



**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : ח בסיון תשפב
07.06.2022
מספר ערר : 140023694 / 12:10
מספר ועדה : 12464

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד ויסמן גדעון
חבר: רו"ח ז'יטניצקי שמעון
חבר: עו"ד קורן משה

העורר/ת:

דלק אמירה תעודת זהות [REDACTED]
חשבון לקוח: 11206796
מספר חוזה: 1112694
כתובת הנכס: יפת 34

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : נטלי בן דוד

נוכחים:

העורר/ת: דלק אמירה – אין נוכחות

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: נטלי בן דוד

פרוטוקול

ב"כ המשיב: השעה 12:20 ואין התייצבות, אבקש לדחות את הערר.



**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : ח בסיון תשפב
07.06.2022

מספר ערר : 140023742 / 13:07
מספר ועדה : 12464

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד ויסמן גדעון
חבר: רו"ח ז'יטניצקי שמעון
חבר: עו"ד קורן משה

העורר/ת:

פרץ שחר תעודת זהות [REDACTED]
חשבון לקוח: 11240538
מספר חוזה: 1148444
כתובת הנכס: פרץ י ל 39

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : נטלי בן דוד
נוכחים:

העורר/ת: פרץ שחר

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: נטלי בן דוד

פרוטוקול

התקיים דיון מחוץ לפרוטוקול והוסבר לעורר המצב המשפטי.

העורר: לאור מה שהוסבר לי אבקש למשוך את הערר ללא צו להוצאות.

ב"כ המשיב: אני מותירה זאת לשיקול דעת הוועדה.

**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : ח בסיון תשפב
07.06.2022
מספר ערר : 140023742 / 13:07
מספר ועדה : 12464

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד ויסמן גדעון
חבר: רו"ח ז'יטניצקי שמעון
חבר: עו"ד קורן משה

העורר/ת: פרץ שחר

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

הערר יימחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 07.06.2022.

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.

נשיא

חבר: עו"ד קורן משה

חבר: רו"ח ז'יטניצקי שמעון

יו"ר: עו"ד ויסמן גדעון

שם הקלדנית: ענת לוי



**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כא בסיון תשפב
20.06.2022
מספר ערר : 140023889 / 11:29
מספר ועדה: 12469

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

העורר/ת:

רובין יצחק תעודת זהות [REDACTED], רובין ענת חנה תעודת זהות [REDACTED]
חשבון לקוח: 10892287
מספר חוזה: 781636
כתובת הנכס: אמזלג 18

רובין יצחק תעודת זהות [REDACTED], רובין ענת חנה תעודת זהות [REDACTED]
חשבון לקוח: 10812282
מספר חוזה: 681461
כתובת הנכס: אמזלג 18

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : נטלי בן דוד
נוכחים:
העורר/ת: רובין ענת חנה

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: נטלי בן דוד

פרוטוקול

העוררת: מקובל עליי לקבל למשך חצי שנה הנחה בגין נכס ריק, בלא לפגוע בזכותי לבוא ברגע המתאים, עפ"י מה שהוסבר לי ולטעון נכס לא ראוי לשימוש לפי סעיף 330 לפקודת העיריות.

ב"כ המשיב: לאור הפניה ביום 16/11/21 נוכל לתת 6 חודשים מאותו מועד.

**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כא בסיון תשפב
20.06.2022
מספר ערר : 140023889 / 11:29
מספר ועדה: 12469

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

העורר/ת: רובין יצחק, רובין ענת חנה

- נ ג ד -

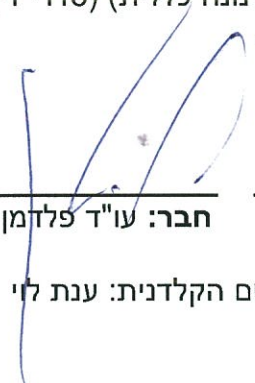
מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

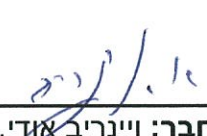
החלטה

אנו מאשרים את המוסכם דלעיל בין הצדדים, דהיינו, כי העוררת תקבל ל- 6 חודשים הנחת נכס ריק מיום 16/11/21 בגין שני הנכסים נשוא הערר ולעוררת שמורה הזכות לחזור ולפנות בבקשה לקבלת פטור בגין נכס לא ראוי, עם התחלת שיפוצים מסיביים בנכסים.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 20.06.2022.

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: עו"ד פלדמן אהוד


חבר: ויינריב אודי, כלכלן


יו"ר: עו"ד דויטש יהושע

שם הקלדנית: ענת לוי



**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כא בסיון תשפב
20.06.2022
מספר ערר : 140023793 / 13:42
מספר ועדה: 12469

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

העורר/ת:

בן-אבי טומי תעודת זהות [REDACTED]
חשבון לקוח: 11240350
מספר חוזה: 1148247
כתובת הנכס: פלורנטין 40

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : נטלי בן דוד
נוכחים: העורר/ת: בן-אבי טומי

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: נטלי בן דוד

פרוטוקול

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

העורר: הבנתי את מצבי המשפטי ואני מוכן למחוק את הערר שהגשתי ללא צו להוצאות.

**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כא בסיון תשפב
20.06.2022
מספר ערר : 140023793 / 13:42
מספר ועדה: 12469

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

העורר/ת: בן-אבי טומי

- נ ג ד -

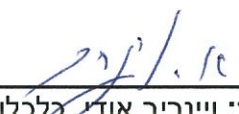
מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

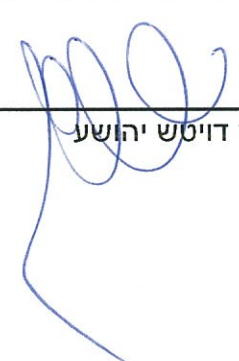
הערר ימחק כמבוקש, ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 20.06.2022.

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: ויינריב אודי, כלכלן

שם הקלדנית: ענת לוי


יו"ר: עו"ד דויטש יהושע



**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כג בסיון תשפב
22.06.2022
מספר ערר : 140023780 / 09:56
מספר ועדה : 12459

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד קפלן אפרת
חבר: הרן ראובן-יהודה, עו"ד
חבר: עו"ד פלדמן אהוד

העורר/ת:
שרעבי יורם תעודת זהות [REDACTED]
חשבון לקוח: 11240978
מספר חוזה: 1148979
כתובת הנכס: סרלין יוסף 22א

- ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : חנן גפני
נוכחים: העורר/ת: שרעבי יורם

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: חנן גפני

פרוטוקול

ב"כ המשיב: אין לוועדה סמכות לדון בסעד המבוקש בערר.

**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כג בסיון תשפב
22.06.2022
מספר ערר : 140023780 / 09:56
מספר ועדה : 12459

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד קפלן אפרת
חבר: הרן ראובן-יהודה, עו"ד
חבר: עו"ד פלדמן אהוד

העורר/ת: שרעבי יורם

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

העורר פירט כי כל בני משפחתו רשומים בכתובת משה דיין 48 ת"א ואילו הוא, המתגורר באותו מתחם, רשום בכתובת סרלין יוסף 22 א', לפי טענתו ללא כל סיבה ובאופן שמפריד אותו מבני משפחתו.

הסברנו לעורר כי שינוי כתובתו בספרי העירייה אינו בסמכות הוועדה בהתאם להוראות חוק הערר והפננו אותו להסביר את עניינו בפני מנהל ההנדסה של עיריית ת"א מבלי שהדבר יהווה הוראה מחייבת ולאור נימוקי העורר בדבר החשיבות הסמלית שהוא רואה ברישומו באותה כתובת של המשפחה ושל אביו ז"ל אנו ממליצים כי העירייה תשקול את בקשתו בחיוב.

הערר נמחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 22.06.2022.

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום 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: עו"ד פלדמן אהוד

חבר: עו"ד הרן ראובן-יהודה

יו"ר: עו"ד קפלן אפרת

שם הקלדנית: ענת לוי



**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כג בסיון תשפב
22.06.2022
מספר ערר : 140023653 / 12:01
מספר ועדה : 12459

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד קפלן אפרת
חבר: הרן ראובן-יהודה, עו"ד
חבר: עו"ד פלדמן אהוד

העורר/ת:

אלוני עתידה תעודת זהות
חשבון לקוח: 10052068
מספר חוזה: 97672
כתובת הנכס: שיינקין 49

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ע"י ב"כ עו"ד : חנן גפני

נוכחים:

העורר/ת: אלוני עתידה

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: חנן גפני

פרוטוקול

הנכס הוא דירת מגורים עם חצר. יש בחצר מבנה אינטגרלי נפרד שהפכתי אותו לחנות בשמים. בעקבות הקורונה לפני שנה השכרתי את החלק הזה לזוג דיירים שמשמש לחדר עבודה. היה שם שולחן, כיסא, מיטה. אני משלמת ארנונה עסקית על המבנה הזה. אין שם עסק. כשהיה עסק שילמתי עסקי. השאלה של האיחוד אינה חשובה לי. בחוזה השכירות מצוין שיש שם חדר בחצר ושני חדרי מגורים במבנה. אין לי מושג מה עושה הדייר בחדר הזה. הארנונה היא על שמי. לא העברתי את הארנונה על שמם. אין לי מושג במה הדייר עוסק.

העוררת:

**ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו**

תאריך : כג בסיון תשפב
22.06.2022
מספר ערר : 140023653 / 12:01
מספר ועדה : 12459

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד קפלן אפרת
חבר: הרן ראובן-יהודה, עו"ד
חבר: עו"ד פלדמן אהוד

העורר/ת: אלוני עתידה

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

לאחר בירור של העוררת עם השוכר העוררת ביקשה למחוק את הערר.
הערר נמחק.
אין צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 22.06.2022.

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: עו"ד פלדמן אהוד

חבר: עו"ד הרן ראובן-יהודה

יו"ר: עו"ד קפלן אפרת

שם הקלדנית: ענת לוי

עררים מס': 140020026
140021389
140022632
140023748

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
חבר: עו"ד אהוד פלדמן

העוררת: א.ר.י.מ.א.י. נכסים והשעות נדל"ן בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

1. הקדמה וגדר המחלוקת
העוררת מחזיקה בנכסים המצויים ברחוב הרכבת 52, תל אביב, והרשומים בספרי העירייה כ:
נכס מספר 2000171832, בשטח של 2,203 מ"ר המסווג כתעשייה ומלאכה
ונכס מספר 2000171837 בשטח של 420 מ"ר המסווג כתעשייה ומלאכה, (להלן ביחד: "הנכסים").

ליבת המחלוקת הינה האם הנכס מהווה אדמת בניין, שאינה בת חיוב, בהיותו, על פי הנתען בסעיף 25 לסיכומי העוררת: "מצוי בהליכי בנייה והקמת בית מלון וכבר החלו בעבודות עצמן". נספחת למחלוקת העיקרית גם הטענה שבסעיף 15 לכתב הערר, עליה חוזרת העוררת בסעיף 27 לסיכומיה, כי יש להפריד את שטח המרתף ששטחו 460 מ"ר, מיתרת השטח ולחייב שטח זה על פי התעריף המינימלי של חניונים.

יצוין כי בסיכומיה זנחה, וממילא ויתרה העוררת, על טענות חלופיות, כפי שנטענו בהודעת הערר בכל הקשור לטענת נכס שאינו ראוי לשימוש (ס' 12 להודעת הערר), לטענה של פטור נכס ריק (ס' 13 לכתב הערר) ולטענה של סיווג מזערי אחרון (סעיף 14 לכתב הערר), "ככל שמוצה פטור נכס לא ראוי / נכס ריק".

גם נוסף ונציין שהעוררת הוסיפה בסעיף 16 לכתב הערר טענה כי יתרת הנכס שאינו מרתף, הינו בשטח של 2,070 מ"ר ולא 2,203 מ"ר. טענה זו אמנם לא נזנחה בסיכומים (ראה סעיף 28 לסיכומי העוררת), אך טענה זו אותה הייתה חייבת העוררת להוכיח בראיותיה, רק נטענה בעלמא, בלא כל תימוכין ובוודאי לא נתמכה במדידה, לצרכי ארנונה ולפיכך דינה להידחות.

2. ההתדיינות בפנינו
בטרם נסקור את ההתדיינות בפנינו, נפתח ונאמר, שהעוררת נמנעה מלציין בכתב הערר את העובדה החשובה, כי ביום 9.7.2018, ניתנה החלטת ועדת ערר במותבו של יושב הראש עו"ד אלון צדוק, בשלושה תיקים מאוחדים: 140014417, 140017470 ו-140014822, המתייחסת לשנים 2016 עד 2018, אשר כבר דנה בטענות העוררת, דחתה אותן ופסקה כי "מדובר בבניין".
החלטת הוועדה הנ"ל, תקרא להלן: "ההחלטה הקודמת".

הודגש בהחלטה הקודמת כי אין מחלוקת כי הנכס אינו ראוי לשימוש וכי הוא זכאי לפטור בגין כך וכי המחלוקת נתגלעה בעקבות סיום תקופת הפטור הראשונה שהסתיימה ביום 31.12.15.

כך גם הודגש בהחלטה כי העוררת הפנתה למצבו של הבניין "לרבות נסיבות הקשורות בהליכי רישוי הבנייה".

ועדת הערר דחתה את טענת העוררת כי הנכס איננו בניין.

חרף ההחלטה הקודמת, הגישה העוררת ביום 7.2.2019 את השגתה לשנת 2019, בטענה שמדובר בנכס המצוי בבנייה "ועל כן מהווה אתר בנייה שאינו בר חיוב בארנונה". ביום 25.3.2019 דחה המשיב את ההשגה. ביום 29.4.19 הגישה העוררת את עררה מספר 140020026, בגין דחיית ההשגה הנ"ל.

מספר שבועות לאחר הגשת הערר, ביום 17.7.2019 הגישו הצדדים הודעה מוסכמת, בה ידעו את הוועדה על ההחלטה הקודמת, הוסיפו ועדכנו כי העוררת הגישה ערעור מנהלי בגין ההחלטה הקודמת ובקשו להשהות את ההתדיינות בערר שבפנינו, עד להכרעה בערעור המנהלי שהגישה העוררת. ההליכים הושהו כמבוקש.

הואיל וביום 11.11.2019, הורה בית המשפט, בערעור המנהלי, לבקשת המערער (העוררת בפנינו), על מחיקת הערעור, הגישה העוררת בפנינו, ביום 28.11.2019, בקשה שעניינה להפסיק את השהייתו של הדיון בערר (כפי שבקשו הצדדים קודם לכן) ובקשו לקיים את הדיון, חרף מחיקת הערעור המנהלי. לטענת העוררת, מחיקת הערעור המנהלי, סיימה את ההתדיינות עד לשנת 2018, "אולם מרגע שנותר היתר בניה השתנה המצב העובדתי/ משפטי ומטעם זה הדין שונה ולפיכך העוררת סבורה כי יש לקיים דיון בתיק".

משכך, הגיש המשיב ביום 10.2.2020 כתב תשובה לערר ובישיבה המקדמת שהתקיימה ביום 17.2.2020 עמד המשיב על טענות הסף שהעלה בכתב התשובה. לפיכך דהורינו לעוררת להמציא התייחסותה בכתב לטענות הסף ובראשן טענת מעשה בי דין.

ביום 4.5.2020 הגישה העוררת את התייחסותה. הואיל והעוררת בקשה לבסס את השוני שבין ההליך דנן, לבין ההחלטה הקודמת בעניינים עובדתיים שנשענו על "היתר בנייה שהשתנה", החליט יו"ר הוועדה לקבל את בקשתה החלופית של העוררת, בסעיף 25 לתגובתה לטענות הסף, דהיינו, את בקשתה ליתן ההחלטה בטענות הסף, במסגרת ההחלטה הסופית, לאחר הבירור העובדתי, תוך שמירת כל טענות הצדדים, בנושא.

ביום 11.6.2020 הוגשו שני תצהירים מטעם העוררת וביום 27.7.2020 הוגשו שלושה תצהירים של שלושה חוקרי שומה, מטעם המשיב.

ביום 29.6.2020 אחדנו, לבקשת הצדדים, את הערר עם ערר מס' 140021389, בגין שנת 2020.

נקדים את המאוחר ונציין כי ביום 15.3.2022 הורינו, לבקשת הצדדים על צירוף תיק 140022632, בגין שנת 2021. יוער כי העוררת הבהירה, בבקשת הצירוף, כי החל מיום 1.1.2021 אמנם קבל הנכס פטור מלא מכוח התקופה השלישית של סעיף 330 לפקודת העיריות, "אולם העוררת עומדת על יתר טענותיה כפי שהובאו".

ביום 25.4.2022 הרחבנו, לבקשת הצדדים, את איחוד התיקים גם ביחס לתיק 140023748, לשנת 2022.

ביום 2.11.20 התקיימה ישיבת ראיות ראשונה בה נחקרו שני המצהירים מטעם העוררת, וביום 12.4.21 נחקר אחד משלושת מצהירי המשיב. ביום 15.6.21, ערב הישיבה השלישית, הודיעה העוררת כי החליטה שלא לחקור את שני המצהירים הנוספים, ומשכך, הוגשו, בהמשך, סיכומי הצדדים.

3. טענות הסף

אנו דוחים את טענת המשיב להרחבת חזית ע"י העוררת, לעניין ההשגה והערר המתייחס לשנת 2019, מחמת ההפניה להיתר בניה, כזה או אחר, רק בהודעת העוררת מיום 28.11.19.

העוררת השיגה והגישה עררה בטענה הכוללת: "המדובר בנכס המצוי בבנייה ועל כן מהווה אתר בנייה שאינו בר חיוב בארנונה, מצ"ב היתר. כלומר העוררת טוענת כי מדובר באדמת בנייה שאינה ברת חיוב".

ההודעה מיום 28.11.19, לא נועדה להרחיב חזית, שלא כדין, אלא להביא לשינוי הודעתה הקודמת אשר הוגשה ביום 3.11.19 שם ביקשה להותיר לשיקול דעת הוועדה האם להמשיך ולהמתין להכרעה בערעור שהגישה בגין החלטה הקודמת. בהודעת יום 28.11.19 הבהירה כי אין היא רואה צורך להמשיך ולהמתין להכרעה בערעור המנהלי שכן הערר שבפנינו ממילא עוסק בתקופה אחרת, בה ניתן היתר בנייה. לנוכח הודעתה הנ"ל של העוררת נקבעה ישיבה מקדמית ולקראת הישיבה הוגש כתב התשובה לערר. מכאן שטענת העוררת לאיחור בהגשת כתב התשובה, נדחית.

4. אנו דוחים גם את טענת הסף הנוספת, שטען המשיב, כי דין הערר להידחות על הסף מחמת מעשה בי דין. המשיב מפנה להחלטה הקודמת, מיום 9.7.18, אשר דחתה את טענת העוררת כי הנכס אינו עונה להגדרת "בניין" בהיותו "אדמת בניין".

5. בהחלטה הקודמת דחתה הוועדה את הטענה על בסיס מצב עובדתי עדכני לפיו: "עיון בדו"חות ממצאי הביקורת, תמונות הנכס ועדויות עדי הצדדים מציג תמונה עובדתית ברורה לפיה מדובר במקרה שבפנינו במבנה או בחלק ממבנה. אמנם מצבו של הנכס אינו ראוי לשימוש כפי שניתן להתרשם מהתמונות אולם לא התרשמנו כי מדובר באדמת בניין או בנכס אשר נמצא בשלבי בניה. גם לא נטענה טענה כזו... אשר על כן אנו דוחים את טענת העוררת בעניין זה וקובעים כי מדובר ב'בניין'".

6. נוסף על האמור לעיל ונאמר, כי עיינו בתיק הערר הקודם, על שלושת תיקי המאוחדים, שכן הצדדים הגישו בפנינו רק את ההחלטה הקודמת. מצאנו כי הראיות התבססו על תמונות וביקורות, מאותה עת. גם סיכומי טענת העוררת שם, לעניין זה, מסתכמת במילים: "לכן, מאחר והמדובר בנכס שמצוי בהליכי תכנון להקמת בית מלון וכבר החלו בעבודות מסוימות בתחומו, הרי שעסקינן ב'אדמת בניין'". גם המשיב בסיכומיו מתייחס למצב בשטח כמשתקף מן הביקורות שערך בנכס ומוסיף שהעוררת לא הציגה כל ראיה להוכחת טענתה.

על בסיס כל הנ"ל נקבע בהחלטה הקודמת כי: "עיון בדו"חות ממצאי הביקורת, תמונות הנכס ועדויות עדי הצדדים מציג תמונה עובדתית ברורה לפיה מדובר במקרה שבפנינו במבנה או בחלק ממבנה. אמנם מצבו של הנכס אינו ראוי לשימוש כפי שניתן להתרשם מהתמונות, אולם לא התרשמנו כי מדובר באדמת בניין או בנכס אשר נמצא בשלבי בניה. גם לא נטענה טענה כזו".

7. יצוין כי רוב ההחלטה הקודמת עוסקת בשאלת הסיווג האחרון, לעניין התקופה השנייה של סעיף 330 לפקודת העיריות. ההחלטה מקבלת, לעניין זה, את הערר. ברם, לקביעת סיווג זה בהחלטה הקודמת, חשיבות בכל הקשור לסוגיה השנייה הנספחת לערר שבפנינו, בעניין הפרדת שטח המרתף וסיווגו כחניון, כפי שיפורט בסעיף 28, להלן.

8. מצאנו כי מן הראוי לאפשר לעוררת לחזור ולבסס את טענת "אדמת בניין" על יסוד ההתפתחויות בבנייה ובמצב המשפטי אשר לטענתה השתנה.

בהודעת הערר שבפנינו נטענה טענה עובדתית עדכנית, אותה בקשה העוררת לתמוך בראיות, כגון תמונות חדשות וכן בהיתרי בנייה חדשים, אשר טרם הוצאו, במהלך ההתדיינות הקודמת.

במיוחד נכונים הדברים ביחס להיתר הבניה מיום 9.12.18, אשר על פיו הוסב הנכס למלון והותרה בו בנייה נוספת.

בשים לב למהות ההליך ולכלל הידוע דיני מיסים, כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה בכפוף להגבלתו של הכלל, כפי שנפרט בהמשך- מן הראוי לאפשר לעוררת לחזור ולבסס את טענת "אדמת בניין" על יסוד ההתפתחויות בבנייה ובמצב המשפטי שלטענתם השתנה ואשר, נותן חיזוק, לכאורה, לטענתם בפנינו.

נמצא, כי הדיון בטענת סף זו, בנסיבות העניין, משתלב עם הדיון בליבת התיק ולכן אנו דוחים את הטענה כי יש לדחות את הערר על הסף, בגין מעשה בי דין.

9. יתירה מכך, נודה ונתוודה, שעיון בפסיקה, בכל הקשור למעשה בי דין בתחום הארנונה מלמד כי אין אחידות בפסיקה וכל מקרה נדון לגופו, בלא שניתן לקבוע הלכה גורפת וברורה.

המשיב הפנה ל"ע"א (י-ס) 59970-12-12 מועצה מקומית מעלה אפרים נ' דינרמן חברה לבנין ופיתוח בע"מ וציטט ממנו את ההלכה הברורה ביחס להשתק פלוגתא שהינו ענף של דוקטרינת מעשה בי דין. "מאחורי דוקטרינה זו עומד הרעיון של סופיות הדיון, וככזה, אין הוא כלל טכני פורמאלי, אלא כלל שימושי המיועד לשים קץ לדיונים משפטיים ולמנוע הטרדתו של בעל דין יריב על ידי התדיינות חוזרת בעניין שכבר נפסק. השיקולים העיקריים המעצבים את תוכנו של כלל ההשתק, ותוחמים את גבולות חלותו, הם האינטרס הציבורי כי יהיה סוף לדיוני המשפט, והאינטרס הפרטי של בעל הדיון, שלא יהיה נטרד מספר פעמים בשל אותה עילה או אותה פלוגתא. שיקולים אלו שלובים יחדיו, ומהווים תמריץ ראוי לבעלי הדיון לרכז ולמצות את זכויותיהם הדיוניות במסגרת התדיינות אחת" (ס' 15) לפסק דינם של הרבב השופטים ד. חשין, דרורי ודראל).

אם לא די בדברים המפורשים הנ"ל מוסיף ביהמ"ש בסעיף 18 לפסה"ד הנ"ל: "דוקטרינת השתק הפלוגתא והרציונלים שבבסיסה חלים גם במקרה בו מדובר בארנונה הנגבית על ידי רשות מקומית מהתושב. אין להיתלות בכך שמדובר בשנת מס חדשה, המנותקת משנת המס הקודמת".

דא עקא ופסה"ד הנ"ל כלל אינו עוסק בהליכי השגה/ערר של ארנונה, הנטענים להיות מושגים מחמת מעשה בי דין, בעקבות החלטה זהה.

פסק הדין הנ"ל, דן בערעורה של מועצה מקומית על פסק דין של בית משפט קמא באריאל (שומרון) (בפני השופט פרייז). בהליך זה של בימ"ש קמא, נדונה תביעת חברת דינרמן לקבוע כי המועצה המקומית מעלה אפרים גבתה ממנה כספים שלא כדין ועל כן גם תבעה את השבתם. בבסיס הדיון בביהמ"ש קמא באריאל, עמד פסק דין שניתן בהליך קודם, בו נקבע כי חברת דינרמן פטורה מתשלום מיסים עירוניים עבור הנכס. חרף הקביעה הקודמת, נמנע בית משפט קמא באריאל מקבלת התביעה על יסוד טענת השתק פלוגתא, אלא על יסוד הראיות ששמע וקבע בין היתר:

"אמנם פורמלית עילת המיסוי מתחדשת כל תקופה ותקופה, ועל כן משפסק הדין בהליך הקודם התייחס לתקופה מוגבלת מבחינת הסעד שלו- הצהרה בדבר פטור מארנונה- אין הדבר מהווה השתק עילה למיסוי בתקופה המאוחרת יותר. אולם, יציבות משפטית מחייבת שאם בהליך אחד בין שני צדדים נקבעו קביעות נורמטיביות על בסיס מצב עובדתי בתקופה מסוימת, הרי שבהליך שני לא יקבעו קביעות נורמטיביות נוגדות כאשר הבסיס העובדתי לא השתנה לאחר אותה תקופה".

ערעורה של המועצה המקומית מעלה אדומים, נדחה, ממכלול טענות שלובות, ולא על יסוד בידודה של טענת מעשה בי דין, תוך הדגשה מפורשת ש"נוכח כל אלה, הרי שאף בראיות שהובאו בפניי, ומבלי להיזקק להשתק הפלוגתא, המסקנה בדבר אי שמישות הנכס, בכוח ובפועל, בעינה נותרה, על כל המשמעות המשפטית הנובעת מכך, כפי שכבר פורט".

אשר על כן האסמכתא דלעיל אינה מהווה קביעה שיפוטית מחייבת, אלא אמרת אגב, ליישום האמור בה, על פי הנסיבות.

להמחשת הקושי לדחות הליכי השגה/ערר בענייני ארנונה, על יסוד טענה של מעשה בי דין-השתק פלוגתא, נפנה לעמ"נ (מינהליים ת"א) 41787-10-12 רשת משחקיות פעלטון בע"מ נ' מנהלת הארנונה בעיריית רמת גן (נבו 17.10.2013) בה דחה ביהמ"ש המחוזי (כבוד השופטת צילה צפת) את טענת העוררת כי יש לסווג בסיווג של: "אולמות ספורט מסחריים". בגדרו של הערעור המנהלי, בקשה עיריית ר"ג לדחות הערר על הסף בטענה של מעשה בי דין לנוכח החלטה קודמת של ועדת הערר בהליך

זהה אשר התייחס לשנה הקודמת, בדומה לטענה שבפנינו. בית המשפט המחוזי, דחה את טענת הסף הנ"ל וקבע:

"הכללים בעניין 'מעשה בית-דין', הן זה שעניינו בהשתק עילה והן זה הנוגע להשתק פלוגתא, יסודם בעקרון 'סופיות הדיון' והם מבטאים את התפיסה, לפיה יש בכוח הכרעה שיפוטית קודמת, להביא, במקרים המתאימים, לסיום ההתדיינות המשפטית שבין הצדדים באותו עניין. כלל זה נועד לשרת את האינטרס הציבורי, ובכך למנוע הכרעות שיפוטיות סותרות, ובזבוז זמן שיפוטי יקר (ראו למשל: ע"א 2035/03 לוי יסמין בע"מ נ' ת.ג.י בע"מ (2004), פ"ד נח(6) 447, 452 (2004), ע"א 3097/02 מלמד נ' קופת החולים של ההסתדרות הכללית של העובדים בא"י, פ"ד נח(5), 511, 519 (2004)).

דא עקא, הכלל בדיני המסים הוא, כי כל שנת מס עומדת בנפרד, וכבר נקבע בהלכה הפסוקה, כי בעניין פסקאלי אין לטעון 'מעשה בית דין' לגבי שנת מס אחרת, זאת, בין היתר, כדי למנוע תוצאות שאינן מניחות את הדעת (ראו ע"א 165/64 עיריית תל אביב נ' כהן, פ"ד יח (3) 302 (1964), ע"א 14/73 שדה נחמיה נ' עיריית תל אביב, פ"ד כז (2) 578, 582 (1973), בג"ץ 5705/90 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא [פורסם בנבו] (16/5/1995)).

יחד עם זאת יש לציין, כי קיימת פסיקה של בתי המשפט לעניינים מנהליים, המבקשת לצמצם את תחולתו של החריג לכלל 'מעשה בית דין' בעניינים פסקאליים, ולקבוע כי בהעדר שינוי נסיבות עובדתי או משפטי, בין ההתדיינות הראשונה לשנייה, יחול הכלל בדבר 'מעשה בית דין' והצדדים יהיו מנועים להעלות טענה שכבר הוכרעה, זאת על פי דוקטרינת 'השתק פלוגתא' (ראו למשל עת"מ 12900-03-09 סאיקלון מוצרי תעופה בע"מ נ' מועצה אזורית מטה אשר [פורסם בנבו] (19/7/2009), עמ"נ 10-11-15019, עיריית פתח תקווה נ' נורקייט בע"מ [פורסם בנבו] (26/12/11)).

לסיום הניסיון להתחקות אחר מבוך הכללים והחריגים, כפי שפורטו לעיל, נפנה לפסק דינה של כבוד השופטת אסתר נחליאלי היאט בעמ"נ 18-07-58784 קניון רמת אביב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, בו קבלה את הערר, בין היתר מחמת השתק פלוגתא, להבדיל מהשתק עילה, שכל שנת מס מקימה עילת תביעה חדשה לגביה. ביהמ"ש הוסיף וציין כי גם השתקת הנישום בטענת השתק פלוגתא יכול שיהיה מוחרג: "ובלבד שהנסיבות לא השתנו באופן מהותי".

יצוין כי בית המשפט העליון בתיק בר"מ 2462/19 קיבל את הערעור על פסה"ד של ביהמ"ש המחוזי והפך את קביעתו, מנימוק משפטי עקרוני, בתחום בחינת זיקת החזקה בנכס, בלא להתייחס לסוגיית מעשה בי דין.

10. סוגיית 'אדמת בניין' - המקור הנורמטיבי וניתוחו
חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג 1992, המטיל על המועצה או העירייה את החובה לגבות ארנונה, הפנה את הגדרת המונח "בניין", החייב בארנונה, להבדיל מן המונח "אדמת בניין" - הפטור מארנונה, להגדרתם שבסעיף 269 לפקודת העיריות [נוסח חדש].

סעיף 269 לפקודת העיריות מגדיר בניין: "כל מבנה שבתחום העיריה או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה..."

הגדרת אדמת בניין הינה הגדרה שירותית, אשר לענייננו אינה בניין.

כפי שראינו לעיל, עניין לנו אף בהפניה אל סעיף 330 לפקודת העיריות הקובע פטור לבניין אשר נהרס או ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו ואין יושבים בו. מאז שתוקן סעיף 330, בסוף שנת 2012 באה לעולם תקופה שניה המשתרעת למשך חמש שנים.

להבדיל מן התקופה הראשונה, בה ניתן פטור מלא, הרי בתקופה השנייה חייב המחזיק בסכום מזערי הקבוע לסוג הנכס המתאים לבניין על פי השימוש האחרון שנעשה בו.

בחלוף התקופה השנייה מתחילה תקופה בלתי קצובה של פטור מלא, ככל שאין שינוי עובדתי במצב הנכס.

11. בעררים שבפנינו מבקשת העוררת להשתחרר מכבלי הוראות סעיף 330 וזאת אפילו ביחס לשנים 2021-2022 בהן היא עומדת על קביעת פטור מחמת אדמת בניין, תחת הפטור המוחלט של התקופה השלישית לנכס בלתי ראוי.
12. על פניו ההבחנה בין בניין לבין אדמת בניין הינה הבחנה שתכליתה להכריע בשאלה באיזה שלב ניתן לקבוע כי בנייתו של בניין הושלמה וניתן לחייבו בארנונה.
13. בעמ"נ (ת"א) 8846-05-11, חברת גב-ים לקרקעות בע"מ נ. עיריית הרצליה (להלן: "פסק דין גב ים"), קבע כבוד השופט שהם, בדומה לפסיקות קודמות של בתי המשפט המחוזי (בין היתר כבוד השופטת בוסתן בעמ"נ 37796-05-10 רבינוביץ' נ' עיריית פתח תקוה), כי לצורך הכרעה בשאלה אם מדובר בבניין, מן הראוי לעשות שימוש במבחנים שנקבעו בפסיקה לגבי תחולת סעיף 330 לפקודת העיריות, לרבות הפעלת מבחן ההיגיון והשכל הישר.

מבחן השכל הישר הוביל את בית המשפט לפסוק בפרשת חברת גב ים הנ"ל כי אין הבדל בין נכס שבנייתו טרם הושלמה לבין נכס אשר, על דרך המשל, פרצה בו דלקה שאיכלה את כל התשתיות עד כדי הרס מוחלט.

לפיכך, בנסיבות של הרס מוחלט, אין מניעה, כפי שטוענת העוררת בפנינו, להציג את הבניין כבניין שבנייתו טרם הושלמה, דהיינו, כאדמת בניין. בפרשת גב ים, נקבע כי כל עוד השטח בקומת הקרקע של הבניין, להבדיל מחלקו האחר שהושלם, עמד במצב של מעטפת בלבד, נותר לצרכי ארנונה, אדמה ולא בניין.

כאן המקום להוסיף ולציין כי אין להתעלם מכך שפסק הדין גב ים עצמו עוסק בבניין חדש לגמרי אשר לא הושלם, להבדיל מהערר דנן בו נטען כלפי הבניין המושלם כי לנוכח מצב שיפוצו, חדל להיות בניין.

כמו כן נוסיף ונציין, כי בפרשת חברת גב ים מובהר כי ניתן לפצל נכס, באופן שרק חלקו יחוייב בארנונה שכן בהגדרת המילה בניין, מצוין במפורש: **"כל מבנה בתחום העירייה, או חלק ממנו"**.

14. ברי לנו כי סעיף 330 לפקודה עומד בפני עצמו ועוסק בבניין שבנייתו הושלמה, אלא שלמים, הבניין נהרס או ניזוק. האפשרות לחדול מלראות בבניין שבנייתו הושלמה מצב של בניין, ולהחזירו לימי התוהו ובוהו של אדמת בניין, הינה קיצונית ביותר ולטעמנו תתכן אך ורק בנסיבות בהן הבניין נהרס עד היסוד. אז ורק אז ניתן להחזיר את העגלה אחורנית לימי בראשית של אדמת בניין עליה בונים בניין חדש.

זו היא בעינינו הפרשנות הנכונה היוצקת תוכן הן להוראות סעיף 330 והן להבחנה שבין בניין לאדמת בניין, על פי לשון החוק, השכל הישר והפסיקה.

15. מסקנה זו, כי כל עוד לא נהרס הנכס באופן מוחלט, עד היסוד, אך נהרס שלא עד היסוד, יחול לגביו סעיף 330 לפקודת העיריות, נדרשת מן התכלית שבתיקונו של סעיף 330 משנת 2012 (תחולת התיקון החל מיום 1.1.13) לפיה צומצם הפטור המלא לתקופה של שלוש שנים ולאחריה, לתקופה של חמש שנים, נקבעו הוראות חיוב וסיווג הנכס, העומדות ביסוד ערר זה.

תכלית הוראות סעיף 330 הנ"ל, לתמרץ את מחזיק הנכס להשמישו ולא להותירו כאבן שאין לה הופכין. רק בחלוף התקופה השנייה, מופטר הנכס, ככל שנותר במצבו, מחיוב בארנונה.

הנסיון להשתחרר מכבלי התקופה השנייה, על ידי "הפיכתו" של הנכס לאדמת בניין, מאיינת את תכלית החוק המתוקן ומעודדת את המחזיק לנקוט בשב ואל תעשה, תחת התמריץ המתחייב מן התקופה השנייה.

16. מכאן ולאחר שמצאנו כי רק בנסיבות קיצוניות של הרס מוחלט שארע לבניין, ניתן להחזיר הבניין ההרוס, למצבו בטרם השלמתו, דהיינו למצב של אדמת בניין, לא נותר לנו אלא לבחון את הראיות כפי שהוכחו בפנינו ולקבוע ממצא עובדתי.

17. דיון והכרעה

העוררת טוענת, כי משקבלה, ביום 9.12.2018 היתר בנייה מספר 18-0606 לנכס, הפך הנכס להיות אתר בניה לכל דבר ועניין. יתירה מכך, העוררת מפנה לאמור בתצהירה, כי מאז קבלת ההיתר, מבוצעות באתר הפרויקט עבודות בניה הכוללות ביסוס וחפירה, עבודות שלד-מרתפים, קומות וחיזוק מבנה קיים וכן שיקום חזיתות ואיטום.

18. אין בידינו לקבל את טענת העוררת.

19. אין מדובר בהרס מוחלט של הבניין, או אפילו כמעט מוחלט של הבניין. הבניין נותר עומד על תילו, על יסודותיו, עמודיו מעטפתו וקירותיו, תקרותיו ומדרגותיו.

20. ההיתר שניתן לעוררת, אינו היתר להריסת הבניין, אלא היתר לשימוש חורג, שתכליתו לשנות את יעוד השימוש בבניין קיים, בן 5 קומות, מעל קומת המרתף מתעשייה לבית מלון עם מסחר בקומת הקרקע ו-68 יחידות מלון, שינויים, חיזוק ותוספת קומה אחת (שישית) שהותרה מכח תמ"א 38.

21. העוררת, פעלה מכוחו של היתר זה, הלכה למעשה. מר אלעד חסון, מנהל בעוררת, אשר צירף לתצהירו את ההיתר הנ"ל, הודה בחקירתו, כי ההיתר העניק שימוש חורג למלון עם תוספת של קומה או קומה וחצי מכח תמ"א 38/1, העוסקת בחיזוק מבנה קיים ולא בהריסתו (38/2).

גם העד השני של העוררת, מר דוד רוז, שהינו מנהל תיאום ופיקוח בחברה המבצעת את העבודות, מכח ההיתר, מודה בחקירתו כי היתר הבניה הוא לשינוי ולתוספת קומה לבניין קיים. למען הסר ספק, מדגיש העד, קודם לכן, כי הבניה הינה לפי ההיתר הקיים, המאפשר להוסיף ולבנות קומה אחת ולא לפי הדמיות המציגות לצורך המחשה, מבנה בעל קומות נוספות.

העוררת אף מציינת במפורש, כי **"עסקינן בנכס המהווה מבנה לשימור. המדובר בנכס שלא ניתן להרוס"** (סעיף 2 לסיכומי העוררת). אכן, לנוכח המתואר לעיל, דהיינו, שילוב הליך השימור עם ביצוע תוכנית התמ"א, הוענק לנכס פטור לא ראוי לשימוש, על פי הוראות סעיף 330, במובחן מבנייה חדשה של הנכס והפיכתו, לאחר ההריסה, לאדמת בניין.

22. כל שלושת העדים, שנחקרו בפנינו (העוררת ויתרה על חקירת שני מצהירים נוספים מטעם המשיב), הן מטעם העוררת והן מטעם המשיב, התייחסו בחקירתם לחדר הקבלן שנראה מצוייד היטב ופעיל וחלק בלתי נפרד מן הנכס. העוררת בקשה בסיכומיה **"להתייחס לחדר זניח זה בבחינת הטפל ההולך אחר העיקר"**. איננו רואים כך את פני הדברים, שכן אין כאן שאלת יחס, של עיקר וטפל, אלא טיעון של ממש, מטעם המשיב, כי קיום חדר הניהול הפעיל, בתוך הנכס, אשר בגינו משולמת ארנונה מלאה, בלא כל ערעור מצד העוררת, מחליש את הניסיון לטעון כי עסקינן בבית הרוס ההופך את הנכס לאדמת בניין.

23. ישום הניתוח המשפטי להבחנת מצב של אדמת בניין, מנכס "לא ראוי", מוביל למסקנה, כי אין העוררת יכולה, לעת סיום תקופת הפטור הראשונה - וגם לא בכל שלב מוקדם יותר - להפוך את הנכס הלא ראוי, לאדמת בניין.

כפי שצינו לעיל, פרשת גב ים, עוסקת בנכס שטרם בא לעולם ולא בנכס העובר שיפוץ יסודי. לא זו אף זו, בגב ים נתבקש פטור מארנונה בטענה של אדמת בניין במצב של מעטפת בלבד, ולא בבניין העומד על תילו ועובר שיפוץ.

לעניין ההכרעות השונות, שניתנו בוועדות הערר השונות, מתאימה וקרובה לענייננו, זו שניתנה בתיק ערר 140014662 אחד העם 20 בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, (עו"ד אלון צדוק) ואשר עסקה ג"כ במבנה לשימור, שמצד אחד אין להרסו ומצד שני, שיפוצו בשל מצבו לשימור, נמשך לתקופה העולה על תקופת הפטור הראשונה להיותו בלתי ראוי. לגופו של עניין נקבע שם כי כל מקרה נבדק לגופו וכי **"המסקנה הברורה...מלמדת כי עיקר הבניין (כפי שעולה מהוראות היתר הבניה) עומד על תילו ונשאר על מקומו גם במסגרת העבודות שהותרו לביצוע"**. הועדה הוסיפה את השקפתה המקובלת גם עלינו, כהאי לישנא:

"צודקת העוררת כי הרציונל שעמד בפני התיקון לסעיף 330 לפקודת העיריות היה רצון המחוקק לדרבן בעלי נכסים לבצע עבודות שיפוץ ובניה בנכסים שכאלה.

יכול להיות שראוי היה כי המחוקק יקבע תקופת פטור ארוכה יותר על פי סעיף 330 לפקודה למקרים כגון המקרה שבפנינו הנוגעים למבנים לשימור אשר הליכי ההיתר כמו גם הליכי השיפוץ בעניינם נמשכים זמן רב יותר מבניינים רגילים, אלא שלא מצאנו בלקונה שהותיר המחוקק פרצה שתאפשר לנו להתפרץ דרכה ולתקן את העוול הנובע מהתעלמות המחוקק מהמקרים המיוחדים הנוגעים למבנים לשימור.

ועדת הערר הינה גוף מנהלי ועם כל הסימפטיה לעניינה של העוררת אין בידנו להושיט לה סעד מחוץ לגדר סמכותנו.

מכל האמור לעיל וחרף ההסתייגות לעיל אין לנו אלא לדחות את הערר."

24. בצדק הפנתה אותנו, ב"כ המלומדת של המשיב, להצעת חוק התכנון והבניה (תיקון- שימור ושיקום), התשס"ט – 2009, אשר לא נתקבלה. מכאן, שלרשות המקומית אין זכות להעניק פטור מארנונה, לבעל נכס המבצע פעולות לשיקום ושימור אתר. נמצאנו למדים, מכלל לאו, כי העורר אינו זכאי לפטור של אדמת בניין, אלא הוא ממשיך, בערוץ התלת שלבי, של הוראות סעיף 330.

25. נזכיר כי העוררת הגישה עררים גם בגין השנים 2021 ו- 2022, המאוחדים עם העררים של השנים 2019 ו- 2020, חרף העובדה כי ביום 1.1.2021 נכנסה לתוקפה, התקופה השלישית המעניקה פטור מלא ובלתי מוגבל. על כך משיב המחוקק, כי הואיל ומצבו של הנכס בלתי ראוי לתקופה ממושכת, תמצא לעצמה העוררת מזור, בתקופה השלישית.

26. לאור כל האמור אנו דוחים את העררים, גם בכל הקשור לטענה כי הנכס אינו "בניין" לפי סעיף 269 לפקודת העיריות.

27. כפי שצינו בראש ס' 1 להחלטתנו, לעוררת טענה נוספת, בסעיף 15 לעררה, עליה היא חוזרת בסעיף 27 לסיכומיה, "כי יש להפריד את שטח המרתף (460 מ"ר) מיתרת השטח ולחייב חלק זה על פי התעריף המינימלי של חניונים (על פי היעוד המקורי של קומה זו) ולא על פי התעריף המינימלי של תעשייה ומלאכה".

28. הטענה אינה עומדת בקנה אחד עם הוראות סעיף 330 לפקודת העיריות. בתקופה השנייה, חלות הוראות סעיף 330(2), על פיהן החיוב בארנונה "יהיה בסכום המזערי בהתאם להוראות...הקבוע לסוג הנכס המתאים לבניין על פי השימוש האחרון שנעשה בבניין". אין המחוקק מאפשר בדיקת הסיווג הזול ביותר האפשרי על פי דין בהתאם ליעוד התכנוני המותר, אלא קיימת חובה לבחון את השימוש האחרון שנעשה בנכס טרם מתן הפטור כמצויין אצל המשיב.

אין לבלבל בין הוראות סעיף 330 לבין הפסיקה החלה על נכס ריק שאין משתמשים בו לתקופה שלאחר ששת החודשים הראשונים.

לא זו אף זו אלא שדווקא בנקודה זו יש בידינו קביעה מפורשת בהחלטת וועדת הערר הקודמת כי השימוש האחרון הוא בתעריף מינימאלי לתעשייה.

למעלה מכך, בערר הקודם ערערה המערערת על הקביעה של המשיב בהשגה, לפיה עמד על כך כי שטח המרתף יסווג על פי שימוש אחרון למשרדים, ולא בסיווג של תעשייה כפי שסברה העוררת. הנה כי כן, עררה בעניין זה נתקבל, שכן הוכח בפני ועדת הערר שם, כי השימוש האחרון בשני הנכסים, דהיינו גם בשטח המרתף, היה שימוש לבית דפוס.

משכך, נקבע בהחלטה הקודמת, כי הערר לעניין סיווג המרתף, על פי השימוש האחרון שנעשה בו בתעריף מינימלי לתעשייה, מתקבל. מכאן, רשם המשיב בספריו, את השימוש האחרון, כפי שנקבע בהחלטה הקודמת אליבא דעמדת העוררת, דהיינו לתעשייה.

למעלה מן הצורך אף נעיר כי דווקא פתיחתו מחדש של הדיון העובדתי, גרידא, בשאלת השימוש האחרון המזערי (ועוד במיוחד כאשר נתקבל עררה של העוררת בעניין זה על פי הראיות שהציגה), מהווה סטייה ברורה מכללי ההשתק, מחמת מעשה בי דין, בהם דנו בראשית החלטתנו.

אשר על כן גם טענת הפיצול והסיווג של המחסן כחניון, נדחת.

29. לאור כל האמור לעיל, הערר נדחה.

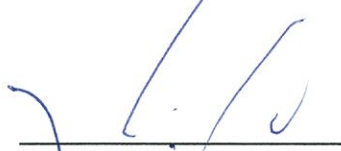
בנסיבותיו המיוחדות של הערר, טיעוניהם הענייניים של שני הצדדים, לרבות ההסכמה לקיצור ההליכים בדרך של איחוד ארבעה תיקי ערר, תחת קורת החלטה אחת ועמידתו של המשיב על דיון מורחב בגין טענות סף אשר נדחו, אין אנו קובעים צו להוצאות.

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

ניתן בהעדר הצדדים היום 20.6.2022.

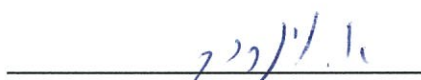
בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.

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.

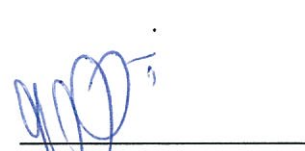


חבר: עו"ד אהוד פלדמן

קלדנית: ענת לוי



חבר: אודי ויינרבי, כלכלן



יו"ר: עו"ד יהושע דויטש

בפני חברי ועדת ערר:

יו"ר: עו"ד גדעון וייסמן

חבר: עו"ד משה קורן

חבר: רו"ח שמעון זייטניצקי

העורר: איתן הורביץ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס ברחוב דרך בן צבי 84א, תל אביב, בשטח של 60 מ"ר המסווג "בניינים שאינם משמשים מגורים", אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000421997 ח-ן לקוח 10952244 (להלן: "הנכס").

כהערה מקדמית נציין, כי העורר ייצג את עצמו בהליך זה וככזה לא תמיד דייק בניסוחים ובסעדים. לא מצאנו בכך בכדי לגרוע מחובתנו "לעשות משפט". לפיכך מצאנו כי עיקר טענתו התמצתה בטענה כי הוא אינו "המחזיק" בנכס ולכן אינו בר חיוב.

טענות העורר

1. כי הנכס המדובר הינו שטח מעבר. הוא לא עושה שום שימוש בשטח ואין ראיות לכך שהוא עושה בו שימוש כלשהו.

טענות המשיב

2. כי מדובר במרפסת בשימוש של העורר.

דיון

3. לאחר עיון בתיק אנו סבורים, כי צודק העורר ואין לחייבו בגין הנכס.
4. ראשית יצוין, כי מדובר במחלוקת שבבסיסה הינה עובדתית:
5. לאחר שמיעת הראיות הגענו למסקנה כי מדובר בגג בשימוש של כלל הדיירים ובכל מקרה לא בשימוש ייחודי ועיקרי של העורר.
6. למדנו ש: כל הגג מכוסה ב"דק" ולא רק החלק של העורר. יש ראיות שעוד גורמים עושים שימוש בנכס (יש חברות נוספות, יש אדניות של גורם אחר, אין שילוט, ריהוט או כל דבר שקושר את העורר לנכס, מכל המשרדים האחרים יש גם גישה לנכס)

7. **כידוע**, הנטל על הוכחת הטענות חל בהליכי הערר על העורר. בנטל זה הוא עמד לשיטתנו.
8. לעניין נטל ההוכחה ראו (ע"א 4457/98 **בידור נאה נ' עיריית חיפה**; עמ"נ 114/05 **מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עדן יפו**; ע"ש 417/95 **מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי**).

סוף דבר

9. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להתקבל וכי העורר אינו המחזיק בנכס.
10. המשיב ישא בהוצאות העורר בסך 3,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 14/6/2022.

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: רו"ח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ר: עו"ד גדעון זייטמן

ועדת הערר לענייני ארנונה

שליד עיריית תל אביב

ערר מס': 140021358

בפני חברי ועדת ערר:

יו"ר: עו"ד גדעון וייסמן

חבר: עו"ד משה קורן

חבר: רו"ח שמעון ז'יטניצקי

העורר: עמותת המקרר- קבוצת אמנות ותרבות

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס ברח' החשמונאים 88, תל אביב, אשר מסווג ברובו כבניינים שאינם משמשים למגורים, ורשום בספרי העירייה כמספר ח-ן לקוח 11045221, מס' נכס 2000185328 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררת ע"י המשיב, לקבלת סיווג לפי ס' 3.3.8 לצו הארנונה.

טענות הסף

1. המשיב העלה טענה של הרחבת חזית בנוגע לטענת העוררת כי ניתן לסווגה כמוזיאון, לאור העובדה שהטענה לא הועלתה למול מנהל הארנונה.

רקע

2. העוררת הינה עמותה הפועלת בתחום התרבות ומפעילה בנכס גלריה לאומנות.
3. הגלריה לא מסחרית ועוסקת בעיקר בפעילות חברתית. אין גביית כסף ולא נמכרות בה עבודות.
4. העוררת הגיש תצהיר מטעם הגב' פשדצקי.
5. המשיב הגיש תצהיר חוקר השומה ה"ה משולמי ושרעבי.
6. התקיים דיון הוכחות והצדדים הגישו סיכומים מטעמם.

טענות העוררת

7. לאחר מיקוד טענותיה (כאמור בסעיף 9 לסיכומיה) סבורה העוררת שהסיווג המתאים לה הינו אחד משניים : אולמות בהתאם לסעיף 3.3.8 לצו הארנונה או מוזיאון בהתאם לסעיף 3.3.24 לצו הארנונה.
8. בסעיף 14 לסיכומיה טענה כי אמנם עיקר פעילותה של העוררת הינה תערוכות אך יש גם פעילות "הקרובות לפעילויות שנהוג להתייחס אליהן כאל תאטרון כגון המופע של האומנית עדינה בראון..."

טענות המשיב

9. לעניין אולמות : הפעילו שתוארה על ידי העוררת עצמה אינה של "תאטרון, מחול או קונצרטים". יש ניסיון לקרוא לסעיף מה שאין בו.
10. לעניין מוזיאון : אין לדון בטענה מכון שמדובר בהרחבת חזית אסורה. גם לגופם של דברים המקום לא מוכר כמוזיאון על ידי שר התרבות, העוררת עצמה לא מפרסמת עצמה כמוזיאון וגם התצוגות אינן מגיעות לכדי הגדרת מוזיאון בס' 1 לחוק המוזיאונים התשמ"ג 1983 שם נקבע: "מוזיאון" – מוסד שלא למטרות רווח שיש בו אוסף מוצגים בעל ערך תרבותי, המציג באופן קבוע את האוסף או חלק ממנו לציבור, ומטרת התצוגה היא חינוך, לימוד או עינוג.

הכרעה

11. בתמצית יובהר כדלקמן :
12. מבחינה עובדתית הכרעתנו היא כי מדובר בנכס שהשימוש בו הינו לגלריה : במקום יש תערוכות. המקום מגדיר עצמו כגלריה בפרסומים, אין במקום פעילות מעבר לתערוכות (ולכל הפחות זה השימוש העיקרי בנכס). בתצהיר של המצהירה מטעם העוררת היא מכנה את הנכס גלריה. אין במקום תערוכות קבועות. המקום משמש לליווי אישי לאמנים. בנוסף מתקיימות בנכס מידי פעם פעילות שונה כגון פגישות של הפורום לאיסוף מזון.
13. חשוב לנו לציין, כי אנו מסכימים עם העוררת כי יש לתת עדיפות של סיווג ספציפי על שיורי.
14. דא עקא והמחוקק יצר גם סעיף סל שנועד "ללכוד" שימושים בנכס שאינם ניתנים להגדרה בהתאם לאחד משלל הסעיפים הספציפיים הנמצאים בצו הארנונה. לדעתנו חובה לזכור, כי בסופו של יום ההתנהגות האנושית הינה רחבה ומשתנה ולכן באופן אינהרנטי תמיד יהיו שימושים שלא ניתן למצוא להם "שיבוץ" ספציפי.
15. לפיכך נותרנו עם בחינת הסעיפים הספציפיים להם טענה העוררת ומצאנו כי היא לא הרימה את נטל ההוכחה החל עליה לגבי שניהם.
16. במצב דברים זה אין מקום וצורך להזדקק לטענת הסף של המשיב.

17. עובדתית אין ספק שהשימוש כולו (ולכל הפחות העיקרי) אינו אחד השימושים של ס' 3.3.8 ומצד שני שהמקום לא הגיע (אולי יגיע בעתיד) להגדרת מוזיאון.

סוף דבר

18. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות.

19. בנסיבות תיק זה וזהות העוררת החלטנו שלא להשית הוצאות על העוררת.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 14/6/2022.

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: ר"ח שמעון זיטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ר: עו"ד גדעון וייסמן

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליד עיריית תל-אביב – יפו

ערר מס' 140019571
ערר מס' 140021972
ערר מס' 140022048
ערר מס' 140023075

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: סיגניה קונסלטינג בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב – יפו

ה ח ל ט ה

1. עניינו של ערר זה הוא חיובי ארנונה לשנים 2018, 2020, 2021 ו-2022 שהוטלו על העוררת בגין נכסים ברח' יגאל אלון 94 תל אביב-יפו הרשומים במחלקת הארנונה של עיריית ת"א – יפו כנכסים מס' 2000442273 ו-200043332. הנכסים מוחזקים ע"י העוררת ומשמשים לפעילותה העסקית. ערר מס' 140019571 הוגש ע"י העוררת בגין שנת המס 2018. בהמשך הוגשו עררים נוספים מס' 140021072, 140022048, 140023075 המתייחסים (בהתאמה) לשנות המס 2020, 2021 ו-2022 ("העררים הנוספים"). בהחלטות נפרדות של ועדת הערר אוחדו העררים הנוספים עם הערר לשנת 2018 וזאת מאחר והצדדים הם אותם צדדים והסוגיות שבמחלוקת שבכל העררים הן סוגיות זהות. לאור החלטות האיחוד, החלטה זו תחול על כל העררים המאוחדים. נוסף, כי מאחר והתיק התנהל במסגרת ערר 140019571 וכל הראיות שהוצגו בפני הוועדה היו בערר זה בלבד, מתבססת ההחלטה על החומר שהיה בפניה בערר זה, ללא התייחסות לשינויים עובדתיים כלשהם, אם היו, בשנים שלגביהן הוגשו העררים הנוספים. כמו כן לא תהיה התייחסות לאמור בכתבי הטענות שהוגשו בעררים הנוספים, גם אם היה בהם שוני מכתבי הטענות בערר 140019571.

2. הסוגיה המתבררת בערר זה היא, האם העוררת זכאית לתעריף הארנונה המופחת המוענק לבתי תוכנה, על פי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית ת"א-יפו, או שמא צדק המשיב בסווגו את עסק העוררת בנכס בסיווג השירי לגבי בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר, לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה.

ההליכים בתיק

3. הערר הוגש ביום 17.01.2019 בגין שנת המס 2018. לפי כתב הערר, נכס מס' 2000442273 הוא חדר שרתי המחשב של העוררת בשטח של כ- 30 מ"ר. באותו בניין מחזיקה העוררת

נכס מס' 2000433332 המשמש את משרדה. לטענת העוררת פעילותה בנכסים אלה עונה על הקריטריונים של "בית תוכנה" לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה. העוררת צרפה לכתב הערר מכתב של המשיב מיום 12.12.2017, שבו לטענתה אישר המשיב את סיווגה כ"בית תוכנה" לתקופה מ 01.01.2018 עד 31.12.2020, וזאת בפעילותה במשכנה הקודם ברח' תוצרת הארץ 7 ת"א. לטענת העוררת לא חל שינוי בפעילותה, למעט התרחבות שהצריכה מעבר למושכר חדש, ולכן אין הצדקה לשינוי הסיווג.

4. המשיב הגיש כתב תשובה ביום 25.03.2019. בראשית תשובתו ביקש המשיב לסלק על הסף את חלק הערר המתייחס לחדר השרתים, בטענה כי חלק זה של הערר מהווה הרחבת חזית מאחר ולא נטען בפני המשיב בהשגה. נציין כבר כעת כי בהמשך ההליכים ויתר המשיב על טענה זו. המשיב טען בתשובתו לערר, כפי שנאמר גם בתשובת המשיב להשגה, כי העוררת לא איפשרה לבוחן מטעם המשיב לבדוק את הפעילות בנכס, ולפיכך בגין הכשלת הביקורת לא ניתן לתת לעוררת את מבוקשה. כן נטען כי למשיב זכות לחייב את הנכס באופן שונה מאשר בעבר, וכן כי גם לעצם העניין הנכס חויב כדין מאחר והפעילות בו אינה עונה על הקריטריונים של "בית תוכנה" לפי צו הארנונה.

5. דיון מקדמי בפני ועדת הערר בהרכבה הנוכחי התקיים ביום 23.10.2019. בדיון זה ויתר המשיב על הטענה בעניין הרחבת חזית מצד העוררת. כמו כן ניתנה החלטה לאור הסכמת הצדדים, כי העוררת תמציא למשיב מסמכים לפי נוהל המשיב לעניין בתי תוכנה, כי לאחר קבלת המסמכים יקיים המשיב ביקורת נוספת בנכס, וכי לאחר כל אלה יודיע המשיב את עמדתו ביחס לסיווג הנכס.

6. ביום 02.02.2020 הודיע המשיב כי הצדדים לא הגיעו לידי הסכמה. בהתאם, הורתה הוועדה על הגשת תצהירים וקיום הליך ההוכחות בפניה. לאחר הגשת תצהירים התקיים ביום 23.12.2020 דיון הוכחות. דיון ההוכחות התקיים בהרכב חסר בהיעדרו של אחד מחברי הוועדה, כאשר הצדדים הסכימו לקיים את הדיון בהרכב חסר. בדיון נחקרה המצהירה מטעם העוררת גב' לימור שוורץ, סמנכ"לית כספים של העוררת. נחקר גם מר אסף דניאל חוקר שומה אצל המשיב אשר ביצע את הביקורת בנכס.

7. הצדדים הגישו סיכומיהם והתיק הובא בפני הוועדה למתן החלטה.

8. לאחר שהתיק הועבר לכתובת החלטה סופית בערר, נבצר מחבר הוועדה עו"ד אהוד מטרסו, שנכח בדיון ההוכחות, להביע עמדתו במחלוקת, עקב סיום כהונתו כחבר הוועדה. בהמשך להחלטת יו"ר הוועדה מיום 28/3/2022, ובהתאם לסעיף 11 ד לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), תשל"ז – 1977 (להלן – "תקנות הערר"), התבקשו הצדדים להגיש חודעה כתובה עד ליום 29/3/2022 האם הם מסכימים למתן החלטה בהרכב קטוע או למינוי חבר למותב הקיים שימשיך בדיון מן השלב אליו הגיע ההרכב הקודם. בעקבות ההחלטה הודיעו הצדדים כי אינם מתנגדים למתן החלטה בהרכב קטוע. יחד עם זאת, לאור טיבו של התיק וכפי שנעשה בתיקי ערר אחרים, ועל מנת שלא ייגרם עיוות דיון, החליטה יו"ר הוועדה ביום 17/5/2022 כי מן הראוי למנות בתיק זה חבר וועדה נוסף שיביע עמדתו במחלוקת. לאור זאת, חבר הוועדה עו"ד ראובן הרן ימונה כחבר וועדה בהרכב זה החל מן השלב אליו הגיע ההרכב הקודם, אלא אם

יודיע מי מן הצדדים כי הוא מתנגד לכך עד יום רביעי, 18/5/2022 בשעה 12:00. הצדדים לא מסרו הודעה כלשהי. מכאן החלטה זו.

טענות העוררת

9. בכתב הערר ובסיכומים, טענות העוררת כנגד ההחלטה שלא לאשר לה את הסיווג של "בית תוכנה" הן בתמצית כדלקמן:

- 9.1 העוררת החזיקה עד 16.09.2018 בנכס אחר ברח' תוצרת הארץ 7 ת"א. המשיב בחן את פעילות העוררת באותו נכס ואישר כי זו מתאימה להגדרת "בית תוכנה" שבצו הארנונה. לפיכך אושר לעוררת סיווג זה לתקופה שמיום 01.01.2018 ועד 31.12.2020. במהלך התקופה העתיקה העוררת את מקום פעילותה לנכסים נושא הערר אך אופי הפעילות נותר כשהיה (מלבד התרחבות פעולות הפיתוח שבגינה נצרכה העוררת למקום גדול יותר). המשיב שינה את סיווג העוררת ללא סיבה עניינית. לפיכך מן הראוי לבטל את החלטת המשיב.
- 9.2 מאחר והמשיב שינה החלטה קודמת שלו בעניין אותה עוררת, היה עליו לתמוך את החלטתו בהצגת נתונים עובדתיים ונימוקים משפטיים המבססים את קביעתו החדשה. במקרה זה שינה המשיב את החלטתו ללא שהציג כל נימוק לכך.
- 9.3 המשיב נימק את דחיית ההשגה שהוגשה ע"י העוררת באי מתן אפשרות לבחון מטעמו להיכנס לחלק מהנכס, להיווכח במו עיניו מהי הפעילות העסקית הנעשית בפועל בנכס ולשוחח עם העובדים. במהלך הליכי הערר בוצעה ביקורת נוספת בנכס ובה ניתנה לבחון גישה לכל חלקי הנכס, אפשרות לשוחח עם העובדים ולבדוק מסמכים, לפיכך נשמטה הקרקע מתחת נימוקי המשיב לדחיית ההשגה.
- 9.4 לעצם העניין, הסיווג הנכון של עסק העוררת בנכס הוא בית תוכנה. העוררת עוסקת בפיתוח תוכנות ומוצרים טכנולוגיים מבוססי תוכנה כאשר אנשי הפיתוח המבצעים משימות אלו הם הרוב המוחלט (86%) מכלל עובדי העוררת. בנוסף, עוסקת העוררת ביישום והטמעת מוצרי התוכנה המפותחים על ידה, ופעילות זו איננה מבוצעת בנכס נושא הערר אלא אצל הלקוחות, שם שוהים אנשי ההטמעה תקופות ארוכות. ככל שאנשי ההטמעה חוזרים לנכס הם עוסקים בו בהמשך פיתוח התוכנות, קרי תיקונים הנדרשים בהן, שינויים שכלולים והתאמות, פעולות שגם הן מהוות פעילות של פיתוח תוכנה. כל פעילות שירותית שמבוצעת ע"י אנשי העוררת, מתבצעת באתרי הלקוחות ולא בנכס עצמו.
- 9.5 בהתאם למצבת העובדים כפי שצורפה לערר ולתצהיר העוררת, וכפי שניתן לראות במיפוי הנכס וסימון המשימות והעובדים על גבי התשריט (נספח ב' לתצהיר מטעם העוררת), רוב מכריע של עובדי העוררת וכן עיקר שטח הנכס, מוקדשים לעבודות פיתוח תוכנה.
- 9.6 אין באמור בדו"חות הכספיים משום פגיעה באופי הפעילות בנכס שהוא ייצור תוכנה. הכנסות העוררת בשנות המס שבמחלוקת נובעות משני מקורות: א. הכנסות ממתן שירותי סייבר המבוססים על מוצרי התוכנה שמפתחת העוררת. הכנסות אלו נובעות משירותים הניתנים באתרי הלקוחות ולא בנכס.

ב. הכנסות הנובעות ממעמד העוררת כמפעל טכנולוגי לפי חוק לעידוד השקעות הון.
לטענת העוררת הדו"חות הכספיים אינם שוללים מעמדה כבית תוכנה הזכאי לתעריף המופחת.

טענות המשיב

10. טענות המשיב בתמצית הן :

- 10.1 החלטת המשיב לגבי העוררת מיום 12.12.17, התייחסה לפעילות בנכס אחר. משהעתיקה העוררת את מקום עיסוקה, על המשיב לבחון את הפעילות בנכס החדש ולבדוק האם הוא עונה לקריטריונים להכרתה כבית תוכנה.
- 10.2 המשיב בחן את עסק העוררת לפי הראיות שהיו בפניו והחליט על הסיווג המתאים לנכס. ככל שהעוררת חולקת על החלטת המשיב, חובת ההוכחה עליה.
- 10.3 תשובות המשיב להשגה ולערר מנומקות כדבעי. העוררת מצידה מנעה מהמשיב לערוך ביקורת בנכס. לפיכך המשיב פעל כדין בנמקו את החלטתו בהשגה בכך שהעוררת לא איפשרה את הביקורת. העוררת הסתירה ראיות כמו למשל הדו"חות הכספיים לשנת 2018 שלא הוצגו, ועובדה זו פועלת לרעתה. מאחר והנטל להוכיח את הטענות מוטל על העוררת מניעת הביקור בנכס והסתרת ראיות פועלים כנגדה.
- 10.4 גם לאחר שהעוררת איפשרה במהלך ניהול התיק את ביצוע הביקורת, ממצאי חוקר המשיב לרבות עדותו ותשובותיו בחקירה, אינם תומכים בעמדת העוררת ודווקא שוללים הענקת מעמד של בית תוכנה.
- 10.5 בהתאם לראיות, העוררת עוסקת בתחום הסייבר ההגנתי והרוב המכריע של הכנסותיה נובע משירותים ותמיכה שהיא מספקת ללקוחותיה. העוררת איננה מוכרת תוכנה ללקוחות אלא מעניקה להם שירותי ייעוץ בתחום הסייבר, המבוססים על תוכנה שמפותחת ע"י העוררת. התוכנה נשארת בבעלות העוררת ואיננה נמכרת ללקוחות. עובדי העוררת נשלחים ללקוחות ופועלים אצלם להגנה מפני התקפות סייבר. הפעילות אצל הלקוחות מתבצעת ע"י עובדי העוררת בלבד והבעלות בתוכנה אינה מועברת ללקוחות.
- 10.6 טענת העוררת כי 86% מעובדיה עוסקים במחקר ופיתוח איננה נכונה. המצהירה מטעם העוררת הודתה כי נכללים במספר זה גם עובדי ההטמעה, המספקים שירות ללקוחות. כמו כן לא הוצגו פירוט והוכחות לעניין כישורי העובדים, השכלתם והסמכותיהם, ותפקידיהם הספציפיים.
- 10.7 העוררת לא הציגה הסכמי התקשרות עם לקוחותיה.
- 10.8 לצורך סיווג כבית תוכנה על העוררת היה להוכיח כי אופי התקבולים מתאפיין בתשלום חד פעמי לרכישת התוכנה עצמה, כמאפיין של עסק ייצורי, ולא בתשלום עיתי ומתמשך עבור קבלת השירות.
- 10.9 גם אם בנכס עצמו מתבצעת פעילות של פיתוח תוכנה, אין היא מפותחת לצורך מכירתה אלא לצורך שימוש ע"י העוררת עצמה במתן שירותים ללקוחותיה. מהראיות עולה כי עסק העוררת הוא מתן שירותים המבוססים על כלים

טכנולוגיים, ולא ייצור תוכנה לצורך מכירתה או אפילו בצורה של מתן רישיון לשימוש בתוכנה.

10.10 המשיב הכביר מילים בסיכומיו על "הסתרה" של מידע ע"י העוררת בכך שלא איפשרה ביצוע מלא של הביקורת מטעם המשיב, טען בתקיפות בעניין המשמעויות המשפטיות הנובעות מהסתרה זו וכי אלו אמורות לשמש כנגדה בהחלטה זו. המשיב אף טען כי העוררת פעלה "בעזות מצח" ובהתנהגות פסולה. העלאת טענות והאשמות כאלו כלפי העוררת לא הייתה במקומה ומן הראוי כי ב"כ המשיב היה נמנע מכך, ולו לאור העובדה שבמהלך ניהול התיק בוצעה ביקורת נוספת, המשיב קיבל את כל המידע שהיה נחוץ לו, והמידע הרלבנטי נפרס לעיני הוועדה.

דיון והכרעה

11. נטל ההוכחה

העוררת הציגה בפני הוועדה מכתב של המשיב מיום 12.12.2017, בו אישר המשיב את סיווגה כ"בית תוכנה" לתקופה מ 01.01.2018 עד 31.12.2020, וזאת בפעילותה במשכנה הקודם ברח' תוצרת הארץ 7 ת"א. במהלך תקופה זו העתיקה העוררת את פעילותה לנכס נושא הערר ללא ששינתה את אופי פעילותה. עם מעבר העוררת לנכס החליט המשיב לשנות את הסיווג לסיווג של "בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים שירותים ומסחר", ובכך לשלול ממנה את ההטבה בארנונה לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

12. אין חולק כי המשיב רשאי לבחון מחדש את החלטותיו הקודמות וכי במעבר מחזיק לנכס חדש אין המשיב מנוע מלשנות את סיווג העסק. יחד עם זאת כבר נאמר לגבי מקרה כמו המקרה שלפנינו: **"ברור הוא כי אם החליט המנהל לקבוע לנישום בשנת מס מסוימת סיווג השונה מהסיווג בשנות המס שקדמו לה, מוטל על המנהל להציג בסיס עובדתי לשינוי"** - עמ"נ 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב -יפו" (יעניין ווב סנס").

במקרה שלפנינו שינה המשיב את סיווגה של העוררת ללא שהיה בפניו בסיס עובדתי לשינוי. המשיב ביצע את הביקורת הראשונה בנכס ביום 23.12.18, וזאת רק לאחר שהעוררת הגישה השגה על חיובה לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה וטענה כי מן הראוי לחייבה כבית תוכנה לפי סעיף 3.3.3 לצו. שינוי הסיווג ע"י המשיב בוצע בתוך התקופה שלגביה אישר המשיב את הסיווג כבית תוכנה, ובעת שינוי הסיווג לא היה בפניו כל ממצא אחר, לבד מהעובדה כי העוררת העתיקה פעילותה לנכס אחר, וכן אישורו שלו עצמו מיום 12.12.17 שאישר לעוררת סיווג של בית תוכנה עד 31.12.20.

13. במכתב המשיב מיום 12.12.17, נספח א' לערר, נאמר בסעיף 1: **"בהתאם למסמכים שהוצגו בפניו, ממצאי ביקורנו מתאריך 19.11.2017 והסכם פשרה שנחתם בין הצדדים בתאריך 11.12.2017, הנני להביא לידיעתכם, כי הנכסים יסווגו בתעריף "בתי תוכנה" מתאריך 01.01.2018 עד לתאריך 31.12.2020"**. פסקה זו מעידה כי החלטת המשיב נעשתה

לאור בדיקה שנעשתה על ידיו. כעת משעברה העוררת לנכס אחר, הוחלט ללא בדיקה עובדתית לשנות את הסיווג.

14. המשיב אמנם זכאי לבדוק את פעילות העוררת במשכנה החדש ולהגיע למסקנה שונה מזו שהגיע אליה לגבי הנכס הקודם, אולם ככל שלא חל שינוי בפעילות, וטענת העוררת בעניין זה לא נסתרה, התנהלות המשיב גורמת תחושה של חוסר הגינות כלפי העוררת. מדובר בשתי החלטות סותרות כלפי אותו נישום כאשר שינוי מיקום הפעילות כשלעצמו אינו מעיד דבר על שינוי בפעילות עצמה. לעניין ערר זה, התוצאה האופרטיבית מהתנהלות המשיב הנ"ל, תהיה הקלה בעול ההוכחה המוטל על העוררת להוכיח את טענותיה.

התנאים לסיווג כ"בית תוכנה"

15. צו הארנונה קובע בסעיף 3.3.3 כי: **"בתי תוכנה שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."**. פירושו של סעיף זה אינו דבר קל ובתי המשפט התלבטו בו לעתים תכופות. בעניין ווב סנס נאמר כדלקמן: **"לצורך סיווג נכס בסיווג של 'בתי תוכנה' נדרש לפי סעיף 3.4.3 לצו הארנונה (היום סעיף 3.3.3), כי תתקיים בו בעיקר 'פעילות ייצורית' של ייצור 'תוכנה'."** הסעיף כולל בחובו שלשה מונחי מפתח: **"בעיקר", "ייצור" ו"תוכנה"**. המונח **"בעיקר"** מכונן בעיני הן למבחן כמותי והן למבחן מהותי.

16. לעניין המבחן הכמותי נבדקו בדרך כלל החלק משטח הנכס בו מתבצעת פעילות של ייצור תוכנה לעומת השטח בו בוצעו פעולות אחרות, מספר העובדים מתוך עובדי הנישום העוסקים ישירות בכתיבת קוד ובייצור תוכנה, הדו"חות הכספיים מהם ניתן ללמוד על היקף הוצאות החברה למחקר ופיתוח לעומת ההוצאות האחרות, ובמקביל ממה נובעות הכנסות החברה.

המבחן המהותי בודק את מאפייניה של פעילות הנישום בנכס, ובין השאר האם מדובר בפעילות ייצורית של תוכנה או בשירות, האם מדובר בייצור תוכנה למכירה "כמוצר מדף" למכירה לכל, שאז תהיה נטייה לסווגה כפעילות של ייצור תוכנה, או שמא מדובר במתן שירות מבוסס תוכנה ללקוח ספציפי, שהיא פעילות שירותית שאיננה מקנה את הסיווג של בית תוכנה. ראה עמ"נ (ת"א) 11-07-12244 אלעד מערכות בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו.

17. המונח **"מוצר מדף"** הורחב בפסיקה גם לפיתוח תוכנה לצרכי מגזר מסוים או קבוצה ספציפית של לקוחות ובלבד שלא יהיה מדובר בפיתוח תוכנה ללקוח ספציפי ולפי דרישותיו, שאז מדובר למעשה בשירות ללקוח.

ראה לעניין זה עמ"נ (ת"א) 16-09-5340 איי פוינט מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן, שם נאמר מפי כב' השופט חגי ברנר כדלקמן:

"אין כל מניעה שפיתוחן של תוכנות מחשב שנועדו לשרת מגזר מקצועי מסוים או קהל יעד מסוים, כגון, מנהלי חשבונות, עורכי דין, ילדים וכו', ייחשב כפעילות ייצורית, שכן לא מדובר בלקוח ספציפי, אלא במגזר שלם, גם אם יש לאותו מגזר מאפיינים מיוחדים המבחינים אותו מהציבור הרחב. לעומת זאת, פיתוח עדכוני תוכנה ספציפיים,

המותאמים ותפוזים למידותיו האישיות של לקוח פרטני (tailor – made), אינו מקדם את הפיתוח התעשייתי הכללי של המדינה, וזאת בשונה מפיתוח תוכנות מדף המיועדות לשימוש של הציבור הרחב או של קהל יעד מסוים

מן הכלל אל הפרט ;

18. לפי תצהיר סמנכ"לית הכספים של העוררת שהוגש לוועדה, העוררת עוסקת בתחום הסייבר ההגנתי ומפתחת כלי תוכנה טכנולוגיים, שיטות ומתודולוגיות המאפשרים זיהוי ומניעה של תקיפות בתחום אבטחת הסייבר. העוררת מפתחת מספר מוצרים טכנולוגיים ; מוצר המאפשר חקירה ברשת כתגובה לאירוע פריצה של אבטחת מידע, מוצר שתפקידו לזהות חולשות באבטחת הסייבר בארגון, ומוצרים המאפשרים ביצוע "ציד" יזום כנגד איומים והתקפות ברשת הלקוח (סעיף 9 לתצהיר).

19. המוצרים שמפתחת העוררת מפותחים באמצעות תוכנות פיתוח שונות (סעיף 10 לתצהיר).

20. פעילות המחקר והפיתוח מתבצעת ע"י עובדי העוררת במשרדה השוכנים בנכס נושא הערר. גם הפעילות הנוספת המתבצעת בנכס, פעילות אדמיניסטרטיבית וכן פעילות של יישום והטמעת מוצרי העוררת (פעילות שנעשית גם היא ע"י מתכנתים), קשורה גם היא לפחות חלקית לפעולות הפיתוח (סעיפים 11-13 לתצהיר).

21. יישום והטמעת מוצרי העוררת נעשים במשרדי לקוחותיה ולא בנכס. כאשר נדרשים שינויים ותיקון רגיקטים במוצר לבקשת אנשי היישום וההטמעה, פעולות אלו מבוצעות בנכס. בזמנים הרלבנטיים לערר פיתוח המוצרים טרם הושלם לרמה המאפשרת ללקוחות להפעיל את המערכת בעצמם, ולכן פעולות הפעלת המערכת ויישום התוכנה אצל המוצרים מתבצע ע"י עובדי החברה.

22. החברה מעסיקה בסה"כ 72 עובדים ורובם המכריע (86%) עוסקים בפיתוח התוכנה, לרבות היישום וההטמעה. בעת עריכת הביקורת ע"י חוקר המשיב הוא דיווח כי בחברה עובדים 85 עובדים. לתצהיר העוררת צורפה רשימת עובדי העוררת ותפקידיהם. מעיון ברשימה ניתן ללמוד כי לפחות לפי תואר התפקיד, רוב עובדי העוררת עוסקים במחקר ופיתוח ובפיתוח תוכנה. המשיב הלין בסיכומיו כי לא הוצגו השכלתם והסמכותיהם של העובדים ולטעמו לא הוכח כי הם אכן עובדי תוכנה ואו מחקר ופיתוח, אולם נראה לנו כנכון לקבל את הצהרת העוררת לעניין זה. המשיב לא חקר את המצהירה בנושא ולא העלה את הטענה במהלך הדיונים ואין לנו יסוד לחשוד באי אמירת אמת בתצהיר. כמו כן נזכיר כי כבר בתחילת הדיון הודענו כי לאור העובדה כי המשיב שינה את הסיווג ללא נימוקים במהלך תקופת ההסכם עם העוררת, זכאית העוררת בהקלה ברמת ההוכחה הנדרשת ממנה.

23. הכנסות העוררת נובעות מתקבולים מלקוחות אשר באתריהם ניתן ע"י העוררת שירות של סייבר הגנתי כמפורט לעיל, באמצעות המערכת המפותחת על ידה. לשאלות הוועדה השיבה

המצהירה בחקירתה כי הלקוחות משלמים לעוררת לפי שעות עבודה או לפי מחיר שנקבע מראש (קבלנות). כמו כן לעוררת הכנסות לפי חוקי עידוד ההשקעות.

24. הטמעת המוצר אצל הלקוח נעשית בדרך של התאמת המוצר לצרכיו הספציפיים של הלקוח. ככל ובמהלך ההטמעה נמצא כי קיימים ליקויים או דרישות לשינויים במוצר, מתבצעים השינויים והתיקונים במשרדי העוררת שבנכס.

25. בסיכומי העוררת נטען כי פעילות העוררת בנכס היא פעילות פיתוח תוכנה ומוצרים טכנולוגיים מבוססי תוכנה, וכי הפעילות הנוספת של העוררת ליישום והטמעה של מוצריה נעשית מחוץ לנכס. לו היינו מקבלים את הפרדת הפעילות הנ"ל כמוצע ע"י העוררת, היא הייתה זכאית לסיווג של בית תוכנה לאור הקריטריונים שנמנו לעיל. יחד עם זאת נראה כי הפרדת פעילות העוררת ל"פעילות פנים" מחד ול"פעילות חוץ" מאידך היא הפרדה מלאכותית ולא נוכל לקבל את טענתה. את עסק העוררת יש לראות כמקשה אחת. העוררת מספקת שירות ללקוחותיה שהוא שירות של מניעת התקפות סייבר פוטנציאליות, ניטור ונטרול התקפות סייבר ממשיות. גם אם יישום השרות מתבצע באתר הלקוח, באמצעות מערכת מבוססת תוכנה וכלים טכנולוגיים, אשר מפותחים בנכס, אין בכך בכדי להפוך את העוררת לכזו המפעילה שני עסקים נפרדים, אלא מדובר בפעילות אחת ששני חלקיה שלובים זה בזה ויש לראותם כשני שלבים של אותה פעילות.

26. יתרה מכך, לפי הראיות שבפנינו צודק המשיב בטענתו כי העוררת אינה מוכרת ללקוחות את התוכנה המפותחת על ידה או כל חלק אחר של המערכת. נרמז בראיות, כי ייתכן ובעתיד הלקוחות יוכלו לתפעל את המערכת בעצמם, אולם לפחות בשלב זה, התפעול, ההטמעה והיישום נעשים באתרי הלקוחות ע"י עובדי העוררת, על גבי הפלטפורמה הממוחשבת שהיא רכוש העוררת, ונשארת כזו עם סיום מתן השרות.

27. מודל התשלום של הלקוחות עבור השירות שניתן ע"י העוררת, הוא תשלום על בסיס שעות עבודה או על בסיס פרויקט. מעבר לכך אין ללקוחות זכויות במוצרי העוררת. לפיכך, אופי עסקה של העוררת הוא מתן שירות ללקוחות על בסיס פלטפורמה ממוחשבת וכלים טכנולוגיים שפיתחה. לאור הפסיקה הברורה לעניין זה (ראה בין היתר עמ"נ - 11846-01-17 **טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** (פורסם במאגרים) ופסקי הדין המאוזכרים שם), צדק המשיב בסווגו את עסק העוררת כעסק של מתן שירותים, ובהתאם בסיווג השירותי של "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר" לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה.

סיכומם של דברים:

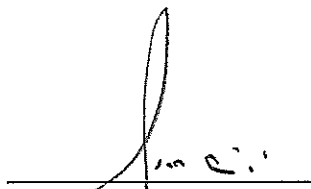
על פי העובדות שהוצגו בפנינו, מסקנתנו היא כי הנכס אינו עונה על התנאים הקבועים בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה ולפיכך אין מקום לסווגו כ"בית תוכנה" לעניין הארנונה העירונית.

הערר נדחה. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

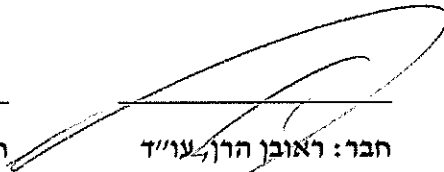
ניתן בהיעדר הצדדים ביום 01.06.2022

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.

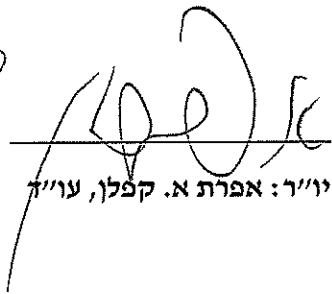
בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועד ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.



חבר: יעקב ישראל, רו"ח



חבר: ראובן הרן, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי