



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אלירן חליבה

מערערת

נגד

1. עיריית תל-אביב יפו
2. מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב
ע"י ב"כ עו"ד שירה הרניב

משיבים

פסק דין

1

2

מבוא

3

4 1. האם בית עסק בו מתבצעת מלאכת חיתוך ואריזה של פירות לשם משלוחם באריזות שי, ראוי
5 להיות מחוייב בארנונה לפי הסיווג של "שירותים ומסחר" כפי שסבורים המשיבים, או שמא
6 סיווגו הנכון הוא "בתי מלאכה" כנטען על ידי המערערת? זוהי השאלה הטעונה הכרעה
7 בערעור שלפניי.

8

9

רקע עובדתי

10

11 2. המערערת היתה עד לאחרונה הבעלים של עסק ברחוב המנוע 3 בתל אביב, בשטח של 155 מ"ר
12 (בינתיים היא העתיקה את פעילותה לעיר אחרת). במסגרת העסק הועסקו בין שניים לארבעה
13 עובדים של המערערת בחיתוך פירות ובאריזתם למשלוח במסגרת חבילות שי, על פי הזמנות
14 שבוצעו באמצעות אתר האינטרנט של המערערת. אריזות השי נמסרו לשליחים חיצוניים,
15 שאינם עובדי המערערת, לשם מסירתן לייעדן.

16



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 המשיבים חייבו את המערערת בתשלום ארנונה לפי הסיווג של "שירותים ומסחר", שגרר
2 חיוב בארנונה בסכום של 380 ₪ למ"ר, בעוד שהמערערת סברה כי הסיווג הנכון הינו "בתי
3 מלאכה", שהחיוב על פיו הינו סך של 166 ₪ בלבד למ"ר.
4
5 4. המחלוקת הובאה לפתחה של ועדת הערר לענייני ארנונה כללית שליד עיריית תל אביב (להלן:
6 "הוועדה" או "ועדת הערר"), אשר קיבלה את עמדת המשיבים, דחתה את הערר שהגישו
7 המערערים וקבעה כי חיתוך פירות ואריזתם אינו עולה כדי "תעשייה" או "מלאכה". הוועדה
8 קבעה כי בנכס לא מתבצע ייצור או גידול של הפירות או ייצור אחר כלשהו, וכי בנכס
9 משתמשים גם לאחסון של הפירות בטרם חיתוכם, וכן מאחסנים בקבוקי יין ושוקולד
10 המשמשים לעתים כחלק ממארגי הפירות. עוד קבעה הוועדה כי אין הצדקה שהמערערת
11 תיהנה מסיווג של "בתי מלאכה", משום שלא הוכיחה כי היקף הכנסותיה הוא נמוך ומשום
12 שהשירות שהיא מספקת איננו שירות חיוני.
13
14 5. מכאן הערעור שלפניי.

טענות הצדדים

- 15
16
17
18 6. המערערת טוענת כי מדובר בהחלטה שגויה של ועדת הערר, שצמצמה באופן בלתי סביר
19 ומיותר את הסיווג של "בתי מלאכה", על מנת להיזקק לסיווג השיווי והיקר הרבה יותר של
20 "עסקים, שירותים ומסחר". המערערת טוענת כי מדובר בעסק המנהל מטבח יצרני לחיתוך
21 פירות. אין במקום לקוחות או קופה רושמת, ולא מתבצעת מתוך העסק כל פעולה של מכירה
22 או שיווק. עובדי המערערת עוסקים במלאכת החיתוך של הפירות, שהיא מלאכת כפיים לכל
23 דבר ועניין. האחסון של פירות שלמים, בקבוקי יין וחפיסות שוקולד הוא שימוש טפל לפעילות
24 העיקרית המתבצעת בנכס- חיתוך הפירות. כמו כן, ככלל, לצרכי ארנונה יש להעדיף סיווג
25 ספציפי על פני סיווג כללי ושיווי.
26
27 7. מנגד, המשיבים טוענים כי דין הערעור להדחות, מטעמיה של ועדת הערר. לטענתם, החלטתה
28 של הוועדה היא ראויה וסבירה, ואין כל עילה להתערב בה. לגופו של ענין, לא מדובר בנכס
29 שרק נחתכים בו הפירות, אלא מתקבלות בו הזמנות להכנת מגשי הפירות ואריזתם, וממנו



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

1 משווקים המארזים בהתאם להזמנות שנתקבלו מלקוחות. לא מדובר בייצור המוני אלא
2 במתן שירות ללקוח. עצם העובדה שעובדי המערערת מבצעים מלאכת כפיים, אין בה די כדי
3 לענות על הסיווג של "מלאכה", והפעילות במקרה דנן אינה מקיימת אחר מבחני המשנה
4 שנקבעו בפסיקת בתי המשפט, קרי, מבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר"; היקף
5 השימוש במוצר מוגמר; מבחן התועלת הכלכלית; מבחן ההנגדה ומבחן מרכז הפעילות.
6 מבחני עזר אלה תומכים כולם במסקנה כי מדובר בפעילות של מתן שירותים ולא בפעילות
7 יצרנית. כמו כן, לא מדובר בשירות חיוני שיש לעודדו באמצעות קביעת סיווג מופחת של "בתי
8 מלאכה", שהתעריף בגינו נמוך מזה של "שירותים ומסחר".

דיון והכרעה

8. לאחר עיון בטיעוני הצדדים בכתב ובעל פה, וכן לאחר עיון בצילומים של חלל בית העסק
12 שניהלה המערערת ושל מארזי השי שהכינה עבור לקוחותיה, באתי לכלל מסקנה כי דין
13 הערעור להתקבל.

9. אקדים ואומר כי קביעתה של ועדת הערר לפיה לא הוכח שהמערערת מייצרת או מגדלת
16 פירות בנכס ולכן פעילותה אינה בגדר "מלאכה", מחמיצה את העיקר, ואינה מתמודדת
17 כהלכה עם טענתה המהותית של המערערת, לפיה חיתוך הפירות, עיצובם, גילופם ואריזתם
18 באריזות שי עולה כדי "מלאכה".

10. אכן, הכלל הוא שהיקף התערבותו של בית המשפט בהחלטותיה של ועדת הערר הוא
21 מצומצם למדי משום שהוא איננו יושב כוועדת ערר עליונה, ואין הוא מתערב בדרך כלל
22 בקביעותיה העובדתיות (עמ"נ (ת"א) 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ'
23 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (פורסם בנבו, 15.11.2007); עמ"נ (ת"א) 41151-04-15
24 ג'נה תכשיטים בע"מ נ' עיריית רמת גן (פורסם בנבו, 18.10.2015)).

26 למעשה, הביקורת השיפוטית על החלטותיה של ועדת ערר לענייני ארנונה מתמקדת בעיקר
27 בשאלה האם הוועדה הסיקה את המסקנה המשפטית המתחייבת מתוך הממצאים
28 העובדתיים שנקבעו על ידה והאם נפלה טעות משפטית בהחלטתה. התערבות בהחלטת
29 הוועדה תיעשה באותם מקרים בהם מתגלה על פני הדברים שגיאה מהותית בהערכת הראיות



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 מנהל 6650-04-17 (מינהליים ת"א) 17-04-6650 מנהל
2 הארנונה עיריית הרצליה נ' אקרשטיין תעשיות בע"מ (פורסם בנבו, 28.12.2017).
3
4 על כן, כאשר העובדות עצמן אינן שנויות במחלוקת, כמו במקרה דנן, והמחלוקת היא למעשה
5 מחלוקת משפטית טהורה שעניינה השאלה מהו הסיווג הנכון של בית עסק מסויים, אין מניעה
6 להתערב במסקנות אליהן הגיעה הוועדה. עמד על כך בית המשפט בעע"מ 2503/13 אליהו זהר
7 נ' עיריית ירושלים (פורסם בנבו, 04.02.2015) (להלן: "אליהו זהר"):
8
9 "אלא שעניינו של הערעור דנן אינו בשאלה של מדיניות, המסורה לשיקול דעת הרשות, אלא
10 בפרשנות של דין (פרשנות המונחים "מלאכה" ו"שירותים" שבתקנות), תפקיד המסור כל
11 כולו לבית המשפט." (דברי כב' השופט מ' מזוז, בפסקה 38).
12
13 11. קולמוסים רבים נשתברו אגב נסיונם של בתי המשפט להכריע באופן פרטני כיצד יש לסווג
14 עסקים כאלה ואחרים לצורך חיובם בארנונה. שורש הרע הוא שהסיווגים הם בחלקם סיווגים
15 אנכרוניסטים שנקבעו עוד בשנות ה-90 של המאה הקודמת, שלא בהכרח עודכנו בהתאם
16 לדינמיות של חיי המסחר והכלכלה ואין הם מתמודדים עם טיבם ומאפייניהם של מקצת
17 מהעסקים המתנהלים כיום. למעשה, על מנת להלחם בתופעה שרווחה בעבר, לפיה כל רשות
18 מקומית נהגה בענין זה ככל העולה על רוחה תוך יצירת גרעון בתקציבה, המחוקק "הקפיא"
19 בכוונת מכוון רשימה של סיווגים באמצעות מה שמכונה "חקיקת ההקפאה", במסגרת חוק
20 הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992, וחקיקת
21 המשנה שהותקנה מכוחו, כך שכל שינוי של סיווג או תעריף טעון אישור של שרי הפנים
22 והאוצר, מעבר להחלטתה של מועצת הרשות המקומית.
23
24 12. אגב נסיונות אלה לסווג נכסים לצרכי ארנונה, נזקקו בתי המשפט למבחני משנה כאלה
25 ואחרים, אלא שחלקם הפכו ברבות השנים למבחנים מיושנים, שלעתים ישנו קושי רב
26 ליישם ולהתאימם לסוגי העסקים הקיימים כיום. רובם של מבחנים אלה נקבע בכלל בקשר
27 למס מעסיקים (שבינתיים בוטל), ולא בקשר למיסי ארנונה; בנוסף, ישנן מלאכות שכמעט
28 חלפו להן מן העולם (למשל, סנדלרים, רצענים, תופרים וכו'), ומנגד, ישנם סוגי עסקים שלא
29 היו קיימים בעבר (כגון עסק לחיתוך פירות, כמו בעניננו, בתי תוכנה וכדומה). גם התעשייה



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

1 הקלאסית שינתה פניה, ובמקום מפעלים מעלי עשן ופיח, ישנה כיום פעילות תעשייתית
2 המתבצעת בחדרים ממוזגים וממורקים למשעי, משל היו בתי מרקחת. דומה איפוא כי לענין
3 ארנונה, ההגדרות הקלאסיות של "בתי מלאכה" כמו גם "שירותים ומסחר", טעונות יציקת
4 תוכן בהתאם למציאות המודרנית, ואין להסתפק בהגדרות מילוניות אשר במידה מסויימת
5 אבד עליהן הכלח.

6
7 על מקצת מקשיים אלה עמד בית המשפט בענין אליהו זוהר :

8
9 "בין הסיווגים הראשיים שנקבעו בתקנות נכללים הסיווגים "משרדים, שירותים ומסחר",
10 "תעשייה" ו-"מלאכה", שהם הרלוונטיים לענייננו. הגדרותיהם של סיווגים אלה בתקנות
11 לוקות בחסר, ולמעשה אין מדובר בהגדרות של ממש, שכן אלה אינן כוללות כל הגדרה
12 עניינית-אנליטית, או מאפיינים של נכסים שבגדרן, אלא אך פירוט דוגמאות אחדות לנכסים
13 ועסקים הבאים בגדר סיווגים אלה. ... בהעדר הגדרה עניינית-אנליטית ופירוט מאפייני
14 של כל סיווג כאמור, הוטלה למעשה מלאכת הסיווג לא פעם על בתי המשפט במסגרת
15 ההליכים הרבים בעניינים אלה הבאים לפתחם." (דברי כב' השופט מ' מזוז, בפסקה 17).

16
17 וראה גם הביקורת שנמתחה בבר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת
18 מישל מרסייה בע"מ (פורסם בנבו, 20.12.2010), על הנסיון ליישם מבחני עזר אלה, שנקבעו
19 מלכתחילה לצורך החלת פטור ממס מעסיקים, כאשר על הפרק עומדת שאלה שונה בתכלית,
20 היא השאלה מהו בית מלאכה לענין חיוב בארנונה:

21
22 "אכן, בפרשת רעיונות נקבעו מבחנים להגדרת פעילות ייצורית, אשר שימשו לבחינת סיווג
23 מספרות בעניין אליה. ואולם דומני, כי מבחנים אלו, אשר נקבעו לצרכי הגדרת פעילות
24 ייצורית לעניין פטור ממס מעסיקים, אינם רלבנטיים כנתינתם לצרכי הגדרת "בית
25 מלאכה", ובכלל זה "בית מלאכה לייצור", לעניין שיעור הארנונה. ... בפרשת רעיונות נקבעו
26 המבחנים לתחולת התנאי. מבחנים אלה מתאימים, כפי שנועדו להיות, לשאלה האם לעסק
27 פעילות ייצורית לעניין חוק עידוד התעשייה (ובעקיפין גם לעניין חוק מס מעסיקים); אך אין
28 הם מתאימים בהכרח לבחינת הגדרתו של בית מלאכה (ובית מלאכה לייצור) לעניין צו
29 הארנונה. ראיה לדבר, שעסקים אשר אין חולק על סיווגם כ"בתי מלאכה לייצור" לעניין צו
30 הארנונה אינם עומדים במבחנים אלה. ... המבחנים שנקבעו בפרשת רעיונות נועדו איפוא



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

1 לזיהוי מפעל תעשייתי שפעילותו עשויה להעביר "עובדים מענפי השירותים לענפי
2 הייצור". אין ספק שההקלה בארנונה לבתי מלאכה לא נועדה לעודד מעבר עובדים לעבוד
3 ב"בתי מלאכה", קל וחומר בפעילות "בענפי הייצור". קשה איפוא להלום שימוש בלעדי
4 במבחינים שנועדו לזהות עסקים בעלי פוטנציאל לשינוי דפוסי ההעסקה, כדי לזהות בית
5 מלאכה לעניין ארנונה. על כן גם מטעם זה יש לאמור, כי מבחני פרשת רעינות אינם
6 רלבנטיים במקרה דנא "...

7
8 (דברי כב' השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין, בפסקאות ט"ו, ט"ז וי"ח).

9
10 13. נזכיר בהקשר זה כי בתי המשפט נדרשו רבות לשאלה מהו "מפעל תעשייתי" להבדיל מעסק
11 של "מתן שירותים", ולשם כך נקבעו מספר מבחני משנה מקובלים, ואלו הם: מבחן "יצירתו
12 של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", לפיו פעילות ייצורית היא פעילות בה מייצרים דבר
13 מה חדש במהותו להבדיל מדבר מה חדש בצורתו; מבחן "השימוש שנועד למוצר" לפיו
14 בוחנים האם הפעילות הייצורית נועדה לשימוש של ציבור רחב, שאז תגבר הנטייה לראות
15 בפעילות כפעילות ייצורית, או שמא היא נועדה ללקוח מסויים שהזמין את הייצור שאז
16 הנטייה תהא לסווג את הפעילות כמתן שירותים; "המבחן הכלכלי", לפיו נשאלת השאלה
17 האם ראוי להכיר בעסק המסויים כמפעל תעשייתי הזכאי לזכויות ייתר בקדמו את הפיתוח
18 התעשייתי של המדינה; מבחן "ההשבחה של הנכס", לפיו נבחנת השאלה האם ישנה השבחה
19 של הנכס אף בלא שינוי בצורתו, ולבסוף, "מבחן ההנגדה", לפיו בוחנים האם מרכז הכובד
20 של העסק הוא ייצור או שמא מתן שירותים (ע"א 1960/90 פקיד שומה ת"א 5 נגד חברת
21 רעינות בע"מ, פ"ד מח(1) 200 (1992) (להלן: "עניין רעינות"); ע"א 798/85 פקיד שומה
22 ירושלים נ' חברת ניקוב שרותי מחשב ירושלים בע"מ פ"ד מב(4) 162; בג"צ 441/86 מסדה
23 בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח' פ"ד מ(4) 488; בר"מ 1676/15 ברודקאסט
24 וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו (פורסם בנבו, 09.06.2016) (להלן: "עניין
25 ברודקאסט").

26
27 14. מעבר לכך שמבחיני עזר אלה אינם ישימים בכל מקרה ומקרה, שכן הם נקבעו מלכתחילה לפני
28 עשרות שנים, בקשר למתן פטור ממס מעסיקים בגין ייצור של מוצרים מוחשיים מתוך חומרי
29 גלם, ואילו אנו עסקינן בשאלת הסיווג לצרכי ארנונה של עסק לחיתוכם של פירות, הרי שישנו



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 קושי בסיסי ביישום המבחנים ובהתאמתם לתקופתנו אנו. עמד על כך בית המשפט בענין
2 ברודקאסט :
3
4 " ... בבואו ליישם את המבחנים שתוארו לעיל על בית המשפט לתת משקל משמעותי
5 לתמורות שחלו בתחומי הכלכלה, התעשייה, המסחר והתעסוקה מאז שמבחנים אלה הותוו.
6 כמעט חצי יובל עבר מן המועד שבו ניתן פסק הדין בעניין רעיונות, וקשה להפריז בעוצמת
7 השינויים שהביא עמו חלוף הזמן. פעולות שבעבר נעשו באמצעות מכונות תעשייתיות
8 גדולות מתבצעות כיום על-ידי מחשבים. תחומי תעסוקה חדשים נוספו, ותחומים אחרים
9 שינו את פניהם ללא הכר. אחד הביטויים לכך הוא צמצום הפעילות שסווגה באופן מסורתי
10 כפעילות "יצרנית", והחלפתה במתכונת מודרנית מתקדמת. פעילות תעשייתית אינה
11 מתקיימת עוד רק במתכונת של מפעלים עשנים. היא יכולה ללבוש גם מתכונת "היי-
12 טקית". את הדין יש לפרש אפוא באופן שיהלום את המציאות הטכנולוגית והכלכלית
13 דהיום". (דברי כב' השופטת ד' ברק-ארז, בפסקה 31).
14
15 15. קושי נוסף נעוץ בכך שיישומם של מבחנים אלה עלול להביא לעתים לתוצאות מנוגדות זו לזו.
16 ואכן, בעע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדז בע"מ (פורסם בבנו,
17 01.09.2005) (להלן: "ענין אשדוד בונדז"), נפסק כי אין הכרח שכל המבחנים יוליכו לתוצאה
18 זהה בנוגע לסיווגה של הפעילות :
19
20 "החלתם של כל המבחנים הללו יש בה כדי להביאנו לתוצאות שונות ומנוגדות וההכרעה,
21 בסופו של יום, אינה צריכה ואינה יכולה, להיעשות בהתאם לכל המבחנים הללו אלא על
22 בית המשפט לבחון ולקבוע האם מבחנים אלה מצביעים בעיניו, במקרה המסוים שבפניו,
23 על היותה של הפעילות המתבצעת אצל הנישום לצרכי ארנונה, פעילות תעשייתית." (דברי
24 כב' השופטת ע' ארבל, בפסקה 14).
25
26 16. מכל מקום, גם אם ניישם בעניננו את מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר",
27 לפיו פעילות ייצורית היא פעילות בה מייצרים דבר מה חדש במהותו להבדיל מדבר מה חדש
28 בצורתו, נגיע על נקלה למסקנה שעסקינן במקרה הנוכחי בפעילות ייצורית. המערערת אינה
29 מוכרת פירות שלמים או פירות "על המשקל", אלא היא מייצרת מארזי שי הכוללים פירות



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 שעובדיה, במלאכת כפיים מובהקת, חותכים לפרוסות דקות או מגלפים על גביהם צורות או
2 אותיות, תוך שימוש בסכינים ובמכשירי גילוף. בכך הם משנים את המצב המקורי של חומר
3 הגלם- הפירות.
4
- 5 17. גם "מבחן ההנגדה", שאומץ אף הוא בענין רעינות, מוביל למסקנה כי מדובר בפעילות
6 ייצורית. אם נשאל את עצמנו מהו מרכז הכובד של הפעילות המתבצעת בנכס - האם מדובר
7 בפעילות ייצורית או שמא במתן שירותים, הכף נוטה בבירור לטובת הקביעה שמדובר
8 בפעילות ייצורית, שהרי מדובר בחיתוך של פירות ובאריזתם באריזות שי. לעומת זאת, כאשר
9 מדובר בפעילות של מתן שירותים, הדבר מתאפיין בדרך כלל במתן שירות אישי לפי מידותיו
10 של הלקוח, במבנה משרדים ועל ידי מי שעיסוקו במקצוע חופשי כגון רואה חשבון, עורך דין,
11 רופא, מהנדס וכדומה (ראו ענין אליהו זוהר, בפסקה 24). יפים לענין זה הדברים הבאים
12 שנאמרו בענין רעינות :
13
- 14 " ... המחוקק בא ליתן הטבות ל"פעילות ייצורית", וזו, על-פי עצם טיבה, מנוגדת היא
15 לפעילות של מתן שירותים ... יש לשאול אפוא בכל עניין ועניין, אם הפעילות שבה מדברים
16 אנו נמשכת אל מרכז הגראוויטאציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים".
17 ...בהחילם מבחן זה או אחר על פעילויות אלו ואחרות, קבעו בתי המשפט מעת לעת איזו היא
18 פעילות שהתואר "ייצורית" יאה לה ואיזו היא פעילות שהתואר "ייצורית" אינו יאה לה."
19 (דברי כב' השופט (כתוארו אז) מ' חשין, בפסקה 6).
20
- 21 18. לבסוף, גם המבחן הכלכלי, לפיו נשאלת השאלה האם ראוי להכיר בעסק של המערערת כעסק
22 של מלאכה, הזכאי לזכויות ייתר בקדמו את פעילות הייצור, תומך במסקנה כי יש לראות
23 בעסקה של המערערת כעסק של מלאכה, נוכח מלאכת הכפיים שמבצעים עובדי המערערת
24 בחומרי הגלם הבסיסיים, הם הפירות שנחתכים, מגולפים ומעוצבים לפני אריזתם למשלוח.
25 וכפי שנפסק בענין אשדוד בונדד :
26
- 27 "פעילות ייצורית הינה ככלל פעילות תעשייתית, שהרי זו מטרתה של התעשייה, יצירת
28 מוצרים חדשים מחומרי גלם שונים, ברמות עיבוד שונות, לתועלתה ולרווחתה של החברה.
29 המחוקק הכיר בחשיבותה של הפעילות התעשייתית וביקש לעודד אותה על ידי מתן



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 תמריצים שונים למי ששולחים ידם בפעילות זו, אם על ידי מתן הקלות בתשלומי מיסים
2 ואם בדרכים אחרות". (דברי כב' השופטת ע' ארבל, בפסקה 15).
- 3
- 4 19. ודוק. על גבי סקלת הפעילות העסקית, בה מצד אחד מצוייה פעילות תעשייתית "קלאסית"
5 של ייצור מוצר מחומר גלם במבנה תעשייתי מובהק, ומן הצד האחר של הסקלה מצויים ענפי
6 השירותים הקלאסיים הניתנים בדרך כלל במבני משרדים (כגון שירות אישי של בעלי
7 מקצועות חופשיים דוגמת רופאים, אדריכלים, רואי חשבון, עורכי דין וכדומה), מצוייה
8 בתווך קטגוריית הנכסים המשמשים למלאכה:
9
- 10 "בתווך בין שתי הקבוצות הללו מצויה קטגוריית הנכסים המשמשים ל"מלאכה", אשר יש
11 בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים. מחד גיסא, בתי מלאכה לסוגיהם
12 מאופיינים במרכיב "שירותי" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית
13 המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל
14 מאפיין "תעשייתי", במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים
15 מקצועיים ("צווארון כחול"), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ("צווארון לבן").
16 כמובן שבעידן המודרני אין מדובר עוד בכוכים חשוכים מוארים בעששיות, אלא בבתי
17 מלאכה המשלבים לצד עבודת כפיים גם עבודה עם מיכון מקצועי מתאים. מאפיינים אלה
18 תואמים לחלוטין את האופי של פעילויות הנחשבות כמלאכה קלאסית, דוגמת אלה הנזכרים
19 בהגדרה המילונית של "בית מלאכה" (נגריה, מסגריה וסנדלריה), וכן סוגים נוספים של
20 בתי מלאכה שהשירות שניתן בהם ללקוחות הוא שירות אישי המאופיין בעבודת כפיים
21 מקצועית. פעילות המקיימת שני מאפיינים אלה ראויה להיות מסווגת לצרכי ארנונה בסיווג
22 של "מלאכה" או "בית מלאכה".
- 23
- 24 (דברי כב' השופט מ' מזוז בענין אליהו זוהר, בפסקה 24).
- 25
- 26 20. על רקע דברים אלה, נקבע בענין אליהו זוהר כי הפעילות המתבצעת במכבסות היא פעילות
27 של מלאכה, שכן מחד גיסא, המכבסות אינן עוסקות בייצור מוצרים, אלא נותנות שירות אישי
28 ללקוחות בהתאם לצרכיהם הפרטניים, ועל כן אינן בגדר "תעשייה"; ומאידך, פעילות זו אינה
29 בגדר "שירותים", שכן השירות שהן מעניקות הוא שירות המאופיין בעבודת כפיים של בעלי



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 מקצוע המבוצעת בחלקה באופן ידני ובחלקה באמצעות מכונות, במבנה בעל אופי תעשייתי
2 ולא במשרד.
3
- 4 דברים אלה הולמים היטב את פעילותה של המערערת, שהרי היא משלבת שירות מקצועי
5 ללקוח קונקרטי המזמין ממנה חבילת שי מהודרת לפי צרכיו ותקציבו (באמצעות אתר
6 האינטרנט ולא באמצעות הגעה פיזית אל הנכס), יחד עם מלאכת כפיים מובהקת של חיתוך
7 פירות, גילופם ואריזותם באריזות שי בתוך חלל עבודה בעל אופי תעשייתי. שילוב זה תומך
8 במסקנה כי ענין לנו בעסק של מלאכה ולא בעסק של שירותים.
9
- 10 21. גם הצילומים שהוצגו בפני מעידים כאלף עדים כי מדובר בבית עסק שמנוהלת בו מלאכת
11 כפיים מובהקת, בעלת אופי יצרני: בצילומים אלה ניתן להיווכח בשולחנות העבודה,
12 במכשירי החיתוך ובשאר הציוד הטכני הנדרש לצורך יצירת המארזים.
13
- 14 22. העובדה שהמערערת מוכרת את מוצריה, אינה מצדיקה את סיווגה כעסק של שירותים
15 ומסחר כנטען על ידי המשיבים. פשיטא שגם מפעל תעשייתי לכל דבר וענין רשאי למכור את
16 מרכולתו מבלי לאבד אגב כך את סיווגו כמפעל תעשייתי (עמ"נ (מינהליים ת"א) -02-30042
17 תמוז תקשורת שיווקית בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו,
18 25.09.2018) (בפסקה 35)).
19
- 20 23. לבסוף, לא מצאתי בסיס משפטי למסקנתה של ועדת הערר, לפיה המערערת אינה זכאית
21 ליהנות מן הסיווג של "בתי מלאכה", רק משום שלא הוכיחה כי הכנסותיה דלות ושהיא
22 מספקת שירות חיוני לציבור. בעלי מלאכה יכולים להיות עשירים מופלגים ולספק מוצרי
23 מותרות שאין בהם כל צורך חיוני, מבלי שהדבר יגרע כהוא זה מזכותם שעסקם יסווג לצרכי
24 ארנונה כ"בתי מלאכה", אם אכן זהו טיבו של העסק, על פי המבחנים המקובלים.
25
- 26 24. משכך, פעילותה של המערערת הינה פעילות בעלת אופי ייצורי מובהק, שראוי היה לסווגה
27 תחת הסיווג של "בתי מלאכה", ולא בסיווג של "משרדים, שירותים ומסחר" כפי שקבעה
28 ועדת הערר.
29



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

עמ"נ 18-11-69375 אר.אס.אס. שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

- 1 25. בשולי הדברים אציין כי עצם העובדה שלא כל שטחו של הנכס שימש אך ורק לצרכי ייצור
2 (מקצתו שימש לצרכי אחסון הפירות), אינה גורעת מסיווג השטח כולו לפי הסיווג של "בתי
3 מלאכה", מכוחו של הכלל לפיו כאשר מדובר במתקן רב תכליתי, בעל מספר שימושים
4 המשולבים זה בזה לתכלית אחת, הטפל הולך אחר העיקר. ראה ע"מ 803/15 עיריית פתח
5 תקווה נ' קונטאל אוטומציה ובקרה בע"מ (פורסם בנבו, 13.09.2017), בו נפסק כי:
6
7 "הלכה היא כי מקום בו מדובר ב"מתקן רב תכליתי" בעל שימושים מגוונים, אשר ניתן
8 להפריד בין חלקיו השונים והשימוש הנעשה בהם – הסיווג ייעשה בנפרד לכל יחידה על-
9 פי שימושה ותכליתה ... עם זאת, בפסיקתנו נקבע כי מקום בו מדובר ב"מתקן רב תכליתי"
10 בו הפעילויות השונות משולבות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצלן לצורך הסיווג
11 לנתחים קטנים וטפלים למהות העיקרית." (דברי כב' השופט (כתוארו אז) ח' מלצר, בפסקה
12 33).
13
14 ראה גם ע"א 8838/02 אבי גולדהמר נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו, 20.09.2006):
15
16 "השאלה מתי חלקים שונים של אותו נכס יזכו לסיווג נפרד נדונה כבר בפסיקתו של בית
17 משפט זה ונקבע כי כאשר מדובר ב'מתקן רב-תכליתי' בעל שימושים מגוונים, שניתן
18 להפריד בין מתקניו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד ואילו
19 כאשר הפעילויות המבוצעות בחלקים השונים משולבות זו בזו ותכליתן אחת, אין מקום
20 לפצל את הסיווג ... " (דברי כב' השופטת (כתוארה אז) מ' נאור, בפסקה 5).
21
22 26. אשר על כן, הערעור מתקבל. החלטתה של ועדת הערר מבוטלת. בית העסק של המערערת
23 יסווג תחת הסיווג של "בתי מלאכה" ולא לפי הסיווג של "משרדים, שירותים ומסחר".
24
25 27. המשיבים ישאו בהוצאות המערערת בסך של 20,000 ₪.
26
27 28. המזכירות תחזיר למערערת, באמצעות בא כוחה, את הערבון שהפקידה.
28
29 ניתן היום, כ' כסלו תש"פ, 18 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.
30



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

עמ"נ 18-11-69375-אר.אס.אס.שיווק יינות ומזון בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח'

18 דצמבר 2019

חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא

1
2