

בפני חברי ועדת ערר:

יו"ר: יהודה מאור, עו"ד

חברה: שירלי קדם, עו"ד

חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

העוררת: עמותת "יחד רמת השרון" ע"ר 580035624

- נגד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

החלטה

מבוא

הערר דנן עניינו מחלוקת בחלק מנכס הרשום כמוחזק על ידי העוררת, בקומה ראשונה המצוי ברחוב יצחק שדה 38 בתל אביב יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מספר 2000197739; ח-ן לקוח 10166650 בשטח של 177 מ"ר; אשר חלקו הנותר באותה קומה פטור מחיובי ארנונה מתוקף סעיף 5(ה)1) בפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 [להלן: **פקודת הפיטורין**] ואילו את השטח שבמחלוקת, המשיב מחייב את העוררת לפי התעריף הקבוע בסעיף 3.2 לצו הארנונה כ- "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר". [ראה סעיף 2 לכתב התשובה לערר].

טענת העוררת היא כי סיווג השטח **פולו** בקומה הראשונה, צריך להיות פטור לפי פקודת הפיטורין ולא כטענת המשיב.

דיון

לצורך הכרעה בערר זה, יהא עלינו לבחון האם השימוש הנעשה על ידי העוררת בנכס **פולו** הינו כזה העונה לדרישות הפטור שבפקודת הפיטורין בסעיף הרלוונטי 5(ה)1).

1. נוסחו המקורי של סעיף 5(ה) 1) לפקודת הפיטורין הגדיר מקום תפילה לצורך קבלת פטור באופן הבא:

"בית כנסת, כנסיה, מסגד או בית תפילה אחר, והכל לגבי השטח המשמש לצורכי תפילה ואשר אין בו פעילות עסקית".

2. נוסח זה תוקן באופן הבא: " כנסיה, מסגד או בית תפילה אחר, לרבות מבנה או חלק ממבנה שייעודו העיקרי הוא קיום תפילה, והשימושים הנוספים בו, אם ישנם, הם

ללימודי אותה דת או לצרכים הנובעים מקיום התפילה ומלימודי הדת כאמור, ושאינו בו פעילות עסקית". [הדגשה שלנו].

3. לנוסח זה הוסף סעיף חדש, סעיף 5(ה)(א1), אשר תכליתו להבהיר את מה שהיה ברור לכולם בטרם התיקון, והוא שהפטור הנדון חל גם על בני כנסת שמתקיימים בהם שיעורי תורה או פעילות של תרבות תורנית, כגון הכנת נערים לבר-מצוה. [סעיף זה אינו רלוונטי לערר בפנינו, אך מובא לשם שלמות התמונה].
זו לשונו של הסעיף (א1) שהוסף:

"בית כנסת, לרבות מבנה או חלק ממבנה שייעודו העיקרי הוא קיום תפילה, והשימושים הנוספים בו, ככל שישנם, הם ללימוד תורה או לצרכים הנובעים מקיום התפילה ומלימוד התורה, ושאינו בו פעילות עסקית". [הדגשה שלנו].

4. תחילתו של סעיף 5 לפקודה בנוסחו המתוקן מיום 23 במרס 2010 .

5. עלינו לבדוק לאור הקבוע בסעיף 5(ה)(א1) הנ"ל, שלושה פרמטרים מצטברים. האחד, מה ייעודו העיקרי; השני, מה השימושים הנוספים; השלישי, האם מדובר בפעילות עסקית.

6. ראשית יאמר על פעילות עסקית: הוכח בפנינו כי אין בנכס שום פעילות עסקית שמטרתה השגת רווחים או הכנסות כל שהן. למעשה גם המשיב אינו טוען כי בשטח שבמחלוקת קיימת פעילות עסקית. המסקנה המתבקשת כי בנכס, גם לא בחלקו-הנדון בפנינו, לא מתבצעת פעילות עסקית שיש בה כדי לשלול את הפטור המבוקש.

7. אין צורך להדגיש כי כל קהילה וקהילה פועלת על פי דתה ומסורתה. כך הדת היהודית, המוסלמית, הנוצרית ואף אותה קהילת חברי העוררת, שמאמיניה הם בני הדת היהודית משיחית.

8. ייעודו העיקרי של הנכס. המשיב הכיר בשטח הנכס על 2 קומותיו, למעט השטח שבמחלוקת, ככזה המשמש כבית תפילה על פי סגנונם ואמונתם של חברי קהילת העוררת, והעניק להם את הפטור ממסי ארנונה כקבוע בסעיף הפטור הרלוונטי.

9. אגב יוער כי לא מצאנו לדון במשמעות אותו הסכם פשרה שנחתם בעבר בין העוררת למשיב, ותוקפו היה עד לתאריך 31.12.2013 שצורף כנספח "ג" לכתב הערר.

10. הסוגיה המרכזית שבמחלוקת לפנינו האם העוררת זכאית לפטור ביתרת השטח בו היא מחזיקה והאם עונה על הדרישה המפורטת בסעיף הפטור... 'השימושים הנוספים בו, אם ישנם, הם ללימודי אותה דת או לצרכים הנובעים מקיום התפילה ומלימודי הדת כאמור'.

11. בענייננו הוגש מטעם המשיב דו"ח ביקורת בנכס מיום 4.3.14 מטעם חוקר השומה מר גלעד ענקי, להלן: "ענקי" אשר קבע בהתייחס לקומה הראשונה כך: "חלל דרשה-כסאות רבים, הגברה, דוכן, ארון קודש וס"ת, ספריה, כלי נגינה, במה. חדר עמדת סאונד ואולפן הקלטה. מחסן ציוד הגברה וכלי נגינה, חדר הנקה, שירותים ומטבחון. בעורף היחידה-חלל-חדר חברותא-שולחנות, ספות וכורסאות, פינת קפה, רמקולים. בחלל זה לאחר האסיפה בימי שישי נערך כיבוד לנוכחים במקום. לדברי איציק ומוטי כשיש אנשים שאינם מבינים עברית ומגיעים למקום הם נמצאים בחדר החברותא ומישהו מהקהילה מתרגם להם את הדרשה. חדר ייעוץ ותפילה-זקני הקהילה לחברי קהילה-ייעוץ פרטני ולעיתים זוגי."

12. בעדותו בפנינו מעיד ענקי כך: "אני מאשר שלא ראיתי בקומה הראשונה משחקים ו/או כל ציוד שקשור בכך".

13. עיון בדו"ח ובעדותו בפנינו, מוכיח לדעתנו כי אין סתירה בין הנאמר שם לעדות מטעם מצהיר העוררת שהעיד בפנינו.

14. יודגש כי העוררת הגישה לוועדה 3 תצהירים. אחד של מוטי כהן להלן: "כהן" שהעיד בפנינו; השני של אשר אינטרטור; השלישי של גבי ויקטוריה טרובק.

15. ב"כ המשיב ויתר על חקירת המצהירים האחרים, כך שהנאמר בתצהירים לא נסתר, וחקר רק את מר כהן.

16. לענייננו: מדובר בנכס המשמש את הקהילה היהודית משיחית אשר אמונתם, בין היתר, שבזמן תפילות והלל, משמיעים מוזיקה, שירה ונגינה בכלי נגינה. באופן זה ניתן להבין את הימצאותם של כלי נגינה, רמקולים מערכות סאונד ומערכות הגברה. כפי שצוין בדו"ח ענקי, אשר למעשה מאמת את הנאמר בתצהיר טרובק בסעיפים 2,3,4 לתצהירה; תצהיר אינטרטור בסעיפים 3,4,5 לתצהירו; תצהיר כהן בסעיפים 4, 5 לתצהירו.

17. אין לנו כל יומרה לקבוע את אמונתם של היהודים המשיחיים, גם אם הם נעזרים ותומכים אמונה זו מתוך פסוקים בתהילים, או בספר 'מעשי השליחים', או בספר מתי י"ח.

18. בעדותו בפנינו מצין מר כהן כך: "השטח המדובר אני מאשר שיש חדר להנקה, יש חדר סאונד לכלי נגינה, חדר הנחיה ווידוי שנחשב עפ"י אמונתנו גם כן כחדר תפילה. בחדר תפילה המשני יש פינת קפה. ליד חדר הייעוץ יש מחסן ציוד שמשרת את בית התפילה".

19. תימוכין לעדותו מצאנו גם באמור בסעיפים 6, 7, 8, 9 ו-10 לתצהירו.

20. מצאנו לקבל כממצא מוכח ששטחים אלה עונים בצורה משכנעת על הדרישה בפקודה:

'והשימושים הנוספים בו, אם ישנם, הם ללימודי אותה דת או לצרכים הנובעים מקיום התפילה ומלימודי הדת כאמור'.

21. בקצרה נתייחס לאותו "שטח הנקה" שלדעת המשיב אין בו משום מענה לצרכים הנובעים מקיום התפילה. באופן המילולי של המילה היינו תומכים בדעת המשיב, ברם לא ניתן לנתק את אותו 'שטח הנקה' מהעובדה שנאמרה בתצהיר כהן סעיפים 6, 7: "אזור זה מיועד לצורך המשך השתתפותן בתפילה בזמן שעליהן להתפנות לטפל בילדיהן. כחלק מאמונתנו, אנו מאמינים שכל אדם הנמצא ברחבי בית התפילה יכול להשתתף ממקומו הוא". נוסף על כך את המוצהר בסעיף 6 לתצהיר אינטרטר: "צמוד לחדר אסיפות התפילה המרכזי, יש חדר קטן לשימושן של האימהות המניקות. בתוך חדר זה יש ציוד הגברה המאפשר לאימהות להשתתף בתפילה בצניעות וזמן אמת".

22. לדעתנו אותו חדר הנקה אינו במנותק מהתפילה, אפילו נשמעת ברמקולים התפילה ודברי ההלל (ראה סעיף 5 לתצהירה של טרובק), לפי אמונתם של היהודים המשיחיים כך ממשיכות להשתתף האימהות בזמן הנקה והחתלה, לא מצאנו כי אין בחדר מענה לצרכים הנובעים מקיום התפילה.

23. מאחר והוכח לדעתנו כי אין מדובר בפעוטון, בו נמצא צעצועים או כל ציוד הקשור לכך, כפי שהעיד ענקי, או שגובים כסף בכניסה אליו מחברי הקהילה, אנו קובעים כי גם שטח זה זכאי לפטור.

24. לא ניתן להתעלם מנוסח הסעיף בפקודת הפיטורין המציין "מבנה או חלק ממבנה שייעודו העיקרי הוא קיום תפילה, והשימושים הנוספים בו, אם ישנם, הם ללימודי אותה דת או לצרכים הנובעים מקיום התפילה ומלימודי הדת כאמור, ושאינן בו פעילות עסקית".

25. הצדדים הפנו אותנו לפסק הדין שניתן בעמ"נ 47425-12-11 ישיבת חיים והשלום נ' מנהל הארנונה בעיריית ירושלים, ברם העובדות שם היו שונות מהעובדות שבפנינו.

26. שם הוכח כי הנכס משמש **בישיבה** (ולא כבית כנסת הפטור מארנונה), ומשכך הוחלט לשנות את סיווגו לצרכי ארנונה לתעריף "מוסדות".

27. שם נקבע מפורשות שהפטור ניתן לבית כנסת, היינו למבנה (או חלק ממבנה) שזה ייעודו העיקרי, גם אם מתקיימים בו שיעורים ללימוד תורה ופעילות דומה שאינה למטרת רווח. לא ניתן פטור על ישיבה, אפילו התלמידים שם מתפללים.

28. מסכימים אנו למסקנת בית המשפט שם, שקבע בין היתר כך: 'נקודת המוצא היא, כי לפטורים הקבועים בפקודת הפיטורין יש ליתן פרשנות מצמצמת, על מנת שהפטור מארנונה יינתן רק לתכלית לשמה נועד. כל כך, משום שמשמעות מתן הפטור היא הכבדת נטל המס על נישומים אחרים...קבלת עמדתה של המערערת משמעותה, כי כל אימת שאדם מציב במקום שבחוקתו, ארון קודש ומקיים בו מניין קבוע, באופן אינצידנטאלי לפעילות העיקרית המתקיימת במקום, הופך הנכס או אותו חלק מן הנכס ל"בית כנסת". כך, מעביד במקום עבודה, אדם פרטי בבית מגוריו, וכיוצא באלה דוגמאות. ברי, כי לא לכך התכוון המחוקק. לא זו הייתה תכלית הפטור. כוונת המחוקק הייתה לפטור בית כנסת ככזה, והתיקון נועד להבהיר כי גם אם מתבצעות בו פעילויות הכרוכות באופי המקום כבית כנסת, כגון מתן שיעורי תורה בסמוך לזמני התפילות וכדומה, לא יהיה בכך כדי לשלול מן המקום את עובדת היותו בית כנסת.'

29. באותו אופן נפסק בעמ"ן 526/08 ישיבת מקדש המלך נ.י. מנהל הארנונה בעיריית ירושלים.

30. אין חולק כי כל תיק ותיק יוכרע על פי נסיבותיו הקונקרטיות וקשה להסיק מסקנות מהחלטות של ועדות ערר אחרות אשר החלטותיהן צמודות לראיות שהובאו לפנין ועל פי האמונה של כל דת ודת. ברם לדעתנו במקרה הקונקרטי לפנינו, מתצהירי העוררת ועדות ענקי מטעם המשיב, תומכים בקבלת הערר משהוכח כי השימושים הנוספים הם ללימודי אותה דת, תומכים באמנותם הספציפית, כקבוע בסעיף: "ולצרכים הנובעים מקיום התפילה ומלימודי הדת כאמור ושאינו בו פעילות עסקית".

סוף דבר

הערר מתקבל. על המשיב להעניק פטור על כל שטח הנכס בקומה ראשונה, בהתאם לפקודת הפיטורין. בנסיבות העניין לא חייבנו בהוצאות. ניתן היום, B באוגוסט 2015 בהעדר הצדדים.

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), התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

חבר: עו"ד ורו"ח אבשלום לוי
קלדנית: ענת לוי

חברה: עו"ד שירלי קדם

יו"ר: עו"ד יהודה מאור

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

העוררת: מגדל האופרה ניהול והפעלה בע"מ

- נגד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

1. העובדות בתיק זה כעולה מהמסמכים שבתיק הועדה הן כדלקמן:

- א. העוררת הגישה ערר בתאריך 15.12.2014 - לא על החלטת מנהל הארנונה נדרש, אלא על מכתבה של הגב' תמי לוי מנהלת המחלקה אצל המשיב, מיום 3.11.2014
 - ב. במכתב הני"ל הודע לעוררת כי לא נמצאו אצל המשיב הודעותיה על חילופי מחזיקים במועד בו טוענת העוררת כי חדלה מלהחזיק בנכס נשוא הערר.
 - ג. בהודעת הערר טוענת העוררת כי יש לבטל את חיובה מתשלום ארנונה החל מיום 16.5.2014 בהסתמך על פסק דין שניתן בה"פ 26090-07-12 ע"י כב' השופט יאיר דלוגין מיום 30.3.2014 [פסק הדין צורף כנספח "א" לערר- לא בשלמותו].
 - ד. אין חולק כי המשיב לא היה צד להליכים הני"ל.
 - ה. כך גם אין חולק כי במכתב הגב' תמי לוי מיום 29.9.2014 שצורף כנספח "2" לבקשה למתן הוראות שהגיש ב"כ העוררת לוועדה ביום 14.6.2015 - עולה כי חילופי מחזיקים בין העוררת לבעלים מפעלי גרוזה קשפיצקי בע"מ בוצעו ביום 9.9.14 בהתאם להודעת העוררת והודעת הבעלים.
-
- ו. בסעיף 3 למכתבה של הגב' לוי הני"ל, צוין כי "על פי חוק, מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך 90 ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה..."
 - ז. אין במכתב זה כדי להעניק לעוררת זכות ערעור על החלטת משיב שלא ניתנה כלל.
 - ח. בערר מאשרת העוררת כי על פי פסק הדין בה"פ הני"ל, ניתן צו הצהרתי לפיו המבקשים שם, ביטלו כדין את ההסכם עם המשיבה דשם, ועוד נקבע כי ההסכם יבוא לסיומו ביום 15.5.14
 - ט. אין חולק כי העוררת צירפה מקבץ מסמכים ופירטה טענותיה בסעיפים 4 עד 12 לערר. לאחר עיון בהם אנו קובעים כי אין בהם כל רלוונטיות לבקשת

המשיב לדחיית הערר על הסף ולגופו של ענין, כפי שביקש בכתב התשובה לערר שהוגש בתאריך 22.3.15

1. המחלוקת בין העוררת לפנינו לבין המשיב נסמכת על הטענה היחידה, שהיה על המשיב לשנות את המחזיק בנכס נשוא הערר כבר ביום 16.5.14 ולא כפי שהודע למשיב ביום 8.9.14

2. לא מצאנו בכתב הערר כי קיימת החלטת המשיב עליה בלבד ניתן לערר בפנינו. כך גם לא מצאנו כי המשיב אמור היה לנחש כי קיים פסק דין הקובע דברים עליהם לא דיווחה העוררת בזמן אמת, כדי שיבוצעו חילופי מחזיקים במועד המבוקש בעררה.

3. לא מצאנו פגם בהחלטה לשנות מחזיקים כפי שנקבע במכתבה של הגב' לוי מיום 29.9.2014

4. ברור כי חובת ההודעה במועד חלה על העוררת כקבוע בסעיף 325 לפקודת העיריות ומשלא עשתה כן אין לה אלא להלין על עצמה.

5. מעבר לנדרש, ומבלי שנקבע מסמרות לנכונות הממצאים, עולה מעיון ברישומי רשם החברות כי קיימות 2 חברות שונות בשמן ובמספר התאגיד שלהן. אחת היא המשיבה שהייתה צד לה"פ הני"ל, דירות מגדל האופרה ניהול (1994) בע"מ- ח.פ. 511974107 ; השניה היא העוררת בפנינו ומספרה 511648859 .

6. לאחר שעיינו בכתב הערר שכאמור אין בו התייחסות לעובדה שהמשיב לא נתן כל החלטה שמן הראוי שאנו נבדוק אותה על פי הקבוע בחוק הערר, גם לגופו של ענין ניווכח לראות כי בין העוררת ובין הבעלים קיים סכסוך משפטי החורג מעניינה של הועדה.

7. לא מצאנו פגם בהתנהלות המשיב שפעל כמצוות החוק.

8. לא מצאנו לקבוע את התיק להוכחות או לצרף כצד ג' את הבעלים שכן לא מצאנו, גם לא לגופו של ענין כל פגם בהתנהלות המשיב, כעולה מהמסמכים שבתיק.

9. אין בהחלטתנו כדי ליצור מעשה בית דין בין העוררת לבין הבעלים, ככול שתמצא לנכון לברר הסכסוך בבית המשפט המוסמך.

סוף דבר

הערר נדחה .

ניתן היום, 23 באוגוסט 2015, 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 החלטת.

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

חברה: עו"ד שג'לי קדם

יו"ר: עו"ד יהודה מאור

קלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת ערר:

יו"ר: יהודה מאור, עו"ד

חברה: שירלי קדם, עו"ד

חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

העוררת: רום כנרת נכסים והשקעות בע"מ

- נגד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

החלטה

1. העוררת, להלן: "רום", הגישה לוועדת הערר שני עררים ביחס לסיווג הנכס ולשטחו. הערר שלפנינו הוא ערר לשנת 2013; ואילו ערר מס' 140011236 הוא לשנת 2014.
2. בראשית הדרך, בתאריך 4.9.2014 אוחד הדיון בעררים לבקשת הצדדים ולאחר מכן פוצל הדיון ביום 27.11.2014, שוב לבקשת הצדדים. הדיון בערר 2014 תלוי ועומד. כעת תינתן החלטתנו לשנת המס 2013 לאחר שהצדדים הגישו ראיותיהם וסיכומיהם, לרבות תגובה לסכומי המשיב שהוגשה ע"י ב"כ העוררת ביום 26.1.2015.
3. יוער כי הדיון בתיק זה נדחה פעמים רבות לבקשות הצדדים, בין היתר בטענה כי מתנהל ביניהם מו"מ לפשרה, פשרה שלצערנו לא הושגה וחבל שכך.
4. רום הנה השוכרת של בניין המצוי ברחוב אלפא 19 תל-אביב, הרשום כולו אצל המשיב כנכסים מספר 200025236; 2000252231; 2000379581 [להלן: "הנכס כולו"].
5. הערר לפנינו נסב על נכס הרשום אצל המשיב כנכס מס' 2000252231 ח-ן לקוח 10622894. נכס זה כולל 3 קומות: קרקע, ראשונה ושניה.
6. על פי תרשים המבנה שבוצע ע"י זייד-אורניב בע"מ ועודכן בתאריך 6.8.2013 שטח הנכס על כל קומותיו הינו בשטח של 774.61 מ"ר, בחלוקה הבאה: קומת קרקע – 267.09 מ"ר; קומה א' – 254.91 מ"ר; קומה ב' – 252.61 מ"ר.
7. כתב הערר בנדון הוגש ע"י העוררת בתאריך 14.11.2013; ובתאריך 9.2.2014 הוגש מטעם המשיב כתב התשובה לערר.
8. בתאריך 6.4.2014 הוגש תצהיר עדות ראשית מטעם העוררת, תצהירו של מר אילן ששון, להלן: "ששון".

9. בתאריך 1.5.2014 הוגש תצהיר עדות ראשית מטעם המשיב, תצהירו של מר אלדד משולמי, להלך: "משולמי".

10. בדין ההוכחות בפנינו מתאריך 27.11.2014 נשמעו עדויות הצדדים.

11. סיכומי העוררת הוגשו ביום 21.12.2014; סיכומי המשיב הוגשו ביום 11.1.2015; תגובת העוררת לסיכומי המשיב הוגשו ביום 26.1.2015.

12. הסוגיות בערר שלפנינו הן: הראשונה, האם יש מקום לסווג חלק מהנכס בקומת הקרקע המוחזק ובשימוש: "ממני" - MEMENI בסיווג 'בית תוכנה' - ומה גודלו; השנייה, האם יש מקום לסווג חלק מהנכס בקומה הראשונה המוחזק ובשימוש משרד אדריכלים כ- 'מלאכה ותעשייה' - ומה גודלו; השלישית, האם יש מקום לסווג את יתרת שטח הנכס בקומת הקרקע, המוחזק ע"י העוררת כ'מלאכה ותעשייה' - על פי הייעוד המקורי של הנכס כולו שכן העוררת המשיכה לשפץ את הנכס וטרם הושכר לאחרים ולא נעשה בו שימוש - ומה גודלו.

13. טרם נדון לגוף העניין מצאנו להסיר מעל סדר היום שתי סוגיות. לגבי סוגיה אחת ניתנה החלטתו בתאריך 27.11.2014 עת קבענו: "אין העוררת יכולה להעיד בשמה של 'ממני' לא לעניין פעילותה ולא לעניין סיווגה כפי שנטען ע"י העוררת כבית תוכנה. ככל שהעוררת תרצה להביא ראיות לעניין זה לשנת המס 2014 כפי שפורט לעיל זכותה לעשות כך".

14. מסקנתנו כי העוררת אינה יכולה לטעון כנגד סיווג 'ממני' משכך החלטת המשיב שלא לסווג את 'ממני' כבית תוכנה-הינה כדן.

15. יוער, כי העוררת לא מסרה הודעה למשיב על חילופי מחזיקים כמתחייב מהוראת סעיף 325 לפקודת העיריות [נוסח חדש].

16. מצאנו להדגיש כי אין בפנינו כל השגה או ערר מצד 'ממני'. בכל מקרה לא באו כל ראיה או תשתית עובדתית נדרשת על מנת שנוכל לקבוע כי 'ממני' עונה על דרישת סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הרלוונטי של עיריית תל אביב.

17. לגבי הסוגיה השנייה - באותה ישיבה, אושר בפנינו בזו הלשון: "המצהיר וז"ב מודיעים לוועדה כי אין מחלוקת עם המשיב כי תא אדריכלים לא יכול להיות בשום מקרה מסווג כתעשייה ולכן הסיווג יישאר בעינו. לגבי השטח העוררת טוענת כי תא אדריכלים הוא בשטח של 48.13 מ"ר ואילו המשיב טוען כי שטח זה הינו 54.65 מ"ר". [ראה עמ' 2 לפרוטוקול].

18. החלטת המשיב לסווג את האדריכלים כ'משרד' - נעשתה כדן. גם כאן לא מסרה 'רום' הודעה על חילופי מחזיקים. המחלוקת בין העוררת למשיב האם הושגה 'פשרה' בנדון אם לאו אינה רלוונטית. [נפנה לסעיף 22 לסיכומי העוררת, וסעיף 19 לסיכומי המשיב].

19. החלטתנו הינה כי 'תא אדריכלים' סווג כדין ע"י המשיב בסיווג 'משרדים'. אין לנו צורך "בהסכמות" הצדדים לנדון, שכן לא באה כל ראייה מצד העוררת שהמשיב שגה בסיווג דן, לא הייתה כל השגה מצד אותו משרד אדריכלים, וכאמור מתחלה של העוררת שלא הגישה כל הודעה למשיב בדבר חילופי מחזיקים כדין.

20. באשר למחלוקות לעניין השטחים, החלטתנו כי יש לקבל את הרשום בתרשים שהוגש לנו וצורף גם כנספח "ג" לתצהיר העוררת.

21. על סמך עדותו של משולמי בפנינו, עדות שלא נסתרה, גם לא בעת שנחקר עליה ע"י ב"כ העוררת, עולים הממצאים, אותם אנו מאמצים, כדלקמן:

א. השטח המוחזק ע"י 'ממני' בקומת הקרקע, סומן באות A הינו בסך כולל של 110.32 מ"ר. כפי שהעיד בפנינו מר משולמי: 'שטח של 96.24 מ"ר ועוד 4.03 (חדר שירותים) ועוד 4.04 מ"ר ועוד 6.01 מ"ר (שביל גישה פרטי לנכס) זה יוצא 110.32 מ"ר'. [נפנה לעמוד 3 בעדותו מיום 27.11.2014]

ב. השטח המדוד של 'תא אדריכלים' בקומה א' סומן באות B הינו בסך כולל של 54.65 מ"ר. [כולל שטח של 48.13 מ"ר + מרפסת 2.00 מ"ר + 3.94 + 0.58 מ"ר].

22. לא הונחה מצד העוררת שום מדידה שיש בה כדי לסתור את ממצאי התרשים.

23. אנו קובעים כי השטח המוחזק ע"י 'ממני' הינו בסך כולל של 110.32 מ"ר. השטח המוחזק ע"י 'תא אדריכלים' הוא 54.65 מ"ר.

שאלת הסיווג של הנכס נשוא הערר על 3 קומותיו.

24. ראשית יאמר כי על פי הראיות שהיו בפנינו, על פי תרשים המשיב, ובהעדר ראיות מצד העוררת כאמור לעיל שטח הנכס על 3 קומותיו עומד כאמור על 774.61 מ"ר.

25. בקומת הקרקע, השטח המוחזק ע"י 'ממני' 110.32 מ"ר יופחת משטח קומה זו, כך שיתרת השטח לחיוב הינו 156.77 מ"ר. סיווג העוררת לשנת 2013 ממועד החיוב שרשום בספרי המשיב, יהא בסיווג 'משרדים' לשטח 'ממני' היינו 110.32 מ"ר. האמור בהעדר כל השגה וערר מצד 'ממני' ובהעדר הודעה כדין על חילופי מחזיקים. **בהיוב זה תישא העוררת.**

26. יוער כי על פי תמונות 1,2,3, שסומנו על ידנו כמ"ש/1 ועל פי עדות ששון בפנינו, הן מתייחסות לקומת הקרקע, ביתרת השטח שאינו מוחזק ע"י 'ממני'. עיון בתמונות הנ"ל מוכיח כי נראו שולחנות (המכונים 'חמורים') וכסאות של הצבעים, נראו גיילונים על הרצפה ונראו עבודות שיפוץ ע"י 2 פועלים.

27. תמונות 8 – 10 שסומנו על ידנו כמ"ש/2 הן משרדי 'ממני'.

28. בקומה א', השטח המוחזק ע"י 'משרד האדריכלים' 54.65 מ"ר יופחת משטח קומה זו, כך שיתרת השטח לחיוב הינו 200.26 מ"ר. סיווג העוררת לשנת 2013 ממועד החיוב שרשום בספרי המשיב, יהא בסיווג 'משרדים' לשטח 'האדריכלים'. האמור בהעדר כל השגה וערר מצד משרד האדריכלים ובהעדר הודעה כדין על חילופי מחזיקים, תישא בו העוררת. יתר שטחה של הקומה, היינו השטח של 200.26 מ"ר- יהא בסיווג, כפי שהחליט המשיב בתשובתו מיום 2.10.2013 קרי כתעשייה ומלאכה בהתאם לייעוד המקורי, בהיותו ריק מחפץ ואדם (ראה סעיף 2 לתשובת המשיב).

29. בקומה ב', השטח המוחזק ע"י העוררת הוא כל הקומה היינו: 252.61 מ"ר. סיווג העוררת לשנת 2013 ממועד החיוב שרשום בספרי המשיב, יהא בסיווג, כפי שהחליט המשיב בתשובתו מיום 2.10.2013 היינו כתעשייה ומלאכה בהתאם לייעוד המקורי, בהיותו ריק מחפץ ואדם (ראה סעיף 2 לתשובת המשיב).

30. מצאנו לציין כדלקמן:

א. העוררת בעצמה טענה כי אושר לה פטור על פי סעיף 330 לפקודת העיריות עד ליום 15.7.2013 כך שלשיטתה תקופת המחלוקת בערר זה הינה מיום 16.7.13 ועד לתום שנת המס 2013. [ראה סעיף 2 לסיכומיה].

ב. לא נטען ולא הוכח ע"י העוררת כי ביקשה הארכת הפטור על פי סעיף 330 לפקודת העיריות עד לתום השנה.

ג. המשיב עצמו הודיע לעוררת במכתבו מיום 2.10.2013 כי בהסתמך על הביקורות בנכס מטעמו עודכן סיווג הנכס באופן ששטח של 322 מ"ר יסווג ל-'משרדים', ושטח של 453 מ"ר שנמצאה ריקה מכל אדם וחפץ סווגה כתעשייה ומלאכה בהתאם לייעוד המקורי. [אגב יוער כי מכתבו של אלברט גולבר מיום 25.7.2013 ציין במכתבו אותם סיווגים ושטחים]. [נספח "ג" לתצהיר העוררת].

ד. לאחר שקבענו את גודל השטחים בהתאם לתרשים המשיב, כפי שצורף כנספח "ג" לתצהיר העוררת וכמפורט לעיל, ובהעדר כל ראיה מצד העוררת שיש בה כדי לסתור את המדידות הנ"ל, המחלוקת שנתרה בערר זה היא רק ביחס לסיווג יתרת קומת הקרקע. (ראה סעיף 6 לסיכומי ב"כ המשיב).

ה. בעוד שהעוררת טוענת כי יש לסווג את יתרת קומת הקרקע הנ"ל, כפי שסיווג המשיב את יתרת השטחים ביתר הקומות; טוען המשיב כי יתרת שטח קומה זו יש לסווג כמשרדים, כפי שסווג חלק מהשטח המוחזק ע"י 'ממני'.

31. אין לנו כל צורך לדון בערר זה, האם העוררת זכאית להמשך קבלת פטור לפי סעיף 330 לפקודה עד לתום השנה וכפועל יוצא האם מתקיימים שלושת התנאים המצטברים המאפשרים מתן הפטור, משום שלא באה כל טענה כזו מצד העוררת גם לא באה כל ראיה המצדיקה המשך הענקת הפטור.

32. העובדה היחידה כעולה מהראיות בתיק שביתרת שטח קומת הקרקע, נראו עבודות וציוד פועלים כעולה מהתמונות ומעדויות מר ששון ומשולמי כאמור לעיל.

33. לא באה כל ראיה מצד שני הצדדים מה היה הסיווג אשר תאם את השימוש האחרון בנכס, בין אם היה 'משרדים' או שהיה בסיווג של "תעשייה ומלאכה".

34. מה שמוסכם על המשיב שניתן לחייב את הנכס כתעשייה ומלאכה, שהוא הסיווג המתאים לייעודו התכנוני של הבניין כפי שקבע לעניין יתר שטחי הקומות, הואיל והיו ריקים מאדם וחפץ.

35. כאשר לנכס ריק יש מספר שימושים המותרים על פי דין, יש לסווג נכס זה, לצורך חיוב בארונה, בהתאם לסיווג הזול ביותר מבין השימושים המותרים. [ראה עע"ם 8804/10 חלקה 6 בגוש 6950 בע"מ נ'. עיריית תל אביב-יפו.]

36. הנימוקים שניתנו בעע"ם 8804/10: "כאשר הנכס ריק ואינו בשימוש, הרי שהוא אינו מצמיח למחזיק בו כל תועלת כלכלית. לפיכך, הדעת נותנת כי במקרים אלה יש לסווג נכס ריק בהתאם לסיווג הזול האפשרי מבין השימושים המותרים בנכס על פי ייעודו התכנוני. זאת, מתוך התחשבות בנישום ומאחר שאין היגיון להשית עליו את התעריף המקסימאלי האפשרי בזמן שהוא לא מפיק כל תועלת מן הנכס. שנית, כאשר לנכס ריק יש מספר שימושים חוקיים אפשריים, הרי אין בעובדה שהנכס הושכר לשימוש מסוים עובר לפינויו כדי להביא בהכרח למסקנה שבעליו ימשיך להשתמש בו בעתיד בהתאם לשימוש האחרון שעשה בנכס. ייתכן שבעל הנכס יחליט, מטעמיו, להשתמש בנכס למטרה חוקית אחרת מזו שהשתמש בטרם פינה את הנכס. מובן כי אם יש אינדיקציות אחרות לשימוש שעתידי בעל הנכס לעשות בו ניתן יהיה לחייב בהתאם לשימוש זה, גם אם מדובר בסיווג יקר יותר".

37. בענייננו לא מצאנו כי העובדה שחלק מהנכס מושכר לממני כמשרדים, יש לסווג את יתרת השטח באותו סיווג בטרם הושמש כמשרדים והושכר לאחרים או נותר בשימוש העוררת.

38. במקרה שלפנינו, נכון יהיה לסווג את יתרת קומת הקרקע לפי סיווג של "תעשייה

ומלאכה" במקום סיווג של "משרד", בדומה לחלוקת הסיווגים שקבע המשיב בקומה א', זאת לאור העובדה שעדיין לא הושלמו העבודות ולא נמצא ציוד או רהוט השייך לעוררת אלא ציוד הפועלים.

39. כפי שהמשיב סיווג את יתר שטחי הקומות כתעשייה ומלאכה, יש לפעול גם ביתרת קומת הקרקע בהתאם להחלטת המשיב.

40. לאחר ששקלנו את העדויות, הראיות, המסמכים וסיכומי הצדדים לרבות סיכומי תשובה מטעם העוררת החלטנו לקבל את הערר בחלקו ולדחותו ביתר הטענות בנוגע לשטחי הנכס, ולקבוע כדלקמן:

א. בקומת הקרקע שטח של 'ממני' = 110.32 מ"ר יחויב בסיווג 'משרדים' וישולם ע"י העוררת. יתר שטח קומה זו של 156.77 מ"ר בסיווג יעל פי היעוד המקורי 'תעשייה ומלאכה' וישולם ע"י העוררת.

ב. בקומה א' שטח של 54.65 מ"ר המוחזק ע"י 'תא אדריכלים' יסווג כ- 'משרדים' וישולם ע"י העוררת. יתרת שטח הקומה 200.26 מ"ר יסווג על פי היעוד המקורי כפי שקבע המשיב 'תעשייה ומלאכה' וישולם ע"י העוררת.

ג. כל קומה ב' בשטח של 252.61 מ"ר יסווג על פי היעוד המקורי של 'תעשייה ומלאכה' כפי שקבע המשיב, וישולם על ידי העוררת.

למנוע כל ספק החלטתנו זו חלה רק לגבי שנת המס 2013 מיום 16.7.2013 ועד 31.12.2013 כמפורט בסעיף 2 לסיכומי ב"כ העוררת.

סוף דבר

בכפוף לאמור לעיל הערר מתקבל בחלקו ונדחה ביתר טענות העוררת.

בנסיבות העניין לא מצאנו לחייב בהוצאות מי מהצדדים.

ניתן היום 23 באוגוסט 2015, 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 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 חברת: עו"ד שירלי קדם יו"ר: עו"ד יהודה מאור

קלדנית: ענת לוי

ערר 140011994

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

העורר: יניב סלע

- נגד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

החלטה

1. עניינו של הערר דנן הינו נכס ברח' ברחוב בן אביגדור 8, הידוע בפנקסי העירייה כנכס מס' 2000277081 ח-ן לקוח 10622793 (להלן: "הנכס").
2. אינן מחלוקת בין הצדדים אודות העובדות כדלהלן:
 - 2.1. העורר פנה למשיב לראשונה ביום 30.9.2014 בבקשה לשנות את סיווג הנכס לסיווג "גני ילדים, בית ספר, מוסד להשכלה גבוהה או הכשרה מקצועית", בפניה אותה הכתיר בכותרת השגה (להלן: "הפניה הראשונה").
 - 2.2. ביום 27.10.2014 השיב מר גולבר, מנהל מחלקת השומה בעיריית תל אביב, לעורר, והשיבו כי פנייתו אינה מהווה "השגה", מאחר שהוגשה בחריגה מהמועדים הקבועים בחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת הארנונה), תשל"ו 1976 (להלן: "חוק הערר").
 - 2.3. מנהל מחלקת השומה לא הסתפק באמור, ואף פירט עמדתו, מדוע יש לדחות את טענותיו של העורר גם לגופן.
 - 2.4. כן הוסיף מנהל מחלקת השומה, כי מבלי לגרוע מן האמור, בהסתמך על ממצאי ביקורת מיום 7.10.2014, הוחלט לפצל את הנכס, באופן ששטח של 49 מ"ר יסווג כ"מגורים", ושטח של 113 מ"ר יסווג כבניינים שאינם משמשים למגורים.
 - 2.5. בסעיף 8 לתשובת מנהל מחלקת השומה, ניתנה לעורר הזכות להגיש השגה כקבוע בחוק הערר.
 - 2.6. ביום 5.11.2014 הגיש העורר השגה בה טען כי שטח בית הספר הינו לכל היותר 104.94 מ"ר ומשכך שטח הנכס בכללותו הינו 153.63 מ"ר בלבד (להלן: "הפניה השנייה").
 - 2.7. ביום 10.11.2014 השיב מנהל הארנונה לפניה השנייה, דחה אותה, ואף הפנה לתשובת מנהל מחלקת השומה מיום 27.10.2014, לעניין האיחור בפניה הראשונה.
 - 2.8. בסעיף 6 לתשובתו ניתנה לעורר הזכות להגשת ערר על ההחלטה תוך 30 יום.
 - 2.9. העורר הגיש את הערר דנן.
3. בתגובתו העלה המשיב טענה מקדמית, לפיה יש לסלק את הערר על הסף, שכן, כך לטענתו, אין בידי העורר כל החלטה שניתן לערור עליה.
4. אנו הורינו לצדדים לסכם בטענה המקדמית.
5. תמצית טיעוני העורר
 - 5.1. עניינו של הערר הינן שתי תשובות המשיב.
 - 5.2. נישום זכאי לבדוק את הודעות השומה הדו חודשיות שנשלחות אליו, וממילא אם הוא מוצא בהן טעות הוא זכאי להגיש עליהן השגה.

- 5.3. גם כאשר חל איחור בהגשת ההשגה, שלא כבענייננו, הרי אין להציב מחסומים דיוניים בפני נישום ולדחות את הערר על הסף, שכן המטרה להגיע לחקר האמת גוברת על כללי פרוצדורה וסדרי הדין.
- הפרוצדורה היא מסגרת רחבה וגמישה למדי המכוונת לתת לבעל דין את מלוא האפשרות להציג ולפתח את ענינו בצורה מלאה ושלמה, ולא מסגרת מצומצמת האורבת לנישום 'מאחורי הגדר', ומחכה כאילו אך לשעת כושר שימעד.
- 5.4. בנסיבות אלו, הרי שמן הצדק יהא ליתן לעורר יומו בפני הוועדה ולאפשר לעורר לקיים דיון לגופו של עניין בטענות אשר הועלו על ידו.
- 5.5. על פי דין, למנהל הארנונה וממילא גם לוועדת הערר יש סמכות להאריך את המועד להגשת השגות, ויש להשתמש בסמכות זו גם במקרה דנא!
- 5.6. אין זה ראוי ולא מצופה מרשות מנהלית אשר מוצגת לה טעות כה ברורה בסיווגו של נכס שתסתתר תחת נימוקים טכניים/פרוצדורליים כאלה ואחרים, ותנסה לדחות בשל כך את טענות הנישום.
- 5.7. זאת ועוד, משעה שמנהל הארנונה דן לגופה של טענה העולה בהשגה, אין הוא יכול לטעון מאוחר יותר לאיחור בהגשת ההשגה (עמ"נ 12062-05-14 סייג נ' מנהל הארנונה עיריית תל אביב יפו ואח').
- 5.8. אמנם עמדת המשיב לעניין סוגיית המועדים עלתה בתשובה להשגה, ואולם בפועל העירייה דנה בטענות העורר, ניתחה אותן ואף קיבלה חלק מהן והפחיתה שטח מחיוב!! אשר על כן העירייה מושתקת מלטעון כנגד מועד הגשת ההשגה.
- 5.9. לית מאין דפליג כי הפנייה השנייה הוגשה במועד, ויש לדון בה. כאמור בתשובת מנהל מחלקת השומה, תוקן שטח הנכס לחיוב החל מיום 7/10/14.
- מנהל מחלקת השומה אשר וודאי מודע היה לכך כי תשובתו מהווה אירוע מס ראשוני ותדש, 'הזמין' את העורר להגיש השגה על תשובתו זו, בסעיף 8 לתשובה.
- 5.10. מנהל מחלקת השומה, לא סייג את דבריו לגבי חלק כזה או אחר מתוך תשובתו, ומשתמע מכך כי העורר רשאי היה, להגיש השגה על תשובה זו במלואה.
-
- 5.11. לאור זאת זכאי היה העורר להגיש עררו, ולכלול בו את כלל הטענות, הן באשר לתשובה לפניה הראשונה והן באשר לתשובה לפניה השנייה.
- 5.12. לחילופין בלבד, הרי שלמצער יש לדון בטענת בעניין שטח הנכס שהועלתה בפניה השנייה.
- 5.13. ראוי כאן להזכיר, כי בתשובת המשיב להשגה לשנת 2015 התקבלה טענה זו של העורר בדבר גודל שטח הנכס לחיוב והופחת כמעט מלוא השטח שהתבקש ע"י העורר כבר בפניה השנייה.
- 5.14. מדיניות המשיב, לפיה בעת שהוא מתקן את השומה לטובת הנישום, הוא מחיל את התיקון מיום הביקורת, וכשהתיקון מטיב עימו הוא מחילו מתחילת שנת המס, אינה תקינה.

6. תמצית טיעוני המשיב

- 6.1. מנהל מחלקת השומה פירט בתשובתו את הזכות להגשת השגה, אך ורק בגין אירוע המס החדש שנוצר בעקבות הביקורת מיום 7.10.2014 - פיצול הנכס.
- 6.2. רק פיצול הנכס הוא שפתח אירוע מס חדש, ורק עליו ניתנה לעורר הזכות להגיש השגה.
- 6.3. בתשובת המשיב לפנייה השניה ציין המשיב, כדלקמן:
- "תשובתנו לפניה מתאריך 30.9.2014 (מספר פניה 191096382) בעניין הבקשה לסיווג השטח המשמש לפעילות העסקית לפי תעריף של "מוסדות חינוך" (פניה אשר אינה מהווה השגה), בעינה עומדת".** (ההדגשה במקור)
- 6.4. לאור האמור בגין הטענות בכל הנוגע לשינוי סיווג הנכס לא ניתן היה להגיש ערר, הואיל ולא ניתנה תשובה ע"י מנהל הארנונה עליה ניתן לערר, וזאת מאחר ופנית העורר לא היתה בבחינת השגה, באשר והוגשה לאחר תשעים הימים הקבועים בס' 3(א) לחוק הערר.
- 6.5. אין לקבל את טענת העורר כי הזכות להגשת השגה שפורטה על ידי מנהל מחלקת השומה, התייחסה לכל טענותיו.
- 6.6. כפי שמודה גם העורר, בעקבות הביקורת מיום 7.10.2014 נוצר אירוע מס חדש וראשוני, אשר "פתח" חיוב חדש. על חיוב זה, ורק עליו, ניתנה לעורר הזכות להגיש השגה לפי ס' 3(א) לחוק הערר, כפי שנכתב בס' 8 לתשובתו של מנהל מחלקת השומה.
- 6.7. הלכה פסוקה היא, כי קביעת המועדים שהוגדרו בחוק הערר להגשת השגה ו/או ערר נבעה מרצון המחוקק ליצור ודאות ואחידות ומתוך צורך לעגן ולהסדיר הליכים אלה. ודוק, המועדים הללו מחייבים הן את הנישומים והן את הרשות המנהלית, וכשם שאי עמידה של הרשות במועדים הקבועים בחוק תביא לפסילת ההליכים או התיישנותם, כך גם מחויב הנישום לאותם מועדים וכפוף אליהם. מטרת המחוקק בקביעת מועדים להגשת השגה וערר, הייתה הרצון לתת לרשויות המקומיות שליטה על מסגרת תקציב ידועה. מטרה זו תסוכל, אם יידונו השגות שהוגשו בחריגה וללא כל הוכחה מצד הנישום מדוע הוגשו בחריגה.
- 6.8. בקשת העורר לדון בפנייתו שהוגשה באיחור ניכר ללא כל מתן הסבר, חורגת ממתחם הסבירות.
-
- 6.9. לעניין טענת שטח הנכס שהועלתה רק בפניה השנייה, הרי היות והמשיב לא ביצע כל שינוי בגודל הנכס בעקבות הביקורת מיום 7.10.2014, לא ברורה טענת העורר בפניה השנייה לפיה יש להפחית את שטח הנכס.

7. דיון והכרעה

- 7.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, לרבות פסקי הדין והחלטות אליהן הופנינו, הגענו לכלל דעה, כי דין טענותיו המקדמיות של המשיב להתקבל בחלקן.
- 7.2. ראשית נבהיר, כי אנו דוחים את טענת העורר, כאילו כלל לא איחר בהגשת הפניה הראשונה.

- 7.3. דרישות התשלום העיתיות הנשלחות על ידי העירייה, אינן בחזקת "שומת ארנונה" המזכה בהגשת השגות מעת לעת, ואין משיגים אלא על השומה השנתית של הארנונה.
- 7.4. החיוב בתשלום הארנונה הינו חד שנתי, והמועד לתשלומו קבוע בצו הארנונה. לנוחות האזרחים מאפשרת העירייה לשלם את החיוב השנתי, בשישה תשלומים דו-חודשיים.
- פריסה זו של החיוב אף כפופה לתשלום הפרשי הצמדה לפי חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), עובדה אשר אף היא מלמדת על כך שהחיוב הדו-חודשי הוא מסגרת אשראי לתשלום החיוב השנתי ולא בגדר הודעת תשלום.
- 7.5. יוצא אפוא, כי דרישת תשלום דו-חודשית אינה שומת ארנונה ואינה הודעת התשלום שבסעיף 7א לחוק הערר.
- ראה לעניין זה:
- רוסטוביץ, **ארנונה עירונית, כרך ב'**, עמ' 1319.
- 7.6. מן האמור לעיל עולה, כי העורר איחר בהגשת הפניה הראשונה.
- 7.7. עם זאת, צודק העורר, כי על פי ההלכה הפסוקה, כפי שבאה לידי ביטוי בפסיקותיו האחרונות של בית המשפט העליון, ועדת הערר מוסמכת להאריך את המועד להגשת השגה.
- דא עקא, שכפי שנקבע בבר"מ 901/14 **עבוד ויקטור נ' עיריית חיפה תק-על 2014(3)**, 06/07/2014(965) (להלן: **"עניין עבוד ויקטור"**):
- "...סמכות – לחוד, ושיקול דעת – לחוד. סמכותם של מנהל הארנונה ועדת הערר להארכת מועד לקבלת השגה שהוגשה באיחור אמורה להיות מופעלת אך לעיתים חריגות, במתינות, ובזהירות. זאת, על מנת שלא לפגוע ביציבות ובוודאות שהן כה חשובות בתחום הדינאמי של חיובי ארנונה, שכן ככלל – שומה שלא הוגשה בגינה השגה במועד הופכת לסופית."**
- 7.8. בענייננו, על אף שהכביר מילים בטיעוניו, לא פירט העורר כל עילה לאיחור בהגשת הפניה הראשונה, ולכן ברי כי בהעדר טעם מיוחד, לא כל שכן כל טעם שהוא, איננו יכולים להאריך את המועד להגשת ההשגה.
- 7.9. משלא הוגשה השגה במועד, ברי כי גם ערר אין בפנינו.

ראה לעניין זה:

עמ"נ (ת"א) 15918-12-09 רם – חן חניונים נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו:

"כיוון שההשגה אחרת את מועדה אין היא נחשבת כהשגה במשמעותה על פי דין. הפסיקה, לרבות פסיקת בית המשפט העליון, קבעה שבהעדר השגה כדין הופכת השומה לחלוטה ולא ניתן להתערב בה... בהעדר השגה כדין לא הייתה כל משמעות לערר שהוגש. באין ערר לא הייתה לוועדת הערר על סמכות להידרש לתכני הערר... תמים דעים אני עם השקפת השופטת רונן שנראית לי מעוגנת היטב בדין ובפסיקה. על כן, אני דוחה את הערעור הנוגע להחלטת וועדת הערר לשנים 2005-2006."

7.10. ויודגש, בניגוד לעניין עבוד ויקטור, ואף לעמ"נ 12062-05-14 סייג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו ואח', אותם הזכיר העורר בסיכומיו, אין בהתייחסותו של מנהל מחלקת השומה לטענות העורר לגופן, כמו גם בעובדה שבתשובתו המשיב הפנה לתשובת מנהל מחלקת השומה האמורה, כדי לייצר מניעות מפני התנגדות להארכת המועד להגשת ההשגה, שכן בענייננו, הן מנהל מחלקת השומה והן המשיב, חזרו והדגישו, כי העורר איחר בהגשת השגתו וכי פנייתו אינה מהווה השגה כדין.

7.11. איננו מקבלים גם את טענת העורר, כי העובדה שמנהל מחלקת השומה פירט את זכותו של העורר להגשת השגה, בסעיף 8 לתשובתו, מקימה זכות להשגה.

7.12. הטענה כאילו סעיף 8 למכתבו של מנהל מחלקת השומה, מקנה לעורר זכות להגשת השגה, גם בגין עילות שבאותו מכתב מבהיר מנהל מחלקת השומה, כי חלף המועד להגשת השגה בגינן, הינה בגדר פרשנות בלתי סבירה בעליל, ואנו מקבלים את עמדת המשיב, כי הזכות להגשת התייחסה אך ורק להחלטה בדבר פיצול הנכס, עליו הודע לראשונה במכתב זה, וכתוצאה מביקורת שערך המשיב בנכס.

7.13. דינה של הפניה השנייה, אינו דומה לדינה של הפניה הראשונה.

7.14. ברי כי הפניה השנייה, שהוגשה לאחר פיצול הנכס, הוגשה במועד והינה השגה כדין.

7.15. דא עקא, שהגם ששטחו הכולל של הנכס כלל לא שונה בהחלטת בדבר פיצול הנכס, נדמה כי העורר ניצל את ההזדמנות שנקרתה בפניו להשיג על פיצול הנכס, בהגישו השגה שעניינה שטחו הכולל של הנכס (ולא הפיצול).

7.16. לאור האמור לעיל, יכול היה המשיב לדחות את ההשגה בנימוק שהמועד להגשתה חלף, שכן רק עילה הנובעת מהפיצול ראויה היתה להישמע בשלב זה.

7.17. המשיב לא עשה כן, אלא השיב להשגה לגופה, ואף פירט בפני העורר את זכותו להגשת ערר על החלטה זו, ומשעשה כן, אין הוא יכול להישמע בטענה זו בערר שלפנינו.

ראה לעניין זה :

עניין עבוד ויקטור ;

עמ"נ 12062-05-14 סייג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו ואח'.

8. אשר על כן, ולאור האמור לעיל, אנו מקבלים את הטענה המקדמית שהעלה המשיב, ככל שהיא מתייחסת לטענות שעניינן סיווג הנכס, אך מתירים את הדיון בעניין שטחו.

9. לאור העובדה שבמסגרת ההשגה שהגיש העורר (הפנייה השנייה), לא נכללה כל טענה כנגד המועד אשר ממנו ואילך בוצע פיצול הנכס, אותה מעלה העורר כיום במסגרת הערר, ומבלי להידרש לשאלה, האם נושא זה הינו בסמכותנו, הרינו קובעים כי שאלה זו לא תידון במסגרת הערר.

10. לאור החלטתנו דלעיל, ולאור טענת העורר, כי בשנת 2015 **התקבלה טענתו** בדבר גודל שטח הנכס לחיוב, אנו ממליצים לצדדים לבוא בדברים ביניהם ולהגיע להבנות בנושא השטח לחיוב, גם לעניין התקופה עליה חל ערר זה.

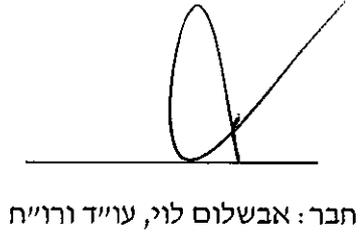
11. הצדדים יודיעונו תוצאות המגעים ביניהם עד ליום 15.9.15.

12. התיק נקבע לתזכורת פנימית ליום 16.9.15.

13. ניתן בהעדר הצדדים ביום 26-08-2015



חברה: שירלי קדוש, עו"ד



חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח



יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

ע3801105

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד אמיר לוי

חברה: עו"ד שירלי קדם

חבר: ד"ר זיו רייך, רו"ח

העוררת: יורם הפקת פרסומות ותכניות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

החלטה

1. במסגרת ערר זה נתקפת החלטת המשיב מיום 30.7.13 אשר דנה בנכס ברחוב המסגר 5 בעיר, אשר מוחזק על ידי העוררת.
2. במסגרת החלטת המשיב נדחתה השגה שהוגשה על ידי העוררת בה טענה כי יש לסווג את פעילותה בסיווג מלאכה ותעשייה לפי סעיף 3.3.1 לצו הארנונה.

טענות העוררת

3. העוררת טענה בכתב הערר כי היא חברה להפקת פרסומות ותוכניות.
4. לטענתה, הנכס סווג מלכתחילה כתעשייה ומלאכה על רקע העובדה שעיקר העבודה המתבצעת ממנו הינה עריכה בחדרי עריכה. לטענת העוררת, פעילות העריכה הינה פעולה ייצורית אשר עומדת במבחנים לסיווג תעשייה ומלאכה.
5. לטענת העוררת, גם פעילות של קריאייטיב נתשבה כפעילות ייצורית וסווגה כמלאכה.
6. לסיכום נטען כי הנכס צריך להיות מסווג כתעשייה ומסחר (נראה כי הכוונה לתעשייה ומלאכה).

טענות המשיב

7. המשיב טען בכתב התשובה כי הנכס משמש את העוררת למתן שירותי הפקה ועריכה של סרטי וידאו ופרסומות. לטענת המשיב הסיווג הנכון של הפעילות המתבצעת בנכס לצורכי ארנונה הינו הסיווג העסקי ולא מלאכה ותעשייה.

הדיונים בפני הוועדה

8. לאחר שהתקיים דיון מקדמי, נקבע התיק לדיון הוכחות וניתנו הוראות להגשת תצהירים וראיות. ביום 31.12.14 קיימנו דיון במהלכו נשמעו העדים מטעם הצדדים והתאפשר הקירתם.
9. הצדדים הגישו סיכומים בכתב והתיק בשל להכרעה.

דיון והכרעה

10. 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. 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 [...]".

11. 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..."

12. הסעיפים הרלוונטיים לענייננו מתוך צו הארנונה הם:

א. סעיף 3.2 לצו: "הארנונה הכללית לבניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר..."

ב. סעיף 3.3.1 לצו אשר דן בבתי מלאכה ובמפעלי תעשייה.

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

14. בהתייחס לסיווג **תעשייה**, מקובל לערוך שימוש במבחנים שנקבעו לזיהוי של פעילות ייצורית לקביעת סיווג זה, כפי שנקבעו בפסיקה בעניין ע"א 1960/90 **פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ פ"ד מח(1) 200** (להלן – "עניין רעיונות"); 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"), 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. בהתייחס לסיווג מלאכה, בעניין בר"מ 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 לזהות עסקים בעלי פוטנציאל לשינוי דפוסי העסקה, אינם יכולים להיות ממצים כדי לזהות "בית מלאכה" לעניין ארנונה.
- בהתייחס לסיווג מלאכה נקבע בפסיקה כי תכלית החקיקה הינה מתן הטבה לבעלי מלאכה שמתח הרווחים שלהם נמוך והם עובדים בעיקר בעבודת כפיים כנותני שירותים חיוניים לציבור. בבסיס ההטבה עומר בין היתר היסוד הסוציאלי.
18. באופן פרטני, פורסמו בעת האחרונה מספר החלטות הנוגעות לעריכת סרטים הן על ידי ועדת הערר בהרכביה השונים והן על ידי בית המשפט המחוזי בשבתו כבית המשפט לעניינים מינהליים.
19. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 30939-10-10 איי אל וויפוינט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (החלטה מיום 8.3.2012) (להלן – "עניין איי אל וויפוינט"), נדונה פעילות העוררת אשר עוסקת ביצירת סרטי הדמיה בטכנולוגיה של אנימציה ממוחשבת עבור פרויקטים בתחום הנדליין. בית המשפט קבע כי אין הוא רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. גם מבחינה תכליתית נקבע כי אין הצדקה לסיווג הנכס תחת סיווג בתי מלאכה ותעשייה ולא ניתן להקביל את התוצרת של סנדלר או תופר לסרט הדמייה שנוצר על ידי המערערת שמטרתו היא ליצור המחשב ויזואלית לקונים פוטנציאליים כיצד יראה הפרויקט לכשתסתיים בנייתו. (נוסיף אנו כי נראה שהתוצר מהווה חלק מתהליך שיווק הפרויקט).

20. בעמ"נ 46693-10-13 זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (ביום 26.8.14) (להלן: "זד פילמס") נקבע כי יש לראות בעבודת הפוסט-פרודקשן "פעילות ייצורית" על פי כל אחד ממבחני הפסיקה, לסיווג הפעילות כתעשייה ודחה את הטענה לפיה מדובר בפעילות של בית מלאכה. נציין כי באותו עניין נקבע כי עיקר הפעילות בנכס הינה של פוסט פרודקשיון:

"12. לטעמי, פעילות המערערת בנכס הינה פעילות ייצורית לכל דבר ועניין, באשר המערערת נוטלת חומר גלם, הוא צילומי הסרט/הסרטון, עורכת אותם באופן שהופך אותם למוצר אחר לגמרי מסרט הצילום עצמו, תוך מתן ביטוי שונה למוצר המוגמר הערוך כעת סינמטוגרפית ובוודאי מעניק לצופה ממד פסיכולוגי שונה ואחר מסרט הצילום הגולמי בעצמו, ומהווה לכן ביטוי שונה למוצר המוגמר, כפי שפעולת עריכת סרטים מחייבת. מעבר לכך, פעולת הפוסט פרודקשיון מוסיפה לסרט הערוך קול, מוסיקה ואמצעים נוספים כמו אנימציה ואפקטים קוליים ואחרים ויחדיו יוצרים מוצר חדש לגמרי. אין כל מקום בעיני להקשר אותו ביקש המשיב לעשות לעבודת עורך דין הנותן שירותי משפט ללקוחותיו במשרדו ולכן עוסק בתן שירותים ובין עריכת סרט/סרטון המביא לקהל הצופים בכל פעם יצירה חדשה.

21. החלטה שונה בסוגיה זו ניתנה בעניין עמ"נ 63527-09-14 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (ניתן ביום 8.2.15) (להלן: "ברודקאסט"). בית המשפט המחוזי דן בשאלת סיווג של העסק, שעיקר עיסוקו הוא פוסט פרודקשן של יצירות קולנוע וטלוויזיה - עריכת סרט הוידאו, פס הקול, הוספת כתוביות וכיו"ב. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור המינהלי. בין היתר נקבע בפסק דינו כי פעילות המערערת ועובדיה נוטה להיות "אמנות", וזאת להבדיל מ"ייצור" או "מלאכה". בכל הנוגע למבחנים שנקבעו בפסק דין "רעיונות", נקבע בפסק הדין כך:

"אשר למבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", הפעילות בנכסים שבמחלוקת היא קבלת חומר צילום דיגיטלי, ועיבודו לחומר צילום דיגיטלי אחר. דומה שאין מחלוקת על כך שכלי הקיבול הפיזיים בהם נשמר חומר הצילום האמור זהים, וזאת בין שמדובר בחומר הגולמי ובין שמדובר בחומר המעובד. קרי, אין מדובר ב"שינוי מוחשי" הנראה לעין בחפץ, אלא בשינוי התכנים הדיגיטליים השמורים בלבד. קביעה כי די בכך לענות על המבחן שבפסיקה, משמעה פריצת האפשרות לטעון כי כל עבודת מחשב באשר היא מהווה פעילות ייצורית, באופן המביא את הדברים לכדי אבסורד - כך לדוגמה, ניתן יהיה לטעון כי משרד עורכי דין אשר המנסח מחדש מסמכים הנשלחים אליו או משרד אדריכלים המתקן תכניות מבצעים "פעילות ייצורית". כל שינוי כאמור יש בו משום שינוי ב"מימד הפסיכולוגי" שבצריכת התוכן קודם לעיבודו, אך ודאי שלא לכך כיוון פסק דין "רעיונות".

אשר למבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", המערערת מבצעת עבודותיה על פי הזמנת לקוחות על פי הגדרותיהם וצרכיהם הספציפיים, וכפי שציינה ועדת הערר בצדק, אין מדובר ב"מוצרי מדף" המיועדים לציבור בלתי מוגדר. באופן השימוש של לקוחות המערערת באשר סופק להם מידה - בין הפצה רחבה של התוכן, ובין שימוש אישי בו - אין כדי לשנות את מהות פעילותה של המערערת עצמה.

אשר למבחן ה"כלכלי", עיבוד חומר הצילום בידי המערערת יוצר ערך מוסף ללקוחותיה, אשר עבורם יש ליכולת להשתמש בגרסה הערוכה ערך כלכלי גבוה מאשר לחומר הגלם. ספק רב האם למי שאינו אותו לקוח קיים הבדל, לא כל שכן הבדל מהותי, בשוויו של החומר הערוך. באין "ערך שוק" מעין זה, איני סבורה שניתן לראות בכך "פעילות ייצורית".

אשר ל"מבחן ההנגדה", כוועדת הערר, סבורה גם אני כי צירופם של המאפיינים השונים שפורטו לעיל, מטה את הכף לסיווג פעילות המערערת כ"שירות", להבדיל מ"ייצור".

22. בית המשפט המחוזי אף התייחס לפסק הדין שניתן מפי בית המשפט העליון בעניין עע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים, בהתייחסו למונחים "תעשייה", "מלאכה" ו"שירותים" (בהקשר לצו הארנונה לעיר ירושלים), כדלקמן:

"נכס המשמש ל'תעשייה', 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 ה'שירותים' הם נכסים שהפעילות בהם מאופיינת, ככלל, במתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי ('צווארון לבן'), כגון עורך-דין, רואה-חשבון, רופא, יועץ פיננסי וכדומה. בתווך בין שתי הקבוצות הללו 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 מאפיין '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 תשוכים 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 המאופיין בעבודת כפיים מקצועית.

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

23. לסכום נקבע כי המינוח "שירותים" הוא הקרוב ביותר לעניינה של המערערת, העונה על כל המאפיינים של "...מתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי...". אין מדובר בפעילות "במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור" או ב"ייצור המוני של מוצרים" כנדרש לסיווג "תעשייה", ואף אין מדובר ב"עבודת כפיים" כנדרש לסיווג "מלאכה". על ההחלטה שניתנה בעניין ברודקאסט כאמור, הוגשה בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון שטרם הוכרעה.

מן הכלל אל הפרט

24. בבחינת כלל העובדות שהוצגו בפנינו החלטנו לדחות את הערר מן הטעמים הבאים.
25. במהלך דיון ההוכחות שהתקיים בפנינו התברר כי בנכס מתבצעים צילומים; בנכס יש אולפן צילום בשטח של כ-40 מ"ר; קיים חדר הלבשה ואיפור בו עושים שימוש בימי צילום; בחדר ההפקה יושבות שתי מפיקות; פעילות ההפקה מתבצעת משלב התסריט. תיאום בין הגורמים השונים ביחס לימי הצילומים, בכלל זה בין הבמאי והשחקנים; העוררת מכינה פרסומות, בוחרת את הבמאי ואת השחקנים; עורכת אודישנים לשחקנים.
26. בנכס יש שישה חדרי עריכה – חדר העריכה אינו משמש רק לעריכת וידאו אלא בו "יושבים, מדברים וקובעים מה לעשות".
27. לעוררת לא מועברים סרטים לצורכי עריכה בלבד. השירות שניתן הוא הפקה ורעיונות לסרטים לא שירותי עריכה.
28. הלקוחות של העוררת הינם חברות וגופים שונים (ר' בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין ברודקאסט).
29. בשונה מהעובדות שעמדו בפני בתי המשפט שדנו בעניין זד פילמס ובעניין ברודקאסט, בענייננו, מרבית הפעילות המתבצעת בנכס הינה פעילות של הפקה ולא פוסט פרודקטשין. הפעילות בעיקרה אינה פעילות של פוסט פרודקטשין, שאף היא על פי הפסיקה האחרונה אינה מהווה בסיס לסיווג תעשייה. בנכס מתבצעת פעילות של גיבוש התסריט, בחירת שחקנים ובמאי, עבודת הצילום וכו' לגופים שונים. גם בחדרי העריכה, לא מתבצעת פעילות עריכה בלבד אלא מתבצעת פעילות הפקתית כוללת. כך, גם בבחינת הפסיקה שניתנה בעניין זד פילמס, שעומדת בניגוד לפסיקת בית המשפט בעניין ברודקאסט, לא ניתן לומר כי מדובר בפעילות ייצורית אשר יש לסווגה בסיווג תעשייה.

30. העוררת טוענת בסיכומים מטעמה כי כל הנכס משמש בתהליך יצירה. אולם תהליך זה בכללותו אינו עומד בתנאים לסיווג תעשייה. גם בנכסים המשמשים לצרכים עסקיים באופן מובהק, ניתן לומר כי מתבצעת בהם פעילות של יצירה. כך למשל במשרד עורכי דין, במשרד רו"ח, במשרד יחסי ציבור, במשרד יעוץ אסטרטגי ועוד. פעילות יצירתית הינה מושג רחב ואין בו די. סיווג תעשייה נועד לנכסים בהם מתבצעת פעילות יצירתית תעשייתית של ממש וזאת אין בפנינו.

31. בנסיבות העניין אין מקום להגדיר את הפעילות אשר מתבצעת בנכס כיצירת יש מוחשי חדש, בבחינת מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מדובר בביצוע עבודות בעבור לקוחות פרטניים; אשר למבחן ה"כלכלי", פעילות ההפקה מהווה נדבך ליצירת סרטון, פרסומת וכדומה שמטבע הדברים בעל ערך מוסף; אשר ל"מבחן ההגדה", העובדות שבפנינו מטות את הכף לסיווג פעילות כ"שירות", להבדיל מ"יצור".

32. כפי שנקבע בעניין אליהו זוהר, אין מקום ולא ניתן לראות בנכס שבפנינו בו מתבצעת פעילות כפי שמתבצעת בנכס, כנכס בו מתבצעת פעילות תעשייתית כמטבע הלשון בפי הציבור. והשווה לעניין ת"צ (מחוזי ת"א) 27695-01-12 מיכאל ברקו נ' עיריית תל אביב (מיום 11.8.13) במסגרתו נדחתה בקשה לאישור תביעה ייצוגית בהתייחס לסיווג פעילות של רופאי שיניים. בית המשפט התייחס לסיווג בתי מלאכה ותעשייה כפעילות של עובדי צווארון כחול וקבע כי השכל הישר מורה שהכללת רופא שיניים בהגדרת 'בעל מלאכה' אינה הפירוש הטבעי של המונח.

33. לא ניתן לראות בפעילות בנכס נשוא הערר שבפנינו ככזו אשר מתבצעת במפעלי תעשייה ואף לא בבתי מלאכה לסוגיהם, אשר כרוכה ומאופיינת על פי רוב בעבודת כפיים מקצועית. בעניין איי אל וויפוינט נקבע על ידי בית המשפט המחוזי כי אין הוא רואה כיצד ניתן על פי הפרשנות שניתנה בעניין מישל מרסייה לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. כלי העבודה של המערערת הם מחשבים, מצלמות ומערכת עריכה קולנועית ולא נראה כי בהיבט זה קיים הבדל בין הפעילות המתבצעת על ידה לבין זו של מחלקת קריאטיב אשר לגביה נקבע בפסיקה כי אינה נחשבת למלאכה או לתעשייה.

גם מבחינה תכליתית לא מצא בית המשפט הצדקה לסווג את הנכס תחת הסיווג מלאכה ותעשייה וכי אין הבדל של ממש בין פעילות המערערת לבין פעילותם של אדריכלים או מהנדסים שאינה מסווגת כפעילות של בית מלאכה או תעשייה.

34. נוסף כי העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי התכלית של מתן התקלה בארנונה

לבתי מלאכה מתקיימת בענייננו. בכלל זה לא הוכיחה העוררת קיומו של מתח רווחים נמוך או כי עסקינן בשירות חיוני לציבור שקיים אינטרס ציבורי כי יהיה מצוי בתוך שכונות מגורים. מדובר בפעילות עסקית שסיווגה צריך להיקבע בנסיבות העניין בהתאם.

35. בבחינת מבחן הפעילות וחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה, אנו סבורים כי מרכז הכובד נוטה לתחום העסקי ולא לתחום התעשייה.

36. העוררת טוענת כי עדיפה הקטגוריה הספציפית על פני הקטגוריה השירותית. בנסיבות העניין דווקא הקטגוריה העסקית היא הספציפית המתאימה לסיווג הנכס ולא קטגוריה של מלאכה

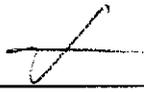
ותעשייה שהיא בנסיבות העניין קטגוריה שאינה מתאימה לפעילות המתבצעת בנכס בנסיבות העניין.

37. לאור האמור אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות משפט.

ניתן בהעדר הצדדים היום 26-8-15

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 ההחלטה.

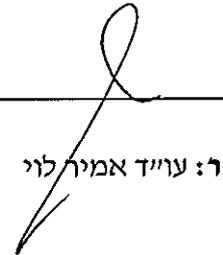
בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.



חבר: ד"ר זיו רייך, רו"ח



חברה: עו"ד שידלי קדם



יו"ר: עו"ד אמיר לוי

שם הקלדנית: ענת לוי

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

העוררות: לונה הפקות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

החלטה

1. במסגרת ערר זה נתקפת החלטת המשיב מיום 22.4.14 אשר דנה בשני נכסים המוחזקים על ידי העוררת: נכס ברחוב ריב"ל 12 ונכס ברחוב יגיע כפיים 3 בעיר.

2. במסגרת החלטת המשיב נדחתה השגה שהוגשה על ידי העוררת בה טענה כי יש לסווג את פעילותה בסיווג מלאכה ותעשייה לפי סעיף 3.3.1 לצו הארנונה.

טענות העוררת

3. העוררת טענה בכתב הערר כי בנכס מתבצעות פעילויות של ליהוק ובחירת שחקנים, בחירת תלבושות, מדידת תלבושות וחזרות. העוררת הינה חברת הפקות אשר יוזמת ומוציאה אל הפועל סרטי קולנוע המיועדים להפצה ולקהל הרחב באמצעות בתי קולנוע וטלוויזיה.

4. העוררת טענה כי אין המדובר במתן שירותי הפקה אלא ביצירת עשרות סרטים לאורך שנות פעילותה.

5. העוררת טענה כי היא מבצעת פעילות של עריכת וידאו ולכן יש לסווג את שטח משרדיה בסיווג מלאכה ותעשייה.

טענות המשיב

6. המשיב טען בכתב התשובה כי במסגרת ההשגה העלתה העוררת טענות הנוגעות לשינוי סיווג של שטח בגודל של 21 מ"ר בלבד שלטענתה יש לסווג בסיווג מלאכה ותעשייה. בערר מרחיבה העוררת טענותיה בהתייחס לאותו נכס ברחוב יגיע כפיים ואף טוענת לעניין סיווג של נכס נוסף ברחוב ריב"ל 12. לטענת המשיב מדובר בהרחבת חזית ודין הטענות להידחות על הסף מטעם זה בלבד. עוד נטען כי הטענות בנוגע לנכס ברחוב יגיע כפיים מתייחסות לפעילות של חברה אחרת ולא לעוררת.

7. בכל הנוגע לסיווג הנכס, התייחס המשיב לפסיקה הרלוונטית וטען, כי אין המדובר בפעילות יצורית של סרטים או של כל דבר אחר וכי הסיווג הנכון לפעילות העוררת בנכס אינו סיווג מלאכה ותעשייה כנטען.

הדיונים בפני הוועדה

8. לאחר שהתקיים דיון מקדמי, נקבע התיק לדיון הוכחות וניתנו הוראות להגשת תצהירים וראיות. ביום 2.3.15 קיימנו דיון במהלכו נשמעו העדים מטעם הצדדים והתאפשר חקירתם.

9. הצדדים הגישו סיכומים בכתב והתיק בשל להכרעה.

10. נציין כי דיון ההוכחות התקיים בהרכב חסר בהסכמת הצדדים.

דיון והכרעה

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. 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 [...]".

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. הסעיפים הרלוונטיים לענייננו מתוך צו הארנונה הם:

א. סעיף 3.2 לצו: "הארנונה הכללית לבניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר..."

ב. סעיף 3.3.1 לצו אשר דן בבתי מלאכה ובמפעלי תעשייה.

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

15. מקובל לערוך שימוש במבחנים שנקבעו לזיהויה של פעילות ייצורית לקביעת סיווג תעשייה, כפי שנקבעו בפסיקה בעניין ע"א 1960/90 פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ פ"ד מח(1) 200 (להלן – "עניין רעיונות"); 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"), 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-ההגדה-חיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה.

16. בהתייחס לסיווג מלאכה נפנה לעניין 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. 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 אי

רובינשטיין).

17. 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. 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.

בהתייחס לסיווג מלאכה נקבע בפסיקה כי תכלית החקיקה הינה מתן הטבה לבעלי מלאכה שמתח הרווחים שלהם נמוך והם עובדים בעיקר בעבודת כפיים כנותני שירותים חיוניים לציבור. בבסיס ההטבה עומד בין היתר היסוד הסוציאלי.

19. באופן פרטני לתחום עריכת הסרטים, ניתנו בעת האחרונה מספר החלטות, הן על ידי ועדת הערר בהרכביה השונים והן על ידי בית המשפט המחוזי בשבתו כבית המשפט לעניינים מינהליים.

20. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 30939-10-10 איי אל וויפוינט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (החלטה מיום 8.3.2012) (להלן – "עניין איי אל וויפוינט"), נדונה פעילות העוררת אשר עוסקת ביצירת סרטי הדמיה בטכנולוגיה של אנימציה ממוחשבת עבור פרויקטים בתחום הנדל"ן. בית המשפט קבע כי אינו רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. גם מבחינה תכליתית נקבע כי אין הצדקה לסיווג הנכס תחת סיווג בתי מלאכה ותעשייה ולא ניתן להקביל את התוצרת של סנדלר או תופר לסרט הדמיה שנוצר על ידי המערערת שמטרתו היא ליצור המחשה ויזואלית לקונים פוטנציאליים כיצד יראה הפרויקט לכשתסתיים בנייתו. (נוסיף אנו כי נראה שהתוצר מהווה חלק מתהליך שיווק הפרויקט).

21. בעמ"נ 46693-10-13 זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (ביום 26.8.14) (להלן: "זד פילמס") נקבע כי יש לראות בעבודת הפוסט-פרודקשן "פעילות ייצורית" על פי כל אחד ממבחני הפסיקה, לסיווג הפעילות כתעשייה. נציין כי באותו עניין נקבע כי עיקר הפעילות בנכס הינה של פוסט פרודקשון:

"12. לטעמי, פעילות המערערת בנכס הינה פעילות ייצורית לכל דבר ועניין, באשר המערערת נוטלת חומר גלם, הוא צילומי הסרט/הסרטון, עורכת אותם באופן שהופך אותם למוצר אחר לגמרי מסרט הצילום עצמו, תוך מתן ביטוי שונה למוצר המוגמר הערוך כעת סינמטוגרפית

ובודאי מעניק לצופה ממד פסיכולוגי שונה ואחר מסרט הצילום הגולמי בעצמו, ומהווה לכן ביטוי שונה למוצר המוגמר, כפי שפעולת עריכת סרטים מחייבת. מעבר לכך, פעולת הפוסט פרודקשיון מוסיפה לסרט הערוך קול, מוסיקה ואמצעים נוספים כמו אנימציה ואפקטים קוליים ואחרים ויחדיו יוצרים מוצר חדש לגמרי. אין כל מקום בעיני להקשר אותו ביקש המשיב לעשות לעבודת עורך דין הנותן שירותי משפט ללקוחותיו במשרדו ולכן עוסק בתן שירותים ובין עריכת סרט/סרטון המביא לקהל הצופים בכל פעם יצירה חדשה.

22. החלטה שונה ניתנה בעניין עמ"נ 14-09-63527 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב (ניתן ביום 8.2.15) (להלן: "ברודקאסט"). בית המשפט המחוזי דן בשאלת סיווג של העסק, שעיקר עיסוקו הוא פוסט פרודקשן של יצירות קולנוע וטלוויזיה - עריכת סרט הוידאו, פס הקול, הוספת כתוביות וכיו"ב. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור המינהלי. בין היתר נקבע בפסק דינו כי פעילות המערערת ועובדיה נוטה להיות "אמנות", וזאת להבדיל מ"ייצור" או "מלאכה". בכל הנוגע למבחנים שנקבעו בפסק דין "רעיונות", נקבע בפסק הדין כך:

"אשר למבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", הפעילות בנכסים שבמחלוקת היא קבלת חומר צילום דיגיטלי, ועיבודו לחומר צילום דיגיטלי אחר. דומה שאין מחלוקת על כך שכלי הקיבול הפיזיים בהם נשמר חומר הצילום האמור זהים, וזאת בין שמדובר בחומר הגולמי ובין שמדובר בחומר המעובד. קרי, אין מדובר ב"שינוי מוחשי" הנראה לעין בחפץ, אלא בשינוי התכנים הדיגיטליים השמורים בלבד. קביעה כי די בכך לענות על המבחן שבפסיקה, משמעה פריצת האפשרות לטעון כי כל עבודת מחשב באשר היא מהווה פעילות ייצורית, באופן המביא את הדברים לכדי אבסורד - כך לדוגמה, ניתן יהיה לטעון כי משרד עורכי דין אשר המנסח מחדש מסמכים הנשלחים אליו או משרד אדריכלים המתקן תכניות מבצעים "פעילות ייצורית". כל שינוי כאמור יש בו משום שינוי ב"מימד הפסיכולוגי" שבצריכת התוכן קודם לעיבודו, אך ודאי שלא לכך כיוון פסק דין "רעיונות".

אשר למבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", המערערת מבצעת עבודותיה על פי הזמנת לקוחות על פי הגדרותיהם וצרכיהם הספציפיים, וכפי שציננה ועדת הערר בצדק, אין מדובר ב"מוצרי מדף" המיועדים לציבור בלתי מוגדר. באופן השימוש של לקוחות המערערת באשר סופק להם מידה - בין הפצה רחבה של התוכן, ובין שימוש אישי בו - אין כדי לשנות את מהות פעילותה של המערערת עצמה.

אשר למבחן ה"כלכלי", עיבוד חומר הצילום בידי המערערת יוצר ערך מוסף ללקוחותיה, אשר עבורם יש ליכולת להשתמש בגרסה הערוכה ערך כלכלי גבוה מאשר לחומר הגלם. ספק רב האם למי שאינו אותו לקוח קיים הבדל, לא כל שכן הבדל מהותי, בשוויו של החומר הערוך. באין "ערך שוק" מעין זה, איני סבורה שניתן לראות בכך "פעילות ייצורית".

אשר ל"מבחן ההנגדה", כוועדת הערר, סבורה גם אני כי צירופם של המאפיינים השונים שפורטו לעיל, מטה את הכף לסיווג פעילות המערערת כ"שירות", להבדיל מ"ייצור".

בית המשפט המחוזי אף התייחס לפסק הדין שניתן מפי בית המשפט העליון בעניין עע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים, בהתייחסו למונחים "תעשייה", "מלאכה" ו"שירותים" (בהקשר לצו הארנונה לעיר ירושלים), כדלקמן:

"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 ה"שירותים" הם נכסים שהפעילות בהם מאופיינת, ככלל, במתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי (יצווארון לבן), כגון עורך-דין, רואה-חשבון, רופא, יועץ פיננסי וכדומה. בתווך בין שתי הקבוצות הללו מצויה קטגוריית הנכסים המשמשים ל"מלאכה", אשר יש בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים. מחד גיסא, בתי מלאכה לסוגיהם מאופיינים במרכיבי "שירותי" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפיין 'תעשייתי', במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("יצווארון כחול"), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים (יצווארון 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 הנתשבות 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 המאופיין בעבודת כפיים מקצועית.

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

לסכום נקבע כי המינוח "שירותים" הוא הקרוב ביותר לעניינה של המערערת, העונה על כל המאפיינים של "...מתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי...". אין מדובר בפעילות "במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור" או ב"ייצור המוני של מוצרים" כנדרש לסיווג "תעשייה", ואף אין מדובר ב"עבודת כפיים" כנדרש לסיווג "מלאכה". על ההחלטה שניתנה בעניין ברודקאסט הוגשה בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון שטרם הוכרעה.

מן הכלל אל הפרט

23. בבחינת כלל העובדות שהוצגו בפנינו החלטנו לדחות את הערר מן הטעמים הבאים.

24. הנכס ברחוב ריבל 12 משמש את העוררת כמשרד, בעיקר להכנות לצילומים. במקום מבצעת העוררת ליהוק, הלבשה, חזרות, לעיתים מעט צילומים וישיבות צוות. במקום מבצעים מבחני בד לשחקנים וכן חזרות.

25. בנכס ברחוב יגיע כפיים 3, שלא היה חלק מטענות העוררת בהשגה שהוגשה על ידה, פועלת העוררת במטרה לגייס כספים עבור הפקות של סרטי קולנוע וסדרות טלוויזיה אותם היא יוזמת. העוררת מלווה את הבמאי או התסריטאי. בנכס זה מתבצעת גם פעילות של קריאת תסריטים, פיתוח רעיונות, מיון תסריטים, מכירה לפסטיבלים. בנוסף בנכס יש שני חדרי עריכה, בהם מתבצעת פעילות של סינון, מיון, הדבקה, ויצירת סרט או סידרת טלוויזיה.

26. בשונה מהעובדות שעמדו בפני בתי המשפט שדנו בעניין זד פילמס ובעניין ברודקאסט, בענייננו, מרבית הפעילות המתבצעת בנכס הינה פעילות משרדית ועסקית, כגון: קריאת תסריטים, מבחני בד, חזרות, גיוס כספים, מכירת סרטים וסדרות ועוד, כך שממילא לא מדובר בפעילות זהה לזו שנדונה באותם תיקים.

27. העוררת טענה בסיכומים מטעמה כי "כל התהליכים המשרדיים של חברתנו לרבות הנהלת חשבונות, ראיית חשבון, ייעוץ משפטי, וייעוץ ביטוחי אינם מתבצעים בנכסי העוררת אלא במקומות אחרים על ידי שירותי מיקור חוץ...". ואולם, אין בכך די להוכחת הסיווג המבוקש שכן לא זו בלבד שהפעילות העסקית של העוררת עצמה מנוהלת מהנכסים עצמם, גם אם השירותים ניתנים על ידי בעלי מקצוע שונים, כל אחד בתחומו וממשרדו, מדובר בפנינו בעסק

שהפעילות כשלעצמה, אשר מתבצעת בנכס, אינה מבססת את הסיווג המבוקש – סיווג תעשייה.

28. גם בשני החדרים בנכס ברחוב יגיע כפיים 3, שהם חדרי עריכה, מתבצעת פעילות אשר אין מקום להגדירה כיצירת יש מוחשי חדש, אלא עריכת חומרים מצולמים. בבחינת מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", העוררת היא בעלת היוזמה והמפיקה ולא מדובר בביצוע עבודות בעבור לקוחות; אשר למבחן ה"כלכלי", עיבוד חומר הצילום בידי העוררת יוצר ערך מוסף; אשר ל"מבחן ההנגדה", העובדות שבפנינו מטות את הכף לסיווג פעילות כ"שירות", להבדיל מ"ייצור".

29. כפי שנקבע בעניין אליהו זוהר, אין מקום ולא ניתן לראות בנכס שבפנינו בו מתבצעת פעילות עסקית לרבות, מבחני בד לשחקנים, גיוס כספים, מכירת סרטים וסדרות וכו', כנכס בו מתבצעת פעילות תעשיתית כמטבע הלשון בפי הציבור. והשווה לעניין ת"צ (מחוזי ת"א) 27695-01-12 מיכאל ברקו נ' עיריית תל אביב (מיום 11.8.13) במסגרתו נדחתה בקשה לאישור תביעה ייצוגית בהתייחס לסיווג פעילות של רופאי שיניים. בית המשפט התייחס לסיווג בתי מלאכה ותעשייה כפעילות של עובדי צווארון כחול וקבע כי השכל הישר מורה שהכללת רופא שיניים בהגדרת 'בעל מלאכה' אינה הפירוש הטבעי של המונח.

30. הדברים נאמרים בהתייחס לשני הנכסים בכללותם על אף קיומם של שני חדרי עריכה בנכס ברחוב יגיע כפיים. אין בשני חדרים אלה בכדי לשנות את התמונה כאמור, כאשר ממילא גם פעילות באותם חדרים אינה מצדיקה סיווג חדרים אלה, לא כל שכן את כלל הנכס או הנכסים, בסיווג מלאכה ותעשייה.

31. לא ניתן לראות בפעילות בנכסים נשוא הערר שבפנינו ככזו אשר מתבצעת בבתי מלאכה לסוגיהם, אשר כרוכה ומאופיינת על פי רוב בעבודת כפיים מקצועית. בעניין איי אל וויפוינט נקבע על ידי בית המשפט המחוזי כי אין הוא רואה כיצד ניתן על פי הפרשנות שניתנה בעניין מישל מרסייה לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. כלי העבודה של המערערת הם מחשבים, מצלמות ומערכת עריכה קולנועית ולא נראה כי בהיבט זה קיים הבדל בין הפעילות המתבצעת על ידה לבין זו של מחלקת קריאיטיב אשר לגביה נקבע בפסיקה כי אינה נחשבת למלאכה או לתעשייה.

גם מבחינה תכליתית לא מצא בית המשפט הצדקה לסווג את הנכס תחת הסיווג מלאכה ותעשייה וכי אין הבדל של ממש בין פעילות המערערת לבין פעילותם של אדריכלים או מהנדסים שאינה מסווגת כפעילות של בית מלאכה או תעשייה. נציין כי בהיבט סוציאלי לא הוכח כלל כי יש הצדקה להכיר בעסק של העוררת כבית מלאכה משיקולים כגון אלה.

32. נוסף כי העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי התכלית של מתן ההקלה בארנונה לבתי מלאכה מתקיימת בענייננו. בכלל זה לא הוכיחה העוררת קיומו של מתח רווחים נמוך או כי עסקינן בשירות חיוני לציבור שקיים אינטרס ציבורי כי יהיה מצוי בתוך שכונות מגורים. מדובר בפעילות עסקית מובהקת שסיווגה צריך להיקבע בנסיבות העניין בהתאם.

33. העוררת אינה יכולה לפטור עצמה בטענה כי היא מייצרת סרטים ומשכך נוצר יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר. כמעט על כך פעולה ניתן לומר כי יש תוצרת בחובה, לרבות בפעילות עסקית מובהקת כגון עריכת חוזים, עריכת דוחות כספיים, ייעוץ אסטרטגי, יחסי ציבור ועוד.

34. בבחינת מבחן הפעילות וחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה, אנו סבורים כי מרכז הכובד נוטה לתחום העסקי ולא לתחום התעשייה.

35. העוררת הפנתה בסיכומים מטעמה להחלטות ועדת הערר שניתנו בענין מגדלור וחמדת השקד. הגם שאיננו כפופים לאותן החלטות שניתנו על ידי ועדת ערר בהרכב אחר (ומפי ועדה זו ניתנו מספר החלטות שונות מאותן החלטות המאוזכרות כאמור), נציין כי העובדות שבפנינו מבססות פעילות שאינה עריכה בלבד אלא פעילות עסקית רבה ומגוונת. החל מקריאת תסריטים, מיון, בחירה, בחירת שחקנים, התקשרויות, גיוס כספים, הפקה ועוד. מרכז הכובד של הפעילות אשר מתבצעת בנכסים בהם מחזיקה העוררת נוטה לכיוון השירותים ולא לפן הייצורי.

36. לאור האמור אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות משפט.

ניתן בהעדר הצדדים היום 26-8-15

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 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 שימלי קדם
שם הקלדנית: ענת לוי

יו"ר: עו"ד אמיר לוי

מספר ערר: 140009054
140009404
140012721

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

העוררות: גראויטי ויז'ואל אפקטים אנד דיזיין בע"מ

נגד

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

החלטה

1. במסגרת עררים המאוחדים שבפנינו, לשנים 2013-2015 נתקפת החלטת המשיב לסווג את הנכס שבחזקת העוררת, ברחוב התעשייה 3 בעיר, בסיווג בניינים שאינם משמשים למגורים.

טענות העוררת

2. העוררת טענה כי בנכס מתבצעת פעילות ייצורית ויש לסווג את הפעילות בהתאם לסיווג תעשייה. לחלופין נטען כי יש לחייב את העוררת בסיווג בתי תוכנה.
3. העוררת טענה כי היא חברה לייצור סרטים, כאשר הפעילות שלה כוללת ייצור אנימציה ממוחשבת ואפקטים וויזואליים. העוררת עושה שימוש בציוד אלקטרוני מתקדם כגון תוכנות עריכה ועיבוד תמונה.

4. לצורך הפקה ויצירת סרט, מתנהל תהליך שכולל מספר מחלקות: מחלקת קריאייטיב, מחלקת הפקה, מחלקת ART, מחלקת תלת מימד ואנימציה, מחלקת ONLINE ומחלקת הכנות לשידור. העוררת הרחיבה על פעילות הצילום, עיבוד חומרי הצילום עד להכנת הסרט לשידור.

5. לטענת העוררת יש לראות בשלבים שתוארו על ידה בהכנת סרט לשידור, כהליך תעשייתי שעומד במבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין זה.
6. לחלופין, נטען כי היות וברוב המחלקות הפעילות מתבצעת על גבי מחשב, מדובר בייצור תוכנה כבית תוכנה ויש לסווג את הנכס בהתאם.
7. לחילופי חילופין נטען, כי אין לחייב את העוררת לפי הסיווג שנקבע על ידי המשיב בגין החודשים ינואר עד אפריל 2013 אלא החל ממועד מתן החלטת המשיב בחודש מאי 2013.

טענות המשיב

8. המשיב טען בכתב התשובה כי מדובר בנכס בשטח של 635 מ"ר. לטענת המשיב, העוררת מגדירה עצמה כקבוצת קריאייטיב בינלאומית. בביקורת שנערכה ביום 2.5.13 בנכס, נמצא כי הנכס מחולק לחדרי הפקת סרטי אנימציה ופרסומות. בביקורת לא התאפשר לנציג המשיב לבקר בכל שטחי הנכס בטענה כי השטחים תפוסים וכי בכולם מתבצעת עבודת עריכה. המשיב טען כי להתנהגות כגון זו מצד העוררת יש משקל ומשמעות עת בוחנים את טענותיה.
9. המשיב טען כי ניתן ללמוד על פעילות העוררת מתיאור צוות העובדים – כל צוות העובדים מורכב מעובדים בעלי הכשרה מיוחדת בתחום הניהול הארגוני עסקי וכן בעלי הכשרה מיוחדת בתחום ההפקה הדיגיטלית.
10. המשיב עמד על האבחנה בין פעילות המהווה מתן שירותים ובין פעילות תעשייתית וטען, כי לא מתקיימים התנאים לסיווג הנכס בסיווג תעשייה על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה, כאשר לטענתו, גם פעולות עיצוב ויזואלי של רעיונות אינן עונות על הדרישות הנוגעות להוכחת פעילות ייצורית לצורך סיווג הנכס כתעשייה.
11. המשיב הפנה גם לפסיקה ספציפית אשר התייחסה לפעילויות דומות לאלה אשר מתבצעות על ידי העוררת בנכס, פעילות של קריאייטיב, במסגרתה נשללה הטענה לפיה יש לסווג את פעילות זו כפעילות תעשייתית.

הדיונים בפני הוועדה

12. לאחר שהתקיים דיון מקדמי, נקבע התיק לדיון הוכחות וניתנו הוראות להגשת תצהירים וראיות. ביום 15.12.14 קיימו דיון במהלכו נשמעו העדים מטעם הצדדים והתאפשר חקירתם. הדיון התקיים בהרכב חסר בהסכמת הצדדים.

13. הצדדים הגישו סיכומים בכתב והתיק בשל להכרעה.

דיון והכרעה

14. 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. כך בע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקוה, פ"ד מו(4) 785, 778 (1992) אומר בית המשפט כי "[...] מטרתה העיקרית של הארנונה העירונית היא לאפשר מתן מכלול של שירותים לתושבי העיר [...]".

15. 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..."

16. הסעיפים הרלוונטיים לענייננו מתוך צו הארנונה הם:

א. סעיף 3.2 לצו: "הארנונה הכללית לבניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר..."

ב. סעיף 3.3.1 לצו אשר דן בבתי מלאכה ובמפעלי תעשייה.

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

18. בהתייחס לסיווג תעשייה, מקובל לערוך שימוש במבחנים שנקבעו לזיהויה של פעילות ייצורית לקביעת סיווג זה, כפי שנקבעו בפסיקה בעניין ע"א 1960/90 פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ פ"ד מח(1) 200 (להלן – "עניין רעיונות"); 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"), 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.

19. 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).

20. 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.

21. 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.

22. באופן פרטני בעת האחרונה פורסמו מספר החלטות הנוגעות לעריכת סרטים הן על ידי ועדת הערר בהרכביה השונים והן על ידי בית המשפט המחוזי בשבתו כבית המשפט לעניינים מינהליים. העוררת הגישה במסגרת תיק זה הודעה בדבר צירוף אסמכתאות שונות ובכלל זה החלטות שניתנו על ידי ועדת הערר בהרכביה השונים. בהחלטתנו נתייחס לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין כאשר לא מצאנו לנכון להתייחס לכל אחת מההחלטות שניתנו על ידי ועדת הערר בהתייחס לעובדות ולשיקולים שעמדו בבסיסהן.

23. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 30939-10-10 **איי אל וויפוינט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** (החלטה מיום 8.3.2012) (להלן – "עניין איי אל וויפוינט"), נדונה פעילות העוררת אשר עוסקת ביצירת סרטי הדמיה בטכנולוגיה של אנימציה ממוחשבת עבור פרויקטים בתחום הנדל"ן. בית המשפט קבע כי אינו רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. גם מבחינה תכליתית נקבע כי אין הצדקה לסיווג הנכס תחת סיווג בתי מלאכה ותעשייה ולא ניתן להקביל את התוצרת של סנדל או תופר לסרט הדמיה שנוצר על ידי המערערת שמטרתו היא ליצור המחשה ויזואלית לקונים פוטנציאליים כיצד יראה הפרויקט לכשתסתיים בנייתו. (נוסיף אנו כי נראה שהתוצר מהווה חלק מתהליך שיווק הפרויקט).

24. בעמ"נ 46693-10-13 **זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב** (ביום 26.8.14) (להלן: "זד פילמס") נקבע כי יש לראות בעבודת הפוסט-פרודקשן "פעילות ייצורית" על פי כל אחד ממבחני הפסיקה, לסיווג הפעילות כתעשייה. נציין כי באותו עניין נקבע כי עיקר הפעילות בנכס הינה של פוסט פרודקשיון:

"12. לטעמי, פעילות המערערת בנכס הינה פעילות ייצורית לכל דבר ועניין, באשר המערערת נוטלת חומר גלם, הוא צילומי הסרט/הסרטון, עורכת אותם באופן שהופך אותם למוצר אחר לגמרי מסרט הצילום עצמו, תוך מתן ביטוי שונה למוצר המוגמר הערוך כעת סינמטוגרפית ובוודאי מעניק לצופה ממד פסיכולוגי שונה ואחר מסרט הצילום הגולמי בעצמו, ומהווה לכן ביטוי שונה למוצר המוגמר, כפי שפעולת עריכת סרטים מחייבת. מעבר לכך, פעולת הפוסט פרודקשיון מוסיפה לסרט הערוך קול, מוסיקה ואמצעים נוספים כמו אנימציה ואפקטים קוליים ואחרים ויחדיו יוצרים מוצר חדש לגמרי. אין כל מקום בעיני להקשר אותו ביקש המשיב לעשות לעבודת עורך דין הנותן שירותי משפט ללקוחותיו במשרדו ולכן עוסק בתן שירותים ובין עריכת סרט/סרטון המביא לקהל הצופים בכל פעם יצירה חדשה.

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

13. על פי פסק הדין בפרשת רעיונות, פעילות תחשב לייצורית אם המוצר נועד לשימוש הציבור הרחב ולא תחשב ככזו אם היא נועדה ללקוח שהזמינה. בנסיבות העניין, אין חולק כי המוצר המוגמר נועד ללקוח שהזמין את הסרט. יחד עם זאת, זהו אינו המבחן העיקרי (ראה פרשת מאיר אשל), ועדיין, השימוש הפרטי בנסיבות העניין של המזמין הופך בסיכומו של יום לשימוש ציבורי בהצגת המוצר המוגמר לציבור הרחב. מכאן, שאפילו במבחן זה, שאינו כאמור המבחן המרכזי, עדיין ניתן לראות במוצר המוגמר כמוצר שנוצר בהליך ייצורי.

המבחן הכלכלי-מבחן השבחת הנכס

14. לפי מבחן זה, פעילות נחשבת כייצורית אם הושבח הערך הכלכלי של הטובין והחומר אף אם היא אינה מבינה עמה כל שינוי בצורה. אף אני בדעה, בדומה לדעתה של כב' השופטת מיכל גונן אגמון, כי המבחן הכלכלי הינו המבחן העיקרי מבין כל ארבעת המבחנים. בנסיבות, לא יכול להיות חולק כי אותו חומר ששימש כמצע למוצר הסופי (אותו חומר גלם מצולם), משביח במהלך ה"פוסט פרודקשיין". בהליך זה הופך חומר הגלם הקולנועי (סרט הצילום והקלטת הקול) למוצר מוגמר כשבדרך כאמור לעיל, מתווספת לו פעולת גזירה ועריכה, הוספת מוסיקה, אפקטים וכיו"ב, עד למוצר המוגמר. סביר בעיני, כי סרט צילום בתוספת הקלטה בלבד, ללא כל התוספות הנדרשות בהליך הפוסט פרודקשיין, ערכו נמוך לאין שיעור מהמוצר המוגמר המובא לעיני הציבור הרחב. לפיכך מתקיים לטעמי גם המבחן הכלכלי של אותו מוצר צילומי, שאמנם כולל חלק מחומר הגלם המצולם, אך מהותו השתנתה והינו עתה סרט/סרטון המהווה מוצר נפרד ועצמאי מזה שהחל את דרכו במכונת העריכה.

מבחן ההנגדה-מבחן מרכז הפעילות

15. על פי מבחן זה הפעילות נחשבת כייצורית אם היא נמשכת אל מרכז הגרביטציה של פעילות ייצורית ולא למתן שירותים. גם בפעילות המערערת יש כדי לכוון אל הייצור להבדיל ממתן השירותים. לא בכדי תעשיית הקולנוע והטלוויזיה קרויה "תעשייה", מתבצעת בה פעילות יצרנית לכל דבר ועניין במובן הרחב של המילה, כך גם פעילות המכוננת ליצירת סרט/סרטון מחומר הגלם, הוא החומר המצולם/מוקלט, תוך הרכבת ה"פאזל" לעבר המוצר המוגמר, פאזל המורכב מצילום, אפקטים ויזואליים, מוסיקה, אפקטים קוליים ומהווה לכן יצירה בפני עצמה. בהחלט יתכן כי המוצר המוגמר מבוצע בעצה אחת עם מזמין המוצר, אך בפועל אין בכך כדי להשפיע על עצם היות ההליך ייצורי מה גם שהיוצר בפועל הינו מי שמבצע את כל אותן פעולות המביאות לתוצר הסופי, הוא הסרט. מכאן, שמרכז הכובד בנסיבות הינו דווקא ייצורי, להבדיל ממתן שירותי עריכה למוצר בסיסי.

25. החלטה שונה ניתנה על ידי בית המשפט המחוזי בעניין עמ"נ 63527-09-14 **ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב** (ניתן ביום 8.2.15) (להלן: "**ברודקאסט**"). בית המשפט המחוזי דן בשאלת סיווג של העסק, שעיקר עיסוקו הוא פוסט פרודקשן של יצירות קולנוע וטלוויזיה - עריכת סרט הוידאו, פס הקול, הוספת כתוביות וכיו"ב. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור המינהלי. בין היתר נקבע בפסק הדין כי פעילות המערערת ועובדיה

נוטה להיות "אמנות", וזאת להבדיל מ"ייצור" או "מלאכה". בכל הנוגע למבחנים שנקבעו בפסק דין "רעיונות", נקבע בפסק הדין כך:

"אשר למבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", הפעילות בנכסים שבמחלוקת היא קבלת חומר צילום דיגיטלי, ועיבודו לחומר צילום דיגיטלי אחר. דומה שאין מחלוקת על כך שכלי הקיבול הפיזיים בהם נשמר חומר הצילום האמור זהים, וזאת בין שמדובר בחומר הגולמי ובין שמדובר בחומר המעובד. קרי, אין מדובר ב"שינוי מוחשי" הנראה לעין בחפץ, אלא בשינוי התכנים הדיגיטליים השמורים בלבד. קביעה כי די בכך לענות על המבחן שבפסיקה, משמעה פריצת האפשרות לטעון כי כל עבודת מחשב באשר היא מהווה פעילות ייצורית, באופן המביא את הדברים לכדי אבסורד - כך לדוגמה, ניתן יהיה לטעון כי משרד עורכי דין אשר המנסח מחדש מסמכים הנשלחים אליו או משרד אדריכלים המתקן תכניות מבצעים "פעילות ייצורית". כל שינוי כאמור יש בו משום שינוי ב"מימד הפסיכולוגי" שבצריכת התוכן קודם לעיבודו, אך ודאי שלא לכך כיוון פסק דין "רעיונות".

אשר למבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", המערערת מבצעת עבודותיה על פי הזמנת לקוחות על פי הגדרותיהם וצרכיהם הספציפיים, וכפי שציינה ועדת הערר בצדק, אין מדובר ב"מוצרי מדף" המיועדים לציבור בלתי מוגדר. באופן השימוש של לקוחות המערערת באשר סופק להם מידה - בין הפצה רחבה של התוכן, ובין שימוש אישי בו - אין כדי לשנות את מהות פעילותה של המערערת עצמה.

אשר למבחן ה"כלכלי", עיבוד חומר הצילום בידי המערערת יוצר ערך מוסף ללקוחותיה, אשר עבורם יש ליכולת להשתמש בגרסה הערוכה ערך כלכלי גבוה מאשר לחומר הגלם. ספק רב האם למי שאינו אותו לקוח קיים הבדל, לא כל שכן הבדל מהותי, בשוויו של החומר הערוך. באין "ערך שוק" מעין זה, איני סבורה שניתן לראות בכך "פעילות ייצורית".

אשר ל"מבחן ההנגדה", כוועדת הערר, סבורה גם אני כי צירופם של המאפיינים השונים שפורטו לעיל, מטה את הכף לסיווג פעילות המערערת כ"שירות", להבדיל מ"ייצור".

בית המשפט המחוזי אף התייחס לפסק הדין שניתן מפי בית המשפט העליון בעניין ע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים, בהתייחסו למונחים "תעשייה", "מלאכה" ו"שירותים" (בהקשר לצו הארנונה לעיר ירושלים), כדלקמן:

"נכס המשמש ל'תעשייה', 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 (יצווארון לבן), כגון עורך-דין, רואה-חשבון, רופא, יועץ פיננסי וכדומה. בתווך בין שתי הקבוצות הללו מצויה קטגורית הנכסים המשמשים למלאכה, 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 מאפיין 'תעשייתי', במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ('יצווארון כחול'), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ('יצווארון 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 המאופיין בעבודת כפיים מקצועית.

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

לסכום נקבע כי המינוח "שירותים" הוא הקרוב ביותר לעניינה של המערערת, העונה על כל המאפיינים של "מתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי...". אין מדובר בפעילות "במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור" או ב"ייצור המוני של מוצרים" כנדרש לסיווג "תעשייה", ואף אין מדובר ב"עבודת כפיים" כנדרש לסיווג "מלאכה". על החלטת בית המשפט המחוזי בעניין ברודקאסט הוגשה בקשת רשות ערעור בפני בית המשפט העליון שטרם הוכרעה.

מן הכלל אל הפרט

26. בבחינת כלל העובדות שהוצגו בפנינו החלטנו לדחות את הערר מן הטעמים הבאים.

27. מר אדלר, מנכ"ל העוררת, טען בתצהירו כי החברה עוסקת בייצור סרטים כולל אנימציה ממוחשבת ואפקטים ויזואליים. בדיון בפנינו ציין כי תהליך ההפקה הוא חלק מהפוסט פרודקטשיין וכוונתו לניהול התהליך. בדיון בפנינו תאר מר אדלר עבודה שביצעה החברה להפקת סרט פרסומת עבור חברת קוקה קולה. בעזרת חברת הפקה שנשכרה על ידי חברת קוקה קולה, צולמו מספר אנשים בקוריאה; התהליך הצריך התייעצות, תכנון ומחשבה איך לצלם, מה ניתן לבצע מבחינה טכנית, תוך התייחסות לתקציב נתון; נבנו טנקים ומטוסים באמצעים דיגיטליים של תלת מימד; והחומרים השונים חוברו יחדיו.

28. בנכס יש כ-30 חדרים, למחלקת עיצוב יש 8 חדרים, לתלת מימד יש 5-6 חדרים, כ-15 חדרי עריכה, חדר ישיבות ומחסנים, חדר עיצוב של מאיירים שנותנים אופי לדמות.

29. מר אדלר הבהיר כי משרד הפרסום הוא שקובע את האסטרטגיה של הפרסום. חברות הפרסום אינן לקוחות של העוררת.

30. העוררת מבצעת חלקים מתוך סרטים הוליוודיים, הוספת אפקטים מיוחדים ואנימציה.

31. מר אדלר ציין כי לצורך ביצוע אנימציה למשל, הם מדריכים את השחקן כיצד עליו להתייחס לאנימציה שתיכנס לסרט, ויש נציג של העוררת שמדריך את הבמאי עצמו.

32. העוררת מעסיקה כ-60 עובדים ועובדים נוספים מועסקים כפריילנסריים על פי הצורך.

33. בהתייחס לטענת העוררת כי היא מבצעת פעילות של פוסט פרודקטשיין, נשאל מר אדלר על ידי הוועדה, מדוע הוא טוען כי הפעילות מוגדרת כפוסט פרודקטשיין באופן כללי, כאשר חלק מהפעילות היא הקריאייטיב, התכנון והכנות לקראת צילומים ולא עריכת חומרי הצילום. מר אדלר השיב כי כשהוא מגיע ליום צילום הוא צריך לדעת בדיוק איפה הוא מצלם, מה הוא מצלם, הוא מתכנן את החלק שלו ביום הצילומים ודואג למשל, שתהיה תאורה נכונה. הוא מקבל את חומר הגלם, גם צילומים לא מיוחדים לאפקטים ומוציא סרט מלא.

34. נציין עוד כי מר אדלר טען כי חברת זד פילמס אינה מתחרה של העוררת והוא אף לא מכיר אותה.

35. בנכס מתבצעת פעילות של בניית רעיונות לסרטים ולפרסומות, ליווי הבמאי והשחקנים לצורך התאמת הצילומים לעבודות העוררת לצירוף אנימציה ותלת מימד; איור דמויות והפחת חיים בהם וכו'.

36. בנסיבות העניין אין מקום להגדיר את הפעילות אשר מתבצעת בנכס כיצירת יש מוחשי חדש. בבחינת מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מדובר בביצוע עבודות בעבור לקוחות פרטניים; אשר למבחן ה"כלכלי", פעילות ההפקה מהווה נדבך ליצירת סרטון, פרסומת וכדומה שמטבע הדברים בעל ערך מוסף; אשר ל"מבחן ההנגדה", העובדות שבפנינו מטות את הכף לסיווג פעילות כ"שירות", להבדיל מ"ייצור".

37. כפי שנקבע בעניין אליהו זוהר, אין מקום ולא ניתן לראות בנכס שבפנינו בו מתבצעת פעילות כפי שמתבצעת בנכס, כנכס בו מתבצעת פעילות תעשייתית כמטבע הלשון בפי הציבור. והשווה לעניין ת"צ (מחוזי ת"א) 27695-01-12 מיכאל ברקו נ' עיריית תל אביב (מיום 11.8.13) במסגרתו נדחתה בקשה לאישור תביעה ייצוגית בהתייחס לסיווג פעילות של רופאי שיניים. בית המשפט התייחס לסיווג בתי מלאכה ותעשייה כפעילות של עובדי צווארון כחול וקבע כי השכל הישר מורה שהכללת רופא שיניים בהגדרת 'בעל מלאכה' אינה הפירוש הטבעי של המונח.

38. לא ניתן לראות בפעילות בנכס נשוא הערר שבפנינו ככזו אשר מתבצעת במפעלי תעשייה ואף לא בבתי מלאכה לסוגיהם, אשר כרוכה זמאופיינית על פי רוב בעבודת כפיים מקצועית. כפי שנקבע בעניין איי אל וויפוינט, גם במקרה זה, אין אנו סבורים כי ניתן על פי הפרשנות שניתנה בעניין מישל מרסייה לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. גם מבחינה תכליתית לא הוכח כי קיימת הצדקה לסווג את הנכס תחת הסיווג מלאכה ותעשייה, כאשר אין הבדל של ממש בין פעילות המערערת לבין פעילותם של אדריכלים או מהנדסים ובעלי מקצועות נוספים, שאינה מסווגת כפעילות של בית מלאכה או תעשייה. נציין כי בהיבט סוציאלי לא הוכח כלל כי יש הצדקה להכיר בעסק של העוררת כבית מלאכה משיקולים כגון אלה.

39. נוסף כי העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי התכלית של מתן ההקלה בארנונה לבתי מלאכה מתקיימת בענייננו. בכלל זה לא הוכחה העוררת קיומו של מתן רווחים נמוך או כי עסקינן בשירות חיוני לציבור שקיים אינטרס ציבורי כי יהיה מצוי בתוך שכונות מגורים.

40. בבחינת מבחן הפעילות וחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה, אנו סבורים כי מרכז הכובד נוטה לתחום העסקי ולא לתחום התעשייה. בנסיבות העניין דווקא הקטגוריה העסקית היא הספציפית המתאימה לסיווג הנכס ולא קטגוריה של מלאכה ותעשייה שהיא בנסיבות העניין קטגוריה שאינה מתאימה לפעילות המתבצעת בנכס בנסיבות העניין.

41. קביעות אלה מצטרפות לפסיקה האחרונה שניתנה בסוגיה על ידי בית המשפט המחוזי בעניין ברודקאסט, שהיא שונה מזו שניתנה בעניין זד פילמס.

42. לאור האמור אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות משפט.

ניתן בהעדר הצדדים היום _____.

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 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: ע"ד עירלי קדם

שם הקלדנית: ענת לוי


יו"ר: עו"ד אמיר לוי

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד אמיר לוי

חברה: עו"ד שירלי קדם

חבר: ד"ר זיו רייך, רו"ח

העוררים: פנטו גיא ועמית מילר

נגד

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

החלטה

1. במסגרת הערר שבפנינו, נתקפת החלטת המשיב לסווג את הנכס שבחזקת העוררים, ברחוב גרשון שץ 41, בסיווג בניינים שאינם משמשים למגורים.

טענות העוררים

2. העוררים טענו בכתב הערר כי ביום 24.4.14 קיבלו הודעה לפיה שונה חיוב הארנונה המוטל עליהם החל מיום 1.1.14 לסיווג בניינים שאינם משמשים למגורים, מסיווג מלאכה ותעשייה. העוררת טענה כי מדובר בשינוי סיווג באופן רטרואקטיבי בנסיבות שאינן מוצדקות. כן טענו העוררים כי פעילותם בנכס הינה בתחום הקלטה ועריכה של מוסיקה וסרטים ויש לסווג פעילות זו בסיווג מלאכה ותעשייה.

3. העוררים הפנו למבחנים שנקבעו בפסיקה ואף טענו כי נכסים אחרים בהם מתבצעת פעילות דומה, מסווגים בסיווג מלאכה ותעשייה.

4. העוררים טענו כי יש לסווג את הנכס בסיווג תעשייה ולחילופין בסיווג מלאכה. עוד נטען כי יש לחייב את הנכס לפי סיווג אולפני הקלטות אשר נקבע בצו הארנונה לשנת 2014 (עת הגוש הערר התייחסו העוררים לטיוטת הצו טרם אישור התיקון על ידי שרי הפנים והאוצר). לחילופי חילופין נטען, כי יש לחייב את העוררים לפי סיווג וידאו ארט (שהופיע בטיטת צו הארנונה לשנת 2014 והיה כפוף לאישור השרים כאמור).

טענות המשיב

5. המשיב טען בכתב התשובה כי מדובר בנכס בשטח של 94 מ"ר. לטענתו, ועדת הערר חסרת סמכות לדון בחוקיות חיוב רטרואקטיבי.

6. לגופן של טענות נטען כי פעילות העוררים הינה הפקת סרטים למגוון לקוחות בתחום תדמית והדרכה לחברות. מפרסומים אודות פעילות העוררים עולה כי הם מציגים את עצמם כמתמחים בהפקת סרטי הדרכה ארגוניים שחוסכים כסף, סרטי תדמית שיווקיים ותכני טלוויזיה.
7. המשיב הפנה לפסיקת ועדת הערר בתיקים שונים אשר דחתה טענות לסיווג פעילות של עריכה והפקת סרטים כתעשייה ומלאכה.
8. כן נטען על ידי המשיב כי פעילות העוררים אינה עומדת במבחנים שנקבעו בפסיקה בנוגע לסיווג מלאכה ותעשייה.

הדיונים בפני הוועדה

9. לאחר שהתקיים דיון מקדמי, נקבע התיק לדיון הוכחות וניתנו הוראות להגשת תצהירים וראיות. ביום 31.3.15 קיימו דיון במהלכו נשמעו העדים מטעם הצדדים והתאפשרה חקירתם.
10. הצדדים הגישו סיכומים בכתב והתיק בשל להכרעה.

דיון והכרעה

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. כך בע"א 1130/90 **חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקה**, פ"ד מו(4) 785, 778 (1992) אומר בית המשפט כי "[...] 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. הסעיפים הרלוונטיים לענייננו מתוך צו הארנונה הם:
- א. סעיף 3.2 לצו: "הארנונה הכללית לבניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר..."
- ב. סעיף 3.3.1 לצו אשר דן בבתי מלאכה ובמפעלי תעשייה.

מלאכה ותעשייה-כללי

14. בהתאם לפסיקה הנהוגה לענייננו, קיומה של "פעילות ייצורית" נדרשת על מנת לחסות תחת הסיווג "תעשייה ומלאכה".
15. מקובל לערוך שימוש במבחנים שנקבעו לזיהויה של פעילות ייצורית לקביעת סיווג **תעשייה**, כפי שנקבעו בפסיקה בעניין ע"א 1960/90 **פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ פ"ד** מח(1) 200 (להלן – "עניין רעיונות"); 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"), 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.
16. 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 אי רובינשטיין).
17. 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. 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.
- בהתייחס לסיווג מלאכה נקבע בפסיקה כי תכלית החקיקה הינה מתן הטבה לבעלי מלאכה שמתח הרווחים שלהם נמוך והם עובדים בעיקר בעבודת כפיים, כנותני שירותים חיוניים לציבור. בבסיס ההטבה עומד בין היתר יסוד סוציאלי.

עריכת סרטים

19. סוגיית סיווג פעילות בתחום עריכת הסרטים נדונה בהליכים שונים בפני ועדת הערר ואף בפני בית המשפט המחוזי ולאחרונה פורסמו מספר החלטות שונות בענין.

20. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 30939-10-10 **איי אל וויפוינט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** (החלטה מיום 8.3.2012) (להלן – **"עניין איי אל וויפוינט"**), נדונה פעילות העוררת אשר עוסקת ביצירת סרטי הדמיה בטכנולוגיה של אנימציה ממוחשבת עבור פרויקטים בתחום הנדל"ן. בית המשפט קבע כי אינו רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או לבית מלאכה. גם מבחינה תכליתית נקבע כי אין הצדקה לסיווג הנכס תחת סיווג בתי מלאכה ותעשייה ולא ניתן להקביל את התוצרת של סנדלר או תופר לסרט הדמיה שנוצר על ידי המערערת שמטרתו ליצור המחשה ויזואלית לקונים פוטנציאליים כיצד יראה הפרויקט לכשתסתיים בנייתו. (נוסיף אנו כי נראה שהתוצר מהווה חלק מתהליך שיווק הפרויקט).

21. בעמ"נ 46693-10-13 **זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב** (ביום 26.8.14) (להלן: **"זד פילמס"**) נקבע כי יש לראות בעבודת הפוסט-פרודקשן "פעילות ייצורית" על פי כל אחד ממבחני הפסיקה, לסיווג הפעילות כתעשייה. נציין כי באותו עניין נקבע כי עיקר הפעילות בנכס הינה של פוסט פרודקשין:

"12. לטעמי, פעילות המערערת בנכס הינה פעילות ייצורית לכל דבר ועניין, באשר המערערת נוטלת חומר גלם, הוא צילומי הסרט/הסרטון, עורכת אותם באופן שהופך אותם למוצר אחר לגמרי מסרט הצילום עצמו, תוך מתן ביטוי שונה למוצר המוגמר הערוך כעת סינמטוגרפית ובוודאי מעניק לצופה ממד פסיכולוגי שונה ואחר מסרט הצילום הגולמי בעצמו, ומהווה לכן ביטוי שונה למוצר המוגמר, כפי שפעולת עריכת סרטים מחייבת. מעבר לכך, פעולת הפוסט פרודקשין מוסיפה לסרט הערוך קול, מוסיקה ואמצעים נוספים כמו אנימציה ואפקטים קוליים ואחרים ויחדיו יוצרים מוצר חדש לגמרי. אין כל מקום בעיני להקשר אותו ביקש המשיב לעשות לעבודת עורך דין הנותן שירותי משפט ללקוחותיו במשרדו ולכן עוסק בתן שירותים ובין עריכת סרט/סרטון המביא לקהל הצופים בכל פעם יצירה חדשה.

22. פסיקה שונה ניתנה על ידי בית המשפט המחוזי בעניין עמ"נ 63527-09-14 **ברודקאסט וידאו**

ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (ניתן ביום 8.2.15) (להלן: **"ברודקאסט"**). בית המשפט המחוזי דן בשאלת סיווג של העסק, שעיקר עיסוקו הוא פוסט פרודקשן של יצירות קולנוע וטלוויזיה - עריכת סרט הוידאו, פס הקול, הוספת כתוביות וכיו"ב. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור המינהלי. בין היתר נקבע בפסק דינו כי פעילות המערערת ועובדיה נוטה להיות "אמנות", וזאת להבדיל מ"ייצור" או "מלאכה". בכל הנוגע למבחנים שנקבעו בפסק דין "רעיונות", נקבע בפסק הדין כך:

"אשר למבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", הפעילות בנכסים שבמחלוקת היא קבלת תומר צילום דיגיטלי, ועיבודו לחומר צילום דיגיטלי אחר. דומה שאין מחלוקת על כך שכלי הקיבול הפיזיים

בהם נשמר חומר הצילום האמור זהים, וזאת בין שמדובר בחומר הגולמי ובין שמדובר בחומר המעובד. קרי, אין מדובר ב"שינוי מוחשי" הנראה לעין בחפץ, אלא בשינוי התכנים הדיגיטליים השמורים בלבד. קביעה כי די בכך לענות על המבחן שבפסיקה, משמעה פריצת האפשרות לטעון כי כל עבודת מחשב באשר היא מהווה פעילות ייצורית, באופן המביא את הדברים לכדי אבסורד - כך לדוגמה, ניתן יהיה לטעון כי משרד עורכי דין אשר המנסח מחדש מסמכים הנשלחים אליו או משרד אדריכלים המתקן תכניות מבצעים "פעילות ייצורית". כל שינוי כאמור יש בו משום שינוי ב"מימד הפסיכולוגי" שבצריכת התוכן קודם לעיבודו, אך ודאי שלא לכך כיוון פסק דין "רעיונות".

אשר למבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", המערערת מבצעת עבודותיה על פי הזמנת לקוחות על פי הגדרותיהם וצרכיהם הספציפיים, וכפי שציינה ועדת הערר בצדק, אין מדובר ב"מוצרי מדף" המיועדים לציבור בלתי מוגדר. באופן השימוש של לקוחות המערערת באשר סופק להם מידה - בין הפצה רחבה של התוכן, ובין שימוש אישי בו - אין כדי לשנות את מהות פעילותה של המערערת עצמה.

אשר למבחן ה"כלכלי", עיבוד חומר הצילום בידי המערערת יוצר ערך מוסף ללקוחותיה, אשר עבורם יש ליכולת להשתמש בגרסה הערוכה ערך כלכלי גבוה מאשר לחומר הגלם. ספק רב האם למי שאינו אותו לקוח קיים הבדל, לא כל שכן הבדל מהותי, בשוויו של החומר הערוך. באין "ערך שוק" מעין זה, איני סבורה שניתן לראות בכך "פעילות ייצורית".

אשר ל"מבחן ההנגדה", כוועדת הערר, סבורה גם אני כי צירופם של המאפיינים השונים שפורטו לעיל, מטה את הכף לסיווג פעילות המערערת כ"שירות", להבדיל מ"ייצור".

בית המשפט המחוזי אף התייחס לפסק הדין שניתן מפי בית המשפט העליון בעניין ע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים, בהתייחסו למונחים "תעשייה", "מלאכה" ו"שירותים" (בהקשר לצו הארנונה לעיר ירושלים), כדלקמן:

"נכס המשמש ל'תעשייה', 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 ה'שירותים' הם נכסים שהפעילות בהם מאופיינת, ככלל, במתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי (צווארון

לבן), כגון עורך-דין, רואה-חשבון, רופא, יועץ פיננסי וכדומה. בתווך בין שתי הקבוצות הללו מצויה קטגוריית 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 מאפיין '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 תשוכים מוארים בעשיות, 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 המאופיין בעבודת כפיים מקצועית.

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

לסכום נקבע כי המינוח "שירותים" הוא הקרוב ביותר לעניינה של המערערת, העונה על כל המאפיינים של "...מתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי...". אין מדובר בפעילות "במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור" או ב"ייצור המוני של מוצרים" כנדרש לסיווג "תעשייה", ואף אין מדובר ב"עבודת כפיים" כנדרש לסיווג "מלאכה".

על ההחלטה שניתנה בעניין ברודקאסט הוגשה בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון שטרם הוכרעה.

מן הכלל אל הפרט

23. בפתח דיון ההוכחות הבהיר העורך, מר גיא פנטו, כי בניגוד לנטען בכתב הערר, העוררים אינם עוסקים בהקלטת מוזיקה אלא בעריכת סרטים. נקדים ונציין כי לאור הבהרה זו טענת העוררת לסיווג פעילותה כאלפן הקלטות נדחית ומכלל זה גם הפסיקה אשר עוסקת בהקלטת מוזיקה, אליה מפנים העוררים בסיכומיהם, אינה רלוונטית לענייננו.

24. העוררים מקבלים חומרי צילום וחומרים ויזואליים אחרים כגון הנפשות והם מתברים את קטעי הצילום. חומרי הוידאו מגוונים ובמידת הצורך מבצעים השלמות של הצילומים. גם בתוך הנכס מבצעים העוררים צילומים. לקוחות העוררים הם חברות הפקה, משרדי פרסום גדולים, מחלקות הדרכה של אירגונים שונים כגון: קופות חולים ובנק.

25. מר פינטו צירף לתצהירו תומר פרסומי אודות פעילותם להפקת סרטי הדרכה והשימושיים שניתן לעשות בהם.
26. בנכס עובדים רק שני העוררים אשר מבצעים, על פי האמור בנספח 6 לתצהיר העורר, פעולות של צילום, עריכה והנפשה.
27. מר פינטו טען בתצהירו כי ידוע לו על עסקים אחרים שהינם מתחרים של העוררת בעיר תל אביב אשר מסווגים כמלאכה ותעשייה. בהתייחס לרשימת "המתחרים" שצוינו בנספח 10 לתצהירו, טען מר פינטו כי את דוד פינגולד, את חמדת השקד ואת מאיר אשל הוא לא מכיר; לגבי אייץ פי סי מדובר בחברה מתחרה וכך גם חברת זד פילמס.
- לטענתו, הפעילות של העוררים מאוד ייחודית, כאשר באולפן עוסקים אך ורק בצילום.
28. בדוח הביקורת שנערך מטעם המשיב צויין כי לגבי העורר במהלך הביקורת, בנכס מצלמים שחקן ועורכים בו זמנית לקובץ בחדר השליטה. התוצר הסופי של הקובץ הוא לרוב סרטי הדרכה.
29. בבחינת כלל העובדות שהוצגו בפנינו החלטנו לדחות את הערר מן הטעמים הבאים.
30. הפעילות של העוררים בתחום ההפקה של סרטים ובנכס מתבצעים פעולות של הפקה, צילום ועריכת הסרטים. העוררים מפיקי סרטי הדרכה בתחומים שונים ומעניקים שירות לקוחות על פי צורכיהם ודרישתם. הלקוח מלווה את הפעילות, מפקח עליה, מנחה את העוררים בפעילותם ומאשר כי התוצר לשביעות רצונו (ר' בעניין עע"מ 2503/13 אליהו זוהר נ' עיריית ירושלים (החלטה מיום 4.2.15) (להלן: "עניין אליהו זוהר")).
31. אנו סבורים כי כפי שנקבע בעניין אליהו זוהר, אין מקום ולא ניתן לראות בנכס שבפנינו בו מתבצעת פעילות כפי שמתבצעת בנכס, כנכס בו מתבצעת פעילות תעשייתית כמטבע הלשון בפי הציבור.
32. והשווה גם לעניין ת"צ (מחוזי ת"א) 27695-01-12 מיכאל ברקו נ' עיריית תל אביב (מיום 11.8.13) במסגרתו נדחתה בקשה לאישור תביעה ייצוגית בהתייחס לסיווג פעילות של רופאי שיניים. בית המשפט התייחס לסיווג בתי מלאכה ותעשייה כפעילות של עובדי צווארון כחול וקבע כי השכל הישר מורה שהכללת רופא שיניים בהגדרת 'בעל מלאכה' אינה הפירוש הטבעי של המונח.
33. בנסיבות העניין אין מקום להגדיר את הפעילות אשר מתבצעת בנכס כיצירת יש מוחשי חדש. בבחינת מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מדובר בביצוע עבודות בעבור לקוחות פרטניים; אשר למבחן ה"כלכלי", לסרטים שמפיקים ועורכים העוררים יש ערך מוסף; אשר ל"מבחן ההנגדה", העובדות שבפנינו מטות את הכף לסיווג פעילות כ"שירות", להבדיל מ"ייצור", בשים לב במיוחד לליווי הצמוד של הלקוחות את פעילות העוררים. מטבע הדברים ניתן ייעוץ ללקוחות מדוע מומלץ לערוך את סרטי ההדרכה, בצורה זו או אחרת ומתן שירות זה מהווה חלק בלתי נפרד מפעילות העוררים בנכס.
34. לא ניתן לראות בפעילות בנכס נשוא הערר שבפנינו ככזו אשר מתבצעת במפעלי תעשייה ואף לא בבתי מלאכה לסוגיהם, אשר כרוכה ומאופיינת על פי רוב בעבודת כפיים מקצועית. בעניין איי אל וויפוינט נקבע על ידי בית המשפט המחוזי כי אין הוא רואה כיצד ניתן על פי הפרשנות שניתנה בעניין מישל מרסייה לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש לתעשייה או

לבית מלאכה. גם מבחינה תכליתית לא מצא בית המשפט הצדקה לסווג את הנכס תחת הסיווג מלאכה ותעשייה וכי אין הבדל של ממש בין פעילות המערערת לבין פעילותם של אדריכלים או מהנדסים שאינה מסווגת כפעילות של בית מלאכה או תעשייה.

35. בבחינת מבחן הפעילות וחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה, אנו סבורים כי מרכז הכובד נוטה לתחום העסקי ולא לתחום התעשייה.

36. העוררים טענו בסיכומיהם כי לא ניתן להגדיר את העוררים בעובדי צווארון לבן ואף לא כפקידים הפועלים ממשרדים אלא כמחוללי עבודה ייצורית. איננו סבורים כי יש בסיס לטענה מעין זו. העוררים פועלים בסביבת עבודה משרדית, מול מחשב ופעילותם אינה שונה מהותית מפקידי ובעלי מקצועות שונים אשר מבצעים עבודות שונות באמצעות מחשב. פעילויות רבות מבוצעות כיום באמצעות מחשבי ולהם תוצרים שונים, שלא ניתן לראות בהם בפעילויות ייצוריות (כך למשל עורכי דין, רואי חשבון, מנהלי חשבונות, משרדי יחסי ציבור, משרדי פרסום ועוד; ר' כאמור בעניין ברודקאסט). מדובר במתן שירות ללקוח באופן שאינו שונה מהותית משירות אשר ניתן על ידי בעלי מקצועות אחרים שגם לעמדת העוררים אין מקום לסווגם בסיווג מלאכה ותעשייה. בעניין עמ"ן (מחוזי ת"א) 17085-04-14 **אסאבן נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** התייחס בית המשפט לפעילות המערער שהינו אדריכל במקצועו ושביחד עם שותפו עוסק בעיצוב מודלים ואבות טיפוס המותאמים לצרכיו ודרישותיו של לקוח ספציפי, להבדיל מייצור במבנה תעשייתית באמצעות מכונות ופועלי ייצור של מוצרי מדף המיועדים לציבור בלתי מוגדר. בית המשפט קבע כי "המינוח **"שירותים"** הוא הקרוב ביותר לתחום עיסוקו של המערער העונה על המאפיינים של מתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים ועל ידי בעל מקצוע חופשי".

37. בניגוד לנטען על ידי העוררים, לא הוכח כי בנכס יש משהו ייחודי שאין לחברות מתחרות, המצדיק התייחסות אליה באופן שונה.

38. נוסף כי העוררים גם לא עמדו בנטל המוטל עליהם להוכיח כי התכלית של מתן ההקלה בארנונה לבתי מלאכה מתקיימת בענייננו. בכלל זה לא הוכיחו העוררים קיומו של מתח רווחים נמוך או כי עסקינן בשירות חיוני לציבור שקיים אינטרס ציבורי כי יהיה מצוי בתוך שכונות מגורים. מדובר בפעילות עסקית מובהקת שסיווגה צריך להיקבע בנסיבות העניין בהתאם.

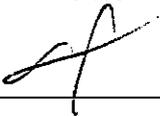
39. אנו דוחים גם את הטענות לסעדים חלופיים שהועלו במסגרת כתב הערר, שנראה כי נזנחו ושאינן רלוונטיות לאור העובדות שהוכחו בפנינו ונוסח צו הארנונה כפי שאושר על ידי השרים הפנים והאוצר.

40. לאור האמור אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות משפט.

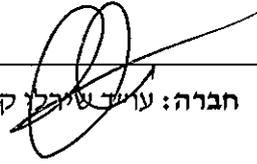
ניתן בהעדר הצדדים היום 26-8-15

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 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: ד"ר זיו רייך, רו"ח



חברה: עו"ד עייל שלבן קדם



יו"ר: עו"ד אמיר לוי

שם הקלדנית: ענת לוי