

**העוררת:**

**שיכון ובינוי מים בע"מ**

ע"י ב"כ עוה"ד משה גלזנר ו/או יצחק גלזנר  
מרח' רמז 13 נתניה 4231015  
טלפון: 09-8620395; פקס: 09-8626827

-נגד-

**המשיב:**

**מנהל הארנונה של עיריית רחובות**

על ידי ב"כ עוה"ד נועה בן אריה ו/או אלי אליאס ו/או  
מירה סלומון ו/או גילה ליבוביץ ו/או טל קמר ו/או  
ורדית מרימי ו/או ד"ר נחמיה אבנרי  
אליאס בן אריה משרד עורכי דין  
רחוב ראול ולנברג 22 א, בית זמיר (קומה 4) תל אביב 69719  
טל: 03-5600111; פקס: 03-5600707

**החלטה**

הערר שבפנינו עניינו חיובי ארנונה, אשר הושתו על העוררת על ידי המשיב לשנות הכספים 2015 בגין נכס המצוי בתחום שיפוטה של העירייה.

**להלן בקצרה העובדות נשוא הערר:**

1. העוררת רשומה בפנקסי העירייה כמחזיקה בנכס במכון וויצמן, המשמש כבאר, המצויה בתחום שיפוטה של העירייה. (להלן: "העוררת")
2. ביום 16.7.2006 נכרת הסכם בין חברת ניטרון כימטק בע"מ (להלן: "ניטרון") למכון וויצמן למדע, על פיו התחייבה ניטרון להתקין מתקן טיהור מי בארות בבאר שבתחום המכון ובבעלותו של המכון וכן ליתן למכון שירותי טיהור מים במהלך תקופת ההסכם.
3. ביום 19.2.12 המחתה ניטרון את כל זכויותיה וחובותיה על פי ההסכם לעוררת.
4. בחודש פברואר 2015 שלחה העירייה לעוררת שומת ארנונה בגין הנכס המוחזק על ידה.

5. ביום 28.4.15 העוררת הגישה השגה בגין שומת הארנונה לשנת הכספים 2015 אשר נדחתה בתשובתו של מנהל הארנונה.
6. ביום 17/9/2014 ניתנה החלטה בערר המתייחסת לשאלות השנויות במחלוקות לרבות שאלת סיווג הנכס.
7. העוררת הגישה ערעור על החלטת הוועדה ביחס לשאלת סיווג הנכס בגדר עמ"נ 14-12-58746 **בבית משפט המחוזי מרכז לוד**.
8. ביום 30/3/2015 ניתנה החלטת כבוד בית המשפט בהתאם להסכמת הצדדים לפיה הדיון בשאלת סיווג הנכס יוחזר לוועדה להשלמת הדיון בשאלת הסיווג.
9. החלטת בית המשפט ביטלה את סעיפי ההחלטה של וועדת הערר מיום 17/9/2014 בשאלת הסיווג ומכאן, ההחלטה דן.
10. העוררת הגישה תצהיר מטעם מר ערן חשאי סמנכ"ל העוררת והמשיב הגיש תצהיר מטעם מנהל הארנונה מר מנחם רוזנטל.
11. ביום 23.12.2015 התקיימה ישיבת הוכחות במסגרת הערר אשר בנדון.

### **טענות העוררת:**

12. לטענת העוררת מתקן הטיהור תכליתו הוא טיהור מי באר ע"י הפיכת המים לראויים לשתיה.
13. בהתאם לפסיקת בתי המשפט ניתן להיעזר ולפרש את המונח "תעשייה" בחיקוקי הארנונה ע"י פרשנות שניתנה למונח זה בחיקוקים אחרים ובראשם **חוק עידוד התעשייה (מיסים) תשכ"ט - 1969**.
14. לטענת העוררת אמת המידה המרכזית באמצעותה יש לבחון אם פעילות מסוימת נופלת לגדר "תעשייה" היא מידת היותה "ייצורית" כאשר לשיטת העוררת פעילות מתקן הטיהור היא בבחינת "תעשייה" ולפיכך, הסיווג המתאים הוא תעשייה.
15. לשיטת העוררת פעולת הפיכת המים למים ראויים לשתיה הינם בבחינת יצירתו של יש מאין ובנוסף הקריטריונים שנקבעו בפסיקה (פסק דין רעיונות) מתקיימים במקרה הנדון ומשכך, יש לקבוע, כי הסיווג הנכון והמתאים הוא "תעשייה".

## טענות המשיב:

16. לטענת המשיב סיווג הנכס כ"משרדים, שירותים ומסחר" נקבע כדין.
17. לטענת המשיב, תכליתו של הנכס הינו מתן שירותי טיהור מים, שירותים המוענקים על ידי העוררת באופן זהה גם בנכסים נוספים המוחזקים על ידה והמצויים בתחום שיפוטה של עיריית רחובות.
18. עוד נטען, כי גישת המשיב האמורה מתיישבת עם האמור בסעיף 3.1 ל"מפרט טכני כללי" של ההסכם בין מכון ויצמן לבין ניטרון מיום 14.6.06 שלפיו תכליתו של ההסכם היא אספקת מים ראויים לשתיה.
19. לטענת המשיב, עולה מן ההסכם כי המדובר בהסכם מסחרי לכל דבר ועניין, קרי – העוררת נהנית מתמורה בעד שירותיה ועל כן הסיווג המתאים ביותר לטענת המשיב הינו "משרדים שירותים ומסחר" המתייחס באופן ברור לנכסים המשמשים למתן שירותים למיניהם.
20. לטענת המשיב, נדחית טענת העוררת לסיווג הנכס כ"נכסים אחרים" מן הטעם שמדובר בסיווג שיורי החל על נכסים שאינם חוסים תחת סיווג ספציפי אחר בצו המיסים העירוני.
21. לטענת המשיב, הנכס אינו מהווה מבנה תעשייה ואינו משמש לפעילות תעשייתית, הואיל ופעילות למתן שירותים הינה פעילות הבאה במובהק בהגדרת סעיף 2.1 לצו המיסים העירוני שכותרתו "משרדים שירותים ומסחר" ואשר חל בין השאר על נכסים המשמשים לעסקים ומתן שירותים.
22. לטענת המשיב הפעילות שהתקיימה בנכס אינה מהווה משום בחינה, פעילות ייצורית שתבוא בגדר סיווג "תעשייה", הואיל ואין היא ממלאה אחר המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה לצורך הגדרת "תעשייה".

## דיון והכרעה

### סיווג הנכס:

23. המשיב מחייב את העוררת בסיווג של משרדים שירותים ומסחר, לטענת העוררת סיווג זה שגוי היות ויש להחיל על העוררת סיווג של מבנים שונים שאינם נכללים בסיווג אחר ו/או לחילופין לסווגה בסיווג תעשייה.

24. אין בידינו לקבל את טענת העוררת לסיווג שיורי, מקום בו קיים סיווג המתאים לפעילות העוררת.

25. העוררת העלתה טענה חילופית כי יש לסווגה בסיווג "תעשייה".

26. בהתאם לתקנות ההסדרים (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 מוגדרת תעשייה להלן:

"תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה; לעניין זה, "מחצבות" – מתקני הייצור במחצבות וכן שטח החציבה שמתבצעת בו חציבה בפועל בשנת הכספים שבעדה מוטלת הארנונה;

27. פסיקת בתי המשפט דנה בפסקי דין רבים בפרשנות המונח תעשייה את חלקה נסקור להלן:

28. בע"מ 2503/13 זהר נגד עיריית ירושלים (פורסם בנבו) נאמרו הדברים כדלקמן:

לענין אפיון של "תעשייה" או "מפעל תעשייתי" עמדה הפסיקה - בהקשר של דיני מס אחרים (מס מעסיקים, עידוד תעשייה) - לא רק על מרכיב הייצור ("יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר"), אלא גם על תהליכי העבודה במפעל, המכונות והיקף פעילותו וכן על המאפיין של ייצור מוצרים המוניים, להבדיל ממוצר המותאם לצרכיו של לקוח ספציפי (ע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח (1) 200 (1992); ע"א 798/85 פקיד השומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב ירושלים, פ"ד מב (4) 162 (1988); בג"צ 609/82 פנטומפ אוברסיו בע"מ נ' מרכז ההשקעות ואח', פ"ד לח (1) 757 (1984)). (הדגשה לא במקור)

29. בעמ"נ (ת"א) 34343-11-13 בזק החברה הישראלית לתקשורת נגד מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו) נאמרו הדברים להלן:

בבואנו לבחון כיום את המונח "תעשייה" ו"מלאכה" עלינו לעשות זאת במשקפי המאה ה-21, ולא במשקפי המהפכה התעשייתית של מחצית המאה ה-18. לפיכך, אין עוד צורך להוכיח כי מדובר באמצעי תעשייה מכניים דווקא, או בעבודת כפיים מפרכת. אולם, עדיין נדרש להוכיח כי מתבצעת בנכס פעילות "ייצורית" או פעילות שיש לראותה כ"מלאכה", להבדיל משימוש אחר בנכס, שאינו עונה על הגדרות אלה. (הדגשות אינן במקור)

30. בנוסף על האמור לעיל בפס"ד ע"א 1960/90 **פקיד שומה ת"א נ' חברת רעיונות**, פד"י מח(1) 200, נקבעו מבחנים שונים לקביעת סיווג הנכס וביניהם: "המבחן האחד – והוא המבחן העיקרי ששימש בהלכה עד כה – הוא מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר". **לראשונה נזכר מבחן זה (כמבחן חלקי) בע"א 403/66 החברה הא"י לקרור והספקה בע"מ נ' פשמ"ג (להלן – פרשת החברה הא"י לקרור [7])**, בעמ' 749, מול אות השוליים ד, בו קובע השופט ויתקון כי "אין לראות כייצור רק פעולה אורגינלית של עשיית יש מוחשי מחמרי גלם מוחשיים". על-אף אזהרה זו של השופט ויתקון – אשר עסק בפירוש התיבה "תעשייה" בראותו בה חלף-דיבור לייצור – נקבע לייצור מבחן בלעדי זה: "עשייתו של יש מוחשי מחומרי גלם מוחשיים" או "הפיכתו של חומר גלם ליש מוחשי":

**מפי השופט ח' דבורין בע"ש (ת"א) 63/72 מפעלי קירור בצפון בע"מ נ' פקיד השומה חדרה [12]**, בעמ' 30. השופט דבורין אומר דברים אלה בשם ועדת הערר שכוננה מכוח חוק עידוד התעשייה, והיא הוועדה שהטביעה חותמה בשנים העוקבות על תחומי התפרשותו של הביטוי "פעילות ייצורית". במקום אחר דיבר השופט ש' אשר, בשבתו ראש באותה ועדת ערר, על "...יצירת יש מוחשי מחומרי גלם מוחשיים – היינו פעולה המשנה את אופיו או את מהותו של חומר גלם מוחשי בחינת הפיכתו ליש מוחשי אחר": **ע"ש (ת"א) 180/84 עמיחי**, הוצאת ספרים בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 4(להלן – פרשת עמיחי [13]), בעמ' 70. לא אסקור את הפסיקה שהלכה בעקבות מבחן זה; דבר זה עשה השופט מלץ בפרשת מסדה [1], בעמ' 790 ואילך, והוסיף והרבה השופט ד' לויין בפרשת חברת ניקוב [2], בעמ' 165 ואילך. "פעילות ייצורית" בפירושה זה כמו נדרשת היא מאליה מן החוק, והיא היא פעילות הייצור המקובלת בשפת היום-יום, בתעשייה ובחרושת: הפיכת חומר גלם למוצרים. ובדוגמה אותה מביא א' אבן-שושן במילונו (המלון החדש (קרית-ספר, תשכ"ט) 502 לתתיבה "יצור": "יצור כלי אלומיניום בבית-חרשת".

31. להלן התייחסות למבחנים שפורטו בפסיקה תוך יישומם למקרה הנדון ולאחר שהונחו בפנינו תצהירי הצדדים ולאחר שהתקיימה ישיבת הוכחות ביום 23/12/2015 כאמור לעיל.

#### **א. מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר**

32. הרעיון הגלום בבסיסו של מבחן זה מתייחס לנטילת חומרי גלם מוחשיים והפיכת אופיים ומהותם לחומר מוחשי אחר אשר מהווה אינדיקציה לייצור השאלה העיקרית לצורך יישומו של מבחן זה הינה, האם בתהליך טיהור המים משנה המוצר את אופיו מחומר גלם לחומר אחר. מעיון בתצהירו של מר ערן חשאי (סעיף 2) עולה, כי הנכס הנדון

הינו מתקן טיהור מי בארות כאשר טיהור המים כולל טיהור המים מן הבאר שבתחום מכון וויצמן והפיכתם ראויים לשתיה.

33. בחקירתו של מר חשאי ביחס לאופיו של הנכס השיב הוא כדלקמן:

- ש. האם העוררת היא ספקית מי שתיה?  
ת. מייצרים את המים ובסוף ההליך מספקים אותם למכון וויצמן בהתאם להסכם.  
ש. אני מציג לעד דף מאתר האינטרנט, תאשר בבקשה שההליך שאתם מכנים כהליך יצור הוא בעצם הליך להסרת חנקות?  
ת. זה גם חנקות.

34. מן האמור לעיל אנו סבורים, כי התהליך המתקיים בבאר בו נשאבים "מי גלם" והפיכתם למים הראויים לשתיה איננו מהווה פעילות ייצורית.

35. נציין, כי על פי התרשמותנו מן הראיות שעמדו בפנינו לא התרשמנו, כי המים נהפכו במהותם ובאופיים לחומר מוחשי אחר בבחינת יש מאין.

#### **ב. מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר :**

36. מבחן זה הוא כעקרון, השימוש שנועד למוצר, 'הענקת הערך למוצר מעבר לערכו עבור המזמין לבדו (או הנהנה הראשוני)... [ע'א 798/85 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב ירושלים (1979) בע'מ, מב (4) 176, 162 -]' (פסק דין רעיונות, בעמ' 207).

37. בנסיבות המקרה הנדון התרשמנו, כי העוררת מספקת את המים למכון וויצמן בלבד בבחינת לקוח ספציפי שהזמין את השירות ובנסיבות אלו אין לראות בפעילותה של העוררת 'פעילות ייצורית'

#### **ג. מבחן ליבת הפעילות :**

38. בעניינו, בחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה בהיבט זה אנו סבורים, כי ליבת הפעילות הנעשית בנכס נוטה לכיוון מתן שירותים מדובר על הספקת מי שתיה כפי שעולה גם מחקירתו של מר חשאי.

39. אנו סבורים, כי פעילות העורר כפי שסווגה, הינה הסיווג הנכון ביותר בעניינה של העוררת העונה על כל המאפיינים של נתינת שירות שהוא אישי ובהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי.

40. בנוסף על כך, כפי שעולה מהמפרט "טכני כללי" של ההסכם בין מכון ויצמן לבין ניטרון מיום 14.6.06 עולה, כי תכליתו של ההסכם היא אספקת מים ראויים לשתיה.

41. בחינת ההסכם מביאה אותנו לכלל מסקנה, כי מדובר בהסכם מסחרי לכל דבר ועניין, קרי – ישנה תמורה בעד השירותים אותם מספקת העוררת.

42. אשר על כן, ומכל הטעמים לעיל אנו סבורים, כי הסיווג "משרדים שירותים ומסחר" נעשה כדין ועל כן, אנו דוחים את הערר.

43. בנסיבות העניין לא מצאנו ליתן צו להוצאות.

**זכות ערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים בתוך 45 ימים.**

ניתן היום בהעדר הצדדים: ט"ו/כסלו/תשע"ז (15/12/2016)

---

מר אברהם מגן  
חבר הוועדה

---

מירב ליברפרב, עו"ד  
יו"ר הוועדה

---

גד שהרבני, עו"ד  
חבר וועדה