

מס' עררים: 140023656
140023750
140025127

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

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

העוררת: אוטו חן בע"מ

-נ ג ד-

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר נמצא ברחוב המסגר 18 ומסווג בסיווג "תעשייה ומלאכה".

ההשגה, הערר וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגישה ערר והמשיב הגיש תשובה לערר.
2. ביום 23.5.2022 נערך דיון מקדמי.
3. הצדדים הגישו בקשה משותפת שהועדה תערוך ביקור בנכס והביקור התקיים בתאריך 14.8.2022.
4. העוררת הגישה תצהיר מטעמה של מנהל הפרויקטים של העוררת, מר אמיר רביד, והמשיב הגיש מטעמו דו"חות של שני חוקרים, מר אלעד גרינבלט ומר מאור שמאי.
5. ביום 20.2.2023 נערך דיון הוכחות בו נחקרו המצהיר מטעם העוררת וכן החוקר מטעם המשיב, מר גרינבלט.
6. הצדדים הגישו סיכומים ולאחריהם הגיש המשיב בקשה למחיקת סעיפים מסיכומי העוררת בטענה שהסיכומים כוללים טענות חדשות. לאחר קבלת תגובת העוררת נקבע שההחלטה ביחס לכך תנתן במסגרת ההחלטה הסופית בתיק.

7. התיקים שבכותרת אוחדו בהחלטה מיום 5.3.24 לאחר הודעת העוררת שאינה עומדת על טענתה החלופית על היות הנכס מקלט לשעת חירום.

הסוגיה הטעונה הכרעה

8. הסוגיה הטעונה הכרעה בתיק זה היא האם הנכס נשוא הערר, בשטח של 745 מ"ר בקומת הקרקע של הבניין, זכאי לפטור מתשלום ארנונה מכח סעיף 330 לפקודת העיריות (להלן: "הפקודה") כנכס שאינו ראוי לשימוש.

טענות העוררת

9. לטענת העוררת בכתב הערר, העוררת ביצעה ובמצע בנכס עבודות הריסה ושיפוצים ועל כן הנכס אינו ראוי לשימוש ואינו בר חיוב בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות.
10. במסגרת תצהיר העוררת נטען עוד, שהנכס המצוי בקומת המרתף, שימש בעבר הרחוק כמועדון לילה, והוא עומד ריק וללא שימוש משנת 2021. בחודש נובמבר אותה השנה החליטה העוררת להרסו כליל על מנת לנסות להשכירו כחלל גדול אותו ניתן להשמיש בעלות גבוהה מאוד. בכלל זאת, ביצעה העוררת את הפעולות הבאות: פירוק קירות פנים ועמודים, עקירת תקרות, פירוק הריצוף, ניתוק חיבורי החשמל, מים ותשתיות מיזוג. בנכס נותרה תקרה חשופה.
11. במסגרת סיכומי העוררת הוסיפה העוררת, שבמרכז הנכס קיים גרם מדרגות מסוכן ונזילה מהקומה העליונה (סעיפים 7-8 לסיכומים). בנוסף, צירפה העוררת לסיכומים אסמכתא על תשלום לקבלן השיפוצים.
12. בהמשך לתיאור הנכס נטען, שמדובר בנכס הרוס שפורק המצוי במצב מעטפת.
13. לטענת העוררת לסיכום, הואיל ואין מחלוקת לגבי מצבו הפיסי של הנכס, כמשתקף גם מדוחות הביקורת של המשיב ומעדות מר גרינבלט, יש להכיר בנכס כנכס שאינו ראוי לשימוש וככזה פטור מחיוב בהתאם לסעיף 330 לפקודה. לחילופין, מבוקש לפטור את העוררת מחיוב לפחות בתקופת עבודות ההריסה (3-4 חודשים).
14. העוררת ויתרה כאמור על טענתה החלופית כי מדובר במקלט.

טענות המשיב

15. למשיב טענה מקדמית שלסיכומי העוררת נוספו ראיות וטענות חדשות. טענה זו תדון להלן.

16. לגוף העניין נטען במסגרת כתב התשובה לערר, שעל פי הפסיקה אין להכיר בכל נכס שבו נערך שיפוץ כנכס שאינו ראוי לשימוש, הפטור מחיוב.
17. במקרה זה, וכעולה מדו"ח הביקורת של המשיב מיום 2.12.2021, הנכס ראוי לשימוש שכן הוא מרוצף, בעל קירות ותקרה שלמים, שירותים, גופי תאורה פועלים, תעלות מיזוג. במועד הביקור לא נראו בנכס פעולות שיפוץ מאסיביות העונות על תנאי הפטור ולכן הבקשה לפטור נדחתה. בביקור הבא שנערך בנכס, ביום 23.1.2022, המצב העובדתי לא השתנה ביחס לביקור הקודם וגם בביקור זה לא נצפו אינדיקציות כלשהן לעבודות שיפוצים בנכס.
18. במסגרת הסיכומים נטען על ידי המשיב, תוך הפנייה למספר פסקי דין, שיש לפרש את הפטור בצמצום ויש להוכיח נזק משמעותי, כזה שאינו מאפשר כל שימוש בנכס. לגופו של עניין נטען, שהנכס במצבו כפי שנצפה על ידי המשיב בביקורות, אינו עונה להגדרה של נכס שאינו ראוי לשימוש כפי שפורש בפסיקה. כאמור בכתב התשובה, בשני הביקורים שנערכו בנכס לא נצפו עבודות שיפוצים והנכס כולל אלמנטים רבים (המפורטים לעיל).
19. לטענת המשיב, העוררת עצמה לא הוכיחה טענותיה לבד מכמה צילומים של הנכס שאינם מעידים על כך שהנכס ניזוק עד כדי כך שלא ניתן לעשות בו שום שימוש. טענות מסוג "קריסה" או "מסוכנות" היה על העוררת לבסס באמצעות חו"ד מומחים ו/או אסמכתאות, שלא הוגשו. מבלי לגרוע מכך, העוררת עצמה טוענת שהשיפוצים בנכס נערכו במשך 3-4 חודשים בלבד (גם עניין זה לא הוכח בראיות) ולאחריהן החליטה משיקוליה להותיר את הנכס במצבו. במצב דברים זה, שהנכס עומד על תילו וניתן לעשות בו שימוש, אין מקום להעניק את הפטור.

דיון והכרעה

הטענה להרחבה/שינוי חזית במסגרת סיכומי העוררת

20. לטענת המשיב, יש להורות כאמור על מחיקת מספר סעיפים מסיכומי העוררת, בשל כך שהופיעו לראשונה בסיכומים, וכן להורות על מחיקת הנספח שצורף לסיכומים אלו, שלא צורף קודם.

סעיפים 7-8 לסיכומי העוררת

21. בסעיפים 7-8 לסיכומי העוררת נטען על ידי העוררת שבמרכז הנכס קיים גרם מדרגות מסוכן וכי קיימת נזילה מהקומה העליונה. אין חולק שטענות אלו נפקדו מהערר ו/או מתצהיר העוררת.
22. בתגובתה נטען על ידי העוררת, שמדובר "בשגגה" שנבעה ככל הנראה מחילופי גברי בייצוג העוררת. טענה זו של העוררת אינה ברורה, שהרי הערר, כמו גם יתר ההליך ולרבות הסיכומים,

הוגשו בידי **אותו מייצג**. מבלי לגרוע מכך ברור שאין בחילופי גברי, גם אם התקיימו (ואין זה המקרה) כדי להצדיק העלאת טענות **עובדתיות** חדשות, אותן יש להוכיח באמצעות אסמכתאות (דבר שממילא לא נעשה מעת שהטענות הועלו בסיכומים).

23. כך או כך, טענות עובדתיות חדשות עולות כדי הרחבת חזית, ומשלא ניתנה למשיב הזדמנות להפריך טענות אלו במסגרת ההליך, הרי שיש לקבל את טענת המשיב שמדובר בהרחבת חזית אסורה ואנו מורים על מחיקת סעיפים אלו מסיכומי העוררת.

צילומים ונספח

24. בסעיף 9 לסיכומי העוררת נטען כי הצילומים שצורפו לתצהירי העוררת צולמו במועד הסיור שנערך עם יו"ר הועדה (14.8.2022). עובדה זו לא צויינה על ידי מצהיר העוררת שהגיש את הצילומים, לא בתצהירו ולא בחקירתו הנגדית, ועל כן מדובר **בעובדה חדשה** שהועלתה לראשונה במסגרת סיכומי העוררת. משלא ניתנה למשיב הזדמנות להפריך את טענה/עובדה זו במסגרת ההליך, הרי שיש לקבל את טענת המשיב שמדובר בהרחבה/שינוי חזית אסורה ואנו מורים על מחיקת עובדה זו מסיכומי העוררת.

25. לסיכומי העוררת צורף "נספח" – הצעת מחיר וחשבונית בגין עבודות פירוק (להלן: "**הנספח**"). אין חולק שהנספח לא צורף לכתב הערר ו/או לתצהיר העוררת.

26. לטענת העוררת בתגובתה, הנספח צורף לאור שאלות שעלו בחקירת המצהיר על ידי המשיב והועדה, ואולם טענה זו אינה משתקפת בפרוטוקול. תחת זאת וכעולה מהפרוטוקול, המצהיר מטעם העוררת **נשאל** על ידי המשיב מדוע לא צורפה אסמכתא לעבודות בנכס והשיב כי "האסמכתא" לביצוע העבודות בנכס היא הצילומים שצורפו לתצהירו. המצהיר לא נשאל בעניין זה על ידי הועדה.

27. מדובר באסמכתאות משנת 2021 שהיו (או אמורות היו להיות) בידי העוררת במועד הגשת הערר והתצהיר, ולא ניתן כל הסבר מדוע לא צורפו/הוגשו קודם לסיכומים. בהעדר כל נימוק המצדיק מחדל זה של העוררות, אין כל הצדקה להתיר הגשת אסמכתאות חדשות במצורף לסיכומים, בפרט כאשר למשיב לא ניתנת כל הזדמנות להפריך. אשר על כן, אנו מורים על מחיקת הנספח וכל התייחסות לתוכנו מסיכומי העוררת.

נכס שאינו ראוי לשימוש

28. ההלכה היא, שהנטל להוכיח את מצבו של הנכס, דהיינו כי הנכס "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו", **מוטל על המחזיק בנכס** (בר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל-אביב – ימ, מנהל הארנונה [פורסם בנבו] 30.12.2009, להלן "**המגרש המוצלח**"; עע"מ 9130/11 יורשי

המנוח יוסף סויסה ז"ל נ' עיריית רחובות [פורסם בנבו] (1.9.2015); בר"מ 7298/06 מוסה נ' מנהל הארנונה של עיריית רחובות [פורסם בנבו] (28.9.2006); עמ"נ (ת"א) 29825-10-11 גלגלי הפלדה 6 בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית הרצליה [פורסם בנבו] (18.12.2012).

29. עוד נקבע, שמצבו של נכס עשוי להשתנות מעת לעת. נכס שהיה תקין וראוי לשימוש עלול להיזקק ומאידך, נכס הרוס עשוי לעבור שיפוץ והתאמה לשימוש מחודש. על כן, נדרשת הודעה בזמן אמת שתעמיד את הרשות המקומית בפני מצבו של הנכס בשנת המס מושא החיוב (ה' רוסטוביץ, ארנונה עירונית ספר ראשון 594 (מהדורה חמישית, 2001); עת"מ (מרכז) 65460-09-14 רביבו נ' עיריית יבנה [פורסם בנבו] (15.2.2015)).

30. כן נקבע, שהמבחן להערכת מצבו של הנכס, כפי שהובהר בהלכת המגרש המוצלח, הוא מבחן אובייקטיבי, כלומר שאין די בכך שהמחזיק סבור כי הנכס אינו ניתן לשימוש, ולא כל בניין מוזנח הוא בהכרח בניין בלתי ראוי לשימוש. הנזק בו עוסק סעיף 330 הוא נזק משמעותי. על כן, גם אם למשל בניין אינו ראוי לשימוש לצרכי מגורים אין לומר כי בהכרח ייהנה הוא מפטור לפי סעיף 330, אם ניתן להשתמש בו לצרכים אחרים על פי דין (תעשייה, מלאכה, משרדים וכו').

31. במסגרת כתב הערר שהוגש בחודש ינואר 2022, נטען על ידי העוררת כי ביצעה ומבצעת בנכס עבודות "הריסה ושיפוצים", תוך הפניה לצילומים שצורפו להשגה שהוגשה ביום 16.11.2021, בה נטען שהעורר "החלה" בעבודות הריסה ושיפוצים. בנוסף, בתצהיר מנהל הפרויקטים מטעם העוררת, שהוגש בחודש אוגוסט 2022, נטען שבנכס בוצעו עבודות פירוק והריסה, ולתצהיר צורפו תמונות שצילם המצהיר, בהן נראה הנכס לאחר העבודות שבוצעו בו. בחקירתו נשאל המצהיר מתי צולמו התמונות שצורפו לתצהירו ואמר כי הן צולמו בסמוך להגשת ההשגה (נובמבר 2021). וייתכן שחל אצל המצהיר בלבול בתשובה זו שכן חלק מהצילומים תואמים את הצילומים שצולמו על ידי יו"ר הועדה בביקור שנערך בנכס ביום 14.8.2022, כמו גם לצילומים שצורפו על ידי החוקר מטעם המשיב, מר גרינבלט, מאותו היום, וצורפו לדו"ח מטעמו.

32. צילומים נוספים של הנכס מיום 14.8.2022 שצולמו על ידי יו"ר הועדה בביקור וכוללים חלקים נוספים של הנכס, מצורפים כנספח להחלטה זו, כחלק בלתי נפרד ממנה.

33. המצהיר מטעם העוררת ציין בתצהירו ובחקירתו הנגדית, שהעבודות בנכס החלו בחודש נובמבר 2021 ונמשכו מספר חודשים. העוררת לא הציגה לוועדה שום אסמכתא ביחס להיקף העבודות שבוצעו וטיבן (וכאמור הנספח שצורף לסיכומים אינו יכול להוות ראיה), פרט לעדות המצהיר בחקירתו הנגדית. אם נניח, לצורך הדיון, שעדות המצהיר בעניין זה מספיקה, הרי שגם לגישת העוררת, מצבו של הנכס "הורע" משמעותית כתוצאה ישירה של עבודות הפירוק וההריסה המאסיביות שבוצעו בו החל מחודש נובמבר 2021 ועד ינואר-פברואר 2022, ועל כן במועד ביקור הועדה והחוקר מטעם המשיב בנכס, אמצע אוגוסט 2022, היה בנכס במצבו הגרוע ביותר מאז שהעוררת תפסה בו תזקה.

34. ודוק: בחינת הצילומים שצורפו לתצהיר העוררת ו/או לדו"ח החקירה מיום 14.8.2022 ו/או לביקור הועדה מיום 14.8.2022, מלמדים באופן ברור שלא מדובר בנכס שאינו ראוי לשימוש, כפי שהוגדר בפסיקה לעניין סעיף 330 לפקודה.

35. כעולה מן הצילומים, הנכס אינו הרוס אלא שלם, והוא כולל ריצוף, תקרות עמודי תמיכה, ספרינקלרים, חיבורי חשמל וגופי תאורה עובדים, שירותים עובדים (כך על פי המצהיר מטעם העוררת, עובדה המעידה על כך שתשתית הביוב תקינה) ואף קירות פנימיים. אין פירוש הדבר שלא נדרשות עבודות התאמה ו/או שיפוצים בנכס (ייתכן שאף שיפוצים בהיקף משמעותי) ואולם לדעתנו הנכס רחוק מלענות להגדרה "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו". מסקנה זו מתיישבת עם דברי המצהיר מטעם העוררת בחקירתו, שהעוררת השקיעה סכומי לא מבוטלים על מנת להפוך את הנכס למבנה שאינו מסוכן (ועל כן אינו כזה). בכלל זאת לדברי המצהיר, הושמשה התאורה, פונו תעלות המיזוג, נהרסו תקרות גבס שנטו ליפול והוסרה רצפה מרחפת שהיתה רקובה. בהקשר לכך נפנה לדבריו הכנים של עד העוררת על כך שהמניעה העיקרית מהשכרת הנכס היא נזילות המים (ולא נאמר כי המניעה היא מצבו הכללי של הנכס).

36. ולסיכום: הראיות שהוצגו על ידי העוררת עצמה והתרשמות הועדה במסגרת הביקור שנערך בנכס מביאות למסקנה שקיימת אפשרות מעשית לעשות שימוש כלשהוא בנכס במצבו כיום והנכס אינו במצב "שאי אפשר לשבת בו". בהקשר נזכיר שוב את הלכת המגרש המוצלח (בר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו - מנהל הארנונה (נבו 30.12.2009)) במסגרתה נקבע, כי אין די בכך שהמחזיק סבור כי הנכס אינו ניתן לשימוש, ויש לבחון האם הנכס יכול לשמש לכל שימוש חוקי: "אין לומר כי כל בניין מוזנח הוא בהכרח בניין בלתי ראוי לשימוש, ומקובל עליי כי הנזק בו עוסק סעיף 330 הוא נזק משמעותי: 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 בגדר הפטור שלפי סעיף 330 הבניין צריך להיות "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבניין".

37. נציין עוד, כי בהתאם להלכת המגרש המוצלח אשר דחתה את מבחן "הכדאיות הכלכלית" מסקנתנו ביחס לנכס אינה מתבססת כלל על השאלה האם העוררת יכולה להשקיע בנכס ו/או על השאלה מדוע בוחרת העוררת שלא לעשות זאת.

סוף דבר

38. נוכח האמור לעיל אנו דוחים את הערר. נוכח התוצאה אליה הגענו ולרבות ההחלטה שנדרשנו לתת בנוגע להרחבת חזית אסורה, אנו מחייבים את העוררת בתשלום הוצאות בסך 5,000 ₪ למשיב, אשר ישולמו בתוך 30 יום מקבלת ההחלטה.

ניתן בהעדר הצדדים היום _____.

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

חבר: אודי וינריב, כלכלן

ינ"ר: עו"ד רות-פרנץ

קלדנית: ענת לוי

סוף דבר

38. נוכח האמור לעיל או דוחים את הערר. נוכח התוצאה אליה הגענו ולרבות ההחלטה שמדושה
לעת בנוגע לתרחבת חזית אסורה, או מחייבים את העוררת בתשלום הוצאות בסך 5,000 ₪
למשיב, אשר ישולמו בתוך 30 יום מקבלת ההחלטה.

ניתן בהעדר הצדדים היום 28.8.24

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי
משפט לעניינים מנהליים (נסדרי 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 ארענה כללית) (נסדרי דין) בועדות
ערר התשלי"ז – 1977 תמסרם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

חברה: אורלי מלי, רח"ח

קלוגנית: ענת לוי

חבר: אחי נועם מלך

יועץ: עו"ד דובי פרץ

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב-יפו

עררים מס': 140024479

140025419

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: אי. בי. פי ייעוץ בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב קרליבך 13, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000227094 ח-ן ארנונה מס' 11274812 ששטחו 93 מ"ר.

המחלוקת בין הצדדים הינה ביחס לסיווג הנכס המסווג על ידי המשיב כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות שירותים, משרדים ומסחר". לטענת העוררת יש לסווג את הנכס כ"בית תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

החליטים בפני הוועדה

- ביום 27/2/2023 התקיים דיון מקדמי בו נקבע התיק להוכחות. המשיב הודיע כי הוא שומר על טענת הסף בדבר הרחבת חזית אולם טענה זו לא נזכרה בסיכומים ומכאן כי נזנחה.
- ביום 30/3/2023 הוגש תצהיר מטעם מנכ"ל העוררת. ביום 2/5/2023 הוגש תצהיר מטעם המשיב; תצהירו של חוקר החוף מר ליאור בארי, אליו צורף דו"ח ביקורת מיום 19/6/2022.
- ביום 18/9/2023 הוגשה בקשה מוסכמת לדחיית מועד הדיון, בה התבקשה הוועדה לדחות את דיון ההוכחות ולאשר את ההסדר הדיוני לפיו העררים לשנים 2022 ו-2023 ידונו במאוחד אולם קודם לדיון ההוכחות יוגשו תצהירים משלימים. ביום 19/9/2023 החליט יו"ר הוועדה עו"ד סטוקהולם כי הדיון יידחת. ביום 7/11/2023 הוגשה בקשה מוסכמת לאיחוד העררים ולמתן תוקף של החלטה להסכמה דיונית לפיה יוגשו תצהירים משלימים מטעם הצדדים. ביום 8/11/2023 ניתנה החלטה על ידי יו"ר הוועדה עו"ד סטוקהולם על איחוד העררים והגשת תצהירים משלימים.
- ביום 14/11/2023 הוגש תצהיר משלים מטעם מנכ"ל העוררת. המשיב לא הגיש תצהיר משלים.
- ביום 29/11/2023 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהירים בידי ב"כ הצדדים.

- ביום 22/1/2024 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. ביום 18/4/2024 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת

- העוררת הוקמה בשנת 2020 ומפתחת תוכנה לעולם ניהול התוכן והתחליכים הארגוניים ששמו ECM Federator, Coach Migration Tool Sabe (להלן – "המוצר" ו/או "התוכנה"), המותאם לשפה העברית ולתרבות הארגונית בישראל שיימכר במכירה חד פעמית לארגונים / לציבור הרחב ללא צורך בהתאמה ספציפית או שירות נלווה.
- העוררת היא חברה בת של חברת APB העולמית שכבר פיתחה תוכנה זו ברמה ההתחלתית בשפה האנגלית באירופה. בישראל חלק מצוות הפיתוח עוסק גם בפיתוח המשכי של המוצר האירופאי בצד העיסוק העיקר של פיתוח המוצר בשפה העברית.
- לעוררת אין עדין הכנסות ממכירת תוכנה. צורפו שתי הצעות מחיר למכירת התוכנה בשנת 2023 לשני גופים.
- עד שהעוררת תייצב את עצמה ותממן את פעילותה ממכירת תוכנה, החברה האם מסייעת לעוררת במימון הוצאותיה מעבר להכנסותיה מאספקת שירותים במיקור חוץ בבית הלקוח לחברות שונות. עובדי העוררת אינם משתמשים בנכס נושא הערר לאספקת שירותים אלו.
- בפועל, על אף היעדר הכנסות ממכירת תוכנה, עיקר הפעילות בנכס הינה פיתוח תוכנה: העוררת מפתחת תוכנת מדף גנרית למכירה חד פעמית בידי אנשי תוכנה בעלי השכלה מתאימה והיא עונה על כל התנאים לסיווג ככזו.
- מבחן יצירת יש מוחשי – העוררת מפתחת מוצר תוכנה חדשה מבסיס תוכנה קיימת שאינה מותאמת לשפה השמית ולישראל ואף מפתחת תוספות למוצר זה.
- מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר – הכוונה הינה למכור את המוצר לשימוש הציבור הרחב וארגונים רבים והיא תהיה גנרית.
- מבחן ההשבחה הכלכלית – העוררת משביחה את המוצר הקיים שפותח בחו"ל ומובילה ליצירת ערך כלכלי חדש.
- מבחן ההנגדה – המוצר מצוי בשלבים אחרונים של פיתוח ועל פי הצעות המחיר שצורפו לתצהיר המשלים ועדות מנכ"ל העוררת הוא יימכר לחברות וארגונים כמוצר בפני עצמו במכירה חד פעמית וללא צורך במתן שירות מתמשך ללקוח.
- המבחן הכמותי – אנשי פיתוח המעניקים ללקוחות שירות מחוץ למשרד חוזרים לנכס בסיום עבודת השירות ולעבודתם בצוותי הפיתוח. בנכס ארבעה עובדים שאינם מפתחי תוכנה: מנכ"ל, סמנכ"ל טכנולוגיות, סמנכ"ל פרויקטים ומנהלת פרויקטים. מרבית שטח הנכס מיועד לפיתוח תוכנה באופן ישיר או עקיף. כאשר עובדים המעניקים שירות ללקוחות מחוץ לנכס חוזרים לנכס הם עוסקים בפיתוח.
- בשנת 2023 מחצית מהכנסות העוררת הגיעו מן החברה האם המשקיעה בעוררת בטרם התוכנה נמכרה ובהיעדר הכנסות ממכירתה.
- המבחן המהותי – צוות המפתחים יושב בנכס נושא הערר ומהווה את הצוות העיקרי של פיתוח המוצר בישראל ובעולם כולל פיתוח פונקציונאליות נוספת של אוטומציה של

תהליכים חוצי ארגון, פיתוח והתאמת המוצר לשפה העברית והחלת חוקי הנגישות על המוצר. שירותי הלקוחות ניתן על ידי חלק מעובדי החברה במשרדי הלקוחות ולא בנכס. אין בנכס אנשי שיווק ומכירות.

- מבחן ייעוד התוכנה – התוכנה המפותחת מיועדת למכירה בשני מודלים – מודל PERPETUAL שיקנה ללקוח זכויות מלאות על הרישום ומודל SUBSCRIPTION שיהווה מינוי לתוכנה עצמה ולא למתן שירותים.

לאור כל האמור, העוררת טוענת כי מאחר והיא עומדת בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה, יש לסווג את הנכס בסיווג בית תוכנה.

טענות המשיב

- חלק עיקרי מעובדי הפיתוח של העוררת כלל אינם עוסקים בפיתוח תוכנה אלא במתן שירותים ללקוחות החברה בנוגע לתוכנות שפותחו על ידי צדדי ג' ונמכרות על ידי העוררת. גם הכנסות העוררת הן ממתן שירותים של תוכנות שפותחו על ידי חברות אחרות.
- עצם העובדה שבנכס מתקיימת פעילות כלשהי בתחום המחשבים אינה מספיקה על מנת לסווג את הנכס כבית תוכנה. יש להצביע על כך שלב ליבו של העסק הינו ייצור תוכנה.
- העד מטעם העוררת הודה כי רוב הכנסות העוררת הן לא ממכירת התוכנות אלא ממתן שירותים של תוכנות שפותחו על ידי חברות אחרות. חלק מכל האדם של העוררת נותן שירותים במקרים אלה.
- העד מטעם העוררת העיד כי בשנת 2022 ישבו בנכס שני אנשי פיתוח ושמונה עובדים שאינם אנשי פיתוח. אמנם נטען כי בשנת 2023 חל שינוי במצבת העובדים אולם אין אסמכתא לכך.
- העובדה שהעוררת אינה עוסק בייצור עולה בבירור מהדו"ח הכספי החלקי שצורף לערר ואין בו כל אזכור להוצאות פיתוח תוכנה. העד מטעם העוררת העיד כי אין בשנת 2020 הוצאות פיתוח כלל. העוררת לא הציגה נתונים מהם ניתן ללמוד על התפלגות הוצאותיה ובפרט על הוצאות פיתוח. בנוסף לא הוצגו ראיות בנוגע לקשר בין העוררת והחברה האם.
- הסכם ההתקשרות שצורף כנספח 3 לתצהיר העוררת מעיד כי העוררת מעניקה ללקוחותיה שירותים על בסיס תוכנות שפותחו על ידי צדדים שלישיים. בנוסף, התשלום עבור השרות הוא שעות.
- חרף טענת העוררת כי בשנת 2023 חל שינוי בפעילותה לא הוצגו הסכמים נוספים שיעידו כי אופי ההתקשרות על לקוחותיה השתנה או כי היא מוכרת את התוכנות שלטענתה היא מפתחת.
- הצעות המחיר שצורפו מלמדות כי הן ניתנו במסגרת 'שיתוף פעולה' עם חברת IBM, כאשר על פני הדברים נראה כי העוררת מספקת שירותים מסוימים לחברת IBM והאחרונה מתקשרת עם לקוח הקצה. העד מטעם העוררת נשאל לגבי אופי הקשרים עם חברת IBM והשיב כי לפעמים העוררת פועלת כקבלן משנה של חברת IBM לצורך מתן שירותים, ובמקביל IBM יכולה לומר שללקוח שלה נדרשת תוכנה מסוימת ואז התוכנה נמכרת דרך חברת IBM שהיא הקבלן המבצע.

לאור כל האמור, המשיב טוען כי לא ניתן לקבל את טענת העוררת כי עיקר הפעילות בנכס הינה פעילות ייצור תוכנה ויש לדחות את הערר.

דיון והכרעה

סעיף 3.3.3 לצו הארנונה קובע כך:

"3.3.3 בתי תוכנה

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

התנאים לסיווג נכס כבית תוכנה נדונו בפסק הדין בעמ"נ 10-02-29761 ווב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן – "עניין ווב סנס"), בו נקבע כי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה כולל שלושה תנאים מצטברים: "בעיקר", "ייצור" ו"תוכנה". מכאן כי מוטל על העוררת הנטל להוכיח כי בנכס מתקיימת בעיקר פעילות ייצורית של ייצור תוכנה.

"בעיקר" – בפסק הדין ווב סנס נקבע כי מדובר הן במבחן כמותי והן המבחן איכותי. במסגרת המבחן הכמותי ייבחן גודל השטח בו מתקיימת פעילות של ייצור תוכנה לעומת שאר השטח המשמש לפעילות שאינה ייצורית. במסגרת המבחן המהותי ייבחן השאלה האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות המבוצעת בנכס.

"פעילות ייצורית" – נקבע כי המבחנים המשמשים לצורך סיווג "בתי מלאכה ותעשייה" הם המבחנים המשמשים לבחינת קיומה של פעילות ייצורית לצורך סיווג כבית תוכנה; מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, מבחן טיבו של החליך העסקי, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, מבחן השבחת הנכס ומבחן ההנגדה.

בהקשר זה, בפסקי הדין בע"א 1960/90 פ"ש ת"א 5 נ' חברת רעיונות בע"מ ובכ"מ 1676/15 בדודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו נקבע מבחן נוסף לצורך ההבחנה בין פעילות עסקית – שירותית לבין פעילות ייצורית: מבחן "הקשר המתמשך" לפיו קשר מתמשך מאפיין מתן שירות להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד המאפיין עסק ייצורי.

לאור מבחנים אלו, בחינת הסיווג כ"בית תוכנה" כוללת שני שלבים: האם הפעילות בנכס עונה להגדרת "ייצור תוכנה", ובמידה והתשובה היא חיובית, האם פעילות ייצור התוכנה היא העיסוק העיקרי של העוררת בנכס.

הראיות שהובאו בפני הוועדה

- אישור מאת החברה האם, ABP, לתכנית עסקית של פיתוח המוצר SABE שצפוי להסתיים בסוף 2024 ולמוצרים Coach Migration ו- ECM Federator אשר צפויים להסתיים בסוף רבעון ראשון 2024 – נספח 1 לתצהיר העוררת.
- מצגת מוצרים של החברה האם – נספח 2 לתצהיר העוררת.
- הסכם עם חברת מנורה מבטחים – נספח 3 לתצהיר העוררת.
- אישור החברה האם להעסקת 8 עובדי צוות פיתוח המוצר SABE ופירוט שמותיהם – נספח 4 לתצהיר העוררת.

- אישור רואה חשבון לעלות שכר עובדי הפיתוח מתוך שכר כלל עובדי החברה- נספח 5 לתצהיר העוררת.
- תעודות השכלה של עובדים; 2 הנדסאי תוכנה, ארבעה בוגרי הנדסה, תעשייה וניהול וסטודנט מדעי המחשב – נספח 6 לתצהיר העוררת.
- הצעת מחיר שנשלחה לחברת IBM המשרתת את Caxia Bank מחודש מרץ 2023 וכן הצעת מחיר לחברת מנורה מבטחים מחודש יולי 2023 – נספחים 1,2 לתצהיר המשלים מטעם העוררת.
- מאזן בוחן ליום 31/12/2020 - נספח 4 לכתב הערר. צורף לטופס הבקשה לסיווג כבית תוכנה.
- דו"ח ביקורת של חוקר החוץ מטעם המשיב מיום 31/5/2022.

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר; העוררת על פי הצהרתה עוסקת בפיתוח מוצרי תוכנה. אישור החברה האם – נספח 1 לתצהיר העוררת תומך בטענתה. עם זאת, אין בכך די, ויש לבחון האם הוכח כי הפעילות העיקרית המתבצעת בנכס הינה פעילות ייצור תוכנה.

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר; ניתן להניח כי העוררת מתעתדת למכור מוצרים לארגונים וחברות בשוק החופשי.

מבחן השבחת הנכס; ניתן להניח שהפיתוח שמבצעת העוררת מוביל להשבחת ערכו הכלכלי של המוצר.

המבחן הכמותי והמהותי;

בחנו את מצבת כח האדם של העוררת:

בכתב הערר (סעיף 21) נטען כי 11 מעובדי העוררת הם מפתחים, ארבעה מנהלים ועובדת אדמיניסטרציה אחת. בממצאי הביקורת שנערכו על ידי חוקר המשיב עולה כי החברה הצהירה בזמן אמת כי בחברה 16 עובדים, 13 מהם אנשי פיתוח והשאר אנשי מינהלה.

בהתאם לאישור רואה החשבון של החברה מיום 28/3/2023 בשנת 2022, נבדק שכרם של שמונה עובדי פיתוח מתוך לכל הפחות 19 עובדים (מספרים כעמודה ימנית). בשנת 2023 נבדק שכרם של 8 עובדים מתוך לכל הפחות 23 עובדי החברה. בשני המקרים לא עולה כי עובדי הפיתוח הינם רוב עובדי החברה. אשר לעלות שכרם של עובדים אלו: בשנת 2022 היא 0.47 מעלות שכר כלל עובדי החברה. בחודשים ינואר - פברואר שנת 2023 היא 0.50 מעלות שכר עובדי החברה.

תעודות ההשכלה של שבעה עובדים שצורפו מלמדות על שני הנדסאי תוכנה, 4 בוגרי הנדסה, תעשייה וניהול וסטודנט במסלול מדעי המחשב.

העד מטעם העוררת העיד בעניין מצבת העובדים כי: "לא צרפתי רשימה של כל העובדים אלא רשימה רק של אנשי הפיתוח. כשאת מפנה אותי לנספח 5 לתצהיר הראשון שלי אלה לא כל העובדים בחברה". העד העיד כי גם העובדים שמעניקים שירותים בחצרות הלקוח נרשמו תחת רשימת עובדי הפיתוח וטען כי חלק מהמפתחים מעניקים שירות אצל הלקוח וחלקם בצוות פיתוח המוצרים. בהתייחס לפירוט לשנת 2022, העד העיד כי 6 עובדים מתוך 8 מעניקים שירותים מחוץ לנכס. בנוסף, העיד כי 8 עובדים בשנת 2022 אינם עובדי פיתוח. בסיום השאלה שהתייחסה למצבת העובדים העיד

העד כי "בשנת 2022 ישבו בנכס נושא הערר שני אנשי פיתוח ושמונה עובדים שאינם אנשי פיתוח". בהתייחס לשנת 2023 העד העיד כי "בשנת 2023 ציינתי 8 עובדי פיתוח ומתוכם 5 עובדים בפיתוח המוצרים שצינתי במשרדי העוררת".

בחנו את הנתונים הכספיים שבפנינו ;

העוררת לא צירפה דו"חות כספיים לשנים 2021-2022. בחנו את הדו"ח הכספי לשנת 2020 שצורף לכתב הערר כנספח לבקשה לסיווג כבית תוכנה. אין בדו"ח לשנת 2020 הכנסות ממכירת תוכנה ואין הוצאות פיתוח. בביאור 1 נכתב כי "החברה נרשמה והתאגדה... והחלה בפעילותה העסקית בנובמבר 2020. החברה עוסקת במתן שירותי פיתוח ויישום טכנולוגיות ושיפור מערכות ללקוחות שונים...". אין בדו"ח זה כל אזכור או עדות לפעילות פיתוח תוכנה.

בטופס הבקשה לסיווג כבית תוכנה מיום 23/5/2022 העוררת הצהירה תחת סעיף מקורות ההכנסה כי 60% מההכנסותיה הן מתמיכה ושירותים ו-40% ממכירת רישיונות תוכנה. לטופס שצורף לכתב הערר לא צורפה רשימת העובדים על בסיסה הגיע מנהל הארנונה למסקנה כי ברשימת העובדים שצורפה לא מופיעים עובדים העוסקים בתחומים אלה. העד מטעם העוררת העיד בדיון כי "רוב ההכנסות שלנו הן לא ממכירת התוכנות האלו. ההכנסות שלנו היום הן ממתן שירותים של תוכנות שפותחו ע"י חברות אחרות. אנחנו מוכרים את התוכנות האלו. זאת פעילות של שותפות עסקית עם חברות אחרות יצרניות תוכנה שמתקיימת לצד הפיתוח לשלושת התוכנות שהזכרתי קודם. אבל העובדים לא נמצאים במשרדים שלנו אלא בחצר הלקוח. קוראים לזה השמה...". (כל ההדגשות הוספו – הערת הוועדה). בהמשך עדותו תיקן העד מטעם העוררת את הרשום בממצאי דו"ח הביקורת של המשיב והעיד כי: "אני מתקן שאין לנו משקיעים אלא אנחנו ממומנים ע"י חברת האם. חלק מהמימון שלנו הוא מחברת האם וחלק ממכירת תוכנה ומתן שירותים בחברות ושיתופי פעולה כפי שתיארת. בשנת 2022 רוב ההכנסות היו ממכירת התוכנות של חברות אחרות. בשנת 2023 אני מעריך שמחצית מההכנסות הן תמיכה של חברת האם ומחצית תמיכה ושירותים".

הסכמי התקשרות ;

ההסכם עם חברת IBM, נספח 1 לתצהיר המשלים : מדובר בהסכם של חברת האם ABP עם IBM (לא של העוררת). היקפו 100,000 אירו. ההסכם עם מנורה מבטחים הוא של העוררת ובנוסף זהה.

העד מטעם העוררת התבקש בעדותו לחדד את הקשר בין העוררת וחברת IBM והשיב כי "אנחנו זיהינו צורך של לקוחות שעובדים כרגע עם תוכנה מסוימת של IBM ואני עם המוצר שלי יכול לשדרג את המסכים שלהם. לשאלה האם בהצעה מנוסח מבחינה חוזית שהפריקט הוא של IBM ושנחנו מעניקים שירותים אני משיב שזו לא הצעה של החברה הישראלית. צרפתי אותה כדוגמה לכך שאנחנו בהליך של מכירה של המוצר שאנחנו מפתחים. ההצעה שצירפתי של מנורה מבטחים היא ההצעה של החברה הישראלית. גם שם מנוסח באותו אופן. .. אני לא עובד עם IBM לצורך מתן שירותים. במקביל חברת IBM יכולה לומר לנו שעבור לקוח שלה נדרשת תוכנה שלנו ואנו מוכרים את התוכנה דרך IBM כי היא הקבלן המבצע. בקשר למנורה מבטחים יש להם מוצר של IBM ואנחנו רוצים למכור לו את המוצר שלנו לא דרך IBM".

מבחן ההנגדה ;

הוועדה בחנה חאם הפעילות בנכס נוטה את פעילות ייצורית או מתן שירותים/ מכירת תוכנות של צדדים שלישיים.

לאחר ניתוח חומר תראיות שחונן בפנינו, הגענו למסקנה כי העוררת מוכרת תוכנות חמפותחות על ידי צדדים שלישיים, עובדי העוררת מעניקים שירותים בחצר חלקה על בסיס תוכנות אלו והעוררת פועלת במסגרת שיתופי פעולה עסקיים עם חברות שונות. בין היתר, העוררת משתפת פעולה עם חברת IBM, לח היא מעניקה שירותים והאחרונה מתקשרת עם לקוח חקצה או שהעוררת מחוזה קבלן משנה שלה לצורך מתן שירותים. אגב פעילות זו ייתכן ומבוצעת גם מכירה של תוכנה באמצעות חברת IBM אולם אין כל אינדיקציה להיקפה ביחס לפעילותה הכוללת של העוררת. בנוסף למכירת תוכנות של חברות אחרות, הענקת שירותים, חשמת, שיתופי פעולה וקבלנות משנה, מתבצעת בנכס גם פעילות של פיתוח תוכנה כפי שחזירה העוררת של שלושת חמוצרים שפורטו באישור חברת האם לעיל. בהיעדר נתונים כספיים על הכנסות ממכירת תוכנה ותוצאות פיתוח, או עדות לכך שרוב עובדי העוררת עוסקים בפיתוח תוכנה ולא במתן שירותים, חשמת ומכירת תוכנה של צדדים שלישיים – אין בפנינו כל ראיה לכך שעיקר פעילות העוררת הינה ייצור תוכנה אלא לכל היותר מדובר בחלק משני ממכלול פעילותה.

לאור האמור, ולאחר בחינת מכלול תראיות, מסקנתנו כי לא הוכח שעיקר פעילות העוררת הינה פעילות ייצור מוכנה ולכן אין מקום לסווגה בסיווג כ"בית תוכנה".

סיכום של דברים

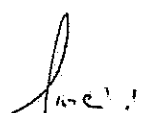
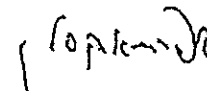
לאחר בחינת של חומר תראיות שחונן בפנינו מסקנתנו כי עיסוקה של העוררת בפיתוח תוכנה אינו עיסוקה העיקרי, אלא לכל היותר עיסוק משני, ולכן פעילותה אינה נכללת בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

הערך נחת: אין צו לתוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 15.8.27.

בחתימת לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים תש"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 החלטתו.

בחתימת לתקנה 20(ג) לתקנות חרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) תתש"ז-1977 תפורסם החלטת זו באתר האינטרנט של חמשיב.

		
חבר: יעקב ישראלני, רוי"ת	חבר: ראובן חרן, עו"ד	יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד
קלרנית: ענת לוי		

ערר מס' 140024026

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

בפני חברי וועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – עו"ד אהוד פלדמן

העוררת: מטריקס אי. טי מערכות בע"מ

- נגד -

המשיב: מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב – יפו

ה ח ל ט ה

1. ערר זה עניינו בחיובי ארנונה לשנת 2021 שהוטלו על העוררת בגין נכס ברח' מנחם בגין 125 ת"א.

2. בכתב הערר נטענו ע"י העוררת כנגד החלטת המשיב מספר עילות:

א. איחור במתן תשובת המשיב להשגה.

ב. שאלת סיווג הנכס – לטענת העוררת יש לסווג את הנכס כ"בית תוכנה" לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית תל אביב – יפו, ולא כפי שסיווג המשיב כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר", לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה.

ג. העוררת מחזיקה בנכס החל מיום 25.02.2021 אולם הנכס אוכלס בפועל ע"י העוררת ביום 01.05.2021. אצל המשיב רשומים שני חשבונות נכסים. חשבון נכס מס' 2000390066 אשר חויב מיום 01.05.2021, וחשבון נכס מס' 2000167310 אשר חויב מיום 25.02.2021. לטענת העוררת יש לחייב גם חשבון נכס זה בתקופה שלפני אכלוסו בסיווג "בתי תוכנה".

ד. בשטח המחויב ע"י המשיב נמצאים שטחים משותפים כמו חדרי מדרגות, ממ"קים, מעברים, חדרי שירותים, לובי כניסה וכו' – אין לחייב שטחים אלו לאור סעיף 1.3.1 לצו הארנונה.

3. בתחילת הדיון בפני הוועדה ביום 22.06.2023 הודיע ב"כ העוררת:

"ויתרנו על הטענה ביחס לשטחים המשותפים. אנו טוענים לעניין סיווג בית תוכנה. באשר לטענה בדבר איחור במועד הגשת התשובה להשגה, ב"כ המשיב הציג בפני כעת את החלטת הוועדה להאריך את המועד לתשובה להשגה ואני עדיין טען שיש איחור, אבל אבדוק זאת ואודיע האם אני עומד על טענתי. בנוסף אני עומד על טענתי בקשר לסיווג נכס ריק."

ביום 04.12.2023 הוגשו סיכומי העוררת. עד הגשת הסיכומים לא הוגשה הודעה מטעם העוררת בעניין טענת האיחור בתשובת המשיב להשגה. סיכומי העוררת עוסקים אך ורק

בשאלת סיווג הנכס ואין בהם כל טענה לגבי חיוב הנכס בעת שהיה לטענת העוררת נכס ריק לפני אכלוסו. מכאן כי טענה זו נזנחה. לפיכך נותרה לדיון טענה אחת בלבד והיא שאלת הסיווג הנכון של הנכס לצרכי ארנונה.

טענות העוררת

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

4.1 העוררת רשומה בעיריית תל אביב – יפו כמחזיקת הנכס. בנכס פועלת למעשה חברה בשם "מטריקס דיפנס בע"מ" (להלן: "מטריקס דיפנס"). שתי החברות הן חברות אחיות מקבוצת "מטריקס אי. טי בע"מ" (להלן: "מטריקס") שהיא חברת האם שלהן. לפי מדיניות מטריקס ההתקשרויות הפורמאליות לגבי נכסים בקבוצה נעשות ע"י העוררת, ואילו הפעילות בנכסים נעשית באמצעות החברות בקבוצה ובמקרה זה ע"י מטריקס דיפנס.

4.2 מטריקס היא אחת מחברות טכנולוגיות המידע הגדולות בישראל, והיא עוסקת בייצור ופיתוח תוכנה, מחקר ופיתוח אפליקציות ומערכות אבטחת סייבר. למטריקס מספר חטיבות העוסקות באמצעות החברות הבנות בפיתוח וייצור תוכנה.

4.3 מטריקס דיפנס, המחזיקה בפועל בנכס, עוסקת בפיתוח פרויקטים עבור המגזר הביטחוני. בין היתר חטיבה המפתחת תוכנה לגופים ביטחוניים בארץ ובעולם. בין לקוחותיה נמנים, צה"ל, מוסד, שב"כ והתעשיות הביטחוניות. כן נטען שיש לה לקוחות בחו"ל אם כי לא נאמר מי הם אותם לקוחות.

4.4 בנכס מתבצעת אך ורק פעילות של פיתוח תוכנה. כל שטח הנכס משמש לייצור ופיתוח פרויקטים בתחום התוכנה. ראיות לכך ניתן ללמוד מרשימת העובדים שצורפה לתצהיר העוררת, ומיתר המסמכים שצורפו, הצהרת המנהלים, אישור רואי החשבון והדוחות הכספיים.

4.5 פעילות מטריקס דיפנס בנכס עונה על המבחנים שפותחו בפסיקה לעניין סיווג הפעילות בנכס כ"בית תוכנה".

4.6 בסיכומי העוררת הוצגה גם טענה חלופית, לפיה גם אם מתברר כי הפעילות המתבצעת בנכס שונה במידת מה מהפעילות המוגדרת כ"בית תוכנה", יש בכל זאת לסווגה כבית תוכנה, לאור העיקרון כי בברירה שבין סיווגים יש לבחור בסיווג הספציפי הקרוב ככל האפשר לפעילות המתבצעת בנכס, ולהעדיפו על הסיווג הכללי השירי. עיקרון זה נקבע בבר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ. בענייננו לטענת העוררת, בכל מקרה פעילות העוררת (מטריקס דיפנס) בנכס קרובה יותר להגדרת "בית תוכנה" מאשר לכל הגדרה אחרת ולכן לפי העיקרון הנ"ל יש לסווגה כבית תוכנה.

טענות המשיב

5. טענות המשיב בתמצית הן :

- 5.1 קיים ערבוב ובלבול בין העוררת, בין מטריקס דיפנס ובין החברה האם מטריקס. המצהיר מטעם העוררת אינו עובד העוררת אלא עובד מטריקס דיפנס. רשימת העובדים והדו"חות הכספיים שהוצגו אינם של העוררת אלא של מטריקס דיפנס. רשימת העובדים שצורפה חסרה משקל ראייתי, מאחר ולא צורפו אליה תעודות ההסמכה של העובדים וראיות המעידות על השכלתם או הכשרתם של העובדים.
- 5.2 קיימת סתירה בין תיאור הפעילות של מטריקס דיפנס כמופיע בתצהיר מטעם העוררת ובחקירת המצהיר, לבין תיאור הפעילות בדו"ח הכספי של מטריקס דיפנס. בנוסף, הדו"ח הכספי אינו תומך בטענת העוררת כי בנכס מתבצעת פעילות של בית תוכנה.
- 5.3 המסמכים שהוצגו לוועדה בתמיכה לעדות מטעם העוררת, הוגשו לראשונה יחד עם התצהיר ולא הובאו מראש לידיעת המשיב טרם קבלת החלטתו בעניין הסיווג. לפיכך לוועדת הערר שתפקידה לבדוק את שיקול הדעת של המשיב, אין סמכות לדון לגופה של טענת הסיווג, ולבחון לראשונה מסמכים ו/או ראיות שלא הוצגו בפני המשיב. לכן מן הראוי לדחות את הערר על הסף. על העוררת לשוב ולפנות למשיב בבקשה חדשה ולהציג בפניו את כל המסמכים.
- 5.4 ואפילו מוסמכת הוועדה לבחון את המסמכים, הרי לעצם העניין במסמכים שהומצאו ע"י העוררת אין די בכדי לבדוק את פעילות העוררת בנכס, לא כל שכן לקבוע כי הפעילות בנכס מהווה פעילות של בית תוכנה.
- 5.5 העוררת לא הציגה ראיות לפיהן היא עומדת במבחן הכמותי ובמבחן המהותי כפי שפותחו בפסיקה. המשיבה מפנה לעמ"נ (ת"א) 19893-02-12 **פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו**. לעניין המבחן הכמותי נטען כי העוררת לא הציגה תשריט של הנכס המעיד על חלוקת הפעילות בנכס בין עובדי העוררת לבין עובדי החברה האחות (הכוונה ככל הנראה למטריקס דיפנס ר.ה.), ובכך לא עמדה במבחן הכמותי.
- 5.6 לעניין המבחן המהותי, העוררת לא הוכיחה כי היא מפתחת ומוכרת את התוכנה כסחורה, להבדיל מפעילות על בסיס עסקי של מתן שירות המבוצע במסגרת שימוש בפלטפורמה הממוחשבת.
- 5.7 העוררת רואה את עצמה ואת מטריקס דיפנס כארגון אחד. מן הבחינה המהותית והמשפטית אין הדבר כך. העוררת לא סיפקה מידע מספיק בכדי לאפשר מתן סיווג מועדף לעוררת בגין פעילותה בנכס של מטריקס דיפנס.
- 5.8 המוצרים המפותחים בנכס נועדו עבור לקוח ספציפי לפי דרישות ספציפיות מצד הלקוח. הלקוח עושה שימוש במוצר לצרכיו שלו בלבד ואינו משווק אותם כמוצר תעשייתי.
- 5.9 העוררת הגישה לוועדה ערר קודם (ערר מס' 140022167) בעניין דומה לגבי נכס בדרך מנחם בגין 148 ת"א בו פעלה מטריקס דיפנס. הנסיבות העובדתיות בערר

הקודם דומות וגם נימוקי הערר הקודם דומים לערר שבפנינו. הערר הקודם נדחה ואין שוני מהותי בין נסיבות שני העררים אשר מצדיקים החלטה שונה בערר זה.

5.10 לעניין טענת העוררת להעדפת סיווג ספציפי, טוען המשיב כי העוררת לא הוכיחה את היקף הפעילות בנכס העומדת בתנאים המצדיקים סיווג כבית תוכנה. לכן אין כאן קרבה דווקא לסיווג של בית תוכנה. הפעילות בנכס לטענת המשיב היא בעיקרה שירותית משרדית לרבות ייעוץ ללקוחות, ולפיכך הסיווג הנכון בגינה הוא הסיווג השירותי הקבוע בסעיף 3.2 לצו הארנונה.

דיון והכרעה

כאמור בראש החלטה זו, השאלה היחידה שנותרה להכרעה בערר היא שאלת סיווג הנכס והתאמתו להגדרת "בתי תוכנה" לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

התנאים לסיווג כ"בית תוכנה"

6. צו הארנונה קובע בסעיף 3.3.3 תעריף מיוחד לבתי תוכנה המוגדרים: "בתי תוכנה שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה...".

בעמ"נ 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן: "עניין 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."

7. לעניין המבחן המהותי ובדיקת "הפעילות הייצורית" נוהגים בתי המשפט ליישם את האבחנה בין "תעשייה" לבין "שירותים" באמצעות המבחנים שנקבעו בפסק-הדין של בית המשפט העליון בע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ (להלן: "עניין רעיונות") וכן בפסק הדין בבר"מ 1675/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב יפו (להלן: "עניין ברודקאסט"). בעניין רעיונות נקבעו ארבעה מבחני עזר עיקריים לקביעת האבחנה הנ"ל והם: (1) מבחן יצירת "יש מוחשי" אחד מ"יש מוחשי" אחר, כלומר האם בוצעה פעולה "ייצורית" של הפיכת חומר גולמי למוצר; (2) מבחן היקף השימוש במוצר – האם המוצר נועד לשימוש של ציבור רחב או אם הוא נועד לשימוש לקוח ספציפי, שאז הנטייה תהיה לומר כי מדובר בשירות ללקוח ולא לייצור; (3) מבחן "ההשבחה הכלכלית" – האם הפעילות הביאה לשינוי והשבחה כלכלית של המוצר; (4) מבחן "ההנגדה" – האם עיקר (ליבת) הפעילות שנעשית, קרובה יותר לפעילות ייצורית או לפעילות של מתן שירות.

8. ביישום המבחנים לעניין פעילות ייצורית על יצרני התוכנה, יש לבדוק את מאפייניה של פעילות הנישום בנכס. בעניין ברודקאסט נפסק כי המבחנים המשמשים לצורך סיווג "בתי מלאכה ותעשייה" כוחם יפה בשינויים המחויבים בכדי לקבוע האם מתקיימת בנכס "פעילות ייצורית" של ייצור תוכנה.

9. ליישום 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.

10. מבחן נוסף שנקבע הוא 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.

11. 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, (להלן: עניין איי פוינט") 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 ותפורים למידותיו האישיות של לקוח פרטי (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".

12. בבואנו לבדוק מהו הסיווג המתאים לפעילות העוררת בנכס בו היא פועלת ואשר לגביו הוגש הערר, עלינו לבדוק מהי פעילות המתבצעת בפועל בנכס הספציפי.

ראה לעניין זה עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן (להלן: "עניין פריאמפט") נאמר מפי כב' השופט הארי קירש: "24. הרי העשייה המבוצעת בנכס היא המכרעת לעניין החיוב בארנונה ואם העשייה היא כתיבת תוכנה כמוצר לשיווק ומכירה, אזי לדעתי די בעובדה פשוטה זו כדי לזכות בתעריף המוזל הניתן לבתי תוכנה. זאת הפעילות שהמחוקק ביקש לעודד, והניסיונות השונים להצר את היקף ההקלה על ידי מציאת אבחנות שונות – לא יצלחו".

13. מטעם העוררת הוגש תצהיר חתום ע"י מר יורם ירון מנהל אגף הייעוץ של מטריקס דיפנס. לפי התצהיר וכפי שהובהר בחקירת המצהיר, הפעילות בנכס נושא הערר מתבצעת ע"י מטריקס דיפנס. הנכס משמש כאתר לפיתוח תוכנה של פרויקטים המיועדים למגזר הביטחוני בארץ ובחו"ל. לא מתבצעות בנכס פעילויות אדמיניסטרטיביות כמו שיווק, מכירות, כספים, התקשרויות משפטיות וכיוצא ב. הלקוחות הן התעשיות הביטחוניות, חילות צה"ל, מוסד, שב"כ. לא צוינו שמות לקוחות מחו"ל.

14. בספרי המשיב רשומה כמחזיקת הנכס חברת מטריקס אי. טי בע"מ שהיא העוררת, ואילו החברה הפועלת למעשה בנכס היא חברה אחות של העוררת, מטריקס דיפנס. מצב זה מעורר קושי, במיוחד כאשר נדרשת העדפה באמצעות תעריף ארנונה מופחת לחברה העוררת, כאשר היא עצמה איננה מבצעת בנכס את הפעילות המזכה בהעדפה.

15. בחקירת המצהיר הוא הסביר כי מדיניות חברת האם מטריקס היא כי ההתקשרויות המסחריות לשכירות נכסים נעשות ע"י העוררת והיא זו שנרשמת כמחזיק בנכס. נראה לוועדה לקבל הסבר זה בהתחשב בכך כי מדובר בקבוצה עסקית גדולה כקבוצת מטריקס המחזיקה בחברות רבות, וקיים ככל הנראה הגיון עסקי לרכז את סוגי הפעילויות השונות בחברות המתמחות, לדוגמה לבצע את פעולות שכירת הנכסים עבור כל החברות באמצעות העוררת ובכך לחסוך מנגנונים כספיים ומשפטיים בחברות בנות אחרות שהתמחותן בסוגי הפעילות המקצועיים השונים שבקבוצה. לפיכך ככל שהוכח בפנינו כי הפעילות בנכס זכאית להגדרת "בית תוכנה" במובן צו הארנונה, לא תעמוד לרועץ לעוררת העובדה כי את הפעילות מבצעת מטריקס דיפנס שהיא חברה אחות של העוררת ושתייהן חברות בנות של מטריקס.

16. מתצהיר העוררת קשה להבין באיזה אופן פועלת מטריקס דיפנס, במיוחד במקטע העסקי של היחסים בינה לבין לקוחותיה. מעיון בתצהיר העוררת וכן מההבהרות שניתנו בחקירת המצהיר התקשינו להבין את המודל העסקי של פעילות מטריקס דיפנס למול לקוחותיה. האם התוכנה המפותחת בנכס נמכרת ללקוחות "כסחורה", האם מאידך עושים הלקוחות שימוש במוצרי מטריקס דיפנס בדרך של "ימוני" או קבלת שירותים, או בכלל אחרת.

17. סעיף 7 לתצהיר מטעם העוררת נאמר: "להלן דוגמאות מהפרויקטים בתחום התוכנה של העוררת..." – בחקירת המצהיר הוא תיקן ואישר כי רשימת הפרויקטים היא של מטריקס דיפנס. בהמשך הסעיף מדובר על פיתוח תוכנה המאפשר יכולות מתקדמות בעולם הרבובטי; פיתוח תוכנה המאשר יכולות מיפוי מתקדמות והפקה ממוכנת של תשתיות מיפוי; פיתוח תשתיות סימולציה בהקשרים של מערכים רבובטיים; פיתוח אלגוריתמיקה (עיבוד וידאו) עבור התעשיות הביטחוניות, ופיתוח תוכנות בתחום הסייבר עבור גופים במערכת הביטחון. הפרויקטים שונים זה מזה וייתכן כי יש שוני בין המימוש הכלכלי של הפרויקטים והיחסים מול הלקוחות לגבי כל פרויקט ופרויקט.

18. בחקירת המצהיר מטעם העוררת הוא השיב כדלקמן:
"מטריקס דיפנס פועלת גם בהרצליה גם בנכס וגם באתרים של הלקוחות שלנו. הדו"ח הכספי מתייחס לכלל הפעילויות של מטריקס דיפנס..."

ובהמשך: אנחנו אכן מספקים שרות וייעוץ בתחום הנדסת מערכות ואני אסביר, יש עבודות של פיתוח מערכות. הפעילות שאנו עושים בנכס אנחנו מפתחים מערכות, אנחנו לא נותנים ייעוץ ולא שרות: הגדרת דרישות, איפיון המערכת הנדסת מערכת, פיתוח, אינטגרציה, בדיקות. להבדיל שרות, יעוץ הנדסת מערכות לא נעשה בנכס הזה..."

19. ייתכן כי הלשון הכללית בה מדבר התצהיר והימנעות מפירוט אופי ההתקשרויות מול הלקוחות השונים, נובעים מהצורך לשמור על סודיות ביטחונית והדבר מובן. נציין כי העוררת לא העלתה נימוק זה בטיעוניה. דרך זו של הצגת הפעילות מקשה על הערכה נכונה של הפעילות לצורך הסיווג המבוקש, וללא הנחת תשתית עובדתית קונקרטית מספקת, לכל אחד מהמבחנים הנדרשים להכרה בסיווג של בית תוכנה, נתקשה לקבל את בקשת העוררת.

20. לתצהיר העוררת צורפו מספר מסמכים תומכים:

א. רשימת עובדים שכותרתה: "רשימת עובדי מטריקס במגדל היובל". גם כאן העוררת לא הקפידה לציין כי אלו הם עובדי מטריקס דיפנס. בחקירתו בפני הוועדה דייק המצהיר את העובדה ואישר כי כל העובדים ברשימה הם עובדי מטריקס דיפנס. עיון ברשימת העובדים מעלה כי רוב מכריע של העובדים המופיעים ברשימה הינם עובדי פיתוח או מחקר ופיתוח. המצהיר העיד כי מטריקס דיפנס מאכלסת את מלוא שטח הנכס. מכאן כי העוררת עומדת במבחן הכמותי הנזכר בפסיקה, לאחר שהוכיחה כי עיקר השטח בו היא מחזיקה בנכס מיועד לפעילות של ייצור התוכנה, וכן כי רוב מכריע של העובדים בנכס עוסק במחקר ופיתוח.

ב. אישור רואי החשבון של מטריקס דיפנס מיום 09.01.23 לפיו, לפי הצהרת החברה (ההדגשה איננה במקור ר.ה) פעילות החברה באתר הממוקם במגדל היובל היא פיתוח תוכנה. צורפה גם הצהרת חשב מטריקס דיפנס מאותו תאריך ובאותה לשון, עליה נסמך אישור רואי החשבון.

ג. מאזן ליום 30.09.22 והדו"חות הכספיים של מטריקס דיפנס לשנת 2021.

21. המאזן ליום 30.09.22 והדו"חות הכספיים לשנת 2021 מתייחסים לחברת מטריקס דיפנס בכללותה ואין בהם התייחסות ספציפית לפעילות המתבצעת בנכס. בחקירת המצהיר מטעם העוררת הוא אישר כי בנכס עובדים כ- 70 עובדים מתוך סך העובדים במטריקס דיפנס שהם כ- 600 עובדים.

22. במאזן ליום 30.09.22 שצורף ע"י העוררת מצוין כי מחזור הפעילות היה בסך - 151,049,297 ₪. בביאור מס' 8 מתואר אותו מחזור פעילות כ"מתן שירותי אחזקה ועיבוד נתונים". בדו"חות הכספיים תיאור ההכנסות לשנות המס המצוינות בדו"ח הוא "הכנסות משירותים".

המצהיר מטעם העוררת אישר בחקירתו כאמור, כי מטריקס דיפנס נותנת גם שירותי ייעוץ ושירותים אחרים, אלא שלפי עדותו, בנכס נושא הערר הפעילות הבלבדית היא פיתוח התוכנות.

23. ועדת ערר זו שליד עיריית תל אביב יפו, נדרשה לפני זמן לא רב להכריע בערר אחר שהגישה העוררת שלפנינו, לגבי נכס אחר בדרך מנחס בגין 148 בת"א יפו (עררים מס' 140022167, 140023000, 140024318 – להלן: "הערר הקודם")

גם בערר הקודם, החברה שפעלה בפועל בנכס נושא אותו ערר הייתה מטריקס דיפנס והשאלה המרכזית בה נדרשה הוועדה להכריע הייתה שאלת הסיווג כ"בית תוכנה", שאלה זהה לערר שבפנינו.

24. בערר הקודם הוגשו ע"י העוררת מאזן ודו"חות כספיים של חברת האם מטריקס (מטריקס אי. טי. מערכות בע"מ). נקבע בהחלטת הוועדה כי: "אין אפשרות ללמוד דבר מהדו"חות הללו על הפעילות הספציפית בנכס או על ההשפעה הכספית של הפעילות בנכס על דו"חות החברה, לא בצד ההכנסות ולא בצד ההוצאות. על סמך הנתונים שהוצגו בפני הוועדה, מספר העובדים הפועלים בנכס הוא חלק מזערי מכל עובדי החברה ואין בשום מסמך שהוצג דיווח על הוצאות השכר של העובדים וסיווג ההוצאה".

25. בערר זה צמצמה העוררת את הפער, והציגה את המאזן והדו"חות הכספיים של מטריקס דיפנס. למרבה הצער וכפי שצוין לעיל, גם במקרה זה לא ניתן, מתוך המסמכים שהוצגו, לבדל את הפעילות בנכס עצמו מתוך הפעילות הכוללת של מטריקס דיפנס. מספר העובדים בנכס הוא כתשיעית מעובדי מטריקס דיפנס, וכפי שצוין, הכנסות מטריקס דיפנס לכל הפחות הן הכנסות מעורבות של פיתוח תוכנה ושל מתן שירותים, ללא שניתנו נתונים להפריד ביניהם.

26. הוועדה קבעה בהחלטתה בערר הקודם כי הצהרת העוררת ואישור רואה החשבון הנסמך עליה הן בבחינת עדות עצמית של בעל הדבר, שאין בו בבחינת ראיה מספקת לעניין מתן תעריף ארנונה מיטיב, גם אם אין הוועדה מפקפקת בכנות ההצהרה. בערר זה חזרה העוררת והגישה כראיה מסמכים זהים במהותם. העוררת לא המציאה טיעון לקיומה של סיבה מספקת לסטיגיה מההחלטה הקודמת לעניין משקלם של אותם מסמכים כתמיכה בעמדת העוררת.

27. נטל הראיה בערעורי מס מוטל על העורר אשר נחשב כתובע ולכן הנטל הראייתי, כולל נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטל עליו. הלכה זו נקבעה ברע"א 1436/90 גיורא ארז חברה לניהול נ' מנהל מס ערך מוסף, פד"י מ"ו (5) 101. שם נאמר מפי כב' השופט דב לוין כדלקמן:

"אכן ערעור מע"מ, כמו ערעור מס הכנסה, כמוהו לכל דבר ועניין כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה יש 'תובע' הוא המערער ו'נתבע' הוא המשיב. המערער אשר נחשב כתובע לצורך העניין עליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו המוציא מחברו דינו כדין כל תובע גם לעניין נטל השכנוע"

בעמ"נ (ת"א) 143/02 יעד פירזול בע"מ נ' מנהל הארנונה שליד עיריית תל – אביב, נקבע כי הלכה זו חלה גם על ערר בני ועדת הערר כנגד החלטת מנהל הארנונה.

28. לאור כל האמור אנו קובעים, כי העוררת לא הרימה את נטל הראיה המוטל עליה להוכיח את טענתה, כי סיווג הנכס ע"י המשיב הוא מוטעה, וכי היא זכאית לסיווג המועדף של "בתי תוכנה" לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה. מסקנה זו גם מייתרת את הדיון בטענה

החלופית של העוררת בעניין העדפת סיווג ספציפי מול חסיווג הכללי, מאתר ואין בפנינו
ראיה מספקת לגבי אופי הפעילות וחשואות הסיווגים. בהתאם לכך הערר נדחה.

29. העוררת תשלם למשיב את הוצאות הערר בסך - 4,000 ₪.

תחלטה זו נכתבה ע"י חבר הועדה עו"ד ראובן חרן, בהסכמת יתר חברי הועדה.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 15.8.24

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

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

חבר: אחוז. מלדמן, עו"ד

חבר: ראובן חרן, עו"ד

יו"ר: אמרת א. קפלן, עו"ד

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב-יפו

ערר מס': 140025472

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: ש. לסר חברה למימון והשקעות בע"מ

-נגד-

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב מבוא תושיה 6, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000477355 ח-ן ארנונה מס' 11342259.

המחלוקת נוגעת ל-9 מ"ר המחויבים בסיווג שטחים טכניים; 7.44 מ"ר מהווה חדר מעליות על הגג ושאר השטחים יחד 1.25 מ"ר מהווים ארונות שעוני מים בקומות קרקע – קומה רביעית.

ביום 17/12/2023 ניתנה החלטה על ידי יו"ר הוועדה כלהלן:

"עניינו של הערר בשני נכסים; האחד, שטח מקלט, והשני, שטח טכני.
ביום 22/11/2023 הודיע המשיב כי לאחר ביקורת שנערכה בנכס ביום 20/11/2023 הוחלט לקבל את טענת העוררים בעניין המקלט והחייב בגין נכס זה יבוטל החל מיום 1/7/2023. ביום 23/11/2023 ניתנה החלטה לפיה טענת העוררים בעניין המקלט – מתקבלת וכי המשיב יגיש כתב תשובה לעניין השטח הטכני.

המחלוקת שנותרה בין הצדדים הינה ביחס לשטח טכני בסך 9 מ"ר הכולל ארונות חשמל וחדר מעליות. העוררת טוענת כי מדובר בשטחים שאינם בני חיוב בארנונה, ואילו המשיב טוען כי שטחים אלו נמצאים באחריות העוררת כבעלת הנכס, בהיעדר חברת ניהול.

אני קובעת את המחלוקת בעניין השטחים הטכניים להוכחות כדלקמן..."

ביום 25/1/2024 הוגש תצהיר עדות ראשית מטעם מר שמואל לסר מטעם העוררת. ביום 22/2/2024 הוגשו ראיות מטעם המשיב: תצהירו של מר ליאור מלכי, חוקר חוץ.

ביום 10/4/2024 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהירים על תצהיריהם. בסיום הדיון נקבע התיק לסיכומים.

ביום 27/5/2024 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. ביום 27/6/2024 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.

מכאן החלטה זו.

טענות העוררת

- השטח הטכני בגג בסך 7.44 מ"ר אינו בר חיוב שכן אינו מוחזק בידי חברת ניהול או ועד בית. מאחר ואין חברת ניהול או ועד בית – השטחים הטכניים אינם ברי חיוב כלל.
- השטחים מקומת הקרקע ועד קומה רביעית בגדלים 0.45 ס"מ – 20 ס"מ הם בקומות שונות בבניין משרדים. צו הארנונה קובע כי יחידת מטר פירושה כל מטר רבוע ומחצית מטר רבוע תעוגל כלפי מטה. מאחר ומדובר בקומות שונות של בניין מדובר בשטחים שאינם ברי חיוב.

טענות המשיב

השטחים מקומת הקרקע ועד הקומה הרביעית;

- מדובר בשטחים בסמיכות אנכית. השטחים המיוזרים המצויים באותו מיקום בכל קומה ולאורך צינור המים העובר לאורך כל הבניין ומכאן איחודם. בדרך כלל עיקרון הסמיכות האנכית בבניינים שאינם משמשים למגורים משמש לטובת הנישומים. במקרה זה, מדובר באחד המקרים הבודדים הפועלים לרעת הנישום.
- יש לקבוע כי מדובר בזוטי דברים ולמנוע הדיינות בנושאים קלי ערך.

שטח חדר המעלית;

- העוררת מחזיקה בשטחים הטכניים והיא באה בנעלי חברת הניהול ולכן היא מחויבת כדן בגינם.
- סעיף 1.3.1 ז קובע את התריג לכלל לפיו אין לחייב שטחים משותפים. העוררת היא הבעלים של הנכס ואחראית על ניהול המבנה ותפקודו השוטף ולכן היא באה בנעלי חברת הניהול לעניין חיוב השטח הטכני. המשיב מפנה לחקירת העד מטעם העוררת שהעיד כי הוא כבעל הבניין אחראי על השטחים הציבוריים ותחזוקתם וגם על המעליות ואף משלם למנקה. העוררת לא עמדה בנטל להוכיח את טענתה.

דיון והכרעה

חדר המעליות;

ככלל, שטחים טכניים כוללים את מערכות הבניין המשמשות לטובת העוררת והשוכרים והם ברי חיוב מאחר והם משמשים לתועלתה הכלכלית.

לאור עדותו של העד מטעם העוררת, שהיא הבעלים של הבניין, לפיה העוררת אחראית על תפעול הבניין, לרבות החזקת השטחים הציבוריים ותשלום עבור ניקיון הבניין, יש לראות בה כשוות ערך לוועד הבית של הבניין.

בהינתן כי מדובר בשטח טכני בר חיוב, הוא אינו פטור מארנונה, והעוררת היא זו שחבה בגינו.

שטח ארונות שעוני המים ;

לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, איננו סבורים כי במקרה זה ניתן לאחד שטחים זניחים בכלל הקומות על מנת שיצטברו לכדי 1.25 מ"ר על פי עקרון הסמיכות האנכית. כפי שציינה ב"כ המשיב, בהגיונותה, איחוד שטחים אנכיים, ככל שהוא מסייע לנישום, יש בו טעם. אולם ככל שמדובר במקרה כגון דא, שכפי שציין המשיב, הוא חריג, בו החיוב פועל לרעת הנישום, אין מקום לאיחוד שטחי שעוני המים והיה על המשיב להפעיל שיקול דעת דווקא בשל כך שמדובר במקרה חריג.

על פי העובדות שהונחו בפנינו, שטח שעוני המים הינו: בקומת הקרקע 45 ס"מ, בקומה הראשונה 20 ס"מ, בקומה השלישית 20 ס"מ ובקומה הרביעית 20 ס"מ. בין השטחים מחבר צינור מים.

בהתאם לסעיף 1.3.1 א לצו הארנונה "יחידת שטח פירושה כל מטר רבוע. בחישוב שטחו של נכס יעוגל כל חלק של מטר רבוע למטר השלם הקרוב, מחצית מטר רבוע תעוגל כלפי מטה". מכאן כי שטחים אלו אינם ברי חיוב.

עמדת המשיב כי יש לאחד שטחים אלו, בעוד על פי צו הארנונה לנוכח היותם "זוטות" כפי שציין המשיב, כלל אין לחייבם, באופן שפעולת האיחוד הופכת אותם לשטחים ברי חיוב – היא בלתי סבירה. אנו סבורים כי בהיותם שטחים שאינם ברי חיוב על פי ההגדרה בצו הארנונה, לא ניתן לאחדם ובכך להפכם לברי חיוב. היגיון זה מנוגד לעיקרון "זוטי דברים" שהזכיר המשיב.

חברי הוועדה סבורים כי במקרה בו איחוד השטחים פעל לרעת הנישום, ונוכח עמדת המשיב כי מדובר במקרה יוצא מן הכלל, זהו המקרה בו היה על מנהל הארנונה לחרוג מ'מנהגי' לאחד שטחים על בסיס הסמיכות האנכית, ככל שהוא מועיל לנישום, ולהעדיף את לשונו הברורה של סעיף 1.3.1 א לצו, לפיה מדובר בשטחים אשר אחד-אחד אינם ברי חיוב. במילים אחרות, במקרה זה העיקרון של פרשנות דיני המס לטובת הנישום, ולא באופן דווקא, גובר על פני מדיניות ההאחדה לאיחודם של שטחים אנכיים.

לאורם של שיקולים אלו, אנו קובעים כי השטחים שנמדדו בכל אחת מן הקומות אינם ברי חיוב בארנונה, ולא היה מקום לאחדם.

סוף דבר

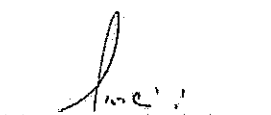
הערר מתקבל בחלקו. אנו קובעים כי שטח חדר המעליות הוא בר חיוב בארנונה וכי העוררת היא זו שמחויקה בשטח זה כבעלים שח חבנין המתפעלת את השטחים הצביריים. השטח טכני בסך 1.25 מ"ר של שעוני חמים בקומות קרקע – קומת רביעית – אינו בר חיוב ואיתור השטחים יבוטל.

המשיב יישא בחוצאות העוררת, זאת לאחר שחתקבלח טענתה בעניין שטח המקלט ולאחר שקיבלנו את טענתה בעניין חיוב שטחים טכניים – בחלקה, בסך 2,500 ש"ח.

ניתן בחיעור תצדדים ביום 15.08.24

בחואם לסעיף (2)5 לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים חתש"ס- 2000 ותקנת 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 החלטת.

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

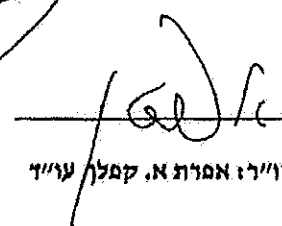


חבר: יעקב ישראל, ר"ח

קלדנית: ענת לוי



חבר: ראובן חרין, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

18

עררים מס': 140023380

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

140023198

140025014

140023795

שליד עיריית תל אביב יפו

140025951

ערר בהחלה:

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד יהושע דויטש

חבר: אודי ויינריב, כלכלן

חבר: עו"ד אהוד פלדמן

העוררת: אבנט תקשורת בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א

החלטה

הקדמה וגדר המחלוקת:

1. העוררת מחזיקה בנכס מספר 2000420212, ח-ן לקוח 10846005, ברחוב הברזל 31א, תל אביב בשטח של כ 398 מ"ר (לאחר שבמהלך ההתדיינות, העמד בהסכמה תחשיב שטח זה).
2. המחלוקת העומדת לדיון בתיק זה הינה סיווגו של הנכס. לטענת העוררת יש לסווגו בסיווג "בתי תוכנה", ולטענת המשיב כבניינים "שאינם משמשים למגורים".
3. העוררת טוענת כי "בנכס מושא המחלוקת הפעילות רובה ככולה הינה פעילות של ייצור תוכנה". נטען כי בנכס מתבצעת פעילות של מכירת תוכנת ענן באמצעות רצפת מסחר אוטומטית וכן עבודות אפיון ובדיקת איכות של פלטפורמת רצפת מסחר.
4. המשיב מאידך טוען, כי העוררת אינה מפתחת תוכנה אלא מוכרת תוכנות, שפותחו על ידי צדדי ג', ללקוחות שלה וכי היא, הלכה למעשה, נותנת שירותים ללקוחותיה.

ההתדיינות בפנינו:

5. בראשית מחלוקת זאת, הגישה העוררת ערר שעסק בגודל שטח החיוב. כטענה נוספת העלתה העוררת טענה בנוגע לסיווגה.
6. במהלך ההתדיינות, יושבה המחלוקת הראשונה, בהתאם להודעת הצדדים, אשר קיבלה תוקף של החלטה ביום 12.2.2023. נותרה איפוא, להכרעה המחלוקת בנוגע לסיווג בלבד.
7. ארבעת העררים המאוחדים, מתייחסים לשנים 2021 – 2023 (4 תיקים בגין 3 שנים, שכן לשנת 2021 נפתחו שני עררים). תיק חמישי שמספרו 140025951 הינו בגין שנת 2024 ומשנפתח לאחר סיום ההתדיינות בתיקים האחרים, נתבקשה וניתנה בו ביום (4.6.24) החלטת החלה.
8. העוררת הגישה שני תצהירים מטעמה. תצהירו של מר אמויאל, מנכ"ל העוררת, ותצהירו של מר זיידל, מאפיין ומפתח בעוררת.
9. מר אמויאל טען בתצהירו בתמצית כי: הפעילות בנכס היא של מכירת שירותי ענן, כי העוררת מצויה בתחילת דרכה וכי פלטפורמת המסחר הינה אוטומטית ומבוססת כולה תוכנה אשר אופיינה על ידי העוררת. מכאן עובר התצהיר לבחינת מבחני הפסיקה, מן הסתם, כפי שהובהרו לו ע"י פרקליטיו.

10. מר זיידל הגיש תצהיר, אשר כל כולו הצגת גדר תפקידו ותקופת עבודתו: "מנהל מוצר מפתח ומאפיין פלטפורמת רצפת מסחר למכירת שירותי ענן".

11. לתצהיר צורפה רשימת עובדים (37 עובדים). איש מעובדים אלו לא הוגדר כמפתח תוכנה.

12. כמו כן צורף לתצהיר הסכם התקשרות לדוגמא ממנו עולה כי העוררת מעניקה רישיון לשימוש בשירותים ותוכנות שלה כנגד תשלום תקופתי.

13. עוד צורפו לתצהיר, דוחות כספיים משנת 2021 מהם עולה כי החברה הוקמה בשנת 1997 ומשמשת כמפיצה של תוכנות מחשב.

14. המשיב הגיש מטעמו 3 תצהירים של מפקחים שביקרו בנכס ותיארו את המקום ואת שנאמר להם לגבי הפעילות בנכס.

15. ביום 1.5.23 התקיים דיון הוכחות.

16. בחקירתו אישר מר אמויאל כי בנכס לא מועסקים מתכנתים וכי העוררת לא עוסקת בכתיבת קוד תוכנה. הוא הסביר כי העוררת עוסקת במהות התוכנה מהיבט של תכנון ואפיון בכל הרמות של התוכנה כמוצר. העד הבהיר כי "התוכנה פירושה אפליקציה, שהינה רצפת מסחר אוטומטית לרכש רישוי (רישיונות) של תוכנות מקרב היצרנים הגדולים בעולם. כדוגמה: מייקרוסופט, אדובי ועוד". הפלטפורמה מאפשרת רכישת רישיונות. קבלן חיצוני כותב את הקוד.

17. בנוגע לרשימת העובדים הסביר כי מי שמתעסק בהנדסה מתעסק סביב השעון בפלטפורמה.

18. מר זיידל הבהיר בחקירתו הקצרה, כי הפלטפורמה לא מוצעת למכירה אלא רק מציעה שירותים: "אנחנו מספקים תוכנה שדרכה ציבור הלקוחות רוכש רישיונות. התוכנה הזאת היא פלטפורמה (ש)אנחנו כל פעם מוסיפים שירותים נוספים. היא לא מוצעת למכירה, אלא מציעה שירותים".

19. בא כוח העוררת ויתר על חקירת עדי המשיב ה"ה גרינבלט ואדלר והסתפק בחקירת מר דבוש, אשר הסביר את צורת עבודתו וכי המידע שהוא מילא בדו"ח שלו נמסר לו מעובדת החברה, חגית.

20. ביום 15.6.23 הגישה העוררת את סיכומיה בהם ציטטה בהרחבה את עדות מר אמויאל בחקירתו ולאחר סקירת המצב המשפטי, לשיטתה, סיכמה: "הוכח כי עיקר עיסוקה של העוררת בנכס נשוא ערר זה הוא הליך של ייצור תוכנה – ללא פעילות של העוררת בנכס לא היה מוצר סופי ו"חדש" למכירת תוכנה".

21. המשיב הגיש ביום 3.12.23 את סיכומיו וטען כי הוכח שהעוררת נותנת שירותים ללקוחותיה וכי לא נעשה כל ייצור של תוכנה בנכס. לטענתו הובהר כי עצם העובדה שבנכס מתבצעת פעילות כלשהי הקשורה למחשבים אינה מגיעה לכדי ייצור תוכנה. נטען כי ייצור התוכנה צריך להיות לב ליבו של הפעילות בעסק. דבר זה לא קרה ואף הוכח כי לא כך הם הדברים.

הנורמה המשפטית והפסיקה

22. תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז- 2007 (להלן: "תקנות ההסדרים"), החילו לאחר תיקון משנת 2010 בהגדרה "תעשייה", גם בתי תכנה: "תעשייה- לרבות...בתי תכנה".

בהתאם לתקנות ההסדרים, הגדיר צו הארנונה של עיריית תל אביב, בסעיף 3.3.3, את הסיווג של "בתי תכנה" במילים "בתי תכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תכנה". עולה

מן האמור כי על מנת שנכס מסוים יסווג בסיווג של בית תכנה יש להראות קיומם של שלוש תנאים מצטברים:

- א. בנכס מתבצעת פעולה של ייצור.
- ב. בנכס מיוצרת תכנה.
- ג. מדובר בעיסוקו העיקרי של המחזיק.

23. לאור ההגדרה שבתקנות ההסדרים, נמצא כי על מנת שנכס יזכה בתעריף המופחת של בתי תכנה, עליו לעמוד תחילה בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין פעילות ייצורית אשר מקנה תעריף מופחת למפעלי תעשייה.

24. מבחני זיהוי הפעולות הייצוריות נקבעו בע"א 1690/90 פקיד שומה תא 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח (1) 200 (1992). מבחנים אלה יושמו בעמ"נ (מינהליים ת"א) 11802-01-17 האניבוק אוונט פלנינג בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו, 29.05.2018) (להלן: "פסק דין האניבוק"), בו קובעת כבוד השופטת שטופמן: "משוגדר 'בית התוכנה' בסיווג 'תעשייה' נבחן בפסיקה סיווג 'בית התוכנה' בהתאם למבחנים שנקבעו לסיווג 'תעשייה', והם המבחנים שנקבעו בהלכת רעיונות. מבחנים אלו הם: א. יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר; ב. היקף השימוש במוצר המוגמר; ג. מבחן ההשקעה הכלכלי; ד. מבחן על דרך ההנגדה. על מנת לסייע בהבחנה בין פעילות ייצורית לבין מתן שירותים, משתמשים לעיתים גם במבחן ה'קשר המתמשך בין העסק ללקוח'. ראוי לציין כי מבחנים אלו הם בגדר מבחני עזר, המשמשים רק למתן אינדיקציות לסוג הפעילות המתקיימת בנכס, ואינם מהווים מבחנים מצטברים או מחייבים. כמו כן, על מנת לעמוד בתנאי צו הארנונה, יש לעמוד גם בתנאי 'העיסוק העיקרי' שלצורך בחינתו נקבעו שני מבחני עזר נוספים והם המבחן הכמותי והמבחן המהותי (עניין ווב סנס, פסקה 10)".

25. בעמ"נ (מינהליים ת"א) 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו, 08.08.2011) (להלן: "הלכת ווב סנס"), קובעת כבוד השופטת ברוש כי לצורך סיווג נכס כבית תכנה עליו לקיים בעיקר "פעילות ייצורית" של תכנה ועל העוררת חובה להוכיח קיומו של תנאי זה.

26. ביום 3.10.21, ניתן פסה"ד בתיק עמ"נ 60985-07-20 פריאמפט סקוריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן (פורסם בנבו). שני הצדדים התייחסו בסיכומיהם לפסק דין זה ביהמ"ש (כב' השופט קירש) קבע איזון בכל הקשור לסתירה הקיימת בין הפעילות המסחרית לבין זו התעשייתית, כאשר מרבית הפעילות המסחרית מתבצעת בידי חברת האם, ואילו עיקר הפעילות התעשייתית - ייצורית נעשית בתוככי הנכס אותו ביקשו לסווג בסיווג של בתי תכנה.

בפסק הדין נקבע שגם אם חברת הבת שבארץ מספקת את התוכנה כשירות לחברת האם, הדבר לא שולל את העובדה שפיתחה תוכנה שמשווקת ללקוחות קצה.

27. ביום 5.9.22 ניתן פסק הדין בתיק עמ"נ 24907-10-21 סימילרווב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו), שם עמד ביהמ"ש (כבוד השופטת רביד) על הדיוקים הנחוצים בהבחנות האופרטיביות שבפסק הדין בעניין פריאמפט סקוריטי הנ"ל.

בית המשפט העליון דחה ביום 28.3.23 בקשת רשות ערעור על פסק הדין הנ"ל, ראה בר"ס 671/22.

28. בתיק עמ"נ 21860/11/22 אופטיבל בע"מ, (כבוד השופט יקואל) נקבע: "המעוררת אינה מייצרת תוכנה לצורך מכירתה כסחורה, אלא מאשרת שימוש בפלטפורמה שפיתחה תמורת תשלום. מכאן מסקנת ועדת הערר שעיקר הפעילות המתבצעת בנכס המעוררת איננה ייצור תוכנה כי אם מתן שירותים, ולפיכך המעוררת אינה מפעילה בית תוכנה. בהחלטתה יישמה ועדת הערר על המקרה שלפניה את הדין החל כפי שהתגבש בפסיקת בתי המשפט, ולא מצאתי כי בהחלטה נפל פגם מנהלי כלשהו, או טעות אחרת בולטת על פניה" (סעיפים 12 ו-13 לפסק הדין).

29. ביום 19.11.23, קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורה של חברת וורטי וקבע כי סיווג יהיה סיווג של בית תוכנה. החלטתו של בית המשפט המחוזי, כפי שיורחב להלן, תומכת, לכאורה, בעמדת העוררת שלפנינו ומביאה למסקנת דעת הרוב, בוועדת הערר שם, כי דין הערר שהגישה, להתקבל.

30. פסק הדין הנ"ל (להלן "פרשת וורטי") ניתן בתיק עמ"נ 77431-05-23 ע"י כבוד סגן הנשיא השופט אליהו בכר. בכותרת פסק דינו, מצא בית המשפט המחוזי לצטט הלצה ממערכון בתכנית הסטירה "ארץ נהדרת": **"לא חשוב המוצר, חשוב הפרודקט"**, ויוצק, להלצה זו, בהמשך החלטתו, משמעות מעשית.

31. בפרשת וורטי עמדה לדיון השאלה המרכזית, האם ניתן לסווג את המערערת כבית תוכנה על אף שהיא לא מוכרת את התוכנה כמוצר, אלא שחברת האם עושה בו שימוש לצרכי מסחר מקוון.

32. בית המשפט מבהיר כי פיתוח אתרי אינטרנט הינו ככלל פעילות ייצורית, בהיותם יוצרים יש מוחשי, שלו תועלת כלכלית שמשביחה ככל שהתוכנה מתקדמת יותר. בית המשפט המחוזי קבע כי יש להתעלם בנושא זה מן הנעשה בחברת האם ולבחון רק את פעילות המערערת בנכס. לפיכך, קבע כי מדובר בייצור תוכנה גם על פי המבחן הכמותי והמהותי אשר בוחנים את פעילות ייצור התוכנה על פני פעילויות אחרות ואלו **"מטים את הכף לכיוון פעילות ייצורית בעיקר"**.

33. בית המשפט מוסיף ומבהיר בסעיף 31 של פסק הדין: **"אבהיר למען הסר ספק שלדידי אין חובה כי התוכנה המיוצרת בנכס תימכר כסחורה ("מוצר מדף" כלשון ועדת הערר), לצורך הכרה בפעילות פיתוח התוכנה כפעילות ייצורית. אני מודע לכך שדעתי זו שונה מדעות אחרות שהובאו בפסיקת בתי המשפט המנהליים, ועל כן אפרט את הנימוקים שהביאו אותי למסקנה זו"**.

34. בסעיף 32 לפסק הדין מבהיר בית המשפט כי יש להתאים את פרשנות הדין לעת המודרנית. (מעין "תיקון גירסא"). התאמה זו מפרשת "מוצר מדף" כמוצר שאדם מהישוב יכול לקבל אליו גישה לעשות בו שימוש. בעבר, נדרש היה הרוכש לאסוף את המוצר ממדף פיזי, בעוד כיום ניתן להגיע אליו באמצעים דיגיטליים.

כן הפנה בית המשפט לכך ש"בית תוכנה", על פי פשוטו של מקרא, הוא חברת הייטק העוסקת בפיתוח תוכנה, ללא קשר לשאלה האם התוכנה נמכרת כסחורה או שניתן לדוגמה להתקין אותה מחנות האפליקציות בנייד.

לאמור לעיל צירף בית המשפט את השאיפה שלא לפגוע בתחרות על ההון האנושי בכך שתיווצר אפליה בין החברות המוכרות תוכנה כסחורה לבין חברה המפתחת תוכנה שעובדת על פיתוח טכנולוגי חדש, המעוניינת לכתוב קוד איכותי ויעיל שמשגיג את מטרתו ומפתח את המוצר. לעניין זה, מוסיף בית המשפט ואומר, אין רלוונטיות אם התוכנה נמכרת כסחורה או שנעשה בה שימוש ברישיון או בצורות אחרות.

הנמקתו האחרונה של בית המשפט, להתאמת הפרשנות לעת המודרנית הינה: **"יש טעם בטענות המערערת שבמקרה דנן, המבחן אודות ייעוד התוכנה, יצר מצב אבסורדי בו למעשה נבחנות פעולות חברת האם שנמצאת בארה"ב, ולא פעולות המערערת – שעושה בפועל את השימוש בנכס. כזכור, דיני הארנונה נועדו לחייב את הנישום על השימוש בנכס – ואת זה יש לבדוק. אם כן, מקום בו חברת הבת בישראל עוסקת בפיתוח תוכנה וזה עיקר עיסוקה, יש מקום להכיר בה כגורם ייצורי להבדיל מגורם שירותי"** (סעיף 35 לפסה"ד).

35. לאחר שהוגשו הסיכומים, ביום 4.2.24, ניתן פס"ד בעמ"נ 34568-09-22 סיגניה קונסלטינג בע"מ נגד מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן "פס"ד סיגניה").

36. פס"ד סיגניה סקר את הפסיקה ואף התייחס לפרשת וורטי. בפס"ד סיגניה נקבע כי "יש לבחון את פעילות המערערת בראייה כוללת היינו הכוללת את מטרת הפיתוח והייעוד שיעשה בתוכנה... צדקה ועדת הערר את הגיעה למסקנה כי עיקר פעילות של המערערות הוא במתן שירות ללקוחותיה על בסיס התוכנה והטכנולוגיה שהיא מתפתחת".

37. בהתייחסו לפרשת וורטי אבחן ביהמ"ש את המקרה שלפניו וקבע: "הבסיס להנמקה שניתנה שם הוא ההפרדה העסקית שנעשתה בין פעילות המערערות (חברת הבת) לפעילות חברת האם. לטעמי, גם אם נכון להגמיש את מבחן הייעוד של המוצר לצורך קביעה אם מדובר בייצור תוכנה עדיין יש לעמוד על קיומה של פעולת הייצור הנועדה לשימוש הציבור בין אם על דרך מכירה ובין אם על דרך שימוש עיתי. ואולם, כאשר עסקינן בחברה המפתחת עבור עצמה פלטפורמה דיגיטלית אשר תשמש אותה למתן שירותים ללקוחות אין להכיר בפעילות כפעילות ייצור".

38. מסקנת פס"ד סיגניה יפה לעניינו.

39. מכל מקום, כפי שפרטנו לעיל, מסקנתנו היא כי לא מדובר בבית תוכנה, שכן עובדתית לא נעשית בנכס פעילות ייצור כלשהי, אלא עיקר פעילות העוררת, הינה במתן שירותים.

דיון והכרעה

40. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות אנו סבורים, כי העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה לביסוס טענתה כי עיקר עיסוקה בנכס הוא בהליך ייצור תוכנה. יתירה מכך, הוכח בפנינו כי עיקר הפעילות אינו של ייצור תוכנה אלא של עסק הנותן שירותים. נפנה בין היתר לראיות דלהלן:

40.1. מפיו של מנכ"ל החברה העוררת עולה, כי אין בחברה מתכנתים וכי החברה לא כותבת קוד. הוא עצמו הסביר כי החברה נותנת שירותים. כך גם עלה מדוגמת הסכם ההתקשרות שהוגש.

40.2. תיאור החברה הינו של מתן שירותים.

40.3. כך גם מפורט בדוחות הכספיים של החברה.

40.4. אין בדו"ח הוצאות מו"פ משמעותיות או הכנסות ממכירת תוכנות. עיקר ההכנסות הן ממכירת רישוי.

40.5. ככלל מהראיות שהוצגו עולה כי מדובר בעסק לכל דבר וכי בנכס עצמו לא נעשה כל ייצור תוכנה.

41. לעניין נטל ההוכחה הנדרש, כי הנכס הינו "בית תוכנה" ראה בין היתר 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

42. התמצא הוא כי דין הערר להידחות.

43. בנסיבות רגילות היה מקום לטעון המסקנת הסתף המיותר, של חניסיותות להשיג סיווג של בני תוכנה שאינם מתיימרים עם הוראות הדין, בחטלת הוצאות משמעותיות ברי, במקרה זה, חיתת לפסק דין סיגנית, השיבות מפורשת ובחירה לצורך דחיית הערר, אלא שפסק הדין ניתן לאחר תגשת הסיכומים. לשיכך, מצאט לבון להסתפק בחטלת הוצאות בסך של 3,000 ₪ בלבד.

44. עד נלקת, לכות העררה, כי במהלך התהליכות בפניו, קיבל המשיב את טענת העררה לעניין השטחים המשותפים והקסין, בהתאמה, את שטח הנכס.

14.08.24

ניתן בהעדר הצדדים תום

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"ט-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערר לפני בית המשפט לעניינים מנהליים והוא בתוך 45 יום מיום קבלת החלטת.

בהתאם לתקנה 20 (6) לתקנות תרשומות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוערת ערר) ותשליו - 1977 תפרסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

חבר, עייד אחד כלדמן

חבר, אדוי וינרם כלכלן

חבר, עייד יתושע דויטש

קלוגית, ענת לוי

במני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

ערר מס': 140025491

שליד עיריית תל אביב-יפו

במני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

העורר: ויקטור שטיינברג

-נגד-

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב ברזאני 9, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000327544 ח-ן ארנונה מס' 1035478 בסיווג "מגורים".

המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשטח חיוב הדירה והתעריף החל עליה בשל הגדלת שטח הדירה; העוררים מחויבים בגין שטח הדירה במלואו, לרבות בגין שטח מרפסת שהתווספה לדירה, ובסככה"ב 140.81 מ"ר. בעקבות הוספת המרפסת, ובהתאם לסעיף 2.3 לצו הארנונה, גם תעריף החיוב עלה מאחר וגודל הדירה הינו מעל 140 מ"ר. העורר טוען כי יש להפחית חלק מן השטחים בדירה כך שגודל הדירה לא יעלה על 140 מ"ר ובהתאמה תעריף החיוב – יפחת.

ביום 19/2/2024 ניתנה החלטה על ידי יו"ר הוועדה לפיה נראה כי אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים המצדיקה דיון הוכחות ומורה כי הצדדים יבואו בדברים ביניהם ויודיעו בתוך 14 יום האם ניתן לתת החלטה בתיק על סמך עובדות מוסכמות.

ביום 16/4/2024 הגיש העורר "התנגדות להחלטת הוועדה מיום 19/2/2024" במסגרתה הציע לקבוע הנחה כללית של 3% לכל הדירות על רקע סטיות במדידה". בנוסף, העורר טען כי נישת גבס מושלמת בחדר המגורים בשטח 1.48 מ"ר אשר מקטינה את שטח הדירה ל 139.39 מ"ר ונישה חלקית המקטינה את שטח הדירה ב- 2.06 מ"ר. לאור זאת התבקשה הוועדה להורות על תיקון המדידה ל- 139.39 מ"ר (וכפועל יוצא – הקטנת תעריף החיוב למטר).

ביום 30/4/2024 קבעה יו"ר הוועדה בהחלטה כי הוועדה אינה מוסמכת לקבוע הנחה כללית בשיעור 3% על רקע סטיות במדידה וכי התיק ייקבע לדיון מקדמי בנוכחות העורר. התיק נקבע לדיון ליום 5/6/2024.

ביום 5/6/2024, עוד בטרם הדיון בערר זה, נחתמה החלטת הוועדה בערר 140025520 אבנימלך מיכאל ומוריה נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו, שעניינו בדירה באותו בנין ונגע אף הוא להגדלת שטח הדירה וכתוצאה מכך להגדלת תעריף החיוב כתוצאה מתוספת מרפסת.

בפתח הדיון המקדמי הסכימו הצדדים לקיים את הדיון בהרכב חסר, ובנוכחות יו"ר הוועדה וחבר ועדה אחד בלבד לנוכח היעדרותו של חבר ועדה נוסף. העורר הגיש תשריט מדידה מיום 2/11/2023, טען כי יש להפחית משטח החיוב את שטחי הנישות בסך 1.48 מ"ר וטען כי הנישה המוגבהת קיימת רק בדירה נושא הערר (ולא בכל דירות הבנין). המשיב הפנה להחלטת הוועדה בראשות עו"ד שירלי קדם בערר 140015036 בענין חיוב שטחי נישות. בנוסף, העורר טען כי אין לחייב את שטח המסילה של דלתות ההזזה של המרפסת ברוחב 3 מ"ר עובי 0.21 מ"ר מאחר ואין מדובר ב'שטח דריכה' בר חיוב בארנונה. לאחר שמיעת טענות הצדדים בעל פה קבעה הוועדה כך:

"שמענו באריכות את טענות העורר. מתברר כי בדירת העוררים ישנה נישא שעל פי הנטען אינה בת חיוב ולכן יש בה כדי להשליך על גודל הנכס בכללותו. (האם מעל 140 מטר).

העורר טען גם לגבי המסילה של החלונות המרפסת וטען כי שטח זה 0.63 מ"ר אינו בר חיוב אף הוא מאחר ומדובר בחלון שנסגר כקיר.

העורר ימציא לתיק הערר בתוך 14 יום תמונה של הנישה וכן תמונה של הכניסה למרפסת שבה הוא רואה כקיר.

המשיב ישלים את תגובתו עד עמוד 2 ביחס לחיובם של שטחים אלו בתוך 14 יום ולאחר מכן התיק יועבר למתן החלטתו.

ביום 17/6/2024 התקבלה פנייה מטעם העורר במייל אליה צורפה תמונת הנישה בהתאם להחלטת הוועדה. בפנייה זו טען העורר כי בפתח הדיון הובהר לו על ידי יו"ר הוועדה כי התקבלה החלטה בענין אבנימלך והדגיש כי קיבל הבטחה שתהיה התייחסות עניינית לטענותיו וואני מפרש זאת כהסכמה שלא נחויב לשלם ארנונה של וילות חדשות באפקה השכנה עבור דירותינו בשיכון שנבנה לפני 42 שנה". העורר הוסיף וטען כי לתלית שלד הפלדה של המרפסת החדשה היה צורך בפירוק קיר בטון במעטפת הבנין באורך שלושה מ"ר ובגובה 45 ס"מ וכי בפתח שנוצר אחרי הפירוק הורכבה מסגרת עשויה מסילות אלומיניום ברוחב 21 ס"מ ועליה שלושה חלקי קיר עשויים אלומיניום וזכוכית. ה'מערכת', כך, לדברי העורר, מאפשרת מעבר למרפסת ומחליפה את קיר הבטון המקורי של הבנין. על פי הנטען, מסילות האלומיניום אינן חלק מהרצפה של הדירה, לא ניתן להניח עליהן ריהוט או לעמוד עליהן אלא הן נועדו רק למעבר. העורר הוסיף כי טענת חבר הוועדה (הכוונה בדיון המקדמי – הערת הוועדה) כי המסילה מהווה חלק מרצפת הדירה אינה נכונה. על פי הנטען במכתב זה, יש להפחית משטח הדירה בסך 140 מ"ר את 'שטח המסילה' של קיר אלומיניום וזכוכית בסך 0.63 מ"ר. העורר חזר בפנייתו גם על הטענה כי שטח הנישות המצטבר הינו בסך 4.24 מ"ר ברוחב 0.42 מ"ר ויש להפחית משטח החיוב סך 1.45 מ"ר כך ששטח החיוב יעמוד על סך פחות מ-140 מ"ר.

ביום 19/6/2024 ניתנה החלטה על ידי יו"ר הוועדה לפיה הוועדה תתייחס לטענות העורר בהחלטתה הסופית, ואין משמעות הדבר שישנה הסכמה "שלא נחויב לשלם ארנונה" אלא כי תינתן החלטה מפורטת שתתייחס לטענות הצדדים.

ביום 20/6/2024 הגיש המשיב תגובה משלימה המתייחס לשתי טענות העורר בדיון; הפחתת שטח המסילות והפחתת שטח הנישות. המשיב הוסיף וטען כי טענות אלו לא עלו במסגרת הערר ולכן מדובר בהרחבת חזית ושי לדחות על הסף.

מכאן החלטה זו.

על אף טענתו המוצדקת של המשיב כי טענות העורר נטענו בהרחבת חזית, החלטנו לפנים משורת הדין, בנסיבות מקרה זה, להתייחס לשתי הטענות שנטענו על ידי העורר, לגופן. דיון הוכחות לא התקיים, שכן המחלוקת איננה עובדתית, אלא מדובר בפרשנות של העורר ביחס לשטחים שאינם ברי חיוב בארנונה.

לאחר שקראנו בעיון את טענות הצדדים, ולאחר ששמענו את העורר באריכות בדיון שהתקיים ביום 5/6/2024, עיינו בתמונת הנישה שצירף העורר וכן בתשריטים שצורמו, וקראנו את כתב הערר ואת השלמת הטיעון ששלח במסגרת הפנייה מיום 18/6/2024, מסקנתנו כי על אף טענותיו הייצירתיות של העורר, מהנדס במקצועו, שניסה לשכנענו בחן רב כי שטח הדירה נמוך מ- 140 מ"ר, אין מנוס מלדחות את הערר.

לשונו של סעיף 2.3 לצו הארנונה ברורה, והוא מבחין בין תעריפי החיוב של דירה שגודלה עד 140 מ"ר ודירה שגודלה מעל 140 מ"ר. בעניין זה אין משמעות לפער בין בניין שנבנה כפי שטען העורר לפני 40 שנה ובין "יולות חדשות" בשכונה סמוכה, אלא משהתווספה לנכסו של העורר מרפסת, ככל ששטח הדירה בכללותו גדל, הרי שבהתאם לצו הארנונה תעריף החיוב הינו מעת הגדלת הדירה על פי התעריף שנקבע לדירות מעל 140 מ"ר.

נזכיר, כי בנה"ז אבנימלך בערר 140025520, העוסק בדירה באותו בניין, שבעקבות הגדלת המרפסת חוייבו בתעריף גבוה יותר, טענו כי יש לחייב את המרפסת כנכס עצמאי, המובחן מדירת המגורים, במטרה להגיע לתוצאה כי מדובר בשני נכסים שגודלם פחות מ- 140 מ"ר. הוועדה קבעה בהחלטה בערר זה כי הדירה והמרפסת הם יחידה אינטגרלית אחת, היציאה למרפסת הינה מתוך הדירה, ולא מצאה עילה לפיצול החיוב כמבוקש. בערר כאן נטענו טענות אחרות, והוועדה שקלה אותן בכובד ראש.

בחנו את שתי הטענות שהעלה העורר ביחס לשטחים שיש להפחית משטח החיוב.

שטח המסילות;

העורר טוען כי אין לחייב את שטח המסילות של דלתות ההזזה של המרפסת; העורר מכנה אותם קירות אלומיניום וזכוכית, וטוען כי בעבר עמד במקום קיר שהוזז לצורך הוספת המרפסת.

סעיף 1.3.1 ב לצו הארנונה קובע מהם שטחים ברי חיוב, ולפיו בשטח הבניין לא נכללים קירות חוץ וקירות פנים. עם זאת, אנו סבורים כי שטח המסילות אינו יכול להיחשב עוד כ"קיר", ובהתאם למצב העובדתי לאחר תוספת המרפסת, שטח המסילות מהווה חלק משטח הדירה הכולל הן את הדירה והן את המרפסת כשטח אינטגרלי אחד. בבחינת שטח החיוב העירייה אינה מתחקה אחר תולדות המבנה, אלא בוחנת את המצב העובדתי בפועל, והחיוב בארנונה הינו בהתאם למצב דברים זה. על אף הפרשנות הייצירתית שהציע העורר, לראות בחלונות ההזזה הפונים למרפסת כ-"קירות",

לא מצאנו כי שטח המסילות כמותו כקיר פנימי/ חיצוני שאינו בר חיוב, אלא עמדתנו כי מדובר בדלת / חלון חוזת הדומת, כפי שטען המשיב, לשטחי מפתח הדלת בדירת, המחויבים אף הם. מכל מקום, משמדובר בשטח בסך 0.63 מ"ר, קבלת טענת העורר ממילא לא מובילה לכך ששטח הדירה יעמוד על פחות מ-140 מ"ר...

שטח הנישות,

עינינו בתמונת הנישה שצירף העורר. מדובר בשטח בנוי ומקורה המשמש לתצוגה ואחסנה של כלי נוי, תשמישי קדושה, טלוויזיה, תמונות, מערכת שמע ועוד. עיון בתמונה מלמד כי מדובר בשטח בו נעשה שימוש על ידי העורר, והוא לא יכול להיחשב, בשום אופן, כשטח שאינו בר חיוב בארנונה... מדובר בנישה המשמשת כחלק מנכס העורר ואין עילח בדין לפטור אותה מתשלום ארנונה.

בעניין חיוב נישח בה נעשה שימוש ראועמ"י 13-12-28859 עיריית תל אביב נ קניון רמת אביב.

שטח החיוב,

העורר לא חמצא תשריט מדידת המלמד על סטיות במדידת שיצדיקו הפחתת של שטח החיוב. ככל שיעשה זאת בעתיד, וימצא מדידת המלמדת כי שטח הנכס הינו פחות מ-140 מ"ר – יהא על המשיב לשקול זאת.

סוף דבר,

לאחר בחינת טענות העורר, הגם ויש בהן משום חריבת חזית, הערר נדחה.

אין צו לחוצאות.

ניתן בהיעדר חצודים ביום 14/08/2024

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 החלטת.

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

חבר: דאובן הרן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי

יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

ערר מס': 140020906

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

העורר: ווידסלבסקי יוסף

-נגד-

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכסים נשוא הערר ותקופת הערר

הנכסים נשוא הערר נמצאים ברחוב חיי אדם 9 בתל-אביב ומחויב תחת הסיווגים כדלקמן:

נכס 2000213216 (204 מ"ר) – סיווג מוסך

נכס 2000213236 (214 מ"ר) – סיווג חניונים במבנה ללא תשלום

נכס 2000213221 (124 מ"ר) – סיווג מגרש חניה ללא תשלום

הנכסים ייקראו לחלוף ביחד: "הנכס"

ההשגה, הערר וההליכים שבפני הועדה

1. העורר הגיש ערר והמשיב הגיש כתב תשובה לערר. העורר הגיש כתב תשובה.
2. ביום 5.4.2021 וביום 7.6.2021 נערכו דיונים מקדמיים מקדמי בערר.
3. ביום 22.11.2021 הגיש העורר בקשה למתן החלטה בטענתו שיש לקבל את הערר מחמת כך שהמשיב לא הגיש תשובה במועד להשגה שהגיש העורר ואולם במסגרת הדיון המקדמי ביום 7.6.2021 הציג המשיב לוועדה החלטה על ארכה שניתנה על ידי הועדה וממנה עולה שכתב התשובה של המשיב הוגש בתוך תקופת הארכה.
4. ביום 28.12.21 הגיש העורר את תצהיר מטעמו וביום 7.2.2022 הגיש המשיב ראיותיו- תצהיר חוקר שומה.
5. ביום 8.6.2022 הוזמנו הצדדים לדיון מקדמי נוסף נוכח מספר בקשות שהוגשו על ידי העורר. במסגרת דיון זה ניתנה החלטה ולפיה כל טענות הצדדים יידונו במסגרת ההחלטה הסופית בתיק.
6. ביום 20.2.2023 נערך דיון הוכחות בתיק.
7. שני הצדדים הגישו סיכומים.

8. למרבה הצער, לאחר הגשת הסיכומים העורר לבית עולמו ורעייתו גבי טובה ווידסלבסקי, ביקשה להמשיך ולנהל את הערר תחת העורר כיורשת היחידה של העורר, מכח צוואתו אשר קיומה בצו שהוגש לוועדה.

הסוגיה הטעונה הכרעה

9. כעולה מכתב הערר המחלוקת נושא הערר שבנדון נוגעת לנכס/ים המצוי בקומת הקרקע של מבנה בן חמש קומות ששימש בעבר כמוסד. המחלוקת נוגעת לסיווג הנכס- האם יש לסווג את הנכס תחת סיווג מגורים ולפטרו מחיוב בהתאם לסעיף 1.3.1 (ד) לצו ("שטח מקורה ושאינו מקורה המשמש לחניה בלבד, בבניין המשמש למגורים") או, כטענת המשיב, הנכס בר חיוב כמוסד/תניונים במבנה ללא תשלום/מגרש חניה ללא תשלום.

טענות הצדדים

10. לטענת העורר בכתב הערר, המקום מזמן אינו משמש כמוסד. הליפטים אשר לטענת המשיב נמצאים במקום משמשים את דיירי הבניין כחניה והמתקן להרמת מנועים הוא כלי אוניברסאלי להרמת משאות שהובא למקום לצורך פריקת חלקי מעלית שהותקנה בבניין. גם שולחן המתכת שנמצא מחוץ לשטח הנכס שימש להתקנת המעלית. המשיב לא הוכיח שמדובר במוסד.

11. במסגרת תצהיר עדות ראשית שהוגש, טען עוד העורר כי הוא בעל הבניין בן חמש קומות שבו בו מצוי הנכס, והבניין ננטש ברובו בשל זיהום קרקע שנמצא בו. הואיל והבניינים סביב הבניין הוסבו למגורים, פנה העורר וביקש להסב גם את הבניין למגורים אולם פניותיו סורבו עד לפני כשלוש שנים, אז הוסבו שלוש קומות מתוך חמשת קומות הבניין לשימוש למגורים ואילו הנכס, שהיה מוסד צמוד קרקע, נותר סגור. העורר אכלס את הבניין בתהליך שארך כמה שנים והיה זקוק לצורך כך לחניה.

12. לטענת העורר, בתחילת 2019 הגיש השגה למשיב ואולם לא נענה, ובשל כך יש לקבל את הערר על הסף.

13. לגופו של עניין טוען העורר, שבנכס לא מתנהל מוסד אלא חונים בו רכבים. זהו השימוש בפועל בנכס ולכן יש לסווגו כחנייה לדיירי הבניין.

14. לטענת המשיב, אין מקום לסווג את הנכס בסיווג מגורים משעה שהנכס אינו משמש בפועל למגורים, ואף היתר הבניה אינו מאפשר זאת (ראה היתר הבניה של הבניין שניתן לעורר, נספח ג' לכתב התשובה). בנוסף, כעולה מביקורת שנערכה בנכס בחודש ספטמבר 2019, באחד הנכסים מצויים שני מתקני הרמה לרכבים ובשני מתקן נייד להרמת רכבים, שולחן מתכת, ברזלים וציוד רב נוסף. למרות שהעורר טוען שהמוסד שהיה במקום אינו פעיל מזה זמן רב, אזי כל עוד בשטח הנכס מצויים פרטים רבים השייכים למוסד לא ניתן לסווג בסיווג מגורים, בפרט כאשר היתר

הבניה מתיר שימוש לתעשייה בלבד. העורר לא עמד בנטל ההוכחה ולא הוכיח כי הבניין ו/או הנכס משמשים בפועל למגורים ולא הוכיח שהנכס משמש לחניה של הדיירים כפי שנטען.

15. בנוסף טוען המשיב בסיכומיו, שפניית העורר לא היוותה "השגה כדין" ולכן יש לדחות את הערר על הסף.

דיון והכרעה

16. העובדות נשוא התיק שבנדון אינן במחלוקת: הנכס אינו משמש כמוסך פעיל ויש בו ציוד מסוגים שונים השייך לעורר (ראה דו"ח החוקר מיום 26.9.2019 שהוגש על ידי המשיב, ואישור העורר על כך שהציוד נמצא בנכס נשוא הערר, עמ' 2 לפרוטוקול מיום 20.2.2023).

17. כידוע, סיווג נכס לצרכי ארנונה נקבע על יסוד השימוש שנעשה בפועל בנכס. על הועדה להכריע איפה בשאלה, מה הוא השימוש שנעשה בפועל בנכס: האם, כטענת העורר, הנכס משמש "כחנייה לדייר הבניין" ולכן אינו בר חיוב בהתאם לסעיף 1.3.1 ד' לצו, או האם, כטענת המשיב, בהעדר הוכחה אחרת יש לסווג את הנכס כמוסך/חניונים במבנה ללא תשלום/מגרש חנייה ללא תשלום.

18. סעיף 1.3.1 (ד) לצו הארנונה אליו מפנה העורר קובע כי:
"שטח מקורה ושאינו מקורה המשמש לחניה בלבד, בבניין המשמש למגורים, איננו נכלל בשטח היחידה". לשון הסעיף פשוטה ונהירה: על מנת לקבל פטור מחיוב, על העורר להוכיח כי מדובר בשטח המשמש לחניה בלבד ומצוי בבניין המשמש למגורים.

19. העורר לא הוכיח התקיימות שני התנאים הכלולים בסיווג אותו הוא מבקש להחיל על הנכסים: לא הוכח שהנכסים משמשים לחנייה בלבד (לא בכלל ולא של דיירי הבניין בפרט) וכן לא הוכח על ידו שהבניין עצמו משמש בפועל למגורים, למרות שהעורר הוא בעליו של הבניין. פירטנו לעיל את טענות העורר כפי שהופיעו בכתב הערר שהוגש וכן בתצהיר עדות ראשית. תצהירו של העורר נסוב רובו ככולו סביב פניותיו לעירייה ואינו כולל שום אסמכתא לעניין השימוש בפועל בבניין ו/או בנכס/ים, ולרבות צילומים.

20. העורר לא הציג שום ראיה ממנה ניתן ללמוד על טיב השימוש בפועל בבניין ו/או בנכס. במסגרת הערר ותצהיר עדות ראשית נטען שהבניין פונה תחילה מדייריו בשל זיהום שנתגלע בקרקע ולאחר מכן הושכר ברובו. במסגרת חקירתו הנגדית ציין שהוא משכיר שטחים בקומות הגבוהות של הבניין. כאשר נשאל העורר מדוע לא צירף הסכמי שכירות טען "אף אחד לא ביקש". ייתכן שמתדלו של העורר באי הצגת הראיות הנדרשות להוכחת טענותיו מקורו בכך שבחלק מההליך שבפנינו העורר לא היה מיוצג ואולם במבחן המעשה, הראיות לא הוצגו לוועדה והטענות העורר לגבי טיב השימוש שנעשה בנכסים פשוט לא הוכחו.

21. מעבר, הוצגו לתועדה צילומים (שהעורך אישר שצולמו בגבס) אותם צילם החוקר מטעם המשיב (בהם ניתן לראות בבירור ציוד רב המצוי בחלק מן הנכסים. תוחת זאת, לא רואים בצילומים שימוש בנכסיו לחגיגה, ממילא לא ניתן לראות בהם שימוש בלעדי לחגיגה ואין שימוש לחגיגה בידו וידי הבניין דווקא, מה גם שגם העורך לא טען שהחגיגה משמשת את הנכס. כך או כך, צילומי המשיב שהערים את טענת העורך לענין טיב השימוש בגבס. סוכר שוב, שעל מנת לקבל את העיסור הקבוע בסעיף 1.3.1 (ז) היח על העורך להוכיח (והגסל מוטל עליו) שהנכסים משמשים רק לחגיגה עבור דייר הבניין וכי הבניין משמש למגורים.

22. האיל ולא הוצגו הראיות הנדרשות להחלת העיסור הקבוע בסעיף 1.3.1 (ז) לנו, אין ממש מלקבוע שהנכס אינו מסור מוחלט.

23. טענת המשיב בטיעומי, שממית העורך לא התחמה "הטעה כדק" ולכן יש לרשות את העורך על הסף שלה כדי להרחיב תוקף אסורה משה שהטעה לא והעלמה על ידי המשיב במסגרת הערה. מן הטעם והנה הטעה נודחת על הסף מבלי לחון בה לטענה.

סוף דבר

24. על כן, ומכל הנימוקים הנמקדים לעיל העורך נדחת.

25. העורך הגיש במסגרת החלף עשרות בקשות בעניינים שונים, להם נדרש המשיב על פי החלטת העדה. מרבית הבקשות נדחו על ידי העדה בהחלטות מתמקדות. לאחר זאת הבשים לב לוחיות העיר מנימוקי הדחייה אנו מצאנו לבסוף לחייב את העורך בתשלום הנאמנות למשיב בסך 8,000 ש"ח בתוך 30 יום מקבלת החלטה זו.

10-8-24 מתן בהעדר הנדדים היום

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התשי"ט-2000 ותקנה 23 (א) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הנדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 60 ימים מיום קבלת ההחלטה. בהתאם לתקנה 20 (א) לתקנות הרשויות המקומיות (ערעור על קביעת ארטה כללית) (סדרי דין) בתעודת ערעור התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באגף האגסטנט של המשיב.

הנכס: אוחל מל, הריח
קלואית: ענת לי

חבר: אורי וינצ' כמלך

קו"ר: עריר היתר פיק

13

מס' ערר: 140024767

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

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

העוררת: חברת חלקה 106 בגוש 7107 בע"מ

-נגד-

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר שבנדון, בשטח כולל של 19 מ"ר, נמצא ברחוב טברסקי 8 בתל-אביב ("הנכס") ומחויב על יד המשיב תחת "מחסנים כלליים".

הערר וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגישה ערר ("כתב הערר") והמשיב כתב תשובה לערר ("כתב התשובה לערר").
2. ביום 26.6.2023 נערך דיון מקדמי ובמסגרתו הובהר כי המחלוקת בין הצדדים מתמקדת במטרים ספורים ומשכך אין מקום לקיים דיון הוכחות. הצדדים נתבקשו להגיש סיכומים.
3. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיה הטעונה הכרעה וטענות הצדדים

4. המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת למספר שטחים בבניין המחויבים על ידי המשיב כשטחים טכניים: ארון קיר וחלל מדרגות בקומה מינוס אחד, ארונות חשמל בקומת קרקע, מדחס בקומת הגג ומנועי מעלית בפיר הבניין (להלן ביחד: "השטחים הטכניים"). שטח המדחס הוזכר בערר אינו במחלוקת בהתאם לסעיף 22 לסיכומי המשיב.
5. לטענת העוררת, השטחים הטכניים כולם אינם ברי חיוב. ארון הקיר אינו מבנה, חלל המדרגות פטור מחיוב, ארון החשמל שייך לחברת החשמל ולא לעוררת, מנועי המעלית מהווים חלק בלתי נפרד מהמעלית ואינם ברי חיוב.

6. לטענת המשיב, העוררת מחזיקה בכלל השטחים נשוא הערר שכן הבניין הינו בבעלותה. כלל השטחים במחלוקת, המסתכמים ל- 18.5 מ"ר, מהווים חלק בלתי נפרד משטח הבניין לחיוב בהתאם לסעיף 1.3.1 ב' לצו.
7. ארון הקיר וחדר האחסון הכלולים בסיכומי העוררת שייכים לנכס אחר (בגינו לא הוגשו השגה וערר) ולכן לא מהווים חלק מהערר שבנדון. מבלי לגרוע מכך, מדובר שטחים מקורים בהם עושה העוררת שימוש בפועל כמחסן, כעולה מהצילומים שצירפה העוררת לערר, ולכן הנם ברי חיוב (פסייד קניון רמת אביב). ארונות החשמל נמצאים בשליטה ובאחריות העוררת, הן בכובעה כבעלת הבניין והן בכובעה כחברת הניהול (גם אם אינה מכנה עצמה כך). כך או כך, העוררת אחראית לתקינותם ולכן גם מחוייבת בשטח בני"ל בהתאם לסעיף 1.3.1 ז' לצו.
8. שטח מנועי המעלית מהווה חלק בלתי נפרד מהשטחים שיש לחייבם בהתאם לסעיף 1.3.1 ז' ולא מדובר בחלק מהמעלית עצמה. מדובר בחדר של ממש שהינו מרוצף.

דיון והכרעה

9. סעיף 1.3.1 ז' לצו שהינו הסעיף הרלוונטי לענייננו קובע כך:
- "שטח משותף בבניין או בקומה שרובו אינו משמש למגורים, לא יחויב, למעט בנין או קומה אשר לפחות 80% מהשטח הלא משותף מוחזק ע"י מחזיק אחד. שטחים משותפים אלו יחולקו ויחויבו באופן יחסי בין המחזיקים. שטחים המשמשים למערכות אנרגיה, מיזוג אוויר וכיוצא בזה והמוחזקים באחריות חברת ניהול או ועד הבית – יחויבו במלואם"**
10. לטענת המשיב שטח הארון וחלל המדרגות נגרע, החל מחודש דצמבר 2022, משטח הנכס שבנדון, ועל כן הערר שבנדון אינו כולל חיוב בגין שטח זה (נספח א' לסיכומי המשיב). טענה זו אינה מופיעה בתשובה לכתב הערר מטעם המשיב, שם נטען ששטחים אלו מחוייבים בהתאם לסעיף 1.3.1 ב' לצו, כשטחים מקורים, והעלאתה לראשונה במסגרת הסיכומים עולה כדי שינוי חזית אסורה והטענה נדחית בזאת בשל כך.
11. העוררת מצידה אינה חולקת על כך ששטחים אלו משמשים אותה לטובת אחסון ציוד השייך לה (ראו סעיף 3 לסיכומיה) ואף מצרפת צילומים המעידים על כך, אלא שנטען על ידה שהדבר דומה לנישות או מדפים במשרדים שאינם ברי חיוב. איננו מקבלים עמדה זו של העוררת. אכן, מדובר לכאורה בשטחים משותפים בבניין שאינם ברי חיוב על פי לשונו של סעיף 1.3.1 ז' לצו, ואולם מרגע שהעוררת תפסה חזקה מלאה ובלעדית בשטחים אלו, ועושה בהם שימוש בלעדי לצרכיה (כאחסון) ניתן לחשית על העוררת חיוב בגינם מן הטעם שלעוררת "זיקה ייחודית"

לשטחים אלו (ראה: בעמ"נ (מינהליים ת"א) 63833-06-20 נכסי אריאל חניון מגדל סונל בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (נבו 13.09.2021)).

12. אין ספק שארונות החשמל וכר חדר מנועי המעלית הנם שטחים טכניים הנכללים, עקרונית בסייפא של הסעיף ועל כן לכאורה ברי חיוב. יש לציין שהסייפא של סעיף 1.3.1 ז' כלשונו אינה רשימה סגורה. שאלת חיוב העוררת בגין שטחים אלו נעוצה איפה בהכרעה האם ניתן לראות בעוררת "חברת ניהול או ועד הבית", כאשר נטל ההוכחה להוכיח שלא כך הם פני הדברים, על פי לשונו של הסעיף, מוטל על העוררת.

13. אנו סבורים שיש להבחין, לצורך הכרעה, בין ארונות החשמל לבין חדר המנועים של המעליות. להבנתנו, ארונות החשמל אינם יכולים, בכל מקרה, להיחשב כשטחים "באחריות" העוררת גם אם העוררת היא "חברת ניהול" כמאמר הסעיף. ברור מאילו שארונות אלו הוצבו במקום על ידי חברת החשמל ויש להניח שחל איסור גורף על העוררת לפתוח את הארונות, גם במקרה של תקלה, לא כל שכן, לבצע תיקונים בארונות אלו. לאור זאת אנו סבורים כי לא ניתן להשית על העוררת כל חיוב בגין השטח של ארונות החשמל.

14. אשר לחדר מנועי המעליות נפנה לעמ"נ (מינהליים ת"א) 254-08 אפריקה ישראל נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א (נבו 06.09.2010) שם נדונו שטחים משותפים בבעלות העוררת, ובהם מתקנים המשרתים את מערכות הבניין השונות לשימושם של כלל הדיירים השוכרים. בית המשפט נדרש להכריע שם (כבמקרה שלפנינו) האם מדובר בשטחים הנופלים לסייפא של סעיף 1.3.1 ז' לצו, קרי האם מדובר בשטחים טכניים המוחזקים באחריות חברת ניהול או ועד בית המשפט דחה שם את טענת העוררת, שאינה משמשת באופן רשמי כחברת הניהול או ועדת הבית שכן הוכח שהעוררת (שם) שהיא שאחראית בפני הדיירים השוכרים על תקינות הבניין, כלומר משמשת על תקן חברת ניהול לבניין. וכך נאמר שם:

"משקבעתי כי עסקינן בשטחים ברי חיוב, נותר לבחון את מי יש לחייב בגינם. סעיף 1.3.1 ח' אינו מספק מענה לשאלה זו ולפיכך מפרשים הצדדים את לשונו כל אחד לפי דרכו. המערערת סבורה כי למרות היותה הבעלים של הנכס היא אינה חברת הניהול והיא אינה המחזיקה בשטחים נשוא השומה המצויים לשיטתה בחזקת דיירי הבניין. מנגד טוענת ועדת הערר כי למערערת הזיקה הקרובה ביותר לשטחים הטכניים ועליה מוטלת האחריות לשלמות ותפקוד המתקנים הממוקמים בשטחים אלה.

ככלל, אין מחלוקת בין הצדדים כי בהתאם לסעיף 8 לחוק ההסדרים יש לחייב בארנונה את "המחזיק" בנכס כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת העיריות. בהימצא מספר מחזיקים לנכס מקטגוריות שונות, כמו בענייננו בעלים-משכיר מול דיירים-

שוכרים, יש להעדיף את זה מביניהם שהינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס.....לאור העובדה שוועדת הערר קבעה כי עסקינן בשטחים טכניים שיש לחייבם בארנונה בהתאם לסעיף 1.3.1 ח' לצו, ולאור העובדה שלא מצאה ועד בית או חברת ניהול פורמאליים שהשטחים מוחזקים באחריותם ושיש לראותם כ"מחזיקים" בנכס וכמי שחייבים בתשלום הארנונה בגינו, קבעה ועדת הערר שלושה מבחנים לצורך הקביעה מיהו המחזיק בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס.....

המערערת, הבעלים של הנכס, משמשת ופועלת בנכס, כפי שקבעתי לעיל, בחברת ניהול לכל דבר ועניין, אף אם אינה מגדירה עצמה ככזו..... המבחן לכך הוא השימוש שנעשה בפועל על ידי השטחים טכניים אלה (ראה לעניין זה עת"מ (ת"א) 258/07 חירון מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו) [פורסם בגבו]. המערערת היא מי שמתחזקת ומנהלת את הבניין ומחזיקה באופן בלעדי בשטחים הטכניים ומי שאחראית בפני הדיירים לתפקודו התקין של הציוד המצוי בשטחים טכניים אלו..... לפיכך, קביעתה של ועדת הערר כי "חייב העוררת בתשלום ארנונה עבור שטח המתקנים הטכניים המצוי על הגג הינו כדין" הינה החלטה סבירה שאינה חורגת ממתחם ההחלטות הסבירות אותן יכולה הרשות לקבל בנסיבות העניין...."

15. ובהשאלה לענייננו: כאמור על העוררת מוטל להוכיח שלמרות שהיא מחזיקה בלעדית בנכס (וכבר קבענו כי זהו המקרה בענייננו) קיים גורם אחר אשר אחראי לתחזוקה ו/או התקינות של השטחים הטכניים בנכס שהם ברי חיוב. העוררת לא הרימה את הנטל בעניין זה.

16. בערר, כמו בסיכומי העוררת, אין כל התייחסות לשאלת הבעלות בבניין ו/או בשטחים המחוייבים, למעט הבעלות במדחס, ומכאן שהעוררת אינה חולקת על העובדה שהיא הבעלים של השטחים נשוא הערר או למצער בעלת הזיקה הקרובה ביותר לשטחים המחוייבים. העוררת גם לא התייחסה בכתבי הטענות שהוגשו לשאלה, האם מינתה חברת ניהול או שקיים גורם אחר שאחראי לתקינות המתקנים הטכניים. על כן ובהעדר הוכחה אחרת אין מנוס מלקבוע, כפי שנקבע בפרשת **אפריקה ישראל** לעיל, כי בהעדר גורם אחר אליו הועברה השליטה בנכס, העוררת היא בעלת השליטה בשטחים טכניים מעצם היותה המחזיקה ו/או הבעלים בו (ולמצער בעלת הזיקה הקרובה ביותר).

17. לעניין המדחס, אנו מקבלים את טענות העוררת בכתב הערר שמדובר במתקן השייך למחזיק אחר בבניין (מרפאת שיניים). בכתב התשובה לערר נטען שהעוררת לא הציגה לטענה זו שום סימוכין (סעיף 21) ובמסגרת הדיון הקדמי הורתה הועדה לעוררת לצרף לסיכומיה תצהיר התומך בטענה זו. במסגרת סיכומי המשיב הובהר על יד המשיב כי טענת העוררת בעניין זה מתקבלת (סעיף 22).

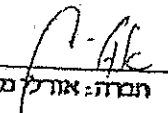
לסיכום

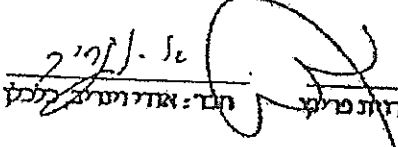
מכל האמצעים שלפני, הועד מוקדם לעיין חוב ארזות החשמל ושטח המדונה (שמואל המשיב
הטכניס להודיע) ואינו מוקדם בזה לזכות ארז הקיר, חודרי מנחי המעליות, וחלל המדונה
שמואל נסע על ידי המשיב כי אינם מהווים חלק מהשטח המצוייב במסגרת הערר.

מכאן והתבאה המעורבות אליה העני לא מצאן לכון לחיוב מי מהצדדים בהוצאות.

מזק בהער הצדדים היזם 18.8.24

בהתאם לטעני 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"ט-2000 ותקנה 23 (א) לתקנות בתי
משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערער לפני בית
המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה.
בהתאם לתקנה 20 (א) לתקנות הרשיות המקומיות נער על קביעת ארזות כללית (סדרי דין בהוצות
ערר) תשס"ז-1977 ופורסם החלטה זו באותר האינטרנט של המשיב.


חברה: אורל מלך, רח"ת
קלדיט ענת לי


חבר: אורי ורדיק, רח"ת
קלדיט ענת לי

מס' ערר: 140023984

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

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

העוררת: רייזאפ מומנטס בע"מ

-נגד-

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר שבנדון נמצא ברחוב דניאל פריש 3 בתל אביב ("הנכס").

המחלוקת בין הצדדים נסובה על סיווגו של הנכס המסווג על ידי המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

הערר וההליכים שבפני הוועדה

- העוררת הגישה ערר והמשיב הגישה תשובה לערר.
- ביום 12.9.2022 נערך דיון מקדמי.
- העוררת הגישה תצהירי עדות מטעמה של גבי יעל לוי אלקלעי, סמנכ"לית משאבי אנוש, ושל מר יפתח בר, מנהל טכנולוגיה ראשי בעוררת. המשיב הגיש תצהיר של חוקר שומה מטעמו, אליו צורף דו"ח ביקורת שנערך בנכס ("להלן: "דו"ח הביקורת").
- ביום 22.5.2023 נערך דיון הוכחות ובמסגרתו נחקרו המצהירים.
- הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיה הטעונה הכרעה

המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת לסיווג הנכס. הנכס מסווג על ידי המשיב תחת סיווג "משרדים, שירותים ומסחר" ואילו לטענת העוררת יש לסווגו בסיווג "בתי תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

טענות הצדדים בתמצית

טענות העוררת

1. העוררת עברה לכתובת הנכס שלעיל לאחר שפעלה באותה המתכונת בדיוק מנכס שברחוב אליעזר קפלן (להלן: "הנכס הישן") וביחס לנכס הישן ניתנה החלטת ועדת הערר הקובעת שיש לתת לנכס סווג של בית תוכנה. פעילות העוררת לא השתנתה עם המעבר לכתובת החדשה.
2. לגופו של עניין נטען על ידי העוררת, שהיא עונה להגדרת "בית תוכנה" כפי שפורשה בפסיקה. מבחן יצירת יש מוחשי: המערערת פיתחה תוכנת בסיס אשר החלה להמכר לציבור הרחב לצד המשך הפיתוח שלה באמצעות העוררת. גם השדרוגים אותם מבצעת העוררת בתוכנה שפיתחה מהווים "ייצור תוכנה חדשה" (פס"ד חשבשבת). מבחן על זרך ההגדרה: העורר מייצרת פלטפורמה המבוססת על אלגוריתמים מורכבים לפיתוח והתאמה של תוכנה לניהול משק הבית ובכלל זאת ניהול נכון של הכנסות, הוצאות ותסכומות. פלטפורמה זו מפותחת כולה בנכס ונמכרת ללקוחות העוררת. פעילותה העיקרית של העוררת בנכס היא המשך הפיתוח של התוכנה. התמיכה שהעוררת נותנת ללקוחותיה הוא באמצעות בוט ולא באמצעות צוות שירות שמעסיקה החברה. מבחן היקף השימוש: התוכנה מונגשת לקהל הרחב במטרה להגיע לחשיפה מקסימאלית. מבחן השבחת הנכס: המשך הפיתוח של התוכנה בנכס לצורך התאמתו לצרכי הלקוחות ולרבות פיתוח הממשקים עם בנקים, חברות השקעות וכדומה, היא פעילות שמביאה ערך כלכלי ללקוחות העוררת. המבחן הכמותי: העוררת עומדת במבחן זה, בשים לב להיקף השטח שמשמש את העוררת לצרכי פיתוח התוכנה (85% משטח הנכס) ולהיקף כח האדם שמוקצה לצורך כך (מתוך 60 עובדים בסך הכל; 45 עובדים הם מפתחים, כלומר 75% מעובדי החברה עוסקים בפיתוח תוכנה (סעיף 7 לתצהיר העוררת). הכנסות והוצאות העוררת: מן הדוחות הכספיים שהציגה העוררת עולה בבירור שעיקר הכנסות העוררת הן ממשקיעים, מה שמעיד על המשך הפיתוח של התוכנה.

טענות המשיב

3. פעילות העוררת אינה מזכה אותה בסיווג "בית תוכנה" שכן העוררת לא הוכיחה שהיא עומדת בתנאי סעיף 3.3.3 לצו כפי שפורש בפסיקה. העוררת אינה מוכרת את התוכנה שהיא מפתחת ללקוחותיה אלא עושה שימוש בתוכנה לצורך מתן שירותי ליווי וייעוץ פיננסי ללקוחות. לקוחות העוררת משלמים לעוררת תשלום חודשי עבור המידע שמספקת להם העוררת באמצעות התוכנה שפיתחה (ראה עדות גב אלקלעי, שהחברה גובה 45 ₪ לחודש תמורת מנוי לשימוש בתוכנה). בנוסף, רב עובדי העוררת אינם מפתחים. העוררת הכלילה בספירה של עובדי "הפיתוח" (45 עובדים) גם אנשים שאינם מפתחים, והסתפקה בהגשת רשימת עובדים שערכה בעצמה, ללא תימוכין נוסף באשר לתפקידם בחברה. בסופו של דבר, לשאלת הועדה, הודתה המצהירה מטעם

העוררת שלעוררת רק 13 עובדת מו"פ. גם מפרסומי העוררת ניתן ללמוד שהעוררת מציגה עצמה כחברה שמספקת שירותים ויש לתת להצגה זו משקל משמעותי. בנוסף, העוררת מקבלת תשלום קבוע מחברת מיטב ד"ש עבור שירותיה ושירותים ניתנים ללקוחות בדרך של תשלום למנוי חודשי עבור מידע שהלקוחות מקבלים מהעוררת. הפסיקה קבעה כי מודל זה של הכנסות עולה בקנה אחד עם *חברה למתן שירותים* ולא עם חברה לפיתוח תוכנה. טענת העוררת שעיקר הכנסותיה "ממשקיעים" לא הוכחה. העוררת לא צירפה הסכמי התקשרות עם לקוחותיה למרות שהתבקשה לעשות כן, וחזקה שאילו הובאו הסכמים כאמור הרי שהיו תומכים במסקנה שהחברה מספקת שירותים ותו לא.

דיון והכרעה

4. בית תוכנה מוגדר בסעיף 3.3.3 לצו כדלקמן:

"3.3.3 בתי תוכנה

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

5. 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:

5.1. 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.

5.2. 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 ייש מוחשי אחד מיש מוחשי אחד", מבחן "טיבו של הליך העסקי", מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מבחן "השבת הנכס" ומבחן "יעל דרך ההגדרה".

5.3. 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.

6. נציין עוד, שלאחרונה ניתן פסק דינו של כבי' השופט אליהו בכר שבו קיבל את ערעורה של חברת וורטי מחקר ופיתוח בע"מ, על החלטת מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, שלא לסווגה כבית תוכנה עמ"נ (מינהליים ת"א) 77431-05-23 **תדטי מחקר ופיתוח בע"מ נ. מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** (נבו 19.11.2023) (להלן: "**פס"ד וורטי**"). המערערת שם עוסקת בפיתוח פלטפורמה טכנולוגית למכירה וקנייה מקוונת באמצעות אתר אינטרנט ייעודי של מוצרי יד שנייה. מבלי להקדים את המאוחר נציין כי בשונה מעניינו, דובר שם בחברת בת בבעלות מלאה של חברת האם בארה"ב כאשר המערערת שם ממומנת לחלוטין על ידי חברת האם בשיטת "cost +". המערערת היא המפתחת של הפלטפורמה בישראל ואילו חברת האם משווקת את הפלטפורמה ללקוחות בארה"ב. בפסק דין ארוך ומנומק נקבע בפס"ד **וורטי**, שלמרות שהחברה (המערערת) מייצרת תוכנה עבור חברת האם בארה"ב, היא עומדת בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה (מבחן הייצור, היקף השימוש, מבחן ההגדה). בית המשפט מוסיף וקובע, שעל אף הדעות שהושמעו בפסקי דין קודמים, אזי לצורך הכרה בפעילות פיתוח התוכנה כפעילות ייצורית אין חובה כי התוכנה המיוצרת בנכס תימכר כסחורה ("מוצר מדף"), וממק זאת בשלל נימוקים, שתקצר היריעה מלפרטם כאן.

"ייצור תוכנה" - מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

7. בעמ"נ 13687-09-16 **חשבשבת (ייצור) 198 8 בע"מ נ. מנהל הארנונה של עיריית ת"א** (פס"ד חשבשבת) נקבע כי יישומו של מבחן זה ישיב לשאלה המרכזית הראשונה והיא, האם "**שידור**" המערכת היא ייצור תוכנה חדשה. מטרתו לבחון האם מתבצעת עבודת ייצור בנכס בכך שמחומרי הגלם נוצר מוצר חדש אחר (רעיונות)."

8. מנהלת משאבי האנוש של העוררת ציינה בתצהירה, שהחברה מייצרת פלטפורמה (תוכנה) לניהול כלכלי נכון של משק הבית. הלקוח הפוטנציאלי של החברה אינו פועל ישירות למול החברה אלא למול תוכנה שהוא מוריד למחשב האישי שלו באמצעות אפליקציה. הלקוח מזין לתוכנה את הנתונים האישיים שלו, ואילו התוכנה מנתחת את הנתונים ומספקת ללקוח מסקנות. לא מדובר בתוכנה המשמשת את העוררת לצורך מתן השירותים ללקוחות ("שימוש פנימי") אלא תוכנה המשמשת ישירות את הלקוחות. עוד צויין בתצהיר, שהחברה ממשיכה כל העת לפתח את התוכנה ולממשק אותה עם גורמים פיננסיים ואחרים, במטרה להרחיב ולייעל את התוצרים של התוכנה ללקוחותיה של העוררת (סעיף 17 לתצהיר גבי אלקלעי).

9. להוכחת הטענה כי הפעילות בנכס היא פעילות ייצורית (ייצור תוכנה), הציגה העוררת את המסמכים הבאים: רשימה של עובדי החברה (נספח 7) לתצהיר מנהלת משאבי האנוש נספח 1 לתצהיר מנהל הטכנולוגיות) ודוחות כספיים (נספח 3).
10. ברשימת העובדים, נספח 7, מצוין כי בעוררת מועסקים 13 מפתחי תוכנה מתוך 48 עובדים בסך הכל (27%). יתר העובדים הנם עובדי הנהלה ו/או מרקטינג ו/או מוצר. לעומת זאת, ברשימה שצורפה נספח 1 לתצהיר מנהל הטכנולוגיות, מוצגת תמונת "ראי" ולפיה 47 מעובדי החברה הם עובדי מו"פ. גבי אלקלעי נשאלה על סתירה זו בין שתי הרשימות והשיבה כי מדובר בעניין של "הגדרות" ולא בשינוי מהותי של תפקידי אותם עובדים. מקור ההבדל בכך שעובדים שהוגדרו ברשימה הראשונה כעובדי "מוצר" הוגדרו ברשימה השניה כעובדי "מו"פ". במהות, כולם שייכים לפעילות של פיתוח מוצר.
11. קשה להלום את ההבדל המהותי בין שתי רשימות העובדים שהוצגו לוועדה, למרות החסבר שניתן על ידי גבי אלקלעי כי מדובר, לכאורה, בשינוי הגדרות בלבד. בעיקר לא ניתן כל הסבר מדוע לתצהירה של מנהלת משאבי האנוש של החברה, בעלת הידע והמומחיות בכל הנוגע לנושא העובדים בעוררת, צורפה רשימה "שגויה" לכאורה (לשיטת העוררת) מבחינת הגדרות התפקיד של העובדים. גבי אלקלעי מקדישה חלק ניכר מתצהירה לתיאור השתלשלות העניינים שהביאה להגשת הערר, כמו גם לאמירות הנוגעות לטיב הפעילות של החברה, ותחת זאת תצהירה אינו מדייק, לשיטתה, בעניין היחיד שהינו בתחום מומחיותה- הגדרת התפקיד של עובדי החברה. לא רק זאת, אלא שגבי אלקלעי מפנה, בסעיף 22 לתצהירה, לרשימת עובדים הנכונה "ליום הגשת תצהיר זה", תוך שנטען שהרשימה כוללת את "תפקידים והרקע המקצועי שלהם", אלא שהרשימה כוללת רק הגדרה לקונית של תפקידים בחברה ולא מצוין דבר וחצי דבר בתצהיר על מהות התפקיד ו/או הרקע שלהם. בשורה התחתונה, ולמרות שהנטל בעניין מוטל על העוררת, רשימת העובדים המצורפת לתצהיר גבי אלקלעי אינה מלמדת הרבה על סוגי העובדים בחברה, ממילא לא ניתן להגיע ממנה למסקנה הנחרצת של גבי אלקלעי ש: "מעל 81% מעובדי החברה עוסקים בייצור ופיתוח תוכנה". יש לציין עוד שמסקנה זו עומדת בסתירה לעדות גבי אלקלעי ובה אישרה כי בחברה 13 עובדי מו"פ. בלבד.
12. מסקנה זו מתקשרת גם לכך, שלמרות שהערר הוגש באמצע חודש נובמבר 2021, העוררת לא מצאה לנכון להציג לוועדה נתונים כספיים עדכניים ביחס לפעילותה במועדים הרלוונטים לערר. הדו"חות הכספיים של העוררת לא צורפו כנספח לתצהיר גבי אלקלעי ו/או לתצהירו של מר בר, אלא צורפו כחלק מנספח 3 לתצהירה של גבי אלקלעי (מכתב העוררת למשיב). מסיבה לא ברורה תצהירי העוררת אינם כוללים כל התייחסות לנתונים העולים מהדו"חות הכספיים אף שברור מאליהם כי דו"חות אלו יכולים היו להוות אינדיקציה משמעותית לשאלה האם העוררת עוסקת ב"ייצור" (פיתוח) תוכנה או במתן שירותים. מבלי לגרוע מכך, הדו"חות הכספיים שהוצגו הנם מאזן שנתי ודו"ח רווח והפסד של העוררת לשנת 2019 (בהשוואה לנתוני 2018). בפני הוועדה לא

הוצגו נתונים כספיים הנוגעים לשנים 2021-22 שהן השנים הרלוונטיות לערר. מחדל זה נזקף לחובת העוררת (ראה בע"א 548/78 שרון נ' לוי, פד"י לה (1) 736, 760).

13. משלא סופקו לוועדה ראיות כלשהן, ולמצער ראיות מספקות, באשר לטיב ואופי העבודה המתבצעת בנכס, והואיל ונטל ההוכחה בעניין זה מונח באופן מוחלט בצד העוררת, הרי שאין בידי הוועדה את האפשרות לקבוע, כמתחייב, שהעוררת אכן עוסקת בנכס בעיקר בפיתוח תוכנה, ודי בכך לדעתנו על מנת להביא לדחיית הערר. למרות זאת ולמען הסר כל ספק, נדון גם ביתר המבחנים שנקבעו בפסיקה, לעיל.

"ייצור תוכנה" - מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

14. מבחן זה דן בשאלה האם המוצר המיוצר על ידי העוררת 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"). המצהירה מטעם העוררת הצהירה שהתוכנה אותה מפתחת העוררת נועדה לשימוש הציבור הרחב, והמשיב אינו חולק על הצהרה זו. מכאן, שהתוכנה עונה למבחן היקף השימוש.

"ייצור תוכנה" - מבחן השבחת הנכס

15. באיזו מידה הביאה הפעילות של העוררת לשינוי המוצר במישור הכלכלי? כפי שצויין לעיל, לא הוכח לוועדה שהעוררת עוסקת בעיקר בייצור תוכנה ו/או בשדרוגה, ולמרות זאת נוכל לקבוע שפעילות העוררת הקשורה בפיתוח תוכנה (וגם פעילות שדרוג הפלטפורמה הקיימת, עליה הצהירה מר בר) מביאות בהכרח ליצירת ערך כלכלי חדש לעוררת ו/או ללקוחות העוררת, ועל כן פעילות העוררת בנכס עונה למבחן השימוש.

המבחן הכמותי והמהותי

16. גבי אלקלעי צירפה לתצהירה (נספח 8) תשריט של הנכס ממנו ניתן ללמוד שמרבית עמדות העבודה נועדו לאיש עובדים שאינם עובדי מרקסינג ו/או הנהלה ו/או משאבי אנוש. עובדה זו מתיישבת גם עם תשריט החוקר מטעם המשיב שציין על גבי התשריט את העמדות המיועדות לאנשי הפיתוח. מכאן שמתקיים בנכס המבחן הכמותי.

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

17. עפ"י מבחן ההנגדה, עלינו לבחון האם הפעילות בנכס נמשכת אל מרכז הגרביטציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים". הפסיקה קבעה, והלכה זו שרירה וקיימת גם כיום, שנכס

יסווג כבית תוכנה אם הוא מייצר בעיקר תוכנה המיועדת כסחורה למכירה. ראה בעמ"נ (מינהליים ת"א) 11846-01-17 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו (נבו 11.04.2018) וכן עמ"נ (מינהליים ת"א) 19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (נבו 07.12.2013):

....כאמור, סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הדלבנטי 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 המערערת שם, היה על המשיב לסווג כ"תעשייה" או "בית תוכנה". בעניין גאו דע דחיתי את טענת המערערת, 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:

"המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא שהאפליקציה שלה נועדה לאפשר את 'הפעלת' הארכיב הממוחשב כך שבאמצעות התוכנה ניתן יהיה לענין, לתניק ולשלף 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 המעוררת וקיבלה לידיה הצעות מחיר שאליהן
התנייחה בהחלטתה (הצעות המחיר צורפו כנספח ד3 לערעור). אלה העלו,
כי עיקר הכנסות המעוררת הוא כתוצאה מדמי התשלום המתקבלים בידיה
בתמורה לשימוש במאגר הטפסים שלה.

.... לקוחות המעוררת אינם רוכשים מהמעוררת תוכנה, אלא משלמים דמי
מנוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי
שהליך זה מתמזה 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"...

18. על הלכה זו חזר בית המשפט המחוזי בתל-אביב, באשררו את החלטת ועדת הערר (מוטב זה)
שלא להכיר בעוררת כבית תוכנה, שכן העוררת אינה מוכרת תוכנה כסתורה אלא רישיונות
לשימוש בתוכנה שהיא מפתחת (עמ"נ (מינהלים ת"א) 24907-10-21 סימילרוב בע"מ נ' מנהל
הארנונה בעיריית תל אביב (נבו 05.09.2022):

"נקבע כי פעילות החברה אינו עולה לכדי "תעשייה"/"בית תוכנה" וזאת
משום שהיא אינה מייצרת תוכנה למכירה, אלא פיתחה אפליקציה שנועדה
להפעיל את הארכיון הממוחשב כאשר באמצעות התוכנה ניתן יהיה לעיין
ולשלף ממנו מידע. הנה כי כן, בהחלט ניתן להקיש מפסקי דין אלו לעניינו.
דומה כי פעילותן של חברות אלו מתאפיינת בכך שהפלטפורמה שפותחה על
ידן מהווה אך תשתית למתן שירות עבור הלקוחות. כפועל יוצא, החברות
מוכרות ללקוחותיהן רישיון שימוש בתוכנה או לחלופין גובות מהם דמי מנוי.
בעניין טראקס נקבע כי: "ניתן לראות כי שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו
מיועד למכירה כסתורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות לא יסווגו כתי
העסק כבתי תוכנה".

19. ביישום לענינו וכפי שפורט לעיל, לא הוכח על ידי העוררת שהיא עוסקת בעיקר בפיתוח תוכנה
ובנוסף העוררת מודה שמקור הכנסותיה אינו ממכירת התוכנה שהיא מפתחת, אלא משירותים
שהיא מוכרת ללקוחותיה, המבוססים על התוכנה שהיא מפתחת. כפי שצויין לעיל והובהר
במסגרת החקירות הנגדיות של מצהירי העוררת, העוררת גובה 45 ₪ לחודש מלקוחותיה עבור
השימוש בתוכנה וכאשר הלקוח מפסיק את המנוי מופסקת גם הגישה לתוכנה. עוד עלה בחקירת
מר בר, שלעוררת הכנסה קבועה נוספת מחברת מיטב ד"ש, בגין הקשר השירותים שמקבלים
לקוחות העוררת מחברה זו (עמוד 2 לפרוטוקול) ושמודל העסקי של החברה הוא מודל "סאס"
(תוכנה כשירות), כלומר שלקוחות החברה משלמים לעוררת עבור "השירות" שהם מקבלים ולא
עבור "התוכנה".

20. נביא בהקשר זה מדברי בית המשפט המחוזי ב עמ"נ (מינהליים ת"א) 35468-09-22 סיגניה קונסלטינג בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (נבו 04.02.2024) (להלן: "פס"ד סיגניה"):

"...והשאלה המרכזית העומדת במחלוקת נוגעת למבחן ההנגדה – המעמיד לדיון את השאלה האם ליבת הפעילות של המערערת, שאין חולק כי היא מפתחת תוכנה, קרובה יותר במהותה לפעולת ייצור או למתן שירותים. כפי שקבעה הוועדה סבורה גם אני, כי יש לבחון את הפעילות המתבצעת בנכסי המערערת בראיה כוללת, היינו, ייעוד ומטרת פיתוח התוכנה המשקפת את פעילות החברה בנכסיה. פעילות ייצור תכנה משמעה ייצור רב היקף של מוצר מדף אשר יעמוד לרשות הציבור, בין אם על דרך של רכישת או בדרך של שימוש חופשי. עת מיוצרת תכנה "ככלי עבודה" עבור החברה המייצרת, בבחינת ייצור פלטפורמה לשם מתן שירותים ללקוחותיה לא יוכר "מרכז הפיתוח" כמרכז ייצור ובהתאם לא יהנה מהגדרה של בית תוכנה לצורך החלת צו הארנונה.

24. בהינתן העובדות עליהן לא היה חולק: כי המערערת מקיימת פעילות פיתוח תוכנה וטכנולוגיה בתחום הסייבר ההגנתי בתוך הרשת, כתגובה לאירועי פריצה של אבטחת מידע וכן זיהוי איומים והתקפות ברשת (ראה תצהיר גבי שוורץ – סמנכ"ל כספים במערערת) ונותנת שירותיה באתרי הלקוחות; כי הכנסות המערערת הן מממן שירותי סייבר ללקוחות, שירותים המבוססים על מוצרי התוכנה שמפתחת המערערת ולא עבור התוכנה עצמה כמוצר במובן בו פיתוח התוכנה נותר רכוש המערערת; כי התפעול והיישום של התוכנה נעשים אצל הלקוח על ידי עובדי המערערת על גבי פלטפורמה ממוחשבת שהיא רכוש המערערת, ובדרך של התאמת המוצר לצרכיו הספציפיים של הלקוח וכי במהלך החטמעה יכול שימצאו דרישות לשינויים במוצר על מנת להתאימו ללקוח והשינויים, ככל שנדרשים, יעשו בנכסים בהם מחזיקה המערערת. (ראו תצהיר סמנכ"ל הכספים של המערערת) 25. על בסיס תשתית עובדתית זו, עליה לא היה חולק, צדקה ועדת הערר עת קבעה, כי אין להפריד בין העיסוק בפיתוח תוכנה לבין ייעודה של התוכנה, בפרט כאשר הייעוד מבוצע מתוך הנכסים בהם היא מחזיקה. על כן, יש לבחון פעילותה של המערערת בראיה כוללת, היינו הכוללת את מטרת הפיתוח והייעוד שיעשה בתוכנה. כך, גם צדקה ועדת הערר עת הגיעה למסקנה, כי עיקר פעילותה של המערערת הוא במתן שירות ללקוחותיה על בסיס התוכנה והטכנולוגיה שהיא מפתחת. הינה כי כן, על פי "מבחן ההנגדה" או "מבחן ייעוד התוכנה" פעילות המערערת בנכסים אינה עונה על הגדרה של "בית תוכנה" ועל כן אינה זכאית ליהנות מתעריף ארנונה מופחת".

21. דברים אלו של בית המשפט המחוזי יפים לענייננו, ואין אנו רואים מדוע ואיך ניתן להחריג את טיב הפעילות בנכס שבנדון מהפעילות המתוארת לעיל בפסק הדין, באופן שיביא למסקנה אחרת.

22. העוררת ביקשה להשלים את סיכומיה בהתייחסות לפסק הדין בעניין וורטי לעיל, שניתן לאחר שהוגשו סיכומי העוררת. כזכור, בית המשפט שם קבע (בניגוד לפסקי הדין שקדמו לו, המצוטטים לעיל) שלצורך הכרה בפעילות החברה כ"ייעוצית", אין חובה שהתוכנה המיוצרת בנכס תימכר כסחורה (מוצר מדף) ו/או שפיתוחה ישרת מגזר מקצועי מסוים או קהל יעד מסוים. העוררת טוענת איפה, כי בהתאם לכך אין לייחס משקל מכריע לעובדה שהיא אינה מוכרת את התוכנה אלא מוכר רישיונות לשימוש בה, ואין בכך שהעוררת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בתוכנה כדי לקבוע שמדובר בחברת שירותים. עוד נטען, שיש לאמץ את גישת בית המשפט ולפיה המבחן העיקרי הוא מבחן הפעילות בנכס, שהוא במקרה זה פיתוח תוכנה. בהתייחס לטענות אלו נבקש להפנות, פעם נוספת, לפסק הדין בעניין סיגניה המצוטט לעיל, אשר אבחן את המקרה שלפניו מפסה"ד וורטי, באומרו כך:

"לטעמי שונה המקרה שנדון בעניין וורטי מהנסיבות דנן והבסיס להנמקה שניתנה שם הוא ההפרדה העסקית שנעשתה בין פעילות המעוררת (חברת הבת) לפעילות חברת האם. לטעמי, גם אם נכון להגמיש את מבחן הייעוד של המוצר לצורך קביעה אם מדובר בייצור תוכנה עדיין יש לעמוד על קיומה של פעולת הייצור הנועדה לשימוש הציבור בין אם על דרך מכירה ובין אם על דרך שימוש עיתי. ואולם, כאשר עסקינן בחברה המפתחת עבור עצמה פלטפורמה דיגיטלית אשר תשמש אותה למתן שירותים ללקוחות אין להכיר בפעילותה כפעילות ייצור".

23. אנו סבורים כי אבחנה זו נכונה גם למקרה שלפנינו, שהרי אין חולק בדבר העובדה שהתוכנה אותה מפתחת העוררת, היושבת רק על שרתיה, משמשת את העוררת (ולא את הצרכן הסופי) לצורך מתן השירותים ללקוח הסופי, בדומה לחברה נשוא פסק הדין שעסקה בפיתוח תוכנה המהווה כלי שירות לשם מתן שירותי הגנת סייבר ללקוחותיה. בנוסף לכך יש לציין, שפסה"ד בעניין וורטי מתמקד במבנה ספציפי של חברת אם וחברת בת אשר האחת עוסקת בפיתוח והשניה בשיווק/מתן שירותים, וקיימת הפרדה מוחלטת ביניהן, באופן שלחברת הבת (המפתחת) לקוח אחד - חברת האם (שלה לקוחות קצה רבים). זהו לחלוטין לא המקרה שלפנינו, שבו קיימת ערבוביה בין פעילות הפיתוח לפעילות השיווק ומתן השירותים, עד כדי כך שקיים קשוי בהגדרת בעלי התפקידים בחברה (ראו לעיל). עוד נוסיף בהקשר זה את מחדלה של העוררת בהוכחת התנאי של "ייצור תוכנה" (ראה לעיל), למול פסה"ד וורטי שם הוכח מעל לכל ספק שהעוררת עוסקת בכך, ורק בכך.

24. לאור הנימוקים לעיל לא מצאנו שיש בפס"ד בעניין וורטי כדי לשנות ממסקנתנו לעיל.

סוף דבר:

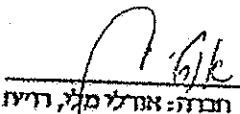
הערך מזה:

העודות והחייב בהוצאות בסך 5,000 ₪.

נמסר בהעדר הצדדים היום 18.8.24

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשס"ט-2000 ותקנה 23 (א) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סודי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 60 יום מיום קבלת ההחלטה.

בהתאם לתקנה 20 (א) לתקנות הרשיות המקומיות (ערעור על קביעת ארנונה כללית) (סודי דין) בהעדר ערעור התשס"ז - 1977 חפד"ס והחלטה זו באוור והאגטנט של המשיב


חברה: אורלי מלי, רחיו
קלחת-גפן לוי


חבר: אורלי מלי, רחיו
קלחת-גפן לוי

מכל לחדש מכל ולמש הנהגות במו את כישלון העודות במו, לזכר, תשס"ט-2000
שקובע ובטיקת.

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

ערר מס': 140025546

שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העורר: משה דוד פרס

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב רבינוביץ שפ"ר 8, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000154256 ח-ן ארנונה מס' 11304150.

אין מחלוקת בין הצדדים כי הנכס ריק (וכי הנחת נכס ריק לפי תקנה 13 לתקנות ההסדרים במשק המדינה נוצלה במלואה) והמחלוקת נוגעת אך ורק לשאלת סיווגו של הנכס בהיותו ריק. העוררת טוענת כי יש לסווג את הנכס בתקופה בה הוא ריק בסיווג "מחסנים", סיווג המתאפשר על פי היתר הבנייה. המשיב טוען כי ייעודו של הנכס הינו למסחר וכי לא ניתן לסווג את הנכס כשהוא ריק בסיווג מחסנים מאחר ומדובר בסיווג תלוי שימוש.

מאחר ואין מחלוקת עובדתית בין הצדדים, ביום 24/1/2024 החליטה יו"ר הוועדה כי הצדדים יודיעו האם ניתן לקבל החלטה בערר על סמך היתר הבנייה הקיים מבלי לקיים דיון הוכחות. ביום 6/2/2024 הוגשה הודעה מטעם העוררים כי הם מסכימים למתן החלטה ללא דיון הוכחות על בסיס היתר הבנייה הקיים. ביום 22/2/2024 הורתה יו"ר הוועדה על הגשת סיכומים מטעם הצדדים. ביום 10/3/2024 הוגשו סיכומים מטעם העוררים. ביום 19/3/2024 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.

מכאן החלטה זו.

רקע משפטי

בהתאם לתקנה 13 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה בארנונה), התשנ"ג – 1993 (להלן – "תקנות ההנחות"), רשאית רשות מקומית לפטור נכס ריק מתשלום ארנונה למשך ששה חודשים (להלן – "תקופת הפטור"). לאחר מכן, ועד לתקופה מצטברת של שלוש שנים מהיום בו הפך הנכס לנכס ריק, רשאית הרשות המקומית לתת הנחות בשיעור שנקבע בתקנה. בחלוף תקופה זו יחויב הנכס בשיעור הארנונה בו מחויב נכס פעיל.

הפסיקה קבעה כי ההצדקה הבסיסית לגביית ארנונה גם בזמן בו לכאורה המחזיק אינו מפיק תועלת משירותי העירייה, שהיא ההצדקה הבסיסית לגביית מס כאמור, היא לתמרץ מחזיקי נכסים ריקים לעשות בהם שימוש באופן שיביא לניצול המיטבי של הנכסים, ונובעת מכך שחיובו של נכס ריק בארנונה מבטא את העובדה שגם הוא נהנה במידה מסוימת משירותים מסוימים של העירייה (ראו למשל ע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח תקווה פ"ד מ"ו(4), 778).

מאחר ובנכס ריק לא מתקיימת פעילות, הרי שאין במבחן השימוש בפועל כדי לסייע לרשות להכריע בדבר סיווגו המתאים של הנכס (ראו ע"מ 8804/10 חלקה 6 בגוש 6950 בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו, פורסם בנבו). על רקע זה נדרש בית המשפט לשאלת סיווגו של נכס ריק לצרכי ארנונה.

בפסק הדין בבר"ם 5042/2002 סלומון נ' מנהל הארנונה שליד עיריית חדרה פ"ד נו(5), 302 נקבע כי יש לסווג נכס ריק בהתאם ליעודו התכנוני המקורי ולא על פי השימוש הקודם שנעשה בו. בפסק הדין בבר"ם 10360/06 תנופורט (1990) בע"מ נ' מנהל הארנונה של מוא"צ שער הנגב פירט בית המשפט כי כאשר מדובר בנכס שבפועל שימש לשימושים חורגים, השונים מן היעוד התכנוני של הנכס, יש לסווג את הנכס לפי ייעודו התכנוני המקורי, כיוון שהתעריף של סיווג זה נמוך יותר, ומשלא הופק הרווח הכלכלי שנבע מהשימוש הקודם, אין עוד הצדקה לחייבו לפי שימוש זה. הכלל שנקבע הוא שמכיוון שלא ניתן לסווג נכס ריק על פי שימוש בפועל, יש לסווג בהתאם ליעודו התכנוני, וכי יש לבחור את היעוד התכנוני הזול ביותר מבין היעודים התכנוניים האפשריים; בשלב הראשון – יש לבחור את כלל השימושים האפשריים בנכס המתאימים ליעודו התכנוני, ובשלב השני – לאחר שאותה מסגרת השימושים האפשריים על פי הדין, יש לבחור את הסיווג הזול ביותר, התואם את השימושים המותרים על פי דין.

בפסק הדין בבר"ם 991/16 אפריקה ישראל להשקעות בע"מ נ' בית ארלוזורוב חברה בע"מ (להלן – "עניין אפריקה ישראל"), דן בית המשפט העליון בשאלה הנובעת מן השלב הראשון; האם סל השימושים האפשריים על פי הדין מוגבל אך ורק לשימושים שהותרו בהיתר הבנייה או שניתן לכלול בו גם שימושים התואמים את היעודים שנקבעו בתכנית החלה על הנכס. בית המשפט העליון (כב' השופט עוזי פוגלמן) עמד בהרחבה על הרציונאלים העומדים בבסיס ההצדקה לחיוב נכס ריק בארנונה, והדגיש את המטרה לתמרץ את המחזיק לעשות שימוש יעיל בנכס, וכי לשם יצירת תמרץ כאמור נדרש כי אי הפעלת הנכס לא תהיה רווחית לנישום ביחס למצב הדברים בו הוא היה מפעיל את הנכס ונדרש לשלם ארנונה; רק השימושים העתידיים המותרים מבטאים את השימוש העתידי האפשרי אשר נמנע עקב אי הפעלת הנכס, ורק בהם ניתן למצוא אינדיקציה לסכום הארנונה ש"נחסך" מהנישום שאינו מפעיל את הנכס. נקבע, כי השיקול בדבר ההקלה עם הנישום אינו רלוונטי בשל איתור השימושים האפשריים לצורך הסיווג בארנונה, אלא רק בשלב השני העוסק בבחירת השימוש הזול ביותר.

בית המשפט העליון ציין בעניין אפריקה ישראל, כי היתר הבנייה, שהוא השלב האחרון בשרשרת, מגשים את העקרונות התכנוניים שנקבעו בתכניות ומיישם בקשר לנכס מסוים (סעיפים 145 (א) – (ב) לחוק התכנון והבנייה). הליך מתן היתר הבנייה הוא הליך פרטני שבמסגרתו בוחנת רשות התכנון את התאמתו של הבינוי המבוקש למכלול העקרונות התכנוניים החלים על הנכס ועל סביבתו, כפי שעוגנו בתכנון התקף. לפיכך, לא כל שימוש שהותר במסגרת הכוללנית יותר של התכנית ימצא את ביטויו בהכרח בהיתר הבנייה. משהוצא היתר בנייה לנכס, כל שימוש שנעשה בו שלא על פי ההיתר

אינו כדין, אף אם מדובר בשימוש שהותר בתכנית החלה על הנכס. לפיכך, קבע בית המשפט בעניין אפריקה ישראל, כי בשלב בחינת סל השימושים בנכס, יש לאתר את אפשרויות השימוש הקיימות למחזיק בנכס הריק, כנובע מדיני התכנון והבנייה:

"אפשרויות אלו הן רק אלו שהותרו בהיתר הבנייה. מכאן כי שימוש שנעשה בניגוד להיתר, ואף הם הוא תואם את התכנית, אינו משום שימוש אפשרי העומד לנישום".

באשר לשימושים אפשריים אחרים בנכס, שלא צוינו במפורש היתר, קבע בית המשפט כי:

"כל עוד לא הוגשה בקשה מתאימה וניתן היתר שימוש חורג, השימוש בנכס שלא לפי ההיתר אינו כדין ואין לסווגו לצרכי ארנונה על בסיס זה כפי שציינו מנהל הארנונה ועיריית תל אביב יפו והיועץ המשפטי לממשלה. האפשרות להגשת בקשה לשימוש חורג אינה מקנה למחזיק בנכס את האפשרות לעשות שימוש חורג קודם שיינתן אישור הרשות המוסמכת ולמותר לציין כי לזו האחרונה מוקנה שיקול דעת... וממילא הוועדה מוסמכת גם לדחות את הבקשה לשימוש חורג. לפיכך האפשרות להגיש בקשה לשימוש חורג אינה מעלה או מורידה, כל עוד הבקשה לא אושרה".

בסיכומו של דבר קבע בית המשפט כי:

"לצורך סיווג נכס ריק לצרכי ארנונה, יש להתחשב אך בשימושים אפשריים לפי היתר הבנייה. אין די בשימושים הקבועים בתכנית החלה על הנכס, כל עוד לא נקבעו במפורש בהיתר הבנייה".

בפסק הדין שניתן לאחרונה בבר"ם 8267/20 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו נ' שובל ניהול השקעות בע"מ (להלן – "עניין שובל") נדונה האפשרות לסווג נכס ריק כ"בית תוכנה". בית המשפט העליון קבע כי חלף קביעת כלל גורף בעניין זה, יש לבחון את השאלה האם ניתן להחיל סיווג משנה תלוי שימוש על נכס ריק בבחינת כל מקרה לגופו בהתאם ללשון הסיווג, המטרה שלשמה הותקן ומכלול השיקולים הרלוונטיים לאותו סיווג. ביחס לסיווג כבית תוכנה, נקבע כי לפי הגדרתו בצו הארנונה, התנאי לסיווג כבית תוכנה הינו כי עיסוקו העיקרי הינו ייצור תוכנה. לכן, החלת הסיווג בית תוכנה על נכס ריק אינה מתיישבת עם המטרה שביסוד הסיווג: להבדיל מן הסיווגים הראשיים על פי תקנות ההסדרים, קביעת סיווג משנה מסוג בית תוכנה נתונה לשיקול דעת הרשות המקומית. מדובר בסיווג ארנונה בשיעור מופחת שנועד להגשים מדיניות שמטרתה לעודד הקמת מפעלי הייטק בתחומי הרשות. מטרת הסיווג המוזל לא מתקיימת כאשר בנכס לא מתקיימת כל פעילות. נקבע, כי כאשר הנכס עומד ריק אין בו כדי לקדם את הצמיחה הכלכלית של הרשות, ולפיכך ההצדקה לסיווג המופחת שנועדה לשמש תמריץ לסוג פעילות מסוים אינה מתקיימת; קיום הפעילות עצמה הוא זה שמהווה הצדקה לתעריף המופחת, זאת בשונה מהסיווגים הראשיים, גם אם התוצאה הינה כי נכס יחוייב בתעריף גבוה יותר כאשר הוא ריק מאשר במקרה בו נעשה בו שימוש.

דיון והכרעה

היתר הבנייה החל על הנכס קובע כלהלן: "בקומה התחתונה מקלט, ארכיון, חדר כספות, מחסן, חדר מדרגות ותא מעלית. בקומה א' אולם בנק, חש' מחסן, חדר מדרגות ותא מעלית. בקומת ביניים – יציע, חדר מדרגות, מחסן ופיר למעלית. בקומות ב' ו ג' מחסן חש', חדר מדרגות ותא מעלית בכל קומה. על הגג חדר מכוונות למעלית וחדר מדרגות".

לטענת העוררת יש לסווג את הנכס כנכס ריק על פי השימוש הזול ביותר האפשרי על פי היתר הבנייה – מחסן.

לאחר שקראנו בעיון את טענות הצדדים, ולאחר שקראנו בעיון את פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין שובל, הגענו למסקנה כי סיווג נכס כ"מחסנים" בהתאם לסעיף 3.3.2 לצו הארנונה הינו סיווג ספציפי תלוי שימוש, ולכן לא ניתן לסווג את הנכס בהיותו ריק בסיווג זה, גם אם מדובר בשימוש מותר על פי היתר הבנייה.

סעיף 3.3.2 לצו הארנונה קובע כך:

"3.3.2 מחסנים (סמלים 770 - 773)

מחסני ערובה, מחסני עצים וכן מחסנים אחרים המשמשים לאחסנה בלבד ובתנאי שלקוחות אינם מבקרים בהם, אינם נמצאים בקומת העסק אותו הם משרתים, ואינם נמצאים בקומות רצופות לעסק, ולמעט מחסנים המשמשים לשווק והפצה, יחויבו לפי התעריפים המפורטים להלן:

"...

התכלית בבסיס סעיף 2.3.3 לצו הארנונה המעניק סיווג מופחת ל"מחסנים" היא הוזלת דמי הארנונה למחסן המשרת עסק (עמ"נ (ת"א) 60288-06-13 ש.ה.א. שירותים הובלה ואחסון בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב).

הפסיקה קבעה כי התעריף המיוחד והזול למחסנים מיועד למחסנים שנועדו לאחסנה מממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, אינם ממוקמים לידו ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק, עובדיו ולקוחותיו (עמ"נ 50496-07-10 (ת"א) חברת סבן ניסים נ' עיריית תל אביב).

מכאן שתכלית הסיווג המופחת למחסנים הינה הוזלת דמי הארנונה למחסן המשרת עסק בהתקיים התנאים המפורטים בצו: הנכס משמש לאחסנה בלבד, לקוחות אינם מבקרים בו, הנכס אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת או בקומה רצופה לו והנכס אינו משמש לשיווק והפצה. מלשון צו הארנונה עולה כי ממילא לא כל שימוש של "אחסנה" מסווג על פי צו הארנונה בסיווג "מחסנים" ומדובר בסיווג הנתון לשיקול הדעת של המשיב, הבוחן את התקיימות מכלול התנאים הקבועים בסעיף בפועל, ובכלל זה מיקומו של הנכס ביחס לעסק העיקרי וכן את משך האחסנה.

לאחר ששקלנו את טענות הצדדים בסיכומיהם, אנו סבורים כי הצדק עם המשיב וכי מחזיק נכס ריק אינו יכול להנות מסיווג הנכס כ"מחסנים" המזכה בתעריף מוזל מחסן המשמש עסק עיקרי, מאחר ומדובר בסיווג המחייב כי השימוש יתקיים בפועל בנכס, אף אם הסיווג אינו מנוגד ליעודו התכנוני של הנכס, ואף אם הוא שימוש מותר, כבעניינו. בהיעדר שימוש בפועל כמחסן המשמש

נכס עיקרי, ועונה על התנאים הקבועים בצו, ההצדקה לסיווג המופחת שנועדה להקל על העסק העיקרי בתשלום ארנונה עבור אחסנה ממושכת – אינה מתקיימת.

סיכומם של דברים;

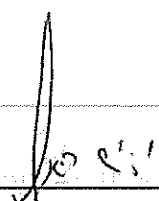
משמצאנו כי סיווג מחסנים הינו סיווג תלוי שימוש בפועל בנכס, קרי, שמקיים את ארבעת התנאים הקבועים בו, וכי לרשות המקומית שיקול דעת לבחון בכל מקרה ומקרה האם מתקיימים התנאים לסיווג כאמור, ומאחר ולא כל "אחסנה" מוכרת בזכאית לסיווג מופחת זה – לא ניתן לסווג את הנכסים הריקים נושא הערר, שלא מתקיימת בהם כל פעילות, בסיווג זה.

הערר נדחה. אין צו להוצאות.

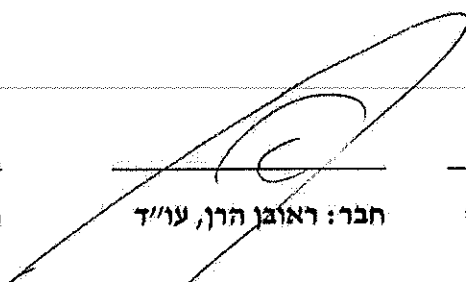
ניתן בהיעדר הצדדים ביום 8/8/24

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.

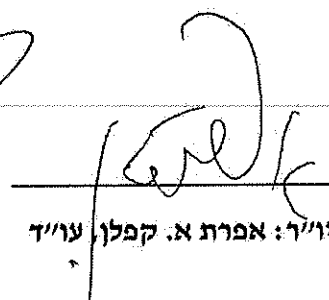
בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.



חבר: יעקב ישראל, רו"ח



חבר: ראובן הורן, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב-יפו

עררים מס': 140024430

140025286

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – עו"ד אהוד פלדמן

העורר: מטווי טיומקין

-ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינם של העררים בנכס הנמצא בדרך מנחם בגין 78, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000165039 ח-ן ארנונה מס' 11246759 ששטחו 92 מ"ר בסיווג "בתי קפה ומסעדות".

העורר טוען כי יש להעניק לנכס פטור נכס ריק בהתאם לתקנה 13 לתקנות ההסדרים במשק המדינה, ולחילופין להעניק לו פטור נכס לא ראוי לשימוש בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות.

המשיב טוען כי הנחת נכס ריק נוצלה במלואה מיום 7/6/2020 ועד ליום 5/12/2020 בתקופת הבעלות הנוכחית ולכן לא ניתן להעניקה שוב. עוד נטען כי העורר פנה לראשונה למשיב ביום 27/4/2022 בבקשה להעניק לנכס פטור לא ראוי לשימוש מחודש ינואר 2022. ביום 1/5/2022 נערכה בנכס ביקורת ממנה עלה כי הנכס אינו עונה על התנאים למתן הפטור כפי שנקבעו בסעיף 330 לפקודת העיריות ובפסיקה.

ההליכים בתיק הערר

- ביום 21/12/2022 התקיים דיון מקדמי בערר. לאחר שמיעת טענות העורר, ועמדת ב"כ המשיב לפיה לאחר קבלת הראיות מטעם העורר המשיב יבחן את עמדתו, ניתנה החלטה על ידי הוועדה, כי העורר יודיע בתוך 30 יום האם הוא עומד על הטענה בדבר נכס ריק וטענות העורר כי הנכס לא היה ראוי לשימוש מחודש ינואר 2022 בין היתר בשל שיפוץ מאסיבי של עיריית תל אביב, שלא איפשר גישה לחנות, נקבעה להוכחות ונקבעו מועדים להגשת תצהירים.

- ביום 23/1/2023 הודיע העורר כי הוא עומד על הטענה בדבר הנחת נכס ריק.
- ביום 2/7/2023 הגיש העורר "תצהיר עדות" שלא נחתם בפני עורך דין אלוו צורפנו: תרשים/מפה, צילומים של צינור יציאת ביוב חתוך מקרוב וצילום כניסה לחנות. העורר טען בתצהירו כי הוא הגיש לעירייה תוכנית עסק מסוג 4.2 ג – איסוף ומשלוחים, ללא ישיבה,

כי ביום 21/1/2022 המשיבה צמצמה את רוחב הכניסה לחנות והפכה אותו למעבר צר לחולכי רגל לצורך החלפת תשתיות. ביום 23/2/2022 עובדי העירייה הרימו את תשתיות המדרכה, וביטלו את אפשרות הגישה לחנות. ביום 3/4/2022 פועלים שמו בטון לאורך כל הרחוב אך לא חיברו את הנכס לביוב. דרישת העורר לחבר את הנכס לביוב ושוב ושוב סורבה בטענות שונות.

- ביום 16/7/2023 הגיש העורר בקשה לאיחוד הערר לשנת 2022 עם הערר לשנת 2023. ביום 6/8/2023 הוגשה תגובת המשיב לבקשה. ביום 9/8/2023 אוחדו העררים כמבוקש ובהסכמת הצדדים.
- ביום 2/8/2023 הוגש תצהיר מטעם המשיב; תצהירו של חוקר החוף מר אושרי בן דוד אליו צורפה ביקורת מיום 3/5/2022.
- ביום 24/1/2024 התקיים דיון הוכחות. בפתח הדיון הוחלט, בהסכמת ב"כ המשיב, לאחר שהעורר הוזהר כדיון, לראות בהצהרה שהוגשה לתיק כתצהיר. העורר והחוקר מטעם המשיב נחקרו על תצהיריהם. בסיום הדיון החליטה הוועדה כי:
"העירייה תקיים ביקורת בנכס על מנת לבחון את מצבו לאחר קריסת הגג ויצולמו תמונות עדכניות של הנכס מבפנים ומבחוץ. החוקר יבדוק האם הנכס מחובר לביוב ולמים. ממצאי הביקורת יועברו לוועדה בתוך 14 יום. הביקורת תתואם מול העורר. תשומת לב העירייה לכך שטענת העורר כפי שהתבררה בדיון היום היא כי מדובר במבנה שנוצר במעבר בין שני בניינים (לדעתו), הקומה השנייה היא ככל הנראה בלתי חוקית ונאטמה ברובה על ידו, על פי דרישות רישוי העסקים, נתייע סגרה את גישה הנכס לביוב, השירותים מחוברים לביוב אחר באופן בלתי חוקי, ונתייע חיברה את המרזב לתוך ביוב באופן שאין ניקוז של הגג ושל מי הגשמים. לאור כל אלו במצב העורר לא מצליח לקבל רישיון עסק לאחר שסיים את השיפוץ שכן בעלי המקצוע אליהם הוא פונה ובכלל זה מהנדסים וכן חברת מי אביבים לא מוכנים להפוך את הנכס לראוי לשימוש.

לאחר קבלת המסמכים שהתבקש העורר להמציא העירייה תבחן פעם נוספת האם יש מקום להעניק לעורר פטור לכל הפחות עבור תקופת השיפוץ.

העירייה תמסור עמדתה בתוך 14 יום מיום מועד הביקורת.

- ביום 25/1/2024 הגיש העורר מקבץ חשבוניות בגין שיפוץ הנכס, בהתאם להחלטת הוועדה.
- ביום 4/6/2024 הוגשה הודעה מטעם המשיב, לפיה לאחר בחינה נוספת של טענות העורר בדיון מיום 24/1/2024, בחינת המסמכים שהמציא ולאור ממצאי הביקורת הנוספת שנערכה ביום 12/2/2024, הוחלט להעניק לנכס פטור מתשלום ארנונה בהיותו לא ראוי לשימוש למשך ששה חודשים מיום 16/1/2024 ועד ליום 15/7/2024 בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות. המשיב הודיע כי הוא סבור כי החלטה זו משקפת את נסיבות העניין וממצא את הערר עד תום.
- ביום 5/6/2024 החליטה יו"ר הוועדה כי המשיב יצרף את עמדת העורר בתוך 7 ימים. ביום 18/6/2024 הגיש העורר תגובה בה ביקש לקבוע שיש לפטור את הנכס מתשלום ארנונה לכל התקופה מיום 16/1/2022 ועד ליום 16/1/2025. בעקבות עמדת העורר, הועבר התיק למתן החלטה.

דיון והכרעה

לאחר המצאת הראיות מטעם העורר החליט המשיב להכיר בנכס כלא ראוי לשימוש מיום 16/1/2022 למשך ששה חודשים.

השאלה העומדת בפנינו הינה האם יש מקום להעניק לנכס פטור לתקופה נוספת.

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 :

"משגוענו 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 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 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 מורסם, 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 בחקוק, יש לפרשו לפי המשמעות הרגילה שמייחסים לו בני-אדם' (ע"א 753/68 מלכה פרנסיס, ואחי נ' בנימין רוזנברג, פ"ד כג(2) 182, 187 (1969) - השופט, כתארו אז, י' כהן); 'באין הגדרה מיוחדת בחקוק 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 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 דיירים, 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 "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבניין...".

על פי הפסיקה, יש לפרש את הוראות סעיף 330 לפקודת העיריות בצמצום, והשימוש בהוראה זו הוא במשורה.

בפנינו דו"ח ביקורת שנערך על ידי המשיב ביום 2/5/2022. בפנינו העתקי חשבוניות שצירף העורר המלמדים על היקף שיפוץ שאינו גדול. העורר העיד כי בתקופה מסוימת הכניסה לחנות שלו נחסמה בעקבות עבודות תשתית. העד מטעם המשיב העיד כי במועד הביקורת, בחודש מאי, הגישה לחנות הייתה פתוחה. העובדה שאין חיבור ביוב כיום לחנות אינה מלמדת על כך שהוא אינו ראוי לשימוש כלשהו. העורר לא המציא ראיות נוספות הנוגעות לשנת 2023 ולכן, לאחר שקילת מכלול הראיות שבפנינו, מצאנו כי בהחלטת המשיב לפטור את הנכס מתשלום ארנונה למשך ששה חודשים מיום 16/1/2022 מתקיים איוון ראוי ונכון.

סוף דבר:

לאור הודעת המשיב הערר מתקבל בחלקו;

לנכס יוענק פטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות החל מיום 16/1/2022 למשך ששה חודשים. טענות העורר ביחס למצב הנכס כמצדיק תקופת פטור נוספת – לא הוכחו.

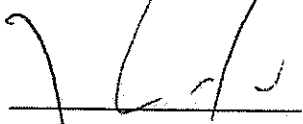
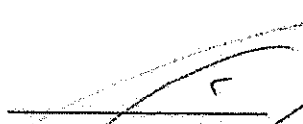
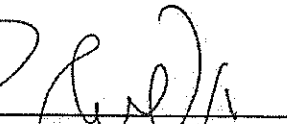
אשר להנחת נכס ריק; הנחה זו נוצלה במלואה ואין עילה בדיון להעניקה שוב לנכס זה.

אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 6/8/24

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 החלטת.

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: אהוד פלדמן, עו"ד	חבר: ראובן הורן, עו"ד	יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד
קלדנית: ענת לוי		

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

ערר מס': 140025166

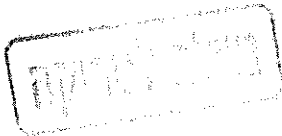
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – עו"ד אהוד פלדמן



העוררת: ישרוטל יזמות ופיתוח בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בלמעלה מ- 20 נכסים הנמצאים ברחוב דיזינגוף 99, תל אביב-יפו.

לטענת העוררת הנכסים מהווים "אדמת בניין" שאינה בת חיוב.

אין חולק כי הנכסים אינם ראויים לשימוש והוכרן על ידי המשיב ככאלה בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות בשל העבודות המתבצעות בהם. הנכסים נמצאים כיום בתקופה השנייה, לכן מחויבים על פי התעריף המזערי על פי השימוש האחרון שנעשה בהם.

ההליכים במסגרת הערר

- הערר הוגש ביום 24/5/2023. בערר נטען כי ההשגה שהגישה העוררת לא נענתה. כתב התשובה הוגש ביום 4/9/2023.
- ביום 12/11/2023 ניתנה החלטה על ידי יו"ר הוועדה כי העוררת תצרף את ההשגה, שלטענתה לא נענתה, בתוך 14 יום. המשיב התבקש להתייחס לטענה כי ההשגה לא נענתה.
- ביום 14/11/2023 הגישה העוררת בקשה לקבוע את התיק לדיון וטענה כי ההשגה צורפה לכתב הערר. יו"ר הוועדה ביקשה את תגובת המשיב. ביום 19/11/2023 הוגשה תגובה מטעם המשיב אליה צורפה פנייה שהגישה העוררת ביום 14/11/2022 ותשובה מיום 1/12/2022 שנשלחה ביום 5/1/2023. לאור זאת טען המשיב כי דין הטענה בדבר אי מתן מענה לפניית העוררת – להידחות.
- ביום 19/11/2023 ניתנה החלטה על ידי יו"ר הוועדה, לפיה בכתב הערר שהוגש בחודש מאי, נטען כי ההשגה לא נענתה, ואין התייחסות לגופה של תשובת מנהל הארנונה מחודש ינואר, ולכן נראה כי דין הערר להידחות. נקבע כי העוררת תוכל להגיש תגובה, ככל שהיא סבורה כי אין לדחות את הערר בתוך 14 יום. ביום 21/11/2023 הוגשה תגובת העוררת, בה טענה

כי תשובת מנהל הארנונה מיום 1/12/2022 כלל לא הומצאה לה וגם לא צורפה לכתב התשובה של המשיב. לאור זאת ביקשה העוררת לקבוע את התיק להגשת תצהירים.

- ביום 23/11/2023 החליטה יו"ר הוועדה כך: "לאחר בחינת כלל החומר אין בפנינו ערר לשנת 2022. הטענות ביחס לשנת מס זו – נדחות. תלויים ועומדים כעת בפני הוועדה 2 עררים לשנת 2023, בשניהם נטען כי יש לסווג את הנכסים כאדמת בניין ולחילופין נטען לעניין הסיווג. על פניו אין הצדקה לניהול 2 תיקי ערר באותה טענה וביחס לאותה שנת מס ולכן הוועדה שוקלת לדחות את אחד העררים. המשיב יודיע עמדתו בתוך 14 יום".
- ביום 26/11/2023 הוגשה עמדת העוררת לפיה "מדובר בהשגה שהוגשה לאור שינוי במצבו העובדתי של הנכס". בנוסף, הוגשה תגובת המשיב לפיה "ערר 140025445 לא ערר הוא" והוועדה ביקשה לדחות ערר זה. ביום 29/11/2024 החליטה יו"ר הוועדה כי: "בהמשך להחלטתי מיום 23/11, ולאחר שקראתי את עמדת העוררת ואת עמדת המשיב מיום 26/11 אני מורה על דחיית ערר 140025445. העוררת תוכל לטעון את כל טענותיה העובדתיות במסגרת ערר 140025166". תיק ערר זה נקבע להגשת תצהירים.
- ביום 31/12/2023 הוגש תצהיר מטעם העוררת. ביום 29/1/2024 הוגש תצהיר מטעם המשיב.
- ביום 4/4/2024 התקיים דיון הוכחות והמצהירים נחקרו על תצהיריהם.
- ביום 2/5/2024 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. ביום 5/6/2024 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת

- מדובר בנכס שיש לראות בו אדמת בנין שאינו בר חיוב בארנונה.
- העוררת מפנה לדברי העד מטעמה בחקירתו.
- לטענת העוררת יש לראות בנכס אתר בנייה שטרם הגיע המועד לחיובו בארנונה, ובשטח שנעשות בו עבודות לקראת הפיכתו לבית מלון, שהמועד הצפוי לפתיחתו הוא דצמבר 2024.
- מדובר במבנה לשימור שהוא הרוס ואינו ראוי לשימוש, ומבוצעות בו עבודות לפי היתר בנייה של תוספת שלוש קומות ומרתף. העוררת צירפה תמונות הדמיה של הפרויקט עצמו לצד הנכס במצבו לפני הפרויקט.
- העוררת פירטה את העבודות שנעשות על פי היתר הבנייה וטענה כי מדובר בעבודות מהותיות שהופכות אותו לאתר בנייה.
- הנכסים הועברו לחזקת העוררת במרץ/אפריל 2019 וכבר אז החלו בעבודות פירוק והריסה כך שיש להכיר בהם כפטורים מחיוב, כבר ממועד זה.
- העוררת צירפה הסכם שנחתם מול קבלן שלד/ ראשי חברת שגראוי ליבוביץ בניה בע"מ וצירפה דוגמא לחשבוניות ששולמו.
- העוררת טוענת כי יש לסווג את כלל הנכסים שהוכרו כלא ראויים לשימוש לפי תעריף מזערי של מגורים, ולא לחייב את חלקם לפי תעריף מזערי של משרדים.

- העוררת מוסיפה כי יש לראות בהשגה שלא נענתה מיום 14/11/2022 וטרם נענתה עד היום, כהשגה שנתקבלה במלואה. המכתב מיום 1/12/2022 לא התקבל אצל העוררת ואף לא צורף לכתב התשובה של המשיב.

עיקר טענות המשיב

- אין חולק כי הנכס אינו ראוי לשימוש בשל העבודות המבוצעות בו.
- הנכס קיים ולא נהרס עד היסוד, ועדות העד מטעם העוררת מלמדת על כך.
- העוררת טענה לראשונה כי מדובר באדמת בניין בחודש נובמבר 2022, כלומר כל עוד היא נהנתה מן הפטור המלא הקבוע בסעיף 330 לפקודת העיריות, טענה זו כלל לא עלתה מצידה. הטענה נולדה משום שהפטור נכנס לתקופה השנייה הקבועה בחוק.
- העוררת לא הציגה בפני הוועדה את מצב הנכס לאורך השנים, אלא רק את מצבו בשנים 2021-2022 בהתאם לתמונות שצורפו לתצהיר בעמודים 35-49.
- העובדה שהפטור הקבוע בסעיף 330 הסתיים, אינה מצדיקה את ביטול החיוב, אלא במקרה שמדובר בבניין שנהרס לחלוטין עד היסוד. המשיב מפנה לפסק הדין בעמ"נ 21086-01-20 בית אגד ג' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, וטוען כי מדובר בדמיון רב למקרה שבפנינו.
- אשר לטענה בדבר סיווג הנכסים; הטענה נטענה מבלי שהוצגו ראיות של ממש וללא התייחסות פרטנית לנכסים. אין חולק כי חלק מן הנכסים לא שימש למגורים כי אם למסחר, ודי בכך על מנת לדחות את טענות העוררת. סיווגו של נכס בתקופה השנייה ייעשה בהתאם לשימוש האחרון שנעשה בו, והיה על העוררת להביא ראיות בעניין זה.
- אשר לטענה בדבר אי מתן מענה להשגה; העד מטעם העוררת לא הצהיר מידיעה אישית כי לא התקבלה תשובה להשגה אצל העוררת. המשיב הוכיח כי תשובה להשגה נשלחה לעוררת. פנייתה של העוררת ממילא אינה מהווה השגה כדין על פי חוק הערר, שכן פנייה בחודש נובמבר, לאחר שפקע המועד להגשת השגה, שוללת את זכותה להגיש השגה.
- המשיב מפנה לפסיקה לפיה על פנייה בעניין סעיף 330 לפקודת העיריות לא חלות ההוראות הקבועות בחוק הערר. לטענתו, הדברים נכונים כפליים כאשר הנכס נמצא בתקופת הפטור. לכן מצטרפת העובדה שיש להפעיל את האמור בחוק רק במקרי קיצון במקרים הברורים ביותר.

דיון והכרעה

בפתח הדברים נציין כי איננו מקבלים את הטענה שיש לקבל את ההשגה שהגישה העוררת במלואה בשל אי מתן מענה להשגה. ראשית, מדובר בפנייה של העוררת שלא הוגשה במועד הקבוע להגשת השגה. שנית, המשיב המציא לתיק הערר החלטה שהתקבלה ונשלחה לעוררת בחודש ינואר 2024. אין בפנינו עדות מידיעה אישית של מאן דהוא כי ההחלטה שהתקבלה על ידי מחלקת הארנונה, לא התקבלה אצל העוררת. מכל מקום, בנסיבות מקרה זה, כאשר מדובר בנכסים שהוכרו כלא ראויים לשימוש, ונמצאים במהלך תקופת הפטור השנייה, די בכך שנתקבלה החלטה על ידי המשיב וישנה ראשית ראייה כי היא נשלחה לעוררת, גם אם לא מצאה את דרכה למשרדי העד מטעם העוררת

ואבדה אי שם בדרכה. מכל מקום, קבלת טענות העוררת מהווה סנקציה קיצונית ולא מצאנו כי זהו המקרה יוצא הדופן בו מן הראוי להפעילה.

לגופם של דברים;

סיווג כאדמת בניין

סעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב) התשנ"ג – 1992 (להלן – "חוק ההסדרים") קובע כך:

ארגונה כללית

8. (א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארגונה כללית, על הנכסים שבתחומה

שאינם אדמת בנין.

(ההדגשה הוספה – הערה הוועדה).

סעיף 7 לחוק ההסדרים מפנה להגדרות שבסעיף 269 לפקודת העיריות.

סעיף 269 לפקודת העיריות מגדיר "אדמת בניין" כהגדרה שירית, ככל קרקע שאינה בניין, אינה אדמה חקלאית ואינה אדמה תפוסה, כלהלן:

"אדמת בנין" – כל קרקע שבתחום העיריה שאינה לא בנין ולא

אדמה חקלאית ולא קרקע תפוסה;

הגדרת "בניין" בסעיף 269 לפקודת העיריות הינה כלהלן:

"בנין" – כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר

שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא

יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס

מעולם, כולו או בחלקו;

סעיף 1 לחוק התכנון והבנייה הותשכ"ה – 1965 מגדיר "בניין" כלהלן:

"בנין" – כל מבנה, בין שהוא בנוי אבן ובין שהוא בנוי ביטון, טיט, ברזל, עץ או

כל חומר אחר, לרבות –

(1) כל חלק של מבנה כאמור וכל דבר המחובר לו חיבור של קבע;

(2) קיר, סוללת עפר, גדר וכיוצא באלה הגודרים או תוחמים, או מיועדים לגדור,

או לתחום, שטח קרקע או חלל;

המבחן האם מדובר בבניין לצרכי ארגונה על פי הפסיקה, הוא מבחן השכל הישר וההיגיון של חיי המציאות (ראו למשל עת"מ 124/02 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' המועצה האזורית מבואות חרמון).

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, נכס שנהרס או ניזוק הוגדר 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 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 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: לכלל 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 (2) 182, 187 (1969) - השופט, כתארו אז, י' כהן); 'באין הגדרה מיוחדת בחיקוק מסויים מניחים שהמחוקק דיבר בלשון בני-אדם והתכוון למונח המקובל של המונח..."

ודוק: אין לומר כי כל בניין מונוח 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 פיסיית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של דיירים, 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 יתנה הוא הפטור 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 כדון לגבי הבניין. על כן, כדי להיכנס בגדר הפטור שלפי סעיף 330 הבניין צריך להיות "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבניין..."

בהתאם לפסיקה האמורה, יש לבחון האם הנכסים נושא הערר אינם בניין, כי אם "אדמת בניין", כטענת העוררת, או שמא הם בניין שנהרס או ניזוק בהתאם להוראות סעיף 330 לפקודת העיריות, בגינם על העוררת לשלם את התעריף המזערי הקבוע בחוק.

העד מטעם העוררת העיד במהלך דיון ההוכחות כי הבניין שעמד במקום "היה גרוטאה" וכי "אם לא היה חוק שימור הבניין היה נהרס מן היסוד. מאחר ומדובר בבניין לשימור היה עלינו להשאיר את המעטפת הסמלית...". לשאלה האם בשלב כלשהו הקרקע הייתה חשופה לחלוטין הוא השיב כי "הייתה מעטפת על גבי הקרקע, אני לא יכול לאמר שזה נקרא מבנה". מדברי העד עולה כי הבניין לא נהרס כליל מן היסוד וכי על גבי הקרקע עמד דבר מה שהעד כינה "מעטפת" וסירב לכנות "מבנה".

בחנו את התמונות שצירפה העוררת לתצהירה. בכל התמונות נראה לכל הפחות שלד הבניין ולא צורפה אף תמונה המלמדת על קיומה של קרקע ללא מבנה. איננו רואים בתמונות המבנה כ"מעטפת סמלית", כפי שהגדיר זאת העד מטעם העוררת, מדובר במבנה ממשי בן ארבע קומות העומד על תילו. ההסכם שצורף עם הקבלן, על אף אורכו, אינו מלמד על הריסת המבנה כליל והעוררת לא הצביעה על סעיף רלוונטי בהסכם זה התומך בטענתה. בתמונה שנמצאת בתוך תצהיר העוררת נראה בניין עומד העונה להגדרת בניין ולא נראית קרקע או אתר בנייה ללא מבנה. לתצהיר העוררת לא צורף היתר הבנייה ובוודאי שלא צורף היתר הריסה של הבניין ולכן אין מדובר בבניין אשר נהרס כליל. העוררת ציטטה בסיכומיה מהיתר הבנייה, לפיו מדובר בהקמת מפלס מרתף 2, שינויים בקונסטרוקציה ותוספות שטחים בקומת מרתף 1, ק"ק וקומות המגורים א'-ג', הריסה ובנייה מחדש של קומת הגג החלקית, בניית קומה ה' חדשה ובניית קומת גג חלקית חדשה. הצדק עם העוררת כי מדובר בעבודות מהותיות, אולם גם על פי המצוטט מהיתר הבנייה אין מדובר במבנה שנהרס כליל ואף לא מדובר במבנה שנהרס ברובו.

האפשרות לחדול מלראות בבניין כבניין, ולראות בו כבימי התווה ובוהו של אדמת בניין היא אכן קיצונית ומקובלת עלינו העמדה לפיה אפשרות זו תתכן רק בנסיבות בהן הבניין נהרס עד היסוד. בפסק הדין בענמ"נ 20-01-21086 בית אגד בע"מ נ' עיריית תל אביב, אליו הפנה המשיב בסיכומיו, נקבע במפורש כי העובדה שהנכס אינו ראוי לשימוש אינה הופכת אותו מיניה וביה לקרקע ולנכס שאינו נחשב בניין, שכן פרשנות כזו מרוקנת מתוכן את הפטור בסעיף 330 לפקודת העיריות המאפשר לחייב את הבניין בתשלום מזערי בתקופת התשלום, להבדיל ממקרה של הרס מוחלט שאזי ייחשב כקרקע שלא ניתן לחייבה כלל בארנונה.

סיכומו של דבר; לאחר עיון במכלול הראיות שבפנינו, ולאחר שקראנו את טענות הצדדים, מסקנתנו כי אין מדובר במקרה של הרס מוחלט, כי אם במבנה שיש לראותו כבניין שריר וקיים, אשר אמנם נהרס או ניזוק במידה שלא ניתן לשבת זו, אולם אין מדובר בקרקע שאינה בת חיוב בארנונה.

סיווג נכס ריק;

אין בפנינו ראשית ראיה מצד העוררת לעניין זה למעט טענה בעלמא: לשון סעיף 330 (2) לפקודת העיריות ברורה, ולפיה סיווגו של הנכס בתקופה השנייה ייגזר מן השימוש האחרון בנכס. בהיעדר ראיה לשימוש האחרון שנעשה בנכסים – דין הטענות להידחות.

סוף דבר

הגענו למסקנה כי מדובר ב"בניין", ואנו דוחים את טענת העוררת כי מדובר ב"אדמת בניין". לאור מצבם של הנכסים, ובהתאם להחלטת המשיב, מדובר בנכסים שאינם ראויים לשימוש, בהתאם להוראות סעיף 330 לפקודת העיריות.

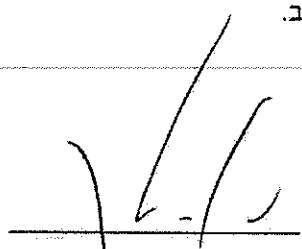
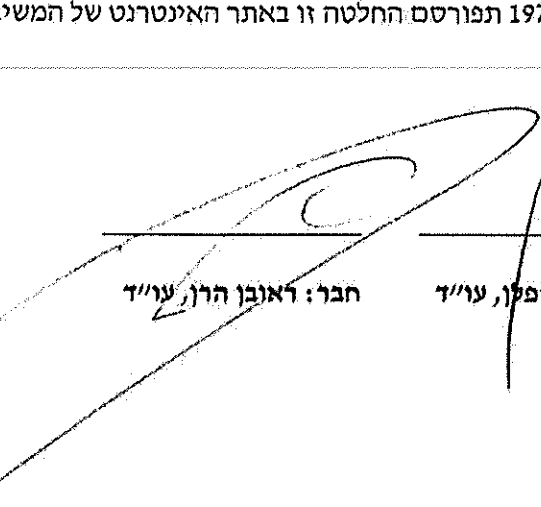
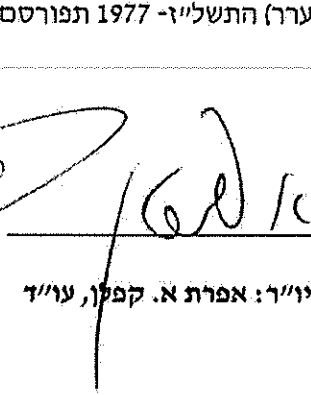
אין בפנינו כל ראיה ביחס לשימוש האחרון בנכסים, ולאור העובדה שנטל ההוכחה בעניין זה מוטל על העוררת – טענותיה נדחות.

הערר נדחה. אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 6/8/24

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 החלטה.

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: אהוד פלדמן, עו"ד	חבר: ראובן רון, עו"ד	יו"ר: אפרת א. קפקן, עו"ד
קלדנית: ענת לוי		

ערך מס': 140025102

ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליר עיריית ת"א – יפו

במני חברי ועדת הערר:
יו"ר: יהושע דויטש, עו"ד
חבר: אהוד פלדמן, עו"ד
חבר: אודי וינריב, כלכלן

העוררת: אטבלישמנט ניהול בע"מ

- נגד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו



החלטה

רקע וגדר המחלוקת

1. העוררת מחזיקה בנכס ברחוב הירקון 51 ת"א, הרישום בספרי העירייה כחשבון לקוח 11278045. 27,627 מ"ר מסווגים כבית מלון 5 מוכבים (נכס 2000469723) ו- 784 מ"ר כבניינים שאינם משמשים למגורים, (נכס 2000469723).

2. העוררת טוענת כי שטח המספרת והספא אינם מוחזקים על ידה. העוררת מפנה למכתב מיום 1.2.23 ששלח פרקליטה למשיב, לו צרפה הסכם שכירות (בשפה האנגלית) וביקשה להעביר את שטחי הספא, המספרת וסלון היופי, על שם החברה השוכרת:

"A&G CONSULTATION AND MANAGEMENT LTD."

לתלפין. טוענת העוררת, השטחים האמורים הינם חלק בלתי נפרד של המלון וסיווגם הנכון הוא סיווג של מלון ולא "בניינים שאינם משמשים למגורים".

3. העוררת מוסיפה וטוענת כי יתרת השטח המשלים ל-784 מ"ר, (לחלן "יתרת השטחים"), הינה שטח בלתי נפרד של המלון בהיותו חדר צוות של המלון, לאוגי המלון, שירותים ומקלחת של המלון, מחסן טכני של המלון וכיוצא ב. בסיכומי העוררת הובהר כי שטח הספא והמספרת הינו 403 מ"ר, ויתרת השטח – 381 מ"ר.

4. המשיב טוען כי השטח הנטען להיות בידו מחזיק אחר, אינו בבחינת שטח נפרד, אלא מדובר בשטח שהכניסה אליו הינה מתוך שטח המלון ועל כן אין לרשום את החזקה בו על שם גורם אחר זולת מחזיקת המלון היא העוררת.

5. עוד טוען המשיב כי החברה המפעילת את שטח הספא, הינה לכל היותר בבחינת "דייר משנה" ובכל מקרה אין להתערב בהחלטת המשיב בשאלת איחוד ופיצול של נכסים.

6. לענין סיווג הנכס, טוען המשיב כי מדובר במתקן רב תכליתי אשר יש לבחון את השימוש בכל חלק ממנו בנפרד, בהתאם לממצאי תביקורת, מדובר בשטח המשמש כספא, המצוין את שירותיו הן לאורחי המלון, והן לציבור הרחב.

מהלך הדיון:

7. הורדתו ולידתו של החליץ, במכתבו של האגף לחיובי ארנונה בעיריית ת"א, מיום 25.12.22, בו מסר לעוררת כי ערך בדיקה בנכס וזי "הבדיקה העלתה כי בחלק משטח המלון פועל סמא בשם "okoa", מספרת בוטיק לעיצוב שיער וסלון יומי וטיפוח. בהתאם לכך וכפי שמתואר בשרטוט הנכס המצורף, החל מ-25.12.22 (מועד מכתבנו) יהיה החיוב בארנונה כללית כמפורט בטבלה שלהלן". הטבלה פיצלה מכלל שטח המלון את נכס 2000469723, בשטח של 784 מ"ר וסיווגה אותו כבניינים שאינם משמשים למגורים, דהיינו כמשרדים, שירותים, ומסחר.
8. יתרה מכך, בסעיף 4 למכתבו חניל של אגף הארנונה, ניתנה לעוררת האפשרות לחסב את השטח המפוצל, (לחלץ: "השטח המפוצל") על שם שוכר הנכס, בכפוף לצירוף חוזה שכירות חתום.
9. העוררת אכן שיגרה ביום 1.2.23, מכתב מאת פרקליטה המציין במפורש כי הוא בא כוח העוררת וגם חברת ביט ברידג' בע"מ, ובו הוא מבקש, בשם שתי מרשותיו, את העברת שם המחזיק בשטח הספא, המספרת וסלון היופי ע"ש שוכרת הנכס, חברה בשם A&G CONSULTATION AND MANAGEMENT LTD. למכתב צורף חוזה שכירות ונספחים, בשפה האנגלית. כבר עתה יאמר, כי פניה זו עומדת בכל דרישות סעיף 325 לפקודת העיריות, לעניין מסירת הודעת חדילה. המשיב גם לא העלה טענות כלפי תוקיות ההודעה, וזולת בסיכומיו.
10. חוזה השכירות הוא בין חברת ביט ברידג' בע"מ, מפורט ביותר ומבחר את כל הקשור בהפעלת המושכר.
11. יצוין כי ב"הואיל" הראשון של חוזה השכירות נאמר במפורש כי המשכירה (ביט ברידג') היא ממפעילה של המלון הידוע בשם "קמפינסקי" ובהואיל השני הוצהר כי למשכירה הכוח והסמכות להשכיר את המושכר.
12. על ההסכם חתומים מר גיא הנדלר מנהל השוכרת, ומר גיל גולדשטיין ושם נוסף, מנהלים כלליים של המשכירה. מר גיל הנדלר, הוא גם זה שמתואר בדו"ח ביקורת החוץ מיום 27.3.23 של עד המשיבה, כמנהל החברה המחזיקה במקום.
13. במכתבו מיום ביום 3.4.23, סירב המשיב לבקשת שינוי שם המחזיק, מן הטעם האחד והיחיד לפיו ראה את פנייתו של העוררת כבקשה לפיצול שטח נכס אשר מוחזק בידי שוכר אשר הוא בבחינת "דייר משנה" ולא גרדי שוכר רגיל. זאת הואיל ובביקורת שערכה ביום 26.3.23, בחנה, בין היתר, "האם יש כניסה נפרדת לספא או רק מתוך המלון" ומצאה כי "השטח המושכר מתווה חלק משטח הנכס שבדיון". הא ותר לא.
14. למען חסר ספק, יודגש כי המשיב העלה, לראשונה, רק בסיכומיו, טענות ביחס לסתירת שבין חיות העוררת בעלת הנכס, לבין זכות החותמת על הסכם השכירות. טענה זו, המתבססת בסיכומי המשיב, כטענה למסירת הודעת חדילה, שלא כדין, לא רק שהינה בבחינת הירחבת חזית פסולה (הן ביחס למכתב הפיצול של המשיב מיום 25.12.22, הן ביחס למכתב התשובה של המשיב להודעת החלילה, הן ביחס לכתב התשובה בערר והן ביחס לכלל ראיות המשיב), אלא שהעוררת הבתירה כדבעי נושא זה לאורך כל הדרך: החל מפנייתו של ב"כ העוררת והמשכירה, בשם שתייהן, לחילופי מחזיקים, חלוף על פני הצהרת ב"כ העוררת בישיבה המקדמית, בתצהיר העוררת ובחקירתו בפניו.
15. נחה, איפוא, דעתנו כי ניתנה הודעת חדילה כדין מטעם העוררת ואין כל מחלוקת, כי המחזיקה בשטח המושכר, כדין, הינה שוכרת נכס זה.
16. בינו לבינו ביום 26.2.23, שלחו פרקליטי העוררת חשגה כדין, הן לעניין טענת אינני מחזיק, ביחס לשטחי המספרה והספא והן על כך כי השטח, אותו פצל המשיב, דהיינו 784 מ"ר כולל גם חלקים שהם חלק בלתי נפרד מהמלון. לחלופין, נטען כי גם הספא הינו חלק בלתי נפרד של המלון.
17. לא הוגש בפנינו מכתב תשובה לחשגה חניל מיום 26.2.23. בכתב התשובה לערר צירף המשיב כנספח א' שני "מכתבי תשובה", להבנתו, להשגה. האחד, מיום 5.7.23 אשר צורף

בטעות שכן הוא עוסק במסעדה בשם סרייה, שעליה כלל לא נסבו הערר/או התשגה. מכתב התשובה השני הינו המכתב מיום 3.4.23, הוא המכתב המתואר בסעיף 13 להלן, בו נדחתה בקשת שינוי שם המחזיק מיום 1.2.23.

18. לא נדרשו לטענת היעדר תשובה להשגה ועל כן לא נדון בה. יתירה מכך, העוררת טענה לחשוב שקבלה תשובה להשגתה.

19. העוררת בלבלה בחודעת הערר, בהפנותה (בצדק) להשגתה מיום 26.2.23 (נספת אי להודעת הערר), אך בטעות היא מכנה את מכתב המשיב מיום 3.4.23 האמור בסעיף 13 לעיל, כ"מכתב תשובה להשגה". ודוק: המכתב מיום 3.4.23 מתייחס במפורש למכתב שנתקבל ביום 9.2.23 (קרי הודעת החדילה מיום 1.2.23) ולא למכתב שנשלח ביום 26.2.23.

20. בישיבת המקדמית ביום 11.9.23 הבהירה ב"כ העוררת, כי בהתאם לאמור בכתב הערר, הוא נסב על שלוש טענות:

- א. העברת שם המחזיק ע"ש השוכרת, תוך הבהרה כי המשכירה היא חברת בת של העוררת.
- ב. לחלופין, יש לסווג את אותו שטח כבית מלון.
- ג. יתרת השטחים הינם חלק בלתי נפרד מן המלון וכך יש לסווגם, תוך הפניה לסקיצה שצורפה לכתב הערר.

21. בכתב התשובה לערר אין חתייחסות ליתרת השטחים הנטענים להיות שטחי מלון תחת סיווגם "בניינים שאינם משמשים למגורים". העוררת, לא חתייחסה למחדל זה, של המשיב.

22. העוררת הגישת את תצהירו של המהנדס מר יואב אחרוני על נספחיו ולרבות הסקיצה המשקפת את השטחים הנוספים (חדר צוות המלון, חלואגי וכו'). המשיב צירף את תצהירו של חוקר השומה מר ליאור בארי אשר ערך ביום 26.3.23 ביקורת בנכס

23. יצוין כי כשם שהתשובה להשגה לא חתייחסה לשטחים הנוספים, כך גם "הנושאים לבדיקה" של חוקר השומה, לא כללו את סוגית סיווג יתרת השטחים.

24. בתצהירו של מר אחרוני מטעם העוררת, הצהיר כי משכירת הספא וחמספרה הינה חברת בת של העוררת. בנוסף לכך צירף שוב, גם לתצהירו את התשריטת המבחין בין המספרה ואזור הספא לבין חלקים נוספים אשר ניתן גם לראותם כחלק בלתי נפרד מן המלון.

25. המצהיר הבחיר כי התשלום בגין שירותי הספא נעשה באמצעות חיוב החדר בו שותה האורח המתאכסן במלון.

26. בחקירתו הובהר שוב, כי החתומה על הסכם השכירות מטעם הבעלים (העוררת), היא – חברת ביט ברידג', בחקירתו חתומה חזר העד, על דבריו שבתצהיר עצמו, כי המדובר בחברת בת של העוררת וכי רצון בעלי המלון כי "כל הדיו שיח בין המלון לבין מפעילת הספא (בפרוטוקול נכתב בטעות "לבין העוררת"), יעשה באמצעות חברת הבת".

27. באשר ליתרת השטחים, השיב המצהיר כי הינם חלק מהמלון ויש לעוררת גישה אליהם בעוד חספא מופעל על ידי גורם חיצוני שאינו העוררת.

28. העד הבחיר כי הספא משרת אף לקוחות מן החוץ, "אך יש עדיפות לאורחי המלון והם רוב המשתמשים".

29. העד המנח לכך ששבו קודם למסירת העדות, היה פקח מטעם העירייה וראש שהספא סגור חואיל והמלון כמעט ואיננו מתפקד.

30. העד השיב לשאלות הועדה כי אינו יכול לתת מענה לשאלה איזה אחוז מן המשתמשים בספא הינו מן המלון ואיזה מן החוץ. מנגד, חדגיש כי תפעולית הספא נועד דווקא לשמש את אורחי המלון ואף מלכתחילה, כאשר ניתן היתר בניה למלון, היה תנאי הכרחי שיהיה בו ספא.

31. העד הבחיר כי הסכם השכירות עם שוכרת הספא נועד להביא לתפעול מיטבי עם חברה המומחית לשירותי ספא, בעוד תחזוקת שטח הספא, כגון חתלפת נורה, נותרה בידי המלון, ששמו כשם חמותג הבינלאומי הקשור בהפעלתו - "קמפינסקי".

32. חוקר חשומות מר ליאור בארי לא זכר אם יש כניסה נוספת לספא וזלת בכניסה דרך המלון, כפי שהוא נכנס.

33. העד הפנה לסעיף 4 בטופס ביקורת החוף שערך, שם מצוטטים דבריו של גיא מנחל חברת הספא כי "הספא נותן שירות לבאי המלון וללקוחות חיצוניים שאינם מבאי המלון".

34. משהופנה העד לאחת התמונות שצילם, חשיב כי זו לא הכניסה לספא אלא מעבר פנימי וכי "יש כניסה אחת לספא, במקום שסימנתי כרגע על התסריט חץ בעת כחול".

המראה:

35. מצאנו כי דין הערר להתקבל.

36. העוררת טענה בהשגחה, כי מתוך ששטח של 784 מ"ר, אותו פיצל המשיב, מתוך כלל שטח המלון, 381 מ"ר הינם חלק בלתי נפרד של המלון בהיותם חדר הצוות של המלון, לאוני של המלון, שירותים ומקלחת של המלון, מחסן טכני של המלון וכדו'.

המשיב לא התייחס לטענה זו, לא בכתב תשובה להשגה (אשר כלל לא הוצג או נטען להיות קיים), לא בכתב התשובה לערר ולא במהלך החתירות בתיס).

העוררת חזרה על הטענה בערר וחובתה אותה באמצעות התצהיר מטעמה על נספחיו. בחקירתו הנגדית כלל לא נשאל המצהיר על נושא זה.

בסיכומיה הוסיפה העוררת, לצרכי המתשה בלבד וצירפה לחם און נספח ב', דחינו, את אותו תשריט שחוגש מטעם המשיבה, אך בתוספת צביעה בתחום ובצורה.

המשיב חזיתס בסיכומיו רק לצירופו של נספח ב' וחלין כי לא הוגש בשלב תראיות.

לגופו של עניין, טען באופן כללי: "אופן חלוקת השטח, אינו מעוגן בראיות ממשיות".

נחמ דעתנו בחוסר לבנוססה של טענת זו, שמשמעותה הינה הקטנת פיצול שטח הספא ומכון היופי מתוך כלל שטח המלון, שבצע המשיב ביום 25.12.22.

37. באשר לטענת העוררת כי איננה מחזיקה בשטח מכון היופי והספא, נמנה החילה לסיפת מכתבו של המשיב מיום 25.12.22, (ראה סעיף 7 לעיל), הוא המכתב אשר ביצע את תפיצול, מחולל החליך שבפנינו, בין שטח המלון לשטח הספא והמספרה. במכתב זה, אפשר המשיב לעוררת לחסב את חשבון הארנונה המפוצל, על שם השוכר, בכפוף להצגת הסכם שכירות.

נוסיף ונציין כי המשיב דע היטב בעת משלוח המכתב את פרטי מיקום המספרה והספא, על כניסותיהן, ועל כן ספק אם אין הוא מושק מלהעלות, לאחר מעשה, טענות לכניסה משותפת דרך המלון.

38. היאחזותו של המשיב, בטענה כי לנכס כניסה אחת דרך המלון ומכאן כי מדובר בזייר משנה, הינה שגויה.

39. המקור לטענתו של המשיב מצוי בפקודת העיריות אשר קובעת כי "מחזיק" אינו כולל מחזיק שחזר "דייר משנה", ומיחו דייר משנה? "אדם הגר בחדר, או בחלק מחדר של בניין שאחר מחזיק בו ותמשלם למחזיק דמי שכירות בעדו". (סעיף 269 לפקודה).

40. בראש ובראשונה לא הוכחו בפנינו היסודות הנתוצים לביסוס טענת דייר משנה. גם נושא שאלת הכניסה, לא תוכחה כלל ולמעשה חוקר חשומת הודה כי אינו וזכר אם יש כניסות נוספות לספא.

41. יתרה מכך, בית מלון, הוא אמנם נכס רב תכליתי אך בעניינו קיימת הוראת דין ספציפית בסעיף 3.3.6 לצו הארנונה, שמכוחו ראה לנכון המשיב לפצל חלקים המצויים בשטח המלון ולהוציאם מכלל סיווג של מלון. פיצול זה מאפשר להעביר את שם מחזיק הנכס המפוצל, על שם שוכרו, כמו גם את פיצול השימוש.

42. לכן, בצדק העניק המשיב לעוררת במכתב הפיצול מיום 25.12.2022, את הזכות להעביר את הנכס המפוצל על שם שוכרו, ושוב לא יכול היה להתכחש לזכות זו.

43. לא זו אף זו, סעיף 3.3.6 לצו הארנונה קובע מפורשות: "חנאות, משרדים ועסקים אחרים, המצויים בתוך המלון יחויבו לפי שימושם". מכאן המקור הנומטיבי לפיצול ה"קלאסי", של עסקים עצמאיים הנמצאים בשטחי המלון, דוגמת בנקים, חנויות וממילא גם מספרות. כלום יעלה על דעת המשיב, שלא לאפשר העברת שם מחזיק הבנק, המסווג כבנק - גם אם הכניסה לבנק היא דרך המלון - לשמו של הבנק ולהותיר את העסק הבנקאי בשמו של המלון? כך גם ביחס לחנויות עצמאיות הפזורות בשטחי המלון.

44. איננו מקבלים גישה שאין בה כדי לאחוז את שתי קצות החבל, שבסעיף 3.3.6 לצו הארנונה, דהיינו, שהמשיב מפצל השימוש ומסרב לפיצול חופף של רישום המחזיקים.

45. משמע לך, שפיצול חלקי המלון, מאפשר לא רק את פיצול השימוש, אלא גם את פיצול המחזיקים. ביחס לשטח שפוצל מן המלון ובפרט כאשר המשיב הוא זה אשר פיצל את השימוש (ובדין אפשר בהודעת הפיצול, את שינוי שם המחזיק לשטח זה).

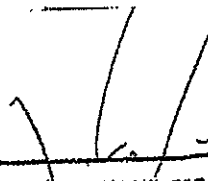
סוף דבר

46. התוצאה היא שהערר מתקבל. הפיצול אותו ביצע המשיב ביום 25.12.22 יתוקן באופן שנכס מספר 2000469723 יוקטן לשטח הספא והמספרה, דהיינו לשטח של 403 מ"ר ויסווג כבניינים שאינם משמשים למגורים. שטח זה ירשם על שם המחזיקה בו, דהיינו, שוכרת הנכס - A&G CONSULTATION AND MANAGEMENT LTD. יתרת השטח, דהיינו 381 מ"ר הינם חלק בלתי נפרד של המלון.

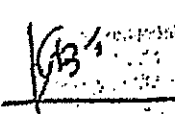
המשיב יישא בתוצאות העוררת בסכום של 4,000 ₪, אשר ישולמו תוך 30 יום מיום מסירת

ניתן בהעדר הצדדים היום 05.08.24

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשי"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה. 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 ועדת ערר
קלודתו ענד לי


חבר ועדת ערר


חבר ועדת ערר

תאריך: 1.8.2024

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית
שליד עיריית תל-אביב - יפו

העוררים: ע"פ הרשימה המצ"ב

- נגד -

המשיב:

מנהל הארנונה עיריית תל-אביב-יפו

ע"י ב"כ עוה"ד אמיר מורצקי ואח'
השירות המשפטי, בניין העירייה
כיכר יצחק רבין, תל אביב
טל: 03-7244225, פקס: 03-5216002



בקשה להארכת מועד להגשת כתבי תשובה

ועדת הערר הנכבדה מתבקשת, להאריך את המועד להגשת כתבי תשובה ל- 127 עוררים אשר הגישו תשובות ב-1.4.2024 ועד למועד הגשת הבקשה דנא (והמפורטים ברשימה המצ"ב לבקשה זו) זאת (ולמען הזהירות בלבד) עד ליום 25.9.2024, וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.

כנגד המשיב מוגשים מדי חודש בחודשו עררים רבים ומגוונים, במיוחד בחודשים אלו של השנה (אפריל - יולי), לאור המועד הקבוע בחוק להגשת תשגות (ב-90 הימים הראשונים של כל שנה קלנדארית).

המשיב רואה חשיבות רבה (ולשיטתו, אפילו מכרעת) בביצועו של הליך מיון / בירור עובדתי / לימוד ראשוני של העררים הרבים המוגשים כנגדו, וזאת טרם הכנתם והגשתם של כתבי התשובה בעניינם של עררים אלו.

הליך מיון ובירור אמור זה, הינו שלב קריטי, שנועד לאפשר למשיב ללמוד את העררים באמצעות בירור עובדתי מעמיק, ולעיתים תוך עריכת מדידות, ביקורות נוספות וכיו"ב.

חלק משמעותי מהליך מיון, בירור ולימוד אמור זה, הינו הניסיון לייתר כמה שיותר עררים מדיון בפני הועדה הנכבדה, וזאת על-מנת:

(1) לפנות את זמנה של הועדה הנכבדה לדון בסוגיות מהותיות, חשובות ועקרוניות;

(2) לצמצם את השימוש במשאביו של המשיב לניהול עררים שאינם צריכים להתברר (אם מטעם שיש מקום לקבלתם, אם מטעם שיש מקום למחקם, ואם מטעם שיש מקום לסיימם מחוץ לכתלי הועדה הנכבדה);

(3) וחשוב מכל, לנסות עד כמה שניתן, להימנע מ"טרטור" האזרח (הנישום) לניהול עררים שאין צורך בניהולם (אם מן הטעם שיש לקבלם, אם מן הטעם שניתן לייתרם בדרך של פשרה ואם מן הטעם שאין בהם דבר והסבר פשוט לנישום יאפשר את מהיקתם).

5. המשיב יבקש להטעים, כי נעשה על-ידו מאמץ עצום, מתמשך ומפרך, לבצע את אותו מיון / בירור עובדתי / לימוד ראשוני אמור זה, במחירות תאפשרית.

6. ואולם, עומס העבודה הרב, הן על שולחנו של הח"מ, והן באגף לחיובי ארנונה (במיוחד בחודשים ינואר – יולי בכל שנת מס) (מועדי ההשגות והעררים ע"פ דין), יוצר מצב בו קיימים תיקים, אשר טרם עברו את אותו מיון / בירור עובדתי / לימוד ראשוני /או (ככל שנדרש) הוגש בהם כתב תשובה.

7. המשיב יטעים, כי לעיתים (כמו גם הפעם) מתבקשת בקשה זו עבור מספר רב יותר של עררים, מתוך רצון למעט בלהטריד את הועדה הנכבדה בבקשות שכאלו מדי חודש בחודשו (הבקשה האחרונה הוגשה לפני כשנה).

8. כאמור לעיל, מוגשת בקשה זו, מטעמים של ראיית טובת העוררים (ניסיון ליתר גם להם את הצורך בדיון בפני הועדה הנכבדה), כמו גם מטעמי יעילות וצמצום משאבים וחיסכון של הקופה הציבורית (הפחתת משאבי המשיב המנוצלים לטובת כתבי תשובה בעררים שלא היה צורך לנחלם).

9. טרם סיום בקשה זו, יציין המשיב, כי בנוסף לטעמיו הרגילים, נתווספו, בבקשה דנא, שני טעמים רלבנטיים נוספים. האחד, נפילתו של הח"מ והיותו בחופשת מחלה בגינה, במשך כל חודש יוני, וחשני, מעבר האגף לחיובי ארנונה, לרבות מחלקת העררים, למשכנו החדש.

10. לאור כל האמור לעיל, מתבקשת ועדת הערר הנכבדה להורות נמבוקש בכותרת הבקשה, משמע, על הארכת המועד להגשת כתבי תשובה בעררים הממוסטים ברשימה המצ"ב, עד ליום 25.9.2024.

11. המשיב יציין, כי הינו במאמץ מתמיד לעמוד במועדי הגשת כתבי התשובה (ע"פ דין /או המוארכים), והיעדרותה של הועדה הנכבדה לבקשה דנא, הינו חלק עיקרי ממאמץ זה (שכן היא מאפשרת למשיב לעמוד במועדי הגשת כתבי התשובה המוארכים).

אמיר מורצקי, עו"ד
26512 ת.ד.
מ"כ המשיב

אמיר מורצקי, עו"ד
מ"כ המשיב

140025625	פלאפון תקשורת בע"מ PELEPHONE COMMUNICATI
140025781	נציבים נכסים וציוד בע"מ
140025804	שכטר שאול
140025805	נ.ע.א. גכסים והשקעות בע"מ
140025840	ר-י ווייר (ג.ס.א.) מחקר ופיתוח בע"מ
140025871	סאנטק ציפויים בע"מ SUNTECH COATING LTD
140025873	חברת החשמל לישראל בעמ
140025880	אגודה לבריאות הציבור (ע"ר)
140025884	א.א.כ.י. שירותי חשמל ואחזקה בע"מ A.A.C.Y
140025890	קבוצת עזריאלי בע"מ AZRIELI GROUP LTD
140025892	מלונות פתאל בע"מ FATTAL HOTELS LTD
140025893	בנק דיסקונט לישראל בעמ ISRAEL DISCOUNT B
140025897	אחוזת יפו (ג.ע.) בע"מ JAFFA ESTATE (G.I)
140025899	בנק דיסקונט לישראל בעמ ISRAEL DISCOUNT B

140025905	יעקב עובדיה פיתוח בע"מ
140025910	אנזו מציאות מדומה בע"מ ANZU VIRTUAL REAL
140025925	סטארבוקס בע"מ STARBOX LTD
140025928	אמונה-תנועת האשה הדתית לאומית
140025942	ידיעות טכנולוגיות מידע בע"מ YEDIOT INFOR
140025943	רמות מ.א. ניהול ותחזוקה (1993) בע"מ
140025944	פרימה מלונות ותיירות ישראל 1977 בע"מ PRIM
140025945	אריאל ספא אלון ספורט קלאב בע"מ
140025946	נביאי אברהם
140025952	אנדמול ישראל בע"מ ENDEMOL ISRAEL LTD
140025955	גוטקס מותגים
140025961	SEA AN "מ"ב"ע" (1989) סי אנד סאן מנג'מנט
140025962	נטעים - לקידום החינוך והביטחון לגיל
140025985	רייזור לאבס בע"מ RAZOR LABS LTD
140025990	רנטל פרופרטיז בע"מ RENTAL PROPERTIES LTD
140026016	חברת החדשות הישראלית בע"מ ISRAEL TELEVIS
140026017	בנוביץ תקשורת בע"מ BENOVICI COMMUNICATIO
140026018	י. זילברמינץ חברה להשקעות בע"מ
140026020	מאור חגי יעקב
140026031	לב אברהם
140026034	תל אביב הילטון בעמ
140026037	בוטקאמפ בולאווירד בע"מ BOOTCAMP BLVD LTD
140026042	הולדשטיין ישראל
140026043	רמי שבירו הנדסה בניה והשקעות בע"מ
140026050	בנק הפועלים בע"מ
140026061	עדינה פלסטלינה בע"מ
140026062	סופר בודי בע"מ
140026081	קשת - האגודה למען הקשיש בתל-אביב-יפ
140026083	אטבלישמנט נחל
140026089	אבידן יגאל
140026112	רבע כחול נדל"ן בע"מ BLUE-SQUARE-REAL-ES
140026120	אחים ונטורה אספקת חומרי בנין וכלי ע
140026123	קיסריה השקעות בע"מ
140026125	פנדום בע"מ PANDOM LTD
140026126	אייפסטר בע"מ APESTER LTD
140026127	סטארבוקס בע"מ STARBOX LTD
140026131	א.ג.ו. נכסים ובניה בע"מ
140026141	בנק הפועלים בע"מ
140026164	א. ק. א. בית מרס פרויקט הרצל 156-16
140026165	מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ MIVNE REAL ESTATE
140026166	מלון קוסמופולטן (1971) בע"מ COSMOPOLITAN
140026167	בית מוסדות המסחר בעמ
140026168	ישראל קדמה מלונאות בע"מ ISRAEL CANADA HO
140026170	בני רן פדרמן בע"מ
140026181	פייבוקס בע"מ PAYBOX LTD
140026182	מכללת רידמן בע"מ REIDMAN COLLEGE LTD
140026186	ב.י.ב.י. מקשרים הלוואות בישראל בע"מ B.T.
140026187	קלאסיק הוטל מנג'מנט בע"מ CLASSIC HOTEL M
140026192	בנק הפועלים בע"מ
140026204	עמרן - הנדסה בע"מ
140026204	עמרן - הנדסה בע"מ
140026210	סלינה אופרציה הירקון בע"מ

140026213	מדנס סוכנות לביטוח בע"מ
140026216	GOLDEN HOUSE LTD בית הזהב בע"מ
140026221	HIVE URBAN LTD הייב אורבן בע"מ
140026222	FOX - WIZEL LTD פוקס - ויזל בע"מ
140026223	MIGDAL מגדל שוקי חון (שירותי ניהול) בע"מ
140026226	ISRAEL DISCOUNT B בנק דיסקונט לישראל בע"מ
140026229	KESHET BROADCASTING LTD שידורי קשת בע"מ
140026233	פיטל צפורה
140026241	סימין אולג
140026243	REIT 1 LTD ריט 1 בע"מ
140026250	אטבלישמנט נהל
140026260	אפרת השקעות (תאמי) בע"מ
140026265	בראל דשא לירן
140026269	ענף אליהו
140026273	נכסי אריאל - בית נטע, ניהול בע"מ ARIEL P
140026276	DECKER HOLDINGS 1 דקר הולדינגס 1997 בע"מ
140026277	ERETZ MEKARKEIN LTD ארץ מקרקעין בע"מ
140026280	הקדש הלפרין יעקב
140026282	מרכז מלון תור ת"א בע"מ
140026283	TAMARES RESORTS LTD טמארס נופש בע"מ
140026284	ISROTEL LTD ישרוטל בע"מ
140026285	BASEL HOSPITALITY באזל אירוח ונופש בע"מ
140026286	KALISHER BOUTIQUE קלישר מלונות בוטיק בע"מ
140026287	בראון טאוהאוס מלונות בוטיק בע"מ
140026290	MOTIONIZE ISRAEL LTD מושיניז ישראל בע"מ
140026293	כתובים יוסף
140026295	פרוייקט גן העיר בע"מ
140026302	GALMED RESEARCH AN גלמד מחקר ופיתוח בע"מ
140026305	VIA TRANSPORT ויה טכנולוגיות ותחבורה בע"מ
140026307	SHOVAL INVESTMENT שובל ניהול והשקעות בע"מ
140026309	EFFICIENT FIN אפישנט פייננס (ישראל) בע"מ
140026310	כהן נעה
140026332	ADLER CH אדלר חומסקי תקשורת שיווקית בע"מ
140026334	נבלסקי דמיטרי
140026335	דניאל יהונתן
140026336	רפאל ב. ד. יבוא ושיווק בע"מ
140026339	BABYLON PARK ISRAEL בבילון פארק ישראל בע"מ
140026342	שמעוני נגדה סמנטוב
140026345	SUPER - PHARM (IS) סופר-פארם (ישראל) בע"מ
140026350	בן שמעון שמריהו יוסף חיים
140026352	לוי מילנה
140026355	WONDER G CAFFE LTD וונדר ג'י קפה בע"מ
140026356	לוביאניקר יורם יוסף
140026357	מישורי שנקר אראל
140026359	KOALA 33 PRODUCTIONS קואלה 33 הפקות בע"מ
140026360	PRIM פרימה מלונות ותיירות ישראל 1977 בע"מ
140026367	קרן הישג
140026368	בוכארי עמאד
140026369	AN-PLUS LTD אנ-פלוס בע"מ
140026370	קוסקס יצחק יוסף
140026371	EICO HAIR STYLING אייקו מעצבי שיער בע"מ
140026372	דניאל גיל

עמוד 5 מתוך 5

גנר עמוס	140026373
ארז שרביט מעצב שיער בע"מ	140026374
רחמנוב יורם	140026375
אלדר הגדוד העברי בע"מ	140026377
אודיטי טק בע"מ ODDITY TECH LTD	140026378
אמקור בעמ	140026381
נ.ת.מ. - נכסי תחבורה ומסחר בע"מ N.T.M. -	140026403
חברותא - המרכז למודעות יהודית (ע"ר)	140026418

140026373
140026374
140026375
140026377
140026378
140026381
140026403
140026418

11/08/2024
דף מס' 1 מתוך 3

בקשה להארכת מועד מענה להשגות
פניות בטיפול

מס הודעה	תאריך קבלה רחוב	מס' בית	מספר לקוח
193682010	23/6/24	1	0100197897
193682030	23/6/24	5 2184	0100491560
193682107	23/6/24	88	0100889141
193683116	24/6/24	40	0100511948
193683209	24/6/24	6	0100859930
193683327	24/6/24	101	0100806482
193683348	24/6/24	13	0100899373
193683475	25/6/24	57	0100777817
193683711	25/6/24	5	0100488577
193684083	26/6/24	39	0100482469
193684212	26/6/24	ט 17	0100481577
193684215	26/6/24	64	0100729772
193684248	26/6/24	18	0100601566
193684362	26/6/24	13	0100754535
193684449	26/6/24	7	0100969300
193684457	26/6/24	3	0100726056
193684746	27/6/24	10	0102151812
193684747	27/6/24	2	0101289020
193684834	27/6/24	113	0100483843
193685067	27/6/24	11	0100474113
193685279	27/6/24	32	0101285707
193685401	28/6/24	32	0100196880
193685749	30/6/24	85	0100355264
193685759	30/6/24	98	0101465022
193685819	30/6/24	130	0100483843
193685924	30/6/24	30	0102062139
193686209	1/7/24		0100331654
193686229	30/6/24	87	0101935104
193686590	1/7/24	33	0100491161
193686718	1/7/24	27	0100487980
193686790	1/7/24	22	0100647887
193686822	1/7/24		0101503729
193686857	1/7/24	68	0100274808
193686866	1/7/24	14	0100709041
193687059	2/7/24	3	0101569128
193687095	1/7/24	156	0101882622
193687149	1/7/24	64	0100487368
193687205	1/7/24	40	0100484573
193687230	1/7/24	32	0100480126
193687314	1/7/24	170	0100269756
193687343	1/7/24	39	0100175872
193687467	1/7/24	45	0100486210
193687473	1/7/24	20	0102262333
193687486	1/7/24	146	0101735613
193687758	2/7/24	58	0100179064
193687797	2/7/24	41	0100385128
193687977	2/7/24	64	0100663603
193688003	2/7/24	16	0100484004
193688005	2/7/24	23	0101776204
193688007	2/7/24	130	0100483843
193688068	2/7/24	3	0100119499
193688092	2/7/24	35	0102234028
193688377	2/7/24	40	0100484573
193688431	2/7/24	6	0100491437
193688436	2/7/24	123	0102230260
193688530	2/7/24	43	0100484260
193688678	3/7/24	21	0100241290
193688736	3/7/24	40	0101179988
193688738	3/7/24	42	0100233258
193688810	3/7/24	164	0101997740
193688822	3/7/24	15	0100492023
193688826	3/7/24	79	0100086343
193688896	3/7/24	91	0101943857
193688938	3/7/24	23	0100487112
193688944	3/7/24	323	0102035493
193688953	3/7/24	51	0100146562
193689000	3/7/24	40	0100484573
193689146	3/7/24	55	0100481577
193689208	3/7/24	97	0101198981
193689282	3/7/24	88	0102203367
193689323	3/7/24	1	0100316266
193689400	3/7/24	169	0100096698
193689440	4/7/24	156	0100952282
193689441	4/7/24	23	0102290275

מס' הודעה	תאריך קבלת רחוב	מס' בית	מספר לקוח
193689442	4/7/24	156	0101713751
193689601	4/7/24	5	0102016975
193689613	4/7/24	31	0100251311
193689631	4/7/24	21	0100488756
193689656	4/7/24	154	0100140164
193689693	4/7/24	8	0100488754
193689695	4/7/24	א24	0100488869
193689696	4/7/24	2	0100487834
193689771	4/7/24	4	0100920081
193689772	4/7/24	6	0100779387
193689773	4/7/24	13	0100487533
193689976	4/7/24	26	0100479506
193690058	4/7/24	15	0100492023
193690098	4/7/24	10	0100700972
193690100	4/7/24	30	0100330852
193690135	4/7/24	15	0100643243
193690138	4/7/24	15	0100724167
193690161	4/7/24	15	0100082761
193690174	4/7/24	15	0100355018
193690185	7/7/24	38	0100483843
193690400	6/7/24	25	0100335977
193690548	7/7/24	31	0100676255
193690562	7/7/24	88	0100319771
193690564	7/7/24	32	0100483843
193690568	7/7/24	24	0100483843
193690589	7/7/24	40	0100610577
193690711	7/7/24	א4	0100483843
193690714	7/7/24	57	0100483843
193690716	7/7/24	37	0100483843
193690765	7/7/24	24	0100653906
193690800	7/7/24	31	0100483843
193690811	7/7/24	231	0100888908
193690871	7/7/24	א144	0100483843
193690878	7/7/24	א13	0100483843
193690896	7/7/24	2	0100085838
193690912	7/7/24	32	0100483843
193690916	7/7/24	א31	0100483843
193690926	7/7/24	53	0101766094
193690971	7/7/24	21	0100483843
193690972	7/7/24	5	0100483843
193690976	7/7/24	727 2040	0100483843
193691091	7/7/24	971	0101225449
193691140	7/7/24	55	0100487360
193691157	7/7/24	109	0100086358
193691184	8/7/24	111	0100485599
193691187	8/7/24	33	0100124902
193691219	7/7/24	9	0100124902
193691252	7/7/24	148	01003673931
193691301	7/7/24	4	0100226990
193691490	8/7/24	35	0100482981
193691547	8/7/24	4	0100471684
193691617	8/7/24	21	0100485971
193691639	8/7/24	34	0101281560
193691692	8/7/24	115	0102141811
193691705	8/7/24	32	0100169203
193691757	8/7/24		0100482403
193691772	8/7/24	24	0100077034
193691773	8/7/24	117	0100319727
193691797	8/7/24	21	0100673931
193691917	9/7/24	13	0100489896
193691946	8/7/24	5	0100256591
193691973	8/7/24	7	0100480333
193692022	8/7/24	2	01002076365
193692027	8/7/24	31 2184	0100491560
193692037	8/7/24	19	010030819794
193692106	9/7/24	3	0101851500
193692119	9/7/24	321	0100863499
193692124	9/7/24	18	0101910338
193692142	9/7/24	57	0100703366
193692166	9/7/24	7	0100630000
193692185	9/7/24	32	0100169203
193692257	9/7/24	13	0100123470
193692295	9/7/24	34	0100676189
193692339	9/7/24	3	0100663341

11/08/2024
דף מס' 3 מתוך 3

בקשה להארכת מוסד מענה לרישומות
פניות בטיסיל

מס' תודעה	תאריך קבלה וחוב	מס' בית	מספר לקוח
193692393	9/7/24	1	0100483388
193692454	9/7/24	16	0100671363
193692467	9/7/24	6	0102095157
193692493	9/7/24	17	0100735181
193692540	9/7/24	27	0100227701
193692575	9/7/24	8	0100996910
193692594	9/7/24	72 א	0101404566
193692614	10/7/24	6	0100126081
193692635	9/7/24	10	0100763621
193692637	9/7/24	10	0100763621
193692683	9/7/24	14	0100490824
193692697	9/7/24	19	0101005794
193692889	10/7/24	16	0100889510
193692950	10/7/24	34	0100772590
193693087	10/7/24	114	0100596704
193693104	10/7/24	15	0100164101
193693146	10/7/24	148	0100911582
193693240	10/7/24	14	0101964865
193693313	10/7/24	22	0100349214
193693365	10/7/24	4	0100601023
193693402	10/7/24	14	0100299226
193693436	11/7/24	1	0100362936
193693515	11/7/24	37	0100627506
193693547	11/7/24	6	0101865867
193693574	11/7/24	3	0100094294
193693590	11/7/24	1	0100723272
193693607	11/7/24	97 ו	0101225449
193693650	11/7/24	10	0102011007
193693698	11/7/24	28	0101615219
193693703	11/7/24	108 ה	0100025814
193693723	11/7/24	30	0100327475
193693750	11/7/24	159	0102342918
193693757	11/7/24	3	0101714521
193693819	11/7/24	63	0100490909
193693878	11/7/24	165	0100096579
193694012	11/7/24	14	0100850997
193694016	11/7/24	30	0100487229
193694075	11/7/24	7	0100206287
193694083	11/7/24	37	0100041758
193694086	11/7/24	7	0102354091
193694087	11/7/24	7	0102354091
193694088	11/7/24	7	0102085979
193694095	12/7/24	73 א	0102001514
193694327	14/7/24	63	0100070125
193694328	14/7/24	63	0100151109
193694329	14/7/24	63	0100046540
193694400	14/7/24	63	0100844225
193694401	14/7/24	63	0100157609
193694402	14/7/24	63	0100308246
193695909	16/7/24		0100241183
193696405	17/7/24		0100579315
193696561	17/7/24	39	0100491810
193696570	17/7/24	39	0100491810