

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

**העוררת: זאוס השקעות בע"מ**

נגד

**מנהל הארנונה בעיריית תל אביב**

**החלטה**

1. במסגרת ערר זה נתקפה החלטת המשיב מיום 20.3.2014 בנוגע לנכס שבחזקת העוררת ברחוב ריב"ל 7 בעיר. ההחלטה דנה בחיוב שטח אשר מתוחם בשער ברזל בסיווג מגרש חניה ללא תשלום.

**טענות העוררת**

2. במסגרת הערר טענה העוררת כי היא מבקשת שיועברו אליה מלוא הנתונים ששימשו בסיס להטלת החיובים. לגופו של עניין נטען כי מדובר בשטח משותף (לפריקה ולטעינה) שאינו בר חיוב בארנונה.

**טענות המשיב**

3. בכתב התשובה טען המשיב כי בעניינה של העוררת ניתנה כבר החלטה בערר 140006505, במסגרתו נדונו טענות זהות לאלה שמועלות במסגרת ערר זה. המשיב טען כי אין מקום לשוב ולדון בטענות מחדש.

---

4. עור טען המשיב כי הערר הוגש באיחור. החלטת המשיב מיום 20.3.14 נשלחה לעוררת ביום 27.3.14, התקבלה אצל בא כוחה ביום 3.4.14 אולם הערר הוגש רק ביום 11.5.14. לכן, מחמת איחור זה יש לדחות את הערר על הסף.

5. לגופו של עניין טען המשיב כי העוררת רכשה את הזכויות בבניין והיא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס. המשיב טען כי גם במסגרת הערר הקודם וגם בערר זה, לא הומצאו לעירייה הסכמי שכירות תקינים ותקפים ביחס למחזיקים ולא ניתן לבחון טענותיה. כן נטען כי מדובר בשטח מתוחם עם שער כניסה נעול שהכניסה אליו מתאפשרת רק בתיאום מראש מול אב

הבית המועסק על ידי העוררת. המשיב טען כי העוררת לא הוכיחה כי מחזיקים אחרים ולא משתמשים ארעיים מחזיקים בנכס ואף לא צויין מי הם אותם המחזיקים הנטענים.

#### מסגרת הדיון ודיוני הוועדה

6. ביום 20.10.14 קיימנו דיון מקדמי במסגרתו נשמעו גם הטענות המקדמיות. בתום הדיון קבענו כי התיק ייקבע לדיון הוכחות וכלל הטענות יוכרעו לאחר שתתברר בפני הוועדה מלוא התשתית העובדתית.

7. בעקבות ארכות רבות שניתנו לעוררת להגשת תצהירים מטעמה, קיימנו את דיון ההוכחות רק ביום 10.6.15. לאחר שמיעת העדויות אפשרנו לצדדים להגיש סיכומים בכתב ומשהוגשו התיק בשל להכרעה. נעיר כי קבענו שלסיכומי הצדדים יצורף גם פרוטוקול הדיון בערר הקודם, ופרוטוקול זה צורף לסיכומים מטעם המשיב.

#### דיון והכרעה

#### איחור בהגשת הערר

8. המשיב טען בכתב התשובה כי הערר הוגש באיחור למועד אשר קבוע בסעיף 6(א) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו-1976. החלטת המשיב הינה מיום 20.3.14. הערר הוגש ביום 11.5.14. המשיב טען כי ההחלטה התקבלה אצל ב"כ העוררת ביום 3.4.14. (נציין כי עי"ג המכתב מופיעות הספרות 3/4 אולם לא ברור אם זה מועד קבלת המכתב). העוררת טענה כי הערר התקבל ביחידת הדואר ביום 28.4.14 ונמסר ליעדו ביום 7.5.14. בנסיבות העניין נראה כי אין מקום להורות על דחיית הערר על הסף מחמת הגשתו באיחור ומן הראוי לבחון את טענות העוררת לגופן.

#### השתק פלוגתא

9. טענות העוררת נדונו בפני ועדת הערר בתיק ערר 140006506 בראשות עו"ד אורה קניון. ועדת הערר שמעה את טענות הצדדים וערכה דיון הוכחות ביום 16.12.12. החלטתה המנומקת ניתנה ביום 21.5.13.

10. העוררת טענה כי החלטת ועדת הערר שניתנה במסגרת הערר הקודם אינו מהווה השתק פלוגתא היות ונקבע בה כי העוררת לא הרימה את נטל הראיה ולא הוכיחה טענותיה באותו עניין.

11. בעניין ע"א 823/08 אריה חזן נ' רשות המיסים (פורסם ב"נבו" 4.1.09), נקבע כי בעניינים פיסקליים כאשר התביעה נדונה לגופה והוכרעה ע"י בית המשפט המוסמך, אין מקום להיזקק

לתביעה נוספת המבוססת על אותה עילה. כן נקבע בעניין עמ"נ (מחוזי ת"א) 268/08 קרן ביטוח נזקי טבע בחקלאות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו תק-מח 12011(1), 18225, כי "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."

12. בעניין (מחוזי י-ם) ע"א 59970-12-12 מועצה מקומית מעלה אפרים נ' דינרמן חברה לבנין ופיתוח בע"מ (מיום 30.7.13) דן בית המשפט בהרחבה בקריטריונים להחלת השתק הפלוגתא. בית המשפט קבע כך:

"מאחורי דוקטרינה זו עומד הרעיון של סופיות הדיון, וככזה, אין הוא כלל טכני פורמאלי, אלא כלל שימושי המיועד לשים קץ לדיונים משפטיים ולמנוע הטרדתו של בעל דין יריב על ידי התדיינות חוזרת בעניין שכבר נפסק. השיקולים העיקריים המעצבים את תוכנו של כלל השתק, ותוחמים את גבולות חלותו, הם האינטרס הציבורי כי יהיה סוף לדיוני המשפט, והאינטרס הפרטי של בעל הדין, שלא יהיה נטרד מספר פעמים בשל אותה עילה או אותה פלוגתא. שיקולים אלו שלובים יחדיו, ומהווים תמריץ ראוי לבעלי הדין לרכז ולמצות את זכויותיהם הדיוניות במסגרת התדיינות אחת (ני זלצמן, מעשה בית דין בהליך אזרחי (1991), 12-15 (להלן: "זלצמן"). השתק הפלוגתא הוגדר על ידי כב' הנשיא אגרנט כדלהלן:

"הכלל העיקרי האחר הוא: אם במשפט הראשון הועמדה במחלוקת שאלה עובדתית מסוימת, שהיתה חיונית לתוצאה הסופית, והיא הוכרעה שם, בפירוש או מכללא, כי אז יהיו אותם בעלי הדיון וחלפיהם מושתקים מלהתדיין לגביה מחדש במשפט השני, תרף אי הזהות בין העילות של שתי התביעות. העיקר הזה ידוע בשם הכלל של eadem quaestio ויש המכנים אותו בשם "השתק עקיף" (collateral estoppel) או "השתק הפלוגתא" (issue estoppel)" (ע"א 246/66 שמואל קלוזינר נ' רנה שמעוני, פ"ד כב(2) 561, 584 (1968), ראו גם ע"א 303/79 שלמה אבני נ' משה גליקסמן, פ"ד לה(1) 92, 95-97 (1980).

עם השנים עיצבה הפסיקה מספר תנאים על מנת לבחון את קיומו של השתק הפלוגתא:

הראשון, כי הפלוגתא העולה בכל אחת מההתדיינות היא אכן אותה פלוגתא, על רכיביה העובדתיים והמשפטיים. השני, כי התקיים דיון בין הצדדים באותה פלוגתא, ולצד שנגדו מועלית טענת השתק היה יומו בבית המשפט ביחס לאותה פלוגתא. השלישי, כי ההתדיינות הסתיימה בהכרעה מפורשת או מכללא של בית המשפט באותה פלוגתא, בקביעת ממצא פוזיטיבי, להבדיל ממצא הנובע מהעדר הוכחה;

והאחרון, כי ההכרעה היתה חיונית לצורך פסק הדין שניתן בתובענה הראשונה"

13. לאחר בחינת הראיות וטענות העוררת במסגרת הערר שבפנינו והראיות אשר משתקפות מפרוטוקול דיון ההוכחות שנערך במסגרת הערר הקודם בהרכב הוועדה בראשות עו"ד קניון, ובשים לב לפסיקה הרלוונטית לעניין כאמור לעיל, עולה כי החלטת ועדת הערר שניתנה במסגרת הערר הקודם, מהווה השתק פלוגתא ודי בכך כדי לדחות את הערר על הסף.

14. בדומה לטענות העובדתיות שהועלו על ידי העוררת בערר שבפנינו גם במסגרת הדיון בערר הקודם נטען כי המתחם מגודר וסגור באמצעות שער; יש אב בית שמאפשר פריקה וטעינה למי שמבקש; אב הבית מועסק על ידי חברת הניהול; העוררת בעלת זכויות בחלק מהקומות והיא הבעלים של מגרש התניה; בבניין יש גם תניון תת קרקעי ששייך לעוררת. בדיון הובהר כי לפי חוזי השכירות שצורפו לחומר הראיות מטעם העוררת עולה כי מרבית השוכרים הם עורכי דין, חברות ביטוח וחברות הייטק – והמצהירה לא ידעה להשיב מה שוכרים אלה 'פורקים וטוענים' בנכס נשוא הערר כפי שטענה העוררת; היא לא ידעה לומר מי עושה שימוש בשטח נשוא הערר. נטען על ידה כי מדובר בבניין חי וכל הזמן נכנסים ויוצאים אולם היא לא ידעה לומר בדיוק את השעות ואת התדירות של הפריקה והטעינה כנטען; נטען כי זה שטח משותף וכי היא לא ראתה בעיניה אף פעם פריקה וטעינה.

15. אותה מצהירה, הגב' שרה כהן, העידה גם במסגרת הערר שבפנינו דברים דומים. בעדותה השיבה כי אין בהסכם השכירות התייחסות לנכס נשוא הערר; היא לא ידעה לומר מה שטח הבניין כולו ומה החלק היחסי של השטחים הציבוריים מתוך שטח הבניין; היא מסרה כי אין שינוי בשטח נשוא הערר מאז שנת 2012 ולטענתה הוא משמש לאותה מטרה-פריקה וטעינה; היא השיבה כי השטח תחום בשער ובגדר והשומר בכניסה שולט על השער. היא השיבה כי היא לא יודעת מי עושה שימוש בפועל בשטח.

16. ועדת הערר קבעה בהחלטתה מיום 21.5.2013 (בערר מס' 140006506), כי העוררת הגישה אסופה של עותקים מצולמים מעמודים ראשונים של הסכמי שכירות שלטענתה נחתמו עם שוכרים שונים המחזיקים חלקים בבניין. נקבע כי עותק מעמוד ראשון של הסכמי השכירות לא רק שאינו מהווה את הראייה הטובה ביותר אלא גם כולל רק חלק מהנתונים הנדרשים להוכחת הטענות. מעבר לכך נקבע כי מרבית מההסכמים נחתמו בשנים שקדמו לשנה נשוא הערר; בחלקם לא מצויינת תקופת השכירות; בחלק מההסכמים לא צויין השטח ותשריט לא צורף. נקבע כי העוררת לא הוכיחה טענותיה, לא המציאה ראשית ראייה לשטח הכולל של הבניין ולא הוכיחה אילו שטחים בבניין מוחזקים לטענתה על ידי מחזיקים אחרים ולא ציינה ולא הוכיחה באיזה שיעור מכלל השטח הלא משותף מחזיקים לטענתה השוכרים, כך שלא הרימה את הנטל המוטל עליה.

17. לא ניתן להתעלם מקביעות אלה שניתנו לאחר שהתקיים הליך של הבאת ראיות בפני הוועדה. אומנם נקבע כי העוררת לא עמדה בנטל התוכחה אולם העובדות שעמדו בבסיס אותה החלטה זהות לעובדות ולטענות שמוצגות גם במסגרת הערר שבפנינו.

18. נציין עוד כי גם העדות של המצהירה מטעם העוררת זהה יחסית לאותה עדות שניתנה על ידה במסגרת הערר הקודם ונראה כי גם אין שוני (לא כל שכן מהותי) בהשוואת התצהירים והמסמכים שהוגשו מטעם העוררת להוכחת טענותיה.

19. בנסיבות העניין ומבלי שהוצגו עובדות מהותיות חדשות לא היה מקום להגיש ערר זהה או דומה לוועדת הערר ובנסיבות העניין דין הערר להידחות על הסף לנוכח החלטת ועדת הערר הקודמת כאמור.

#### **חייב העוררת בתשלום הארנונה כמחזיקה בנכס**

20. על אף התוצאה אליה הגענו כאמור לעיל, החלטנו לבחון את העובדות שהוצגו גם באופן עצמאי ולא להסתפק בדחיית הערר על הסף מחמת השתק פלוגתא, בשים לב לכך שערכנו דיון הוכחות ושמענו את טיעוני הצדדים.

21. מטעם העוררת הוגש תצהיר של הגב' שרה כהן, המשמשת כאחראית על נושא הארנונה אצל העוררת. בתצהירה ציינה כי מדובר בשטח משותף לכל המחזיקים בבניין שמפנים את הזבל ושם מתבצעת הטעינה והפריקה לנכסיהם. בסעיף 9 לתצהירה צויין כי מצורפים חוזי שכירות של השוכרים השונים בבניין לפיהם ניתן ללמוד כי אין מחזיק בשטח במעל ל-80%. הגם שאין לטיעון זה רלוונטיות בנסיבות העניין כפי שנפרט להלן, מעיון בהסכמים שצורפו לא ניתן ללמוד את הנטען כלל וכלל. נעיר כי הדרך המקובלת להוכחת הטענה אינה יכולה להיעשות על דרך של צירוף הסכמים ללא כל הבהרה, תשריטים ועוד, על מנת שניתן יהיה לבחון את הטענה ולאמתה.

22. להלן נתייחס להסכמים שצורפו:

א. הסכם עם אורבן קופיקס מיום 19.11.14 (מועד תחילת השכירות 1.1.15). מבחינת הנכס המושכר אין כל התייחסות לנכס נשוא הערר. נהפוך הוא. בתשריט מסומן נכס ספציפי שאינו הנכס נשוא הערר ובהסכם, אף לא מצויין כי לשוכרת זכות לעשות שימוש בנכס נשוא הערר.

- ב. הסכם עם אורבן 38 בע"מ מיום 12.1.15. לא צורף להסכם תשריט לזיהוי הנכס אלא תוכנית ריהוט.
- ג. הסכם עם י.מ. מיטב בע"מ מיום 20.9.12. מבחינת תיאור המושכר יש הפניה לשטח המסומן בצבע אדום בתשריט נספח א' בקומה תשיעית – 88 מ"ר ברוטו.
- ד. הסכם עם טי אם אף שירותי ניהול חשבונאות בע"מ מיום 31.12.09. מבחינת תיאור המושכר יש הפניה לשטח המסומן בצבע אדום בתשריט נספח א' בקומה החמישית – 33 מ"ר ברוטו.
- ה. הסכם עם טלמאריס שירותי שיווק מיום 6.2.13 (המשך להסכמים קודמים) בעניין השכרת יחידה בקומה השביעית בשטח של 640 מ"ר.
- ו. הסכם עם וולבולוגייק מיום 26.3.09, בעניין השכרת שטח בקומה ה-8. לא צורף תשריט.
- ז. הסכם עם מטריקס מיום 2.8.10 בעניין השכרת יחידה בקומה השישית. לפי האמור בהסכם השטחים הוגדלו והוקטנו במסגרת הסכמים נוספים.
- ח. הסכם עם מטריקס מיום 30.1.06 בעניין השכרת שטח של 453 מ"ר בקומה השישית (צורף רק עמוד ראשון).
- ט. הסכם מיום 18.12.10 (תוספת להסכם קודם) עם חמו אהרון בעניין השכרת יחידה בשטח של 210 בקומה השישית.
- י. הסכם מיום 24.10.07 עם סי.די.טק תוכנה בעניין יחידה בשטח של 300 מ"ר בקומה השמינית.
- יא. הסכם מיום 30.6.14 עם מיקדן (תוספת להסכם קודם) בעניין השכרת יחידה בקומת הקרקע ומחסנים. לא מצויין השטח ואין תשריט.
- יב. הסכם מיום 30.12.14 עם בנק פועלים (תוספת להסכם קודם) בעניין השכרת יחידה בשטח של 432 מ"ר בקומת הקרקע.
- יג. הסכם מיום 9.5.13 (תוספת להסכם קודם) עם שנהב בעניין השכרת יחידה בקומה החמישית בשטח של 256 מ"ר.
- יד. הסכם מיום 16.9.99 עם נציבים בעניין השכרת שטח של 500 מ"ר בקומת קרקע.
- טו. הסכם מיום 30.7.12 עם להבה ניהול תיקי השקעות (תוספת להסכם קודם) בעניין השכרת יחידה בקומה השביעית, 227 מ"ר.
- טז. הסכם מיום 26.3.15 עם מסעדת מרסלוס (תוספת להסכם קודם) בעניין השכרת יחידה בקומת הקרקע.
- יז. הסכם מיום 11.3.04 עם מר קלינגר להשכרת יחידה בשטח של 105 מ"ר בקומה המסחרית (צורף עמוד אחד ללא תשריט). נראה כי זה ההסכם המקורי בעניין השטח של מסעדת מרסלוס.
- יח. הסכם מיום 21.1.13 עם CALLFLOW SOFTWARE (תוספת להסכם קודם) בעניין השכרת יחידה בקומה השביעית (191 מ"ר) ותוספת בקומה החמישית (182 מ"ר).
- יט. הסכם מיום 10.7.11 עם רפפורט עורכי דין בעניין השכרת יחידה בקומה השביעית.

23. בכל ההסכמים לא מצאנו התייחסות לכך שלשוכרים זכות לעשות שימוש בנכס נשוא הערר. הגב' כהן מטעם העוררת אישרה את הדברים בעדותה וציינה כי למיטב ידיעתה אין התייחסות לשימוש במגרש החניה נשוא הערר בהסכמים שצורפו.

24. הינה כי כן, טענת העוררת כי ההסכמים מלמדים על כך שאין מחזיק בשטח של 80% לא הוכחה כלל וכלל. יתרה מכך, בעדותה השיבה הגב' שרה כהן לשאלות ולא ידעה לומר מה שטח הבניין כולו ומה החלק היחסי של השטחים הציבוריים בתוך שטח הבניין; היא מסרה כי אין שינוי בשטח נשוא הערר מאז שנת 2012 ולטענתה הוא משמש לאותה מטרה-פריקה וטעינה; היא השיבה כי השטח תחום בשער ובגדר והשומר בכניסה שולט על השער. היא השיבה כי היא לא יודעת מי עושה שימוש בפועל בשטח.

25. מעבר לכך ובכל מקרה התברר כי העוררת היא זו ששולטת בשטח נשוא הערר, הכניסה לשטח מתאפשרת לכל היותר לחניה ארעית ולא דרך קבע, לפריקה ולטעינה, כך שהזיקה הקרובה ביותר לנכס הינה של העוררת ולא ניתן לראות בשטח כשטח משותף לכלל הדיירים בבניין. השטח מתוחם בגדרות וסגור בשער עם שלט, והכניסה מתאפשרת רק באישור ובתיאום עם עובד במקום (יצחק, שליווה את החוקרים מטעם העירייה בביקורות שערכו). נעיר עוד כי בבחינת הסכמי השכירות שצורפו ניתן ללמוד כי מרבית ההסכמים הם להשכרת משרדים כך שבכל מקרה ועל פני הדברים עצמם, לא מדובר בבניין בו נעשה שימוש מצד ספקים, לקוחות וכדומה, כשטח לוגיסטי או חניה פתוחה לכלל הדיירים כנטען על ידי העוררת.

26. לפי סעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב, התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים"),  
"הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס" (ההדגשה הוספה).

27. כפי שנקבע בע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה(1) 156, 164 (1999):

---

"ארנונה מוטלת על ידי הרשות המקומית על מחזיקי נכסי מקרקעין בתחומה, על מנת לממן את פעילותה של הרשות המקומית... אופייה של הארנונה כמס נובע מכך שהתמורה שמספקת הרשות המקומית בגינה היא עקיפה ולא ישירה. ... ההצדקה להטלת החיוב העקרוני לשלם ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בהחזקתם... הנאת הנישומים מן הנכס שבו הם מחזיקים כרוכה ומותנית אפוא בהנאתם משירותיה של הרשות המקומית."

28. הגדרת המונח "מחזיק" שבסעיף 7 לחוק ההסדרים מפנה להגדרתו בסעיף 269 לפקודת העיריות, שם הוא מוגדר כך:  
" "מחזיק" - למעט דייר משנה; "

29. בסעיף 1 לפקודת העיריות מופיעה ההגדרה הבאה:  
" "מחזיק" - אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון; "

30. בפסיקה נקבע שיש לראות את ההגדרות בסעיפים 1 ו-269 לפקודת העיריות כחלות זו לצד זו, כאשר ההגדרה שבסעיף 1 חלה באופן כללי, וההגדרה בסעיף 269 באה למעט מההגדרה הכללית, את דייר המשנה (ראו: רע"א 7037/00 עיריית ראשון לציון נ' עו"ד וינבוים, פ"ד נו(4) 856 (2002)).

31. המונח "מחזיק" התפרש בפסיקה כחל על בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. וכך פסק הנשיא דאז מ' שמגר, בעניין בר"ע 422/85 חברת בתי גן להשכרה נ' עיריית תל אביב, פ"ד לט(3) 431 (1985), בעמ' 343-344:

"הנני סבור, כי כאשר נקט הלה את המונח "למעשה", החובק את שלושת המונחים "בעל", "שוכר" או מחזיק "בכל אופן אחר", לא נתכוון להתזקה פיסית בפועל דווקא, אלא בא להבחין בין סוגי המחזיקים השונים בינם לבין עצמם ולדרג אותם. במה דברים אמורים: אם יש גם "בעל" וגם "שוכר", הרי הכוונה היא, כי כמחזיק לצורך החובות והזכויות שבפקודה ייחשב זה מבין השניים, שהוא, במערכת הנסיבות שנוצרה, בעל הזיקה הקרובה יותר לבניין, והחובה לשלם, למשל, ארנונה כללית תחול אז על השוכר, למרות שיש לדירה, כמובן, גם בעל.

המחוקק ביקש להדגיש, כי בנקטו את הביטוי "מחזיק" אין הוא מתכוון דווקא למי שמוקנות לו הזכויות המשפטיות המקיפות ביותר לגבי הנכס, אלא למי שהוא - יחסית כמובן - בעל הזיקה הקרובה ביותר אל הנכס. זיקתו של הבעל לנכס, לצורך עניין זה, יכולה להידחק למקום שני, אם יש שוכר או בר-רשות או מחזיק באופן אחר, אולם היא שרירה וקיימת וראשונית, כאשר אין גורם חוצץ, כאמור, והבעל נשאר בגפו מול הרשות. בנסיבות כגון אלה אין גורם אחר כלשהו, אשר החזקתו למעשה מקדימה את מעמדו כלפי הרשות למעמדו של הבעל לצורך אותן חובות, המוטלות על המחזיק לפי הפקודה..".

32. הלכת חברת בתי גן אומצה בפסקי דין מאוחרים יותר של בית המשפט העליון (ר' רע"א 9813/03 מדינת ישראל - משרד הבריאות נ' עיריית ראשון לציון (החלטה מיום 4.2.07)),

פסקה 8); בר"מ 7856/06 איגוד ערים אילון (ביוב, ביעור יתושים וסילוק אשפה) נ' מועצה  
אזורית חבל מודיעין (החלטה מיום 16.3.08)).

33. מן הכלל אל הפרט - בעניינו התברר כי העוררת היא זו אשר מחזיקה בפועל בנכס נשוא הערר  
ובכל מקרה היא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס, כאשר השטח בשליטתה הבלעדית,  
בחזקתה ולה מירב הזיקות לשטח. אומנם בשטח דחסן, בלוני גז, חניות מסומנות. אולם  
כאמור, לא הוכח כלל כי מדובר בשטח המשותף לכלל הדיירים ובכל מקרה, השליטה בשטח  
נותרה ועדיין של העוררת.

34. לסיכום, לא נפל פגם בהחלטת המשיב נשוא הערר ולאור האמור אנו דוחים את הערר על הסף  
וגם לגופו.

35. בנסיבות הענין אין צו להוצאות.

36. ניתן בהעדר הצדדים ביום 14.10.2015.

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 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.

חברה: עו"ד שיר לוי קדם

שם הקלדנית: ענת לוי

חבר: ד"ר זיו רייך, רו"ח

יו"ר: עו"ד אמיר לוי

**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : א בחשון תשעו  
14.10.2015  
מספר ערר : 140012811 / 11:17  
מספר ועדה : 11243

**בפני חברי ועדת הערר:**

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

**העוררים: מור יוסף דוד, מור יוסף סוריה**

**- נ ג ד -**

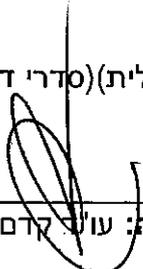
**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

**החלטה**

ניתן תוקף של החלטה להסכמה בין הצדדים לפיה יוארך הפטור שניתן לעורר בגין הנכס לפי סעיף 330 לפקודת העיריות עד לסוף חודש פברואר 2015.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 14.10.2015.

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	 חבר: דר' רייך זיו, רו"ח	 יו"ר: עו"ד לוי אמיר
שם הקלדנית: ענת לוי		

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : א בחשון תשעו  
14.10.2015  
מספר ערר : 140012713 / 11:57  
מספר ועדה: 11243

**בפני חברי ועדת הערר:**

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

**העורר/ת: אוניל מערכות בע"מ**

**- ד ג נ -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

**החלטה**

הערר נמחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות ב"כ המשיב בלבד היום 14.10.2015.

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

חבר: דר' רייך זיו, רו"ח

יו"ר: עו"ד לוי אמיר

שם הקלדנית: ענת לוי

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : א בחשון תשעו  
14.10.2015  
מספר ערר : 140012230 / 14:17  
140013302  
מספר ועדה: 11243

בפני חברי ועדת הערר:

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

העורר/ת: ארשז נכסים בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

**החלטה**

ניתן תוקף של החלטה לפיה החל מיום 1/7/2014 הנכס יוגדר כשטח משותף.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 14.10.2015.

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	 חבר: דר' רייך זיו, רו"ח	 יו"ר: עו"ד לוי אמיר
שם הקלדנית: ענת לוי		

מספר ערר: 140009881  
140011687  
140011108

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד אמיר לוי  
חברה: עו"ד שירלי קדם

העוררת: אגנטק (1987) בע"מ

נגד

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

1. עניינם של העררים המאוחדים שבפנינו בסוגיית סיווגם של נכסים ברח' 2184 3 בעיר, אשר מוחזקים על ידי העוררת. שני הנכסים סווגו של ידי המשיב בסיווג בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר (להלן: "הסיווג העסקי") והעוררת טוענת כי יש לסווגם בסיווג מלאכה ותעשייה.
2. נציין כי הצדדים הסכימו לאחד את העררים ולהחיל את ההכרעה בערר גם על שנת 2015 בנוסף לשנים 2013-2014.

### טענות העוררת

3. העוררת טענה כי היא מבצעת בנכסים פעילות של מתן שירות תיקונים למכשירי רפואה. פעילות זו לטענתה, צריכה להיות מסווגת בסיווג מלאכה ולא בסיווג העסקי.
4. עוד טענה העוררת כי שינוי הסיווג בוצע על ידי המשיב במהלך שנת 2013 והוא נקבע החל מתחילת שנת 2013. לטענת העוררת מדובר בחיוב רטרואקטיבי שדינו להתבטל. לחילופין נטען כי יש להחיל את שינוי הסיווג החל משנת המס הבאה (שנת 2014) ולחילופי חילופין, החל ממועד הודעת שינוי הסיווג שניתנה בתאריך 12.8.13 ולא מתחילת שנת 2013.

### טענות המשיב

5. בכתב התשובה טען המשיב כי בהתייחס לנכס מס' 2000391667 שצויין בכתב הערר, מדובר בנכס שאוזכר בהשגה ובערר בחוסר סמכות, היות והטיעון הועלה באיחור למועד הקבוע בחוק.

6. בהתייחס לטענה בדבר חיוב רטרואקטיבי נטען כי ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בטענה. בנוסף טען המשיב כי לא מדובר בחיוב רטרואקטיבי אלא בהודעת תיקון שומה שנשלחה במהלך שנת המס, כבר בחודש מאי 2013 ולא מדובר בחיוב רטרואקטיבי.

7. בהתייחס לטענת הסיווג נטען כי העוררת אינה יכולה להצביע על תהליך ייצור המתבצע בנכס. בנכס מתבצעת פעילות שירותית עסקית, של ייבוא והפצת מכשור וציוד רפואי ומדעי. חלק ניכר מהפעילות של העוררת, המהווה למעשה כפעילות העיקרית שלה, הוא מתן שירות ותמיכה טכנית אותו מעניקה העוררת ללקוחות החברה אשר רכשו את מוצריה בארץ. בהתייחס לפעילות של תיקון מוצרים נטען כי אכן העוררת גם מתקנת מכשור אותו היא משוקקת אך תיקון זה מתבצע כשירות אותו מעניקה העוררת ללקוחותיה, שירות הכולל תמיכה מקצועית וטכנית, הדרכה ושירות, בדיקות תקופתיות, כיולים וטיפול אחזקה. משכך, ככל שאכן מתבצעת פעילות של תיקונים בנכס, לא מדובר בפעילות ייצורית אלא לכל היותר מוחלפים חלקים מסוימים ומתבצע עדכון תוכנה. חלק משירותי התיקון אף מתבצעים אצל הלקוח.

#### מסגרת הדיון בערר

8. לאחר שהוגשו תצהירים קיימנו ביום 9.3.15 דיון הוכחות. נציין כי דיון ההוכחות התקיים בהרכב חסר של הוועדה, בהסכמת הצדדים.

9. לאחר שנחקרו העדים על תצהיריהם, ניתנו הנחיות להגשת סיכומים בכתב. בהחלטה נקבע כי העוררת תגיש סיכומים בכתב בתוך 60 יום. ביום 19.4.15 הוגשה בקשה למתן ארכה להגשת הסיכומים מטעם העוררת עד ליום 9.6.15. הבקשה התקבלה אולם העוררת לא הגישה סיכומים במועד. ביום 28.6.15 ניתנה החלטת יו"ר הוועדה למתן ארכה אחרונה להגשת הסיכומים לא יאוחר מיום 5.7.15, אף מבלי שהתבקשה הארכה חרף חלוף המועד. ואולם הסיכומים לא הוגשו לתיק הוועדה כלל.

10. רק ביום 14.7.15 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. בהחלטה מיום 19.7.15 נקבע כי הסיכומים הוגשו ללא כל בקשה להגשתם באיחור ומבלי שניתנה רשות מפי הוועדה. הוועדה בהחלטה בהחלטה כי היא אינה מקבלת התנהלות זו ואף שקלה לא לקבלם. עם זאת ועל מנת לייעל את הדיון ולאפשר לעוררת למצות את טענותיה, הוחלט כי הסיכומים יתקבלו לתיק והוועדה תשקול הטלת הוצאות במסגרת ההחלטה הסופית. בנסיבות העניין ניתנה למשיב הזדמנות להגיש סיכומים בכתב לא יאוחר מיום 1.9.15.

11. 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 מחויבת היא לגבות "מס" ממי שנהנה מפעולותיה. בע"א 1130/90 **חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקוה**, פ"ד מו(4) 778, 785 (1992) נקבע כך:

"... מטרתה העיקרית של הארנונה העירונית היא לאפשר מתן מכלול של שירותים לתושבי העיר..."

12. 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..."

13. לענייננו רלוונטיים שלושה סעיפים מתוך צו הארנונה:

א. סעיף 3.3.1 דן בבתי מלאכה ומפעלי תעשייה.

ב. סעיף 3.2 דן בסיווג העסקי, "בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים, שירותים ומסחר".

ג. סעיף 3.3.2 דן בסיווג מחסנים וקובע: "מחסני ערובה, מחסני עצים וכן מחסנים אחרים המשמשים לאחסנה בלבד ובתנאי שלקוחות אינם מבקרים בהם, אינם נמצאים בקומת העסק אותו הם משרתים ואינם נמצאים בקומות רצופות לעסק, ולמעט מחסנים המשמשים לשווק והפצה..."

14. המבחנים לקביעת סיווג תעשייתי, 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-השבח 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 לדוגמה הכיר מנהל הארנונה בכך משהחיל את הסיווג של תעשייה גם על בתי תוכנה.
15. כפי שנקבע בעניין גאו דע דלעיל, המבחנים האמורים אינם מבחנים מצטברים אלא אינדיקציות לבחינת הפעילות לצורך הסיווג.
16. כאינדיקציות ומבחנים נוספים לקביעת הסיווג נציין 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 שמחזקים את המסקנה כי הסיווג ההולם הוא תעשייה.
- ג. אף גודל הנכס ומספר העובדים המועסקים בנכס עשויים להוות אינדיקציה לקביעת סיווגו של הנכס כתעשייה, כפי שבענייננו.
17. בהתייחס לסיווג מלאכה נפנה לפסק דינו של בית המשפט העליון שניתן 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"). שם 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).

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.

18. 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).

19. בעניין עע"ם 2503/13 **אליהו זהר נ' עיריית ירושלים** דן בית המשפט העליון במשמעות

המונחים "תעשייה", "מלאכה" ו"שירותים". בית המשפט התייחס לסיווג מלאכה כך:

"בתווך בין שתי הקבוצות הללו (תעשייה בצד האחד ושירותים בצד השני – א.ל.), מצויה קטגורית הנכסים המשמשים ל'מלאכה', אשר יש בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים. מחד גיסא, בתי מלאכה לסוגיהם מאופיינים במרכיב 'שירותי' של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפייני 'תעשייתי', במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ('צווארון כחול'), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ('צווארון לבן'). כמובן שבעידן המודרני אין מדובר עוד בכוכים חשוכים מוארים בעששיות, אלא בבתי מלאכה המשלבים לצד עבודת כפיים גם עבודה עם מיכון מקצועי מתאים. מאפיינים אלה תואמים לחלוטין את האופי של פעילויות הנחשבות כמלאכה קלאסית, דוגמת אלה הנזכרים בהגדרה המילונית של 'בית מלאכה' (נגריה, מסגריה וסנדלריה), וכן סוגים נוספים של בתי מלאכה שהשירות שניתן בהם ללקוחות הוא שירות אישי המאופייני בעבודת כפיים מקצועית.

פעילות המקיימת שני מאפיינים אלה ראויה להיות מסווגת לצרכי ארנונה בסיווג של 'מלאכה' או 'בית מלאכה'....".

20. בענייננו, העוררת עוסקת בייבוא מכשור רפואי וציוד ספורט. משרדיה, המחסן והמקום לתיקון המכשור נמצא באותו מבנה ובאותו מתחם. חשב העוררת שהגיש תצהיר והעיד בפנינו

טען כי החברה עוסקת בשלושה תחומים עיקריים: תחום הסכרת-אספקת משאבות אינסולין, משדרים ואינסולין; תחום דיאגנוסטי אניליטי-מיקרוסקופים משוכללים, משקלים ופפיטורים ללקוחות מהאקדמיה ומחקר; תחום ציוד הספורט. ניתן לרכוש ציוד זה גם במקום עצמו.

העוררת עוסקת בייבוא של המוצרים כאשר מחלקת הייבוא יושבת בנכס עצמו. בנכס מתבצעת גם פעולה של תיקון מכשור דיאגנוסטי וכיולו. ניתן גם לבצע שדרוג של המכשיר על דרך של הוספת רכיב אלקטרוני. המכשירים מותאמים על פי דרישות הלקוח. לשאלת הוועדה הובהר כי לא מדובר בייצור מוצרים אלא רק בתיקונים, בהתאמה וכיו.

21. נכס מספר 2000317028 משמש לאחסון סחורה למכירה בלבד. נכס מספר 2000317032 משמש לתיקון שעוני דופק בשטח של 34 מ"ר. היות והעוררת יבואנית של חברת פולאר, היא מחוייבת לתת שירות אוניברסלי לכל מי שרכש שעון מתוצרת פולאר, גם אם לא נרכש השעון ישירות מהעוררת. כך גם לגבי ציוד אניליסטי.

22. מטעם המשיב העידו מר יקיר משה ומר דורון ניימן. מר משה השיב בעדותו כי יש הפרדה פיזית עם שתי כניסות בין אתרי הצריכה, כפי שהדברים מופיעים בתרשים הכללי שצורף לתצהירים.

23. בטופס דוח הביקורת צוינו ארבעת הנכסים הבאים:

א. נכס בקומת מרתף מספר 2000317024 בשטח של 186 מ"ר בסיווג מחסנים כלליים (סיווג ששונה לשירותים כללי).

ב. נכס בקומת קרקע מספר 2000317028 בשטח של 34 מ"ר בסיווג שירותים כללי.

ג. נכס בקומת מרתף מספר 2000317032 בשטח של 172 מ"ר בסיווג שירותים כללי.

ד. נכס בקומת מרתף מספר 2000391667 בשטח של 224 בסיווג משרדים.

24. בדוח ביקורת שערך מר יקיר צויין כי באתר צריכה **20003170032** נראו מספר עמדות מחשב,

מספר עמדות עם ציוד תקול עליהן, מדפי ברזל ועליהם ציוד מעבדה, ציוד אלקטרוניקה ועוד. באתר צריכה **2000317024** נראו ארגזי קלקר, מכולת קירור, מדפי ברזל ועליהם ארגזי קרטון. בדוח הביקורת צויין כי לדברי גלעד מטעם העוררת, נכס **2000317032** משמש כבית מלאכה ואילו נכס **2000317024** משמש לאחסון סחורה למכירה.

בדוח הביקורת שערך מר ניימן צויין כי באתר צריכה **200031302**, 34 מ"ר, יש שולחן עבודה ועליו נראו מכשירי תיקון שונים, כלי עבודה ומספר מחשבים. כן נראו חלפים וציוד תיקון על גבי מדפים. בשעת הביקורת נראה עובד אשר עסק בתיקון מכשיר. באתר צריכה **2000317032** יש מספר עמדות מחשב, קלסרים על גבי ארונות, מחשבים, שולחנות עבודה, ציוד אלקטרוני,

מכשירי בדיקה, מספר מכשירים מפורקים על גבי השולחנות והרצפה וכלי עבודה. נמסר כי המקום משמש כשירות לקוחות.

25. העוררת מחזיקה בשתי קומות בבניין: קומת מרתף וקומה ראשונה. העוררת עוסקת ביבוא, שיווק, ומכירה של מוצרים שונים ופועלת מתוך משרדה בנכס. גם השירות ניתן על ידי העוררת למוצרים השונים בתוך משרדה. תשב העוררת הבהיר כי לא מתבצעת פעולת ייצור של מכשירים על ידי העוררת בנכס וכי הכל מיובא.

26. השאלה האם פעולות תיקון והתאמה שמבוצעות בנכס, צריכות להיות מוחרגות מכלל הפעילות של הנכס לסיווג נפרד או שיש לראות בהן כעיקר כפי שטוענת העוררת.

27. בבחינת כלל העובדות שהוצגו לנו אנו סבורים כי מדובר בנכס אחד, שבעיקרו משמש לפעילות עסקית של העוררת. פעילות זו הינה פעילות של יבוא, שיווק ומכירה של מוצרים שונים וזו המהות השימוש העיקרי שהעוררת מבצעת בנכס. העוררת עצמה מפרסמת עצמה כגוף שהינו יבואן ומפיץ בעל מוניטין של מכשור וציוד בתחום הכימיה האנליטית, ביוטכנולוגיה, מדעי החיים ורפואה וכן בתחומי האלקטרו אופטיקה ומדע החומרים ובנוסף היא משווקת מכשור בתחום הבריאות והספורט. היא מציעה ללקוחות הדרכה, שירות ותמיכה טכנית והפליקטיבית. בפרסומיה מצויין כי היא מעסיקה למעלה מ-100 איש ביניהם אנשי מכירות, שירות ותמיכה. בהתייחס לשירות הטכני, מוצג כי מחלקת השירות תומכת במכשור המדעי ובציוד התעשייתי המהווה לחברה וכי עובדיה מוסמכים להכניס תמיכה טכנית, שירות תיקונים, בדיקות תקופתיות וכיולים, טיפולי אחזקה ומתן ייעוץ. השירות ניתן באתר הלקוח או במעבדות החברה. כל אלה מהווים פעילות עסקית ולא תעשייתית. בנוסף היא מפעילה חנות שרות ומכירה, שלצידה פועל מרכז שירות והדרכה. בניגוד לנטען על ידי העוררת בסיכומים מטעמה לא הוכח כי במקום מתבצעות בדיקות כימיות ודיאגנוסטיות אלא טיפול במיכשור שמיובא ונמכר וכחלק מתהליך מכירתו. העוררת מפנה לדוח הביקורת מטעם המשיב וטוענת כי הוא אינו מלמד על תמונה אשר שונה מעמדת העוררת, אולם לא כך הם פני הדברים. כאמור, דוח הביקורת הצביע על כך שבנכס מספר עמדות מחשב, עם ציוד תקול. לא הוכח קיומן של בדיקות כמעבדה כימית ודיאגנוסטית, אלא כחלק בלתי נפרד מעיסוקה של העוררת כיבואנית של ציוד, כמשווקת וכמי שנותנת שרות ביחס לציוד שנמכר על ידה.

28. גם בהתייחס לשטח של 34 המ"ר, בהתייחס אליו טענה העוררת כי הוא משמש אותה לתיקון שעוני דופק, שטח זה מהווה חלק בלתי נפרד מהפעילות העיסוקית של העוררת בקומת המשרדים, במסחר ומכירה של שעונים. לא מדובר בפעילות נפרדת שעומדת בפני עצמה ואין אנו סבורים כי יש לפצל שטח זה ולסווגו בנפרד. אין אנו סבורים כי יש לראות בשטח זה כבית מלאכה אלא כפעילות שירותית כחלק בלתי נפרד מהעסק של העוררת לייבוא ומכירת מוצרים. על פי הפסיקה, אין לפצל נכס המקיים מהות אחת, קרי נכס הומוגני, לנתחים

קטנים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימושו (ר' ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון (9.2.2003)).

29. בהתייחס לשטחים בגינם טענה העוררת כי הם משמשים לצורכי האחסנה, שטחים אלה נלווים לפעילות של המכירה, כאשר מדובר באחסנת סחורה למכירה בלבד ולא כפי שטענה העוררת. ממילא שטח האחסנה אינו עומד בתנאים אשר קבועים לסיווג מחסנים על פי צו הארנונה, בהיותו נכס שנמצא בקומה רציפה לקומה בה מתבצעת פעילות המכירה. נציין כי טענת העוררת בסיכומים מטעמה כי בשטחי האחסנה מצויים חלקי חילוף רבים המשמשים את העובדים בשטח המעבדה כלל לא הוכחה. נהפוך הוא. הוכח הן על פי דוח הביקורת והן בעדות נציג העוררת כי מאוחסנת סחורה למכירה ולא חומרי גלם שונים כלשהם. על פי הראיות שבפנינו נראה כי מדובר בשטחים המשמשים באופן תדיר את העוררת במסגרת עסקיה המסחריים, כחלק בלתי נפרד מעסקיה ולא זו בלבד שהשטח אינו עומד בהגדרות הקבועות בצו הארנונה כאמור, אין הוא עומד גם בתכלית להפחתה בתעריף הארנונה (תכלית המכוונת למחסנים שמטרתם אחסנה בלבד ולא מהווים חלק מהעסק עצמו, לא מצויים בצמוד לו (באותה קומה או בקומה רצופה לעסק) ולא משמשים לשיווק ולהפצה).

30. לאור האמור, אין מקום להתערב בהחלטת המשיב בכל הנוגע לסיווג הנכסים המוחזקים על ידי העוררת.

#### מועד החיוב

31. העוררת טענה כי הודעת שינוי השומה שנשלחה אליה בתאריך 12.8.13 מתייחסת לחיוב מראשית שנת 2013. לטענתה מדובר בחיוב רטרואקטיבי שבהתאם לפסיקה רק במקרים נדירים יש לאשרו.

32. המשיב טען כי ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בטענה בדבר חיוב רטרואקטיבי. עם זאת הובהר כי קיימים חריגים רבים וכי קמה לו הזכות לערוך בדיקה מקיפה של הנכס ובעקבות סקר נכסים נמצא כי הרישומים הקיימים אינם תואמים את השימושים שנעשים בנכס ואינם עומדים בקנה אחד עם המצב העובדתי ולכן פעל המשיב בהתאם לסמכותו ועל פי הדין לתיקון הרישום בספרי השומה.

33. נציין כי בהחלטת המשיב נשוא הערר נקבע כי לא מדובר בחיוב רטרואקטיבי אלא בתיקון טעות והתאמת החיובים למצב העובדתי שקיים בפועל, וכי תיקון השומה יחול לתחילת שנת המס 2013. בנסיבות העניין המשיב עצמו ראה כי הוא מוסמך להידרש לסוגיה ובהתאמה מוסמכת הוועדה לדון בטענה.

34. גוף מנהלי רשאי ומוסמך לבחון את החלטתו ועת מתבררת לו תמונה עובדתית המקימה לו צורך לשנות את החלטתו, הוא רשאי ומוסמך לעשות כן. מטבע הדברים נישום מסתמך על שיעור החיובים שקודמים לשינוי ההחלטה ושומה עלינו לשקול את האינטרסים שלו לעניין זה ואת אפשרותו לכלכל צעדיו בהתאם. המשיב טען כי קיימים חריגים אולם לא הבהיר מהו החריג שצריך לחול בעניין. בנסיבות העניין, ועל בסיס הנתונים הפרטניים של המקרה שבפנינו, אנו סבורים כי יש מקום להחיל את השינוי בסיווג השטחים החל ממועד מתן הודעת השומה המתקנת ולא מתחילת השנה כפי שנקבע בהחלטה.

#### סיכום

35. לאור האמור אנו דוחים את העררים למעט את טענת העוררת לפיה השומה המתוקנת תהיה החל מיום 12.8.13 ולא מיום 1.1.13.

36. לאור התוצאה ובשים לב להתנהלות העוררת כאמור בהחלטת הוועדה מיום 19.7.15 העוררת תשלם למשיב הוצאות בסך של 1,500 ₪.

37. ניתן בהעדר הצדדים ביום 14.10.2015.

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 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 העירייה.

חברה: עו"ד שילי קדם

יו"ר: עו"ד אמיר לוי

שם הקלדנית: ענת לוי

מספר ערר: 140007005  
140008576

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

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



העורר: בן אבי לירן

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

1. בתיק זה ניתנה החלטת הוועדה ביום 26.3.14 בסוגית סיווג הנכס אשר בחזקת העורר ברח' בעל העקידה 13 בעיר בשטח של 78 מ"ר.
2. במסגרת ערעור מינהלי שהוגש מטעם העורר הוסכם בין הצדדים כי התיק יוחזר לדיון בפני הוועדה, על מנת שתשקול שוב את הנתונים העובדתיים באשר להיות העסק "בית דפוס" כאשר במסגרת זו יוכל העורר להציג לוועדה נתונים ומסמכים נוספים, בהם חוות דעת של רו"ח אשר מתייחסת להכנסות, הוצאות ומחזור העסק, בהתפלגות של עבודות דפוס לעומת עבודות נלוות (כך מתוך פרוטוקול הדיון בעמ"נ 14-07-7089 מיום 17.11.14). בהתאם להסכמת הצדדים הערעור המנהלי נמחק וקיימנו הליך במסגרתו אפשרנו לעורר להציג ראיותיו וקיימנו דיון הוכחות ביום 27.5.15.
3. נציין כי העורר הגיש תצהיר אליו צורף בין היתר אישור רו"ח אדוה אשתר וחשבונית מס מרכזת.
4. המשיב הודיע כי אין בכוונתו להגיש תצהירים נוספים והוא מסתפק בראיות שהובאו מטעמו במסגרת הדיון הקודם וחקירת המצהירים מטעם העורר.
5. לאחר הדיון שערכנו ביום 27.5.15, אפשרנו לעורר להגיש חוות דעת חשבונאית אליה יצורפו המסמכים העומדים בבסיסה לרבות דו"ח רווח והפסד. כן אפשרנו למשיב להודיע אם ברצונו לחקור שוב את העורר או את רו"ח מטעמו וכן להגיש ראיות ומטעמו, לאחר קבלת חוות הדעת החשבונאית מטעם העורר. בהמשך להחלטה הוגש מטעם העורר תצהיר מאת רו"ח אדוה אשתר. לתצהיר צורף דוח רווח

והפסד לשנת 2013. המשיב מצידו הגיש הודעה בה הודיע כי הוא מוותר על חקירת רו"ח אשתר וכי הוא מבקש לקבוע את התיק להגשת סיכומים.

6. לאור ההודעה שהוגשה מטעם המשיב ניתנו הנחיות להגשת סיכומים ואף אפשרנו לעורך להגיש סיכומי תשובה על פי בקשתו. משהוגשו הסיכומים כאמור, התיק בשל להכרעה.

7. נציין כי הצדדים הגישו הודעה מוסכמת לפיה ההכרעה תחול גם בהתייחס לשנת 2015.

### טענות העורר

8. העורר מחזיק בנכס ברחוב בעל העקידה 13 בעיר, בשטח של 78 מ"ר. לטענת העורר הנכס בשימוש כבית דפוס, בו מתבצעת העתקה, כריכת אלבומים והכנת מוצרי נייר שונים כדון מעטפות, פנקסים, הזמנות, ניירות מכתבים ועבודות לימינציה. העורר טוען כי הפעילות בנכס עומדת במבחנים לסיווג הנכס כמלאכה ותעשייה. עוד טען העורר בכתב הערר כי בשונה מטיעונו של המשיב בהחלטתו נשוא הערר לפיו תכליתו של הסיווג מלאכה ותעשייה הוא הענקת תעריף מוזל למפעלים עתירי שטח שיש להם צורך הכרחי בשטחים גדולים, אין כוחו של גודל הנכס כדי להשליך על השימוש הנעשה בו. לטענת העורר סעיף 3.3.1 לצו הארנונה מתייחס מפורשות לבתי דפוס, שכן בסעיף מצויינים הסמלים 200 – 399 והסמל 262 אשר ניתן לבית דפוס בספרי העירייה לצורך חיוב בארנונה, מצוי בטווח הסמלים כאמור. העורר הוסיף וטען כי יש להעדיף סיווג ספציפי אשר הולם את הפעילות המתבצעת בנכס על פני הסיווג השירורי.

9. בסיכומים מטעם העורר נטען כי בנכס מכונות דפוס תעשייתיות ששווין מאות אלפי שקלים. העורר ציין כי המשיב נמנע מלהגיש תצהיר התומך בדוח ביקורת שנערך בנכס בתאריך 3.5.12 המפרט בהרחבה את הפעילות של בית הדפוס אלא התייחס רק לדוח מוקדם יותר מתאריך 27.12.11. העורר התייחס לציוד מיכני נוסף אשר בנכס לייצור תעשייתי. בהתייחס לעבודות הגרפיקה נטען כי על פי הראיות ההכנסה משירותי הגרפיקה בשיעור של 2% מההכנסה השנתית ומדובר בפעילות מינורית. כן הובהר כי הגרפיקאית משתכרת כ-5000 ₪ בלבד, עובדה שמחזקת את טענתו כי מדובר בפעילות זניחה ביחס לכלל הפעילות. העורר התייחס למבחנים שנקבעו בפסיקה לסיווג מלאכה ותעשייה וטען כי הוא הוכיח במסגרת ערר זה כי זהו הסיווג הנכון לצורכי ארנונה. בסיכומי התשובה הוסיף העורר כי טענת המשיב לפיה מרכז הכובד של הנכס הוא במתן שירותי גרפיקה היא טענה שגויה שאין לה כל עיגון בראיות. כן נטען כי המשיב ויתר על חקירת רו"ח אשתר ובכך ניתן תוקף לאמור בתצהירה. העורר אף הבהיר כי מדו"ח רווח והפסד שצורף לתצהירה של רו"ח אשתר ניתן ללמוד כי רווחיו של העורר בשנת 2013 מהווים 4.33% מההכנסות בלבד, בהיקף של אלפי שקלים בודדים לחודש.

### טענות המשיב

10. המשיב דחה את הטענות שהועלו על ידי העורר והפנה להחלטתו בהשגה. לטענת המשיב השימוש בנכס הוא בבחינת פעילות שבעיקרה מחשבתית ולא ייצורית. לטענת המשיב העורר נותן שירותי פרסום ללקוחות ספציפיים ולא מדובר בעסק של "הוצאה לאור" שהוכרה בפסיקה כפעילות ייצורית. לטענת המשיב, אומנם העוררת מכתירה עצמה כ"בית דפוס" אולם אין בכך כדי לענות על המבחנים שנקבעו לצורך הסיווג לפי סעיף 3.3.1 לצו הארנונה, היות ופעולת ההדפסה הינה חוליה אחת בשרשרת של פעילות שירותית שניתנת ללקוח (כגון: שירותי גרפיקה, עיצוב, פרסום וכד').

11. בסיכומים מטעם המשיב נטען כי הנכס משמש למתן שירותי גרפיקה ופרסום לבתי עסק. נטען כי גם אם הנכס מתקיימת פעילות של דפוס לא הוכח כי זו מהווה את מרכז הפעילות. כן נטען כי אין רלוונטיות לשווי המכונות ולא הוכח כי היקף ההכנסות נמוך כאחד מהמבחנים לסיווג מלאכה.

### דיון והכרעה

12. במסגרת החלטתנו הקודמת קבענו כי בבחינת מלוא הראיות שהובאו בפנינו אין המדובר בנכס שהמהות שלו ועיקר הפעילות שלו עולה לכדי בית דפוס המצדיק סיווג כבית מלאכה ותעשייה. זאת לפי העובדות הבאות:

- א. בנכס עובדים העורר, אימו וגרפיקאי.
- ב. הנכס סווג עד כה בסיווג עסקים ורק לאחרונה, מבלי שהשתנתה הפעילות בנכס, ביקש העורר מהמשיב את שינוי הסיווג.
- ג. בנכס פעילות של הכנת פנקסים, הזמנות לחתונה. ניתן שירות של עיצוב כרטיס ביקור.
- ד. בנכס יש מספר עמדות עבודה הכוללות שולחנות, מחשבים ומספר מדפסות.
- ה. העורר מפרסם עצמו באתר אינטרנט כמי שנותן שירות בתחום הגרפיקה, הדפוס, דיוור ישיר הזמנות לאירועים ועוד כאשר בין לקוחותיו נמנים בנקים, לקוחות פרטיים ובתי עסק. קיים פרסום לפיו העורר מציע פתרונות לכל צרכי הדפוס, הגרפיקה והפרסום.
- ו. מהתמונות שהוגשו בפנינו למדנו כי הנכס מעוצב כמשרד, עם ספרות, קלסרים, שולחנות כתיבה. קיימת מדפסת עם גליל נייר גדול, וכן מדפסת רגילה. במקום ארגזי של דפי נייר

4A, מכונת ספירלה.

13. בהחלטתנו הקודמת קבענו כי לא די בעובדה שבמקום מתבצעת פעילות של הדפסה ולא די בכך שברשימת "הקודים" מצוי בית דפוס בתחום השימושים שבטווח שבסעיף 3.3.1 לצו הארנונה. בבחינת העובדות שהוכחו קבענו כי לא הוכח בפנינו כי מדובר בעסק אשר מהותו ועיקרו כבית דפוס, אלא מדובר בנכס בו מתבצעת בפעילות מעורבת, שעיקרה בתחום מתן שירותי עיצוב וגרפיקה ולא בתחום הדפוס, וכי העורר לא עמד בנטל ההוכחה להוכחת הסיווג מלאכה ותעשייה.

14. במסגרת הליך הבאת הראיות הנוסף שקיימנו בהתאם להסכמת הצדדים התבררו עובדות משמעותיות נוספות שלא הוכחו בהליך הקודם.

15. העבודות המבוצעות על ידי העורר מתחלקות לשני סוגים: מרבית ההכנסה מחברות גדולות ששולחות קבצים מוכנים, פליירים, כרטיסי ביקור והעורר מבצע את ההדפסה. הסוג השני, שהינו חלק קטן בפעילות הוא במסגרת עיצובים מוכנים כאשר הגרפיקאית משנה את הנתונים בהתאם לאירוע. ברוב המקרים הלקוחות לא משלמים בגין העיצוב, אלא אם מדובר בעיצוב מיוחד שדורש שעות עבודה רבות. בעדותו הבהיר העורר כי הנכס אינו משרד עיצוב ואין להם את היכולת לעצב מותג והם רק מבצעים את ההדפסה. לשאלת הוועדה הוסיף כי בנוסף הם עובדים עם ספקים חיצוניים אשר מבצעים עבודות שאין לעורר יכולת לבצע כגון: הטבעת פויל, כריכות.

16. רו"ח אשתר הצהירה במסגרת התצהיר מהו שיעור ההכנסות מעבודות הדפוס לשנת 2013 ומתוכן ההכנסה משירותי גרפיקה מהווה 2% מסך ההכנסה השנתית. כן בתצהירה מופיע הנתון של רכישת חומרי גלם – בעיקר נייר וטונר (וכן עבודות כריכה) בשיעור של כמחצית מגובה ההכנסות לאותה שנה.

17. בתצהירו של העורר הובא תיאור מפורט של מכונות הדפוס שהן בעלות יכולת הדפסה של עד 1.5 מיליון דפים לחודש ובמהירות של 105 דפים לדקה, יכולת כריכה אוטומטית כולל יצירת אוגדנים, חירור תורים לתיוק והידוק של קבוצות דפים בנות 100 דפים. בנוסף קיימת מכונת למינציה מסחרית, גיליוטינה מסחרית, מכונת אריזה.

18. כאמור, המשיב הפנה לדוחות הביקורת שנערכו על ידו בעבר ומצא לנכון לא לערוך ביקורות נוספות ולא להגיש ראיות לסתור את הראיות מטעם המשיב. בדוח הביקורת מיום 27.12.11 צויין כי בנכס קיימות עמדות עבודה הכוללות מחשבים ומדפסות. במקום נכתב עובד יונתן לדבריו המקום משמש בית דפוס. קיים חדר המאחסן דפי צילום.

19. בביקורת נוספת שנערכה מטעם המשיב ביום 3.5.12 צויין כי במקום 2 מכונות דפוס דיגיטליות גדולות (אחת ציבעונית ואחת שחור לבן), עמדה של גרפיקאית, חדר משרד של המנהלת, חדר מחסן נייר וכן מכונת ספירלה, מכשיר ניקוב, מכשיר חיתוך קטן, מכונת למינציה ועוד מכונת צילום גדולה. אמורה להתקבל בימים הקרובים גיליוטינה חדשה. הוסבר כי מדובר בבית דפוס דיגיטלי. מהתמונות רואים את המכונות, מדפים ועל גביהם דפים מסוגים שונים.

20. 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-השבת 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.

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

22. בהתייחס לסיווג מלאכה, 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).**

23. 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.

24. המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות נועדו, אפוא, לזיהוי "מפעל תעשייתי", אשר פעילותו עשויה להעביר עובדים מענפי השירותים לענפי הייצור. על כן, מבחנים אלו, שנועדו לזוהות עסקים

בעלי פוטנציאל לשינוי דפוסי העסקה, אינם יכולים להיות ממצים כדי לזהות "בית מלאכה" לעניין ארנונה.

25. בבחינת כלל הראיות עולה עתה כי העורר עמד בנטל ההוכחה הנדרש ממנו.

26. העורר הוכיח כי עיקר הפעילות בנכס הינה כבית דפוס. הפעילות מתבצעת באמצעים ממוכנים שהוכח כי מדובר במכונות תעשייתיות. הוכח כי הפעילות בתחום הגרפיקה הינה זניחה ביחס לכלל הפעילות בנכס ולנוכח מכלול הנכס, הפעילות ואופיו אין מקום לפצל את הנכס לסיווגים שונים אלא לראותו כבית דפוס כמכלול אחד.

27. העורר הוכיח כי מתקיימת פעילות ייצורית של הדפסה, באמצעות מכונות כאשר הוא מבסס את טענתו כי ליבת הפעילות הינה פעולת הדפוס על פני פעולות אחרות.

28. מנגד הטוענים שהועלו מצד המשיב בסיכומים מטעמו לפיהן הנכס משמש למתן שירותי גרפיקה ופרסום לא הוכחו. לא הוכח כלל כי מתבצעת פעילות של פרסום ולגבי הגרפיקה הוכח כי זו זניחה ביחס לכלל הפעילות. בניגוד לטעון מצד המשיב יש חשיבות רבה למיכון שבנכס ואף לשוויון, עובדה אשר מצביעה על השקעות בטכנולוגיה לצורכי ייצור. לא כל שכן בשים לב לשיעור הרווח של הפעילות בנכס שאינו גבוה.

29. בסיס להחלטתנו מצאנו גם בתצהיר רו"ח אישתי, שהמשיב ויתר על חקירתה הנגדית במסגרתה הוכח כי שיעור ההכנסות מעבודות הדפוס הוא העיקר וכי ההכנסה משירותי גרפיקה הינה בשיעור של 2 אחוז בלבד מסך ההכנסה השנתית. כמו כן, עולה מהתצהיר כי עיקר הוצאות העורר הן רכישת חומרי גלם, בעיקר נייר וטונר, אשר מטבע הדברים משמשים את העורר בייצור הדפוס.

---

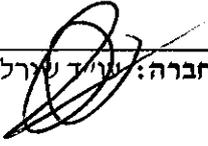
30. אשר על כן הערר מתקבל כך שהנכס יסווג בסיווג מלאכה ותעשייה.

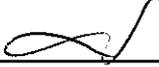
31. בנסיבות העניין החלטנו לא לחייב בהוצאות.

ניתן בהעדר הצדדים ביום 14.10.2015.

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 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.

  
חברה: עו"ד עירלי קדם

  
חבר: דר' רינד זיו, רו"ח

  
יו"ר: עו"ד אביה לוי

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: תכלת תקשורת בע"מ

נגד

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

### החלטה

1. עניינו של הערר שבפנינו הוא בהחלטת המשיב מיום 29.6.14 שניתנה במסגרת השגה שהוגשה על ידי העוררת ביחס לחיובה בארנונה בגין הנכס ברחוב דרך מנחם בגין 53 המוחזק על ידה, לפי סיווג העסקי: בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר. בהחלטה נקבע כי בנכס לא נעשית כל פעולה הקשורה לעניין מלאכה או תעשייה וכן נדחתה הטענה החלופית לסיווג חלק מהנכס כבית מלאכה.

#### טענות העוררת

2. העוררת טענה בכתב הערר כי מדובר בנכס אחד בעל תכלית אחת בו יושבים עיתונאים, עורכים וכיו"ב וכל תכליתו אחת: הוצאת עיתונים במהדורה כתובה.
3. העוררת טענה כי היא המוציאה לאור הגדולה ביותר בישראל להוצאת מגזינים. לטענתה, יש לסווג את הנכס בסיווג תעשייה, בין היתר לאור החלטת ועדת הערר בעניין בית מעריב.
4. לחלופין, התבקשה הוועדה לסווג 80% מהשטח בסיווג תעשייה ומלאכה ו-20% בסיווג העסקי.

#### טענות המשיב

5. בכתב התשובה טען המשיב, בין היתר, כי טענת האפליה אינה בסמכות ועדת הערר.

6. לגופו של עניין נטען כי בנכס לא מתבצעת פעולה הקשורה לעניין מלאכה או תעשייה ולא נעשית בו כל פעולה שיש בה משום שינוי אופיו או זהותו של חומר גלם מוחשי למוצר שלא היה קיים לפני כן.

7. המשיב הפנה לפסיקה אשר דנה בסיווג תעשייה ובסיווג מלאכה וטען כי הפעילות שמתבצעת על ידי העוררת בנכס אינה עומדת במבחנים שנקבעו לעניין סיווגים אלה.

### מסגרת הדיון בערר

8. לבקשת הצדדים קבענו את התיק לדיון הוכחות והצדדים הגישו תצהירים וראיות מטעמם.

9. ביום 2.6.15 קיימנו דיון הוכחות במהלכו נחקר העד מטעם העוררת, מר אברהם טנא, אשר משמש כמנהל תפעול בעוררת. ב"כ העוררת ויתר על חקירתו הנגדית של החוקר שביצע ביקורת בנכס מטעם המשיב.

10. לבקשת הצדדים אפשרנו להם להגיש סיכומים בכתב ומשהוגשו התיק בשל להכרעה.

### דיון והכרעה

#### סיווג

11. 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 מחויבת היא לגבות "מס" ממי שנהנה מפעולותיה. בע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקוה, פ"ד מו(4) 778, 785 (1992) נקבע כך:

**"מטרתה העיקרית של הארנונה העירונית היא לאפשר מתן מכלול של שירותים לתושבי העיר".**

12. 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, לשימוש 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..."**

13. לדיון בענייננו רלוונטיים שני סעיפים מתוך צו הארנונה של עיריית תל אביב:  
א. סעיף 3.3.1 לצו הארנונה אשר דן בבתי מלאכה ומפעלי תעשייה.  
ב. סעיף 3.2 לצו הארנונה אשר דן בסיווג עסקי – בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר.

14. המבחנים לקביעת סיווג תעשייה (הוא הסיווג שנטען על ידי העוררת בהליך זה), 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.

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

16. 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 שמחזקים את המסקנה כי הסיווג ההולם הוא תעשייה.
- ג. אף גודל הנכס ומספר העובדים המועסקים בנכס עשויים להוות אינדיקציה לקביעת סיווגו של הנכס כתעשייה, כפי שבענייננו.

17. כפי שנפרט להלן, בתי המשפט כבר נדרשו לדון באופן ספציפי ופרטני בפעילות של גופים אשר עוסקים בהוצאה לאור.

18. בפסק הדין שניתן על ידי בית המשפט העליון בעניין **רעיונות**, נדונה פעילות של חברת רעיונות אשר מפיקה ירחון בשם "ידע למידע" - ירחון למיסוי, למשפט ולכלכלה, ובו כתבות שתוכן ראיונות ופירסומים של דברי חקיקה, פסקי-דין, ידיעות, מאמרים, טבלאות, שערים, מדדים וכן טבלאות לגילום משכורת. כן הפיקה החברה תקופון בשם "נטו+". הערעור נסוב על החלטת בית המשפט המחוזי אשר קבע כי יש לראות בחברה מפעל תעשייתי, שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית, ועל-כן היא זכאית לפטור ממס על-פי סעיף 2א(א)(1) לחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975. בית המשפט העליון קבע כי "אין זה מדויק לומר כי כל הוצאה לאור יש לראותה כמי שעוסקת ב'פעילות ייצורית' ויש לבחון מהו העיקר בפעילות ומה טפל בה. בנסיבות העובדתיות שנדונו בעניין רעיונות נקבע כי לא הוכח שעיקר הפעילות היא 'פעילות ייצורית'".

19. סוגיה דומה נדונה בעניין עמ"נ (מחוזי ת"א) 09-193 הוצאת ספרים עם עובד בע"מ נ' עיריית תל אביב (החלטה מיום 23.2.20120). בית המשפט המחוזי דן בערעור מינהלי על החלטת ועדת ערר בסוגיית סיווג הפעילות לצורכי ארנונה. מדובר בחברה להוצאה לאור של ספרים, כאשר בנכס היא ביצעה את הפעולות הבאות: סינון של כתבי יד, עריכת כתבי יד, הגהה, עימוד ועיצוב גרפי. הפעולות של הסדרה, הדפסה וכריכה של הספרים נעשו מחוץ לנכס ובמקום אחר. הספרים הגמורים חוזרים לנכס ומשם הם מופצים לרחבי המדינה. הנכס סווג לצרכי ארנונה כ"משרדים" ולטענת החברה היה מקום לסווג פעילות זו בסיווג "מלאכה ותעשייה". בית המשפט המחוזי קבע כי אין הוא מוצא מקום בנסיבות העניין להתערב בהחלטת הועדה אשר דחתה את הערר כאשר על פי הקביעות העובדתיות, בנכס הספציפי מתקיים עסק של מתן שירותים שעיקרם שירותים של סינון, עריכה, עיצוב, שיווק, הפצה ויחסי ציבור. בית המשפט קבע כי "כל אלה הם שירותים רעיוניים, עסקיים, שאין בינם לבין תעשייה דבר".

20. בית המשפט הפנה לפסק דינו שניתן בעמ"נ 257/06 מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב יפו נ'

מילים שירותי כתיבה ותרגום בע"מ (החלטה מיום 2.11.08) בו נקבע כך:  
"מאחר שבהטלת מס עסיקנן בהירות וודאות צריכות להיות נר לרגלינו. יתכן איפוא כי 'יצור' יש וישאר כהגדרתו הקלאסית, ואם מבקש המחוקק לעדכן את תקנות ההסדרים ברוח העיתים, יעשה כן במפורש. עד אז ראוי לגזור על עצמנו להמעיט בפרשנות יצירתית".  
בית המשפט הבהיר כי: "כדי להיכלל בסיווג 'תעשייה ומלאכה' יש צורך לקיים פעילות ייצורית. משמע, יצירת 'יש מוחשי בנכס מיש מוחשי אחר'. סינון כתבי יד, עריכה, הגהה, שיווק והפצה אינם יצירת 'יש מוחשי בנכס מיש אחר'. משום כך, ביקשה המערערת לראות את בית הדפוס כזרוע הארוכה. אין הפסיקה מכירה בזרוע ארוכה שכזו. בעניין זה ראוי להפנות גם ע"א 798/85 פקיד השומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב

ירושלים (1979) בע"מ פ"דמב (4) 162 (1988) שם נקבע כי סידור של חומר, שינויו מבחינת הצורה אך לא מבחינת המהות איננו בגדר 'יש חדש' במהותו. ואשר על כן פעילות כזו איננה פעילות יצורית".

### מן הכלל אל הפרט

21. בענייננו, הנסיבות והעובדות שבענייננו, שאינן שנויות במחלוקת בין הצדדים, דומות למקרים שנדונו בפסיקה כאמור לעיל.

22. העוררת מחזיקה בקומה 2 בבניין בשטח של 690 מ"ר. בנכס מועסקים בין 80 ל-100 עובדים אשר עוסקים בהוצאה לאור של מגזינים ועיתונים שונים: מעריב לנוער, מעריב לילדים, נשיונל גיאוגרפיק קידס, עיצוב, דרך האוכל, קו למושב, דף ירוק. לכל עיתון יש עורך, עורך משנה, גרפיקאי, מתרגם, מנהל כספים ומנכ"ל. עורך ראשי יושב בחדר משלו, והכתבים ועורך המשנה יושבים במתחם אחד. בשטח נוסף נמצאים עובדים שנותנים שירות ללקוחות ומבצעים עבודות שיווק. בנוסף יש מנהל כספים, מנהלת חשבונות, מנהל תפעול.

23. על פי תשריט שצורף לדוח הביקורת מטעם העירייה ולתצהיר החוקר מטעמה, שלא נחקר על תצהירו, מחולק הנכס כך:

א. משרדים של מנכ"ל, מנהלת חשבונות, מחלקת שימור לקוחות, טלמרקטינג.

ב. מחסן (שנמצא סגור).

ג. חדר חשמל.

ד. מטבחון.

ה. ערכת עיתון "דרך האוכל".

ו. ערכים של מעריב לנוער.

ז. ערכים ועמדות צילום.

ח. מחלקת גרפיקה של מגזין "דרך האוכל".

ט. משרד מנהל מערכת.

י. מחלקת מודעות.

יא. חדר ישיבות.

יב. מחסן נוסף (שנמצא סגור).

יג. גרפיקאים של מעריב לנוער.

יד. גרפיקאים של נשיונל גיאוגרפיק.

טו. מחסן מגזינים.

טז. מחלקת עיצוב וגרפיקה.

יז. עורכים וגרפיקאים עיתוני התיישבות.

יח. מחלקת גרפיקה.

24. אין מחלוקת כי עבודת הדפוס לא מתבצעת בנכס.

25. בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה לסיווג תעשייה ולפסיקה הספציפית שניתנה במקרים דומים, החלטנו לדחות את הערר ואת טענות העוררת לפיהן יש לסווג את פעילותה בנכס בסיווג תעשייה.

26. בענייננו כאמור, בנכס פועלים כתבים, גרפיקאים, עורכים, אשר מבצעים פעילות שאינה מהווה פעילות תעשייתית. כן פועלת במקום התנהלה, ובכלל זה עובדים בתחום הכספים, השיווק וכו'. פעולות השיווק מתבצעת הן לשיווק העיתונים והמגזינים, והן לשיווק מודעות פרסום.

27. בנסיבות העניין אין מקום לראות בפעילות העריכה, הכתיבה, הגרפיקה וכדומה כפעילות תעשייתית אלא כפעילות אשר נמצאת במסגרת הסיווג שנקבע על ידי המשיב – בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות שירותים משרדים ומסחר.

28. הדברים מקבלים משנה תוקף לנוכח פעילויות שונות אשר מתבצעות בנכס, לרבות פעילות של שיווק העיתונים והמגזינים, מכירת שטחי פרסום, שימור לקוחות וכו'.

29. כפי שנקבע בעניין עע"ם 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים, בהתייחס למונחים "תעשייה", ו"שירותים", "נכס המשמש ליתעשייה", מאופיין, ככלל, בכך שמתקיימת בו פעילות ייצור (ייצור מוצר מחומר גלם), במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור. מפעל תעשייה מאופיין גם בכך שהוא עוסק בייצור המוני של מוצרים, ולא בייצור על פי הזמנה של לקוח קצה ספציפי. לעומת זאת, הנכסים המשמשים לענפי השירותים הם נכסים שהפעילות בהם מאופיינת, ככלל, במתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי (יצוארון לבן), כגון עורך-דין, רואה-חשבון, רופא, יועץ פיננסי וכדומה".

30. בהתייחס לטענת העוררת כי בנכס נוצר יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר נבהיר כי במסגרת עיסוקים רבים ניתן לומר אמירה כגון זו אולם אמירה זו לא הופכת את הפעילות לכזו שיש לסווגה בסיווג תעשייה. בנכס מתבצעות פעולות של כתיבה וגרפיקה שיש בהם משום יצירה אולם אין בכך כדי להפוך את כלל הפעילות לתעשייתית. גם בהתייחס ליתר המבחנים אליהם מפנה העוררת בסיכומים מטעמה לא ניתן לומר כי יש בהם כדי להוביל למסקנה אחרת. בניגוד לפעולות של הזדפסה וכריכה אשר מובילות בסופו של דבר ליצירת המוצר, הפעילות של העריכה והגרפיקה, אינן הופכות את מהות הפעילות אשר מתבצעת בנכס לכזו שיש לראות בה כתעשייה. לא כל שכן כאשר בנכס מבוצעות פעילויות עסקיות רבות אחרות כגון שיווק, מכירת שטחי פרסום וכיו.

31. אומנם שיטחו של הנכס אינו קטן ויש לנתון זה משקל ומשמעות, אולם מדובר רק באחת מהאינדיקציות לסיווג תעשייה ובנסיבות העניין אין בה די.

32. בהתייחס לטענת העוררת לפיה היא נכנסה לנעליה של מעריב בכל הנוגע למספר מגזינים ולאור החלטת הוועדה שניתנה בעניין מעריב (ערר 2007-03-131; 2007-07-069) יש לסווגה כתעשייה, מעיון בהחלטת הוועדה עולה כי לאור העובדות שנדונו באותו עניין מצאה הוועדה כי המהות העיקרית וליבת העסק הן תעשייה. לא כך בענייננו כפי שפרטנו לעיל.

33. אשר על כן החלטנו לדחות את הערר.

34. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

35. ניתן בהעדר הצדדים ביום 14.10.2015.

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 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

חברה: עו"ד שחלי קדם

שם הקלדנית: ענת לוי

חבר: ד"ר יוריו רייך, רו"ח

יו"ר: עו"ד אמיר לוי