

בס"ד
ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

ערר 1/2022

ועדת ערר לענייני ארנונה שליד המועצה המקומית קצרין

יו"ר- עמיחי שטרן (עו"ד)

חבר ועדה – שמעיה בן חורין.

בעניין: ת.א.י בשרים בע"מ (ח.פ. 516419215)

נגד

המשיב: מנהל הארנונה- מועצה מקומית קצרין.

רקע עובדתי:

הנכס בו עסקינן, מוכר בספרי המועצה המקומית קצרין (להלן "המועצה") כנכס מס' 51006020. תא 6-8, ממוקם באזור התעשייה קצרין. (חלק מחלקה 8 בגוש 201000) מוחזק בידי העוררת מתאריך 10/1/22 ומסווג מאז בסיווג 451-מלאכה. גודל הנכס כמופיע ברישומי משרדי הארנונה של המועצה הנו 378.91 מ"ר. כנלמד מהפרשה הטכנית שהוגשה בכתב הערר (עמ' 10 לפרשה הטכנית), המפעל יעסיק 4 פועלי יצור (ליתר דיוק 3 עובדי יצור + 1 עובד ניקיון). יצוין כי ביום בו ערכה הוועדה סיור מתואם במפעל נשוא הערר, נכח עובד יצור אחד בלבד, בנוסף לשני בעלי העסק שנכחו בסיור המתואם. בפרוטוקול ישיבת וועדת הערר (ריש עמ' 13) נאמר ע"י בעל העסק כי בפועל מועסקים 3 עובדי יצור במפעל (בנוסף לבעלים-סה"כ חמישה) נתוני היצור הובאו בפרשה הטכנית (עמ' 10 לכתב הפרשה) וממנה משתמע שיכולת היצור עומדת על מקסימום 415 ק"ג תוצרת יומית (200 ק"ג בשר עגל+200 ק"ג בשר בקר+15 ק"ג תבלינים). מיום שהחילה העוררת להחזיק בנכס (10/1/22) הסכימה המשיבה לבקשת העוררת לפטור כללי ("פטור נכס בשיפוץ") מארנונה למשך 5 חודשים וחצי בהם בית העסק היה בהליכי שיפוץ ובנייה. ביום 13/6/22 ערך גזבר המשיבה סיור בבית העסק לצורך סיווגו לעניין ארנונה. ביום 20/6/22 שלח גזבר המשיבה לעוררת מכתב בו היא נדרשת לשלם דמי ארנונה חודשיים תחת סיווג 451-מלאכה. חיובה יחל מתאריך 1/7/22. למחרת (21/6/22) השיגה המערערת על קביעת המשיבה לסיווגה וטענה שיש לסווגה תחת סיווג "מפעל יצרני" (לשון העוררים במכתבם תחת הכותרת "בקשת ערעור על סיווג מפעלינו).-הוועדה מניחה שחלה בכותרת המכתב טעות סופר וכוונת העוררת הייתה למכתב השגה.

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

כידוע, הרשות המקומית קובעת את סיווג הנכס ע"פ השימוש בו **בפועל** (עמ"נ (ת"א) 26681-01-11 **נענע 10 בע"מ נ' עיריית גבעתיים**) ומכאן שהשאלה העומדת לפתחה של ועדת הערר בנידון דידן הנה:

- (1) לאיזה סיווג ארנונה עונה עיסוקו של העורר בגינו הוגש ערר זה, האם בגדר "תעשייה" כדעת העורר, או שמא "מלאכה" כטענת המשיבה. זאת כאמור יש לבחון לפי המציאות הנגלת לעיני הוועדה ב"שטח".
- (2) מהם הקריטריונים השונים לסיווג נכס לעניין ארנונה כ"תעשייה" ולחילופין כ"מלאכה"?

דיון:

- (1) הוועדה מתבקשת להכריע האם על נכס העוררת להיות מסווג כתעשייה/מלאכה בסיווג הארנונה.
 - (2) "כידוע, הסמכות להטיל ארנונה מעוגנת כיום בסעיף 8(א) לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: חוק ההסדרים). מכוחו של חוק זה הותקנו תקנות שנתיות המגדירות את סוגי הנכסים שעליהם מוטלת ארנונה וכן כללים בדבר אופן חישובה. התקנות הרלוונטיות להליך דנן הן תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס"ז-2007 (להלן: תקנות ההסדרים). בתקנה 1 לתקנות ההסדרים נקבע כי "סיווג נכס" משמעו "קביעת סוג הנכס בהתאם לשימוש בו". בהמשך לכך, הטלת הארנונה נעשית מדי שנה בצו על ידי המועצה הנבחרת של הרשות המקומית. בצו נקבעים עקרונות חיוב הארנונה, כגון התעריף, אופן החישוב וכדומה. בהפעלה את סמכותה בעניין הארנונה כפופה הרשות המקומית לאמור בחוק ההסדרים ובתקנות שהותקנו מכוחו" (כבוד השופטת ברק-ארז בפס"ד **ברודקאסט**)³
 - (3) המחוקק לא הגדיר מהי הגדרת "תעשייה" כפי שגם לא הגדיר מהי הגדרת "מלאכה" אלא נתן דוגמאות לסיווגי תעשייה כמו גם לסיווגי מלאכה. וכדברי כב' השופט מזוז בפס"ד **אליהו זהר**⁴ (להלן יקרא הלכת/ פס"ד זהר): " בין הסיווגים הראשיים שנקבעו בתקנות נכללים הסיווגים "משרדים, שירותים ומסחר", "תעשייה" ו-"מלאכה", שהם הרלוונטיים לענייננו. הגדרותיהם של סיווגים אלה בתקנות לוקות בחסר, ולמעשה אין מדובר בהגדרות של ממש, שכן אלה אינן כוללות כל הגדרה עניינית-אנליטית, או מאפיינים של נכסים שבגדרן, אלא אך פירוט דוגמאות אחדות לנכסים ועסקים הבאים בגדר סיווגים אלה. וזה נוסח ההגדרות שבתקנות של הסיווגים אלה: ... " תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תכנה; "מלאכה" – לרבות מוסכים."
- בהעדר הגדרה עניינית-אנליטית ופירוט מאפייניו של כל סיווג כאמור, הוטלה למעשה מלאכת הסיווג לא פעם על בתי המשפט במסגרת ההליכים הרבים בעניינים אלה הבאים לפתחם"
- ואכן, אין בלשון החוק בתקנה 1 לתקנות ההסדרים בכדי לעזור לנו בפתרון שאלת הסיווג. משכך **נעבור לפסיקה ולמבחנים הנגזרים ממנה.**

³ בר"ם 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו

⁴ עע"מ 2503/13 אליהו זהר נגד עיריית ירושלים.

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

על מנת להיכנס בשערי ההבחנה בין הסיווגים תעשייה ולחילופין מלאכה לעניין ארנונה, תנאי בל יעבור הנו שהעסק נשוא הערר יכנס תחת שבט ההגדרה "ייצור".

(1) כפי שצינו הצדדים לערר זה, ביהמ"ש קבע 4 מבחנים דרכם ניתן לזהות פעילות יצור. פס"ד המנחה בעניין זה הנו ע"א 1960/90 פקיד שומה ת"א נ' רעיונית בע"מ, להלן יקרא "פס"ד רעיונית"⁵

ארבעת מבחנים אלו סוכמו בתמציתיות ובדיוק רב ע"י כב' השופטת ברק-ארז בפס"ד שניתן בעניין **ברודקאסט**⁶. ונצינים ככתבן וכלשונון כמופיע בפסקה 26 שם :

"**ארבעה** הם המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות לזיהוי פעילות ייצורית: המבחן הראשון, המכונה יצירת "יש מוחשי", מתמקד בשאלה האם הפעילות שנבחנת מובילה להפיכתו של חומר גולמי למוצר של ממש (ובמלים אחרות: "יש אחד מיש אחר"); המבחן השני, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, דן בשאלה האם המוצר נועד לשימוש של ציבור רחב (וכאשר אלה פני הדברים תגבר הנטייה לראות בפעילות הנבחנת משום "ייצורית") או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי (ואז תיטה הכף לעבר פעילות "שירותית"); המבחן השלישי, שעניינו "ההשבחה הכלכלית", בוחן באיזו מידה הביאה הפעילות לשינוי של המוצר במישור הכלכלי; המבחן הרביעי, שהוגדר כמבחן "על דרך ההנגדה", קובע כי יש לשאול בכל עניין ועניין, האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה ל"פעילות ייצורית" או ל"מתן שירותים".

לאחר בחינת ארבעת מבחני הפסיקה העיקריים להגדרת ייצור כמופיע בפס"ד רעיונית. דעתנו כדעת העוררים בכתב הערר כי עסק זה עונה להגדרות ייצור שנקבעו ברוות השנים בפסיקה וסודרו בפס"ד רעיונית שכן (1) **יישום מבחן ראשון: יצירת "יש מוחשי"**: לקחת "רבעי בקר/כבש" פירוקם, טחינתן, הפיכתם לקציצה/נקניקיה וכד' הופכת את חומר הגלם-בשר טרי/קפוא למוצר של ממש –קציצה/נקניקיה/חלקי בשר לפי סיווגים שונים. (להלן יקרא מוצר מוגמר) (2) **יישום המבחן השני, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר**: המוצר המוגמר זמין לרכישה ולשימוש לציבור רחב. אין מגבלת רכישה לציבור זה או אחר. כל דכפין יטה וירכוש מהחברות הסיטונאיות/מסעדות שרוכשות ממפעל העוררת. (3) **יישום המבחן השלישי, שעניינו "ההשבחה הכלכלית"**: הנתונים לעניין זה מקורם אצל העוררת ולכן נבקש להתייחס למבחן זה כלשונה וכתבה של העוררת בכתב הערר (עמ' 5 פסקה 31): "המבחן השלישי, "ההשבחה הכלכלית": אין חולק כי לאור התהליכים שעובר הבשר המתקבל מהמשחטות, ועד אריזתו למוצר המוגמר והסופי יש השבחה כלכלית של מאות אחוזים במחיר. לצורך הדוגמה: מחירם של חומרי הגלם, קילו בשר בקר מהמשחטה, עומד על כ 42, שם ומחירו של קילו בשר כבש עומד על כ 60. שם לעומת זאת, מחירי המוצרים הסופיים היוצאים ארוזים מהמפעל: סטייק אנטרקוט עומד על כ 190 שם לקילו, המבורגר 90 שם לקילו, נקניקיות 80, שם ואף קיימים גם מוצרי פרמיום כמו סטייק אנטרקוט בלו, פילה מיניון, סטייק טומהוק שמחירים יכול להאמיר גם ל 290 שם לקילו. ועל כן מדובר בהשבחה כלכלית שנעה בין 100 אחוז ל 700 אחוז בין הגלם למוצר המוגמר." (4) **יישום המבחן הרביעי, שהוגדר כמבחן "על דרך ההנגדה"** בנדון דידן מפעל הבשר מייצר רק מוצרי בשר ולא נותן שרות

⁵ הנו ע"א 1960/90 פקיד שומה ת"א נ' רעיונית בע"מ, להלן יקרא "פס"ד רעיונית"
⁶ בר"ם 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו.

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

ללקוח זה או אחר למעט מכירת ושיווק מוצרי הבשר. וממילא עונה גם כן לפי מבחן זה להגדרת "ייצור".

(2) ב"כ המערערת טען בישיבה בפני הוועדה וכן בכתב הערר (עמ' 4-5) כי על פי מבחנים אלו יש לסווג את נכס המערערת כנכס לתעשייה. ואולם על אף שבהחלט פס"ד רעיונית מסייע בהגדרת עסקה של העוררת כ"עסק יצרני", הרי שהוועדה לא מצאה כי פסק דין זה יכול לסייע במקרה שלפנינו לצורך **קביעת סיווג** בית העסק לעניין **ארנונה**, כיוון שגם בעסק שהוא "מלאכה" מבצעים פעולות של ייצור כמו גם בעסק המסווג כ"תעשייה". וכפי שנאמר בפס"ד **עופר אלומיניום**⁷: "על רקע זה, יש לראות את מרכז הכובד הפרשני שבהבדל בין "תעשייה" לבין "מלאכה", בנתונים שעיקרם בראש ובראשונה בעצם קיומה של פעילות ייצורית, שהיא תנאי בלעדיו אין בנדון. אולם בכך אין די **שכן פעילות ייצורית אינה בהכרח פעילות תעשייתית**" משהכרענו כי עסקה של העוררת הנו אכן עסק יצרני. שומה עלינו להעביר את המקרה דנן לשלב הבא-בחינת המקרה היצרני הספציפי לאור מבחני הפסיקה. אך כאן נעצרה העותרת ולא בחנה את המקרה שלה לאור מבחני הפסיקה ולא הרימה את נטל ההוכחה כמתבקש לשלב הבא. השימוש במבחן הייצור יכול להוות במקרים מסוימים רק **מבחן עזר** לסיווג בין מלאכה לתעשייה, כדברי כב' השופטת ברק-ארז בפס"ד ברודקאסט (פסקה 23): "בנוסף לכך, בפסיקה פותחו מבחנים שנועדו לזהות פעילות "ייצורית" ושימשו **ככלי עזר** (ההדגשה איננה במקור) להבחנה בין "תעשייה" ל"שירותים" (ראו למשל: עניין בונדד, בפסקה 14; בר"ם 1711/13 מנהלת הארנונה בעיריית חולון נ' תוצרת חקלאית מובחרת בע"מ (12.5.2013))."

(3) ואולם. אם כן היו הדברים נכון היה לדלג לשלב הבא, שלב בחינת הגדרת העסק ה"ייצרני", האם עונה להגדרת מלאכה או שמא להגדרת תעשייה. אלא שהוער עצמו כותב שכל הליך הייצור והמכירה הנו הליך **עיתידי** ולא הליך המתרחש בהווה. ונצטטו מכתב התשובה:

" לעניין המבחן השני, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, וכפי שהוצג, המפעל **עתידי** לספק סחורה רק באופן סיטונאי למספר רב של חברות, מסעדות כשרות, גני אירועים, סופרמרקטים, מעדניות בשר כשרות; כאשר לחלק ניכר מהלקוחות קיימים מספר סניפים בפריסה ארצית, כך שהמוצר הסופי **עתידי** לשרת אלפי בני אדם ועל כן אין חולק כי המפעל מקיים את התנאים לצורך עמידה במבחן זה. " (ההדגשות לא במקור).

נוסף לכך ביום 30/10/22 בו ערכה הוועדה ביקור מתואם במפעל העוררת לא נשמעו במפעל " קול הלומות כלי עבודה" גם לא נראו פועלים במפעל (למעט עובד 1 שהגיע במהלך הביקור) ובמקפא נמצאו מעט מאוד קרטוני בשר מוכנים לשיווק שלא מדבקת העוררת הודבקה עליהם. לשאלתנו בסיוור נאמר שהליך השיווק המשמעותי טרם החל והמפעל עדיין בשלבי "למידה".

זאת ועוד בדף הראשון לכתב הערר בסעיף 5 ו-6 נכתב: " העוררת **עתידה** להעסיק במפעל, באופן ישיר, למעלה מעשרים עובדים **ולסחור** מול עשרות ספקים ונותני שירותים כאשר רובם המכריע תושבי המועצה."

⁷ עמ"נ 726/09 - מנהלי, ארנונה עופר ל. אלומיניום בע"מ נגד עיריית ירושלים מנהל הארנונה

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרון. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

6. "העובדים במפעל **יבצעו** עבודות של פירוק בשר, ניקיון בשר, טחינת בשר, תיבול בשר, עיבוד בשר לשיפודים, סטייקים, המבורגרים, קבבים ונקניקיות, הפשרה והקפאה של בשר, ואריזה. (ההדגשות לא במקור). בנוסף בסעיף 7 לכתב הערר מציינת העוררת בצורה ישרה "עם תחילת הפעילות, מספר הלקוחות עתיד לגדול מאוד..." משמע מדברי העוררת כי נכון ליום הגשת כתב הערר והצגתו בפני הוועדה ביום 30/10/22 כלל לא מתרחשת פעילות ייצור במפעל. דברים אלו מתכתבים עם הבנת הוועדה מהסיוור באותו יום כי הפעילות שנעשית במפעל נכון לתאריך 30/10/22 הנה פעילות התלמדות ולא ייצור. (בהמשך דבריה ציינה העוררת רשימה של 8 בתי עסק שהם לקוחות המפעל אך לוועדה לא הובן האם הם רוכשים מוצרים בפועל או נחתמו עימם חוזים עתידיים כמופיע בהערה 7).

ומכאן שנכון ליום הסיוור וליום ישיבת הוועדה ודאי שהמפעל איננו ייצרני, וודאי וודאי שאיננו עונה על הגדרת תעשייה לעניין ארנונה. כפי שיפורטו במבחני הפסיקה השונים.

לפנים מהצורך נמשיך לבחון האם הגדרת המפעל העתידי עונה להגדרת מלאכה או תעשייה לפי הנתונים שסופקו לוועדה ע"י העוררת.

ישנה בעייתיות מובנת בניסיון לבחון לאיזו הגדרה עונה העסק נשוא ערר זה וכבר עמד על כך כבוד השופט מזוז בפס"ד זהר⁸ (פסקאות 16 ו-17 לפס"ד זה): "צו הארנונה השנתי של כל רשות מקומית כולל רשימת סיווגים ותתי סיווגים ותעריפיהם בצדם. שיקול הדעת לקביעת הסיווגים ותתי הסיווגים והתעריפים שייגבו בגינם מסור לרשות המקומית, אלא ששיקול דעת זה הוגבל ב"חקיקת ההקפאה" לרשימה נתונה של שנים עשר סיווגים ראשיים וסיווג אחד שיורי שקבעו השרים בתקנות, ולתעריפים – מזעריים ומרביים – שקבעו השרים לכל אחד מהסיווגים (תקנות 6 ו-7). בנוסף, נקבע כי החלטת מועצת הרשות המקומית בעניין שינוי סיווג או שינוי תעריף טעונה אישור שרי הפנים והאוצר (סעיף 9(ב) לחוק", וממשיך כבוד השופט מזוז ומסביר: "בין הסיווגים הראשיים שנקבעו בתקנות נכללים הסיווגים "משרדים, שירותים ומסחר", "תעשייה" ו-"מלאכה"... הגדרותיהם של סיווגים אלה בתקנות לוקות בחסר, ולמעשה אין מדובר בהגדרות של ממש, שכן אלה אינן כוללות כל הגדרה עניינית-אנליטית, או מאפיינים של נכסים שבגדרן, אלא אך פירוט דוגמאות אחדות לנכסים ועסקים הבאים בגדר סיווגים אלה. (כל ההדגשות אינם במקור) וזה נוסח ההגדרות שבתקנות של הסיווגים אלו (הנוגעים לעניינינו):

"תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תכנה ;

"מלאכה" – לרבות מוסכים."

בהעדר הגדרה עניינית-אנליטית ופירוט מאפייניו של כל סיווג כאמור, הוטלה למעשה מלאכת הסיווג לא פעם על בתי המשפט במסגרת הליכים הרבים בעניינים אלה הבאים לפתחם."

⁸ ע"מ 2503/13 אליהו זהר נגד עיריית ירושלים

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

מכאן שההכרעה לה אנו נדרשים בערעור זה היא כאמור, האם מפעל עיבוד הבשר של המערער דנן, היא בגדר "תעשייה", כגרסת המערער, או שמא בגדר "מלאכה", כגרסת המשיבה. וכדברי השופט מזוז אין לנו למצוא מזור בחקיקה אלא בפסיקה.

קודם הדיון בפסקי הדין, ובקיצור רב הוועדה מבקשת להתייחס לעניין דברי העוררת בבקשתה בכתב הערר (דוגמת פסקה 33) ובדברי בא כוחה בפני הוועדה בבקשתה לבסס טענותיה בבקשת סיווגה כ"תעשייה" לעניין ארנונה גם על אישור יצרן שניתן לעוררת מאת משרד הבריאות. הוועדה תוהה: "מה עניין שמיטה אצל הר סיני?" האם בדקה העוררת את הקריטריונים של משרד הבריאות למתן "אישור יצרן" ואם אכן בדקה אותם? כלום יש באישור יצרן שניתן ע"י משרד הבריאות להכריע סיווג לעניין ארנונה? האם הגדרות "יצרן" בעיני משרד הבריאות תואמות לאלו שנקבעו בפסיקה לסיווג "ייצור" לעניין ארנונה? בלשונו של כב' השופט ד"ר יגאל מרזל בפס"ד עופר אלומיניום בפסקה 109: " מטעם זה אין גם בהגדרה הקיימת בחוק עידוד התעשייה (מיסים), הנזכרת לעיל, ולפיה "מפעל תעשייתי" – "מפעל תעשייתי שבבעלותה של חברה תעשייתית שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית" – כדי להכריע בסוגיה שלפני, שכן לא קיומה של פעילות "ייצורית" היא המרכז בהליך שלפני. הוא הדין לעניין האישור שניתן למערער (ביום 22.3.07) על ידי משרד המסחר והתעשייה בו צוין כי "מדובר במפעל לייצור חלונות ודלתות אלומיניום. הנ"ל מייצרים עבור חב' קבלנית [...] ועבור [...]". כלום מפעלה של המערערת הוא "בית מלאכה"?

בחינת הפסיקה הרלוונטית לפי סדרם הכרונולוגי:

בפס"ד בעניין **עופר אלומיניום נ' עיריית ירושלים**¹¹ נקבע כי תכלית החלוקה בין תעשייה למלאכה הנו ע"מ לעודד פעילות יצור במשק. ונצטט מפסק הדין: "הרציונל העומד בבסיס תעריף הארנונה המופחת לסיווג "תעשייה" הוא עידוד מפעלים תעשייתיים ותמיכה בהם. מפעלים אלה תורמים בפעילותם לרווחת החברה ולכלכלת המדינה כולה. הם מעסיקים מספר רב של עובדים ומתאפיינים בכך שהם מתפרסים על פני שטחים נרחבים (וראו דבריו של הנשיא ברק, בעניין זה בעע"ס 980/04). מנימוקים אלה, מפעלי תעשייה זוכים לעיתים בהקלות גם במסים נוספים, כגון מס מעסיקים. באמצעות פטור ממס מעסיקים ביקש המחוקק, בין היתר, להביא להעברת עובדים מענפי השירותים אל התעשייה (ע"א 1960/90 הנ"ל, בע' 215). תכליות אלה אינן מתקיימות כאשר מדובר בנכסים אשר לא מועסקים בהם עובדים רבים, ואשר הפעילות בהם אינה נזקקת לשטחים נרחבים (ראו למשל עמ"נ (י-ם) 724/09 לידור שיווק פרויקטים ונדל"ן בע"מ נ' מנהל הארנונה [פורסם בבנו] 24.12.2009); עמ"נ (ת"א) 302/07 טמיר כהן נ' מנהל הארנונה [פורסם בבנו] 17.3.2008)."

ובפסקה 12 שם: "על רקע זה, יש לראות את מרכז הכובד הפרשני שבהבדל בין "תעשייה" לבין "מלאכה", בנתונים שעיקרם בראש ובראשונה בעצם קיומה של פעילות ייצורית, שהיא תנאי

⁹ ספרא בהר פרשה א'.

¹⁰ עמ"נ 726/09 - מנהלי, ארנונה עופר ל. אלומיניום בע"מ נגד עיריית ירושלים מנהל הארנונה.

¹¹ עמ"נ 726/09 - מנהלי, ארנונה עופר ל. אלומיניום בע"מ נגד עיריית ירושלים מנהל הארנונה

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

בלעדיו אין בנדון. אולם בכך אין די שכן פעילות ייצורית אינה בהכרח פעילות תעשייתית; אלא שיש להמשיך ולתמוך את ההבחנה בנתונים עובדייים הקשורים להיקף הפעילות העסקית כלכלית ובכלל זה האם עיקר הפעילות היא ליצירת מוצרים מוגמרים בהיקף ניכר המוצעים בעיקרון לציבור בלתי מסוים או שמא יצור מספר מצומצם של מוצרים על פי הזמנה ספציפית לצורך מסוים; מספר העובדים המועסקים; ושטח הנכס. אמת, גם בבחינה זו תתעורר ממילא השאלה, מה הוא היקף הפעילות הכלכלית, מספר העובדים, שטח הנכס וכיו"ב נתונים שמעבר לו המדובר ב"תעשייה" ומתחת לו מדובר ב"בית מלאכה". שאלה זו אינה אלא אחד הביטויים לעמימות המובנית הקיימת בשפה ככלל, בפרשנות בפרט ובפרשנות דיני הארנונה בפרט-פרט (ראו דברי כבי השופטת מ' נאור ברע"א 10643/02 הנ"ל, פסקה 11) ופתרון קסמים לה – אין. המדובר בעניין של מידה, מידה שאינה אלא מהות, מהות שיש לבחון בכל מקרה על פי נסיבותיו ועל פי השאלה אם היקף הפעילות הכלכלית והייצורית, מספר העובדים, שטח הנכס ויתר נסיבות המקרה, מטים את הכף לעבר "תעשייה", להבדיל מ"מלאכה"

הקריטריונים העולים מפס"ד "עופר אלומיניום" להבחנה בין סיווג "תעשייה" ל"מלאכה":

לאחר שהוכחה פעילות יצור, אזי נבחן את:

- 1) היקף הפעילות העסקית-כלכלית. ובכלל זה:
- א) האם עיקר הפעילות הנה ליצירת מוצרים מוגמרים בהיקף ניכר, או שמא ייצור מצומצם של מוצרים ע"פ הזמנה ספציפית לצורך מסוים.
- ב) מספר העובדים המועסקים.
- ג) שטח הנכס.

יישום מבחני פס"ד עופר אלומיניום במקרה דנן:

- א) בבחינת הייצור שהוצג בפני הוועדה בסיורה בנכס העוררת כמו מהבנת הפרשה הטכנית שהוצמדה לכתב התשובה בה פורט אופי עבודת המפעל ומכתב הערר, משתמע כי אכן מדובר בייצור מוצרים מוגמרים, לפי תפריט שיווקי אחיד ולא ע"פ הזמנה ספציפית של לקוח זה או אחר. ואולם לגבי היקף הייצור בפועל, ושוב בהתבסס על מועד ביקור הוועדה במפעל לפני כשנה וחצי, לא ניכר יצור בהיקף משמעותי כלל וכלל.
- ב) מספר העובדים המועסקים במפעל הבשר-נכון ליום ישיבת הוועדה בה הבעלים הצהירו בפני הוועדה כי מלבד שני הבעלים (מנהלים), מועסקים במפעל עוד 3 עובדי יצור, ובסה"כ חמישה עובדים מועסקים במפעל. לבקשת יו"ר הוועדה לברור מספר עובדי יצור נכון ליום כתיבת שורת אלו (7/4/24) באופן מבוסס, הציג ב"כ העורר מכתב מאת רו"ח החברה בו נכתב כי בחודש 3/24 הועסקו במפעל החברה 12 עובדים. לשאלת יו"ר ועדת הערר " האם בכל חודש מועסקים במפעל בכל רגע נתון 12 עובדים. אנא פרט כמה עובדים במשמרת. כמה משמרות" וכן שאל יו"ר הוועדה: " אנא פרט השתלשלות כלכלית. הנתונים שבידי הוועדה הנם מחודש 10 לשנת 22 עת היו 3 עובד יצור במפעל וכמעט לא היה יצור. אנא פרט השתלשלות גדילת המפעל לפי החודשים מאז ועד עתה. אנא כלול בהתייחסותך את הנתונים הבאים.
- צמיחה כלכלית דהיינו היקפי מכירות לכל חודש.
- וצמיחת כח העבודה."

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

לשאלות אלו השיב בא כח העוררת: "ביקשתם מר"ח-קיבלתם" וכן: "רוצה פס"ד" וכן: "הדיון התקיים ביום 30.10.22 זה הזוי שעד היום אין פס"ד" והוסיף ב"כ העוררת: "אם המכתב מרואה החשבון לא מספק אותך תרשום את זה בפסק הדין" ואכן לבקשת ב"כ העוררת הוועדה מציינת בהחלטתה שמכתבו של הר"ח המכיל 4 שורות לא סיפק מידע שיכל לסייע לעוררת להבהיר את מצבה הנוכחי, ומבחינת הוועדה מכתב זה כאילו לא הוצג בפניה. זאת ועוד על אף הפצרות יו"ר הוועדה לפרוט, השיב ב"כ העוררת: "אני כבר הודעתי לך שאני לא מתכוון יותר לשלוח כלום" ומשכך הוועדה מוכדת את רצון העוררת וממשיכה לדון ע"פ הנתונים שהיו בפניה עד יום ישיבת ועדת הערר ב30/10/22.

(ג) שטח הנכס- כאמור בכתבי הצדדים הנו 378.91 מטר. שטח לא גדול במיוחד בעיני הוועדה בייחס למפעלים אחרים באזור התעשייה (הן מפעלים העונים לסיווג "מלאכה" ובוודאי לא לאלו העונים לסיווג "תעשייה" דוגמת מפעלי "מי-עדן, מחלבות הגולן ויקבי רמת הגולן אשר שמם עלה בין הצדדים בישיבת הוועדה ב30/10/22).

כעת, הוועדה מבקשת לבחון את קריטריונים שנקבעו ע"י ביהמ"ש העליון **בהלכת זהר**.¹² בית המשפט העליון התבקש לבחון מהו סיווג הנכון של המכבסה שבבעלות המערער, האם היא בגדר "מלאכה", כטענת המערער, או בגדר "שירותים" (במסגרת הסיווג "משרדים, שירותים ומסחר"), כגרסת עיריית ירושלים (להלן: המשיבה). אגב אורחא שם, וכחלק מבחינת הסיווגים הרלוונטיים לדיון שם, מבחין השופט מזוז גם בהגדרת "תעשייה" הרלוונטית לנדון דידן. ונצטט בהרחבה בפסה"ד: "בניסיון להתוות את המאפיינים של "מלאכה" מזה ו"שירותים" מזה, ואת ההבחנות ביניהן, נראה לי שניתן לצייר את שני הסיווגים הנ"ל, יחד עם הסיווג "תעשייה", על ציר אחד – כאשר בקצהו האחד מצויה "תעשייה", בקצה הנגדי מצויים "שירותים", ובתווך מצויה ה"מלאכה. 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 "שירותים" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפייני "תעשייתי", במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("צווארון כחול"), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ("צווארון לבן"). כמובן שבעידן המודרני אין מדובר עוד בכוכים

¹² ע"מ 2503/13 אליהו זהר נגד עיריית ירושלים

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

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." (כל ההדגשות אינן במקור)

הקריטריונים העולים מפס"ד "אליהו זהר" להבחנה בין סיווג "תעשייה" ל"מלאכה":

המאפיינים המצרפיים לצורך סיווג "מלאכה" הנם:

- (1) מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי המגיע לקבלת שירות מקצועי.
- (2) ובנוסף, השרות ניתן באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים.
- (3)

המאפיינים המצרפיים לצורך סיווג "תעשייה" הנם:

- (1) פעילות ייצור (ייצור מוצר מחומר גלם), במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור.
- (2) ובנוסף, עוסק בייצור המוני של מוצרים, ולא בייצור על פי הזמנה של לקוח קצה ספציפי.

יישום מבחני פס"ד "אליהו זהר" במקרה דנן:

פעילות עיבוד מוצרי הבשר השונים נעשית במבנה תעשייה חדיש בשילוב פועלי ייצור ומכונות. מדובר בייצור המוני של מוצרים לבחירה מתוך תפריט מוצרים קבוע לכלל הרוכשים ולא בייצור ע"פ הזמנה של לקוח זה או אחר. משכך, לפי מבחני הלכת "זהר" הרי שהמדובר כאן בעסק החוסה תחת כנפי סיווג "תעשייה".

בשולי ניתוח הלכת "זהר" וועדת הערר רואה לנכון להתייחס לוויכוח בין הצדדים בישיבת הערר בפני הוועדה ביחס להגדרת "לקוח הקצה".

לדעתה של הוועדה צדק ב"כ העוררת ואכן לקוח קצה לעניין דנן הנו הלקוח הרוכש ממפעל הבשר את מוצרי הבשר דהיינו המסעדה/הסיטונא/רשת המרכולים ולא הסועד. שכן הסועד הנו לקוח הקצה של המסעדה/קמעונא/רשת המרכולים.

ובהתאמת פרמטר לקוח הקצה למבחן מפעל הבשר – הרי שאילו המסעדה/סיטונא/רשת המרכולים היו מבקשות ייצור מוצר ייחודי להם, אזי יש לנטות לסווג את מפעל הבשר "כמלאכה" ולא כ"תעשייה". אך לא כן פני הדברים במקרה שלפנינו.

לבסוף ואחרון בסדר הכרונולוגי, הוועדה מבקשת לבחון את קריטריונים שנקבעו ע"י ביהמ"ש המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים. בפס"ד ג'נה תכשיטים נ' עיריית ר"ג¹³ : בפני כבי השופטת אביגיל כהן עלתה שאלת ההבחנה בין סיווגי הארנונה "מלאכה"

¹³ עמ"נ 41151-04-15 ג'נה תכשיטים בע"מ נ' עיריית רמת גן.

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

ל"תעשייה". כבי' השופטת כהן משלבת בפסיקתה את מבחני "עופר אלומיניום" בחדא מחתא עם מבחני "אליהו זהר" וכמובא שם בפסקה ז': "כלומר, תחת סיווג "תעשייה" כלולים עסקים המייצגים מוצרים מוגמרים בשיווק רחב לכלל הציבור בהיקף נרחב של שטח ופעילות, ואילו "מלאכה" הוא עסק שבמסגרתו מתבצעת פעילות מוגבלת בהיקפה, מייצרים מספר מצומצם של מוצרים ללקוחות, מדובר בשטח מצומצם ובמספר עובדים מצומצם." וכבוד השופטת מוסיפה ואומרת: "נקבע מפורשות, כי באפיון "תעשייה" בהקשר לדיני מס אחרים כבר נפסק כי יש לכך מאפיינים לא רק בנוגע למרכיב הייצור אלא על היקף הפעילות, תהליכי העבודה במפעל וייצור מוצרים המוניים."

אם כן קביעת סיווג כתעשייה צופנת בתוכה הן את הקריטריונים: **היקף פעילות נרחב. במפעל יצור בעל שטח גדול בהליך יצור המוני (ולא מצומצם ללקוח ספציפי) והן את הקריטריון ליצור מוצר מוגמר לקהל יעד בלתי מוגדר.**

יישום מבחני פס"ד "ג'נה תכשיטים" במקרה דנן:

נכון לנתונים שהוצגו בפני הוועדה היקף הפעילות המפעל העוררת מצומצם מאוד. ומשכך הוא חוסה תחת סיווג מלאכה.

שטח המפעל כאמור, איננו גדול במיוחד. ודאי לא בייחס למפעלים אחרים בסביבה. ובכך יוגדר בסיווג מלאכה.

המפעל עתיד לייצר מוצרים מוגמרים לקהל רחב ולא ספציפי ובפרמטר זה הנו עתיד להיכנס תחת הגדרת תעשייה.

הכרעת הדין:

הוועדה סקרה את הקריטריונים השונים בשלושת פסקי הדין המרכזיים בהבחנה בין סיווגי "מלאכה" ל"תעשייה". ואופן ההכרעה יעשה כדברי השופט ד"ר מרזל בפס"ד **עופר אלומיניום**: " פתרון קסמים לה – אין. המדובר בעניין של מידה, מידה שאינה אלא מהות, מהות שיש לבחון בכל מקרה על פי נסיבותיו ועל פי השאלה אם היקף הפעילות הכלכלית והייצורית, מספר העובדים, שטח הנכס **ויתר נסיבות המקרה**, מטרים את הכף לעבר "תעשייה", להבדיל מ"מלאכה".

גם אנו נשלב את כל הקריטריונים שהפסיקה הציע ונכריע במקרה הייחודי לנו ע"פ נסיבותיו הייחודיות. הוועדה רואה את פס"ד **ג'נה תכשיטים** (האחרון בסדר הכרונולוגי) הדין בהבחנה בין הסיווגים נשוא ערר זה ומשלב את כלל המבחנים כמנחה דרך לקביעת הדין בנדון דידן.

הוועדה מאחלת שאכן כדברי העוררת בעתיד המפעל ייצר וימכור בכמויות ענק ויעסיק פועלים רבים. אך למדונו חז"ל "אין לדיין אלא מה שענינו רואות"¹⁴ ובהווה הוועדה מקבלת את טענת המשיבה כי מדובר במספר עובדים קטן (3-5 עובדים ובתוכם המנהלים) על שטח לא גדול במיוחד. בהיקף עבודה נמוך.

¹⁴ גמרא, בבלי, נדה דף כ' עמוד ב'./סנהדרין דף ו' עמוד ב'.

ועדת ערר לענייני ארנונה מוע"מ קצרין. ערר-ת.א.י בשרים בע"מ.

יחד עם זאת, הוועדה מסכימה עם דברי העוררים כי מעט המוצרים שמיוצרים כעת ואלו שייצרו בעתיד עונים על הגדרת "מוצרים מוגמרים לקהל לא ספציפי".

ולגופה של הכרעה, בבחינת המקרה שלפנינו תוך שקלול כל הפרמטרים לסיווג ובהתייחס לכלל הנתונים שהובאו בפני הוועדה. ולאחר שהוועדה באופן חריג ולפנים מהמקובל השתמשה בסמכותה והסירה מעל השולחן את טענת השיהוי בהגשת כתב הערר שכאמור אכן הוגש באיחור ניכר של מעל 60 יום. הרי שהוועדה רואה שמכלול הנתונים מטה את כף ההכרעה לסיווג "מלאכה".

משכך הוועדה דוחה את הערר ומעמידה את סיווג הנכס נשוא הערר תחת סיווג "מלאכה".

יחד עם זאת, בשל השיהוי הרב בנתינת פסק דין זה, והאפשרות אף שלא הוכחה, שאכן חלו שינויים במציאות במפעל העוררת וייתכן שאכן החל הליך ייצור לממכר ולא ללמידה, ויתכן ומספר העובדים אכן גדל באופן דרמטי ויתר הקריטריונים הכלכליים אכן עלו וצמחו. משכך במידה והעוררת תבקש להשיג על סיווג הארנונה לשנים 23-24 בפני המשיבה (השגה חדשה) הרי שוועדת הערר מאפשרת לה להציג את הנתונים המלאים כפי שתבקש המשיבה לבחינת המציאות הבדיעבדית, זאת במידה ואכן העוררת תבקש לשנות את סיווגה.

לעניין הוצאות משפט, הוועדה לא מטילה הוצאות משפט על העוררת תוך התחשבות ביזמים הצעירים ובקשיים האובייקטיביים העומדים בפני בעלי עסקים בצפון הארץ בימים אלו.

בהתאם לסעיף 15 (2) לחוק בתי המשפט מנהליים, התשי"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין) תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת תוך 45 יום מיום קבלת ההחלטה. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) סדרי דין בוועדת ערר התשלי"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

ניתן בהעדר הצדדים היום יום ב' בשבוע, ערב ראש חודש ניסן תשפ"ד - 08/04/2024.

יו"ר הוועדה, עמיחי שטרן עו"ד. שמעיה בן חורין-חבר ועדה.

