

# מפגש מקצועי בזום במיסוי מוניציפאלי

משרד עורכי דין כץ, גבע, איצקוביץ  
בשיתוף עם המכללה לניהול בתעשייה -  
התאחדות התעשיינים  
איגוד ההייטק 2021

## נושאים שידונו:

קריאת והבנת צו הארנונה

סיווגי התעשייה השונים

יחס המחוקק לחברות ההיי-טק בנושא ארנונה

פטורים והנחות לכולם ולחברות הייטק בפרט

# מבוא לארנונה

ארנונה = מס

## אין זיקה לשירותים קונקרטיים

**מס** - "הוא תשלום המוטל דרך כפיה על ידי רשות ציבורית באין כנגדו שום תמורה ישירה הניתנת מידי הרשות למשלם המס. דיני המס הם חוקים, תקנות, צווים, כללים וחוקי עזר של הרשויות המקומיות".

**אגרה** - "תשלום חובה המוטל בכפייה ומשולם תמורת מצרך או שרות. באגרה קיים קשר בין התשלום לבין המצרך או השרות שהרשות מספקת. עם זאת, אין זו תמורה כמשמעה בדיני החוזים (שיעור האגרה וערך השירות אינם תלויים זה בזה). בכך נבדלת האגרה ממחיר. תשלום אגרה יכול שיהא כפוי על המשלם ויכול שיהא מרצון. הדבר תלוי באופיה של כל אגרה".

**מחיר** - "נקבע על בסיס של מו"מ בין מוכר מרצון לקונה מרצון בעוד אגרה מוטלת בכפיה על הרשות"

# מבוא לארנונה

מסגרת נורמטיבית לחקיקת הארנונה

סעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה

"(א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית, על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימוש ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס".  
(ב) השרים יקבעו בתקנות את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס, קביעת שימוש, מקומו וסיווגו לענין הטלת ארנונה כללית.

המונח - מועצה

סעיף 1 לפקודת העיריות:

"מועצה" — מועצה של עיריה שנתכוננה לפי הוראות הפקודה.

# מבוא לארנונה

הטלת הארנונה על ידי הרשות המקומית

## מועד החלטה

סעיף 276 לפקודת העיריות (נוסח חדש). הרציונל - תכנון תקציבי.

"החלטת מועצה בדבר הטלת ארנונה כללית תתקבל לא יאוחר מיום 1 ביולי שלפני שנת הכספים שלגביה מוטלת הארנונה".

# מבוא לארנונה

הטלת הארנונה על ידי הרשות המקומית

## השיקולים בחקיקת צו ארנונה:

- תקציב מתוכנן.
- סבירות- בג"צ 345/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב.
- איסור אינדיבידואליזציה – חוזר מנכ"ל משרד הפנים, בג"צ 547/84 עוף העמק נ' המועצה המקומית רמת ישי.
- התחשבות ואבחנה סקטוריאליים (עידוד, רווחיות) בג"צ 345/78 ירדניה חברה לביטוח בע"מ נ' עיריית תל אביב.
- איסור קביעת ארנונה לפי מהות המחזיק. ע"א 8588/00 עיריית עפולה נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ.

# מבוא לארנונה

נכסים נשוא הארנונה

## סעיף 269 לפקודת העיריות - הגדרות

"נכסים" - בנינים וקרקעות שבתחום העיריה, תפוסים או פנויים, ציבוריים או פרטיים, למעט רחוב.

"בנין" - כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או בחלקו.

# מבוא לארנונה

נכסים נשוא הארנונה

## סעיף 269 לפקודת העיריות - הגדרות

"רחוב" - לרבות כביש שהנסיעה בו כרוכה בתשלום אגרה, היטל או תשלום אחר כיוצא באלה, וכן דרך כהגדרתה בחוק התכנון והבניה, לתשכ"ה-1965, שבה עובר הכביש, שטחי השיקום הנופי בכביש ובדרך שבה הוא עובר, וכל מיתקן בתחום הכביש והדרך, למעט בנין, הדרוש במישרין לגביית האגרה, ההיטל או תשלום אחר כיוצא באלה, וכן מסילת ברזל כמשמעותה בסעיף 2 רישה ופסקאות (1) ו-(2) לפקודת מסילות הברזל [נוסח חדש], תשל"ב-1972, וכן מיתקנים לצורך מסילת הברזל או בקשר אליה, המהווים חלק בלתי נפרד ממנה.

- בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא
- ע"א 9368/96 מליסרון נ' עיריית קריית ביאליק.



# מבוא לארנונה

נכסים נשוא הארנונה

סעיף 269 לפקודת העיריות- הגדרות

"קרקע תפוסה" - כל קרקע שבתחום העיריה שאינה אדמה חקלאית, שמשמשים בה ומחזיקים אותה לא יחד עם בנין.

בג"צ 227/84 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה

"אדמה חקלאית" - כל קרקע שבתחום העיריה שאינה בנין, המשמשת מטע או משתלה או משק בעלי חיים או לגידול תוצרת חקלאית או לגידול יער או פרחים; אלא שקרקע כזאת, אם היא נמצאת באזור מגורים או באזור מסחרי ואינה עולה בשטחה על חמישה דונם, רשאית המועצה לראותה שלא כאדמה חקלאית, בשים לב לדרגת התפתחותו של אותו אזור.

# מבוא לארנונה

הנישום בארנונה

הגדרות בפקודת העיריות (נוסח חדש):

"בעל" - לרבות אדם המקבל, או הזכאי לקבל, הכנסה מנכס, או שהיה מקבלה אילו היה הנכס נותן הכנסה, בין בזכותו הוא ובין כבא כוח או כנאמן, בין שהוא הבעל הרשום של הנכס ובין שאיננו הבעל הרשום, וכולל שוכר או שוכר משנה ששכר נכס לתקופה שלמעלה משלוש שנים.

ההגדרה בתקנות ההנחה:

"בעל" - כהגדרתו בפקודת העיריות, למעט המילים "כולל שוכר או שוכר משנה ששכר נכס לתקופה שלמעלה משלוש שנים";

•בג"צ 973/90 פרופיל חן בע"מ נ' עיריית יבנה

# מבוא לארנונה

הנישום בארנונה

הגדרות -

"מחזיק" - אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון.

מחזיק המשתמש בנכס: אדם המשתמש בנכס הוא המחזיק בו ולפיכך הוא הנישום בארנונה. הפסיקה פרשה את המונח "מחזיק" כבעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס.

## מבוא לארנונה

- לכל רשות מקומית צו ארנונה משלה
- צו הארנונה קובע את שיטת המדידה של הנכס, הסיווגים השונים בהם יחויב המחזיק בנכס, האזורים השונים וכד'
- צווי הארנונה שונים מהותית מרשות לרשות

## מבוא לארנונה

"בית מלאכה" – לרבות מוסך;  
"בית מלון" – לרבות בית הארחה ואכסניה;  
"חניון" – בין מקורה ובין שאינו מקורה, שהחניה בו נעשית תמורת תשלום;  
"מבנה חקלאי" – מבנה של קבע הנמצא על אדמה חקלאית ומשמש לצורכי חקלאות;  
"מבנה מגורים" – לרבות בית אבות;  
"מבנה מגורים שאינו בשימוש" – (פקעה);  
"מועצה" – כהגדרתה בסעיף 7 לחוק;  
"מערכת סולארית" – מערכת לייצור חשמל על ידי שימוש באנרגיית השמש בטכנולוגיה פוטו-וולטאית או תרמו-סולארית, אשר אינה עושה שימוש בדלקים פוסיליים מעבר לקבוע בפסקה..  
"משרד, שירותים ומסחר" – לרבות מיתקן חשמל, תחנת אוטובוס, מסעדה, בית קולנוע, תחנת דלק, חנות, רשת שיווק, דוכן, מרכול, בית מרקחת, סניף דואר וסוכנות דואר, שבהם ניתן שירות לציבור ולמעט בנק וחברת ביטוח;  
"תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, **בתי תוכנה**; לעניין זה, "מחצבות" – מיתקני הייצור במחצבות וכן שטח החציבה שמתבצעת בו חציבה בפועל בשנת הכספים שבעדה מוטלת הארנונה;

# מבוא לארנונה

26.39

תעריף המינימום לתעשייה

(4) תעשייה

176.43

תעריף המקסימום לתעשייה

(4) תעשייה

# מבוא לארנונה

## חיוב רטרואקטיבי פסול בגין שנים עברו

קיימת שורה של פסקי דין הנוגעים לחיוב הרטרואקטיבי פסול:

- ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים
- עעמ 4551/08 עיריית גבעת שמואל נ' חברת חשמל לישראל בע"מ
- עע"מ 1280/10 מעונות מכבי ואח' נ' עיריית רמת גן
- חיוב רטרואקטיבי בריבית והפרשי הצמדה
- נע"ין בחיוב רטרואקטיבי לדוגמא

פסקי דין רבים עסקו בשאלה מתי יסווג נכס בסיווג אחיד ומתי יסווג בסיווגים שונים.

## פס"ד מפעלי נייר אמריקאיים:

- השאלה שעלתה בפני ביהמ"ש הינה מתי יסווג מתקן רב תכליתי כמכלול ומתי יסווגו חלקים ממנו בנפרד.
- נפסק כי כאשר המדובר במתקן רב תכליתי שניתן להפריד בין מתקניו השונים, יעשה הסיווג של כל מתקן בנפרד.  
מהו מתקן רב תכליתי?
- האחד: זיקה תכליתית בין יחידה אחת ליחידה הסמוכה לה.
- השני: האם השימוש במתקן ספציפי הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולתכליתו.



## פס"ד קר פרי

- פסק הדין עוסק בנכס המשמש לקירור מזון אשר סווג במשך 45 שנים כ"תעשייה" וכעת שונה סיווגו ל"עסק".
- המפעל עתר לבית המשפט בטענה כי מכיוון שלא השתנה השימוש בנכס אין לשנות את סיווגו של הנכס ויש להמשיך ולחייבו כתעשייה.
- בית המשפט קיבל את עמדת העותרת וקבע כי לא הוכח שינוי בשימוש בנכס. כמו כן נקבע כי לאור חוקי ההקפאה, לא ניתן לשנות את סיווג הנכס אם לא השתנה השימוש בו וכי השימוש המבוצע בנכס מהווה "תעשייה".
- עיריית חולון ערערה לבימ"ש עליון אשר קיבל את הערעור וקבע בין היתר כי "יש לקבוע כי תקנה 5 לתקנות 2007 מונעת ממועצת העירייה לערוך, ללא אישור השרים, שינויים בצו הארנונה אך אין היא מונעת מפקידי העירייה לשנות סיווג של נכס ספציפי מסיווג אחד לסיווג אחר הקיים בצו הארנונה (גם אם בפועל לא השתנה השימוש בו)".

## עא 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ

המדובר בירחון בשם "ידע למידע" – ירחון למיסוי, למשפט ולכלכלה, ובו כתבות שתוכנן ראיונות ופירסומים של דברי חקיקה, פסקי-דין, ידיעות, מאמרים, טבלאות, שערים, מדדים וכן טבלאות לגילום משכורת.

בית המשפט העליון פסק כי לא כל "פעילות ייצורית" נעשית בהכרח "מפעל תעשייתי", וכנראה לא כל מפעל שניתן לכנותו "מפעל תעשייתי" עוסק בהכרח בייצור כמובנו. המבחן העיקרי הוא מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר". מבחן זה הוא טוב ויעיל, אך אינו מבחן-בלעדיו-אין. מבחן חלופי הוא, למשל, טיבו של תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף פעולתו הכללית של המפעל וכיוצא באלה. מבחן אחר הוא השימוש שנועד למוצר – הענקת הערך למוצר מעבר לערכו בעבור המזמין לבדו (או הנהנה הראשוני).

## מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב יפו נ' דרורי שלומי ארועטי פרסומאים בע"מ

- יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר: מתקיים בענייננו. המדובר בתהליך ארוך בסופו של הליך הייצור מתקבל עיתון הידוע כ"ידיעות אחרונות". אין המדובר במקרה בו לוקחים מוצר מהמדף עורכים אותו בצורה כזו או אחרת ומוציאים אותו לציבור (כדוגמת הוצאה לאור של ספר) אלא המדובר בפעולת ייצור של חומר חדש מידי יום ביומו, עריכתו אל תוך הכתבות ושילובו בעיתון.
- המבחן הכלכלי/מבחן השבחת הנכסים: מבחנים אלו מרחיבים את מבחן יצירת "יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" וכוללים כל השבחה של טובין או חומר מוחשי, אף אינם מביאים לשינוי בצורתם. ובענייננו הפעילות בנכס חורגת משלב הרעיון והיצירה המחשבתית ועוברת לשלב של ביצוע והוצאה לפועל של אותו הרעיון על ידי הוצאת עיתון במהדורה כתובה. כלומר, מדובר בפעילות היוצאת משלב ה'משרד' ועוברת לשלב ה'מלאכה'. כל פעילות עליה ניתן להצביע ברוח זו מהווה פעילות של ייצור.

## מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב יפו נ' דרורי שלומי ארועטי פרסומאים בע"מ

- היקף שימושו של המוצר המוגמר: בענייננו, המדובר בפעילות העומדת במבחן זה שכן המדובר בפעילות ייצורית המיועדת לשימושו של **ציבור רחב-ציבור קוראי העיתון** במהדורתו הכתובה.

- מבחן ההנגדה: יש לבחון האם הפעילות המדוברת מנוגדת לפעילות של מתן שירותים, שרק אז מדובר בפעילות ייצורית. בענייננו, תוצר העוררת אינו מיועד לשימוש לקוח מסוים, ולפיכך אין הדבר קרוב לפעילות של מתן שירותים יותר מאשר לייצור.

## עע"ם 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופטת צ' ברון), בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, אשר הורה למערערת לתקן את חיובה של המשיבה בארנונה ולחייבה בתשלומי ארנונה שייקבעו על פי סיווג נכסיה תחת הסיווג "תעשייה". חברת אשדוד בונדד בע"מ, מפעילה בתחום שיפוטה של המערערת, המועצה האיזורית חבל יבנה, מחסני ערובה כנאמן של שלטונות המכס.

בין השנים 1994-2001 סיווגה המועצה את נכסה של המשיבה לצרכי ארנונה כ"תעשייה". יצוין, כי סיווג עסקה של המשיבה נדון בעבר על ידי בית המשפט המחוזי (סגן הנשיא כתארו דאז), השופט א' גורן) אשר קבע ביום 27.9.95 כי יש לראות את עיסוקה של המשיבה לצרכי ארנונה בקטגוריית "תעשייה" (ה"פ 1432/93). בשנת 2002 שינתה המועצה את סיווג נכסה של המשיבה לסיווג של "משרדים שירותים ומסחר". שינוי הסיווג הביא להעלאה משמעותית של שיעור הארנונה שהוטלה על המשיבה.

נוכח שינוי הסיווג עתרה המשיבה לבית המשפט המחוזי בבקשה כי יאסור על המועצה לשנות את סיווג נכסה.

## עע"ם 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ

המחוקק הכיר בחשיבותה של הפעילות התעשייתית וביקש לעודד אותה על ידי מתן תמריצים שונים למי ששולחים ידם בפעילות זו, אם על ידי מתן הקלות בתשלומי מיסים ואם בדרכים אחרות (ראו למשל: תקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג - 1993). יחד עם זאת, בגדרה של פעילות תעשייתית ביהמ"ש קבע כי ניתן להכניס גם פעילות משלימה, המביאה את המוצר לידי מצבו המוגמר כשהוא משווק לשוק או לקהל הצרכנים לו הוא מיועד.

המוצרים בהם מבצעת המשיבה את טיפול משלים מגיעים לידיה כשהם כבר בגדר מוצר מוכן והמשיבה עצמה אינה מכניסה כל שינוי במוצר עצמו. יחד עם זאת, אותו טיפול משלים שנעשה אצל המשיבה הינו טיפול הנחוץ על מנת שניתן יהיה לשווק המוצר בישראל. במילים אחרות, הפעילות המתבצעת בנכס מהווה חוליה אחרונה של הטיפול במוצר. פעילות זו יש בה להשפיע על ערך המוצר, ההופך נגיש לציבור הישראלי. לאור האמור, ביהמ"ש קבע כי בנכס שבמוקד הדיון בפנינו מתבצעת פעילות המשלימה ייצור תעשייתי ואשר ראוי לסווגה כפעילות תעשייתית.

## עע"ם 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ

השופטת קבעה: "ערה אני לטענה כי שיעור הארנונה לנכסי תעשייה נקבע מתוך מטרה לעודד את הפעילות התעשייתית ואת הייצור במשק, בעוד הפעילות המשלימה שמבצעת המשיבה הינה במוצרים מיובאים. אלא, שאני סבורה כי הפעילות המשלימה שמבצעת המשיבה בנכס, כשהיא לעצמה, יש לה אופי מעין-תעשייתי."

## בר"ם 10569/08 מילים שירותי כתיבה ותרגום בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירות תל אביב

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט לענינים מינהליים (כב' השופטת אסתר קובו). פסק הדין הפך את החלטתה של ועדת ערר ארנונה שליד עיריית תל-אביב-יפו מיום 23.5.2006, בעניין סיווג נכס בו מחזיקה מילים שירותי כתיבה ותרגום בע"מ לצורכי ארנונה, כך שהסיווג "תעשייה" הוחלף בסיווג "עסקים".

יתר על כן, המבקשת קובלת על האופן בו יישם בית משפט קמא את מבחני הסיווג. **ואולם, חרף טענותיה הרבות, ביהמ"ש לא ראה מקום ליתן רשות ערעור:** התשתית העובדתית מוסכמת וכמוה גם ההלכות אשר יש להחיל על סיווג נכס לצורכי ארנונה והאם מדובר בייצור ותעשייה או שמא בשירותים. גדר המחלוקת נוגע אפוא אך לשאלת יישום ההלכה, וכידוע בכך אין כדי להצדיק רשות ערעור. גם לגופו של עניין ביהמ"ש לא מצא עילה להתערבות בפסק דינו של בית משפט קמא. בית המשפט פעל בהתאם להלכות המחייבות לעניין סיווג נכסים ויישמן כהלכה.



## מילים שירותי כתיבה ותרגום בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב

התעריפים השונים בעניין ארנונה, מבטאים את רצונו של המחוקק לעודד דווקא את סקטור התעשייה. מקובלת על ביהמ"ש עמדתו של בית משפט קמא כי המבקשת אינה עומדת בקריטריונים הנדרשים וכי חרף השמות בהם הולבשו מוצריה, הפעילות שבה מדברים אנו, נמשכת אל "מרכז הגרוויטציה" של מתן שירותים ולא אל זה של ייצור (פרשת רעיונות, לעיל, בעמ' 208). המבקשת טענה כי בעניין אשדוד בונדד נמצא תימוכין למסקנתה, לפיה הסיווג הראוי לה הוא "תעשייה", אלא שבית משפט קמא התייחס להלכה שנקבעה בעניין האמור ומצא כי היא חלה על עובדות שונות מאלו שעמדו לפניו בפרשה הנוכחית. ממילא מדובר בשאלה שבעובדה שבית משפט זה אינו נוהג להתערב בה. אמנם לכאורה המבקשת אינה מבקשת שנתערב בהכרעות עובדתיות, אך בפועל מבקשת היא כי נקבל את פרשנותה באשר ליישום הראוי של מבחני הסיווג, על-יסוד הדוגמאות המפורטות בבקשתה. דוגמאות אלו כוללות יסוד עובדתי מובהק. כך לדוגמה, בדיונה במבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, טוענת המבקשת כי בית המשפט שגה ביישום המבחן, שכן היא מבצעת את הרעיון על כל שלביו ולשם כך היא מפרטת דוגמאות של מוצריה השונים ואת הליכי יצירתם. מדובר, כאמור, בעניין עובדתי שנדון לעומק בבית משפט קמא ואין מקום להתערב בהכרעותיו.

## עמ"נ 302/07 טמיר כהן 1999 בע"מ נ' מנהל ארנונה תל אביב

עניינה של המחלוקת הוא בסיווג חדרים במשרדי המערערת, המשמשים למחלקת "קריאייטיב" במשרד. המערערת טענה כי יש לסווג את החדרים במחלקה זו בסיווג של "תעשייה ומלאכה", בעוד שהמשיב טען כי במחלקה מתבצעת פעילות שאינה חורגת מפעילות של מתן שירות, ובוודאי שאינה באה בגדר פעילות ייצורית. לכן יש לסווג את החלק הזה בהתאם לסיווג של כל הנכס, היינו כ"בניינים שאינם משמשים למגורים", שכן מהות הפעילות הוא במתן שירותי פרסום. ועדת הערר לענייני ארנונה קבלה את עמדת המשיב. מכאן הערעור.

### **בימ"ש לעניינים מינהליים דחה את הערעור בקובעו:**

העניין הראשון שיש להביא אותו בחשבון, הוא תכליתם של חוקי המס, אשר קבעו סיווג מיוחד לנכסים המשמשים ל"תעשייה ומלאכה". ביהמ"ש סבור כי ההצדקה לתעריף המוזל איננה קיימת בהכרח מקום שמדובר בפעילות שלצורך ביצועה לא נדרשת כמות גדולה של עובדים, ולא נדרש שטח גדול. לכן, כאשר קיים ספק ביחס לאופי הפעילות, אין מקום לסווג בסיווג המוזל פעילות שלצורך ביצועה נדרש שטח קטן ומספר מצומצם של עובדים.

## עמ"נ 302/07 טמיר כהן 1999 בע"מ נ' מנהל ארנונה תל אביב

החלת המבחנים השונים על הפעילות של המערערת, איננה מביאה למסקנה חד משמעית ונחרצת – בין היתר משום שאכן מדובר במקרה גבולי. יחד עם זאת, המסקנה העולה מהחלתם של רוב המבחנים היא כי התהליך המתבצע במחלקת הקריאייטיב במערערת איננו תהליך של ייצור תעשייתי, או של מלאכה.

כך, המבחן העיקרי הוא מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, כאשר המערערת טענה כי תהליך הייצור משלב דגמי ביניים, שבסופם מיוצר אב הטיפוס (שמיוצר בייצור המוני – אך לא במשרדי המערערת, אלא בבית דפוס). יוער כי ההלכה הפסוקה קבעה לא אחת כי מבחן זה, חרף היותו טוב ויעיל, איננו בן יחיד ואין הוא מבחן בלעדיו אין.

**הפעילות המתבצעת בכלל משרדי המערערת איננה פעילות יצרנית, אלא פעילות של מתן שירותים.** אולם המערערת טענה כי במחלקת הקריאייטיב מתבצעת פעילות שאותה יש לסווג באופן שונה, שכן מדובר בפעילות שהיא מטיבה יצרנית. ודוק, ביהמ"ש סבור כי אין מקום למסקנה כזו. בחלק מהחדרים הפעילות היא באמצעות מחשבים. רק בחדר אחד ישנה פעילות של חיתוך והדבקת דוגמאות, ובחדר אחד אחר ישנה מדפסת המדפיסה את הדוגמא ל"קדם דפוס". אין די בפעילות כזו בלבד, כדי להצדיק את המסקנה כי במחלקה מתקיימת פעילות של תעשייה או מלאכה.

## עמ"נ 302/07 טמיר כהן 1999 בע"מ נ' מנהל ארנונה תל אביב

המערערת הפנתה גם למבחן הכלכלי של השבחת המוצר. גם מבחן זה איננו מוביל בהכרח לסיווג מחלקת הקריאייטיב באופן המבוקש ע"י המערערת. המערערת טוענת כי יש להתייחס לעובדה כי במחלקת הקריאייטיב מתבצעת פעילות של הוצאה לפועל של רעיון. ואולם, הפעילות במחלקת הקריאייטיב, אינה שונה באופן מהותי מפעילות במשרדי עורכי דין או ארכיטקטים, גם שם מוצא רעיון מהכוח אל הפועל. העובדה שמדובר בהמחשה ויזואלית של רעיונות, איננה הופכת את הפעילות מפעילות של שירותי פרסום, לפעילות של ייצור.

מבחנים נוספים שהועלו על ידי ב"כ הצדדים, מחזקים את המסקנה שלעיל. הצדדים התייחסו למבחן היקף השימוש של המוצר. אכן, יתכן מצב בו מיוצר מוצר שלא לשימוש המוני – ובכל זאת מקום הייצור יסווג בסיווג של "תעשייה ומלאכה". עם זאת, העובדה כי בענייננו מדובר בייצור של דגם בלבד, המובא לאישורו של הלקוח, ושרק לאחר מכן הוא מיוצר בייצור המוני, מחזקת את המסקנה כי הפעילות במשרד הפרסום איננה פעילות יצרנית.

כידוע, הביקורת השיפוטית על החלטת רשות מנהלית, מתמצית בבחינת השאלה האם ההחלטה מצויה בתחום הסבירות. החלטתה של ועדת הערר במקרה דנן, היתה בתוך מתחם הסבירות, ואין הצדקה כי ביהמ"ש יתערב בה.

## עיתון צפון 1 נ' עיריית נהריה

" לענין האבחנה בין "תעשייה" ו"משרדים", קנה המידה לקביעה אם מדובר בתעשייה אם לאו, אינה מידת היצירתיות של הפעילות ואפילו לא האופי החיצוני של הפעילות בלבד, אלא האם הפעולה היא בגדר שירות ללקוח. לשון אחרת, "תעשיית שירותים" לפי עמדה זו - אינה תעשייה העוסקת ביצור. לאור אבחנה זו (שם) ע' 174 מול ז') לא קיבל ביהמ"ש העליון את גישתי כפי שבוטאה בעמ"ה 18/85 מ.מ.ל חיפה עיבוד נתונים וניקוב מחשבים 1976 בע"מ נ' פ"ש חיפה, פ"מ תשמ"ז (3) ע' 265). יצוין שבפסה"ד בר"ע 11/95 חברת אמנון יושע בע"מ, נ' מנהל הארנונה עיריית ירושלים נקבע מפי כב' השופטת הכט, משרד העוסק בעבודות הנדסה ויעוץ, אינו בגדר נכס המשמש לתעשייה, אלא משרד הנותן שירות. נראה איפוא, כי המושג "משרדים" מתייחס לנותני שירותים למיניהם, גם אם פעולותיהם מתוחכמות ומורכבות לא פחות מאלה של מערכת עיתון. ההבדל נעוץ בכך, שמערכת עיתון מפיקה מוצר שאותו היא משווקת לציבור הרחב, להבדיל ממתן שירות ללקוח ספציפי לפי הזמנתו. אשר על כן, ומאחר ואין לראות הבדל עקרוני בין הוצאת ספרים ובין הוצאת עיתון, אני סבור שצודקת המערערת שיש לסווג אותה כתעשייה."

## מ.מ.ל. חיפה עיבוד נתונים וניקוב מחשבים 1976 בע"מ נ' פקיד השומה למס הכנסה

"...נוטה אני לאותו זרם של הפסיקה, אשר מוכן להתחשב במציאות הכלכלית שנוצרה בעיקר עקב המהפכה האלקטרונית אשר תפסה את מקומה של המהפכה התעשייתית, ובשים לב למציאות זו ליתן למושג "ייצור" משמעות מופשטת יותר. משמעות מופשטת זו מתאפיינת בכך שאין הדגש מושם על חומר גלם פיזי ספציפי שממנו נובע במישרין מוצר פיזי ספציפי (למשל יצירת מסמר מגוש פלדה) אלא המוצר הסופי יכול לבוא לאוויר העולם כתוצאה מהשפעה עקיפה הנחזית להיות ערטילאית ורוחנית יותר של "חומר הגלם". ומבלי ש"חומר הגלם" ישתנה במשהו. כך למשל לא חל כל שינוי בצילומי האוויר נשוא בג"צ 609/82 [2] אבל צילומי האוויר אצלו בעקיפין על המפות שהיוו את המוצר הסופי...". פסה"ד ממשיך וקובע כי: "התוצאה שאליה הגעתי עומדת לדעתי גם בקנה אחד עם מגמת המחוקק לעודד את התעשייה היצרנית. כפי שכבר ציינתי, הולכת התעשייה העושה שימוש באמצעים אלקטרוניים וכובשת לה מקום ע"ח התעשייה הפועלת באמצעים מכניים גרידא. קשה להניח שהמחוקק אינו מעונין לתת דחיפה להתפתחות זו ולאפשר למדינת ישראל לעמוד בשורה אחת עם המדינות התעשייתיות המפותחות של העולם המערבי".

ברמ 1676/15

ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו

לעמדת ביהמ"ש השילוב בין המבחנים שנקבעו בעניין רעיונית לצד תכליות החקיקה ואמצעים פרשניים נוספים בהם השוואה, במבט רחבי, לתחומי פעילות אחרים. מובילים למסקנה כי פוסט פרודקשן היא במהותה פעולה ייצורית, ומכאן שיש לסווג אותה, ככלל, בסיווג של תעשייה. יישום המבחנים הנ"ל על הנתונים הפרטניים של העסק המופעל על-ידי ברודקאסט מוביל למסקנה כי יש לשייך את הנכסים מושא הבקשה לסיווג של "מלאכה ותעשייה", בדגש על תעשייה.



## עמ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים

בניסיון להתוות את המאפיינים של "מלאכה" ו"שירותים" ואת ההבחנות ביניהם, ניתן לצייר את שני הסיווגים הנ"ל, יחד עם הסיווג "תעשייה", על ציר אחד - כשבקצה האחד מצויה "תעשייה", בקצה הנגדי מצויים "שירותים" ובתווך מצויה ה"מלאכה", שיש בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים – שירות אישי, המאופיין בעבודת כפיים מקצועית (כמובן שבעידן המודרני מדובר בבתי מלאכה המשלבים לצד עבודת כפיים גם עבודה עם מיכון מקצועי מתאים). המוסך, שהוא סוג הפעילות היחיד הנכלל במפורש בהגדרת "מלאכה", עונה במובהק על מאפיינים אלו. בעיקרו של דבר הפסיקה מתיישבת עם המאפיינים הנ"ל. כמו כן, מתווה המאפיינים האמור הולם ומגשים את תכלית החקיקה.

מכבסות מרכזיות, כמכבסתו של המערער, מקיימות את המאפיינים הנ"ל של "מלאכה", והן אינן בגדר "שירותים". מכבסות כאלה אמנם אינן עוסקות בייצור מוצרים אלא נותנות שירות אישי ללקוחות - פרטיים ומוסדיים - בהתאם להזמנתם וצרכיהם הפרטניים, ועל כן אינן בגדר "תעשייה"; אולם הן גם לא בגדר "שירותים", שכן השירות שהן מעניקות מאופיין בעבודת כפיים של בעלי מקצוע (צווארון כחול), המבוצעת בחלקה באופן ידני ובחלקה באמצעות מכונות, במבנה בעל אופי תעשייתי ולא במשרד; זאת בשונה מנותני שירותים, כגון עורכי-דין, רואי-חשבון, רופאים וכיו"ב (צווארון לבן). שילוב של מיכון בעבודתן של מכבסות מרכזיות, אינו מוציא את עיסוקן מגדר מלאכה, ובוודאי שלא לעבר שירותים



## עמ 5340-09-16 איי פוינט מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן

אין מניעה שפיתוח תוכנות מחשב שנועדו לשרת מגזר מקצועי מסויים או קהל יעד מסויים יחשב כפעילות ייצורית. לעומת זאת, פיתוח עדכוני תוכנה ספציפיים, המותאמים ותפורים למידותיו האישיות של לקוח פרטני איננו מקדם את הפיתוח התעשייתי הכללי של המדינה ולכן איננו צריך להיחשב כפעילות ייצורית או תעשייתית. בענייננו, עיקר עיסוקה של המערערת הוא בפיתוחי תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים, להבדיל מפיתוח של תוכנות מדף המיועדות לשימוש הציבור הרחב או של קהל יעד מסויים. מרכז הכובד של פעילות כזו איננו ייצור סדרתי, אלא מתן שרות מותאם אישית, ומשכך אין מקום לסווג את פעילותה של המערערת כפעילות תעשייתית. לא די בכך שהמערערת עוסקת בפיתוחי תוכנה על מנת שעסקה יסווג כ"בתי תוכנה", כאשר מאפייני הפיתוח אינם תעשייתיים או סדרתיים. לפי כלל המבחנים המקובלים לשאלה מהו "מפעל תעשייתי", להבדיל מעסק של "מתן שירותים", הסיווג ההולם את עסקה של המערערת הוא "משרדים".

## עמנ 34343-11-13 בזק החברה הישראלית לתקשורת נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב

לעניין הסיווג 'בתי תכנה', המונח "בעיקר" מכוון הן למבחן כמותי, במסגרתו נבחן גודל השטח בו מתקיימת פעילות ייצורית, לעומת גודל השטחים המשמשים לפעילות אחרת, והן למבחן מהותי, במסגרתו בוחנים אם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות המתבצעת בנכס. לעניין הסיווג "בתי מלאכה, מפעלי תעשייה", כיום אין עוד צורך להוכיח כי מדובר באמצעי תעשייה מכניים או בעבודת כפיים מפרכת, אך עדיין יש להוכיח כי מתבצעת בנכס פעילות "ייצורית" או פעילות שיש לראותה כ"מלאכה". המגמה בפסיקה הינה להרחיב את תחולת הסיווג ל"תעשייה" אף על הליכי יצור המתבצעים בהליכים טכנולוגיים ממוחשבים ומתקדמים, אולם הנטל להוכיח כי מדובר במוצר בעל חיים משל עצמו או "יצירה חדשה", מוטל על הטוען. החלטת ועדת הערר סבירה ותואמת את השימוש שנעשה בנכס בפועל.

# מבוא לארנונה

עדכוני פסיקה - הייטק

**עמנ (ת"א) 13929-06-13 וויפי בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו**

אעיר אך זאת: מן הראוי להתייחס לפעילות מנהלתית במסגרת עסק שרוב תכליתו ייצור או פיתוח או עדכון של תכנה כחלק בלתי נפרד מפעילות הייצור או הפיתוח של הנכס

**ראו עמ"נ (ת"א) 29761-02-10** ו**וב סנס בע"מ נ' נ' עיריית תל אביב יפו**

אשר לשאלה מהי "תוכנה" הפנתה המערערת אל ההגדרה של מונח זה ב**סעיף 1 לחוק המחשבים**, התשנ"ה-1995 (להלן: "חוק המחשבים"), לפיה "תוכנה" היא "קבוצת הוראות המובעות בשפה קריאת מחשב, המסוגלת לגרום לתיפקוד של מחשב או לביצוע פעולה על ידי מחשב, והיא מגולמת, מוטבעת או מסומנת במכשיר או בחפץ, באמצעים אלקטרוניים, אלקטרומגנטיים, אלקטרוכימיים, אלקטרואופטיים או באמצעים אחרים, או שהיא טבועה או אחודה עם המחשב באופן כלשהו או שהיא נפרדת ממנו, והכל אם אינה מיועדת לשימוש במחשב עזר בלבד".

לאחר שבחנתי את החלטת הועדה לפיה המערערת לא הוכיחה ש"מרכז הכובד" של פעילותה העסקית הינו הפעילות הייצורית של בניית אתרי אינטרנט ופיתוח תוכנות, הגעתי למסקנה, כי לאור ממצאי הועדה ההחלטה נופלת במתחם הסבירות. עדותה של גב' יופה, כי החלק העיקרי של הכנסות המערערת ניתן לה בתמורה לתוספות טכניות לאתרים ותחזוקתם, כמו גם צורת התשלום המשולם לה באופן שוטף מידי תקופה (ריטיינר), מעידה על קשר ממושך של המערערת עם לקוחותיה. קשר מתמשך מאפיין מתן שירות, להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין עסק ייצורי. אכן, אין המדובר בפרמטר חד משמעי, אך יש גם בו להוות אינדיקציה לכך, כי במבט כולל על הפעילות העסקית של המערערת, בניית האתר ללקוח, הוא חוליה אחת, ראשונית, בשרשרת הפעילות של המערערת.

המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה. בניית אתרי האינטרנט כרוכה בכתיבת תוכנה, וככזו עשויה לענות על מבחני הפסיקה באשר לפעילות ייצורית. אך אין די בכך כדי להיכנס לגדרי סעיף 3.4.3 לצו האנונה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה "פעילות ייצורית" של ייצור "תוכנה". ממצאי הועדה, מלמדים, כי בניית האתר ללקוח לפי דרישתו היא חלק מתוך הקשר המתמשך של מתן השירות ללקוח. במצב דברים זה, החלטת הועדה סבירה וראויה, ואין מקום להתערב בהחלטת הועדה כי אין לסווג את המערערת כ"בית תוכנה".

### עמנ (ת"א) 39087-10-11 עיריית הרצליה נ' גלנרוק ישראל בע"מ

ראוי לציין כי הסיבה לכך שמבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" ירד מגדולתו, נובעת מההתפתחות בעולם התעשייה אשר בעבר התבססה רובה ככולה על עבודת פסי ייצור, שהתבצעה במפעלים גדולים ומרובי עובדי כפיים. התפתחויות במדע ובטכנולוגיה הביאו לכך שכיום, ידיים עובדות הוחלפו במחשבים, מכונות גדולות הוחלפו ברכיבים אלקטרוניים זעירים ושטחים נרחבים צומצמו לכדי חדרים. התעשייה שינתה פניה וממשיכה לשנותם מדי יום. לכן מבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", שבעבר היה משמעותי, הוא כיום רק אחד מני כמה מבחנים. יחד עם זאת, ומבלי לפגוע באמור לעיל, אני סבורה כי המקרה שלפנינו עומד במבחן זה.

**סלנדר** עוסקת בפיתוח מכשיר רפואי/קוסמטי לחיטוב הגוף בעזרת גלי אולטרא סאונד; **וסקולר** עוסקת בפיתוח מכשיר רפואי לטיפול ביתר לחץ דם; **מקסילנט** עוסקת בפיתוח מכשיר רפואי כירורגי המסייע לתהליך השתלת שיניים; **פארמהלייט** עוסקת בפיתוח מכשיר רפואי להעברת תרופות לגוף דרך גלגל העין; **פרופסטהפלנט** עוסקת בפיתוח מכשיר רפואי לטיפול בפרוסטטה; **פיברו** עוסקת בפיתוח מכשיר רפואי לטיפול בגידולים (פיברואידים) ברחם. ניתן ללמוד זאת אף מהעובדה שהמשיבות רשמו פטנטים על חלק מהמוצרים. לפיכך, סבורה אני כי המשיבות עומדות במבחן זה ללא כל קושי.

## עמ"נ 60985-07-20 פריאמפנט סקויריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן

יש ניסיון מתמיד לכרסם בסיווג בית תוכנה/ הייטק. הרשויות מנסות ליצר כל הזמן מבחנים שונים למתן ההטבה: דוחות כספיים, רשימות עובדים, מכתבים מרשויות אחרות וכיו"ב. בית המשפט קובע כי המבחן היחידי הוא מבחן השימוש שנעשה בנכס. אם נעשית פעולה של ייצור תוכנה אזי זה בית תוכנה.

ככלל – וכל עוד מדובר בכתיבה/יצירה של תוכנה חדשה לשם שיווקה ללקוחות שונים – לא צריכה להיות נפקות מכרעת, בהקשר זה, להבחנות אלה:

אם הגורם המשווק הוא קשור למיזם המייצר, אם לאו;

אם אפיוני התוכנה הוגדרו על ידי המיזם עצמו, או על ידי הגורם המשווק, או על ידי שניהם באופן משולב (אך לא על ידי הלקוחות הרוכשים);

אם גמולו של המיזם המייצר נקבע על בסיס אחוז מפדיון מכירות התוכנה, על פי נוסחת cost plus, או בכל אופן כלכלי הגיוני אחר.

הרי העשייה המבוצעת בנכס היא המכרעת לעניין החיוב בארנונה ואם העשייה היא כתיבת תוכנה כמוצר לשיווק ומכירה, אזי לדעתי די בעובדה פשוטה זו כדי לזכות בתעריף המוזל הניתן לבתי תוכנה. זאת הפעילות שהמחוקק ביקש לעודד, והנסיונות השונים להצר את היקף ההקלה על ידי מציאת אבחנות שונות - לא יצלחו.



# סוגיות, הנחות ופטורים ייחודיים

**KGI** כץ, גבע, איצקוביץ  
משרד עורכי-דין

השבון תקופתי - ארנונה כללית ואגרות מלג וב

מספר השבון לקוח 10449669  
מספר השובר 1002762270  
מספר הכנס 2000379655  
תאריך יצירת השבון 16.08.2010

מספר הכנס ישראל 100 תל אביב - יפו  
חברות - עסקים  
תקופת השבון הארנונה 01.09.2010 - 01.10.2010  
תקופת השבון אגרות מים וכיוב

מקד שירות טלפוני  
מקד שירותים ולתשלומים בכרטיס אשראי  
03-5218666  
www.tel-aviv.gov.il

מסכום בשי"ח 1,000,000

מסכום בשי"ח 1,000,000

סך-הכל לתשלום בשי"ח

לתשלום עד תאריך 30.09.2010

הודעות  
אפשר להצטרף להסדר תשלומים בהוראת קבע. לשלם בלי טרחה ובלי איחורים - לחסוך זמן וכסף.



# פטור לנכס ריק

## דגשים:

- נכס ריק ניתן פעם אחת בחיי הנכס ועל כן כדאי לא להשתמש בו אלא רק כשאין "ברירה".
- נכס ריק מוגבל בזמן. תקנה 13 בתקנות ההנחה קובעת כך:  
מועצה רשאית לקבוע הנחה בשיעור כמפורט להלן, למחזיק של בנין ריק שאין משתמשים בו במשך תקופה מצטברת, כמפורט להלן:
  - (1) עד 6 חודשים – עד 100%;
  - (2) מהחודש ה-7 עד החודש ה-12 – עד 66.66%;
  - (3) מהחודש ה-13 עד החודש ה-36 – עד 50%.
- על הנכס להיות ריק ולחלוטין מכל חפץ ואדם.
- במידה והנכס מושכר יש לבקש את הסכמת הבעלים לשימוש בפטור.



# פטור לנכס תעשייה חדשה

14. (א) רשאית המועצה לקבוע הנחה בשיעור המרבי המפורט להלן, למחזיק בבנין המשמש לתעשייה חדשה, בהתייחס לשנת האחזקה שלו בבנין, ולשיעור האבטלה באותה רשות מקומית:

שנה	שיעור האבטלה באחוזים	שיעור ההנחה
שנת אחזקה ראשונה או חלק ממנה	מעל 10.5% ועד 12%	מעל 12%
שניה או חלק ממנה	הנחה עד 50%	הנחה עד 75%
שלישית או חלק ממנה	הנחה עד 25%	הנחה עד 50%
	הנחה עד 10%	הנחה עד 25%

(ב) בתקנה זו –

"תעשייה חדשה" - מפעל תעשייתי חדש שהוקם בתחום הרשות המקומית או שהועתק מתחום רשות מקומית אחרת;  
"שיעור האבטלה" - ממוצע של שיעור האבטלה בשלושת החודשים האחרונים שקדמו להגשת הבקשה להנחה, לפי שיעור האבטלה החודשי בהם, כפי שפרסם שירות התעסוקה.

## חידושים- נכס לא ראוי לשימוש

תיקון סעיף 330 לפקודת העיריות – 1.1.2016 תחילת חיוב

### • נוסח הסעיף המקורי:

- " 330. נהרס בנין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבנין לעירייה הודעה על כך בכתב, ועם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו של מחזיק בשיעורי הארנונה שהגיע זמן פירעונם לפני מסירת ההודעה."
- פסקי דין עסקו בפרשנות הסעיף ותחולתו. פסקי דין רבים קבעו את המבחן הכלכלי עשרות כאמת המידה על פיה ייקבע האם נכס ראוי או שאינו ראוי לשימוש וכנגזרת החילו או מנעו את הפטור בהתאם לסעיף.
- המבחנים לקביעת נכס לא ראוי:
- המבחן הכלכלי: האם קיימת כדאיות כלכלית בהשמת הנכס
  - המבחן ההנדסי: האם הנכס מהווה מבנה מסוכן
  - מבחן האדם הסביר

### • נוסח חדש:

- " 330. נהרס בנין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבנין לעירייה הודעה על כך בכתב, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבנין במצב של נכס הרוב או ניזוק –
- (1) עם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים בשלוש השנים שממועד מסירת ההודעה (להלן – תקופת הפטור הראשונה);
  - (2) חלפה תקופת הפטור הראשונה יהיה חייב בארנונה לגבי אותו בנין בחמש השנים שמתום אותה תקופה, בסכום המזערי בהתאם להוראות לפי סעיפים 8 ו-9 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, הקבוע לסוג הנכס המתאים לבנין על פי השימוש האחרון שנעשה בבנין (בסעיף זה – תקופת התשלום);
  - (3) חלפה תקופת התשלום והבנין נותר במצב של נכס הרוס או ניזוק כאמור ימסור מחזיק הבנין לעירייה הודעה בכתב על כך ולא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים;
  - (4) התקופות כאמור בפסקאות (1) ו-(2) ייספרו בין ברציפות ובין במצטבר;
- אין האמור גורע מחבותו של מחזיק בשיעורי הארנונה שהגיע זמן לפירעונם לפני מסירת ההודעה."

## פטור לנכס לא ראוי לשימוש

סעיף 330 לפקודת העיריות מגדיר מתן פטור לנכס שלא ראוי לשימוש. בתאריך 1/1/2013 נכנס לתוקף תיקון לסעיף זה אשר הוסיף הגבלות לפטור:

נהרס בנין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבנין לעיריה הודעה על כך בכתב, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבניין במצב של נכס הרוס או ניזוק –

(1) עם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים **בשלוש השנים** שממועד מסירת ההודעה (להלן – תקופת הפטור הראשונה);

(2) חלפה תקופת הפטור הראשונה יהיה חייב בארנונה לגבי אותו בניין **בחמש השנים** שמתום אותה תקופה, **בסכום המזערי** בהתאם להוראות לפי סעיפים 8 ו-9 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992, הקבוע לסוג הנכס המתאים לבניין על פי השימוש האחרון שנעשה בבניין (בסעיף זה – תקופת התשלום);

(3) חלפה תקופת התשלום והבניין נותר במצב של נכס הרוס או ניזוק כאמור ימסור מחזיק הבניין לעירייה הודעה בכתב על כך **ולא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים**;

(4) התקופות כאמור בפסקאות (1) ו-(2) ייספרו בין ברציפות ובין במצטבר; אין האמור גורע מחבותו של מחזיק בשיעורי הארנונה שהגיע זמן לפירעונם לפני מסירת ההודעה.

# פטור לנכס לא ראוי לשימוש

## תנאים לשימוש בסעיף זה

ע"מ להשתמש בסעיף זה ישנם מספר תנאים הכרחיים:

1. בנכס מבוצעות עבודות שיפוצים אמיתיות כגון: הנכס גולח, אין תקרה, אין ריצוף, אין תשתיות וכיו"ב
2. מתן הודעה בכתב בזמן- תנאי קריטי
3. אין שימוש בנכס או בחלק מהנכס בגינו מבוקש הפטור

## פטור לנכס לא ראוי לשימוש

**ברמ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו - מנהל הארנונה**

פסק דין זה שניתן ע"י ביהמ"ש העליון דן בשאלות:

- "האם כאשר אי אפשר לשבת בבניין ובפועל אין יושבים בו אך קיימת כדאיות כלכלית בשיפוצו (והפיכתו לבניין שאפשר לשבת בו) ניתן למנוע מתן פטור מארנונה לפי סעיף 330?"

- מהו המבחן הראוי בהתאם לבית המשפט העליון?

- האם סעיף 330 מגביל את משך הפטור?

בית המשפט קובע כי אין מקום לבדוק כתנאי למתן הפטור האם קיימת כדאיות כלכלית בשיפוץ הבניין ופוסל את המבחן הכלכלי באופן מוחלט.

## פטור לנכס לא ראוי לשימוש

**ברמ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו**  
**- מנהל הארנונה**

"לפי לשון הסעיף די בכך שבניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" ואין כל פתח להוספת תנאי ולפיו הגם שהבניין אינו ראוי לשימוש (והנישום עמד ביתר התנאים) ימנע ממנו הפטור מאחר שניתן בעלות כזאת או אחרת להופכו ראוי לשימוש. למעשה פרשנות המשיבות מייתרת את דבר החוק לחלוטין שהרי לגישתן יהא מצבו של הבניין אשר יהא – אם ניתן להופכו ראוי לשימוש בעלות הקטנה משוויו – לא יינתן פטור. ואולם, לפרשנות זו כאמור אין עיגון ממשי בלשון החוק המתמקדת דווקא במצבו של הבניין ולא בשוויו. משכך לא ניתן לקבלה.

## פטור לנכס לא ראוי לשימוש

**ברמ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו**  
**- מנהל הארנונה**

גישת המשיבות מנוגדת למעשה לחוק יסוד: משק המדינה הקובע כי "מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פי; הוא הדין לגבי אגרות". שהרי, אם תתקבל עמדת המשיבות המשמעות תהיה הטלת מס שלא על פי חוק. החוק לענייננו קובע מפורשות כי בניין "שניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" ייחנה מפטור – דהיינו לא יוטל עליו מס. ואולם, המשיבות מחזיקות בדעה כי דווקא יש להטיל מס גם על בניין "שניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" אם ניתן בעלות כזאת או אחרת להביא לשינוי במצבו. גישה שכזו מבקשת למעשה להטיל מס על בניין שאמור להיות פטור ללא כל בסיס לכך בחוק... העיקר הוא כאמור מצבו הנוכחי של הבניין ולא האם "כדאי" להביא לשינוי במצבו... כך גם לגבי סעיף 330.

## פטור לנכס לא ראוי לשימוש

**ברמ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו**  
**- מנהל הארנונה**

הנסיבות שבהן הגיע הבניין למצבו – אף אם ב"אשמת" הנישום – אינן מעלות ואינן מורידות. די בכך שהבניין כעת אינו ראוי לשימוש ואין למנוע את הפטור מאחר שייתכן כי הנישום "תרם" להגעת הבניין למצבו הנוכחי או מאחר שהנישום אינו נוקט צעדים כדי "להוציא" את הבניין ממצבו הנוכחי...

במילים אחרות, כל עוד הבניין "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" יהנה הנישום מפטור, יהא משך הזמן לשיפוץ "סביר" אשר יהא"



## פטור לבנין חדש

**תקנה 12 לתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה),  
התשנ"ג – 1993 קובעת:**

(א) בכפוף לאמור בתקנה 13(3) המועצה רשאית לקבוע הנחה  
בשיעור כמפורט להלן, למחזיק שהוא הבעל הראשון של בנין חדש,  
ריק, שמיום שהסתיימה בנייתו והוא ראוי לשימוש, אין משתמשים בו  
במשך תקופה רצופה, כמפורט להלן:

(1) עד 12 חודשים - הנחה עד 100 אחוזים;

(2) (נמחקה).

(ב) (בוטלה).

## סיווג מופחת

הקלה נוספת בה אנו משתמשים היא בקשה לסווג את הנכס בתעריף מופחת.

השימוש בהקלה זו מתבצע במקרים שלהלן:

- במקרים בהם נוצל הפטור לנכס ריק והוא ראוי לשימוש אנו מבקשים סיווג מוזל
- במקרים בהם הנכס אינו ריק לחלוטין ולא ניתן לפנות את הציוד מלכתחילה אנו מבקשים סיווג מופחת
- במקרים שאין שימוש בנכס אך אינו ריק
- תמיד אנו מבקשים סיווג מופחת כטענה חלופית

### בעמ"נ 19/04 מבטחים מוסד לביטוח סוציאלי של העובדים בע"מ נ' עיריית דימונה

עלתה סוגיה דומה בנוגע לסיווגו של נכס אשר עמד ריק (לאחר שקיבל נכס ריק – שזוהי זכותו הבסיסית ממילא) ובהמ"ש קיבל את טענת המערערת כי יש לחייב את הנכס בסיווג הזול ביותר האפשרי מבין השימושים המותרים על פי דין.

## סיווג לפי תב"ע

אפשרות נוספת להפחתת הינה בקשה לסווג את הנכס בסיווג הזול ביותר האפשרי בהתאם ליעוד התכנוני שלו.

בעמ"נ 7678-12-09 **בית אגד בעמ נ' עיריית תל אביב-יפו** חויבה העותרת בארנונה לפי סיווג עסקים עבור נכס נטוש. טענת העותרת היתה, כי אין חובה לסווג את הנכס דווקא על פי השימוש שנעשה בו טרם הופסק השימוש בו. בית המשפט קבע כי יש לסווג את הנכס בסיווג הזול ביותר הניתן על פי התב"ע, כמו למשל מחסן או תעשייה.

## עמנ (ת"א) 280/05 עו"ד אברהם גוגיג נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

ההלכה:

סעיף 330 לפקודה קובע במפורש מהם התנאים למתן הפטור, ולא קיים בסיס חוקי להוספת תנאים נוספים, כמו משך הפטור, כפי שעשתה ועדת הערר בענייננו. הגבלת משך הפטור ע"י ועדת הערר מהווה חריגה מהוראות החוק ובהעדר בסיס חוקי לא ניתן לקצוב את משך הפטור.

## עעמ 10826/03 מנהל הארנונה בעיריית עכו נ' קלאב מרקט רשתות שיווק בע"מ

ההלכה:

ביהמ"ש דחה את טענת המערערים, לפיה מתן הפטור מארנונה למבנה בשיפוצים מוגבל לתקופה של 6 חודשים בתקנות. ביהמ"ש קמא העניק למשיבה פטור מארנונה לתקופת השיפוצים על סמך סעיף 330 לפקודת העיריות, שאינו כולל כל הגבלת זמן.

### עמנ (ת"א) 342-08 הנהלת רכבת ישראל בע"מ נ' עירית ראשון לציון

נדחו לגופן, שלושת נימוקי הרכבת להיות הרציפים "רחוב". ראשית נדחה הנימוק המתייחס לקריטריון הטכני בסעיף 2(1) לפקודת מסילות הברזל, הקובע, כי מסילת ברזל כוללת את ה"מקרקעין שבתוך גדרות או סימנים אחרים המציינים את גבול המקרקעין השייכים למסילה". שנית נדחה הנימוק המתייחס להיבט המהותי בסיפא של סעיף 269, לפיה יכללו בהגדרת "רחוב" גם "מתקנים לצורך מסילת הברזל ובקשר אליה". כפי שנפסק בעבר, "המתקנים" בהם עוסק הסיפא של סעיף 269 הם מתקנים המותקנים על גבי המסילה ובסמיכות אליה לצורך הפעלתה. במקרה דנן, אמנם הרציפים מצויים בסמיכות למסילת הברזל, אולם, אין הם נדרשים לצורך הפעלתה – המסילה יכולה לשמש ליעודה לתעבורת רכבות גם ללא רציפים.

### עמנ (ת"א) 342-08 הנהלת רכבת ישראל בע"מ נ' עירית ראשון לציון

עוד ציין ביהמ"ש, בין היתר, כי יש מקום להבחין בין פסק דינה של כב' השופטת רונן בעמ"נ (ת"א) 261/07 ובין המקרה דנן בכל הנוגע לשאלה האם ניתן לראות ברציפים "רחוב"; כן נדחה הנימוק השלישי הנסמך על הגדרת "רחוב" בפקודת הפרשנות. ראשית, משום שההגדרה החלה בעניינו היא הגדרת "רחוב" בסעיף 269 לפקודת העיריות, כאשר במסגרת התיקון נוספה הסיפא להגדרה המבהירה כי מסילת ברזל נכללת בהגדרת "רחוב". וכפי שהוסבר בהצעת החוק "לענין החיוב בארנונה כי המונח רחוב שבפקודת העיריות כולל גם מסילות ברזל במשמעות המצומצמת שלהן לפי פקודת מסילות ברזל"; שנית, שטחי הרציפים במתחם הרכבת אינם "רחוב", שכן אין הם משמשים ציבור בלתי מזוהה, אלא המדובר בשטחים המשמשים את ציבור צרכני הרכבת בלבד.



**הוצאת טופס 4 אינה אינדיקציה בלעדית לחיוב בארנונה**

**תא (ת"א) 80785/00 עיריית הרצליה נ' קאלש מרדכי נכסים ובנין**  
**94 בע"מ**

באופן כללי מחולקים המבחנים למבחנים פורמאליים ולמבחנים פונקציונליים כאשר המבחן הפורמאלי מתייחס לאישורים פורמאליים כגון תעודת גמר, והמבחן הפונקציונלי הוא השלב שבו הבניין או חלק ממנו הגיע לשלמות כזו שאין עוד צורך בתוספת חומרים או עבודה כדי שיוכל למלא את תפקידו המיועד למגורים. משך הזמן המרבי שניתן להכיר בו לאי-השלמת בנייה, למרות שהדבר לא נקבע בכל דין, חייב להיות מוגבל, בכפוף לנסיבות. במקרה הנדון נקבעה תקופה של שנה וחצי כתקופה מרבית שבה אם לא הושלמה הבנייה, יהיה צורך לשלם ארנונה

### ע"א 8558/01 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ

הכוונה במילים "מטעם הממשלה" שבסעיף 3(ב) לפקודה היא לאדם המחזיק בנכס כנאמן למען המדינה. אדם ייחשב כנאמנה של ממשלת ישראל מקום שיוכיח בו שהוא ממלא פונקציה שלטונית המוטלת על הממשלה, והוא משמש לה כידה הארוכה. ההכרעה בשאלה אם גוף מסוים פועל מטעמו של הממשל צריכה להיות תלויה בעובדותיו ובנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. בדיקת הנסיבות צריכה להיות קפדנית ומדוקדקת, שכן מתן הקלה מתמשכת בארנונה לפלוני פירושה, על דרך העיקרון, הכבדה בארנונה על פלמוני.

### ע"א 8558/01 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ

במקרה דנן, ככל שמדובר במוביל הארצי עצמו יש לראות במערערת כמי שנכנסת לנעליה של ממשלת ישראל בכל הנוגע לאספקת מים לכלל הציבור בארץ. המערערת מחזיקה בשטחי תעלת המוביל הארצי – ובכללם בשטחי התעלה שבתחום שיפוטה של המשיבה – "מטעם הממשלה" ולצרכיה. על-כן היות שהפטור המלא שהיה קיים בפקודת הפטור הוחלף בפטור חלקי בשנת 1998, זכאית המערערת לפטור מלא מכוח סעיף 3(ב) לפקודה לגבי השנים 1996-1997 בלבד. החל משנת 1998 ואילך זכאית המערערת לפטור חלקי בלבד בהתאם לשיעורים הקבועים בהוראת סעיף 3(א)(3) לפקודה

### עמנ (י-ם) 526/08 ישיבת מקדש המלך נ' מנהל הארנונה בעיריית ירושלים

אשר לבית הכנסת. כאמור, את הפטורים הקבועים בפקודה יש לפרש בצמצום. לכן, הפטור לפי סעיף 5(ה)ג(1) יוענק בגין אותו שטח בבית כנסת המשמש באופן ייחודי לתפילה. פרשנות זו אף נלמדת מלשון הסעיף. לעניין זה, אין דין בית כנסת שלגביו אין חולק כי שימוש העיקרי הוא לצרכי תפילה ומתקיימת בו פעילות לימודית בין זמני התפילות, כדין בית הכנסת שמפעילה העותרת, הממוקם בתוך ישיבה, בין חדרי הלימוד, ואשר משמש בעיקר, או למצער גם, כאחת מכיתות הלימוד בישיבה. זאת, בין השאר, נוכח החשש מפני עשיית שימוש לרעה בפטור. גישת המשיב לפיה יוענק פטור מארנונה לבתי כנסת מהסוג הראשון, אך לא לבית כנסת דוגמת זה שמפעילה העותרת, היא, לפיכך, סבירה.

## עדכוני פסיקה

מתן הנחה לא חוקית

עע"מ 2849/07 אנרג'י מכון כושר ובריאות נ' עת"א

"המגבלות השונות שהוטלו על הרשות המקומית בקביעת תעריפי הארנונה והקריטריונים שנקבעו להן, נובעים ממדיניות שהתוותה על-ידי המחוקק במה שזכה לכינוי "דיני ההקפאה". מדיניות זו נועדה להגביל את נהגן של רשויות מקומיות להקטין את גירעון התקציבי באמצעות העלאה מאסיבית של שיעורי הארנונה שהן גובות, ובה בעת לתת הנחות משמעותיות בחיובי הארנונה, כל זאת בלא ששיקול דעתן הונחה על-ידי אי-אלו קריטריונים

## עדכוני פסיקה

### עע"מ 2849/07 אנרג'י מכון כושר ובריאות נ' עת"א

ביסוד דיני ההקפאה עמדו איפוא שתי תכליות מרכזיות: האחת, ייצוב המשק על-ידי מניעת העלאת תעריפים שיש בה כדי להשפיע באופן שלילי על מדד המחירים לצרכן; השנייה, מניעת הפחתת ארנונה בלתי מבוקרת שעלולה להביא לגירעון בתקציב הרשות (ראו עע"מ 1241/05 אולמי מצפור נוף האגם בע"מ נ' עירית טבריה, סעיף 14 לפסק דינה של השופטת נאור (לא פורסם, 18.11.08)). את תכליתם של דיני ההקפאה יש לראות כתכלית כללית הניצבת מאחורי כל חיקוק שעניינו גביית ארנונה".

### בג"ץ 7052/03 עדאלה המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' שר הפנים

הפליה מכרסמת עד כלות ביחסים בין בני אנוש, ביניהם לבין עצמם. תחושת הפליה מביאה לאובדן עשתונות ולהרס מירקם היחסים בין אדם לרעהו" (השופט מ' חשין בפרשת מרכז השלטון המקומי, שם). "ההפליה היא רעה החודרת לבסיס המשטר הדמוקרטי, מחלחלת ומקעקעת את יסודותיו, עד שלבסוף היא מביאה להתמוטטות ולחורבנו"

### עעם 1242/05 אולמי מצפור נוף האגם בע"מ נ' עיריית טבריה

העדר היכולת של הרשויות המקומיות ליתן הנחות או הפחתות מארנונה ללא הסמכה מפורשת בחוק

"למותר לציין כי בקביעת תעריפים בצו ארנונה פועלת הרשות המקומית כמחוקק ולכן הנטייה היא ליצור יתר פיקוח ולהגביל את שיקול הדעת כפי שנקבע: "ככל שמדובר בתפקידה של הרשות המקומית כמחוקקת, בענייננו את צו הארנונה, נטה המחוקק ליצור יותר פיקוח על הרשות המקומית ולאפשר לה פחות שיקול דעת" (עע"ם 11641/04 סלע נ' מועצה אזורית גדרות, פסקה 14 ([פורסם בנבו], 17.7.2006); כן ראו: בר"ם 1966/06 המשביר הישן בע"מ (בפירוק) נ' עיריית כרמיאל, פסקה 9 ([פורסם בנבו], 17.2.2008))



### עעם 1242/05 אולמי מצפור נוף האגם בע"מ נ' עיריית טבריה

הגבלת שיקול הדעת של הרשות המקומית והגברת הפיקוח משמעם דרישה כי כמו לגבי העלאת תעריפים גם במקרה של הפחתת תעריפים תידרש רשות מקומית לאישור השרים. דרישה זו היא דרישה סבירה וראויה בפרט כאשר עסקינן בפעולה "חקיקתית"-תקציבית של הרשות המקומית. היא מאזנת בין הצורך לפקח על הרשות המקומית – צורך שמקורו ברצון למנוע אינפלציה מזה אך גם גירעונות מזה – לבין הצורך להותיר מרחב של גמישות בהתאמת תעריפי ארנונה למציאות המתחדשת והמשתנה בכל רשות ורשות.

## עדכוני פסיקה

### בג"ץ 6741/99 יקותיאלי נ' שר הפנים

יש להקפיד במתן פטורים והנחות מארנונה מטעם נוסף, והוא – שמירה על עקרון השוויון ומניעת הפליה, בייחוד כאשר מדובר בהטבת-יתר הניתנת שלא כדין לקבוצת אנשים מזהה. מנגד, יש הטבות-יתר שלהן הצדקה ראויה, ובהן, למשל, הטבות הניתנות לאדם מחמת היעדר מקורות מחיה המבטאות סולידריות חברתית. הטבה זו לא רק שאינה פוגעת בעקרון השוויון, אלא היא מקלה מאי-השוויון.

שר הפנים הוסמך בחוק להתקין תקנות הקובעות תנאים וכללים למתן הנחות בארנונה. הסמכות לקבוע "תנאים וכללים" למתן הנחות פירושה ששר הפנים היה צריך בעצמו לקבוע בלשון מפורשת וברורה מי הם הזכאים לקבל הנחה על-פי החלטתה של רשות מקומית.

## עדכוני פסיקה

### בג"ץ 6741/99 יקותיאלי נ' שר הפנים

אולם בהתקנת התקנה המסמיכה רשויות מקומיות לתת הנחה בארנונה לאברכים שתורתם אומנותם, הזכאים לתשלום להבטחת הכנסת מינימום מהמשרד לענייני דתות (תקנה 2(7)(א) לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993; שר הפנים העביר למעשה את סמכותו להתקין תקנות להנחה בארנונה למשרד הדתות. שכן, משרד הדתות הוא אשר קובע את הקריטריונים לקבלת הבטחת הכנסה לאברכים. זאת לא הוסמך שר הפנים לעשות, שכן לפי חוק-יסוד: הממשלה, שר אינו מוסמך לאצול את סמכותו להתקין תקנות בנות-פועל תחיקתי. יתר-על-כן, שיקולי משרד הדתות בהענקת הבטחת הכנסה לאברכים שונים משיקולי שר הפנים בקביעת הנחות בארנונה, ובידי שר הפנים אין כל שליטה על אמות-המידה לתשלום הבטחת הכנסה לאברכים.

## תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993

### אזרח ותיק –

- (א) המקבל על-פי חוק הביטוח אחת מקיצבאות אלה: קיצבת זקנה, קיצבת שאירים, קיצבת תלויים או נכות בשל פגיעה בעבודה – הנחה שאינה עולה על 25 אחוזים לגבי 100 מ"ר בלבד משטח הנכס; תק' תשס"ה-2005
- (ב) אם בנוסף לקיצבה שבפסקת משנה (א) הוא מקבל גימלת הבטחת הכנסה - הנחה בשיעור עד 100 אחוזים לגבי 100 מטרים רבועים בלבד משטח הנכס;

## תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993

(8)

(א)

בעל הכנסה חודשית ממוצעת שפורטה בתוספת הראשונה,  
לפי מספר הנפשות המתגוררות איתו בנכס - הנחה בשיעור  
שנקבע לפי טורי ההכנסה שבתוספת האמורה;  
בתקנה זו – "הכנסה" - הכנסה ברוטו של המחזיק בנכס ושל  
אלה המתגוררים אתו, לרבות ילד במשפחת אומנה, מכל  
מקור הכנסה שהוא, לרבות תשלומים שהמוסד לביטוח  
לאומי משלם להם, למעט –

(ב)

(א1) (נמחקה);

קצבה המשולמת לפי פרקים ד' ו-י"א לחוק הביטוח וגמלה  
לפי תקנות הביטוח הלאומי (ילד נכה), התש"ע-2010;

## תקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993

(2) מחצית מהכנסתם החודשית של בן או בת המתגוררים עם המחזיק בנכס; לעניין זה לא תובא בחשבון, לגבי בן אחד או בת אחת בלבד, הכנסה חודשית עד גובה שכר המינימום, ואם אותה הכנסה חודשית עולה על גובה שכר המינימום, לא יובא בחשבון החלק מההכנסה החודשית השווה לגובה שכר המינימום; בפסקת משנה זאת, "שכר מינימום" – שכר המינימום כהגדרתו בחוק שכר מינימום, התשמ"ז-1987, בשיעורו המעודכן ל-1 בינואר של שנת הכספים שבעדה מבוקשת ההנחה; דמי שכירות שמקבל אדם בעד השכרת דירתו - בסכום שאינו עולה על דמי שכירות שהוא משלם בעד דירה אחרת ששכר למגוריו;

## פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), - 1938 - סעיף 5:

- הנכסים דלקמן יהיו פטורים מהארנונה הכללית דהיינו: -
- (א) כל מקום שהוא מצבה היסטורית או מקום היסטורי עפ"י פקודת העתיקות ואשר, לדעת הממונה על המחוז, חלות עליו ההגבלות המוטלות עפ"י אותה פקודה על השימוש בו למטרות ריווח;
- (ב) בתור כזה, בפני בית דין דתי או עפ"י פקודת ההקדשות לצרכי צדקה כל בנין, קרקע פנויה או קרקע תפוסה של הקדש לצרכי צדקה שנוסד ושאין מנהלים אותו למטרות ריווח, או של הקדש לצרכי
- חינוך שפירותיו משמשים אך ורק להחזקת בתי ספר;
- (ג) כל בית-קברות או חלק מבית-קברות, שאינו משמש למטרות ריווח;

## פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), - 1938 - סעיף 5:

- (ד) כל מגרש ציבורי, מקום פתוח, מגרש משחקים או קרקע שאסור להקים עליהן בנין ואשר, באישורו האוצר, יעדום לשימוש הציבור; פק' 13 לש' 1940
- (ה) כל בית המשמש לבעליו אך ורק כבית חיילים או כבית מלחים; פק' 13 לש' 1940
- (ו) כל רכוש השייך לחברת צער בעלי חיים ומשמש אך ורק למטרותיה, או השייך למרפאה העממית לריפוי בעלי חיים חולים של אנשים עניים בארץ ( People's Dispensary for the Sick Animals of the Poor in Palestine ) והמשמש למטרותיה;



## פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), - 1938 - סעיף 5:

- (ז) 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 עפ"י סעיף זה;
- (ח) כל קרקע או בנין המשמשים אך ורק לצרכי ספורט או תרבות הגוף שלא למטרות ריווח; פק' 13 לש' 1940
- (ט) כל רכוש המשמש לבעליו אך ורק כבית נכאת ציבורי;
- (י) כל רכוש שמוסד-מתנדב לשירות הציבור משתמש בו אך ורק לשירות הציבור בתנאי שאותו מוסד יתאשר ע"י שר הפנים לצורך פיטורין עפ"י סעיף זה;

## חיוב מפעלים

### רחוב

בהתאם לפקודת העיריות, "רחוב" הינו פטור מארנונה. במפעלים עטרי שטח, קיימים כבישי גישה ומדרכות בתוך שטחי המפעל. עולה סוגיה האם כבישים אלו נכנסים בגדר הגדרה של "רחוב"?

### בג"צ דשנים וחומרים כימיים בע"מ נגד עיריית קרית אתא

העותרת חויבה בארנונה בגין שטחים המשמשים כרחובות בתחום מפעלה וטענה כי "רחוב" הוא גם רחוב פרטי, לצורך פטור מתשלום ארנונה. ביהמ"ש העניק לעותרת פטור מארנונה עבור שטחי הרחוב. לטענתו ברחובות ובדרכים משתמשים עובדים, ספקים, לקוחות והמבקשים לבוא ובעצם מדובר במספר רב של אנשים הנמנים עם הציבור הרחב.

## חיוב מפעלים

### מיכלים

הטענה היא כי מיכלים אינם נכנסים להגדרה של "נכס" ו/או "בנין" בר חיוב בארנונה.  
בג"ץ 162/69 פז חברת נפט בע"מ נ' עיריית הרצליה קובע כי על מנת שנכס ייחשב כ"בנין" לצורך ארנונה, חייב להיות מבנה שניתן להימצא בתוכו, אם למגורים ואם לשימוש אחר; לכן נקבע כי מיכל דלק תת-קרקעי איננו "בנין".

ביהמ"ש המחוזי קבע בפס"ד דלק ואח' נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, כי ספק אם רשות רשאית לקבוע חיוב של מיכלי דלק תת קרקעיים בארנונה. לאחרונה הוגש ערעור לעליון, אך העירייה חזרה מטענותיה לאחר המלצה של ביהמ"ש העליון.

# סוגיות ייחודיות באגרות והיטלי פיתוח למפעל תעשייה

**KGI** כץ, גבע, איצקוביץ  
משרד עורכי-דין



השבון תקופתי - ארנונה כללית ואגרות מלג וב  
מספר השבון לקוח 10449669  
מספר השובר 1002762270  
מספר הכנס 2000379655  
תאריך יצירת החשבון 16.08.2010

מקד שירות טלפוני  
מספר טלפון 03-5218666  
www.tel-aviv.gov.il

מספר הכנס 1,000,000

מספר החיוב 1,000,000

תשלום עד תאריך 30.09.2010

הודעות  
אפשר להצטרף להסדר תשלומים בהוראת קבע. לשלם בלי טרחה ובלי איחורים - לחסוך זמן וכסף.

KGI





## ביצוע עצמי של תשתיות

ישנם מקרים בהם הנישום מבצע את עבודות התשתית בעצמו (לדוגמא סלילת כביש או מדרכה וכיו"ב), ולמרות זאת העירייה מחייבת באגרות והיטלי פיתוח.

## תשתיות ישנות

בית המשפט העליון בפסק דין ע"מ 2314/10 עיריית ראש העין נ' אשבד נכסים בע"מ מבטל את הלכת אל עמי שקבעה שיש זיקה בין התשתית המשרתת את הנכס לבין עצם החיוב בהיטלי פיתוח. וקובע כי אין הצדקה שבעל נכס הבונה בסמוך לביצוע עבודות התשתית ישא בהיטל מלא, ואילו בעל נכס המנצל את זכויות הבניה בשלב מאוחר לביצוע עבודות התשתית או בונה ללא היתר בניה והדבר מתגלה בשלב מאוחר לביצוע עבודות התשתית, לא ישלם היטל כלל וייהנה מתשתיות שמומנו בידי יתר התושבים.

עתמ 1118/07 שמשון רודוי - ב"כ עו"ד אורן מצגר, עו"ד עזרא ראובני נ' עריית עפולה

שם נקבע כי תשתית (כביש) שלא מומנה על ידי הרשות המקומית לא ניתן לגבות בגינה היטלים באשר היא הופכת ל-"מס", וכדלקמן: "אמנם, הזיקה הנדרשת בין התשלום לבין השירות הניתן בעדו על-ידי הרשות, כאשר עסקינן בהיטל, זיקה מינימאלית היא, כאמור, אלא שזיקה כזו עדיין חייבת להתקיים, שאחרת נימצא מטשטשים את הגבול הדק, בין כה, שבין היטל לבין מס ומעניקים לעירייה סמכות שלא הוענקה לה בחוק."

## תשתיות ישנות

סעיף 260 לפקודת העיריות (נוסח חדש) קובע את התנאים להחלתו של חוק עזר על עבודות שקדמו לכניסתו לתוקף.

"שום דרישה של חוק עזר בנוגע לבניה או לשינוי של רחובות, בנינים, נקזים או עבודות אחרות, לא תחול על עבודות כאמור שנעשו לפני שחוק העזר נכנס לתקפו, אלא אם יש בחוק העזר הוראה אחרת מפורשת."

## התמודדות עם דרישות לתשלום

השלבים בטיפול בחיוב אגרות והיטלי פיתוח:

1. איסוף חומר רלוונטי לרבות קבלות ישנות וחיובים קודמים.
2. איסוף וצילום מסמכים מארכיון תיקי בניין ברשות, הפניה נעשית בהתאם לחוק חופש המידע.
3. מרכיב הביוב - הגשת ערר ביוב בתוך 30 ימים ממועד קבלת החיוב.
4. יתר מרכיבי אגרות והיטלי פיתוח - תביעת השבה ו/או עתירה מנהלית לבימ"ש לעניינים מנהליים
5. הגשת חוות דעת מומחה לעניין טענת סבירות תעריפי החיוב.



## פסיקה עדכנית

ע"מ 5946-14 עיריית חיפה נ' בתי זיקוק לנפט בע"מ

נקבע כי העובדה שסכומי ההיטל שבהם חויבו המשיבות עולים על ההוצאות הישירות שבהן נשאה העירייה בביצוע עבודות השדרוג, אינה מקימה למשיבות עילה להפחתת החיוב או לביטולו. עניין לנו בחיובים על פי שיטת ההיטל. החיוב בהיטל פיתוח לא נועד לממן הקמה של תשתית ספציפית אלא לכסות את כלל הוצאותיה העתידיות של הרשות בגין ביצוע עבודות תשתית שהיא מוסמכת ומחויבת לעשות. לכן, גובה החיוב בהיטל פיתוח אינו נגזר מעלותן הישירה של העבודות המהוות עילה לחיוב, אלא מהסכום הכולל שתדרש הרשות להוציא בעתיד בגין ביצוע עבודות תשתית. לפיכך, סכומי החיוב בהיטלי פיתוח עשויים לעלות על הסכומים הישירים שהוציאה הרשות המקומית במסגרת העבודות המהוות עילה להטלת החיוב. בימ"ש זה קבע ושב וקבע כי רשויות מקומיות רשאיות לממן הקמה ותחזוקה של תשתיות ציבוריות בשיטת ההיטל.



# תעריפי מים ואגרות ביוב



השבון תקופתי - ארנונה כללית ואגרות מים וב

מספר השבון לקוח 10449669

מספר השובר 1002762270

מספר הכנס 2000379655

תאריך יצירת החשבון 16.08.2010

מספר הכנס 100 תל אביב - יפו

חברות - עסקים

תקופת חשבון הארנונה 01.09.2010 - 01.10.2010

תקופת חשבון אגרות מים וביוב

מחיר החשבון וראה פירוט נגד הודעה

נושא החיוב

אגרות מים וביוב

חיובים/זיכויים שונים

הסכום בשי"ח 1,000,000

סך-הכל לתשלום בשי"ח 1,000,000

לתשלום עד תאריך 30.09.2010

הודעות

אפשר להצטרף להסדר תשלומים בהוראת קבע. לשלם בלי טרחה ובלי איחורים - לחסוך זמן וכסף.

**KGI** כץ, גבע, איצקוביץ  
משרד עורכי-דין

## רקע קודם לרפורמה

האחריות על מתן שירותי אספקת מים והטיפול בביוב היה מופקד היסטורית בידי הרשויות המקומיות.

הרשויות המקומיות היו אחראיות על הפרטים הבאים:

- הפקת המים (בארות) או רכישת המים מספק המים (בדרך כלל מחברת מקורות)
- הולכת המים בתחומן
- מכירתם המים לצרכנים
- סילוק השפכים והטיפול בהם

לצורך ביצוע המטלות הנ"ל השקיעו הרשויות המקומיות בהקמה והפעלה של מערכות התשתית והוסמכו לגבות אגרות והיטלים לשם כך.

## נתונים עיקריים

היקף הכמות – 800 מיליון מ"ק בשנה (ללא מים לחקלאות)  
היקף הפעילות כ – 2 מיליארד ₪ בשנה (לא כולל השקעות)  
השקעות בתשתית כ – 1 מיליארד ₪ בשנה

מספר הרשויות המקומיות הינו 255:

- 75 עיריות
- 127 מועצות מקומיות
- 53 מועצות אזוריות

## בעיות עיקריות

- סדרי עדיפויות לקויים
- מצב כספי גירעוני של רב הרשויות המקומיות
- שירות לקוי המתבטא ב –
  - ❖ היקף תשתית בלתי מספק
  - ❖ רמת תחזוקה שאינה עומדת בתקני חוסר בכוח אדם מקצועי
- אי עמידה בתקני איכות הסביבה
- פגיעה ברמת השירות לאזרח
- אי יכולת לגייס מקורות מימון להשקעות (עקב מצב כספי והיעדר הפרדה).

## פתרון – רפורמה במשק המים והביוב

- שינוי המהותי הקשור להפעלה, תחזוקה ופיתוח של מערכת אספקת מים וביוב.
- הפיכה למערכות בעלות טכנולוגיה מודרנית.
- הפיכה למערכות המקיימות את עצמן על בסיס כלכלי איתן.
- מערכות הנותנות שירותים מיטבי לאזרח בהתאם לקריטריונים מוגדרים.
- לאפשר פיתוח מהיר של תשתיות.

## השינוי – הקמת תאגידי מים וביוב

- הקמה של תאגידי מים וביוב עירוניים או רב עירוניים.
- הקמת תאגידים תביא להפרדה מוחלטת של משק המים והביוב העירוני מיתר השירותים המוניציפאליים.
- תאפשר טיפול ניפרד בבעיות המימון והנטל הפיננסי.
- תאפשר תכנון והתייחסות ארוכת טווח לתשתיות המים והביוב.
- פתרון של מרבית הבעיות הקיימות כיום.

## חוק תאגידי מים וביוב, תשס"א - 2001

- פורסם בתאריך – 31/7/2001
- החל מתאריך 1/1/2010 חל איסור הפעלה עצמית של שירותי מים וביוב.
- הבחנה בין פעילות חיונית לפעילות נוספת:
  - ❖ כל תאגיד יעסוק במתן שירותי מים וביוב לצרכנים (פעילות חיונית).
  - ❖ התאגיד יוכל לעסוק גם בפעילות נוספת בתחומים קרובים: הפקת מים, התפלת מים, השבת קולחין, ניצול בוצה, ניקוז ותיעול מי גשמים וכו'.



## הרשות הממשלתית למים וביוב

- רשות פיקוח ממשלתית שמטרתה להבטיח כי מתן שירותי המים והביוב על ידי התאגידים יהיה ברמות שירות, איכות ואמינות נאותות במחירים סבירים על פי עקרון העלות המוכרת.
- תפקידיה העיקריים של הרשות -
  - לקבוע אמות מידה, לפקח על מילוי חובות התאגיד על פי אמות המידה ועל טיפולו בתלונות צרכנים;
  - לקבוע, כללים לחישוב עלות השירותים וכללים בדבר תשלומים ותעריפים;
  - לבצע פעולות של בקרת העלויות של התאגידים, ולקבוע, תעריפים לכל חברה;
  - לקבוע, כללים בדבר חובות פרסום ודיווח לצרכנים, לציבור ולרשות, שיחולו על התאגיד, באופן שיבטיח פומביות ושקיפות של פעולותיו, ולפקח על מילוי;

## תעריפים לשירותי מים וביוב

"שירותי ביוב" – לרבות הקמת מערכת ביוב.

"שירותי מים" – לרבות הקמת מערכת מים.

התעריפים כוללים תשלומים שוטפים בעד  
הקמת מערכות מים וביוב.

התעריפים הנקובים בכללים אלה אינם כוללים  
מס ערך מוסף.

## תעריפים לשירותי מים וביוב

- "כמות מוכרת ליחידת דיור" – מכפלה של 3.5 מטרים מעוקבים של מים ראשונים לחודש, במספר הנפשות המוכר לאותה יחידת דיור.
- "מספר הנפשות המוכר" מספר הנפשות המתגוררות ביחידת דיור של צרכן מים למטרת צורכי בית.
- "נכס ותיק" בין היתר:
  - ❖ מבנה או מקרקעין של צרכן שבתחומם פועל התאגיד, שנתנו לו שירותי מים או שירותי ביוב ערב יום ההפעלה.
  - ❖ מבנה או מקרקעין של צרכן ששולמו בעדו היטלי מים והיטלי ביוב וטרם ניתנו לו שירותי מים או שירותי ביוב.

## חישוב כמויות - עקרונות

- חיוב צרכן בעד שירותי מים, יהיה לפי מטרים מעוקבים (מ"ק) של מים שנצרכו.
- צרכן המקבל שירותי מים מהתאגיד, יחויב גם בעד שירותי ביוב אף אם אינו מקבל שירותי ביוב, למעט אם הוא צרכן מים לגינון ציבורי או למטרת חקלאות, ביחס לכמות המים שקיבל כדין למטרות ולשימושים כאמור.
- חיוב בעד שירותי ביוב יהיה לפי כמות מים במטרים מעוקבים (מ"ק) שנצרכו בפועל, למעט מים לגינון ציבורי או למטרת חקלאות.

## תעריפים לשירותי מים וביוב

### תחולה

התעריפים חלים החל מיום 1/1/2010.

### הוראות מעבר

התאגיד יהיה רשאי עד ליום 30 ביוני 2013, לגבות היטלי פיתוח למים ולביוב כפי שנקבעו בחוקי עזר של רשויות מקומיות שבתחומן פועל התאגיד.

## הנחות ופטורים

### הפחתת אגרת ביוב

נכסים אשר מרבית המים לא מוזרמים לביוב, זכאים להפחתת חיוב הביוב (מפעלי בטון, עיתונים וכו')

### תנאים להענקת ההפחתה:

- הקצאת מים
- התקיימות אחד מהתנאים הבאים: המים מתנדפים בהליכי הייבוש, משמשים מי הזנה לדודי קיטור, מהווים חלק מהמוצר המיוצר במפעל
- אישור מכון התקנים בדבר הכמות המוזרמת למערכת הביוב

## הנחות ופטורים

**הפחתת מחיר שירות המים**  
ביום 2/4/2012 ניתנה החלטה מטעם ועדת הכספים של הכנסת בדבר תמיכה להפחתת מחיר שירות המים.

### הקריטריונים להענקת הנחה:

- צרכן הזכאי לקצבת זקנה ;
- צרכן הזכאי לגמלת סיעוד ;
- צרכן הזכאי לקצבת שירותים מיוחדים ;
- צרכן שנקבעה לו נכות רפואית בשיעור של 70% לפחות ;
- זכאי לקצבת ניידות לפי חוק הביטוח הלאומי ;
- צרכן זכאי שמשרד הבריאות קבע את זכאותו בשל סיבות רפואיות או בשל התקיימותן של נסיבות מיולדות

## השוט החדש קנסות המים

עו"ד מוטי איצקוביץ, כץ גבע איצקוביץ' משרד עו"ד

כידוע, בשנים האחרונות קמו כפטריות אחרי הגשם תאגידי מים וביוב אשר תפסו את מקומן של הרשויות המקומיות בכל הנוגע להסדרת משק המים והביוב ברשויות המקומיות. התוצאה כמובן היא הקמת מנגנונים חדשים אשר נדרשים לעמוד על רגליהם באופן עצמאי וממקורותיהם העצמיים. ככלל, הקושי בעניין זה הוא ברור באשר ההכנסות מאגרות המים והביוב עד להקמת התאגידים לא כיסו את העלויות בנושא. בד בבד ותוך כדי הקמת התאגידים קבע הרגולטור כללים שונים אשר מקנים לתאגידי המים והביוב סמכויות נרחבות בכל הנוגע לפיקוח על מערכת המים והביוב. כללים מעניינים שראוי להפנות את תשומת הלב אליהם הם כללי שפכי מפעלים המוזרמים למערכת הביוב, התשע"ד - 2014 שנכנסו לתוקף ביום: 1.7.14, והחליפו את הכללים הקודמים משנת 2011. מטרת הכללים המוגדרת בגוף הכללים היא להסדיר את ההזרמה של שפכי התעשייה באופן שלא תגרום לנזק במערכת הביוב של התאגיד או של כל גורם אחר, לפעולת הזרמת הביוב ולתהליכי הטיפול בשפכים או להשבת קולחים; למנוע מטרדים ונזקים לציבור או לסביבה הנגרמים משפכי תעשייה; להבטיח שהתאגיד יאסוף ויטפל בכל שפכי התעשייה המוזרמים אל מערכת הביוב באופן שלא יגרום לפגיעה כאמור; להבטיח שמפעל לא יזרים במישרין או בעקיפין למערכת הביוב שפכי תעשייה העלולים לגרום לפגיעה כאמור. כללים אלו מאפשרים לתאגידי המים והביוב לדגום את מערכת הביוב של "מפעל". בהתאם לכללים ולצורך הגשמת מטרותיהם רשאי התאגיד לבצע דגימות של איכות השפכים המוזרמים על ידי המפעל מעת לעת. ככל שהדגימה מאתרת הזרמה לא תקינה של חומרים אל מערכת הביוב העירונית אז מתאפשר לתאגיד להטיל קנסות על המפעל המזהם. הקנס מחושב בהתאם לנוסחה שנקבעה בכללים (כללי תאגידי מים וביוב) (תעריפים לשירותי מים וביוב והקמת מערכות מים או ביוב), התשע"ד - 2014). המדובר בנוסחה מורכבת המשקללת את סוג הרכיב המזהם והעלויות הנדרשות לטיפול בנזק הנגרם על ידו או עלויות הטיפול באותו הרכיב. התוצאה המתקבלת מהנוסחה עלולה לקבל ביטוי במאות אלפי ש. בסופו של דבר הקנס שיוטל יחושב בעד התקופה מהדגימה האחרונה או 90 ימים שקדמו לגילוי, לפי הקצרה מביניהן. כל עוד לא תיקן המפעל את הליקויים אשר הביאו להזרמת השפכים או התקין מערכות המבצעות סינון של השפכים בתחומו הוא צפוי לעמוד בפני הדגימות ובעקבותיהן הקנסות. במידה וחויב מפעל בתשלום קנס כאמור, אין בתשלום משום היתר, הרשאה או הסכמה לפעולת ההזרמה. בהתאם לכללים קיימת אפשרות נוספת למפעל לפנות מראש אל התאגיד ולבקש היתר להזרים את השפכים החריגים. במידה והתאגיד מחליט ליתן את האישור להזרמה החריגה מראש אזי הוא זכאי גם כן לקבל אגרה אך בשיעור מופחת ביחס לקנס. אכן, בתקופה האחרונה אנו נתקלים בתאגידי מים וביוב אשר החלו ליישם את הכללים ומפעלים רבים החלו לקבל את הקנסות הללו. ראוי לדעת שבמידה ויש מחלוקת החוק קובע פרוצדורה של ערר לתאגיד המים והביוב ואח"כ לממונה ברשות המים שהוסמך בנושא. החוק קובע שאת הערר יש להגיש בתוך 30 ימים בלבד. המדובר בכללים חדשים אשר רק עתה החלו התאגידיים לעכל אותם. אנו צופים שבגלל ההיקף העצום של הדרישות הצפויות נושא זה אמור להיות בכותרות וצפויה עבודה רבה לממונה על העררים בנושא.