



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

תאריך : יד בכסלו תשפ"א  
30.11.2020  
מספר ערר : 140021860 / 12:55  
מספר ועדה : 12153

**בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד יהושע דויטש  
חבר: דר' אחיקם פירסטנברג, רו"ח  
חבר: אודי וינריב, כלכלן**

**העורר/ת:**

- 5 [redacted] מורשת מטלון שמיים בע"מ חברה פרטית  
חשבון לקוח: 11080250  
מספר חוזה: 979967  
כתובת הנכס: לוינסקי 101
- [redacted] מורשת מטלון שמיים בע"מ חברה פרטית  
חשבון לקוח: 11080251  
מספר חוזה: 979968  
כתובת הנכס: לוינסקי 101
- [redacted] מורשת מטלון שמיים בע"מ חברה פרטית  
חשבון לקוח: 11080252  
מספר חוזה: 979969  
כתובת הנכס: לוינסקי 101
- [redacted] מורשת מטלון שמיים בע"מ חברה פרטית  
חשבון לקוח: 11080253  
מספר חוזה: 979971  
כתובת הנכס: לוינסקי 101
- [redacted] מורשת מטלון שמיים בע"מ חברה פרטית  
חשבון לקוח: 11080249  
מספר חוזה: 979966  
כתובת הנכס: לוינסקי 101

**- נ ג ד -**

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

**המשיב:**

**נוכחים:**

**העורר/ת: מורשת מטלון שמיים בע"מ  
אבירן זיתון  
ב"כ העורר/ת עו"ד : יניב יעקב**

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

**פרוטוקול**

העורר: אנחנו בעלי הנכסים משנת 2015.ב- 15/5/19 כאשר השכרנו את המקום לגב' צ'אלה אנבונג וחמישה חודשים אחר-כך חתמנו על הסכם אחר עם מוחמד עאבדלמליק. ההסכם עם עבדלמליק נחתם ל- 7 חודשים. מכיוון שבעירייה לא הסכימו לשנות את שם המחזיק, בגין תקופה כה קצרה, נחתם הסכם נוסף עם עאבדלמליק והפעם לתקופה של 12 חודש. איננו יודעים מה קרה עם הסכם זה מבחינת העירייה. אנחנו יודעים שהעירייה כדרכה שלחה מכתב לעורר והודיעה לו כי קיבלה מכתב חדילה מהמחזיקה הראשונה וכי הנכס נרשם ע"ש העורר.

המכתב הזה לא הגיע לתעודתו. למותר לציין כי עאבדלמליק לא משלם ארנונה וגם לא דמי שכירות ואף שפגשתי אותו ספגתי מהלומות.

ב"כ העורר: אנו מבקשים למשוך את הערר.

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

תאריך : יד בכסלו תשפ"א  
30.11.2020  
מספר ערר : 140021860 / 12:55  
מספר ועדה: 12153

**בפני חברי ועדת הערר:**  
**יו"ר:** עו"ד יהושע דויטש  
**חבר:** דר' אחיקם פירסטנברג, רו"ח  
**חבר:** אודי וינריב, כלכלן

**העורר/ת:** מורשת מטלון שמיים בע"מ

**- נ ג ד -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

**החלטה**

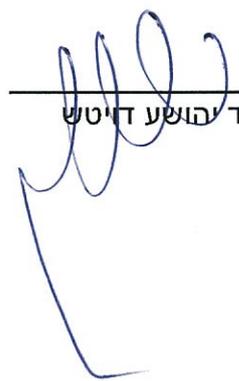
הערר נמחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 30.11.2020.

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

  
חבר: אודי וינריב, כלכלן

שם הקלדנית: ענת לוי

  
חבר: דר' אחיקם פירסטנברג, רו"ח



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

תאריך : יד בכסלו תשפ"א  
30.11.2020  
מספר ערר : 140021874 / 11:45  
מספר ועדה : 12153

**בפני חברי ועדת הערר:**  
יו"ר: עו"ד יהושע דויטש  
חבר: דר' אחיקם פירסטנברג, רו"ח  
חבר: אודי וינריב, כלכלן

**העורר/ת:**

אביב רות תעודת זהות [REDACTED], בקוס שרה תעודת זהות [REDACTED]  
חשבון לקוח: 11111543  
מספר חוזה: 1013137  
כתובת הנכס: קויפמן יחזקאל 2

**- נ ג ד -**

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

**נוכחים:**

העורר/ת: אביב רות

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

**פרוטוקול**

העוררת: הואיל וממילא השנה ניתן לקבל פטורים או הנחות עקב הקורונה, אני שומרת לעצמי את הזכות לפנות עד אחרון הפרטים את הנכס ואח"כ אשמור על זכותי לבקש פטור בגין נכס ריק.  
מכאן כרגע אני מבקשת למחוק את הערר.

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : יד בכסלו תשפ"א  
30.11.2020  
מספר ערר : 140021874 / 11:45  
מספר ועדה: 12153

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד יהושע דויטש  
חבר: דר' אחיקם פירסטנברג, רו"ח  
חבר: אודי וינריב, כלכלן

העורר/ת: אביב רות

- נ ג ד -

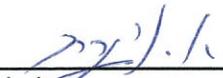
מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

הערר נמחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 30.11.2020.

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: אודי וינריב, כלכלן

  
חבר: דר' אחיקם פירסטנברג, רו"ח

  
יו"ר: עו"ד יהושע דויטש

שם הקלדנית: ענת לוי

עררים מס': 140020074  
140020548

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

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

העוררת: פתאל וורקספיס שותפות מוגבלת בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

## החלטה

### הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר נמצא ברחוב דרך מנחם בגין 46 בתל-אביב ומחוייב כולו תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

### ההשגה, הערר וההליכים שבפני הועדה

הערר שבנדון, המתייחס לתקופה שמיום 18.11.2018 ועד 30.6.2019, הוגש על ידי העוררת ביום 28.4.2019 וביום 25.8.2019 הגיש המשיב כתב תשובה לערר.

ביום 26.9.2019 נערך דיון מקדמי בערר.

ביום 8.1.2020 ניתנה החלטת ועדת הערר על איחוד הערר שבנדון עם ערר שמספרו 140020548.

ביום 18.12.2019 הוגשו ראיות העוררת וביום 13.1.2020 הוגשו ראיות המשיב.

ביום 20.1.2020 נערך דיון הוכחות בתיק.

ביום 30.1.2020 הגישה העוררת ראיות משלימות מטעמה.

שני הצדדים הגישו סיכומים.

### הסוגיה הטעונה הכרעה

הנכס נשוא הערר הוא נכס בשטח כולל של 1,069 מטר (הנחלק בין שתי קומות בבניין). העוררת טוענת כי יש לפטור אותה מתשלום ארנונה מכח סעיף 330 לפקודת העיריות ביחס לכל התקופה שמיום 18.11.2018 ועד 30.6.2019 (7.5 חודשים בסך הכל).

אין חולק שלעוררת ניתן פטור ביחס לתקופה שמיום 7.3.2019 ועוד ליום 31.5.2019. משכך, המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשתי תקופות:

א. התקופה הראשונה- מיום 18.11.2018 ועד 6.3.2019 ;

ב. התקופה השנייה - מיום 1.6.2019 ועד 30.6.2019 ;

## טענות הצדדים

העוררת טוענת כי יש לתת לה פטור בשתי התקופות שבמחלוקת מכח סעיף 330 לפקודה, שכן בתקופות אלו הנכס היה מצוי תחת עבודות שיפוצים מאסיביות אשר הפכו את הנכס לבלתי ראוי לשימוש. ביתר פירוט טוענת העוררת כדלקמן:

- ההכנות לביצוע העבודות החלו באמצע חודש אוקטובר 2018 אז קיבלה העוררת את תוכנית "העמדה" ראשונה.
- "התנגעת" הפרויקט החלה ביום 13.11.2018 ועבודות הפירוק החלו בסוף חודש נובמבר 2018.
- עבודות בניוי החלו באמצע חודש ינואר 2019.
- להוכחת טענות אלו צירפה העוררת את המסמכים הבאים: תצהיר של סמנכ"לית בעוררת, גבי קרן מעוז, אליו צורפו הסכם ניהול ופיקוח שבין העוררת לחברת "בנדל ניהול פרויקטים בע"מ ("הסכם הניהול"), הסכם ביצוע עם הקבלן "שבט בנימין בע"מ" ("הסכם הביצוע"), הצעת מחיר של הקבלן מיום 13.1.2019 ("הצעת הקבלן"), אישור עריכת ביטוח מיום 27.11.2018.
- בנוסף צורף לוח זמנים ("גאנטי"), חשבונית מיום 16.1.2019 מטעם הקבלן, ותצהיר של מר שי גינגדי (קבלן ביצוע) אליו צורפו צילומים מיום 3.12.2018.
- לטענת העוררת, עבודות השיפוצים נמשכו עד לסוף חודש יוני 2019. לחילופין, בגין חודש יוני 2019 (התקופה השניה) יש לחייבה בחיוב מופחת (מחסנים) שכן הנכס טרם אוכלס. לחילופי חילופין יש ליתן לנכס כולו פטור כנכס ריק או בחיוב הזול ביותר האפשרי ככזה.
- לטענת המשיב, יש לדחות את הערר על הסף, לכל הפחות ביחס לתקופה הראשונה. העוררת נרשמה כמחזיקה ביום 18.11.2018 ולמרות זאת ההודעה הראשונה ביחס למצב הנכס נשלחה למשיב רק ביום 7.3.2019 (נספח א' לכתב התביעה לערר). הואיל ובהתאם ללשון הפקודה אין לתת פטור רטרואקטיבי (ראה גם ע"א 1220/16) אלא ממועד ההודעה ואילך, העוררת אינה זכאית לפטור גם אם היתה מוכיחה את מצבו של הנכס בתקופה שלפני מתן ההודעה.
- יש לדחות את טענת העוררת גם לגופה ביחס לתקופה הראשונה. בעדותה של גבי מעוז התגלו סתירות בכל הנוגע לתחילת השיפוצים ובכל מקרה היערכות לשיפוצים אינה מזכה בפטור. גם בראיות האחרות שהוצגו על ידי העוררת אין כדי להוכיח את טענתה, כפי שיפורט להלן.
- כך או כך, את מחדלה של העוררת על כך שלא הודיעה בזמן למשיב על תחילת השיפוצים יש לזקוף לחובת העוררת. גישה זו עולה עולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי. המשיב העניק לעוררת פטור ביחס לתקופה שבה נוכח שהועררת זכאית לפטור ואין להרחיב תקופה זו.
- יש לדחות את טענת העוררת גם ביחס לתקופה השניה וזאת על יסוד הודאת העוררת שהצהירה שהעבודות בנכס נמשכו עד ליום 1.6.2019. הדבר עולה גם מדו"ח הביקורת שנערך בנכס ביום 16.6.2019 אשר בו נראו בנכס חפצים ורהיטים. ברי כי בתקופה זו הנכס כבר היה ראוי לשימוש.

## דיון והכרעה

בקשת המערערת הינה למתן פטור על פי סעיף 330 לפקודת העיריות, הקובע כדלקמן:

"נהרס בניין שמשתלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבניין לעירייה הודעה על כך בכתב, ועם מסירת ההודעה לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים."

הזכאות לפטור מארנונה מותנית איפה בשלושה תנאים מצטברים, שנטל הוכחתם על מבקש הפטור, בהיות בקשתו חריגה לכלל - תשלום הארנונה, ואלה הם:

- (א) בניין נהרס או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו;
- (ב) אין יושבים בו;
- (ג) נמסרה הודעה לעירייה;

במסגרת בר"מ 5711/06, 7261/07, 10313/07 המגרש המוצלח בע"מ עזבון המנוח אלאשווילי ז"ל ואשר נוף נ' עיריית תל אביב יפו ועיריית חיפה [פורסם בנבו] (30.12.09) התייחס ביהמ"ש העליון לשאלה האם כאשר אי אפשר לשבת בבניין ובפועל אין יושבים בו אך קיימת כדאיות כלכלית בשיפוצו (והפיכתו לבניין שאפשר לשבת בו) ניתן למנוע מתן פטור מארנונה לפי סעיף 330 וקבע, כי בחינת היותו של הנכס בניין שנהרס או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, הינו עובדתי במהותו, כאשר עסקינן:

ב"מבחן פיסי אובייקטיבי בעיני האדם הסביר... 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, [פורסם בנבו] פסקה ק"ו (17.9.2008) לביטוי 'I know it when I see it' עדיין ניתן יהיה להכריע בשאלה לפי מבחן השכל הישר."

לעניין נטל הראיה, אזי בהתאם להלכות בית המשפט העליון יש לפרש פטורים בענייני ארנונה בצמצום ולהקפיד על הענקת פטור רק במקרים בהם הנישום עומד באופן דווקני בתנאיו כאשר נטל ההוכחה הוא על הנישום (ראה לעיל בפרשת המגרש המוצלח וכן בעמ"נ (מינהליים ת"א) 23384-07-13 מכשירי תנועה ומכוניות (2004) בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו, 26.08.2014), עת"מ (מינהליים ת"א) 21836-08-12 אברהם פדל נ' עיריית הרצליה (פורסם בנבו, 13.04.2014), וכן ראה בעמ"נ (מנהלי תל אביב-יפו) 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב נ' חברת עזון יפו בע"מ (פורסם בנבו, 26.12.2005):

על נישום המבקש לקבל פטור מתשלום ארנונה מוטל נטל ההוכחה להראות כי התקיימו כל התנאים לקבלת הפטור, אלא אם כן נקבע בדין אחרת. כך נפסק באופן ספציפי לגבי סעיף 330 לפקודת העיריות (ת.א. ת"א) 25885/95 עיריית תל אביב יפו נ' קידר, רוטטוביץ – פסקי דין, כרך ד, תש"ס, בעמ' 578, 584; ת"א (חי') 62131/96 עיריית חיפה נ' גטאס פדול, רוטטוביץ – פסקי דין, כרך ג, תש"ס, בעמ' 684, 686; עמ"נ (חי') 341/03 יוסף לוי נ' מנהלת הארנונה בעיריית חיפה, פורסם במאגר נבו). כך גם פסקה כב' השופטת דותן בענייננו (ראה סעיף 6 לעיל

### פטור בתקופה הראשונה - מחיקת על הסף

כאמור, לטענת המשיב יש לדחות על הסף את דרישת העוררת לקבלת פטור בתקופה הראשונה שכן דרישה זו עומדת בניגוד ללשון סעיף 330 לפקודה ולפסיקה שפרשה אותו. דעתנו בעניין זה עם המשיב.

על פי לשון הסעיף, תקופת הפטור מתחילה "עם מסירת ההודעה" (רי סעי' 1)330 לפקודה) ובהתאמה נקבע בסייפת הסעיף, שאין באמור ברישת הסעיף כדי לגרוע משיעורי הארנונה "שהגיע זמן לפירעונם לפני מסירת ההודעה".

צודק המשיב שפסיקת בתי המשפט תואמת את לשונו הברורה של סעיף 330 לעניין הענקת הפטור ממועד מתן הודעה בלבד. בנוסף לפסקי הדין שהובאו על ידי המשיב הלכה זו נקבעה גם בעמ"מ 8804/10 חלקה 6 בגוש 6950 בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו, 04.09.2012) במסגרתו נדחתה גם טענת העוררת על כך שהתנאי השלישי של מסירת הודעה אינו מהותי לשם קבלת הפטור:

אין לקבל את הטענה כי מסירת ההודעה אינה מהותית לשם תחולת הפטור, שכן נקודת המוצא היא הפוכה דווקא:

"פטור שניתן לנישום בהתאם לסעיף 330 חל על חיובים המתהווים לאחר מועד מסירת ההודעה (היא כמובן הודעה מפורטת ומבוססת), ואין בו כדי לפטור את הנישום מחיובים שנתהוו לפני מועד המסירה. תכליתה של ההוראה שבסיפא היא להבטיח שהנישום יעמוד בנטל ההודעה שמוטל עליו ברישא – וזאת על מנת להקל על העירייה בתהליך הגבייה של הארנונה ולמנוע מצב שבו תצטרך העירייה לעמוד בעצמה על מצבו של כל נכס ונכס המצוי בתחומה" (ע"א 8417/09 עיריית ירושלים נ' לוי, פס' 30 לפסק דינו של המשנה לנשיא א' ריבלין [פורסם בנבו], 21.8.2012).

לאחרונה סקרה כב' השופטת מיכל אגמון (מחוזי ת"א) את ההלכות בעניין מועדי תחולת הפטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות במסגרת עמ"נ (מינהליים ת"א) 1147-03-18 **תלמה ריינר נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו** (פורסם בנבו, 01.05.2019). הואיל והדברים רלוונטים לעניינים נביא את הצטוט במלואו:

"חובת ההודעה המוטלת על המחזיק בנכס, כתנאי למתן הפטור שבחוראת סעיף 330 לפקודת העיריות היא חובה מהותית המוטלת על האזרח כלפי הרשות לשם תחולת הפטור. מטרתה להבטיח שהנישום יעמוד בנטל ההודעה המוטל עליו, על מנת להקל על העירייה בתהליך הגבייה של הארנונה ולמנוע מצב שבו תצטרך לעמוד בעצמה על מצבו של כל נכס ונכס המצוי בתחומה.

וראו בעניין זה הדברים שנאמרו בעניין לוי, שם ציין כב' השופט אליעזר ריבלין, בפסקה 30 לפסק דינו בהתייחס למועד תחולת הפטור מארנונה, כי:

"הסיפא של הוראת סעיף 330 האמור קובע, ברחל בתך הקטנה, כי "אין האמור גורע מחבותו של מחזיק בשיעורי הארנונה שהגיע זמן פרעונם לפני מסירת ההודעה". רוצה לומר: פטור שניתן לנישום בהתאם לסעיף 330 חל על חיובים המתהווים לאחר מועד מסירת ההודעה (היא כמובן הודעה מפורטת ומבוססת), ואין בו כדי לפטור את הנישום מחיובים שנתהוו לפני מועד המסירה. תכליתה של ההוראה שבסיפא היא להבטיח שהנישום יעמוד בנטל ההודעה שמוטל עליו ברישא – וזאת על מנת להקל על העירייה בתהליך הגבייה של הארנונה ולמנוע מצב שבו תצטרך העירייה לעמוד בעצמה על מצבו של כל נכס ונכס המצוי בתחומה (זאת בדומה לתכליתם של סעיפים 325-326 לפקודת העיריות שעליה עמדנו לעיל. ....). לפיכך, משלוי שלח כאמור הודעה מפורטת ומבוססת ביחס למצב המבנים במגרש רק בסוף שנת 2003, לא הייתה חייבת העירייה להעניק לו את הפטור ממועד מוקדם יותר".

וכן ראו הדברים שאמר כב' השופט יורם דנציגר בעניין דור אנרגיה, בפסקאות 6-7 לפסק דינו:

"גם כאשר בנין נהרס או ניזוק בצורה ששוב לא ניתן לשבת בו, על המחזיק למסור לעירייה הודעה בכתב על כך, ורק עם מסירת ההודעה כאמור לא תחול עליו עוד חובה בעתיד לשלם שיעורי ארנונה נוספים (סעיף 330 לפקודת העיריות). הוראות אלה באשר לחובת ההודעה של המחזיק המקורי על דבר השינוי שחל בחזקה בנכס, כתנאי להפסקת חבותו לשלם ארנונה בעתיד, נהירות בלשונן ובתכליתן. מטרתן להטיל נטל על המחזיק המקורי בנכס להודיע לרשות המקומית על השינוי שחל במצב הקיים, כדי להקל על מערכת הגבייה העירונית של הארנונה, ולמנוע צורך בהקמה והפעלה של מנגנון עירוני יקר, הממומן מכספי ציבור, כדי לבדוק את מצב החזקה בנכס לאשורו. חובת ההודעה

המוטלת על המחזיק להודיע על שינוי בחזקה בנכס מטילה עליו נטל קל בלבד. מנגד, קיומה של חובת הודעה זו חוסכת כספי ציבור רבים לעירייה, שהיה נדרש להשקיעם, אילו נדרשה היא, לצורך אכיפת תשלום הארנונה על המחזיק, לקיים מנגנון בקרה, פיקוח ובדיקה בשטח לשם בחינה עדכנית אם חלו שינויים בזהות המחזיקים בנכסים”

.....  
ההיגיון שמאחורי הלכה זו הינו כי השאלה בדבר מצבו של הנכס היא שאלה עובדתית-אובייקטיבית שתבחן בעיני האדם הסביר, וכפי שנקבע בעניין המגרש המוצלח בפסקה 22 לפסק דינה של כב' השופטת (כתוארה דאז) מרים נאור:

“השאלה אינה כיצד רואה את הבניין באופן סובייקטיבי הנישום ואין די בכך שיטען בהודעה מטעמו בעלמא כי הבניין ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו. השאלה היא האם מבחינה אובייקטיבית ניתן לומר כי הבניין “ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו”.

.....קיים קושי בהחלת הפטור המבוקש למפרע, בהיעדר הודעה על כך ותוך שלילת זכותה של הרשות המקומית לבקר בנכס, לבחון את מצבו ולהביע עמדה מנוגדת, המבוססת על ממצאים עדכניים. באין ראייה פוזיטיבית שתלמד כי הנכס היה הרוס בשנה מסוימת, באופן שייתר את זכות המשיב לבחינת מצבו - מקובלת עליו עמדת המשיב לפיה אין לתרוג מהכלל, שלפיו הפטור שבהוראת סעיף 330 לפקודה, חל על חיובים שנוצרו לאחר שנמסרה הודעה בדבר מצב הנכס.

עם זאת, נקבע בפסיקה, יתכנו מקרים מסוימים, בהם ניתן להקל בחובת ההודעה המוטלת על הנישום ולהטיל על הרשות חובת בדיקה אקטיבית של הנכס, וזאת בנסיבות בהן לרשות המקומית קיימת ידיעה פוזיטיבית שנכס מסוים בתחומה אינו ראוי לשימוש. מדובר במקרים קיצוניים, בהם קיימת הצטברות של מספר נסיבות הזועקות כי על הרשות לבדוק את הנכס בעצמה. כך נפסק בעניין דור אנרגיה, בפסקאות 33-34 לפסק דינו של כב' השופט יורם דנציגר:

“אכן, על הנישום מוטלת החובה האקטיבית להודיע לרשות המקומית בכתב על חדילתו מבעלות או מהחזקה בנכס, שאם לא כן, רשאית העירייה להמשיך ולראות בנישום זה כחייב בארנונה. זו לשונם של סעיפים 325 ו-326 לפקודת העיריות, ותכליתו של ההסדר, כפי שעמדנו עליה לעיל, מלמדת כי יש לפרש סעיפים אלה בצורה מצמצמת, המקלה על הרשות המקומית בגביית הארנונה. יחד עם זאת, ובייחוד לאור חובת ההגיונות המוטלת על הרשות המקומית בהיותה רשות ציבורית, נראה לי כי הסעיפים האמורים אינם יכולים ליתן לרשות המקומית הכשר לנהוג תוך עצימת עיניים מוחלטת תוך התעלמות מנתונים הזועקים כי עליה לבדוק באופן אקטיבי בעצמה, האם חל שינוי בבעלות או בהחזקה בנכס מסוים. ייתכנו מקרים מסוימים, שבהם תוחזק הרשות המקומית כמי שמעלה בתפקידה כנאמן הציבור, קרי התרשלה בבדיקה באשר למצב הבעלות או החזקה של נכס מסוים שבשטחה”.

כדוגמא לנסיבות שיכול ויטילו חובת בדיקה על הרשות מביא בית המשפט את משך הזמן שבמהלכו לא שולמה ארנונה; גובה החוב שהצטבר בגין אי תשלום הארנונה; סוג הנכס (נכס ציבורי או מרכזי), וידיעה פוזיטיבית של מחלקות אחרות ברשות על מצב הנכס. אין די בקיומה של נסיבה אחת בלבד כדי להטיל על הרשות המקומית חובת בדיקה אקטיבית ויש להראות כי מחקיימות מספר נסיבות, בעוצמה העולה כדי “התעלמות מ”תמרורי אזהרה””, התעלמות העולה כדי הפרת חובת הגיונות מצד הרשות (עניין דור אנרגיה, פסקאות 35-39, וכן ראה בעניין זה את עניין חלקה 6, בפסקה 10 לפסק דינה של כב' השופטת עדנה ארבל).

נציין כי ההלכה בדבר הנסיבות המיוחדות בהן מצופה מן המשיב ליתן את הפטור נזכרת גם בפסק הדין בעניין **חלקה 6** הנזכר לעיל.

נוכח ההלכות שהובאו לעיל מתבקשת המסקנה שיש לקבל, על פניו, את טענת המשיב לדחייה על הסף של הערר בכל הנוגע לתקופה הראשונה, שהרי אין חולק שהעוררת פנתה למשיב בבקשה לקבלת פטור רק ביום 7.3.2019 (אף שנרשמה כמחזיקה בנכס כמעט ארבעה חודשים קודם לכן) וביחס לתקופה המתחילה לפני מתן ההודעה (נספח א' לכתב התשובה לערר).

**לא מצאנו** שיש לקבוע כי במקרה זה מתקיים **החריג לכלל** האמור, בין היתר בשים לב להלכה הנזכרת לעיל ולפיה הפטור יינתן במקרים חריגים בלבד. לעניין זה נוסיף ונציין:

העוררת "מצדיקה" את מחדלה באי משלוח הודעה למשיב לפני חודש מרץ 2019 (אף שלטענתה העבודות החלו באמצע חודש ינואר 2019 וההכנות כמה חודשים קודם לכן) בכך "שלא קיבלה" את הודעת המשיב לחברת "אמות השקעות" מיום 2.12.2018 (נספח א' לכתב התשובה לערר) ו/או את חשבון הארנונה מיום 3.12.2018 שמוען אליה (נספח ג' לכתב התשובה) (ראה סעיף 6-7 לתצהיר גבי מעוז). לטענת העוררת, המשיב מנוע מלטעון טענות שכן העוררת "סברה" כי הנכס לא חוייב בהיותו לא ראוי לשימוש.

אין בידנו לקבל טענות אלו של העוררת, בפרט נוכח ההלכות הברורות שהובאו לעיל. העוררת לא הציגה בפני הועדה את הודעתה הראשונית למשיב הנזכרת בנספח א' לכתב התשובה לערר (תשובת המשיב לפניית העוררת מיום 7.6.2019). יחד עם זאת מתשובת המשיב עולה, שכבר בפנייתה הראשונה למשיב הסתייעה בשירותים באי כחה (משרד כץ, גבע, איצקוביץ) אליו ממוען מכתב התשובה של המשיב. עובדה זו, בצירוף העובדה שהעוררת אינה אדם פרטי, אלא חברה מסחרית אשר בבעלותה כמה נכסים (כעולה מאתר האינטרנט של העוררת), מקימה את החזקה שהעוררת ידעה או היתה צריכה לדעת את הוראות הדין והחובות הנגזרות מהן לעניין מתן הודעה.

למותר לציין כי אין זה מחובתו של המשיב לוודא שהעוררת מקבלת לידה את חיובי הארנונה. הועדה תפנה לפסקי דין שהובאו על ידי המשיב בסיכומיו. גם בהקשר זה נציין את העובדה שהעוררת **מחזיקה במספר נכסים ברחבי הארץ**, בגינם היא משלמת ארנונה. לא יכול להיות ספק שהעוררת מודעת או היתה צריכה להיות מודעת לכך שהיא חייבת בתשלומי ארנונה למן מועד תחילת החזקה בנכס ולא למן מועד קבלת "הודעת חיוב". חזקה גם שהיתה מודעת לחובתה להודיע למשיב על כך שהיא עורכת בנכס עבודות אשר לא יאפשרו שימוש בפועל בנכס, על מנת שהמשיב יערוך ביקורת בנכס "בזמן אמת" ויעמוד מקרוב על מצבו. משהעוררת לא אפשרה זאת למשיב, הרי שאין עליה להלין אלא על עצמה.

מבלי לגרוע מהאמור לעיל נוסיף ונציין, כי לא הובאו לפנינו נתונים המוכיחים שהמשיב ידע על קיומן של עבודות שיפוצים בנכס, כלומר שלמשיב היתה ידיעה "קונסטרוקטיבית" בדבר מצבו של הנכס, ממנה התעלם לכאורה המשיב. מן הראיות שהוצגו עולה שהביקור הראשון של המשיב בנכס נעשה ביום 20.3.2019 (נספח ד' לתשובה לערר) כלומר בסמוך לאחר קבלת ההודעה מטעם העוררת, או אז נחשף המשיב לראשונה לעבודות המבוצעות בנכס, עובדה שהביאה למתן הפטור המבוקש. לא הוצגו לפנינו ראיות סותרות המוכיחות שהמשיב ידע על מצב הנכס קודם למועד זה.

**ודוק: משלא ניתנה הודעה במועד ולא הוכח שהמשיב ידע על מצבו של הנכס והתעלם מכך, אין מנוס מלקבוע שיש לדחות את הערר ככל שהוא נוגע לתקופה הראשונה, היינו מיום 18.11.2018 ועד ליום 7.3.2019, הוא המועד בו ניתנה הודעה כדין בהתאם לסעיף 330 לחוק.**

נוסיף ונציין כי אין רלוונטיות בפסק הדין בעניין **מאפיית הראל** שהוצג על ידי העוררת שכן פסק הדין הנ"ל עוסק במניין הימים לחישוב המועד להגשת השגה.

## פטור בתקופה הראשונה - זחייה לגוף הטענה

נוכח מסקנתנו שלעיל מתייחד הצורך בדיון בטענות העוררת לגופן לעניין זכאותה לקבל פטור בתקופה הראשונה. למרות זאת ולמעלה מן הצורך תוסיף הועדה ותציין שמן הראיות שהוצגו על ידי העוררת עולה, שעבודות השיפוצים לא החלו, בכל מקרה, ביום 8.11.2018 אלא בשלב מאוחר יותר.

העוררת הציגה הסכם פיקוח שנחתם ביום 23.10.2018 המעיד על כך שהעוררת שכרה שירותיה של חברת פיקוח על העבודות. הסכם זה אינו שופך אור על מועד תחילת העבודות בפועל שכן בכל הנוגע ללוחות הזמניים, קיימת בו הפנייה ללוחות הזמנים אשר יקבעו בהסכם שבין העוררת לקבלן (ראה פרק 6 להסכם). מכאן, שאין בהסכם זה רלוונטיות לטענת העוררת.

ההסכם עם הקבלן הראשי נחתם, בהתאם לעדות גבי מעוז, רק באמצע חודש ינואר 2019. גבי מעוז אישרה שזהו הקבלן היחיד שביצע בפועל את העבודות "מתחילתן עד סופן". הצעת המחיר שניתנה על קבלן הביצוע הוצאה ביום 13.1.2019. מכאן ברור, שהעבודות בפועל לא החלו בפועל טרם ינואר 2019 ואף סביר להניח כי לא החלו מיד באותו היום אלא פרק זמן מסויים לאחר מכן.

מסקנה זו מתחזקת נוכח לוח הזמנים לביצוע, אליו מפנה ההסכם (נספח יב') ממנו עולה שעבודות הפירוקים מתוכננות להתחיל רק ביום 4.2.2020 ועד לאותו מועד יושלמו עבודות התכנון (וזאת בהנחה שלוח הזמנים יתקיים כסדרו). עובדה זו קיבלה תימוכין נוסף הן מהחשבונית של הקבלן "עבור ביצוע עבודות פירוקים" שהוצאה ביום 16.1.2019 והן בעדות גבי מעוז אשר אישרה שהחל מחודש אוקטובר 2018 בוצעה "הצטיידות" וקבלת הצעות מחיר מספקים (ראה פרוטוקול מיום 20.1.2020).

הראיה היחידה שהוצגה ואשר יכולה להעיד, לכאורה, על כך שהעבודות החלו לפני חודש ינואר 2019 היא הצילומים שהוצגו בידי מר שי גינדי, אלא שלא ברור איזה נכס מצולם בצילומים אלו בשים לב לכך שגבי מעוז אישרה שהקבלן היחיד שעבד בשטח היה "שבט בנימין". בתצהירו מציין מר גינדי כי הוא משמש קבלן ביצוע "אצל העוררת", עובדה שאינה מתיישבת עם האמור לעיל. משכך, וגם מן הטעמים המפורטים בסיכומי המשיב לעניין זה, אין ליתן משקל רב לצילומים אלו ובכל מקרה אין בהם בלבד כדי להכריע את הכף.

מכל האמור לעיל עולה, שהעוררת לא הציגה ראיות מוצקות לך שהעבודות החלו בפועל ביום 18.11.2020 כנטען על ידה. גם בסיכומי העוררת נכתב "שחור על גבי לבן" שהעבודות החלו בפועל רק ביום 13.1.2019 (סעיף 9).

התנאי הראשון של סעיף 330 לפקודה הוא שהנכס "נהרס או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו". הראיות שהוצגו מצביעות על כך שהעבודות החלו לא לפני אמצע-סוף ינואר 2019 או אף רק בחודש פברואר 2019, גם אם ההתארגנות לביצוען החלה עוד קודם. הואיל ואין זה מתפקידה של הועדה לקבוע את המועד המדויק שבו החלו העבודות, ומשהעוררת לא הוכיחה שהעבודות החלו במועד המדויק שננקב על ידה (ונטל ההוכחה מוטל עליה בעניין זה), יש לדחות את הערר ככל שהוא נוגע לתקופה הראשונה.

## פטור בתקופה השנייה

העוררת טוענת בסיכומיה כי יש ליתן לה את הפטור עד לסוף חודש יוני 2019.

טענת זו נסתרת מניה וביה מעדות גבי מעוז אשר אישרה בתצהירה שהעבודות נמשכו עד תחילת חודש יוני 2019 (סעיף 5 לתצהיר). בעדותה בפני הועדה שינתה גבי מעוז את עדותה וטענה שהעבודות הסתיימו בסוף חודש יוני 2019, אלא שסתירה זו לא גובתה בראיות נוספות מצד העוררת, כך שהלכה למעשה ניתן לאמר שהעוררת לא הוכיחה שהעבודות הסתיימו רק בסוף החודש.

חיזוק לטענת המשיב דווקא ניתן למצא בדו"ח הביקורת מיום 16.6.2019 אליו צורפו צילומים המדברים בעד עצמם. המדובר בנכס מרוהט למשעי עד כדי כך שהוא נראה מוכן לכניסה מיידית של שוכרים. לא בכדי טענת העוררת בעניין זה בסיכומיה, נטענת בלשון רפה בלבד.

מכאן, שלא הוצגו בפני הועדה ראיות לכך שהעבודות בנכס נמשכו עד לסוף חודש יוני 2019. מנגד הוצגו על ידי המשיב ראיות לכך שכבר באמצע חודש זה היה נכס מרוצף, מרוהט, מואר ומוכן לכניסת שוכרים.

לאור האמור לעיל, יש לדחות את הערר גם בנוגע לתקופה השנייה.

#### סוף דבר

מכל הנימוקים המפורטים לעיל הערר נדחה.

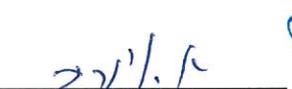
על העוררת לשלם את הוצאות המשיב בסך 2,500 ₪ בתוך 30 יום מקבלת החלטה זו.

ניתן בהעדר הצדדים היום 23/11/2020.

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

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

  
חברה: אורלי מלי, רו"ח  
קלדנית: ענת לוי

  
חבר: אודי ויינרבי, כלכלן

  
יו"ר: עוי"ד רזית פרינץ



ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : ז בכסלו תשפ"א  
23.11.2020  
מספר ערר : 140021138 / 12:29  
מספר ועדה : 12172

בפני חברי ועדת הערר:

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

העורר/ת:

ניטקה אסתר תעודת זהות [REDACTED], ויינר בניהו תעודת זהות [REDACTED],  
פלש יוסף תעודת זהות 051018471, וינטר ויינר שפרה תעודת זהות [REDACTED]  
זהות [REDACTED]  
חשבון לקוח: 11073575  
מספר חוזה: 973043  
כתובת הנכס: ח"י אדם 11

ניטקה אסתר תעודת זהות [REDACTED], ויינר בניהו תעודת זהות [REDACTED],  
פלש יוסף תעודת זהות [REDACTED], וינטר ויינר שפרה תעודת זהות [REDACTED]  
זהות 053561197  
חשבון לקוח: 11073578  
מספר חוזה: 973447  
כתובת הנכס: ח"י אדם 11

ניטקה אסתר תעודת זהות [REDACTED], ויינר בניהו תעודת זהות [REDACTED],  
פלש יוסף תעודת זהות [REDACTED], וינטר ויינר שפרה תעודת זהות [REDACTED]  
זהות [REDACTED]  
חשבון לקוח: 11074407  
מספר חוזה: 973912  
כתובת הנכס: ח"י אדם 11

ניטקה אסתר תעודת זהות [REDACTED], ויינר בניהו תעודת זהות [REDACTED],  
פלש יוסף תעודת זהות [REDACTED], וינטר ויינר שפרה תעודת זהות [REDACTED]  
זהות 053561197  
חשבון לקוח: 11074478  
מספר חוזה: 973990 כתובת הנכס: ח"י אדם 11

- ג ד -

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

המשיב:

נוכחים:

העורר/ת: ויינר בניהו, פלש יוסף

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

## פרוטוקול

העורר: אני מלין על עצם החיוב והן על הסיווג.

ב"כ המשיב: קיימים 4 נכסים בערר. שני נכסים הינם נכסים בנויים ושני נכסים שהם קרקע. שני הנכסים הבנויים קיבלו פטור נכס ריק. שני הנכסים קיבלו פטור בין 30/10/19 ל-31/1/2020. לאחר מכן ניתן להם פטור לא ראוי לשימוש עד ליום 24/8/2020. לאחר מכן הם נהרסו ובוטלו במערכת החל מיום 25/8/2020. תקופת המחלוקת לגבי הבנוי יש נכס אחד שהוא 11073575 נותר חיוב מיום 28/9/19 עד 29/10/19. (חודש 1) לגבי הנכס הבנוי השני ח-ן לקוח 11074407 הנותר חיוב מ-21/9/19 עד 29/10/19. יש עוד שני נכסים של קרקע, מגרשי חניה ללא תשלום. הנכסים הללו בוטלו החל מיום 30/10/19, מועד קבלת הנחת נכס ריק במבנים. גם כאן נשאר חוב של כחודש: ח-ן מספר 11074478 חיוב בין 21/9/19 עד 29/10/19. ח-ן מספר 11073578 נותר חוב בין 28/9/19 ל-29/10/19. יתר הנכסים הם לא בערר.

העורר: אני מאשר את מה שנאמר. המחלוקת היא של חודש ימים ביחס לכל אחד מ-4 הנכסים. אני הסכמתי לשלם את החודש הזה כפשרה עם המשיב. למרות זאת קבלתי שוברים על תקופות אחרות.

ב"כ המשיב: ככל שהמשיב הוציא לעורר חיובים המתייחסים ל-4 הנכסים המפורטים לעיל מעבר לחודשים המפורטים לעיל (אותם על המשיב לפרוע) הרי שהחיובים הוצאו בטעות. ככל שמדובר בחיובים שמתייחסים לתאריכים שמפורטים לעיל הרי שמדובר בחיובים תקפים לכל דבר ועניין עד לפירעונם המלא ע"י העורר.

העורר: אני מבין שכל הנושא של חיוב בריביות הוא לא בסמכות הוועדה.

העורר: לאחר שהוועדה הסבה את תשומת ליבי לכך שמנהל הארנונה השיב להשגה שהגשתי ביחס לנכסים שאינם כלולים בערר זה, ביום 17/9/2020, אני אבקש מהוועדה לתת לי אורכה על התשובה להשגה. אני שלחתי כבר תשובה למנהל הארנונה.

ב"כ המשיב: אנו נשאיר לשיקול דעת הוועדה את ההחלטה אם לתת לעורר אורכה כמבוקש על ידו.

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : ז בכסלו תשפ"א  
23.11.2020  
מספר ערר : 140021138 / 12:29  
מספר ועדה : 12172

בפני חברי ועדת הערר:

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

העורר/ת: וינר בניהו, פלש יוסף,

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

**החלטה**

בדיון שבפנינו הוברר שלמעשה לא קיימת מחלוקת באשר לנכסים נשוא הערר. הנושא היחיד שעדיין נמצא פתוח, הם חיובים שנשלחו לעורר ביחס לאותם נכסים ויש לבדוק האם החיובים יצאו בטעות או לא בטעות. בכל מקרה לא מדובר בעניין שבסמכותה של ועדת הערר. ולפיכך יש לקבוע שהדיון בערר מוצא.

החלטה זו היא החלטה בערר.

באשר לנכסים הנוספים לגביהם יש לעורר טענות, אנו מוצאים שיש מקום ליתן לעורר אורכה לפנות לוועדת הערר ולהגיש הודעת ערר ביחס להחלטת מנהל הארנונה. יש לציין את העובדה שהעורר אינו מיוצג ע"י עו"ד ויתכן מאוד שלא היה מודע ללוח הזמנים בגדרם היה עליו להגיש את הערר, מה גם שהתשובה להשגה ניתנה ככל הנראה באמצע חודש ספטמבר 2020 ולפיכך לא מדובר באורכה משמעותית.

ככל שהעורר מעוניין בכך הוא יוכל להגיש כתב ערר ביחס לנכסים נשוא מכתבו מיום 5/11/2020 עד ליום 15/12/2020.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 23.11.2020.

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: רו"ח אורלי מלי

שם הקלדנית: ענת לוי

  
חבר: אודי וינריב, כלכלן

  
יו"ר: עו"ד פרינץ רות

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד סטוקהולם כהן אבי

חבר: עו"ד מטרסו אהוד

חבר: עו"ד משה קורן

העוררת: שובל ניהול והשקעות בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו

## ה ח ל ט ה

### הנכס נשוא הערר והעובדות שבבסיס המחלוקת

1. העוררת, חברת שובל ניהול והשקעות בע"מ (להלן גם: "העוררת") הנה שוכרת ראשית של שטחים בקומה 22 בבניין משרדים (נכס מסחרי מס' 2000433318) הממוקם ברח' אלון יגאל 94 בתחומה של עיריית ת"א-יפו (להלן גם: "הנכס").
2. מדובר בשטח שמשתרע על פני קומה 22 בבניין משרדים שהיה אז חדש כאשר, לפי גרסתה, העוררת קיבלה חזקה על מספר שטחים בקומות שונות ובמועדים שונים – אולם על פי הנתען, השימוש בשטחי הקומה המדוברת, כך על פי הנתען בהשגה מיום 1.2.2018, היה רק באופן חלקי החל מיום 28.12.2017. לטענתה, רק שטחי יחידות מס' 4, 5, 8, 11, 13, מתוך 14 יחידות מתוכננות, החלו להיות פעילות על ידי שוכרים בתאריכים שונים.
3. לגבי יתרת השטח והיחידות האחרות בקומה, שלטענתה, טרם הפכו לפעילות – ציינה העוררת כי הן ריקות מכל חפץ ואדם, ולכן הן זכאיות לפטור נכס ריק בתור מחזיק ראשון. בחלוף תקופת הפטור, ביקשה העוררת לסווג בתעריף הזול האפשרי למקרה שהיחידות לא תימסרנה לשימוש.
4. שטחו הכולל של הנכס לצורכי ארנונה הוא 1057 מ"ר (ח-ן מס' 10965021). במסגרת הערר נטען כי יש לפצל את "החלקים הריקים" שבנכס הנדון ליחידות נפרדות, ולהעניק לחלק מאותן היחידות, פטור נכס ריק לפי תקנה 12 לתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993 (להלן: "תקנות ההסדרים"), ולחילופין, לסווג לפי הסיווג הזול ביותר האפשרי כמחסנים.
5. לדידה של העוררת, שטח היחידה המדוברת מחולק ל-14 יחידות נפרדות, כל יחידה עם כניסה נפרדת. בתמיכה לטענה זו – צירפה העוררת תשריט קומה עם החלוקה ליחידות. עיון בתשריט מגלה כי הנכס מחולק לחללים/יחידות בשטחים/גדלים שונים עם תכנון לדלתות כניסה נפרדות.
6. במועד קבלת החזקה בנכס, כך נטען ע"י העוררת, יחידות 8, 13, 11, 4 ו-5 כבר היו מאוכלסות.
7. בסעי' 5 לתשובת מנהל הארנונה מיום 14.2.2018 ניתנה התייחסות ספציפית לנעשה בקומה 22. בתשובה נכתב כי ההודעה על מסירת החזקה בנכס נרשמה ביום 28.12.2017, זאת כפי שנתבקש, אולם לעניין פיצול השטח ליחידות נפרדות, טען המשיב כי הנכס מהווה יחידה אינטגרלית אחת.

8. לנוכח עמדה זו, דחה מנהל הארנונה את בקשת העוררת להכיר ביתרת השטחים בתור נכס ריק. מנהל הארנונה הסתמך על ביקורת שנערכה במקום, ושבמסגרתה נמצא כי חלק משטח הנכס כבר מאוכלס.
9. בערר שהגישה העוררת, היא מלינה על כך שהמשיב התייחס לשטח הקומה בתור יחידה אינטגרלית, וכי לטענתה מנהל הארנונה התעלם מקיומן של חלוקת השטח ליחידות נפרדות.
10. בתשובה לערר מיום 9.7.2018, חזר המשיב על עיקר טענותיו, תוך העלאת טענות מקדמיות על איחור בהגשת הערר, על כך שהעוררת הרחיבה את חזית המריבה. המשיב הוסיף וטען כי פיצול הנכס ליחידות בנסיבות העניין אינו אפשרי, בייחוד כאשר השטח כולו רשום ע"ש מחזיק בודד.
11. לגופן של הטענות המהותיות שעלו בערר, נימק המשיב את דחייתו את הטענה להנחת נכס ריק בשל קיומו של ציוד ומיטלטלין אשר מצויים בשטחי הקומה, וכן בשל העובדה שהנכס כבר מאוכלס, וזאת כפי שעולה מהתיעוד שהועבר לעירייה על ידי תוקר שערך ביקורת.
12. המשיב, טרח להבהיר בתשובתו, כי כאשר יושכרו בעתיד שטחים מסוימים בנכס שבקומה 22, והחזקה ביחידות תעבור לשוכרים, ניתן יהיה לפנות לעירייה בדרישה להכיר ביחידות כעצמאיות, וזאת בכפוף לחובה לצרף לפנייה חוזי שכירות לשם רישום השוכרים כמחזיקים נפרדים.
13. באשר לטענה כי יש לסווג את היחידות הלא מאוכלסות בקומה בתור "מחסנים", דחה המשיב דרישה זו בהיות הנכס יחידה אינטגרלית אחת שהחל בה השימוש. היינו, לדידו, מדובר בנכס אחד, שחלק מתוכו פעיל ומאוכלס, וכל יתר שטח הקומה הנו בגדר שטח פנוי.
14. לטענת המשיב, התעריף המיוחד של מחסנים שמור לסוג מאוד מסוים של נכסים, וכי לשם קבלת הסיווג המוזל המבוקש, קיים הכרח לעמוד בתנאים אשר אינם מתקיימים בנסיבות עניינו.
15. נציין בנוסף, כי על פי דו"ח הביקורת והתמונות הבודדות (ארבעה במספר) שנלקחו על ידי המשיב מתוך הנכס במועד עריכת הביקורת בנכס, עולה כי מדובר בחלל גדול שמשתרע על פני קומה ואשר מתוכן היה להיות מחולק לחללים בגדלים שונים.
16. בחומר שנמסר לעיונו, קיים צילום מתוך לדלת כניסה של יחידה אחת בודדת, שמתוכה ניתן להסיק שהיא מאוכלסת על ידי מחזיק, משרד עו"ד, ששמו מזהה מתוך שלט שהודבק על זכוכית דלת הכניסה ליחידה, כאשר בתוכה מצוי כל מטלטליו של אותו מחזיק.
17. בהקשר זה, ראוי לציין כי העוררת מצידה לא צירפה לתצהיר שהוגש מטעמה, ולו עדות מצולמת אחת כדי להמחיש את טיעוניה. גם בתצהיר שהוגש על ידה בעיצומו של ההליך – הסתפקה העוררת בטענה כי היחידות נמצאות בשימוש של שוכרים שונים מבלי שצורפה ולו אסמכתא אחת, זאת מלבד תשריט שמגלה מהו אופן חלוקת השטחים שמתוכן בקומה, תוך שהיחידות ממוספרות על ידה שרירותית בספרות מ-1 עד 14.

### ההשגה, הערר וההליכים בפני הועדה

18. העוררת - כאמור - טוענת כי בתצהיר שהגישה מטעמה, תואר אופן חלוקת הנכס ליחידות שקיבלו ספרות בין 1-14 וכי די בזו מבחינתה כדי לבסס את גרסתה.
19. לגבי טענתה החלופית, העוררת מבקשת במסגרת הערר כי יש לסווג את היחידות הריקות בתור מחסנים. אולם במסגרת סיכומיה, העלתה העוררת טענה "חדשה", וציינה כי לנוכח פס"ד שניתן בעניין בר"מ 991/1 עיריית ת"א נ' בית ארלוזורוב (שניתן ביום 5.8.2018), רשאית היא לדרוש מהמשיב לסווג את היחידות בנכס בסיווג של בית תוכנה, הגם שטענה זו מועלית בשלב הסיכומים.

20. לעניין זה נציין – כי העוררת לא הסתפקה בהעלאת טענה לסיווג חלופי, אלא צירפה לסיכומיה חוות דעת מומחה (דו"ח שמאות), שמתוכה קיוותה העוררת שנלמד, מבחינה תכנונית, כי ניתן לעשות בנכס שימוש של בית תוכנה, אף ללא צורך בהסתמכות על לשון היתר הבנייה.
21. להלן השתלשלות העניינים והתאריכים הרלבנטיים מבחינה דיונית וכרונולוגית:
22. ביום 12.2.2018 נשלחה פנייה לעירייה/הוגשה ההשגה.
23. ביום 14.2.2018 השיב המשיב להשגה מצד העורר.
24. ביום 23.4.2018 הוגש על ידי העוררת ערר על התשובה להשגה (להלן: "**כתב הערר**").
25. בתיק הערר מופיע דף צילום פקס של הערר מיום 29.3.2018 שמלמד על ניסיון העוררת להגיש לוועדה העתק מהערר באמצעות הפקס.
26. ביום 23.4.2018 הגיש המשיב כתב תשובה לערר ביחד עם בקשה לדחייה על הסף (להלן: "**כתב תשובה לערר**").
27. ביום 26.7.2018 נערך דיון מקדמי בפני הועדה בראשות עו"ד מאור יהודה, במסגרתו ביקשו הצדדים לדחות את הדיון המקדמי למשך 60 יום לפחות, על מנת לנסות להגיע להסדר מוסכם.
28. ביום 21.2.2019 נערך דיון מקדמי נוסף בפני הועדה בראשות עו"ד מאור יהודה, שבסופו נקבע התיק להגשת תצהירים ולניהול ישיבת הוכחות.
29. תצהיר עדות ראשית מטעם העוררת הוגש ביום 30.4.2019.
30. תצהיר מטעם המשיב, הוגש ב- 30.6.2019 שניתן על ידי חוקר שומה, מר עידן ברמן, במסגרתו צורפו דוחות ביקורת מיום 30.1.2018 ומיום-8.4.2019 אשר כוללים צילומים, תשריטים והתייחסות מילולית קצרה לעניין מצבו ותיאורו של הנכס, וכן התייחסות בנוגע לאכלוס היחידות שבקומה נכון למועד שבו נערכו הביקורות במועדים הנ"ל.
31. ביום 12.12.2019 נערך דיון הוכחות שבמהלכו נחקר מר יצחק לאטי מטעם העוררת. באותו מעמד נחקר חוקר שומה, מר עידן ברמן, על הנטען בדוחות הביקורת הנ"ל.
32. סיכומים מטעם העוררת הוגשו ביום 20.11.2019 ואילו סיכומי המשיב הוגשו ביום 27.1.2020.
33. בין לבין, יש להדגיש כי בתאריך 29.12.2019, הגיש המשיב בקשה להוצאת ראיות מהתיק לאחר שאלו הוגשו במסגרת סיכומי העוררת, זאת משום שלא קיבלה היתר לכך. במסגרת אותה בקשה, ביקש המשיב בנוסף, לפסול את הטענה החלופית לסיווג היחידות כבית תוכנה, שאותה העלתה העוררת בסיכומיה, וזאת לנוכח הרחבת חזית ובשל הימנעותה מהגשת בקשה לתיקון הערר.
34. בהחלטת הועדה מיום 9.1.2020 בבקשה הנ"ל, הארכנו את המועד להגשת סיכומים מטעם המשיב וכן קבענו שכל הסוגיות המקדמיות שנטענו על ידי המשיב יידונו במסגרת הכרעה הסופית.

### ניתוח הראיות, דיון ומסקנות

35. לאחר עיון בכתב הערר, בתשובת מנהל הארנונה, באסמכתאות ובסיכומי הצדדים ובנספחיהם, עמדנו היא שיש לדחות את הערר, ולקבוע כי תשובת מנהל הארנונה, בדין יסודה.
36. ראשית, לעניין טענת הסף המקדמית שהעלה המשיב במסגרת תשובתו לערר, נציין כי אמנם, מבחינה אריתמטית גרידא, הוגש הערר באיחור של יום בודד, אולם עיון באישור משלוח הערר בדואר רשום (בתאריך 8.4.2018), ביחד עם קיומו של דף שיגור פקס, שמלמד על ניסיון משלוח

- העתק מהערר למזכירות הועדה קודם לכן, הביא אותנו לקבוע כי אין מקום להפעיל בנסיבות העניין את הסנקציה הקיצונית של דחיית הערר, רק מטעם זה בלבד.
37. איננו מקלים ראש כלל ועיקר לעניין החשיבות בעמידה דווקנית על מועדי ההגשה של עררים וכתבי תשובה, אולם משיקולים של סבירות, צדק ומדיניות שיפוטית "שקולה" ומאוזנת, ראינו לנכון למחול לעוררת על האיחור "הטכני" בהגשת הערר, כך על פי הגדרתה, לנוכח עיכוב של יום בתהליך משלוח והמצאה של כתב הערר למזכירות הועדה על ידי רשות הדואר.
38. קביעה מקלה זו נשענת אף על הכרתנו בחשיבות זכות הגישה של הנישום לערכאות ובצורך לאזן את נפקות האיחור בהגשה של הערר עם עקרונות של צדק וסבירות.
39. לעניין הטענה של המשיב להרחבת חזית אסורה שהועלתה במסגרת הערר ביחס לטענת "הפיצול" של השטח ליחידות, כפי שנטען בכתב הערר, דינה להידחות.
40. המשיב ציין בתשובה לערר כי, ככל שהעוררת סברה שיש לפצל את הנכס ל-14 יחידות, היה עליה לטעון זאת במסגרת השגתה, ולא "להיזכר" בכך רק בעת הגשת הערר. לדידו, טענת הפיצול הועלתה באיחור ניכר, וזאת מבלי לאפשר למנהל הארנונה "להגיב" ולהתייחס לטענה זו במועד.
41. אמנם יש מקום לביקורת על כך שהעוררת לא התנסחה תחילה לעניין זה כמצופה ממנה, ועל כך שנמנעה מלציין מפורשות במסגרת ההשגה כי היא מצפה מהעירייה לפצל את השטח על דרך יישום השטחים שבקומה ליחידות עצמאיות ונפרדות.
42. יחד עם זאת, במסגרת השגתה, העוררת ביקשה לקבל פטור נכס ריק בהתייחס "לשטחים הריקים" (בלשון רבים). מכאן, ניתן היה להסיק כי כוונתה המקורית של העוררת בפנייתה מיום 1.2.2018, היתה להעניק את הפטור עבור "היחידות" או "המשרדים", שכאמור טרם אוכלסו במועד הרלבנטי, ושמבחינת העוררת, הן יחידות נפרדות ועצמאיות.
43. לדעתנו, ניתן היה להסיק, הן מהתשריט והן מהמלל של ההשגה, כי כוונת העוררת בסופו של יום היתה להביא לרישום נפרד של המשרדים על דרך פיצול השטח ליחידות נפרדות. היינו, מנהל הארנונה יכול היה להתייחס לתשריט, ביחד עם המלל שליווה אותו, בהתאם ולראות בכוונה זו של העוררת כפנייה שעניינה רצונה "בפיצול" השטח ליחידות, זאת גם מבלי שנכתבה המילה "פיצול" ברחל בתך הקטנה.
44. לפיכך, איננו סבורים שטענת הפיצול שהועלתה על ידי העוררת, נטענה באיחור תוך הרחבת חזית מבחינה מהותית.
45. יחד עם זאת, בשונה מטענת הפיצול, טענת העוררת לסיווג חלופי של "בית תוכנה" עבור היחידות הפנויות, הועלתה רק בדיעבד, וזאת במסגרת הסיכומים תוך הרחבת חזית. הטענה שהשימוש בנכס יכול להתאים לסיווג של בית תוכנה, גם אינה מתיישבת עם המסכת העובדתית שנפרשה בפנינו, ומשום כך, דעתנו היא שדינה של טענה זו - שלא להידון במסגרת ערר זה.
46. נסביר עתה את הכללים של הרחבת חזית אסורה על פי הפסיקה, ולו על מנת להניח את דעתה של העוררת. ככלל, ההלכה היא שאין לראות בכתבי הטענות המקוריים כמעין סד, שכוכל את הועדה ושקושר את עיניה מלגשת לחומר ולטיעונים אשר הובאו בפניה במסגרת ההליך.
47. לעתים, טענה שנחזית להיות "חדשה" שאינה עולה מתוך כתבי טענות באורח מפורש, יכולה להידון בהליך, שכן עיון מעמיק בכתבי הטענות עצמם, ובפרוטוקולים של הדיונים, יכול להצביע על כך שטענה "מפתיעה" נדונה בפועל, ואף זכתה להתייחסות של בעלי הדין במסגרת ההליך, באופן שמכשיר את "הלגיטימיות" של ביהמ"ש להכיר בטענה כחלק מהשיח ומהמחלוקת הכוללת.

48. אולם בענייננו, הסיווג הקונקרטי של בית תוכנה שהעוררת ביקשה לסווג את השטחים הפנויים כסיווג חלופי, למקרה שבקשתה לנכס ריק לא תתקבל, אינו דבר של מה בכך, ויש לראות בה בתור טענה "מפתיעה", שאינה יכולה "לצמות" מתוך המסכת העובדתית שנפרשה במסגרת ההליך.
49. ראוי לציין לעניין זה, כי תקנה 17 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי הדין בוועדת הערר), התשל"ז - 1977, מורה:
- "בשמיעת הערר לא תיזקק הועדה לכל נימוק שלא יצויין בכתב הערר או בתשובה, אלא אם היא משוכנעת שהנימוק נשמט שלא באשמת בעל הדין המבקש להיעזר בו, או ששמיעת הנימוק דרושה למען הצדק" (ההדגשות אינן במקור).**
50. זהו למעשה הבסיס הנורמטיבי לכלל שאוסר הרחבת חזית. הוראה זו בתקנות אמנם מתייחסת למנח "נימוק" מסוים שלא נזכר מפורשות בכתב הערר או בתשובה, ואולם הפסיקה התייחסה למונח זה ופירשה אותו באופן שהכוונה גם לטענה שלא צוינה בהשגה או בתשובה להשגה – וההיגיון בכך הוא ברור (בשים לב גם לגישה הליברלית שבהתרת הנימוק שדרוש למען הצדק).
51. האיסור "להרחיב חזית", עיקרו בכך שבעל דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת המקורית שמועלית בהזדמנות הראשונה מול הגורם המנהלי, ובענייננו - כפי שהועמדה במסגרת ההשגה.
52. הרציונל הוא, שאם לא ניתנת למנהל הארנונה את ההזדמנות הנאותה לבחון טענה שמועלית בפנייתו הראשונה של הנישום, ונמנעת ממנו החובה לנמק ולהשיב לטענה בכובד ראש.
53. במצב דברים זה, לא רק שהוחמצה הזדמנות ליתר את בירור המחלוקת באינטראקציה הראשונה עם העירייה, באופן שמונע בזבוז משאבים עבור הצדדים, אלא שבכך גם נפגע האינטרס של מנהל הארנונה, שהכין את מסלול טיעונו בהתאם להשגות הראשוניות שהעלה הנישום/העורר בקשר עם הנכס שנבדק.
54. היינו, במקום שמנהל הארנונה יבדוק את הטענה של הנישום ביסודיות, וישיב לה בצורה מסודרת ומאורגנת כבר בפניי ההראשונה, ייאלץ הראשון, במקרה של העלאת טיעון בשלב של הגשת כתבי טענות, לאמץ הסבר "חדש" שעלול לפגוע ביכולת של העירייה ליישם מדיניות מתכוננת ואחידה.
55. כמו כן, ראוי לזכור כי הביקורת השיפוטית של הועדה על החלטות מנהל הארנונה, הנה אפקטיבית במיוחד, כאשר ניתנת הזדמנות נאותה לגורמי ניהול בעירייה להתייחס לטענות ולהגיב בצורה מנומקת. היינו, כל החלטה מנהלית שעומדת למבחן שיפוטי בפני ועדה, מחייבת הנמקה ברורה ועניינית של מנהל הארנונה לטענות של הנישומים, ואם שלב זה "מתפספס", אזי שהליך הביקורת כולו יוצא חסר או נפסד.
56. התייחסות מאוחרת של מנהל הארנונה ביחס לטענה שמועלית בשלב מאוחר של הדיון בערר (בשל הרחבת חזית), פוגעת גם ביכולת של הוועדה לקיים את תפקידה, שכן ההנחה היא שהתייחסות מאוחרת "שנכפית" של מנהל הארנונה תוך כדי ניהול הערר, ניתנת כשההליך בעיצומו, כאשר הטענות המרכזיות נשמעו בהליך, ולכן סביר שכל טיעון שעולה בשלב מתקדם, "נגוע" במגמתיות.
57. יחד עם זאת, יש לזכור, שאכן, ניתן בנסיבות מסוימות להרחיב את חזית המריבה, ולהידרש לטענה "חדשה" בשלב מאוחר של דיון בערר. אולם הכלל הוא שיש צורך בקבלת היתר מהוועדה לשם כך, וזאת בכפוף להגשת בקשה מקדימה לתיקון כתבי-טענות.
58. הרחבת גדר המחלוקת לא תמיד נתפסת כמהלך פסול. לעתים, קורה שצד שכנגד, נותן את הסכמתו (במפורש או במשתמע) במהלך הדיון להרחבת חזית, ואכן, כפי שקורה, אפשר "לרפא" את הפגם שבהעלאת טענה חדשה באיחור על בסיס הסכמה או הכרה "עקיפה" בכוונה לדון בה.

ראי/ה לעניין זה ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (פורסם בבנו, ניתן ביום 20.8.2009).

59. עוד חשוב לזכור בהקשר זה, כי הכלל האוסר על הרחבת חזית, משקף עקרונות חשובים של ייעול הדיון וסופיות הדיון. הרצון הוא למנוע "היגררות" של צדדים לטענות שלא עלו מיד עם נקיטתו של ההליך על ידי הנישום.
60. בנסיבות ענייננו, יש לזכור שהעוררת העלתה טענה לסיווג מוזל של "בית תוכנה" בשלב הסיכומים, מבלי שהתקיים על כך דיון בסוגיה, ולכן אנו סבורים כי אין זה ראוי להידרש לבחינת הסוגיה בשלב כה מאוחר של ההליך, בייחוד מבלי שזכינו לשמוע את עמדת מנהל הארנונה בשלב ההשגה.
61. קביעה זו נכונה ביתר שאת שעה שבה מבוקש, ללא דיון מהותי כאמור, להחיל על נכס מסחרי, סיווג של בית תוכנה בתור טענה חלופית – סיווג, שגם כך מחייב בחינה מעמיקה ומקצועית, שמצריכה עמידה בתנאים דווקניים, ובדיקה מקדימה של התאמת הנכס לשימוש של בית תוכנה בפועל.
62. יש לזכור בנוסף כי טענה שאינה נבדקת או נידונה על ידי מנהל הארנונה במועד בדיקת הטענות בהשגה, שהוגשה על ידי העוררת חודשים רבים קודם לכן, מעוררת שאלה באשר לסמכות הועדה האם רשאית היא "להחליף" את שיקול הדעת של מנהל הארנונה בדיעבד. שאלה זו מתעצמת בייחוד כאשר לא ניתנה למנהל כלל ההזדמנות לבחון את הטענה תחילה.
63. לפיכך, בשורה התחתונה, הטענה לסיווג שטחי היחידות הפנויות כבית תוכנה – נדחית.
64. בחרנו גם שלא לתת משקל ראייתי לאמור בחוות הדעת שצורפה בתמיכה לטענה זו. יש לזכור שהמומחה שניסח את חוות הדעת, לא נחקר על האמור בו, ולבא כוח המשיב, לא ניתנה אפילו הזדמנות לעיין בה מבעוד מועד ולהגיב לקביעות ולהערכות המלומדות שהועלו במסגרתה.
65. גם משיקולים של יעילות דיונית, טוב היתה עושה העוררת, אילו נמנעה מלצרף ראיות חדשות בשלב סיכומים, היינו, בשלב שבו בירור משקלן של כלל הראיות, כבר תם.
66. בשולי הדברים, נתייחס גם לטענה הנוספת שהעלתה העוררת והיא שפס"ד בעניין בית ארלוזורוב, שזכר לעיל, מקנה לה את הזכות להעלות טענה משפטית "באיחור".
67. אנו בדעה, שגם אם היתה טענה זו נכונה לענייננו; היינו, שתחולה רטרואקטיבית של שינוי או תיקון בספירה המשפטית תוך כדי ניהול ההליך, מקנה לבעל דין זכות להעלות טיעון "חדש" כלשהו באיחור מבחינה דיונית, עדיין, מן הראוי היה לפנות בעניין זה בבקשה מסודרת ומנומקת לבחינת הוועדה, שמן הסתם היתה נדונה בכובד ראש ו"בנדיבות" יתרה.
68. העלאת טענה "חדשה" בדיעבד, גם אם היא משפטית באופייה, צריכה לצמוח על רקע הנתונים העובדתיים והמשפטיים שכבר פרושים בפנינו במסגרת ההליך.
69. במקרה הנוכחי, שליפת הטיעון על רקע מתן פסק דין כלשהו, שניתן בעיצומו של ניהול ההליך דנן, וזאת מבלי שנתבקש היתר מפורש מהוועדה כדי להתיר הסתמכות על טענה או ראייה חדשה לצורך ביסוס הסעד המבוקש, מחזק את החלטנו שלא להיזקק אליה במסגרת הכרעה זו.
- ראי/ה לעניין זה ע"א 9803/01 תחנת שירות ר"ג בע"מ נ' סנוול ישראל בע"מ, פ"ד נח(3) 105, 117.
70. ועתה, נדמה שנתר הצורך להידרש לטענה המרכזית של העוררת, והיא כי היה על המשיב להורות על פיצול הנכס ליחידות נפרדות, וכן ביחס לטענה החלופית, לקבלת פטור בתעריף מוזל ליחידות הריקות בסיווג של מחסנים.

71. סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) תשמ"ג – 1992 (להלן: "חוק ההסדרים"), קובע כי:
- "מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה, שאינם אדמות בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו ותשולם בידי המחזיק בנכס" (ההדגשות אינן במקור).**
72. מכוח סעיף זה, התקינו הרשויות צווי מסים שבהם מפורטים הסיווגים השונים בגינם יחויבו הנכסים שבתחומן.
73. בסעי' 1.3.1 לצו המסים שבענייננו מצויה ההגדרה ל"שטח" אשר הנה:
- (א) "יחידת שטח פירושה כל מטר רבוע...".**
- (ב) "בשטח הבניין נכלל כל השטח שבתוך יחידת הבניין, לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות, סככות ובריכות שחייה".**
74. שיטת החיוב לפי צו המסים מבוססת על יחידת שטח, כאשר יחידה הנה, כל השטח שבתוך "יחידת הבניין" – בלשון יחיד, ולא בלשון רבים. זו אמנם ברירת המחדל מבחינה פרשנית, ואין זו אומר שלא ניתן לפצל שטח ליחידות נפרדות, אך הדבר אפשרי רק כאשר התנאים הפיסיים מאפשרים זאת באופן שמוכיח התאמתה של הצהרה של מחזיק עם המציאות בשטח.
75. במקרה שלפנינו, קיימת מחלוקת בין הצדדים האם הנכס הנו שטח אינטגרלי אחד, או שמא מדובר במספר יחידות שומה עצמאיות, המהוות, כל אחת, יחידה פיזית בפני עצמה, הגם שהן ממוקמות, כפי שנטען, בצמידות ובמסגרת שטח קומה אחת.
76. אין חולק כי במועד עריכת הביקורת, כך לפחות על פי ארבעת הצילומים שהוגשו לעיוננו, היחידות הבודדות שצולמו נראו צמודות זו לזו, ולא ניתן לראות הפרדה פיזית משמעותית ביניהן.
77. המחזיקה היחידה בשטחים שבמחלוקת, היתה העוררת בלבד (לא נעלמה מעינינו הטענה כי החל מחדש מרץ 2019 פיצלה העירייה את היחידות ורשמה אותן כיחידות שומה נפרדות).
78. העוררת לא צירפה תיעוד כלשהו שמתוכו, אילו הוגש, ניתן היה ללמוד על מצבן של יתר היחידות הפנויות בנכס, והאם אכן ניתן היה להצביע על קיומן של 14 יחידות ריקות ונפרדות, או שמא היה מדובר בחלל אחד גדול שנמצא אך בתהליך מתקדם של השלמת בנייה.
79. חשוב להדגיש, כי המחלוקת שבענייננו גם תחומה לתאריכים ספציפיים שרלבנטיים למחלוקת הנדונה בערר, ואשר במהלכם נערכה הביקורת אשר "קיבעה" עבורנו תמונת מצב עובדתית לגבי הנכס בהתאם לאותו טווח זמנים. לא ניתנה לנו ההזדמנות לצפות ביתר השטחים בנכס בעת שבה נערכה הביקורת, ולכן עמדתנו מוגבלת אף היא לאותה תמונת מצב שתועדה רק על ידי העירייה.
80. לעניין זה, יש לציין כי שיקול הדעת שהפעיל מנהל הארנונה בעת מסירת עמדתו בפני העוררת, לרבות ביחס שאלת סבירות החלטה שניתנה בהקשר זה, נבחן על פי המציאות העובדתית שתוארה באותה עת בפניו על ידי חוקרי השומה. מנהל הארנונה לא יכול היה אז לבסס החלטה על יסוד מציאות עתידית, בהנחה שהעוררת תשלים את בניית יתר היחידות או במועד שבו יושלם אכלוסן.
81. במועד עריכת הביקורת השנייה על ידי חוקר השומה בתאריך 30.1.2018, שהיא הביקורת המאוחרת יותר מבין שתי ביקורות שנערכו, התבקש חוקר שומה לבחון שורה של נושאים: 1. האם קיימת הפרדה פיזית מוחלטת של שטחים בקומה הרלבנטית; 2. האם יש ליחידות כניסה נפרדת 3. האם הן מאוכלסות; 4. האם קיים ציוד 5. האם הנכס פעיל והאם הוא ריק מאדם.

82. בדו"ח הביקורת הנ"ל נרשם כי קיימת חלוקה לחדרים, ושרק בחלקם נראה ציוד, ויתר החדרים ריקים. כלומר, בנקודת זמן עריכת ביקורת זו, שבה נבחן מצבו של הנכס, העוררת נרשמה בספרי העירייה כמחזיקה יחידה בכל השטחים, לרבות לגבי אלו שלא היו מאוכלסים באותה עת. לא ראינו מה מצבן של יתר היחידות, ולכן לא ניתן היה להיענות לטענת הפיצול של העוררת ללא פרטים בנוגע ליתר המחזיקים, שהיו מתכוונים להיכנס לקומה בשלב מאוחר יותר.
83. תשובת מנהל הארנונה שיקפה בנסיבות העניין, עמדה שתואמת את המציאות ואת השימוש שנצפה בקומה בפועל, ועל כן אין לומר שעמדה זו היתה בלתי סבירה.
84. במהלך דיון ההוכחות שהתקיים ביום 12.9.2019, נחקר מר עידן ברמן, חוקר השומה, והדגיש בעדותו כי בעת הביקורת, לא היה שילוט על כל חדר או יחידה בנפרד, וגם לא היתה קיימת הפרדה בין היחידות. כלומר, התנאים בשטח לא אפשרו להיענות לבקשת העוררת, אולם לאחר שתנאים אלו השתנו בשטח, כפי שנטען, התאפשר פיצול השטח ליחידות שומה כמבוקש על ידי העירייה.
85. כשנחקר מנהל העוררת במהלך ההוכחות, מר יצחק לאטי, הדגיש האחרון בעדותו כי בכל תקופה מסוימת, מועבר עדכון לעירייה באשר לשוכרים נכנסים ויוצאים, וכי הוא לא ראה לנכון באותה עת לצרף לתיק אסמכתאות על אכלוס היחידות האחרות, שכאמור היו ריקות במועד עריכת הביקורת.
86. יתרה מזו; תצהיר העוררת מחזיק עמוד בודד שבו הסתפקה העוררת בהעלאת הטענה כי הקומה מחולקת ל-14 יחידות עבודה נפרדות, כל יחידת עבודה עם כניסה נפרדת.
87. אולם, למרות טענה זו, העוררת לא מצאה לנכון לצרף לתצהיר מטעמה תמונות של כל היחידות הפנויות ואף לא ביחס לאופן נראותן במהלך אכלוסן. אפילו מסמך המחשה ויזואלי כלשהו מהשטח באשר לאופן שבו הופרדו 14 היחידות השונות שהוצגו בתשריט, לא הוצגה בפנינו.
88. כמו כן, לא הובאו בפנינו אסמכתאות כלשהן באשר ליחידות שנטען לגביהן כי הן כבר מאוישות, שכן יתכן וניתן היה באמצעותן להראות כי בזמן אמת, היו מחזיקים כלשהם מלבד העוררת, אשר השתמשו בשטחים או כאלו שעמדו באותה עת בדיוק לאכלס את היחידות שנתרו באותה עת ריקות "ומיותמות".
89. העוררת לא טרחה להביא בפנינו כל ראיה מעבר לתצהיר, ולמעשה גרסתה נותרה תלויה רק בשרטוט שהגישה עם השגתה בתור תכנון, כוונה והיערכות. בנקודת הזמן שבה נערכה הביקורת על ידי העירייה בנכס, ושבמהלכה תועדה המציאות העובדתית בשטח, לא ניתן היה לשלול את הטענה שמדובר בשטח אינטגרלי אחד שלם. התיעוד היחיד בתיק מבסס את הטענה כי בקומה המדוברת נצפה ציוד, שעל פניו, מוכיח שהנכס לא היה ריק באופן ששולל זכאות לפטור מנכס ריק.
90. בנסיבות אלו, שבהן עמדת מנהל הארנונה, התבססה על תמונות שמתוכן נצפו חדרים ריקים על יסוד תשתית בנייה חדשה בשטח קומה שלמה, הנה סבירה, בייחוד כאשר העוררת לא ראתה לנכון לספק נתונים כלשהם שמכוחם אפשר היה לשקול בזמן אמת לאמץ את גרסתה.
91. בספרו של ה. רוסטוביץ, פנחס גלעד, משה וקנין ונורית לב, "ארנונה אירונית", מהדורה חמישית, בעמ' 745, קיימת התייחסות לסוגיה זו, וממנה עולה בפירוש כי שאלת היותו של נכס יחידת שומה, הנה בגדר נושא המצוי בשיקול דעתו של מנהל הארנונה – כדלקמן:
- "קביעת יחידת השומה מצריכה הפעלת שיקול דעת מנהלי של פקיד השומה של הארנונה. סמכות זו אינה נזכרת בדיני הארנונה. סמכות זו היא סמכות טבועה של פקיד השומה של כל מס שהוא. בהיעדר סמכות כזו, תהיינה ידיו של פקיד השומה כבולות במלאכת הכנת שומות הארנונה לנכסים כפי שהם במצבם הפיזי כנקודת המוצא לקביעת יחידות שומה".**

92. על בסיס כל האמור לעיל, ובשים לב לכך שלא הוכח כי התקיימה בזמן אמת הפרדה פיזית בין כל 14 היחידות לכאורה שהוחזקו ע"ש העוררת כמחזיקה יחידה, לא היה מקום לדרוש ממנהל הארנונה לקבל "בהכנעה" את דרישת העוררת לפצל את השטח ליחידות שומה נפרדות.
93. החלטה לדחות את בקשת הפיצול, שנטענה באורח עמום וללא ביסוס מספק במסגרת ההשגה, נתקבלה כדין, והיא מצויה במתחם שיקול הדעת שנמצא בסמכותו ובאחריותו מבחינה מנהלית.
94. גם בהנחה שהיינו מעוניינים ללכת כברת דרך עם העוררת, מתוך מטרה לבוא לקראתה ולקבל את עמדתה ולו באופן חלקי, לא ניתן היה להסתפק בטבלת דו"ח אכלוס שמפרט רק את מספר היחידות ומיקומן העתידי, זו שצורפה בתמיכה לגרסתה (שאף הועתקה לתוך סיכומי העוררת).
95. מחובתה של העוררת, הן מבחינה ראייתית והן מבחינה דיונית, היתה להוכיח את טענותיה שבצדן משמעות כלכלית-מיסויית, ולו בתור מענה לראיות, התמונות והטיעון הנגדי שהובא על ידי המשיב ביחס למחלוקת בתשובתו לערר/להשגה.
96. לא מצאנו כי בהבדלי המלל שמופיע בדוחות הביקורת השונים שנערכו בנכס, יש כדי לסייע בביסוס גרסתה כפי שטענה בסיכומיה. איננו מקבלים את נימוקי העוררת שעולים מתוך ניתוח העדויות, לפיהם, היתה זו מחובתו של חוקר השומה, להבליט בדו"ח שערך במועד הנטען, מהן היחידות המאוכלסות שבקומה לעומת אלו שעמדו ריקות, וזאת כפועל יוצא מתפקידו ו/או אחריותו לשקף את המציאות בדו"ח חקירת השטח.
97. לעניין זה, נדמה שהתפקיד לתעד תמונות מצב עובדתית נגדית, מוטל דווקא על העוררת בתור בעלת דין עם אינטרס מובהק להזייל את נטל המס, ולא כל שכן כשבכוונתה היתה לזכות בפטור נכס ריק לגבי מספר יחידות קונקרטיים, שמשטרעות על פני מאות מטרים רבועים, ושעל מצבן למדנו רק על בסיס הצהרות בלבד.
98. בטרם סיום, משקבענו כי חוות הדעת השמאית שצורפה לסיכומי העוררת (שסומן על ידה כנספח ג'), ואשר הוגשה באיחור וללא היתר, אינה יכולה להוות ראייה בעלת משקל, אין מקום להידרש לניסיון העוררת לבסס את הסיווג המוזל על סמך הממצאים שעולים מתוכה, לא כל שכן משלא הוצג בפנינו בהליך צילום של היתר בנייה אשר ניתן לנכס.
99. לא הונחה אם כן בפנינו תשתית ראייתית אשר מעניקה לנו בסיס מספק לקבוע מבחינה עובדתית או משפטית כי היחידות הריקות שתועדו במועד עריכת הביקורת על ידי העירייה, הן יחידות עצמאיות, מתפקדות ומיועדות להשכרה, כפי שמבקשת העוררת במסגרת סיכומיה.
100. עמדת מנהל הארנונה לפיה, במועד הרלבנטי, היה הנכס יחידה אינטגרלית אחת, באופן שאינו מאפשר להכיר בשטח כיחידה שמפוצלת ליחידות נפרדות וריקות (לצורך סיווג בתעריף מוזל בהתאם), עולה בקנה אחד עם הראיות והעדויות שהוצגו בפנינו.

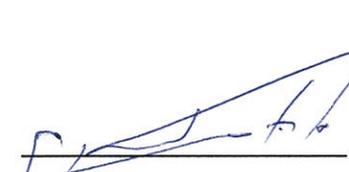
סוף דבר

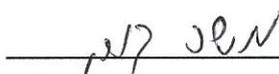
101. מכל הטעמים שלעיל, אנו קובעים כי דין הערר להידחות כמפורט לעיל.
102. בהתחשב באופן ניהול המחלוקת מבחינה דיונית, ובנסיבות שבהן בחרה העוררת לנהל הליך שלם בהיעדר ביסוס ראייתי מספק – אנו פוסקים למשיב הוצאות משפט בסך של 1,500 ₪.

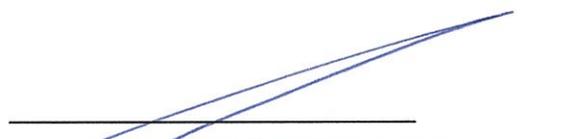
ניתן היום בהעדר הצדדים 17.11.2020.

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

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: עו"ד אהוד מטרסו

  
 חבר: עו"ד קורן משה

  
 יו"ר: אבי סטוקהולם כהן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי



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

תאריך : א בכסלו תשפ"א  
17.11.2020  
מספר ערר : 140019072 / 11:49  
מספר ועדה: 12157

**בפני חברי ועדת הערר:**

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

**העורר/ת:**

שקאר תמרה תעודת זהות [REDACTED], רפאלוב נתנאל תעודת זהות [REDACTED]

חשבון לקוח: 10894366  
מספר חוזה: 783840  
כתובת הנכס: החשמונאים 88

**- ג ד -**

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו  
ע"י ב"כ עו"ד : ליטל בן צבי

**המשיב:**

**נוכחים:**

**העורר/ת:** שקאר תמרה, רפאלוב נתנאל – אין נוכחות

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו  
ב"כ המשיב עו"ד: ליטל בן צבי

**תיקון פרוטוקול מהיום**

ב"כ המשיב: השעה 11:30. הדיון נקבע לשעה 10:45 ואין התייצבות של העוררים או נציג מטעמם. אני מבקשת למחוק את הערר ומתן הוצאות.

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

תאריך : א בכסלו תשפ"א  
17.11.2020  
מספר ערר : 140019072 / 11:49  
מספר ועדה: 12157

**בפני חברי ועדת הערר:**

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

**העוררים:** שקאר תמרה, רפאלוב נתנאל

**- נ ג ד -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

**החלטה**

בפרוטוקול הקודם נפלה טעות ונרשם שהחלטה ניתנה בנוכחות הצדדים כאשר לא הייתה התייצבות מטעם העוררים. בתחילה סברנו שיש מקום לדחות את מתן החלטה עד לקבלת הסבר לאי התייצבות, אך לאחר עיון בתיק אנו רואים שמדובר הלכה למעשה בזניחת הערר ע"י העוררים. בנסיבות אלה אנו מורים על מחיקת הערר ולאור נסיבות העניין משיתים על העוררים הוצאות בסך 1,000 ₪ ביחד או לחוד.

ניתן והודע בהעדר הצדדים היום 17.11.2020.

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 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.

משה קורן

חבר: עו"ד משה קורן

שם הקלדנית: ענת לוי

חבר: רו"ח שמעון ז'יטניצקי

יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד יהושע דויטש  
חבר: ד"ר אחיקם פירסטנברג, רו"ח  
חבר: אודי וינריב, כלכלן

העוררת: אינספּשן וי. אר. בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

### החלטה

1. הקדמה וגדר המחלוקת  
העוררת מחזיקה בנכס מספר 2000231086, בשטח של 303 מ"ר, ברחוב הברזל 38, תל אביב. הערר נסב בשאלת סיווג הנכס. העוררת מבקשת לסווג את הנכס כבית תכנה, והמשיב מסווג אותו כבניינים שאינם משמשים למגורים.
2. העוררת טוענת בכתב הערר כי היא פתחה ומפתחת כל העת תכנות שונות המשמשות לאספקת תכנים בפורמט של מציאות מדומה (VR), ומציאות רבודה (AR), היינו העתק של המציאות. הפיתוח הינו, לטענת העוררת, פיתוח של תכנה המאפשר ללקוחותיה הרוכשות את התכנה, שמייצרת העוררת, לעשות שימוש בתכנות אלה, כדי לספק תכנים למשתמשי הקצה.
3. מקור נורמטיבי  
תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 (להלן: "תקנות ההסדרים"), הכילו לאחר תיקון משנת 2010 בהגדרה "תעשייה", גם בתי תכנה: "תעשייה- לרבות...בתי תכנה".  
צו הארנונה של עיריית תל אביב הגדיר 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 שלושה תנאים מצטברים:  
א. בנכס מתבצעת פעולה של ייצור.  
ב. בנכס מיוצרת תכנה.  
ג. מדובר בעיסוקו העיקרי של המחזיק.
4. 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.
5. בעמ"נ (מינהליים ת"א) 17-01-1802 האניבוק אוונט פלנינג בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו, 29.05.2018) קובעת כבוד השופטת שטופמן: "משהוגדר '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 ההשבחה 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)".

הלכת רעיונות הנזכרת בציטוט לעיל, קבעה את מבחני זיהוי הפעולות הייצוריות. ראה ע"א 1690/90 פקיד שומה תא 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח (1) 200 (1992).

6. בעמ"נ (מינהליים ת"א) 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב- יפו (פורסם בנבו, 08.08.2011), 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.

7. מכאן שעל העוררת להוכיח כי הינה מפתחת ומוכרת תכנה כסחורה (מוצר מדף) לציבור הרחב, דהיינו "פעילות ייצורית" - כמצוות הדין והפסיקה, להבדיל מפעילות עסקית המבוססת על תשלום בגין שירות שנרכש עבור השימוש בפלטפורמה/אפליקציה קיימת, דהיינו, פעילות של מתן שירות.

#### 8. ראיות הצדדים

העוררת הגישה את תצהירו של מנכ"ל העוררת, מר בן ציון ארבל (להלן: "בן ציון"), לו צירפה טפסים ומסמכים חלקיים וחסרים הנדרשים על ידי המשיב, לצורך "הגשת בקשה לסיווג בית תכנה", ובתוכם דו"ח כספי לשנת 2017, רשימת עובדים בנכס, הסכם בין חברת האם לעוררת ו"מסמכים סטטיסטיים מחנויות האפליקציות של גוגל ואפל המראים על שימוש של משתמשי קצה שונים באפליקציות החברה".

מר בן ציון ארבל נחקר בישיבת יום 2.1.20 על תצהירו.

המשיב הגיש את דו"ח ממצאי ביקורת חוץ מיום 10.2.19, שצורפה כנספח ב' לכתב התשובה לערר. בבקשה מוסכמת אשר נתקבלה בהחלטת הוועדה מיום 30.12.19, נאמר כי הדו"ח הנ"ל, יצורף: "חלף הגשת תצהירים מטעם המשיב, מבלי שמר שושן (החוקר כותב הדו"ח-ועדת הערר) יידרש להעיד עליהם וכפועל יוצא מכך האמור בהן מוסכם על הצדדים".

#### 9. דיון בחומר הראיות

בן ציון העיד בחקירתו הנגדית כי הכנסות החברה הינן ממכירת האפליקציה למשתמשי קצה באמצעות חנויות האפליקציה של אפל וגוגל תמורת סכום סמלי לכל שימוש דהיינו, עבור קריאת ספר, או תמורת מנוי חודשי וכן הודה "כאשר לקוח קצה מפסיק לשלם דמי מנוי נחסמת בפניו הגישה לטכנולוגיה של האפליקציה". בהמשך, ובמענה לשאלת הוועדה, העיד כי "אנחנו מוכרים זכות שימוש לפרק זמן קצוב". משמעות הדברים כי לקוח הקצה מקבל שירותים ואינו רוכש תכנה מן העוררת, שהרי אם אכן, היה רוכש תוכנה/אפליקציה, מה לו כי ישלם "סכום סמלי" תמורת שימוש אקראי עבור השימוש ו/או דמי מנוי, כתנאי לעשיית שימוש באפליקציה.

גם השוואת השיטה "לשיטה הידועה בנטפליקס, רק כאשר במקום סרטים נפתח הספר" (כלשון בן ציון בחקירתו), בלא שהעוררת הביאה ראיות לעניין שיטת הפעילות של נטפליקס, אינה מחזקת את עמדת העוררת. בהיעדר ראיות ביחס לנטפליקס, נוכל רק להיעזר בידיעתנו השיפוטית, שבמקרה הנדון לא תילקח בחשבון לצורך הכרעתנו השיפוטית, אם כי כבית דין מנהלי מקצועי, אין מניעה בפני וועדת הערר לעשות כן (ר' ע"א 4868/90 אגיל נ' בוצקי, פ"ד מו (4) 434 בעמודים 437-438 (1992)). ככל שידיעתנו מגעת, עוסקת חברת נטפליקס, לענייננו, במתן שרותי צפייה של סרטים ותכניות כנגד דמי מנוי חודשיים.

10. מתוך הדו"ח הכספי שצירפה העוררת עולה כי מכלל הוצאותיה, הרי ההוצאה עבור מחקר ופיתוח הינו בשנת 2016 - 1,557,000 ₪ מתוך סך ההוצאות של 12,000,875 ₪. (12% בלבד) ובשנת 2017 - כ- 22%. (ראה עמוד 4 לדו"ח הכספי המצורף כנספח ג' לתצהיר העוררת).

11. ההוצאות בגין חומרי התוכן שיווק ומכירה ומוצר ותוכן מהוות 62% בשנת 2016 ו- 60% בשנת 2017. (שאר ההוצאות הינן בגין הוצאות הנהלה וכלליות).

12. נמצא, איפוא, כי הוצאות העוררת בגין מחקר ופיתוח הינן הוצאות טפלות. העוררת לא המציאה דו"ח כספי לשנת 2018.

13. בן ציון אישר בחקירתו בפנינו כי לקוחות העוררת הינם "לקוחות קצה" אך התקבולים שהוצגו בחשבוניות שצורפו לנספח ה' לתצהיר העוררת, הינן חשבוניות שווצאו אך ורק לחברות גוגל ואפל.

14. העוררת לא צירפה חשבוניות המעידות על הכנסות ממכירות של תכנות ללקוחות שונים. בחקירתו אמר בן ציון כי יוכל להמציא חשבוניות בגין מכירות תכנה בתחום ה-AR אך אלו לא הומצאו.

15. יתרה מכך, במענה לשאלת הוועדה, העיד המנכ"ל כי חלק נכבד מהכנסות החברה הינן ממכירות AR לחברת RTL. בנוסף, בסעיף 17 לתצהירו, הדגיש כי החברה תהיה הזרוע המבצעת של אותה חברה RTL, אשר הינה אחת המשקיעות בחברה. המשמעות היא כי החברה מפתחת תוכנה/מוצר/אפליקציה מוזמנת ע"י לקוח ספציפי, במקרה זה אחת המשקיעות בחברה. גם בסעיף 20 לתצהירו, מזכיר המנכ"ל את הפעילות מול חברת ENEX אשר הינה פעילות מוזמנת ע"י לקוח ספציפי.

16. נמצא איפוא כי רוב הכנסותיה של העוררת אינן הכנסות המתקבלות ממכירה של תכנה ללקוחות מזדמנים. יתרה מכך, גם ההכנסות המוצגות בחשבוניות שצירפה העוררת (ולטענת המצהיר מדובר בשליש מהכנסות העוררת), אינן הכנסות ממכירה של תכנה, שכן לקוחות הקצה משלמים על התוכן אותו הם צורכים באופן אקראי באמצעות האפליקציה הנמצאת בחנויות האפליקציה של החברות גוגל ואפל ואינם משלמים עבור רכישת האפליקציה עצמה. בלשונו של בן ציון: "מדובר בזכות שימוש כנגד תשלום". ואם לא די בכך בהמשך מוסיף ומבהיר בן ציון: "עלות הרכישה של אפליקציה הנקראת אינספיישן וי. אר., היא חינמית וחלק מהתכנים הם בתשלום".

17. עדותו של בן ציון אינה אחידה, ונמצאו בה גרסאות שונות: בסעיף 19 לתצהירו אומר בן ציון: "מרבית מהכנסות החברה צומחות מחברות עולמיות בתחום בתכני AR". בטבלה שבעמוד השלישי בנספח א' לתצהירו, (טופס הגשת בקשה לסיווג בית תכנה), קיים טור הקרוי "הערות" ובו נאמר: "תחום הפעילות העיקרי של החברה בעקבות השקת אפליקציית הספרים שהושקה בנובמבר 2018... החברה החלה לייצר הכנסות מהמוצר, האפליקציה עצמה חינמית ויש גבי של תשלום פר הורדה של כל ספר". משנשאל בחקירתו על הסתירה השיב: "אין סתירה בין שתי האמירות, הואיל ומכירת המנויים לאפליקציית הספרים נעשית על ידי החברות העולמיות כדוגמת גוגל ואפל ולכן ההכנסות מתקבלות מהן".

18. נזכיר כי בעדותו מסר בן ציון: "איננו מוכרים ספרים" אך בסעיף 33 לתצהירו הצהיר: "כל אדם יכול לרכוש את הספרים באפליקציה בתשלום דרך החנויות של אפל או של גוגל".

מכל הגרסאות והניסיונות לחברם לא מצאנו תשלום קונקרטי למכירת תכנה, אלא תשלומים עבור תכנים- ספרים ו/או תמורה המתקבלת עבור מוצר מוזמן ע"י לקוח ספציפי.

19. הסקנו מן המכלול כי העוררת משקיעה את עיקר משאביה בהוצאות מכירה שיווק ותוכן, ואינה מוכרת תכנות ללקוחות קצה.

20. רשימת עובדי החברה מצביעה על כך כי כמחצית מן העובדים כלל אינם אנשי פיתוח, אלא מעצבים ומנהלים.

#### 21. דיון משפטי והכרעה

וועדות הערר הכריעו, לא אחת, בשאלת הפעילות הנדרשת לצורך סיווג הנכס כבית תכנה. בערר 140013461 מונשט בע"מ, הסתמכה הוועדה על פסק הדין בעניין ווב סנס הנ"ל וקבעה בסעיף 33 להחלטתה: "השאלה העיקרית אינה האם קיים מוצר שפותח על ידי החברה אלא האם הפעילות העיקרית שמתבצעת בנכס היא ייצור תכנה ולא פעילות אחרת שמתבצעת באמצעות תכנות, ובסיוע תכנות אלה, שבאמצעותן העוררת מעניקה שירותים ללקוחותיה".

22. בערר 140014678 פייבר אינטרנשיונל, קבעה וועדת הערר על יסוד העובדות שהוצגו בפניה- (ובתוכן העובדה כי העוררת לא מוכרת את הפלטפורמה, אלא גובה תמורה בגין השירותים שהיא העניקה על בסיס הפלטפורמה וכן שהעוררת לא קבלה את הכנסותיה ממכירת תכנה אלא מהפקת רווחים משתלום שוטף וכן מאופן ההתקשרות המתמשך) - כי עיקר עיסוקה של העוררת הוא מתן שירותים.

23. העוררת לא הוכיחה בפנינו כי היא מייצרת תכנה ומוכרת אותה כמוצר מדף.

24. המשיב נימק את דחיית טענות העוררת, בין היתר, בכך כי פעילותה של העוררת היא במתן שירותים לחברת האם. העוררת בתרה שלא להציג ראיה הסותרת עובדה זו. אין בידינו ללמוד

דבר מהצגת מספר חשבונות המעידות על תשלום שהתקבל אצל העוררת מחברות אפל וגוגל, בלא שנדע האם אלו כלל הכנסותיה של העוררת או חלק קטן מהן. העוררת אף לא צירפה דו"ח כספי מפורט אשר ילמד האם אותן הכנסות הן משמעותיות או שוליות.

25. העוררת לא עמדה במבחן הכמותי, לפיו יש לבחון את גודל השטח בו מתבצע הפיתוח עצמו, ביחס לכלל הנכס וכן את כמות העובדים העוסקים במלאכת הפיתוח ביחס לכלל עובדי העוררת.

26. העוררת לא עמדה במבחן המהותי, דהיינו בהמחשה הברורה האם פעילות ייצור התכנה הינה החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתקיימת בנכס. העוררת לא הוכיחה בפנינו יצירת יש חדש מאין, חרף העובדה כי כבר קיימות בידיה פלטפורמות מתפקדות, לצורך מכירת תכנה כמוצר מדף.

27. יפים לענייננו דברי כבוד השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן בעמ"נ (מינהליים ת"א) - 19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (פורסם בנבו, 07.12.2013): "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... עיקר הכנסות המערערת הוא כתוצאה מדמי התשלום המתקבלים בידיה בתמורה לשימוש במאגר הטפסים שלה... המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רישיון לשימוש במאגר הטפסים שלה. במבט כולל על הפעילות העסקית של המערערת, בניית הטפסים והתאמתם ללקוח הוא חוליה אחת, ראשונית, בשרשרת הפעילות של המערערת, כאשר עיקר פעילותה הוא במתן שירותי ניהול טפסים לתקופה מוגבלת בתמורה לדמי מנוי בגין השימוש במערכת. מבחינה זו, איני רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש ל"תעשייה".

28. עיקר עיסוקה של העוררת במתן שירותים על בסיס פלטפורמה קיימת ו/או על בסיס דרישות ספציפיות המגיעות מן הלקוחות.

29. העוררת לא הציגה תשלומים בגין התכנה, אלא בגין שירותים המבוססים עליה. כך גם נפסק בעמ"נ (מינהליים ת"א) 34887-05-16 אנויטק בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית גבעתיים (פורסם בנבו, 20.07.2016) מפי כבוד השופט יפרח: "על המערערת להראות, פוזיטיבית, מהם עיסוקיה בנכס וליתר דיוק: היה עליה להניח את דעת הוועדה כי בנכס מנוהלת פעילות (תעשייתית) של פיתוח וייצור תוכנה. התרשמות הוועדה הייתה שהנטל האמור לא הורם, כאמור. אישור רואה החשבון שהוצג כמו גם תצהירו ועדותו, לא הניחו את דעת הוועדה, שכן לא היה ביכולתו להצביע על כך שהכנסות והוצאות המערערת בקשר לנכס, נובעות מן הפעילות לה טוענת המערערת".

30. בהתאם למבחן ההנגדה, הרי גם אם מתקיים בנכס תהליך מסוים של שדרוג והוספת יישומים, הרי שמתן השירותים שמעניקה העוררת, יש בהם כדי לשלול הסיווג של בית תכנה, ובפרט בקשר מתמשך, ראה פסק דין ווב סנס בע"מ הנ"ל.

31. הגענו לכלל מסקנה, שמטרתו העיקרית של הנכס היא שיווק הפלטפורמה הקיימת דהיינו שיווק תכנים דיגיטאליים, בין ספרים ובין תכנים דיגיטאליים אחרים. העוררת מקבלת תשלום בגין שירות וכלשון בן ציון "מדובר בזכות שימוש כנגד תשלום", זכות אשר "כאשר לקוח קצה מפסיק לשלם דמי מנוי נחסמת בפניו הגישה לטכנולוגיה של האפליקציה".

32. טענת העוררת להיעדר תשתית ראייתית המבססת את השינוי בסיווג.

תם ולא נשלם. בפתח סיכומיה מבקשת העוררת להיבנות מכך, כי בין סוף שנת 2016 ועד סוף שנת 2018 קבלה סיווג של בית תכנה. עתה משבחר המשיב לדחות בקשה לחידוש הסיווג כבית תכנה, היה על המשיב להביא ראיות המבססות את השינוי באופן שכלשון העוררת: "חל שינוי כלשהו בפעילות ובשימוש שעושה העוררת בנכס".

33. המשיב לא התייחס בסיכומיו לטענה זו.

34. טענה זו של העוררת, נטענת תוך כדי חריגה מסמכות הדיון של הועדה, שכן הטענה לא נטענה ולא נדונה בהשגה. לא זו אף זו, העוררת אף לא העלתה את הטענה בכל הזדמנות קודמת ואף לא בעררה או במהלך הדיון. בעררה רק הפנתה למכתב עיריית תל אביב מיום 27.4.2017 על סיוג הנכס כבית תכנה.

35. למעלה מן הצורך, נפנה לפסק הדין ווב סנס (ר' סעיף 6 לעיל) שם קבעה בסעיף 9 כבוד השופטת שרה ברוש כי: "בצדק קבעה הועדה כי נטל ההוכחה בערר שנדון בפניה מוטל על המערער. בשלב סיווג אופי הפעילות של הנישום לשם קביעת תעריף החיוב בארנונה, חייב מנהל הארנונה להעמיד בסיס עובדתי ראשוני, מדוע יש לקבוע תעריף כזה או אחר בשומת הארנונה. ברור הוא, כי אם החליט המנהל לקבוע לנישום בשנת מס מסוימת סיווג השונה מהסיווג בשנות המס שקדמו לה, מוטל על המנהל להציג בסיס עובדתי לשינוי. המשיב במקרה זה עמד בנטל זה, והציג את ממצאי הביקורת בנכס מיום 27.1.08, עליהם ביסס את החלטתו בהשגה.

אם בחר הנישום לערור על החלטת המנהל בהשגה לפני ועדת ערר לפי סעיף 6(א) חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו-1976, מוטל על הנישום הנטל לסתור בפני הועדה את ממצאי המנהל.

בענין זה הוסבר בספרם של ה' רוטבוניץ, מ' וקנין, פ' גלעד, נ' לב, ארנונה עירונית (ספר ראשון) (המכון לחקר המיסוי המוניציפאלי, התשס"א-2001): "נישום החולק על גובה השומה, הוא בגדר "תובע", ועליו נטל הראיה לסתור את ממצאי מנהל הארנונה. ודוק, "ממצאי" מנהל הארנונה הם הראיה לכאורה, שמנהל הארנונה ביסס עליהם את מסקנתו. הוא הדיון במיקומו של הנכס וביסודות אחרים של שומת הארנונה" (שם, בעמ' 1419).

שינוי הסיווג בשנת המס הנוכחית לעומת השנים שקדמו לה אינו, כשלעצמו, עילה להעברת הנטל אל כתפי המשיב, שכן כלל מושרש בענייני מיסים וארנונות הוא, כי כל שנת מס עומדת לעצמה (ראו בספר הנ"ל בעמ' 109).

36. לאמור לעיל מצטרף העיקרון שנפסק לא אחת, כי בערעורי מס, לרבות ארנונה, הנישום הוא התובע, המוציא מתברו ועליו נטל הראיה.

חבר הועדה ד"ר אחיקם פירסטנברג, רו"ח, בדעת מיעוט, סבור שהעוררת עומדת בקריטריונים לקבלת סיווג כבית תכנה וזאת מהטעמים הבאים:

37. מדובר בחברת הייטק, ובתחום הייטק לא ניתן לבחון "ייצור" באותו אופן שהדבר נבחן בחברות low-tech, כאשר ההבדלים הבולטים הינם (1) שאין ייצור חוזר ומונוטוני של אותו מוצר מספר רב פעמים (2) אין מלאי מוצרים.

38. כלומר בהקשר של חברות הייטק יש לבדוק קיום פיתוח תכנה, שזהו האקוויולנט לייצור בחברות low-tech. פיתוח תכנה מתבצע על ידי כתיבת קוד באמצעות עובדי החברה ו/או קבלני משנה.

39. לצורך סיווג העוררת כבית תכנה יש לבחון כאמור האם החברה עוסקת בפיתוח של מוצר ו/או תכנה ו/או אפליקציה.

40. מהנתונים עולה שהעוררת אכן עוסקת בפיתוח (ייצור) של מוצרי תכנה באמצעות עובדיה (מפתחים ומתכנתים), ולכן עומדת בסעיף הראשון של צו המיסים.

41. לגבי 2 הסעיפים האחרים, בנכס מיוצרת תכנה, ומדובר בעיסוקו העיקרי של העוררת, הרי החברה עומדת גם בדרישות אלו.

42. לפיכך החברה עומדת בשלושת התנאים המצטברים להגדרת חברה כבית תכנה ויש לקבל את הערר ולסווג את החברה כבית תכנה .

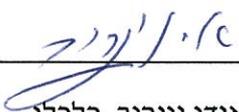
43. אשר על כן, ברוב קולות של חברי הוועדה, התוצאה היא כי דין הערר להידחות.

44. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

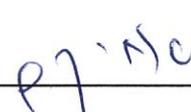
ניתן בהעדר הצדדים היום 16.11.2020.

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

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

  
חבר : אודי וינריב, כלכלן

קלדנית : ענת לוי

  
חבר : ד"ר אחיקם פירסטנברג, רו"ח

  
יו"ר : עו"ד יהושע דויטש