

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

העורר: אלכוהול פלוס בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר נמצא ברחוב יד חרוצים 11.

ההשגה, העררים וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגישה ערר ביום 12.5.2019 ביחס לשנת 2019 והמשיב הגיש תשובה לערר ביום 28.8.2019.
2. ביום 16.9.2021 נערך דיון מקדמי בערר אשר במסגרתו הוסכם להחיל את תוצאות הערר שבנדון גם על שנת 2018 והערר נקבע להוכחות.
3. ביום 14.11.2019 הגישה העוררת תצהיר עדות ראשית של מר אבי דני. ביום 9.12.2019 הודיע המשיב כי אין בכוונתו להגיש תצהירים מטעמו.
4. ביום 18.12.2019 הגישה העוררת ראייה נוספת לתיק ובהחלטה מיום 17.12.2019 הותרה הוספת הראייה.
5. ביום 26.10.2020 נערך דיון הוכחות בשני העררים.
6. ביום 26.10.2020 הגישה העוררת מסמכים נוספים שנתבקשה להציג במסגרת דיון ההוכחות.
7. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיות הטעונה הכרעה וטענות הצדדים

הערר שבנדון עוסק בסוגיית זהות המחזיק בנכס בתקופה שמיום 1.2.2018 ועד אפריל 2019 (להלן: "תקופת המחלוקת"). לטענת העוררת צירופה "כמחזיקה רשומה משותפת" בנכס החל מיום 1.2.2018 נעשה שלא כדין וללא כל בסיס עובדתי. לטענת המשיב, צירוף העוררת כמחזיקה בנכס מיום 1.2.2018 נעשה כדין נוכח זיקתה הקרובה של העוררת לנכס החל ממועד זה ובתקופת המחלוקת.

העובדות לגביהן אין מחלוקת

1. הנכס נשוא הערר הוא נכס בבעלות חברת קרסו נדליין בע"מ (להלן: "קרסו"). עד ליום 1.11.2017 שכרה את הנכס חברת יד חרוצים בע"מ (להלן: "חרוצים") והפעילה בנכס אולם אירועים (להלן: "האולם"). הסכם השכירות המקורי שבין קרסו לחרוצים לא הוצג לוועדה.
2. עוד קודם לחברת חרוצים, הפעילה את האולם חברת מודרנה קלאסי בע"מ (להלן: "מודרנה") ובמסגרת הסכם שנערך בינה לבין העוררת, בתודש ינואר 2017, רכשה העוררת ממודרנה את כלל הציוד של מודרנה שהיה בנכס (נספח ז' לתצהיר העוררת).
3. במסגרת הסכם שנחתם ביום 16.1.2017 בין חרוצים לחברת מעיינות א. גד בע"מ (להלן: "מעיינות") (נספח א' לתצהיר העוררת, להלן- "הסכם הרכישה"), רכשה מעיינות מחרוצים את הזכות להפעלת האולם וכן את הזכות לשכור את הנכס מידי קרסו החל מיום 1.11.2017 (להלן: "מועד תחילת השכירות"). בכלל זאת הוסכם שהצדדים יפעלו לחתימת הסכם שכירות ישירות בין קרסו למעיינות, באופן שהחל ממועד תחילת השכירות תהפוך מעיינות לשוכרת הבלעדית של הנכס ותתחיל לשאת במלא התשלומים של אחזקה במושכר, לרבות ארנונה (סעיף 19 להסכם הרכישה).
4. בתאריך 27.11.2017 נחתם הסכם משולש בין קרסו, חרוצים ומעיינות ובמסגרת הוסב הסכם השכירות למעיינות. לאור זאת, הפכה מעיינות לשוכרת הנכס ממועד תחילת השכירות (להלן: "הסכם השכירות"). (הסכם זה לא הוצג לוועדה).
5. ביום 28.11.2017 שלחה קרסו למשיב הודעה על חילופי מחזיקים, החל ממועד תחילת השכירות (1.11.2017) (נספח ב' לתצהיר העוררת, להלן: "ההודעה על החלפת מחזיקים").
6. בתאריך 1.2.2018 נחתם הסכם "למתן שירותי ניהול" בין מעיינות לעוררת (נספח ג' לתצהיר העוררת) (להלן: "הסכם הניהול"). במסגרת הסכם זה התחייבה העוררת לספק למעיינות שירותי "קידום וניהול אולם אירועים". בכלל זאת התחייבה העוררת לצייד על חשבונה את הנכס בכלל הציוד הדרוש לצורך ביצוע אירועים במקום (סעיף 6.4). התמורה המוסכמת שנקבעה תמורת שירותי הניהול של העוררת היתה מלא ההכנסות שיתקבלו בגין האירועים שיתקיימו בנכס בהפחתת כלל ההוצאות הדרושות להפעלת הנכס (שכירות, ארנונה וכיוצב') ותשלום חד פעמי בסך 600,000 ₪ למעיינות.
7. בתאריך 22.5.2018 חתמו קרסו (המשכירה) ומעיינות (השוכרת) על תוספת להסכם שכירות המאריכה את תקופת השכירות של מעיינות עד ליום 30.4.2022 (להלן: "התוספת להסכם השכירות", נספח ג' 1 לתצהיר העוררת). מן ההסכם עולה שלמעיינות הצטבר חוב בגין דמי

שכירות שלא שולמו על ידה לקרסו בתקופה שמחודש דצמבר 2017 ועד פברואר 2018, וחוב זה הוסדר במסגרת התוספת להסכם השכירות (סעיף 3.1 לתוספת).

8. בחודש נובמבר 2018 התנהל הליך משפטי שנוהל בין המשיב למעיינות אשר במסגרתו ביקשה העוררת שלא לעקל את הציוד השייך לה (לטענתה) בנכס. בית המשפט נעתר לבקשת העוררת (נספח ו' לתצהיר העוררת).

9. בתאריך 17.12.2018 חתמו מעיינות והעוררת על נספח להסכם הניהול המאריך את תקופת הסכם הניהול.

10. ביום 10.1.2019 הודיע המשיב למעיינות והעוררת, כי בהתאם להודעות שהתקבלו במשיב ובירורים שנערכו, אזי **החל מיום 1.2.2018**, מעיינות והעוררת ייחשבו כמחזיקות משותפות בנכס (נספח ח' לתצהיר העוררת).

11. ביום 28.2.2019 השיבה העוררת במכתב למשיב, שאינה מחזיקה בנכס אלא מפעילה בנכס אולם ולכן יש לראות במעניינות (ולא בה) מחזיקה בלעדית בנכס (נספח ט' לתצהיר העוררת). בהמשך לכך הגישה העוררת את הערר שבנדון.

12. ביום 14.3.2019 שלחה קרסו מכתב התראה למעיינות ובו הודיעה למעיינות על ביטול הסכם השכירות והתוספת להסכם נוכח חוב שהצטבר בגין דמי שכירות שלא שולמו על ידי מעיינות (נספח ז' לתצהיר העוררת).

13. בחודש יוני 2019 פינתה מעיינות את הנכס ומאז מחזיקה בו העוררת (ראה פרוטוקול הדין מיום 16.9.2019).

טענות העוררת

14. לטענת העוררת, המסמכים שהובאו לעיל מוכיחים שהמחזיקה בנכס בתקופת המחלוקת היתה **מעיינות**: העוררת אינה צד להסכמי השכירות שבין קרסו למעיינות, ובמסגרת הסכם הניהול התחייבה מעיינות לשלם את החובות בגין הנכס ובכלל זאת למשיב. הדבר עולה גם מסעיף 11 להסכם ולפיו מעיינות היא בעלת הנכס. גם קרסו ראתה במעיינות ולא בעוררת את השוכרת, ולראיה מכתב ההתראה ששלחה למעיינות בגין חוב דמי השכירות (נספח ז') בחודש אפריל 2019. בנוסף, הודעת קרסו למשיב על חילופי מחזיקים (נספח ב') מחודש נובמבר 2017 לא שונתה ולא הוחלפה בהודעה אחרת, גם לא על ידי מעיינות. לטענת העוררת, היא לא ידעה שמעיינות אינה משלמת את דמי הארנונה כסדרם למשיב והדבר התגלה לה רק בסוף שנת 2018, כאשר ספקים שונים התדפקו על דלתותיה, רק אז קיבלה ממעיינות העתקים של חשבוניות מן הספקים (נספח ה').

15. לטענת העוררת, המשיב לא נימק את החלטתו לחייב את העוררת ולא נתן כל הסבר כיצד ומדוע הגיע למסקנה שהעוררת מחזיקה בנכס. הסיבה היחידה שהמשיב דורש את תשלום הארנונה מהעוררת היא העובדה שהוא אינו מצליח לגבות את התשלום ממעיינות ורואה בעוררת "כיס עמוק". למשיב אין סמכות שבדין לבצע "חקירה" ביחס לזהות המחזיק כל עוד קיבל הודעה מהמשכיר שלא שונתה. בנוסף אין בנמצא תקדים "לצירוף" של מחזיק למחזיק קיים ובכל מקרה אין יסוד בדין לצירוף "רטרואקטיבי" כפי שבוצע.

טענות המשיב

16. לטענת המשיב מסכת ההסכמים המתוארת לעיל היא מערכת חוזית סבוכה ועניפה המעלה סימני שאלה רבים. המשיב מעלה סימני שאלה גם ביחס לטיבו "האמיתי" של הסכם הניהול, אשר לטענת המשיב אינו מה שהוא נחזה להיות. לכך יש להוסיף את הגרסאות הסותרות אותן הציג נציג העוררת. לטענת המשיב, העוררת לא הוכיחה את טענתה שככל ההכנסה מהפעלת האירועים התקבלה אצל מעיינות ולא אצלה, אף שיכולה היתה להוכיח זאת בנקל. הגם שמעיינות היא השוכרת הפורמאלית אזי שהלכה למעשה היא אינה מחזיקה בנכס (לא יושבת בו, לא מפעילתה אותו). כלל הפעילות בנכס היא של העוררת. בנוסף, יש להביע תמיהה מדוע העוררת חתמה על תוספת להסכם הניהול אף שלטענתה מעיינות הפרה את ההסכם הקודם ולא העבירה לה הכנסות. סימן שאלה נוסף עולה מכך שהעוררת "התנדבה" לשלם את חובותיה של מעיינות לאחר "העלמותה".

17. בנוסף על כל האמור לעיל, ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בשאלת החוקיות של חיוב המחזיק באופן רטרואקטיבי ומאמצי הגביה של המשיב אינם מעניינה של העוררת.

דיון והכרעה

18. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ואת הפסיקה הרלוונטית הגענו למסקנה שהדין הוא עם העוררת.

19. רישום מחזיק בנכס לעניין חיוב בארנונה מוסדר בסעיף 326 לפקודת העיריות (נוסח חדש) הקובע: שברירת המחל לחיוב בארנונה היא בעלת הנכס, אלא אם הודיע הבעלים לעירייה כי הנכס נמכר או הושכר לאחר. כמו כן, יעל הנישום מוטלת החובה האקטיבית להודיע לרשות המקומית בכתב על חדילתו מבעלות או מחזקה בנכס, שאם לא כן, רשאית העירייה להמשיך ולראות בנישום זה כחייב בארנונה (בר"ם 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנדגיה (1988) בע"מ (2008), כבוד השופט י' דנציגר, פסקאות 25-26).

20. במקרה שלפנינו אין כל חולק שבעל הנכס, קרסו, שלח למשיב הודעה על חילופי מחזיקים ולפיה החל מיום 1.11.2017 המחזיקה בנכס היא מעיינות. על יסוד הודעה זו החל המשיב לחייב את

מעיינות בחיובי הארנונה, כמחזיקה בלעדית בנכס וכאמור אף ניהל כנגד מעיינות הליך משפטי. אין חולק שמאז ניתנה ההודעה על חילופי מחזיקים על ידי קרסו, **לא התקבלה** אצל המשיב הודעה נוספת ו/או סותרת על חילופי מחזיקים, לא מבעלת הנכס קרסו ולא מן המחזיקה הרשומה, מעיינות (ראה פרוטוקול מיום 16.9.2019), וזאת עד ליום 4.11.2019 שאז שלחה קרסו למשיב הודעה נוספת, מכוחה נרשמה העוררת לבדה כמחזיקה בנכס החל מיום 1.4.2019.

21. לאור זאת, ונוכח לשון סעיף 326 לפקודה, מוטל הנטל על **המשיב** להוכיח את שינוי הנסיבות שהוביל להחלטת המשיב, ביום 1.10.2019, לצרף את העוררת כמחזיקה נוספת בנכס החל מיום 1.2.2018, הוא המועד בו נחתם הסכם הניהול. למעשה, על המשיב מונח נטל כפול: להוכיח שעצם צירוף העוררת כמחזיקה בנכס נעשה כדין וכן שצירופה כמחזיקה באופן רטרואקטיבי (שנה קודם להודעה) נעשה כדין.

22. תקופת המחלוקת מתחילה במועד בו נחתם הסכם הניהול בין מעיינות לעוררת, וגם לגישת המשיב הסכם זה (והתנהלות העוררת לאחר שנחתם) הוא הבסיס לחיוב העוררת. קריאת ההסכם כפשוטו מעלה שהעוררת התחייבה לתת למעיינות שירותי ניהול וקידום מכירות בתמורה לרווחי הפעילות שאמורה היתה לזיום ולנהל העוררת באולם (הכנסות פחות הוצאות). מעיינות מצידה אמורה לקבל תמורה חד פעמית בסכום של 600,000 ₪ שתשולם לה בסוף תקופת ההתקשרות. כאמור לעיל, במסגרת הסכם השכירות שחתמה מעיינות עם קרסו התחייבה **מעיינות** לשלם את הוצאות אחזקת המושכר, לרבות הארנונה. במסגרת הסכם הניהול, לא נכללה כל הוראה אחרת בעניין זה, ממילא ברור שלא חל כל שינוי בחובה של מעיינות לשאת בתשלום הארנונה למשיב, מה גם שגם לאחר שנחתם הסכם הניהול לא ניתנה כאמור הודעה על חילופי מחזיקים, גם לא מצד מעיינות, ועל כן מעיינות **נותרה המחזיקה הבלעדית הרשומה בנכס**, החייבת בתשלומי ארנונה שוטפים.

23. כאמור, ביום 10.1.2019 הודיע המשיב לעוררת כי "**בהסתמך על מידע שהתקבל באגפינו ובירורים שערכנו...**" נוספה העוררת כמחזיקה לצידה של מעיינות. בהודעה זו לא נכלל כל פירוט ביחס "למידע" שהתקבל אצל המשיב והפירוט הני"ל לא ניתן גם במענה הנוסף שניתן לעוררת ביום 14.4.2019 (**נספח ט'** לתצהיר העוררת), ולא ניתנה בו כל התייחסות למסמכים שהעבירה העוררת למשיב בפנייתה השניה למשיב מיום 28.2.2019 (**נספח ט'**).

24. על פניו, הפעם הראשונה שבה הוסברה עמדת המשיב לגבי השינוי בזהות המחזיק היא במסגרת **התשובה לערר**. דע עקא, שבכתב התשובה טען המשיב שהוא מתבסס על מסמכי העוררת (סעיף 5), אף שהודעת המשיב מיום 10.1.2019 לא יכולה היתה להתבסס על מסמכי הערר (שהוצגו למשיב רק לאחר משלוח ההודעה) אלא על מסמכים אחרים, שלא הוצגו על ידי המשיב לוועדה. מכאן, **שגם בכתב התשובה** לערר לא ניתן על ידי המשיב פירוט אילו מסמכים ו/או מידע עמדו בפני המשיב ביום מתן ההודעה לעוררת על צירופה כמחזיקה בנכס (10.1.2019) אשר הצדיק את מתן ההודעה. יתרה מכך: המשיב הודיע לוועדה שהוא מוותר על זכותו להגיש תצהירי עדות

מטעמו ובכך ויתר על זכותו לבסס את הודעתו לעוררת על כך שיש בידו "מידע ובירורים", שלא פורט כלל בהודעה עצמה.

25. לאור זאת אין מנוס מלקבוע כי ביום 1.10.2019, המועד שבו ניתנה הודעת המשיב לעוררת, לא היה בידי המשיב שום מידע אשר בכוחו להצדיק סטייה מהודעת קרסו על חילופי מחזיקים, כלומר לסתור את החזקה שמעיינות בלבד מחזיקה בנכס ובעלת הזיקה הקרובה ביותר אליו. למותר לציין כי שינוי בזהות המחזיק הרשום ביוזמת המשיב (כאשר לא נשמעה דרישה כאמור מצד הבעלים ו/או השוכר של הנכס) מחייבת ראיות משמעותיות ופוזיטיביות המצדיקות את השינוי. די בכך על מנת לקבל את הערר ולקבוע ששינוי המחזיקים בנכס נעשה באופן שרירותי שלא כדין.

26. מבלי לגרוע מכך ולגופו של עניין, טען המשיב בתשובה לערר שצירוף העוררת כמחזיקה נעשה על יסוד הזיקה הקרובה שלה לנכס הנלמדת, לטענת המשיב, מעדות נציג העוררת בתביעה ומהסכם הניהול, ואולם גם כאן לא מפורט כל נימוק משמעותי המצדיק "קריאת תיגר" על רישומה של מעיינות כמחזיקה בלעדית על יסוד הודעת קרסו על חילופי מחזיקים שלא נסתרה מעולם על ידי מעיינות עצמה.

27. גם באמצעות חקירתו הנגדית של נציג העוררת לא עלה בידי המשיב להרים את נטל הראיה בעניין צירוף העוררת כמחזיקה, בניגוד להודעת קרסו, אף שאין ספק שחלק מתשובות נציג העוררת עמדו לעיתים בסתירה למסמכים עצמם ואף העלו, כטענת המשיב, תהיות באשר לטיבם של היחסים העסקיים שבין מעיינות לעוררת. כך למשל נציג העוררת טען בחקירתו שהעוררת לא עוסקת בפועל בקידום מכירות אלא בהפעלת הבר, בניגוד לתוכן הסכם הניהול. המשיב התמקד בשאלותיו בנושא רכישת הציוד על ידי העוררת ואולם גם לאחר שהפכנו והפכנו בכך, לא ברור מה היא הרלוונטיות של סוגיה זו לעניין מידת הזיקה של העוררת לנכס. במסגרת חקירתו הנגדית אישר נציג העוררת כי הוא עושה שימוש בנכס לצורך מתן שירותי בר, כשם שלטענתו עושים בהם שימוש גם יתר נותני השירותים (תקליטן, צלם, מעצב). נציג העוררת הסביר כי "הסגירה" למול הלקוחות נעשית בנכס, ועדות זו מתיישבת עם ההגיון. נציג העוררת אף העיד כי הוא שוכר חנות לממר אלכוהול, שם הוא משלם ארנונה.

המשיב טוען בסיכומיו שמעיינות "אינו עשה דבר בנכס" ואולם טענה זו לא הוכחה על ידי המשיב, לא בכלל ולא ביחס לתקופה שבמחלוקת בפרט. העובדה היא, שכחלק בלתי נפרד מכלל ההסכמות העסקיות שמצאו ביטוי הסכם הניהול, הצדדים להסכם הניהול הסכימו ביניהם שלא לערוך כל שינוי בזהות המחזיקה בנכס לצורכי ארנונה, או בכלל. לכך יש להוסיף את הראיות שהוצגו לכך שמעיינות היתה זו ששילמה לקרסו את דמי השכירות במהלך השנים וכנגדה ניהלה קרסו הליכים. מכאן, וללא כל קשר למהות היחסים העסקיים שבין מעיינות לעוררת, כפי שהיא עולה מן ההסכם ו/או מהתנהלותן לאחר החתימה על ההסכם, אזי כל עוד

לא הועלתה כל טענה מצד מעיינות ו/או קרסו שהמחזיקה האמיתית בנכס אינה מעיינות, אין זה ממקומו של המשיב להכנס לנבכי היחסים העסקיים וההתחשבנויות שבין העוררת למעיינות, בעיקר כשלא ברור איזו נפקות יש להתחשבנויות אלו לשאלת מירב הזיקות לנכס. מבלי לגרוע מכך יש לציין את העובדה שבמסגרת תקירתו של נציג העוררת בבית המשפט (נספח ו') הובהר על ידו שאין זה מקרה שהשכירות לא הועברה על שם העוררת, וכי הסיבה לכך היא הנטל הכספי הגדול הכרוך בכך.

28. סיכומי המשיב מעלים סימני שאלה רבים בנוגע למערכת היחסים העסקית שבין העוררת למעיינות והעוררת למוזרנה, שלא נעלמו מעיננו. הסתירות שבין עדות נציג העוררת לבין הסכם הניהול (למשל בנושא טיב השירותים שהוענקו למעיינות), כמו גם חוסר הבהירות באשר לסוג השימוש שנעשה בנכס על ידי העוררת ומעיינות איננו ברור דיו ומעלה יותר שאלות מתשובות. יחד עם זאת, המשיב לא הציג בפנינו ראיות מוצקות וחד משמעיות לכך שהעוררת ולא מעיינות היא בעלת מירב הזיקות לנכס.

29. מכל המקובץ לעיל עולה כי לא הוכחה על ידי המשיב סיבה ממשית בעטיה היה עליו לסטות מהודעת קרסו על כך שמעיינות לבדה מחזיקה בנכס והיא ברת החיוב בגין התקופה שבמחלוקת. לא הוצגה לוועדה גם טענה מעין זו מצד מעיינות. ההיפך הגמור מכך, שכן הסכם הניהול לא קבע שהעוררת תהפוך להיות השוכרת של הנכס. מבלי לגרוע מכך לא הוכח לוועדה על ידי המשיב שבמועד מתן ההודעה לעוררת, ינואר 2019, היה בידי המשיב מסמך ו/או ממצא עובדתי כלשהוא המצדיק את הוספת העוררת כמחזיקה משותפת למעיינות. הראיה היא שכל טיעוני המשיב בכתב התשובה לערר מתבססים על מסמכי הערר, שכלל לא היו בידי המשיב במועד ההודעה (או לפחות לא נטען כך על ידי המשיב). המסקנה המתבקשת מכך היא שהודעת המשיב בחודש ינואר 2019 ניתנה ללא כל בסיס עובדתי ו/או משפטי, ועל כן ניתנה שלא כדין. מבלי לגרוע מכך, קשה להצדיק את העובדה שההודעה ניתנה עם תחולה רטרואקטיבית של שנה אחורה, ללא כל נימוק.

30. אשר לרישום שני מחזיקים יחד, לא מצאנו רלוונטיות בהפניית המשיב לעתי"מ (מינהליים ת"א) 60649-02-20 התחנה המרכזית החדשה בתל אביב בע"מ נ' עירית תל-אביב-יפו (נבו 21.02.2021), שכן בפסק הדין הנ"ל לא דובר על רישום משותף של מחזיקים. באותו מקרה אישר בית המשפט לעירייה לפעול לגביית החוב הארנונה גם מבעל הנכס וגם מן השוכר ביחס לתקופה המחלוקת שבה התרשל הבעלים ולא נתן הודעה כדין על החלפת מחזיקים. למותר לציין שאי זה המקרה שלפנינו. המשיב לא הפנה את הוועדה למקור חוקי אחר מכוחו ניתן לרשום מחזיקים "במשותף". למרות זאת, אזי נוכח המסקנה אליה הגענו לעיל, ממילא אין צורך להכריע בטענה זו של העוררת אשר תוותר "בצריך עיון".

סוף דבר

מכל הטעמים שלעיל אנו מקבלים את הערר ואת טענת העוררת שצירופה "כמחזיקה רשומה משותפת" בנכס החל מיום 1.2.2018 ועד ליום 1.4.2019 נעשה שלא כדין.

המשיב ישלם לעוררת הוצאות בסך 3,000 ₪ בתוך 30 יום מהיום.

ניתן בהעדר הצדדים היום 4/10/2021.

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 הרשיות 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 ויינרוב, כלכלן


יו"ר: עו"ד רות פרינץ

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

העורר: אלכוהול פלוס בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר נמצא ברחוב יד חרוצים 11.

ההשגה, העררים וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגישה ערר ביום 12.5.2019 ביחס לשנת 2019 והמשיב הגיש תשובה לערר ביום 28.8.2019.
2. ביום 16.9.2021 נערך דיון מקדמי בערר אשר במסגרתו הוסכם להחיל את תוצאות הערר שבנדון גם על שנת 2018 והערר נקבע להוכחות.
3. ביום 14.11.2019 הגישה העוררת תצהיר עדות ראשית של מר אבי דני. ביום 9.12.2019 הודיע המשיב כי אין בכוונתו להגיש תצהירים מטעמו.
4. ביום 18.12.2019 הגישה העוררת ראייה נוספת לתיק ובהחלטה מיום 17.12.2019 הותרה הוספת הראייה.
5. ביום 26.10.2020 נערך דיון הוכחות בשני העררים.
6. ביום 26.10.2020 הגישה העוררת מסמכים נוספים שנתבקשה להציג במסגרת דיון ההוכחות.
7. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיות הטעונה הכרעה וטענות הצדדים

הערר שבנדון עוסק בסוגיית זהות המחזיק בנכס בתקופה שמיום 1.2.2018 ועד אפריל 2019 (להלן: "תקופת המחלוקת"). לטענת העוררת צירופה "כמחזיקה רשומה משותפת" בנכס החל מיום 1.2.2018 נעשה שלא כדין וללא כל בסיס עובדתי. לטענת המשיב, צירוף העוררת כמחזיקה בנכס מיום 1.2.2018 נעשה כדין נוכח זיקתה הקרובה של העוררת לנכס החל ממועד זה ובתקופת המחלוקת.

העובדות לגביהן אין מחלוקת

1. הנכס נשוא הערר הוא נכס בבעלות חברת קרסו נדל"ן בע"מ (להלן: "קרסו"). עד ליום 1.11.2017 שכרה את הנכס חברת יד חרוצים בע"מ (להלן: "חרוצים") והפעילה בנכס אולם אירועים (להלן: "האולם"). הסכם השכירות המקורי שבין קרסו לחרוצים לא הוצג לוועדה.
2. עוד קודם לחברת חרוצים, הפעילה את האולם חברת מודרנה קלאסי בע"מ (להלן: "מודרנה") ובמסגרת הסכם שנערך בינה לבין העוררת, בחודש ינואר 2017, רכשה העוררת ממודרנה את כלל הציוד של מודרנה שהיה בנכס (נספח ז' לתצהיר העוררת).
3. במסגרת הסכם שנחתם ביום 16.1.2017 בין חרוצים לחברת מעיינות א. גד בע"מ (להלן: "מעיינות") (נספח א' לתצהיר העוררת, להלן- "הסכם הרכישה"), רכשה מעיינות מחרוצים את הזכות להפעלת האולם וכן את הזכות לשכור את הנכס מידי קרסו החל מיום 1.11.2017 (להלן: "מועד תחילת השכירות"). בכלל זאת הוסכם שהצדדים יפעלו לחתימת הסכם שכירות ישירות בין קרסו למעיינות, באופן שהחל ממועד תחילת השכירות תהפוך מעיינות לשוכרת הבלעדית של הנכס ותתחיל לשאת במלא התשלומים של אחזקה במושכר, לרבות ארנונה (סעיף 19 להסכם הרכישה).
4. בתאריך 27.11.2017 נחתם הסכם משולש בין קרסו, חרוצים ומעיינות ובמסגרת הוסב הסכם השכירות למעיינות. לאור זאת, הפכה מעיינות לשוכרת הנכס ממועד תחילת השכירות (להלן: "הסכם השכירות"). (הסכם זה לא הוצג לוועדה).
5. ביום 28.11.2017 שלחה קרסו למשיב הודעה על חילופי מחזיקים, החל ממועד תחילת השכירות (1.11.2017) (נספח ב' לתצהיר העוררת, להלן: "ההודעה על החלפת מחזיקים").
6. בתאריך 1.2.2018 נחתם הסכם "למתן שירותי ניהול" בין מעיינות לעוררת (נספח ג' לתצהיר העוררת) (להלן: "הסכם הניהול"). במסגרת הסכם זה התחייבה העוררת לספק למעיינות שירותי "קידום וניהול אולם אירועים". בכלל זאת התחייבה העוררת לצייד על חשבונה את הנכס בכלל הציוד הדרוש לצורך ביצוע אירועים במקום (סעיף 6.4). התמורה המוסכמת שנקבעה תמורת שירותי הניהול של העוררת היתה מלא ההכנסות שיתקבלו בגין האירועים שיתקיימו בנכס בהפחתת כלל ההוצאות הדרושות להפעלת הנכס (שכירות, ארנונה וכיוצב) ותשלום חד פעמי בסך 600,000 ₪ למעיינות.
7. בתאריך 22.5.2018 חתמו קרסו (המשכירה) ומעיינות (השוכרת) על תוספת להסכם שכירות המאריכה את תקופת השכירות של מעיינות עד ליום 30.4.2022 (להלן: "התוספת להסכם השכירות", נספח ג' 1 לתצהיר העוררת). מן ההסכם עולה שלמעיינות הצטבר חוב בגין דמי

- שכירות שלא שולמו על ידה לקרסו בתקופה שמחודש דצמבר 2017 ועד פברואר 2018, וחוב זה הוסדר במסגרת התוספת להסכם השכירות (סעיף 3.1 לתוספת).
8. בחודש נובמבר 2018 התנהל הליך משפטי שנוהל בין המשיב למעיינות אשר במסגרתו ביקשה העוררת שלא לעקל את הציוד השייך לה (לטענתה) בנכס. בית המשפט נעתר לבקשת העוררת (נספח ו' לתצהיר העוררת).
9. בתאריך 17.12.2018 חתמו מעיינות והעוררת על נספח להסכם הניהול המאריך את תקופת הסכם הניהול.
10. ביום 10.1.2019 הודיע המשיב למעיינות והעוררת, כי בהתאם להודעות שהתקבלו במשיב וביירוים שנערכו, אזי **החל מיום 1.2.2018**, מעיינות והעוררת ייחשבו כמחזיקות משותפות בנכס (נספח ח' לתצהיר העוררת).
11. ביום 28.2.2019 השיבה העוררת במכתב למשיב, שאינה מחזיקה בנכס אלא מפעילה בנכס אולם ולכן יש לראות במעניינות (ולא בה) מחזיקה בלעדית בנכס (נספח ט' לתצהיר העוררת). בהמשך לכך הגישה העוררת את הערר שבנדון.
12. ביום 14.3.2019 שלחה קרסו מכתב התראה למעיינות ובו הודיעה למעיינות על ביטול הסכם השכירות והתוספת להסכם נוכח חוב שהצטבר בגין דמי שכירות שלא שולמו על ידי מעיינות (נספח ז' לתצהיר העוררת).
13. בחודש יוני 2019 פינתה מעיינות את הנכס ומאז מחזיקה בו העוררת (ראה פרוטוקול הדיון מיום 16.9.2019).

טענות העוררת

14. לטענת העוררת, המסמכים שהובאו לעיל מוכיחים שהמחזיקה בנכס בתקופת המחלוקת היתה **מעיינות**: העוררת אינה צד להסכמי השכירות שבין קרסו למעיינות, ובמסגרת הסכם הניהול התחייבה מעיינות לשלם את החובות בגין הנכס ובכלל זאת למשיב. הדבר עולה גם מסעיף 11 להסכם ולפיו מעיינות היא בעלת הנכס. גם קרסו ראתה במעיינות ולא בעוררת את השוכרת, ולראיה מכתב ההתראה ששלחה למעיינות בגין חוב דמי השכירות (נספח ז') בחודש אפריל 2019. בנוסף, הודעת קרסו למשיב על חילופי מחזיקים (נספח ב') מחודש נובמבר 2017 לא שונתה ולא הוחלפה בהודעה אחרת, גם לא על ידי מעיינות. לטענת העוררת, היא לא ידעה שמעיינות אינה משלמת את דמי הארנונה כסדרם למשיב והדבר התגלה לה רק בסוף שנת 2018, כאשר ספקים שונים התדפקו על דלתותיה, רק אז קיבלה ממעיינות העתקים של חשבוניות מן הספקים (נספח ה').

15. לטענת העוררת, המשיב לא נימק את החלטתו לחייב את העוררת ולא נתן כל הסבר כיצד ומדוע הגיע למסקנה שהעוררת מחזיקה בנכס. הסיבה היחידה שהמשיב דורש את תשלום הארנונה מהעוררת היא העובדה שהוא אינו מצליח לגבות את התשלום ממעיינות ורואה בעוררת "כיס עמוק". למשיב אין סמכות שבדין לבצע "חקירה" ביחס לזהות המחזיק כל עוד קיבל הודעה מהמשכיר שלא שונתה. בנוסף אין בנמצא תקדים "לצירוף" של מחזיק למחזיק קיים ובכל מקרה אין יסוד בדין לצירוף "רטרואקטיבי" כפי שבוצע.

טענות המשיב

16. לטענת המשיב מסכת ההסכמים המתוארת לעיל היא מערכת חוזית סבוכה ועניפה המעלה סימני שאלה רבים. המשיב מעלה סימני שאלה גם ביחס לטיבו "האמיתי" של הסכם הניהול, אשר לטענת המשיב אינו מה שהוא נחזה להיות. לכך יש להוסיף את הגרסאות הסותרות אותן הציג נציג העוררת. לטענת המשיב, העוררת לא הוכיחה את טענתה שככל ההכנסה מהפעלת האירועים התקבלה אצל מעיינות ולא אצלה, אף שיכולה היתה להוכיח זאת בנקל. הגם שמעיינות היא השוכרת הפורמאלית אזי שהלכה למעשה היא אינה מחזיקה בנכס (לא יושבת בו, לא מפעילתה אותו). כלל הפעילות בנכס היא של העוררת. בנוסף, יש להביע תמיהה מדוע העוררת חתמה על תוספת להסכם הניהול אף שלטענתה מעיינות הפרה את ההסכם הקודם ולא העבירה לה הכנסות. סימן שאלה נוסף עולה מכך שהעוררת "התנדבה" לשלם את חובותיה של מעיינות לאחר "העלמותה".

17. בנוסף על כל האמור לעיל, ועדת הערר אינה מוסמכת לדון בשאלת החוקיות של חיוב המחזיק באופן רטרואקטיבי ומאמצי הגביה של המשיב אינם מעניינה של העוררת.

דיון והכרעה

18. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ואת הפסיקה הרלוונטית הגענו למסקנה שהדין הוא עם העוררת.

19. רישום מחזיק בנכס לעניין חיוב בארנונה מוסדר בסעיף 326 לפקודת העיריות (נוסח חדש) הקובע: שבירת המחדל לחיוב בארנונה היא בעלת הנכס, אלא אם הודיע הבעלים לעירייה כי הנכס נמכר או הושכר לאחר. כמו כן, יעל הנישום מוטלת החובה האקטיבית להודיע לרשות המקומית בכתב על חדילתו מבעלות או מחזקה בנכס, שאם לא כן, רשאית העירייה להמשיך ולראות בנישום זה כחייב בארנונה (בר"ם 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנדוגיה (1988) בע"מ (2008), כבוד השופט יי דנציגר, פסקאות 25-26).

20. במקרה שלפנינו אין כל חולק שבעל הנכס, קרסו, שלח למשיב הודעה על חילופי מחזיקים ולפיה החל מיום 1.11.2017 המחזיקה בנכס היא מעיינות. על יסוד הודעה זו החל המשיב לחייב את

מעיינות בחיובי הארנונה, כמחזיקה בלעדית בנכס וכאמור אף ניהל כנגד מעיינות הליך משפטי. אין חולק שמאז ניתנה ההודעה על חילופי מחזיקים על ידי קרסו, לא התקבלה אצל המשיב הודעה נוספת ו/או סותרת על חילופי מחזיקים, לא מבעלת הנכס קרסו ולא מן המחזיקה הרשומה, מעיינות (ראה פרוטוקול מיום 16.9.2019), וזאת עד ליום 4.11.2019 שאז שלחה קרסו למשיב הודעה נוספת, מכוחה נרשמה העוררת לבדה כמחזיקה בנכס החל מיום 1.4.2019.

21. לאור זאת, ונוכח לשון סעיף 326 לפקודה, מוטל הנטל על המשיב להוכיח את שינוי הנסיבות שהוביל להחלטת המשיב, ביום 1.10.2019, לצרף את העוררת כמחזיקה נוספת בנכס החל מיום 1.2.2018, הוא המועד בו נחתם הסכם הניהול. למעשה, על המשיב מונח נטל כפול: להוכיח שעצם צירוף העוררת כמחזיקה בנכס נעשה כדין וכן שצירופה כמחזיקה באופן רטרואקטיבי (שנה קודם להודעה) נעשה כדין.

22. תקופת המחלוקת מתחילה במועד בו נחתם הסכם הניהול בין מעיינות לעוררת, וגם לגישת המשיב הסכם זה (והתנהלות העוררת לאחר שנחתם) הוא הבסיס לחיוב העוררת. קריאת ההסכם כפשוטו מעלה שהעוררת התחייבה לתת למעיינות שירותי ניהול וקידום מכירות בתמורה לרווחי הפעילות שאמורה היתה ליזום ולנהל העוררת באולם (הכנסות פחות הוצאות). מעיינות מצידה אמורה לקבל תמורה חד פעמית בסכום של 600,000 ₪ שתשולם לה בסוף תקופת ההתקשרות. כאמור לעיל, במסגרת הסכם השכירות שחתמה מעיינות עם קרסו התחייבה מעיינות לשלם את הוצאות אחזקת המושכר, לרבות הארנונה. במסגרת הסכם הניהול, לא נכללה כל הוצאה אחרת בעניין זה, ממילא ברור שלא חל כל שינוי בחובה של מעיינות לשאת בתשלום הארנונה למשיב, מה גם שגם לאחר שנחתם הסכם הניהול לא ניתנה כאמור הודעה על חילופי מחזיקים, גם לא מצד מעיינות, ועל כן מעיינות נותרה המחזיקה הבלעדית הרשומה בנכס, החייבת בתשלומי ארנונה שוטפים.

23. כאמור, ביום 10.1.2019 הודיע המשיב לעוררת כי "בהסתמך על מידע שהתקבל באגפינו ובידורים שערכנו..." נוספה העוררת כמחזיקה לצידה של מעיינות. בהודעה זו לא נכלל כל פירוט ביחס "למידע" שהתקבל אצל המשיב והפירוט הנ"ל לא ניתן גם במענה הנוסף שניתן לעוררת ביום 14.4.2019 (נספח ט') לתצהיר העוררת), ולא ניתנה בו כל התייחסות למסמכים שהעבירה העוררת למשיב בפנייתה השניה למשיב מיום 28.2.2019 (נספח ט').

24. על פניו, הפעם הראשונה שבה הוסברה עמדת המשיב לגבי השינוי בזהות המחזיק היא במסגרת התשובה לערר. דע עקא, שבכתב התשובה טען המשיב שהוא מתבסס על מסמכי העוררת (סעיף 5), אף שהודעת המשיב מיום 10.1.2019 לא יכולה היתה להתבסס על מסמכי הערר (שהוצגו למשיב רק לאחר משלוח ההודעה) אלא על מסמכים אחרים, שלא הוצגו על ידי המשיב לוועדה. מכאן, שגם בכתב התשובה לערר לא ניתן על ידי המשיב פירוט אילו מסמכים ו/או מידע עמדו בפני המשיב ביום מתן ההודעה לעוררת על צירופה כמחזיקה בנכס (10.1.2019) אשר הצדיק את מתן ההודעה. יתרה מכך: המשיב הודיע לוועדה שהוא מוותר על זכותו להגיש תצהירי עדות

מטעמו ובכך **ויתר על זכותו** לבסס את הודעתו לעוררת על כך שיש בידו "מידע ובידורים", שלא פורט כלל בהודעה עצמה.

25. לאור זאת אין מנוס מלקבוע כי ביום 1.10.2019, המועד שבו ניתנה הודעת המשיב לעוררת, לא היה בידי המשיב שום מידע אשר בכוחו להצדיק סטייה מהודעת קרסו על חילופי מחזיקים, כלומר לסתור את החזקה שמעיינות בלבד מחזיקה בנכס ובעלת הזיקה הקרובה ביותר אליו. למותר לציין כי שינוי בזהות המחזיק הרשום ביוזמת המשיב (כאשר לא נשמעה דרישה כאמור מצד הבעלים ו/או השוכר של הנכס) מחייבת ראיות משמעותיות ופוזיטיביות המצדיקות את השינוי. די בכך על מנת לקבל את הערר ולקבוע ששינוי המחזיקים בנכס נעשה באופן שרירותי שלא כדין.

26. מבלי לגרוע מכך ולגופו של עניין, טען המשיב בתשובה לערר שצירוף העוררת כמחזיקה נעשה על יסוד הזיקה הקרובה שלה לנכס הנלמדת, לטענת המשיב, מעדות נציג העוררת בתביעה ומהסכם הניהול, ואולם גם כאן לא מפורט כל נימוק משמעותי המצדיק "קריאת תיגר" על רישומה של מעיינות כמחזיקה בלעדית על יסוד הודעת קרסו על חילופי מחזיקים שלא נסתרה מעולם על ידי מעיינות עצמה.

27. גם באמצעות חקירתו הנגדית של נציג העוררת לא עלה בידי המשיב להרים את נטל הראיה בעניין צירוף העוררת כמחזיקה, בניגוד להודעת קרסו, אף שאין ספק שחלק מתשובות נציג העוררת עמדו לעיתים בסתירה למסמכים עצמם ואף העלו, כטענת המשיב, תהיות באשר לטיבם של היחסים העסקיים שבין מעיינות לעוררת. כך למשל נציג העוררת טען בחקירתו שהעוררת לא עוסקת בפועל בקידום מכירות אלא בהפעלת הבר, בניגוד לתוכן הסכם הניהול. המשיב התמקד בשאלותיו בנושא רכישת הציוד על ידי העוררת ואולם גם לאחר שהפכנו והפכנו בכך, לא ברור מה היא הרלוונטיות של סוגיה זו לעניין מידת הזיקה של העוררת לנכס. במסגרת חקירתו הנגדית אישר נציג העוררת כי הוא עושה שימוש בנכס לצורך מתן שירותי בר, כשם שלטענתו עושים בהם שימוש גם יתר נותני השירותים (תקליטן, צלם, מעצב). נציג העוררת הסביר כי "הסגירה" למול הלקוחות נעשית בנכס, ועדות זו מתיישבת עם ההגיון. נציג העוררת אף העיד כי הוא שוכר חנות לממר אלכוהול, שם הוא משלם ארנונה.

המשיב טוען בסיכומיו שמעיינות "אינו עשה דבר בנכס" ואולם טענה זו לא הוכחה על ידי המשיב, לא בכלל ולא ביחס לתקופה שבמחלוקת בפרט. העובדה היא, שכחלק בלתי נפרד מכלל ההסכמות העסקיות שמצאו ביטוי הסכם הניהול, הצדדים להסכם הניהול הסכימו ביניהם שלא לערוך כל שינוי בזהות המחזיקה בנכס לצורכי ארנונה, או בכלל. לכך יש להוסיף את הראיות שהוצגו לכך שמעיינות היתה זו ששילמה לקרסו את דמי השכירות במהלך השנים וכנגדה ניהלה קרסו הליכים. מכאן, וללא כל קשר למהות היחסים העסקיים שבין מעיינות לעוררת, כפי שהיא עולה מן ההסכם ו/או מהתנהלותן לאחר החתימה על ההסכם, אזי כל עוד

לא הועלתה כל טענה מצד מעיינות ו/או קרסו שהמחזיקה האמיתית בנכס אינה מעיינות, אין זה ממקומו של המשיב להכנס לנבכי היחסים העסקיים וההתחשבנויות שבין העוררת למעיינות, בעיקר כשלא ברור איזו נפקות יש להתחשבנויות אלו לשאלת מירב הזיקות לנכס. מבלי לגרוע מכך יש לציין את העובדה שבמסגרת חקירתו של נציג העוררת בבית המשפט (נספח ז') הובהר על ידו שאין זה מקרה שהשכירות לא הועברה על שם העוררת, וכי הסיבה לכך היא הנטל הכספי הגדול הכרוך בכך.

28. סיכומי המשיב מעלים סימני שאלה רבים בנוגע למערכת היחסים העסקית שבין העוררת למעיינות והעוררת למודרנה, שלא נעלמו מעינינו. הסתירות שבין עדות נציג העוררת לבין הסכם הניהול (למשל בנושא טיב השירותים שהוענקו למעיינות), כמו גם חוסר הבהירות באשר לסוג השימוש שנעשה בנכס על ידי העוררת ומעיינות איננו ברור דיו ומעלה יותר שאלות מתשובות. יחד עם זאת, המשיב לא הציג בפנינו ראיות מוצקות וחד משמעיות לכך שהעוררת ולא מעיינות היא בעלת מירב הזיקות לנכס.

29. מכל המקובץ לעיל עולה כי לא הוכחה על ידי המשיב סיבה ממשית בעטייה היה עליו לסטות מהודעת קרסו על כך שמעיינות לבדה מחזיקה בנכס והיא ברת החיוב בגין התקופה שבמחלוקת. לא הוצגה לוועדה גם טענה מעין זו מצד מעיינות. ההיפך הגמור מכך, שכן הסכם הניהול לא קבע שהעוררת תהפוך להיות השוכרת של הנכס. מבלי לגרוע מכך לא הוכח לוועדה על ידי המשיב שבמועד מתן ההודעה לעוררת, ינואר 2019, היה בידי המשיב מסמך ו/או ממצא עובדתי כלשהוא המצדיק את הוספת העוררת כמחזיקה משותפת למעיינות. הראיה היא שכל טיעוני המשיב בכתב התשובה לערר מתבססים על מסמכי הערר, שכלל לא היו בידי המשיב במועד ההודעה (או לפחות לא נטען כך על ידי המשיב). המסקנה המתבקשת מכך היא שהודעת המשיב בחודש ינואר 2019 ניתנה ללא כל בסיס עובדתי ו/או משפטי, ועל כן ניתנה שלא כדין. מבלי לגרוע מכך, קשה להצדיק את העובדה שההודעה ניתנה עם תחולה רטרואקטיבית של שנה אחורה, ללא כל נימוק.

30. אשר לרישום שני מחזיקים יחד, לא מצאנו רלוונטיות בהפניית המשיב לעת"מ (מינהליים ת"א) 60649-02-20 התחנה המרכזית החדשה בתל אביב בע"מ נ' עירית תל-אביב-יפו (נבו 21.02.2021), שכן בפסק הדין הני"ל לא דובר על רישום משותף של מחזיקים. באותו מקרה אישר בית המשפט לעירייה לפעול לגביית החוב הארנונה גם מבעל הנכס וגם מן השוכר ביחס לתקופה המחלוקת שבה התרשל הבעלים ולא נתן הודעה כדין על החלפת מחזיקים. למותר לציין שאי זה המקרה שלפנינו. המשיב לא הפנה את הוועדה למקור חוקי אחר מכוחו ניתן לרשום מחזיקים "במשותף". למרות זאת, אזי נוכח המסקנה אליה הגענו לעיל, ממילא אין צורך להכריע בטענה זו של העוררת אשר תותר "בצריך עיון".

סוף דבר

מכל הטעמים שלעיל אנו מקבלים את הערר ואת טענת העוררת שצירופה "כמחזיקה רשומה משותפת" בנכס החל מיום 1.2.2018 ועד ליום 1.4.2019 נעשה שלא כדין.

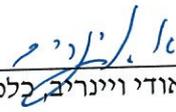
המשיב ישלם לעוררת הוצאות בסך 3,000 ₪ בתוך 30 יום מהיום.

ניתן בהעדר הצדדים היום 4/10/2021.

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 45 יום מיום קבלת ההחלטה.

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


חברה: אורלי מלי רוי"ח
קלדנית: ענת לוי


חבר: אודי ויינרביץ כלכלן

יו"ר: עו"ד רות פרינץ

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

ערר מס' 140020860

שליד עיריית תל-אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: ד"ר פנינה שמש רוזנשפיר

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל - אביב - יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב ברזיל 15 תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000250616 ח-ן ארנונה מס' 10986012.

העוררת קיבלה פטור לנכס לא ראוי לשימוש לפי סעיף 330 לפקודת העיריות (נוסח חדש) (להלן – "פקודת העיריות") מיום 3/1/2019 ועד ליום 30/4/2019. לטענת העוררת, יש להעניק לה פטור לנכס לא ראוי לשימוש גם לתקופה החל מיום 1/5/2019 ועד לסוף שנת 2019, זאת מאחר והנכס לא היה ראוי לשימוש גם בתקופה זו. לטענת המשיב, על פי דו"חות הביקורת שנערכו בנכס ביום 15/4/2019 וביום 28/8/2019 לא נמצא כי הנכס עומד בתנאי סעיף 330 לפקודת העיריות ולכן יש לדחות את הערר.

מן החומר שפנינו עולות העובדות הבאות;

- ביום 20/1/2019 נערכה ביקורת בנכס, בה נמצא כי הנכס בשיפוץ מאסיבי באופן שנגרם לו נזק משמעותי, ובעקבות דו"ח ביקורת זה הוענק לנכס פטור בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות.
- ביום 15/4/2019 נערכה ביקורת נוספת בנכס ובעקבות ממצאי הביקורת, לפיהם קבע המשיב כי הנכס נמצא בשלבי סיום השיפוץ, הוארך הפטור עד ליום 30/4/2019.
- ביום 18/8/2019, כלומר כארבעה חודשים לאחר המועד בו תמה תקופת הפטור, העוררת פנתה למשיב בבקשה להאריך את תקופת הפטור באופן רטרואקטיבי החל מיום 1/5/2019.
- ביום 28/8/2019 נערכה ביקורת נוספת בנכס, בה עלה כי הנכס ראוי לשימוש ומצבו תקין; הנכס מרוצף, גופי תאורה ושקעי חשמל מותקנים, קיימות דלתות פנים והקירות שלמים.

סעיף 330 לפקודת העיריות קובע כך:

"נחרס 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, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבניין במצב של נכס הרוס או ניזוק".

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

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

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

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

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

בהתאם לפסיקה האמורה, עלינו לבחון האם יש לראות בנכס נושא הערר כנכס שנהרס או ניזוק בהתאם להוראות סעיף 330 לפקודת העיריות החל מתודש מאי 2019, ולאחר שהמשיב הכיר בנכס כעומד בתנאי הסעיף בין החודשים ינואר – אפריל 2019.

כידוע, הפסיקה קבעה שלצורך קבלת פטור כאמור, על המחזיק בנכס להודיע למשיב על מצב הנכס בזמן אמת ועל פי הפסיקה מסירת ההודעה היא תנאי קונסטיטוטיבי, והפטור מוחל ממועד מסירת ההודעה בלבד. ראו למשל עמ"נ 13-46146/02-13 ליאורה מיכקשוילי נ' עיריית תל אביב ועמ"נ 21629-06-10 חי יעקב נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

מכלל החומר שבפנינו עולה כי העוררת לא פנתה למשיב ולא מסרה הודעה בהתאם לסעיף 330 לפקודת העיריות בסמוך לאחר שהסתיימה תקופת הפטור שהוענק לנכס, אלא רק למעלה מארבעה חודשים לאחר מכן. בנסיבות אלו, נמנעה מהמשיב האפשרות לבדוק את מצבו של הנכס במהלך החודשים אפריל – אוגוסט 2019. יחד עם זאת, בפנינו ביקורות שערך המשיב בנכס בחודש אפריל 2019, בסמוך לסיום תקופת הפטור, ובחודש אוגוסט 2019, בסמוך למועד פנייתה של העוררת למשיב בבקשה להאריך את הפטור. לאור זאת, נכריע בערר על פי הביקורת שבפנינו ובשים לב גם לראיות שצירפה העוררת ולעדותה.

בדו"ח ממצאי הביקורת מיום 14/1/2019 שנערך על ידי החוקר מר אלדד משולמי צוין כך:

"הנכס נמצא במצב של: קירות גבס ללא צבע, תקרה חשופה,

חסרים אביזרי חשמל כגון: שקעים, מתגים וגופי תאורה,

אין פנלים, אין דלתות פנים ומשקופים,

נכון לזמן הביקורת לא נראו עבודות או פועלים".

בצילומים שצורפו לדו"ח נראה כי הנכס נמצא במהלך שיפוץ מאסיבי. בעקבות דו"ח זה, המשיב החליט להעניק לנכס פטור לפי סעיף 330 לפקודת העיריות.

בדו"ח ממצאי הביקורת מיום 15/4/2019 שנערך על ידי החוקר מר ליאור בארי צוין כך:

"בנכס מתבצעות עבודות גמר הכוללות:

-עבודות נגרות

-תיקוני צבע

-התקנת גופי תאורה

*יצוין כי בנכס יש: ריצוף, משקופים ודלתות פנים, חלונות, קירות ותקרה שלמים וצבועים

*במקום נראו פועלים".

בעקבות דו"ח זה החליט המשיב כי תקופת הפטור לנכס תסתיים ביום 30/4/2019.

העוררת עשתה מאמץ רב כדי להוכיח שהנכס לא היה ראוי לשימוש גם החל מחודש מאי 2019, ולפי טענתה לא היה די בשיפוץ במשך ארבעת חודשי הפטור, כדי להעמידו במצב המאפשר שימוש בו.

בדיון ההוכחות שהתקיים ביום 28/4/2021, העידה העוררת כי נתגלעה מחלוקת בינה ובין קבלן השיפוצים החל מחודש יוני 2019 וכי בחודש יולי 2019 הקבלן היה בחו"ל. היא ציינה, כי לשיטת הקבלן המקום היה "תקין", אולם לדבריה המקום לא "תפקד", ובעקבות כך קיימות תביעות הדדיות בינה ובין הקבלן. העוררת הוסיפה כי גם בחודשים אוגוסט – ספטמבר 2019 השיפוץ בנכס

המשיך. לדבריה, היא גייסה בעצמה בעלי מקצוע חדשים, עשתה את התכנון בעצמה ואף היה עליה להיעזר בשירותיו של עורך - דין. לשאלת הוועדה מה כלל השיפוץ הנוסף היא השיבה כי נדרשו תיקוני חשמל "כדי לשקם לגמרי את מערכת החשמל" וכי רק בחודש ספטמבר 2019, ולאחר ביקורת הפקח מטעם המשיבה, בוצעו תיקוני חשמל אלו. בנוסף, לפי דבריה, באחד החדרים המזגן לא היה תקין ובשל התקלות במערכות החשמל לא ניתן היה להכניס מכשור הנדרש לעבודתה. העוררת העידה כי היא פנתה ישירות לחברת המזגנים, שלא דרך הקבלן, והחברה הפנתה אותה לאנשי המקצוע. העוררת גם העידה כי רק בחודש ינואר 2020 הותקן פרקט בנכס באופן שהיא, לדבריה, יכלה להתחיל לעבוד בו.

מן התצהיר שהגישה העוררת, ומחקירתה, עולה כי לפי טענתה החל מחודש מאי 2019 היו בנכס ליקויים במערכת המיזוג ובמערכת החשמל, וכי לפי טענתה חלק מהרצפה הותקנה באופן לקוי (לדבריה – בליטות שהיוו סיכון לנפילה) באופן שהצריך בהמשך התקנה של רצפת פרקט. העוררת צירפה חו"ד בעניין מערכות החשמל מאת אלעד דורני – הנדסת פרויקטים, אליה צורפו תמונות של ליקויים שונים במערכת החשמל. העוררת צירפה פניות מאת בא כוחה אל הקבלן, בהן הוא נדרש לתקן את מערכת מיזוג האוויר, להחליף את הריצוף הקיים, לתקן את כל ליקויי החשמל וכן לבצע תיקוני צבע ו-פינישים של קירות הגבס, פנלים ודלתות. העוררת צירפה קבלות בגין מעבדים למאייד בסך 2,349 ש"ח מחודש דצמבר 2019, חשבונית בגין עבודות צבע ותיקוני שפכטל כולל חומר בסך 4,000 ש"ח מחודש ינואר 2020 מאת יצחק חבס – שיפוצים ואחזקות, חשבונית בגין עבודות פרקט בסך 3,000 ש"ח מחודש ינואר 2020, קבלה בסך 36,585 ש"ח בגין ביצוע עבודות חשמל על ידי מיכאל עבודות חשמל מחודש ינואר 2020, חשבונית בגין רכישת פרקט בסך 6,155 ש"ח, חשבונית מאת מערכות מיזוג אוויר בסך 6,528 ש"ח וחשבונית בגין תיקונים וצבע מאת מריו פולו – עבודות גבס ושיפוצים בסך 2,925 ש"ח.

מכלל האמור מסקנתנו היא כי העוררת הוכיחה כי בחודשים דצמבר 2019 – ינואר 2020 אכן בוצעו בנכס עבודות חשמל, מיזוג אוויר ואף תיקוני גבס וצבע והתקנת פרקט; יחד עם זאת, כל אלו אינם מלמדים כי בתקופה שבמחלוקת הנכס עמד בתנאי סעיף 330 לפקודת העיריות, כלומר גם אם העוררת נדרשה לתקן ליקויים / לערוך תיקונים אחרים, אין בכך כדי ללמד כי גם בתקופה זו יש לראות בנכס כנכס אשר נהרס או ניזוק במידה שלא ניתן לשבת זו.

באשר לתקופה החל מחודש אוגוסט 2021;

בפנינו דו"ח ביקורת מיום 29/8/2019 שערך החוקר מר נריה גודיס. בדו"ח הוא ציין כי:

"הנכס מרוצף, גופי תאורה חלקם מותקנים וחלקם לא, פתחים בתקרה לצורך התקנת תשתיות חשמל ומיזוג אוויר, צינורות חשופים במספר נקודות ברצפת/קירות / תקרת הנכס, חומרי בנייה, בשעת הביקורת נכח אדם שבדק את הנכס והמליץ לנשוכרת להחליף ולתקן את הריצוף ועוד מספר דברים, שקעי חשמל מותקנים, פתחי חלונות עם חלונות, מטבחים מותקנים, דלתות פנים מותקנות, קרטונים".

ממצאי דו"ח זה מתיישבים עם טענות העוררת בדבר ביצוע עבודות חשמל, מיזוג אוויר והתקנת פרקט בהמשך. בדיון ההוכחות נתקרה החוקר מר נריה גודיס, שהעיד כי במהלך הביקורת הוא לא בדק האם החשמל והמיזוג בנכס תקינים, אלא בדק רק את הליקויים הנראים בשטח. הוא העיד כי לא נראו מרצפות סדוקות וכי נראה פתח צינור אוויר פתוח. בנוסף, העד העיד כי לא היו עובדים או לקוחות, היה דלפק עץ, לא נראו כסאות וכי היו קרטונים בנכס.

על פי הפסיקה, יש לפרש את הוראות סעיף 330 לפקודת העיריות **בצמצום**, והשימוש בהוראה זו הוא **במשורה**. אמנם בחודשים שבמחלוקת נדרשו עבודת חשמל, מיזוג אוויר והתקנת פרקט בנכס, אולם לא נוכל לקבוע כי בחודשים אלו הנכס לא היה ראוי לשימוש במובן המצמצם אליו התייחסה הפסיקה. כאמור, במקרה שבפנינו, העדויות ומסמכים שהוצגו מלמדים כי אכן בוצעו בנכס עבודות נוספות בנכס לצורך התאמתו לפרקטיקה של העוררת, שכללו עבודות חשמל, מיזוג והתקנת פרקט, והן נמשכו בעקבות מחלוקות בין העוררת ובין הקבלן והצורך של העוררת למצוא בעלי מקצוע אחרים שיתקנו את הליקויים שנתגלו בסיום עבודת הקבלן. יחד עם זאת, הליקויים והתיקונים עליהם הצביעה העוררת אינם מובילים למסקנה כי בין החודשים מאי – דצמבר 2019 הוא היה במצב המצדיק להעניק לו פטור על פי הוראות סעיף זה, והפטור לפי סעיף 330 אינו מיועד לפטור מארנונה נכסים לכל תקופת שיפוץ שתהיה ומכל סיבה שהיא.

לפני סיום נוסף כי לא אחת נתקלת הוועדה בפער בין הזכות המצומצמת לפטור מארנונה לפי סעיף 330, לבין התפיסה המוטעית כי שיפוץ בבניין מקנה זכות לפטור כל עוד השיפוץ איננו מושלם. יש לזכור כי לשונו של סעיף 330 שעניינה "נהרס בניין... או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו" וכן תקופות הפטור הארוכות הנזכרות בסעיפי המשנה, מלמדות על כוונת המחוקק למצב של הרס הנכס או נזקים קרדינליים, שאינם בבחינת שיפוץ שגרתי והכנת נכס לשינוי בשימוש בו. יש גם לזכור שאת שירתי העירייה, המהווים את ההצדקה להטלת הארנונה, ממשיכה העירייה לספק ברובם גם לנכס שאין בו שימוש. בתי המשפט וועדות הערר עושים שימוש בסעיף 330 בגמישות מסוימת, על מנת להקל על מחזיקי נכסים גם במקרה של שיפוץ מאסיבי, אולם יש לזכור כי זהו היוצא מן הכלל שאינו מעיד על הכלל, והפטור שניתן חייב להיות מידתי ולתקופה המינימלית ההכרחית. במקרה שלפנינו, העוררת נהנתה מן הפטור לתקופה מסוימת, וכמפורט לעיל לא הייתה הצדקה להמשיך ולהעניקו כאשר אפילו לגרסתה התמשכות השיפוץ נגרמה בגין ביצוע לקוי של השיפוץ או מחדל אחר של צד שלישי, כטענת העוררת.

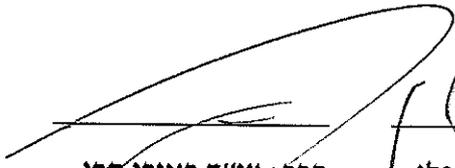
הערר נדחה. אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום: 20/10/2021

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

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


חבר: רו"ח יעקב ישראלי
קלדנית: ענת לוי


חבר: עו"ד ראובן רון
יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

ערר מס' 140021133

שליד עיריית תל-אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העורר: יונה נדיר

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

1. עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב לוינסקי 58, תל-אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 200012798 ח-ן ארנונה מס' 10040216, שגודלו 16 מ"ר, בסיווג "מסחר בביגוד".

2. מן החומר בתיק הערר עולה כי במסגרת בקשה של העורר להפיכת המבנה בו נמצא הנכס ממבנה תעשייה לאכסניה, ניתנה ביום 30/7/2017 חוות דעת מתוקנת מאת מר נתן שירר, מנהל מחלקת הפיקוח של עיריית תל-אביב-יפו, לפיה, בין היתר, יש להרוס את הנכס נושא הערר ולאטום את הכניסה אליו, שזה לשונה:

"המלצות מח' פיקוח על הבניה לפני מתן אישור לשימוש חורג:

1. להרוס את היחידה בשטח הגג כולל המבנה שנבנה ללא היתר
2. להרוס את היחידה בקומת ביניים ולאטום את הכניסה אליה
3. יש לקבל חוות דעת ממח' הפלילית בנוגע להליך המשפטי והמשך הטיפול לקבלת האישור לשימוש חורג.
4. יש להסדיר את הדלפק וחדר לובי בקומת הקרקע בהתאם לתכנית המתוקנת לפני מתן אישור.
5. אשורי בטיחות כנדרש + מח' התיירות... " (ההדגשה הוספה – הערה הוועדה).

3. תשובת מנהל הארנונה להשגה שהגיש העורר כנגד חיובו בגין הנכס נושא הערר, בקומת הביניים, מיום 26/12/2019, היא זו:

"בהתאם לביקורת אשר נערכה במקום בתאריך 8/9/19 נמצא כי המסמך שצורף לפנייתך מהווה מסמך המלצות לפני מתן היתר לשימוש חורג, ואין בו כדי להעיד כי מדובר בנכס שאינו ראוי לשימוש על מנת לפטור אותו מתשלום ארנונה.

בכל מקרה, כפי שצוין במכתבנו מ-04.08.2019, אטימה של נכס, הגם שנבעה לצורך שימוש אחר בנכס, אינה פוטרת מתשלום ארנונה.

לאור האמור לעיל, החיוב בארנונה בגין נכס זה יוותר בעינו".

כנגד החלטה זו הוגש הערר שבפנינו.

4. בדיון המקדמי שהתקיים ביום 20/5/2020 הוסכם בין הצדדים כי אין מחלוקת שהיחידה נושא הערר **נבנתה ללא היתר**. בדיון ההוכחות שהתקיים בערר ביום 16/12/2020 הסכימו הצדדים לדון בתיק בהרכב חסר, ובפני שני חברי וועדה בלבד. לשאלת הוועדה, השיב ב"כ המשיב כי אין בכוונתו להגיש את דו"ח הביקורת שערך החוקר מר שירן אקוע, אלא תצהיר בלבד. משכך, מונחים בפני הוועדה תצהיר מטעם העורר, תצהיר מטעם החוקר מר שירן אקוע ללא דו"ח ביקורת (לעניין משקלו – נתייחס בסמוך) וארבע תמונות הנכס שהוגשו על ידי העורר לתיק הערר בהתאם להחלטת הוועדה מיום 16/12/2020, לאחר שהוצגו בפני הוועדה במהלך דיון ההוכחות.

5. לטענת העורר, על אף שחוו"ד של מר נתן שירר היא חוות - דעת, למעשה היא מהווה תנאי לצורך רישיון עסק ולכן בפועל יש לראות בה כהנחיה מפורשת לעורר ממחלקת הפיקוח לבצע את האטימה, אשר נדרשה מאחר והתדר נבנה ללא היתר בנייה. לטענתו, אין בסיס עובדתי ומשפטי לדרישת העירייה לתשלום ארנונה, מפאת העובדה שיד אחת של המשיבה הנחתה את העורר לאטום את הנכס בעוד היד השנייה דורשת תשלום ארנונה בגינו. לטענת העורר, המשיב התרשל בביקורת שנערכה בנכס, בכך שלא נערכה בדיקה בפנים הנכס, בכדי לוודא שהוא נאטם, בטענה שהדלת הייתה סגורה והמשיב אינו יודע אם הנכס נאטם. החוקר מטעם המשיב שהעיד בדיון לא ידע על מה חתם, לא ענה לשאלות שנשאל והעורר טוען כי יש לפסול את עדותו ותצהירו.

6. המשיב טוען כי מדובר ביחידה שהעורר בנה ללא היתר לפני כ- 15 שנה באופן של סגירת חלל חנות הנמצאת בקומת הקרקע של המבנה, וכי יחידה זו הושכרה במשך שנים רבות מבלי ששולמה עבורה ארנונה. לאחר שהעורר החליט להסדיר את השימוש במבנה הוא נדרש להרוס את היחידה, אך חלף הריסתה הוא בחר לפרק את ריצוף הקרמיקה בת. המשיב טוען כי מהתמונות שצורפו עולה כי ליחידה יש דלת, חלון, קירות, חשמל וריצפה עליה מצע חול, ולכן, הטענה כי העורר אטם את היחידה, שלא לוותה בפירוט כיצד נאטמה, נסתרה על ידי הצילומים שהגיש העורר עצמו. המשיב מדגיש כי העורר מתעלם מכך שהוא נדרש להרוס את היחידה, כלומר גם לפרק את הריצפה, שהובילה לכך שחלל החנות הפך ליחידה עצמאית בניגוד להוראות התב"ע ולחוק התו"ב. המשיב מדגיש כי הארנונה נקבעת בהתאם לפוטנציאל השימוש ולא בהתאם לשימוש בפועל והוא מפנה לפסיקה בעת"מ 1054/03 גוזיף זוהיר נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו). המשיב מצייין כי חוות הדעת ניתנה לצורך רישוי עסקים בלבד ולא לצרכי ארנונה וכי אלו מבוססים על דינים שונים.

7. בפתח הדברים נציין כי החלטנו שלא ליתן כל משקל לתצהירו של החוקר מר שירן אקוע, לאחר שהוא הצהיר בעדותו בדיון ההוכחות מיום 16/12/2020 כי "אני לא הצהרתי שהנכס נבנה ללא היתר. ביקשו ממני לחתום וחתמתי. אני לא יודע את תוכן האמור בסעיף 2 לתצהיר". אנו מעירים לב"כ המשיב כי אין זה ראוי שרשות מינהלית תגיש תצהיר של עובד מטעמה באופן זה ואין זה מתקבל על הדעת שהעד מטעמה לא ידע מה תוכן התצהיר עליו הוא חתם ואף יתבטא באופן הזה ביחס לתצהירו.

8. המשיב לא המציא את דו"ח הביקורת שנערך בנכס. לאור זאת, במהלך דיון ההוכחות מיום 16/12/2020, ועל מנת לעמוד על בירור האמת בתיק ערר זה, הורינו לעורר להמציא לתיק הערר תמונות התומכות בטענתו כי הנכס אכן נאטם. בהמשך להחלטה זו, העורר המציא לתיק הערר ארבע תמונות. מן התמונות שהמציא העורר לעיונו כלל לא ניתן להגיע למסקנה כי הנכס נאטם; בתמונות נראה חדר עם קירות וחלון, בפינת החדר מספר בלוקים ונראה כי הרצפה נעקרה ממקומה ונראה במקום חול. העורר העיד בפנינו כי הנכס שנבנה ללא היתר מהווה "סגירה של חלל חנות בקומת הקרקע". העורר לא המציא תמונה כלשהי של דלת אטומה בשיטת איטום כזו או אחרת או של חלון אטום, וכל שנראה הוא שהמרצפות, ככל שהיו, נערו ממקומם. לאור זאת, אנו קובעים כי **כלל לא הוכח בפנינו כי הנכס נאטם.**

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

ארנונה כללית

8. (א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית, על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין. (ההדגשה הוספה – הערה הוועדה).

10. הגדרת "בניין" בסעיף 269 לפקודת העיריות הינה כלהלן:

"בנין" – כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או בחלקו;

11. סעיף 1 לחוק התכנון והבנייה התשכ"ה - 1965 מגדיר "בניין" כלהלן:

"בנין" – כל מבנה, בין שהוא בנוי אבן ובין שהוא בנוי ביטון, טיט, ברזל, עץ או כל חומר אחר, לרבות –
(1) כל חלק של מבנה כאמור וכל דבר המחובר לו חיבור של קבע;
(2) קיר, סוללת עפר, גדר וכיוצא באלה הגודרים או תוחמים, או מיועדים לגדור, או לתחום, שטח קרקע או חלל;

12. מן התמונות שהציג העורר עולה כי החדר נושא הערר מהווה "בניין" והעורר לא טען אחרת. כידוע, ההצדקה להטלת ארנונה טמונה בהנאה שמפיקים הנישומים מן השירותים שמעניקה הרשות המקומית לנכסים המצויים בחזקתם ועל פי הנתונים שבפנינו בהיות הנכס בניין, גם אם מדובר בנכס שנבנה ללא היתר, אין עילה לפטור אותו מתשלום ארנונה.

13. בשולי הדברים נעיר, כי חוות הדעת שניתנה על ידי מחלקת הפיקוח אינה נהירה דיה; שהרי אילו נדרש העורר להרוס את היחידה שנבנתה ללא היתר, לא ברור מדוע הוא נדרש בד בבד גם (ו...) לאטום אותה? איטום הנכס והריסתו הן שתי פעולות שאינן מתיישבות זו עם זו. ההריסה מאיינת את הצורך באיטום ואילו איטום הנכס אינו מתיישב עם הריסתו. מחוות הדעת נראה כי העורר נדרש **כתנאי לקבל היתר לשימוש חורג**, בין היתר, לאטום ולהרוס את המבנה נושא הערר. העורר הבין מכך שדי בכך שיאטום את הנכס בכדי לקבל את ההיתר לשימוש חורג אותו ביקש. ב"כ המשיב טען כי על מנת לפטור את העורר מתשלום ארנונה (להבדיל מתנאי למתן ההיתר), אין די בכך שהנכס ייאטם אלא יש להרסו. בדיון המקדמי טען ב"כ העורר כי לא ניתן להרוס את המבנה מאחר ו"היא (היחידה) – הערת הוועדה) עצמה מהווה גג של פיצריה שנמצאת מתחתיה". מטעון זה נראה שאפשר להסיק שככל שהעורר היה נדרש באופן ברור להרוס את המבנה/ היה בוחר להרסו, משמעות הדבר הייתה שלא ניתן יהיה עוד לעשות שימוש במבנה הנמצא מתחתיה ומשמש כפיצריה. יחד עם זאת, ככל שחוות הדעת האמורה 'איפשרה' לעורר כדרך מקלה, לצורך קבלת ההיתר, גם לאטום את המבנה, משמעות האיטום הינה שלא יהיה ניתן עוד לעשות שימוש ביחידה שנבנתה ללא היתר, אולם ניתן להמשיך ולעשות שימוש במבנה הפיצריה. כך או כך, כאמור, לא הוכח בפנינו כי המבנה נאטם, ומכלל העדויות שבפנינו אנו מתרשמים שהחלטת העורר שלא להרוס את המבנה קשורה בשיקולים של כדאיות כלכלית ושימור מבנה הפיצריה. מכל מקום, מאחר וממילא לא הוכח שהנכס נאטם לא נדרשנו לטענות נוספות בקשר לחוות הדעת.

14. מעבר לנדרש, נוסיף כי בדע"א 2343/01 **תשובת תבורי נ' עיריית חיפה** (פורסם בנבו) נקבע כי אין בעובדה שבעל נכס בחר לאטמו בכדי להוביל לביטול החיוב בארנונה. בית המשפט קבע באופן מפורש כי ככל שבית המשפט יכיר באטימה מרצון של מבנה כדרך להיפטר מתשלום ארנונה יהא בכך אישור לעקיפת תקנה 13 לתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה) התשנ"ג – 1993, שקבעה באופן מפורש כי ניתן לפטור נכס ריק מתשלום ארנונה לכל היותר לתקופה מוגבלת. האפשרות לאטום נכס, ובעקבות כך לזכות בפטור למשך זמן בלתי מוגבל, תאפשר לשחרר נכסים מן המגבלה שקובע החוק ביתח להנחה למבנה ריק. אנו ערים לכך שהעורר טוען כי אין מדובר באטימה 'מרצון', אלא באטימה לנוכח חוות דעת מחלקת הפיקוח, שהעורר ראה בה כ'דרישה' של הרשות המקומית, אולם משמדובר בתנאי שהציבה העירייה לבקשת העורר להיתר לשימוש חורג כאכסניה, ומשעמדה בפני העורר האפשרות להרוס את הנכס, גם על פי חוות דעת מחלקת הפיקוח, ברור שגם ככל שהיה מוכח כי הנכס נאטם, היה מקום לראות באיטום **כבחירה לפעול משיקולים של כדאיות כלכלית**, ולכן, הרציונאל האמור מתקיים גם בענייננו.

מכאן כי הבחירה של העורר שלא להרוס את המבנה, על מנת להמשיך ולהפיק תועלת מן הפיצריה (כך, לטענת ב"כ העורר בדיון המקדמי), אשר נעשית מטעמים כלכליים, והטעון כי המבנה נאטם על מנת להגדיל את הרווחים המופקים מן הנכס על דרך של קבלת היתר לשימוש חורג כאכסניה – לא יוכלו לחוות עילה לפטור מתשלום ארנונה בגין המבנה במקרה זה.

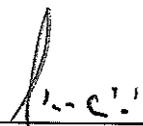
סיכומו של דבר – כעולה מן התמונות שבפנינו מדובר בנכס העונה על הגדרת "בניין" ולא הומצאה כל ראייה המלמדת כי הוא נאטם – כנטען בעלמא על ידי העורר. כמפורט בסעיף 7 להחלטתה, הועדה רואה בחומרה את העובדה כי החוקר מטעמם המשיב לא היה מודע לתוכן התצהיר עליו חתם.

הערר נדחה. העורר יישא בהוצאות המשיב בסך 1,000 ש"ח.

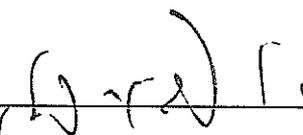
ניתן בהיעדר הצדדים ביום: 6/10/2021

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

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



חבר: רו"ח יעקב ישראלי



יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

קלדנית: ענת לוי

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

ערר מס' 140020588

שליד עיריית תל-אביב-יפו

ערר מס' 140020816

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: חנן פלד חברה למסחר (1994) בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

1. עניינם של העררים בשלושה נכסים הנמצאים ברחוב דרך שלמה 40, תל-אביב-יפו, הרשומים בספרי העירייה כנכס מס' 2000191924 ח-ן ארנונה מס' 10863049 בשטח 354 מ"ר, נכס מס' 2000191929 ח-ן ארנונה מס' 10863047 בשטח 99 מ"ר ונכס מס' 2000191922 ח-ן ארנונה מס' 10863050 בשטח 102 מ"ר. החל מחודש מאי 2019 החל המשיב לחייב את הנכסים האמורים בסיווג "מסחר קמעונאי כללי" לאחר שבעבר הם חויבו בסיווג "מחסנים".

2. לטענת העוררת, הנכסים עומדים בארבעת התנאים הקבועים בסעיף 3.3.2 לצו הארנונה ולכן יש לסווגם כ"מחסנים". לטענת המשיב, הנכסים אינם עומדים בתנאים הקבועים בסעיף זה, ולפיכך הם מסווגים כ"בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים, שירותים ומסחר".

3. ביום 27/11/2019 הודיעו הצדדים כי הם מסכימים לאיחוד שני העררים שבכותרת. ביום 4/12/2019 התקיים דיון מקדמי בערר בו ביקשו הצדדים לקבוע את התיק להוכחות ונקבעו מועדים להגשת תצהירים. ביום 21/10/2020 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהיר, מר חנן פלד מטעם העוררת והחוקרים מר דרור עיני ומר אמיתי עדני מטעם המשיב.

3. סעיף 3.3.2 לצו הארנונה קובע כך:

" 2.3.3 מחסנים (סמלים 770 - 773)

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

4. התכלית בבסיס סעיף 2.3.3 לצו הארנונה המעניק סיווג מופחת לימחסנים היא הוזלת דמי הארנונה למחסן המשרת עסק ולא לעסק העיקרי עצמו (רי' עמ"נ (ת"א) 60288-06-13 ש.ה.א. שירותים הובלה ואחסון בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו)).

5. הפסיקה קבעה כי התעריף המיוחד והזול למחסנים מיועד למחסנים שנועדו לאחסנה מממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, אינם ממוקמים לידו ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק, עובדיו ולקוחותיו (ר' למשל: עמ"נ 50496-07-10 (ת"א) חברת סבן ניסים נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו)).
6. ביום 2/5/2019 הודיע המשיב לעוררת כי בבדיקה שנערכה בנכסים נושא הערר ביום 16/4/2019 וביום 1/5/2019 נמצא כי נתוני הנכסים שונים מהקיים ברישומים וכי סיווג הנכס אינו תואם לרישומי העירייה. בהתאם לכך, הודע לעוררת כי החל מיום 2/5/2019 יחויבו שלושת הנכסים בסיווג "מסחר קמעונאי כללי".
7. העוררת הגישה השגה כנגד החלטה זו בפני מנהל הארנונה, בה טענה, בין היתר, כי הנכסים הם מחסני החברה, אשר משרדיה נמצאים בכתובת גיבורי ישראל 15 בנתניה. העוררת טענה כי כלל פעילות החברה מול לקוחותיה כגון הנפקת חשבוניות, גבייה וכל התחשבות אחרת מבוצעת בנתניה, ופעילות בהזמנות ומענה ללקוחות של החברה מתנהל דרך תיבת המייל של מנהל העוררת. העוררת טענה בהשגה כי בשני נכסים מתבצעת פעילות של אחסנה ללא כל שימוש אחר ובנכס מסי 2000191929 מנוהל משרד בו מנפיקים תעודות משלוח ומנהלים את מחסני החברה.
8. בתשובת מנהל הארנונה מיום 24/6/2019 להשגה שהגישה העוררת, נדחתה בקשתה לסיווג הנכסים כ"מחסנים" בלשון זו (לערר צורפה תשובת מנהל הארנונה להשגה בעניינו של נכס מסי 2000191929 בעוד ההשגה התייחסה לשלושת הנכסים):
1. בהתאם לאמור בסעיף 3.3.2 לצו הארנונה, על מנת שנכס יוכר כמחסן, עליו למלא אחר התנאים הבאים במצטבר:
- הנכס אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת או בקומה הרצופה לו.
 - הנכס אינו משמש לשיווק והפצה.
 - לקוחות אינם מבקרים בנכס.
 - משמש לאחסנה בלבד.
2. מדובר בחברה העוסקת בייבוא, שיווק והפצה של חלקי רכב ללקוחות ולספקים.
- השיווק והפצת המוצרים מתבצעים מכתובת הנכס שבנדון וכפי שמצוין ומפורסם ע"י החברה עצמה באתרים השונים.
- לפיכך, הנכס אינו עומד בקריטריונים שצוינו לעיל, הרי שסיווג הנכס בתעריף בניינים שאינם משמשים למגורים הינו נכון ויותר על כנו.
3. לעניין טענותיך באשר לביקורת שערכנו בנתניה נשיבך, כי המדובר במשרד הנהלת חשבונות "אשר חכמון – יועץ מס ומבקר פנים" המטפל בלקוחות שונים.
- אין המדובר במשרדי החברה כנטען על ידך".
9. העוררת הפנתה בתצהירה לדו"ח ביקורת מיום 7/8/2016 שמטרתו, על פי האמור בו, "לבדוק שימושים בנכסים" (בעקבותיו סווגו הנכסים כ"מחסנים"), שנערך בעקבות ביקור בנכס בו צוין כך:

" בביקורת בנכסים נמצאו בשלבי התארגנות..."

נכס 200019924 ... נראות עבודות להקמת מדפים

נכס 2000191922 ... נראו עבודות לריתוך הגלריה

נכס 2000191929 נמצא נעול וללא אפשרות צילום בתוכו".

תחת התייחסות הלקוח בדו"ח הביקורת נכתב כך :

"אני יבואן של חלפים לרכבים, בעיקר תוצרת גרמניה.

תבוא בעוד שבוע ותצלם הכל – יהיה כאן מלא ציוד – יהיה
 כאן מחסן חלפים עם תעודות משלוח המשרדים שלנו
 בנתניה".

העוררת המציאה גם את דו"ח ביקורת מיום 12/9/2016 בו תוארו הממצאים הבאים :

"נכס 2000191929... נראו הממצאים הבאים :

4 שולחנות עם מחשבים, טלפונים ומחשבונים.

ספות ישיבה.

מדפים ועליהם חלקי רכב חדשים, בתוך קרטונים.

נראתה גלריה ללא מדרגות, וללא מתקן עליה ניד.

נכס 2000191924 ... נראו הממצאים הבאים :

מדפים ועליהם חלקי רכב חדשים, בתוך קרטונים.

גלריה, אליה מובילות מדרגות קבועות, וגובה מעל 1.7 ובה
 שולחן.

נכס 2000191922... נראו הממצאים הבאים :

מדפים ועליהם חלקי רכב חדשים, בתוך קרטונים.

נראה מלגזה.

קרטונים שונים פזורים על רצפת הנכס.

נראה חדר ובו מחשב על שולחן עם מדפסת."

תחת התייחסות הלקוח בדו"ח הביקורת נכתב כך :

"יש לנו 3 סניפים : נתניה, חווארה ובתל אביב.

אנחנו מחסנים, ללא מכירה, ללא כניסת לקוחות לכאן.

אנו מקבלים הזמנות של חלפים לחנויות שלנו הני"ל, פעם
 בשבוע הם באים לקחת סחורה מפה.

אנו מנפיקים כאן תעודות משלוח.

אין כאן חשבוניות".

10. המשיב צירף לתצהירו שני דו"חות ביקורת, האחד מיום 17/4/2019 והשני מיום 2/5/2019.

בדו"ח הביקורת שערך החוקר מר דרור עיני ביום 17/4/2019 ביחס לנכס מס' 2000191922
 צוינו הממצאים הבאים :

"... במקום נראו : 3 עמדות מחשב

מכוונות צילום, שידות, עמדת מחשב, פינת ישיבה עם קלסרים, חלפים לרכב ע"ג מדפים.

במקום קיימת גלריה. בעלת מדרגות קבועות. גובהה : 180 ס"מ.

בגלריה נראו : עמדת מחשב, פינת ישיבה.

תחת התייחסות הלקוח בדו"ח הביקורת נכתב כך :

"הנכס משמש מחסן חלפים לרכב.

הנכס משרת את משרדי החברה ברחוב גיבורי ישראל 15 בנתניה".

11. בדו"ח הביקורת שערך החוקר אמיתי עדני ביום 5/5/2019, בעקבות ביקור ברחוב גיבורי ישראל 15 בנתניה ביום 2/5/2019, צוינו הממצאים הבאים :

"בביקורת שנערכה ברחוב גיבורי ישראל 15 בנתניה נמצא כי אין במקום נכס השייך לחברת "חנן פלד חברה למסחר בע"מ", אלא שישנו בקומה 1 משרד הנה"ח "אשר חכמון – יועץ מס ומבקר פנים" המטפל בלקוחות שונים וגם בחברה הנ"ל לצורך הגשת דו"חות מע"מ, ולדבריהם אינם מוציאים חשבוניות כלל לחברת חנן פלד.

בנוסף בוצעה ביקורת גם ברחוב הרכב 2 ולא נראה גם שם משרד של חברת "חנן פלד חברה למסחר".

לדו"ח זה צורפו תמונות השלטים בקומות מרתף וקומה א' בבניין, בהם לא נראה שלט בשמה של העוררת.

12. בדיון ההוכחות מיום 21/10/2020 הגישה העוררת דו"ח ביקורת נוסף שנערך על ידי החוקר מר דרור עיני מטעם המשיב ביום 17/4/2019 אשר לא צורף לתצהירו, המתייחס לנכס מס' 2000191924 (הוגש וסומן ער / 1). בדו"ח זה תוארו הממצאים הבאים :

"במקום נראו : חלקי חילוף לרכב ע"ג מדפים.

במקום קיימת גלריה. בעלת מדרגות קבועות. גובהה : 200 ס"מ.

בגלריה נראו : קרטונים.

תחת התייחסות הלקוח צוין :

"הנכס משמש מחסן חלפים לרכב.

הנכס משרת את משרדי החברה ברחוב גיבורי ישראל 15 בנתניה".

13. בעקבות החלטת הוועדה, שניתנה בעקבות דיון ההוכחות מיום 21/10/2020, המציא המשיב גם את דו"ח הביקורת שנערך בנכס מס 2000191924 על ידי החוקר מר דרור עיני ביום 17/4/2019. בדו"ח זה צוין כי :

"במקום נראו : חלקי חילוף לרכב בקרטונים ע"ג משטחי עץ ומדפים.

במקום קיימת גלריה. בעלת מדרגות קבועות. גובהה 190 ס"מ.

בגלריה נראו : כסאות, שידה, קרטונים..."

תחת התייחסות הלקוח צוין :

"הנכס משמש מחסן חלפים לרכב.

הנכס משרת את משרדי החברה ברחוב גיבורי ישראל 15 בנתניה".

עיקר טענות העוררת

14. לטענת העוררת, לא חל כל שינוי בפעילות בנכסים, ולאור החלטת המשיב לערוך שינוי באופן החיוב, נטל ההוכחה לקיומו של שינוי בפעילות מוטל על המשיב. העוררת צירפה שוברי ארנונה משנים קודמות המלמדים כי הנכסים סווגו כמחסנים ואת דו"חות הביקורת שפורטו לעיל משנת 2016. לטענתה, המשיב לא הוכיח כי חל שינוי בפעילות בנכס ודי בכך על מנת לקבל את הערר.

15. לגופם של דברים, העוררת טוענת כי על פי ממצאי הביקורת מיום 16/4/2019, בנכס 2000191924 מתקיימת פעילות של אחסנה בלבד. לטענתה, גם אילו בביקורת בנכס 2000191922 נראה אזור המשמש לתפעול המחסן, שנועד על מנת לאתר פריטים ולטובת ניהול המלאי וארגון הסחורה לשם הכנתה והפצתה; הרי שמדובר באזור המשמש לניהול המלאי במקום ותו לא. על פי ממצאי הביקורת, אין בנכס מכירה ו/או שיווק ו/או ניהול ו/או כל פעילות משרדית אחרת. העוררת מוסיפה כי בנכס לא מבקרים לקוחות והוא אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת ו/או בקומה רצופה לעסק. העוררת צירפה חשבוניות וקבלות עליהן מצוינת הכתובת בנתניה וצירפה דף המלמד לדבריה על מקור מספר הטלפון המופיע על החשבונית.

16. העוררת טוענת כי בביקורת שנערכה בנתניה, על ידי חוקר שלא ביצע את הביקורת בנכסים נושא הערר, נעשתה טעות; החוקר פנה למשרד אשר כלל אינו קשור לעוררת, בעוד הוסבר לדבריה טלפונית לנציגת המשיב בזמן אמת כי יש לפנות למשרד מ.ס.ג חשבונאות בכתובת זו. באותו מעמד הובהר לחוקר כי מנהל המקום לא נמצא עקב מות אחיו וכי יש לתאם ביקורת לאחר השבעה, וזאת מאחר שהחוקר לא הזדהה והניחו כי מדובר בביקורת מס הכנסה. העוררת הפנתה להודעת פטירה של אחיו של מנהל המשרד ולמכתב מאת רו"ח קרין חן הנמצאת בנכס בנתניה.

17. העוררת טוענת כי ניהול הזמנות מלקוחות מבוצע מתיבת המייל של חנן ומהחנות בחווארה ומפנה לכך שכתובת החברה ברשם החברות אינה כתובת הנכס.

18. העוררת טוענת כי הנכס אינו משמש לשיווק והפצה והיא מפנה לפסיקה לפיה מדובר בתנאי מצטבר. לטענתה אין אבחנה ביחס לתדירות השימוש במחסן, וכל מחסן משמש בסופו של דבר להפצת הסחורה בתדירות כזו או אחרת. הפסיקה מדגישה את מבחן המכר והשיווק אשר לא מתקיים בענייננו.

19. בנוסף לכל האמור, העוררת טוענת כי יש לאחד את שלושת הנכסים לנכס אחד שכן הם מצויים באותה כתובת ובפעילות היחידה המבוצעת בהם היא אחסנה.

20. בסיכומי התשובה שהוגשו לאחר שהועדה התירה את הגשתם, העוררת טוענת כי מאחר וסיכומי המשיב התייחסו אך ורק למיקום המשרדים של העוררת, למעשה המשיב מכיר בכך שהנכס משמש לאחסנה בלבד ואינו משווק לשיווק והפצה. לטענתה, המשיב מרוקן מתוכן את הסעיף בצו שעניינו מחסנים, וקורא לתוכו תנאים שאינם נמצאים בו.

עיקר טענות המשיב

21. לטענת המשיב, הנכסים נושא הערר אינם מחסנים המשמשים את הנכס המרכזי של העוררת בנתניה, מדובר בניסיון מלאכותי, שעה שמדובר במשרד רואי חשבון המעניק שירותים לעוררת ותו לא. לטענת המשיב, מדובר בעסק הפועל בכתובת הנכסים ואין מדובר במחסנים קלאסיים לאחסון ארוך טווח. העסק ממוקם בכתובת המחסן ונעשה בו שימוש שוטף של אחסנה והוצאה של סחורה. זהו איננו מחסן המשמש עסק במיקום אחר אלא העסק עצמו. באשר לטענה כי יש לאחד את הנכסים, לטענת המשיב מדובר בשלושה נכסים בעלי כניסות נפרדות ושימוש נפרד ומדובר בעניין המצוי בשיקול דעתו הרחב של המשיב. לאור האמור, המשיב טוען כי דין הערר להידחות.

דיון והכרעה

22. לאחר שעיינו במכלול הראיות שפנינו, לרבות בתצהירים שהגישו הצדדים, בדו"חות הביקורת, בתמונות שצורפו לדו"חות, בראיות שהגישה העוררת, ולאחר שקראנו את טיעוני הצדדים וסיכומיהם, ושמענו את חקירת המצהירים בדיון ההוכחות שהתקיים ביום 21/10/2020, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות.

23. בפתח הדברים נציין כי מן חומר שבפנינו עולה כי במהלך הביקורת מיום 12/9/2016 טען נציג העוררת כי הנכסים נושא הערר הם מחסנים ללא מכירה, וכי לעוררת שלוש חנויות – בנתניה, בחווארה ובתל אביב. זאת בעוד בביקורת מיום 17/4/2019 טען נציג העוררת כי מדובר במחסן חלפים המשרת את משרדי החברה בנתניה. שינוי זה בדברי נציג העוררת, המתייחס לשימוש בנכסים נושא הערר, הצדיק את הבירור שערך המשיב בנוגע לשימוש בנכסים, ובכלל זה את הבדיקה שנערכה ביחס למשרדים של העוררת אותם "משרתים" הנכסים נושא הערר בנתניה. קיים הבדל בין מחסנים של שלוש חנויות ובין מחסנים "המשרתים את משרדי העוררת", כמו גם שקיים הבדל בין אלו ובין מחסנים שאינם משרתים עסק כלשהו. מטעם זה אנו דוחים את טענת העוררת כי בהיעדר שינוי כלשהו יש לקבל את הערר.

24. כעולה ממכלול הראיות שבפנינו, בחלק ניכר משטח הנכסים נושא הערר אכן מוחזקים חלקי חילוף לרכבים. מדו"ח הביקורת שעניינו בנכס מס' 2000191924, שגודלו 354 מ"ר, ניתן להתרשם כי מדובר במלאי עסקי גדול. מן התמונות שצורפו לדו"ח הביקורת בנכס

מס' 2000191922 שגודלו 102 מ"ר נראו 3 עמדות מחשב, מכונות צילום, שידות עם קלסרים, וכן חלפים לרכב ע"ג מדפים. בקומת הגלריה נראו עמדת מחשב ופינת ישיבה. מתמונות אלו מתקבל הרושם כי שטח זה, לרבות הגלריה, משמש כמשרדים ואינו משמש לאחסנה, אלא לכל היותר מינורית ביותר. בביקורת ביחס לנכס מס' 2000191929, שגודלו 99 מ"ר, נראו חלקי חילוף ע"ג מדפים. לא הוגשו תמונות המתייחסות לנכס זה. משלושת הביקורות הללו ומן התמונות שצורפו אנו מגיעים למסקנה כי נכס מס' 2000191922 שגודלו 102 מ"ר משמש לצרכים משרדיים (לטענת העוררת – ניהול המחסן) ושני הנכסים האחרים, שגודלם הכולל כ- 450 מ"ר משמשים להחזקת מלאי עסקי.

25. נציג העוררת העיד במהלך דיון ההוכחות בערר כי העוררת אינה מעסיקה אנשי שיווק, אינה מעסיקה אנשי מכירות ואינה מעסיקה מזכירות. לטענתו, כלל ההזמנות מתקבלות במשרד רואי החשבון של העוררת בנתניה ומשרד רואה החשבון שולח את הוראות האריזה לשלושת המחסנים וכן מנפיק את החשבונית ללקוח. לפי עדות נציג העוררת, במשרד רואי החשבון של העוררת בנתניה נמצא מנהל חשבונות בשם משה בדוסה, אשר מנהל את ענייניה של העוררת, ומקבל שכ"ט בסך 2500 ₪ בחודש. תשלום זה כולל קבלת הזמנות, הוצאת חשבוניות והנה"ח. לפי עדותו, במשרד רואי החשבון אין שלט עם שמה של העוררת, שכן לקוחות לא מגיעים למשרד זה. העד מטעם העוררת הוסיף כי לחברה 17 לקוחות קבועים והחברה מעסיקה חמישה עובדים – שלושה מחסנאים, העד מטעם העוררת ובנו. **כך או כך, מתיאורו של נציג העוררת לא עולה כי הנכסים נושא הערר "משרתים את משרדי העוררת בנתניה" כפי שנטען קודם לכן, אלא, לכל היותר, כי משרד רואי חשבון בנתניה (ולא משרדי העוררת) מנהל עניינים חשבונאיים כאלה ואחרים של העוררת.**

26. המשיב ניסה לאמת את טענת נציג העוררת במהלך הביקורת כי הנכסים נושא הערר משרתים את משרדי העוררת בנתניה, ולצורך כך נשלח חוקר לחפש אחר משרדי העוררת בנתניה. יצוין, כי העוררת לא טענה בביקורת קודמות כי מדובר במשרד רואי החשבון שלה, אלא בשנת 2016 טענה כי הנכסים נושא הערר משרתים בין היתר חנות הנמצאת בנתניה ובביקורת משנת 2019 כי מדובר **במשרדים** שלה עצמה וכי הנכסים נושא הערר מעניקים שירות למשרדה. כך, למשל, בביקורת האחרונה ציין נציג העוררת בפני החוקר כי "הנכס משרת את משרדי החברה בנתניה", ובדו"ח משנת 2016, אותו צירפה העוררת עצמה, ציין בנו של נציג העוררת כי "יש לנו 3 סניפים: נתניה, חווארה ובתל אביב. אנחנו מקבלים הזמנות של חלפים לחנויות שלנו הני"ל, פעם בשבוע הם באים לקחת סחורה מפה". לאור זאת, המשיב פעל בהתאם לחובה המוטלת עליו כנאמן הציבור, בכדי לברר מהו השימוש האמיתי והנכון בנכסים נושא הערר, ובמסגרת בירור זה נשלח חוקר לכתובת שנמסרה בנתניה.

27. מכל מקום, כעולה מדו"ח הביקורת שנערך ברח' גיבורי ישראל 15 נתניה, במקום לא נמצאו משרדים של העוררת ואף לא נמצאה חנות של העוררת, אלא **משרד רואי חשבון** בשם אשר חכמון, בו נמסר לחוקר מטעם המשיב כי הם עורכים דוחות מע"מ עבור העוררת אך אינם מנפיקים חשבוניות עבורה. לטענת העוררת, מדובר בטעות ומשרד רואי החשבון שלהם הוא משרד אחר הנמצא בכתובת זו, אותו לא איתר החוקר מטעם המשיב, ושמו מ.ס.ג שירותי

חשבונאות. העוררת המציאה מכתב מאת רו"ח קרין חן, אולם לא ברור הקשר בינה ובין מ.ס.ג חשבונאות, שם שלא מופיע על גבי כותרת מכתבה, ומה הקשר בינה ובין מר משה בדוסה אליו התייחס נציג העוררת בעדותו. במכתב זה ציינה רו"ח חן כי בנוסף לשירותי החשבונאות שהוענקו לחברה, היא סיפקה לחברה שירותי הנה"ח. מידע זה לא נמסר בתצהיר אלא במכתב, והיא לא נחקרה על תצהירה, לכן משקלו של המכתב קלוש ביותר. בנוסף, מר משה בדוסה, שלטענת העוררת מטפל בענייניה, לא הגיש תצהיר ולא נתקף באשר לטיב השירות אותו הוא מעניק לעוררת. העוררת גם לא המציאה תצהיר מטעם משרד רואי החשבון אשר – חכמון המצהיר כי הוא אינו מעניק לעוררת שירותים כפי שטען בפני החוקר וכי מדובר בטעות.

28. מן האמור עולה כי לעוררת אין משרדים בנתניה מהם היא מנהלת את עסקיה, לא מתנהלת חנות בכתובת גיבורי ישראל 15 בנתניה ולא הובאה בפנינו ראשית ראיה לכך שבבעלותה של העוררת חנות בנתניה או בחווארה או בתל אביב; לדברי העד מטעם העוררת, העוררת כלל אינה מפעילה עסק כלשהו, שכן אין לה אנשי שיווק או מכירות, בנכסים נמצאים שלושה מחסנאים בלבד ההזמנות והחשבונות מונפקות במשרד רואי החשבון. העוררת לא הציגה כל ראיה לקיומן של חנויות כלשהן או של סניפים נוספים או באשר לכמות המכירות וההזמנות שיוצאות מן הנכסים. מה יהא דין סיווגו של הנכס במצב דברים זה?

29. מן החומר שבפנינו עולה בבירור כי לפחות מאה מטר מן הנכסים משמשים כמשרדים לכל דבר ועניין. קשה להתרשם מה טיב העבודה המשרדית המבוצעת בנכס, ולטענת העוררת מדובר בעבודה של מחסנאים בלבד. יחד עם זאת, קשה לקבל את טענת העוררת כי המשרדים הנצפים בתמונות (המהווים כחמישית משטח הנכסים, וכוללים ציוד רב) משמשים אך ורק למחסנאים אשר מנהלים את הסחורה המאוחסנת במחסן. מכל מקום, וזהו עיקר העניין, מתיאורה של העוררת בכתבי הטענות, מעדותו של העד מטעם העוררת ומכלל החומר שבפנינו עולה כי אין מדובר באחסנה קלאסית של סחורה לצורך שימוש עתידי בה, אין מדובר באחסון מלאי לטווחי זמן משתנים, ובפרט אין מדובר במחסן המשמש עסק / חנות, אלא מדובר במלאי עסקי העומד למכירה ובנכסים המהווים את העסק עצמו. מסקנתנו היא כי בנכסים נושא הערר מתקיימת פעילות עסקית לכל דבר ועניין, ובמלאי עסקי שגם אם מסיבה כזו או אחרת, החשבונית וההזמנה מתקבלים במחשבי משרד רואי החשבון בנתניה – כנטען (ו/או במחשב של בנו של נציג העוררת), הרי שאחזקתם של המוצרים אינה לצורך אחסנתם, כי אם לצורך מכירתם. מסקנה זו מתחזקת לאור העובדה שהוכחה שאין לעוררת חנות או משרדים בנתניה ולא הוצגו ראיות לקיומן של חנויות במקומות אחרים, ומכאן שהנכסים נושא הערר אינם משרתים חנות / נכס אחר. במצב דברים בו מדובר בנכסים בהם מתנהל עסק מסחרי ובו מלאי עסקי לצורך מכירתו, שאינו משרת עסק אחר, לא ניתן לראות בנכסים נושא הערר כ"מחסנים".

מסקנתנו מבוססת על לשונו של צו הארנונה, על כך שהצו מתייחס למחסן המשרת עסק כלשהו וכן על צמד המילים "לאחסנה בלבד", אשר מודגשות בצו הארנונה, ואשר מלמדות כי אין מקום להתיר סיווג זה כל עוד מתבצעת בנכס פעילות מסחרית, גם אם ההזמנות מתקבלות 'פיזית' באמצעים טכנולוגיים במקום אחר בו מונפקות חשבוניות. בנכסים נושא

הערר עובדים שלושה עובדים לכל הפחות בנוסף לעד מטעם העוררת ובנו, כמות עובדים המלמדת על טיפול בכמות הזמנות משמעותית, ולא על תחזוקה של המחסן בלבד. העוררת לא הוכיחה כי העובדים הללו עוסקים בפעולות הכרוכות בעצם האחסנה שיש בהן לסייע בהפצה, אשר נלוות להוצאת טובין מאחסון (ראו ההגדרה לפעולה הכרוכה בהפצת טובין ממחסן כפי שנקבעה בעמ"נ 196/08 ביתן ספארק סחר 1980 נ' עיריית תל-אביב-יפו). מהותו של מחסן הינה אחסנה של מיטלטלין לצורך שימוש עתידי עבור עסק כלשהו. לכן, אנו סבורים כי לשונו של צו הארנונה אינה מכילה את האפשרות לכלול תחת פעילות של אחסנה פעילות של מכירה שוטפת בתדירות גבוהה, התואמת מלאי עסקי.

משמצאנו כי הנכסים משמשים כעסק העיקרי של העוררת, ובהיעדר ראיה לכך שמדובר במחסנים אשר משמשים משרדים / חנויות / עסק אחר של העוררת, אין מקום לסווג נכס זה בסיווג "מחסנים".

עיינו בהחלטות וועדת הערר שצירפה העוררת בעניין שאהא ובעניין גדיש. אין בהחלטות אלו כדי לשנות ממסקנתנו כי בעובדות במקרה שבפנינו אין מדובר במחסנים.

באשר לטענה כי יש לאחד את כלל הנכסים לנכס אחד; הסמכות לאיחוד ופיצול נכסים נתונה לשיקול דעתו של מנהל הארנונה וממילא אינה בסמכותה העניינית של הוועדה.

סיכומם של דברים;

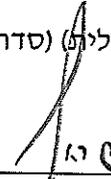
על פי העובדות שהוצגו בפנינו מסקנתנו היא כי הנכסים אינם עונים על התנאים המצטברים הקבועים בסעיף 3.3.2 לצו הארנונה ולפיכך אין מקום לסווגם כ"מחסנים".

הערר נדחה. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום: 6/10/2021

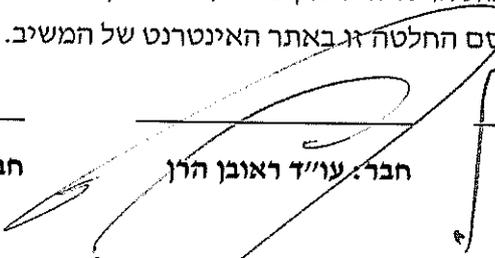
בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א – 2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

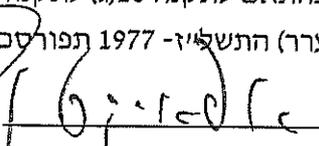
בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועד ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.


י. יעקב

חבר: רו"ח יעקב ישראל

קלדנית: ענת לוי


חבר: עו"ד ראובן הרן


יור: עו"ד אפרת א. קפלן

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

ערר מס' 140021674

שליד עיריית תל-אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: עמי א.א שרותים ונכסים בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

צד שלישי: אר.די.די אופיס טריידינג בע"מ

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב ד"ר ולטר מוזס 3, תל-אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000444658 ח-ן ארנונה מס' 11116030 בשטח 134 מ"ר.

אין מחלוקת כי העוררת הינה הבעלים של הנכס, המצוי בקומת הקרקע במגדלי אלון בתל אביב – יפו. לטענת העוררת, ביום 6/11/2018 היא חתמה על הסכם שכירות עם צד שלישי, חברת אר.די.די אופיס טריידינג בע"מ. לטענתה, בהתאם לחוזה השכירות נקבעה תקופת השכירות למשך 24 חודשים החל מיום 1/12/2018 ועד ליום 31/11/2020. חוזה השכירות לא צורף לכתב הערר או לתצהירי העוררת.

העוררת טוענת כי החל מחודש יולי 2019 המתאות הצד השלישי לא כובדו על ידי הבנק, ולפי טענתה הצד השלישי המשיך לנהל את עסקיו מן הנכס. לטענתה, ביום 8/1/2020 היא שלחה לצד השלישי תוספת להסכם שכירות אשר לא נחתם, הצד השלישי לא שילם את חובותיו ולא פינה את המושכר. ביום 12/2/2020 נשלח מכתב התראה וביום 23/2/2020 הוגשה תביעה כספית בפני בית משפט השלום בתל אביב – יפו ע"ס 448,802 ש"ח. העוררת טוענת כי המשיב מעולם לא פנה אליה בכדי לאשר את הודעת חדילת החזקה של הצד השלישי מיום 20/5/2020 וכי הצד השלישי החזיק בנכס עד סוף תקופת השכירות, כלומר עד לחודש נובמבר 2020. לטענתה, ביום 20/4/2021 התקבל פסק דין בתביעה הכספית לטובת העוררת. העוררת לא צירפה כל ראיה התומכת בטענותיה, ובכלל זה אף לא צירפה את כתב התביעה או את פסק הדין של בית המשפט בתביעה שהגישה כנגד הצד השלישי.

העוררת טוענת כי הצד השלישי לא פינה את המושכר, החזיק בו ללא תשלום והשאיר בו ציוד רב ולכן יש לבטל את חיובי הארנונה על שמה של העוררת.

כעולה מן החומר בתיק הערר, ביום 20/5/2020 מסר הצד השלישי הודעת חדילת חזקה בנכס, ובעקבותיה, ובהתאם לסעיף 325 לפקודת העיריות, הועבר הרישום בספרי העירייה על שמה של העוררת, כבעלים של הנכס וכבעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס. יודגש, כי על אף שהצד השלישי הודיע בהודעת החדילה כי עזב את הנכס ביום 31/1/2020, המשיב רשם את העוררת כמחזיקה בנכס החל מיום מסירת ההודעה, כלומר החל מיום 20/5/2020.

בדיון המקדמי בערר מיום 21/10/2020 טען מר דודי וולק, נציג העוררת, כי אין לעוררת אפשרות להשכיר את הנכס, מאחר ונמצאים בו חפצים של הצד השלישי והוא נעול. באותו מועד החליטה הועדה כי המשיב יבחן את המצב העובדתי בנכס, לאחר שהתברר כי ככל הנראה נערכה ביקורת בנכס בסמוך למועד הדיון.

לתצהיר המשיב צורף דו"ח ביקורת מיום 14/10/2020, בו צוין כי "מבחוץ ניתן לראות מדפים ריקים וכמה ארגזים עם ציוד". בתמונות נראים שלטים "להשכרה" בבלעדיות מטעם סוכנות AG. יצוין, כי ביקורת זו נערכה לפני מועד הדיון המקדמי בו נטען כי לא ניתן להשכיר את הנכס.

בדיון ההוכחות מיום 3/3/2021 השיב מר דודי וולק לשאלות ב"כ המשיב כי הוא מסכים שמן התמונות שצורפו לדו"ח הביקורת עולה כי בנכס לא מתבצעת מכירה, הוא אינו עובד, אין בו פעילות עסקית והוא אף אישר כי השלט להשכרה נתלה מטעם העוררת. לפי עדותו, בראשית חודש אוקטובר החליטה העוררת להציג את הנכס בפני שוכרים פוטנציאליים ובחודש נובמבר 2020 העוררת פינתה את הציוד של השוכרת, לרבות מצלמות, מידוף וקרטונים.

בסיום דיון ההוכחות, ובאופן חריג, הורתה הוועדה על צירוף השוכרת כצד שלישי לתיק, והורתה על הגשת תצהיר מטעם הצד השלישי בתוך 30 יום. הוועדה הורתה כי ב"כ המשיב תודיע בתוך 14 יום האם בכוונתה לחקור את הצד השלישי על תצהירו, והבהירה, כי בהיעדר תצהיר מטעם הצד השלישי הועדה תהא מוסמכת ליתן החלטה כנגדו. בתיק נמצא אישור של נציג העוררת כי הוא מסר את החומרים לידי הצד השלישי. לא הוגש תצהיר מטעם הצד השלישי.

בפתח הדברים נציין כי מדובר בסכסוך בין העוררת ובין הצד השלישי, שהעירייה אינה צד לו והוועדה אינה מוסמכת להכריע בו. כידוע, הנתוב המנהלי אינו הנתוב המתאים לבידור המחלוקות בין העוררת ובין הצד השלישי – השוכרת, וכעולה מסיכומי העוררת היא אכן נקטה בהליכים משפטיים כנגד השוכרת, ולפי טענתה בסיכומים היא אף זכתה בהליכים אלו. מאחר ופסק הדין לא צורף לסיכומים, לא ניתן לדעת האם יש בו כדי להשליך על ענייננו והאם העוררת תבעה מן הצד השלישי שיפוי בגין חיובי הארנונה נושא הערר. כך או כך, סמכות הוועדה מצומצמת אך ורק למחלוקת בין העוררת ובין העירייה, קרי, לשאלה האם שינוי רישום המחזיקים בנכסים על ידי המשיב על שם העוררת נעשה כדין.

מכאן, כי עלינו לקבוע, על פי החומר שבפנינו, האם העירייה פעלה כדין כאשר רשמה את העוררת כמחזיקה בנכס נושא הערר, כמשמעותו של מונח זה בסעיפים 1 ו-269 לפקודת העיריות.

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

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

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

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

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

"מחזיק – למעט דייר משנה".

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

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

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

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

במקרה שבפנינו אין חולק כי השוכרת – הצד השלישי נרשמה כמחזיקה בנכסים בהתאם לחוזה שכירות עם העוררת, ואין חולק כי השוכרת מסרה הודעת חדילה (ללא תיאום עם העוררת) ובעקבות כך הועבר הרישום על שם העוררת.

כידוע, העירייה מנהלת רישומים בדבר זהות המחזיקים בנכסים בתחום שטחה העירוני, בהתאם להודעות הנמסרות על ידי בעלים ומחזיקי נכסים. פקודת העיריות מטילה חובה אקטיבית, הן על הבעלים והן על המחזיק בנכס להודיע בכתב לעירייה על כל שינוי שכזה. הרציונאל שבבסיס סעיפים אלו הוא הקלת הנטל המוטל על העירייה לגבות את המס, ולו מפאת העובדה שביצוע בדיקה באשר לזהות המחזיק דה פקטו בכל נכס עלולה להוות נטל שהרשות לא תוכל לעמוד בו בהיעדר המשאבים הנחוצים לכך.

על פי הפסיקה, בנסיבות מסוימות לא יכולה הרשות לנהוג תוך עצימת עיניים והתעלמות מנתונים הזועקים כי עליה לבדוק באופן אקטיבי בעצמה אם חל שינוי בהחזקה בנכס מסוים. בפסק הדין בב"מ 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה (1988) בע"מ (להלן – "עניין דור אנרגיה") קבע כב' הש' דנציגר כי ייתכנו אף מקרים מסוימים בהם תוחזק הרשות המקומית כמי שמעלה בתפקידה כנאמן הציבור, קרי, התרשלה בבדיקה באשר למצב הבעלות או החזקה של נכס מסוים בשטחה.

בעניין דור אנרגיה קבעה כב' השופטת עדנה ארבל כי קיימות נסיבות בהן ידיעה בפועל של הרשות המוסמכת לגביית ארנונה בדבר שינוי זהות המחזיק בנכס, החלטת העירייה להמשיך ולחייב את המחזיק היוצא היא בלתי סבירה ואף אינה עולה עם חובת ההגינות. על הרשות לפעול בהגינות בעת גבייתם של תשלומים אלו, ובמקרים בהם קיימת ידיעה בפועל מצד העירייה אודות שינוי זהות המחזיק בנכס בפועל, ישיבתה בחיבוק ידיים אינה מתיישבת עם חובת הגינות זו.

מן החומרים שבפנינו התברר כי העוררת פעלה למיצוי זכויותיה המשפטיות, הגישה תביעה כספית כנגד הצד השלישי ולפי טענתה אף זכתה בה. על אף טענות העוררת, היא פעלה לפחות החל מראשית חודש אוקטובר להשכרת הנכס (כלומר – לכל הפחות ממועד זה היו ברשותה מפתחות לנכס, ולא הובהר מדוע לא היו בידיה, כבעלים, מפתחות קודם לכן) והיא פינתה את הציוד של השוכרת מן הנכס. הטענה כי הצד השלישי המשיכה להחזיק בנכס על אף הודעת חדילת החזקה, וכי היא השאירה ציוד שלא ניתן היה לפנותו – לא הוכחה, וממילא אין בעובדה שהשוכרת הותירה ציוד בנכס כדי ללמד על כך שהיא בעלת מירב הזיקות לנכסים לאחר יום 20/5/2020, כפי שעולה מכלל נסיבות העניין.

מכל האמור לעיל עולה כי בהיעדר ראיה כלשהי לכך שהצד השלישי המשיכה להחזיק בנכס לאחר 20/5/2020, ובניגוד להודעת החדילה, העברת הרישום על שם העוררת כבעלים של הנכס נעשתה כדין. נדגיש, כי הטענה כי חוזה השכירות בין העוררת והשוכרת היה בתוקף אינה מועילה לעוררת, שכן עצם הזכות המשפטית להחזיק בנכס אינה מלמדת על החזקה בפועל, ובפרט אינה מלמדת על בעל מירב הזיקות לנכס לצרכי רישומו של מחזיק לצרכי ארנונה.

סיכומם של דברים ;

התרשמנו שהעוררת נסמכת על חוזה השכירות שלה עם השוכרת, לכן מצאנו לנכון לשוב ולחדד את זאת שטענה אזרחית – חוזית בין העוררת ובין השוכרת מן הראוי שתתברר בפני בית המשפט האזרחי המוסמך ולא בפני וועדה זו.

ברור כי טענותיה של העוררת כנגד השוכרת – הצד השלישי, מכח חוזה השכירות, שמורות לה, והחלטתנו מתייחסת אך ורק למצב הדברים לצרכי רישום המחזיק בנכס בספרי עירייה.

בהתאם לסעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה תבות הארנונה העיקרית בגין נכס כלשהו לעולם תחול על בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. באופן רגיל, בעלים של נכס הוא בעל הזיקה הקרובה ביותר אליו, אלא אם יש מי שעושה שימוש בנכס כגון ברשות / שוכר.

בשים לב לכך שהשוכרת – הצד השלישי, על פי העובדות המתוארות, הודיעה למשיב כי היא אינה מתזיקה עוד בנכס - נרשמה העוררת, כבעלים של הנכס, כמחזיקה בנכס.

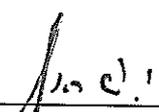
משהגענו למסקנה כי המחזיק בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס בתקופת המחלוקת היא העוררת, הרי שלא נפל כל פגם בהחלטת המשיב לרשום את העוררת כמחזיקה בנכס על פי הודעת החדילה.

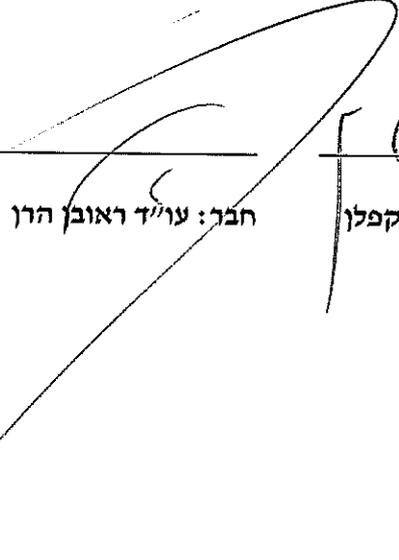
הערר נדחה.

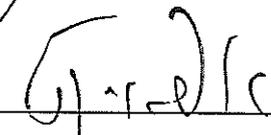
ניתן בהיעדר הצדדים ביום: 6/10/2004

בהתאם לסעיף 215 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

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


חבר: רוי"ח מיעקב ישראלי
קלדנית: ענת לוי


חבר: עו"ד ראובן הרן


יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל-אביב – יפו

ערר מס' 140021913

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העורר: שלום חנוך

נגד

המשיב: מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב – יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב לוינסקי 39, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000127488 ח-ן ארנונה מס' 11114690 שגודלו 135 מ"ר.

העורר טוען כי הנכס מחולק לשני משרדים, וכי רק אחד מהם מושכר לשוכר, ואילו השני ריק. לטענתו, יש לפטור אותו מתשלום ארנונה בגין השטח שאינו מושכר, בהיותו ריק מכל חפץ ואדם, ובהתאם ל תקנה 13 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה בארנונה), התשנ"ג – 1993 (להלן – "תקנות הסדרים").

בתשובת מנהל הארנונה מיום 9/7/2020 להשגה שהגיש העורר, השיב מנהל הארנונה כך:

1. לעניין בקשתך להנחת נכס ריק נשיבך כי בביקורת מצאנו כי בנכס ישנה פעילות ונעשה בו שימוש. הנחה זו ניתנת רק כאשר הנכס ריק מכל חפץ ואדם ולא נעשה בו כל שימוש ולפיכך אין באפשרותנו להיענות לבקשתך.

2. הנכס מחויב (כך במקור – הערת הוועדה) בארנונה ע"פי השימוש שנעשה בו בפועל. בביקורת שערכנו במקום נמצא כי השימוש הינו "משרדים" ומכאן שלא נוכל להיענות לבקשתך לשינוי הסיווג והחיוב יוותר על כנו".

כנגד החלטה זו הוגש הערר שבפנינו.

בפנינו דו"ח ביקורת שנערך על ידי החוקר מר אסף דניאל ביום 6/7/2020. בדו"ח ציין החוקר כי השטח המסומן כחול "נמצא ריק מכל חפץ או אדם, הנייל מסר כי מבקש פטור נכס ריק עבור שטח זה רטרוד מחודש יוני". באשר לשטח המסומן כתום החוקר ציין כי " בשטח זה נראו עמדות ממוחשבות ועובדים, הנייל מסר כי שטח זה פעיל והמקום משמש כמשרד רו"ח". החוקר ציין בדו"ח כי " הכניסה לשטח המסומן כתום היא דרך השטח המסומן כחול".

בכתב התשובה שהגיש המשיב ביום 3/8/2020 טען המשיב כי "רק לאחר שהנכס יפוצל באופן פיזי, ובנוסף, יעמוד בזכות עצמו, עם כניסה נפרדת, יוכל המשיב לשקול להכיר בשטח העורר כשטח נפרד ועצמאי מכלל הנכס" (ההדגשה אינה במקור – הערת הוועדה). ניתן להניח כי עמדה זו של המשיב נשענה על ממצאי הביקורת, מהם ניתן להסיק כי אין כניסות נפרדות לשטח הכתום ולשטח הכחול וכי הכניסה לאחד מהם הינה דרך האחר.

בסמוך לאחר הגשת כתב התשובה, ביום 4/8/2020, התבקשה ביקורת נוספת בנכס. כעולה מדו"ח ביקורת מיום 16/8/2020, שנערך על ידי החוקר מר אלחנן טרבלסי, "בשיחת התראה לפני הגעה לביקורת שנערכה מול שלום (הפונה) הגייל ביקש לבטל את הפנייה כיוון שלדבריו הוא עומד להשכיר את הנכס". המשיב לא פירט מדוע התבקשה ביקורת נוספת לאחר הגשת כתב התשובה לערר. בדיון ההוכחות השיב העורר לשאלת ב"כ המשיב כי החל מחודש אוקטובר 2020 הוא השכיר את הנכס כולו לחברה אחת בשם איזי.

בדיון המקדמי בערר מיום 4/11/2020 טען העורר ביחס למסקנות דו"ח הביקורת כי: "המסקנות אינן נכונות. יש 3 דלתות. דלת ראשית ועוד 2 דלתות נפרדות". בסיום הדיון המקדמי הורתה הוועדה על הגשת תצהירים וקביעת התיק לדיון הוכחות.

בתצהירו של החוקר מר אסף דניאל הוא פירט כך: "לנכס בכללותו יש כניסה ראשית אחת (המסומנת בחץ מודפס בתשריט שצורף לדו"ח הביקורת... וכן מבואה קטנה משותפת בין הכניסה הראשית הגייל לבין 2 דלתות פנימיות המובילות אל 2 השטחים בנכס שסימנתי בכתום ובכחול בתשריט המדידה... השטח שסימנתי בכחול בתשריט המדידה נמצא ריק, והשטח שסימנתי בכתום בתשריט המדידה נמצא בשימוש...".

העורר הצהיר בתצהירו כי "לכל משרד כניסה עם דלת ומנעול ואין שטח רציף ואינטגרלי בין המשרדים".

בעקבות דיון הוכחות שהתקיים ביום 9/6/2021 הוסכם בין הצדדים כי: "מוסכם שגם בעת הבדיקה היו שתי דלתות שמובילות לשני משרדים ודלת ראשית עם קודן שאחריה יש מבואה כניסה קטנה". נעיר, לא ברור כיצד הסכמה זו מתיישבת עם האמור בדו"ח הביקורת מיום 6/7/2020.

בנסיבות אלו, ולאור עמדת המשיב בכתב התשובה, משהובהר, על פניו, כי מדובר בכניסה ראשית, במבואה משותפת, וכי לכל אחד מהמשרדים כניסה נפרדת, מן הראוי היה כי כבר באותה עת ישקול המשיב לפצל את הנכס לשני נכסים – כפי שביקש העורר מלכתחילה. החלטה שכזו, בין אם אפשר לפצל את הנכס ובין אם לאו לא התקבלה. כך או כך, גם אם ישנה מבואה משותפת, ככל שנמצא כי הכניסה לאחר המשרדים אינה דרך המשרד השני, כפי שנראה היה קודם לכן, קשה לקבל את הטענה כי מדובר בשטח "רציף ואינטגרלי" כפי שטען המשיב בסיכומיו, וספק אם מתקיים הרציונאל עליו הצביעה ב"כ המשיב בסיכומיה, בין היתר מאחר ולא דובר אז במחזיק במבנה אוטונומי ושלם הבוחר להשאיר חלק ממנו ריק, אלא במשכיר שפיצל את הנכס, ככל הנראה במהלך תקופת הקורונה (כך עלה רק במהלך דיון ההוכחות לאחר שהובהר כי מאוקטובר הנכס הושכר לאחר הגשת הערר ולאחר הדיון המקדמי לשוכר אחד) לשני נכסים נפרדים והשכיר רק אחד מהם.

מכל מקום, העורר צירף לערר את הסכם השכירות עם השוכר מר יקים שטרית, בו צוין כי "המשכיר מעוניין להשכיר לשוכר חלק מהמושכר כ- 35 מ"ר לפי תשריט... שמהווים 26% מהשטח הכולל של הנכס". עוד הוסכם, כי בנוסף לדמי השכירות ישלם השוכר את הוצאות הארנונה. מדברי ב"כ המשיב בדיון המקדמי עולה כי המשיב ככל הנראה סירב לרשום את השוכר כמחזיק בנכס, מאחר ותקופת השכירות פחותה משנה אחת.

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

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

עוד קובעות התקנות כי הגדרת בנין תהיה לפי סעיף 269 לפקודת העיריות (נוסח חדש), אשר קובע כך:

"בניין – כל מבנה שבתחום העירייה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה, למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או בחלקו".
(ההדגשה שלנו – הערת הוועדה).

למעשה, וכאמור בסעיף 3 לכתב התשובה מטעם המשיב לערר, יש לראות בטענות העורר כבקשה לפצל את הנכס לשתי יחידות שומה נפרדות ועצמאיות, או, לחילופין, כדרישה להכיר ב"חלק מבניין", שהוא יחידה בעלת כניסה נפרדת, כנכס ריק. המשיב לא טען באשר לאפשרות להכיר בחלק מבניין כנכס ריק ואף לא טען כי יש לראות בבקשה כאילו נזנחה על ידי העורר בהמשך, כאשר ביקש לבטל את הביקורת לאחר הדיון בערר, ולא ברור אם הדבר הובהר לו בהיותו לא מיוצג.

שאלת היותו של הנכס יחידת שומה נפרדת, נתונה לשיקול דעתו של מנהל הארנונה. שיקול דעת זה אמור להיות מושפע ממצבו הפיסי של הנכס ואופן השימוש בו על ידי המחזיק. מן הממצאים שהובאו בדיון ההוכחות עולה כי במקרה זה אין מדובר בהכרח ב"חלוקה רעיונית" או "חלוקה מלאכותית", כנטען על ידי המשיב בדיון המקדמי ובסיכומים. בהתאם לפסיקה, במשרדים בהם קיים מעבר פנימי בין משרד למשרד אחר, לא תוכר הבקשה של מחזיק במשרד אחד להירשם כמחזיק במשרדו. ר' למשל ע"מ"נ (ת"א) 294/06 אי.בי.אי אמבן ניהול השקעות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו וע"מ"נ 12-01-32765 מ.ל.ד. השקעות בנדל"ן בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו. האפשרות להירשם כמחזיק נפרד קמה כאשר מדובר בהפרדה ברורה לחדרים, בהם פועל כל מחזיק ומחזיק בנפרד לפי תחום עיסוקו ופעולתו, למשל, כאשר יש כניסות ויציאות נפרדות ואין אפשרות להיכנס מחלק אחד של הנכס לחלק אחר שלו. ע"מ"נ (ת"א) 137/07 רוסטוביץ גלעד ושות' נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב.

לאור הממצאים שהוסכמו בדיון ההוכחות, ולאור עמדת המשיב בכתב התשובה, מתבקש היה כי המשיב ישקול את בקשת העורר (שלא היה מיוצג) לפיצול הנכס לאחר שהתבררו במהלך הערר העובדות לאשורן לפיהן, על פניו, אין מניעה לפיצול. המשיב לא טען לעניין האפשרות להעניק פטור נכס ריק לחלק מבניין, ובנסיבות מקרה זה, בהיעדר סמכות להכריע בשאלת פיצול הנכס, אנו מורים למשיב לקבל החלטה בבקשת העורר לפצל את הנכס ששטחו 135 מ"ר לשני משרדים בתוך 30 יום. על החלטה זו להינתן בשים לב לתיקון וההבהרות שעלו בעקבות דיון ההוכחות. לאחר החלטה זו, על המשיב לתת החלטה בבקשה לפטור בגין נכס ריק, בהתבסס על ההחלטה בבקשה לפיצול הנכס בתקופה שבמחלוקת (מיום 16/5/2020, גם אם נתקבל פטור קורונה בגין חלק מן התקופה, ועד לחודש אוקטובר 2020, ככל שאכן נרשם מתזיק חדש בנכס).

הערר מתקבל בחלקו, באופן שעניינו של העורר מוחזר למשיב למתן החלטה מחודשת; המשיב יקבל החלטה בבקשה לפיצול הנכס לשתי יחידות שומה נפרדות החל מיום 16/5/2021 בשים לב לעובדות המוסכמות במהלך הערר, וכפועל יוצא יכריע בבקשה לפטור נכס ריק בשים לב לממצאי הביקורת מחודש יולי 2020.

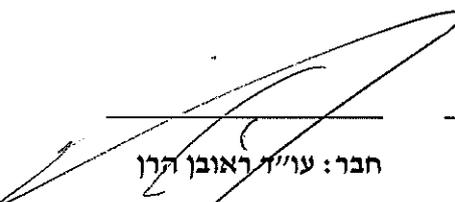
למען הסר ספק; ככל שבקשת העורר תידחה, שמורה לו הזכות להגיש ערר כנגד ההחלטה. המשיב יישא בהוצאות העורר בסך 500 ש"ח.

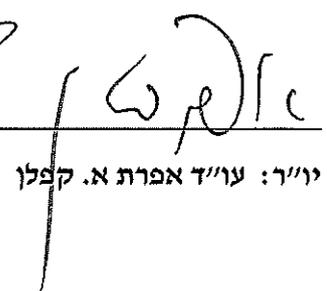
בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת ההחלטה.

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

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 6.10.21


חבר: רו"ח יעקב ישראלי


חבר: עו"ד ראובן הרן


יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

קלדנית: שני מראד

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן
חבר: עו"ד ראובן הרן
חבר: רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: סייבר הט בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב – יפו

החלטה

הערר ותיאור ההליכים בתיק

1. העוררת מחזיקה בנכס ברח' מנחם בגין 52 בתל אביב – יפו בשטח 502 מ"ר נכס מס' 2000434829.
2. העוררת היא חברה שעיסוקה בתחום הסייבר. העוררת מפתחת תוכנות בתחום הסייבר והגנת המידע. העוררת פיתחה וממשיכה לפתח מערכת חכמה המספקת פתרונות כוללים בתחום הסייבר, לצורך מניעה או צמצום של איומי הסייבר הקיימים. המערכת מותקנת במחשבי הלקוחות. העוררת ממשיכה ומלווה את לקוחותיה בשירותי אנליסטיים המנתחים את האיומים על הלקוחות ונותנים להם מענה.
3. המשיב חייב את העוררת בארנונה כללית לשנת 2019 בסיווג "בנינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר" לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה. העוררת הגישה השגה למנהל הארנונה אצל המשיב, בטענה כי הסיווג הנכון לעיסוקה הוא "בית תוכנה" לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה. ביום 08.04.2019 דחה מנהל הארנונה את ההשגה. מנהל הארנונה השיב כי בהתאם לביקורת שבוצעה בנכס ביום 13.03.2019, נמצא כי עיקר פעילות החברה הוא מתן שירות לחברות בתחום הסייבר (זכות השימוש במוצר). לפיכך, לגישת מנהל הארנונה, פעילות החברה אינה עונה על התנאי שבסעיף 3.3.3 לצו הארנונה, לפיו כדי שהחברה תוכר כבית תוכנה לצרכי הסעיף, עיסוקה צריך להיות ייצור תוכנה.
4. כנגד החלטת מנהל הארנונה הוגש ערר זה. ביום 03.06.2020 הודיעו הצדדים לוועדת הערר בהודעה מוסכמת, כי ההחלטה שתתקבל בערר תחול גם על שנת המס 2020, מבלי שיהיה על העוררת להגיש ערר נפרד לשנה זו, בכפוף לכך שלא חל בשנת 2020 שינוי עובדתי בנכס

או שינוי שבדין. הסכמת הצדדים קיבלה ביום 03.06.2020 תוקף של החלטת ועדת הערר, ולכן החלטה זו תחול כאמור, על שתי שנות המס, 2019 ו- 2020.

5. העוררת הגישה תצהיר מטעמה תתום ע"י מר דודו חנסנסון, שתפקידו יזם וסמנכ"ל תפעול וכספים בעוררת. בתצהירו תיאיר המצהיר את פעילות העוררת ופירט את חלוקת כח האדם שבה. כמו כן צורפו לתצהיר מספר נספחים אליהם התייחס המצהיר בתצהירו.

6. המשיב הגיש תצהיר מטעמו שכלל את דו"ח הביקורת בנכס, מיום 13.03.2019 ע"י חוקר חוץ מטעם המשיב מר יוסי שושן. ביום 05.02.2020 הודיע ב"כ המשיב לוועדה כי החוקר מר יוסי שושן סיים את העסקתו אצל המשיב, ולא ניתן לזמנו לחקירה בפני הוועדה. לפיכך קיבל המשיב את הסכמת העוררת, כי דו"ח הביקורת יצורף לתיק כחלק מחומר הראיות ללא חקירתו של עורך הביקורת. יחד עם זאת, נקבע כי אין בהסכמת העוררת משום הודאה או הסכמה לאמור בדו"ח הביקורת ונשמרת זכותה להתנגד לאמור בדו"ח. בעקבות הודעת המשיב הנ"ל ניתנה החלטה ביום 05.02.2020 לפיה בהתאם להסכמת הצדדים דו"ח הביקורת יצורף לחומר הראיות בתיק וכי לעוררת שמורה הזכות להתנגד לאמור בדו"ח. יוקדם וייאמר כבר כעת כי העוררת לא הביעה התנגדות בשום שלב מאוחר יותר במהלך הדיון, לאמור בדו"ח הביקורת או בחלק כלשהו ממנו.

7. בישיבת ההוכחות שהתקיימה ביום 01.07.2020, נחקר המצהיר מטעם העוררת ע"י ב"כ המשיב. כן ענה העד מר חנסנסון לשאלות חברי הוועדה. הוועדה נעתרה לבקשת ב"כ העוררת ואיפשרה לנציגי העוררת להציג לוועדה את המערכת שפותחה ע"י העוררת על גבי מחשבו האישי של נציג העוררת, תוך מתן הסבר קצר על פעולת המערכת. לאור הצגת המערכת איפשרה הוועדה למשיב להגיש ראיות נוספות לאחר שישקול נחיצותן.

8. ב"כ המשיב הודיע בהמשך כי אין בכוונתו להגיש ראיות נוספות והתיק נקבע לסיכומים. הצדדים הגישו את סיכומיהם, כולל סיכומי תשובה שהוגשו ע"י העוררת ביום 10.11.2020 ברשות מהוועדה.

טענות העוררת

9. העוררת טוענת כי עיסוקה בנכס עונה להגדרת "בתי תוכנה" אשר בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה, באשר עיסוקה העיקרי הוא ייצור תוכנה. כמו כן, לטענתה, מאחר וקיים סיווג ספציפי לבית תוכנה, הרי יש להעדיף סיווג זה על הסיווג השירי של "בניינים שאינם משמשים למגורים".

10. לטענת העוררת, מבחינה עובדתית, עיסוקה של העוררת הוא בתחום הסייבר והגנת המידע. העוררת מפתחת מערכת חכמה מבוססת תוכנה שפותחה על ידה, המספקת פתרונות כוללים ללקוחותיה בתחום הסייבר, על מנת שמנהלי האבטחה אצל הלקוחות יוכלו לנהל ולשלוט במרחבי הרשת תוך צמצום איומי הסייבר עליהם.

11. המערכת המפותחת ע"י העוררת מותקנת במחשבי לקוחותיה והלקוחות רוכשים רישיון שימוש במערכת (מנוי) לתקופה ספציפית בד"כ 24 – 36 חודשים. המערכת מנתחת בעצמה ונותנת מענה לתקיפות סייבר. בנוסף ניתנים ללקוחות שירותי ניטור שליטה ובקרה כחלק בלתי נפרד ממכירת המוצרים. שירות זה ניתן ע"י אנליסטים שהם עובדי העוררת, היושבים במרכז ניטור שליטה ובקרה (SOC – Security Operating Center) הנמצא בנכס. אותם אנליסטים שהם אנשי תוכנה אוספים ומנטרים את המידע המגיע מהמערכת המותקנת במחשב הלקוח, חוקרים את מהות התקפת הסייבר ומקורה ונותנים פתרון ללקוח.

12. העוררת הציגה כחלק מראיותיה את אישור רשות המיסים ובסיכומיה ציטטה חלקים נרחבים ממנו, המעידים, לטענתה, כי רשות המיסים בדקה ומצאה כי העוררת היא "מפעל תעשייתי" כמשמעותו בחוק עידוד השקעות הון התשי"ט 1959 וכן כי העוררת עוסקת בייצור תוכנה.

13. לטענת העוררת רוב עובדיה עוסקים בייצור תוכנה ואם נצרף את הוצאות המחקר והפיתוח להוצאות צוות התגובה (האנליסטים), עולה כי עיקר הוצאות השכר שלה הן לאנשי התוכנה.

14. טענתה המשפטית של העוררת היא כי כתיבת תוכנה (קרי פיתוח המערכת שפיתחה וכן השדרוגים) מהווה פעולת ייצור והיא "בבחינת דבר מוחשי גם אם בסופו של יום הוא מותאם ללקוחות ספציפיים" (עמ"נ ת"א 147/03 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' טאי מידל איסט בע"מ (פורסם בנבו)). בנוסף מאזכרת העוררת את עמ"נ 1368-09-16 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב. (להלן: "פס"ד חשבשבת"), שם קבע כב' בית המשפט כי מתן שירות ותמיכה טכנית לתוכנה שנמכרה, כולל שידרוג התוכנה והשבחתה מעת לעת, הם פרקטיקה עסקית מקובלת והכרחית בענף בו עסקה העוררת שם, ומהווה חלק אינטגרלי והכרחי מפעילות ממכר התוכנה. לפיכך קבע בית המשפט כי אין בכך משום שינוי מעיסוקה העיקרי שהוא ייצור תוכנה והיא זכאית לתעריף ארנונה של "בית תוכנה".

טענות המשיב

15. המשיב אינו חולק כי העוררת עוסקת בנכס בתחום הסייבר, וגם כי העוררת פיתחה וממשיכה לפתח תוכנה המהווה את הבסיס לעיסוקה. עם זאת לטענת המשיב בסיס עיסוקה של העוררת הוא מתן שירות מתמשך, אשר מתבסס על התוכנה שפותחה על ידה. לטענת המשיב, עיקר עיסוקה של העוררת, הן מבחינת כח האדם העוסק בכך והן מבחינת הכנסותיה, הוא השירות שניתן ללקוחות לניטור איומי הסייבר ומתן הפתרונות לאיומים הספציפיים, כפי שהם מאותרים מעת לעת.

16. המשיב טוען כי הרוב המכריע של הכנסותיה אינו נובע ממכירת תוכנה ללקוחות שונים, אלא מגיע מלקוח אחד והוא חברת הבת של העוררת הנמצאת בחו"ל. חברת הבת היא זו המוכרת את התוכנה לכל הלקוחות מחוץ לישראל המהווים 90% ממשתמשי התוכנה. לשיטת המשיב לעוררת אין הכנסות ממכירת תוכנה, ומכירותיה נעשות ע"י חברת הבת, לכן אין לעוררת פעילות של בית תוכנה ואין להכיר בה כבית תוכנה לצרכי ארנונה.

17. לעניין התפלגות ההכנסות וההוצאות של העוררת, טוען המשיב כי העוררת לא הוכיחה את מקור הכנסותיה, ולכן לא עמדה בנטל להוכיח כי הכנסותיה מפיתוח ומכירת תוכנה מהווה את עיקר הכנסותיה. מאידך, בצד ההוצאות, טוען המשיב כי עיון בדו"ח הכספי מעלה כי הוצאות העוררת למחקר ופיתוח עמדו על כ-2.2 מיליון ₪, ולעומת זאת היא מוציאה כ-4.9 מיליון עבור הוצאות הנהלה וכלליות וכ-1.24 מיליון בגין מכירות ושיווק. מכאן מסיק המשיב כי פיתוח תוכנה אינו עיסוקה העיקרי של העוררת.

18. לעניין טענת העוררת כי בהתקיים סיווג ספציפי ל"בית תוכנה", יש להעדיף את סיווג העסק לתוך הסיווג הספציפי אל מול הסיווג הכללי והשירי, טוען המשיב כי לא די בכך שקיים סיווג ספציפי, אלא יש להוכיח כי הסיווג הספציפי תואם את השימוש למעשה שנעשה בנכס ע"י הנישום. לטענת המשיב, העוררת לא עמדה במבחנים לעניין "בית תוכנה". לעניין המבחן הכמותי היא לא הוכיחה כי גודל השטח המשמש לפעילות ייצור תוכנה הוא עיקר שטח הנכס לעומת הפעילות האחרת המבוצעת בו, וגם לא עמדה במבחן המהותי, מאחר ולשיטת המשיב פעילות ייצור התוכנה איננה הפעילות העיקרית בנכס.

19. לפיכך יש לדעת המשיב לדחות את הערר.

סיכומי התשובה

20. ברשות הוועדה השיבה העוררת לסיכומי המשיב. העוררת השיבה כי המשיב מתעלם מאישור רשות המיסים שהכיר בעוררת כבית תוכנה. העוררת טוענת גם כי האנליסטים המועסקים ע"י העוררת הם אנשי מחשב ועוסקים בכתיבת קוד. לטענת העותרת שדרוגי התוכנה שנעשים ע"י העוררת במסגרת השירות שהיא מעניקה ללקוחותיה, מהווים, כשלעצמם, פעילות פיתוח מתמשכת.

21. לעניין טענות המשיב בעניין הכנסות העוררת המגיעות מחברת הבת, טוענת העוררת כי חברת הבת היא זרוע שיווקית בלבד, וכי העוררת עצמה, ולא חברת הבת, היא האחראית כלפי הלקוחות הסופיים על המוצר שנמכר.

22. כן טוענת העוררת כי המשיב טועה בניתוח הוצאות העוררת וכי ההוצאות למו"פ מגיעות כדי 30% ויותר מהוצאותיה, וגם את חלוקת ההכנסות יש לראות באופן שונה מטענת המשיב, מאחר ולטעמה "הכנסות ממתן שירותים" כאמור בדו"ח הכספי משמעותו שירותי פיתוח תוכנה.

דיון והכרעה

23. בפני הוועדה העיד מר דודו חנסנסון, המשמש כסמנכ"ל תפעול וכספים של העוררת. העד הגיש תצהיר עליו נחקר ביום 01.07.2020. הוועדה גם עיינה והתרשמה מהנספחים שצורפו לתצהיר והם: מידע וכתבות אודות העוררת (נספחים 1 ו 2); החלטת מיסוי (בהסכם) מיום 31.10.18 מטעם רשות המיסים – החטיבה המקצועית מחלקת חוקי העידוד בעניין הכרה בעוררת כ"מפעל תעשייתי" והכרה בהכנסותיה כ"הכנסה מועדפת" כמשמעותם בחוק

- לעידוד השקעות הון התשי"ט 1959 (להלן: "אישור רשות המיסים") (נספח 3); טופס הבקשה לסיווג כבית תוכנה שהוגש למשיב (נספח 4); דוגמה להסכם התקשרות עם לקוח (נספח 5); דו"ח כספי לשנת 2018 ומאזן בוחן לשנת 2019 (נספחים 6, 7).
24. כן עיינה הוועדה בדו"ח הביקורת מיום 13.03.2019 שנערך ע"י חוקר השומה מטעם המשיב מר יוסי שושן. בהתאם להחלטת הוועדה מיום 05.02.2020 ובעקבות הסכמת הצדדים, מהווה דו"ח הביקורת חלק מחומר הראיות, גם ללא חקירת עורך הדו"ח, ונשמרה לעוררת זכות להתנגד לאמור בו. העוררת לא הביעה התנגדות.
25. תיאור פעילות העוררת הופיע בתצהירו של מעד מר חנסנסון ופירוט נוסף נמסר בחקירתו בפני הוועדה. השלמה לתיאור הפעילות מצאנו בממצאי ביקורת חוץ שנערכו ע"י בוחן החוץ מטעם המשיב, אשר ביקר בנכס בו פועלת העוררת ביום 13.03.2019.
26. העוררת עוסקת בתחום הסייבר והגנת המידע. העוררת פיתחה ומפתחת מערכת חכמה, מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחות פתרונות הגנה מפני חדירות ותקיפות למערכותיהן מצד גורמים חיצוניים. המערכת שמפתחת העוררת מותקנת במחשבי הלקוחות ומתריעה על חדירות ותקיפות כאמור ויודעת לנתח אותן, לתת מענה "אנליסט ממוחשב" להתראות, להפיק דו"חות לגבי הפעולות הנדרשות, ולטפל אקטיבית באירועי חרום.
27. חלק מהלקוחות רוכשות מהעוררת רישיון שימוש במערכת ומתפעלות אותה בעצמן, כאשר הן ממשיכות לרכוש עדכוני תוכנה ושדרוגים. העוררת אוספת נתונים מהלקוחות באופן שוטף, והמערכת וכן אנליסטים של העוררת מנתחים את האירועים ומגיעים לתובנות לצורך שיפור והטמעת התובנות במערכת.
28. ללקוחות אחרים, וכהשלמה לפעולה "העצמאית" של המערכת, מפעילה העוררת שירות מאויש של צוות תגובה המורכב מאנליסטים המאיישים "חדרי סוק" (SOC – Security – Operating Center). תפקיד האנליסטים לטפל באירועים ספציפיים של חדירה או תקיפה הקורים אצל לקוח של העוררת. הצוות מבצע איסוף עיבוד וניטור של נתונים המגיעים ממערכות ההגנה והמידע אצל הלקוחות. האנליסטים עובדים באמצעות המערכת שפותחה ע"י העוררת, נותנים מענה לחדירה או להתקפה הספציפית ומגיעים לתובנות כיצד לזהות ולהתגונן מפני חדירה דומה. בהמשך נכתב אפיון המשמש לפיתוח התוכנה ושדרוגה.
29. לטענת העד מטעם העוררת, ללא המרכיב של השירות הנוסף שהיא מספקת, קרי ניטור האיזמים, השליטה, הבקרה, והפתרונות שמספקת העוררת באמצעות אנשיה, האנליסטים בחדרי ה-SOC, לא ניתן למכור את התוכנות.
30. על יסוד הראיות שהוצגו בפנינו, נראה כי העוררת עוסקת בייצור תוכנה בתחום עיסוקה, כאשר יש לקוחות הרוכשים את התוכנה הפועלת "עצמאית" במחשבי אותם לקוחות. המשך הקשר של העוררת עם אותם לקוחות מתבצע כאשר העוררת מבצעת שידרוג או שינוי של התוכנה ואלו מוצעים ללקוחות לרכישה, וכן שירותי תמיכה טכנית בשימוש

בתוכנה. יחד עם זאת ללקוחות אחרים מספקת העוררת שירות נוסף על בסיס מנוי שוטף במסגרת הפעלת "חדרי סוק", בו פועלים האנליסטים המומחים של העוררת לניטור ותגובה על אירועי חדירת ותקיפת סייבר המתבצעים כנגד הלקוחות.

31. בכך, שונה עניינה של העוררת ממקרים אחרים בהם נדחו עררים שהוגשו בטענה לסיווג כבתי תוכנה,, כאשר נקבע כי העוררות שם אכן פיתחו תוכנה ייעודית, אולם עיסוקן אינו מכירת התוכנה כסחורה אלא מתן שירות ללקוחות המבוסס על אותה תוכנה. ראו למשל עמ"נ (ת"א) 19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו; עמ"נ (ת"א) 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו; (להלן: פס"ד ווב סנס"). עמ"נ (ת"א) 11846-01-17 טרקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן: פס"ד טרקס מערכות").

32. העוררת הציגה בפנינו מעין מודל "היברידי" לפיו חלק מעיסוקה הוא מכירת תוכנה בלבד וחלק אחר הוא מכירת המוצר כולל שירות וליווי מתמשך באמצעות האנליסטים בחדרי סוק. שירות זה מהווה חלק בלתי נפרד מעיסוקה של העוררת ולא ניתן לומר לגבי כי הוא מהווה אך ורק שירות ותמיכה בתוכנה שנמכרה. העוררת אף לא טענה זאת ואף הדגישה כי לא ניתן למכור את מוצריה ללא מתן השירות הנ"ל. לא נעלמה מעינינו הסתירה המסוימת בין טענה זו לטענה כי חלק מלקוחות העוררת אינם מנויים על השירות המתמשך. נהיה מוכנים להניח לטובת העוררת כי למרות טענה זו ישנם לקוחות הרוכשים את התוכנה ואינם נזקקים לשירותי האנליסטים בחדרי הסוק.

33. לגבי ייצור ופיתוח התוכנה עצמה, נראה כי אין מחלוקת כי זו חוסה תחת הגדרת "פעילות ייצורית". ראה לעניין זה את המבחנים שנקבעו בע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פד"י מח(1) 200, ואומצו מאז בפסקי דין רבים נוספים גם כאלו שעניינם בחיובי ארנונה, בין השאר – בר"ע 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בת"א -יפו, שם נאמר בין השאר: **"פעילות תעשייתית אינה מתקיימת עוד רק במתכונת של מפעלים עשנים. היא יכולה ללבוש גם מתכונת "היי – טקית". את הדין יש לפרש איפוא באופן שיהלום את המציאות הטכנולוגית והכלכלית דהיום"** (כבי השופט ד. ברק-ארז בסעיף 31 לפסה"ד); פס"ד ווב סנס הנ"ל, ועוד.

34. יחד עם זאת, בכך שהכרנו בפעילות ייצור התוכנה של העוררת כפעילות ייצורית, ובכך שקיבלנו כי בין השאר היא מוכרת את התוכנה כסחורה לחלק מהלקוחות, עדיין לא די לעניין ההכרעה במחלוקת שהונחה לפתחנו. סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית תל אביב לשנת 2019 (ולשנת 2020) קובע כי הזכאים לתעריף הארנונה המיוחד ל"בתי תוכנה" הם: **"בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."**

בפסה"ד בעניין ווב סנס נאמר מפי כבי השופטת שרה ברוש לעניין זה כדלקמן (סעיף 10 לפסה"ד): **"לצורך סיווג נכס בסיווג של "בתי תוכנה" נדרש לפי סעיף 3.4.3 לצו הארנונה (מס' הסעיף השתנה מאז ל 3.3.3 ר. ה), כי תתקיים בו בעיקר "פעילות ייצורית" של ייצור "תוכנה". הסעיף כולל בחובו שלשה מונחי מפתח: "בעיקר" ייצור" ו "תוכנה". המונח "בעיקר" מכוון בעיני, הן למבחן כמותי והן למבחן מהותי. במסגרת המבחן הכמותי יש לבחון את גודלו של השטח בו מתקיימת פעילות ייצורית לעומת גודלם של השטחים המשמשים לפעילות אחרת. מבחן זה אינו רלבנטי למקרה זה, לנוכח מצאי הביקורת מיום**

27.1.08 לפיהם "עמדות העבודה של העובדים מעורבות בשטח". במסגרת המבחן המהותי, יש לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות המתבצעת בנכס".

35. מאחר וקיבלנו כי מתבצעת בנכס פעילות ייצורית של ייצור תוכנה, נותר לקבוע האם מתמלא בענייננו התנאי הנוסף והוא כי "עיסוקה העיקרי של העוררת הוא ייצור תוכנה. בסיכומי העוררת נאמר כי מכירת המוצרים נעשית בשיטה של מכירת רישיונות תוכנה (מנויים) לתקופה של 24 עד 36 חודשים (סעיף 8), כי לא ניתן למכור את המוצרים ללא מתן שירותי תמיכה ניטור ובקרה ושירות זה הוא חלק בלתי נפרד ממכירת המוצרים (סעיף 11), וכי השירות ניתן ע"י אנליסטים היושבים בנכס נושא הערר ואשר גם הם אנשי תוכנה (סעיפים 14 ו 16).

36. בפס"ד חשבשבת, התקבל הערעור המנהלי שהוגש כנגד החלטת וועדת הערר שלא לסווג את העוררת כ"בית תוכנה" במשמעות צו הארנונה. נקבע ע"י כבי השופטת י. שטופמן, כי העוררת מוכרת את התוכנה ללקוחותיה וממשיכה ללוות אותם בדרך של שידרוגים ופיתוחים של התוכנה, כאשר לדעת כבי ביהמ"ש הינם בבחינת "תוכנה חדשה" המיוצרת מחומר גלם שהוא הגירסה הישנה של התוכנה. מבחינת הקשר המתמשך של העוררת עם לקוחותיה דומה ענייננו לעניין חשבשבת. מאידך קיים הבדל משמעותי בין העניינים אשר נראה כי העוררת תתקשה להתגבר עליו. בעניין חשבשבת נאמר:

"המעוררת אכן מייצרת תוכנה למכירה כסחורה" ולמעשה זהו עיסוקה היחיד, לקוחות החברה אינם מוגבלים בזמן השימוש בתוכנה מעת שרכשו אותה. התוכנה מותקנת במחשבי הלקוחות ומעת ההתקנה התוכנה בבעלותם. אמנם ייתכן שלאחר זמן תאבד התוכנה מיעילותה ללא רכישת רשיון חדש המקנה את העידכונים שמפרסמת החברה אך אין המדובר, כלל ועיקר, ב"מתן שירותים" בלבד."

בענייננו, כפי שמצאנו בראיות ובסיכומי העוררת, מתן השירותים הוא חלק בלתי נפרד ממכירת התוכנה ובעל חשיבות מרובה לעסק. לשיטת העוררת עצמה לא ניתן למכור את התוכנה ללא מתן השירות. השירות שניתן אינו תמיכה טכנית בלבד ונגישות לשדרוגי התוכנה כפי שהם נעשים מעת לעת, כפי שהיה הדבר בעניין חשבשבת. בניגוד לעניין חשבשבת בו יכול הלקוח לעשות בתוכנה שימוש ללא הגבלה לאורך זמן, והסיכון היחיד בו הוא עומד הוא חוסר היכולת לעשות שימוש בתוכנה ללא הגבלה לאורך זמן, והסיכון היחיד בו שמספקת העוררת לאחר המכירה אין תועלת רבה בתוכנה. העוררת מבצעת שירות ניתוח חדירות ותקיפות סייבר ספציפיות שנעשות כנגד לקוחותיה ומתן מענה ספציפי ואינדיבידואלי לכל אירוע כזה. העובדה כי בעקבות אירועי סייבר כאמור וניתוחם ע"י האנליסטים של העוררת, מפתחת העוררת גם שידרוגים לתוכנה אשר מוצעים ללקוחותיה, איננה ממעיטה מהמשקל הרב של שירותי הניתוח והתגובה שנותנת העוררת. כאשר אנו מעמידים על כפות המאזניים את מכירת התוכנה מחד, ואת מתן השירותים הנוספים הני"ל מאידך, לא מצאנו בסיס לטענה כי ייצור התוכנה ומכירתה "העצמאית" היא עיקר פעילות העוררת.

זהו יישום "המבחן המהותי" לו אנו נדרשים במסגרת הבדיקה מהו "עיקר עיסוקה של העוררת".

37. לגבי המבחן הכמותי, עלינו לבדוק את הנתונים שהוצגו לפנינו בחומר הראיות, לעניין השטח בנכס המוקדש לפעילות ייצור התוכנה לעומת השטח המוקדש לפעילות אחרת, וכן לנתונים אחרים כמו כמות כח האדם והוצאות העוררת לפי חלוקה למרכיבים השונים של פעילותה.

לא מצאנו בחומר הראיות שלפנינו נתונים על גודל השטח מתוך השטח הכללי של הנכס נושא הערר, בו מתבצעת עבודת פיתוח וייצור התוכנה ביחס לסה"כ שטח הנכס. לפיכך לא נוכל להיעזר באמת מידה זו בניסיונו לקבוע האם עמדה העוררת במבחן הכמותי ביחס לפעילות ייצור תוכנה בנכס.

38. לעניין מספר העובדים של העוררת וחלוקתם לפי תפקידים, בפנינו נתונים שהוצגו בתצהיר מטעם העוררת מול נתונים שנמסרו ע"י העוררת לחוקר החוץ מטעם המשיב מר יוסי שושן, בביקורו בנכס ביום 13.03.2019. בהתאם לתצהיר מטעם העוררת (סעיף 25) כח האדם בחברה הוא 33 (או 34) אנשים, בהם 10 אנשי פיתוח, מנהל פיתוח, ו 8-9 אנליסטים. האנליסטים ברובם הם אנשי מחשבים בהכשרתם ולטענת העוררת הם מהווים חלק מפיתוח התוכנה בכך שהם עוסקים בתיקון באגים ופרצות לשיפור המערכת. בדו"ח חוקר החוץ של המשיב מיום 13.03.2019 (סעיף 7), נאמר כי בהתאם למידע שסיפקה העוררת, מועסקים בחברה בישראל 37 עובדים, בהם 6 מפתחים, מנהל פיתוח, ו 12-14 מפעילים של חדר סוק במשמרות של 24/7 (אלו הם "האנליסטים" לפי המינוח של העוררת).

יש הבדלים של ממש במספר אנשי פיתוח התוכנה מחד, ובמספר האנליסטים מאידך, בין הנתונים שנמסרו לחוקר המשיב והופיעו בדו"ח הביקורת שערך, לבין האמור בתצהיר מטעם העוררת מיום 06.01.2020. יצוין כי דו"ח החוקר היה קיים בפני המצהיר בעת הכנת התצהיר. ככל שקיים הסבר לשוני במספרים היה על המצהיר להציג את ההסבר בפני הוועדה, במיוחד מאחר וכידוע עול ההוכחה מוטל על כתפי העוררת.

גם הטענה כי האנליסטים המאיישים את חדר הסוק ייחשבו כמפתחי תוכנה, מוטלת בספק רב. העוררת עצמה מעידה כי לא כולם אנשי מחשבים בהכשרתם, וגם אופי עבודתם כמספקים שירותי חרום ללקוחות כתגובה על חדירות ותקיפות סייבר, מעידים כי מדובר בשירות חשוב ומשלים שמספקת העוררת ללקוחותיה ולא בפיתוח "תוכנת הבסיס".

39. העוררת הציגה בפני הוועדה את הדו"חות הכספיים שלה לשנת 2018, השנה שקדמה להגשת הערר. ישיבת ההוכחות התקיימה ביום 01.07.2020 ובמועד זה היו בפני העוררת גם הנתונים הכספיים של שנת 2019, כך שסביר להניח כי לו היו אלו שונים בתכלית מאלו של השנה הקודמת, היא הייתה מנסה לפנות לוועדה ולהגישם. בהתאם לדו"חות הכספיים לשנת 2018, (ביאור מסי' 13) הוצאות שכר משכורות ונלוות בסעיף הוצאות מחקר ופיתוח,

היו 2,051 אלפי ש"ח, למול 6,614 אלפי ש"ח הוצאות שכר כלליות. הוצאות שכר דירה ואחזקת דירה בפרק הוצאות מחקר ופיתוח עמדו על 130 אלפי ש"ח, לעומת סך הוצאות שכר דירה ואחזקת מבנים בסך 712 אלפי ש"ח.

40. בהתאם לנתונים אלו מתוך הדו"חות הכספיים של העוררת, לגבי הוצאות השכר והוצאות השכירות המיוחסות למחקר ולפיתוח, לא ניתן לומר כי עיקר פעילות העוררת הוא ייצור תוכנה. הממצאים העובדתיים שבפני הוועדה אינם תומכים במסקנה זו.

41. אישור רשות המיסים

העוררת הגישה כחלק מראיותיה (נספח מס' 3 לתצהיר מטעם העוררת), את החלטת מיסוי של החטיבה המקצועית ברשות המיסים מיום 31.10.2018. ההחלטה קבעה כי מפעל העוררת בתל אביב העוסק בפיתוח תוכנה הינו "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון תשי"ט 1969 (להלן: "החוק") (סעיף 3.2 לאישור), וכן כי הכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה תיחשבנה "הכנסה מועדפת" לצרכי החוק סעיף 3.4.1 לאישור).

יש חשיבות לכאורה לאישור רשות המיסים כתמיכה בטענת העוררת כי יש לסווגה כיצרנית תוכנה, מאחר והמונחים וההגדרות שבסעיף 51 לחוק אכן מגדירים "מפעל תעשייתי" ו"מפעל מועדף" כמפעל שעיקר פעילותו היא פעילות ייצורית, ו"הכנסה מועדפת" היא הכנסה מ"מפעל מועדף".

יחד עם זאת, בדיקה מדוקדקת יותר של האישור מפחיתה מהמשקל שיש להעניק לאישור רשות המיסים, בהתייחס לערר שבפנינו.

ראשית, אישור זה ניתן על סמך דינים אחרים, קרי החוק לעידוד השקעות הון ופקודת מס הכנסה, ולצרכי אותם חיקוקים. אין בהכרח השלכה חד ערכית מאישור שניתן על סמך אותם חיקוקים, לעניין חיובי ארנונה עירונית.

שנית, רשות המיסים נזהרה בניסוח האישור וטרחה לציין בו כי האישור ניתן בהתאם למצגים שסיפקה העוררת, וכי אלו לא נבדקו ע"י רשות המיסים – ראה הערה מס' 5 בעמ' 4 לאישור וכן סעיף 3.13 לאישור. לעומת זאת, בערר זה הוצגו ראיות לגבי אופי פעילות העוררת ונראה לוועדה כי עליה להגיע להחלטה בעיקר על סמך חומר הראיות שבפניה יותר מאשר על מסקנות של גופים אחרים, שנקבעו לצרכים אחרים.

ושלישית, אישור רשות המיסים עצמו (סעיף 3.4.1) מכיר בהכנסות החברה ממתן זכות שימוש בתוכנה כאמור בסעיף 1.10.1 לאישור כ"הכנסה מועדפת" לצרכי החוק. סעיף 1.10.1 לאישור מתייחס להכנסות ממתן זכות שימוש בתוכנה. סעיף 1.10.2 לאישור מתייחס להכנסות אחרות של העוררת, הכנסות משירותים נילווים, כמו חקירת סייבר פרטנית או סימולצית תקיפה. זו פעילות האנליסטים כפי שתואר בפני הוועדה. הכנסות

מפעילות זו לא קיבלו מעמד של הכנסה מועדפת. אבחנה זו מטעם רשות המיסים, מחזקת את המסקנה כי הפעילות של האנליסטים בחדרי הסוק והשירות שהם מעניקים ללקוחות החברה, אינם בבחינת פעילות ייצור תוכנה.

השאלה שנדרשנו לה בערר זה הייתה לקבוע מהו "עיקר" פעילות העוררת בנכס נושא הערר, כאשר אין מחלוקת בעניינו כי חלק מפעילות העוררת אכן מהווה פעילות ייצורית של יצירת תוכנה. אישור רשות המיסים מצביע על אבחנה בין הפעילויות השונות אולם אינו נותן מענה לשאלת היחס ביניהם.

42. לסיכום, העוררת לא הוכיחה כי עיקר פעילותה היא ייצור תוכנה. נטל זה בדיני הארנונה מוטל על כתפי העוררת. על סמך הנתונים הכספיים והאחרים שהיו בפני הוועדה, נראה לכאורה כי עיקר הכנסות העוררת הוא דווקא משירותים שהיא מספקת ללקוחותיה על בסיס התוכנה שפיתחה. לפיכך, על פי מבחני הפסיקה, אין העוררת נופלת בגדרי הגדרת סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית תל אביב – יפו לשנת 2019 ושנת 2020. נציין לעניין זה גם את פסה"ד בעניין טרקס מערכות, בו ישנו חיזוק לעמדה זו והתייחסות גם לטענת העוררת כי יש להעדיף את הסיווג הספציפי של "בית תוכנה" על הסיווג השיורי שבצו הארנונה. כב' השופטת מיכל אגמון גונן, מציינת כי דין טענה זו דינה להידחות, מאחר ובעקבות פסה"ד בבר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נגד חב' מישל מרסיה, תוקן צו הארנונה בתל אביב, כך שהסיווג השיורי הורחב, ולמילים "בניינים שאינם משמשים למגורים" הוספו המילים "לרבות משרדים, שירותים ומסחר". תוספת זו בצו מגדירה סיווג ספציפי "למשרדים, שירותים ומסחר" ולכן אין לראות בסעיף זה בבחינת סיווג שיורי, כנטען. בהתאם, צדק המשיב בסיווג עסקה של העוררת.

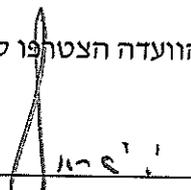
43. לאור כל האמור לעיל, הערר נדחה. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ניתן היום בהעדר הצדדים
06/10/2021

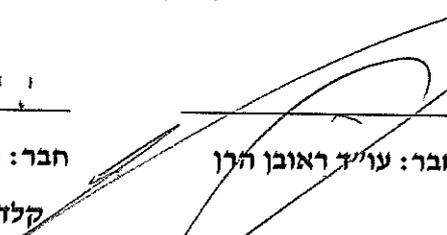
בהתאם לסעיף 2(5) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התשי"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א – 2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 45 יום מיום מסירת החלטה.

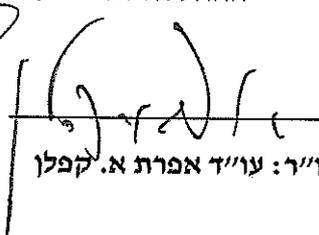
בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועד ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

החלטה נכתבה על ידי חבר הוועדה עו"ד ראובן הרן וחברי הוועדה הצטרפו לאמור בה.


חבר: רו"ח יעקב ישראלי

קלדנית: ענת לוי


חבר: עו"ד ראובן הרן


יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

ערר מס' 140021727

שליד עיריית תל-אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העורר: ד"ר דורון אבניאלי

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

1. עניינו של הערר בשטח הנמצא במרתף ביתו של העורר, שגודלו 6.82 מ"ר, המהווה חלק מן הנכס ברח' אליהו מפרארה 29א, תל-אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000201925 ח-ן ארנונה מס' 10359547 (להלן – "השטח שבמחלוקת").
2. מנהל הארנונה חייב את השטח שבמחלוקת בארנונה כחלק מדירת המגורים של העורר ובסיווג "מגורים". לטענת העורר מדובר בטעות הן בציון סוג הנכס והן בסוג השימוש בו, ויש לפטור את השטח מחיוב בארנונה.
3. בעקבות הדיון המקדמי בערר שהתקיים ביום 29/4/2021, אליו התייצבה אשתו של העורר, ד"ר גבי דפנה אבניאלי, נקבע כך:

"המלצנו לצדדים להגיע להסכמות בכל הנוגע לתשתית העובדתית ולהגיש סיכומים ביחס למחלוקת המשפטית בלבד.

הנוסח המוצע הוא כלהלן: "מוסכם על הצדדים כי המחלוקת הינה בגין נכס ששטחו 6.82 מ"ר, הנמצא בקומת המרתף בבית המגורים של העוררים. הנכס ריק למעט ארון, כפי שנראה בתמונה שהוגשה וסומנה ער / 1 ואשר נבנה עפ"י היתר בנייה מספר 2970746 מיום 26/8/97. עוד מוסכם כי הנכס מתואר בתשריט העירייה מיום 12/12/99 שנערך ע"י משרד זייד אורניב בע"מ ומסומן במילים "ממד". המחלוקת בין הצדדים היא פרשנית בלבד ונוגעת לשאלת השימוש ו/או פוטנציאל השימוש ושאלת הסיווג של הנכס".

בייכ המשיב תודיע בתוך 14 יום האם האמור מוסכם עליה.
בהיעדר הסכמה אין מנוס מלקבוע את התיק להוכחות".

4. ביום 10/5/2021 הודיעה בייכ המשיב כי הנוסח המוצע מקובל על המשיב, אולם ביקשה לתקן כי:

"המחלוקת הינה לגבי שטח של 6.82 מ"ר מתוך נכס מס' 2000201925 (שגודלו הכולל הוא 238 מ"ר) שאינו נכס בפני עצמו אלא חלק מדירת המגורים של העורר".

5. בהמשך להודעה זו ביקשה הוועדה את תגובת העורר להודעה זו של המשיב, וביום 24/5/2021 הודיע העורר כי האמור בסעיף 2 להודעה, אשר צוטט לעיל, מוסכם עליו. בהמשך לכך, קבעה הוועדה מועדים לסיכומי הצדדים.

טענות העורר

6. מדובר במקלט חסר חלונות, אור ואוורור, אשר בשום אופן לא ניתן לגור בו או לעשות בו שימוש למגורים ויש בו פתח חירום סגור במכסה ברזל. בהיתר הבנייה מכונה שטח זה ממ"ד, בעוד ממ"ד נבנה לשימוש כפול: כמרחב הגנה בעת מלחמה וכמרחב מגורים בעת רגיעה. במקרה כאן לא ניתן לגור בו בפועל והוא אינו משמש למגורים.

7. המקלט/ ממ"ד הוא חלק ממרתף ביתו של העורר אבל מאחר והשימוש בו אינו למגורים סיווגו כ- מגורים הוא טעות.

8. צו הארנונה לשנת 2019 אינו כולל התייחסות למקלט / ממ"ד. סעיף 1.3.1 (ב) לצו הארנונה הוא סעיף סל, והביטויים "לרבות" ו"כך" מלמדים כי הוא חל על יציע, מרפסות, סככות ובריכות אך הוא אינו חל על מקלט או ממ"ד. העורר מפנה לכך שצו הארנונה בערים אחרות, כגון אשדוד, כולל במפורש חיוב של מקלט / ממ"ד. לשיטתו, היעדר ההתייחסות מלמד כי אין מדובר בלאקונה אלא בהסדר שלילי שאינו מאפשר את השלמתו.

9. העורר לומד על הפטור למקלט / ממ"ד גם על דרך ההיקש מסעיף 1.3.1 (ד) לצו הארנונה, המעניק פטור לחנייה בבניין המשמש למגורים. לטענתו, הרציונאל למתן פטור לחנייה, שאינה משמשת למגורים, הוא אותו רציונאל לפטור של ממ"ד / מקלט.

10. העורר מפנה לפסק הדין בעמ"נ (ת"א) 56524-02-14 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' אינטרגאמה נכסים בע"מ (פורסם בנבו) (להלן – "עניין אינטרגאמה"), בו הבחין כב' בית המשפט בין מקלט בו עושה הנישום שימוש בפועל, ובין מקלט בו לא נעשה שימוש בפועל. לכן, לטענת העורר, המבחן הינו מבחן השימוש בפועל בשטח ולא מבחן יכולת השימוש.

11. העורר טוען כי הפסיקה אליה הפנה המשיב בסיכומיו אינה רלוונטית למקלט / ממ"ד וכן מפנה לכך שפסק הדין בעמ"נ 66709-12-15 לוי נ' מועצה מקומית שפיר (להלן – "עניין

שפיר"י) עוסק במקלט שגודלו 53 מ"ר, שלא כבענייננו, כאשר שטח בסך 6.82 מ"ר קטן ואינו מתאים למגורים.

12. באשר להחלטת ועדת הערר שניתנה לאחרונה בערר 140021712, בעניינם של אורלי דורון ודניאל אשכר, שהוגשה לתיק הוועדה לאחר הדיון המקדמי בערר, העורר טוען כי אין מדובר באותו מקרה, מאחר ובמקרה שם העוררים ויתרו על הגשת ראיות בעוד כאן התקבלה בהסכמת המשיב ראייה המלמדת כי מדובר בנכס ריק למעט ארון, וכי בשטח אין חלונות או פתחים ולכן הרף העובדתי הורם. לטענתו, הפסיקה עליה הסתמכה הוועדה בהחלטה זו אינה רלבנטית לענייננו, והוא חוזר על כך שהמבחן על פי פסק הדין בעניין אינטרגמה הוא מבחן השימוש בפועל. העורר טוען כי מקלט / ממ"ד במבנה תעשייתי אינו שונה ממקלט / ממ"ד במבנה למגורים וכי שניהם נועדו לאותה מטרה.

לאור כל האמור העורר טוען כי לא ניתן לחייב את שטח המקלט / ממ"ד שבמחלוקת בארנונה למגורים ולכן יש לקבל את הערר.

טענות המשיב

13. המשיב מפנה לסעיף 1.3.1 (ב) לצו הארנונה ולהגדרת "בניין" בסעיף 269 לפקודת העיריות (נוסח חדש), וטוען כי השטח שבמחלוקת חוסה תחת הגדרת "בניין" ו"שטח בניין", לפיהם כל שטח המצוי בתוך יחידת הבניין וכל שטח מקורה אחר ברי חיוב בארנונה.

14. המשיב דוחה את פרשנותו של העורר וטוען כי אין מדובר בלאקונה וכן אין מדובר בהסדר שלילי, כי אם בהסדר מפורש, איתן ומושרש היטב בדיני הארנונה, לפיו כל השטח ביחידת הבניין נכלל בשטחו ללא כחל ושרק. כשם שלא צוינו בצו חדר רחצה, חדרי מגורים וכיו"ב כך גם לא צוינו מקלט / ממ"ד. לכן אין נפקות איזה שימוש יש בשטח שבמחלוקת, אם בכלל, או איזה ייעוד נקבע לו בהיתר. חלקו בשני של סעיף 1.3.1 (ב) לצו הארנונה אינו מתייחס לשטחים הפנימיים בבניין, אלא נועד להרחיב ולהבהיר כי גם שטחים שאינם באופן טבעי בתוך הבניין יכללו בשטח החיוב – יציע, מרפסת, סככה, בריכה וכיו"ב. המשיב מדגיש כי המונח "לרבות" נועד להרחיב את המשמעות הטבעית והרגילה של הביטוי המוגדר ולא לצמצמו.

15. באשר להיקש משטח החנייה; המשיב סבור כי המסקנה דווקא הפוכה, ולשיטתו כאשר מחוקק המשנה ביקש להוציא שטח מסוים מיחידת הבניין הוא ציין זאת מפורשות, ומשמעות הדבר ששטחים שלא הופטרו מפורשות, אינם פטורים.

16. המשיב מפנה לפסיקה לפיה הוראת פטור מתשלום ארנונה חייבת להיות ברורה ומפורשת, ולכך שגם כאשר נקבע פטור, אזי יש לפרשו בצמצום.

17. לשיטת המשיב בחינת יכולת השימוש או היעדר השימוש אינה רלוונטית, אולם יש לבחון שאלה זו ביחס לשימוש או פוטנציאל השימוש בדירת המגורים בכללותה. היגיון זה נועד להימנע מתוצאה בלתי רצויה, לפיה המשיב יידרש לבצע ביקורות בכדי לברר היבטי שימוש חלקיים בנכס אחד, ומכח כך, למשל, אין לפצל נכס המקיים מהות אחת לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג על חלק בנפרד לפי סיווגו.

18. מאחר ושטח המחלוקת הוא שטח קטן וזניח מדירת המגורים של העורר, ומשדירתו נמצאת בשימוש, לא ניתן לומר כי שטח המחלוקת אינו בשימוש. המשיב מפנה בעניין זה לבר"מ 1335/17 לוי נ' מנהל הארנונה של מועצת שפיר, בו נדחתה בקשת רשות הערעור כנגד החלטת בית המשפט המחוזי בעמ"נ בעניין שפיר ולהחלטת בית המשפט לעניינים מינהליים בעניין שפיר.

19. המשיב מוסיף כי פסק הדין אליו הפנה העורר בעניין אינטרגאמה עסק במקלט במבנה תעשייה, שאינו למגורים, בשטח 281 מ"ר, ועניינו בצו הארנונה של עיריית הרצליה, וטוען כי יש להעדיף בעניינו את פסק הדין בעניין שפיר.

20. באשר לשימושים שנאסרו בממ"ד; המשיב מפנה לתקנה 199 לתקנות ההתגוננות האזרחית (מפרטים לבניית מקלטים) תש"ן – 1990 ומציין כי לכל הפחות השטח בר פוטנציאל שימוש, וככזה, לפי הפסיקה, בר חיוב. המשיב מוסיף כי גם אילו דובר במקלט, ולא בממ"ד, קיים רישיון כללי לשימוש דו תכליתי במקלטים בבתי מגורים לחדר כביסה, גיהוץ או אחסון כלי גינה, מה גם שלשיטתו היכולת לעשות בו שימוש עבור מחסה בשעת התקפה מהווה שימוש לכל דבר ועניין.

21. לכל האמור מוסיף המשיב כי בנכס נמצא ארון, ומשכך ברור כי מדובר בשימוש לכל דבר ועניין, הדומה לשימוש בחדר ארונות, ומשנמצא כי הנכס נמצא בשימוש בפועל, שאלת אפשרות השימוש בו הפכה תיאורטית.

לאור כל האמור טוען המשיב כי דין הערר להידחות.

דיון והכרעה

22. השאלה העומדת בפנינו הינה האם רשאי היה המשיב לחייב בארנונה את השטח נושא הערר שהינו חלק משטח מרתף ביתו של העורר.

23. בהתאם להיתר הבנייה שצורף לתיק, השטח נושא הערר הוא "ממ"ד". העורר טוען כי מדובר במקלט ולא בממ"ד, אולם אין הכרח שנכריע בעניין זה לצורך בחינת חיובו של השטח שבמחלוקת בארנונה. אין מחלוקת בין הצדדים כי בשטח נושא הערר נמצא ארון ולכן אין מנוס מלקבוע כי השטח שבמחלוקת אף נמצא בשימוש בפועל ע"י העורר.

24. כידוע, סעיף 8 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב),
תשנ"ג - 1992 קובע כי הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לשלושה פרמטרים: **סוג
הנכס, שימושו ומקומו.**

25. סעיף 1.3.1 ג' לצו הארנונה של העיר תל אביב - יפו קובע כי:

*"בשטח הבניין נכלל כל השטח שבתוך יחידת הבניין, לרבות
יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות, סככות ובריכות
שחיה".*

26. מוסכם מבחינה עובדתית כי הנכס ששטחו 6.82 מ"ר **נמצא בקומת המרתף בבית המגורים
של העוררים**, ולכן בענייננו אנו סבורים כי יש לראות בו כשטח אשר מהווה "כל שטח
מקורה אחר" אשר נכלל בתוך יחידת הבניין. האמור מתיישב גם עם הגדרת ממ"ד בסעיף
11 לחוק המקרקעין תשכ"ט - 1969, לפיו מרחב מוגן דירתי (ממ"ד) הוא כזה הנמצא בתוך
דירה וגם עם ההגדרה של ממ"ד בתקנות התגוננות אזרחית (מפרטים לבניית מקלטים)
התשי"ן - 1990 לפיהם ממ"ד הוא מרחב מוגן הממוקם בתחום הדירה והמיועד לשרת את
דיירי הדירה בלבד.

27. מסקנתנו מתיישבת גם עם הפסיקה שראתה בשטח מקלט/ממ"ד בבתי מגורים כברי חיוב
בארנונה;

בפסק הדין מע"א (ירושלים) 4531/98 מנהל הארנונה בעיריית ירושלים נ' זאב ליבנה
(פורסם בנבו) (להלן - "עניין ליבנה"), החליטה וועדת הערר לענייני ארנונה כי "הממ"ד
של המערערים איננו שמיש למגורים, איננו מאוורר, הינו אטום ורצוי כי לא יעשה בו
שימוש מגורים רגיל. לפיכך אין מקום לחייב את המערערים בתשלום ארנונה כללית
עבורו". במסגרת הערעור כנגד החלטה זו התייחס בית המשפט המחוזי בירושלים (כבב
השופט עזרא קמא) לשאלה האם יש לראות בממ"ד, שהוא חדר אטום בשטח 5 מ"ר, כשטח
הנכלל ביחידת הבניין, וקבע כי אין לראות ברשימת היחידות שפורטו בנספח שיעורי
הארנונה לשנת הכספים 1996 בעיר ירושלים כרשימה סגורה ויש להוסיף אליה כל שטח
מקורה אחר המצוי בשטח היחידה:

*"נספח ג3 של שיעורי הארנונה הכללית והגדרת האזורים
לשנת הכספים 1996, לגבי ירושלים, שעליו מבססת ועדת הערר
את החלטתה, מגדיר בסעיף 3 יחידת שטח כדלהלן:*

*"(ב) בשטח היחידה נכלל כל השטח שבתוך יחידת הבניין,
לרבות חדרי כניסה, מטבח, הול, אמבטיה, מקלחת שירותים,
חדרי משחקים וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסת מקורה ו/או
חלקה מקורה ו/או מרפסת חיצונית ובריכת שחיה" (ההדגשה
אינה במקור - ע"ק).*

*העולה מן האמור הוא, כי לצורך מדידת יחידת השטח ייחשב
כל השטח שביחידת הבניין, ובין היתר יחידות שונות שפורטו
בסעיף 3 דלעיל, ואין לראות בפירוט האמור רשימה סגורה,
ולכך יש להוסיף כל שטח מקורה אחר המצוי בשטח היחידה.*

לפיכך, לפי הגדרות אלה, בחישוב שטח הדירה יש לכלול את הממ"ד, המצוי בתוך יחידת הבניין ואף נכלל בהגדרה "כל שטח מקורה אחר". אומנם, ישנן הגבלות על השימושים האפשריים בממ"ד, כפי שעולה מתקנה 199 לתקנות ההתגוננות האזרחית (מפרטים לבניית מקלטים), התשי"ן-1990, שזו לשונה:

"מרחב דירתי מוגן לא ישמש מטבח, חדר אמבטיה או שירותים".

אולם, לא ניתן לראות בכך הגבלת השימוש כדי סגירת החדר בעתות שלום ושימוש בו אך ורק בעת חירום. ניתן ללמוד על כך גם מהעובדה שישנם חדרים ומרחבים אחרים בדירה שלא ניתן לעשות בהם שימוש שוטף ויומיומי לכל מטרה שהיא.

....

הנה כי כן, המחוקק נתן דעתו לכך שאפשר שיעשה בממ"ד שימוש לצורכי מגורים.

ועוד זאת: אין לקבל את החלטת ועדת הערר הקובעת כי הממ"ד אינו מיועד לשמש למגורים, וכי הוא מצוי בדירה לצרכים ביטחוניים בלבד וכי רצוי אף שיהא אסור לשימוש אחר. הרעיון המרכזי בהקמת הממ"ד הוא כי בתוך שטח הדירה יהא מרחב מוגן, שבימי שגרה, רוגע ושלוש ייעשה בו שימוש כבכל חדר אחר, בהתאם למגבלות האמורות, ואילו בימי מלחמה ולפי צרכים ביטחוניים - יעשה בו שימוש לפי ייעודו של הממ"ד."

28. בעניין ליבנה קבע בית המשפט כי הרעיון המרכזי בהקמת הממ"ד הוא כי בתוך שטח הדירה יהא מרחב מוגן, שבימי שגרה, רוגע ושלוש ייעשה בו שימוש כבכל חדר אחר, בהתאם למגבלות האמורות, ואילו בימי מלחמה ולפי צרכים ביטחוניים - יעשה בו שימוש לפי ייעודו של הממ"ד. אמנם בענייננו טוען העורר כי לא ניתן לעשות שימוש בשטח שבמחלוקת לאור גודלו ובהיותו ללא חלון ובלתי מאוורר, אלא שכפי שציינו לעיל, ממילא נעשה בו שימוש בימי שגרה לכל הפחות לצרכי אחסנה, שכן נמצא בו ארון, ולא יכול להיות חולק כי נעשה בו שימוש לצורך הגנה בימי לחימה. אנו ערים לכך שפסק הדין האמור ניתן בהתאם להוראות חוק עזר עירוני לעיריית ירושלים, שנחקק בטרם נחקק חוק ההסדרים. יחד עם זאת, גם פסיקה מאוחרת יותר, אליה הפנו הצדדים, התייחסה לחיובם של ממ"ד ומקלט הנמצאים בדירת מגורים.

29. בפסק הדין בעמ"נ 667-9-12-15 לוי נ' מועצה אזורית שפיר (להלן – "עניין לוי") (פורסם בנבו), דובר אמנם בממ"ד שגודלו 53 מ"ר, אולם אנו סבורים כי הרציונאל בבסיס פסק הדין, בהצטרף לרציונאל בבסיס פסק הדין בעניין ליבנה, רלוונטי גם בענייננו. בעניין לוי קבעה כבי' השופטת רות אבידע כך:

גם אם לא ניתן להשתמש בממ"ד ובמקלט לשם דיור קבוע, הרי שאין מחלוקת שהם נועדו לשהייה בעיתות חירום – מלחמה. אין זה מעלה או מוריד שאין בהם מקלחת ושירותים, כשם שאין מקלחת ושירותים ברוב חדרי הבית, אם לא כולם. אין מחלוקת שהמטבח, חדרי האמבט והשירותים, הם חלק מהמגורים החבים בארונה, למרות שאיש אינו "מתגורר" בהם אלא שהם משמשים את דיירי הבית לבישול, לרחצה ולצרכים אחרים; המטבח, חדרי האמבט והשירותים נכללים בסיווג מגורים, בהיותם חלק אינטגרלי מסיווג זה. בדומה למטבח, חדרי השירותים, גם המקלט והממ"ד נכללים בסיווג מגורים בהיותם חלק אינטגרלי מבית מגורים. לעומת השימושים המקובלים במטבח וחדרי

השירותים, שלחם שימושיים שהם אינטגרליים לצרכי מגורים, הרי שגם למקלט ולממ"ד יש שימושים שהם אינטגרליים למגורים, והכוונה לשימושים שהם מתן מחסה והגנה למתגוררים בניין בעיתות חירום - מלחמה.

8. תכלית צו הארנונה הכללית בעניינו ברור. בחיוב בארנונה בשל "מגורים" התכלית היא לחייב את כל מה שבאופן אינטגרלי כלול במונח זה, לכן, כאמור, אין לומר בעניינו כי צו הארנונה אינו ברור.

9. מכך שסעיף 15 לחוק ההתגוננות האזרחית אוסר שימוש במקלט למטרות אחרות מאשר "לחסות בו בשעת התקפה", אין להסיק שהמקלט לפיכך פטור מארנונה. הכוונה בהוראות סעיף 15 היא למנוע שימוש במקלט למטרות שעלולות לסכל את האפשרות להשתמש בו לצורך מחסה בעת הצורך, כגון הפיכת מקלט למחסן עד כי לא נותר בו מקום למחסה.

כאשר המקלט או הממ"ד הם חלק אינטגרלי מהמבנה שבהם הם נמצאים ייעודם לשמש מחסה בעת התקפה הוא חלק אינטגרלי למגורים במבנה. המקלט והממ"ד מאפשרים את המגורים במבנה בכך שמשפיקים מחסה בשעת צורך.

מקלט או ממ"ד, כמו בעניינו, שהם חלק אינטגרלי בניין שבהם הם נמצאים, חייבים בתשלום ארנונה כמו כלל הבניין...".

30. בעניינו, העורר מוסיף וטוען כי המבחן לחיוב הנכס נושא הערר הוא מבחן השימוש הפוטנציאלי ולא מבחן השימוש בפועל, משום שבשטח נושא הערר אין חלונות ואין אוורור ולא ניתן לגור בו. יחד עם זאת, אין מתלוקת כי בשטח נושא הערר ישנו ארון, כלומר השטח משמש לכל הפחות לאחסנה, ולכן ממילא לא ניתן לראות בו כשטח שאין בו כל שימוש, זאת בנוסף לייעודו כמרחב מוגן (מקלט / ממ"ד). שטח בו מותזק ארון הוא שטח המשמש לאחסון, והוא אינו שונה מכל חלל אחסון אחר בבית המגורים או מחדר ארונות וכיו"ב אשר משרתים את דיירי הבית באופנים שונים, וככזה הוא מהווה חלק אינטגרלי מבית המגורים. לאור זאת, שאלת פוטנציאל השימוש כפי שנדונה בפסק הדין בעניין אינטראגמה היא תיאורטית בעניינו, ואין הכרח לדון בה. יחד עם זאת, מצאנו לנכון לציין כי בעניין אינטראגמה דובר במקלט, שלא ניתן לעשות בו שימוש, במבנה תעשייתי שאינו למגורים, ששטחו כ- 280 מ"ר, ולכן נסיבות המקרה שם, לרבות גילגוליו של פסק הדין בהמשך, שונות לגמרי מאלה שבפנינו. נוסף, כי לא מצאנו שפסק הדין בעמ"נ-62404-02-20 בנק יחב לעובדי המדינה נ' מנהל הארנונה בעיריית חיפה (פורסם בנבו), אליו הפנה המשיב, שם דובר במקלט בקומת המרתף של בנק, רלוונטי לשטח נושא הערר, שהוא שטח בתוך יחידת הבניין בבית מגורים.

31. בבחינת למעלה מן הצורך, נוסף כי גם אילו הייתה מתקבלת טענת העוררים כי השטח נושא הערר הינו מקלט ואינו ממ"ד (על אף היתר הבנייה שצורף לכתב התשובה), וכאמור, איננו נדרשים להכריע בכך, הרי שממילא היה עלינו לבחון את השימוש בו בפועל. על פי החוק ניתן לעשות גם במקלט שימושים שונים, ובהתאם לפסק הדין בעניין לוי גם שטח מקלט, המהווה חלק אינטגרלי מבית המגורים, הוא בר חיוב. כפי שקבענו לעיל אכן נעשה בשטח נושא הערר שימוש.

סיכומם של דברים:

מסקנתנו היא כי השטח נושא הערר, המוגדר בהיתר הבנייה כממ"ד, מהווה חלק אינטגרלי מבית המגורים של העורר, נמצא "כלוא" בין שטחים אחרים בקומת המרתף של בית המגורים, ייעודו

לשמש מחסה בשעת הצורך, ובשגרה הוא משמש לאחסנה ונמצא בו ארון. לאור כל זאת אין עילה לפטור את השטח נושא הערר מארנונה.

הערר נדחה. אין צו להוצאות.

ניתן היום בהעדר הצדדים: 6/10/2024

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

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

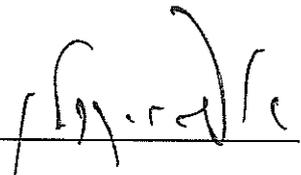


חבר: רו"ח יעקב ישראלי

קלדנית: ענת לוי



חבר: עו"ד ראובן הרן



יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

בפני ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית

ערר מס' 140022690

שליד עיריית תל-אביב-יפו

ערר מס' 140020546

ערר מס' 140021567

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררים: שחר ניר, בוטויני זאב, דורי יאיר ניר, קלמנסון דן

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

1. עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב 2380 4, תל-אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000407350 ח-ן ארנונה מס' 1091611.

2. לטענת העוררים, מדובר בנכס נפרד, המצוי בקומת המרתף של הבניין, שקיבל טופס 4, אולם נמצא במצב מעטפת, ולכן לשיטתם הוא אינו נחשב כ"בניין" על פי סעיף 269 לפקודת העיריות (נוסח חודש) לצורך חיובו בארנונה. העוררים טוענים כי הנכס נאטס על ידם, אין כל גישה אליו, הוא אינו בשימוש ולא ניתן לעשות בו שימוש, וכי הוא מולא עד לגובה מעל מטר במצע שומשום. לטענתם, מדובר בשטח במצב שלד בלבד, אין בו חשמל, מים, טיח, קירות פנים, קירות גבס, חיפוי תקרה, תקשורת, מיזוג אוויר, מטבחונים, ברזים, כיורים, אסלות וכו' – רכיבים מהותיים שאינם מאפשרים שימוש בו. העוררת מפנה לפסיקה לפיה נכס במצב מעטפת אשר טרם הושלמה בנייתו, ואשר לא ניתן להשתמש בו על פי המבחנים הקבועים בסעיף 330 לפקודת העיריות – אינו בר חיוב בארנונה ואינו עונה להגדרת "בניין".

העוררים מפנים לפסק הדין בבר"ם 42/12 עיריית הרצליה נ' חברת גב ים לקרקעות בע"מ (פורסם בנבו) שהוגש כנגד פסק הדין בעמ"נ 8846-05-11 חברת גב ים לקרקעות בע"מ נ' עיריית הרצליה (להלן – "עניין גב ים"), בו קיבל בית המשפט את העמדה לפיה על מנת להכריע בשאלה האם נכס עונה להגדרת "בניין" יש לעשות שימוש בסעיף 330 לפקודת העיריות, בהתאם למבחנים שנקבעו בבר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו) (להלן – "הלכת המגרש המוצלח"), בו נקבע מבחן אובייקטיבי הבוחן את מצבו הפיזי של הנכס. העוררים מפנים לכך שבפסיקה זו נקבע כי כשמדובר בבניין שטרם הסתיימה בנייתו, וכל עוד אין הוא בשימוש ואין

הוא ראוי לשימוש, אין מחלוקת כי לא מוטלת עליו ארנונה זאת עד למועד השמשתו. העוררים טוענים כי מעדות העד מטעמם, מר יאיר דורי ומעדות העד מטעם המשיב, החוקר מר ליאור בארי, עולה כי הנכס נמצא במצב מעטפת, ואף מפנים לכך שנטל ההוכחה כי בנייתו של בניין הסתיימה וכי הוא הפך לבר חיוב בארנונה מוטלת על העירייה.

3. המשיב טוען כי הנכס אינו פטור מארנונה, ומדגיש כי לבניין ניתן טופס 4 וטענת העוררים לפיה הנכס במצב מעטפת טעונה הוכחה מצידה. המשיב טוען כי גם אילו, למען הזהירות, היה מסכים כי לאחר שניתן טופס 4 נטל ההוכחה עליו, העוררים מנעו זאת ממנו על ידי איטום הגישה לנכס וגרמו לו נזק ראייתי המעביר את הנטל חזרה אליהם. המשיב טוען כי עדותו של החוקר מר ליאור בארי מתייחסת ל"הגדרה משל עצמו למושג 'מעטפת' והוא אינו יודע אם זו הגדרת נחלת הכלל ועם כל הכבוד אין זו קביעתו" (עמ' 5 לסיכומי המשיב), ומוסיף כי החוקר לא יכול היה לדעת את מצב הנכס כי הגישה אליו חסומה. לשיטת המשיב, מאחר ונטל ההוכחה כי הנכס במצב מעטפת מוטל על העוררים, הם לא עמדו בו.

המשיב טוען כי העוררים השתמשו במונח 'עמוס' ולא פירטו מהי אותה מעטפת שלדית אליה הם מתייחסים, לא הגישו תמונות של הנכס מלפני האיטום ואף טוען כי נראים קירות חלקים וצבועים בלבן ולא חשופים כמצופה מנכס שבנייתו לא הושלמה. בנוסף, לא הובא תצהיר מאת הקבלן אשר יכול להעיד אם הרצפה רוצפה והקירות טויחו וסודו. המשיב מוסיף, כי אילו היה מדובר בנכס במצב מעטפת, לא ברור מדוע העוררים אטמו אותו, וסבור כי עובדת האיטום מלמדת שבניית הנכס הושלמה ולכן העוררים פעלו בכדי 'לבטל'. יתירה מכך; המשיב רואה באטימת הנכס על ידי העוררים ומילויו בשומשום בבחינת הודאה כי בנייתו הושלמה. לטענתו, משלא הוכח כי מדובר בנכס במצב מעטפת, הרי איטומו של הנכס אינו פטור את הנכס מחיוב בארנונה. המשיב אף טוען בסיכומיו כי 'הנחת מצע שומשום ללא חומר איטום דביק' אינה מלמדת כי הנכס אטום, אלא מדובר במילוי המונח בנכס והוא רואה בהנחת השומשום כמילוי אשר מאוחסן בנכס. ב"כ המשיב המציאה, בנדיבותה, לאחר הדיון, לעיון הוועדה, את הפסיקה בעניין נכס אטום, ובכלל זה ע"א 2343/01 תשלובת תבורי בע"מ נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו) ועת"מ 1054/03 גוזיף זוהרי נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו). הרציונאל שבבסיס פסיקה זו הוא שקביעה לפיה נכס אטום יוביל לפטור מארנונה תוביל לעקיפה ולריקון מתוכן של תקנה 13 לתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה) התשנ"ג – 1993 בעניין נכס ריק. המשיב סבור כי העוררים יכולים בכל רגע להסיר את האיטום ולהשתמש בנכס וכי פוטנציאל השימוש הוא זה אשר רלוונטי בענייני ארנונה.

4. בתשובת מנהל הארנונה לפניית העוררים לשנת 2019, מיום 23/5/2019, נכתב כך:

1. ראשית יצוין כי פנייתך אינה בגדר השגה שכן רק למחזיקים הרשומים בנכס עומדת הזכות להגיש השגה בפני מנהל הארנונה ובמועדים הנקובים בחוק הערר.

2. לגופו של עניין, עפ"י צו הארנונה לצורך החיוב בארנונה כללית נכלל כל שטח בתוך יחידת הבניין לרבות שטחי יציע, מרפסות וכדומה.

עצם אטימת הנכס מסיבות כאלה או אחרות אינה מהווה עילה לאי חיוב שטח הנכס.

3. לחיזוק עמדתנו הרינו להפנותך לפסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין יפאורה תבורי נ' עיריית חיפה שם נקבע כי אטימת נכס אינה פוטרת אותו מארנונה כללית.

4. במידה והנכס נאטם בהוראת הגורמים הנוספים במנהל ההנדסה, יש להמציאם למשרדנו ואנו נפעל בהתאם.

5. כמו כן, לאור האמור לעיל אין באפשרותנו לבחון את מצבו העובדתי של הנכס ולבדוק האם הוא עומד בקריטריונים הקבועים בסעיף 330 לפקודת העיריות. לפיכך בקשתך למתן פטור לא ראוי לשימוש נדחית על ידנו".

5. בתשובת מנהל הארנונה להשגה שהגישו העוררים לשנת 2020 מיום 16/4/2020, נכתב כך:

"3. לגופו של עניין, נשיב, כי בסעיף 1.3.1 (ב) לצו הארנונה "בשטח בניין נכלל כל השטח שבתוך יחידת הבניין, לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות, סככות ובריכות שחיה".

עצם אטימת הנכס מסיבות כאלה או אחרות אינה מהווה עילה לאי חיוב שטח הנכס.

3.1 לחיזוק עמדתנו הרינו להפנותך לפסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין יפאורה תבורי נ' עיריית חיפה שם נקבע כי אטימת נכס אינה פוטרת אותו מארנונה כללית.

3.2 במידה והנכס נאטם בהוראת הגורמים הנוספים במנהל ההנדסה, יש להמציאם למשרדנו.

4. נציין כי על מנת לקבל פטור נכס שאינו ראוי לשימוש, על הנכס לעמוד בתנאיו של סעיף 330 לפקודת העיריות – הנכס נהרס או ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו ואין יושבים בו.

4.1 בבדיקה שערכנו במקום מצאנו כי הנכס אינו עומד בתנאיו של סעיף זה ומבעד לפתח בחלקו העליון של קיר הבלוקים הנכס מלא בערימת חצץ ולדברי ניסן מנהל התחזוקה בבניין מילוא את הנכס בחצץ לפני כן.

5. במקרה דנן, חסימת הכניסה כשלעצמה אינה הוכחה כי נגרם נזק משמעותי כלשהו, ועל כן לא ניתן להעניק את הפטור המבוקש. ...

6. תשובת מנהל הארנונה להשגה שהגישו העוררים לשנת 2021 מיום 23/2/2021 זהה לתשובה להשגה לשנת 2020, אולם התווסף אליה נימוק עובדתי נוסף:

6. זאת ועוד, ממצאי הביקורת הראו כי הנכס משמש לאחסנה של חפצים / ציוד כגון: מספר שקיות, תיק, שלוש ספות וכו', לכן תמוהה בעינינו טענתך לפיה הנכס ברמת מעטפת ו/או טרם הסתיימה בנייתו, מה גם שבמעמד הביקורת איציק איש אחזקה בבניין אישר לנציגינו כי מאחסנים שם ציוד..".

נציין כבר כעת כי המשיב לא חזר בסיכומיו על הטענה לפיה הנכס משמש לאחסנה.

7. ביום 2/8/2020 ניתנה החלטה בבקשה מוסכמת של הצדדים מיום 2/7/2020 לפיה שלושת העררים שבכותרת יאוחדו.

דיון והכרעה

8. בפתח הדברים נציין כי בכתב התשובה לערר המשיב טען כי העוררים הגישו את הערר באיחור. נראה שטענה זו נזנחה, שכן הצדדים לא התייחסו כלל למועד הגשת הערר בחקירת המצהירים ובסיכומיהם. מכל מקום, ולמען הזהירות, נציין כי מתיק הערר עולה כי תשובת מנהל הארנונה להגשה לשנת 2019 נשלחה לעוררים ביום 3/6/2019 והערר הוגש ביום 14/7/2019. בהעדר טיעון כלשהו לעניין מועד המצאת תשובת מנהל הארנונה לידי העוררים, ולמען הזהירות, אנו מאריכים את המועד להגשת הערר עד למועד הגשתו בפועל.

9. בכתב התשובה לערר התייחס המשיב לעובדת היות הנכס אטום, ולכך שאיטומו אינו מהווה עילה לפטור אותו מארנונה. המשיב טען כי חובת תשלום ארנונה נגזרת מפוטנציאל השימוש בנכס, אולם לא התייחס לטענות בדבר היות הנכס במצב מעטפת או לעניין היותו לא ראוי לשימוש מלכתחילה בשל כך שבנייתו טרם הסתיימה, אלא טען כי לא ניתן לבדוק את מצב הנכס לאור איטומו וכי לא הוכח שנגרם לו נזק באופן שהוא חדל להיות יבניין.

10. בהשגות שצורפו לכתבי הערר טענו העוררים טענות חלופיות; האחת - כי הנכס נאטם ואין גישה אליו והשנייה - כי הוא נמצא במצב מעטפת וכי הוא אינו ראוי לשימוש מלכתחילה. בתשובותינו להשגות השיב מנהל הארנונה כי נכס שנאטם אינו פטור מארנונה, וכי הנכס אינו עונה על התנאים שנקבעו בסעיף 330 לפקודת העיריות, אולם לא התייחס לטענה אודות היותו במצב מעטפת, וככזה לא ראוי לשימוש מלכתחילה. הצדדים לא המציאו ראיות לעניין מועד מתן טופס 4 לבניין, לא המציאו תשריט של הבניין הכולל את השטח שבמחלוקת ויחסו למבנים אחרים בבנין והמשיב לא המציא את דו"חות הביקורת משנת 2020 ומשנת 2021, בפרט את הדו"ח בו נמצא כי הנכס אינו ריק וכי מאוחסנים בו חפצים, כאמור בתשובת מנהל הארנונה להשגה לשנת 2021. הראיות שהונחו בפנינו על ידי שני הצדדים, ככל הנראה בהסתמכם בעיקר על הטענות בדבר נטלי ההוכחה במקרה זה, דלות, ומקשות על בירור העובדות לאשורן, ואנו נאלצים להגיע למסקנות על בסיס שהונח בפנינו.

11. בדיון המקדמי מיום 18/12/2019 טען ב"כ העוררים כי הנכס נושא הערר נמצא במגדלי בלו וכי מדובר במרתף שהיה 'מחובר' תחילה לדירה שמעליו, אלא שהדירה נרכשה ללא המרתף. העוררים הם נציגי קבוצת הרכישה שבנתה את המגדל. לשאלת הוועדה בדיון המקדמי האם יש מקום לערוך ביקורת נוספת כדי לברר האם הוא במצב מעטפת (טענה שלא קיבלה, לדעת הוועדה, התייחסות מספקת בתשובות מנהל הארנונה), השיבה ב"כ המשיב בשלילה וטענה כי נטל ההוכחה מוטל על העוררת.

12. לתצהיר המשיב צורף דו"ח ביקורת שערך החוקר מר ליאור בארי ביום 21/5/2019. בתיאור הממצאים הוא ציין כי "הגישה אל השטח הנ"ל חסומה על ידי קיר בלוק מטויח". לדו"ח צורפו שתי תמונות בשחור לבן, ולא בצבע, בהן נראה קיר ובו חרך קטן. בדיון ההוכחות מיום 11/11/2020 העיד החוקר מר ליאור בארי כך: "אני לא יודע האם הנכס מחובר לתשתיות מים וחשמל. קיר הנכס היה חשוף מטיח. זה רק טיח שחור לא הייתה מעטפת לבנה (שליכט). אני יודע אם הנכס במצב שלדי כי הכניסה אליו חסומה. אני מאשר שהנכס נמצא ברמת מעטפת" (ההדגשה הוספה – הערת הוועדה). בחקירה החוזרת תיקן החוקר את תשובתו, וציין כי "בהתייחס לקיר עם השליכט תשובתי מתייחסת לקיר החיצוני של הנכס שנראה בתמונות שצורפו לתצהירי". כאשר נשאל בחקירה חוזרת באשר להתרשמותו כי הנכס במצב מעטפת הוא השיב: "תשובתי למצב מעטפת בנכס כי שאין ריצוף, אין כלים סניטריים, אין חשמל. אינני זוכר האם הקירות בפני מטויחים, עם זאת יש קירות בלבד. אינני יודע אם לזאת הכוונה במילים במצב מעטפת".

13. בדיון ההוכחות מיום 5/8/2020 העיד העד מטעם העוררים כך: "לא צירפתי לתצהיר תמונות של הנכס לפני שנאטם. לא הבאתי תצהיר של הקבלן שיאשר כי בניית המרתף לא הושלמה. במרתף אין שום תשתית הוא אטום לגמרי, במצב שלד ולא משמש לאף אחד. אינני יודע מדוע הושאר צוהר בקיר שנראה בתמונה. התמונות שצורפו לתצהירי הן התמונות שצורפו מבעד לצוהר. אין ברשותי תמונות המעידות על טיב עבודת המילוי שבוצעה מעבר לתמונות שצורפו לתצהיר".

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

ארנונה כללית

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

שאינם אדמת בנין.

(ההדגשה הוספה – הערה הוועדה).

15. הגדרת "בניין" בסעיף 269 לפקודת העיריות הינה כלהלן:

"בניין" – כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, לרבות שטח הקרקע שעיקר שימושו עם המבנה כחצר או כגינה או לכל צורך אחר של אותו מבנה, אך לא יותר מהשטח שקבעה לכך המועצה למעט קרקע שהמבנה שעליה לא היה תפוס מעולם, כולו או בחלקו;

16. סעיף 1 לחוק התכנון והבנייה התשכ"ה - 1965 מגדיר "בניין" כלהלן:

"בניין" – כל מבנה, בין שהוא בנוי אבן ובין שהוא בנוי ביטון, טיט, ברזל, עץ או כל חומר אחר, לרבות –

- (1) כל חלק של מבנה כאמור וכל דבר המתובר לו חיבור של קבע;
- (2) קיר, סוללת עפר, גדר וכיוצא באלה הגודרים או תוחמים, או מיועדים לגדור, או לתחום, שטח קרקע או חלל;

17. בעניין גב ים קבע כב' השופט מלצר כי בבחינת למעלה מן הצורך, ומבלי לקבוע מסמרות, מקובלת עליו המסקנה לפיה כאשר מדובר בחיוב ראשון בארנונה, לגבי נכס הנמצא בהקמה, הרי שהנטל להוכיח כי בניית הנכס הושלמה מוטל על העירייה, ולא על הנישום המחזיק בנכס. כב' השופט מלצר הפנה בהחלטתו לפסק דינו של בית המשפט המחוזי ב- עמ"נ 11-10-29825 גלגלי הפלדה 6 בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית הרצליה (פורסם בנבו) (להלן – "עניין גלגלי הפלדה 6"). בעניין גלגלי הפלדה 6 קבע בית המשפט כי:

"ככלל, כאשר מדובר במבנה שהיה קיים ושנעשה בו שימוש בעבר, והעותר טוען כי הוא נהרס או ניזוק במידה שלא ניתן עוד להשתמש בו – מוטל הנטל על הנישום להוכיח טענותיו, קרי, כי מצב הנכס השתנה, כך שמנכס בר שימוש הוא הפך לנכס שאינו ראוי לשימוש. אולם, כאשר מדובר בנכס שבנייתו טרם הושלמה, והעירייה מבקשת לטעון כי יש להתחיל לחייב את הנכס בארנונה, הנטל מוטל על העירייה להוכיח כי הבנייה אכן הושלמה, והנכס הפך מאדמת בנין למבנה בר חיוב בארנונה."

הצדדים לא טענו בפנינו מהו מועד תחילת החיוב של הנכס, או מהו מועד מתן טופס 4 לבניין, אולם בכל ההשגות שהונחו בפנינו נטענה הטענה לביטול החיוב מתחילתו, ולכן נראה כי נטל ההוכחה ביחס לשאלה האם השטח שבמחלוקת מהווה "בניין" לפי סעיף 269 לפקודת העיריות מוטל על העירייה. נדגיש (בהקשר לטיעוני המשיב אודות נטל ההוכחה) כי הפסיקה האמורה התייחסה לבניינים שקיבלו טופס 4 ונטען כי בחלק מן השטח הבנייה לא הושלמה.

בעניין גב ים, קבע בית המשפט באשר לחיוב של נכס שבנייתו טרם הושלמה כי:

"בימ"ש זה קבע בהלכת המגרש המוצלח כי מבחן הכדאיות הכלכלית איננו יכול לחול גם כאשר עסקינן בשאלה מתי בניין הנמצא בשלבי הקמה הופך להיות ראוי לשימוש (ולא רק כאשר מדובר בבניין שלם שניזוק). נאמר כי הדרך לבחון האם בנייתו של הבניין הושלמה הינה אך ורק באמצעות המבחן האובייקטיבי, קרי בשאלה האם במצבו הנוכחי ראוי הנכס לשימוש אם לאו. לשאלה האם יכול המחזיק בנכס להשמישו בעלות סבירה – אין אפוא משמעות מבחינת דיני הארנונה הכללית. לפיכך, יכול המחזיק לבחור לחמשיך ולהותיר את הנכס במצב שהוא איננו ראוי לשימוש, וכל עוד יעשה כן – לא יחוב בארנונה בגין החזקתו את הנכס. דברים אלה, כך נקבע בהלכת המגרש המוצלח, נכונים גם כאשר מדובר

18. מן הצילומים שהוגשו על ידי הצדדים, גם אם אינם ברורים דיים, אנו מגיעים למסקנה כי מדובר בשטח המצוי במצב של מעטפת בלבד, מבלי שנעשו בו פעולות כלשהן על מנת להכשירו למצב של שימוש. מדובר בקומת מרתף בה הקיר החיצוני אינו מכוסה בטיח (אלא בטיח שחור, וללא שליכט), כך לפי עדות החוקר, וסביר כי גם החלק הפנימי לקיר זה לא טוייח. מן התמונות שצורפו עולה כי אין בו חלוקה פנימית / קירות ומתקבל הרושם כי הקירות אינם מסוידיים. לכך מצטרפת עדותו של החוקר מטעם המשיב שהעיד באופן ברור כי על פי התרשמותו האישית **מדובר בנכס במצב של מעטפת**. אנו מאמצים את התרשמותו של החוקר עצמו, גם אם זו התרשמות "אישית", שכן הוא נכח במקום ויש לראות בו כגורם אמון על העירייה שעושה שימוש תדיר בהתרשמותו. אנו סבורים כי בהחלט ייתכן מצב בו לא ניתן היה לצלם היטב את הנכס דרך הדרך שמופיע בצילום, בשל היעדר תאורה מספקת, אולם עדין יכול היה החוקר עצמו להתרשם במו עיניו ממצבו ומן הגישה אליו. גם במסגרת החקירה החוזרת החוקר תיאר מצב דברים התואם נכס במצב מעטפת, וציין כי בשימוש במילים 'מצב מעטפת' הוא התכוון לכך שאין ריצוף, אין כלים סניטריים, אין חשמל.

איננו מקבלים את הטענה כי עצם איטומו של הנכס ומילויו בשומשום מהווה 'הודאה' כי מדובר בנכס או בבניין שבנייתו הושלמה. לאיטום חלל המרתף שנותר, על פי הנטען, במצב מעטפת, על ידי קבוצת הרכישה, יכולות להיות סיבות שונות שלא נועדו רק 'להערים' על מנהל הארנונה ולבטל את החיוב בגין שטח זה.

19. בהתבסס על התמונות שהוצגו בפנינו ולעדות החוקר מטעם המשיב, כמו גם טענות העוררת בהשגות שנטענות מראשית הדרך כי הנכס אינו ראוי לשימוש מלכתחילה, אנו קובעים כי על פי החומר שבפנינו סביר כי מדובר בנכס שבנייתו לא הסתיימה וכי הוא לא היה ראוי לשימוש, ומכאן – ועל פי הלכת המגרש המוצלח – גם לא היה חייב בארנונה, ולמעשה, אנו קובעים כי לא הוכח כי לעת הזו מדובר בנכס שיש בו פוטנציאל שימוש המצדיק חיובו בארנונה. בנסיבות אלו, אין מקום להידרש לשאלה האם נכס שנאטם פטור מארנונה אם לאו. נדגיש, למען שלמות התמונה, כי אילו היה מדובר בנכס שלא נבנה זה מקרוב, שאין מחלוקת כי הוא מהווה בניין וכי הוא בעל פוטנציאל שימוש, היינו מקבלים את טענת המשיב כי על פי הפסיקה איטומו של הנכס אינו מוביל לפטור מחיובו בארנונה (ראו למשל החלטתנו מימים אלו בערר 140021133). יחד עם זאת, לא זהו מצב הדברים בענייננו, שעה שמדובר באטימה של נכס שעל פי הנטען בנייתו לא הושלמה ואין בו פוטנציאל שימוש לעת הזו, ועד להשלמתו.

20. נדגיש, כי הוועדה רצתה לתת משקל לעובדה שעל פי טענת ב"כ העוררים הנכס שנאטם היה חלק מדירת מגורים שבסופו של דבר לא נרכש, ולכן הציעה לבצע ביקורת נוספת לבחינה ספציפית של הטענה כי הנכס במצב מעטפת ובנייתו לא הושלמה, הצעה שנדחתה ע"י ב"כ המשיב. בהעדר תשריט או אינדיקציה אחרת ליחס בין השטח נושא הערר ובין המבנה בכללותו, לרבות מיקומו ושטחו, לא ניתן גם לקבוע כי מדובר במבנה שיש בו, לעת הזו, פוטנציאל שימוש.

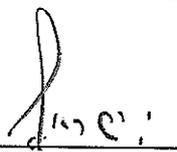
21. למען הזהירות נוסף, כי ככל שבעתיד יהיו אינדיקציות לכך שבניית השטח שבמחלוקת הושלמה, ולכך שהפך ל"בניין" בעל פוטנציאל שימוש, תהיה הצדקה לחייבו בארנונה. בהיעדר אינדיקציה כאמור, ולאור הראיות שבפנינו, לעת עתה אנו סבורים כי אין הצדקה לחייבו בארנונה.

סיכומו של דבר – על פי העובדות שהונחו בפנינו הגענו למסקנה כי מדובר בשטח שבנייתו לא הושלמה, אינו מהווה "בניין" ואין בו, לעת הזו, ועד להשלמתו, פוטנציאל שימוש, ולכן אין הצדקה לחייבו בארנונה. הערר מתקבל. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום: 10/10/2021

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

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

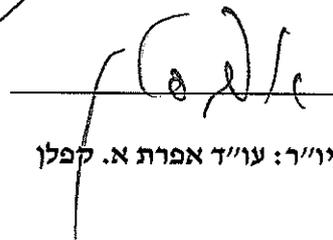


חבר: רו"ח יעקב ישראלי

קלדנית: ענת לוי



חבר: עו"ד ראובן הרן



יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

עודים מס': 140020353
140021683
140022834

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת א. קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראל

העוררת: תל אביב הילטון בע"מ

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה, עיריית תל - אביב – יפו

החלטה

1. עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב הירקון 205 בתל-אביב - יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000113109 ח-ן לקוח מס' 10137231. העוררת, תל אביב הילטון בע"מ, מחזיקה בנכס אשר 37,704 מ"ר ממנו מחויב בסיווג בית מלון 5 כוכבים, בהתאם לסעיף 3.3.6 לצו הארנונה ו- 5,370 מ"ר ממנו מחויב בסיווג אולם אירועים, בהתאם לסעיף 3.3.10 לצו הארנונה.
2. לטענת העוררת, יש לסווג גם את הנכס שבמחלוקת, המשמש כאולם אירועים, כ"בית מלון". לטענת המשיב, אולם האירועים מהווה "נכסים אחרים" הנמצאים בשטח המלון ולכן יש לסווגו על פי שימושו בהתאם לסעיף 3.3.10 לצו הארנונה.
3. בתשובת מנהל הארנונה מיום 13/5/2019 להשגה שהגישה העוררת ביחס לשנת 2019 נכתב כך:

"בביקורת שנערכה בנכס שבנדון בתאריך 02.01.19 ע"י נציג עיריית ת"א יפו, נמצא שטח המשמש לפעילות עסקית של אולם אירועים.

למעלה מן הצורך יובהר כי ע"פי דברי נציג מטעמכם וע"פי מידע ופרסום הקיים ברשותנו, אכן המקום משמש לפעילות של אולם אירועים.

ברור שערכנו בקשר לפעילות המתבצעת בנכס, בשיתוף נציג מטעם אולם האירועים נמצא, כי לאורח המלון אין גישה לאולם וכי בזמן שלא מתקיים אירוע באולם, השטח סגור.

לפיכך, חיוב מרשתך בנכס בסיווג אולם אירועים הינו נכון ויותר על כנו".

4. בתשובת מנהל הארנונה להשגה מיום 20/5/2020 השיב מנהל הארנונה כך:

"בביקורת נמצא כי מדובר בשטח אולמות אירועים אשר מציע שירותי אירועים חיצוניים פרטיים, כגון כנסים, חתונות, שמחות, ועוד, בתשלום נפרד משירותי המלון עצמם. האולמות אינם משמשים למסעדה או בית קפה ואינם משרתים את המתאכסנים בו.

כמו כן, הוא אינו משמש למטרות ספורט ונופש.

יתרה מזו, אין גישה לאורחי המלון לשטח האולמות וכאשר לא מתקיים אירוע השטח סגור.

כאמור, השטח הנ"ל מציע שירותים ייחודיים הניתנים בנפרד משירותי המלון עצמם, תמורת תשלום נפרד ובאופן המאפשר לכלל הציבור להנות מהם.

לפיכך, ובהתאם לסעיף הנ"ל בו נקבע כי עסקים אחרים המצויים בתוך בית המלון יחויבו לפי שימושם, סווג השטח בסיווג אולמות אירועים שהינו הסיווג הנכון והמתאים ועל כן, יותר על כנו. לאור האמור, אני דוחה את השגתך".

תשובה זהה ניתנה על ידי מנהל הארנונה ביום 17/3/2021 להשגה לשנת 2021.

5. ביום 24/2/2021, ובהסכמת הצדדים, הוחלט לאחד את ערר 140021683 לשנת 2020 עם ערר 140020353 לשנת 2019. ביום 23/6/2021, בהסכמת הצדדים, הוחלט לאחד את ערר 140022834 לשנת 2021 עם העררים לשנים 2019 ו-2020.

6. סעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב), התשנ"ג – 1992 (להלן – "חוק ההסדרים"), קובע את סמכותה של העירייה להטיל ארנונה על בסיס

העיקרון כי הארנונה תחושב ליחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, שימושו ומקומו וכי התשלום יהא בידי המחזיק בנכס.

7. תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות) התשס"ו – 2007 (להלן – "תקנות ההסדרים") הגדירו "בית מלון – לרבות בית הארחה ואכסנייה".

8. מועצת העיר תל-אביב – יפו, אשר התקינה את צו הארנונה מכח הסמכות שבחוק ההסדרים ובתקנות ההסדרים, קבעה את סיווג בתי המלון בסעיף 3.3.6 לצו הארנונה בלשון זו:

"בתי מלון... לרבות אותו חלק מהמלון המשמש כמסעדה או כבית קפה והמשרת בעיקר את המתאכסנים בו וכן שטחים בנויים המשמשים למטרות ספורט נופש והצמודים לבית המלון.

חנויות, משרדים ועסקים אחרים המצויים בתוך המלון יחוייבו לפי שימושם".

9. מנוסח צו הארנונה אנו למדים כי מחוקק המשנה ראה בבית מלון **מעריך רב תכליתי** הכולל **שתי קטגוריות** לצורך סיווג בארנונה; **האחת** – בית המלון, הכולל גם את אותו חלק מהמלון המשמש כמסעדה או כבית קפה ומשרת בעיקר את המתאכסנים בו וכן שטחים בנויים המשמשים למטרות ספורט ונופש הצמודים לבית המלון. **השנייה** – חנויות, משרדים ועסקים אחרים הנמצאים בתוך בית המלון אשר יחוייבו לפי שימושם.

10. אולם האירועים לא זכה להתייחסות ספציפית בצו הארנונה, והצדדים לא הפנו לפסיקה בעניין סיווגו של אולם אירועים במלון (למעט החלטת ועדת הערר שניתנה זה מקרוב בעניין סיווג אולם האירועים במלון דייויד אינטרקונטיננטל, אליה נתייחס בהמשך). לכן, השאלה המונחת לפתחנו היא באיזו מן הקטגוריות בסעיף 3.3.6 לצו הארנונה יש לכלול את אולם האירועים של המלון, אשר אין חולק כי הוא נמצא בשטח המלון.

11. מחוקק המשנה בעיר תל אביב – יפו התריג משטח בית המלון את השירותים הנלווים המהווים חלק מהמלון, לרבות בתי קפה ומסעדות, כלומר את השטחים אשר מטבעם משמשים הן את אורחי בית המלון והן את הציבור הרחב. מכאן אנו למדים כי מחוקק המשנה מפרש את המושג "בית מלון" באופן מצומצם. מקריאת הסעיף על דקותיו, אנו למדים על קיומן, למעשה, של שלוש קטגוריות לצרכי סיווג בארנונה:

האחת – שטח בית המלון ושטחים נלווים אותם רואה מחוקק המשנה כחלק בלתי נפרד משטח בית המלון (שטחים בנויים המשמשים למטרות נופש וספורט) – אלו מסווגים בסיווג בית מלון וזוכים להקלה בארנונה בשל סיווגם כשטח "בתי מלון".

השנייה - שטחים נלווים הנמצאים בשטח המלון ומיועדים גם לאורחי המלון וגם לציבור הרחב - לרבות בתי קפה ומסעדות. שטחים אלו, כך קבע מחוקק המשנה, יסווגו כשטח "בתי מלון" רק במידה והם משרתים בעיקר את המתאכסנים במלון. במידה והם אינם משרתים בעיקר את המתאכסנים במלון – יסווגו לפי שימושם.

והשלישית – חנויות ועסקים אחרים הנמצאים בשטח המלון. אלו יחויבו לפי שימושם, ומחוקק המשנה לא מצא לנכון להעניק להם הקלה בארנונה, על אף שהם נמצאים בשטח המלון, ולכאורה הם בעלי פוטנציאל לשרת גם את אורחי המלון וגם את הציבור בכללותו.

12. מטיעוניה של העוררת עולה כי היא סבורה כי יש לסווג את אולם האירועים של המלון כחלק מן השטח המסווג כ"בתי מלון", כלומר היא אינה רואה באולם האירועים כשטח נלווה לבית המלון, ולטענתה יש לסווגו כ"בתי מלון" ללא כל קשר לשאלה האם הוא משמש בעיקר את המתאכסנים בו אם לאו. אנו מתקשים לקבל טענה זו, מאחר ומחוקק המשנה נקט לשון ספציפית ביחס לשטחים אשר לדידו ייחשבו כשטח בית מלון 'מובהקים' לצורך סיווג בארנונה: "בתי מלון... וכן שטחים בנויים המשמשים למטרות ספורט ונופש הצמודים לבית המלון" (ההדגשה שלנו – הערת הוועדה). לשון זו, כך להבנתנו, מהווה רשימה סגורה של השטחים שייחשבו כשטח "בתי מלון" לצורך סיווג בארנונה.

13. יחד עם זאת, מחוקק המשנה יצר מעין 'קטגורית ביניים' של שטחים נלווים לבית המלון שייחוו מן ההקלה בארנונה, כלומר יסווגו כ"בתי מלון" בתנאי שהם משמשים בעיקר את המתאכסנים במלון. השימוש בביטוי "לרבות" אותו חלק מהמלון המשמש כבתי קפה ומסעדות", בקטגוריה השנייה, נועד להרחיב את המשמעות הטבעית והרגילה של הביטוי בית מלון, לשטחים נוספים שהם מעין 'שטחים מעורבים' המשרתים גם את אורחי המלון אבל גם את הציבור בכללותו. למעשה, מחוקק המשנה בחר להרחיב את משמעותו של הביטוי "בית מלון" לשטחים נוספים, המשמשים הן את אורחי המלון והן את הציבור בכללותו, בתנאי שהם משרתים בעיקר את המתאכסנים במלון, שכן במקרים אלו, שטחים 'עסקיים' אלו הם בעלי זיקה משמעותית לפעילות של בית המלון ולכן ישנה הצדקה לראותם כחלק משטח בית המלון.

בהיעדר התייחסות לאולם האירועים בצו הארנונה, אנו סבורים כי רציונאל זה מתקיים גם במקרה של שטח המשמש כאולם האירועים בבית המלון, ולכן אין לראות במסעדה ובבית הקפה כרשימה סגורה; במקרה שמדובר באולם אירועים הנמצא בשטח המלון, והוא משרת בעיקר את המתאכסנים בו, אזי הוא בעל זיקה משמעותית לפעילות של בית המלון ולכן יש הצדקה לראותו כחלק מבית המלון לצרכי ארנונה.

14. הצדקה לסיווג של אולם האירועים בקטגוריה השנייה, כלומר, יחד עם בתי קפה ומסעדות, ולסווגו בסיווג בית מלון רק בתנאי שהוא משמש בעיקר את המתאכסנים בו, מצאנו בפסק הדין בה"פ (מחוזי תל אביב – יפו 1998/92 אולמי טוקסידו ארועים ומסעדות בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו) (פורסם בנבו), בו נדונה טענתם של בעלי אולמות אירועים, כנגד החלטת מועצת העיר דאז, לקבוע סיווג לאולמות אירועים בנפרד מאולמות אירועים בבתי

מלון, לפיה מדובר באפליה. בהחלטתו ציין כב' השופט אורי גורן את הרציונאל בבסיס סיווג מוזל של אולמות אירועים בבתי מלון כך:

"...על-פי צו הארנונה של שנת 1992 מסווגים אולמות השמחה בבתי מלון על פי דרגת שירות בתעריף ארנונה מיוחד מוזל שנקבע לבתי מלון, וזאת לאור היותם חלק ממערך עסקי כולל של בתי המלון.

סיווג זה נבע מן העובדה שהמדינה מעוניינת לעודד את הסקטור התיירותי, ובכללותו את בתי המלון, כמפעל המשרת תיירות בישראל. סקטור זה הינו מקור המזרים כסף רב למדינה, והאינטרס הלאומי מתמזג עם האינטרס העירוני ושניהם שואפים לקדמו. לכן רוב הרשויות המקומיות קבעו תעריף מוזל לבתי המלון ולעסקים במלון המנוהלים על ידו.

ד. אין אולמות השמחה בבתי המלון זהים במהותם לאלו השייכים למבקשים, שכן אולמות האירועים בבתי המלון המנוהלים על ידי בית המלון, מקיימים פעילות מגוונת מלבד שמחות, כגון הרצאות, קונגרסים, כינוסים, בעוד שאולמות כגון אלו של המבקשים מקיימים בעיקר אירועי בר מצווה, חתונות ובריתות.

בית המשפט מתייחס להבדל בין אולם אירועים במלון ואולם שמחות רגיל, ומצביע על אבחנה מהותית בין אולמות אירועים ובין אולמות בבתי מלון, שיכלו, באותה עת, להצדיק את סיווגם בתעריף מופחת. אבחנה זו מבוססת מן הבחינה המהותית על ההבדל בין אולמות המשמשים גם להרצאות, כינוסים וקונגרסים ובין אולמות שמחה. ברור לנו כי הועדה אינה מוסמכת לדון בשאלות של אפליה, אולם אנו רואים בפסק דין זה כיצבוע קריאה' בנוגע להבדל בין אולם אירועים במלון ואולם שמחות רגיל.

15. העוררת המציאה לתיק הערר מכתב מאת היועץ המשפטי למשרד התיירות בעניין הגדרת בתי מלון, אשר לטענתה תומך בסיווג אולמות האירועים כחלק משטח בית המלון. בסיום דיון ההוכחות שהתקיים ביום 22/7/2020 הורנו לבי"כ המשיב להודיע בתוך 30 יום מה מעמדו של מכתב זה ומה יחסה של העירייה אליו.

ביום 26/7/2020 הודיע בי"כ המשיב כי הוא מבקש שמסמך זה יוצא מתיק הערר וכי לא יינתן לו כל משקל, וטען כי עיריית תל-אביב – יפו אינה מחויבת לחוות דעת משפטיות היוצאות תחת ידיהם של יועצים משפטיים במשרדי ממשלה שונים, אלא היא כפופה להוראות הדין ובין היתר לפקודת העיריות ולצו הארנונה. בי"כ המשיב הדגיש כי העירייה אינה כפופה להוראות משרד התיירות בכל הקשור לחיוב בארנונה /או לגבייתה /או ליישומו של צו הארנונה. המשיב הפנה לכך שאין מדובר בחוות דעת כי אם במכתב שנשלח על ידי היועץ המשפטי למשרד התיירות למר אלי זיו מהתאחדות המלונות בתל אביב רבתי, והוא אינו מתייחס לצו הארנונה או לעניינה של העוררת.

16. אנו מקבלים את הטענה כי בענייננו אין מדובר בחוות דעת כי אם במכתב. אלא שמפאת הכבוד ליועץ המשפטי למשרד התיירות, ועל אף שחוות דעתו אינה מכריעה בענייני ארנונה, סמכות הנתונה לרשות המוניציפלית עצמה, נתייחס בקצרה לאמור בה.

עמדת היועץ המשפטי למשרד התיירות, כפי שבאה לידי ביטוי במכתבו למר אלי זיו מהתאחדות המלונות בתל אביב רבתי מיום 6/10/2011, היא כי אין לראות במתקן מלונאי כמתקן לינה בלבד, והוא סבור כי "מתקן מלונאי, על כלל השירותים הניתנים בו, מהווה יחידה תיירותית אחת במיוחד במקום בו מדברים אנו על בעלות אחת לגבי אותו מתקן שיש בה כדי להביא לכך שיש זהות אינטרסים בין כלל חלקי בית המלון". מכתבו מתייחס בעיקר ליחס בין דירוגו של בית מלון והמתקנים שעליו להציע כדי למתג את ישראל כיעד תיירותי מוביל (סעיף 8 למכתב). מלשון צו הארנונה של העיר תל-אביב – יפו ברור כי גם מתקין הצו ראה בבית המלון כמתקן רב תכליתי, והוא לא ראה בו כמתקן לינה בלבד, אלא שהוא מצא לנכון להבחין בין שטחים ומתקנים נלווים שונים הנמצאים בשטח המלון לצורך חיובם בארנונה, בשים לב לזיקתם אל המלון והמתאכסנים בו.

היועץ המשפטי למשרד התיירות הפנה במכתבו להגדרה המורחבת של מלון בהצעת חוק הממשלה מיום 15/1/2018, אשר עברה בקריאה ראשונה בכנסת, שם הורחב המונח מתקן מלונאי ל"מקום אירוח ... המיועד לספק לציבור אורחים בלתי מסוים ומתחלף, שירותי לינה ושירותים נלווים, בתמורה ולפרקי זמן קצובים וקצרים". גם ההגדרה "מתקן מלונאי" אינה יכולה להוות 'אצבע קריאה' לצו הארנונה, שכן הצו קבע כי לא כל שטח בית המלון יסווג ככזה, ופירט מהם השטחים בהם קיימים 'שירותים נלווים' שייחשבו כשטח בית המלון לצרכי ארנונה ומהם השטחים בהם קיימים 'שירותים נלווים' שלא יוכרו ככאלה. כפי שפירטנו לעיל, מחוקק המשנה החרגי באופן מפורש חלק מן השטחים המשמשים כ'שירותים נלווים' לשירותי הלינה בבית המלון מסיווג "בתי מלון". כך או כך, מדובר בהצעת חוק בלבד, בעוד ממילא ההגדרה בחוק שירותי תיירות התשל"ו – 1976 לבית מלון היא "בית אירוח וכל מקום כיו"ב שבו מספקים או מציעים לספק בתמורה, שירותי לינה לתשעה אנשים או יותר בעת ובעונה אחת".

האמור בסעיף זה נאמר בבחינת למעלה מן הצורך ואין בו כדי להוות שיקול בהכרעתנו.

17. לגופו של עניין; המסקנה לפיה יש לראות באולם האירועים "חלק מהמלון" על פי הקטגוריה הראשונה בצו הארנונה, בדומה לבית הקפה והמסעדה, מובילה לכך שעלינו לקבוע האם אולם האירועים עונה על המשך ההגדרה, כלומר האם הוא משמש בעיקר את המתאכסנים בו, כלומר האם מתקיימת זיקה משמעותית בין שטח זה ובין אורחי המלון. נציין, כי על פי ההלכה, נטל הראייה מוטל בענייני ארנונה על העוררת, וכך גם בענייננו.

18. העוררת הגישה תצהיר חתום על ידי מר הרצל שלם, סמנכ"ל למנהל המלון משנת 1986, שהצהיר כי האולם משמש עבור כנסים ואירועים אותם עורך המלון. לפי הצהרתו, עובדי המלון אחראיים על תפעול האולם – מזון, ניקיון ושירות. אולם האירועים משמש לטובת

אורחי המלון, לדוגמא: בסעודות חגים, אורחות ערב, כנסים / מפגשים וכיו"ב. בדיון ההוכחות מיום 22/7/2020 העיד מר שלם כי האולם יכול לשמש לעתים כמסעדה כאשר תפוסת המלון מלאה, כך, למשל, בארוחות שישי או בליל סדר. לפי עדותו, במלון מתקיימים 20-40 אירועים בשנה שנערכים על ידי אורחים של המלון. רשימת אירועים לא צורפה לתצהיר. לפי עדותו, 95% מאורחי המלון הם אורחים מחו"ל ולמעלה ממחצית מהם הם אנשי עסקים. העד לא המציא תיעוד התומך בכך. העד ציין, לדוגמא, כי אחת לשנה מתקיים במלון כנס של HP בו עובדי החברה מתארחים במלון והכנס מתקיים באולם האירועים. באשר לסוג האירועים המתקיימים באולם, מר שלם השיב כי מתקיימים בו כנסים בינלאומיים, חתונות בר מצוות וכל אירוע אחר שמתאים לערוך באולם אירועים. לדבריו, אנשים שאינם אורחי המלון יכולים לקיים אירוע במלון, אבל מניסיונו יתלוו לאירוע הזמנות של חדרים גם מעבר לליל האירוע. לשאלת הוועדה השיב העד כי ההכנסות מאולם האירועים לא נרשמות בכרטיס הנה"ח כמוקד רווח נפרד, אלא נכללות כחלק ממוקד הרווח של מחלקת מזון ומשקאות (שבה נכללות כל ההכנסות ממכירת מזון ומשקאות במלון) ובנפרד מהחדרים.

19. בהסכמת הצדדים תצהירה של גבי עדה הראל נמחק מהתיק, ובמהלך דיון ההוכחות תדפיס האינטרנט שצורף לתצהיר המשיב ודו"ח הביקורת מיום 6/9/2018 הוצאו מן התיק.

20. מכלל החומר שבפנינו עולה כי הנכס נושא הערר הוא אולם אירועים הנמצא בתוך שטח בית המלון הילטון תל אביב, ומשמש לכנסים בינלאומיים, חתונות, בר מצוות ו"כל אירוע שמתאים לערוך באולם אירועים". במלון מתקיימים גם אירועים זהים לאלו אשר מתקיימים באולמות שמחה 'רגילים' וגם אירועים התואמים יותר לבתי מלון כגון כנסים. יחד עם זאת, העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי אולם האירועים משרת בעיקר את אורחי המלון או כי הוא משמש בעיקר לאירועים מסוג כנסים/ קונגרסים וכיו"ב. העוררת לא המציאה רשימה של כנסים בינלאומיים/ קונגרסים שהתקיימו באולם בשנים הרלוונטיות, מספר האירועים שערכו בו אורחים של המלון לעומת מספר האירועים הכללי שנערך בו מידי שנה ו/או נתונים כספיים שילמדו על היחס בין אירועים שנערכו על ידי אורחי המלון וכאלה אשר לא נערכו על ידי אורחי המלון. לאור זאת, אנו סבורים כי בהתאם להוראות סעיף 3.3.6 לצו הארנונה אין הצדקה לסווג את הנכס נושא הערר כ"בית מלון" אלא היה מקום לסווגו על פי שימוש.

21. באשר לטענות העוררת אודות סיווגו של נכס רב תכליתי/ מתקן רב תכליתי; אנו סבורים כי כאשר מדובר בבית מלון כמתקן רב תכליתי, צו הארנונה של העיר תל אביב יפו מניח אותו מראש ככזה, ומורה כיצד לסווג כל אחד מחלקי המלון. לכן איננו נזקקים לפסיקה בעניין זה.

22. באשר לטענת העוררת כי מחוקק המשנה אשר עושה שימוש ב"שיטת הכוכבים" מחויב לחוות הדעת המשפטית של משרד התיירות, אנו סבורים כי אין זה מסמכותה של ועדת הערר לענייני ארנונה לדון בטענה כזו.

23. באשר להחלטה בערר 140020290 ובערר 140021428 שעניינה באולם האירועים במלון דייויד אינטרקונטיננטל, אותו צירפה העוררת לעיונו לאחר הגשת הסיכומים, נציין כי כעולה מן ההחלטה, העוררת שם הגישה ראיות ונתונים עובדתיים בנוגע לאירועים המתקיימים באולם האירועים של המלון, ובהתבסס על העובדות שהוצגו בפניה הגיע יו"ר הוועדה למסקנה כי "מקובלת עלינו הטענה כי העוררת מתאפיינת בהיותה מלון אירועים, פשוטו כמשמעו". העוררת שבפנינו לא טענה טענה כזו, ולא כאלה הן העובדות שהוצגו בענייננו. לא מצאנו רלוונטיות גם בהחלטת ועדת הערר בערר 140013123 פרימה מלונות ותיירות בע"מ, ולו בשל הסכם הפשרה שנחתם בין הצדדים לאחר מכן, כאמור בסיכומי התשובה מטעם העוררת.

סיכומם של דברים;

מכלל האמור עולה כי השטח נושא הערר הוא אולם אירועים הנמצא בשטח העוררת, אולם העוררת לא הוכיחה כי הוא משרת בעיקר את אורחי המלון. לאור זאת, ולאור הבנתנו את סעיף 3.3.6 לצו הארנונה, לא היה מקום לסווג את השטח שבמחלוקת כ"בתי מלון".

הערר נדחה. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

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

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

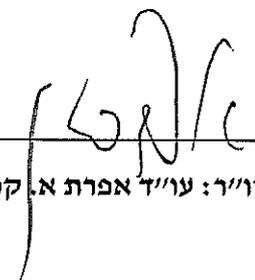
ניתן בהיעדר הצדדים ביום 6.10.2021



חבר: רו"ח יעקב ישראלי



חבר: עו"ד ראובן הרן



יו"ר: עו"ד אפרת א. קפלן

קלדנית: ענת לוי