



F_ID: 3912556
הודעת שרות: 140023528C
ארגז: 579228

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : ד באב תשפב
01.08.2022

מספר ערר : 140023528 / 13:44
מספר ועדה: 12487

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד דויטש יהושע משה
חבר: וינריב אודי, כלכלן

העורר/ת:

צייטלין ארקדי תעודת זהות 311791149
חשבון לקוח: 10622531
מספר חוזה: 488660
כתובת הנכס: הרצל 108 I

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : עדי יעקובי

המשיב:

נוכחים:

העורר/ת: צייטלין ארקדי
נר גלילי – חבר העורר

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: עדי יעקובי

פרוטוקול

בהסכמת הצדדים הדיון יתקיים בהרכב חסר של חבר הוועדה עו"ד פלדמן אהוד.

מר נר גלילי: הגשנו הליך אזרחי הן בטענת זיוף כלפי בעלי הנכס ובטענת רשלנות לגבי העירייה. טרם הוגשו כתבי הגנה המלמדים על עמדת הנתבעים.

ב"כ המשיב: בכוונתנו להגיש הודעה לעיכוב הליכי גביה עד שתתקבל החלטה בתיק האזרחי ומאחר שהוגשה תביעה בטענת זיוף וכידוע אין סמכות לוועדה בטענת זיוף אנו מבקשים למחוק את הערר.

העורר בעזרת מר גלילי: הבנו שהסמכות לדון בטענות שהעלנו בערר אינה מסורה לוועדת הערר והיא ממילא תידון בבימ"ש השלום. לכן אנו משאירים את שאלת המחיקה לשיקול דעת הוועדה.

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב-יפו

ערר מס' 140023664

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד אהוד פלדמן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: לילייה קולומייסקי

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב דב כרמי 2, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000360718 ח-ן ארנונה מס' 10367344. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לחיוב של שטח בריכת ג'קוזי הנמצאת על שטח גג מרוצף בו מחזיקה העוררת. שטח הגג הינו 59.43 מ"ר. שטח החיוב בגין הגג המרוצף הוא 30% משטח הדירה במפלס שמתחת לגג שהוא 98.87 מ"ר ובסך הכל 29.66 מ"ר. שטח הג'קוזי שבמחלוקת הינו בגודל 2.89 מ"ר. העוררת טוענת שיש לחייב שטח זה כחלק משטח הגג המרוצף בעוד המשיב טוען כי מדובר במבנה ולכן יש לחייב שטח זה במלואו.

בתשובת מנהל הארנונה מיום 4/11/2021 להשגה שהגישה העוררת השיב מנהל הארנונה כך:

1" החיוב עבור בריכת הג'קוזי נעשה בהתאם להיתר הבנייה ומדידה שנערכה ע"י מודד מטעמו.

2. בריכת הג'קוזי מחויבת ע"פ סעיף 1.3.1 ב' לצו הארנונה:

3. לפיכך החיוב יוותר על כנו.

4. לבקשתך מצורף שרטוט קודם".

בתשובת מנהל הארנונה מיום 23/12/2021 השיב מנהל הארנונה לעוררת כך:

"קראנו את מכתבך ולהלן תשובתנו:

סעיף 3.3.5 בצו הארנונה מתייחס לחיוב נכסים בארנונה שאינם משמשים למגורים.

לעניין חיוב ג'קוזי במגורים, נשיבך כי החיוב נעשה ע"פי צו הארנונה סעיף 1.3.1 ב' בשטח הבניין נכלל כל השטח שבתוך יחידת הבניין, לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות, סככות ובריכות שחיה.

לאור האמור לעיל החיוב יוותר על כנו.

בכתב הערר טענה העוררת כי על פי סעיף 3.3.5 לצו הארנונה הג'קוזי אינו מוגדר כבריכת שחייה, וכי בתקנון הארנונה (הכוונה כנראה לצו הארנונה) לשנת 2020 אין מוזכר חיוב עבור ג'קוזי. לאור טענות אלו ביקשה העוררת לבטל את חיובה בגין שטח הג'קוזי.

בכתב התשובה לערר טען המשיב כי שטח הג'קוזי הוא שטח בנוי לכל דבר ועניין ולכן לא יכול להיחשב כחלק משטח הגג, ולמצער, טען כי מדובר בבריכה. המשיב הדגיש כי כל שטח בנוי מחויב כחלק משטח הנכס, לרבות בריכה. מדובר במתקן גדול, כבד, שכדי להזיזו יש צורך לנתקו מתשתיות מחוברות דרך קבע, ומבחינת השימוש הוא דומה יותר לשטח בריכה מאשר לשטח גג מרוצף. המשיב הפנה להיתר הבנייה להתקנת ג'קוזי בגג המבנה. לאור כל אלו טען המשיב כי דין הערר להידחות.

בדיון מקדמי מיום 27/4/2022 טענה העוררת כי מדובר בחיוב כפול; לטענתה, שטח הג'קוזי מחויב גם במסגרת שטח הגג המרוצף וגם בגין היותו חלק מן השטח הבנוי. המשיב טען כי שטח הגג המרוצף מחויב בהתאם לסעיף 1.3.1 ב לצו הארנונה ושטח הג'קוזי בסך 2.89 מ"ר מחויב כשטח בנוי, מאחר ונבנה על פי היתר בנייה, ולא ניתן לראות בשטח זה כשטח גג מרוצף. בהיעדר מחלוקת עובדתית ביחס למדידה שנערכה על ידי המשיב, ניתנה החלטה לפיה המשיב ימציא את ממצאי הביקורת והתמונות בתוך 7 ימים והצדדים יגישו את סיכומיהם ביחס לחיוב שטח הג'קוזי בארנונה.

דיון והכרעה

בפנינו דו"ח ביקורת מיום 24/1/2021 שנערך על ידי החוקר מר אייל פינטו אליו צורפו תשריטי הקומה החמישית והשישית. מדו"ח הביקורת עולה כי הג'קוזי אינו מקובע לריצפת הגג ו/או לקירותיו, הוא מלא במים, לא ניתן להזיזו ולצורך הפעלתו ומילוי יש לחברו לתשתיות חשמל ומים. התמונות שצורפו לדו"ח תומכות בממצאים אלו ומלמדות כי אל המתקן מובילות שתי מדרגות על מנת להיכנס אליו, מחוברים אליו צינורות מים וניקוז ומכוסה בכיסוי.

מן התשריט שצורף לסיכומי המשיב עולה כי שטח הגג המרוצף הוא 59.43 מ"ר, אולם הוא מחויב בהתאם לצו הארנונה בגין 29.55 מ"ר, זאת על פי חישוב 30% משטח המפלס שמתחת לגג למעט מרפסות (כלומר שטח הגג המרוצף מחויב על פי 30% משטח 98.87 מ"ר). בנוסף לשטח הגג המרוצף העוררת מחויבת בשטח הג'קוזי שגודלו 2.89 מ"ר. לא מצאנו כי העוררת חויבה בכפל, כטענתה, שכן שטח הגג המרוצף אינו מחויב במלואו, כי אם על פי תחשיב מתוך שטח המפלס שמתחת לגג, כמתואר לעיל, ועל פי סעיף 1.3.1 ה' לצו הארנונה.

לא מצאנו ממש בטענת העוררת כנגד עצם החיוב של שטח הג'קוזי כשטח מבנה, בהתאם לסעיף 1.3.1 ב' לצו הארנונה, הקובע כי שטח הבניין כולל את כל השטח ביחידת הבניין, לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות, סככות ובריכות שחייה. בנוסף, סעיף 2.3.1 לצו הארנונה קובע כי בריכות שחייה פרטיות ובריכות שחייה שאינן פתוחות לציבור המשרתות את דיירי הסביבה, יחויבו לפי תעריף מגורים. נוסח הסעיפים לעיל תומך בעמדת המשיב כי מדובר בשטח בר חיוב. מסקנה זו מתחזקת גם בשל העובדה שנדרש היתר בנייה לצורך הקמתו על גג המבנה (שלא צורך לכתב הערר או לתגובת המשיב), לפיו ניתן היתר להתקנת בריכת ג'קוזי על הגג, וככזה הוא מהווה שטח בנוי וחלק מהמבנה. מסקנתנו נסמכת גם על מבחן השכל הישר, עיון בתמונות שצורפו ותיאורו של החוקר מטעם המשיב, יחד עם היתר הבנייה שנדרש להתקנת מתקן זה, ולפיה מדובר בשטח המהווה "בניין" וככזה חויבו בארנונה נעשה כדין.

לאור האמור – הערר נדחה.

העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך 1,000 ₪.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 11/12/11

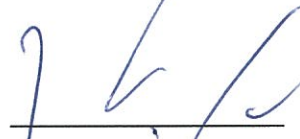
בהתאם לסעיף 5(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א – 2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

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



חבר: יעקב ישראלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי



חבר: אהוד פלדמן, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

294

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל-אביב – יפו

עריים מס' 140021405

140023373

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררים: גוסטאון בע"מ

יונתן אדלר טריפון

אמסלם שריפטייליק שי

-נגד-

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב – יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב גאולה 47, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000144524 ח-ן ארנונה מס' 11088956.

הנכס מסווג על ידי המשיב בהתאם לסעיף 3.2 לצו הארנונה כ"בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים, שירותים ומסחר", בעוד לטענת העוררים יש לסווגו בסיווג "חדר עבודה של אמן" בהיותו משמש בפועל את האמן מר יונתן אדלר טריפון (להלן – "העורר") בלבד. בנוסף, העוררים טוענים כי בחודשים אוקטובר – דצמבר 2019 הנכס היה בשיפוץ המצדיק הענקת פטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות.

ביום 20/2/2020 דחה מנהל הארנונה את ההשגה שהגישו העוררים, בלשון זו:

1. לעניין בקשתך לסיווג הנכס לפי תעריך של יחדר עבודה לאמן, נשיבך, כי בהתאם לאמור בסעיף 3.3.18 לצו הארנונה יסווג בתעריך סטודיו של ציירים ופסלים אך ורק נכסים המקיימים את כל התנאים המפורטים להלן במצטבר:
 - א. האמן עוסק בתחום הציור, הפיסול, הצילום, וידאו ארט בלבד.
 - ב. המקום משמש את האמן בלבד בעבודתו.
 - ג. עבודת האמן הינה עצמאית שוטפת ויום יומית.
 - ד. יצירותיו אינן מהוות אמנות שימושית.
 - ה. יצירותיו אינן מוכוונות או מוזמנות על ידי לקוח מסוים.
 - ו. המקום אינו משמש לתצוגה, הוראת אומנות, מכירה או שימוש מסחרי כלשהוא.
 - ז. סיווג זה יינתן לאמן בגין נכס אחד בלבד.

בביקורת שערכנו במקום בתאריכים 09.02.2020 וב- 26.02.2020 נמצא כי הנכס אינו עומד בתנאיו של סעיף 3.3.18 לצו הארנונה כאמור, מדובר בעבודות עבור עיריית ירושלים.

לאור האמור, סיווגו של הנכס לפי תעריף 'שירותים כללי' הינו נכון ויותר על כנו.

2. לעניין בקשתך למתן פטור לא ראוי לשימוש לחודשים נובמבר ודצמבר, נשיבך, כי על מנת לקבל פטור נכס שאינו ראוי לשימוש, על הנכס לעמוד בתנאיו של סעיף 330 לפקודת העיריות – הנכס נהרס או ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו ואין יושבים בו.
כפי שהובהר במכתבנו 192391403 מיום 08.12.2019, הנכס אינו עומד בתנאיו של סעיף זה, לפיכך לא ניתן לאשר את הפטור.

כנגד החלטה זו הוגש הערר שבפנינו.

בדיון המקדמי מיום 24/3/2021 טען ב"כ המשיב כי החלטת המשיב בגין היות הנכס ראוי לשימוש ניתנה ביום 8/12/2019, ומאחר והערר הוגש ביום 5/5/2020 יש למחוק את הערר על הסף בשל האיחור בהגשתו. הוועדה קבעה בהחלטתה כי "המשיב צרף את תשובת מנהל המחלקה מר אלכס גולבר מיום 8/12/2019, אולם לא ברור האם העורר הגיש השגה כנגד החלטה זו בטרם פנה בהגשת ערר. בנסיבות אלה לא נדחה את הערר על הסף בעניין הטענה אודות נכס לא ראוי לשימוש בשלב זה ונדון בשאלת מועד הגשת הערר לאחר שמלוא התמונה תהיה בפנינו". התיק נקבע להוכחות הן בשאלת תחולת הפטור הקבוע בסעיף 330 לפקודת העיריות בתקופה הנטענת והן בשאלת סיווגו כ"חדר עבודה של אמן".

דו"חות הביקורת

בפנינו שלושה דו"חות ביקורת שנערכו על ידי חוקרים מטעם המשיב.

בדו"ח ביקורת שנערך על ידי החוקר מר אריאל שרעבי ביום 1/12/2019 נקבע כך:

"הנכס נמצא מרוצף, בחלק ניכר מקירותיו נראו קילופי צבע ותיקוני טיח.

בזמן הביקורת נראו במקום שני פועלים העובדים בעבודות נגרות.

נראו במקום: כלי עבודה, קורות עץ, חלונות לא מותקנים וכו'.

נכון לזמן הביקורת לא נראו סממנים המעידים על שימוש של סטודיו במקום".

בהתייחסות הלקוח נכתב כך:

"לדברי יונתן:

עבודות השיפוץ בנכס החלו לפני כשלושה שבועות וצפויות להסתיים בעוד כשבועיים.

נותרו לבצע בנכס: "בניית גלריה, עבודות צבע, חשמל ומידוף.

בתום העבודות, צפוי הנכס לשמש כסטודיו לעיצוב".

בדו"ח ביקורת שנערך על ידי החוקר מר שירן אקוע ביום 9/2/2020 צוין כך:

"בביקורת שנערכה קיים בנכס כמות גדולה של תמונות, חלקם על הרצפה וחלקם תלויות על הקיר.

נראו בנכס צבעים, מכחולים ומתקן ציור.

לדברי שי הם שכרו את הנכס לפני שלושה חודשים ושיפצו אותו, הוא מעביר את הסטודיו לציור שלו מחיפה לת"א.

במסגרת הנושאים לבדיקה שפורטו בדו"ח ביקורת שערך החוקר מר מתי אלבן ביום 26/2/2020 צוין כי מדובר בביקורת חוזרת, ולכן יש להתייחס במסגרת הביקורת, בין היתר, לכל אחד מהמחזיקים בנוגע לעיסוקו: שי אמסלם, אדלר טריפון יונתן וחברת גוסטאון. בממצאי הביקורת צוין כך:

"בחלל הראשי בנכס נראו 3 קני ציור (הטעות במקור), 5 שולחנות ועליהם ציורים, צבעים בשפורפרות וכן ספריי צבע, עפרונות ציור, מכחולים, ציורים מוגמרים על הרצפה וכן ציורים מונחים בתוך מגירות".

תחת התייחסות הלקוח נכתב כך:

"לדברי יונתן הנכס משמש אותו לציור בלבד, מתפרנס מעבודות ציור שעושה עבור עיריית ירושלים, מצייר כרזות ומציג בתערוכות, אין מכירה או קבלת קהל בנכס".

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים

- העורר מר יונתן אדלר הגיש תצהיר ונחקר בדיון ההוכחות בערר. העורר טען כי הוא עסק בנכס נושא הערר באמנות שלו באופן אישי, בלעדי ושלא למטרות מסחריות כלשהן עד ליום 30/12/2021. לטענתו, בנוסף לפעילותו בנכס, הוא נמנה על קולקטיב אמנים "ברוקן פינגרז" שהחלה דרכה בחיפה בשנת 2001 ועוסקת בציורי קירות על בניינים ובתערוכות במתחמי תצוגה עירוניים. במשך השנים הציג הקולקטיב בגלריות ומוזיאונים ברחבי הארץ והעולם.
- העורר טען כי לצורך התארגנות קולקטיב האמנים מבחינה אדמיניסטרטיבית וניהולית הוקמה חברה פרטית בשם "גוסטאון" המשמשת כחברת ניהול לאמנים: גון אלון שחי ויוצר בלונדון, דניאל חנין שחי ויוצר במקסיקו ובישראל ויונתן אדלר הפועל בישראל. חברת הניהול מטפלת אדמיניסטרטיבית ומשפטית בהסכמים ומשלמת לשלושת האמנים שכר.
- העורר הדגיש את ההפרדה הברורה בין פעילות הקולקטיב ופעילותו האמנותית האישית וציין כי בתחומי היצירה האמן יוצר לבדו שלא למטרה מסוימת ומתוכננת מראש. העורר הדגיש כי מלבד הפעילות המשותפת של הקבוצה, כל אחד מהאמנים יוצר באופן אישי עצמאי ונפרד, וכך הוא עצמו פעל בסטודיו נושא הערר: מדובר בפעילות רישום וציור, על בסיס יומיומי, שאינה מוזמנת על ידי לקוח מסוים ונטולת מטרה מסחרית כלשהי. העורר הדגיש כי אין מדובר באמנות שימושית וכי לא נעשתה כל פעילות של קבוצת גוסטאון בסטודיו זה.
- העורר טען כי הקבוצה מעולם לא פעלה בנכס נושא הערר שכן פעילות הקולקטיב עוסקת באמנות חוצות וציורי קירות במרחב הפתוח הציבורי בארץ ובחו"ל, נעשית בגובה, תוך שימוש במנופים, ומכירותיה נעות דרך גלריות או באינטרנט, דרך מחסן בחיפה ואינה קשורה כלל לסטודיו נושא הערר. בנוסף, הסטודיו מעולם לא שימש לתצוגה, להוראה או למכירה או קבלת קהל.
- העורר טען כי בנכס התקיים אירוע חד פעמי מסוג "סטודיו פתוח" לרגל השקת ספר אמנות שהפיק הקולקטיב לרגל 20 שנות יצירה משותפת, וזו הייתה חגיגה מוגבלת בשל מצב

הקורונה ובסוף תקופת השכירות. לטענתו, אירוע בודד זה אינו מעיד על השימוש היומיומי בסטודיו.

- באשר לטענה אודות היות הנכס לא ראוי לשימוש; העורר טען כי פעל לשפץ את המקום באמצעות בני משפחה וחברים מאחר ולא התאים לשימוש עבור סטודיו ליצירה והשראה ובמטרה לחסוך בעלויות. השיפוץ כלל עבודות חשמל, ריצוף ואינסטלציה כאשר בכל התקופה לא ניתן היה להשתמש בנכס למטרה כלשהי.
- העורר מוסיף כי על הסכם השכירות חתם שי אמסלם ששימש באותה עת כמנהל החברה גוסטאון ומסיבה פורמאלית בלבד.

לאור כל האמור טוענים העוררים כי יש לקבל את הערר, לסווג את הנכס כ"חדר עבודה של אמן" ולהעניק לו פטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות בתקופת השיפוץ.

טענות המשיב

באשר לטענה כי הנכס אינו ראוי לשימוש;

- לטענת המשיב הערר בגין היות הנכס לא ראוי לשימוש הוגש באיחור, כאשר התשובה לפניית העורר ניתנה ביום 8/12/2019.
- העוררים פנו בבקשה רק ביום 19/11/2019 וממילא אין מקום להעניק את הפטור לפני מועד זה.
- בביקורת שנערכה בנכס ביום 1/12/2019 נמצא כי הנכס מקורה, מרוצף, קירותיו שלמים ותקינים והוא מחובר לתשתיות. השיפוץ שנערך בנכס אינו הופך אותו ללא ראוי לשימוש. המשיב הפנה לפסיקה בעניין זה.

לאור כל זאת טוען המשיב כי אין מקום להעניק לנכס פטור לפי סעיף 33 לפקודת העיריות.

באשר לטענה אודות סיווג הנכס כחדר עבודה של אמן;

- הערר לשנת 2021 הוגש באיחור ודין הטענות להידחות בשל מועד הגשת הערר.
- אין חולק כי מר אדלר טריפון הינו אמן ועוסק באמנות. עם זאת, המקום אינו משמש את האמן בלבד, משום שבשני המקרים בהם ביקרו חוקרי המשיב בנכס נמצאו בנכס אנשים נוספים. המשיב מפנה לכך שהחוקר מר מתי אלבן ציין בחקירתו כי "רואים מישהי בתמונות (לטענת העורר זו אשתו)", ונראה בבירור כי היא עוסקת בציור. העורר טען בעניין זה כי היא הגיעה למקום באותו מועד כדי לסייע לו. בביקורת מיום 9/2 נכחו במקום שני אנשים נוספים שעל פי עדות החוקר מר שירן אקוע, בחורה ושני גברים אשר סידרו את המקום.
- המשיב טוען כי הנכס משמש את העורר כחלק מפעולתו של העורר להספקת יצירות מוזמנות. המשיב מפנה לכך שהעורר ציין בחקירתו כי תהליך של סקיצות יכול להיעשות בראש בבית קפה, ברחוב וגם בסטודיו וכי כאשר פונים אליו כדי לערוך תערוכה או תערוכה קבוצתית כל אמן עובד בסטודיו שלו. המשיב מפנה גם להמלצה שצורפה מאת גב' טל לניר,

כי הזמינה את יונתן להשתתף בקול קורא והוא נבחר לייצר עבודה. לכן, לטענת המשיב, הסטודיו משמש גם לעבודות שאינן מוזמנות וגם לעבודות מוזמנות.

- המשיב מוסיף כי העורר הודה כי השתמש פעם אחת בסטודיו לצורך השקת ספר ולא ניתן לדעת האם שימש בעבר לאירועים נוספים.
- המשיב מציין כי העורר העיד כי כאשר מוזמן ציור קיר אצל החברה הוא אורך בין 5 ימים לשבוע עבודה ולכן תוהה בסיכומיו האם ייתכן והאמן פוקד את הנכס באופן יומיומי ושוטף.
- המשיב טוען כי העורר מקבל משכורת מחברת גוסטאון שהיא חברת הניהול המבצעת את ההתקשרויות ומחזיקה בנכס באופן פורמאלי ומשלמת לעורר שכר עבור עבודתו בנכס. המשיב מפנה לחשבוניות שהציג העורר בכתב הערר לפיהן מדובר בפעילות עסקית בעיקרה. לאור זאת סבור המשיב כי הפעילות בנכס, לפחות בחלקה, הינה בעל אופי עסקי של הזמנת עבודות ותשלום עבורן וכי מדובר באמן הפועל כחלק מפעילות חברה בע"מ המספקת מוצרים למזמינים ורוכשים שונים, מעסיקה עובדים, ושוכרת סטודיו לביצוע העבודות כחלק ממהלך עסקי מובהק.
- המשיב טוען כי בהצטרף כל הראיות יחד ובמצטבר מובילות למסקנה כי אין מדובר בחדר עבודה של אמן.

לאור כל האמור טוען המשיב כי אין מדובר בנכס המתאים לסיווג המבוקש ולכן יש לדחות את הערר.

דיון והכרעה

בפתח הדברים נבקש לציין כי התרשמנו ממהימנות טענותיו של העורר מר יונתן אדלר ומצאנו כי עדותו מתיישבת עם ממצאי הביקורות שנערכו בנכס, עם התמונות שצורפו לדו"ח הביקורת ועם דבריו לחוקרים מטעם המשיב בזמן אמת.

מן החומר שבפנינו עולה כי העורר חבר בקבוצת אמנים בת שלושה חברים בלבד, המאוגדת כחברה, אשר שניים מחבריה פועלים בעיקר בחו"ל וממנה הם מקבלים שכר. כפי שנראה להלן, העורר הצליח להרים את הנטל ולהוכיח כי בנכס נושא הערר הוא פעל כאמן באופן יחידאי ואינדיבידואלי וכי הנכס לא שימש את החברה, את קולקטיב האמנים או אמנים נוספים והוא עומד בכל התנאים שנקבעו בסעיף 3.3.18 לצו הארנונה.

בפתח הדברים מצאנו לנכון להעיר כי התייחסותו של המשיב במקרה זה לתנאים הקבועים בצו הארנונה ביחס לסיווג כ"חדר עבודה של אמן" היא מרחיקת לכת; יחד עם זאת שצו הארנונה קובע תנאים ברורים לסיווג של סטודיו כחדר עבודה של אמן, איננו סבורים כי יש לראות באמן, בהכרח, כדמות בודדה ומבודדת מן העולם בשל השימוש במילה "לבדו", או כי עליו להסתגר בבדידות בחדר עבודתו, באופן יומיומי, ללא כל פעילות אחרת (בשל השימוש במילים "יום יומי"), מבלי ליטול חלק בעולם האמנות בכלל (בין אם על ידי היענות ל"קול קורא", כבמקרה זה, ובין אם באופנים אחרים), או במרחב העירוני (כפי שתואר בהרחבה ביחס לפעילות הקבוצה) או בקבוצות אמנים, אשר כידוע חוברים זה לזה באופנים כאלה ואחרים, ולא בהכרח משיקולים "עסקיים".

במקרה שבפנינו העיד העורר באופן ברור כי במקביל לפעילותו בקולקטיב האמנים, בו הוא נוטל חלק בציורים על קירות ובתערוכות, כפי שהוצג גם בספר האמן שהושאר לעיונו, הוא מקיים גם פעילות אינדוידואלית ופרטית, של ציור ורישום, המתקיימת בנכס נושא הערר. העורר הדגיש בעדותו ובסיכומיו כי הסטודיו שימש אותו בלבד וכי שני החברים האחרים בחברת גוסטאון יוצרים בחו"ל. העורר הדגיש ביחס לפעילותו בנכס נושא הערר כי "היצירות הינן ציורים ורישומים בהם אני חוקר ומתנסה בסוגים שונים של חמרים והדפסים ולעיתים אף באמנות חרס" וכי "מלבד יצירה אישית זו, לא נעשתה כל עבודה של הקבוצה בסטודיו בגאולה וגם לא נעשה בו שימוש מסחרי כלשהו". העורר טען כי ממילא הסטודיו אינו מתאים לפעילות הקבוצה שעבודותיה מוזמנות ומתקיימות במרחב הציבורי – אמנות חוצות וציורי קיר במרחב הפתוח.

עדותו של העורר מתיישבת עם התמונות שצורפו לדו"חות הביקורת, בהם נראים ציורים מוכנים, ציורים במהלך עבודה, כן ציור, צבעים, שפורפרות צבע, בהתאמה, ללא עוררין, לנראות של חדר עבודה של אמן. בתמונות לא נראית כל סקיצה לציור חוצות או ציורי קיר או כל אובייקט אחד שיכול לרמוז לפעילות של קבוצת האמנים או החברה במקום.

העובדה שאשתו של העורר שהתה בסטודיו בעת הביקורת, גם אם החזיקה בידה מכחול או צבע (לדברי בעורר באותו יום היא הגיעה כדי לסייע לו), או כי שניים או שלושה אנשים סידרו את המקום, על פי עדותו של החוקר מטעם המשיב, אינה מלמדת כי הנכס אינו משמש את האמן לבדו. נדגיש, כי לא הוכח בפנינו שהעורר משתמש דרך קבע בעוזרים/אנשי מקצוע בעבודתו אלא כי אשתו שהתה בנכס באחד הימים. המחשבה כי אמן העובד בסטודיו אינו יכול לפגוש בו את אשתו או שני חברים שעוזרים בסידור המקום, וזאת להבדיל מכל בעל פרקטיקה אחר, היא מרחיקת לכת. בנוסף, מצאנו כי תהיית המשיב לפיה האמן חושב/הוגה/מתכנן דברים נוספים בעת השהות בסטודיו, כגון, על סקיצות של עבודות הקבוצה בה הוא מעורב, וכך ייתכן והוא עסוק במחשבותיו בעבודות "מוזמנות" או בפעילות "מסחרית", היא דווקנית ואינה מתיישבת עם האבחנה הבסיסית, גם בדיני ארנונה, בין פעולה ומחשבה. בדיני ארנונה אנו בוחנים את הפעולה המבוצעת בנכס, ולא את מחשבותיו ותוכניותיו של הפועל בו, גם אם "קיים חשד" כי המחשבות חורגות מסיווגו של הנכס. כאשר האמן שוהה בחדר עבודתו, בהחלט ייתכן כי הוא חושב גם על ענייני דיומא (קניות, ילדים, לימודים ועוד), ככל פרקטיקן אחר, ואף ייתכן ויהרהר על פעילויות אחרות הקשורות ביוזמות בהן הוא מעורב. הציור או הפיסול בחדר העבודה אינם פרקטיקה "טהורה"; אין איסור על מחשבות בחדר העבודה, אולם, להבדיל, אין לבצע בו פעילות אחרת שאינה זו המנויה בצו. כאמור, פעילות הקשורה לקבוצת האמנים, או אינדיקציה לפעילות כאמור, למעט עצם החברות בקבוצה ורישומה כמחזיקה, לא הוכחה.

על בסיס כל האמור, מסקנתנו כי הוכח שחברת גוסטאון, העוסקת בציורי קיר, ופועלת על פי הזמנות עבודה מעיריות ועוד, לא פעלה בנכס נושא הערר. כך, גם לא הוכח כי מר שי אמסלם, שהוצג כמורשה חתימה בחברה, פעל בנכס.

לכך מצטרפת העובדה כי לא מצאנו בנסיבות מקרה זה, כי יש בעובדה שהעורר מקבל שכר מחברה שהוקמה על ידו ועל ידי שני אמנים נוספים, ואשר מחזיקה באופן פורמאלי בנכס כמחזיקה נוספת (ולא לבדה), כדי לשנות ממסקנתנו בדבר השימוש בפועל הנעשה בנכס נושא הערר על ידי העורר מר אדלר בלבד; לא הוכח כי חברת גוסטאון מחזיקה בנכס למטרה עסקית, העורר עצמו רשום כמחזיק

בנכס יחד עם החברה, וממילא פעילות ציור ורישום אינדיווידואלית בנכס אינה מאפשרת לעורר להתפרנס בו, ולכן אין בעובדה שהוא מקבל שכר מן החברה שהקים עם שניים מחבריו, עבור עבודות אחרות, שאינן מתבצעות בנכס, כדי לשנות את מסקנתנו בדבר השימוש בנכס.

באשר לתהייה של ב"כ המשיב כי עבודות העורר במסגרת הקאופרטיב אורכות בין חמישה ימים לשבוע, ולכן הוא לא בהכרח נמצא באופן יומיומי בנכס; אנו סבורים כי ראוי היה להימנע מהערה זו. ככל אדם, גם האמן יכול לצאת לחופשה או לפעול במקביל לחדר עבודתו במרחבים אחרים ובעבור פרנסתו (שכן, כאמור, על פי הגדרות צו הארנונה בחדר העבודה לא ניתן לקיים כל פעילות "מסחרית"). לכן, איננו מקבלים את הטענה כי מאחר והעורר פועל במקביל לעבודתו בחדר העבודה בקבוצת גוסטאון, הוא אינו שוהה בחדר העבודה באופן יומיומי. אנו סבורים כי כוונת הצו הינה כי האמן משתמש בחדר העבודה באופן שגרתי ורגיל, ולא בהכרח מידי יום ביומו 365 ימים בשנה, כלומר שעבודת האמנות היא חלק בלתי נפרד משגרת חייו. נראה מסיכומי המשיב כי אין עוררין ביחס לאמן זה כי האמנות הינה חלק בלתי נפרד משגרת חייו.

בנוסף, העובדה שעבודה של האמן נבחרה במסגרת "קול קורא" להיות מוצגת במוזיאון, לא הובילה אותנו למסקנה כי אין מדובר בחדר עבודה של אמן או כי עבודתו מוזמנות. ההשתתפות במסגרת קול קורא אינה הופכת את עבודת האמן ל"מוזמנת" או "מסחרית", אמנים משתתפים בתחרויות ומציעים להצגה את תוצריהם האמנותיים, ועל העירייה לעודד מגמה זו ולא לשלול אותה.

המחשבה כי אמן הזכאי לסיווג חדר העבודה שלו כסטודיו לאמן הוא זה אשר נמצא לבדו באופן יומיומי בחדר העבודה, ללא אישה וללא חברה, נטול פרנסה מחוץ לסטודיו, אינו נוטל חלק במרחב העירוני, בקולות קוראים, או במיזמים אמנותיים אחרים, אינה מתקבלת על הדעת בכלל, ובפרט לנוכח המציאות הכלכלית הנוכחית.

בשולי הדברים נוסיף כי לא נעלם מעינינו אירוע בודד שהתקיים בנכס לרגל השקת ספר אמן של הקולקטיב; אולם השתכנענו, על סמך עדות העורר ומהימנותו, כי מדובר באירוע חד פעמי שהתקיים במחיצת מוזמנים לא רבים, בתקופת הקורונה, בה היה קושי בציון אירועים שכאלה, ולכן, בנסיבות העניין, משלא הוצגו בפנינו אירועים אחרים שנערכו בסטודיו, איננו זוקפים אירוע זה, בנסיבות שתוארו, ולקראת סיום תקופת השכירות, לחובתו.

לאור כל האמור, משלא הוכח בפנינו כי בנכס מתבצעת פעילות מסחרית או עסקית של הקאופרטיב אליו משתייך האמן, לא הוכח כי מבוצעות בו עבודות המוזמנות מראש על ידי לקוחות, מצאנו כי העורר פעל לבדו בנכס, ועסק בפעילות ציור ורישום שהיא פעילות אינדיווידואלית, ומצאנו כי הנכס עומד בכל התנאים הקבועים בצו הארנונה לסיווגו כחדר עבודה של אמן.

באשר לטענה כי הנכס אינו ראוי לשימוש;

עיינו בתמונות שצורפו לדו"ח הביקורת מיום 1/12/2019. מן התמונות עלה בבירור כי לנכס ריצפה, תקרה, חלונות, וגם אם נראה כי הוא זקוק לשיפוץ, הוא אינו עונה על התנאים שנקבעו בסעיף 330 לפקודת העיריות.

סעיף 330 לפקודת העיריות קובע כך:

"נהרס בניין שמשלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבניין לעירייה הודעה על כך בכתב, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבניין במצב של נכס הרוס או ניזוק".

בהחלטת בית המשפט העליון בבר"מ 10313/07 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו, נקבע כך:

"משהגענו למסקנה כי אין לבחון עלות שיפוץ "סבירה" או "כדאיות כלכלית" במסגרת השאלה האם בניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" עדיין יש לבחון כיצד בסופו של דבר בכל זאת תוכרע השאלה. לדעתי מדובר בשאלה עובדתית והמבחן שיש לקבוע הוא מבחן פיסי אובייקטיבי בעיני האדם הסביר. ואכן, כפי שנקבע בעניין אחר "קרקע יש לשום בהתאם לתנאים אובייקטיביים".... השאלה אינה כיצד רואה את הבניין באופן סובייקטיבי הנישום ואין די בכך שיטען בהודעה מטעמו בעלמא כי הבניין ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו. השאלה היא האם מבחינה אובייקטיבית ניתן לומר כי הבניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו". אכן, ייתכנו מקרים "אפורים" וגם אם לא נלך לשיטת "לכשאראנו אכירנו" (כתרגומו של השופט רובינשטיין ב- ע"פ 2358/06 סלימאן נ' מדינת ישראל, פסקה ק"ו (טרם פורסם, 17.9.2008) לביטוי "I know it when I see it") עדיין ניתן יהיה להכריע בשאלה לפי מבחן השכל הישר. כפי שציין השופט רובינשטיין בפרשה אחרת:

"משאין בחוק או בתקנות הגדרה למושג שפירושו נדרש, יש לפרשו על פי המשמעות הרגילה שמייחסות לו הבריות, ולהיעזר במבחן השכל הישר: 'כלל ידוע הוא, שכאשר ביטוי השגור בפי הבריות אינו מוגדר בחיקוק, יש לפרשו לפי המשמעות הרגילה שמייחסים לו בני-אדם' (ע"א 753/68 מלכה פרנסיס, ואח' נ' בנימין רוזנברג, פ"ד כג(2) 182, 187 (1969) - השופט, כתארו אז, י' כהן); 'באין הגדרה מיוחדת בחיקוק מסויים מניחים שהמחוקק דיבר בלשון בני-אדם והתכוון למובנו המקובל של המונח'....

ודוק: אין לומר כי כל בניין מוזנח הוא בהכרח בניין בלתי ראוי לשימוש, ומקובל עלי כי הנוק בו עוסק סעיף 330 הוא נזק משמעותי. לעניין מס שבת התעוררה כאמור השאלה מהי דירה המיועדת למגורים לפי טיבה. הפסיקה שעסקה בעניין קבעה כי "יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסיית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה"....

הפטור שלפי סעיף 330 מדבר על "בנין" ולא דווקא על דירת מגורים. המונח "בנין" הוא מונח רחב יותר ואין הוא מוגבל אך למגורים. כפי שנקבע "המונח בנין הינו מונח רחב ביותר, הכולל מבני מגורים, משרדים, בתי עסק, בתי מלון וכדומה".... על כן, גם אם בניין אינו ראוי לשימוש לצרכי מגורים אין לומר כי בהכרח יהנה הוא מפטור לפי סעיף 330. יתכן בניין שאינו ראוי לשימוש לצרכי מגורים אך ניתן להשתמש בו בהתחשב בדיני התכנון והבניה, למשל, לצרכי משרדים, מלאכה, תעשייה או כל סיווג אחר שהוא כדין לגבי הבניין. על כן, כדי להיכנס בגדרי הפטור שלפי סעיף 330 הבניין צריך להיות "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבניין....".

מכלל החומר שבפנינו עולה כי העוררים הגישו הודעה בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות רק ביום 19/11/2019. לאור זאת ממילא לא ניתן להעניק להם את הפטור עובר למועד זה. הפסיקה קבעה שלצורך קבלת פטור כאמור, על המחזיק בנכס להודיע למשיב על מצב הנכס בזמן אמת ועל פי הפסיקה מסירת ההודעה היא תנאי קונסטיטוטיובי, והפטור מוחל ממועד מסירת ההודעה בלבד. ראו למשל עמ"נ 46146/02-13 ליאורה מיכקשוילי נ' עיריית תל אביב ועמ"נ 21629-06-10 חי יעקב נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

עינינו בכלל הראיות שצורפו לתצהיר מטעם העוררים. העוררים צירפו תמונות של הנכס אולם לא צירפו קבלות המעידות על היקף השיפוץ, פירוט של שלבי השיפוץ, הסכם עם קבלן או כל ראיה אחרת שתלמד על עקירת תשתיות, קירות ועוד. מן העדות שבפנינו עלה כי מדובר בשיפוץ שבוצע על ידי העורר מר אדלר וחבריו. כך או כך, בתמונות הנכס נראים רצפה, קירות וחלונות ואף נראה כי קיים בו חשמל.

כידוע, על פי הפסיקה אין די בהוכחת הטענה כי בנכס בוצעו עבודות שיפוץ אלא יש להוכיח כי מדובר בשיפוץ יסודי שמחייב הריסת קירות ותקרות, פרוק צנרת מים וחשמל, פרוק רצפות ובניית פנים הנכס מחדש. רק במקרה כזה ניתן לקבוע כי מדובר בשיפוץ שהפך את הנכס ל"נהרס או ניזוק במידה שלא ניתן לשבת בו".

מכלל האמור מסקנתנו היא כי אמנם הוכח כי בנכס בוצעו עבודות שיפוץ והתאמה, אולם העוררים לא הניחו בפנינו תשתית עובדתית המלמדת כי הנכס נהרס או ניזוק במידה שלא ניתן לשבת בו.

סיכומי של דבר ;

הערר מתקבל בחלקו.

אנו קובעים כי יש לסווג את הנכס בתקופת החזקתם של העוררים בו והחל מיום 1/11/2019 עד לעזיבת הנכס כ"חדר עבודה של אמן" בהתאם לסעיף 3.3.18 לצו הארנונה.

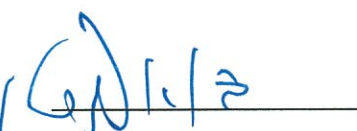
אנו דוחים את הטענה כי הנכס היה לא ראוי לשימוש וכי יש להעניק לו פטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות, משלא הכוח בפנינו כי הנכס עמד בתנאים שנקבעו בפסיקה לצורך החלת הפטור.

בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 2/8/20

בהתאם לסעיף 5(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

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



חבר: יעקב ישראלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי

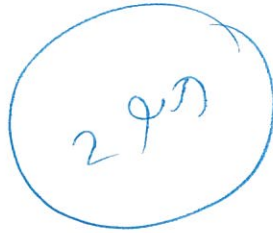


חבר: ראובן הרן, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

ערר מס' 140018861



בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל-אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העורר: אסף אלבס

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

צד שלישי: יעקב עובדיה

החלטה

עניינו של הערר בנכסים הנמצאים ברחוב צביה לובטקין, תל-אביב-יפו; נכס מס' 2000427976 ח-ן ארנונה מס' 10931073 בשטח 126.25 המסווג כ"קרקע תפוסה" בשטח 126.25 מ"ר, נכס מס' 2000427965 ח-ן ארנונה מס' 167.37 מ"ר המסווג כ"בניינים שאינן משמשים למגורים".

העורר טען בכתב הערר כי הוא שכר מחסן מידי הצד השלישי, מר יעקב עובדיה, בין התאריכים 12/2011 ועד 11/2013, ברחוב צביה לובטקין 21, עם שותף בשם יותם מלחי. לטענתו, גודל המחסן לכל היותר 70 מ"ר. העורר טען טענות ביחס לשטח החיוב וביחס לכתובת הנכס. עיקר טענות העורר בכתב הערר הן כי יש לחייב את הנכס בארנונה לפי סיווג מחסנים, כי הארנונה לא הועברה על שם השוכרים לבקשת הצד השלישי, שהוא הבעלים של הנכס, אשר מנע מהעירייה במהלך השנים לקיים ביקורת בנכס, וכי במסגרת חוזה השכירות הוסכם כי המשכיר, מר עובדיה, יישא בתשלום הארנונה מול העירייה.

בכתב התשובה לערר טען המשיב כי העורר נרשם כמחזיק בנכס מיום 1/12/2011 ועד ליום 30/11/2013 בהתאם לחוזה שכירות שהוצג למשיב יחד עם שוכר נוסף, מר יותם מלחי, והפנה לתשובת מנהל הארנונה מיום 14/8/2017 להשגה שהגיש העורר ולדו"חות הביקורת שנערכו בנכס ביום 5/11/2016 וביום 13/8/2017. המשיב הדגיש כי טענתו של העורר היא כי בהתאם לחוזה השכירות שולמו תשלומי הארנונה על ידו לבעלי הנכס, שאמור היה לשלם לעירייה, והמשיב אינו צד להסכמה כזו, ככל שקיימת, אלא מדובר בסכסוך בין משכיר ושוכר, שהעירייה אינה מסומכת להכריע בו, ובהתאם לנתונים שבידי העירייה העורר הוא בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס לפיכך הוא חויב כדין.

מן החומר בתיק עולה כי העורר הגיש עתירה מינהלית שמספרה 19016-12-17, וכי בהסכמת הצדדים נקבע כי הדיון יועבר להכרעת ועדת הערר. כתבי הטענות בעתירה המינהלית אינם בפנינו.

ביום 3/12/2018 התקיים דיון מקדמי בערר בפני הוועדה בראשות עו"ד אלון צדוק. ב"כ העורר טען כי הסכם השכירות שהוצג לעירייה אינו ההסכם שנחתם, ובעיקר הפנה לעמוד 2 להסכם בו נקבעה החבות לתשלום ארנונה על השוכר. בהחלטת הוועדה בראשות עו"ד צדוק נקבע כך:

"ספק אם לוועדה סמכות לדון בטענת זיוף, אולם בהתאם להסכמה בין הצדדים הועבר הדיון לוועדת ערר והוועדה תעשה שימוש בסמכותה ע"פי דין לבחון את שאלת המחזיק.

לפי הנתונים שבפנינו רשומים היום גם העורר, גם יותם מלכי וגם יעקב עובדיה כמחזיקים, אולם יהיה עלינו לבחון מדוע לא נמסרה הודעה למשיב על המחזיק ו/או חילופי מחזיקים בזמן אמת ובהתאם לבחון את טענות העורר.

נדגיש באותה נשימה כי יכול להיות שלא יהיה מנוס מהפניית הצדדים בסופו של יום לפתור במישור הפרטי את הטענות הכספיות ככל שיהיו להם אחד כנגד השני.

אנו מורים על זימונו של מר יעקב עובדיה לדיון מקדמי נוסף אותו תזמן הוועדה כאשר הצדדים יהיו מוכנים לדיון זה עם כל המסמכים שברשותם, לרבות הסכם השכירות, ההודעה על חילופי מחזיקים כפי שנמסרה ע"י המשכיר ו/או כל מסמך אחר והוועדה תעשה ניסיון בדיון המקדמי להכריע בשאלת החזקה בתקופה הרלבנטית במחלוקת.

הצדדים יתכוננו לדיון זה לרבות עדויות וסיכומים בע"פ."

ביום 21/1/2019 נקבע דיון מקדמי בנוכחות הצדדים, אולם כעולה מפרוטוקול הדיון בראשות עו"ד צדוק, הצדדים לא התייצבו לדיון, ונקבע כי לפני משורת הדין ייקבע דיון מקדמי נוסף.

ביום 1/4/2019 הגיש הצד השלישי, מר יעקב עובדיה, תגובה לערר. הצד השלישי צירף את חוזה השכירות, בו, על פי הנטען, צוין מפורשות כי על השוכר לשאת בתשלומי מיסים לרשות המקומית. הצד השלישי הכחיש את הטענה כי הוסכם שהוא זה שישא בתשלומי הארנונה, לא בע"פ, לא בכתב וכן טען כי הוא לא דרש להותיר את הרישום על שמו. הצד השלישי הדגיש כי המחסן שהושכר לעורר ולמר מלחי נמצא בצד הדרום מזרחי שבבעלות העורר בכפר שלם, ברחוב צביה לובטקין 19, וכי המחסן ושטח הקרקע הצמוד המסווג כקרקע תפוסה הושכרו על ידי העורר ושותפו בתקופה הרלוונטית. הצד השלישי הוסיף כי העירייה ביצעה מדידות בשטחו בחודש אפריל 2016 ואז הושת החיוב על העורר ושותפו בהתאם לתקופת השכירות. מטיעוני הצד השלישי עלה כי קודם למדידה זו לא התבקש ולא הושת חיוב ארנונה כלשהו בגין נכס זה. לאור האמור טען הצד השלישי כי יש לדחות את הערר.

ביום 8/4/2019 התקיים דיון מקדמי נוסף בערר, בפני הוועדה בראשות עו"ד צדוק. בפתח הדיון ביקש ב"כ העורר להגיש חוות דעת מומחה גרפולוגית, לפיה העורר לא חתם על הסכם השכירות שצירף הצד השלישי לתגובתו. בנוסף, ביקש ב"כ העורר להגיש חשבונית המלמדת, על פי הנטען, על נוהג לפיו הצד השלישי נהג לשלם את חשבון החשמל ואילו השוכר נהג להחזיר לו את התשלום כנגד חשבונית. הצד השלישי וב"כ הכחישו את טענות הזיוף, וטענו כי כל השוכרים במתחם באותה עת חתמו בפני אשתו של מר עובדיה על חוזה שכירות באופן אחיד. לאור האמור קבעה הוועדה בראשות עו"ד צדוק את התיק לדיון הוכחות.

ביום 4/6/2019 הוגש תצהיר מטעם העורר. ביום 11/7/2019 הוגש תצהיר מטעם הצד השלישי. ביום 25/8/2019 הוגש תצהיר מטעם המשיב.

ביום 11/11/2019 התקיים דיון בפני הרכב זה. בפתח הדיון הודיעו ב"כ הצדדים כי הצד השלישי הגיש ערעור לבית המשפט העליון כנגד החלטת בית המשפט לעניינים מינהליים בגין חיובו הרטרואקטיבי בארנונה, בהתייחס גם לנכס נושא הערר, ומאחר וייתכן ויהיה בהכרעה כדי להשליך על תיק זה, ביקשו לדחות את מועד הדיון. לאור בקשת הצדדים קבעה הוועדה כי אף שלא ברור כיצד ההכרעה בתיק התלוי ועומד עשויה להשליך על תיק ערר זה, ולבקשת הצדדים, תוגש הודעה משותפת עד ליום 1/5/2020 בדבר הצורך בהמשך ניהול ההליך.

ביום 13/5/2020 ניתנה ארכה ביוזמת הוועדה להגשת הודעת הצדדים. בהיעדר התייחסות כלשהי, ביום 8/7/2020 החליטה יו"ר הוועדה כי ככל שלא תוגש הודעה כלשהי מטעם הצדדים עד ליום 1/8/2020 תראה הוועדה את הצדדים כמי שזנחו את הערר. ביום 5/8/2020 החליטה יו"ר הוועדה, לבקשת העורר, כי תוגש הודעה משותפת עד ליום 1/2/2021. ביום 28/10/2020 הודיע ב"כ הצד השלישי כי הדיון בבית המשפט העליון הסתיים, והערעורים ההדדיים נדחו, באופן שהמצב נותר בעינו. לאור הודעה זו החליטה יו"ר הוועדה כי אין מנוס מקביעת התיק לדיון הוכחות.

ביום 3/3/2021 התקיים דיון הוכחות בתיק. משהתברר כי בתיק הוגש תצהיר מטעם הגרפולוגית, גב' שרון טסלר, שהתייצבה לדיון, נתנה הוועדה החלטה לפיה:

"הוועדה מבהירה לצדדים כי אינה מוסמכת לדון בשאלות הקשורות לזיוף. יחד עם זאת, מאחר והגרפולוגית כן התייצבה לדיון ומאחר והצד השלישי מבקש לחקור אותה הגרפולוגית תחקר בקצרה".

בדיון ההוכחות נחקרו העורר והגרפולוגית, אולם לאור חריגה מלוח הזמנים שנקבע על ידי המזכירות, קבעה הוועדה כי חקירת הצד השלישי תקבע למועד אחר, מוקדם ככל הניתן.

עם סיום דיון ההוכחות, החליטה הוועדה כי המשיב יגיש תצהיר ובו יפרט החל ממתי מחויב המתחם ברחוב לובטקין בארנונה, על סמך מה נקבע גודל השטח בו מחויב העורר ועד איזה מועד היה רשום הצד השלישי כמחזיק בכל המתחם.

בהמשך להחלטת הוועדה, המשיב הגיש תצהיר מטעם מר גבריאל קדוש. ביום 14/4/2021 החליטה יו"ר הוועדה כי העורר והצד השלישי יודיעו בתוך 7 ימים האם בכוונתם לחקור את המצהיר מטעם המשיב. ביום 19/4/2021 הודיע ב"כ הצד השלישי על כוונתו לחקור את המצהיר.

ביום 27/10/2021 התקיים דיון הוכחות שני, בו נחקר המצהיר מטעם המשיב מר גבריאל קדוש וכן הצד השלישי (שלא נחקר בדיון ההוכחות הקודם).

ביום 30/12/2021 הוגש סיכומים מטעם העורר, ביום 19/1/2022 הוגשו סיכומים מטעם המשיב וביום 30/1/2022 הגיש הצד השלישי את סיכומיו.

דיון והכרעה

בפתח הדברים נציין כי מכלל החומר בפנינו עולה כי אין מחלוקת כי העורר שכר נכס למטרת מחסן מאת הצד השלישי, במתחם צביה לובטקין, ואין חולק כי הוא החזיק בו בין החודשים דצמבר 2011 ועד נובמבר 2013.

בתשובת מנהל הארנונה מיום 14/8/2017 להשגה שהגיש העורר קבע מנהל הארנונה כך:

1. " ... החיוב בארנונה כללית נפתח בכתובת צביה לובטקין 19 בהתאם לביקורת ומדידה שערכנו במקום. לידיעתך, שינוי הכתובת הנכס אינו במסגרת תחום טיפולנו ופנייתך נמצאת בבירור מול מנהל ההנדסה מדור קרטוגרפיה.

2. בהתייחס לטענתך בסעיף 2 כי בעל הנכס השכיר לך את הנכס כולל מיסי הארנונה אשיבך כי העירייה אינה צד להסכמות חוזיות בין הצדדים בגין תשלום מיסי הארנונה. החבות חלה עליך כשוכר וזאת מכח היותך המחזיק בנכס. על פי פקודת העיריות על המחזיק בנכס להודיע בכתב לעירייה עם סיום תקופת החזקה בנכס. עוד נוסיף כי בעל הנכס פנה בעצמו לעירייה וטען כי יש לרשום אותו כמחזיק בנכסים.

3. לאור האמור לעיל ובהסתמך לממצאי ביקורות שערכנו במקום, חוזי השכירות שהתקבלו ופנייתך שבנדון ביצענו שינוי ברישום המחזיקים בנכסים שבנדון כמפורט להלן:

4. ביטלנו את החיוב על שם: אלוס אסף, מלחי יותם החל מתאריך פתיחת החיוב 01.01.2008

החל מ: 1.12.2011 ועד 30.11.2013 רשמנו את החשבונות על שם: אלוס אסף, מלחי יותם

החל מ: 1.12.2013 ועד 31.03.2017 רשמנו את החשבונות על שם: מלחי יותם.

5. להלן פרטי חיוב הנכסים:

נכס מספר: 2000427976 סיווג: מחסן קמעונאי כללי שטח: 167 מ"ר קומה: קרקע

נכס מספר: 2000427965 סיווג: קרקע תפוסה שטח: 126 מ"ר קומה: קרקע".

(ההדגשות שלנו ונוגעות לעורר – הערת הוועדה).

אין חולק כי החיוב שהוטל על העורר הינו רטרואקטיבי. כידוע, הוועדה אינה מסומכת לדון בשאלת חוקיות החיוב הרטרואקטיבי, אולם הרקע לטענות נושא הערר רלוונטי לענייננו; מן החומר שבפנינו עולה כי מתחם צביה לובטקין לא חויב כלל בארנונה בזמן אמת בתקופה הרלוונטית. הצד השלישי, מר יעקב עובדיה, ציין בסעיף 17 לתצהירו, כי העירייה ביצעה מדידות במתחם בבעלותו בחודש אפריל 2016 לערך וכי קודם למועד זה לא הושת כלל חיוב בארנונה. מר גבריאל קדוש, מנהל יחידת בחינת חיובים במגורים אצל המשיב ציין בתצהירו מיום 4/4/2021 כי החיוב במתחם לובטקין החל משנת 2011 ביחס לנכסים בהם החזיק ו/או המצויים בבעלותו של מר יעקב עובדיה, וכי החיוב שהוטל על העורר הוטל על בסיס חקירה שנערכה על ידי חברה חיצונית, מדידה של זייד אורניב, נתונים אשר אומתו בהמשך על ידי חוקר מטעם המשיב. במסגרת החקירה על תצהירו, העיד מר קדוש כי נקבע כי החיוב הרטרואקטיבי יבוצע תחילה משנת 2008 ביחס למתחם כולו, וכי בעקבות ערעורים שהגיש הצד השלישי נקבע כי החיוב הרטרואקטיבי יחול משנת 2011. בדיון מיום 27/10/2021 נחקר העד מר יעקב עובדיה והצהיר כי הוא שילם ארנונה בגין בית המגורים שלו מתמיד, וכי "לגבי שאר המתחם לא ביקשו ארנונה עד 2016 כי רצו לפנות את כל מתחם כפר שלם. עד שנת 2016 לא היו מספרי חשבון ארנונה לנכסים למעט הבית שלי". מר עובדיה הוסיף כי בשנת

2016 נערך לראשונה מיפוי של המתחם ששטחו כחמישה דונם. באשר לנכס נושא הערר מר עובדיה העיד כי "היה שער אבל השער היה פתוח בדרך כלל. חלק היה מחסן וחלק חנות והיו נכנסים אנשים עם סאונד ותאורה ואנשים היו נכנסים דרך החצר. הייתה גם חנות שהיו מוכרים כל מיני דברים.... אסף ויותם השכירו למטרת מחסן והם הפכו את זה בהמשך לחנות. בכל מקרה הנכס היה פתוח. יש לי 19 נכסים במתחם...". לשאלה הנוגעת להסכם השכירות והסדרת תשלום הארנונה בו השיב מר עובדיה כי ההסכם התייחס ליום מן הימים שבו העירייה תבקש ארנונה בעתיד וטען כי כל השוכרים שילמו ארנונה משנת 2016. באשר לאי העברת הנכס על שם העוררים, הוא ציין כי לא הודיע על העברת החזקה (הכוונה בזמן אמת) כי העירייה רצתה לפנות את כפר שלם.

העורר אינו חולק על העובדה שהוא שכר מבנה מהצד השלישי בתקופה הרלוונטית והחזיק בו אלא שלטענתו היה על המשכיר לשלם את הארנונה לעירייה על פי ההסכמה ביניהם. בפנינו שני דו"חות ביקורת שנערכו לקראת הטלת חיוב חדש על הנכסים, לאחר שלא חויבו בארנונה בעבר, ואשר רלוונטיים לשאלת השימוש בשני הנכסים וסיווגם ;

דו"ח ביקורת מיום 24/1/2017 שכותרתו "חיוב חדש קרקע תופסה לובטקין צביה 19 – מ.ל. הגברה" יותם מלחי, אסף אלוס". ביקורת זו תואמה מול הצד השלישי, מר עובדיה. ביחס לקרקע התפוסה צוין כי מדובר בשטח חצר מרוצף באבנים משתלבות, אינו מקורה, מתוחם מכל צדדיו והכניסה אליו משער חשמלי מחזית רחוב צביה לובטקין. על פי הדו"ח, שטח זה מהווה כניסה/מעבר למבנה הדו קומתי. לנכסים הנמצאים בקומה 1 עולים במדרגות ברזל חיצוניות והוא משמש ככניסה/מעבר למבנה העסק הראשי של "מ.ל. הגברה" בקומת הקרקע ומשמש לפריקה וטעינה של סחורה. במועד הביקורת הייתה במקום עגלת נגרר ובשטח הקרקע נמצאה מכולה המשמשת כמחסן ל "מ.ל. הגברה". במהלך ביקורת זו מסר מר עובדיה לחוקר מטעם המשיב חוזה שכירות מול המחזיקים.

דו"ח ביקורת מאותו יום שכותרתו "חיוב חדש בקומת הקרקע במבנה דו קומתי לובטקין צביה 19 – מ.ל. הגברה" יותם מלחי, אסף אלוס". כעולה מדו"ח הביקורת, נראה בכניסה שלט גדול שעליו כתוב "ml shop". על פי הדו"ח, יחידה זו משמשת למסחר בצידוד הגברה ותאורה, נראו מדפים וכונניות עליהם רמקולים וציוד אלקטרוני, רמקולים מסודרים על הריצפה ותלויים על הקירות, כבלים שונים המשמשים לחיבורי הגברה, ציוד נלווה כמו מיקרופונים ומערכות אלקטרוניקה ועוד. בכניסה לנכס נראה דלפק קבלה עליו מחשב וציוד משרדי נוסף, מדפים עליהם אריזות קרטון סגורות.

באשר לשטח הנכסים ;

בפנינו תשריטים של הנכסים שצורפו לדו"חות הביקורת הן ביחס לשטח הקרקע התפוסה והן של המבנה הדו קומתי בו שכר העורר נכס יחד עם שותפו מר יותם מלחי בתקופה הרלוונטית. העורר לא המציא תשריט מדידה אחר, ולכן אין מנוס מלקבל את ממצאי המדידה של המשיב.

חוזה השכירות : כאמור, אין מחלוקת כי העורר שכר נכס מאת הצד השלישי בתקופה הרלוונטית והחזיק בו. אמנם לטענתו הוא שכר שטח של 70 מ"ר בלבד, אולם על פי ממצאי הביקורת שנערכה בשנת 2017, העסק בו היה העורר שותף, מ.ל. הגברה, שימש כחנות לציוד הגברה ותאורה ועשה שימוש בשטח הקרקע התפוסה הסמוך, כמתואר. העורר טען כי הסכם השכירות שהמציא הצד

השלישי ועל בסיסו הוא נרשם כמחזיק בנכס על ידי העירייה זויף והוא אף המציא חוות דעת גרפולוגית להוכחת טענתו. כפי שהראינו בפתח הדברים, הן הוועדה בראשות עו"ד צדוק והן הוועדה בהרכבה הנוכחי הבהירה לצדדים כי היא אינה מוסמכת לדון בטענת זיוף המסמך. יחד עם זאת, אנו מוכנים, לצורך העניין, ולאור המורכבות בהוכחת טענות העורר משמדובר בחיוב רטרואקטיבי בנסיבות המתוארות, להניח, לטובת העורר, כי אין מדובר בחוזה שנחתם על ידו, אולם גם קבלת טענה זו אינה מובילה לקבלת העורר.

העורר אינו חולק על העובדה כי הוא שכר מבנה עם שותפו במתחם צבייה לובטקין וכי הוא החזיק בו בתקופת שבמחלוקת.

העורר טוען כי בהתאם להסכמה עם בעל המתחם, מר עובדיה, הוסכם כי מר עובדיה ישלם את הארנונה, והוא עצמו שילם לו את תשלומי הארנונה. כפי שעלה מן הראיות בתיק, במועד הרלוונטי, ובזמן אמת, כלל לא הוטל חיוב ארנונה בגין המתחם, למעט בית המגורים של מר עובדיה. משהוטל חיוב רטרואקטיבי על המתחם כולו, ומשנערך מיפוי של המחזיקים במתחם, נראה כי העירייה נהגה כדין כאשר החליטה להטיל את החיוב בארנונה על המחזיקים בפועל בנכסים בתקופה הרלוונטית. הטלת החיוב על העורר מתיישבת עם הצהרתו כי החזיק בפועל בנכס במתחם.

למעשה, מדובר בסכסוך בין העורר ובין הצד השלישי, שהעירייה אינה צד לו, והוועדה אינה מוסמכת להכריע בו. כידוע, הנתיב המנהלי אינו הנתיב המתאים לבירור המחלוקות בין העורר ובין הצד השלישי – השוכר, ובמידה וימצא לנכון ביכולתו של העורר לפנות בהליכים אזרחיים לשיפוי מאת המשכיר. סמכות הוועדה מצומצמת אך ורק למחלוקות בין העורר ובין העירייה, קרי, לשאלה האם שינוי רישום המחזיקים בנכסים על ידי המשיב על שם העורר נעשה כדין.

מכאן, כי עלינו לקבוע, על פי החומר שבפנינו, אך ורק האם העירייה פעלה כדין כאשר רשמה את העורר כמחזיק בנכסים נושא העורר, כמשמעותו של מונח זה בסעיפים 1 ו-269 לפקודת העיריות.

סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להסדרת יעדי התקציב) התשנ"ג – 1992 קובע כי הארנונה תשולם על ידי המחזיק בנכס:

8" (א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית, על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, ותשולם בידי המחזיק בנכס".

סעיף 1 לפקודת העיריות (נוסח חדש) מגדיר מחזיק כלהלן:

"מחזיק – אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או שוכר או בכל אופן אחר..."

סעיף 269 לפקודת העיריות, תחת פרק 14 שכותרתו "ארנונה" מגדיר מחזיק כך:

"מחזיק – למעט דייר משנה".

סעיף 325 לפקודת העיריות קובע את חובתו של בעלים או מחזיקים של נכס המחויב בארנונה למסור הודעה בכתב לעירייה בעת שחדלו להחזיק בנכס או בעת העברת בעלות בנכס בלשון זו:

”יחדל אדם ביום מן הימים להיות בעלם או מחזיקם של קרקע או של בנין שהוא חב עליהם בארנונה לפי הוראות הפקודה, ימסור הוא או נציגו הודעה על כך בכתב לעיריה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו בשיעורי הארנונה המגיעים מלפני מסירת ההודעה...”.

סעיף 326 לפקודת העיריות קובע כי הארנונה מוטלת על מי שנעשה הבעלים או המחזיק, המחויבים למסור הודעה לעירייה בכתב על מהות העסקה והצדדים לה:

”נעשה אדם בעלו או מחזיקו של נכס שמשתלמת עליו ארנונה, יהא חייב בכל שיעורי הארנונה המגיעים ממנו לאחר שנעשה בעל או מחזיק של הנכס, אלא שאם היתה כאן מכירה או העברה חייבים המוכר או המעביר או נציגיהם – ואם היתה כאן השכרה לתקופה של שנה או יותר חייבים המשכיר או נציגו – למסור לעיריה הודעה על העסקה כאמור, ובה יפרשו שמו של הקונה, הנעבר או השוכר; כל עוד לא ניתנה הודעה כאמור, יהיו המוכר, המעביר או המשכיר חייבים בארנונה שהקונה, הנעבר או השוכר היו חייבים לשלם ולא שילמו; בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה”.

במקרה שבפנינו אין חולק כי העורר נרשם כמחזיק בנכסים באופן אשר תואם את הצהרתו כי הוא החזיק בנכס ועל פי הסכם שכירות עם המשכיר. טענת העורר כי המשכיר התחייב לשלם את דמי הארנונה היא עניין חוזי שהעירייה אינה צד לו.

בהתאם לסעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה חבות הארנונה העיקרית בגין נכס כלשהו לעולם תחול על בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. באופן רגיל, בעלים של נכס הוא בעל הזיקה הקרובה ביותר אליו, אלא אם יש מי שעושה שימוש בנכס כגון ברשות / שוכר. בענייננו, כאמור, אין חולק כי העורר שכר בנכס במתחם, גם אם מדידתם ורישומם נערכו בדיעבד.

בשים לב לכך שהעורר, על פי העובדות המתוארות, החזיק בנכס בתקופה הרלוונטית יחד עם שותפו בחברת מ.ל הגברה, נרשם העורר, בדיעבד, כמחזיק בנכס.

באשר לזהות הנכסים ושטחם; מן הדו"חות שהוצגו, ואשר נערכו בשנת 2017, עולה כי שטח הקרקע התפוסה משמש את חברת מ.ל הגברה אשר המשיכה לפעול במקום גם לאחר עזיבת העורר באמצעות מר יותם מלחי. העורר לא הציג כל ראיה לכך ששטח הקרקע התפוסה לא שימש את הנכס שהושכר למטרת מחסן בשנים 2011-2013. זאת ועוד; העורר לא המציא תשריטי מדידה הסותרים את תשריטי המדידה שהוצגו בפנינו על ידי המשיב, המלמד כי מדובר בשטח קטן יותר, לא המציא חוזה שכירות המלמד כי שטח המחסן 70 מ"ר ואף לא עדות מטעם שותפו או מטעם כל אדם אחר הן לעניין השטח והן לעניין השימוש בשנים הרלבנטיות כמחסן בלבד.

באשר לשימוש בנכסים; העורר טען כי הוא שכר את הנכס למטרת מחסן, אולם מדו"ח הביקורת מחודש ינואר 2017 ומעדותו של המשכיר, הצד השלישי, עלה כי הנכס שימש כחנות למוצרי הגברה ותאורה. העורר לא המציא ולו ראשית ראיה לכך שהנכס שימש בשנים הרלבנטיות כמחסן בלבד.

לאחר שעיינו בטענות הצדדים, ועל אף הקושי שבדבר, בשים לב לכך שמדובר בחיוב רטרואקטיבי, וגם משהתעלמנו מחוזה השכירות בין הצד השלישי והעורר, לנוכח הטענה כי הוא זויף, משהודה

העורר כי הוא החזיק בנכס במסגרת חברת מ.ל הגברה בתקופה הרלוונטית, הגענו למסקנה כי מדובר בסכסוך מחזיקים שהעירייה אינה צד לו. משהגענו למסקנה כי המחזיק בעל הזיקה הקרובה

ביותר לנכס בתקופת המחלוקת הוא העורר, הרי שלא נפל כל פגם בהחלטת המשיב לרשום את העורר כמחזיק בנכסים.

אנו מבהירים כי שמורה לעורר הזכות לנקוט בהליכים אזרחיים כנגד המשכיר במידה וימצא לנכון.

סוף דבר ;

העורר נדחה. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 3/8/2022

בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

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

חבר: יעקב ישראלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי

חבר: דאובן הון, עו"ד

יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

(29)

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

עררים מס' 140023140

שליד עיריית תל-אביב-יפו

140022422

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: נו וורק בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל - אביב - יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב דרך השלום 7 תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000220367 ח-ן ארנונה מס' 11153723.

ביום 28/7/2021 אוחדו שני העררים שבכותרת לבקשת הצדדים.

העוררת טוענת כי יש להעניק לנכס פטור לנכס לא ראוי לשימוש לפי סעיף 330 לפקודת העיריות (נוסח חדש) (להלן – "פקודת העיריות") מחודש אוקטובר 2020 ועד חודש פברואר 2021.

בבקשתה לאיחוד עררים טענה העוררת כי "שני העררים שבכותרת הינם כנגד החלטות מנהל הארנונה / לא להכיר בנכס.... שבו מפעילה העוררת בית ספר לשפות זרות המאושר על ידי משרד החינוך (להלן: "בית הספר") כנכס "שאינו בר שימוש" למטרה שלה יועד, כאמור, הפעלת בית ספר)...". העוררת חוזרת על טיעון זה גם בסיכומיה; כך, למשל, בסעיף 2 לסיכומים העוררת טוענת כי היא "הראתה במסגרת ההליכים שבנידון, לרבות בתצהירה ובמסגרת דיוני ההוכחות שבהם נחקר הח"מ כי הנכס שמספרו... (להלן: "בית הספר החדש") היה ריק ולא מתאים לשימוש לצורך שלו נועד כבי"ס...". העוררת חזרה על טענה זו בין היתר גם בסעיפים 47,8 לכתב הערר.

לטענת המשיב, על פי דו"חות הביקורת שנערכו בנכס ביום 30/11/2020 וביום 11/1/2021 לא נמצא כי הנכס עומד בתנאי סעיף 330 לפקודת העיריות ולכן יש לדחות את הערר.

מן החומר שפנינו עולות העובדות הבאות;

- העוררת, על פי עדות העד מר רון פאר, הגישה את הבקשה לקבל פטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות ביום 23/11/2020.

- המשיב ביצע שתי ביקורות בנכס;

בדו"ח ביקורת שנערך על ידי החוקר מר אלעד גרינבלט, בעקבות ביקורו בנכס ביום 30/11/2020, נכתב כי "הנכס מרוצף – פרקט, גופי תאורה – פעילים, שקעים ומפסקים – פעילים, חלונות – מותקנים, קונסטרוקציית ברזל לקירות גבס – בבנייה, חומרי בנייה, כלי עבודה ופועלים".

בדו"ח ביקורת שנערך על ידי החוקר מר נועם אדלר, בעקבות ביקורו בנכס ביום 11/1/2021, בנוכחות מר רון פאר מטעם העוררת, נכתב כי:

" - הנכס בשלבי התארגנות, נראה פועל צובע את מסדרון הכניסה לנכס

- בהמשך נראו חדרים ובהם לוח, כסאות ושולחנות
- התקבלו מרון, מהנכס הצמוד, מסמכים לגבי הפעילות בנכס..."

סעיף 330 לפקודת העיריות קובע כך:

"נהרס בניין שמשלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבניין לעירייה הודעה על כך בכתב, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבניין במצב של נכס הרוס או ניזוק".

בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 10313/07 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, נקבע כך:

"משהגענו למסקנה כי אין לבחון עלות שיפוץ "סבירה" או "כדאיות כלכלית" במסגרת השאלה האם בניין "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" עדיין יש לבחון כיצד בסופו של דבר בכל זאת תוכרע השאלה. לדעתי מדובר בשאלה עובדתית והמבחן שיש לקבוע הוא מבחן פסי או בייקטיבי בעיני האדם הסביר. ואכן, כפי שנקבע בעניין אחר "קרקע יש לשום בהתאם לתנאים אובייקטיביים".... השאלה אינה כיצד רואה את הבניין באופן סובייקטיבי הנישום ואין די בכך שיטען בהודעה מטעמו בעלמא כי הבניין ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו. השאלה היא האם מבחינה אובייקטיבית ניתן לומר כי הבניין "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו". אכן, ייתכנו מקרים "אפורים" וגם אם לא נלך לשיטת "לכשארנו אכירנו" (כתרגומו של השופט רובינשטיין ב- ע"פ 2358/06 סלימאן נ' מדינת ישראל, פסקה ק"ו (טרם פורסם, 17.9.2008) לביטוי "I know it when I see it" עדיין ניתן יהיה להכריע בשאלה לפי מבחן השכל הישר. כפי שציין השופט רובינשטיין בפרשה אחרת:

"משאין בחוק או בתקנות הגדרה למושג שפירושו נדרש, יש לפרשו על פי המשמעות הרגילה שמייחסות לו הבריות, ולהיעזר במבחן השכל הישר: 'כלל ידוע הוא, שכאשר ביטוי השגור בפי הבריות אינו מוגדר בחיקוק, יש לפרשו לפי המשמעות הרגילה שמייחסים לו בני-אדם' (ע"א 753/68 מלכה פרנסיס, ואח' נ' בנימין רוזנברג, פ"ד כג(2) 182, 187 (1969) - השופט, כתארו אז, י' כהן); 'באין הגדרה מיוחדת בחיקוק מסויים מניחים שהמחוקק דיבר בלשון בני-אדם והתכוון למובנו המקובל של המונח'....

ודוק: אין לומר כי כל בניין מוזנח הוא בהכרח בניין בלתי ראוי לשימוש, ומקובל עליי כי הנזק בו עוסק סעיף 330 הוא נזק משמעותי. לעניין מס שבח התעוררה כאמור השאלה מהי דירה המיועדת למגורים לפי טיבה. הפסיקה שעסקה בעניין

קבעה כי "יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה" ...

הפטור שלפי סעיף 330 מדבר על "בנין" ולא דווקא על דירת מגורים. המונח "בנין" הוא מונח רחב יותר ואין הוא מוגבל אך למגורים. כפי שנקבע "המונח בנין הינו מונח רחב ביותר, הכולל מבני מגורים, משרדים, בתי עסק, בתי מלון וכדומה"... על כן, גם אם בנין אינו ראוי לשימוש לצרכי מגורים אין לומר כי בהכרח יחנה הוא מפטור לפי סעיף 330. יתכן בנין שאינו ראוי לשימוש לצרכי מגורים אך ניתן להשתמש בו בהתחשב בדיני התכנון והבניה, למשל, לצרכי משרדים, מלאכה, תעשייה או כל סיווג אחר שהוא כדין לגבי הבנין. על כן, כדי להיכנס בגדרי הפטור שלפי סעיף 330 הבנין צריך להיות "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבנין..."

בהתאם לפסיקה האמורה, עלינו לבחון האם יש לראות בנכס נושא הערר כנכס שנהרס או ניזוק בהתאם להוראות סעיף 330 לפקודת העיריות.

מדו"חות הביקורת שפורטו לעיל, וכן מן התמונות שצורפו לדו"חות אלו, אנו מתרשמים כי הנכס אכן היה בשיפוץ לצורך התאמתו לשימוש כבית ספר, ויחד עם זאת, אין מדובר בשיפוץ מאסיבי שמבחינת היקפו עונה על תנאי סעיף 330 לפקודת העיריות.

העוררת חזרה על טענתה כי הנכס לא היה ראוי לשימוש למטרת בית ספר, אולם נראה כי היא נפלה לכלל טעות, שכן בחינת מצבו של הנכס בהתאם לסעיף 330 לפקודה הינה בחינה של מצבו **הפיסי**, כבר שימוש **לכל צורך שהוא**, ואף לשימוש לאחסנה בלבד, ללא קשר לשימוש ולמידת התאמתו לשימוש אליו הוא מיועד, או בעניינו, ללא קשר למידת התאמתו לשמש כבית ספר.

מן הדו"חות שבפנינו ומן הקבלות שהמציאה העוררת עולה כי בוצעו עבודות אלומיניום של התקנת חלונות בהיקף כ- 5,700 ₪, עבודות גבס והתקנת דלתות בהיקף של כ- 30,000 ₪, עבודות חשמל וגבס בהיקף של כ- 18,000 ₪ ותיקוני צבע בהיקף של כ- 5,800 ₪. לדעתנו, אין באלו כדי ללמד על עמידת הנכס בתנאי סעיף 330 לפקודת העיריות, כלומר גם אם העוררת נדרשה לשפץ את הנכס ולהתאימו למטרת בית ספר, אין בכך כדי ללמד כי מצבו הפיסי של הנכס הינו כזה אשר נהרס או ניזוק **במידה שלא ניתן לשבת בו**.

על פי הפסיקה, יש לפרש את הוראות סעיף 330 לפקודת העיריות **בצמצום**, והשימוש בהוראה זו הוא **במשורה**. כאמור, העדויות ומסמכים שהוצגו מלמדים כי אכן בוצעו בנכס עבודות שיפוצים לצורך התאמתו לבית ספר, אולם אין מדובר במצב המצדיק להעניק לו פטור על פי הוראות סעיף זה, והפטור לפי סעיף 330 אינו מיועד לפטור מארנונה נכסים לכל תקופת שיפוץ שתהיה ומכל סיבה שהיא.

נוסיף גם הפעם, את שצינו לא אחת לאחרונה; הוועדה נתקלת במקרים רבים בפער בין הזכות המצומצמת לפטור מארנונה לפי סעיף 330, לבין התפיסה המוטעית כי כל שיפוץ מקנה זכות לפטור מתחילתו וכל עוד השיפוץ איננו מושלם. יש לזכור כי לשונו של סעיף 330 שעניינה "נהרס בנין" או

שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" וכן תקופות הפטור הארוכות הנזכרות בסעיפי המשנה, מלמדות על כוונת המחוקק למצב של הרס הנכס או נזקים קרדינליים, שאינם בבחינת שיפוץ שגרתי והכנת נכס לשינוי בשימוש בו. יש גם לזכור שאת רוב שירותי העירייה, המהווים את ההצדקה להטלת הארנונה, ממשיכה העירייה לספק גם לנכס שאין בו שימוש. בתי המשפט וועדות הערר עושים שימוש בסעיף 330 בגמישות מסוימת, על מנת להקל על מחזיקי נכסים גם במקרה של שיפוץ מאסיבי, אולם יש לזכור כי זהו היוצא מן הכלל שאינו מעיד על הכלל, והפטור שניתן חייב להיות מידתי, רק במקרים המתאימים ולתקופה המינימלית ההכרחית.

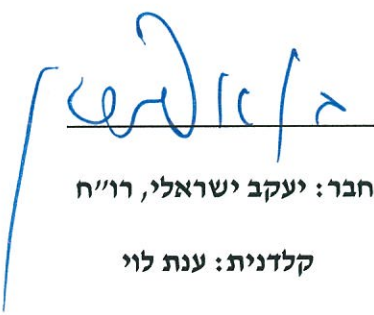
במקרה שלפנינו לא מצאנו הצדקה להעניק לעוררת פטור כמבוקש.

הערר נדחה. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

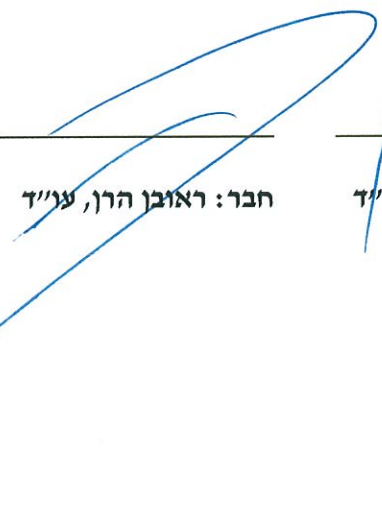
38.27 ניתן בהיעדר הצדדים ביום

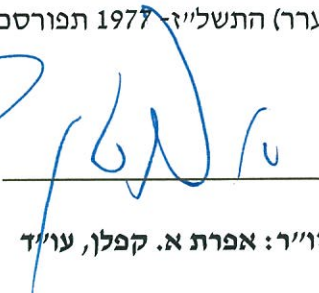
בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

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.


חבר: יעקב ישראלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי


חבר: ראובן הרן, עו"ד


יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

מס' ערר: 140022939

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ד: עו"ד רות פרינץ
חברה: אורלי מלי רו"ח
חבר: אודי וינריב, כלכלן

העוררת: : אופטיבל בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר שבנדון נמצא ברחוב דובנוב 10 בתל אביב ("הנכס"). המחלוקת בין הצדדים נסובה על סיווגו של הנכס המסווג על יד המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

הערר וההליכים שבפני הוועדה

1. הערר שבנדון הוגש ביום 19.5.2021 וביום 2.8.2021 הוגש כתב תשובה לערר.
2. ביום 18.10.21 נערך דיון מקדמי.
3. ביום 12.12.2021 הגישה העוררת תצהיר עדות ראשית מטעמו של רון וינר ("תצהיר העוררת") וביום 30.1.2022 הגיש המשיב תצהיר של חוקר שומה מטעמו אליו צורף דוח ביקורת מיום 12.4.2021 ("להלן: "דו"ח הביקורת").
4. ביום 28.2.2022 נערך דיון הוכחות ובמסגרתו נחקרו המצהירים.
5. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיה הטעונה הכרעה

6. המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת לסיווג הנכס. הנכס מסווג על ידי המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים" ואילו לטענת העוררת יש לסווגו בסיווג "בתי תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

טענות הצדדים בתמצית

טענות העוררת

7. העוררת טוענת בסיכומיה, שהיא חברה טכנולוגית בתחום הגיימינג אשר עיסוקה בפיתוח מערכות ניתוחי גולשים מבוססות בינה מלאכותית אשר מקלות על גולשים (משתמשי הקצה) להגיע לחברות/ספקי גיימינג על ידי ביצוע השוואת מחירים ביניהן. לקוחות העוררת הם גם משתמשי הקצה (הציבור הרחב שגולש באינטרנט וצורך את שירותי חברות הגיימינג) וגם חברות וספקים מאגליה העוסקים בתחום הגיימינג. לאחרונה הרחיבה העוררת את פעילותה גם לחברות גיימינג מרומניה, להם מפתחת העוררת פלטפורמה ייעודית.

8. **ללקוחות הקצה** מספקת העוררת תוכן (המוצג בצורה גרפית) בדבר מותגי גיימינג וערוצי תקשורת עם אותם מותגים ("תיווך" בין הלקוחות לחברות הגיימינג והמותגים אותם הן משווקות). "ל"מותגים/שותפים" שהם למעשה **חברות הגיימינג**, מספקת העוררת כלים למעקב אחר ביצועי המשתמשים שהעוררת הפנייתה להם, דוחות מסכמים לצורך הפקת חשבונות, דוחות חלוקת רווחים וניהול תהליכי התחשבות. בנוסף, פיתחה החברה כלים לביצוע **אינטגרציה ואנליזה פנימית** לאיסוף מידע/ניהול/ניתוח של פלטפורמות קידום המכירות/פרסום בהן עושה העוררת שימוש.

9. לתמיכה בטענותיה צירפה העוררת את המסמכים הבאים, אשר לטענת העוררת מוכיחים את טענותיה:

- רשימת כח אדם (נספח 4 לתצהיר).
- אישור רואה חשבון המאשר שרשות המיסים הכירה בעוררת "כמפעל תעשייתי" כהגדרתו בחוק לעידוד התעשייה (נספח 5 לתצהיר).
- דו"ח כספי מבוקר לשנת 2020 (נספח 6 לתצהיר) ומאזן בוחן לשנת 2021 (נספח 7 לתצהיר).
- דוגמאות לחיפוש כח אדם (נספח 8 לתצהיר).

10. לטענת העוררת, עיסוקה עומד בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין סיווג בית תוכנה. כך, העוררת עומדת במבחן הכמותי שכן 18 עובדים מתוך 31 עובדים עוסקים בפיתוח ואילו הוצאותיה בגין עובדי הפיתוח הן ההוצאות הגבוהות ביותר מכלל הוצאותיה. בנוסף נטען שהעוררת עומדת במבחן "המהותי" שכן כל מוצריה נמכרים לצד ג' ולא נועדו לשימוש פנימי, כפי שהבהיר מנכ"ל העוררת בעדותו. העוררת אינה מוכרת מוצרים שאינם מוצרי פיתוח תוכנה.

11. העוררת מוסיפה וטוענת שאין לייחס משקל לעובדה שהעוררת מוכרת רשיון תוכנה (מודל SAAS) שכן השאלה הרלוונטית היחידה לעניין צו הארנונה היא האם העוררת מפתחת מוצרי תוכנה ומוכרת אותם לצדדים שלישיים באופן כלשהוא. לעניין זה מפנה העוררת לפסה"ד בעניין **חשבשבת** ובעניין **פריאמט סקיווריטי**.

טענות המשיב

12. לטענת המשיב, פעילות העוררת אינה מזכה אותה בסיווג "בית תוכנה" שכן העוררת לא הוכיחה שהיא עומדת בתנאים שנקבעו בפסיקה לעניין זה (פסה"ד **דוב סנס, חברת רעיונות, ברוקאסט**). אין חולק שהעוררת אינה מוכרת ללקוחותיה "תוכנה כסחורה" אלא פועלת כחברה בעלת אופי עסקי ואילו התוכנה מסייעת לה במתן השירותים ללקוחותיה. בפסיקה שנקבע שסוג זה של שימוש אינו נכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

13. במקרה הנדון מדובר בחברה המעניקה שירותי תיווך, כפי שהצהיר מנכ"ל העוררת. העוררת מקימה דף אינטרנט כדוגמת Booking שבו היא מרכזת רשימה של חברות וספקי גיימינג. דפים אלו מקלים על משתמשי הקצה למצוא את חברת/ספק הגיימינג המעניינים אותם. משתמשי הקצה עושים חיפוש חופשי של המילה "גיימינג" ומקבלים את דף האינטרנט, או אז הם בוחרים את ספק הגיימינג אשר בו הם מעוניינים. העוררת מצידה מקבלת עמלות מאתרי הגיימינג בשיטת "Affiliate" ("שיווק שותפים"), כלומר משירותי התיווך שהיא מציעה ללקוחותיה. מדובר על מקרה קלאסי שהתוכנה שהעוררת מפתחת אינה מוצר לשיווק אלא כלי להענקת השירותים אותם מעניקה העוררת ללקוחותיה.

14. המשיב מוסיף וטוען כי גם המסמכים שהציגה העוררת אינם תומכים בטענתה וכי במסגרת הביקורת שנערכה על ידי המשיב נמסר למשיב שלעוררת 37 עובדים ואילו העוררת לא הוכיחה שיותר ממחצית מהם עוסקים בפיתוח. בנוסף, הדו"חות הכספיים של העוררת מראים שלעוררת הוצאות פיתוח בסך של כ- 1.4 מיליון שאינם מהווים רב מכלל הוצאותיה. לבסוף טוען המשיב שאין לקבל את הפרשנות של העוררת לדו"חות הכספיים שלה ויש לקרוא את הדו"חות כפי שהם מוצגים.

דיון והכרעה

15. אין ספק כי העוררת פיתחה תוכנה המסייעת בידי משתמשי הקצה לאתר חברות וספקים העוסקים בגיימינג ולהתחבר עימם. השאלה הדורשת הכרעה היא האם פעילותה של העוררת בנכס עונה על דרישות צו הארנונה והפסיקה, לשם סיווגו של הנכס בסיווג "בתי תוכנה" אם לאו. בית תוכנה מוגדר בסעיף 3.3.3 לצו כדלקמן:

"3.3.3 בתי תוכנה

בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."

16. התנאים לסיווג נכס כבית תוכנה נדונו בפסק הדין עמ"נ 29761-02-10 **ווב סנס בע"מ נ. עיריית תל אביב-יפו** (להלן "**ווב סנס**"). בית המשפט קבע כי סעיף 3.3.3 כולל שלושה תנאים מצטברים: "בעיקר" "ייצור" ו"תוכנה". כלומר: העוררת נושאת בנטל להוכיח כי בנכס מתקיימת "**בעיקר**" "פעילות ייצורית" של ייצור "**תוכנה**". נציין בקצרה את הפרשנות שניתנה למונחים אלו בפסיקה:
17. בפס"ד ווב סנס הנ"ל נקבע כי המונח "**בעיקר**" מכון הן למבחן **כמותי** והן למבחן **מהותי**. במסגרת המבחן הכמותי יש לבחון את **גודלו** של השטח בו מתקיימת פעילות ייצורית, לעומת גודלם של השטחים המשמשים לפעילות אחרת. במסגרת המבחן המהותי יש לבחון האם הפעילות "הייצורית" היא החלק **העיקרי** של הפעילות המבוצעת בנכס.
18. לעניין השאלה מהי **פעילות ייצורית** נקבע שהמבחנים המשמשים לצורך הסיווג של "בתי מלאכה ותעשייה", הם המבחנים המשמשים גם לבחינת השאלה מהי "פעילות ייצורית" לצורך הסיווג של "בתי תוכנה" (ראה פס"ד ווב סנס סוקר) ולאמר: מבחן "**יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר**", מבחן "**יטיבו של הליך העסקי**", מבחן "**היקף השימוש במוצר המוגמר**", מבחן "**השבחת הנכס**" ומבחן "**יעל דרך ההנגדה**".
19. בנוסף למבחנים אלה, לצורך ההבחנה בין פעילות עסקית - שירותית לבין פעילות ייצורית, נקבע מבחן "הקשר המתמשך" לפיו "קשר מתמשך מאפיין מתן שירות להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין עסק ייצורי (ראה: ע"א 1960/90 **פקיד השומה ת"א 5 נ. חברת רעיונות בע"מ**, עמ"נ 186/07 **גאודע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ. מנהל הארנונה של עיריית ת"א** ובר"מ 1676/15 **ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ. מנהל הארנונה בת"א**). יש לציין כי המבחנים הם בגדר מבחני עזר, המשמשים אינדיקציה לסוג הפעילות המתקיימת בנכס, ואינם מבחנים מצטברים או מחייבים.
20. ההכרעה בשאלת סיווג הנכס כ"בית תוכנה" כוללת איפה שני שלבים: האם הפעילות בנכס עונה להגדרה "**ייצור תוכנה**" ואם התשובה לכך חיובית: האם הפעילות ייצורית היא **מרכז העיסוק** של העוררת בנכס?
21. **יישום העובדות שהובאו בפני הוועדה על המבחנים שנקבעו לעיל ובעיקר ההלכה הפסוקה הקיימת כיום בסוגיה הנדונה, מביאנו למסקנה שיש לדחות את הערר, ונבאר את מסקנתנו.**

22. העוררת פיתחה תוכנה אשר מקלה על גולשים (משתמשי הקצה) להגיע לחברות וספקי גיימינג על ידי ביצוע השוואת מחירים ביניהן. לקוחות העוררת הם גם משתמשי הקצה (הציבור הרחב שגולש באינטרנט וצורך את שירותי חברות הגיימינג) וגם חברות וספקים מאנגליה העוסקים בתחום הגיימינג.

23. העוררת פיתחה שלושה מוצרים המשמשים שלושה סוגים משתמשים (נספח 1 לתצהיר העוררת):

א. **פלטפורמת השוואת המשמשת את הציבור הרחב** (להלן: **"תוכנת החיפוש"**). כאמור, פלטפורמה זו מסייעת/מקלה בידי ציבור המחפשים להגיע לחברות וספקים בתחום הגיימינג בה מתעניינים אותם משתמשים. מדובר ב"תיווך" שבין הספק (חברת הגיימינג) ללקוח (משתמשי הקצה) כפי שציין מנכ"ל העוררת בעדותו: **"אנחנו בנינו פלטפורמה שבאמצעותה הספקים והמשתמשים יכולים למצוא אחד את השני"**. מנהלת העוררת אישר בעדותו שתוכנת החיפוש היא מוצר **פנימי** שלא נמכר על ידה.

ב. **תוכנה לשליפת נתוני לקוחות המשמשת חברות/ספקי הגיימינג** (להלן: **"תוכנת השליפה"**). כאמור, תוכנה זו מאפשרת לחברות/ספקי הגיימינג **"לעקוב"** אחרי משתמשי הקצה שרכשו את מוצריהם הודות לשימוש בתוכנת החיפוש. מנכ"ל העוררת אישר בחקירתו שזהו מוצר שהעוררת מוכרת.

ג. תוכנה לביצוע **אינטגרציה ואנליזה פנימית** (להלן: **"תוכנת הניהול"**) המשמשת את העוררת לשיפור הרווחיות שלה, בין היתר באמצעות איסוף מידע/ניהול/ניתוח של פלטפורמות קידום המכירות/פרסום בהן עושה העוררת שימוש. במסגרת תצהיר העוררת נאמר כי התוכנה הנ"ל על נגזרותיה השונות משמשת את העוררת (עמ' 2 לתצהיר). לעומת זאת, במסגרת חקירתו טען מנכ"ל העוררת שהעוררת עושה שימוש **פנימי וחיצוני** בתוכנת הניהול, כלומר שהוא **"נמכר החוצה"**.

24. אין חולק שהעוררת אינה מוכרת לצד ג' כלשהוא את תוכנות החיפוש ו/או השליפה ו/או הניהול (כהגדרתן לעיל) שפיתחה. כאמור הובהר והוסבר על ידי העוררת, שהכנסות העוררת מגיעות **מעמלות** שמקבלת העוררת מאתרי הגיימינג בשיטת "שיווק שותפים" ("Affiliate"), כלומר תמורה כנגד הפניית לקוחות לחברות הגיימינג. מנכ"ל העוררת העיד, כי העוררת זכאית לעמלה כנגד הפניית מינימום לקוחות (פרוטוקול הדיון, עמ' 2). כעולה מסיכומי המשיב, גם המשיב אינו חולק על כך שהמערכת עוסקת בתוכנה, אלא שלשיטתו, לצרכי ארנונה, יש במודל העסקי של המערכת (הנתפס בעיני המשיב כאספקת שירותים למשתמש הקצה וקבלת תשלום תמורתם)

כדי להוציא אותה מגדר בית תוכנה בסיווג תעשיה (ראה: עמ"נ (מינהליים ת"א) 60985-07-20 פריאמפט סקיוריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן (נבו 03.10.2021).

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

25. בעמ"נ 13687-09-16 חשבשבת (ייצור) 1988 בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א (פס"ד חשחשבת) נקבע כי יישומו של מבחן זה ישיב לשאלה המרכזית הראשונה והיא, האם "שידורת" המערכת היא ייצור תוכנה חדשה. מטרתו לבחון האם מתבצעת עבודת ייצור בנכס בכך שמחומרי הגלם נוצר מוצר חדש אחר (רעיונות)...כתיבת תוכנה, פיתוחה והפיכתה לכלל מוצר מוגמר שלקוחות עושים בו שימוש שעיקרו עסקי, הוא בבחינת דבר מוחשי חדש".

26. אין ספק שעיסוקה של העוררת עולה כדי יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר. העוררת פיתחה כמה תוכנות (או פלטפורמות), כלומר "מוצר מוגמר" שנועד למספר סוגים של משתמשים, המאפשרים "חיבור" בין הציבור הרחב לבין חברות/ספקי גיימינג. אין חולק שהעוררת מעסיקה עובדי פיתוח ועוסקת בפיתוח פלטפורמות טכנולוגיות כאלו ואחרות. כאמור לעיל, גם המשיב איננו חולק על כך (ראה סעיף 6 לסיכומי המשיב).

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

27. מבחן זה דן בשאלה האם המוצר נועד לשימושו של ציבור רחב (וכאשר אלה פני הדברים תגבר הנטייה לראות בפעילות פעילות "ייצרית"), או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי (ואז תיטה הכף לעבר פעילות "שירותית"). אין חולק במקרה זה, שהתוכנות או הפיתוחים של העוררת מיועדים לקהל משתמשים רחב ובלתי מוגדר. כפי שהוסבר, השימוש בפלטפורמה נעשה בידי הציבור הרחב. יחד עם זאת מובהר כי העוררת אינה מוכרת את המוצרים שפיתחה לקהל הרחב, או בכלל.

מבחן השבחת הנכס

28. באיזו מידה הביאה הפעילות של העוררת לשינוי המוצר במישור הכלכלי? בענייננו אין חולק שפיתוח וייצור הפלטפורמות שמפתחת העוררת, מביא ליצירת ערך כלכלי חדש ללקוחותיה של העוררת (במקרה זה הערך הכלכלי נוצר גם אצל משתמשי הקצה וגם אצל חברות הגיימינג אשר כאמור משתפות את העוררת ברווחיהן מהמוצר). מכאן שפעילות העוררת בנכס עונה למבחן השימוש.

המבחן הכמותי והמהותי

29. מתשריט החוקר מטעם המשיב לא ניתן ללמוד איזה שטח בדיוק מתוך כלל השטח המחוייב משמש לפיתוח תוכנה, ואולם עולה מן התשריט שחלקים גדולים מן הנכס משמשים כחללים "ציבוריים" כגון חדרי ישיבות, מטבח, חדר מנוחה. בחלק קטן מן הנכס סימן החוקר עמדות עבודה. עובדה זו מעלה סימני שאלה בדבר חלקם של עובדי הפיתוח ואו פעילות הפיתוח מכלל עובדי החברה.

30. לעניין המבחן המהותי הוצגו על ידי העוררת שלושה מסמכים :

מצבת כח האדם

30.1. נספח 4 לתצהיר העוררת היא רשימה של כח האדם בעוררת. העוררת טוענת בסיכומיה ש 18- עובדים מתוך 31 העובדים אשר ברשימה עוסקים בפיתוח. מנכ"ל העוררת נשאל על כך בחקירתו ואישר שמנכ"ל החברה ומנהלי הפיתוח העסקי (חמישה במספר בסך הכל) אינם עובדי פיתוח וכך גם העובדים המפורטים בסעיפים 24-31 לרשימה. לאור עדות זאת בחברה אכן מועסקים כ- 18 אנשי פיתוח, המהווים 58% מהעובדים. לא עלה בידי המשיב לסתור ממצא עובדתי זה המהווה ללא ספק אינדיקציה התומכת בטענות העוררת שעיסוקה בפיתוח תוכנה, אלא שכאמור בנקודה זו ממילא לא קיימת מחלוקת בין הצדדים.

אישור רואה חשבון

30.2. העוררת צירפה אישור רואה החשבון שלה בדבר היותה מוכרת כחברה תעשייתית במסגרת החוק לעידוד התעשייה. לא ברור מדוע לא צורף המסמך המקורי של רשות המיסים תחת אישור של רואה חשבון בדבר קיומו של אישור כזה. כך או כך, קיומו של אישור רשות המיסים אינו מעלה או מוריד מן המסקנה הסופית של הועדה, שכן כאמור גם המשיב אינו חולק על כך שעיקר עיסוקה של העוררת הוא בפיתוח תוכנה. המחלוקת מתמקדת בשאלה האם העוררת היא "יצרנית" לצורך קבלת הטבה בארנונה כבית תוכנה. מבלי לגרוע מכך יש לציין את העובדה, שאישור רשות המיסים מתבסס על העקרונות שהותוו בפסיקה הרלוונטית הנוגעת לחוק עידוד התעשייה, ולכן גם אם יש דמיון מסויים בין ההגדרה בחוק הנ"ל לבין ההגדרה שבצו הארנונה, אין בהכרח להשליך זה על זה.

30.3. מן המאזן המבוקר של העוררת לשנת 2020 עולה שהוצאות הפיתוח של העוררת הן כ- 1.4 מיליון ₪ סכום המהווה כ- 13% בסך הכל מההוצאות המצרפיות של העוררת המסתכמות לסך של כ- 11 מיליון ₪. לעומת זאת מן הדוח הכספי עולה שהוצאות המכירו של העוררת מורכבות מסכום של כ- 2 מיליון ₪ עבור משכורות וכ- 68 מיליון ₪ (!!) בגין פרסום באינטרנט. מספרים אלו מדברים בעד עצמם בכל הנוגע למרכיב הפיתוח בתוך החברה. במאזן הבוחן לשנת 2021 מצויין שההוצאה בגין משכורות מחקר ופיתוח עולה כדי 2.9 מיליון ₪, סכום גבוה במעט משכר ההנהלה, אלא שהואיל ולא מדובר במאזן מבוקר קשה להסיק ממספרים אלו מסקנות באשר להוצאות הפיתוח של העוררת לשנה זו. כך או כך, וכאמור לעיל, לצורך הדיון בסיווג הנכס, אנו מניחים כי אין חולק בדבר העובדה שהעוררת אכן עוסקת גם בפיתוח של תוכנות.

"שירותים" או "ייצור תוכנה"? (מבחן ההנגדה)

31. עפ"י מבחן ההנגדה עלינו לבחון האם הפעילות בנכס נמשכת אל מרכז הגרביטציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים".

32. בעמ"נ (מינהליים ת"א) 11846-01-17 **טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעריית תל-אביב-יפו** (נבו 11.04.2018) נדונה פעילות של חברה אשר מקבלת תשלום מלקוחותיה תמורת השימוש בתוכנה. באותו המקרה, הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות החברה דרך אתר האינטרנט של העוררת. לקוחותיה יכולים לבחור מילה או נושאים שונים והמערכת יודעת לנתר ברשת האינטרנט אזכורים של נושאים אלו ברשתות החברתיות וברשת האינטרנט, כך שהלקוח יכול לקבל מושג לגבי יחסם של הגולשים ברשתות החברתיות אל הנושא בו בחר להתעניין. בהתאם לזאת יכול הלקוח לקבל החלטות בנוגע לפעילותו. בית המשפט בחן את הראיות שהציגה המערערת והגיע למסקנה שעיסוקה של המערערת אינו בייצור תוכנה, כי אם במתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה:

הנה כי כן, המערערת פיתחה תוכנה אשר אוספת נתונים אודות מיליוני משתמשים ברשת האינטרנט, מנתחת את המידע ומציגה נתונים בהתאם לדרישות הלקוח. לקוחות המערערת משלמים למערערת תשלום בגין השימוש בתוכנה שפיתחה, כאשר לרוב המדובר בהרשאה בת 12 חודשים, ובתמורה הם מקבלים מידע שיווקי המופק באמצעות התוכנה. הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות המערערת באמצעות אתר האינטרנט שלה. במצב דברים זה, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצור" שבתכלית החקיקה...

....אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק 'כבתי תוכנה'. כך גם בענייננו;

המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערערת פיתחה תוכנה אשר סורקת את מסדי הנתונים האדירים של הרשתות החברתיות במטרה לאסוף מידע אודות מיליוני משתמשי קצה. תוכנה זו מאפשרת למערערת להעניק שירות ללקוחותיה, המבוסס על המידע המתקבל באמצעות התוכנה. כך, לקוחות החברה יכולים לבחור מילה או נושאים שונים והמערערת יודעת לנטר ברשת האינטרנט אזכורים של נושאים אלו, כך שהלקוח יכול לקבל מושג רחב לגבי יחסם של הגולשים אל הנושא המדובר. מכאן, שהמערערת מספקת ללקוחותיה שירותים שמטרתם מקסום הפרסום ברשת האינטרנט וברשתות החברתיות, ואין עיסוקה בייצור תוכנה.

33. המשיב מפנה בסיכומיו לפסה"ד טראסק וטוען שבדומה אליו, העוררת אינה מוכרת את התוכנה שהיא מפתחת אלא רק מאפשרת ללקוחותיה גישה לאפליקציה שפיתחה: העוררת אינה מוכרת תוכנה כסחורה.

34. פס"ד נוסף הרלוונטי לענייננו הוא עמ"נ (מינהליים ת"א) 19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (נבו 07.12.2013), גם אליו מפנה המשיב, שבו נדונה חברה שפיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. החברה מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים המצויים באתר שלה לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים. בית המשפט קיבל את עמדת העירייה המערערת שם אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רשיון לשימוש במאגר הטפסים שלה, תוך הפנייה למספר פסקי דין קודמים שעסקו בסוגייה זו:

....כאמור, סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הרלבנטי לענייננו חל על בתי תוכנה "שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה". המונח "בעיקר" המופיע בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה מכוון הן למבחן כמותי והן למבחן מהותי..... במסגרת המבחן המהותי, יש לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס

בעמ"נ (ת"א) 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו [פורסם בנבו] (2007) (להלן: עניין גאו דע), דנתי בסיווג לצורכי ארנונה של בית עסק שפעילותו בהמרת מסמכים מנייר לפורמט דיגיטלי לשם יצירת ארכיון ממוחשב, שלטענת המערערת שם, היה על המשיב לסווגו

כ"תעשייה" או "בית תוכנה". בעניין גאו דע דחיתי את טענת המערערת, כי יש לסווג את עסקה בסיווג של "בית תוכנה" (או נקבע סיווג זה בסעיף 3.4.3 לצו הארנונה של העירייה). קבעתי, לעניין זה, כי:

"המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא שהאפליקציה שלה נועדה לאפשר את 'הפעלת' הארכיב הממוחשב כך שבאמצעות התוכנה ניתן יהיה לעיין, לתייק ולשלוח מהארכיב הממוחשב. המערערת הגדירה את פעילותה כ'חברה העוסקת בייצור ארכיבים ממוחשבים' ולא כחברה העוסקת בייצור תוכנות למכירה. לכן אין לסווג את המערערת כ'בית תוכנה'".

דברים אלה יפים גם לענייננו. המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערערת פיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. המדובר במערכת המבוססת על פלטפורמה של מייקרוסופט, המאפשרת עריכה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערערת, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערערת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים. אף אתר האינטרנט של המערערת מתייחס למוצר הנמכר על ידה כ"שירות טפסים מקוון", שהוא, אכן, עיקר פעילותה של המערערת.

.....הוועדה שמעה את מנהל המערערת וקיבלה לידיה הצעות מחיר שאליון התייחסה בהחלטתה (הצעות המחיר צורפו כנספח ד3 לערעור). אלה העלו, כי עיקר הכנסות המערערת הוא כתוצאה מדמי התשלום המתקבלים בידיה בתמורה לשימוש במאגר הטפסים שלה.

.... לקוחות המערערת אינם רוכשים מהמערערת תוכנה, אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות הלקוח. ברם, אין בכך די כדי להיכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה, הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור "תוכנה"..."

35. ביישום לענייננו, נראה שאין הבדל מהותי בין טיב פעילותה של העוררת לזה של החברות טראסק ו/או פורמלי ו/או גאו דע. כפי שהובהר לעיל, למעשה אין כל מחלוקת ביחס לעובדה שהעוררת אינה מוכרת את התוכנה (או הפלטפורמה שלה), אלא שמקור הכנסתה הוא מתשלום עבור "הפניות" של משתמשי קצה לחברות הגיימינג. בדיוק כמו שנאמר על ידי בית המשפט בעניין טראסק כך גם כאן: לקוחות החברה יכולים לבחור מילה או נושאים שונים והמערכת יודעת

לנטר ברשת האינטרנט אזכורים של נושאים אלו, כך שהלקוח יכול לקבל מושג רחב לגבי יחסם של הגולשים אל הנושא המדובר".

36. העוררת טוענת בסיכומיה שהמודל העיסקי של העוררת "אינו רלוונטי", כלומר שהשאלה כיצד העוררת משיאה את רווחיה אינו רלוונטי להחלטה, ועל הועדה להתמקד בשאלה אחת והיא האם העוררת מפתחת את מוצרים ומוכרת אותם לצדדים ג' (סעיף 23 לסיכומי העוררת). לעניין זה מפנה העוררת לפסה"ד בעניין **חשבשבת** (עמ"נ 13687-09-16) וכן פסה"ד **פריאמפט סקוריטי** הנזכר לעיל.

37. גם אם יש צדק בטענות העוררת, אזי נכון לעת כתיבת שורות אלו וכמצוטט לעיל, פסיקת בתי המשפט אינה תומכת בעמדת העוררת. הפסיקה קובעת באופן קטגורי למדי, שאם לקוחות החברה אינם רוכשים מהחברה **תוכנה**, אלא מקבלים מהחברה "רשיון" לעשות שימוש בתוכנה אזי אין בכך די כדי להיכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור "תוכנה". המקרה שלפנינו אף אינו מקרה "גבולי" בהקשר זה שכן לא לקוחות הקצה ולא חברות הגיימינג **אינן משלמות לעוררת תשלום ישיר בעד השימוש שנעשה בתוכנה**.

38. למעלה מן הצורך נציין, כי אין בפסקי הדין שהובאו לעיל על ידי העוררת כי לסייע לעוררת בטענתה:

בעניין חשבשבת נקבע כעבודה שחברת **חשבשבת** מייצרת "**תוכנת למכירה כסחורה**" וזהו עיסוקה היחידי (ראה עמ' 9 לפסה"ד). בית המשפט אכן קובע שם, ש"שדרוג" תוכנה קיימת עדיין מהווה פעילות ייצורית חדשה וכי מכירת מוצר בדרך של רישיון, אינה מסיטה בהכרח את עיקר עיסוק המערערת למתן שירותים. אלא שבאותו מקרה נקבע שהשירותים אותם מעניקה החברה ללקוחותיה הם שירותי "שדרוג" ותמיכה לתוכנה שכבר נמכרה להם. זהו אינו המקרה שלפנינו כלל ועיקר.

פסה"ד בעניין **פריאמפט סקוריטי** התמקד ביחסי הגומלין שבין העוררת, כמפתחת התוכנה, לחברת האם שלה. בית המשפט קבע שם, שכל עוד החברה עוסקת בכתיבה/יצירה של תוכנה חדשה לשם שיווקה ללקוחות שונים, אין זה משנה מי הוא הגורם העוסק בשיווקה. לכן, גם אם חברת הבת מפתחת מוצר וחברת האם עוסקת בשיווק שלו, אין בכך כדי לגרוע מסיווג החברה המפתחת כבית תוכנה. למותר לציין שגם החלטה זו אינה רלוונטית למקרה הנדון שבו כזכור התוכנה שמפתחת העוררת **אינה מוצעת למכירה**, לא בידי העוררת ולא בידי צד ג'.

סוף דבר

39. מהראיות שהוצגו לפנינו עולה, כי למרות שאין חולק שהעוררת עוסקת בפיתוח תוכנה, יש לקבוע שפעילות העוררת אינה נופלת להגדרה הקבועה בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה שכן ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות ללקוחות החברה.

40. הערר נדחה והעוררת תשלם למשיב הוצאות בסך 1,500 ₪.

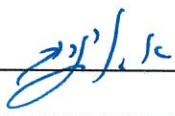
ניתן בהעדר הצדדים היום 2/8/22

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת ההחלטה.

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.


חברה: אורלי מלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי


חבר: אודי וינריב, כלכלן


יו"ר: עו"ד רות פרינץ

מס' עררים: 140023080
140021437

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד רות פרינץ
חברה: אורלי מלי רוי"ח
חבר: אודי וינריב, כלכלן

העוררת: ג'יגנטיק בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא העררים שבנדון נמצא ברחוב אבן ספיר 4 בתל אביב ("הנכס"). המחלוקת בין הצדדים נסובה על סיווגו של הנכס המסווג על יד המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

איחוד עררים לשנים 2020-2021

בהחלטה שנתנה תוקף להסכמת הצדדים מיום 21.6.2021 אוחדו העררים שבכותרת, כך שהחלטה זו חלה על השנים 2020-21. לשם הנוחיות יקראו שני העררים להלן ביחד- "הערר".

הערר וההליכים שבפני הוועדה

1. הערר המתוקן שבנדון הוגש ביום 19.8.2020, בהסכמת המשיב, לאחר שערר קודם שהוגש על ידי העוררת הוגש ללא ייצוג. ביום 14.7.2020 הוגש כתב תשובה לערר.
2. ביום 14.12.2020 נערך דיון מקדמי.
3. ביום 9.2.2020 הגישה העוררת תצהיר עדות ראשית מטעמה של גבי לירית בלישה (להלן: "תצהיר העוררת") וביום 28.2.2021 הגיש המשיב תצהיר של חוקר שומה מטעמו אליו צורף דוח ביקורת מיום 9.2.2020 (להלן: "דו"ח הביקורת").
4. ביום 21.6.2021 נערך דיון הוכחות ובמסגרתו נחקרו המצהירים.
5. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיה הטעונה הכרעה

6. המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת לסיווג הנכס. הנכס מסווג על ידי המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים" ואילו לטענת העוררת יש לסווגו בסיווג "בתי תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

טענות הצדדים בתמצית

טענות העוררת

7. העוררת טוענת בסיכומיה, שהיא חברה טכנולוגית בתחום הגיימנג אשר עיסוקה בפיתוח אפליקציה אשר מאפשרת למשתמש להפעיל (מרחוק) זרוע מכנית פיסית הממוקמת בנכס החברה בפתח תקוה. העוררת עושה שימוש בטכנולוגיית live video streaming ואף רשמה פטנט על אחד מפיתוחיה.

8. לטענת העוררת, עיסוקה עומד בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין סיווג בית תוכנה. כך, פיתוח תוכנה הוכר בפסיקה כיצירת **"יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחד"** והעוררת הוכיחה באמצעות מנהלת הכספים שלה שהיא עוסקת בפיתוח אפליקציה. הדבר עולה גם **מנספח ו'** לתצהיר העוררת, שהוא אישור של רשות המיסים על כך שהעוררת הוכרה כמפעל תעשייה. בנוסף, העוררת עומדת במבחן **"ההשבחה"** שכן שורות הקוד אותן כתבו העוררת המצויות בבסיס האפליקציה של העוררת (והשדרוגים שנעשים לה מעת לעת) הפכו לבעלות ערך כלכלי רק בעקבות יציאתה של האפליקציה לשוק והשימוש של ממשתמשי הקצה בה. בנוסף, מתקיים לטענת העוררת המבחן הכמותי שכן מרבית עובדי החברה (9 מתוך 16) עוסקים בפיתוח, וזה כולל עובדי QA שמבצעים את בדיקות האיכות למוצר. לבסוף נטען על ידי העוררת שמתקיים במקרה זה מבחן **"ההנגדה"** ומבחן **"היקף השימוש"** שכן העוררת אינה מייצרת מוצר המתואם למשתמש אחד ו/או מוגדר, אלא לציבור הרחב.

9. לטענת העוררת, על הועדה לבחון את הסיווג המתאים לעוררת בשים לב לתמורות שחלו בעולם בתחום ההייטק ובין היתר לכך שבתי תוכנה אינם מייצרים בהכרח "מוצר מדף" אלא אפליקציות. כן, על המשיב להעדיף סיווג ספציפי בצו על פני סיווג שיורי וכללי שאינו מתחשב במהותו של הנכס.

10. לתמיכה בטענותיה צירפה העוררת את המסמכים הבאים:

- החלטת החטיבה המקצועית של רשות המיסים מיום 21.7.21 המכירה בעוררת כמפעל תעשייתי" כהגדרתו בחוק לעידוד השקעות הון.

- מצבת כח האדם של העוררת ממנה ניתן ללמוד שעיקר העוסקים הוא בפיתוח תוכנה.
- הדו"חות הכספיים של העוררת מהם ניתן ללמוד שסך הוצאות המחקר הפיתוח של העוררת מהוות 58% מסך הוצאות התפעול שלה.
- אישר על רישום פטנט על אחד מפיתוחי החברה המשפיע על איכות המוצר.
- עדות סמנכ"לית הכספים של העוררת אשר שפכה אור על טיב עיסוקה של העוררת.

טענות המשיב

11. לטענת המשיב פעילות העוררת אינה מזכה אותה בסיווג "בית תוכנה" שכן העוררת לא הוכיחה שהיא מוכרת ללקוחותיה "תוכנה כסחורה" אלא פועלת כחברה בעלת אופי עסקי ואילו התוכנה מסייעת לה במתן השירותים ללקוחותיה.
12. אין חולק שהעוררת אינה מוכרת ללקוחותיה תוכנה אלא נותנת ללקוחותיה את האפשרות להשתמש בתוכנה שפיתחה (בחינם), ואילו בפסיקה שנקבע שסוג זה של "הרשאה" אינו נכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה (תוך הפנייה להחלטת ועדת הערר בעניין **סימילארונב**). לטענת המשיב במקרה הנדון החלטת הוועדה בעניין **סימילארונב** חלה שבעתיים שכן לקוחות החברה אף אינם משלמים דמי מנוי לעוררת אלא משלמים עבור הזכות לשחק במשחק בודד. כלומר, העוררת לא הוכיחה כי עיקר הכנסותיה נובע מייצורה של התוכנה אשר מהווה את עיקר הפעילות בנכס.
13. לטענת המשיב, העוררת לא הוכיחה כי היא עומדת במבחן הכמותי שכן לא הציגה תשריט של הנכס המוכיח את חלוקת השימושים בנכס ולא הוכיחה שעיקר המועסקים שלה עוסקים בפיתוח. בנוסף, העוררת לא הוכיחה עמידה במבחן המהותי שכן כאמור לא הוכח שעיקר פעילותה בייצור תוכנה. בנוסף לכך, מהראיות שהציגה העוררת עולה שאופי התקבולים של העוררים אינו של תקבול חד פעמי בגין רכישת התוכנה אלא תשלום עיתי ומתמשך בעד השימוש של משתמשי הקצה בתוכנה, דבר שמאפיין עסק מסחרי ולא תעשייתי.
14. בנוסף טוען המשיב שאין לקבל את הפרשנות של העוררת לדו"חות הכספיים שלה ויש לקרוא את הדו"חות כפי שהם מוצגים.

דיון והכרעה

15. אין ספק כי העוררת פיתחה תוכנה בתחום הגיימינג. השאלה הדורשת הכרעה היא האם פעילותה של העוררת בנכס עונה על דרישות צו הארנונה והפסיקה, לשם סיווגו של הנכס בסיווג "בתי תוכנה" אם לאו. בית תוכנה מוגדר בסעיף 3.3.3 לצו כדלקמן:

"3.3.3 בתי תוכנה

בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."

16. התנאים לסיווג נכס כבית תוכנה נדונו בפסק הדין עמ"נ 29761-02-10 **ווב סנס בע"מ נ. עיריית תל אביב-יפו** (להלן "**ווב סנס**"). בית המשפט קבע כי סעיף 3.3.3 כולל שלושה תנאים מצטברים: "בעיקר" "ייצור" ו"תוכנה". כלומר: העוררת נושאת בנטל להוכיח כי בנכס מתקיימת "**בעיקר**" "פעילות ייצורית" של ייצור "**תוכנה**". נציין בקצרה את הפרשנות שניתנה למונחים אלו בפסיקה:

17. בפס"ד ווב סנס הנ"ל נקבע כי המונח "**בעיקר**" מכווין הן למבחן **כמותי** והן למבחן **מהותי**. במסגרת המבחן הכמותי יש לבחון את **גודלו** של השטח בו מתקיימת פעילות ייצורית, לעומת גודלם של השטחים המשמשים לפעילות אחרת. במסגרת המבחן המהותי יש לבחון האם הפעילות "**הייצורית**" היא החלק העיקרי של הפעילות המבוצעת בנכס.

18. לעניין השאלה מהי **פעילות ייצורית** נקבע שהמבחנים המשמשים לצורך הסיווג של "בתי מלאכה ותעשייה", הם המבחנים המשמשים גם לבחינת השאלה מהי "פעילות ייצורית" לצורך הסיווג של "בתי תוכנה" (ראה פס"ד ווב סנס סוקר) ולאמר: מבחן "**יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר**", מבחן "**יטיבו של הליך העסקי**", מבחן "**היקף השימוש במוצר המוגמר**", מבחן "**השבחת הנכס**" ומבחן "**יעל דרך ההנגדה**".

19. בנוסף למבחנים אלה, לצורך ההבחנה בין פעילות עסקית - שירותית לבין פעילות ייצורית, נקבע מבחן "הקשר המתמשך" לפיו "קשר מתמשך מאפיין מתן שירות להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין עסק ייצורי (ראה: ע"א 1960/90 **פקיד השומה ת"א 5 נ. חברת רעיונות בע"מ**, עמ"נ 186/07 **גאודע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ. מנהל הארנונה של עיריית ת"א** ובר"מ 1676/15 **ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ. מנהל הארנונה בת"א**). יש לציין כי המבחנים הם בגדר מבחני עזר, המשמשים אינדיקציה לסוג הפעילות המתקיימת בנכס, ואינם מבחנים מצטברים או מחייבים.

20. ההכרעה בשאלת סיווג הנכס כ"בית תוכנה" כוללת איפה שני שלבים: האם הפעילות בנכס עונה להגדרה "ייצור תוכנה" ואם התשובה לכך חיובית: האם הפעילות ייצורית היא מרכז העיסוק של העוררת בנכס?

21. יישום העובדות שהובאו בפני הוועדה על המבחנים שנקבעו לעיל ובעיקר ההלכה הפסוקה הקיימת כיום בסוגיה הנדונה, מביאנו למסקנה שיש לדחות את הערר, ונבאר את מסקנתנו.

העובדות שאינן במחלוקת

22. על העובדות הבאות אין מחלוקת:

22.1. העוררת פיתחה אפליקציה אשר מאפשרת למשתמש להפעיל (מרחוק) זרוע מכנית פיסית הממוקמת בנכס החברה בפתח תקוה. העוררת עושה שימוש בטכנולוגיית live video streaming ואף רשמה פטנט על אחד ממרכיבי התוכנה שפיתחה (נספח ד' לתצהיר העוררת).

22.2. לקוחות העוררת הם משתמשי קצה, המשלמים על השימוש במוצר החברה באמצעות האפליקציה של החברה דרך "חנויות" גוגל ואפל המשמשות כסולקות של העוררת. הכנסות העוררת מגיעות לה מאותן "חנויות".

22.3. האפליקציה שפיתחה העוררת נמצאת "בענן" והמשתמשים יכולים להוריד אותה למכשיר הנייד תמורת תשלום דמי שימוש.

22.4. משתמשי הקצה רואים באמצעות האפליקציה "בזמן אמת" את מכונת המשחק הפיסית (באמצעות טכנולוגיית live video streaming) ושולטים בה באמצעות האפליקציה. המשתמש "שולט" בזרוע המכנית ומכוון אותה על מנת שתתפוס פרס. אם המשתמש מצליח "לתפוס" פרס, הפרס נשלח אליו הביתה.

22.5. מרבית לקוחות העוררת הנם תושבי חו"ל.

22.6. המוצר אינו מיועד ללקוח ספציפי אלא לקהל הרחב.

22.7. פעילות החברה הוכרה בחודש יולי 2019 כפעילות תעשייתית והעוררת קיבלה מעמד של "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בחוק לעידוד השקעות הון (להלן: "אישור רשות המיסים").

22.8. מדובר בטכנולוגיה חדשנית המחברת את העולם הוירטואלי עם העולם האמיתי.

22.9. נכון לחודש ינואר 2020 היו לעוררת 4 חברי הנהלה, שני עובדי שיווק, מנהל טכנולוגי, שני מבקרי איכות, שני מפתחים, מנהלת מוצר ומעצב גרפי.

23. כאמור לעיל, העוררת הציגה לוועדה אישור על הכרה בה כמפעל תעשייתי וכן רשימת כח אדם ואישור על רישום פטנט. בנוסף, לתצהיר העוררת צורף מאזן בוחן לשנת 2020 ומאזן מבוקר לשנת 2019.

24. במסגרת חקירתה הנגדית של סמנכ"לית הכספים של העוררת העידה האחרונה, שהעוררת מוכרת ללקוחותיה זכות שימוש בתוכנה (משחקים) ולא את התוכנה עצמה. הורדת האפליקציה למכשיר הנייד אינה כרוכה בתשלום אבל כל משחק עולה כשני דולר בממוצע למשחק. עוד הובהר על ידה, שמנהלת המוצר כותבת את האפיון של הפיצורים השונים של התוכנה. העדה העריכה שחמישה עובדים מכלל עובדי החברה הינם בהשכלתם מהנדסי תוכנה.

25. בהתייחס לדוחות הכספיים הוסבר, שהוצאות הפיתוח של העוררת מסתכמות ל- 1.8 מיליון דולר המהווה 23% מסך הוצאות התפעול של החברה וכי הוצאות השיווק מהוות 62% (בשל הצורך לרכוש הרבה מדיה) והוצאות הנהלה וכלליות מסתכמות ל- 14%. בנוסף, משלמת החברה עמלות לאפל וגוגל בסך 30% מהכנסותיה והיא מוציאה 25% מכנסתה על רכישת פרסים. לבסוף, לחברה הוצאה בגין שירותי פיתוח כמיקור חוץ (מפתחים מאוקראינה) והוצאה זו נכללת בהוצאות הפיתוח של החברה.

26. כאמור לעיל, המשיב איננו חולק על כך שהמערערת עוסקת בייצור תוכנה, אלא שלשיטתו, לצרכי ארנונה, יש במודל העסקי של המערערת (הנתפס בעיני המשיב כאספקת שירותים למשתמש הקצה וקבלת תשלום תמורתם) כדי להוציא אותה מגדר בית תוכנה בסיווג תעשייה. (ראה : עמ"נ (מינהליים ת"א) 60985-07-20 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן (נבו) ת"א (03.10.2021).

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

27. בעמ"נ 13687-09-16 חששבת (ייצור) 1988 בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א (פס"ד חששבת) נקבע כי יישומו של מבחן זה ישיב לשאלה המרכזית הראשונה והיא, האם "שידורת המערכת היא ייצור תוכנה חדשה. מטרתו לבחון האם מתבצעת עבודת ייצור בנכס בכך שמחומרי הגלם נוצר מוצר חדש אחר (רעיונות)".

28. אין ספק שעיסוקה של העוררת עולה כדי יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר. העוררת פיתחה אפליקציה המבוססת טכנולוגיה חדשנית המאפשרת למשתמש לשלוט מרחוק בזרוע מיכנית המצויה בנכס העוררת, במטרה ל"תפוס" פרס. נפנה בעניין זה גם לתיאור המופיע באישור רשות המיסים, והמסקנה הסופית אליה הגיעה הרשות ולפיה העוררת עוסקת "בפיתוח מערכת המשלבת תוכנה וחומרה למשחקי חוויה" (עמ' 4 לאישור). כאמור לעיל, גם המשיב איננו חולק על כך שהמערערת עוסקת בייצור תוכנה, אלא שלשיטתו העובדה שהעורר אינה מוכרת את התוכנה (כמוצר) ללקוחותיה, מוציאה אותה מההגדרה שבסעיף 3.3.3 לצו הארנונה כפי שפורש בפסיקה.

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

29. מבחן זה דן בשאלה האם המוצר נועד לשימוש של ציבור רחב (וכאשר אלה פני הדברים תגבר הנטייה לראות בפעילות פעילות "ייצורית"), או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי (ואז תיטה הכף לעבר פעילות "שירותית"). במקרה זה לא מדובר על מכירה של המוצר לציבור הרחב (או בכלל), הגם שהאפליקציה שפיתחה העוררת מיועדת לקהל משתמשים רחב ובלתי מוגדר. המצהירה מטעם עוררת העידה התוכנה שפיתחה העוררת יושבת "בענן" ואילו משתמש הקצה מוריד את האפליקציה של העוררת למכשיר הנייד שלו ללא תשלום מן הענן.

מבחן השבחת הנכס

30. באיזו מידה הביאה הפעילות של העוררת לשינוי המוצר במישור הכלכלי? בענייננו אין חולק שהן פיתוח וייצור התוכנה, מביאים ליצירת ערך כלכלי חדש ללקוחותיה של העוררת ולכן פעילות העוררת בנכס עונה למבחן השימוש.

המבחן הכמותי והמהותי

31. מתשריט החוקר מטעם המשיב לא ניתן ללמוד איזה שטח מתוך כלל השטח המחוייב משמש לפיתוח תוכנה. ניתן לראות עם זאת, שמרבית השטח המחוייב משמש למשרדים ומכאן, שללא קשר למחלוקת הנוגעת להגדרה המדוייקת של עיסוקה של העוררת בנכס (בין אם תוגדר כמתן שירותים ובין אם כייצור תוכנה) ברור שהשטח המחוייב משמש את העוררת רובו ככולו לעיסוקה הנדון כאן, ומכאן שיש לקבוע שמתקיים המבחן הכמותי.

32. לעניין המבחן המהותי הוצגו על ידי העוררת שלושה מסמכים :

מצבת כח האדם

32.1. לתצהיר העוררת (נספח 3) צורפה רשימה של עובדי העוררת נכון לחודש אוגוסט 2020, אשר לצדם שמם צויינה "הגדרת התפקיד" שלהם בעוררת. מרשימה זו עולה כי לעוררת חמישה חברי הנהלה, שני אנשי שיווק, מנהל טכנולוגי אחד, שני מבקרי איכות (QA), שני מפתחי "צד שרת", שלושה מנהלי מוצר ומעצב גרפי. העוררת טוענת כי יש לכלול גם את מבקרי האיכות, מנהלי המוצר והמעצב הגרפי במחלקת הפיתוח של העוררת, שמתוך 17 עובדים בסך הכל יש לספור 9 עובדים שעוסקים בפיתוח.

32.2. במסגרת דיון ההוכחות לא ידעה העוררת להסביר את המונח "מפתח צד שרת" ואולם טענה כי מדובר ללא ספק באנשי פיתוח תוכנה. נציג העוררת נשאלה לגבי מבקרי האיכות ומנהלי המוצר והסבירה שמנהלי המוצר כותבים את האפיונים של הפיצ'רים של התוכנה ואילו המעצב הגרפי הוא חלק מצוות הפיתוח.

32.3. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים ואת טענות המשיב בעניין זה (שנטענו בתמציתיות רבה במסגרת הסיכומים) מצאנו לנכון **לקבל את עמדת העוררת**, שיש לראות במנהלי המוצר, באנשי בקרת האיכות והמעצב הגרפי **חלק בלתי נפרד ממחלקת פיתוח המוצר**. אף מבלי להכנס לנושאים המקצועיים הנוגעים לתוכנה שמפתחת העוררת (אשר הועדה אינה מצויה בהם) עמדת העוררת מתיישבת עם ההיגיון הבריא ומציאות החיים. נפנה בעניין זה, כדוגמא בלבד, לפרסום בעיתון כלכליסט מחודש אוגוסט 2021 שם צוין כי בודקי תוכנה (QA) שמהווים "מוצר" מבוקש בתעשיית ההיי טק, מהווים חלק מצוות הפיתוח ולעיתים לא נדרש מהם להיות בעלי השכלה פורמאלית <https://www.calcalist.co.il/calcalistech/article/slceulqgf>.

32.4. המשיב מלין בסיכומיו שהעוררת לא הציגה תעודות הסמכה של עובדיה ואולם נראה לנו כנכון לקבל את הצהרת העוררת לעניין זה, שכן העוררת אף לא נחקרה על כך ואין לנו יסוד להניח שהנתונים שנמסרו אינם נכונים. **מכאן שעובדי המחקר והפיתוח שמעסיקה העוררת מהווים רב של עובדי העוררת.**

32.5. מסקנה זו נתמכת גם מהאמור בדו"חות הכספיים שהוצגו בפנינו, כפי שיובהר להלן.

אישור רשות המיסים

32.6. העוררת צירפה את אישור רשות המיסים לשנת 2019 אשר העניק לעורר מעמד של מפעל תעשייתי. במסגרת אישור זה נקבע (על יסוד הצהרות העוררת והדוחות הכספיים שלה לשנת 2018) שהוצאות המו"פ של העוררת היוו 75% ממחזור ההכנסות השנתי שלה וכי שעור עובדי המו"פ בחברה הוא קרוב ל- 50%. מצאנו שיש מקום לתת לחו"ד משקל כפוף להסתייגויות הבאות:

32.7. ראשית, מדובר באישור שניתן כאמור על יסוד הנתונים של החברה לשנת 2018 (האישור ניתן היחס לשנת 2019 ואילך) ואילו הערר שבנדון נוגע לשנים 2020-2021 (לעניין זה ראה: עמ"נ (מינהליים ת"א) 13337-09-18 **אימונומי אינטראקטיב בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית תל אביב** (נבו 21.02.2019)). ואכן, כפי שניתן לראות בדוחות הכספיים של העוררת לשנת 2019

שהוצגו לוועדה וכעולה מעדות נציגת העוררת, הוצאות הפיתוח של העוררת לשנה זו הנם נמוכים באופן משמעותי.

32.8. שנית, מדובר במסמך שנערך עבור רשות המיסים, המתבסס על העקרונות שהותוו בפסיקה הרלוונטית הנוגעת לחוק עידוד התעשייה. הגם שיש דמיון מסויים בין ההגדרה בחוק הני"ל לבין ההגדרה שבצו המיסים, רשות המיסים אינה מחוייבת כמובן למבחנים שנקבעו לעיל לצורך קביעת סיווג לצרכי ארנונה. על כן, האמור בחו"ד יכול להוות לכל היותר חיזוק למסקנה המתבססת על ראיות אחרות וחיזוניות.

דו"חות כספיים

32.9. מן המאזן המבוקר של העוררת לשנת 2019 עולה שהוצאות הפיתוח של העוררת הן כ- 1.8 מיליון ₪ ולעוררת הוצאה נכבדה נוספת של 4.9 מיליון ש"ח בגין מכירות ושיווק. מנהל הכספים של העוררת הסבירה בעדותה שההוצאה הגבוהה נובעת מרכישת מדיה. ברור איפה שההוצאה לפיתוח הינה מינורית בהשוואה להוצאות אחרות של העוררת, וזאת גם אם נתעלם מהעובדה שחלק מהוצאות הפיתוח נובעות מתשלום לעובדי מיקור חוץ כפי שאישרה בעדותה מנהלת הכספים של העוררת, כך שלמעשה הוצאות הפיתוח של הנכס אף נמוכות מ- 23%. קושי זה מצטרף לסמני השאלה המתעוררים בנוגע למבחן "השירותים" אשר יידון להלן.

"שירותים" או "ייצור תוכנה"? (מבחן ההנגדה)

33. עפ"י מבחן ההנגדה עלינו לבחון האם הפעילות הנכס נמשכת אל מרכז הגרביטציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים".

34. בעמ"נ (מינהליים ת"א) 11846-01-17 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו (נבו 11.04.2018) נדונה פעילות של חברה אשר מקבלת תשלום מלקוחותיה תמורת השימוש בתוכנה. באותו המקרה, הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות החברה דרך אתר האינטרנט של העוררת. לקוחותיה יכולים לבחור מילה או נושאים שונים והמערכת יודעת לנתר ברשת האינטרנט אזכורים של נושאים אלו ברשתות החברתיות וברשת האינטרנט, כך שהלקוח יכול לקבל מושג לגבי יחסם של הגולשים ברשתות החברתיות אל הנושא בו בחר להתעניין. בהתאם לזאת יכול הלקוח לקבל החלטות בנוגע לפעילותו. בית המשפט בחן את הראיות שהציגה המערערת והגיע למסקנה שעיסוקה של המערערת אינו בייצור תוכנה, כי אם במתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה:

הנה כי כן, המערערת פיתחה תוכנה אשר אוספת נתונים אודות מיליוני משתמשים ברשת האינטרנט, מנתחת את המידע ומציגה נתונים בהתאם לדרישות הלקוח.

לקוחות המערערת משלמים למערערת תשלום בגין השימוש בתוכנה שפיתחה, כאשר לרוב המדובר בהרשאה בת 12 חודשים, ובתמורה הם מקבלים מידע שיווקי המופק באמצעות התוכנה. הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות המערערת באמצעות אתר האינטרנט שלה. במצב דברים זה, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצורי" שבתכלית החקיקה...

....אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק 'כבתי תוכנה'. כך גם בענייננו;

המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערערת פיתחה תוכנה אשר סורקת את מסדי הנתונים האדירים של הרשתות החברתיות במטרה לאסוף מידע אודות מיליוני משתמשי קצה. תוכנה זו מאפשרת למערערת להעניק שירות ללקוחותיה, המבוסס על המידע המתקבל באמצעות התוכנה. כך, לקוחות החברה יכולים לבחור מילה או נושאים שונים והמערערת יודעת לנטר ברשת האינטרנט אזכורים של נושאים אלו, כך שהלקוח יכול לקבל מושג רחב לגבי יחסם של הגולשים אל הנושא המדובר. מכאן, שהמערערת מספקת ללקוחותיה שירותים שמטרתם מקסום הפרסום ברשת האינטרנט וברשתות החברתיות, ואין עיסוקה בייצור תוכנה.

35. המשיב מפנה בסיכומיו לפסה"ד טראסק וטוען שבדומה אליו, העוררת אינה מוכרת את התוכנה שהיא מפתחת אלא רק מאפשרת ללקוחותיה גישה לאפליקציה שפיתחה: העוררת אינה מוכרת תוכנה כסחורה.

36. פס"ד נוסף הרלוונטי לענייננו הוא עמ"נ (מינהליים-ת"א) 19893-02-12 מרמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (נבו 07.12.2013), גם אליו מפנה המשיב, שבו נדונה חברה שפיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. החברה מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים המצויים באתר שלה לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים. בית המשפט קיבל את עמדת העירייה המערערת שם אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רשיון לשימוש במאגר הטפסים שלה, תוך הפנייה למספר פסקי דין קודמים שעסקו בסוגייה זו:

....כאמור, סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הרלבנטי לענייננו חל על בתי תוכנה "שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה". המונח "בעיקר" המופיע בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה מכון הן למבחן כמותי והן למבחן מהותי.... במסגרת המבחן המהותי, יש לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס

בעמ"נ (ת"א) 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו [פורסם בנבו] (2007) (להלן: עניין גאו דע), דנתי בסיווגו לצורכי ארנונה של בית עסק שפעילותו בהמרת מסמכים מנייר לפורמט דיגיטלי לשם יצירת ארכיון ממוחשב, שלטענת המערער שם, היה על המשיב לסווגו כ"תעשייה" או "בית תוכנה". בעניין גאו דע דחיתי את טענת המערער, כי יש לסווג את עסקה בסיווג של "בית תוכנה" (אז נקבע סיווג זה בסעיף 3.4.3 לצו הארנונה של העירייה). קבעתי, לעניין זה, כי:

"המערער אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא שהאפליקציה שלה נועדה לאפשר את 'הפעלת' הארכיב הממוחשב כך שבאמצעות התוכנה ניתן יהיה לעיין, לתיק ולשלוח מהארכיב הממוחשב. המערער הגדירה את פעילותה כ'חברה העוסקת בייצור ארכיבים ממוחשבים' ולא כחברה העוסקת בייצור תוכנות למכירה. לכן אין לסווג את המערער כ'בית תוכנה'".

דברים אלה יפים גם לענייננו. המערער אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערער פיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. המדובר במערכת המבוססת על פלטפורמה של מייקרוסופט, המאפשרת עריכה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערער, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערער מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים. אף אתר האינטרנט של המערער מתייחס למוצר הנמכר על ידה כ"שירות טפסים מקוון", שהוא, אכן, עיקר פעילותה של המערער.

.....הוועדה שמעה את מנהל המערער וקיבלה לידיה הצעות מחיר שאליהן התייחסה בהחלטתה (הצעות המחיר צורפו כנספח ד3 לערעור). אלה העלו, כי עיקר הכנסות המערער הוא כתוצאה מדמי התשלום המתקבלים בידיה בתמורה לשימוש במאגר הטפסים שלה.

.... לקוחות המערער אינם רוכשים מהמערער תוכנה, אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות הלקוח. ברם, אין בכך די כדי להיכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה, הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור "תוכנה"...

37. ביישום לענייננו, נראה שאין הבדל מהותי בין טיב פעילותה של העוררת לזה של החברות טראסק ו/או פורמלי ו/או גאו דע. כפי שהובהר לעיל, למעשה אין כל מחלוקת ביחס לעובדה שהעוררת אינה

מוכרת את התוכנה (או הפלטפורמה שלה), אלא שמקור הכנסתה הוא מתשלום עבור המשחקים אשר מאפשרת האפליקציה שפיתחה העוררת.

38. העוררת טוענת בסיכומיה שעל ועדת הערר ליישם את המבחנים לעיל בשים לב לתמורות שחלו בעולם הכלכלי בכלל ועולם ההי-טק בפרט, ובכלל זאת "להפנים" את העובדה שמוצרים של בתי תוכנה כבר מזמן אינם מהווים מוצר "מדף" שנמכר על גבי דיסק ללקוח הסופי אלא שהם מובאים ללקוח הסופי בצורה של אפליקציה ואילו ההתקשרות למול הלקוחות נעשית בדרך של מתן רישיונות לשימוש בתוכנה/אפליקציה. אנו סבורים שיש צדק בדברי העוררת, ויחד עם זאת, כמצוטט לעיל, פסיקת בתי המשפט להיום אינה תומכת בעמדת העוררת, והיא קובעת באופן קטגורי למדי, שאם לקוחות החברה אינם רוכשים מהחברה תוכנה, אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש בתוכנה (רשיון שימוש) אזי אין בכך די כדי להיכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור "תוכנה". במקרה שלפנינו הלקוחות אף אינם משלמים על השימוש באפליקציה (אשר כאמור השימוש בה הוא חינם) אלא משלמים עבור משחקים שהם רוכשים "בחניות".

סוף דבר

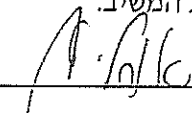
39. מהראיות שהוצגו לפנינו עולה, כי למרות שאין חולק שהעוררת עוסקת בתוכנה, יש לקבוע שפעילות העוררת אינה נופלת להגדרה הקבועה בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה שכן ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות ללקוחות החברה.

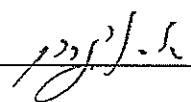
40. הערר נדחה והעוררת תשלם למשיב הוצאות בסך 1,500 ₪.

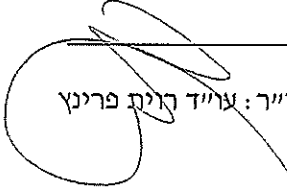
ניתן בהעדר הצדדים היום 8/8/22

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת ההחלטה.

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.


חברה: אורלי מלי, רו"ח
קלדנית: ענת לוי


חבר: אודי יוניר, כלכלן


יו"ר: עייד רות פרינץ

עררים 140021367
140022759
140021012
140023864

ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליד עיריית ת"א-יפו

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד יהושע דויטש
חבר: אודי ויינריב, כלכלן

העוררת: דור אלון ניהול מתחמים קמעונאים בע"מ (AMPM)

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

1. בטרם נדרש להחלטתנו נקדים ונאמר כי בהסכמת הצדדים כפי שנשלחה בכתב אל מזכירות הוועדה, ע"י ב"כ הצדדים, ההחלטה בערר זה תינתן במושב קטוע, בהתאם לתקנה 11 ד לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), תשל"ז-1977.

2. עניינו של הערר הוא בנכס אותו שוכרת העוררת המצוי בקומה 2- ברחוב קהילת סלונקי 11א, הרשום בספרי העיריה כנכס מספר 2000446162 חשבון לקוח 11057686, בשטח של 123 מ"ר המסווג כמחסנים (להלן: "הנכס").

המחלוקת בין הצדדים הינה מהו השטח לחיוב בגין הנכס, החל מיום 1.4.2019 ועל מי מוטל חיוב זה. לחלופין, האם חלקו של הנכס פטור מחיוב.

3. לבקשת הצדדים אוחדו עם התיק המוביל בגין שנת 2019, שלושה תיקים בגין השנים 2020, 2021 ו-2022.

טענות הצדדים

4. לאחר שבמהלך ההתדיינות שבפנינו ויתרה העוררת על טענותיה ביחס לנכסים נוספים המוחזקים על ידה, סיכמה את המחלוקת שנתרה להכרעה כהאי לישנא:

"א. העוררת (כלומר השוכרת מטעמה – "זוריק זה טוב בע"מ") מחזיקה רק בשטח של 21 מ"ר מתוך הנכס המחויב... כלומר, יתרת השטח מוחזקת ע"י הבעלים ולא ע"י העוררת.

ב. לחלופין ובנוסף, יתרת השטח (102 מ"ר) מהווים שטח מקלט לשעת חירום שאינו בר חיוב בארנונה.

ג. לחילופי חילופין ובנוסף, יתרת השטח (102 מ"ר) מהווה שטח משותף שאינו בר חיוב ע"פ צו הארנונה של עירייה וואו ככל והעירייה סבורה כי מדובר בשטח בר חיוב הרי שעליה לחייבו ע"ש הבעלים או באופן יחסי ע"ש ככל המחזיקים בבניין".

מנגד, עמדת המשיב כי הנכס הינו יחידה אינטגרלית ורצופה אחת, לו כניסה ויציאה אחת, ומשכך יש לראות בשוכרת שלכאורה שכרה מהעוררת חלק מן הנכס משום "דירת משנה" ולא "מחזיק", כהגדרתו בדיני הארנונה. בנסיבות אלה, ומכיוון שבשטח הנכס נעשה שימוש מסחרי, יש לחייבו בארנונה. בנוסף, מכיוון שבשטח המקלט, או בחלקו של המקלט, נעשה שימוש, הרי שמדובר בנכס בר חיוב.

דיון והכרעה

5. משמעותה של הטענה הראשונה של העוררת מתפצלת לשניים: ראשית, מתוך כלל שטח הנכס היא מחזיקה רק בשטח של 21 מ"ר המשמשים כמחסן, דהיינו כי יש לתקן

את שטח החוב בהתאם, ובכל מקרה, יתרת השטח (102 מ"ר) מוחזקת ע"י בעלי הנכס ולא ע"י העוררת. **שנית**, גם באותו שטח של 21 מ"ר, אין היא מחזיקה, אלא משכירה אותו לשוכר מטעמה בשם "זוריק זה טוב בע"מ". לשון אחר של ליבת הטענה הראשונה: העוררת טוענת כי היא איננה מחזיקה בנכס, על שני "חלקיו" (102 מ"ר + 21 מ"ר) במשמעות סעיף 3(א)(3) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976.

הטענה השניה והחלופית הינה כי יתרת השטח (102 מ"ר) אינו בר חיוב, בהיותו שטח מקלט לשעת חירום. לחילופי חילופין (הטענה השלישית) הוא מהווה שטח משותף שאינו בר חיוב מכוח צו הארנונה או שיש לחייבו באופן יחסי ע"י כלל המחזיקים בבניין.

6. העוררת מבססת, בין היתר את הפרדתו של "שטח המחסן", (21 מ"ר) מכלל הנכס בכך שהינו **"מופרד בקירות ובדלת כניסה נפרדת"** (ס' 13 לסיכומי העוררת). דא עקא, והעד מר יוסף אביב, מטעם העוררת, (המשמש כמנהל רישוי עסקים מטעמה, ואף, כפי שהוסיף בעדותו, מנהל בפועל) הבהיר בחקירתו הנגדית, כי קיימת כניסה אחת בלבד למרתף, כי הכניסה אינה נעולה, אלא פתוחה **"כל הזמן"**. כן הוסיף: **"אני מאשר שהכניסה הראשית, חייבים לעבור דרכה על מנת להגיע לשטח המוחזק ע"י זוריק. אין מפתח לכניסה הראשית, זה פתוח תמיד"**. (ראה עמוד 2 לפרוטוקול ישיבת יום 16.11.20).

7. מטעם המשיב הוגשו שלושה תצהירים של חוקרי חוץ. החוקרים מאור שמאי ונועם אדלר צרפו לתצהירים תשריטים בעקבות ביקוריהם בימים 14.11.19, ו-25.2.20, המעידים על אינטגרליות כלל הנכס וכי על מנת להיכנס אליו יש להיכנס דרך הכניסה הראשית ולעבור דרך יתרת שטחו.

כמו כן בטופס הממוחשב של חוקר החוץ מאור שמאי מצוין: **"מדובר בשטח הממוקם בקומת מרתף נראה כי שטח זה פוצל באמצעות קיר גבס ודלת פנימית מעץ"**. על דברים אלה חזר החוקר בחקירתו הנגדית ואף חזר והפנה לתכולה **"כפי שרואים בתמונות בתוך החדר"** וכן הפנה למקרה המסחרי אשר במקלט.

גם בטופס הממוחשב של חוקר החוץ נועם אדלר צוין כי שטח המקלט סומן בצהוב **"מתוך השטח הצהוב של המקלט – ישנה כניסה מדלת נעולה (דלת פנימית מתוך שטח המקלט)"**. בחקירתו הבהיר כי ההפרדה הייתה ע"י קירות גבס וכי בכניסה היה מותקן על הדלת מנעול.

8. עולה מן המקובץ כי שטח האחסנה משתרע על כלל הנכס ואיננו עצמאי ותחום באופן שהכניסה אליו נפרדת. אין גם ספק שבחלק מן הנכס מאוחסן ציוד כעולה מדו"ח הביקורת של חוקר החוץ מר שרעבי והתמונות שצרפו לו.

בתיק עמ"נ 294/06 אי.בי.אי ניהול והשקעות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעירית ת"א (פורסם בנבו, 2.5.2007) קובע בית המשפט המחוזי (כב' השופטת שרה דותן), ההולך בדרכה של פסיקה קודמת (כב' השופט הומינר בע"ש 433/96 אדמונית מערכות ממוחשבות בע"מ נ' מנהל הארנונה ת"א), כי נכס המהווה יחידה שלמה ואינטגרלית שיש לה כניסה אחת בלבד, יהווה בסיס להטלת חיוב ארנונה מאוחד.

9. בסיכומיו של העורר, הפנה, לעמדתו של המלומד הנריק רוסטוביץ' בספרו, ארנונה עירונית (מהדורה חמישית), 2001, לפיה: **"מחזיקים אחדים רשאים לבקש כי הרשות המקומית תרשום בפנקסיה חלק מבניין כמספר יחידות שומה, ושטח כל אחת מהן יהיה השטח, המוחזק ע"י כל אחד מיחיד המחזיקים"**.

מסקנה זו יש לקרוא בצמצום לאור ההסברים שקדמו לציטוט לעיל, לפיהם צריך שיהיו לכל יחידת רישום כניסה נפרדת משלה. ברם, עו"ד רוסטוביץ' עצמו העמיד למבחן משפטי את משרדו שלו וביקש את פיצולו לשני מחזיקים למרות שלמשרד הייתה כניסה אחת בלבד. ראה עמ"נ 137/07 רוסטוביץ' גלעד ושות' נ' עיריית תל-אביב – מנהל הארנונה בעיריית ת"א (נבו 23.09.2009).

ביהמ"ש המחוזי (כבוד הש' שרה גדות) קבע כהאי לישנא:

"מדובר בנכס אחד, אשר יש לו כניסה אחת בלבד והוא כולל חדר קבלה המשמש לשני המחזיקים ביחד (גם אם יש בו שני דלפקי קבלה, דלפק אחד לכל מחזיק). משום כך אין מקום לקבל את הטענה לפיה מדובר בשני נכסים, המופרדים פיזית, ומשום כך יש לחלק את הנכס לשתי יחידות שומה שוות בגודלן. מאחר והכניסה לנכס היא אחת, מאחר ובכניסה קיים חדר קבלה המשרת את שתי המחזיקות, אין מדובר, כאמור, בשטחים נפרדים לצורך שומות נפרדות.

13. אני ערה לפסיקה לפיה מחייבות עיריות נכסים תוך פיצול לסיווגים שונים על פי סיווגים ספציפיים. עמדתי היא כי אין בכך כדי להשליך באופן מחייב על ענייננו. בענייננו מדובר על חלוקת נכס אחד למחזיקים שונים. פיצול הנכס, כמבוקש ע"י המערערות, יביא לחלוקה מלאכותית, לחוסר בהירות ולטעמי גם לחוסר סבירות".

ובהמשך:

"המערערות אמנם טוענות כי קיימת הפרדה בין שני חלקי הנכס אולם העובדה לפיה מדובר בנכס אחד, אשר לו כניסה אחת וחדר קבלה משותף, מכילה את הנכס בתחום הנכסים "שאין בהם הפרדה", לפחות לצורך פיצול נכס לצורכי ארנונה".

10. בתיק עמ"נ (מינהליים ת"א) 32765-01-12 מ.ל.ד. השקעות בנדל"ן בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית תל אביב (נבו 06.11.2012), הפעילה המערערות נכס עסק להשכרת חדרי משרדים לעורכי דין, ומתן שירותי משרד אשר כללו, מזכירות, חדרי ישיבות וכיו"ב, כאשר שוכריה החזיקו בשטחים בתוך הנכס בהתאם להסכמי שכירות, לתקופות של שנה ויותר. ביהמ"ש המחוזי (כבוד השופט ד"ר עודד מודריק), קבע:

"שטחי המשרדים המושכרים, מושכרים אמנם לתקופות של שנה ויותר, אך היקפי ההשכרה אינם קבועים. יש שעורך דין שוכר חדר או שניים לשנה או יותר ולאחר שהוא מפנה את המשרד בא תחתיו אחר ששוכר רק אחד משני החדרים או דווקא מוסיף שכירות של חדר נוסף (לעיתים אין אפילו סמיכות פיזית בין החדרים). המשמעות היא שהשטחים המושכרים אינם מחולקים ליחידות משנה מוגדרות וקבועות. יש גמישות מרובה בהקשר לשטח המושכר. נוסף לכך לא מתקיימת הפרדה פיזית בין המשרדים השונים. הנכס נחזה כיחידה אחת על מגוון המרכיבים המשמשים אותה (חדרי שירותים, מטבחונים, חדרי ישיבות) שהשימוש בה מפוצל בין משתמשים שונים. הפיצול אינו קבוע. הוא משתנה מעת לעת בהתאם לביקוש. בהינתן מציאות עובדתית זו נראה לי שוועדת הערר מוצדקת בקביעתה שהמערערות היא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס ושהנכס הוא הלכה למעשה, יחידת אחת לצורכי חיוב בארנונה. וועדת הערר דימתה את שכירות חדרי המשרדים לשכירת חדרי מלון בידי דיירים. אכן אין זהות בין עסק של מלון לבין עסק של השכרת חדרי משרד, אך דמיון לא מבוטל והוא רלוונטי לענייננו.

הפיצול המלאכותי לצרכי ארנונה שהמערערות מבקשת לקיימו הוא בלתי מתקבל על הדעת בהיבט מעשי. משמעותו היא שחדשות לבקרים יצטרך מנהל הארנונה להגדיר מחדש את שטחי המשנה השונים כנכס (הנושא מספר נכס נפרד) בספרי הארנונה. זה מרשם לבוקה ומבולקה ולפתיחת פתח לכך שחיובי הארנונה יפלו "בין הכיסאות". ניתן בעקרון מעיקרה לפצל נכס מסוים לשטחי משנה מוגדרים ומתוחמים ולרשום כל אחד מהם בספרי העירייה כנכס נפרד. הדבר מצריך חלוקה מוגדרת והפרדה פיזית בין נכס משנה אחד לשני. הקביעה אם מציאות מסוימת עולה בקנה אחד עם דרישת הפיצול הקבוע המתוארת לעיל נתונה בידי מנהל הארנונה. החלטתו של מנהל הארנונה בעניין דנן לראות את הנכס כיחידה אחת ולא להכיר בחלוקת השטחים הארעית כיחידות משנה קבועות משקפת שיקול דעת נכון וסביר".

11. משהגענו לכלל מסקנה כי לא ניתן לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה נפרדות, ממילא צדק המשיב בסירובו בתשובתו מיום 17.11.2019 להשגה: "בעניין הבקשה לפיצול שטח הנכס והעברת חלק ממנו לחיוב ע"ש חברת זוריק זה טוב בע"מ נשיב, כי

בביקורת מצאנו כי מדובר בשטח אינטגרלי אחד, בעל כניסה אחת" (ס' 11 לתשובה להשגה).

12. מן האמור לעיל עולה כי השכרתו של שטח "המקלט" לצד שלישי, הופכת את סוחר המשנה- חברת זוריק, ל"דייר משנה", ולא ל"מחזיק".

13. קיימת הבחנה בין "שכירות משנה" כמשמעותה בסעיף 22 לחוק השכירות והשאלה, תשל"א-1971, דהיינו, הזכות של השוכר להעביר לאחר את הזכות להחזיק ולהשתמש במושכר, (הצד השלישי נקרא "שוכר משנה" ובחוק הגנת הדייר מכוונה הצד השלישי "דייר משנה") לבין "דייר משנה" כמשמעותו בס' 269 לפקודת העיריות.

14. נבחר: המקור הנורמטיבי להטלת ארנונה הינו בפרק ד לחוק ההסדרים (רשויות מקומיות) במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) תשנ"ג-1992. (להלן: "חוק ההסדרים").

ס' 7 לחוק ההסדרים קובע כי ההגדרה של "מחזיק" ו "דייר משנה" – כמשמעותם בסעיף 269 לפקודת העיריות.

פקודת העיריות מגדירה "מחזיק" – "למעט דייר משנה". ו"דייר משנה" הוגדר כ "אדם הגר בחדר, או בחלק מחדר, של בניין שאחר מחזיק בו והמשלם למחזיק דמי שכירות בעדו".

עולה מן האמור, כי "דייר משנה" שוכר חלק מנכס בר חיוב בארנונה, ואינו בבחינת "מחזיק", לעניין חיובו בארנונה.

15. משראינו כי "דייר משנה", כאמור לעיל איננו "מחזיק", שוב לא ניתן לראות בחברת זוריק כמחזיקה ב-21 מ"ר, אלא כ"דיירת משנה" ומשנעשה שימוש ולו בחלקו של הנכס, חיובה בארנונה נעשה כדין.

יתרה מכך דייר משנה שאיננו "מחזיק", איננו בר שיח של המשיב. ענייני החוזיים הם בינו לבין המשכיר. תרופתו של המשכיר, (בעניינו העוררת) יכול שתינתן ע"פ סעיף 327 לפקודת העיריות הקובע: "הושכרו חדר או חדרים בבניין לדייר משנה, יגבה מחזיק הבניין מדייר המשנה חלק יחסי מסכום הארנונה ששילם, או שיש לשלמו, בעד הבניין...".

לפיכך גם לעניין זה ענה המשיב בתשובתו מיום 17.11.19 כהלכה וכלשונו: **"בהתאם לאמור בסעיף 327 לפקודת העיריות, דייר משנה המחזיק בחלק מנכס לא ירשם כמחזיק לעניין הארנונה"** (סעיף 12 לכתב התשובה להשגה).

16. לאור האמור לעיל, לא נוכל לקבל את טענות העוררת כי חברת זוריק הינה מחזיקה בשטח של 21 מ"ר וכי העוררת איננה מחזיקה ביתרתו של השטח (102 מ"ר). כך גם לא נוכל לראות בבעלת הכס, משום "מחזיקה" ב 102 מ"ר, המהווים את שטח "המקלט".

17. לא נוכל גם לקבל את הטענה החלופית כי השטח של 102 מ"ר אינו בר חיוב בהיותו מקלט המשמש לשעת חירום, כאשר לא עושים בו שימוש ואף לא יכולים לעשות בו שימוש בשל ייעודו לשעת חירום.

18. אין מחלוקת כי בשטח של 21 מ"ר נעשה שימוש מסחרי של אחסנה, ומשקבענו כי אין בסיס לפיצול שטח זה מן הנותר, גם אם בפועל משמש השטח הנותר רק לצרכי מעבר וגישה אל השטח המוסכם להיות מחסן, הרי נעשה בשטח הנותר שימוש בפועל ואין מקום לפטור אותו מארנונה, לא מחמת היותו בעת חירום מקלט וגם לא מחמת הטענה החלופית כי הינו בבחינת שטח משותף.

19. בעמ"ן (מנהליים ת"א) 56524-02-14, מנהל הארנונה הרצליה נ' אינטרגאמא נכסים בע"מ (פורסם בנבו 11.12.14) נקבע כי משלא עשתה המשיבה שם שימוש בנכס, שכן לא מנהל הארנונה ולא ועדת הערר מצאו שהנישום עושה שימוש במקלט, אזי אין לחייבו בתשלום ארנונה בגין המקלט.

לעומת זאת אילו: "אילו אכן היו ראיות לפני ועדת הערר (או הערכאה שקדמה לה: מנהל הארנונה), מהן היה עולה שלמרות האמור, הנישום עושה בפועל שימוש במקלט – היה המצב שונה וניתן היה לחייבו בארנונה, בגין שימוש זה".

כפי שכבר קבענו לעיל ה"מחסן" וה"מקלט" חד הם ונעשה בהם, בצוותא חדא, שימוש מסחרי.

במאמר מוסגר נציין כי לענין קביעת הפטור הקונקרטי שהעניק ביהמ"ש המחוזי, מחמת אי השימוש, הגישה עיריית הרצליה בקשת רשות ערעור לביהמ"ש העליון. ביהמ"ש העליון דחה את בקשת רשות הערעור, והוסיף כי גם אם הייתה טעות ביישום צו הארנונה, בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי, אין בכך כדי להתיר דיון בגלגול שלישי.

20. לא נעלמה מאתנו מסכת ההסכמים שהגישה העוררת הן בתצהירה והן במהלך ההתדיינות בפנינו, לביסוס טענתה כי שכרה בפועל רק את השטח של 21 מ"ר בלבד ואשר אותו השכירה לחברת זוריק.

אין בהסכמים אלה בין הצדדים כדי לחייב את המשיב לשנות מהחלטותיו אותן מצאנו כנכונות הן עובדתית והן משפטית. אין בהסכמים שבין הצדדים כדי ליצור פיצול יש מאין לצורכי ארנונה ואין בהם כדי לסתור את שהוכח בפנינו, כי העוררת עושה שימוש במלוא שטח הנכס.

21. לענין זיהוי של מחזיק ע"פ מבחן הזיקה הקרובה ביותר לנכס, תוך התעלמות מהסכמות שבין הצדדים, כבר מצינו תימוכין בפסק דינו של ביהמ"ש העליון מפי כב' השופט ד. ברק-ארז בהסכמת השופטים מינץ וגרוסקופף. (אומנם בענין שונה ומוגבל לחברת ניהול של קניון אשר הותירה בידיה את השליטה בשטחים הציבוריים, אך ביקשה להשתחרר מחבות בארנונה באמצעות העברתה באופן הסכמי לשוכרי החניות). ראה בר"ס 2462/19 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו נגד קניון רמת אביב בע"מ (פורסם בנבו 5.1.21).

סוף דבר

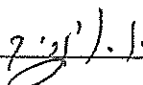
22. אשר על כן דין העררים המאוחדים להידחות. לפני משורת הדין ולנוכח העובדה כי העוררת ויתרה על מרבית טענותיה העוסקות בנכסי ארנונה אחרים שבבנין הנדון, ולאור איחודם של ארבעה תיקי ערר, תחת קורת גג החלטה אחת, לא מצאנו לחייב העוררת בהוצאות.

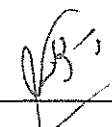
נוסיף ונציין, כי על העררים לא חל תיקון תקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדת ערר), מיום 24.5.22, לענין פסיקת הוצאות.

ניתן בהעדר הצדדים היום 8/8/22.

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת ההחלטה.

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.


חבר: אודי ויינריב, כלכלן


יו"ר: עו"ד יהושע דויטש