

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

עמ"נ 22010-02-13 אוטוסנט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א יפו

בפני כב' סגנית הנשיאה מיכל רובינשטיין

מערערת
אוטוסנט בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד טל קדש

נגד

משיבה
מנהל הארנונה בעיריית ת"א יפו
ע"י ב"כ עו"ד ויוי משולם קור

חקיקה שאוזכרה:

[פקודת העיריות \[נוסח חדש\]](#)

[חוק הסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב\), תשנ"ג-1992](#)

[חוק רישוי בעלי מלאכה, תשל"ז-1977: סע' 5\(א\)\(3\)](#)

פסק דין

בפניי ערעור מנהלי המופנה כנגד החלטת וועדת הערר של עיריית תל אביב מיום 3.1.2013 במסגרתה נדחו שני עררים אשר נדונו במאוחד (בנוגע לארנונה בגין השנים 2011, 2012), בקבעה כי נכס המוחזק ע"י המערערת בשטח של 184 מ"ר ברחוב ראול וולנברג 14א' בתל-אביב (להלן: "הנכס"), יסווג בסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

1. רקע:

ביום 26.10.2011 הגישה המערערת השגה לוועדת הערר של עיריית תל אביב בה ביקשה לסווג את הנכס בסיווג "בתי מלאכה, מפעלי תעשייה". מלכתחילה הוגשה בקשה בלתי פורמאלית ע"י מנהל המערערת לפיה התבקשה בחינת סיווג מחדש של חלק מהנכס. אולם, בעקבות דו"ח מבקר החוץ ותשובת העירייה כפי שיפורט להלן, ומשהוגש הערר לוועדת הערר והערעור דן, התייחסה המערערת לסיווג הנכס בשלמותו.

ביום 3.11.2011 בוצעה ביקורת בנכס מטעם המשיבה ביחס לשימושים הנעשים בו. בעקבות דו"ח הביקורת ניתנה ביום 21.11.2011 תשובת המשיבה להשגה, בה נדחו טענות המערערת מן הטעם כי

לא מתבצעת בנכס פעילות בגדר "מלאכה", וכי גם הפעילות אשר נטען לגביה כי היא מהווה פעילות של "בית מלאכה" הינה שולית וטפלה לעיקר הפעילות המסחרית המתבצעת בנכס.

בעקבות החלטת מנהל הארנונה הגישה המערערת ערר, אליה אוחד ערר נוסף לאותה שנת מס. לאחר שהוגשו תצהירים מטעם הצדדים, ביום 5.9.2012 התקיים דיון הוכחות בערר וביום 3.1.2013, ניתנה החלטת ועדת הערר נשוא הערעור שלפנינו.

הוועדה קבעה כי יש לדחות את טענות המערערת. הוועדה הגיעה למסקנה כי השטח שנעשה בו, ייצור הינו זניח ושולי לכלל שטח הנכס וכי מרכז הגרביטציה של הפעילות הנעשית בו הינו מסחרי-שיווקי, קרי, חנות ובה מאוחסן ציוד, הצגת המוצרים לקהל הרחב ומכירתם. כמו כן, קבעה הוועדה כי עדות המצהיר מטעם המערערת סתרה בחלקה את תצהירו ובכך פגעה באמינותו. לבסוף קבעה הוועדה כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה כי התכלית של מתן ההקלה בארנונה ל"בית מלאכה" מתקיימת בעניינה.

על החלטת ועדת הערר הגישה המערערת ערעור מנהלי לבית משפט זה ביום 12.2.2013.

בדיונים שנערכו בפניי ב-29.4.2013 וב-29.5.2013 המלצתי לצדדים לנסות להגיע להסדר ביניהם מחוץ לכותלי בית המשפט. אולם, מאחר והצדדים לא השכילו להגיע לפתרון המחלוקת, לא נותר מנוס אלא ליתן פסק דין בערעור.

2. טענות המערערת:

המערערת הינה חברה הפועלת לצמצום התלות בחשמל על ידי שימוש בטכנולוגיות תאורה חדישות. המערערת מפעילה בנכס בית מלאכה לייצור נורות וגופי תאורה מסוג LED וכן מרכז פיתוח טכנולוגי לתאורת LED. המערערת מעסיקה כ-12 עובדים: מהנדסים בתחומי הפיזיקה, החשמל והאלקטרוניקה, עובדי ייצור ומנהלת חשבונות. רוב העובדים מייצרים בשטח הנכס את הנורות וגופי התאורה, והם אלו שעוסקים בפיתוח נורות ה-LED.

לטענת המערערת, תהליך העבודה מתחיל בשלב קבלת חומרי גלם ראשוניים כדוגמת: זכוכיות, ברזלים, אלומיניום, מעגלים אלקטרוניים, רכיבים אלקטרוניים (קבלים, נגדים). בשלב הבא, העובדים בנכס מרכיבים את חומרי הגלם לידי גופי תאורה. המערערת קיבלה אישורים מיוחדים ממשרד התמ"ת לייבא כמות גדולה של ציוד מדידה והרכבה הדורש תקנים, וקיבלה היתרים מיוחדים לפטור מהתקנים זאת לאור העובדה כי היא מפעל יצרני וכי מכשירים אלו משמשים אותה לשימוש עצמי (המערערת צירפה להשגותיה ולערעור את האישורים הרלוונטיים). תהליך ההרכבה של הנורות וגופי התאורה על ידי עובדי המערערת, מצריך פעולות הרכבה מכניות, מלאכת כפיים, הלחמה ושימוש במכשירי מדידת מתח וזרם מדויקים כדוגמת אוסילוסקופ, כן קיימות בנכס עמדות עבודה, וכלי עזר להפקת המוצרים.

המערערט טוענת כי פעילות זו הינה "פעילות ייצורית" לכל דבר ועניין וכי "מרכז הגרביטציה" של פעילותה הינו "פעילות ייצורית בבית מלאכה" ולא מתן שירות או מסחר, כפי שנקבע ע"י וועדת הערר.

עוד נטען ע"י המערערת כי מלאכת הרכבת המוצרים עולה בקנה אחד עם הראיות שעמדו בפני וועדת הערר ובפרט תמונות שצורפו לתצהיר עד המשיבה (ליאור בארי) ועם עדותו. בנכס קיימות עמדות רבות המשמשות פינות עבודה, כאשר על גבי השולחנות מונחים כלי העבודה, נורות, חוטים, מלחמים, אמפרמטר ועוד. לטענתה, התעלמה ועדת הערר מעובדות ומראיות אלו שעמדו בפניה. בנכס מיוצרים מוצרים יש מאין, באמצעות תהליך של ייצור בעבודת כפיים ובאמצעות כלי עבודה ייעודיים.

לקוחות, ככלל, אינם מגיעים אל הנכס וההזמנות מבוצעות באמצעות ביקור של נציג המערערת בבית הלקוח. ניתן לרכוש מוצרים דרך אתר האינטרנט של המערערת, המציג תמונות של מוצרים. הנכס אינו משמש כיעד ללקוחות. לא קיים בנכס שטח תצוגה אך המערערת מקצה לעיתים את שטח חדר התצוגה על מנת להציג בו את המוצר שייצרה ללקוח על מנת שיוכל לראות את המוצר בפעולה. השטח משמש גם כמעין מחסן לגופים מוגמרים עד שהם מתקבלים על ידי הלקוח.

בנכס יושבת מנהלת חשבונות שאחראית על הייבוא ושחרור המוצרים מהמכס לרבות ההתנהלות הכספית. לטענת המערערת מדובר בפעילות נלווית ואינטגרלית לפעילות הייצור אשר הינה טפלה לפעילות היצרנית בנכס.

לטענת המערערת, שגתה המשיבה עת קבעה את פעילות המערערת בנכס כפעילות "מסחרית" בקובעה בסעיף 4.2. להחלטתה כי: "מרכז הגרביטציה של הפעילות הנעשית בנכס הינו מסחרי-שיווקי, קרי אחסנת ציוד, הצגתו לקהל הרחב ומכירתו". כמו-כן, שגתה הוועדה עת קבעה בסעיף 4.3 להחלטתה כי: "עולה בבירור כי עיקר הנכס, מהווה חנות אשר מאוחסן בה ציוד, קיים בה אולם תצוגה של מוצרי החברה וכן מתבצעת בה קבלת קהל, שיווק ומכירות". ההחלטה היא לאקונית ואינה מנומקת ואין היא עולה בקנה אחד עם הפעילות האמיתית המתרחשת בנכס ועם הראיות שהוצגו בפני הוועדה, דבר אשר מוביל לגביית מס בלתי צודקת. המערערת טוענת כי אך בשל היעדר ההנמקה יש לבטל את החלטתה של וועדת הערר.

לטענת המערערת, מבחני היסוד שקבע השופט חשין בע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' [חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח\(1\)](#), 200 (להלן: "פרשת רעיונות") לצורך קביעה האם מדובר ב"פעילות ייצורית", מתקיימים באופן מובהק בענייננו. המבחנים הם: (1) מבחן יצירת "יש" מוחשי – לפיו פעילות תיחשב כייצורית אם המדובר ביצירת מוצר מחומר גלם; (2) מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר – לפיו פעילות תיחשב כייצורית אם המוצר נועד לשימוש הציבור הרחב ולא תיחשב ככזו אם היא נועדה ללקוח שהזמינה; (3) המבחן הכלכלי, מבחן השבחת הנכסים – לפיו פעילות תיחשב כייצורית אם היא משביחה את הערך הכלכלי של אותם טובין וחומר, אף אם היא אינה מביאה עימה כל שינוי בצורה; (4) מבחן על דרך ההנגדה או מבחן מרכז הפעילות – לפיו הפעילות תיחשב כייצורית אם היא נמשכת אל מרכז הגרוויטציה של פעילות ייצורית ולא אל זו של מתן שירותים. לטענת המערערת, המבחנים דלעיל מתקיימים בעניינה באופן מובהק.

3. טענות המשיבה

המשיבה טוענת כי עסקינן בערעור שעיקרו קביעות עובדתיות מוצקות של וועדת הערר, אשר נסמכות על חומר הראיות ועדויות שהתקיימו בפניה. על פי ההלכה הפסוקה, רק במקרים חריגים תתערב ערכאת הערעור בממצאים עובדתיים שנקבעו ע"י הערכאה קמא, בנסיבות חריגות המצדיקות התערבותה של ערכאת הערעור לא מתקיימות במקרה דנן.

בהתאם לפסק הדין בעניין מישל מרסייה (בר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, [פורסם בנבו] תק-על 2010(4), 2821 (2010)) (להלן: "פס"ד מישל מרסייה"), על מנת להיכנס לגדר הסיווג "מלאכה" יש לבחון אם הפעילות בנכס עונה על ההגדרה המילונית של "מלאכה", ועל תכליתה של ההקלה בארנונה. לטענת המשיבה לא עלה בידי המערערת להוכיח כי בנכס מתבצעת עבודת כפיים במלאכת אומנות מסוימת.

זאת ועוד, לטענת המשיבה, מדו"ח הביקורת מיום 3.11.2011 שנעשה ע"י חוקר חוץ, מר ליאור בארי, אשר לא נסתר, עולה כי רק בחלק מזערי המהווה כ-7% בלבד משטח הנכס ייתכן כי מתקיימת פעילות יצרנית. בנוסף טוענת המשיבה, כי המצהיר מטעם המערערת, אישר בעצמו כי בחלקו הארי של הנכס מתקיים שימוש של משרדים, שיווק ומכירות, הנהלת חשבונות ואחסנה וכן כי עדותו בפני הוועדה סתרה את תצהירו, ובכך נפגעה מהימנותו.

לטענת המשיבה, עסקה של המערערת גם אינו מקיים את תכלית ההקלה המיסויית, כפי שפורש בפס"ד מישל מרסייה. לפי פסק הדין, בבסיס ההקלה בארנונה לה זוכים בתי מלאכה טמון יסוד סוציאלי, היינו מטרתה לתת מענה לאותם בעלי מלאכה קטנים, אשר מתח הרווחים שלהם קטן מאוד, ואשר נותנים שירות חיוני למתגוררים בשכונות המגורים בעיר, כגון סנדלר, חייט וכו', ואשר יש לרשות המקומית רצון לאפשר להם להתקיים בתחומה. המערערת לא הראתה מדוע התכלית של מתן ההקלה בארנונה לבית מלאכה מתקיימת בעניינה. בכלל זאת, לא הוכיחה המערערת קיומו של מתח רווחים נמוך או כי עסקינן בשירות חיוני לציבור וכי קיים אינטרס ציבורי כי יהיה מצוי בתוך שכונת מגורים. השירות שניתן בנכס ע"י המערערת בוודאי שאינו שירות חיוני לציבור שיש צורך לעודד קיומו בשכונות מגורים.

הרחבת ההטבה המיסויית הניתנת לבתי מלאכה מטעמים סוציאליים כאמור, תוביל להרחבת יתר של קבוצת "הנהנים" כאשר מתן הטבת יתר לנישום אחד, לא כל שכן לקבוצת נישומים גדולה, תפגע בסופו של דבר ביתר הנישומים בעיר, אשר יאלצו לשאת בנטל השלמת החסר בתקציב העירייה באמצעות מיסוי גבוה יותר, או ירידה בשירותים, ועל כן לטענת המשיבה יש להקפיד על מתן ההטבה אך ורק למי שהיא מיועדת לו.

בנוסף, ביום 31.10.12 ניתן אישור השרים השופך אור על הסיווג הקיים בסעיף 3.2 לצו הארנונה ("בניינים שאינם משמשים למגורים") ומבהיר, כי בצילו חוסים, בין היתר, "משרדים, שירותים

ומסחר. בנסיבות אלו טוענת המשיבה כי אין מקום להחיל בענייננו, על נכסה של המערערת, שהינו עיסקי בטיבו ובמהותו, את הסיווג "בתי מלאכה" אשר התעריף הנמוך בצידו.

לטענת המשיבה אין להחיל את המבחנים שנקבעו בפרשת רעיונות שפורטו לעיל לענייננו שכן אלו רלוונטיים לצרכי הגדרת פעילות ייצורית ולעניין "**בית מלאכה לייצור**" קיימת תכלית שונה ואין המדובר בקבוצה חופפת. לעניין בית מלאכה יש להחיל לטענת המשיבה את מבחן הפירוש המילולי, מבחן תכלית החוק ובצידם שיקולי אחדות פרשנית.

4. דיון

המחלוקת שבפנינו היא בשאלת סיווגו של הנכס לצרכי תשלום ארנונה כללית. מרכז הכובד של המחלוקת הוא בבחירה נכונה של סיווג הנכס ההולמת את מערכת הנסיבות. האם בנסיבות העניין יש לשייך את הנכס להשתייך לסיווג "**בניינים שאינם משמשים למגורים**", כטענת המשיבה, או לסיווג "**בתי מלאכה, מפעלי תעשייה**", כטענת המערערת.

חיובי הארנונה השנתיים נקבעים על-פי אותו צו של העירייה מכוח סמכותה להטיל חיובי ארנונה כללית הקבועה בפקודת העיריות. הצו השנתי קובע את תעריפי הארנונה לפי השימושים בנכסים ולפי מיקומם באזורי העיר השונים. קביעת התעריף על פי שימושי הנכס נעשית תוך סיווג הנכסים לסוגי שימושים שונים (מגורים, בתי מלאכה ומפעלי תעשייה, משרדים ומסחר וכו'). למן המחצית השנייה של שנות ה-80 ועד היום נתונים צווי הארנונה תחת "**משטר הקפאה**" המעוגן בחקיקה ראשית (חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1993). תכליתם של "**חוקי הקפאה**" היא לעודד תהליכי צמיחה במשק ולמנוע דרדור אינפלציוני. על כן "**הוקפאו**" תעריפי הארנונה ונמנעה האמרתם באורח בלתי מבוקר. ה"**הקפאה**" חלה לא רק על התעריפים אלא גם על הסיווגים השונים (שאם לא כן ניתן היה לעקוף את התעריפים המוקפאים בדרך של סיווג חדש או יצירת תתי סיווג בתוך מסגרת סיווג מסוים וניצול ה"ראשוניות" לשם קביעת תעריף גבוה) (ראה לעניין זה גם עתמ (ת"א) 234/07 אור (תל אביב) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, פורסם בנבו, ניתן ביום 12.9.2010).

כיוון שהקפאה מוחלטת עלולה להחטיא את מטרתה, נקבעו ב"חוקי הקפאה" מנגנונים לאישור תעריפים מוגדלים ולאישור שינויי סיווג. מנגנוני אישור אלו הם פרי החלטה של מועצת הרשות המקומית המציעה ומנמקת את השינוי המבוקש ומסתיימים בהחלטה משותפת של שרי הפנים והאוצר. החלטת האישור מקבלת את ביטויה בצו המיסים השנתי הכולל את השינוי שאושר.

צווי הארנונה הרלוונטיים לענייננו, על מערך ההגדרות והסיווגים שבהם, לא הוצגו ע"י המשיבה בתיק הערעור. הוצג אך העתק מאישור השרים מנובמבר 2012 לתיקון סעיף 3.2 לצו הארנונה לגבי בניינים שאינם משמשים למגורים. מקור הסיווג הרלוונטי לעניין הערעור הינו צו הארנונה של עיריית תל אביב לשנת 2004, הקובע בסעיף 3.4.1:

"**בתי מלאכה, מפעלי תעשיה (סמלים 200-399): בתי מלאכה לייצור**, מפעלי תעשיה ובתי דפוס (למעט שרותי מחשב ועיבוד נתונים, מפעלי הוצאה לאור ומערכות עיתונים, שיחויבו לפי התעריפים המפורטים...) יחויבו בכל האזורים לפי התעריפים המפורטים להלן...".

ביום 13.12.2006 חתמו שר הפנים ושר האוצר דאז על החלטה המאשרת שינוי בצווי הארנונה של עיריית תל אביב. ההחלטה אישרה את ביטולו של הסיווג: "3.4.1 בתי מלאכה, מפעלי תעשיה (סמלים 200-300)" וקבעה שבמקומו יבוא הסיווג:

"בתי מלאכה, מפעלי תעשיה

בתי מלאכה, מפעלי תעשיה (סמלים 200-300) יחויבו בכל האזורים לפי התעריפים כדלקמן..."

למעשה, החל משנת 2006 ועד היום מופיע רק הכיתוב "**בתי מלאכה, מפעלי תעשיה**", דהיינו, הפירוט "**בתי מלאכה לייצור**" הוסר (ראה לעניין זה גם פס"ד מישל מרסייה, פסקה ג' לפס"ד). נדמה כי השמטת בחינת הייצור מבית מלאכה מרחיבה את תחולת הסעיף. משמעות זו קיבלה גם תוקף בפס"ד מישל מרסייה.

זאת ועוד, ובעניין זה אני מקבלת את עמדת המשיבה, עמדה אשר קיבלה גם תוקף בפס"ד מישל מרסייה, שניתן לאחר מספר פסיקות סותרות של בתי המשפט המחוזיים, כי לפי המצב הקיים בשטח אין המבחנים שנקבעו בפרשת "**רעיונות**" חופפים או מתאימים לבחינת סיווג "**בתי מלאכה**" ו"**בתי מלאכה לייצור**" לעניין הארנונה. בפרשה זו אכן נקבעו מבחן הפירוש המילוני, מבחן תכלית החוק ובצידם שיקולי אחידות פרשנית. על כן אלך בדרך פרשנית זו שהתווה פס"ד מישל מרסייה. יש לציין כי בענייננו ההגדרה הרלוונטית היא "**בית מלאכה**" בלבד ולא "**בית מלאכה לייצור**" שכאמור, הוסר עם אישור השרים בשנת 2006. הערעור שבענייננו כאמור, הינו בגין שנות המס 2011, 2012.

מבחן הפירוש המילולי

מילון אבן שושן מגדיר "בית מלאכה" (כפי שצוטט בפס"ד מישל מרסייה): "**מקום שעובדים שם במקצוע מסוים בעיקר בעבודת ידיים (להבדיל מן "בית חרושת" שעובדים בו בעיקר במכונות) כגון נגריה, מסגריה, סנדלריה" (מילון אבן שושן מחודש ומעודכן לשנות האלפיים (2007)) וממשיך המילון ומגדיר: "בעל מלאכה – אמן, עוסק בעבודת ידיים במקצוע מסוים, כגון נגר, מסגר, חרט, ספר". לטענת המשיבה על פי ההגדרה המילונית, על המערערת היה להוכיח כי עיקר עיסוקה בנכס הינו בעבודת כפיים במלאכת אומנות מסוימת. ברם, זאת לא הצליחה להוכיח המערערת. בעניין זה עמדת המשיבה אינה מקובלת עליי.**

המערערת מעסיקה כ-12 עובדים אשר רובם המוחלט מהנדסים בתחום הפיזיקה, החשמל והאלקטרוניקה ועובדי ייצור. המערערת הוכיחה כי היא מייבאת חומרי גלם מחו"ל והציגה את האישורים הרלוונטיים ממשד התמ"ת התומכים בטענתה. לא נסתרה טענת המערערת כי העובדים

בנכס עוסקים בהרכבת גופי התאורה והנורות ועבודתם כוללת פעולות הרכבה מיכניות, עבודות הלחמה ושימוש במכשירי מדידת מתח וזרם מדויקים כדוגמת אוסילוסקופ. גם בדו"ח הביקורת שערך מר ליאור בארי, חוקר החוץ מטעם המשיבה ניתן לראות כי בנכס נצפו "שולחנות עבודה עם כלים (אמפרמטר, מברגים, מלחמים וכד'), מכשירי חיווט", משרדים בהם יושבים מתכנתים של מעגלי התאורה, חדרים נוספים אשר בחלקם מאוחסנים חלקי החילוף ובחלקם מאוחסנת התוצרת המוגמרת. התרשמתי גם מהתמונות המצורפות לדו"ח חוקר החוץ כי הן תומכות בעובדות אלו. באשר לעמדת הקבלה המוזכרת בדו"ח מבקר החוץ, נאמר ע"י נציג המערערת מר ערן בן שמואל בדיון ההוכחות שנערך בפני ועדת הערר כי: "בהתייחס לתשריט שצורף מטעם המשיב, אין לנו עמדת קבלה, בעמדת הקבלה יש שולחן לצידי יושבים שני מהנדסים".

זאת ועוד, מדו"ח הביקורת של מבקר החוץ, מר ליאור בארי, לא עולה, ולו ראשית ראייה, כי מדובר בחנות. דו"ח הביקורת אינו כולל התייחסות כלשהי לפעילות של מכירה המתבצעת בנכס. בפרוטוקול מדיון ההוכחות נאמר ע"י מר בן שמואל כי: "בנכס אפשר לקנות גופי תאורה"; "אפשר לקנות באתר האינטרנט מוצרים של העוררת, אפשר גם לקנות במקום בעיקר מגיעים נציגי חנויות לקנות במקום". וכן, "בדרך כלל אייל אחי מקבל קהל, הוא מנהל המקום, אחראי על הכל, הוא זה שמולו נעשות המכירות כשמגיע מישהו למקום הוא מסביר לו ומראה". וגם: "את השיווק עושה אייל, יש מנהלת חשבונות, יש עוזר לאייל, אני אחראי על הטכנולוגיה אני מהנדס, יש לנו עוד מהנדס שהוא תחתי עוזר לי, יש את אורי שהוא אחראי על לוחות הזמנים של הייצור, יש לנו עובדי ייצור, יש עוד מהנדס שהוא אחראי על התאמה ללקוח, יש לנו עובד שאחראי על תוכנות תאורה, יש כאלה שאחראים על התאמה של הרכיב לפתרון הנדרש ע"י הלקוח לדוגמא: התאמת צבעים, הספק, גודל וכיוצא ב"ב". לפיכך עולה כי מתוך 12 עובדים, אייל המנהל ועוזרו הם היחידים העוסקים בשיווק, ומלבד מנהלת החשבונות, יתר העובדים הינם מהנדסים ועובדי ייצור העוסקים בהרכבת גופי התאורה שהינה מלאכת כפיים במלוא מובן המילה.

ועוד: "כשאנחנו מייצרים ללקוח גוף תאורה מאחר ואין לנו שטח תצוגה כמו למוכרי התאורה לדוגמא: מחסני תאורה, אנו מקצים את שטח חדר התצוגה על מנת להציג בו את המוצר שיצרנו ללקוח על מנת שיוכל לראות את המוצר בפעולה. השטח משמש גם כמעין מחסן לגופים מוגמרים עד שהם מתקבלים ע"י הלקוח".

אמנם נטען בדיון ההוכחות כי ניתן לקנות גופי תאורה בנכס, אך נטען באופן ברור והדבר לא נסתר, כי אייל המנהל ועוזרו הם אלו שעוסקים בשיווק ומכירות ואילו יתר העובדים עוסקים בייצור. שוכנעתי כי הציבור הרחב אינו מגיע לנכס על מנת לקנות את המוצרים וכי הקשר השיווקי מתקיים בין אייל המנהל ובין נציגי החנויות. המערערת גם טענה כי לרוב הקשר השיווקי מתקיים בבית הלקוח ולא בשטח הנכס.

לאור האמור, אני מקבלת את עמדת המערערת כי רוב העובדים בנכס עוסקים בעבודת כפיים ובעבודת ייצור, דבר המתיישב עם ההגדרה המילונית של "בית מלאכה" כאמור, וכי הנכס במהותו משמש כ"בית מלאכה" בהתאם למשמעותו המילולית.

מבחן תכלית החוק

באשר למבחן תכלית החוק, טוענת המשיבה, כי עסקה של המערערת אינו מקיים את תכלית ההקלה המיסויית, כפי שפורש בפס"ד מישל מרסייה. לפי פסק הדין, בבסיס ההקלה בארנונה לה זוכים בתי מלאכה טמון יסוד סוציאלי, היינו מטרתה לתת מענה לאותם בעלי מלאכה קטנים, אשר מתח הרווחים שלהם קטן מאוד, ואשר נותנים שירות חיוני למתגוררים בשכונות המגורים בעיר, כגון סנדלר, חייט וכו', ואשר יש לרשות המקומית רצון לאפשר להם להתקיים בתחומה. טוענת המשיבה כי המערערת לא הראתה מדוע התכלית של מתן ההקלה בארנונה לבית מלאכה מתקיימת בעניינה. בכלל זאת, לא הוכחה המערערת קיומו של מתח רווחים נמוך או כי עסקינן בשירות חיוני לציבור שקיים אינטרס ציבורי כי יהיה מצוי בתוך שכונת מגורים. השירות שניתן בנכס ע"י המערערת בוודאי שאינו שירות חיוני לציבור שיש צורך לעודד קיומו בשכונות מגורים.

גם השופט א' רובינשטיין בפס"ד מישל מרסייה מתלבט האם תכליות אלה עודן רלוונטיות בעולם המשתנה בו אנו חיים. ברי, כי תכליות אלו תקפות בעבור בעלי מלאכה מסוימים, אשר ההתקדמות הטכנולוגית לא שינתה באופן רדיקלי את עיסוקם. בסופו של דבר קובע השופט רובינשטיין כי גם ללא תכלית זו, מספרה קרובה במהותה לבית מלאכה, ולמצער בהיעדר קטגוריית "שירותים" מעדיף הגדרה פוזיטיבית – על פני קטגוריה שירית, שבצידה תעריך גורף שאינו מתחשב בטיבם ובמהותם הייחודית של נכסים אשר המכנה המשותף היחיד שלהם הוא היעדר קטגוריה ספציפית. האמור מתיישב גם עם שורה של פסקי דין נוספים בבתי המשפט המחוזיים: **תא (חי') 813/04 מילגד בע"מ נ' מועצה אזורית מטה אשר** (פורסם בנבו), **עמנ (חי') 334/06 קרסו בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה** (פורסם בנבו).

בענייננו אין לדידי שייכות של הסיווג "שירותים" וגם אילו היה קיים סיווג כזה, נסיבות המקרה דגן והפעילות המתרחשת בנכס אינה מתאימה באופייה לסיווג זה. אולם, כאשר בענייננו יש להבחין באופן בינארי בין סיווג ספציפי לסיווג שירי – נעדיף את הסיווג הספציפי. כבר נקבע לא אחת כי השימוש בסעיף השירי נועד למנוע התחמקות מתשלום, כאשר ישנו נכס שאינו מתאים לאף לא אחת מהקטגוריות הספציפיות, אך הוא אינו נועד "למשוך" לתוכו נכסים אשר יכולים לחסות תחת קטגוריות ספציפיות, המתאימות (גם אם לשיטת העירייה, מתאימות בקירוב) למאפייניהן הייחודיים. ובלשון פשוטה: הסיווג השירי של כל "בניין שאינו מגורים" – אינו לעניין כל עיקר בנידון, מקום שהסיווג השירי עמום ורחב אל מול סיווג זמין בעל קרבה ספציפית. "מרכז הכובד" מטה אל הסיווג הספציפי. נדמה כי יש להחיל עקרון זה גם בענייננו.

זאת ועוד נקבע בפס"ד מישל מרסייה, והדבר דומה לענייננו, כי נוטה הכף גם על פי השכל הישר שלעולם יש לו מקום, לעבר הגדרה פוזיטיבית וספציפית הקיימת בצו הארנונה מאשר לקטגוריה שירית, שבצידה תעריך גורף שאינו מתחשב בטיבו ובמהותו הייחודית של הנכס. הדבר נכון גם ממידת ההגינות.

על כן אני קובעת כי תכלית החוק תומכת בסיווג הנכס שבענייננו בסיווג "בית מלאכה".

מבחן האחידות הפרשנית

צו הארנונה נוקט כאמור בלשון "בית מלאכה", אך אין הוא מלמדנו בית מלאכה מהו (פס"ד מישל מרסייה, פסקה לב').

משנבחנה הפרשנות המילולית ותכלית החוק לצורך צו הארנונה, נפנה כעת לדברי חקיקה אחרים המדברים בבתי מלאכה. אמנם לכל חוק, תכלית משלו, ועל כן יש לבחון האם משמעות המונח בחוק אחד רלבנטית אף לחוק אחר; עם זאת יש לזכור, כי "ההנחה הבסיסית צריכה להיות, כי יש לקיים הרמוניה חקיקתית, באופן שהפירוש שיינתן לדבר חקיקה יישזר נאמנה עם רקמת החקיקה ויהא לגוף אחד, שלם, עמה" (ע"א 3213/97 נקר נ' הועדה המחוזית לתכנון ולבנייה, פ"ד נג(4) 625, 634 – השופט זועבי; בג"צ 4886/06 עיריית באר שבע נ' שר הפנים (פורסם בנבו)

על מעמדה של התאחדות בעלי המלאכה והתעשייה הזעירה, ועל החשיבות שהמחוקק מייחס לחברות בה, ניתן ללמוד מהוראות חוק רישוי בעלי מלאכה, תשל"ז-1977, לפיו חברות בהתאחדות מזכה את החבר ברישיון עיסוק במקצוע הטעון רישוי (ראה לעניין זה הניתוח בפס"ד מישל מרסייה). סעיף 5(א)(3) לחוק קובע כי: "מי שנתקיים בו אחד מאלה זכאי, על פי בקשתו, לקבל רישיון לעסוק במלאכה טעונה רישוי: ... (3) הוא מהנדס הרשום בפנקס המהנדסים והאדריכלים...".

כמו כן, התאחדות בעלי המלאכה והתעשייה הזעירה כוללת עובדים ומעבידים בישראל המעסיקים לא יותר מעשרים עובדים בענפי המלאכה. לדידי, גם אם המערערת אינה משתייכת בפועל להתאחדות, נדמה כי בנסיבות העניין מהות הפעילות הייצורית בנכס, העובדה כי רוב עובדי המערערת הינם מהנדסים ועובדי ייצור וכמות העובדים שהיא מעסיקה, תומכים כולם באותה פרשנות המסווגת אותם כבעלי מלאכה וכעובדים בבית מלאכה.

סוף דבר, הן המשמעות המילונית, הן תכלית החוק והן טעמי אחידות פרשנית תומכים במסקנה לפיה יש לסווג את המערערת תחת בית מלאכה, בוודאי כך שעה שמדובר בהכרעה בינארית בין סיווג שיורי לסיווג ספציפי.

למעלה מן הצורך אציין כי אך ברור הוא, כי גם בעלי המלאכה הקלאסיים כמו נגר, חייט וכו', גם הם עוסקים במהלך עבודתם בפעילות שיווקית כלשהי, אולם אין היא מהווה את המהות והפעילות העיקרית של הנכס בו היא מתבצעת. במקרה שלפנינו, בו רק המנהל ועוזרו עוסקים בשיווק (וברור כי מנהל העסק עוסק גם בעניינים רבים נוספים) ו-10 עובדים נוספים עוסקים בפעילות שהיא ייצורית, אין לשייך את הנכס כנכס מסחרי העוסק ברובו בפעילות שיווק ומכירות. החלטת הוועדה חוטאת למהות הנכס העולה באופן מובהק מהראיות שהוצגו בפניה.

מעבר לנדרש ומבלי לערוך בדיקה מדוקדקת בנושא, נדמה כי גם אילו היינו נדרשים ללכת בדרך הפרשנית שהתוותה פרשת רעיונות לעניין "תעשייה" שהוצגו לעיל, גם בהם הנכס היה עומד. זאת

מאחר וכאמור, עובדי הייצור והמהנדסים בנכס מרכיבים את הנורות ומייצרים בנכס "יש מוחשי", המוצר נועד לשימוש הציבור הרחב, הפעילות משביחה את הערך הכלכלי של הטובין וחומרי הגלם ומרכז הפעילות היא במובהק ייצורית ואינה של מתן שירותים. אולם, משהתבקשנו ע"י המערערת לדון האם הנכס הינו "בית מלאכה" הרי שנדרשנו ללכת במסלול שהתווה פס"ד מישל מרסייה.

מאחר והדברים עולים באופן מובהק מהראיות שעמדו בפני הוועדה, ראיתי להתערב בקביעתה ולשנותה.

עוד יצוין, כי אחסנת הציוד ופעילות מנהלת החשבונות אך נלוות, אינטגרליות וטפלות לפעילות המרכזית בנכס שהיא מלאכת הרכבת הנורות לכל דבר ועניין ועל כן יש לסווג את כל הנכס בסיווג "בתי מלאכה, מפעלי תעשייה" ולא בסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים" כפי שקבעה הוועדה.

סוף דבר

הערעור מתקבל. הנכס יסווג כולו בסיווג "בתי מלאכה, מפעלי תעשייה (סמלים 399-200)" בגין השנים 2011, 2012.

המשיבה תשא בהוצאות המערערת בסך 30,000 ₪ כשהם צמודים ממועד מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום, כ"א שבט תשע"ד, 22 ינואר 2014, בהעדר הצדדים.

מיכל רובינשטיין 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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