג שטח 44 מ"ר מבניינים שאינם משמשים למגורים לפי סעיף 3.2 לצו, למלאכה ותעשייה.

בטרם נכריע בשאלת הסיווג נסכם את הממצאים העובדתיים שהובאו בפנינו ואשר מתארים את השימוש בנכס בשוא הערר.

העורר הגיש תצהיר בו תיאר את הפעילות בנכס. העורר מתכתש בתצהירו לדברים שמיוחסים לו כאילו נאמרו מפיו בדוח ממצאי הביקורת שנערך על ידי נציג המשיב.

העורר טוען כי לא אמר שבשטח הנכס לא נעשית פעילות חיתוך או הלחמה.

בהמשך להתכחותו מסביר העורר כי "**הפעילות הייצורית המבוצעת בנכס תפורט על ידי בהמשך**"

בהמשך תצהירו בסעיף 13 מפרט העורר את מה שלטענתו מהווה פעילות ייצורית בנכס. הוא מודה כי בשלב ראשון לאחר שמוטות האלומיניום מגיעים מחו"ל הם מועברים לצביעה וציפוי מחוץ לעסק ואומר כי לאחר שהמוטות חוזרים לנכס נערכות בהם "**פעולות ייצור שונות ומגוונות**" על

פי דרישות הלקוח כגון ביצוע חיבורים שונים, חיתוכים שונים, עיבוד לצורך חיבור פרופיל אחד עם משנהו, הכנת חורים וחיבורים לצורך התקנת ידיות וכן בקרת איכות.

ביום 8.5.2014 נחקר העורר על תצהירו, בחקירתו פרט העורר את התהליך המבוצע בנכס. הוא התייחס גם לדברים שצוטטו כביכול מפיו בדוח ממצאי הביקורת של המשיב ולמעשה הודה שאכן גם פעולות חיתוך של האלומיניום מבוצעות מחוץ לנכס. **"יש קבלני משנה שאני מעביר אליהם לאחר תהליך הצביעה ולאחר המיון לצורך חיתוך"**.

ביחס לתמונות שהוצגו לוועדה הסביר העד בסיפת עדותו מה מתארות התמונות והצביע על המסור בו מבוצעות פעולות החיתוך כפי שנראה בתמונות 12 ו 13.

עד המשיב יוסי חנופה נחקר על ממצאי הביקורת שערך ביום 7.4.2013.

בחקירתו לא נסתרו הממצאים שנרשמו על ידו ביחס למידע שמסר לו העורר לפיו אין במקום חיתוך או הלחמות.

העד השיב כי:

**"ראיתי במקום מכונה אחת מנותקת ולא ראיתי עוד מכונות"**

גם עד המשיב רועי אריה השיב כי: **"אני לא ראיתי מכונות, אלא רק פלטות אלומיניום, פרופילים וגם ראינו ביום הביקורת משאית מעמיסה סחורה."**

**"כשכתבנו סחורה התכוונו למה שראינו לוחות אלומיניום ופרופילים"**.

מכלל הראיות שהובאו בפנינו לרבות תצהירי הצדדים, התמונות, תשריטים ותשובות העדים במהלך החקירה עולה המסקנה כי לא ניתן לסווג את הפעילות הנעשית בנכס על ידי העורר כפעילות ייצורית המצדיקה לסווג תחת סיווג מלאכה ותעשייה.

המבחן שאומץ בפסיקה בכדי להכריע האם יש לסווג נכס תחת סיווג מלאכה ותעשייה נובע מהמבחנים לזיהוי של פעילות ייצורית: מבחן יצירת יש מאין, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, המבחן הכלכלי, מבחן ההנגדה או מבחן מרכז הפעילות. (ע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, "להלן: "פס"ד רעיונות")

הרושם שמתקבל מהראיות שהוצגו בפנינו הוא כי בנכס מאוחסנים פרופילי אלומיניום שנרכשו על ידי העורר ואשר מועברים לספקים חיצוניים לשם צביעה וחיתוך.

גם אם נקבל את טענת העורר כי הוא עושה שימוש במכונת החיתוך המצולמת בתמונות 12,13 הרי שמדובר בפעילות שולית ומשנית לפעילות העיקרית שאינה פעילות ייצורית.

בבחינת הקריטריונים שנקבעו בפס"ד רעיונות לבחינת סיווג נכס בסיווג תעשייה:

דומה שאף העורר בעצמו לא הצביע על כך שהוא יוצר יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר. זהו מבחן שחוזר ועולה בפסיקת בתי המשפט בשאלות דומות. העורר יכול היה להצביע על מוטות אלומיניום ש"הפכו" לחלונות אלומיניום או כל מוצר אחר אך נמנע מלעשות כן ולא בכדי, המוצר שיוצא משערי הנכס דומה למוצר שנכנס בשעריו ואין מדובר ביש מוחשי אחר.

מבחינת מבחן ההנגדה הרי שהעורר לא הצליח לשכנע אותנו בעדותו ובממצאים שהניח בפנינו כי עיקר פעילותו הינה ייצורית, שכן הוכח כי חלק ניכר מפעילותו הינה רכישת מוטות אלומיניום ומכירתם לקונים ממנו. השימוש במכונת החיתוך כמתואר בתצהירו של העורר הינו משני לעיקר הפעילות שאינה ייצורית.

באשר למבחן היקף השימוש במוצר המוגמר הרי שהעורר לא הצליח להוכיח שהמוצר משמש את הציבור הרחב כי אם מועבר לשימושם של יצרנים או מי שעוסק בהרכבת מוצרים מלוחות האלומיניום.

אין לקבל את עמדתו של העורר כי המוצר שיוצא משערי הנכס של העורר עונה על התנאים הנדרשים על פי "המבחן הכלכלי – מבחן השבחת הנכסים" שכן אין מדובר במוצר מוגמר שיצא מהנכס על פי דרישת הלקוח ובכך הושבח כי אם במוצר שעבר צביעה או חיתוך מחוץ לנכס.

מכל האמור לעיל על סמך הראיות שהובאו בפנינו, יש לקבוע כי במקרה דנן לא הוכח כי עיקר הפעילות של העורר הינה ייצורית ועל כן אין מנוס אלא לקבוע כי דין העררים בכל הקשור לטענות בדבר סיווג הנכס להידחות.

לאור עמדתנו ביחס לסיווג הנכס יש לדחות גם את הערר ככל שהוא מתייחס לנכס בשטח של 44 מ"ר המשמש למשרדי העורר.

בערר לשנת המס 2014 העלה העורר טענת ביחס לסיווג נכס מס' 2000371378 כ"קרקע תפוסה" ודרש לסווגו מגרש חניה ללא תשלום.

העורר לא התייחס בתצהירו לטענה זו למעט הפניה לתמונה בה נראים כלי רכב חונים בשטח נשוא המחלוקת.

עדי המשיב התייחסו בחקירתם לעניין זה והעידו כי ראו במהלך הביקורת פעולות של העמסת סחורה על משאית בשטח שחויב בסיווג קרקע תפוסה. הם הפנו לתמונה אותה צילמו במהלך עריכת הביקורת.

התרשמנו מהעדויות ומהראיות שהוצגו לנו כי שטח הקרקע המסווג כקרקע תפוסה מהווה חלק אינטגרלי מהנכס ונעשה בו שימוש לצרכי העסק, היינו העמסת או פירוק סחורה אשר נכנסת בשערי העסק ויוצאת לספקי המשנה אשר צובעים וחותכים את לוחות האלומיניום. שטח זה אינו מהווה חנייה לעובדי או באי הנכס בלבד. לא ניתן לבצע את הפעילות המתוארת בנכס על ידי העורר עצמו מבלי ששטח זה ישמש להעמסה ופירוק של סחורה.

לפיכך נדחית טענת העורר ביחס לסיווג הקרקע כקרקע תפוסה.

נותר לנו לדון בטענת העורר ביחס לחיוב רטרואקטיבי החל מיום 1.1.2013 על אף שהודעת החיוב נשלחה רק בחודש מאי 2013.

מבלי שנביע דעתנו ביחס לעצם הנפקת הודעת חיוב בתוקף חמישה חודשים לאחור הרי שאין בידינו להידרש לטענה זו שכן סמכותנו מוגבלת לעילות אשר וועדת הערר מוסמכת לדון בהן על פי החוק כאשר דיון בחוקיות חיוב רטרואקטיבי אינו נכנס בגדרן.

לאור האמור לעיל נדחים העררים.

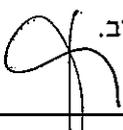
העורר יישא בהוצאות המשיב בסך 1000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום 10.11.2014.

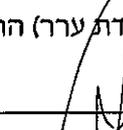
בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000,

לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) סדרי דין בוועדת ערר) התש"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חבר: עו"ד גדי טל

  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי

  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק

קלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד אלון צדוק

חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי

חבר: עו"ד גדי טל

העוררת: אריסטו שמט בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו

### החלטה

בראשית החלטתנו ניתן תוקף החלטה להסכמה בין הצדדים כפי שבאה לידי ביטוי בפרוטוקול דיון ההוכחות מיום 3.9.14 לפיה העוררת חוזרת בה מטענותיה כנגד חיוב יחידה 10652752 ואילו יחידה 10368299 תחויב בשטח של 531.5 מ"ר בסיווג חנייה במבנה ללא תשלום.

המחלוקת שנותרה לבירור נוגעת לנכסים בשטח של 100 מ"ר ( בסיווג "משרדים"), ו 87 מ"ר (בסיווג "מסחרי") אותם מבקשת העוררת לראות כחלק מנכס בשטח של 535 מ"ר המסווג כבר עתה בסיווג מלאכה ותעשייה.

לאור הסכמת הצדדים הוחלט ביום 8.5.2014 כי תוצאות הדיון בערר זה יחולו גם על שנת המס 2014.

לטענת העוררת שלושת הנכסים הנ"ל מהווים ומשמשים מפעל לייצור הביגוד הנמכר ברשת החנויות של העוררת ועל כן יש לחייבם במאוחד כנכס אחד תחת הסיווג "מלאכה ותעשייה", למעט שטח של 16 מ"ר המשמש כמשרדי הרשת.

המשיב טוען כי מדובר ביחידות בעלות קיום עצמאי ונפרד מהשטח המשמש למפעל. המפעל יכול להתקיים גם ללא היחידה המקיימת פעילות כלכלית גרידא וכל אחת עומדת בפני עצמה.

לטענת המשיב השטחים שבמחלוקת אינם מהווים שטחי עזר או שטחים נלווים ולא קיימת זיקה בין התכלית של יחידת האחסנה לתכלית של יחידת ההנהלה.

הנה כי כן המחלוקת ברורה ועלינו להכריע בה לאור הראיות שהציגו בפנינו הצדדים ביחס לשימוש בנכסים שבמחלוקת.

עד העוררת גלעד ברוך תיאר את השימוש ביחידה המסווגת תחת סיווג משרדים וציין כי פרט לשטח של 16 מ"ר, יתרת שטח הנכס הזה משמשת לניהול השוטף של מפעל העוררת, הצמוד אליה ומאוחד עימה. הוא תיאר את הפעילות המתבצעת בקומת המשרדים ואת בעלי התפקיד העובדים בנכס זה ( מנהל תפעול, מנהל לוגיסטיקה, מנהלת מלאים, הנהלת חשבונות וקבלה).

גם דוח ממצאי הביקורת מיום 14.8.2013 מתאר תמונה דומה לפיה בנכס זה נעשה שימוש למשרד מנהל, מנהל לוגיסטיקה, מנהלת מוצר וניהול מלאי, הנהלת חשבונות, עמדת קבלה ומטבחון שירות.

מהתמונות שצורפו לדוח ממצאי הביקורת מתקבל הרושם כי אכן נכס זה מחולק למשרדים ולחדר ישיבות.

מכל האמור לעיל, מתצהירי הצדדים, מחקירת עד העוררת בפנינו ומהראיות שצורפו לתצהירים הגענו למסקנה כי נכס מספר 10368295 מהווה שטח נלווה ו/או שטח עזר בעל זיקה ישירה לפעילות הייצור של העוררת המתקיימת באותה הכתובת. השתכנענו, לאור עדות עד העוררת ולאור ממצאי הביקורת ביחס לחלוקת הנכס לחדרים ולעובדים אשר משמשים בו כי מדובר בחלק מהמפעל ליצור ביגוד.

לאור האמור לעיל דין הערר ביחס לנכס מספר 10368295 להתקבל באופן שחלק של 16 מ"ר ממנו יסווג בסיווג בנינים שאינם למגורים ויתר הנכס יסווג בסיווג מלאכה ותעשייה.

ביחס לשטח המהווה את האחסנה של התוצרת הגמורה. הגענו למסקנה מהראיות שהובאו בפנינו כי מדובר בחלק בו מאוחסנת סחורה הממתינה להפצה.

מהתמונות שצורפו לדוח ממצאי הביקורת ומתצהיר עד העוררת (שלא נסתר בחקירתו) השתכנענו כי מדובר בחלק אינטגרלי לשימוש ביתרת הנכס.

מקובלת עלינו טענת העוררת לפיה דוח ממצאי הביקורת מיום 14.8.13 תומכת בטענתה לפיה יחידה זו מהווה חלק בלתי נפרד ממפעל העוררת. בדו"ח ממצאי הביקורת מיום 14/8/13 קובע הפקח:

סחורה מוגמרת שמוכנה להתפזר בחנויות עוברת לקומת המרתף ותוך יום יומיים מופצת לחנויות הרשת. נראו בגדים מסודרים על קולבים בתוך המרתף.

לאור האמור לעיל מתקבל הערר ככל שהוא נוגע לנכס מספר 10655448 בשטח של 87 מ"ר.

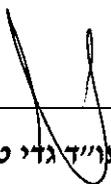
המשיב ישא בהוצאות העוררת בסך 1,000 ₪ + מע"מ.

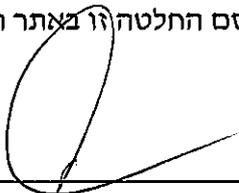
ניתן בהעדר הצדדים היום 10.11.2014.

בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000,

לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום מסירת החלטה.

בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) סדרי דין בוועדת ערר) התש"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חבר: עו"ד גדי טל

  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי

  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק

קלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת ערר:  
יו"ר: יהודה מאור, עו"ד  
חברה: עו"ד שירלי קדם  
חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי

**העוררת: קרנית- קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים**

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

**החלטה**

עניינם של העררים שבכותרת, הינם חיובי ארנונה בנכסים המוחזקים על ידי העוררת ברחוב מנתם בגין 23 בתל אביב, המחויבים על פי סיווג חברות ביטוח ומבטחים, סעיף 3.3.13 לצו הארנונה כהחלטת המשיב; בעוד שהעוררת טוענת כי יש להותיר חיובה על פי סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר", (להלן: "העררים לשנות המס 2012-2014").

**טענות הצדדים בקצרה.**

1. לטענת העוררת סיווגה היה בעבר כמשרדים ובעקבות ביקורת בנכסים עלו ממצאים חדשים, גרסת המשיב, ושונה הסיווג לחברות ביטוח החל מיום 1.1.2012 ואילך. [נספח ג' לערר 2012 = נספח 1 לסיכומי העוררת].
2. לטענת העוררת לא עלו כל ממצאים חדשים ולא היה מקום לשנות סיווגה ולסווגה בסיווג חברות ביטוח, אלא היה מקום להותיר את סיווגה הקודם כמשרדים.
3. המשיב טוען מנגד כי יש לחייב את העוררת בסיווג חברות ביטוח שכן זה עיסוקה של העוררת ובמהות העניין היא פועלת כחברת ביטוח ולכן יש לשנות את סיווגה ולאשר את החלטת המשיב.
4. המשיב סומך ידיו על הראיות שהוגשו ועיקרן ערכת המסמכים שסומנה כמס/1, לעוררת גוף מפקח שמונה ע"י שר האוצר, העוררת מחייבת כל תובע להגיש תביעה בהתאם להנחיותיה

ולאחר מילוי טפסים, לא הוכחש ע"י העוררת נכונות התצלומים שצורפו לתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב.

5. מסקנת ב"כ המשיב עליה חזרה בסיכומיה: "אם זה נראה כמו ברווז, הולך כמו ברווז ועושה קולות של ברווז – זה ברווז".

6. אין חולק כי המשמעות הכספית בחיובי העוררת כחברת ביטוח עולה על שיעור הארנונה בסיווג 'משרדים'.

#### דיון.

7. על אתר יאמר שלא מצאנו לקבל את טענת המשיב שיש לסווג את העוררת בסיווג חברות ביטוח, על פי הוראת סעיף 3.3.13 לצו הארנונה, לשנים הרלוונטיות, ולשנות סיווגה ממשרדים לחברות ביטוח.

8. אמנם נכון שלא הוכח בפנינו כי קיימות עובדות חדשות וכי ביקורת בנכסים גילתה למשיב נתונים שונים מאלה המופיעים בספריי העיריה; יחד עם זאת אין חולק כי המשיב רשאי לשנות סיווג אם לדעתו פורשו סעיפי צו הארנונה בעבר, באופן שונה מהמשמעות המשפטית שיש ליתן נכון למועד הגשת העררים על פי מכלול הראיות, בין אם חדשים ובין אם ישנים.

9. לגופה של הגדרת 'מבטח' כפי שרשומה בצו הארנונה, אנו בדעה כי הפנייה לחוק שבוטל עוד בטרם כניסת צו הארנונה לתוקף, אינה בהכרח מביאה לתוצאה פרשנית שונה בהסתמך על החוק החדש, משום שמחוקק המשנה הסביר "מבטח" בלשונו בצו, בגין 3 השנים נשוא העררים, כך: "...דהיינו, מי שעוסק בישראל בעסקי ביטוח מכוח עצמו, שלא כסוכן או מורשה או מתווך בלבד וכן תושב ישראל העובד בישראל ובחו"ל בעסקי ביטוח כאמור."

10. הגדרת 'מבטח' כלשון החוק משנת 1951 [שבוטל בינתיים], קובע: "מבטח" פירושו - אדם העוסק בעסקי ביטוח בישראל. החוק משנת 1981 מגדיר "מבטח" - מי שקיבל רשיון מבטח ישראלי לפי סעיף 15(א)(1) או מי שקיבל רשיון מבטח חוץ לפי סעיף 15(א)(2);

11. יודגש על ידנו כי שני החוקים הן החדש והן הישן, מטילים חובה על כל מבטח להצטייד ברישיון כדין.

12. הסעיף הרלוונטי בצווי הארנונה, סעי' 3.3.13 במהותו לא שונה, פרט לתיקון ההפניה לחוק המתאים, המפרש ומגדיר מהו "מבטח".
13. אין חולק כי לשנת המס 2012 הצו מפנה בהגדרתו לחוק הפיקוח על עסקי ביטוח, התשי"א-1951 אשר בוטל עוד לפני כניסת הצו לתוקפו. [ראה ס"ח 1021 נספח 4 לסיכומי העוררת].
14. נוסחו הנוכחי של סעיף 3.3.13 לצו הארנונה, קובע כי מבנים המוחזקים ע"י מבטח יחויבו ב---  
שה למ"ר לשנה בכל האזורים. הגדרה מדויקת בצו לעניין מיהו "מבטח" מורה לנו "כמשמעותו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981. כאמור בשגה ניסוחית לא תוקן הצו בשנת 2012 והוא היפנה, אז, לנוסח קבוע בחוק הפיקוח על עסקי ביטוח – 1951 שכאמור בוטל עוד בשנת 1981 [ראה סעיף 111 לחוק].
15. לשיטתנו מהות העיסוק בביטוח כהגדרתו בחוק וקבלת הרשיונות המתאימים לעיסוק היא הקובעת.
16. נתנו אימון באמור בתצהיר מנכ"ל העוררת מר איתן השחר ובעדותו בפנינו כעולה בפרוטוקול הדיון מיום 3.4.2014.
17. הוכח בפנינו כי לעוררת אין רשיון מבטח כנדרש בסעיף 15 (א) לחוק.
18. הוכח כי העוררת הינה אישיות משפטית (תאגיד) שהוקם על פי חוק פיצויים לנפגעי תאונות דרכים, התשל"ה-1975 בסעיף 10 ואינה חברה כהגדרתה בחוק החברות.
19. הוכח בפנינו כי העוררת אינה מוכרת פוליסות ביטוח לציבור הרחב, אינה גובה מלקוחותיה דמי פוליסה, וכל כולה נועדה לשרת את אותם נפגעים העונים לקריטריונים של נפגעים הזכאים על פי החוק לקבל פיצוי מהקרן, כאלה שאינם יכולים לתבוע פיצויים ממבטח אחר.
20. אין חולק כי העוררת אינה מנפיקה חוזי ביטוח, אינה מוכרת פוליסות לשום ענף ביטוחי, אינה גובה פרמיה ממבוטחיה ועיסוקה המהותי אינו זהה לחברות הביטוח המוכרות בתחומן שמטרתן יצירת רווחים ואינם מלכר"ים.
21. העוררת היא מוסד ללא כוונת רווח, אשר מימונה בא לה מתשלומי החובה של כל הנהגים המשלמים את ביטוח החובה על פי דין. כלומר הציבור אינו יכול לבחור איזה פוליסה

מתאימה לצרכיו, איזה ענף ביטוחי מעוניין הוא לבטח אצל העוררת, איזה עמלה מעוניין הוא לשלם. הכל בא בכפיה כמס ללא שיקול דעת המבוטח. דבר שאינו קיים אצל חברות הביטוח.

22. העובדה כי המפקח על הביטוח מפקח על העוררת בנושאים מסוימים, כמו שאגף שוק ההון במשרד האוצר מפקח עליה, לטעמנו אינו הופך את העוררת לחברת ביטוח כלשון צו הארנונה.

23. הוכח לנו כי העוררת נתונה לביקורת מבקר המדינה והיא גוף מתוקצב כקבוע בחוק יסודות התקציב. כך גם תקציבה טעון אישור שר האוצר.

24. נוכח הראיות שבפנינו ולאחר עיון בסיכומי הצדדים, לדעתנו סיווג העוררת הוא כגרסתה. אנו מקבלים את העררים כך שהמשיב יחייב את העוררת בסיווג משרדים ולא בסיווג חברות ביטוח.

25. קבלת העררים נסמכת בין היתר על מסקנותינו:

א. העוררת היא לא חברת ביטוח ואינה רשומה אצל רשם החברות, אלא היא תאגיד סטטוטורי.

ב. העוררת מפצה על פי דין אנשים שנפגעו בתאונות דרכים שאינם יכולים לתבוע מבטח אחר.

ג. נכון הוא שבעובדה ועל פי המוצג מש/1 יש למלא טפסים המאפשרים בירור התביעה ותשלום הפיצויים, ובכך דומה העוררת לחברות ביטוח אחרות [ראה: נספח א' לסיכומי המשיב], אבל אין בעצם זהות המסמכים להפכה לחברת ביטוח.

ד. אין לעוררת מבוטחים, אין תהליך של חיתום והמשמעות היא שפורמאלית היא לא כפופה לפיקוח של המפקח על הביטוח, שהחוק, שמכוחו הוא פועל, מסמך אותו לפקח רק על חברות ביטוח.

26. מסכימים אנו שיש דמיון בנעשה אצל העוררת, לפעולות של חברות ביטוח, במיוחד כשמדובר בתחום ענף ביטוחי שבו כן פועלות חברות ביטוח והן מפצות את מי שנפגעו בתאונות דרכים, שהם כן מבוטחים.

27. באותו אופן העוררת מפצה נפגעים במקרה וחברת ביטוח מסחרית נקלעה לחידלון, [ראה פרשת "הסנה"י] ברם על אף הדמיון לא שוכנענו כי עיסוקה של העוררת הוא כעיסוק חברת ביטוח, וההבדלים די ברורים ופשוטים בעינינו.

28. יכול היה המשיב לו רצה לסתור את דברי העוררת להציג לנו ראיות שאמנם העוררת היא חברה רשומה על פי חוק החברות, או שיש לה רישיון לעסוק בביטוח, אפילו בביטוח ספציפי צר ביותר כפיצוי נהגים שאינם יכולים לתבוע אחרים, או שבמהות העיסוק בביטוח, מאפשרים לעוררת הנפקת פוליסות, התקשרויות חוזיות עם מבוטחים, גביית עמלה לפי שיקוליה המסחריים ועל פי מידת מסוכנותו של כל מבוטח, או למצער אישור מטעם המפקח על הביטוח שאמנם העוררת מסווגת אצלו כחברת ביטוח לכל דבר ועניין- אולי היה הדבר מביא לשינוי בהחלטתנו.

29. מעבר לנדרש נציין כי טענותיה של ב"כ המשיב לפיהן יש להכיר בעוררת כ'מבטח חילופי' אינה מקובלת עלינו. פרשנות מס ובמיוחד חיובי ארנונה יש לפרש על דרך הצמצום ולא לייחס סיווג כזה או אחר על דרך פרשנות מרחיבה שאינה מוגדרת בצו. כך אין אנו מקבלים את טענות ב"כ המשיב כמפורט בסעיף 8 – 12 לסיכומיה ומכוח 'המנהג' להכיר בעוררת כחברת ביטוח. מס חובה כארנונה מושת על דרך קביעה קטגורית ובפרשנות מתאימה לרוח הצו הרלוונטי ולא כפרשנות 'מנהגית'.

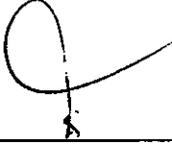
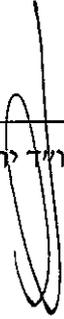
#### סוף דבר

העררים מתקבלים. המשיב יסווג את העוררת בסיווג 'משרדים' ולא בסיווג חברות ביטוח. בנסיבות העניין לא חייבנו בהוצאות.

**ניתן היום, 11 בנובמבר 2014, בהעדר הצדדים.**

בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לענינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לענינים מינהליים וזאת בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז- 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

		
חברת: עו"ד עיאל קדם	חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי	יו"ר: עו"ד יהודה מאור
קלדנית: ענת לוי		

בפני חברי ועדת ערר:  
יו"ר: יהודה מאור, עו"ד  
חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי  
חברה: עו"ד שירלי קדם

העורר: קסביאן נוריאל צ'ריץ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

### החלטה

1. הערר נסב על נכס המצוי ברח' יוניצמן 21 ז', מלון מנדרין בתל-אביב, הרשום בספרי המשיב כנכס מס' 2000285518 בסיווג 'משרדים' בשטח 49 מ"ר.
2. הנכס נשוא הערר הינו בבעלות העורר ואינו בבעלות הרפובליקה המאוחדת של טנזניה (להלן: 'טנזניה').
3. לא הוצג בפנינו חוזה שכירות בין העורר לטנזניה. גם לא ראייה שממנה ניתן להסיק שהעורר מחזיק בנכס הפרטי שלו בשם מדינת טנזניה ולשימושיה כנדרש בפקודת הפיטורין.
4. אין חולק כי העורר הוא אזרח ישראל, משמש כקונסול של כבוד מטעם טנזניה מכוח כתב המינוי מיום 24.8.2010 שהונפק לו ע"י שר החוץ של טנזניה ובאישור נשיא המדינה- נספת "א" לתצהירו של העורר.
5. אין חולק כי לטנזניה אין שגרירות בארץ או קונסוליה בה מכהן קונסול או נציג דיפלומטי אחר מטעמה.
6. המחלוקת בין הצדדים נסבה על הפרשנות שיש ליתן לפטור הקבוע בסעיף 4 לפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 להלן: "פקודת הפיטורין".
7. מחלוקת נוספת בין הצדדים נעוצה בשאלה האם אמנת וינה בדבר יחסים קונסולריים, Vienna Convention on Consular Relations 1963 (להלן: "האמנה") היא

הקובעת אם ליתן פטור אם לאו, ובמקרה של סתירה ביניהם, היינו בין האמנה לבין פקודת הפיטורין, יד מי על העליונה.

8. יוער כי האמנה הנ"ל היא חלק בלתי נפרד מהדין הישראלי וזאת ללא צורך בחקיקה מפורשת, בהיותה חלק מכללי המשפט הבינלאומי המנהגי.

9. להשלמת התמונה יאמר כי קיימת אמנה נוספת הדנה במכלול היחסים הדיפלומטיים בין מדינות שגם היא חלק מהדין הישראלי, היא האמנה בנוסחה המקורי: **Vienna Convention on Diplomatic Relations**, משנת 1961, להלן: **"האמנה הדיפלומטית"**.

10. נדגיש כי אין אנו מקבלים כראיה את חו"ד שצורפה ע"י ב"כ העורר לסיכומיו וסומנה "א", חו"ד שהוכנה לעניין אחר ע"י דיקן הסגל הקונסולרי, עו"ד גד נשיץ מיום 3.2.2014; כך, אין אנו מקבלים את חו"ד מטעם מתמחים של משרד החוץ, שצורפו לתצהיר המשיב.

11. לדעתנו אין הם הגופים המוסמכים לתת פרשנות על דבר חקיקה, בעניינינו פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין) 1938.

12. החלטתנו תינתן על סמך הפרשנות שלנו למערכות הדינים שצינו לעיל, קרי **"האמנה"**; **"האמנה הדיפלומטית"**; ו **"פקודת הפיטורין"**.

13. לדעתנו אין סתירה בין ההוראות שבאמנות לבין פקודת הפיטורין ויש ליתן את הדעת למכלול הוראותיהן כשלטעמנו יועדף נוסח פקודת הפיטורין.

14. סעיף 4 לפקודת הפיטורין קובע בזו הלשון:

4. למרות כל האמור בפקודת העיריות, 1934 –

(א) ארנונה כללית לא תוטל על כל בנין או קרקע תפושה אשר: -

(I) הבעלות עליהן היא בידי מדינה או בידי כל אדם המחזיק בהן בשם כל מדינה, בתנאי שאותה מדינה משתמשת באותו בנין או באותה קרקע תפושה לצורך קונסוליה בשביל הקונסול הכללי או בשביל כל פקיד קונסולרי קבוע של אותה מדינה;

15. ב"כ העורר מסכים כי אין לטנזניה שגרירות או קונסוליה בארץ. הנכס נשוא הערר הוא נכס פרטי של העורר והשאלה האם העורר מחזיק בנכס מטעם מדינת טנזניה, בשביל הקונסול הכללי שלה או כל פקיד קונסולרי קבוע של אותה מדינה.

16. לדעתנו לא ניתן לקבל את טענת העורר כי הנכס מוחזק על ידו מטעמה של מדינת טנזניה או עבודה לצורך השימושים שלה כמפורט בסעיף 4 לעיל. לעניין זה, היה צריך להמציא ראיה מהמדינה השולחת שאמנם הנכס הפרטי של העורר מוחזק מטעמה/עבודה, לצורך שימושה.

17. בנסיבות הקונקרטיות שלפנינו, לא צלח העורר לצרף ראיה אשר ממנה ניתן להסיק מסקנה ברורה וחד משמעית כי הנכס, על אף שהוא בבעלותו, הוא מחזיק בו עבור מדינת טנזניה.

18. גם אם נוטים אנו לקבל כפרשנות ראויה, שעצם מינויו של העורר כקונסול כבוד, הופכת אותו מיניי וביי לפקיד קונסולרי קבוע של אותה מדינה, כמשמעות הדיבר בסעיף 4 לפקודת הפיטורין, עדיין חסרה לנו הראיה כי הנכס נשוא הערר מוחזק על ידי העורר בשם מדינת טנזניה-המדינה השולחת למטרותיה שלה.

19. ב"כ העורר עצמו נסמך על הכתוב בסעיף 2 לאמנה המחלק לשתי קטגוריות שעיקרן פקידים קונסולריים מקצועיים ופקידים קונסולריים של כבוד.

20. סעיף 2 בציטוטו המדויק קובע:

2. Consular officers are of two categories, namely career consular officers and honorary consular officers. The provisions of Chapter II of the present Convention apply to consular posts headed by career consular officers, the provisions of Chapter III govern consular posts headed by honorary consular officers.

21. הפרק השלישי לאמנה קובע מפורשות מה חל על קונסול כבוד. בין היתר נקבע שם כי הוראת סעיף 60 לאמנה חלה גם עליו. כאמור סעיף זה דורש בעלות או שכירות מטעם המדינה השולחת.

22. לצורך פרשנות ראויה לדעתנו יש לפנות לנוסח סעיף 60 לאמנה, הקובע במפורש כך:

#### Article 60

##### Exemption from taxation of consular premises

1. Consular premises of a consular post headed by an honorary consular officer of which the sending State is the owner or lessee shall be exempt from all national, regional or municipal dues and taxes whatsoever, other than such as represent payment for specific services rendered.

2. The exemption from taxation referred to in paragraph 1 of this article shall not apply to such dues and taxes if, under the laws and regulations of the receiving State, they are payable by the person who contracted with the sending State.

23. מקריאה פשוטה של הסעיף עולה בבירור כי אין טנזניה, כמדינה השולחת, בעלת הנכס נשוא הערר ואינה בעלת חוזה שכירות בנכס.

24. לשיטתנו לו היה העורר מציג חוזה שכירות בינו לבין טנזניה, המעמיד את הנכס לשימוש עצמי של המדינה השולחת בלבד, למרות שהוא גם הבעלים, מן הראוי היה ליתן את הפטור הקבוע בפקודת הפיטורין.

25. ודוק. לו העורר כאזרח ישראל הינו איש עסקים רב נכסים ופעילות, יכול על פי שיקול דעתו בלבד, לייחד נכס אחד מנכסיו הרבים ולקבוע על פי רצונו כי נכס זה ישמש אך ורק את פעילותו כקונסול כבוד; ונדגיש שמקובלים עלינו דברי בייכ העורר שאין בנכס שום פעילות עסקית מלבד מתן שירותים קונסולריים- הרי שדעתנו הינה שכל עוד המדינה השולחת לא מאשרת כי נכס ספציפי זה, הועמד לרשותה, אפילו חינם אין כסף ולא על דרך שכירות, ועומד לשימושה העצמי בלבד - אין העורר זכאי לפטור, זאת על אף העובדה שאין חולק עליה, שאין לטנזניה כל שגרירות או קונסוליה בארץ.

26. האמנה הדיפלומטית, קובעת בסעיף 34 בה בבירור מי פטור ממסים מוניציפליים

#### Article 34

וכלשונה:

A diplomatic agent shall be exempt from all dues and taxes, personal or real, national, regional or municipal, except:

- (a) indirect taxes of a kind which are normally incorporated in the price of goods or services;
- (b) dues and taxes on private immovable property situated in the territory of the receiving State, unless he holds it on behalf of the sending State for the purposes of the mission;

27. אין חולק כי העורר אינו מבחינת נציג דיפלומטי של מדינת טנזניה.

28. כאמור לעיל העורר הינו אזרח ישראלי ומתגורר הוא ומשפחתו במושב רישפון. [נפנה לנספח ד' 1 לתצהיר].

29. האמנה הדיפלומטית, קובעת בסעיף 37 מי פטור ממסים מוניציפליים וכלשונה:

#### Article 37

1. The members of the family of a diplomatic agent forming part of his household shall, if they are not nationals of the receiving State, enjoy the privileges and immunities specified in Articles 29 to 36.
2. Members of the administrative and technical staff of the mission, together with members of their families forming part of their respective households, shall, if they are not nationals of or permanently resident in the receiving State, enjoy the privileges and immunities specified in Articles 29 to 35, except that the immunity from civil and administrative jurisdiction of the receiving State specified in paragraph 1 of Article 31 shall not extend to acts performed outside the course of their duties. They shall also enjoy the privileges specified in Article 36, paragraph 1, in respect of articles imported at the time of first installation.

30. בנסיבות העובדתיות שלפנינו הוכח כי הנכס נשוא הערר, אינו משמש כמעונו הפרטי של העורר, כפי שניטען ע"י ב"כ המשיב. יחד עם זאת חסרה לנו הראיה הנדרשת כי הנכס משמש אך ורק את מטרותיה של המדינה השולחת. או כי העורר מחזיק בנכס, אמנם נכס בבעלותו, אך רק למטרותיה של מדינת טנזניה בשמה ומטעמה בלבד.

31. לטעמנו צודק המשיב כי פרשנות בעניין מסים, לרבות ארנונה, יש לפרש על דרך הצמצום וככול שלשון החוק תואמת את הענקת הפטור, יש לתיתו.

32. לדעתנו לא כל נכס פרטי בבעלות קונסול כבוד יזכה בפטור הקבוע בפקודה. גם על פי האמנה וגם על פי פקודת הפיטורין יש להוכיח קטגורית כי המדינה השולחת מחזיקה בנכס בין כבעלים ובין כשוכרת ובין אם אדם אחר הינו הבעלים מחזיק בנכס עבור המדינה השולחת, עבודה או עבור פקידיה.

33. בנסיבות העובדתיות כאן לא באה ראיה כי אמנם הנכס נשוא הערר עונה על דרישת סעיף 4 לפקודת הפיטורין. די היה לעורר להמציא ראיה מהמדינה השולחת כי הנכס משמש אותה, באמצעותו כקונסול כבוד, לפעילותה הקונסולרית וייצוגה בישראל.

#### סוף דבר

הערר נדחה.

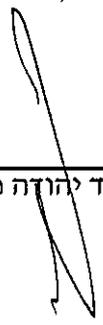
ניתן היום, 11 בנובמבר 2014, בהעדר הצדדים.

בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מינהליים וזאת בתוך 45 יום מיום מסירת החלטה.

בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז- 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חברה: עו"ד עיילי קדם

  
חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי

  
יו"ר: עו"ד יהודה מאור

קלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת ערר:  
יו"ר: יהודה מאור, עו"ד  
חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי

העורר: יהושע שעיו

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

1. הצדדים הסכימו בישיבת יום 5.6.2014 כי הדיון ישמע בפני הרכב חסר ותינתן החלטה בהתאם.
2. הערר עניינו חיובי ארנונה בנכס המוחזק ע"י העורר ברח' דרך שלמה 23 בתל-אביב, הרשום בספרי העירייה כ-חן מס' 2000191711 בשטח של 244 מ"ר בסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים, שירותים ומסחר"; ו-חן מס' 2000191731 בשטח של 94 מ"ר בסיווג "קרקע תפוסה", להלן "הנכס".
3. המשיב שינה את הסיווג לנכס מס' 2000191711 בהחלטתו מיום 5.8.2013 בעקבות דו"ח הסוקר מטעמו, על סמך ביקורת בנכס מתאריך 29.7.2013 בעוד שקודם לשינוי ובמשך תקופה של כ-14 שנה הסיווג היה "מלאכה ותעשייה". סיווג זה ניתן לעורר הן בנכס נשוא הערר והן בכתובת הקודמת ברח' דרך שלמה 19 ת"א.
4. העורר מנהל עסקו בנכס בשם המסחרי א.ש. טורבו אשר לעניין שטחו אין מחלוקת כמוסכם עליהם בדיון יום 5.6.2014 העומד על 243.78 מ"ר.
5. המשיב הגיש 2 תצהירים מטעמו מטעם חוקריו, ה"ה ניר אלל ואיתי בצלאל. חוקר השומה ניר אלל ערך ביקורות בנכס בתאריכים 30.4.13, 23.5.13, ו-2.6.13 ואף העיד בפנינו. הדו"ח הרלוונטי לעניינינו הינו מיום 2.6.13 בו רשם החוקר: "ניתן לראות חלקי חילוף לרכבים מסוגים שונים מסודרים על מדפים שם החברה א.ש.טורבו. יש לציין כי לא נראו מכונות או חומרי גלם ושום תהליך ייצור".
6. בהגינתו מאשר העד, ניר אלל, בעדותו בפנינו: "אני מאשר כי לא ראיתי חלקי חילוף לרכב כפי שצוין בדו"ח אלא העובד שלו אמר לי. אני מאשר כי ראיתי משטחים עם סחורה בקרטונים סגורים והעובד שלו אמר לי שיש שם חלקי חילוף לרכב". כמו כן אישר עד זה שלא ראה מכונות ייצור או חומרי גלם: "ראיתי אך ורק קרטונים עם סחורה מסודרת...אני לא בדקתי את תכולת הקרטונים".
7. החוקר איתי בצלאל ערך ביקורת בנכס ביום 29.7.13 וממצאיו הוצגו בהסכמת ב"כ העורר מבלי שייחקר בפנינו. מעיון בדו"ח הביקורת לא מצאנו כי ראה חלקי חילוף לרכב.

8. מאחר וממצאיו מוסכמים על העורר נציין את עיקרן על פי תרשימו ותצלומיו כדלקמן:

- א. מתוך כלל שטח הנכס נצפו 2 חדרים, נצבעו בתשריט בצבע ירוק, סומנו באותיות A ו-B בשטח של 20 מ"ר, בהם נצפו גילי חוטים מלחצי שולחן כלי עבודה ידניים כגון מברגים, מפתחות אלן, ומכונת חיתוך. נרשם בדו"ח מפי העורר עצמו כי בשטח זה מיוצרים כבלי הצתה לרכב מסוגים שונים, וכן מיוצר בשטח B תזקיקים לניקוי שמשות לרכב, מכונת שאיבה השואבת נוזלים ממכלים לבקבוקים עליהם מודבקות תוויות זיהוי. לדו"ח צורפו תמונות המאשרות את האמור.
- ב. כאן המקום לציין את דברי העורר עצמו המאשר בפנינו כי בשטח זה בלבד, 20 מ"ר, מרוכזת הפעילות הייצורית שלו מאחר וריכוז את העבודה בשטח ממוזג המאפשר עבודה נוחה ומקצועית.
- ג. ביתר השטח נשוא הערר, נצבע בתשריט בצבע כתום, נראתה סחורה המוכנה לשיווק וכן נצפו גם סחורות שיובאו מחו"ל. הסחורות נצפו ע"ג מדפים, בתוך ארגזים ועל משטחים. התמונות שצורפו לדו"ח וסומנו "כתום" מאששות את הרשום בדו"ח.
- ד. בשטח הגלריה סומן בתשריט בצבע "צהוב" נצפו מחשבים מדפסות וקלסרים. על פי התמונות שצורפו נראה כי עסקינן במשרדו של העורר.
- ה. בעורף הנכס נצפתה קרקע תפוסה ועליה מונחים סחורות בקרטונים. צורפה תמונה.

9. העורר הגיש תצהיר מטעמו והעיד בפנינו בישיבת יום 5.6.2014.

10. עיקרי הדברים כפי שהוצהר עליהם ומעדותו עולים העובדות כדלקמן:

- א. העורר לא עוסק בנכס בחלפים לרכב, אינו מייבא חלפים לרכב ואינו מוכר אותן.
- ב. העורר עוסק בעיקר בייצור חוטי הצתה למכוניות, כ- 400 סוגים לכלי רכב שונים. צורף לתצהיר נספח "א".
- ג. עיקר הפעילות בנכס, כ- 70% סובבת סביב ייצור חוטי הצתה המשווקת בסיטונאות בלבד ללקוחות העורר. צורף לתצהיר נספח "ב" מכתב אישור מטעם צרפתי ג'קי חשבונאות ומסים. למרות שלא העיד בפנינו לא מצאנו לשלול הכתוב במכתבו ולעניין זה לא נחקר העורר ע"י ב"כ המשיב.
- ד. העורר העיד בפנינו כי הוא מייצר אך ורק חוטים, [הכוונה לחוטי הצתה לרכב], מים לוישרים ונוזל לניקוי שמשות ולניקוי עור וסקאי אותם מכין במקום תחת שמות מותגים של לקוחותיו. [נספח ה' לתצהיר].
- ה. העורר העיד בפנינו כי "כל הקרטונים שנמצאים בנכס, חלקם מצוין בדו"ח הסוקרים מטעם המשיב, יש בהם חלקים או קונקטורים המשמשים כחומר גלם וכן כבלים אותם רוכש מחו"ל בכמויות גדולות מאד, בכל נקודת זמן ישנם כ- 15 עד 20 קו"ב כבלים המאוחסנים בנכס. בנוסף מאוחסנים בנכס הרבה מאד קרטונים של תוצרת גמורה שגם היא תופסת נפח גדול מאד".
- ו. העורר מאשר כי אין הוא מייבא חלקי חילוף לרכב לשם מכירה. העורר הודה כי קיימים מוצרים המיובאים על ידו ונמכרים כתיווך בלבד ע"י העברת הסחורה ישירות מהייבוא לסיטונאים ולא עובר כלל דרך הנכס נשוא הערר. כך

למשל מעידה החשבונתית שהוצאה לקארס פרסט בע"מ המעידה על מכירת נוזל בלמים. [החשבונתית צורפה לדו"ח המשיב]

ז. העורר עצמו מאשר בפנינו כי בשטח של 20 מ"ר, מרוכזת הפעילות הייצורית שלו מאחר וריכז את העבודה בשטח ממוזג המאפשר עבודה נוחה ומקצועית.

### דיון ומסקנות.

11. לא נכחד כי הטרידה אותנו השאלה כיצד נעניק סיווג של מלאכה ותעשייה לכלל השטח נשוא הערר בעוד שהוכח לנו כי פעולת הייצור ממוקדת בשטח מזערי של 20 מ"ר מכלל שטח הנכס. אולם כפי שפורט להלן כי עיקר שטח הנכס משמש את פעולת הייצור עפ"י אופיו של העסק.

12. לאחר ששקלנו את העדויות בפנינו לא מצאנו לפקפק בגרסת העורר שאין בנכס כלל חלקי חילוף לרכב וכי השטח הארי בנכס מיועד ליבוא אותם כבלים המשמשים אותו ליצור כבלי התנעה לרכבים התופסים שטח ניכר מהנכס, כפי שפורטו בנספחים לתצהירו.

13. לא נסתרה העובדה כי עיקר הפעילות בנכס נשוא הערר [70%] מיועד לייצור כבלי ההתנעה לרכבים. כך לא הוכח לנו כי מרכיב היבוא של שמנים לרכב ונוזלי בלמים, הוא בשיעור ניכר המצדיק שינוי הסיווג למסחר.

14. עובדה זו אושרה בפועל גם בעדות הסוקר מר ניר אלל. מה גם שבדו"ח החוקר איתי בצלאל לא נקבע שום ממצא עובדתי כי ראה בנכס חלקי חילוף לרכב.

15. בענייננו אם כן, מתעוררת השאלה האם צדק מנהל הארנונה עת החליט לסווג את הנכס בסיווג מסחר בחלקי חילוף ולשנות הסיווג שהיה לאורך שנים רבות כמלאכה ותעשייה.

16. לדעתנו לא ניתן יהא להתעלם מבחינת משך הזמן שבו היה נכס העורר מסווג לפי הסיווג הקודם. ככל שנתרבו השנים שבהם נעשה הסיווג בצורה מסוימת, יגבר הנטל על מנהל הארנונה לשכנע כי יש צידוק לשינוי הסיווג. במיוחד אמורים הדברים במקום שבו לא עלה בידי מנהל הארנונה להצביע על שינוי בשימושים בפועל שנעשים בנכס הלכה למעשה, מאז נקבע הסיווג המקורי.

17. חוקרי השומה מטעם המשיב היו אמורים לפתוח את הארגזים בנכס ולראות במו עיניהם האם אמנם עסקינן בחלקי חילוף לרכב ומסחר בהם ולא להסתפק באמירה: "העובד שלו אמר לי שיש חלקי חילוף לרכב". דבר זה לא עשו ולא הוכח בפנינו.

18. לטעמנו, יש גם לתת את הדעת לפערים שבין דרגות הסיווג וגובה הארנונה שיכול שניתן יהיה להסבירם כטעות, במקום שבו לא נעשה כל שינוי בשימושים, בין הגדרת הסיווג המקורי לזה המתקן. ככל שהשוני בסיווגים מטיל שיעורים גבוהים בחיובי הארנונה, יכבד הנטל על מנהל הארנונה, להצדיק את השינוי בסיווג.

19. לדעתנו חוקרי המשיב לא הצליחו לשכנע אותנו שאמנם יש מקום והיה מקום לשנות את הסיווגים שכן המהות העסקית של העורר השתנתה.

20. התרשמותנו כי העורר עסק וממשיך לעסוק בעיקר העיסוק שלו בנכס בייצור כבלי התנעה לרכב והיבוא של המוצרים האחרים אינו משמעותי באופן שיש לשנות את השימוש לעסק של מסחר ויבוא חלפים לרכב ומכירתם.

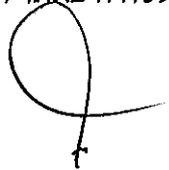
## סוף דבר

הערר מתקבל. הנכס בסיווגו כפי שהיה עד לשנת 2013 יוותר בעינו.

ניתן היום, 11 בנובמבר 2014, בהעדר הצדדים.

בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לענינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לענינים מינהליים וזאת בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז- 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.



חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי

קלדנית: ענת לוי



יו"ר: עו"ד יהודה מאור

בפני חברי ועדת ערר:  
יו"ר: יהודה מאור, עו"ד  
חברה: עו"ד שירלי קדם  
חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי

העורר: שפיאן מרדכי

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

עניינו של ערר זה הינו חיובי ארנונה בנכס המוחזק על ידי העורר ברחוב דרך יפו 44 בתל אביב, הרשום בספרי המשיב כנכס מס' 200091489, המחויב בשטח של 61 מ"ר בסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר", (להלן: "הנכס"). טענת העורר, בכתב הערר, כי יש לסווג את הנכס לפי התעריף המוזל הקבוע בסעיף 3.3.1 בצו הארנונה ל: "בתי מלאכה ומפעלי תעשייה".

### דיון

1. ביום 28.08.2013 הגיש העורר את הערר שבנדון.
2. ביום 2.12.2013 הוגש כתב התשובה לערר מטעם המשיב.
3. העורר לא התייצב לדיון בפנינו אשר נקבע ליום 30.1.2014 בשעה 11:00, על אף שהזמנה לדיון הומצאה לו. על פי אישור המסירה המצוי בתיק, ההזמנה הומצאה לבנו של העורר, בנכס.
4. לפנינו משורת הדין נדחה מועד הדיון למועד אחר. העורר שוב לא התייצב לדיון בפנינו אשר נקבע ליום 13.3.2014 בשעה 13:30, על אף שהזמנה לדיון הומצאה לו. על פי אישור המסירה המצוי בתיק, ההזמנה הומצאה לבנו של העורר, בנכס.
5. לאור אי התייצבותו של העורר במועד, ואף לא בשעה מאוחרת יותר, ניתנה החלטתנו ביום 13.3.2014 לפיה התיק יועבר למתן החלטה על סמך החומר המצוי בתיק.
6. העורר לא מצא לנכון להמציא ראיות מטעמו שהנכס ראוי להיות מסווג בשונה מהחלטת המשיב. העורר לא המציא תצהיר עדות ראשית מטעמו, אף לא הגיש כל בקשת הארכה

לאפשר לו להמציא עדויות מטעמו ולמעשה לא גילה כל התעניינות בהמצאת ראיות לתמיכת טענותיו בערר.

7. בהעדר ראיות מטעם העורר, במיוחד כשהנטל מוטל עליו [ראה: עמ"ן 143/02 יעד פרזול (1984) בע"מ נ'. מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב], להוכיח כי הנכס ראוי להיות מסווג כבית מלאכה, אין מנוס מדחיית הערר.

8. על פי סעיף 318 לפקודת העיריות, פנקסי המשיב יתקבלו כראיה לכאורה על תקפה של שומת הארנונה ומשלא הביא העורר ראיות לסתירת הרשום בפנקסי המשיב, הרי שלא עמד הוא בנטל הראיה המוטל עליו והתוצאה המתבקשת היא דחיית הערר.

9. מעבר לנדרש נציין כי טענותיו של העורר כעולה מהנטען בערר אינן מהוות ראיה לנכונות האמור שם ולא נסתרו טענות המשיב בתשובתו להשגה מיום 12/8/13.

10. עוד יודגש שבהעדר ראיות מטעם העורר, גם לא ניתן לסווג את הנכס כמחסן. תשובת המשיב מיום 12.8.2013 בסעיף 5 דשם- מקובלת עלינו.

11. בממצאי הביקורת מיום 12.8.2013 מטעם החוקר דרור עיני ובממצאיה נכתב:  
"בביקורת שנערכה בנכס נמצא כי שם המחזיק הוא מרדכי שפיאן... במקום נראו: שולחן גזירה, גלילי בד, בגדים על גבי קולבים, בגדים ארוזים, קרטונים. לדברי הלקוח הנכס משמש לגזירה של בדים ולגיהוץ של מוצרים מוגמרים מיבוא. מצ"ב תמונות במערכת + כרטיס ביקור.  
נ.ב.

הנכס משרת את הנכס בקומת הקרקע – אתר צריכה 2000091489. ראוי לציין: בעת הביקורת הנכס היה סגור, היה צריך להגיע לנכס בקומת קרקע לשם פתיחת הנכס".

12. כרטיס הביקור המצורף לממצאי הביקורת הינו: Moti top – best design, דרך יפו 44 תל אביב. על גבי כרטיס הביקור מצוין גם הפניה לעמוד הפייסבוק של "moti top". המשיב מצרף כנספת ג' תצלום מסך מתוך עמוד הפייסבוק הנ"ל, לפיו ניתן לראות כי המיקום הינו דרך תל אביב יפו 44 והתיאור הוא "אופנת מוטי טופ מתמחה באופנה בקו צנוע לילדות ונערות למגזר הדתי-חרדי. אנו מעניקים ללקוחותינו מגוון רחב של סגנונות לבוש לשבתות לחגים ולאירועים. וכן אופנה ספורטיבית ליומיום בסקאלה רחבה של צבעים עדכניים וגוונים אופנתיים".

13. בממצאי הביקורת (החוקר פז וברמן) – מיום 12.6.13 נכתב:  
"בביקורת בנכס שנערכה בתאריך 12.6.13 בנוכחות יגאל מדובר בנכס בקומת המרתף

שהעסק הראשי ממוקם בקומת הקרקע באותה כתובת. בנכס יש שולחן גזירה, מסור חשמלי לחיתוך בדים, חומרי גלם בדים, ועוד שולחן עבודה. כמו כן במקום יש אחסון קרטונים רבים עם סחורה. תהליך העבודה מתבצע במקום חותכים את הבדים, שולחים למתפרות חיצוניות כאשר חוזרת הסחורה, מאוחסנת בנכס הנ"ל. שולחן העבודה הקיים משמש לסידור הסחורה, הוספת טיקטים.

14. ב"כ המשיב טוען בכתב תשובתו לערר כי הפעילות בנכס היא מסחרית גרידא ולא מדובר בפעילות שיש בה משום יצירת יש חדש במהותו, ועל כן אינו עונה על מבחני הפסיקה בדבר קיומה של פעילות ייצורית – ומפנה אותנו לע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות.

15. עוד נטען כי מרכז הכובד של הפעילות הנעשית בנכס נוטה לכיוון המסחרי שיווקי ולא לכיוון הייצורי, זאת בשל העובדה כי הפעילות העיקרית בנכס הינה אחסון חומרי גלם ומוצרים מוגמרים של טובין לצורך הצגתם לרוכשים פוטנציאלים.

16. התנהלותו של העורר אינה מקובלת. כפי שפורט לעיל. העורר הגיש ערר בטענה כי סיווג הארנונה של הנכס שגוי. משנקבע מועד לדיון לצורך המשך בירור התיק, העורר בחר שלא להופיע.

#### סוף דבר

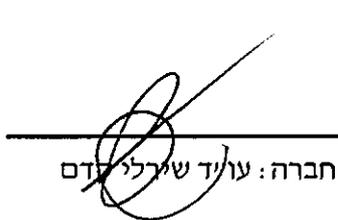
הערר נדחה.

בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

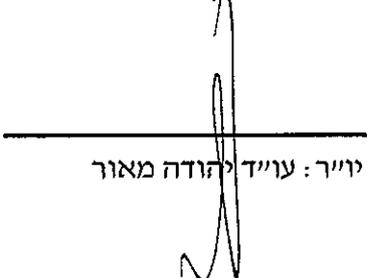
**ניתן היום, 11 בנובמבר 2014, בהעדר הצדדים.**

בהתאם לסעיף 3(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מינהליים וזאת בתוך 45 יום מיום מסירת החלטה.

בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר), התש"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
חברה: עו"ד שירלי שור  
קלדנית: ענת לוי

  
חבר: עו"ד ור"ח אבשלום לוי

  
יו"ר: עו"ד יהודה מאור