

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

עמ"נ 30397-08-13 הראשית והמועצה הדתית תל אביב נ' עיריית תל אביב-יפו

תיק חיצוני: 0000

**בפני כב' השופטת רות רונן**

**המערערת:**  
חברה קדישא גחש"א שע"י הרבנות הראשית והמועצה הדתית תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד סימני

נגד

**המשיב:**  
מנהל הארנונה עיריית תל אביב-יפו  
ע"י ב"כ עו"ד הרניב

חקיקה שאוזכרה:

[פקודת מסי העירייה ומסי הממשלה \(פיטורין\), 1938: סע' 5, 5\(ג\)\(ה\)\(א2\)](#)

[פקודת העתיקות](#)

### פסק דין

1. הערעור מתייחס לנכס ברחוב מוהליבר 33 בתל אביב ששטחו 543 מ"ר (להלן: "הבנין"). הנכס משמש למשרדיה של המערערת, שהיא גוף העוסק בהפעלה של בתי-קברות.
2. [סעיף 5\(ג\)\(ה\)\(א2\) לפקודת מסי העירייה ומסי הממשלה \(פיטורין\) 1938](#) (להלן: "פקודת הפיטורין") קובע:
 

"על אף הוראות סעיפים קטנים (א) עד (ג) לא תוטל ארנונה כללית או אגרה על שטח נכס המשמש לאחד מאלה: ... כל בית-קברות או חלק מבית-קברות שאינו משמש למטרות רווח" (סעיף זה יכונה להלן: "סעיף הפטור")
3. המערערת היא כאמור גוף המפעיל בתי-קברות. לצורך הדיון הסכים המשיב (שיכונה להלן: "העירייה") גם לכך כי המערערת עומדת בתנאי סעיף הפטור לפיו הנכס אינו משמש למטרות רווח. השאלה נושא הערעור הנוכחי היא האם זכאית המערערת לפטור נושא סעיף הפטור גם על הבנין – מבנה משרדים שאינו מצוי בקרבת בית-הקברות אלא בלב העיר תל-אביב, ושבו מרוכזות הפעילות האדמיניסטרטיבית של המערערת, הקשורה באחזקה ותפעול

- של בתי-קברות. במילים אחרות השאלה היא האם בנין המשרדים של המערערת הוא "בית-קברות או חלק מבית-קברות" לצורכי הפטור שבסעיף הפטור?
4. המערערת טענה כי יש לראות את הבנין כחלק מבית-קברות. לגישה – פרשנות אחרת, לפיה רק מבנה משרדים המצוי בתוך שטח בית-הקברות עצמו יזכה לפטור, תביא לתוצאה לפיה משרדיה ימוקמו בתוך שטח בתי-הקברות, תוך החמרה של המצוקה הקיימת ביחס לשטחי קבורה, והטלת מעמסה תקציבית שתגולגל בסופו של דבר על הציבור שהמחוקק בקש לפטור.
5. לגישה של המערערת, העיקר הוא התכלית של השימוש במקום ולא מיקומו. המחוקק בקש לפטור כל שימוש שהוא הכרחי לקיום תקין של בית-קברות. הבנין הוא נכס כזה, כאשר הפעילות האדמיניסטרטיבית המבוצעת בו היא חיונית לצורך השימוש בבתי-קברות, שכן לא יתכן להפעיל בית-עלמין ללא משרדים. הפטור יינתן לפי הטענה כאשר השימוש הוא מהותי לתכלית של בית-עלמין, ללא קשר למיקום הנכס. עוד נטען כי יש להביא בחשבון גם את האינטרס הציבורי, וגם מטעם זה, הפרשנות הראויה לסעיף הפטור היא בהתאם לגישת המערערת.
- המערערת הפנתה למספר פסקי-דין בהם נדונו שאלות דומות, ונקבע בהם כי המיקום הפיזי אינו העיקר, ויש לבחון את הפעילות המתבצעת בנכס, והאם היא חלק אינטגרלי מהפעילות של האיגוד בו מדובר.
6. העירייה טענה מנגד כי על-פי ההגדרה המקובלת, בית-קברות הוא שטח פתוח, ואין מדובר במבנים שנעשה בהם שימוש משרדי. הפטור מחובת ארנונה לשטחים פתוחים המשמשים לבית-קברות נובע מחובת המדינה לדאוג לאספקת מקומות קבורה באופן מסודר. העירייה טענה כי הבנין אינו משמש לבית-קברות, וכי יש להבחין בין מטרות הפעילות של המערערת כגוף האחראי על שירותי הקבורה בארץ, לבין הפעילות המתרחשת בבתי-העלמין עצמם, שרק לגביהם בקש המחוקק להעניק את הפטור.
7. לגישה של העירייה, הפטור לבתי-קברות הוא פטור תלוי מקום ולא תלוי פעילות. המסקנה הזו נובעת גם מהשוואת הפטור דנן לסעיפי פטור אחרים בפקודת הפיטורין. הפטור כולל מבנים המצויים בתוך שטח בית הקברות, אך לא כולל מבני משרדים בלב העיר דוגמת הבנין דנן, שעיקר הפעילות בו היא אדמיניסטרטיבית ואין בו כל פעילות של קבורה. לא הוכח גם הקשר בין הפעילות השוטפת בבתי-הקברות לבין הבנין, ועד כמה הם קשורים ושלובים זה בזה. העירייה טענה כי גם כאשר הבנין סגור, ניתן לקיים פעילות נפרדת של קבורה, ולכן לא ניתן לקבוע כי מדובר בטפל ההולך אחרי העיקר.
- עוד ציינה העירייה כי יש לפרש סעיפי פטור בצורה מצמצמת, תוך הקפדה על הלשון הברורה של החוק.

**דיון**

8. כפי שעולה מהאמור לעיל, אין בין הצדדים מחלוקת ביחס לרקע העובדתי לפיו הבנין הוא בנין המשרדים של המערערת, שהיא גוף העוסק במתן שירותי קבורה, ואשר בו מתבצעת הפעילות האדמיניסטרטיבית של המערערת, פעילות שנועדה – כך היא טוענת – לשרת את מערך בתי הקברות אותו היא מפעילה (מדובר לדברי בא כוחה ב-4 בתי-קברות המופעלים על-ידיה בתחום הרשות של העיר תל-אביב). השאלה המשפטית היא האם לאור אופי הפעילות בבנין מחד גיסא, ולאור מיקומו – מאידך גיסא, זכאית המערערת לפטור מארנונה מכוחו של סעיף הפטור.
9. מדובר בשאלה פרשנית, של פרשנותו של המונח "בית—קברות או חלק מבית-קברות" בסעיף הפטור. כידוע, התהליך הפרשני מתחיל תמיד בלשון החוק, המהווה לעולם את המסגרת בה פועל הפרשן, ו"שאותה הוא אינו רשאי לפרוץ" (ר' בג"ץ 4562/92 זנדברג נ. [רשות השידור, פ"ד נ2](#) 793, בעמ' 803). לכן, תנאי מוקדם לפרשנות חיקוק הוא כי לשון החוק תוכל לשאת את הפרשנות המוצעת מבחינה בלשונית (ר' רע"א 4539 3527/96 [אקסלברד נ. מנהל מס רכוש אזור חדרה פ"ד נב](#) 5) 385, בעמ' 399). מבין הפרשנויות שלשון החוק יכולה לשאת, יש להעדיף את הפרשנות העולה בקנה אחד עם תכליתו של החוק.
- כלל זה חל גם בדיני המס, שגם בהם "נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון ולו מינימאלי בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס" (ר' ע"א [165/82 קיבוץ חצור נ. פקיד שומה רחובות, פ"ד לט](#) 2) 60, בעמ' 76-75).
10. מבחינת לשון החוק, אני סבורה כי הפרשנות הטבעית והראשונית למקרא הביטוי "בית—קברות או חלק מבית-קברות" הוא כי מונח זה כולל את המגרש בו מצויים הקברים, ושבו ניתנים שירותי הקבורה בפועל. הוא אינו כולל בנין משרדים במצוי בלב העיר, ושאינו בו כמובן קברות או שירותי קבורה.
11. יחד עם זאת, לא ניתן לקבוע כי הפרשנות המוצעת על ידי המערערת היא פרשנות החורגת לחלוטין מתוך המסגרת הלשונית, וכי לשון החוק אינה יכולה לשאת אותה. העובדה כי הפרשנות לה טוענת העירייה היא הפרשנות הטבעית ללשון החוק, תשמש חיזוק לעמדת העירייה. אולם, מאחר שפרשנותה של המערערת היא פרשנות שגם אותה יכולה לשון החוק לשאת, יש לבחון את פרשנות סעיף הפטור גם בכלים נוספים.
12. הפרשנות לה טוענת העירייה עולה בקנה אחד עם בחינה של יתר הוראותיו של סעיף הפטור בפקודת הפיטורין. כך, ישנם סעיפי פטור אחרים [בס' 5](#) לפקודת הפיטורין, אשר מהם עולה באופן ברור כי המבחן לתחולתם הוא מבחן של בעלות או של שימוש.

- ס"ק (ד) מתייחס ל"מגרש ציבורי, מקום פתוח, מגרש משחקים או קרקע שאסור להקים עליהן בנין, ואשר באישורו של שר האוצר, יעזום לשימוש הציבור". סעיף זה מדגיש אם כן את השימוש שלו נועד המגרש – שימוש ציבורי. בדומה, ס"ק (ח) קובע כי יינתן פטור ל"כל קרקע או בנין המשמשים אך ורק לצרכי ספורט או תרבת הגוף שלא למטרת רווח".
13. סעיפים אחרים בסעיף 5 מתייחסים לבעלות של הנכס – ס"ק (ו) מקנה פטור ל"כל רכוש השייך לחברת צער בעלי חיים ומשמש אך ורק למטרותיה..."
- ס"ק (ז) קובע פטור ל"כל רכוש השייך לאגודה או למוסד שיתופי שמטרתם העיקרית היא לספק שלא על מנת לקבל פרס, עזרה רפואית ולהחזיק בתי חולים, בתי הבראה, מרפאות או קליניקות, בתנאי שרכוש זה משמש אך ורק לאחת מאותן המטרות או ליותר מאחת, ובתנאי שאותה אגודה או אותו מוסד שיתופי אושרו מטעם שר הפנים לצרכי פיטורים ע"פ סעיף זה".
14. לעומת זאת, ס"ק (א) בסעיף 5 הוא סעיף המכוון למקום, וקובע פטור ל"כל מקום שהוא מצבה היסטורית או מקום היסטורי ע"פ פקודת העתיקות ואשר, לדעת הממונה על המחוז, חלות עליו ההגבלות המוטלות ע"פ אותה פקודה על השימוש בו למטרות רווח".
15. מהאמור לעיל עולה כי סעיפי הפטור בס' 5 לפקודת הפיטורין הם שונים מבחינת אופן בחינתם. מלשון הסעיפים עולה כי ישנם סעיפים בהם הדגש הוא על הבעלות בנכס, וישנם סעיפים המציינים מפורשות את מטרת השימוש. סעיפים אחרים – כדוגמת הסעיף דנן והסעיף המתייחס למצבות היסטוריות, שמים את הדגש על המקום עצמו, והפטור ניתן למקום בו מתנהלת הפעילות (בית קברות, מצבה היסטורית), ולא למקומות אחרים שהפעילות בהם קשורה לפעילות במקום.
16. העירייה טענה כי בהיות הסעיף – סעיף פטור, יש לפרש אותו בצמצום. אכן, ההלכה הפסוקה קבעה כי "הכלל הוא כי מועצה רשאית להטיל מדי שנה ארנונה על הנכסים שבתחום שיפוטה. מתן הפטור מארנונה הוא בגדר חריג לכך" (ר' בג"ץ 26/99 עיריית רחובות נ. שר הפנים, [פורסם בנבו] חוות דעתו של כב' השופט ריבלין). באותו פסק דין ציין בית המשפט את הנימוק לכך – הנובע מהעובדה כי "הקלה מתמשכת בארנונה על פלוני, פירושה, על דרך העיקרון, הכבדה על פלמוני".
- נימוק זה – אף הוא יש בו כדי לחזק את עמדתה של העירייה, לפיה יש לפרש את סעיף הפטור כחל רק על השטח בו מצוי בית-הקברות עצמו, ולא על שטחים נוספים בהם מתקיימת הפעילות המשרדית שנועדה לאפשר את ניהולו של בית-הקברות. בניגוד לעמדתה של המערער, מתן פטור למערער לא בהכרח יסייע לציבור הרחב – אלא עלול דווקא לפגוע באותו חלק מהציבור שעשוי לשאת בנטל ארנונה כבד יותר.

17. הצדדים התייחסו לפסק-הדין שניתן ע"י בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט ורדי) בענין **חברה קדישא הרצליה נ. עיריית הרצליה (עת"מ (ת"א) 2075/06, [פורסם בנבו] להלן: "פס"ד חברה קדישא הרצליה")**. באותו ענין התייחס בית המשפט למבנים בתוך שטחי בית-קברות.
18. באותו ענין נדחתה עתירתה של החברה קדישא, לאחר שבית המשפט קבע (לאור המצב החוקי באותו מועד) כי אין לקבל את בקשתה להצהיר כי **"שטחי קבורה בבית העלמין (הקרקע) פטורה מארנונה"**. בית-המשפט התייחס גם לטענה לפיה מבנים מצויים בתוך שטח בית-הקברות צריכים להיות מסווגים כמלכ"ר.
- ביחס לטענה זו, קבע בית המשפט כי המבנים **"הינם חלק בלתי נפרד מבית-העלמין ומשרתים אותו כך שהם מהווים חלק מבית העלמין ללא פעילות עצמאית, ולכן יש היגיון בחיובם ע"פ תעריף של מלכ"ר"**.
19. ניתן אם כן לראות כי בית המשפט בענין **חברה קדישא הרצליה** לא התייחס ליישום סעיף הפטור נושא הערעור הנוכחי על המבנים – אלא לשאלת האפשרות **לחיובם כמלכ"ר**. יתרה מזאת, באותו ענין דובר במבנים שהיו מצויים פיזית בתוך שטח בית-העלמין – וגם מבחינה זו שונה המקרה נושא אותו פסק-דין מהמקרה דנן.
- זאת ועוד, בית-המשפט קבע כי מדובר במבנים המשרתים את **בית-העלמין**, ולא במבנים המשרתים את המערערת, שהיא הגוף המפעיל בתי-עלמין רבים ושונים. פטור למבנה המשרת בית-עלמין (לדוגמה – מבנה שירותים או מחסן), אינו דומה בהכרח לפטור למבנה המשרת את הגוף המפעיל מספר בתי-עלמין – בית משרדים בו מתבצעת פעילות אדמיניסטרטיבית ולו גם הכרחית לקיומה של האופרציה הכללית של המערערת.
20. בפסק הדין **חברה קדישא הרצליה**, הפנה בית המשפט לדברי ההסבר הצעת החוק שקיבלה תוקף של החלטת ממשלה. בדברי ההסבר הללו נאמר כי **"הפטור לבתי עלמין נראה מאוד טבעי שכן את מי ועל מה לחייב בארנונה, האם שייך לחייב ארנונה על שטחים המוחזקים על ידי הנפטרים?"**
- האמור בדברי ההסבר הללו, מספק הסבר אפשרי למתן הפטור לבתי-עלמין. הטעם לפטור הוא משום שעיקר שטח הקרקע בתוך בתי-העלמין מוחזק בפועל על ידי נפטרים. מובן כי מהם לא ניתן לגבות ארנונה. אולם, הטעם הזה אינו חל ואינו תקף ככל שהדבר נוגע לבנין משרדים המוחזק כולו על-ידי המערערת עצמה.
21. כפי שפורט לעיל, המערערת טענה כי אם תידחה עמדתה ביחס לסיווג הבנין, התוצאה תהיה שהיא תקים את המבנים שהיא זקוקה להם לצרכים אדמיניסטרטיביים בתוך תחומי בתי-הקברות, מה שיגביר את המצוקה הקיימת ממילא בשטחי קבורה. אינני מקבלת את

הטענה. האפשרות להקים מבנים בתוך תחומי בית-קברות כפופה כמובן לקבלת היתרי בניה להקמתם של מבנים כאלה. ספק גדול אם היתרים כאלה יוכלו להינתן ביחס לשטח שייעודו הוא בית-קברות. על-כל-פנים, טיעון זה כשלעצמו אין בו כדי להביא למסקנה שונה בדבר משמעותו של הביטוי "בית קברות" בסעיף הפטור נושא הערעור הנוכחי.

22. סיכומו של דבר, אני סבורה כי הן לאור לשונו של סעיף הפטור, הן לאור לשונם של סעיפי פטור אחרים בפקודת הפיטורין והשוואה ביניהם לבין הסעיף דנן, הן לאור כללי פרשנות ביחס לסעיפי פטור והן לאור תכליתו האפשרית של הפטור לבתי-קברות – כי יש להעדיף את פרשנותה של העירייה לסעיף הפטור על פני זו שהציעה המערערת.

מדובר בסעיף פטור שהוא תלוי מיקום, ולא תלוי תכלית שימוש. לכן, הפסיקה אליה הפנתה המערערת המתנייחסת לסיווגים אחרים – ולא לסיווג של בית-קברות לצורכי סעיף הפטור, אינה יכולה לסייע למערערת בהוכחת טענתה.

23. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות העירייה ובשכר טרחת עורכי דינה בסכום כולל של 10,000 ₪.

ניתן היום, כ' אדר תשע"ד, 20 פברואר 2014, בהעדר הצדדים.

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

רות רוני 54678313-/  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה