

עדרים 140006272/140008243

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

משה פרחי ת.ז. 040327819

העורר:

- נגד -

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

המשיב:

---

החלטה

1. עניינם של העררים דנן, הינו נכס ברחוב יגאל אלון 65, תל אביב (נכס מס' 2000265856 ח-ן 10567639 (להלן: "הנכס").

2. העורר מנהל בנכס מכון יופי.

3. הצדדים בפנינו תלוקים בשאלה כיצד לסווג את הנכס לצרכי תשלום ארנונה כללית; האם יש לסווג את הנכס כ"בית מלאכה", כטענת העורר, או שמא יש לסווג את הנכס כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר", כטענת המשיב.

#### 4. תמצית טיעוני העורר

4.1. הסיווג הנכון לנכס דנן הינו סיווג של "בתי מלאכה".

4.2. עבודתם של ספקי שירותים (כדוגמת עורכי דין, יועצים, פרסומאים) מתבצעת בישיבה, בסביבה שקטה ובטוחה, ללא מאמץ פיזי, ללא שימוש באמצעי הגנה וללא סכנת פציעות ונזקי גוף. בבתי מלאכה (כדוגמת נגריות, סנדלריות, מעבדות שיניים ומתפרות) מבוצעות מלאכות כפיים הדורשות מאמץ פיזי, תוך שימוש במכשירים וחומרים מסוכנים ואמצעי מיגון, חשיפה ממושכת למטרדי רעש וריח ובמנח עבודה שאינו נוח.

4.3. בנכס מבוצעות מלאכות כפיים הדורשות מאמץ פיזי, כגון – טיפולי פנים, הסרת שיער ופדיקור-מניקור, תוך שימוש במכשירים וחומרים מסוכנים, אמצעי מיגון, חשיפה ממושכת למטרדי רעש, ריח ואבק, במנח עבודה לא נוח כגון עמידה, רכינה או כריעה וחשיפה לפציעות ונזקי בריאות.

4.4. בדו"ח הביקורת של חוקר החוץ לא צוינו מאפייני השימוש בנכס ונראה כי לא נצפו על ידי החוקר ביצועם של טיפולים ומלאכות. דהיינו, האמור בדו"ח הינו לא יותר מעדות מפי השמועה. חסר בדו"ח תיאור של המלאכות, של מכשירים וחומרים המשמשים לביצוע המלאכות, התייחסות לשימוש באמצעי מיגון, תיאור מנח העבודה של העובדים, תיאור מטרדי רעש וריח הקיימים במקום וכו'.

לנוכח דברים אלה, ניתן לקבוע, כי דו"ח הביקורת חסר פרטים מהותיים וככל שהחלטת הסיווג הסתמכה עליו, הרי שהחלטת הסיווג פגומה.

4.5. נוכח העובדה שהשוואת המאפיינים בין הנכס לבין בתי מלאכה ונותני שירותים אחרים, מוכיחה כי מקומו של הנכס נמנה עם בתי מלאכה, הרי שסיווג הנכס בצוותא חדא עם ספקי שירותים שגוי ומנוגד לתקנה 4(1) לתקנות ההסדרים במשק המדינת (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 (להלן: "תקנות ההסדרים").

4.6. טענה זו אינה טענת הפליה, אלא טענת טעות בסיווג השימוש. יחד עם זאת, אם ידחה העורר, העורר שומר על זכותו לטעון להפליה ואו אי שוויון בפני ערכאת הערער.

4.7. נוכח העובדה שעסקים כגון מוסך, סנדלריה ומתפרה מספקים גם הם שירותים, מבלי שיהיה בכך כדי לשלול את סיווגם כבית מלאכה, ונוכח העובדה שעל מבחן סיווג אותו מפעיל המשיב לתמוך באופן דומה בכל השימושים אשר תחת אותו הסיווג, הרי שמבחן מתן שירותים אינו קביל והינו חסר תוקף בענייננו.

- 4.8. ספקי שירותים מוגדרים בתורת הכלכלה כמי שמרכולתם הינה סחורה לא מוחשית. הגדרה זו אינה הולמת את אופי השימוש בנכס.
- 4.9. המבחן המרכזי לסיווג שימוש כמלאכה הינו, כי התלק הארי של ההכנסות שמניב הנכס נובע מביצוע מלאכות כפיים. מבחן זה מתקיים במובחן לגבי הנכס הנדון.
- 4.10. מבחני העזר שהותוו בבר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' מישל מרסייה (פורסם בנבו) (להלן: "עניין מישל מרסייה") תומכים בסיווג הנכס כבית מלאכה.
- ההגדרה המילונית לבית מלאכה הולמת בענייננו כשם שהיא הולמת סנדלריה, נגריה ומתפרה ("מקום שעובדים שם במקצוע מסוים בעיקר בעבודת ידניים").
- 4.11. אין בסיס בתכלית החקיקה להעזפות בתי מלאכה אחרים על פני הנכס, ולא ניתן ללמוד מתכלית החקיקה שטיפוח בגדים, נעליים או מערכת שמע (על ידי חיט, סנדלר וטכנאי – בהתאמה), עולים בחשיבותם על טיפוח היופי, המשליך על ערכים חשובים, כגון – דימוי אישי, ערך, אמונה ובטחון עצמי.
- 4.12. הנכס הולם את היסוד הסוציאלי של הקלה עם בעלי מלאכה בעלי פוטנציאל רווח נמוך המוגדרים כ-low tech, הואיל ובנכס מבוצעות מלאכות כפיים, אשר אין בהן אלא פרנסה צנועה.
- בשונה מספקי שירותים, אשר יכולתם להניב הכנסות אינה מותנית בנוכחות הלקוח, הנכס דגן יניב הכנסות אך ורק מלקוח הנוכח פיזית בנכס. עובדה זו מגבילה באופן משמעותי את פוטנציאל ההכנסות של הנכס דגן.
- 4.13. סיווג הנכס כבית מלאכה משתלב בהרמוניה חקיקתית עם 'צו הרחבה בענפי המלאכה והתעשייה הזעירה', מכוחו מחויבות קוסמטיקאיות בתשלומים לטובת התאחדות המלאכה והתעשייה בישראל.
- 4.14. ההתייחסות לסיווג 'שירותים' בעניין מישל מרסייה הינה באמרות אגב, מבלי לקבוע מסמרות ומבלי שנדונו מבחנים לסיווג 'שירותים' או טענות השוללות סיווג 'שירותים'.
- 4.15. לאחר מתן פסק הדין בעניין מישל מרסייה, תיקן המשיב את צו הארנונה על ידי הוספת המילים "לרבות משרדים שירותים ומסחר" להגדרת סיווג השימוש השיורי שבסעיף 3.2 לצו הארנונה, מתוך כוונה לעקוף את פסק הדין בעניין מישל מרסייה ולחייב מספרות בארנונה בהתאם לתעריף הסיווג השיורי.
- 4.16. השימוש בנכס אינו הולם 'משרד' או 'מסחר', וכאמור לעיל אין הוא הולם סיווג 'שירותים', ואין אזכור לשימוש דגן או דומה לו בפירוט השימושים שבהגדרת הסיווג השיורי בסעיף 1 לתקנות ההסדרים.
- 4.17. לפיכך החלטת הסיווג של המשיב מנוגדת לתקנות ההסדרים ותיקון צו הארנונה אינו משנה את המצב המשפטי שהיה לפני התיקון בכל הנוגע לשאלה הפרשנית שלפנינו.

- 4.18. יתרה מכך, המשיב לא יצר "סיווג ביניים" ובעקבות התיקון לא השתנה הסיווג של בתי מלאכה כגון סנדלריה ומתפרה (על אף שהם מספקים שירותים). לפיכך, לתיקון צו הארנונה אין כל נפקות לענייננו.
- 4.19. המשיב אינו שולל סיווג בתי מלאכה מסנדלריה העוסקת בתיקון נעלי יוקרה ומנגריה המתקנת רהיטי יוקרה, לפיכך מבחן היוקרה הינו חסר תוקף. יתרה מכך, העבודה בנכס אינה יוקרתית כלל, נהפוך הוא.
- 4.20. החלטת ועדת הערר בערר 140004419 גרמי נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו הינה שגויה, בין היתר נוכח העובדה שאין מכנה משותף בין מכון יופי לבין משרד עורכי דין או אדריכלות; נוכח העובדה שאין מקום לקבוע כי הטיפולים המבוצעים במכון יופי אינם בגדר מלאכה תואיל והם קשורים לאסתטיקה, איכות חיים ורווחה נפשית (כשם שהמשיב אינו בודק האם הנגרייה מייצרת רהיטים פרקטיים או אביזרי קישוט, או מתריג סנדלר המתקן נעלי עקב יוקרתיות מהסיווג של בתי מלאכה); נוכח העובדה שמכירת מוצרים אינה שוללת בהכרח סיווג כ"בית מלאכה"; נוכח העובדה שתכלית החקיקה והיסוד הסוציאלי תומכים בכך שמכון יופי יסווג כבית מלאכה; נוכח ההרמוניה החקיקתית בעניין מכוני יופי כאמור לעיל; נוכח העובדה שאין קשר בין החלוקה לקבוצות אשר בצו רישוי עסקים ותחולת הסיווג 'בתי מלאכה' לצורך קביעת תעריפי הארנונה; ונוכח ההבדל בין ענייננו לעניין מושא פסק הדין בעניין איי אל וויפוינט המצוטט בהחלטה, שעניינו גרפיקת מחשבים.
- 4.21. בהחלטה מאוחרת לעניין גרמי מדצמבר 2012 (בעניין דבורה שפירא) הפכה ועדת הערר את תחכרעה בעניין גרמי, והכריעה, כי מכון יופי יסווג כבית מלאכה.
- 4.22. בעמ"נ 273/04 קנדל נ' עיריית תל אביב נדונה שאלת סיווג מעבדה לתיקון מזגנים, כאשר הערעור נדחה מטעמי סמכות, ולפיכך לא ניתן ללמוד מהחלטה זו לענייננו. שימושים כגון מעבדות שיניים ומעבדות לתיקון מוצרי חשמל מסווגים כבתי מלאכה.
- 4.23. בעמ"נ 144/07 חברת מישל מרסייה בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, נקבע כי לא סביר, לא צודק ולא שוויוני לקבוע, כי העובדה שהטיפול האישי של בעל המספרה מתמקד בגופו או בשערות ראשו מצדיקה אבחנה וסיווג שונה בין עסקו לבין סנדלריה או מתפרה לצורך חיובי ארנונה.
- 4.24. בתי"צ 60430-01-12 אספאיזה בע"מ נ' עיריית תל אביב (לחלן: "החלטה בעניין אספאיזה"), אושרה כליצוגית תובענה לסיווג מכוני יופי כבית מלאכה.

## 5. תמצית טיעוני המשיב

- 5.1. צו הארנונה של עיריית תל אביב קובע בסעיף 3.2 סיווג ל"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר" בהתאם לתעריף באותו סעיף. לסעיף זה בצו, המהווה סיווג ספציפי בהתאם לתקנה (2)7 לתקנות ההסדרים, נכנסים למעשה כל המבנים שאינם משמשים למגורים, למעט אותם חריגים הנכנסים לגדר אחד מהסיווגים המיוחדים הקבועים בסעיפיו הקטנים של סעיף 3.3 לצו הארנונה.

- 5.2. אחד מאותם סיווגים מיוחדים הקבועים בסעיף 3.3 לצו הארנונה הינו הסיווג אשר לגדרו מבקש להיכנס המערער, החל על "בתי מלאכה ומפעלי תעשייה".
- 5.3. בעניין מישל מרסייה אין קביעה פוזיטיבית כי מספרות ראויות לסיווג "בתי מלאכה". לחיפך, בעניין מישל מרסייה גילה בית המשפט העליון אי נוחות מסיווג מספרת כבית מלאכה, וראה בכך משום רע הכרחי (וזמני), לאור הסיווגים שהיו קיימים בצו הארנונה באותה עת.
- 5.4. בית המשפט העליון קיבל בעניין מישל מרסייה את עמדת עיריית תל אביב, כי יש לראות את הספרים כנותני שירותים, אלא שסבר, כי הצו הסר את הסיווג "שירותים", ובהעדר סיווג ספציפי יש להעדיף, ולו בדוחק, קטגוריה ספציפית יותר לעניין מספרות.
- 5.5. בעקבות פסק הדין בעניין מישל מרסייה הנוסח הובהר בשנת 2012, וקיבל את אישור שרי הפנים והאוצר. על פי האישור סעיף 3.2 לצו הובהר באופן שלהגדרת הסיווג שכותרתו "בניינים שאינם משמשים למגורים", התווספה התיבה "לרבות משרדים, שירותים ומסחר".
- 5.6. הבהרת הצו נועדה להתגבר על אותו אילוץ פרשני ולהבהיר, שהסיווג "שירותים" היה קיים מאז ומתמיד בצו הארנונה.
- 5.7. יוצא אם כן, כי לו היה נבחן סיווגן של המספרות מחדש כיום, אין ספק כי היה נכנס לגדר הסיווג של "בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים ושירותים ומסחר".
- 5.8. גם לפני הבהרת הצו לא היה הסעיף שכותרתו "בניינים שאינם משמשים למגורים" בבחינת אות מתה. כל שנקבע בעניין מישל מרסייה הוא שהיות ומדובר בסעיף שנתזה להיות "שירותים" הרי המספרות, שיכול ונכנסות בדוחק לתגדרת "בית מלאכה" לפי הקריטריונים שנקבעו באותו עניין, יסווגו בסיווג "בתי מלאכה".
- 5.9. עם הבהרת צו הארנונה לא נצרכה העירייה להוסיף קטגוריות חדשות בצו הארנונה וליצור תתי קטגוריות, אשר לכשעצמן אינן עולות בקנה אחד עם פסיקתו של בית המשפט העליון, כי יש דווקא צורך לפשט את דיני הארנונה ולאחד סיווגים, ולא להכביד בקיומם של אלפי הסיווגים הקיימים כיום.
- 5.10. מפסק הדין בעניין מישל מרסייה אנו למדים, כי אין להתיר פרשנות רחבה מדי של המונח "בית מלאכה". אם בית המשפט העליון ראה בספר "בעל מלאכה" מתוך כוונה פרשני (שהוסר) ודעתו לא היתה נוחה מסיווג ככזה, הרי שעל אחת כמה וכמה שמכון קוסמטיקה לא יכול להיכנס לגדר "בית מלאכה" ולו בדוחק.
- 5.11. הפרשנות הרחבה המתבקשת בערר תפרוץ את הסכר ותחטא לתכלית ההקלה המיסויית שניתנת לבעלי המלאכה מטעמים סוציאליים, ועלולה בסופו של יום לפגוע ביתר הנישומים בעיר.

5.12. מתצהיר העדות הראשית של העורך ומדו"ח הביקורת (המתווה מוסכמה) עולה, כי בנכס מתבצעים עיסויים או טיפולים אישיים הקרובים במהותם למקצוע הפיזיותרפיה ופעולות פולשניות הקרובות לתחום הפלסטיקה (העלמת צלוליטיס, פעולות פולשניות להצרת העור, טיפולים בהתקרחות), כמו כן הסרת שיער בלייזר מתבצעת פעמים רבות במרפאות אסתטיקה על ידי רופאים.

5.13. ההיגיון הבריא והשכל הישר מובילים למסקנה כי לא ניתן להלום כי מכון טיפולים אשר ניתנים בו שירותים אסתטיים של טיפוח הגוף שמטרתם לחטב או ליפות את הגוף – בבחינת מותרות – הוא 'בית מלאכה' אשר המטפלים העובדים בו הם בעלי מלאכה, פועלי צווארון כחול המספקים שירותים חיוניים לציבור, דוגמת חסנדלר או החייט, בדיוק כפי שההיגיון והשכל הישר אומרים כי שירותים בתחום האסתטיקה והפלסטיקה אינם מהווים "מלאכה" במובן זה (ראה גם ע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים (להלן: "ערעור אליהו זהר").

5.14. גם אם בחלק מהטיפולים הניתנים עוסקים המטפלים בעבודת כפיים הכרוכה במאמץ פיזי מסוים, הרי שאין בכך די על מנת להיכנס להגדרת "בית מלאכה" בצו הארנונה.

5.15. מכון קוסמטיקה בו ניתנים שירותים אישיים לטיפוח וייפוי הגוף אינו דומה לספר השכונת, אף לא למספרה המודרנית.

5.16. מכון יופי חסר את היסוד הסוציאלי העומד בבסיס החקלה במס, ואף לא ניתן לטעון, כי מסופק בו שירות חיוני לציבור. נהפוך הוא, רבים מחטיפולים המתבצעים בנכס רחוקים משירות "חיוני", ולמעשה הם מציעים שירותים יוקרתיים מתחום האסתטיקה ואיכות החיים, ומכוונים לאוכלוסייה ממעמד גבוה. בנוסף, שירותים אלו דומים יותר לשירותי הרפואה אשר נדונו בת.צ. 27695-01-12 ז"ר ברקו ואח' נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו) (להלן: "עניין ברקו") ואשר אבסורד להגדירם כ'מלאכות' המבוצעות ב'בית מלאכה'. אם כבר ניתן להקביל את סוג טיפולי הגוף והטיפוח האישיים לרפואה אסתטית, אשר אין ספק שאינה מזכה בחקלה המדוברת במס.

5.17. בדומה לעניין ברקו, גם קוסמטיקאית משתייכת לבעלי המקצועות השירותיים, ולא נראה סביר להגדיר עיסוק זה כמלאכה. כפי שנקבע בעניין ברקו, כי אין לעשות הבחנה בין רופא שיניים לרופא אחר, כך גם לגבי כל נותני השירותים בתחום האסתטיקה המטפלים בגוף (רופאים בתחום האסתטיקה, קוסמטיקאיות, מעסים ונותני שירותי עינוג ובריאות אחרים).

5.18. במקרים בהם ביקשו עסקים של קוסמטיקה כבר בשנת המס של 2011 להיות מסווגים כ"בית

מלאכה", החליטו ועדות הערר כי ישנם העקרונות העומדים בבסיס החקלה לבתי מלאכה כפי שנקבעו בעניין מישל מרסייה אינם רלוונטיים כלל לפעילות של מכון יופי, וכי הקשר בין מכון יופי לבין "מלאכה" הוא קלוש ומלאכותי, וזאת אף בהתייחס לצו הארנונה בנוסחו הקודם, ומכאן אין להרחיבו ולהחיל את עניין מישל מרסייה על נותני שירותים מובחקים אחרים (ערר 140004419 גרמי נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו; ערר 140004352 ניגיאד נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו).

6. דיון והכרעה

- 6.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.
- 6.2. על פי חוק החסדרים ארנונה תוטל על נכס בהתאם לשטחו, לסוג הנכס ולשימוש שנעשה בו.
- 6.3. תקנות החסדרים הגדירו (בתקנה 1) "בית מלאכה – לרבות מוסך"; ו"משרד, שירותים ומסחר- לרבות מיתקן השמל, 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".
- 6.4. צו הארנונה השנתי של עיריית תל אביב לשנות המס הרלבנטיות לערר דנן (2012-2013) קובע בסעיף 3.2, כי הארנונה הכללית לגבי בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר, תחושב לפי תעריפים אחידים, למעט שימושים/סיווגים שנקבע להם תעריף מיוחד כמפורט בסעיף 3.3.
- 6.5. אחד מהסיווגים המיוחדים הקבועים בסעיף 3.3 לצו הארנונה הינו "בתי מלאכה ומפעלי תעשייה", סיווג אשר לטענת העורר יש להחיל על הנכס.
- 6.6. כאמור, עניינו של הערר דנן בסיווג הנכס לאחר התיקון לצו הארנונה, לאחר שהוספה לצו הארנונה ההגדרה של "שירותים" (וזאת בניגוד להחלטה בעניין אספאיזה, אותה איזכר העורר, שעניינה בין היתר סיווג מכון יופי, טרם התיקון לצו הארנונה).
- 6.7. בשים לב לפסק הדין בעניין מישל מרסייה, ולאחר שניתחנו את המבחנים שנקבעו שם, הגענו לכלל דעה, כי פעילות העורר בנכס מתאימה יותר לסיווג "שירותים".
- 6.8. חתיקון לצו הארנונה
- 6.8.1. בעניין מישל מרסייה נקבע, כי בהיעדר הגדרה של "שירותים" בצו הארנונה, נוכח העובדה שכאשר קיימת הגדרה פוזיטיבית בצו הארנונה אל מול קטגוריה שיווית שבצידה תעריף גורף, שאינו מתחשב בטיבם ובמהותם של הנכסים, יש להעדיף את הקטגוריה הפוזיטיבית.
- 6.8.2. בעקבות בחינת ההתאמה מבחינה לשונית ותכליתית ושיקולים של אחדות פרשנית, נקבע כי יש לסווג מספרות כ"בית מלאכה".
- 
- 6.8.3. על אף קביעה זו, שלושת שופטי הרכב בית המשפט העליון הדגישו בפסק הדין, כי סיווג מספרות כ"בית מלאכה" הינו בבחינת אילוץ פרשני, נוכח העובדה שלא היה באותו מועד בצו הארנונה סיווג מתאים יותר, של "שירותים".
- שלושת שופטי הרכב ציינו, כי לו היה קיים בצו הארנונה סיווג "שירותים", היו הם מעדיפים לסווג מספרות כ"שירותים".

6.8.4. בעקבות פסק הדין בעניין מישל מרסייה, תוקן צו הארנונה של עיריית תל אביב, באישור שר הפנים ושר האוצר, באופן שכאמור לעיל, להגדרת הסיווג בסעיף 3.2 שכותרתו "בנינים שאינם משמשים למגורים" התווספה התיבה "לרבות משרדים, שירותים ומסחר".

6.8.5. מאחר ובצווי הארנונה לשנים 2012-2013 כלולה הגדרה של "שירותים", הרי כפי שסבר בית המשפט העליון בעניין מישל מרסייה, באשר למספרות, כך סבורים אנו, כי הסיווג המתאים ביותר למכון היופי הינו "שירותים".

6.8.6. יצוין בחקשר זה, כי ההתייחסות הספציפית בצו הארנונה למשרדים, שירותים ומסחר מוציאה את הנכסים מגדר ההגדרה השירותית.

השוו לעניין זה פסיקות בתי המשפט, לפיה מקום שיש קטגוריה פוזיטיבית של "שירותים" או של "מסחר, משרדים ושירותים", אין מקום להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין מישל מרסייה, שהתבססה על העדפת קטגוריה פוזיטיבית על פני קטגוריה שירותית:

עמ"נ 26681-01-11 גענע 10 בע"מ נ' עיריית גבעתיים (פורסם בנבו);

בר"ם 7383/11 באומן נ' מנהלת הארנונה עיריית רמת גן (פורסם בנבו);

בר"ם 2968/11 אר.אם.אלקטרוניקס ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ירושלים (פורסם בנבו).

#### 6.9. פסק הדין בעניין מישל מרסייה

6.9.1. בפסק הדין בעניין מישל מרסייה נקבע, כי לצורך זהו "בית מלאכה" לעניין צו הארנונה, יש לבחון שלושה מבחנים: מבחן הפירוש המילוני, מבחן תכלית החוק ומבחן אחידות הפרשנות.

#### 6.9.2. הפירוש המילוני

6.9.2.1. כפי השופט רובינשטיין קבע בעניין מישל מרסייה, כהאי ליטנא:

"מילון אבן שושן מגדיר בית מלאכה "מקום שעובדים שם במקצוע מסוים בעיקר בעבודת ידניים (להבדיל מן 'בית חרושת' שעובדים בו בעיקר במכונות) כגון נגריה, מסגריה, סנדלריה" (מילון אבן שושן מחדש ומועדכן לשנות האלפיים (2007)); וממשיך המילון ומגדיר: "בעל מלאכה - אמן, עוסק בעבודת ידניים במקצוע מסוים, כגון נגר, מסגר, חרט, ספר" (שם; ההדגשה הוספה - א"ר); זהו המשקל הלשוני הידוע כמשקל בעלי המלאכה או המקצוע".

6.9.2.2. מרכז הכובד של הגדרה זו הוא במונח "עבודת ידניים" או "עבודת כפיים", המגלם בתובו עבודה בעלת מאפיינים פיזיים נוסף על שימוש בידניים.



6.9.2.3. ראה בחקשר זה את דבריו של בית המשפט העליון בערעור אליהו זהר :

"השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפיין "תעשייתי", במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("צווארון כחול") ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ("צווארון לבן")."

6.9.2.4. ברי, כי הפעילות המתבצעת בנכס איננה כוללת מאפיין "תעשייתי", במובן של עבודת כפיים, ואיננה מתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים.

6.9.2.5. לא מצאנו לנכון לבחון את נכונות טענות העורר, כי בנכס מבוצעות לאורך היום גם מלאכת כפיים הדורשת מאמץ פיזי כלשהו, תוך שימוש במכשירים וחומרים מסוכנים, השיפה למטרדי רעש וריח, מנת עבודה לא נוח ו/או עמידה ממושכת ואף השיפה לנזקים בריאותיים, שכן גם אם נקבלן, לא יהיה בכך כדי להפוך מכון יופי ל"בית מלאכה", שכן לא כל עבודה הכרוכה במאמץ פיזי מסוים היא "מלאכה".

ישנן עבודות רבות הכרוכות במאמץ פיזי מסוים שאינן מוגדרות כ"מלאכה", כגון מורה ורופא (שעומדים על רגליהם חלק ניכר מיום העבודה), סייעת בגן, אדריכל (שמנח העבודה שלו אינו תמיד נוח), מאבטח, מדריך כושר וכד'. ישנן גם עבודות הכרוכות בעבודה עם תומרים מסוכנים או מטרדי רעש וריח, שאינן מוגדרות כ"מלאכה", כגון מנתח, מהנדס חומרים וכד'.

ראו לעניין זה :

ת"צ 11994-02-12 אבנר נ' עיריית תל אביב (להלן: "עניין אבנר").

6.9.2.6. אנו סבורים כי טיפולי פנים, פדיקור ומניקור, הסרת שיער וכד', אינם בגדר עבודה פיזית, ומכאן שאינם עבודת כפיים, ממש כשם שהקלדה במקלדת, ו/או ביצוע ניתוח כירורגי אינם עבודת כפיים. מדובר אמנם בשימוש בידיים, אך לא בחקשר בו עוסקת ההגדרה המילונית של המילה "מלאכה".

6.9.2.7. יתרה מכך, הפעילות המבוצעת בנכס היא בעלת סממנים מובהקים של מתן שירותים, ובניגוד למתפרה או לסנדלריה, דווקא המימד של הענקת השירות הוא המצוי במרכז הפעילות.

6.9.2.8. כך, מכון יופי מטפל קודם כל באדם המקבל את השירות, ומדובר בשירות אישי המותאם לצרכיו של לקוח ספציפי.

כל טיפול יופי עומד בפני עצמו; אין במכון יופי קו ייצור, או מוצר כלשהי שהתקלקל וזקוק לתיקון או השבתה (כמו בסנדלריה או במתפרה); הלקוחות הם שבחורים את הטיפול הרצוי, ובמסגרת כל טיפול, הלקוח הוא שבוחר את אופיו, למשל במניקור – את האופן בו הציפורן תעוצב ותצבע וכד'.

6.9.2.9. לא זו אף זו, שירותים מאופיינים, בין היתר, בכך שהם מהווים מוצר המשתנה בהתאם למקום בו הם ניתנים, לאדם המעניק את השירות ולזמן בו הוא ניתן; בכך שבשירות אין הפרדה בין ייצור לצריכה; בכך שבשירות יש יותר מעורבות של הצרכן בתהליך הייצור; בכך ששירות לא ניתן לאחסן במלאי וקשה לרשום אותו ברשימת מצאי; ובכך שכשעסקינן בשירות לא ניתן למדוד את איכות המוצר לפני שהמוצר מגיע לצרכן.

6.9.2.10. כך בענייננו, טיפול פנים ייתפס כשירות שונה, כאשר הוא ניתן על ידי קוסמטיקאית שונה, או כאשר הוא מבוצע עבור לקוחות בגילאים שונים; כך בענייננו בעת טיפולי יופי הטיפול הוא המוצר הנצרך – כך שאין הבדל בין הייצור לצריכה; כך בענייננו בטיפול יש מעורבות של הצרכן בתהליך ה"ייצור"; כך בענייננו, ששירות לא ניתן לאחסן במלאי ולא ניתן לרשום אותו ברשימת מצאי; וכך גם בענייננו, לא ניתן למדוד את איכות הטיפול לפני שהמוצר מגיע לצרכן.

6.9.2.11. בעניין זה נפנה את שימת הלב לכך שגם בית המשפט העליון בעניין מישל מרסייה סבר, כי המספרות המודרניות התרחקו מבית המלאכה הקלאסי כתגירתו המילונית, בין היתר נוכח העובדה ש"במספרות מסוימות גם מגוון התספורות והשירותים גדל לאין שיעור, וכיום ניתן דגש רב יותר מבעבר להתאמה אישית של המוצר, דהיינו התספורת, ללקוח, בתוספת חדרים לשירותים נלווים שונים, כמו – כנראה – בעסקה של המשיבה". לפיכך, כאמור לעיל, הבהיר בית המשפט העליון, כי לו היה בצו הארנונה של עיריית תל אביב סיווג של "שירותים", היה מסווג מספרות בסיווג זה.

6.9.2.12. מבלי לגרוע מהאמור לעיל ובנוסף, למכון יופי גם אופי מסחרי מובהק, בין היתר, נוכח העובדה שבמכון יופי נמכרים גם מוצרי יופי וטיפוח הגוף.

6.9.2.13. לשם השלמת התמונה נוסף, כי טענת העורר לפיה העובדה שלא נשלל סיווגם של עסקים כגון סנדלריה ומתפרה כ"בית מלאכה" על אף שהם מספקים שירותים, הופכת את מבחן מתן השירותים לחסר תוקף בענייננו, מנוגדת להלכה שנקבעה בעניין מישל מרסייה ולשכל הישר.

6.9.2.14. בבואנו להחליט האם הסיווג המתאים לנכס הינו "שירותים" או "בית

מלאכה", עלינו לבחון האם הפעילות המתבצעת בנכס הינה בעיקרה כזו המזוהה עם מתן שירותים או עם בית מלאכה.

באשר לסנדלריה ולמתפרה, הפעילות העיקרית בנכס מזוהה עם בית מלאכה, ואילו במקרה של מכון יופי, עיקר הפעילות המבוצעת בנכס הינה דווקא של מתן שירותים.

6.9.2.15. יוער, כי טענת העורר לפיה ספקי שירותים מוגדרים בתורת הכלכלה כמי שמרכולתם הינה סחורה לא מוחשית אינה יכולה להועיל לו, נהפוך הוא, שכן קוסמטיקאית ואו מעניקי טיפולי יופי אחרים נותנים שירות אישי ללקוח, ולא מוצר מוחשי.

6.9.2.16. אשר על כן, ולאור האמור לעיל, לא נוכל לקבל את הטענה, כי לפי ההגדרה המילונית עסקינן בבית מלאכה.

### 6.9.3. מבחן תכלית החוק

6.9.3.1. בהתייחס לתכלית החוק, קבע בית המשפט העליון בעניין מישל מרשייה, כהאי ליטא:

"יתכן, כי בבסיס ההקלה בארנונה לה זוכים בתי מלאכה טמון - במידה רבה - יסוד סוציאלי. באופן מסודתי מתח הרווחים שסיפקו בתי המלאכה לבעליהם היה נמוך. בתי המלאכה היו מקומות פשוטים ונעדרי תחכום טכנולוגי (מה שמכנים בימינו low tech), שהיקף הכנסותיהם היה נמוך. בעליהם התפרנסו, בדרך כלל לא ברווח רב, מיגיע כפיהם. יחד עם זאת, סיפקו שירות היוני לציבור, שהרי כל אדם זקוק היה מעת לעת לתספורת, לתמירה או להטלאת בגדיו או לתיקון נעליו ולעתים לתפירתן. משכך, מהטעם הסוציאלי של שיוכם המסודתי של בעלי המלאכה והרצון לאפשר להם להמשיך ולהתפרנס, יחד עם ההבנה כי הם מספקים שירות היוני לציבור, שרצוי שיהיה נגיש ומצוי גם בשכונות מגורים - ניתנה ההקלה בתשלום הארנונה."

6.9.3.2. כעולה מפסק הדין בעניין מישל מרשייה, שני עקרונות עומדים ביסוד תכלית ההקלה בארנונה לבתי מלאכה: היסוד הסוציאלי (היינו, עידוד פעילותם של בתי מלאכה פשוטים המתפרנסים בדוחק מיגיע כפיים), והיוניות השירות המסופק על ידם.

6.9.3.3. באשר לסוגיית הסוציאלית: אין סיבה לסבור כי עסקו של העורר מספק לבעליו רווחים נמוכים, והעורר גם לא ביסס טענה כאמור.

מכל מקום, ברי כי אין מדובר בבית מלאכה קלאסי שבעליו מתפרנסים בדוחק מיגיע כפיו, וכאמור העורר אף לא טרח להגיש ראיות לביסוס טענתו.

יוער, כי בניגוד לנטען על ידי העורר, העובדה שבניגוד לעורכי דין ויועצים, הנכס יניב הכנסות רק מלקוח הנוכח פיזית בנכס אינה משליכה בהכרח על פוטנציאל ההכנסות של הנכס זנן, שכן עסקים רבים המצריכים נוכחות לקוחות בנכס יכולים להיות, והינם, רווחיים מאוד (כגון חנויות, בתי קפה וכד').

6.9.3.4. באשר לחיוניות השירות: על אף טענת העורר כאילו לא ניתן ללמוד מתכלית החקיקה שטיפוח בגדים או נעליים עולים בתשיבותם על טיפוח הגוף, ועל אף הטענה שטיפוח היופי משליך על ערכים חשובים כגון דימוי אישי, הרי דומה כי לא יכול להיות חולק, כי מכון יופי אינו שירות חיוני לציבור, שרצוי שיהיה נגיש ומצוי גם בשכונות מגורים, כדוגמת השירותים אליהם כיוון בית המשפט בעניין מישל מרסייה.

6.9.3.5. זיודגש, כאמור לעיל, גם לגבי מספרות התלבטו שופטי בית המשפט העליון בטרם הכריעו כי ניתן לסווג כ"בית מלאכה".

כבי השופט רובינשטיין קבע בעניין מישל מרסייה, כי סיווג "שירותים" היא מתאים יותר למספרות, אך בהעדר סיווג כזה, הרי:

"ככל שהלשון והתכלית של סיווג ספציפי נאפשרת זאת, עדיפה בעיני הכרעה פרשנית המביאה את הנכס בגדרו של הספציפי - הכל, בכפוף, לכללי הפרשנות המקובלת ולשיקולי השכל הישר".

כבי השופטת נאור קבעה:

"ספר שייד אומנם למשקל הלשוני הידוע כמשקל בעלי מלאכה (ראו פסקה כ' לפסק דינו של חברי). אולם קשה לראות "מספרה" כ"בית מלאכה" ובפרט כ"בית מלאכה לייצור".

ואילו כבי השופט ג'ובראן קבע:

"סופו של יום, פרשנות מעין זו שהציע חברי אכן מעוררת אי נוחות מסוימת. הגדרתה של מספרה, גם במובנה הקלאסי והצנוע כ"בית מלאכה", וכל שכן "בית מלאכה לייצור" - אינה מיידידת ואינטואיטיבית".

6.9.3.6. בענייננו, כאשר שונה נוסחו של סעיף 3.2, ובאישור השרים נקבע, כי הוא כולל בחובו שירותים, הרי גם לאור ההלכה שנקבעה בעניין מישל מרסייה, ברי כי סיווג על פי סעיף 3.2 הינו הסיווג הנכון.

6.9.3.7. יפים לעניינו דבריה של כבוד השופטת שטופמן בעמ"ע 30939-10-10 איי אל

~~ווינפונט בע"מ נ. מנהל הארנונה בעיריית תל אביב - יפו:~~

"נכון הדבר כי בפסק דין מישל מרסייה ציין בית המשפט העליון כי בהיעדר קטגורית 'שירותים' בצו הארנונה של העירייה עדיף שלא לסווג מספרה בסיווג השיורי 'בניין שאינו משמש למגורים' אלא בסיווג ספציפי 'בית מלאכה' שכן פעילותה קרובה יותר במהותה לבית מלאכה. כמו כן יתכן כי לו היה קיים בצו הארנונה של עיריית ת"א סיווג 'שירותים' היה מסווג נכס המעוררת תחת סיווג ספציפי זה. יחד עם זאת, בבחינת הרצף שבין סיווג 'בית מלאכה' לבין הסיווג 'בניינים שאינם משמשים למגורים', סבורה אני כי פעילות המעוררת אינה

קרובה במהותה לבית מלאכה במובנו הקלאסי, במובן מנספרה, ולא ניתן לדעתי להגמיש, לרמה מלאכותית, את הגדרת 'בית מלאכה' כך שתכלול גם את הנכס של המערערות."

#### 6.9.4. מבחן אחידות הפרשנות

6.9.4.1. בעניין אחידות הפרשנות קובע כבי' השופט רובינשטיין בהלכת מישל מרסייה, כהאי ליסנא:

"משבחנו את תכלית החוק התומכת לדידי בסיווג מספרה כ'בית מלאכה' (ובכלל זאת 'בית מלאכה לייצור') לצורך צו הארנונה, נפנה בעת לדברי חקיקה אחרים המדברים בבתי מלאכה. אמנם, לכל חוק, והדבר בולט במקרה דנא, תכלית משלו, ועל כן יש לבחון האם משמעות המונח בחוק אחד רלבנטית אף לחוק אחר; עם זאת יש לזכור, כי 'התנחה הבסיסית צריכה להיות, כי יש לקיים הרמוניה חקיקתית, באופן שהפירוש שיינתן לדבר חקיקה יישזר נאמנה עם רקמת החקיקה ויהא לגוף אחד, שלם, עמה' (ע"א 3213/97 נקר נ' הועדה המחוזית לתכנון ולבנייה פ"ד נג"ד (4) 625, 634 - השופט זועבי; וראו: בג"צ 4886/06 עיריית באר שבע נ' שר הפנים [פורסם בגבול]; א' ברק, 328).

6.9.4.2. העורר לא הצביע על מקור כלשהו בחיקוק המגדיר מכון יופי כבית מלאכה, ולפיכך, אין בשיקולי האחידות הפרשנית, כדי להצדיק את סיווג הנכס כבית מלאכה.

6.9.4.3. באשר לצו ההרחבה בענפי המלאכה והתעשייה הזעירה, הרי שמבלי לגרוע מהעובדה שבכל מקרה אין בכך כדי להשליך על נותני שירותים אחרים בתחום טיפולי היופי המעניקים טיפולים בנכס, העובדה שקוסמטיקאיות מהויבות בתשלומים לטובת התאחדות המלאכה והתעשייה בישראל, לא מצביעה על כי מדובר בבית מלאכה, ולא מחייבת סיווג כבית מלאכה בהתאם לדיני הארנונה.

6.10. גם פסק הדין שניתן לאחרונה על ידי בית המשפט העליון בערעור אליהו זחר, אשר חידד את ההבחנה בין נכס המשמש ל'תעשייה', לבין נכס המשמש ל'מלאכה', לבין נכס המשמש ל'שירותים', תומך במסקנתנו שלעיל:

"נכס המשמש ל'תעשייה', מאופיין, ככלל, בכך שמתקיימת בו פעילות ייצור (ייצור מוצר מהומר 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 קטגורית הנכסים המשמשים ל"מלאכה", אשר יש בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים. מחד גיסא, בתי מלאכה לסוגיהם מאופיינים במרכיב "שירותי" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפיין "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 השוכים מוארים בעשיות, 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".

6.11. הנה כי כן, גם בהתאם להגדרות בית המשפט העליון בערעור אליהו זהר למונחים "תעשייה", "מלאכה" ו"שירותים" (בהקשר לצו הארנונה של עיריית ירושלים), אנו סבורים, כי פעילות העורר הינה בבחינת מתן שירותים, העונה על המאפיינים הנזכרים בעניין אליהו זהר של "... מתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל ידי בעל מקצוע חופשי...". ולא שירות הניתן בבית מלאכה, המצריך "מאפיין תעשייתי", במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("צווארון כחול").

6.12. לאור האמור לעיל, אנו סבורים, כי לא ניתן להגמיש את הסיווג "בית מלאכה" כך שיכלול בגדרו גם את הנכס מושא הערר.

6.13. אשר על כן, ולאור האמור לעיל, אנו דוחים את הערר.

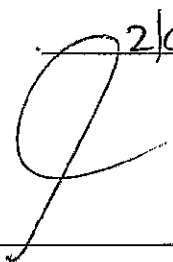
7. בהתאם לסעיף 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום מסירת החלטה.

8. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

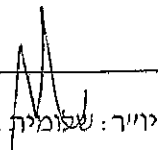
9. ניתן בהעדר הצדדים ביום 2/6/15



חברה: שירלי קדם, עו"ד



חבר: אבשלום לוח, עו"ד ורו"ח



יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

3611110515