|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **לפני** | **כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא** | |
| **מערער** | | **מנהל הארנונה בעירית תל-אביב-יפו**  ע"י ב"כ עו"ד **ויוי משולם קור** |
| **נגד** | | |
| **משיבים** | | **בית בנימיני קרמיקה .**  ע"י ב"כ עו"ד **יעקב כהן וגל הר-ים** |

|  |
| --- |
| **פסק דין** |

**מבוא**

1. לפניי ערעור מנהלי של מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו (**להלן: "המערער"**) על החלטתה של ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית שליד עירית תל-אביב-יפו (**להלן: "הועדה"** **או "ועדת הערר"**), אשר קיבלה ערר שהגיש המשיב בנוגע להחלטתו של המערער, וקבעה כי המשיב זכאי לשיעורי ארנונה מופחתים לפי סעיף 5(ב) לפקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 (**להלן: "פקודת המסים" או "הפקודה"**).
2. המשיב הוא הקדש ציבורי רשום כדין אצל רשם ההקדשות, לפי חוק הנאמנות, תשל"ט- 1979, שמטרתו קיום פעילות חינוכית ואומנותית בתחום הציור, הפיסול והקרמיקה. המשיב הוא בעל הזכויות והמחזיק בבנין בשטח של כ- 422 מ"ר ברח' העמל 17 בתל אביב (**להלן: "הנכס"**).
3. המשיב ביקש לקבל פטור חלקי מתשלומי ארנונה, מכוחם של סעיפים 5(ב) ו-5(י) לפקודה, בגין שנות המס 2015- 2017. המערער דחה את דרישתו. על החלטה זו הגיש המשיב ערר שנדון בפני ועדת הערר. הערר התקבל באופן חלקי. ועדת הערר דחתה את הערר בכל הנוגע לבקשתו של המשיב לקבל פטור חלקי לפי ס' 5(י) לפקודה, אך נעתרה לערר וקבעה כי המשיב זכאי לפטור חלקי לפי ס' 5(ב) לפקודה.
4. הועדה קבעה כי המשיב הוכיח כי מטרתו בניהול הנכס אינה למטרות רווח. מטרות ההקדש רשומות בתדפיס רשם ההקדשות וכל כולן עניינן בפעילות חינוכית ואומנותית בתחום הציור, הפיסול והקרמיקה. עוד קבעה הועדה כי הזכאות לפטור חלקי אינה נשללת מחמת העובדה שבנכס מתקיימת פעילות של עמותה המפעילה בצוותא עם ההקדש תצוגות משותפות בשטח של כ- 90 מ"ר בגלריה, וכי גם העמותה אינה פועלת למטרות רווח.
5. מכאן הערעור שלפניי, בגדרו מבקש המערער לבטל את הפטור החלקי מארנונה שניתן למשיב לפי ס' 5(ב) לפקודה.

**טענות הצדדים**

1. המערער טוען כי ככלל, פטור מתשלום ארנונה יינתן בצמצום. במקרה של ספק, אין מקום למתן פטור. עוד טוען המערער כי המשיב כלל איננו הקדש לצרכי צדקה, אלא הקדש לצרכי תרבות ואמנות, ולכן איננו זכאי לפטור לפי ס' 5(ב) לפקודה. לדידו של המערער, המשיב הינו גוף הנותן את שירותיו תמורת תשלום שאיננו סמלי וגם מטעם זה הוא איננו זכאי לפטור לפי ס' 5(ב) לפקודה. עוד טוען המערער כי המשיב הוא גוף הפועל למטרות רווח, ודבר היותו מלכ"ר איננו מעיד על אופיו האמיתי של המשיב. בנוסף טוען המערער כי העובדה שלצד המשיב פועל בנכס גוף נוסף, שאיננו הקדש ולא הוכר כגוף הפועל שלא למטרות רווח, סותרת את התנאים למתן פטור כאמור.
2. מנגד, המשיב טוען כי הוכיח כדבעי את כל התנאים לקבלת פטור לפי ס' 5(ב) לפקודה: המשיב הינו הקדש רשום, המקיים פעילויות חינוכיות ואומנותיות בתחום הציור, הפיסול והקרמיקה, אשר רכש את הנכס לפי שטר ההקדש ולשם קיום פעילויות ההקדש. הגם שבנכס ישנה מחזיקה נוספת, עמותה בשם אמנים יוצרים, הפעילה אף היא לקידום אומנות הקרמיקה, אין בכך כדי לשלול את הפטור לפי ס' 5(ב) לפקודה. עוד טוען המשיב כי פעילותו אינה למטרות רווח, וכי הסכומים שהוא גובה ממשתתפי החוגים הנערכים בנכס נועדו אך ורק לשם כיסוי הוצאותיו.

**דיון והכרעה**

1. לאחר עיון בטיעוני הצדדים בכתב ובעל פה באתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להדחות.
2. היקף התערבותו של בית המשפט בהחלטותיה של ועדת הערר הוא מצומצם למדי. בית המשפט איננו יושב כוועדת ערר עליונה, ואין הוא מתערב בדרך כלל בקביעותיה העובדתיות:

"**ככלל, בית המשפט המנהלי, אינו מתערב בהחלטותיו המקצועיות של גופי הבדיקה שהוסמכו על פי דין לבחון את העובדות הרלבנטיות, לבצע את הבדיקות והבחינות הנדרשות לצורך הגעה למסקנה העובדתית והמשפטית הנכונה, ובית המשפט אף אינו קובע מהי ההחלטה שהוא היה מקבל בנסיבות האמורות, אלא הוא בוחן אם ההחלטה חורגת מגדר הסבירות, אם ההחלטה נתקבלה כדין ואינה פוגעת בכללי צדק טבעי ... במסגרת עקרונות אלו, בדרך כלל מיושם הכלל לפיו גם אין מקום להשיג, על ממצאיה העובדתיים של ועדת הערר, בפני ערכאת הערעור ...**"

(עמ"נ (מרכז) 44487-08-14 **חברת טי. אם. סי. אס תקשורת בע"מ נ' עיריית פתח תקווה** (פורסם בנבו, 10.11.2015) (מפי כב' השופט י' שיינמן, בפסקה 6). ראה גם עמ"נ (ת"א) 186/07 **גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית תל אביב יפו** (פורסם בנבו, 15.11.2007); עמ"נ 41151-04-15 **ג'נה תכשיטים בע"מ נ' עיריית רמת גן** (פורסם בנבו, 18.10.2015)).

1. למעשה, הביקורת השיפוטית על החלטותיה של ועדת ערר לענייני ארנונה מתמקדת בעיקר בשאלה האם הועדה הסיקה את המסקנה המשפטית המתחייבת מתוך הממצאים העובדתיים שנקבעו על ידה והאם נפלה טעות משפטית בהחלטתה. התערבות בהחלטת הועדה תיעשה באותם מקרים בהם מתגלה על פני הדברים שגיאה מהותית בהערכת הראיות ובהסקת המסקנות המשפטיות המתחייבות מתוכן (השווה ע"א 1255/13 **אולניק חברה להובלה עבודות עפר וכבישים בע"מ נ' בני וצביקה בע"מ** (פורסם בנבו, 13.5.2013)).
2. במקרה דנן, לא שוכנעתי שיש מקום להתערב בקביעות העובדתיות של הועדה, כמו גם במסקנות המשפטיות אליהן הגיעה הועדה על יסוד אותן קביעות עובדתיות.
3. ס' 5 לפקודה קובע:

"**הנכסים דלקמן יהיו פטורים מהארנונה הכללית דהיינו: -**

**...**

**(ב) כל בנין, קרקע פנויה או קרקע תפושה של הקדש לצרכי צדקה שנוסד בתור כזה, בפני בית דין דתי או עפ"י פקודת ההקדשות לצרכי צדקה ושאין מנהלים אותו למטרות ריווח, או של הקדש לצרכי חינוך שפירותיו משמשים אך ורק להחזקת בתי ספר;**"

מכאן שישנם שני תנאים מצטברים המזכים בקבלת פטור לפי ס' 5(ב) לפקודה: התנאי הראשון הוא שמדובר בנכס המוחזק על ידי הקדש לצרכי צדקה, והתנאי השני הוא שאין מנהלים אותו למטרות רווח.

1. ועדת הערר קבעה כענין שבעובדה כי המשיב הוא אכן הקדש שהוקם לצרכי צדקה וכי אין הוא מנוהל למטרות רווח. מדובר בקביעות עובדתיות מובהקות, שלא נמצא כל יסוד להתערב בהן.

בבחינת למעלה מהצורך אציין כי גם לגופו של ענין, הועדה צדקה בקביעת הממצאים העובדתיים הללו. הראיות מעידות כי אכן המשיב הינו הקדש שהוקם לצרכי צדקה. יעידו על כך, בין השאר, דבר רישומו של המשיב בפנקס ההקדשות וכן הצוואה של גב' יהודית בנימיני ז"ל, מי שיצרה את ההקדש במסגרת צוואתה. גם נסח רישום המקרקעין של הנכס מאשש עובדה זו.

1. עוד צדקה הועדה בקביעתה כי המונח "צדקה" בהקשר להקדש, אין פירושו שההקדש נדרש לסייע לנזקקים בלבד.

כפי שנפסק בע"מ 7033/15 **פלוני נ' פלוני** (פורסם בנבו, 01.09.2016), המונח "הקדש" מוגדר בס' 17 לחוק הנאמנות, תשל"ט- 1979 (**להלן: "חוק הנאמנות"**) כ"**הקדשת נכסים לטובת נהנה או למטרה אחרת**". למעשה, מדובר בסוג של נאמנות פרטית, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק הנאמנות, אשר נוצרת על ידי פעולתו החד צדדית של יוצר הנאמנות.

הקדשת נכסים למטרה ציבורית אין פירושה שהציבור הנהנה מפעילות ההקדש הוא ציבור נזקק לצרכי צדקה. ס' 2(2) לפקודת ההקדשות לצרכי צדקה (שהוחלפה ברבות השנים על ידי חוק הנאמנות) מבהיר היטב ענין זה, שכן נקבע בו כי המונח "צרכי צדקה" כולל בחובו לא רק סיוע לעניים, אלא גם "**כל מטרה אחרת שיש בה משום תועלת או ענין לאנושות ...**". ברור כי הקדש שמקדם פעילות אמנותית עונה על הגדרה זו, משום שפעילות אמנותית יש בה משום תועלת ולפחות ענין לאנושות. אכן, פקודת ההקדשות לצרכי צדקה בוטלה עוד בשנת 1979, אך הואיל ופקודת המסים עודנה שרירה וקיימת, והואיל וחוק הנאמנות איננו משתמש עוד במונח הארכאי "הקדש לצרכי צדקה", ברור כי המונח "הקדש לצרכי צדקה" הנזכר בסעיף 5(ב) של פקודת המסים, צריך להתפרש לפי משמעותו של מונח זה בפקודת ההקדשות לצרכי צדקה, שכן זהו סוג ההקדש שעמד לנגד עיני המחוקק המנדטורי עת ביקש לפטור מתשלומי ארנונה הקדשים העוסקים בפעילות מסוג זה (השווה ס' 25 לחוק הפרשנות, התשמ"א- 1981). לפיכך, בדין קבעה הועדה כי פעילותו של המשיב שהיא פעילות חינוכית ואומנותית בתחום הציור, הפיסול והקרמיקה, באה בגדרו של המונח "לצרכי צדקה" גם אם אין היא מיועדת בהכרח לנזקקים.

1. כך גם צדקה הועדה בקביעתה כי ההקדש איננו מתנהל למטרות רווח. העובדה שהמשיב גובה דמי השתתפות מבאי החוגים שהוא מקיים בנכס, אינה הופכת אותו לגוף הפועל למטרות רווח, גם אם לשיטתו של המערער, דמי ההשתתפות בחוגים אינם נמוכים די הצורך ואינם סמליים. המבחן אינו נעוץ בשאלה האם המשיב גובה תשלום ממי שנזקקים לשירותיו, אלא האם הוא פועל למטרות רווח. אין הכרח לפעול בתזרים מזומנים שלילי וליצור הפסדים על מנת להחשב כמי שפועל שלא למטרות רווח, שאם לא כן, המשיב לא יוכל לקיים את עצמו וייאלץ להפסיק את פעילותו. יתר על כן, גובה התשלום שהמשיב גובה מאת הנזקקים לשירותיו, יכול להוות שיקול שלא להכיר בו כ"מוסד מתנדב" לפי ס' 5(י) לפקודה, כפי שגם נקבע בבג"ץ 4725/07 **מרכז משען בע"מ נ' שר הפנים** (פורסם בנבו, 07.08.2008) (**להלן: "מרכז משען"**), אך לא ביחס לשאלה האם הוא פועל למטרות רווח לצורך קבלת פטור לפי ס' 5(ב) לפקודה.

ראה גם עמ"נ (מינהליים מרכז) 48048-11-15 **קבוץ עינת אגודה שיתופית חקלאית בע"מ נ' המועצה האזורית דרום השרון** (פורסם בנבו, 11.01.2017), בו נפסק כי "**אף אם מקבלים את טענת המערער כי בית העלמין הפך לגרעוני, אין בכך כדי לומר שבית הקברות "אינו משמש עוד למטרות רווח". השאלה האם גוף הינו רווחי או מפסיד, הינה שאלה נפרדת מהשאלה האם המדובר בגוף ש"אינו משמש למטרות רווח". מובן שלא כל גוף גרעוני ייחשב כגוף שאינו למטרות רווח.**" (בפסקה 9). דברים אלה חלים גם במצב ההפוך, בו גוף מסויים **מרוויח** ולא מפסיד כסף מפעילותו, אך אין בכך כדי ללמד בהכרח כי הוא פועל **למטרות** רווח.

במקרה דנן, המשיב איננו מחלק רווחים לאיש. הוצאותיו הן בגין רכישת חומרים ובגין תשלום שכר לעובדים המועסקים על ידו. יתר על כן, המשיב גם הוכר על ידי רשויות המס כמלכ"ר, קרי, גוף הפועל שלא למטרות רווח. חזקה על רשויות המס שלא יחלקו אישור כזה למי שמטרתו האמיתית היא השאת רווחים.

1. המערער מפנה בהקשר זה לפרשת **מרכז משען** שם נפסק כי "**לאלה נוסיף – בהקשר של הוראת הגמישות – כי אין הלימה מלאה בין מוסד שהוא בבחינת "מוסד ציבורי" או "מלכ"ר", לבין מוסד שהוא "מוסד מתנדב" לפי סעיף 5(י) לפקודת הפיטורין. ההגדרות בדברי החקיקה השונים – למרות הדמיון הקיים – אינן זהות. בנוסף, עוסקים אנו במיסים בעלי אופי ותכלית שונה, וגם בכך יש להשליך על היקפו של הפטור שיינתן ... הוראת הגמישות שבנוהל, עליה עמדנו, מאפשרת הקלה ביישומם של מקצת הקריטריונים, אך אינה מחייבת – כשיטת העותרת – מתן פטור למוסד שהוא "מלכ"ר" או "מוסד ציבורי".**" (בפסקה 19). ברם, אין הנדון דומה לראיה, כי באותה פרשה עמדה על הפרק שאלת הפטור ל"מוסד מתנדב" לפי ס' 5(י) לפקודה, ואילו אנו עסקינן בפטור להקדש שפועל שלא למטרות רווח לפי ס' 5(ב) לפקודה. אינני רואה כיצד ניתן לטעון שאם מבחינת רשויות המס המשיב הוא גוף הפועל שלא למטרות רווח, הרי שמבחינת ס' 5(ב) לפקודה, יש לראותו כגוף שכן פועל למטרות רווח ולכן הוראת הפטור אינה חלה עליו.

ואכן, בדרך כלל, גוף שפועל למטרות רווח נוהג לחלק את רווחיו לבעלי השליטה בו, או למצער, לרכוש בעלות בנכסים נוספים. במקרה דנן, ברור כי המשיב אינו נוהג בדרך זו, והדו"חות הכספיים שהציג תומכים אף הם במסקנה זו.

1. נותרה על הפרק השאלה האם העובדה שהמשיב מתיר לעמותת אומנים יוצרים בישראל (**להלן: "העמותה"**), להשתמש יחד עימו בשטח של כ- 90 מ"ר בגלריה, לצורך קיום תצוגות משותפות למשיב ולעמותה, מצדיקה את שלילתו של הפטור לפי ס' 5(ב) לפקודה. הועדה סברה שהדבר איננו מצדיק את שלילת הפטור, משום שגם העמותה מוכרת כמלכ"ר, מקבלת תרומות לפעילותה, ואינה פועלת למטרות הפקת רווחים.
2. לא מצאתי יסוד להתערבות במסקנה זו.

ראשית, יש לדחות את טענתו של המערער כאילו השטח המשמש את העמותה גדול יותר ממה שקבעה הועדה. מדובר בקביעה עובדתית של הועדה אשר אמונה על בירור העובדות, ואין מקום להתערב בקביעה מעין זו.

לגופו של ענין, יש להביא בחשבון כי לא מדובר בחזקה בלעדית שניתנה לעמותה בשטחו של הנכס, אלא בשימוש משותף יחד עם המשיב, המתייחס לשטח מצומצם יחסית מתוך שטחו הכולל של הנכס (שהינו כ- 422 מ"ר), לצורך מטרות אמנותיות דומות לאלו של המשיב (תצוגות אמנות משותפות), ועל ידי גוף שהועדה קבעה כי אף הוא פועל שלא למטרות רווח. לפי קביעת הועדה, העמותה אף נתמכת כספית הן על ידי עירית תל אביב והן על ידי משרד התרבות והספורט. גם העובדה שהעמותה משלמת למשיב דמי שימוש בנכס, אינה משנה מסקנה זו, משום שמדובר בהשתתפות בהוצאות המשיב ולא בגבייה לשם הפקת רווחים. אין ספק שהפעילות הדומיננטית בנכס היתה ונותרה של המשיב ולא של העמותה. זאת ועוד, סעיף 5(ב) לפקודה אינו מתנה את קבלת הפטור בחזקה בלעדית וייחודית של ההקדש בנכס. התנאי הוא שמדובר בבנין של הקדש, שאין מנהלים אותו, את ההקדש, למטרות רווח. תנאי זה מתקיים במלואו גם אם המשיב התיר במקרה דנן שימוש לעמותה במקצת השטח ואף גבה בגין כך דמי שכירות סמליים.

1. המערער מבקש להסתמך בענין זה על עמ"נ (מינהליים חי') 19284-11-15 **גימנסיה - בתי ספר יכוניים ע"ש גולדנר בע"מ נ' מנהלת הארנונה בעיריית חדרה** (פורסם בנבו, 11.09.2016), שם נקבע כי "**די בכך שאחד משני הגופים פועל למטרות רווח כדי שהפעילות המעורבת תביא לשלילת הפטור משניהם.**" (בפסקה 8), אלא שבעניננו, הועדה קבעה כי גם העמותה אינה פועלת למטרות רווח. בנוסף, באותו מקרה נקבע כי "**המערערת הסתירה פרטים מהותיים כך שלא ניתן לדעת מהי המטרה האמיתית לשמה היא מחזיקה בנכס ואזכיר כי די בכך שאחד השימושים והמטרות של אותו מוסד הן לשם הפקת רווח לרבות העברתו לחברות אחרות או מימושו בתשלומים לגורמים שונים, כדי לשלול ממנו הזכות לפטור ומיותר לציין כי אין אפשרות לפי** [**פקודת הפיטורין**](http://www.nevo.co.il/law/72754) **בנושא זה לקבל פטור חלקי, שימושים מעורבים מביאים לדחיית הבקשה לפטור**". (בפסקה 9). ברם, אין הנדון דומה לראיה, משום שבעניננו, הוכח כי המשיב איננו פועל למטרות רווח.
2. עוד מפנה המערער לנוהל של משרד הפנים, לפיו אין ליתן פטור מארנונה לפי ס' 5(י) לפקודה מקום שהנכס משמש גם לפעילות של גוף אחר (נספח 18 לערעור), אלא שבמקרה שבפנינו, אין עסקינן בפטור לפי ס' 5(י) לפקודה, אלא בפטור לפי ס' 5(ב) לפקודה. ואכן, בס' 5(י) לפקודה נכתב במפורש כי המוסד המתנדב יקבל פטור בגין שימוש ברכוש שהוא "**משתמש בו אך ורק לשירות הציבור**". אותה דרישה של "**אך ורק**" אינה נמנית על תנאיו של הפטור לפי ס' 5(ב) לפקודה.
3. יצויין כי לפי ממצאי המערער עצמו, כעולה ממכתבו למנהלת המשיב מיום 18.6.2013, אין בנכס שטח המוחזק באופן בלעדי על ידי העמותה, ולכן לא ניתן לרשום ולחייב את העמותה כמחזיקה נפרדת בנכס. מכאן שהשאלה היא אך ורק האם בגין אותו שימוש משותף בחלק קטן מן הנכס, יאבד המשיב כליל את זכותו לפטור חלקי לפי ס' 5(ב) לפקודה. הועדה השיבה על שאלה זו בשלילה, ולטעמי, בדין עשתה כן.
4. אשר על כן, הערעור נדחה.
5. המערער ישא בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ₪. הפקדון שהפקיד המערער יועבר למשיב באמצעות באי כוחו, על חשבון החיוב בהוצאות.
6. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, כ"ז ניסן תשע"ח, 12 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

