



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

תאריך : כב בכסלו תשפד
05.12.2023
מספר ערר : 140025266 / 11:33
מספר ועדה : 12686

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

העורר/ת:
דושניצקי אירית תעודת זהות [REDACTED], דושניצקי ליאור תעודת זהות [REDACTED]

חשבון לקוח: 10253395
מספר חוזה: 180555
כתובת הנכס: רוממה 32

- נ ג ד -

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

נוכחים:

העורר/ת: דושניצקי ליאור

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

פרוטוקול

העורר: אני פניתי לעירייה וביקשתי את רכיבי החישוב, תחולה ושיטת החישוב כדי לראות איך וממתי השבת הכספים אליי נעשתה. אני מעדכן שההשבה שנעשתה בכמה פעימות בצורה של זיכויים בשנת 2023.

הוועדה: אנחנו מציינים לכאורה מה שאתה מבקש לא בסמכות הוועדה ומבקשים ממך להתייחס לזה.

העורר: אני חושב שיש לכם סמכות: אחד בגלל שנתתם את ההחלטה המקורית. שניתן לפחות במקרה אחד של ועדה זאת שהורתה על השבת כספים, אני לא יכול לומר בשנייה הזאתי מה היה מספר התיק. שלוש, משום שסמכותה של הוועדה היא סמכותה שניתנה למנהל הארנונה שהוא עצמו במקרה אחר השיב לי כספים. הערר שהגשתי כלומר הערר הזה הספציפי התקבל, נרשם וטופל כערר במזכירות הוועדה. ככזה היה על המשיב להוציא כתב תשובה ולא הוציאו כתב תשובה אלא רק בקשה לסילוק על הסף ולכן יש לקבל את הערר שעניינו הוראות יישום שנגזרות מהחלטה שלכם.

לאחר ששמעתי את דברי הוועדה ואת ב"כ המשיב מחוץ לפרוטוקול, מטעמים שלי אני מבקש למשוך את הערר.

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

תאריך : כב בכסלו תשפד
05.12.2023
מספר ערר : 140025266 / 11:33
מספר ועדה : 12686

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

העורר: דודו שניצקי ליאור

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

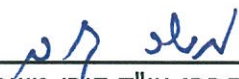
החלטה

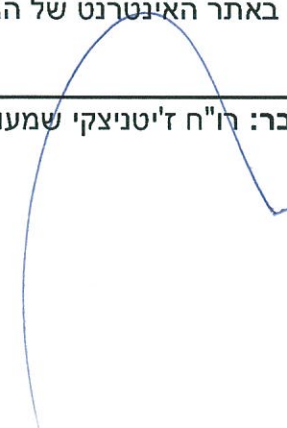
ניתן תוקף של החלטה לבקשת העורר.

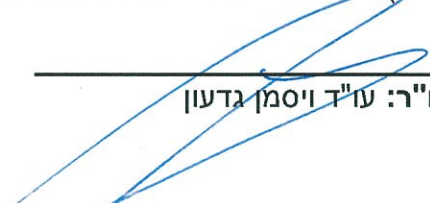
הערר נמחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 05.12.2023.

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 60 ימים מיום קבלת ההחלטה. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.


חבר: עו"ד קורן משה


חבר: רו"ח ז'יטניצקי שמעון


יו"ר: עו"ד ויסמן גדעון

שם הקלדנית: ענת לוי



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

תאריך : כח בכסלו תשפד
11.12.2023
מספר ערר : 140024759 / 11:47
מספר ועדה : 12688

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

העורר/ת:
בלום אביבה שרה תעודת זהות [REDACTED], בלום מאיר תעודת זהות
002268035, פורת צבי תעודת זהות [REDACTED], פורת ורדה תעודת זהות [REDACTED]

חשבון לקוח: 11299560
מספר חוזה: 1210389
כתובת הנכס: אלנבי 28

- נ ג ד -

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

נוכחים:

העורר/ת: פורת צבי, פורת ורדה

צד ג': מנשה מולקנצוב ואלכס מולקנצוב

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו
ב"כ המשיב עו"ד: יניב טוירמן

פרוטוקול

ב"כ המשיב: אני חוזר על הבקשה ומבקש שהערר יימחק. לאחר הודעתו של צד ג' מיום 3/7/2022 התמונה ברורה ולפיה קיימת מחלוקת בין העוררים ובין צד ג'. מדובר במחלוקת בין מחזיקים אשר המשיב לא מוסמך לדון בה וגם לא הוועדה הנכבדה בהתאם להחלטה לפס"ד מחייב של ביהמ"ש העליון בפרשת טרנכינגוט. אבקש גם שיפסקו הוצאות לכיסוי טרחת המשיב בהליך זה.

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

תאריך : כח בכסלו תשפד
11.12.2023
מספר ערר : 140024759 / 11:47
מספר ועדה: 12688

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

העורר/ת: זהות, פורת צבי פורת ורדה

צד ג': מנשה מולקנצוב ואלכס מולקנצוב

- נגד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

לאחר שהתקיים דיון בין כל הצדדים הוסכם כי צד ג' יחוב בתשלום הארנונה שעד יום 4/10/2022.
העורר יחויב בארנונה ממועד זה ואילך.
לטענת צד ג' הוא כבר שילם את הארנונה עד סוף חודש ספטמבר 2022 ועניין זה עליו לבדוק
במחלקת הגביה.
הסכמה זו מסיימת את הדיון בערר.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 11.12.2023.

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

חברה: רו"ח מלי אורלי

חבר: ויינריב אודי, כלכלן

יו"ר: עו"ד פרינץ רות

שם הקלדנית: ענת לוי

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב-יפו

ערר מס': 140025170

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: די אי סי טכנולוגיות רשת בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בטענה כי יש לסווג את הנכס נושא הערר כ"בית תוכנה". המשיב טוען במסגרת כתב התשובה לערר כי העוררת אינה עונה על התנאים לסיווג כ"בית תוכנה".

הערר הוגש כנגד תשובת מנהל הארנונה להשגה מיום 24/4/2023. בהחלטתו הודיע מנהל הארנונה כי העוררת לא המציאה את המסמכים שנדרשה ובכלל זה דו"חות כספיים. בנסיבות אלה נדחתה ההשגה עד להגשת המסמכים האמורים. מן התשובה של מנהל הארנונה עולה כיבקשת העוררת לא אושרה, מבלי שטענת הסיווג נבחנה לגופה.

המשיב לא טען בתגובתו כי יש לדחות את הערר על הסף, אלא טען לגופם של דברים כי העוררת אינה עומדת בתנאי הסיווג המבוקש.

כנגד החלטה זו הוגש הערר.

בהחלטה מיום 27/11/2023 קבעה יו"ר הוועדה כי הליך הערר בפני ועדת הערר אינו הליך המאפשר לדון במסמכים שלא הומצאו למנהל הארנונה וכי הערר אינו הערכאה המתאימה לבירור ראשוני האם פעילות העוררת מתאימה לסיווג כבית תוכנה, משמנהל הארנונה לא קיבל את המסמכים הנדרשים על פי נהליו.

עוד צויין, כי המשיב צירף לתגובתו דו"ח ביקורת שנערך ביום 19/6/2023 וכי לא צורפה החלטה חדשה של מנהל הארנונה לאחר ביקורת זו. יו"ר הוועדה ציינה בהחלטתה כי עמדת ב"כ המשיב אינה יכולה להחליף את שיקול דעת מנהל הארנונה.

מאחר ומכתב התשובה של המשיב עלה כי במסגרת הליך קודם שהגישה העוררת הגיעו הצדדים להסכם פשרה, התבקש המשיב לצרף לתיק הערר את הסכם הפשרה והחלטת הוועדה בתוך 14 יום. עוד נקבע, כי בטרם תינתן החלטה בתיק, הצדדים יודיעו האם ניתנה החלטה נוספת על ידי מנהל הארנונה לגופו של הסיווג לאחר יום 19/6/2023. בנוסף, התבקשה העוררת להגיש תגובה לאפשרות לדחות את הערר על הסף בשל אי הגשת מסמכים בתוך 21 יום.

ביום 10/12/2023 הגישה העוררת תגובה במסגרתה טענה כי "הוגשו כל המסמכים שנדרשו ואם ברצונכם מסמכים נוספים אתם מוזמנים לבקש". תגובה זו צורפה דו"חות כספיים של העוררת.

ביום 30/11/2023 הגיש המשיב את החלטת ועדת הערר מיום 13/9/2017 לפיה נדחה הערר בטענת הסיווג כ'בית תוכנה' ואת הסכם הפשרה עם העוררת מיום 3/5/2018 שתוקפו עד ליום 31/12/2019 שקיבלת תוקף של החלטה על ידי בית המשפט המחוזי במסגרת ערעור מינהלי שהוגש כנגד החלטת הוועדה.

לאור שקראנו את הערר, את כתב התשובה לערר ואת תגובות הצדדים החלטנו לדחות את הערר.

סעיף 6 א לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) התשל"ו – 1976 קובע כך:

6א הרואה עצמו מקופח בתשובת מנהל הארנונה על השגתו רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו התשובה, לערר עליה לפני ועדת ערר.

מתשובת מנהל הארנונה להשגה שהגישה העוררת עולה כי מנהל הארנונה דחה את ההשגה בשל היעדר מסמכים הנדרשים לבחינת הסיווג.

בנסיבות אלה, היה על העוררת לפנות **בשנית** למנהל הארנונה, ולהמציא את המסמכים הנדרשים, על מנת שתתקבל החלטה על ידי מנהל הארנונה **לגופה**. הליך הערר אינו ההליך המתאים להמצאת מסמכים שלא הוצגו כלל בפני מנהל הארנונה כאשר מנהל הארנונה כלל לא בחן את שאלת הסיווג, והמענה שניתן לעוררת מטעם מחלקת עררים/ב"כ המשיב לא יכול 'להחליף' את ההליך המינהלי התקין של **הפעלת שיקול דעת** על ידי מנהל הארנונה עצמו לגופו של הסיווג המבוקש ומתן **החלטה מינהלית** מנומקת שתעמוד לביקורת ועדת הערר.

ההחלטה העומדת לעת הזו בפני הוועדה הינה **אך ורק** החלטת מנהל הארנונה לדחות את ההשגה בשל אי הגשת מסמכים. לכן ההחלטה העומדת בשלב זה לביקורת הוועדה אינה מצדיקה התערבות בשיקול דעת המשיב.

מאחר ומתגובות הצדדים עולה כי הומצאו מסמכים לידי המשיב, אזי על מנהל הארנונה לקבל החלטה מנומקת לגופו של הסיווג. לעוררת שמורה הזכות להגיש ערר כנגד החלטת מנהל הארנונה לכשתתקבל. מועד מתן התשובה על ידי מנהל הארנונה הינו בתוך 60 יום ממועד המצאת **מלוא** המסמכים הנדרשים על פי נהליו. זכות הגשת ערר כנגד החלטת המשיב בתוך 30 יום.

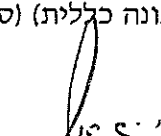
סיכומם של דברים;

הערר כנגד החלטת מנהל הארנונה מיום 24/4/2023 – נדחה, בהיעדר עילה להתערב בה.

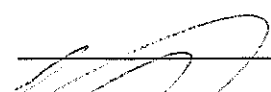
ניתן בהיעדר הצדדים ביום 26/12/23

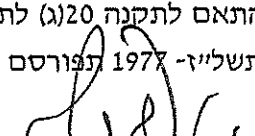
בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א – 2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 60 יום מיום מסירת ההחלטה.

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


חבר: יעקב ישראלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי


חבר: ראובן הרן, עו"ד


יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

עותק מאושר
ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל-אביב – יפו

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב-יפו

עררים מס': 140023372

140024126

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – עו"ד אהוד פלדמן

העוררת: איזי סי או אייל בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב לוינסקי 39, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000127439 ח-ן ארנונה מס' 11126968.

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.

ההליכים בפני הוועדה

- הערר לשנת 2021 הוגש ביום 29/9/2021.
- כתב התשובה לערר הוגש, לאחר הסכמת הצדדים לארכה, ביום 7/2/2022.
- ביום 2/3/2022 התקיים דיון מקדמי בערר. מאחר והמשיב טען במסגרת כתב התשובה כי יש לדחות את הערר על הסף בשל איתור בהגשת ההשגה, הסכימו הצדדים כי הטענה המקדמית, בעניין מועדי הגשת ההשגה והערר, תידון במסגרת ההחלטה הסופית בערר. התיק נקבע להוכחות ונקצבו מועדים להגשת תצהירים.
- ביום 1/5/2022 הוגש תצהיר מטעם העוררת, חתום על ידי מר אופיר יוסף, מנכ"ל העוררת (להלן – "המצהיר מטעם העוררת").
- ביום 11/5/2022 הוגש תצהיר מטעם המשיב, חתום על ידי חוקר השומה מר אבי חנוך (להלן – "המצהיר מטעם המשיב").
- ביום 3/8/2022 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהירים על תצהיריהם, והתיק נקבע לסיכומים.

- ביום 4/8/2022 ניתנה החלטה, לבקשת הצדדים, לאיחוד העררים שבכותרת באופן שהכרעת הוועדה תחול על השנים 2021-2022.
- ביום 16/11/2022 הוגשו סיכומים מטעם העוררת וביום 16/1/2023 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת

- הנכס משמש כמרכז הפיתוח של העוררת, ומתבצעת בו פעילות ייצור תוכנה. העוררת מחזיקה בנכס נוסף בעיר, לגביו לא הוגשו הליכי השגה וערר. העוררת עצמה ערכה הפרדה פיזית בין מרכז הפיתוח ומחלקות אחרות.
 - העוררת מפנה לעדות מנכ"ל העוררת, לפיה הנכס משמש לפיתוח טכנולוגיה ייחודית לבניית מאגרי מידע מבוססי מיקום, המתעדכנים בזמן אמת.
 - בנוסף, העוררת פועלת לפיתוח טכנולוגיות חדשות בתחום מאגרי המידע, במטרה לשווק פיתוחים עתידיים למדינות שונות בעולם. על פי עדות מנכ"ל העוררת, העוררת פיתחה את המוצרים: איזי פיקס, המאפשר למשתמשים לפתוח קריאת שירות שמועברת לבעלי מקצוע נבחרים, ואיזי דאטה, שקהל היעד שלו הוא גופים מוניציפאליים ופיננסיים ומאפשר לנבא שרידות של עסקים חדשים. על פי עדותו, לא מדובר בהזמנה מראש של לקוח, אלא בפיתוחים של החברה שבכוונתה להציע בעתיד ללקוחות פוטנציאליים.
 - הפעילות היחידה המבוצעת בנכס היא כתיבת קוד וייצור תוכנה. העוררת שילמה בעבר ארנונה על פי סיווג זה בהתאם להסכם פשרה בין הצדדים.
 - העוררת לא קיבלה שומת ארנונה לשנת 2021, אלא בעקבות פנייה יזומה שלה בחודש מאי 21, ולכן ההשגה הוגשה ללא שיהוי.
 - העוררת טוענת כי הוכח שבנכס מתבצע ייצור תוכנה וזהו העיסוק העיקרי (אם לא היחיד) בנכס.
 - העוררת מפרטת בסיכומיה את עמידתה בחמשת המבחנים שנקבעו במסגרת הלכת רעיונות.
 - העוררת טוענת כי בנכס עובדים אך ורק אנשי פיתוח העוסקים בכתיבת קוד, והפעילות הייצורית בנכס היא הפעילות היחידה המתבצעת בו.
 - העוררת מוסיפה כי מסמך ממצאי הביקורת מטעם המשיב ריק מתוכן, וכל שיש בו הוא תיאור הפעילות מפי נציגי העוררת.
 - העוררת מוסיפה כי יש להעדיף סיווג ארנונה ספציפי בבית תוכנה על פני סיווג כללי ושיווי המתעלם מטיבו של הנכס.
- לאור כל האמור העוררת טוענת כי יש לקבל את הערר ולהורות על סיווג הנכס כבית תוכנה'.

- העוררת מחזיקה תוכנה, אפליקציה, המשמשת אותה להפנות לקוחות לבתי עסק. המשיב מפנה לעדות מר אופיר יוסף מטעם העוררת, שהצהיר כי מדובר באפליקציה שעוזרת לאנשים לבחור עסקים, כי העוררת לא מוכרת תוכנה אלא מוכרת פרסומות, הלקוחות משלמים לעוררת באופן שוטף, העוררת מוכרת שטחי פרסום בתוך האפליקציה והעסקים משלמים לפי הקלקה על דף העסק שלהם. העד העיד כי "אני מוכר לקוחות לעסקים" ובהמשך: "אני מוכר לעסקים לקוחות".
- המשיב טוען כי מן העדות עולה שהעוררת אינה מוכרת תוכנה ללקוחותיה אלא מאפשרת למשתמשי קצה לעשות שימוש באפליקציה. השימוש הינו איתור של עסקים רלוונטיים למשתמש הקצה.
- משתמש הקצה בוחר עסק רלוונטי, ובמידה והוא בוחר אותו עסק באפליקציה, ופונה אליו בדרך כלשהי, העסק משלם לעוררת עבור הפנייה אליו. משכך, משתמשי הקצה אינם רוכשים תוכנה מהעוררת וגם העסקים, לקוחות העוררת, אינם רוכשים ממנה תוכנה.
- המשיב טוען כי העוררת לא הציגה כל ראיה בדבר מועד קבלת השומה על ידה. ההודעה, נספח 5, לא שינתה את סיווג הנכס, אלא עסקה בסיווג נכסים, והשומה הפכה עובר למועד הפנייה לחלוטה. העוררת לא השיגה על החיוב במועד, ודי בכך על מנת לדחות את הערר על הסף.
- העוררת אינה מוכרת תוכנה, אלא שטחי פרסום ו"לידים" או לקוחות לעסקים קטנים המהווים את לקוחותיה של העוררת.
- העוררת אינה מפתחת תוכנה, אלא מעניקה ללקוחותיה שירות המבוסס על התוכנה. משתמשי הקצה מאתרים בתי עסק ללא עלות ובתי העסק הם הלקוחות המשלמים של העוררת. המשיב מפנה לפסקי הדין **בעמ"נ 24907-10-21 סימילרווב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, עמ"נ 17-01-11846 טרקס מערכות נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו ועמ"נ 12-02-19893 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו**.
- העוררת צירפה רשימת עובדים, אך לא ברור מי ערך אותה, על מה היא מבוססת ומה הכשרתם והשכלתם של העובדים. מדובר ברשימה חלקית בלבד של העובדים ולא ניתן ללמוד ממנה כי יש בנכס מפתחים תוכנה.
- העוררת לא צירפה תשריט של הנכס, שילמד מהם השטחים המשמשים לייצור תוכנה. מכאן כי אינה עומדת במבחן הכמותי.
- העוררת לא עומדת במבחן המהותי. היא לא הוכיחה כי אופי התקבולים מלקוחות מתאפיין בתשלום חד פעמי בודד בגין רכישת התוכנה עצמה, המאפיין עסק ייצורי, ולא בתשלום עתי מתמשך, עבור קבלת השירות, שאינו מאפיין עסק תעשייתי.
- על פי הדו"ח הכספי של העוררת, כל הכנסותיה מתקבלות משירותי פרסום ולא ממכירת תוכנה. על פי עדות מנכ"ל העוררת, אין לעוררת הכנסות ממכירת תוכנה. הדו"ח הכספי כולל הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מכירה ושיווק בלבד. בעת שהמשיב קבע את הסיווג עמדו בפניו דו"חות שאין בהם עדות להוצאות מחקר ופיתוח. בדו"ח המתקן שהוגש לשנת

2020, הוצאות מו"פ עמדו על סך 6.4 מלש"ח בעוד כלל הוצאות העוררת, לרבות עלות המכר, עמדו על סך 18 מלש"ח.

- העוררת לא הציגה הסכמי התקשורת עם לקוחותיה, והעד העיד כי אין הסכמי התקשורת עם לקוחות, אלא תנאי שימוש שנמצאים במערכת האינטרנטית.
- המשיב מוסיף כי לעוררת קשרים עסקיים עם חברת האם קשת, אך ההסכם עימה לא צורף וטוען כי רב הנסתר על הגלוי.
- המשיב מוסיף כי תשלום מבוסס הצלחה מעיד על הענקת שירותים ולא מכירת תוכנה.
- היות ונמצא כי העוררת אינה מוכרת את התוכנה לאיש, ואינה מפתחת תוכנה לצורך מכירתה, הרי שלא ניתן לראות בפעילותה כ"בית תוכנה".
- הוכח כי העוררת עוסקת במכירת שטחי פרסום והפניית לקוחות לבתי העסק, שהם לקוחות העוררת, ולכן מדובר בהענקת שירות על בסיס הפלטפורמה הקיימת.

לאור כל האמור המשיב טוען כי העוררת אינה זכאית לסיווג כ"בית תוכנה" ויש לדחות את הערר.

דיון והכרעה

טענת הסף

העוררת לא הצהירה מהו המועד בו קיבלה את שומת הארנונה. העד מטעם העוררת העיד כי כל הדואר מגיע לשולחנו וכי העביר אותה למחלקה הפיננסית ולמחלקה המשפטית. לפי הצהרתו "יש תיעוד במייל של מועד הקבלה" והוא הוסיף כי הצהרתו בתצהיר לפיה תשובת מחלקת הגבייה לפנייה מיום 12/4/2021 שהתקבלה ביום 3/5/2021 התקבלה ממשרד עורכי הדין.

בשים לב לכך שלא הוצגה בפנינו הודעת שומה אחרת מלבד הודעת איחוד הנכסים והסיווג מיום 3/5/2021, המתייחסת להודעת חיוב קודמת מיום 8/11/2020, לעובדה שהעוררת סווגה בעבר כ"בית תוכנה", ובשים לב גם להסכמת הצדדים כי טענת הסף תוכרע במסגרת ההחלטה הסופית בערר, החלטנו שלא לדחות את הערר על הסף מסיבה זו ולדון בערר לגופו.

לגופו של הערר

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 10-29761-02 וזב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן – "עניין וזב 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 במבחן 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 ההליך 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 ובבר"מ 1676/15 ברודקאסט 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.

המסמכים שהוצגו בפני הוועדה:

תצהיר מנכ"ל העוררת מר אופיר יוסף.

תשריט העירייה על גביו מסומנים שולחנות העובדים ורשימת העובדים לפי מיקום בנכס – נספח 1 לתצהיר העוררת.

דו"ח כספי שצורף לערר לשנת 2019 – נספח ב' לכתב-הערר.

דו"ח כספי לשנת 2020 – נספח 2 לתצהיר מטעם העוררת.

דו"ח ממצאי ביקורת מיום 11/8/2021 המבוסס על דברי נציגה מטעם העוררת, גב' הגר נמני.

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

בדו"ח הביקורת ציין החוקר מטעם המשיב מפי נציגת העוררת כי: "החברה פיתחה ובהמשך פיתוח של מנוע חיפוש לעסקים, נקודות עניין ואירועים. מדובר בעדכון ומיפוי של בסיס נתונים לוקאלי. לדבריה התוכנה פעילה ובהמשך פיתוח. התוכנה ניתנת לשימוש ע"י פרטיים בחינם כאשר ללקוחות עסקיים מוצעים שירותים נוספים לתוכנה בתשלום".

מנכ"ל העוררת הצהיר בתצהירו כי: "העוררת הינה חברה טכנולוגית, המפתחת טכנולוגיה ייחודית לבניית מאגרי מידע מבוססי מיקום, המתעדכנים בזמן אמת. העוררת מפעילה תוכנה (באמצעות אפליקציה) המחברת משתמשי קצה לעסקים קטנים בסביבת המשתמש באמצעים טכנולוגיים שונים. בנוסף לאפליקציה הפעילה של החברה, אנחנו מפתחים יכולות חדשות ומוצרים טכנולוגיים נוספים. בין היתר החברה עובדת על פיתוח תשתיות טכנולוגיות חדשות בתחום מאגרי המידע

במטרה לשווק בעתיד את הפיתוחים העתידיים". המנכ"ל פירט את שני המוצרים החדשים שפותחו לאחרונה: איזי פיקס ואיזי דאטה. בנוסף, העוררת עובדת על פיתוח מוצרים חדשים.

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

האפליקציה משמשת משתמשים פרטיים ועסקים. מנכ"ל העוררת העיד בפני הוועדה כי: "אנחנו לא מוכרים תוכנה אלא מוכרים פרסום. את התוכנה שאנחנו מפתחים משלמים לנו לקוחות באופן שוטף. הדרך הכי פשוטה להבין על מה הלקוחות משלמים היא השוואה לגוגל או פייסבוק, איזי מוכרת שטחי פרסום בתוך האפליקציה שהם לקוחותינו כלומר עסקים קטנים במדינת ישראל. בשנים האחרונות אנחנו מפתחים מוצרים חדשים ותוכנות..."

מנכ"ל העוררת נשאל על מה משלמים הלקוחות והשיב כי: "העסקים הקטנים משלמים לפי הקלקה על דף העסק שלהם. הלקוחות נכנסים למערכת האינטרנטית בוחרים תקציב לפרסום ומכניסים את פרטי האשראי וכך הפרסום מתחיל. לכן אין הסכמים עם לקוחות אלא תנאי השימוש נמצאים במערכת האינטרנטית. הכניסה למערכת היא עצמאית. בדומה לגוגל".

מבחן השבחת הנכס

העוררת טוענת כי יש למוצריה ערך כלכלי רב ועצם יצירתה מובילה לצמיחה של פעילות עסקית בעסקים קטנים ובינוניים.

המבחן הכמותי והמהותי

לטענת העוררת 100% מכח האדם בנכס עוסק בכתובת קוד. העוררת טוענת בסיכומיה כי עובדה זו לא נסתרה על ידי המשיב.

העוררת צירפה לתצהירה רשימה של 35 עובדים הכוללת מנכ"ל, מנהל מוצר, מהנדס תוכנה בכיר, מפתחי תוכנה, מפתחים אחרים, מנהלי פיתוח עסקי, מנהלי מידע ומהנדסי תוכנה. לא פורטו שמות העובדים והכשרתם אלא רק כותרות התפקידים.

בחינת כותרות התפקידים אינה תומכת בטענה כי מאה אחוז מן העובדים כותבים קוד, שכן היא כוללת, מבלי לרדת לעובי הקורה, גם מנכ"ל ומנהלי פיתוח עסקי. העוררת לא הבחינה עובדים אלו מעובדי הפיתוח וטענה כי גם הם מפתחים קוד. קשה לקבל טענה זו.

העוררת אמנם צירפה תשריט על גביו סימנה היכן יושבים עובדיה, אולם לא ערכה הבחנה בין העובדים ולא טענה מהו השטח המשמש את העובדים בכתובת קוד לעומת השטח המשמש את המנכ"ל, מנהלי פיתוח מוצר מנהלי פיתוח עסקי וכיו"ב.

כך או כך, הנתונים שצירפה העוררת לא מובילים למסקנה הנטענת כי מאה אחוז מן העובדים בנכס עוסקים בפיתוח קוד

מבחן ההנגדה

האם הפעילות בנכס נוטה את פעילות ייצורית או מתן שירותים?

הדו"ח הכספי לשנת 2019 שצורף לכתב הערר אינו כולל כלל הוצאות מחקר ופיתוח. הוצאות הנהלה וכלליות הן בסך כ- 3.5 מלש"ח והוצאות שיווק ומכירה הן בסך כ- 8.4 מלש"ח. בשנה זו הכנסות החברה מפרסום הן בסך 14.5 מלש"ח. אין עדות להכנסות ממכירת תוכנה.

הדו"ח הכספי לשנת 2020 כולל הוצאות מחקר ופיתוח (מו"פ) בסך כ- 6 מלש"ח. זאת בעוד הוצאות הנהלה וכלליות הן בסך כ- 1.7 מלש"ח והוצאות השיווק והמכירה הן בסך כ- 8 מלש"ח. בנוסף, הכנסות העוררת מפרסום הן כ- 18 מלש"ח. אין עדות להכנסות ממכירת תוכנה.

הדו"ח הכספי לשנת 2020 מלמד כי עיקר פעילות העוררת היא מכירת פרסום, וגם אם קיימות הוצאות מחקר ופיתוח, הן אינן עיקר העיסוק של העוררת. לא נעלמה מעינינו הטענה כי כלל פעילות הפיתוח של העוררת מתבצעת בנכס זה, להבדיל מנכס אחר של העוררת, אולם לא עלה בידי העוררת להוכיח זאת. טענת העוררת מלמדת כי היא מודעת לחשיבות הוכחת העיסוק הספציפי של העובדים בנכס נושא הערר לעומת הנכס האחר בו היא מחזיקה, אולם היא לא הביאה כל ראיה לטענה, כמו למשל חלוקת העובדים בין נכסיה.

העד מטעם העוררת העיד בפני הוועדה כי "אנחנו לא מוכרים תוכנה אלא מוכרים פרסום". עדות זו מדברת בעד עצמה. באשר למודל העסקי, עלה כי לקוחות הקצה אינם משלמים על השימוש באפליקציה והעסקים עצמם משלמים לעוררת "לפי הקלקה" על דף העסק שלהם. הלקוחות נכנסים למערכת האינטרנטית בוחרים תקציב פרסום ומכניסים פרטי אשראי.

בהקשר זה נקבע בעמ"נ 17-01-11846 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו כי פעילות העוררת אינה מהווה ייצור תוכנה אלא מתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה. דובר בחברה המקבלת תשלום מלקוחות עבור השימוש בתוכנה, המתאפשר דרך אתר האינטרנט של העוררת. נקבע כי "לקוחות המערכת משלמים למערכת תשלום בגין השימוש בתוכנה שפיתחה, כאשר לרוב מדובר בהרשאה בת 12 חודשים, ובתמורה הם מקבלים מידע שיווקי המופק באמצעות התוכנה. הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות העוררת באמצעות אתר האינטרנט שלה. במצב דברים זה, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצור" שבתכלית החקיקה... אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק כ"בתי תוכנה"..."

בפסק הדין בעמ"נ 12-02-19893 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו נקבע כי העוררת אינה מייצרת תוכנות למכירה אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רישיון לשימוש במאגר הטפסים שלה: "המערכת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערכת 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 המערכת, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערכת מאפשרת

ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים...".
ובהמשך: "לקוחות המערערת אינם רוכשים מהמערערת תוכנה אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות הלקוח. ברם, אין בכך כדי להיכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור תכנה".

ביישום הפסיקה לענייננו, ולאחר בחינת כל החומר שהונח בפנינו, הגענו למסקנה כי העוררת מעניקה שירותים לעסקים קטנים ובינוניים באמצעות אפליקציה שפיתחה. על פי הדו"ח הכספי מדובר **במכירת פרסום**. על פי עדות מנכ"ל העוררת מדובר ב"**מכירת לקוחות לעסקים**". העוררת **אינה טוענת כי היא מוכרת תוכנה** אלא היא עושה שימוש בתוכנה שפיתחה לצורך מכירת שטחי פרסום. גם אם העוררת מפתחת אפליקציות נוספות, כמתואר על ידה, אין עדות לכך שמדובר **בעיקר** פעילות העוררת ואף אין ראיות התומכות בטענה כי מאה אחוז מן העובדים בנכס נושא הערר עוסקים בפיתוח להבדיל מנכסים אחרים (שפרטי העובדים בהם לא הוצגו כלל בפנינו). נהפוך הוא. הנתונים אינם מצביעים על ההפרדה הנטענת. מן הדו"ח הכספי של העוררת לא עולה כי פעילות ייצור התוכנה היא הפעילות העיקרית של העוררת ומן החומר שבפנינו עולה כי עיקר עיסוקה אינו מכירת תוכנה אלא מכירת שירותי פרסום, ולכן היא אינה בית תוכנה במשמעות הצו; עיקר הכנסות העוררת הן מהפלטפורמה שפותחה על ידה ומאפשרת מתן שירותי פרסום עבור לקוחותיה. הלקוחות משתמשים בפלטפורמה ומשלמים פר הקלקה, כלומר מדובר **בקשר מתמשך ובתשלום משתנה** התואם את עולם הפרסום באינטרנט.

מכלל החומר עולה כי העוררת אינה מוכרת את התוכנה, אלא **מאפשרת שימוש** מתמשך בה דרך האינטרנט, ולכן אין לה הסכמי התקשורת עם לקוחות. מקור הכנסתה הוא מתשלום משתנה עבור הקלקות. מכאן מסקנתנו, בהתאם לפסיקה, כי **מדובר בשירותים על בסיס תוכנה ואין מדובר בייצור ומכירת תוכנה**.

פסיקת בתי המשפט לעת הזו קובעת, ברובה, באופן ברור, כי אם לקוחות החברה אינם רוכשים מהחברה תוכנה, אלא רישיון לעשות שימוש בתוכנה, אזי אין בכך כדי להכיר בפעילות כ"בית תוכנה" לצורך צו הארנונה הדורש כי עיקר הפעילות תהיה ייצור תוכנה.

סיכומם של דברים

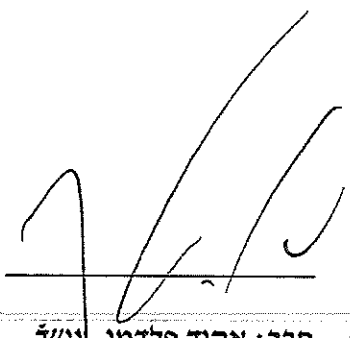
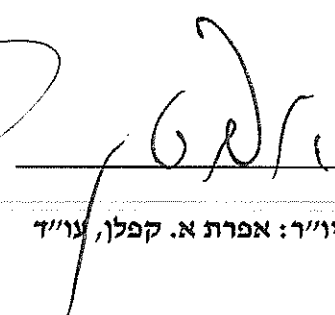
מהראיות בפנינו עולה כי אמנם העוררת טוענת כי היא עוסקת בפיתוח תוכנה, אך פעילותה אינה נכללת בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה, שכן פעילותה העיקרית הינה מכירת שטחי פרסום ללקוחות החברה וכלשון מנכ"ל העוררת, התוכנה מהווה בסיס "למכירת לקוחות לעסקים". לא הוכח כי בנכס מתבצעת פעילות של כתיבת קוד בלבד – כנטען, ולא הוכח כי עיקר הפעילות בנכס הוא ייצור תוכנה.

הערר נדחה. אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 26/12/23.

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

מס' עררים: 140022485
140022521
140022862

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: נכסי אריאל פארק בבלי ניהול ואחזקה בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר שבנדון נמצא ברחוב הרב ניסים 9 בתל אביב ("הנכס") ומחויב על יד המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

הערר וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגישה ערר ("כתב הערר") והמשיב כתב תשובה לערר ("כתב התשובה לערר").
2. ביום 2.7.2019 נערך דיון מקדמי ובו נקבע שהצדדים יגישו סיכומים לעניין טענת "אינני מתחיק" שטענה העוררת. לאחר קבלת טיעוני הצדדים, ניתנה ביום 20.12.21 החלטת הועדה ובמסגרת נדחיתה טענת העוררת בעניין זה.
3. העוררת הגישה תצהיר עדות ראשית מטעמה של גבי ליאת קרפל ("תצהיר העוררת") והמשיב הגיש תצהירים של ארבעה חוקרים מטעמו. אחד המצהירים, מר חאבה, לא הובא לחקירה על תצהירו.
4. ביום 9.5.2022, ביום 25.7.2022 וביום 24.10.2022 נערכו דיוני הוכחות ובמסגרתם נחקרו המצהירים מטעם הצדדים.
5. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיות הטענות הכרעה וטענות הצדדים

6. בתיק זה מספר סוגיות להכרעתנו והן: (1) טענת העוררת כי חוייבה רטרואקטיבית שלא כדין, החל מיום 2.7.2020; (2) טענת העוררת שחוייבה בגין שטחים משותפים שאינם ברי חיוב (3) טענת העוררת לזכאות לפטור על מתחם פנאי ונופש לפי פקודת הפיטורין; (4) טענת העוררת על חיוב שגוי בגין שטח לא מקורה.

להלן יובאו טענות הצדדים ביחס לארבעה הסוגיות שלעיל.

חיוב רטרואקטיבי

7. לטענת העוררת היא חוייבה שלא כדין, רטרואקטיבית מיום 2.7.2020, בגין שטח של 1,872 מ"ר בסיווג מגורים. העוררת טוענת שיש לחייבה לכל היותר מיום קבלת השומה, קרי נובמבר 2020 (השומה נושאת תאריך 4.9.2020). לטענת המשיב, טענה מסוג זה אינה בסמכות ועדת הערר ומבלי לגרוע מכך הטענה נטענת בחוסר תם לב משעה שאין חולק שהעוררת החזיקה בנכס ממועד תחילת החיוב.

חיוב כשטח משותף

8. לטענת העוררת היא חוייבה בגין בריכה, קרקע מקיפה, מבואות, לובי, שטחי מתקנים טכניים ועוד, שהנם שטחים משותפים בבניין מגורים שאינם ברי חיוב. מדו"ח הביקורת של החוקר, מר חאבא, עולה כי הבניין הוא בניין מגורים חדש ובסמוך אליו יש מבנה דו קומתי שבו מרתף המשמש כאזור פנאי לדיירי הבניין. השטחים המחוייבים הם שטחים בהם המשותפים לכלל דיירי הבניין ושטחים אלו אינם ברי חיוב. אין כניסה לאנשים מבחוץ ואין תשלום עבור השימוש בשטחים. לחילופין, יש להסב את החיוב לדיירים עצמם ולא לעוררת שהיא ועד בית שאינה יישות משפטית ולא יכולה להיחשב "כמחזיק".

9. לטענת המשיב, העוררת היא המחזיקה הבלעדית בשטחים המחוייבים. בהחלטות דומות של ועדת הערר נקבע, כי שטחים מסוג השטחים המחוייבים כאן במגדלי מגורים הנם שטחים ברי חיוב ויש להטיל את החיוב על חברת הניהול, בהיותם שטחים המיטיבים עם הדיירים. השטחים המחוייבים אינם שטחי מעבר או מדרגות אלא משמשים את הדיירים לפעילות פנאי ונופש המוחרגים במפורש בסעיף 1.3.1' לצו.

פטור על פי פקודת הפיטורין

10. לטענת העוררת מדובר לחילופין במתחם פנאי ספורט ונופש הפטור מארנונה בהתאם לסעיף 5 (ח) לפקודת הפיטורין. אין מחלוקת כי השטח המדובר הוא מתחם פנאי וספורט. לטענת המשיב טענת העוררת לא הוכחה על ידה. העוררת לא הוכיחה שמדובר במתחם המשמש לספורט בלבד או לתרבות הגוף בלבד. מבלי לגרוע מכך נטען שהפטור מיועד למוסדות ציבור.

חיוב שגוי בגין שטח לא מקורה

11. לטענת העוררת היא חוייבה שלא כדין בגין שטח של 823.87 מ"ר בסיווג "קרקע תפוסה" למרות שקיים בצו הארנונה פטור לחצר מגורים. מדובר בשטח שאינו מקורה (שטח היקפי פתוח) המקיף את הבריכה. לטענת המשיב, העוררת לא הפגיתה לסעיף בצו הארנונה המקנה לה פטור מהשטח האמור, לא הוכיחה מהם תנאי הפטור ולא הוכיחה כי עומדת בהם. כך או כך, אין מדובר בחצר אלא בשטח בנוי. החוקר מטעם המשיב העיד על כך שתחת שטח הקרקע המחוייב מצוי החניון, כלומר מדובר בתקרת החניון שהא ברת חיוב מכח סעיף 1.3.1 ח' לצו. מדובר בשטח התחום מכל צדדיו בגדר ואין לאיש כניסה אליו פרט לדייר הבניין. לא מדובר במגרש פתוח ו/או סלעייה. גם אם מדובר היה בגינה, אזי יש לחייבו כמרפסת גן.

דיון והכרעה

חיוב רטרואקטיבי

12. לאחר עיון במסמכים, אין בידנו לקבל את עמדת העוררת. גם מבלי להכנס לשאלת סמכות ועדת הערר, אזי מסגרת התשובה להשגה ציין המשיב שמועד החיוב נקבע בהתאם למועד מתן אישור אכלוס לבניין נשוא הערר. במסגרת כתב הערר, לא ערערה העוררת על טענה (עובדתית) זו של המשיב ועל כך יש לראות העוררת כמסכימה לעובדה זו. בהנתן כך, ונוכח החלטת הביניים של הועדה אשר דחתה את טענתה העוררת על כך שאינה מחזיקה בנכס, יש לקבוע שהחיובים (ככל שייקבעו להלן) חלים מיום 2.7.2020, מועד קבלת טופס אכלוס וחזקה בנכס.

חיוב בגין שטחים משותפים

13. כאמור, העוררת טוענת שחוייבה שלא כדין בגין בריכה, קרקע מקיפה, מבואות, לובי, שטחי מתקנים טכניים, ועוד, שהנם שטחים משותפים בבניין מגורים שאינם ברי חיוב. השטחים המחוייבים הם שטחים בהם עושים שימוש כלל דיירי הבניין ורק הם.

14. במסגרת סיכומיה, מפנה העוררת לתצהיר החוקר מר חאבא (שלא נחקר על תצהירו) ומסתמכת על האמור בתצהיר זה. לאור כך שהעוררת מסכימה לתוכנו של התצהיר, למרות שהחוקר לא נחקר על תצהירו, אנו מקבלים את התצהיר כראיה לתוכנו. בדו"ח החוקר חאבא (המפורט ביותר מבין הדוחות שהוצגו) מפורטים השטחים בהם חוייבה העוררת "כשטחים משותפים", מתוכם שטח של 210 מ"ר בגין בריכה ו- 1,661 מ"ר בגין שימושים שונים (להלן: "יתרת השטח המחוייב"). ביתרת השטח המחוייב מצויה גם קרקע תפוסה בשטח של 823 מ"ר (דק סביב הבריכה בקומת הקרקע) (להלן: "הקרקע התפוסה").

15. מדו"ח החוקר עולה עוד, כי יתרת השטח המחוייב כוללת שטחים בקומת מרתף (חדר מכוונות לבריכה, שטחי מעבר למדרגות, שטח לובי מעלית והעברת צינורות) ובקומת ביניים (מתקנים טכניים של הבריכה והספא). בנוסף, ומעבר לשטח הבריכה והקרקע התפוסה, כוללת יתרת השטח המחוייב שטחי כניסה למעלית ולובי הקומה בקומת הקרקע וכן שטחי מדרגות ומלתחות. יש לציין כי מן הדו"ח קשה להבין במדויק (למי שזה אינו תחום עיסוקו) למה משמש כל מטר ומטר הכלול ביתרת השטח המחוייב.

16. הסעיף הרלוונטי בצו הארנונה הוא סעיף 1.3.1 ו' לצו הקובע כך:

"שטח משותף בבנין שרובו משמש למגורים בו שני מחזיקים או יותר, לא יחויב, למעט שטחים המשמשים לבריכת שחיה, לחדרי משחקים וכד', וכן למעט שטחים משותפים במלון דירות"

17. הסעיף הנ"ל אינו ברור דיו והוא מותיר פתח רחב לפרשנות, כפי שנעשה על ידנו במספר החלטות קודמות בנוגע לשטחים מסוג כזה או אחר שהובאו להחלטתנו. יש הגורסים, שיש לפרש את הסעיף הנ"ל לצו הארנונה כפשוטו, היינו שיש לפטור מחיוב חללים שאינם בריכת שחיה או חדר משחקים או משמשים למטרה דומה לאלו (הסיפא לסעיף). מנגד, הפרשנות המרחיבה גורסת שהמבחן העיקרי הוא, האם השטח שבמחלוקת הכרחי לקיומו של בניין משותף (כמו חדר מדרגות, מעליות, מעברים) ומשמש גם מי שאינו מתגורר בבניין או שמדובר בשימוש מסוג של חדרי משחקים ובריכות הוא "שימוש נוסף וייחודי" שאינו הכרחי ולכן מהווה שימוש נוסף ומועיל לדירת המגורים.

18. דעתנו היא, שארנונה שיש לפרש את הצו, ככל חיקוק אחר, בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית (עע"מ 9597/11 עיריית יהוד מונוסון נ' אורגל א.ל.פ. סחר בע"מ [פורסם בנבו] (3.4.13). הואיל וסעיף 1.3.1 ו' לצו אינו כולל רשימה סגורה של שטחים הנופלים לתוך החריג של שטחים שאינם נהנים מפטור, הרי שראוי והגיוני ליתן פטור לשטחים משותפים, המהווים חלק בלתי נפרד והכרחי לשימוש בדירות, ובלבד שלא נעשה בהם שימוש ייחודי על ידי מי מדיירי הבניין. פרשנות זו מתיישבת עם הפרשנות שניתנה על ידי בית המשפט המחוזי למונח "שטח משותף" בסעיף המקביל הנוגע לבניינים שאינם משמשים למגורים (1.3.1 ח') במסגרת

עמ"נ (מינהליים ת"א) 56033-02-17 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב - יפו נ' עזבון המנוחה חנה ציפורן ז"ל (פורסם בנבו, 25.12.2017) (להלן: "פרשת ציפורן"):

"מה הוא אם כן "שטח משותף" בצו הארנונה? שטח משותף, כשמו כן הוא, שטח הנמצא מחוץ לנכסי המחזיקים בקומה והמשמש יותר ממחזיק אחד. אין מקום לסטות מלשונו הפשוטה של הסעיף ולהידרש לפרשנות יצירתית.....

19. לפי הגיון זה, שטחים המשותפים (במובן זה שנעשה בהם שימוש על ידי יותר ממחזיק אחד) המעניקים לדייר/בעלי הדירות בבניין ערך מוסף בנוסף לשטח העיקרי המוחזק באופן בלעדי על ידם, אינם פטורים מחיוב בארנונה למרות שלאף אחד מדיירי הבניין אין זיקה בלעדית אליהם.

20. על פי הגיון זה קבענו בהחלטות קודמות, שאין להחיל את הפטור, למשל, על חדר אופניים, החלטה שאושרה במסגרת עמ"נ (מינהליים ת"א) 63833-06-20 נכסי אריאל חניון מגדל סונול בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (נבו 13.09.2021): "בפרט מקובלת עלי נטייתך של ועדת הערר לראות בחסדר קשירת האופניים כסוג של שירות שהוענק על ידי המערערת לחלק מדיירי הבניין (עמוד 5 להחלטה) – ולטעמי הסתכלות זו היא נכונה גם אם לא נגבתה תמורה ישירה או עקיפה בשל כך. דהיינו, לפי תפיסה זו של המצב, המערערת עצמה השתמשה בחדר על מנת לספק שירות "ערך מוסף" לשוכרי המשרדים ועובדיהם". עוד קבענו, שיש להחריג מן הפטור מחסנים משותפים, בין היתר על יסוד פסה"ד בעניין ת"צ (מינהליים מרכז) 46540-02-16 מוטי ליטר נ' עיריית הוד השרון (נבו 22.08.2018).

21. אנו סבורים כי יש מקום להחיל דין (והגיון) שווה גם על השטחים המחוייבים בערר שבנדון, שעניינו שטחים משותפים בבניין מגורים.

22. כמפורט לעיל, מדו"ח החוקר עולה כי השטח המחוייב (כ- 1,800 מ"ר) כולל שטחים המשמשים לשימושים שונים, וביניהם בריכה, חדרי טיפולים, משחקים, פנאי ועוד וכן שטחי מעבר, חדרי מכונות ועוד'. אין מקום לדעתנו להתייחס לכלל השטחים המחוייבים תחת השומה נשוא הערר כמכלול אחד, אלא להפריד ולהבדיל ביניהם לעניין החיוב, כאשר כל סוג של שימוש צריך להבחן בנפרד כפי שנעשה על ידנו בהחלטות קודמות. מבין כלל השימושים שפורטו בדו"ח החוקר ישנם כאלו הנופלים באופן מובהק לרישאה של סעיף 1.3.1 ו', כפטורים מחיוב, ויש הנופלים לכאורה לסייפא לסעיף זה ועל כן אינם פטורים, למעט אם יוכח שהם מעניקים לדייר/בעלי הדירות בבניין ערך מוסף, כמפורט לעיל.

23. יש להתפלא על כך שהעוררת עצמה לא מצאה לנכון להעלות טענה זו בערר, לכל הפחות כטענה חלופית, ולערוך אבחנה בין שטחי הבריכה והשטחים המשמשים לפנאי ומשחקים (לגביהם

נקבע במפורש כי יש לחייבם) לבין השטחים הטכניים אשר נופלים על פיו תחת הרישא לסעיף 1.3.1 ו' ועל כן זכאים לפטור. הואיל והעוררת לא ביצעה אבחנה זו, גם לא ניתנה התייחסות מפורטת של המשיב לסוג כזה של חלוקה בין השטחים המחוייבים במסגרת יתרת השטח המחוייב, ולכן עמדות הצדדים ביחס לסוג אבחנה שכזה למעשה אינה מונחת לפנינו. למרות זאת, אין אנו מוצאים לנכון לדחות או לקבל את הערר בסוגיית זו, והצדדים מופנים להנחיות הועדה בעניין זה בפרק הסיכום.

פטור על פי פקודת הפיטורין

24. לטענת העוררת יש לפטור את הנכס כולו מחיוב מארנונה בהתאם סעיף 5 (ח) לפקודת הפיטורין שכן השטח המדובר הוא מתחם פנאי וספורט.

25. לאחר עיון בטענות הצדדים והוראות הסעיף הרלוונטי בפקודה אנו דוחים את טענת העוררת. כבר נפסק שאם הנכס עונה רק בחלקו לקריטריון המזכה בפטור או הנחה, אזי לא יינתן הפטור או ההנחה" הקבועים בסעיף ח(5) לפקודה (עמ"נ (מינהליים ת"א) 13151-11-20 **מנהל הארנונה בעיריית רמת גן נ' מועדון המרגנית** (נבו 21.02.2022). זהו המקרה שלפנינו.

חיוב שגוי בגין שטח לא מקורה

26. העוררת טוענת שיש לפטור מחיוב בגין שטח של 823.87 מ"ר בסיווג "קרקע תפוסה" שהוא השטח ההיקפי שמסביב לבריכה (סומן D בדו"ח החוקר). העוררת אינה מפנה את הועדה לסעיף פטור רלוונטי לשטח זה.

27. על פי הדו"ח מדובר בדק עץ עליו הוצבו כסאות, שמשיות ומיטות שיזוף וחלקים ממנו מקורים בסככות. אין חולק שהשטח המחוייב הינו שטח סגור, אשר לאיש כניסה אליו פרט לדייר הבניין. מדובר כחלק בלתי נפרד משטח הבניין, המשרת את דיירי הבניין. ככזה, נופל השטח באופן מובהק לתוך ההגדרה שבסעיף 1.3.1ב' לצו הארנונה: " **בשטח הבנין גכלל כל השטח שבתוך יחידת הבנין, לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות, סככות ובריכות שחיה**".

ולסיכום:

28. אנו דוחים את טענת העוררת שחוייבה שלא כדין באופן רטרואקטיבי מיום 2.7.2020 וקובעים שהחיוב ממועד זה נעשה כדין.

29. אנו דוחים את טענת העוררת שיש ליתן לנכס המחוייב פטור כמתחם "פנאי וספורט" בהתאם לפקודת הפטורים.

30. אנו דוחים את טענת העוררת שהחייבה שלא כדין בגין שטח של 823.87 מ"ר בסיווג "קרקע תפוסה".

31. אנו דוחים את טענתה הגורפת העוררת לפיה יש לפטור את הנכס כולו (1,872 מ"ר) מחיוב, שכן הנכס כולו נופל תחת סעיף 1.3.1 ו' רישא לצו, כשטח משותף שאינו בר חיוב. מנגד, לא מצאנו הצדקה לעמדה הגורפת של המשיב שהנכס כולו בר חיוב כשטח משותף, שכן אינו כולל שטחים משותפים הפטורים מחיוב בהתאם לסעיף 1.3.1 ו' לצו. מזו"ח החוקר שהוצג לפנינו עולה שהנכס כולל שטחים הנופלים במובהק תחת הפטור שבסעיף 1.3.1 ו' רישא (מתקנים טכניים של הבניין, מדרגות וכו'), כאלו הנופלים במובהק תחת סעיף 1.3.1 ו' סיפא (למשל הבריכה והמתקנים המשמשים אותה, חדרי המשחקים) וכאלו הנופלים בטווח שבין שני אלו.

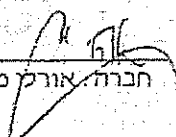
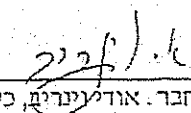
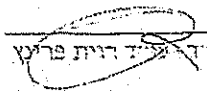
32. בפני תועדה לא הוצגו מלא העובדות המאפשרות את ביצוע האבחנה בין סוגי השימושים השונים מתוך כלל השטח המחוייב, ועל כן אנו מורים לצדדים לבא בדברים ביניהם ולהגיע להסכמות לגבי אופן החיוב של השטחים שהחייבו על ידי המשיב כשטחים משותפים, בשים לב לאמור לעיל, ובמטרה להגיע לתוצאה הוגנת והגיונית. הצדדים יודיעו לוועדה את תוצאת המרימ ביניהם בתוך 30 יום מקבלת החלטה זו.

33. נוכח התוצאה אליה הגענו, אין צו להוצאות.

ניתן בהעדר הצדדים היום 24/12/23

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"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 60 יום מיום קבלת ההחלטה.

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

  
חברה. אורק מלי, רו"ח חבר. אודינירני, כלכך יו"ר דוית פריץ
קלדנית: ענת לוי

עררים מספר: 140022770
140023094

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

העוררת: אורבס בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב דוד אלעזר 15, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000445532 ח-ן ארנונה מס' 11143754 ובנכס מס' 2000438400 ח-ן ארנונה מס' 11143753 (שניהם יחד להלן – "הנכס").

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.

ההליכים בפני הוועדה

כתב הערר הוגש ביום 11/4/2021.

כתב התשובה ובקשה לדחייה על הסף הוגש ביום 8/7/2021.

ביום 22/7/2021 התקיים דיון מקדמי. במהלך הדיון ולבקשת הצדדים הוחלט על איחוד העררים שבכותרת. עוד נקבע כי ב"כ המשיב תודיע האם היא עומדת על הטענה בדבר איחור בהגשת הערר בתוך 14 יום. חתיק נקבע להוכחות ונקצבו מועדים להגשת תצהירים.

ביום 26/7/2021 הודיעה ב"כ המשיב כי אינה עומדת על טענת הסף ביחס לאיחור בהגשת הערר.

ביום 21/10/2021 הוגש תצהיר מטעם העוררת, חתום בידי הגב' נחמה בן מאיר, סמנכ"ל כספים של העוררת (להלן – "המצהירה מטעם העוררת").

ביום 24/10/2021 הוגש תצהיר מטעם המשיב חתום על ידי חוקר השומה מר מתי אלבן (להלן – "המצהיר מטעם המשיב").

ביום 13/4/2022 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהירים על תצהיריהם. בפתח הדיון הסכימו הצדדים כי הדיון בערר יתקיים בהרכב חסר, בפני שני חברי ועדה, לנוכח היעדרותו של חבר הוועדה רו"ח ישראלי. בסיום הדיון הורתה הוועדה על הגשת סיכומים.

ביום 23/5/2022 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. ביום 13/6/2022 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.
ביום 19/6/2022 הוגשו סיכומי תשובה מטעם העוררת.

עיקר טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת

- העוררת פועלת בתחום הבלוקצ'יין שהינו אחד התחומים הדינמיים והבולטים בתחום ההיי טק. בפרט, העוררת עוסקת בפיתוח פרוטוקול תוכנה עבור מערכות מבוזרות. העוררת מפנה להגדרת המנות בלוקצ'יין בויקיפדיה.
- העוררת הינה חברה טכנולוגית, העוסקת בפיתוח בלבד, מתבססת בשלב זה על כספי הגיוס בלבד ואין עדין שימוש מסחרי משמעותי במוצר.
- בהתאם לתצהיר שהוגש מטעם העוררת, היא עובדת על הפיתוחים הבאים: פיתוח הפלטפורמה ומוצרים נלווים המבוססים על עבודות מחקר ופיתוח שבוצעו בן השנים 2017-2021 על ידי מחלקת מחקר ופיתוח, כולל:
 - מחקר ופיתוח מדעי של "Helix", אלגוריתם קונצנזוס שמבצע סדר הוגן של עסקאות בין משתתפים ברשת מבוזרת.
 - פיתוח הפרוטוקול של הפלטפורמה עצמה, כולל יצירת היישום הפרקטי של Helix יישום מודל הבלוקצ'יין, ממשקים למערכת אחסון אינדקס מבוזרת המגנה מחבלה, ופירוט מכונה וירטואלית לביצוע חוזים חכמים.
 - פיתוח קוד ליישום צומת בלוקצ'יין יחיד, משתתף שמריץ את הפרוטוקול של הפלטפורמה.
- פיתוח SDK המאפשר למשתמשים בפלטפורמה להריץ חוזים חכמים על גבי הפלטפורמה.
- פיתוח מנגנונים לשילוב הפלטפורמה עם תשתיות בלוקצ'יין אחרים.
- פיתוח יישומים בסיסיים וכללים שרצים על תשתית הפלטפורמה לשימוש על ידי לקוחות כדוגמאות או כבסיס ליישומים יעודיים לצרכי הלקוחות.
- פיתוח מערכת "Proof of Stake" המאפשרת למשתתפים חיזוניים לתרום לביטחון וטיפול הפלטפורמה על ידי הצבעה עבור נציגים שיעבדו עסקאות ותנועות על הפלטפורמה.
- פיתוח כלים ייעודיים לעזור ללקוחות המעוניינים לפתח יישומים על הפלטפורמה וגם לנהל ולבקר את פעילותם על הפלטפורמה.
- מחקרים על פרוטוקולים קריפטוגרפים ושילובם על הפלטפורמה.
- העוררת טוענת כי כל המחקרים ועבודות הפיתוח הני"ל פורסמו במאות מאגרי קוד פתוחים שהחברה פרסמה באתר github.com ומחלקת הפיתוח פרסמה יותר מ-10 מאמרים מחקריים באתר החברה, כתבי עת וכינוסים מדעיים.

- העוררת מוסיפה כי בתכנית הפיתוח לשנה הקרובה: מחקרים למצוא ולפתח מקרי שימוש נוספים לפלטפורמה, פיתוח ייעודי עבור לקוחות המעוניינים לשלב את יישומם עם הפלטפורמה ופיתוח ומחקר לשלב את הפלטפורמה עם פרויקטים אחרים בתחום.
 - העוררת מדגישה כי קיומה תלוי ביכולות הפיתוח הייחודיות שלה ופיתוח מתמיד ושוטף של פלטפורמת התוכנה והתאמתה לשוק משתנה, ולכן היא שוקדת על פיתוח הקוד ברמת יומיומית.
 - העוררת טוענת כי היא הוכיחה שהיא מפתחת תשתית שתשמש כמה שיותר אפליקציות, שתתאים לקהל כמה שיותר רחב ולא ללקוח ספציפי, ומדובר בקוד פתוח שניתן לעבוד איתו ללא תיאום עימה.
 - העוררת השיקה את הגרסה הראשונה של הרשת שלה בחודש מרץ 2019, ובעת דיון ההכחות הושקה הוורסיה השלישית. לטענתה, כל הזמן נדרש פיתוח נוסף וניתן לראות את התפתחות הדברים בזמן אמת, משמדובר בקוד פתוח.
 - העוררת טוענת כי היא עומדת בכל המבחנים הרלוונטיים; יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, היקף השימוש במוצר המוגמר – אין לקוח ספציפי אלא שוק רלוונטי של מפתחים, מבחן ההשבחה הכללי, שכן היא מובילה ליצירת ערך כלכלי חדש ללקוחותיה משום שהתוכנה משודרגת ומתעדכנת באופן שוטף, ועל פי הנטען היא עומדת גם במבחן ההנגדה, שכן פעילותה נוטה לעבר כתיבת תוכנה.
- לאור כל האמור העוררת טוענת כי יש לקבל את הערר ולהורות על סיווג הנכס כ"בית תוכנה".
- בסיכומי התשובה העוררת מוסיפה כי:

-
- פסק הדין בעניין טראקס אינו רלוונטי לענייננו, מאחר ודובר באיסוף נתונים ברשת האינטרנט בהתאם לדרישת הלקוח.
 - פסק הדין בעניין פריאמפט אליו הפנה המשיב קובע כי הפן המסחרי אינו גורע מהיות הפעילות ייצורית ונקבע כי יש לסווג את הנכס שם כבית תוכנה.
 - מאחר ובענייננו מדובר בחברת סטארט אפ, זהו המקרה המתאים ביותר לסיווג כבית תוכנה. העוררת מפתחת את המוצר, ומנסה לשווק אותו בטרם יש לה הכנסות או רווחים. היא מפתחת תשתית טכנולוגית ונמצאת בשלב הפיתוח כאשר הושקה גרסה ראשונית ואין עדיין לקוחות משלמים.
 - אין כל מטרה להעניק שירותים בעתיד, כנטען, אלא מדובר בתוכנה שתאפשר לחברה שימוש במהלך עסקיה. החברה מפתחת מוצר בדמות תשתית מבוזרת בקוד פתוח. בשלב זה, מדובר בפיתוח המוצר ופעילות שיווקית בקשר עם הבאת המוצר לשוק. זוהי טכנולוגיה חדשנית, שמתפקדת כתוכנת מסד נתונים, ולא נשלטת בידי אף חברה או גוף ריכוזי אחר. אין מדובר במוצר תוכנה שהחברה הינה הבעלים של הקניין הרוחני שלו, אלא בתוכנה מסוג קוד פתוח שהקניין בה לא נשאר בבעלות החברה. לכן החברה אינה בפוזיציה לגבות תשלום כשירות עבור השימוש במוצר או בקניין הרוחני. העוררת עדיין אינה יודעת מה יהיה המודל העסקי וכיצד יופקו רווחים והיא נמצאת בשלב פיתוחי.

- אין בדו"חות הכספיים כדי להצביע על אחוזי השימוש בנכס לצורך פיתוח. רוב ההוצאות השיווקיות הן בחו"ל כך שההוצאות על שימוש בנכס בארץ כמעט כולן על פיתוח. העוררת טוענת כי על פי בפסק הדין בעמ"נ 16-09-13687 חשבשבת נ' עיריית תל אביב אין חובה להציג דו"חות כספיים.
- העוררת חוזרת על הטענה כי מרבית עובדיה עוסקים בפיתוח.
- לאחר הגשת הסיכומים ובטרם החתימה על החלטה זו העוררת הגישה את פסק הדין שניתן לאחרונה בעמ"נ 23-05-77431 וזרטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו.

עיקר טענות המשיב

- המשיב טוען כי העוררת הקימה תשתית, ועל פי הנטען מוצרים נלווים, המשמשת מצע לפיתוחים אחרים שירוצו עליה. היא אינה מוכרת את התשתית האמורה, על מוצריה הנלווים, כסחורה, ואין לה הכנסות מייצור ומכירת תוכנה. העוררת מעניקה שירות חינמי ללקוחות מעטים ומאפשרת להם לרוץ על התשתית שפיתחה. בעתיד, בכוונתה להרחיב את פעילותה וליתן באמצעות תשתית זו שירות בתשלום בהתאמה אישית ללקוחות ספציפיים אשר יחלקו עימה ברווחים שיופקו מהפעילות המסחרית השוטפת שלהם עצמם.
- לאור עדותה של העדה מטעם העוררת בדיון ההוכחות, ועל פי הפסיקה, העוררת אינה עומדת בתנאים לסיווג הנכס כ"בית תוכנה". מדובר בפעילות של מתן שירות, שאינה ייצורית, והיא אינה עומדת במבחן המהותי ובמבחן ההנגדה.
- המשיב מפנה לפסיקה בעמ"נ 17-01-11846 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה תעמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקוויזיטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן.
- המשיב מפנה לפסק הדין בעמ"מ 16/9662 התיאטרון הלאומי הבימה בע"מ נ' עיריית תל אביב המתייחס למונח "שירותים": מדובר בפעילות מסחרית בדרך כלל, המאופיינת במתן שירות אישי בהתאם לצרכי לקוח קונקרטי, בניגוד לפעילות יצרנית – תעשייתית.
- המשיב מפנה לכך שהעוררת לא המציאה את דו"חותיה הכספיים, והימנעותה מהצגת הראייה פועלת לחובתה. עם זאת, נציגת העוררת העידה בחקירתה כי הציגה בפני המשיב בפגישת זום דו"ח כספי אחד, לפיו הוצאות המחקר והפיתוח של העוררת מהוות 36% בלבד מסך ההוצאות התפעוליות של העוררת, עובדה המחזקת את המסקנה כי פעילותה העיקרית בנכס אינה ייצור תוכנה. טענותיה בדבר הוצאות מו"פ ושיווק של העוררת משנת 2019 נטענו ללא אסמכתא.
- העוררת לא הוכיחה כי עיקר שטח הנכס משמש לפיתוח וייצור תוכנה, ולכן היא אינה עומדת גם במבחן הכמותי. העדה מטעם העוררת העידה כי בנכס יושבים עובדים רבים שאינם עוסקים בפיתוח תוכנה אלא בפעילויות עצמאיות. נציגת העוררת אף העידה כי חלק מהעובדים שנחשבים כמפתחים למעשה עושים פעילויות נוספות, שאינן פיתוח, ובכלל זה, למשל, מעצבת גרפית ומנהל הפרויקטים.
- העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי היא עומדת בתנאים שנקבעו בפסיקה לסיווג כבית תוכנה ולכן דין הערר להידחות.

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 וזב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן – "עניין וזב 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 וזב 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 ההליך העסקי, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, מבחן השבחת הנכס ומבחן ההנגדה.

בהקשר זה, בפסקי הדין בע"מ 1960/90 פ"ש ת"א 5 נ' חברת דעיונות בע"מ ובבר"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 מאפיין 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

על פי החומר שבפנינו, העוררת פיתחה תשתית בלוקצ'יין המיועדת לשימוש של צדדים שלישיים, המעוניינים לפתח אפליקציות על גבי הרשת. גרסת הבסיס הראשונה של המוצר מופעלת. על פי הנטען, צוות הפיתוח של החברה עובד על פיתוחים נוספים המתאימים את הפלטפורמה לשימושים שונים. בנוסף, כלים שונים בתחום הבלוקצ'יין נמצאים בשלבי פיתוח.

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

העוררת פיתחה תשתית המשמשת מצע לפיתוחים אחרים שירוצו עליה. לטענתה, פיתחה גם מוצרים נלווים. העוררת בשלב זה אינה מוכרת את התשתית והמוצרים הנלווים כסחורה ואין לה

על פי הצהרתה הכנסות מייצור ומכירת תוכנה שכן מדובר בשירות חינמי המאפשר לרוץ על התשתית שפותחה.

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

לטענת העוררת, מדובר בקוד פתוח, ולכן הוא פתוח לכלל המשתמשים המעוניינים בכך, ולא רק ללקוחות המשלמים עבור השימוש.

במסגרת טופס הבקשה לסיווג כבית תוכנה העוררת ציינה כי המוצר מיוצר עבור צדדים שלישיים המעוניינים לפתח אפליקציות על גבי התשתית. בין לקוחות העוררת: חברה למצורי ניקיון והגינה העושה פיילוט לניהול שרשרת אספקה. העוררת טוענת כי היא מפתחת תשתית המיועדת לכמה שיותר אפליקציות, כך שתתאים לכמה שיותר לקוחות ולא ללקוח ספציפי.

מבחן השבחת הנכס

העוררת טוענת כי היא מובילה ליצירת ערך כלכלי חדש למשתמשים.

מבחן ההנגדה:

המבחן הכמותי והמהותי

המסמכים שהוצגו בפני הוועדה:

מצבת כח אדם: בהתאם לדו"ח הביקורת מיום 31/12/2020 בחברה 23 עובדים: 13 מפתחים, 4 אנשי כספים, 2 אנשי הנהלה, 2 יועצים משפטיים, מנהלת משרד ואיש שיווק.

על פי טופס הבקשה להכרה כבית תוכנה, בחברה 10 עובדי פיתוח, 4 עובדים בתחום פיתוח עסקי (3 נוספים בחו"ל), 8 בתפקידי הנהלה, כספים ומשפטיות, 1-2 אנשי שיווק.

על פי נספח ג' לכתב הערר עשרה מעובדי העוררת, ששמותיהם מפורטים, בעלי תארים מקצועיים במדעי המחשב וטכנולוגיה/ הנדסה/ בעלי ניסיון של עשר שנים לפחות בתפקידים טכנולוגיים.

מבחינת מיקום עובדי הפיתוח בנכס, העדה מטעם העוררת העידה כי המיקומים בנכס אינם קבועים והאנשים בנכס נעים ממקום למקום.

לא צורפו אישורים כלשהם מטעם רואה חשבון ו/או אחרים ולא הוצגו דו"חות כספיים המלמדים על הוצאות פיתוח לעומדת הוצאות אחרות, ומהם ניתן ללמוד על היחס בין הוצאות מכירה, משכורות מחקר ופיתוח וכיו"ב.

בתשובת מנהל הארנונה להשגה ציין מנהל הארנונה כי על פי דו"ח כספי (שלא נמצא בפני הוועדה) הוצאות בגין מחקר ופיתוח היוו 36% מסך ההוצאות התפעוליות של החברה. אין בפנינו את הדו"ח האמור ולא נוכל לעשות שימוש בעדות זו שהיא בבחינת עדות שמועה.

במסגרת מבחן ההנגדה, השאלה הינה האם על פי מכלול הנתונים שהוצגו בפנינו הפעילות בנכס נוטה לטובת פעילות ייצורית או מתן שירותים?

בהקשר זה נקבע בעמ"נ 17-01-11846 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו כי פעילות העוררת שם אינה מהווה ייצור תוכנה אלא מתן שירותים המבוססים על תוכנה

שפיתחה. דובר בחברה המקבלת תשלום מלקוחות עבור השימוש בתוכנה, המתאפשר דרך אתר האינטרנט של העוררת. נקבע כי ילקוחות המערכת משלמים למערכת תשלום בגין השימוש בתוכנה שפיתחה, כאשר לרוב מדובר בהרשאה בת 12 חודשים, ובתמורה הם מקבלים מידע שיווקי המופק באמצעות התוכנה. הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות העוררת באמצעות אתר האינטרנט שלה. במצב דברים זה, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצור" שבתכלית החקיקה... אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק כ"בתי תוכנה"..."

בפסק הדין בעמ"נ 12-02-19893 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו נקבע כי העוררת אינה מייצרת תוכנות למכירה אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רישיון לשימוש במאגר הטפסים שלה: "המערכת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערכת פיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. המדובר במערכת המבוססת על פלטפורמה של מייקרוסופט המאפשרת עירה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערכת, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערכת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים...". ובהמשך: "לקוחות המערכת אינם רוכשים מהמערכת תוכנה אלא משלמים דמי מגוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות חלקות. ברם, אין בכך כדי להכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור תכנה".

העוררת טוענת כי היא אינה מוכרת את התוכנה, או את הפלטפורמה שלה, ולטענתה אין לה כל הכנסות שכן כלל אין מדובר בקניין רוחני הנמצא בבעלותה. על פי הנטען, הקניין בקוד הפתוח ואינו בבעלות החברה.

העוררת אף טוענת כי היא אינה מעניקה שירותים ללקוחותיה שכן מדובר בתוכנה חנימית, קוד פתוח.

ביישום הפסיקה לענייננו, העוררת טוענת כי היא אינה מעניקה שירותים ללקוחותיה וכי אין בכוונתה לעשות זאת. בהיעדר נתונים כספיים או מודל עסקי שילמד ממה מורכבות הכנסות העוררת, אין ראיה התומכת בטענה זו, שכן בד בבד העוררת גם טוענת כי אין לה הכנסות ממכירת תוכנה.

העוררת לא המציאה כל דו"ח כספי המלמד על פעילותה, ובכלל זה על הוצאות הפיתוח, או שמלמד על היחס בין הוצאות הפיתוח והוצאות אחרות.

הדו"ח הכספי אליו מתייחס מנהל הארנונה ואליו מתייחסת ב"כ המשיב בסיכומיה לא הונח בפנינו. מכל מקום, האמור בדו"ח זה, שאינו בפנינו, אינו תומך בטענת העוררת שכן על פי האמור בו רק 36% מהוצאות החברה הן בגין מחקר ופיתוח.

במקרה זה, אי המצאת דו"ח כספי לתמיכה בטענה כי אין לעוררת לקוחות והכנסות ושיצביע על הוצאות הפיתוח שלה, משמש לרעתה. בהיעדר דו"חות כספיים אין באפשרות הוועדה להתרשם מפעילותה ומן המודל העסקי של העוררת, ועלינו לבחון, על בסיס החומר שהונח בפנינו, האם הוכח כי עיקר הפעילות בנכס הינה פעילות של ייצור תוכנה. המודל העסקי של העוררת לא הוכח ולא יוכל להוות מצפן להכרעתנו.

ממצבת העובדים בנכס עולה כי עשרה מעובדי העוררת עוסקים בפיתוח, בעוד על פי הנתען ישנם 23 עובדים בנכס. לא הוצג בפנינו תשריט המלמד היכן יושבים עובדי הפיתוח, שיוכל ללמד כי רוב שטח הנכס משמש עשרה מתוך 23 העובדים בו. על פי עדות נציג העוררת, העובדים אינם יושבים במקומות קבועים, ומכאן כי לא הוכח שעובדי הפיתוח יושבים בחלק העיקרי של שטח הנכס.

בהיעדר נתונים כספיים, נותר אם כך להכריע ביחס למבחן הכמותי והמהותי; מן הנתונים שהציגה העוררת, כמפורט לעיל, עולה כי פחות ממחצית מעובדי החברה הם מפתחים. עוד עולה כי העובדים אינם יושבים במקומות קבועים, ולכן לא ניתן לקבוע כי עיקר שטח הנכס, מבחינה פיזית, משמש את המפתחים.

בשקילת מכלול הראיות בפנינו, השתכנענו כי העוררת עוסקת בפעילות ייצורית, ויחד עם זאת, העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי עיקר הפעילות בנכס היא פעילות ייצורית. נטל ההוכחה מוטל על כתפי העוררת. טענה זו אינה עולה משטח הנכס ואינה עולה ממספר העובדים והכשרתם כפי שהוצגו בפנינו, ובהיעדר דו"ח כספי אין כל אינדיקציה לעמידת העוררת במבחן ההנגדה, הן מבחינה כמותית ובן מבחינה מהותית.

סיכומם של דברים

העוררת עוסקת בפעילות ייצור תוכנה, אולם אין בפנינו ראיות לכך שהפעילות הייצורית הינה עיקר השימוש בנכס והעוררת לא הציגה נתונים התומכים בכך.

הערר נדחה. אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 15/11/2000

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 60 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: ראובן הרן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי

יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

ערר מס': 140023973

ועדת הערר לענייני ארנונה
שליד עיריית תל אביב
בפני חברי ועדת ערר:
יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן
חבר: עו"ד משה קורן
חבר: רו"ח שמעון זיטניצקי

העוררת: אונגר יבוא אופנה בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס השוכן ברחוב ה' באייר 76, ת"א, מספר חשבון 2000428890 מספר ח-ן 10915017 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררת ע"י המשיב, כי יש לסווג חלק מהנכס בסיווג "מלאכה".

רקע

1. ביום 16.3.22 הגישה העוררת השגה. במסגרתה טענה כי יש לסווג חלק מהנכס כבית מלאכה. החלק האמור היה הגלריה (הנכס הינו חנות בקומת קרקע עם מרתף וגלריה).
2. ביום 23.3.22 ניתנה החלטה מטעם המשיב, שדחתה את הטענה, ושם הוסבר כי רק בחלק קטן של הנכס נעשית עבודת "תיקוני בגדים" וגם זאת רק ללקוחות של החנות.
3. לפיכך הגישה העוררת ערר לועדה זאת, ושם חזרה על טענותיה. העוררת טענה, כי הגלריה בשטח של כ- 33 מ"ר, הינה מתפרה, ולכן יש לסווגה כבית מלאכה.
4. ביום 18.7.22 הוגש כתב תשובה על ידי המשיב.
5. ביום 6.9.22 התקיים דיום מקדמי.
6. ביום 23.11.22 הגישה העוררת תצהיר עדות ראשית. התצהיר נחתם על ידי סמנכ"ל בינוי ונכסים של העוררת ובו טענה כי המתפרה נמצאת בגלריה ובמרתף.
7. מדובר בתצהיר לקוני ובו כ- 10 סעיפים.
8. ודוק: הטענה בנוגע למרתף עלתה לראשונה בתצהיר.
9. נטען כי מדובר במתפרה שעושה הצרות, הרחבות, קיצורי בגדים וכיו"ב. עוד נטען, כי השימוש שנעשה הינו לכל חנויות הרשת (מדובר בטענה נוספת, שעלתה לראשונה בתצהיר).

10. ביום 12.12.22 הגיש המשיב תצהיר אליו צורף דו"ח ביקורת, אשר התמקד בגלריה. מהדו"ח עולה תמונה דומה לזאת שתיאר המשיב, דהיינו שבגלריה יש מכוונות תפירה וציוד לתפירה, אך שנעשית שם גם אחסנה (נעליים, לבוש וכיו"ב) בנוסף במקום פינה להכנת קפה.
11. בדו"ח מתואר, וזאת מפיה של הנציגה של העוררת, כי בגלריה יש שימוש כמתפרה לצרכי החנות ולקוחותיה בלבד וגם אחסנה של נעליים ולבוש.
12. לא נעשתה ביקורת במרתף.
13. ביום 23.11.22 הוחלף המצהיר מטעם העוררת למר ברקוביץ, מנהל הבינוי. התוכן נשאר זהה.
14. ביום 28.2.23 התקיים דיון הוכחות.
15. מר ברקוביץ נחקר והעיד כי לנכס כניסה אחת, דהיינו הגלריה והמרתף הינם חלק מאותו נכס. עוד העיד כי שירותי התפירה הינם רק ללקוחות של הרשת.
16. מר ברקוביץ טען כי שטח האחסון בגלריה הינו קטן וכנ"ל לעניין המרתף.
17. המצהיר של המשיב העיד בכלליות על צורת עבודתו, מה התבקש לעשות וכיו"ב. בנוסף העיד, שהוא לא ביקר במרתף.
18. ביום 9.8.23 הוגשו סיכומי העוררת. בכללי ניתן לומר, שהעוררת חזרה על טענותיה.
19. העוררת טענה כי מדובר במתפרה אזורית, כי על פי ההלכה יש לפצל שימושים בנכס, כי המשיב נוהג לסווג מתפרות, כולל כאלה שהינן רק לתיקון בגדים, בסיווג של מלאכה, כי אין לקבל את טענת הרחבת החזית בנוגע למרתף.
20. ביום 18.10.23 הוגשו סיכומי המשיב. המשיב טען, כי הטענות בנוגע למרתף הן הרחבת חזית, כי הנכס משמש לפעילות מחסרית- כלכלית, ככללותו, כי אין לפצל סיווגים בנכס.
- דין**
21. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי צודק המשיב בטענותיו וכי דין הערר להידחות:
- 21.1. לאור המסקנה, שתפורט, להלן לא מצאנו להתעמק בשאלת הרחבת החזית, אך בהחלט ניתן לקבל עקרונית את עמדת המשיב כי הטענה בנוגע למרתף הינה הרחבת חזית. ניתן אף לציין כי הטענה בנוגע ל- "מתפרה אזורית" הינה טענה, שהינה הרחבת חזית, שכן הדבר עלה רק בשלבים מאוחרים.
- 21.2. ברם, הכרעתנו הינה לגופם של דברים.

- 21.3. מצאנו כי השימוש בנכס כולל מספר רכיבים, אך בסופו של דבר הינו שימוש מסחרי של מכירת ביגוד.
- 21.4. כחלק מהשימוש הזה יש לעסק שירות של תיקון בגדים ללקוחותיו בלבד.
- 21.5. גם אם נקבל את הטענה כי המקום משרת לקוחות של חנויות אחרות של הרשת אין הדבר משנה את המסקנה, כי לא מדובר בבית מלאכה אלא חלק מהשירות ללקוחות העסק.
- 21.6. יוזכר, כי אין מחלוקת שהמקום לא משרת "עוברים ושבים" אלא רק את לקוחות העסק, דבר שגורע משמעותית מהטענה כי מדובר בבית מלאכה. כך גם אופי העבודה שנעשית שם, דהיינו "תיקוני" בגדים לעומת מתפרה קלאסית המכינה ביגוד ולא רק מתקנת ביגוד שנרכש ברשת.
- 21.7. עוד יצוין, כי הוכח כי החלקים בנכס, שנטען שמשמשים כ- "מתפרה", משמשים גם לאחסון סחורה של החנות ולעוד דברים (מטבחון למשל).
- 21.8. לא מצאנו לקבל את הטענה כי יש לפצל את השימוש בנכס. במקרה דנן אנו סבורים, שההלכה המשפטית לפיה הטפל הולך אחרי העיקר, הינה המתאימה במקרה. אין בכך לגרוע מכך שממילא לא מצאנו שהשימוש "כמתפרה" בכנס הספציפי אינו מגיע לכדי סיווג של מלאכה אלא הינו "שירות" הניתן כחלק מהפעילות המסחרית של העוררת. לפיכך ממילא אין אפשרות ואין מקום לפצל את הסיווג.
- 21.9. יחד עם זאת, אף אם היינו סבורים שבחלק מהנכס נעשה שימוש של "מלאכה" הרי שזהו שימוש קטן יחסית, טפל לשימוש המסחרי, בשטח לא מוגדר ומשתנה ושכזה הולך אחר העיקר, שהוא הסיווג המסחרי.

סוף דבר

22. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות.
23. העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך של 7,500 ש"ח.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 19/12/23

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

חבר: רות' שמעון זיטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

חבר: עו"ד גדיען ויסמן

ועדת הערר לענייני ארנונה

שליד עיריית תל אביב

ערר מס': 140025488

בפני חברי ועדת ערר:
יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן
חבר: עו"ד משה קורן
חבר: רו"ח שמעון זייטניצקי

העורר: אליהו אחונוב נתניאלוב

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס השוכן ברחוב רענן 16, ת"א, מספר חשבון 200016792, 2000169822 מספר ח-ן 10051550, 10051648 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת להכרעה דנן היא טענת דחייה על הסף, שהגיש המשיב, וזאת עקב של מעשה בית דין, השתק/איחור/חוסר סמכות.

רקע

1. ביום 12.9.23 הגיש העורר את ערר זה.
2. במסגרת הערר העלה טענות בנוגע לחיובים, שלדעתו אינו צריך לשלם, וטענות כנגד הליכי גבייה שהפעילה העירייה.
3. מדובר בטענות הנוגעות להחזקה בנכס בתקופה שבין שנת 2004 לסוף שנת 2008.
4. המשיב הגיש בקשה לדחייה על הסף ושם טען כדלקמן:
 - 4.1. מדובר בחיובים שהוטלו על העורר לפי כ- 15 שנה.
 - 4.2. מדובר בטענות כנגד חוב חלוט, שבגינו התנהל הליך בבית המשפט, ניתן פסק דין ופסק הדין חלוט מזה זמן רב.
 - 4.3. מדובר במעשה בית דין וקמים השתקים כנגד העורר.
 - 4.4. כמו כן, ערר זה מוגש באיחור ניכר.
 - 4.5. לטענות העורר בנוגע לבעיות רפואיות אין כל רלוונטיות, שכן העורר ידע מזה זמן רב על החיובים ולא עשה דבר.
 - 4.6. לא מדובר בהשגה.

4.7. הטענות הינן טענות בנוגע להליכי גבייה.

דיון

5. לאחר בחינת טענות הצדדים ונו סבורים, כי צודק המשיב בטענותיו וכי דין הערר להידחות על הסף:

5.1. בחינה של כתב הערר מלמדת כי אין בו ולו בדל של טענה, שמקומה בערר על קביעה ארנונה.

5.2. הטענות כולן עוסקות בהליכי גבייה כאלה או אחרים, שמנהלת לכאורה העירייה כנגד העורר.

5.3. זאת ועוד, בבסיס החוב עומד חיוב מהשנים 2004-2008, שבגינו הוגשה תביעה משפטית (ת"א 11608-05-14).

5.4. בתביעה זאת ניתן פסק הדין ביום 22.6.2020 והוא כיום חלוט.

5.5. העורר לא גילה את דבר קיומו של פסק הדין.

5.6. הערר לא הוגש בגין השגה ולא בגין הודעת שומה שנתית או כל פעולה אחרת של המשיב אלא בגין הליכי הוצ"פ/ גבייה של אגף הגבייה בעירייה.

5.7. הערר לא הוגש במסגרת זמן כלשהי, שעומדת בהוראות הדין.

5.8. לפיכך עולה, כי יש לדחות את הערר.

5.9. הסיבה הראשונה והעיקרית היא כי אין לועדה זאת הסמכות לדון בטענות העורר (שכאמור עניינן הליכי הגבייה שמנהלת העירייה) ואין לועדה זאת את האפשרות לתת לעורר את הסעדים אותם הוא מבקש.

5.10. נציין, כי ברמה המשפטית יש גם לדחות את הערר, שכן עומד מעשה בית דין בנוגע לחיוב הארנונה נשוא הערר.

5.11. בנוסף, הטענות מועלות באיחור ניכר תוך שיהוי עצום וגם מטעם זה לא היה מקום לדון בהן.

סוף דבר

6. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות.
7. לפני משורת הדין, בנסיבות הספציפיות של מקרה זה ובין היתר הנסיבות אישיות של העורר ומועד מתן ההחלטה אין צו להוצאות כנגד העורר.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 19/12/23

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"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 60 יום מיום קבלת ההחלטה. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשלי"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

חבר: רוי"ח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ד: עו"ד גדעון ויסמן

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

העוררת: תה ויסוצקי (ישראל) בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס, ברחוב החשמונאים 105, תל אביב, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000285820 ו-ח-ן לקוח 11062000 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררת ע"י המשיב, כי יש לחייב את הנכס בסיווג מחסנים.

רקע

1. לעוררת חנות הממוקמת ברחוב החשמונאים 103. בחנות נמכרים מוצרי תה (משקאות, חליטה, כלים להכנה ולשתיית תה וכיו"ב).
2. העוררת שכרה את הנכס לצורך אחסון מוצריה.
3. העוררת פנתה למשיב ביום 17.7.22 וביקשה לשנות את הסיווג של הנכס. ביום 8.9.22 התקבלה תשובת המשיב, שדחתה את הבקשה.
4. ביום 3.10.22 הוגש הערר.
5. ביום 14.12.22 ניתן כתב התשובה.
6. ביום 28.2.23 התקיים דיון מקדמי.
7. ביום 23.4.23 הוגש תצהיר מטעם העוררת.
8. לא הוגש תצהיר מטעם המשיב.
9. ביום 27.6.23 התקיים דיון הוכחות.
10. ביום 21.9.23 הוגשו סיכומי העוררת.
11. ביום 30.10.23 הוגשו סיכומי המשיב.

דין

12. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי צדק המשיב בטענותיו וכי דין הערר להידחות.

13. שתי סוגיות עמדו להכרעה.

14. **טענה הדחייה על הסף:**

14.1. העוררת פנתה למשיב ביולי 2022. הודעות החיוב נשלחות לנישומים בתחילת השנה.

14.2. השגה ניתן להגיש בתוך 90 יום מיום קבלת חיוב הארנונה. לכאורה עולה כי העוררת פנתה בפניה, שאינה מגיעה לכדי השגה.

14.3. בסיכומיה, העוררת לא הכחישה את העובדה כי הפניה חרגה ממועד זה אלא טענה כי המשיב לא העלה את הטענה בתשובתו להשגה.

14.4. בסיכומיה טענה העוררת, כי "המשיב לא דחה במכתבו את פניית העוררת על הסף מהטעם שלא הוגשה בתוך 90 יום" (ס' 6 לסיכומיה העוררת).

14.5. עיון בתשובת המשיב מלמד כי הייתה התייחסות לסוגיה במכתב התשובה להשגה, גם אם לא הועלתה הטענה בצורה מפורשת על ידי המשיב, אך בפועל המשיב הוציא ביקורת לנכס ודחה את הפנייה לגופם של דברים.

14.6. לא מצאנו הסבר טוב לנושא בסיכומי המשיב.

14.7. לפיכך לא מצאנו מקום לקבל את טענת הדחייה על הסף.

15. **טענת הסיווג:**

15.1. למעשה אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים: מדובר בנכס, שאינו נמצא במפלס העסק ואף לא באותו בניין. מנגד, הנכס נמצא במרחק קרוב לעסק, מרחק של מספר צעדים ספורים, בבניין הסמוך, השכן.

15.2. אין גם מחלוקת, כי הנכס משמש לאיחסון של מוצרי החנות, כי לקוחות לא מבקרים בנכס וכי הוא אינו משמש לפעולות שיווק והפצה של העוררת או בכלל.

15.3. השאלה היחידה, שדורשת הכרעה לטעמנו היא השאלה מהו השימוש הנעשה בנכס על ידי החנות, כלומר האם הנכס משמש לאחסנה ארוכה "קלאסית" או שהנכס משמש את החנות לשימוש שוטף, נגיש ובעל זיקה משמעותית לחנות.

- 15.4. כנגזרת של הכרעה זאת תיגזר ההכרעה המשפטית בהתאם למצב המשפטי כיום, דהיינו האם מדובר בסיווג של מחסנים או בסיווג העומד היום, דהיינו סיווג מסחרי, וזאת מכיוון שהנכס הינו חלק מהעסק של העוררת, חלק מהחנות המסחרית.
- 15.5. בתצהיר מטעם העוררת אין התייחסות רחבה לנושא אך בסעיף 10 נאמר: "המחסן נשוא הערעור משמש לאחסנה בלבד של מלאי מוצרים של העוררת...".
- 15.6. במסגרת חקירתה הנגדית השלימה העדה מטעם העוררת את ההסבר: "המחסן הוא מחסן של החנות וכל מה שיש בחנות למכירה המלאי שלו נמצא במחסן". ובהמשך: "ניתן להגיד שאנחנו מעלים סחורה מהמחסן לחנות באופן שוטף. בדרך כלל פעמיים ביום".
- 15.7. בעמ"נ (מינהליים ת"א) 17-12-27760 דיסקל (1971) בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (נבו 30.08.2018) נדונה הסוגיה ובית המשפט הנכבד חזר על המצב המשפטי בנושא: "על פי ההוראה, על מנת שנישום יזכה להגדרת שטח מסוים כמחסן, עליו להראות כי הוא עומדת ממלא אחר ארבעת התנאים המצטברים הבאים: א. הנכס משמש לאחסנה בלבד – לרבות פעולות הנלוות לכך, כרישום, ארגון והכנת ההזמנה. ב. לקוחות אינם מבקרים בו, למעט לצורך איסוף ההזמנה בלבד. ג. הוא אינו נמצא בקומת העסק שאותו הוא משרת, או בקומה רצופה לו. ד. הוא אינו משמש לשיווק והפצה (ר' עמ"נ (ת"א) 196/08 ביתן ספארק סחר 1980 נ' עיריית תל-אביב יפו (4.8.08); עת"מ 222-09 דורית קירור ושיווק פרי בע"מ נ' עיריית תל-אביב (2.11.10); ר' גם: בר"מ 8882/10 דורית קירור ושיווק פרי בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (20.12.10)). --- סוף עמוד 5 --
- תכלית ההוראה היא לקבוע תעריף מופחת למחסנים "קלאסיים", שלא מתבצעת בהם פעילות מסחרית-שיווקית, שאינם משמשים את העסק העיקרי באופן שוטף ושאינם נגישים תכופות לבעלי העסק ולקוחותיו, כך שאין חשש כי ישמשו לפעילות מסחרית (ר' עת"מ (ת"א) 1710/08 עמ"נ (ת"א) 10-01-21112 שלמה זבידה נכסים (1999) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו (8.9.11); עת"מ 1710/08 ד.ג.ש בודי פרטס בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח' (20.2.11); עמ"נ 10-07-50496 חברת סבן ניסים נ' עיריית תל אביב (29.4.10); עמ"נ (ת"א) 13-06-60288 ש.ה.א. שירותים הובלה ואחסון בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (26.2.14)).** (ההדגשה שלנו).
- 15.8. הרכיב המשמעותי למקרה שלפנינו נמצא במשפט "תכלית ההוראה היא לקבוע תעריף מופחת למחסנים "קלאסיים", שלא מתבצעת בהם פעילות מסחרית-שיווקית, שאינם משמשים את העסק העיקרי באופן שוטף ושאינם נגישים תכופות לבעלי העסק ולקוחותיו, כך שאין חשש כי ישמשו לפעילות מסחרית".
- 15.9. כאמור לעיל, במקרה דנן, מדובר בשטח לאחסון, אך שמשמש את העסק בצורה שוטפת, שהינו נגיש לבעלי העסק ולמעשה הינו חלק מהפעילות המסחרית של החנות.

15.10. לפיכך, במצב המשפטי הקיים, אין השימוש הנדון מגיע לכדי סיווג מחסנים ויש לקבל את עמדת המשיב.

15.11. בשולי הדברים נבהיר כי ערר זה יכל להתייחס אך ורק לשנת 2022. הצדדים העלו טענות בנושא, שאינן רלוונטיות עקב ההכרעה לעיל, אך בחרנו להבהיר את הנושא למען הסר ספק.

סוף דבר

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

17. העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך של 7,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 19/12/23

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 60 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: רו"ח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ר: עו"ד גדעון זיסמן

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: ישראל סין ביוטכנולוגיה איי.סי.בי בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב – יפו

ה ח ל ט ה

1. עניינו של ערר 140023327 הוא חיובי ארנונה לשנת 2021 שהוטלו על העוררת בגין נכס ברח' הברזל 30 ת"א. במהלך הדיון בתיק הערר הגישה העוררת ערר נוסף מס' 140023987 בגין שנת 2022. לאור זהות העילות והנסיבות של העררים, ביקשו הצדדים לאחד את שני העררים וכי ההחלטה שתינתן בערר 140023327 תחול גם על ערר 140023987. ביום 27.07.22 ניתנה החלטה לאיחוד העררים. לפיכך בהחלטה זו המילה "הערר" תתייחס לערר מס' 140023327, כאשר ההחלטה בערר תחול גם על הערר מס' 140023987.
2. הסוגיה המתבררת בערר זה היא, האם העוררת זכאית לתעריף הארנונה המופחת המוענק לבתי תוכנה, על פי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית ת"א-יפו, או שמא צדק המשיב בסווגו את עסק העוררת בנכס בסיווג השיורי לגבי בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר, לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה.

ההליכים בתיק

3. הערר הוגש ביום 05.09.2021 בגין שנת המס 2021. לפי כתב הערר העוררת הינה חברה בורסאית שעיסוקה במחקר ופיתוח תוכנות למכשור רפואי ואבחון מחלות לב. לפי כתב הערר פעילותה בנכס עונה להגדרתה כבית תוכנה במובן סעיף 3.3.3 לצו הארנונה, ובהתאם טעה מנהל הארנונה בדחייתו את ההשגה שהוגשה לו בעניין.
4. ביום 29.09.21, עוד לפני שהוגש כתב התשובה מטעם המשיב, הוגש ערר נוסף תחת אותו מספר תיק ובו טענות נוספות בקשר לשוכר משנה אשר שכר ממנה חלק מהנכס.

5. כתב התשובה מטעם המשיב הוגש ביום 27.12.21 וכלל התייחסות לכל טענות הערר בשני חלקיו, כך שהדיון בערר זה מתייחס למלוא טענות העוררת. בכתב התשובה נטען בין היתר כי הערר הוגש באיחור ולפיכך יש למחוק את הערר על הסף.
6. דיון מקדמי בערר התקיים ביום 09.02.2022. ב"כ המשיב הודיע כי הוא מוותר על טענת האיחור בהגשת הערר. התיק נקבע להגשת תצהירי עדות ושמיעת ההוכחות.
7. העוררת הגישה תצהיר עדות ראשית מטעמה ביום 29.03.2022, חתום ע"י מר גיא גולדין מנהל בעוררת. תצהיר המשיב שנחתם ע"י חוקר השומה מטעם המשיב מר נועם אדלר וכלל את דו"ח הביקורת שלו הוגש ביום 11.05.2022.
8. דיון ההוכחות בפני הוועדה התקיים ביום 29.05.2022. בדיון נחקר העד מטעם העוררת. ב"כ העוררת ויתר על חקירת העד מטעם המשיב.
9. לאחר דיון ההוכחות המציאה העוררת ברשות הוועדה את הדו"ח התקופתי שלה לשנת 2020. בהמשך הוגשו סיכומים בכתב ע"י שני הצדדים.

טענות העוררת

10. בכתב הערר ובסיכומים, טענות העוררת הן בתמצית כדלקמן:
 - 10.1 העוררת מחזיקה כשוכרת בנכס שהוא משרדים במבנה משרדים ברח' הברזל 30 תל אביב בשטח של 292 מ"ר. העוררת משכירה בשכירות משנה חדר אחד בנכס, ששטחו 7 מ"ר, ליועץ משכנתאות המנהל את עסקו באותו חדר.
 - 10.2 המשיב סירב לבקשת העוררת להעביר את החדר ע"ש שוכר המשנה כמחזיק לצרכי ארנונה.
 - 10.3 לטענת העוררת מדובר ביחידה עצמאית ובלתי תלויה בעוררת, אין מדובר בדייר משנה כמשמעותו בפקודת העיריות ולכן היה על המשיב להעביר את הרישום כמבוקש. גם ללא הפיצול המבוקש, השימוש שנעשה בחדר אחד ששטחו הוא מזערי לעומת השטח הכולל של הנכס, אינו יכול לפגוע בסיווג הכללי של הנכס, כאשר בכל שאר הנכס מתאימה הפעילות להגדרת "בית תוכנה".
 - 10.4 החל משנת 2018 ועד יום 09.06.2021, סווגה העוררת בנכס כבית תוכנה ונהנתה מהתעריף המופחת. כאשר פנתה העוררת להארכת הסיווג היא סורבה ע"י המשיב אשר ביטל את הכרתו בפעילות העוררת בנכס כבית תוכנה. לא חל כל שינוי בפעילותה ועיסוקה של העוררת אשר הצדיק את שינוי הסיווג.
 - 10.5 העוררת משקיעה בחברות ביומד שונות (שמותיהן פורטו בכתב הערר). כל החברות הללו מפתחות תוכנה באותו תחום עיסוק כפי שעושה העוררת. לפיכך ביטול הסיווג כ"בית תוכנה" לא היה מוצדק.

- 10.6 לטענת העוררת המשיב לא השכיל להבין את מהותה של העוררת כחברת הזנק ("סטארט אפ"). כל החברות הפועלות בנכס, עוסקות בייצור וכתיבת תוכנה.
- 10.7 כלל שטח הנכס למעט חדר אחד בן כ 7 מ"ר שהושכר בשכירות משנה, הוא שטח שבו מפתחים תוכנה, לרבות המטבחון וחדרי הישיבות.
- 10.8 פעילות העוררת בנכס עונה להגדרת "בית תוכנה" לפי המבחנים השונים שפותחו בפסיקה. פעילות העוררת לרבות כל החברות האחרות שבנכס היא פעילות ייצורית של ייצור תוכנה. גם השידורים שמבוצעים במוצרי התוכנה מהווים כשלעצמם פעילות ייצור תוכנה.
- 10.9 ככל שקיים סיווג ספציפי המתאים לפעילות העוררת, דין הוא כי יש להעדיפו על הסיווג הכללי. במקרה זה מאחר והפעילות היא פעילות של ייצור תוכנה שקיים לה סיווג ספציפי יש להעדיפו על הסיווג הכללי של "משרדים" כפי שקבע המשיב.

טענות המשיב

11. טענות המשיב בתמצית הן:
- 11.1 את סיווג העסק לצרכי ארנונה יש לעשות לפי עיסוקה של העוררת בלבד. חלקים בנכס המוחזקים ומשמשים חברות אחרות, אינם יכולים להיות מסווגים כ"בית תוכנה" מאחר ואותן חברות אינן רשומות כמחזיקות ובהתאם סיווג פעולתן כלל לא נבחן ולא הומצאו למשיב כל ראיות לגבי מעמדן, עיסוקן או פעולתן.
- 11.2 למשיב זכות ואף חובה לבדוק מעת לעת את השימוש שנעשה בנכס, וככל שנמצא כי השימוש אינו מתאים לסיווג בו סווגה העוררת בעבר, מוצדק לשנות את הסיווג. אין כל חובה על המשיב להשאיר על כנו סיווג שאינו נכון ככל שהפעילות בנכס השתנתה.
- 11.3 השימוש שעושה העוררת בנכס אינו עונה על הגדרת "בית תוכנה"
- 11.4 העוררת משתמשת בנכס במתכונת של הפעלת חללי עבודה משותפים ומאפשרת לחברות שונות לפעול בנכס כאשר פעילות זו איננה שקופה למשיב ואיננה נבחנת על ידו. לעוררת עיסוקים נוספים, היא חברת השקעות במטבעות קריפטו, חברת השקעות לחברות ביומד, משקיעה במוצרים הקשורים לקורונה.
- 11.5 העוררת לא הוכיחה כי היא עוסקת בפיתוח תוכנה ולמצער לא הוכיחה כי עיקר עיסוקה הוא פיתוח תוכנה.
- 11.6 מהראיות עולה כי חל שינוי משמעותי בפעילות העוררת מאז קביעת הסיווג הקודם בשנת 2018. השינוי באופי הפעילות מצדיק את החלטת המשיב.

11.7 לגבי השכרת המשנה שביצעה העוררת, לא ניתן לפצל את הנכס ולרשום חלק ממנו כיחידה נפרדת. בהתאם פעל המשיב כדין בדחותו את הבקשה.

11.8 כמו כן קיומו של שוכר המשנה ופעילותו בנכס שהיא פעילות של ייעוץ משכנתאות, תומכים בהחלטת המשיב שלא לאשר לעוררת את הסיווג כבית תוכנה.

דיון והכרעה

12. טענת העוררת לפיה היא זכאית להמשיך וליהנות מהסיווג כ"בית תוכנה" מאחר ובעבר אושר לה סיווג זה, דינה להידחות. המבחן לעניין זה הוא השימוש בפועל שנעשה בנכס בנקודת הזמן הרלבנטית. זכותו ואף חובתו של המשיב, כממונה על כספי הציבור, לבדוק מעת לעת את השימוש בנכסים על מנת להתאים את הסיווג לשימוש העדכני ולגבות מס אמת. הדבר נכון במיוחד כאשר ישנם סימנים לשינוי בשימוש לאורך ציר הזמן, וגם נכון בכדי לתקן סיווג מוטעה שניתן בעבר.

לעניין זה ראה עמ"נ 14-08-44487 חברת טי אם סי אס תקשורת בע"מ נ' עיריית פתח תקוה שם נאמר: **"הוועדה בצדק, סברה על יסוד הדין הקיים, כי מנהל הארנונה יכול לתקן חיוב נכס או סיווג של נכס משמצא שחלה טעות בהחלטה הקודמת"**

וכמו שניתן לתקן טעות שחלה בסיווג כך ניתן לשנות את הסיווג בעקבות שינוי בשימוש בפועל. העוררת טוענת בערר זה כי לא חל כל שינוי בפעילותה ו/או בשימוש בנכס. זו שאלה עובדתית אשר על העוררת להוכיחה והיא מהווה את אחת מהמחלוקות בתיק זה.

13. בכדי לקבל את הסיווג המבוקש כבית תוכנה, על העוררת לעמוד בתנאי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית תל אביב שלשנו: **"בתי תוכנה שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."**

פירושו של סעיף זה אינו דבר קל וועדות הערר ובתי המשפט התלבטו בו לעתים תכופות. ב 10-02-29761 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' מכון בעיני הן למבחן כמותי והן למבחן מהותי."**

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

המבחן המהותי בודק את מאפייניה של פעילות הנישום בנכס, ובין השאר האם מדובר בפעילות ייצורית של תוכנה או בשירות, האם מדובר בייצור תוכנה למכירה "כמוצר מדף" למכירה לכל, שאז תהיה נטייה לסווגה כפעילות של ייצור תוכנה, או שמא מדובר במתן

שירות מבוסס תוכנה ללקוח ספציפי, שהיא פעילות שירותית שאיננה מקנה את הסיווג של בית תוכנה. ראה עמ"נ (ת"א) 11-07-12244 אלעד מערכות בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו.

15. לפי התצהיר שהוגש מטעם העוררת ונחתם ע"י מר גיא גולדין, עיסוקה של החברה העוררת הוא השקעה בחברות ביומד שונות העוסקות בפיתוח טכנולוגיות רפואיות. חלק מהחברות בהן השקיעה העוררת פועלות בנכס נושא הערר. החברות הפועלות בנכס הן: בי אס פי מדיקל - המפתחת תוכנה ואלגוריתם ממוחשב לפיענוח מצבים רפואיים במערכת הקרדיולוגית.

ריל אימגינג - המפתחת טכנולוגיה לגילוי מוקדם של סרטן השד.
בסט בריין - המפתחת תוכנה לאימון המוח לצורך שיפור הזיכרון ומצבי מחלה הקשורים למוח ולזיכרון.
אימייז - המפתחת מערכות תוכנה בענן להפקת מערכות שיווק מצגות ואתרי אינטרנט שיווקיים.
כמו כן ציין המצהיר כי חדר אחד בנכס בשטח של כ 7 מ"ר מושכר בשכירות משנה ליועץ משכנתאות.

16. מלבד ציון שמות החברות שבהן משקיעה העוררת ואשר חלק מהן יושב בנכס וציון התחום בו הן עוסקות, נטען רק באופן כללי בסעיף 4 לתצהיר לגבי אותן חברות כי "מדובר למעשה באותו תחום עיסוק ושימוש בנכס כבית פיתוח תוכנה וטכנולוגיות רפואיות שונות".
בחקירת המצהיר בפני הוועדה ביום 29.05.22, השיב המצהיר בנושא החברות היושבות בנכס כדלקמן:

"החברות יושבות בנכס משנת 2018, אבל לא העברנו את החזקה על שמן. הן מקבלות מקום ישיבה. זה לא שיש להן משרד סגור. זה כמו חללים משותפים. הם מקבלים שירותי משרד. יש חדר ישיבות, כיבוד קצת, מטבחון משותף, W/F, אחזקה וניקיון. כמו בוויורק. העוררת משלמת את הארנונה לחברות האלה יש מקומות ספציפיים. כולם דרך אותה כניסה ראשית"

17. לגבי המודל העסקי של העוררת הבהיר המצהיר בחקירתו, כי בעבר הפעילות העיקרית של העוררת הייתה באמצעות חברת בי. אס. פי שעיסוקה היה פיתוח אלגוריתם לא.ק.ג. בשנת 2018 נכנס לחברה משקיע סיני ששינה את חזון החברה והפך אותה לחברת השקעות בתחומים רפואיים (מדיקל). לטענת המצהיר, בשלב מאוחר יותר היקף ההשקעות בחברות מדיקל הצטמצם מאד והחברה נשארה עם ה בי. אס. פי.

18. לשאלת ב"כ המשיב בעניין השקעות במטבעות קריפטו כמופיע בתיאור החברה באתר מאיה של הבורסה לניירות ערך, השיב המצהיר כי החברה (בשמה החדש "סילבר אחזקות בע"מ) עוסקת בהשקעות קריפטו מאז סוף ינואר 2022, אם כי בנכס נושא הערר עצמו מבוצעת פעילות של מדיקל דייוויס (מיכשור רפואי).

19. במהלך הדיון הציג ב"כ המשיב מסמך מיום 24.01.22 הממוען לחברי הבורסה לניירות ערך בחתימת מנהל יחידת המחקר של הבורסה (מש/1). לפי מסמך זה, בעקבות השינוי שחל בעיסוקה של החברה (העוררת ישראל סין ביוטכנולוגיה (איי. סי. בי) בע"מ), ישונה סיווגה הענפי של החברה מענף ביומד – מיכשור רפואי לענף שירותים פיננסיים.
20. בהתאם להוראת הוועדה, הגישה העוררת ביום 06.06.22 את הדו"ח התקופתי שלה לשנת 2020. בפרק 2 שכותרתו "תיאור ההתפתחות הכללית של עסקי החברה" נאמר בין היתר כדלקמן:
- סעיף 2.3 -עד שנת 2018 התמקדה החברה במחקר, פיתוח, ייצור, שיווק ומכירה של טכנולוגיה ומוצרים לאבחון מחלות לב איסכמיות באמצעות ניתוח אותות א.ק.ג. תוך שימוש באלגוריתמים ייחודיים שפיתחה.
- סעיף 2.6 - ביום 12.02.18 החליטה החברה להרחיב את תחום פעילות החברה ולהוסיף פעילות של השקעות בחברות בתחום הרפואי.
- סעיף 2.9 - ביום 10.08.20 הוסמכה הנהלת החברה לאתר הזדמנויות לביצוע עסקות מיזוג שנועדו למזג עם ו/או לתוך החברה נכסים ו/או פעילויות בתחומים שונים.
- במסגרת זו התקשרה החברה במזכר הבנות עם חברת GmbH Magment העוסקת בהטענה אלחוטית של כלי רכב חשמליים.
- סעיף 2.10 - ביום 13.02.21 התקשרה החברה עם בעלי מניות של חברה בשם "ננוספאן טכנולוגיות בע"מ", העוסקת בהדפסה ביולוגית וחומרים מתקדמים.
- הן מהמסמך מש/1, הן מעדות מנכ"ל החברה והן מהדו"ח הכספי עולה כי מיקוד עסקיה של החברה עבר שינוי מהותי בשנים האחרונות.
21. מהראיות שהמציאה העוררת כאמור לעיל נראה כי העוררת עוסקת בתחומים שונים אשר לפחות חלק מהם אינו ייצור תוכנה. ב"כ המשיב בסיכומיו הצביע בין השאר על רכישה של "מלאי מסכות פנים" בסכום של -254,000 ₪ (עמ' 32 לביאורים לדו"ח הכספי שהוגש ע"י העוררת).
22. טבלת מצבת העובדים של העוררת לשנים 2019 ו-2020 נמצאת בדו"ח הכספי (עמ' 35) והנתונים הם: בשנת 2019 היו 3 עובדי מו"פ ו 5 עובדי כספים ומנהלה, ובשנת 2020 היו 4 עובדי מו"פ ו 3 עובדי כספים ומנהלה. לא הוגשו ע"י העוררת מסמכים או נתונים בדבר התפלגות עובדיה בשנים 2022 ו 2023, נתונים שהם חיוניים לצורך בחינת עמידת העוררת בתנאים להכרה כבית תוכנה לצורך צו הארנונה.
23. עיון בדו"ח הביקורת של מר נועם אדלר חוקר השומה מטעם המשיב אשר ביקר בנכס, מעלה כי לפי המידע שנמסר לו, בנכס עובדים 10 עובדים. רשימת העובדים של העוררת ליום 09.06.21, שנמסרה לחוקר ע"י העוררת כוללת ששה שמות כאשר שלשה מהם הם אנשי פיתוח, שניים אנשי הנהלה ומנהל, ואחד שתפקידו מנהל רגולציה ותפעול וסווג ע"י העוררת בסיווג "פיתוח". יתר העובדים בנכס הם ככל הנראה אנשי חברות הפורטפוליו.

24. בכל מקרה, העוררת לא הוכיחה כי עיקר עובדיה עוסקים בפיתוח תוכנה, היא לא הוכיחה כי עיקר עיסוקה הוא בפיתוח תוכנה ומכירתה. מהראיות שהוצגו בפני הוועדה עולה כי העוררת עוסקת במגוון נושאים, בהשקעות שונות אשר לחלקן אין קשר לייצור תוכנה וחלקן בנושאים רחוקים כמו השקעות במטבעות קריפטו, אם כי נטען כי פעילות זו איננה נעשית בנכס עצמו.

25. העוררת משכירה בשכירות משנה יחידת משרד בנכס ליועץ משכנתאות. לו היה מוכח בפנינו כי העוררת עצמה היא "בית תוכנה" במשמעות צו הארנונה וכי כל תנאי סעיף 3.3.3 לצו מתקיימים בה על פי המבחנים שנקבעו, ייתכן והיה מקום לקבוע כי השכרת משנה של חלק קטן מהנכס לפעילות אחרת, איננה פוגעת בסיווג הכולל של העוררת. מאחר וקבענו כי גם ללא התייחסות לחלק בנכס המושכר ליועץ המשכנתאות העוררת אינה עומדת בתנאי הסיווג, או למצער לא הוכיחה את טענתה לעניין זה, אין צורך לדון בטענה זו. השכרת המשנה כאמור מצטרפת במידה מסוימת למגוון הפעולות בנכס, אשר אינן מזכות את העוררת לסיווג המבוקש.

לאור הנימוקים שפורטו לעיל הערר נדחה.

העוררת תשלם למשיבה את הוצאות הערר בסך - 5,000 ₪.

בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים התשי"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 החלטה.

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

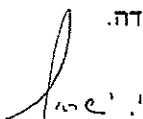
ההחלטה נכתבה ע"י חבר הוועדה עו"ד ראובן הרן, בהסכמת יתר חברי הוועדה.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 12.12.23

בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים התשי"ס - 2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין) תשס"א - 2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מנהליים בתוך 60 יום מיום מסירת ההחלטה.

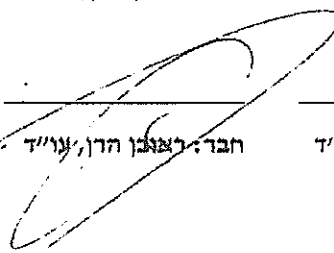
בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועד ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

ההחלטה נכתבה ע"י חבר הוועדה עו"ד ראובן הרן, בהסכמת יתר חברי הוועדה.

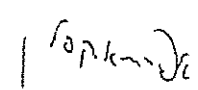


חבר: יעקב ישראל, רו"ח

קלדנית: ענת לוי



חבר: ראובן הרן, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד