

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד סטוקהולם כהן אבי  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד  
חבר: עו"ד פלדמן אהוד

העוררת: ביט. מן. בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו

## החלטה

### הנכס נשוא הערר והעובדות שבבסיס המחלוקת

1. המחלוקת שבפנינו, מקורה בפניית מנהלת מחלקה בעיריית ת"א מיום 8.1.2018, לפיה החליט מנהל הארנונה כי בחלוף תקופה ממושכת שבמהלכה סווגה העוררת כבית תוכנה, ישונה הסיווג שניתן לנכס, כך שהחל מיום 1.4.2018 יחויב הנכס בסיווג "משרדים".
2. במסגרת הפנייה הנ"ל, נתבקשה העוררת, להגיש בקשת סיווג מחודשת ועדכניתנוך דרישה להגיש טופס ומסמכים שונים, שבאמצעותם יוכח הסיווג המבוקש מחדש. הבקשה לא לוותה בנימוק כלשהו לסיבת הדרישה צויין שנערכה ביקורת מטעם העריה שבעטיה שונה הסיווג.
3. העוררת טוענת כי היא חברת הייטק ותיקה שפועלת בתור בית תוכנה מזה 20 שנה לפחות. לטענתה, היא מפתחת בנכס תוכנה עבור לקוחות ומוכרת מגוון של תוכנות לפי דרישה כסחורה. העוררת אינה מיוצגת על ידי עו"ד בהליך זה.
4. הנכס נשוא ענייננו ממוקם בקומה 2 בבניין בשד' רוטשילד 6 ת"א (נכס מס' 2000124834 ח-ן לקוח 100119525). שטחו של הנכס הנו 101 מ"ר, ובהסתמך על החלטת קודמת של ועדת ערר מיום 5.9.12, נקבע בתום ההליך, כי השימוש שעושה העוררת בנכס תואם את הסיווג של "בית תוכנה" (להלן גם: "הנכס").
5. העוררת מתזיקה בנכס הקונקרטי כ-10 שנים ברציפות, ולטענתה, אפילו קודם לכניסתה לנכס שבענייננו, זכתה פעילותה להכרה בתור בית תוכנה, לצורכי ארנונה. העוררת צירפה חומרים ותעודות שונות לביסוס טענה זו, ולדידה הנכס משמש אותה לצורך ייצור ופיתוח תוכנה.
6. לטענת העוררת, לא חל כל שינוי באופי פעילותה כבית תוכנה, והיא ממשיכה גם היום לעשות שימוש בנכס באותה מתכונת. העוררת מפנה להחלטת ועדת ערר קודמת מיום 5.9.12, שדנה באותה סוגיה. בהליך שבפנינו. העוררת הביעה תערומת על כך שהעירייה דורשת לעיין בדוחות כספיים של החברה, לצורך שקילה מחדש של בקשת הסיווג המחודשת לשם החזרת הסיווג למתכונת הקודמת.
7. בתאריך 4.1.2019 פנתה העוררת בהשגה לעירייה, עקב השינוי החד צדדי כאמור בסיווג. בתשובת מנהלת מחלקה שומה א' מיום 8.1.2019, נכתב בסעי' 2 ו-3 לתשובה כי: "על מנת לקבל המשך סיווג 'בית תוכנה', אגפנו בוחן את העיסוק בנכס בהתאם להוראות סעי' 3.3.3 בצו הארנונה, בתי תוכנה,

**שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה. בחינת השימוש מורכבת מביקורת מטעמנו בנכס והגשת טופס "בקשה לסיווג בית תוכנה והמסמכים המפורטים בו" (הדגשות אינן במקור).**

8. ההחלטה על שקילה מחדש של המשך מתן סיווג של בית תכנה לעוררת, נעשתה אם כן על יסוד מדיניות קפדנית, ויש שיטענו שאף מדובר במדיניות "אחראית" ומבורכת. שהרי זו חובתה של הרשות המקומית לבחון מעת לעת המשך מתן סיווגים בתעריפים שהם מוזלים, וכאלו שמצריכים הוכחה לעצם השימוש הייחודי הנטען.

9. במסגרת הטפסים שנשלחו ע"י העוררת ביום 30.4.2018 לצורך חידוש הסיווג כבית תוכנה, ביקשה העוררת מהעירייה, כי עד שייקבע "הסיווג הקבוע" על ידה, שתפעל לחייב אותה תחת הסיווג "בית תוכנה". לערר צורף אישור רו"ח מיום 8.7.2018, לפיו העוררת מעסיקה 11 עובדים, ואף נכתב באותו אישור כי החברה עוסקת בפיתוח תוכנה.

10. נציין בנוסף כי ביום 18.6.2018, לאחר שנערכה ביקורת בנכס, ציפתה העוררת כי העירייה תחדש את הסיווג על יסוד פעילות, שלדידה הנה "מוכחת" ומזוהה עם פעילות של בית תוכנה, אך הבהירה בה בעת, כי בהיותה חברה פרטית, ומטעמי סודיות מסחרית, היא מסרבת לחשוף נתונים מספריים וכספיים (שהושרו בשלב ראשון).

11. העוררת ביקשה "לערער" על הדרישה המנהלית, שהיתה זרה עבורה, לגלות לגורמים בעירייה דוחות כספיים לשם ביסוס השימוש של בית תוכנה, ולכן היא התנתה את מסירת המסמכים "החסויים", בחתימה על הסכם סודיות. משלא נחתם הסכם סודיות, הסתפקה העוררת אך בהגשת אישור רו"ח.

12. זה המקום אף להדגיש, כי במסגרת הליך זה הוגשה לעיוננו, החלטת ועדת ערר קודמת מפורטת ומנומקת מיום 5.9.2012 בעניינה של העוררת בקשר עם הנכס דנן. על פי ההחלטה נתקבל הערר שהוגש על ידי העוררת באותו נושא בדיוק, וכפי שיובהר להלן, להחלטה האמורה רלבנטיות לעניין נטלי הוכחה.

13. בהקשר זה, נבהיר כי בתשובת המשיב לערר, מיום 28.8.2018, שבמסגרתו אף נתבקשה מחיקה על הסף, בשל אי מסירת דו"ח כספצין המשיב, כי העובדה שניתן בעבר לנכס מושא הערר סיווג של "בית תוכנה", אינה מונעת מהמשיב לשנות את דעתו ולחייב את הנכס באופן אחר, וכי הסיווג העדכני של משרדים ניתן לגישתו כדין.

14. בתשובה לשאלון מקיף שנדרשה העוררת למלא ובליוי ביקורת שנערכה עקב הבקשה לסיווג כבית תוכנה, נמסרה לעירייה רשימת עובדים, הוסבר בכתב יד מהו פרופיל החברה, מהם המוצרים שנמכרים, מי הם הלקוחות, מקורות ההכנסה של החברה, דרכי השיווק וכן התייחסות למקור ההכנסות של העוררת.

15. כמו כן, הוגש לעיוננו דו"ח ממצאי ביקורת חוץ (בתי תוכנה) מיום 13.5.2018. בחלק ב' של השאלון צוין בפירוט, כי אין שינוי בעיסוק החברה מאז הביקורת האחרונה, וכי החברה עוסקת בפיתוח של מספר מוצרי תוכנה, כמו גם בשדרוג ובהוספת פיצורים למוצרים ישנים. עוד נטען, כי עם לקוחותיה נמנים לקוחות שהם חברות סטארט אפ, מוסדות, ולקוחות פרטיים כגון ERN, מצלח, ISTUDENT, וזאת לרבות דרך מכירות רישיונות שימוש בטכנולוגיה.

### **ההשגה, הערר וההליכים בפני הועדה**

16. בתאריך 26.11.2018 קיימו הצדדים דיון מקדמי בפני הרכב ועדה קודמת (בראשות עו"ד אלון צדוק), שבה לא נרשמה התייצבות של העוררת, וכי הדיון נדחה לפני משורת הדין.

17. בתאריך 7.1.2019 התקיים דיון מקדמי נוסף, אף הוא בפני הרכב ועדה קודמת, שבה נכת הבעלים ומנכ"ל העוררת, שניהל את ההליך מתחילתו ועד סופו, ללא ליווי משפטי.
18. בדיון המקדמי הבהירה העוררת לפרוטוקול כי היא מחזיקה בנכס כבר 10 שנים, וכי בכל שנה מגיע סוקר לנכס ובוחן את הפעילות ואת השימוש בפועל, וכי במהלך הביקורת האחרונה, זו הפעם הראשונה לפי גרסתו, שבה הוא נדרש להציג דוחות כספיים בנוגע לפעילות החברה בנכס.
19. נציג העוררת שב והדגיש בפני הרכב הועדה כי לא חל בנכס או בפעילותה כל שינוי מאז ניתן לה הסיווג במקור, וציין שאופי וסוג העיסוק של העוררת נותרו כפי שהיו. מנגד, טען המשיב כי נערכה על ידו בחינה מחודשת של הפעילות בנכס ונמצא כי קיימת בו פעילות בעלת אופי שירותי.
20. בהחלטת הועדה הקודמת במסגרת פרוטוקול מיום 7.1.2019, נקבע מפורשות כי: **"בניגוד למקרים אחרים, שמענו מהעורר כי יותר מ-10 שנים סווג הנכס בסיווג בית תוכנה לרבות על פי החלטת ועדת ערר. אם אכן אלה הנסיבות הרי שנטל ההוכחה במקרה זה עובר למשיב להוכיח כי חל שינוי נסיבות המצדיק את שינוי הסיווג. זכותו של העורר לא להציג דוחות כספיים אולם נמליץ לו להיעתר לבקשת המשיב בכדי שיוסר ספק ביחס לשאלה האם בנכס נעשה שימוש שעיקרו מתן שירותים (הוצאות והכנסות שלא לצורך פיתוח תוכנה)" (הדגשים אינם במקור).**
21. התיק נקבע להגשת תצהירים ולניהול דיון הוכחות.
22. העוררת התעכבה עם הגשת תצהירים מטעמה, שכן מפניית העוררת מיום 13.3.2019, עולה כי העוררת ביקשה להחתים את העירייה על כתב סודיות כתנאי להעברת דוחות כספיים, אולם משלא נמסרה התחייבות שכזו, נתבקשה ארכה להגשת תצהירים.
23. בהחלטה מיום 4.3.2018 הוארך המועד להגשת תצהירים.
24. בתאריך 15.4.2018 הגישה העוררת תצהיר מטעמה.
25. בתאריך 8.5.2018 הגיש המשיב תצהיר מטעם חוקר שומה (מר אברהם חנוך), שערך מטעם העירייה את הביקורת בנכס. הדו"ח שצורף לתצהיר מטעם המשיב בהליך דן הנו מיום 13.5.2018.
26. בתאריך 19.9.2018 התקיים בפני הרכב הועדה הנוכחית דיון הוכחות שבמהלכו נתקרו מנכ"ל העוררת, ארווה בנסאי, וחוקר השומה מטעם העירייה, מר אבי חנוך.
27. פרוטוקול דיון ההוכחות הנו באורך פחות משני עמודים, ועדותו של מנכ"ל העוררת, הסתכמה למעשה בהצגה של ארבע שאלות בלבד. נציין כי אף לא אחת מהשאלות שהוצגו לעד, נציג העוררת, ניסתה להתמודד עם הצהרות העוררת והמסמכים שהסבירו את אופי הפעילות שתוארה על ידה, ואף לא עם המידע העובדתי הרב שהועלה בתצהיר והמסמכים שצורפו כנספחים לתצהיר.
28. סיכומים מטעם העוררת הוגשו ביום 28.11.19 ואילו המשיב הגיש סיכומים מטעמו ביום 13.1.20.

### ניתוח הראיות, דיון ומסקנות

29. אם נקדים אחרית דבר לראשיתו – אזי שמתוך התשתית הראייתית שהונחה לפנינו ומעיון בממצאי דוחות הביקורת – הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל.
30. ראוי להתחיל הכרעה זו עם מספר הערות מקדמיות, שהעלאתן חשובה לצורך הבנת השיקולים שהובילו לתוצאת דיוננו זו, לפיהם לא נסתרה גרסת העוררת ועל כן יש להותיר את סיווג הנכס כבית תוכנה, כפי שנרשם זמן רב קודם לכן בעירייה.

31. הערה מקדמית ראשונה, תתמקד בזכותה של הרשות המקומית לדרוש ממחזיק מסחרי שמעוניין בסיווג ספציפי, ייחודי ומוזל, להגיש מסמכים שונים שהם רלבנטיים לבירור המחלוקת. בענייננו, הדרישה לגלות דוחות כספיים, אינה דרישה של מה בכך, אולם היא מתיישבת עם החתירה לאמת.
32. כאמור לעיל, הבהרת התשתית העובדתית, חשובה במהלך בירורים שנוגעים לשאלות ובדיקות שעניינן סיווג נכסים ובחינת פעילויות של, עסקים שמחזיקים בנכסים, ביחוד במקרה שבו עסקינן ייצור מוצרי הייטק, שהוא תחום מורכב ומקצועי מאוד. ההבהרה חשובה על מנת לבחון את הבסיס לטענות המשפטיות שהעלתה העוררת, באשר להמשך זכאותה לחיוב בתעריף ארנונה מוזל.
33. אין להוציא מכלל אפשרות שהימנעות מהגשת דוחות כספיים, באופן ש"מסכל" את היכולת של העירייה לפקח ולאמת הצהרותיו של מחזיק בנכס, יוכל לעלות, בתנאים מתאימים, עד כדי הפרה של חובת גילוי נאות שמצופה מכל נישום שמבקש לקבל סיווג מוזל.
34. אולם, להבנתנו, לא אלה הם פני הדברים בענייננו, וגם לא בכל מקרה הסנקציה על אי גילוי תהיה באותה רמת חומרה, אולם על הרשות המקומית לתת את הדעת בנושא ולגלות רגישות ביחס לחשיפת נתונים מסחריים רגישים, שגילויים באורח פומבי, אינו דבר טריוויאלי.
35. חובת גילוי נאות מקסימלית של הנישום מצד אחד, ורגישות ויצירת מנגנונים בטוחים ומוגנים שיאפשרו לנישומים לחוש "בטוחים", באופן שהאינפורמציה הרגישה שמגולה על ידם באורח וולונטרי, לצורך בחינת שימוש בנכס לצורכי ארנונה, תישמר ויעשה בה שימוש באורח קפדני וענייני – מצד שני
36. מנגד, סירוב לגלות לעירייה נתונים כספיים או דוחות שכוללים נתונים בעלי רגישות גבוה, אכן גורע מיכולתה של הרשות כאמור לאמת את סוג פעילותה, אולם גם "סירוב" לעשות כן, צריך להיות מלווה בנימוקים ענייניים וכבדי משקל, וזאת על מנת שלא ליצור הכבדה על עבודתה של הרשות המקומית, שכן אין זה יהיה ראוי להטיל עליה נטלים מורכבים, כבדי משקל אשר בסופו של יום, עלולים להכביד ולהעמיס באורח ניכר על עבודת העירייה שלא לצורך.
37. לפיכך, סברנו שסירובה של העוררת לגלות את הדוחות הכספיים במקרה הקונקרטי, והסכמתה לגלות מידע נוסף בכפוף להתחייבות לסודיות. אינו עולה לכדי הפרה של חובות הגילוי שמוטלות על הנישום, בהקשר של סיווג לצורך חיוב בארנונה. בנסיבות המיוחדות שבהן העוררת מחזיקה בנכס למעלה מעשור, כבית תוכנה מבלי שנדרשה לגלות דוחות כספיים במהלך אותה תקופה, ובשים לב לכך שהעוררת חשפה נתונים באורח חלקי, סברנו שהעוררת מילאה את חלקה בהעברת המידע לעיריה.
38. עוד נדגיש כי הן הועדה הקודמת, והן הועדה הנוכחית, המליצה לעוררת מיד עם תחילת דיון ההוכחות, ליזום פנייה לב"כ העוררת במטרה למצוא פתרון נקודתי לעניין מסירת נתונים כספיים. על פי הנתען בסעי' 32 לסיכומי המשיב, נדמה שהעוררת פעלה בהתאם, וניאותה, לאחר דיון ההוכחות, על פי המלצתנו, להגיש לעיונו של המשיב מאזן בוחן עדכני. לפיכך, בהקשר הנוכחי, אין מקום לקבוע כי סירובה של העוררת לגלות מידע בשלב המקדמי פועל לחובתה.
39. במקרה שלפנינו, נדגיש, אין מדובר בפנייה ראשונה לקבלת סיווג בתעריף מוזל.
40. יתכן, שאם היה מדובר בנישום אשר פונה לראשונה בבקשת סיווג כבית תוכנה, ובה בעת מגלה סרבנות ואי נכונות לגלות מידע מהותי, ללא נימוק משכנע, היה מקום לשקול לייחס לעצם סירובו של הנישום, בכפוף להגשת בקשה נפרדת ועצמאית לגילוי מסמכים בהליך ערר, משקל ראייתי שלילי, ואולי אף לשקול דחייה על הסף של הערר, במקרים המתאימים.

41. ענייננו כאן, חשוב לזכור, עוסק בנישום שכבר הוכיח בעבר, כי הוא מקיים את התנאים המקדמיים שבצו הארנונה ("עיקר פעילותו היא פעילות ייצורית"), וגם נוכחנו לדעת כי העוררת ניהלה בעבר הליך במסגרת תיק ערר קודם ביחס לנכס הנדון, ופעילותה בנכס זכתה להכרה על דרך הכרעה שיפוטית מנומקת, שלפיה נקבע שהשימוש שהיא עושה תואם את סיווגה כבית תוכנה.
42. עוד נבהיר בהקשר זה, כי במסגרת החלטה מקדמית שניתנה בדיון שהתקיים בנוכחות הצדדים ביום 7.1.2019, הוחלט על ידי ועדה קודמת במפורש על היפוך נטל הראייה, כך שמצופה היה מהמשיב להפנות במסגרת ההליך דגן משאבי חקירה ובדיקה ביתר שאת, ולספק ראיות, ולו במטרה לנסות להפריך את ההצהרות והטענות הרבות שהועלו על ידי העוררת בתצהיר, שגובו במסמכים, שמוכיחים על פניו, עמידה מלאה בכל התנאים לקיום צו הארנונה לעניין הסיווג הכבית תכנה הנטען והמבוקש.
43. לגופם של דברים, נדגיש, כי התרשמנו שהעוררת, אשר הוכיחה כי פעילותה כבית תוכנה, עומדת בתקנים מחמירים (ממכון התקנים) ופועלת בסטנדרטים בינלאומיים, משמשת כספק של משרד הביטחון (ספק מס' 11018673), פועלת לפי מודל עסקי משולב: מצד אחד, היא בונה תוכנות ויישומים מסחריים לפי דרישות ואפיון שנמסר על ידי הלקוחות (המוצרים שמפותחים נמכרים בהתאם לעלויות שעות מתכנת), ומהצד האחר, היא בונה תוכנות שחלקן בבעלותה, וחלקן נמכרות במסגרת פרויקטים שמוגדרים על ידי צרכים מסחריים של לקוחות.
44. העוררת טרחה על ניסוח גרסה מפורטת בתצהיר, אשר לווה במידע רב, ואף מגובה בהסברים שונים, באשר למודל העסקי והכלכלי שהיא מנהלת מתוך הנכס. יצוין, כי פעילותה זהה מאז ומתמיד, באופן שמוכיח קיומה של פעילות של פיתוח מוצרי תוכנה עבור לקוחות שונים ומגוונים, מבלי שעלה בידי המשיב לקעקע את גרסתה.
45. לא נעלמה מענייני העובדה, כי בתור שירות משלים למכירה, החברה מעניקה שירותי תחזוקת קוד עבור הלקוחות, אולם על פי התשתית הראייתית שבפנינו, אין בכך כדי לשלול את העובדה כי עיקר פעילותה בנכס, זאת, גם על פי נראותו בהסתמך על התמונות שהוצגו לנו על ידי המשיב, הנו בעבודת ייצור שכרוכה בעבודת תכנות. העבודה מתבצעת ע"י המתכנתים אשר מועסקים על ידי העוררת בנכס הנדון, ושמותיהם, והרקע המקצועי שלהם, נמסרו אף הם על ידי העוררת.
46. עיון בדו"ח ממצאי הביקורת שהוגשו לעיונו בתיק, אף הוא אינו מגלה עניין עובדתי אשר יש בו כדי לסתור את גרסת העוררת. גם אם מתעלמים מן העובדה שבמקרה הנדון, הנטל להוכיח כי העוררת אינה זכאית לסיווג המבוקש מונח על כתפי המשיב, דו"ח ממצאי הביקורת מגלה כי העוררת מייצרת מוצרי תוכנה ללקוחות על פי דרישה, בדיוק כפי שנהוג בתעשייה המסורתית.
47. יתכן ובנסיבות מסוימות ניתן היה להסיק כי תמחור לפי שעות עבודת מתכנת הוא אינדיקציה לפעילות בעלת אופי שירותי, אולם העוררת טרחה להסביר כי זוהי הדרך שבה היא רואה לנכון לחשב את עלויות הייצור של אפליקציות שנמסרות ללקוחות במסגרת עסקות למכירת מוצרים.
48. דו"ח הביקורת חושף כי העוררת עובדת על פיתוח מוצרים נוספים במקביל על שדרוג והוספה של פיצ'רים למוצרים ישנים, שהחברה כבר פיתחה. דו"ח הביקורת אינו מלמד כי ישנו מערך שיווק פעיל בנכס, וכי מהראיות עולה כי השיווק מבוצע על ידי המנכ"ל בלבד, בשיווק דרך האתר, וכן מפה לאוזן. גם בהיבט הכמותי, נדמה שבנכס מבוצעת פעילות שעיקרה פיתוח תוכנות, שחלקן מפורטות הן בדו"ח שצירף המשיב, והן בגוף הבקשה לסיווג שמילאה העוררת בכתב יד לצורך חידוש הסיווג שנשלל מממנה באופן חד צדדי.
49. באחת מן התמונות שצורפו לדו"ח הביקורת מיום 13.5.2018, נצפו מספר מתכנתים מטעם העוררת אשר יושבים ביחד צמוד בחלל חדר בודד כשהם עסוקים בכתיבת קוד, וכי במסגרת תשאל עובדים

- שביצע החוקר במהלך אותו ביקור, נכתב מפיו של מנהל צוות הפיתוח, כי הוא עובד בחברה 5 שנים וכי הוא אמון על חלוקת תכניות עבודה למתכנתים שעובדים תחתיו.
50. לעניין זה, במהלך דיון ההוכחות שהתקיים בפנינו ביום 19.9.2019, אישר החוקר בעדותו כי הוא תשאל את העובדים במהלך ביקורו בנכס, ובמענה לשאלותיו, זכה לתשובות לפיהן מדובר במתכנתים, ואף הפנה אותנו לעיין בפסקאות הרלבנטיות בדו"ח שהוגש על ידי המשיב.
51. בעדותו, ציין החוקר, לשאלות מנכ"ל העוררת, כי במהלך הביקור בנכס מיום 13.5.2018, לא רק שהוא לא יכול היה להתרשם במסגרת התשאול אם מדובר במתכנת או לא, אלא שתפקידו בהקשר המדובר, מסתכם בהצגת עובדות, על פי מה שענינו רואות, ושתפקידו אינו לפרט את דבר התרשמותו המקצועית או הסובייקטיבית.
52. בנסיבות אלו, לא עלה בידי המשיב ולו להוכיח קיומו של שינוי נסיבות כלשהו שיש בו כדי להצדיק את ביטול הסיווג של בית תוכנה בחלוף תקופה ממושכת ורציפה, שנמשכה מספר שנים. זאת, אף בשים לב כי נטען שהעירייה טרחה על ביצוע ביקורות תקופתיות לפני שגיבשה החלטה לשלול מן העוררת את הסיווג של בית תוכנה.
53. איננו מקבלים את הטענה של המשיב, שעולה גם בסעי' 22 לסיכומיו, כי העוררת מציעה ללקוחותיה שעות פיתוח תמורת תשלום שעת. מדובר בתזה פשטנית, מצמצמת שחוטאת למציאות העובדתית, ומתעלמת מהסברים שהובאו על ידי העוררת לעניין תיאור אופי פעילותה בנכס. התרשמותנו החד משמעית היא כי המשיב בחר שלא להתעמת עם העובדות והנתונים, והעדיף להניח הנחות, ולפרש עובדות מבלי לגבות אותן בראיות, כך שנשמט הבסיס לגרסת המשיב שטען שהעוררת עוסקת במתן שירותים בתחום המתשבים.
54. העוררת הוכיחה בהליך כי רוב רובם של עובדיה הם למעשה מתכנתים בשפות קידוד שונות, וכי בחקירתו הקצרה ביותר של מנכ"ל העוררת, לא למדנו דבר וחצי דבר שלכאורה מלמד כי גרסת העוררת אינה משקפת אשר נטען על ידה, בהיבט של ניהולה של פעילות ייצור ושימוש בנכס כבית תוכנה.
55. במסגרת המבחן המהותי, שומה עלינו לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס. התמונות והתשריטים שצורפו לדוח הביקורת מראים כי על שאלה זו יש להשיב בחיוב.
56. לא מצאנו בחומר הראיות שהוגש לנו על ידי המשיב, שכלל בעיקר חומרים כתובים ומסמכים שהעוררת הציגה לנציגים בעירייה, עוגן ראייתי כלשהו שיש בו כדי להצדיק את החלטה שהובילה לביטול הסיווג הקודם שניתן לנכס. שכזכור נקבע בהסתמך על החלטה בערר קודם. גם לא ראינו בציטוטים שהובאו על ידי המשיב בסיכומיו בסיס מספק לשינוי עמדתנו בהקשר הנדון.
57. על פי "מבחן ההנגדה", שעל פיו בוחנים האם מרכז הכובד של העסק הוא ייצור או שמא מתן שירותים, הגענו לכלל מסקנה – כי בנכס שמחזיקה העוררת מתבצע שימוש שעיקרו פיתוחי תוכנה, וכי לא עלה בידי המשיב לשכנע אותנו כי יש במידע הפיננסי, שגולה בהצגת מאזן, כדי לשנות את מסקנתנו.
58. לסיכום, לא נוכל לסיים החלטה זו מבלי להמליץ למשיב, כי בבואו לבחון בקשות לסיווג בתי תוכנה, מן הראוי שיתאים את המבחנים הנהוגים על ידו, לרבות אלו המיושמים בשנים האחרונות באמצעות חוקריו, להתפתחויות בענף הדינמי והמתקדם של תעשיית ההייטק, ולאמץ כלים אקטואליים יותר לבירור סוגיות שהן בליבת מקצוע התכנון, ההטמעה והייצור של תוכנות מחשב.

סוף דבר

59. מכל הטעמים שלעיל, אנו קובעים כי דין הערר להתקבל.
60. בנסיבות אלו שבהן לא עלה בידי המשיב להרים את הנטל להוכיח כי שלילת הסיווג כבית תוכנה, הינה מוצדקת על פי השימוש שעושה העוררת בנכס נכון לשנת המס נשוא הערר, ולנוכח עמידתו על ניהול הליך מלא חרף דלות ראיות לעניין זה ולמרות קיומה של החלטה קודמת – אנו מחייבים את המשיב בתשלום הוצאות העוררת בגין הליך זה בסך של 1,500 ₪.
61. בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.
62. 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.

ניתן בהעדר הצדדים היום 20/12/20

- בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.
- בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

יו"ר: אבי סטוקהולם כהן, עו"ד      חבר: אהוד מטרסו, עו"ד      חבר: אהוד פלדמן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד סטוקהולם כהן אבי  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד  
חבר: עו"ד משה קורן

העוררת: אנה לוינסון

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו

### ה ח ל ט ה

#### הנכס נשוא הערר והעובדות שבבסיס המחלוקת

1. העוררת, הגב' אנה לוינסון (להלן גם: "העוררת") כופרת בחוב ארנונה ישן שנצבר לחובתה מכוח חזקה המיוחסת לה לתקופה שבין 15.12.2003 ו- 31.8.2004 בנכס מסחרי (נכס מס' 044-0620-0475-75) הממוקם בפינת רח' המסגר 62 ורח' בן אביגדור 2 בת"א שבתחומה של עיריית ת"א-יפו (להלן גם: "הנכס" ו/או "המושכר").
2. שטחו הכולל של הנכס נשוא הערר הוא 83 מ"ר (ח-ן מס' 10171669) והוא סווג כמשרדים.
3. העוררת מכחישה שהחזיקה אי פעם בנכס נשוא הערר, וכי על פי הנטען במסגרת "השגה" מיום 14.6.2018, שכאמור הוגשה רק ביחס לחוב ההיסטורי שנצבר לחובתה, גרסת העוררת הנה כי היא מעולם לא חתמה על הסכם שכירות בנוגע לנכס הנדון, וכי מיקום עיסוקה היומיומי באותה עת היה בכלל בעיר ראשון לציון, וכי חיובה בארנונה הנו תוצר של גניבת זהות או פועל יוצא של זיוף זהותה.
4. על פי גרסת העוררת, נטען בנוסף כי במהלך שנים 2004-2018, בהיותה אז מורה במכון אמריקאי שעסק בסחר אלקטרוני, היא שהתה מחוץ לישראל, ונעדרה בכל מהלך תקופה זו מן הארץ, כך שרק הגיוני לדעתה שנעשה שימוש פסול בזהותה וברישומה כמחזיקה.
5. בתאריך 14.6.2018, בעת שפנתה לראשונה לעירייה בקשר עם החוב שנצבר לחובתה, ביקשה העוררת לדעת על סמך אילו חוזים נרשמה כמחזיקה בנכס, ובנוסף דרשה את ביטול החוב, מחיקת החשבון ועיון במסמך שהוליד את חוב הארנונה מלכתחילה.
6. ביום 3.7.2018 השיב מנהל הארנונה להשגה תוך שהוא דוחה את הנטען בה, ומציין כי רישומה של העוררת כמחזיקה נעשה בהסתמך על הסכם שכירות שנשלח לאגף חיובי ארנונה, ושהעתק ממנו הועבר לעיונה במסגרת התשובה להשגה.
7. בנוסף, מנהל הארנונה צירף בתשובתו להשגה העתק מפנייה של העוררת מיום 11.10.2004, שבו הודיעה האחרונה לעירייה בכתב על חדילת חזקה (רטרואקטיבית) החל מיום 15.3.2004.

- 8 . במכתב הני"ל מיום 11.10.2004, שכביכול נשלח על ידי העוררת לעירייה, נכתב על ידה אז כי הנכס מושכר לשוכרים חדשים החל מחודש מרץ 2004, תוך ציון שמם המפורש של השוכרים "הנכנסים" ע"ג פנייתה, והכל תוך דרישה למחוק את שמה מרישום כמחזיקה בנכס, ביחד עם בקשה לבטל את דרישת התשלום שנשלחה אליה עקב חוב שנצבר לחובתה.
- 9 . על פי הודעת העוררת מיום 11.10.2004, כשבעה חודשים לאחר מועד יציאתה מהנכס לכאורה וערב עזיבתה לחו"ל, הדגישה העוררת במסגרת פנייתה כי היא מצפה שהעירייה תדאג לבטל כל חיוב שנצבר לחובתה בארנונה בתקופה שלאחר תאריך 15.3.2004, היינו לכאורה תוך הודאה בקיומו של חוב והכרה באחריותה מכוח חזקה בנכס.
- 10 . במסגרת פניית העוררת מיום 11.10.2004 התרעמה לכאורה העוררת על כך שהבעלים, בזמן אמת, לא פעלו כביכול לתקן את הרישום בעירייה ביחס למועד יציאתה מהנכס קודם לכן, באופן שנראה שהיא בוחרת להותיר את ההסדרה אצל גורמים בעירייה, זאת הגם שהפנייה נעשתה בחודש אוקטובר 2004 על רקע דרישת תשלום שנשלחה אליה ביחס לכל התקופה של עד לחודש 08/2004.
- 11 . עיון בנוסח הסכם השכירות מיום 2.12.2003, שהעתק מהסכם זה הועבר אף לעיונה של העוררת במסגרת תשובת מנהל הארנונה להשגה, מראה, על פניו, כי המדובר בהסכם אוטנטי, תקין על פי נראותו. כמו כן, יש לציין כי הסכם השכירות נחתם על ידי שני צדדים למשך תקופה של 12 חודשים, כאשר בסעי' 4 לחוזה אף מצוין כי הנכס מושכר לעוררת במסגרת עיסוקה בתעשייה עתירת ידע.
- 12 . על פי סעי' 8 להסכם השכירות שהועבר לעיוננו – התחייבה העוררת לשלם את כל מיסי הארנונה בגין תקופת החזקה המפורטת בהסכם השכירות.
- 13 . בערר מיום 1.8.2018 שהוגש על ידי העוררת, טענה האחרונה כי בתקופה הרלבנטית למועד היווצרות החוב הנטען, היא לא חתמה על הסכם שכירות, וכי לא היה לה כל תכנון לשכור נכס באופן פרטי, לא כל שכן ערב עזיבתה את הארץ. העוררת אף טענה בערר כי באותה עת, תעודת הזהות שלה נגנבה, אולם ציינה כי רק בתאריך 24.7.2018, לאחר שובה ארצה, פעלה להגיש במשטרת ישראל תלונה על מעשה מרמה וזיוף לכאורה.
- 14 . בתשובה לערר מיום 13.12.2018 – נתבקשנו לדחות את הערר על הסף על יסוד עיקרון "סופיות השומה", איתור בהגשת השגה וכן עקב היעדר סמכות עניינית של הועדה להכריע בסוגיות שכרוכות בהליכי גבייה ובשאלת חוקיותו של החוב הנטען.
- 15 . לגופם של דברים, חולק המשיב על גרסת העוררת לעניין השתלשלות האירועים, וכן לעניין אופן היווצרות החוב. המשיב חזר על הטענה כי הרישום של העוררת כמחזיקה נעשה כדין, וזאת בהסתמך על הסכם שכירות תקין שנשלח לעירייה (טענת הסתמכות).
- 16 . המשיב חולק על גרסתה של העוררת מבחינה עובדתית, וטוען כי העירייה פעלה בהתאם להודעתה של העוררת ובעצם סגרה את תקופת החיוב לבקשתה מחודש אוקטובר 2004. המשיב שב ומדגיש בתשובתו כי אין זו חובתו לעסוק בפתרון סכסוכים אזרחיים שבין צדדים לחוזים, וכי פעולותיה של העירייה מתיישבות עם חזקת התקינות הניתנת לה על פי פקודת העיריות (נוסח חדש).

#### ההשגה, הערר וההליכים בפני הועדה

- 17 . התיק דן היה קבוע בפני ועדה שבראשה עמד היו"ר אלון צדוק.
- 18 . העוררת הגישה לתיק "תעודת בירור פרטים על נוסע" מיום 13.6.2018 שהונפק עבורה מלשכת רשות האוכלוסין וההגירה בראשון לציון.

19. מתעודה זו עולה כי העוררת שהתה בחו"ל בין התאריך 30.11.2004 ועד לתאריך 9.1.2018.
20. במסגרת תשובת המשיב לערר צירף המשיב אף עותק של הודעה חתומה על החלפת מחזיקים מיום 4.1.2004 שנחזה להיות מטעם הבעלים (אולמי בן אביגדור בע"מ).
21. להלן השתלשלות העניינים והתאריכים הרלבנטיים מבחינה דיונית וכרונולוגית:
22. ביום 14.6.2018 הוגשה ההשגה.
23. ביום 3.7.18 השיב מנהל הארנונה להשגה ("בקשה לביטול חיוב").
24. ביום 1.8.2018 הוגש ערר על התשובה להשגה (להלן: "כתב הערר").
25. ביום 13.12.2018 הגיש המשיב כתב תשובה לערר (להלן: "כתב התשובה לערר").
26. ביום 1.4.2019 נערך דיון מקדמי בפני הועדה בראשות עו"ד אלון צדוק בסיומו נתבקשה המזכירות לנסות לזמן את הבעלים, צד שלישי שעלול להיפגע מהחלטת הועדה, לדיון על מנת לקבל את עמדתו לנוכח הטענה של "אינני מחזיק".
27. ביום 4.6.2019 נתקבלה הודעה לתיק מהמשיב לפיה נעשה ניסיון לאתר את המשיב על פי כתובת שצורפה להודעה לטיפול על ידי המזכירות.
28. ביום 22.7.2019 התקיים דיון מקדמי נוסף במהלכו לא התייצבו העוררות ולא הצד השלישי למרות שנשלחו זימונים על ידי המזכירות.
29. ביום 12.9.2019 התקיים דיון מקדמי נוסף בפני הועדה שבמהלכה הוסבר לעוררת באשר לקשיי ההוכחה שמעורר התיק, ומשכך ניתן לעוררת שהות של 60 ימים לבחון מהלך אלטרנטיבי לתקיפת החיוב על ידי פנייה ועריכת בירור עם הצד השלישי על מנת לייתר את הצורך בניהול התיק ובמתן הכרעה במחלוקת העובדתית שמצריכה הרמת נטל ראייתי לא פשוט בשל חלוף הזמן.
30. ביום 14.11.2019 התקבל לתיק הודעה מטעם העוררת שבו היא חוזרת אל טענותיה, מבקשת שתינתן הכרעה בתיק על יסוד טיעוניה הקודמים ועל סמך אלו שהעוררת הוסיפה בהודעה מטעמה בתור סיכומים.
31. העוררת לא הגישה לתיק תצהיר, וכי מלבד אישור על הגשת תלונה למשטרה על מעשה זיוף ומרמה לכאורה מיום 24.7.2018, הותירה העוררת את ההכרעה לשיקול דעתנו תוך שהיא מבהירה בהודעתה כי המשיב לא הרים את נטל הראייה, ולא הביא ראיות לטענותיו.
32. סיכומים מטעם המשיב הוגשו ביום 14.1.2020.

### דיון והכרעה

33. לאחר עיון בכתב הערר, בתשובת מנהל הארנונה, באסמכתאות ובסיכומי המשיב ובנספחים, עמדתנו היא שיש לדחות את הערר, ולקבוע כי רישום העוררת כמחזיקה במהלך תקופת המחלוקת נעשה כדין, וכי החלטת הגורמים בעירייה להורות על חדילתה רק ביום 31.8.2004, נתקבלה אף היא כדין.
34. כאמור המשיב העלה טענות מקדמיות לפיהן הן ההשגה והן הערר בגין חיובים משנים קודמות, הוגשו באיחור, וכי עיקרון סופיות השומה, מחייבת דחיית בקשתה של העוררת על הסף.
35. לנוכח העובדה כי העוררת לא צירפה אסמכתאות, לא טרחה לבסס טענות זיוף ומרמה, לא הגישה תצהיר מטעמה, ולא פעלה כדי לזמן צדדים שלישיים, שלגביהם נטען שהם שהחזיקו בנכס במועד

הרלבנטי, מלבד העוררת, אנו קובעים כי לא רק שהעוררת לא הוכיחה את הטענה כי היא לא החזיקה בנכס ביחס לתקופת החיוב, אלא שהתרשמותנו היא שאין לתת אמון בגרסתה.

36. ראשית, נזכיר כי המועד להגשת השגה נקבע בסעי' 3 לחוק הערר - כדלקמן:
- "(א) מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה..." (ההדגשות אינן במקור).
37. ואילו המועד להגשת ערר על החלטת מנהל הארנונה בהשגה, נקבע בסעי' 6 (א) לחוק הערר – כדלקמן:
- "הרואה עצמו מקופח בתשובת מנהל הארנונה על השגתו רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו התשובה, לערור עליה לפני ועדת ערר". (ההדגשות אינן במקור).
38. בהיעדר הגשת השגה כמקובל או ערר במועדים הקבועים בחוק הערר, הופכת שומת הארנונה לחלוטה (רא"ה לעניין זה האמור בספרו של הנריק רוטוביץ, "ארנונה עירונית", עמ' 1322).
39. לעניין זה, נדגיש כי בהתאם להכרעת בית המשפט עליון במסגרת בר"ם 901/14 ויקטור עבוד נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו), אמנם לועדת הערר הסמכות להאריך מועד להגשת השגה וערר, ואולם עלינו לעשות זאת "בזהירות, במתינות ולעיתים חריגות".
40. אמת המידה המחמירה הנ"ל, שעולה בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה כאמור, ניתן היה ליישם בעניינינו בקלות ולהורות על דחיית הערר מנימוק זה, אולם משלמדנו מתוך עיון באישור שהונפק ממרשם האוכלוסין כי העוררת שבה ארצה רק בתאריך 9.1.2018, לאחר שהות ארוכה וממושכת בחו"ל, ראינו לנוכח, לפנינו משורת הדין, להניח אי ידיעה לטובתה, לתת את יומה, זאת מבלי לדחות את טיעוניה על הסף.
41. יחד עם זאת, מן ההתכתבות שניהלה העוררת עם העירייה בחודש אוקטובר 2004, למרות שהעוררת הכחישה הן את העובדה שהיא חתומה על הסכם השכירות, והן את עצם משלוח הודעה על חדילת חזקה שנשלח מטעמה כביכול, התרשמנו כי לא רק שהעוררת היתה מודעת לקיומו של חוב ארנונה שנצבר על שמה בגין החזקה בנכס, אלא שמנסיבות המקרה, ועל סמך המסמכים שהוגשו וההסברים שניתנו, יותר סביר להניח שהעוררת העדיפה להתעלם בשעתו מקיומו של החוב, מאשר הגרסה לפיה היא מעולם לא החזיקה בנכס.
42. נציין כי במהלך קדם המשפט שהתקיים ביום 1.4.2019, טענה העוררת כי לנוכח נסיבות חייה האישיים ומיקום מרכז חייה, לא הגיוני היה מבחינתה להניח שהיא שכרה נכס כלשהו בת"א, אולם כאשר העוררת הופנתה לנספח ד' לכתב התשובה (הודעת העוררת על חדילת חזקה מיום 11.10.04), אישרה העוררת כי כתובת המגורים שצוינה בהודעה, היא אכן כתובת מגוריה שבעיר ראשון לציון, זאת בהתאם לכתובת שהופיעה בתעודת הזהות שלה (שלטענתה נגנב ממנה).
43. כמו כן, שם הערב שמופיע על גבי העמוד האחרון בהסכם השכירות שהוגש לעיונו, שאותו המשיב צירף כהוכחה לכך שהעוררת החזיקה בעבר בנכס נשוא השומה, הנו מוכר לה, והוא זוהה על ידה בתור קולגה, מרצה שעבד עמה שנים קודם לכן, במסגרת עיסוקה ותפקידה בחברה שבה היא הועסקה טרם עזיבתה את הארץ.
44. גם התאריכים שמופיעים ע"ג אישור שהונפק ממרשם האוכלוסין שהציגה העוררת, מלמד כי מועד עזיבתה את הארץ, אירע למעלה מחודש לאחר שנשלחה ההודעה לעירייה על חדילת חזקה.
45. בהתאם לזו, נדמה שהיה לעוררת היה די ויותר זמן לטפל בדרישה לתשלום החוב בארנונה שהובאה לידיעתה בכתובת מגוריה בזמן אמת, ושלפחות לגבי חלק מהחוב, היה "מקובל" עליה (לא זיהינו כל "תדהמה" מצידה לקיומו של חוב).

46. העוררת היתה גם יכולה, אז כמו גם היום, לפנות לבעלים של הנכס, או לשוכרים שתפסו חזקה במקומה, על מנת להסדיר מולם את המחלוקת שנוגעת לרישום שמה כמחזיקה, זאת לאחר עזיבתה כביכול את הנכס בחודש מרץ 2004.

47. כלומר, העובדה שהעוררת התגוררה בישראל במועד יצירת החוב, בשילוב עם מכלול הנסיבות, כפי שעולה משורה של מסמכים שהוצגו על ידי המשיב, מחזקת את גרסת המשיב, לפיה יותר סביר לקבוע בענייננו כי העוררת נרשמה כדין בתור מחזיקה, וכי אין זה מתפקידה של הועדה בנסיבות אלו, לעסוק בטענות שעיקרן סכסוך בין מחזיקים שמקורו באירועים שקרו לפני למעלה מעשור (וזאת גם אם נלך כברת דרך לטובת העוררת ומניחים שלצורך העניין כי השומות אינן חלוטות).

48. ראוי גם להזכיר כי במסגרת פנייתה הראשונה לעירייה בתאריך 14.8.2018, ביקשה העוררת לקבל לעיונה העתק מחוזה השכירות שמכוחה נרשמה כמחזיקה בעירייה לצורכי ארנונה, וזאת אגב הכחשת היותה שוכרת של נכס כלשהו בת"א.

49. כאמור, גם הסכם השכירות, וההעתק מהודעה שנשלח על ידי הבעלים על התלפת מחזיקים בנכס הנדון מיום 4.1.2004, מעוררים לכשעצמם תהיות באשר לאמינות גרסתה של העוררת, אך לכל הפחות, יש בהם כדי להטות את הכף לחובתה של העוררת, זאת גם אם מתעלמים מן ההיבטים הדיוניים, ומטענות הסף באשר לעיקרון סופיות השומה והיעדר סמכות הועדה לדון במחלוקת שעוררה העוררת בשיהוי ניכר.

50. לעניין זה, נבהיר כי סעי' 3 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 (להלן: "חוק הערר"), מגדיר את סמכויותיו של מנהל הארנונה, וכתוצאה מכך גם את סמכויותיה של הועדה, כדלקמן:

**י"א) מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה על יסוד טענה מטענות אלה:**

(1) הנכס שבשלו נדרש התשלום אינו מצוי באזור כפי שנקבע בהודעת התשלום.  
(2) נפלה בהודעת התשלום שמשגיגים עליה טעות בציון סוג הנכס, גדלו או השימוש בו.

(3) הוא אינו מחזיק בנכס כמשמעותו בסעיפים 1 ו-269 לפקודת העיריות.

(4) היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג – שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס.

**(ב) אין באמור בחוק זה כדי להסמיך את מנהל הארנונה או את ועדת הערר לדון או להחליט בטענה שמעשה המועצה של הרשות המקומית בהטלת הארנונה או בקביעת סכומיה היה נגוע באי חוקיות שלא כאמור בפסקאות (1) עד (3) של סעיף קטן (א)".** (ההדגשה אינה במקור).

51. עינינו הרואות, כי בקשה למחיקת חשבון וביטול של חיובי ארנונה, כפי שעולה מאופן ניסוח העוררת את פניותיה אז והיום, לרבות בקשתה לכרוך לתוך תקיפת שומת מס ישנה, גם סוגיות שקשורות בהליכי גבייה, וטענות לחוסר סבירות, אינם נמנים על הנושאים שבסעי' 3 לחוק הערר, ועל כן אינם בסמכותנו. די גם בטעמים אלו כדי להורות על דחיית הערר.

52. לעניין זה, נפנה לעמדתה העקבית והברורה של הפסיקה, כפי שפורטה בתשובה לערר וכן בסיכומי המשיב, לרבות זו שקבעה כי טענות שנוגעות לשומה עצמה או לסבירות קביעתה, אינם בסמכות מנהל הארנונה וועדת הערר, כמפורט בע"מ 5640/04 מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש ואח' (פורסם באתר נבו, תקדין עליון 2889, 2005); בבר"ם 4991/04 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' שילוח חברה לביטוח בע"מ (פורסם בנבו).

53. ראוי לציין בנוסף כי עדכון רישום העוררת כמחזיקה בנכס עד לחודש 08/2004, נעשה על יסוד הודעת העוררת על חדילה שנשלחה לעירייה בחודש 10/2004, ולכן, ככל שהיינו למדים כי החיוב בארנונה בגין החזקה בנכס היה ממשיך לחול ולחייב את העוררת במהלך תקופת שהותה בחו"ל, יתכן והיינו חותרים להגיע לתוצאה אחרת, מאוזנת יותר מבחינת השאיפה למיצוי בצדק ולחתימה לאמת, וכזו שבעיקר מתיישבת יותר עם העובדות בשטח ועם הטענה לכך שזהותה זויפה כביכול.

54. יתרה מכך, שלא כמו העוררת, איננו סבורים כי העירייה פעלה שלא כדין כאשר נרשמה העוררת כמחזיקה בהתאם להסכם שכירות שהיה תקף בשעתו. יש לזכור כי הסכם השכירות שהוצג משקף לטעמנו תנאים סבירים, מכיל תאריכים הגיוניים, משלב נתונים שמתיישבים עם עברה של העוררת מבחינה עובדתית, והכל בצירוף שמו של ערב אישית לחוזה אשר אף זוהה על ידי העוררת, ועל כן לא מצאנו סיבה לפקפק בתקינות פעולותיה של העירייה (תוך מתן משקל לחזקת התקינות שעומדת לזכות הרישום בספרי העירייה).

55. בנסיבות אלו, איננו מקבלים את בקשתה של העוררת, שאותה הציגה בסיכום טיעוניה, לקבלת הסעד המבוקש של ביטול החיוב מחמת היעדר זיקה או חזקה בנכס מושא ההליך דן.

### סוף דבר

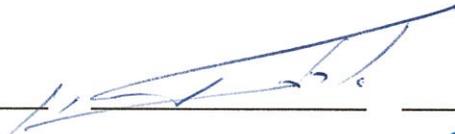
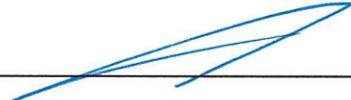
56. מכל הטעמים שלעיל, אנו קובעים כי דין הערר להידחות.

57. בנסיבות העניין, על רקע טענות העוררת, אופן ניהולה את ההליך מבחינה דיונית, וכן לנוכח דלות ראיותיה ובחירתה לנהל את ההליך עד תומו, חרף המלצת הועדה לנוכח הערכת סיכויי ההליך בשלב המקדמי, אנו פוסקים הוצאות לטובת המשיב. העוררת תשלם למשיב סך של 1,500 ₪ הוצאות על יסוד המסקנות אליהן הגענו במסגרת הכרעה זו.

ניתן בהעדר הצדדים היום 24/12/20

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

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

יו"ר: אבי סטוקהולם כהן, עו"ד      חבר: אהוד מטרסו, עו"ד      חבר: משה קורן, עו"ד

קלדנית: ענת לוי

עררים מס': 140018721  
140017412  
140020103  
140021362

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד רות פרנץ  
חבר: אהוד פלדמן, עו"ד  
חבר: ד"ר אחיקם פירסטנברג, רו"ח

העורר: בית בלב בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

### החלטה

#### הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר נמצא ברחוב בית אל 34 בתל אביב ושטחו הכולל 2,943.91 מ"ר ("הנכס"). הנכס מסווג תחת שלושה סיווגים:

שטח בסך של 2,030.67 מ"ר- בסיווג "מגורים" (לצרכי נוחיות ייקרא להלן- "שטחי השירות")  
שטח בסך של 904.24 מ"ר- בסיווג "בית חולים" (הקומה הראשונה")  
שטח בסך של 60 מ"ר- בסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים"

המחלוקת בין הצדדים נסובה על אופן החיוב של שטחי השירות וכן על סיווג הנכון של הקומה הראשונה.

#### ההשגה, העררים וההליכים שבפני הועדה

ביום 18.4.17 הגישה העוררת השגה ובה טענה שאין לחייבה בגין שטחי השירות שכן מדובר בשטחים משותפים ובנוסף טענה שיש לסווג את הקומה הראשונה כבית אבות.

ביום 3.5.17 הגיש המשיב תשובה להשגת העורר ובמסגרתה דחה את בקשות העוררת בחלקן ("התשובה להשגה").

ביום 14.6.2017 הגישה העוררת ערר על התשובה להשגה ("כתב הערר") ובמסגרתו תזרה על טענותיה אשר בהשגה.

ביום 3.10.17 הגיש המשיב כתב תשובה לערר ובמסגרתה דחה את טענות העוררת ("כתב התשובה לערר").

ביום 19.2.18 הגישה העוררת תצהירי עדות ראשית מטעמה ("תצהירי העוררת") וביום 26.3.18 הגיש המשיב תצהיר חוקר טעמו אליו צורפו דו"ח ביקורת מיום 6.2.17 ודו"ח ביקורת מיום 13.2.17 ("דוחות הביקורת").

ביום 19.6.2018 נערך דיון הוכחות בפני הועדה ובמסגרתו נחקר נציג העוררת. העוררת ויתרה על חקירת המצהיר מטעם המשיב.

טרם דיון ההוכחות הוגשה על ידי המשיב בקשה לצירוף פסק הדין שניתן על ידי בית המשפט לעניינים מנהליים (18-09-32474 בית בלב בע"מ נ' עיריית נשר) (להלן: "פסק הדין נשר") ולבקשת הועדה הוגשה תגובה מטעם העוררת לבקשה ולפסק הדין. התייחסות הועדה לפסק הדין נשר ולתגובת העוררת תובא להלן.

ביום 12.9.18 הוגשו סיכומי העוררת (להלן: "סיכומי העוררת") וביום 25.11.19 הוגשו סיכומי המשיב ("סיכומי המשיב").

בין לבין האירועים המתוארים לעיל, הוגש ביום 24.5.2018 ערר לשנת 2018, ביום 5.5.2019 הוגש ערר לשנת 2019 וביום 4.5.2020 הוגש ערר לשנת 2020. לבקשת הצדדים ובהחלטות מיום 4.9.18, 15.8.19 ו- 22.6.20, אוחדו העררים שהוגשו לשנים 2017-2020 באופן שהחלטה זו שלחן חלה על ארבעת העררים שמספריהם מופיעים לעיל.

### הסוגיה הטעונה הכרעה

המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת לשתי סוגיות:

א. האם יש לתת לעוררת פטור בגין שטחי השירות (2,030 מ"ר) בהתאם לסעיף 1.3.1 לז' לצו בהיותם "שטחים משותפים", ולחילופין לחייב את דיירי הבניין על פי חלקם היחסי בשטחים אלו, כטענת העוררת, או שיש לחייב את העוררת כמי שמחזיקה בשטחים אלו באופן בלעדי (ביחד עם יתר השטחים בנכס) תחת סיווג "מגורים" כטענת המשיב?

ב. מה הוא הסיווג הנכון של שטח הקומה הראשונה של הנכס (904 מ"ר). האם יש לסווגו בסיווג "בית חולים" (3.3.26 לצו) ולחילופין תחת סיווג "בניינים המשמשים למגורים" (סעיף 2 לצו), כטענת המשיב, או שיש לסווג בסיווג "בית אבות" (מגורים) כטענת העוררת?

### טענות הצדדים בתמצית

לעניין חיוב שטחי השירות:

1. העוררת טוענת ששטחי השירות הכוללים את לובי בניין המגורים, מחסנים, שטחי בטחון ומרתפים הם שטחים משותפים, המשרתים את כלל דיירי הבניין ולכן העוררת פטורה מחיוב בגינם בהתאם לסעיף 1.3.1 לז' לצו הארנונה. לטענת העוררת, מצהיר העוררת הבהיר שהממק"ים פתוחים ונועדו למצב חירום.

לחילופין טוענת שיש לחייב בגין השטחים את כלל דיירי בית האבות על פי חלקם היחסי בשטח הבניין.

2. לטענת המשיב, השטחים אינם שטחים "משותפים" לכלל דיירי הבניין אלא שטחים המשמשים את העוררת. בלבד לצורך מתן שירותים הניתנים על ידה לדיירי בית האבות, במסגרת דמי האחזקה המשלמים על ידם (שירותי רופא וחוגים), וכן שירותים נוספים שאינם כלולים בדמי האחזקה וכרוכים בתשלום נוסף (חדר אוכל, קפיטריה, חדר כביסה). עוד נטען, שהממק"ים הקומתיים אינם משמשים את הדיירים באופן ישיר וחלקם משמשים כמקום לחוגים או ספרייה. בניגוד לעדות המצהיר מטעם העוררת, הממ"קים אינם פתוחים אלא נעולים והמפתח נמצא אצל העוררת.

המשיב מוסיף וטוען, שהעוררת היא שמכתיבה את אופן השימוש בשטחים ואילו לדיירי בית האבות לא הוקנתה חזקה בשטחים אלו והם אפילו אינם "ברי רשות" בשטחים.

לאור נימוקים אלו, יש לטענת המשיב לחייב בשטחים אלו את העוררת בלבד.

המשיב מוסיף וטוען שיש לדחות את טענת העוררת שיש לחילופין לחייב את דיירי הבית, שכן העוררת לא פנתה למשיב בעניינים של הדיירים ולא ביקשה לשנות את שם המתזיק בהתאם לתקנה 326 לפקדת העיריות.

#### לעניין סיווג הקומה הראשונה:

3. העוררת טוענת שיש לסווג את הקומה הראשונה כבית אבות ("מגורים"). מדובר על שטח המשמש את דיירי הבית שאינם עצמאיים. לא מדובר בבית חולים אלא במקום המגורים של הדיירים שעברו לשם שכן הם זקוקים לעזרה סיעודית אשר ניתנת במקום על ידי אחיות ורופא תורן. הדיירים מתגוררים במקום תקופה ארוכה עד לפטירתם.

עוד נטען, שהקומה איננה בית חולים ואין בה את המאפיינים של בית חולים- חדר מיון. לכן יש לעוררת אישור של בית אבות סיעודי בלבד.

4. לטענת המשיב, העוררת מחזיקה בתעודת רישום בית חולים ממשרד הבריאות והקומה נרשמה כבית חולים לבקשתה. מדובר במתקן רב תכליתי (פס"ד בעניין אחוזת ראשונים) אשר ניתן להפריד בין חלקיו מבחינת השימוש ולפיכך יש להפריד בין הקומה הראשונה לבין אזורי המגורים של הדיירים המחוייבים באופן שונה.

לאור המכשור הרפואי הנמצא בקומה, הצוות הרפואי הנוכח בו וטיב הטיפול בקשישים, יש לראותו כבית חולים. בנוסף, יש לקחת בחשבון את העובדה שחלק מהמאושפזים הינם חולים "מבחוץ". לא ניתן להכיר בתדרי השהים בקומה הראשונה כחדרי מגורים.

#### דיון

#### כללי

5. על פי הסבר של ב"כ העוררת, שלא נסתר על ידי המשיב (פרוטוקול מיום 19.6.18), הנכס שבנדון סווג כולו עד לשנת 2016 בסיווג "מגורים". בשנת 2016 מסרה העוררת למשיב חוזים פרטניים שנחתמו עם חלק מן המחזיקים בבניין ולאור זאת פוצל הנכס. בעקבות הפיצול האמור, ביטל המשיב חלק מן החיובים של העוררת בגין השטחים, כשטחים משותפים, ואולם נותר שטח של 2,030 מ"ר במחלוקת, הא השטח נשוא הערר, שבו עדיין מחוייבת העוררת.

6. בנוסף, שינה המשיב את הסיווג של קומה א' בבניין לבית חולים.

#### חיוב "שטחי השירות"

7. סעיף 1.3.1 ז' לצו הארנונה (2017) מעניק פטור לשטחים משותפים בבניינים המשמשים למגורים, בחסתייגויות המופיעות בצו וכדלקמן:

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

8. השטחים שבמחלוקת הנם ממ"קים קומתיים, לובי הבניין, ומרתף הבניין אשר על פי התשריט שצורף לדו"ח הביקורת מטעם המשיב כולל שטח מטבח, מחסנים, חדרי כביסה, חדר דודים, חדר גנרטור, חדרי חוגים, משרדים, חדר חשמל, חדר מרפאה ועוד (להלן: "שטחי השירות"). ראה סעיף 5 לתצהיר העוררת וכן דוחות הביקורת של המשיב (נספחים א' לתצהיר המשיב) הכוללים צילומים משטחי השירות האמורים.

9. האם מדובר בשטחים משותפים הפטורים מחיוב בהתאם לסעיף 1.3.1? לצו? הגענו למסקנה שיש להשיב על כך בשלילה, ונמק:

על מנת להוכיח את טענתה ששטחי השירות הנם שטחים "משותפים" כהגדרת הצו היה על העוררת להציג לועדה תשתית עובדתית מספקת לכך ששטחי השירות האמורים נמצאים בשימוש וחזקה בלעדיים של דיירי הבניין ולא של העוררת.

העוררת לא עשתה כן. תצהיר העדות הראשית שהוגש על ידי העוררת, אשר אמור היה לשמש כראיה הראשית של העוררת בעניין זה, הינו לקוני ותמציתי ביותר. העוררת הסתפקה בתצהיר באמירה שמדובר בשטחים "המשרתים את הדיירים באופן קבוע ואין הבדל בינם לבני יתר השטחים המשותפים אשר אינם מחוייבים" (סעיף 7 לתצהיר). העוררת מפנה למספר צילומים (נספח ב') אלא שלא ניתן ללמוד מצילומים אלו מספיק לגבי טיב השימוש בשטחים, ובכלל זאת לא ניתן ללמוד מהם על שימוש ייחודי בידי דייר זה או אחר.

במסגרתו חקירתו על תצהירו הסביר המצהיר מטעם העוררת, שהדיירים משלמים לעוררת דמי אחזקה כולל דמי ארנונה בעבור השירותים שמספקת להם העוררת כמו פעילות פנאי, רופא ונקיון. עוד הובהר ששירותי כביסה, ארוחות ושירותים נוספים מסופקים לדיירים על ידי העוררת תמורת תשלום נוסף. וכן, שאין לדיירים מחסן צמוד, כלומר מחסן אשר שייך להם באופן בלעדי, ושהמפתח לספרייה מצוי בקבלה, כלומר בידי העוררת.

כך או כך ברור שהעוררת, כמנהלת האחזקה של הבניין ובעלת החזקה הבלעדית בכל השטחים בבניין, מעניקה לדיירי הבניין שירותים בתשלום באמצעות שטחי השירות הנדונים (מתסנים חדרי כביסה, מטבח, חדרי חוגים, חדר מרפאה וכיוצא בזה). טענת העוררת שהממ"קים הקומתיים פתוחים אינה משנה ממסקנה זו, שכן ברור שהם מצויים בשליטתה המלאה של העוררת ולראיה, העוררת מקיימת בחלקם חוגים (ראה עדותו של המצהיר מטעם העוררת).

על העוררת מוטל נטל ההוכחה בדבר טענותיה וראיות, אם קיימות, מצויות אצל העוררת. כל עוד לא הוכח אחרת על ידי העוררת, ובמקרה זה לא הוכח (ואף סופקו ראיות המוכיחות חזקה ושליטה בלעדית של העוררת דווקא), הרי שמתחייבת המסקנה שהעוררת משתמשת בשטחים הנדונים על מנת לספק את שירותי הדיור המוגן לדייריה. העוררת היא זו שמפיקה מהשטחים האמורים הנאה כלכלית שהרי כנגד השירותים הניתנים בשטחים אלו משלמים דיירי העוררת דמי אחזקה.

מבלי לגרוע מכך, זיקתה של העוררת לשטחים היא זיקה ישירה וקרובה יותר מיתר המשתמשים בהם. גם אם העוררת נותנת לדיירים לעשות שימוש בחלק מן השטחים או חלקם (למשל בחדר האוכל לצורך אכילת ארוחות מסוימות או בממ"קים לצורך חוגים) בוודאי שאינה נותנת בכך לדיירים זכות "חזקה" או שימוש בלעדיים בשטחים, ומבלי לגרוע מכך השימוש נעשה בתנאים המוכתבים על ידי העוררת.

10. הפסיקה קבעה, שלא כל שטח הנמצא מחוץ לנכס המחוייב ומשמש יותר ממחזיק אחד ייחשב אוטומטית כ"שטח משותף", מקום שבו יש נהנה עיקרי שהוא שהוא בעל השליטה והיכולת לנצל את השטח בו נעשה שימוש משותף, לצרכים שונים, מבחן אותו מכנה בית המשפט מבחן "הזיקה והיחודיות" (ראה: עמ"נ (מינהליים ת"א) 56033-02-17 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב - יפו נ' עזבון המנוחה חנה ציפורן ז"ל (פורסם בנבו, 25.12.2017).

ראה גם בעמ"נ (מינהליים ת"א) 114/08 דם מרנו דיור לקשיש נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב (פורסם בנבו, 19.08.2009) נדחיתה בקשת העוררת להעביר את החיוב בחדרי המגורים על שם הדיירים המתגוררים בחדרים וכן לפטור מארנונה את השטחים המשותפים הצמודים לחדרים: "מאחר שהגעת למסקנה כי המערערת היא המחזיקה היחידה של כלל המתחם, ברי כי הוראת הצו אינה חלה במקרה הנדון ואין מקום לפטור אותה מתשלום הארנונה בגין השטחים המשותפים."

11. לדעתנו הוכח, שבעלת השליטה בשטחי השירות היא העוררת ולא דיירי החדרים הקשישים. העוררת נותנת בידי הדיירים הרשאה זמנית לעשות שימוש בשטח השירות על ידי כך שהקצית

את השטחים הנ"ל, המצויים בחזקתה הבלעדית, לשימוש הדיירים. אין בעצם מתן השימוש הזמני כדי להוציא את השליטה מדי העוררת. לעוררת יש שליטה מלאה על שטחי השירות במובן זה שברצותה היא יכולה היא להסב בעתיד את השימוש בהם לשימושים אחרים. החלטה היא בידה של העוררת ולא בידי הדיירים להם ניתנה הרשאה זמנית לעשות שימוש בשטח. העוררת לא הציגה בפנינו כל ראיה לכך שלקשישים יש שיקול דעת כלשהוא ביחס לשימוש שייעשה בשטחי השירות ובוודאי שאין להם כל אחריות לנקיון השטחים ו/או לאחזקתם ו/או לשמירה עליהם כיוצא. עניינים אלו מצויים באופן מלא באחריות העוררת.

**מכאן- שהשטחים הנדונים אינם נופלים תחת ההגדרה של סעיף 1.3.1' לצו וטענת העוררת בעניין זה נדחית.**

12. נותר איפה לדון בטענה החלופית של העוררת שיש לחייב את הדיירים בחלק היחס של שטחי, כלומר יש לראות בשטחי השירות חלק אינטגרלי מדיירות הדיירים ועל כן יש להעמיס את החלק היחסי של השטחים לחיוב הדיירות. אנו סבורים כי גם טענה זו יש לדחות לאור מסקנתנו שלעוררת חזקת ייחודית בשטחי השירות ולפיכך לא ניתן לראות בקשישים המתגוררים במקום "מחזיקים".

#### סיווג הקומה ראשונה

13. האם כטענת העוררת יש לסווג גם את הקומה הראשונה של בית האבות בסווג "מגורים" או שמה, כטענת המשיב, יש לסווגה תחת הסיווג "בית חולים"?

14. הכלל הוא, כפי שנקבע בפסיקה, שלא ניתן לקבוע כלל גורף לפיו כל מקום שוהים בו קשישים סיעודיים מהווה אחת הצורות של "בית אבות", ולעיתים יש לקבוע שמדובר ב"בית חולים סיעודי". השאלה הוכרעה על ידי ועדות הערר ועל ידי בית המשפט לעניינים מינהליים בערעורים על החלטות ועדות הערר בהתאם לנתונים הספציפיים של כל מקום ומקום.

#### פסק דין נשר

15. בעוד התיק שבנדון עומד לפתחנו, ניתן פסק דין בענייננו של נכס אחר אשר בבעלות העוררת בשטחה של עיריית נשר. העוררת, המחזיקה בנשר "בית אבות גריאטרי – סיעודי" טענה, בדומה לערעור שבנדון, כי יש לסווג את הנכס כבית מגורים ולא "בית חולים" ואולם בית המשפט המחוזי דחה את הערעור.

16. גם במקרה זה, הסוגיה שעמדה בפני בית המשפט היא דרישת העוררת לסווג את הנכס בסווג "מגורים", תחת הסיווג שניתן לנכס על ידי העירייה- "משרדים, שירותים ומסחר". כעולה מפסק הדין, הנכס נשוא פסק הדין הוא בית אבות סיעודי בו שוהים כ-200 קשישים אשר בו שתי מחלקות בהן שוהים "מונשמים", שתיים המוגדרות כמחלקות "סיעוד מורכב", ושתי מחלקות שיקומיות. הקשישים שוהים בחדרים קבועים (שניים בחדר) הכוללים חדר שירותים ומקלחת, וארונית לצידו אישי. בבית האבות מצויים גם אזורים משותפים כמו מטבח, חדרי צוות, חדר לפגישות עם בני משפחה, וחדרים לאירועים שונים כגון לחוגי מוסיקה, משחקי חברה וכדומה.

17. כמו במקרה שלפנינו, בית האבות פועל על פי רישיון ממשרד הבריאות והמימון מגיע בעקרו מקופות החולים.

18. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור, כלומר את טענת העוררת בעניין סווג "מגורים". הואיל ופסק הדין לא רק רלוונטי לענייננו אלא שהוא גם מהווה בבחינת הלכה מחייבת עבור ועדת הערר, ככל ואם קיים דמיון ממשי בין הנכס נשוא פסק הדין לנכס נשוא ערעור זה, נביא את נימוקי פסק הדין בשם אמרם:

**14. .... כידוע נכס יסווג על פי השימוש שנעשה בו בפועל ..... לעיתים ייעשו בנכס שימושים שונים. במצבים אלו יש לבחון האם נכון לפצל את הנכס לחלקים השונים לפי השימושים הנעשים בהם אם לאו.**

15. **פיצול נכס לפי שימושיו השונים מותנה בשאלה האם ניתן להפריד בין חלקיו השונים של הנכס, והאם ניתן לסווג כל חלק על פי ייעודו ושימושיו.....**

20. **אין חולק כי כל אותם קשישים שוהים בבית האבות אינם מתגוררים, בזמן שהייה במקום אחר. לא מדובר בנכס המשמש לטיפול או לאשפוז יום ועל-כן ברי כי אותם קשישים אינם חוזרים לבתיהם באופן שוטף אלא שוהים בבית האבות תקופה ארוכה.**

21. **השאלה הניצבת בפנינו היא כיצד יסווג השימוש, שתואר לעיל, לצורך הטלת חיוב בארנונה; האם מגורים, עסקים או אחר. כבר בפתח הדיון אבהיר כי הבינוי אותו מצמיד בעל הנכס לפעילות המבוצעת בנכס אינו משקף בהכרח את השימוש לפיו יסווג לצרכי ארנונה. מוסדות המשמשים לשהייה של קשישים זוכים לכינויים רבים ומגוונים.....כינויים אלו אינם נבחרים לפי פרשנות צווי הארנונה אלא בעיקר משיקולי תדמית ושיווק ועל כן אינם יכולים לסייע בידינו בסיווג השימוש.**

22. **גם המושגים מגורים, בית אבות או מוסד סיעודי אינם מוגדרים באופן ברור. בתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס"ז-2007 נאמר כי "הארנונה הכללית שתטיל רשות מקומית על בית אבות לא תעלה על הסכום המוטל בפועל באותה שנה באותו אזור על מבנה מגורים שאיננו בית אבות" (תקנה 9). למרות שהתקנה מבחינה בין מבנה מגורים לבית אבות אין בתקנות הגדרה מהו מבנה מגורים ומהו בית אבות.**

23. **בפסק הדין בע"א 7975/98 הנ"ל הבחין בית המשפט בין חלקיו השונים של בית האבות וקבע אותם חלקים המשמשים "..." לדיירים עצמאיים תפקודית, בריאותית ונפשית וכי הדיירים מנהלים בדירותיהם חיים רגילים ונהגים בדירות מנהג דיירים [...] יש לסווג את דירות המגורים והשטחים הנלווים להם באופן טבעי, שהיו נחשבים כשטחים נלווים לבנין מגורים מאותו סוג המעניק שירותים דומים לדייריו, כבית אבות שהוא 'בית מגורים' המשמש למגורי אוכלוסיה מבוגרת." (פסקה 13). לעומת זאת, החלקים האחרים של הנכס, לרבות המחלקות הסיעודיות, שבהן שוהים הקשישים לצרכי סיעוד, יסווגו כשימוש נפרד - כמוסד או כבית חולים (ראו גם עת"מ (מרכז) 16-07-19715 הנ"ל; עמ"נ (ת"א) 255/09 נאות לה גארדיה בע"מ נ. עיריית תל-אביב [פורסם בנבו] (5/5/2010)).**

24. **דומה כי מוסדות המשמשים לשהיית קשישים יכולים להיות מסוגים שונים. ההבחנה ביניהם תיעשה על פי מכלול של תבחינים ולא דווקא על פי מבחן יחיד. כך יובאו בחשבון מידת העצמאות והפרטיות של השוהה. כדי שנכס יוגדר כמגורים, נדרשת מידה מינימאלית של עצמאות ופרטיות המעידים כי השוהה "מתגורר" במקום הדומה למגורים בנכס עצמאי ונפרד.....**

25. **גם לאורך תקופת השהייה יש לתת משקל שכן שהייה לתקופה קצרה תחזק את ההנחה כי מדובר בבית הארחה או כמוסד אשפוז ואילו שהייה לתקופה ממושכת ובלתי מוגבלת מראש, יחזקו את ההנחה כי מדובר במגורים.....**

26. **סממן נוסף יימצא בהיקף הפיקוח, הטיפול וההשגחה בשוהים. ככל שהטיפול נרחב יותר והצוות המטפל גדול יותר כך יש נטייה לראות במוסד כמוסד טיפולי ולא כבית מגורים ולהיפך.....**

27. **לכל אלו יצטרפו סממנים כגון טיבו של החדר, המתקנים המצויים בו, מספר השוהים בכל חדר וכדומה.**

**חשוב להדגיש, לא מדובר ברשימה סגורה של אמות מידה אלא סממנים שיסייעו לבית המשפט להחליט מהו השימוש העיקרי הנעשה בנכס. בכל מקרה יתבונן בית המשפט על הפעילות הנעשית בנכס בכללותה, על שלל הסממנים**

השונים, יבחן את מטרת השהייה בנכס ויפעיל את ניסיון החיים והשכל הישר בקביעת מהותו של השימוש.

28. ולענייננו. ראינו מתיאורה של חני וולף כי בנכס מצויות 6 מחלקות. בכל המחלקות שוהים קשישים לצורך קבלת טיפול רפואי, סיעוד והשגחה. זוהי התכלית האמיתית להימצאותם בנכס. לא מדובר בשוהים עצמאיים אלא בשוהים שנמצאים בנכס בשל קשיים שונים המונעים מהם עצמאות מלאה. השוהים בבית האבות נתונים להשגחה ולפיקוח של הצוות הרפואי והסיעודי ולשם כך הם נמצאים בבית האבות.

29. ועדת הערר קבעה שהשוהים בבית האבות לא הגיעו אליו מרצונם. כוונת הדברים היא כי השוהים נאלצו לעבור לבית האבות בשל מצבם הבריאותי והרפואי ולא בשל בחירתם בבית האבות כמקום המגורים המועדף עליהם.

30. מתיאור החדרים, הן על ידי הגב' וולף והן על ידי הוועדה, ברור כי מדובר בחדרים הדומים לחדרי אשפוז יותר מאשר לחדרי מגורים. חיזוק לכך מצוי ברישיון שניתן לבית האבות ממשדד הבריאות האמון על הפיקוח על בתי חולים ומוסדות טיפוליים ורפואיים ולא על מבני מגורים.

31. נוסיף לכך את העובדה כי התנהגות השוהים מחזקת את ההנחה כי הם רואים בבית האבות כמקום שהייה זמני לתקופת הטיפול. הוועדה ציינה כי השוהים בבית האבות נוהגים לחזור לבתייהם בסוף תקופת הטיפול. גם אם לצערנו חלק מהשוהים נותר בבית האבות לצורך טיפול עד תום חייו, ברי שמטרת השהייה אינה מגורי קבע אלא שהות זמנית עד סיום האשפוז או הטיפול.

32. בשים לב לאמור ומתוך התבוננות כוללת על אופיו של בית האבות ועל הסממנים השונים שפורטו, מתחייבת המסקנה כי הנכס אינו משמש כמבנה מגורים.

#### ומן הכלל אל הפרט

19. על פניו, ובהתאם לנתונים שהובאו על ידי העוררת עצמה בפני הוועדה, דומה כי שתכליתו של בית האבות שבנדון ונתוני הקשישים השוהים בו דומים מאוד לאלו של בית האבות נשוא פסק דין נשר. העובדות שהובאו על ידי העוררת בפני הוועדה (מפיו של מר ולדיסלב מנהל בעוררת) הן כדלקמן:

- בנכס שוהים 30-40 דיירים.
- בית האבות משמש לאוכלוסיה קשישה ואשר לא יכולה להסתדר בעצמה. מדובר בדיירים שזקוקים לעזרה סיעודית 24 שעות ביממה ושלא יכולים לדאוג לצרכים הבסיסיים ולכן הם עוברים להתגורר לכל דבר ועניין בבית האבות הסיעודי" (סעיף 11 לתצהיר מר ולדיסלב).
- דיירי המחלקה הסיעודית הם ברובם דיירים שגרו קודם לכן בבית האבות ועברו למחלקה הסיעודית על רקע אי יכולתם לדאוג לצרכיהם ונוקקותם להשגחה רפואית צמודה 24 שעות ביממה (ראה חקירתו הנגדית של מר ולדיסלב). קיימים גם דיירים שהגיעו מבחוץ ישירות למחלקה.
- במחלקה הסיעודית מקבלים הדיירים שירותי אחות צמודה, כוחות עזר עזרה מלאה בפעילויות היום יום (רחצה, הלבשה ואכילה) סניטרים, רופאים המגיעים 3 פעמים בשבוע, פיזיותרפיסט, תזנאית ופסיכולוגית (כולם במשרה חלקית). הרופא אינו זמין 24 שעות ביממה. במידת הצורך הרופא עונה לשיחות טלפון.

- חדרי הדיירים כוללים מיטה, ארונית, ארון בגדים וחפצים אישיים. לעיתים החדר משותף לשלושה דיירים.
  - הדיירים מתגוררים במקום עד ליום פטירתם ולעיתים תקופה ממושכת.
  - המחלקה אינה כוללת חדר מיון ואולם יש בה ערכת החייאה, ותרופות, מודדי לחץ דם, דפיברילטור, מד סטורציה ובלוני חצמן. אין מכשיר רנטגן ואין מע' אויר בקירות. במקרה שבו נדרש טיפול רפואי חירום או מורכבף הדייר מועבר לבית חולים.
  - המקום אינו מקבל תקצוב או הטבות כספיות מן המדינה.
  - לנכס "תעודת רישום בית חולים" בהתאם לפקודת בריאות העם 1940 (נספח ז' לכתב התשובה לערר).
20. יש לציין שועדת הערר כאן לא ביקרה בנכס ולכן לא התרשמה מהכנס באופן בלתי אמצעי.
21. מן העובדות המפורטות לעיל, העולות כולן מתצהיר נציג העוררת וחקירתו הנגדית, כמו גם מן הצילומים שצורפו לתצהיר ולדו"ח החוקר מטעם המשיב, עולה הנקודה העיקרית והיא, **שהתכלית להמצאות השוהים קשישים בקומה א' של בית האבות נשוא הערר, היא קבלת טיפול רפואי, סיעוד והשגחה. כמאמר בית המשפט לעיל, לא מדובר בשוהים עצמאיים אלא בשוהים שנמצאים בנכס בשל קשיים שונים המונעים מהם עצמאות מלאה ואשר נתונים להשגחה ולפיקוח של הצוות הרפואי והסיעודי 24 שעות ביממה. והרי כך בדיוק העיד מנהלה של העוררת ואף ציין, כי דיירי הקומה הראשונה עוברים להתגוררים בה רק כאשר הם מאבדים את עצמאותם וזקוקים להשגחה רפואית מלאה.**
22. ברי, כי דיירי בית האבות נשוא הערר, בדיוק כמו אלו בבית האבות הסיעודי בנשר, לא "בחרו" להתגורר בקומה א' של בית האבות. נכון הדבר שלעיתים הדיירים שוהים בנכס תקופות ארוכות ואולם ברור שתכלית שהותם אינה לצרכי "מגורים" אלא לצורך השגחה וטיפול רפואי (גם אם ראשוני). למותר לציין כי גם תנאי "המגורים" של הדיירים, כפי שהוצגו בתצהיר מנהל העוררת ובצילומים, הנם מינימאליים. הדיירים אינם מתגוררים "בדירות" אלא בחדרים קטנים ופונקציונלים הכוללים את המינימום הנדרש.
23. לאור עובדות אלו נראה, על פניו, כי אין הצדקה לאבחן את הנכס נשוא הערר שלפנינו מן הנכס נשוא פסק דין נשר לגביו קבע בית המשפט המחוזי כי **אינו** משמש כמבנה מגורים. בטרם נקבע מסמרות, ביקשה הועדה את העוררת להגיש תגובה מפורטת מטעמה המאבחנת את בית האבות נשוא מזה נשוא פסק הדין נשר, ולנמק מדוע אין להחיל את ההלכה שנקבעה בפסק דין נשר על הנכס שלפנינו.
24. בתגובה מפורטת מיום 25.6.2019 הבהירה העוררת, כי להבדיל מהנכס נשוא פסק הדין המוגדר כולו "כמרכז שיקומי רפואי" מקבוצת "מכבי" אזי בית האבות בתל-אביב הוא "בית דיור מוגן" המחוייב כולו בסווג מגורים למעט הנכס שבנדון שהוא קומה א' בנכס, אותו פיצלה העירייה מן הנכס העיקרי, ואליו עוברים הדיירים בשל "מצבם הפיסי". לטענת העוררת מדובר איפה "בשני נכסים שונים בתכלית". אין לדענו בנימוק זה של העוררת כדי לשנות ממסקנתנו דלעיל. העובדה שהעוררת הגדירה את הנכס בתל אביב כולו כ"בית דיור מוגן" אינה מייטרת את הצורך לבחון את טיב השימוש שנעשה בקומה הראשונה ואינה מונעת את המסקנה שיש לסווג קומה זו באופן שונה מיתר הבניין (כפי שנעשה כיום). כפי שראינו, בית המשפט המחוזי בפסק דין נשר חוזר על ההלכה, שקיימים מקרים בהם נעשים שימושים שונים באותו נכס ובמקרה כזה יש לבחון את האפשרות לפצל את הנכס לחלקים השונים לפי השימושים הנעשים בהם, כאשר המבחן הקובע הוא האם ניתן להפריד חלקיו השונים של הנכס, והאם ניתן לסווג כל חלק על פי ייעודו ושימושו (בהקשר זה מזכיר בית המשפט המחוז את פסק הדין בעניין "אחוות ראשונים" הנזכר בסיכומי המשיב). נציין שוב כי בפס"ד נקבע שהכינוי אותו מצמיד בעל הנכס לפעילות המבוצעת בנכס אינו משקף

בהכרח את השימוש לפיו יסווג לצרכי ארנונה, שכן "מוסדות המשמשים לשהייה של קשישים זוכים לכינויים רבים ומגוונים".

לדעת חבר הוועדה ד"ר אחיקם פירסטנברג, רו"ח, יש לסווג את שטח הקומה הראשונה של הנכס (904 מ"ר) בסיווג בית אבות ולא בית חולים, מהטעמים הבאים:

25. העוררת אינה מקבלת תקצוב ממקור ממשלתי ו/או ציבורי כלשהוא.
26. אין במקום במקום מערך מיון, טיפול אמבולטורי, חדר טרואמה, חדרי ניתוח, CT, ובטח לא MRI, ויתכן שאפילו אין במקום מכשיר רנטגנט. ציודים אלו הנם ציוד בסיסי בכל בית חולים בארץ.
27. כמו כן אין במקום מחלקות פנימיות, עיניים, נירולוגיה, פלסטיקה, כירורגיה וכו', שהם מערכות ליבה של כל בית חולים.
28. במקרי החמרה הדייר עצמו מועבר לבי"ח "אמיתי" כמו איכילוב, שיב"א וכו'.
29. אין כאן הגדרת בעלי תפקידים הדומה לזו של בי"ח, כמו של מנהל בי"ח, מנהל חטיבה, מנהל מחלקה וכו',
30. אין כאן שחרור והגעה חוזרת לבדיקה או העברה לטיפול רופא המשפחה.
31. מי שמגיע מבחוץ לא יכול להתקבל מייד ולקבל טיפול אלא לאחר הסדרה שלו כדייר.
32. אין הגעה למיון שבדק ומשחרר אחרי בדיקה או ממליץ השארה לאשפוז במחלקה מסוימת.
33. אין הצטיידות בטופס 17 והתחשבות מול קופ"ח על האשפוז.
34. דיירי המקום נשארים תקופות של שנים בבית האבות, הם למעשה דיירים ולא חולים אשר נמצאים באשפוז. משך השתות הוא אינדיקציה למגורים, דבר שאינו קיים בבי"ח.
35. עצם קבלת רישיון בי"ח זה לא אומר שבמקום מופעל בי"ח, כמו שלא כל מי שקיבל / יש לו רישיון עו"ד עוסק בפועל בעריכת דין.
36. הגדרת בית אבות: " ... בית אבות הוא מרכז מגורים המיועד לאנשים בגיל זקנה, ומספק להם שירותים שלא ניתנים בדירה פרטית. החל משירותים בסיסיים במסגרת דיור מוגן וכלה בטיפול סיעודי נרחב במסגרת בית אבות סיעודי. השירותים נגזרים ממצב בריאותו של הדייר ... " ציטוט מוויקיפדיה.
37. הגדרת בית חולים: " ... בית חולים או בית רפואה הוא מוסד המספק שירותי רפואה הכוללים גם שירותים הדורשים אשפוז (כלומר, שהייה במוסד הכוללת לינה לפרק זמן כלשהו). בית החולים הוא מערכת מורכבת הכוללת מערכות קטנות יותר: מחלקות אשפוז, מרפאות, מכונים, חדרי מיון, חדרי ניתוח, מעבדות ועוד ... " ציטוט מוויקיפדיה.
38. לאור כל הנאמר בסעיפים 25-37 לעיל, השטח מהווה למעשה מח' סיעודית או סיעודית מוגברת, אך אינו מתפקד כבי"ח.

#### סוף דבר

כאמור לעיל, המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת לשתי סוגיות:

א. כסוגיית שכתב השירות (נספח 1, סעיף 1.1) מיוזם דנהגו היה כדעת המשיב השטחים הנדונים אינם נועלים תרע המגדרח של סעיף 1.1.3 וזו לצד וסענת ראוררת בעניין זה נדחית. בהתאמה נדחית גם הסענת תחלופית של השדרת שישו סלייב את דיוקו הבניין על פי חלקם היתסו בשטחים אלו.

ב. בסוגיית הסיווג דגמון של אטח חסומת הראשונת של חכס (284 מ"ר), גרוכ קולות תברו רולודח יש לרדת את סענת העוררת שיש כלוב בסיווג "בית אבות" (מגורים).

לפיכך, אנו דוחים את הערר על כל חלקיו.

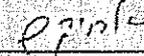
אין צד לעצאת.

17/10/2021

ניחן בהשר הצדדים היום

בזהאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מהלכים, התשי"ב-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנת כנו משפט לעניינים מהלכים (סדרו דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לסי בות הגשפט לעניינים מהלכים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה.

בתנאים לתקנה 20 (א) לתקנת הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארענה כללית/סדרו דין בוועדת עירח התשל"ז - 1977 המורסם החלטה זו באחר האינטרנט של המשיב.

  
חבר: ד"ר אביגדור גורן

  
חבר: ד"ר אביגדור גורן

  
חבר: ד"ר אביגדור גורן

קלדנית: ענת לו

ועדת הערר לענייני ארנונה

שליד עיריית תל אביב

ערר מס': 140021712

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

2/59

העוררים: דורון אורלי  
דניאל אשכר

- נ ג ד -



571623 ארגז F\_ID: 3531579  
140021712C הודעת שרות:

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

### החלטה

ערר זה עניינו נכס ברחוב ד"ר שלום לוי 5, תל אביב, בשטח של 242.55 מ"ר המסווג "מגורים", אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000355971 ח-ן לקוח 10359547 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בהחייט טענת העורר עיי המשיב, כי יש לסווג חלק בגודל 5.44 מ"ר (!!!) מהנכס כמקלט ולכן אינו בר חיוב בארנונה.

### טענות העוררים

1. באחת מפנינות המרתף של בית המגורים של העוררים נמצא חדר בגודל 5.44 מ"ר והוא משמש כמקלט ולכן אינו בר חיוב. לשיטת העוררים לפי חוק ההתגוננות האזרחית תשי"א 1951 נאסר על שימוש במקלט אלא ל"חדר כביסה, גיהוץ או אחסון כלי גינה". לפי עמדתם אי אפשר להשתמש בחדר למגורים ואין אפשרות להשתמש בו כחדר כביסה או שימושים אחרים.

### טענות המשיב

2. לא מדובר במקלט אלא בממ"ק ולכן ניתן לעשות בו שימושים שונים. גם אם היה מדובר במקלט ניתן היה לעשות בו מגוון שימושים וממילא העוררים עושים שימוש בכל הנכס.

### ההליך

3. העוררים הגישו כתב ערר אליו צורפו התכתבויות עם העירייה, תשריט הנכס, השגה ופסק דין.

4. המשיב הגיש כתב תשובה אליו צורפו תשובת מנהל הארנונה והיתר בנייה.

5. התקיים דיון מקדמי ביום 15.9.2020 ובסופו הצדדים ויתרו על הגשת ראיות וביקשו לעבור לשלב הסיכומים.

דיון

6. לאחר עיון בתיק אנו סבורים, כי צודק המשיב ואין מקום לקבל את עמדת העוררים.
7. ראשית יצוין, כי מדובר במחלוקת שבבסיס שלה יש להוכיח טענות עובדתיות. העוררים, משיקולים שלהם, ויתרו על הגשת ראיות ובכך לא עמדו ברף הבסיסי שהונח לפתחם. די בכך בכדי לדחות את הערר.
8. כידוע, הנטל על הוכחת הטענות חל בהליכי הערר על העורר. בנטל זה לא עמד.
9. לעניין נטל ההוכחה ראו (ע"א 4457/98 בידור נאה נ' עיריית חיפה; עמ"נ 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עדן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).
10. מעבר לאמור לעיל, הרי שאם בכלל, הוכח לנו שמדובר בחדר שאינו מקלט (ראו את היתר הבניה שצורף לכתב התשובה).
11. זאת ועוד, אנו מקבלים את עמדת המשיב, כי ממילא גם אם היה מדובר במקלט הרי שניתן לעשות בו עוד שימושים שמטבעם שייכים לסיווג "מגורים".
12. גם את עמדת המשיב, כי מדובר בחדר שהינו חלק מכל בית המגורים ולכן חייב בארנונה אנו מקבלים בהקשר של מקרה זה.
13. על פי עמדת העוררים עצמם יש אפשרות לעשות שימוש בנכס כחדר כביסה ואחסון. די בכך לטעמנו בכדי ליצור חיוב. לא ניתן לקבל את טענות העוררים, כי לחדר אין חיבור מים (דבר שלא הוכח ואף אם היה נכון הרי שזה לא מונע מייבוש כביסה ועוד), או כי החדר "קטן מדי וחם מכדי לשמש חדר גיהוץ" או ש "כלי הגינה מאוכסנים בגינה". עם כל הכבוד, החיוב בארנונה אינו שאלה של אם בוחר המשתמש לעשות שימוש בפועל או לא אלא אם ישנה אפשרות לעשות שימוש (ראו ע"ש 5024/99 מנהל הארנונה נ' גייזר; עמ"נ 10-11-30710 אהרוני נ' מנהל הארנונה).
14. עמדה זאת מקבלת חיזוק גם בפסק הדין אליו הפנו העוררים בעמ"נ 14-02-56524 מנהל הארנונה נ' אינטרגאמא נכסים: " על פי הפסיקה, המבחן אינו רק מבחן השימוש בפועל שנעשה במרפסת הגג, אלא גם מבחן יכולת השימוש בה, קרי: אם ניתן לעשות בה שימוש – תחול חובת תשלום ארנונה בגין שטח המרפסת (ראו למשל פסקה 7 לברי"ס 7095/11 טוניק נ' מנהל הארנונה בעיריית-תל אביב, ניתן כ"ס 9.11.11, פורסם במאגר נבו; עת"מ (ת"א) 32754-10-11 מרכוס נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ניתן ביום 15.12.11, פורסם במאגר נבו). לשון אחר: משמרפסת הגג היא חלק בלתי נפרד מיחידת המשרדים שבקומה העליונה של הבניין ואין כל הפרדה מפלסית או קומתית ביניהן ומשקיימת אפשרות לצאת מן המשרדים אל המרפסת – די בכך על מנת לקבוע כי קיימת חובת תשלום ארנונה, שכן הנישום יכול לעשות שימוש בשטח זה.

15. אין אנו מקבלים כי הקביעה כאותה פרשה בנוגע למקלט רלוונטית למקרה דין. שם דובר על מבנה תעשייה ועל אף היעדר פירוט מספיק בפסק הדין ניתן להניח כי המקרה שלו אינו דומה למקרה של החדר בבית המגורים של העוררים.
16. לעומת זאת בעמ"נ 667709-12-15 לוי נ' המועצה שפיר, שהינו מקרה דומה הרבה יותר (אם לא וזה) למקרה שלפנינו יש דיון נרחב בסוגיה של היות החדר חלק אינטגרלי מכל הנכס. ברם, ביחס לטענה בנוגע להיות הנכס מקלט שאסור לעשות בו שימוש נקבע במפורש: "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 לנוגדים במבנה. המקלט והממ"ד מאפשרים את המגורים במבנה בכך שמספקים מחסה בשעת צורך. מקלט או ממ"ד, כמו בענייננו, שחם חלק אינטגרלי בבניין שבהם הם נמצאים, חייבים בתשלום ארנונה כמו כלל הבניין".

### סוף דבר

17. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות.
18. העוררים יישאו בהוצאות המשיב בסך 2,500 ₪.
- ניתן והודע היום בהעדר הצדדים 19.1.21.

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

חבר: רו"ת שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משת קורן

יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן



571525 ארגז: F\_ID: 3527961  
 הודעת שרוח: 140020822C

ערך מס': 140020822

2159

ועדת הערר לענייני ארנונה  
שליד עיריית תל אביב

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

העוררים: אלדר השקעות (א.ג.ה) בע"מ ועוד 21 אח'

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס ברח' לבנדה 33, ת"א בשטח של 646 מ"ר, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000190960 ח-ן לקוח 11031517 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררים עיי המשיב, לקבלת פטור בהתאם לסי' 6 (16) (ב) לצו הארנונה קרי הנחת "נכס ריק" תוך כדי תקופת קבלת פטור חלקי לפי סי' 330 (2) לפקודת העיריות (נוסח חדש) [להלן: "פקודת העיריות"], קרי פטור נכס "לא ראוי לשימוש".

רקע

1. הצדדים לתיק זה הגיעו להסכמה דיונית, כי המחלוקת ביניהם הינה משפטית בלבד, ולכן ויתרו על הגשת ראיות ועל קיום שלב ההוכחות. הצדדים הגיעו להסכמה כי השאלה המשפטית הינה האם זכאים העוררים להנחת "נכס ריק" מקום בו נהנה הנכס באותה עת מפטור מלא או חלקי לפי פטור "נכס שאינו ראוי לשימוש".
2. הצדדים מתייחסים גם לנסיבות הספציפיות של המקרה, קרי כי מדובר בבקשה לפטור "נכס ריק" תוך כדי קבלת הפטור החלקי ב"תקופה השנייה" של פטור "נכס לא ראוי לשימוש".

טענות העוררים

3. אין מניעה כי בעל נכס הרוס/ שאינו ראוי לשימוש ינצל אף את ההנחה של נכס ריק.

טענות המשיב

4. אין אפשרות לנישום/ חייב בתשלום ארנונה לבחור אם להשתמש בנכס "לא ראוי לשימוש", שכן הוא "אינו ראוי לשימוש" להבדיל מפטור נכס ריק שבו "אין משתמשים בנכס". לפיכך, אין אפשרות בחירה בפטור.
5. עוד טוען המשיב למדרג נורמטיבי גבוה יותר לפקודת העיריות לעומת תקנות ההנחות.

דין

6. סעיף 269 לפקודת העיריות קובע את ההגדרה של נכס כ: "בנינים וקרקעות שבתחום העיריה, תפוסים או פנויים, ציבוריים או פרטיים, למעט לחוב".
7. אותו סעיף קובע, כי בניין הינו: "כל מבנה שבתחום העיריה, או חלק ממנו, ליבנות 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".
8. ברי, כי ככל שהמשיב היה סבור שלא מדובר בנכס לא היה קם חיוב כלל ועיקר.
9. ברי גם, כי המשיב לא סבור שהמצב הפיזי הוא שקובע בלעדית, שכן הוא אינו מעניק פטור מניזונתו אלא רק במקרה בו פונה אליו מאן דהוא ומבקש את הפטור. יתרה מזאת, אם היה פונה בעל נכס ומודיע כי הנכס שב להיות "ראוי לשימוש", הרי שהמשיב היה חוזר לגבות ארנונה אף אם המצב הפיזי היה של "לא ראוי לשימוש".
10. לפיכך מסכים המשיב, כי למי שחייב בארנונה יש אפשרות לתכנון נכס- רוצה יבקש פטור, לא רוצה- לא יבקש. אף רשאי, תיאורטית, חייב בארנונה לשלם ארנונה מקום בו נכס "אינו ראוי לשימוש" במובן הפיזי של הדבר.
11. ס' 330 לפקודת העיריות קובע, כי: "נהרס בנין שמשלמת עליו ארנונה לפי הוראות הפקודה, או שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו, ואין יושבים בו, ימסור מחזיק הבנין לעיריה הודעה על כך בכתב, ויחולו הוראות אלה, כל עוד הבנין במצב של נכס הרוס או ניזוק".
12. ס' 6 (16) (ב) לצו הארנונה -- קובע כי "מחזיק של בנין ריק שאין משתמשים בו..." זכאי להנחה, תד פעמית במשך תקופת בעלות, של עד 6 חודשים.
13. סעיף זה נשען על האמור בתקנה 13 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993 הקובע: (א) מועצה רשאית לקבוע הנחה בשיעור כמפורט להלן, למחזיק של בנין ריק שאין משתמשים בו במשך תקופה מצטברת...".
14. המשיב מציע לקרוא לתוך הביטוי "שאי אפשר לשבת בו" הנדרה ששוללת בחירה ואילו בביטוי "שאיין משתמשים בו" כביטוי שיש בו בחירה ולכן הנכס אינו זכאי לפטור.
15. נודה, כי לא מצאנו היגיון בטענות המשיב.
16. אין לדעתנו מחלוקת כי נכס שאי אפשר לשבת בו ואין יושבים בו עונה למבחן של "שאיין משתמשים בו" ואף "שאיין יושבים בו".
17. לפיכך, לא מצאנו מניעה, ככל שבעל נכס רוצה כך, להשתמש בפטור "נכס ריק" שעה שהוא מקבל פטור "נכס לא ראוי לשימוש".

18. המחוקק לא הגביל את זכות השימוש בפטור ולכן אנו סבורים, כי מי שזכאי לו יכול להשתמש בו וכל עוד הוא עומד עובדתית במבחנים הנדרשים, וכל עוד זאת פעם אחת במשך תקופת בעלות.

19. נציין אף כי לא מצאנו בשאלת ת. "מדרג הנורמטיבי" רלוונטיות למקרה. לשיטתנו מדובר בשני פטורים שהמשיב מעניק על פי הוראות המחוקק. אין בשום מקום ראשית ניסוס לטענה, כי המחוקק יצר העדפה לפטור מסוים על חשבון פטור אחר, בהקשר של המקרה שלפנינו. אם בכלל, ניתן לטעון, כי המשיב בחר, מיוזמתו, לתת לבעל נכס בתחם שיפוטו את הזכות לקבל פטור נכס ריק (בהתקיים התנאים המתאימים) פעם אחת בתקופת בעלות. לפיכך, ממה נפשך? מדוע כעת המשיב "נכנס" לאוטונומיה של הפרט בעת שהוא עוסק בתכנון מס לגיטימי בהתאם לפטור שהמשיב עצמו העניק?

20. אנו מקבלים את טענת העוררים כי אין תנאי שנכס יהיה "ראוי לשימוש" בכדי לקבל פטור "נכס ריק" אלא רק שיהיה בניין ריק שאין משתמשים בו והכל כאמור בסעיף.

#### סוף דבר

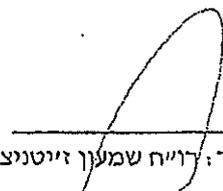
21. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי נשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להתקבל.

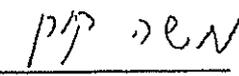
22. המשיב יישא בהוצאות העוררים בסך של 4,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 13/1/21

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

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

  
חבר: ר' ח' שמעון זיבניצקי  
קלדנית: ענת לוי

  
חבר: עו"ד משה קורן

  
יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

הזכר מאת  
(ללא מאני)



571525 ארגו: F\_ID: 3527962  
140021018C הודעת שרות:

עדר מס' 140021018

2159

ועדת הערר לענייני ארנונה  
שליד עיריית תל אביב

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

העוררת: פאנטון בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפן

### החלטה

ערר זה עניינו נכס ברח' ארניה אוסוולדנו 29, תל אביב, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 200043176 ו-ח-ן לקוח 11059161 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררת ע"י המשיב, כי יש וכי יש לסווג את הנכס כ"בית תוכנה".

### רקע

1. במסגרת השגה שנדחתה והערר דן טענה העוררת, כי יש לשנות את הסיווג שלה.
2. המשיב דחה את הטענות של העוררת בטענה כי היא לא עונה לדרישות צו הארנונה כי היא נותנת שירותים לחברת אם.
3. הוגשו תצהירים מטעם הצדדים. העוררת הגישה מטעמה תצהיר מנכ"ל החברה. ואילו המשיב תצהיר מטעם חוקר שומה, נר בן ישי.
4. לאחר דיון הוכחות הוגשו סיכומי הצדדים.

### טענות העוררת

- 5: טענות העוררות בתמצית הן כי היא חברת בת של ופעילותה נפרדת משל חברת האם, קרי פעילות ייצור של תוכנה בלבד.

### טענות המשיב

6. כי פעילות העוררת היא אינה פעילות בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה

זינו

7. בבר"ס 1676/15 ברודקאסט וידאו נ' מנהל הארנונה בתל אביב (להלן: "פס"ד ברודקאסט") ציין בית המשפט העליון ארבעה מבחנים עיקריים לבחינה האם פעילות מסויימת היא בגדר פעילות ייצורית כדלקמן:

7.1 יצירת יש מוחשי (סעיף 26 וסעיף 34 לפס"ד ברודקאסט). מדובר במבחן האם בפעילות המבוצעת נהפך חומר גלם למוצר של ממש.

7.2 היקף השימוש (סעיף 26 וסעיף 35 לפס"ד ברודקאסט). עניינו זהות "הנהנה" מהמוצר. קרי, האם גורם הנהנה מהמוצר הוא מובחן וספציפי או ציבור רחב ובלתי מוגדר.

7.3 מבחן ההשבה הכלכלי (סעיף 26 וסעיף 36 לפס"ד ברודקאסט). מדובר במבחן הבוחן באיזו מידה הביאה הפעילות לשינוי של המוצר במישור הכלכלי. נציין, כי בפס"ד איי פוינט התייחס בית המשפט למבחן זה ככזה הבוחן האם הפעילות מקדמת את הפיתוח התעשייתי במדינה (ראה: סעיף 16 לפס"ד איי פוינט).

7.4 מבחן ההנגדה (סעיף 26 וסעיף 37 לפס"ד ברודקאסט). מבחן הבוחן האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה לפעילות ייצורית או ל"מתן שירותים".

יחד עם זאת, בית המשפט ציין כי ארבעת המבחנים הנ"ל הינם בגדר אינדיקציות והם אינם מבחנים בלעדיים (סעיף 29 לפס"ד ברודקאסט), ובית המשפט הזכיר גם מבחנים נוספים כדוגמת תכלית ההקלה עם מפעלי תעשייה בהקשר של חיובי הארנונה הנובע משטח הגדול של מפעלי תעשייה (השטח שהוחזק על ידי חב' ברודקאסט עלה על 700 מ"ר) וממספר המועסקים הרב בהם (ראה: סעיפים 41 ו-42 לפס"ד ברודקאסט).

8. לאחר פס"ד ברודקאסט נפסקו מספר פסקי דין שדנו ביישומו של פס"ד ברודקאסט על מקרים פרטניים, כמפורט, בין היתר, כדלקמן:

8.1 כאמור בסיכומי המשיב בעמ"נ (מינהליים ת"א) 29761-02-10 וזב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו, 08.08.2011) נקבע, כי "לצורך סיווג נכס בסיווג של "בתי תוכנה" נדרש לפי סעיף 3.4.3 לצו הארנונה, כי תתקיים בו בעיקר "פעילות ייצורית" של ייצור "תוכנה". הסעיף כולל בחובו שלושה מונחי מפתח: "בעיקר", "ייצור" ו"תוכנה".

8.2 בעמ"נ 11802-01-17 האניבוק איוונט פנני בע"מ נ' מנהל הארנונה נקבע כי "דין הערעור להידחות וזאת מאחר שמהות עיסוקה של המערערת הוא במתן שירותי תוכנה לתברת האם, הלקוחה היחידה של המערערת, ולא בייצור תוכנה כפי שפורש מושג זה בפסיקה ונדרש בצו הארנונה... לענין סיווגו של עסק כבית תוכנה ראוי לזכור כי משהוגדר 'כיון התוכנה' בסיווג 'תעשייה' נבחן בפסיקה סיווג 'בית התוכנה' בהתאם למבחנים שנקבעו לסיווג 'תעשייה'".

8.3 בעמ"נ 17-01-11846 טראקס מערכות נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב דנו בשאלת סיווגו של מחזיק שנקבע עובדתית שאינו עוסק בייצור תוכנה אלא במתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה. בית המשפט פסק, כי במקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא סיווגו בתי העסק 'כתתי תוכנה', שכן מדובר בנותן שירותים ולא בייצור.

8.4 בעמ"נ 15-11-24312 תכלת תקשורת נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן: "פס"ד תכלת") דנו בשאלת סיווגה של הוצאה לאור, שבהתאם לקביעות העובדתיות של ועדת הערר, מבוצעת בנכס פעילות של כתיבה, עריכה וגרפיקה. לפיכך, קבע בית המשפט כי מדובר בפעילות מחשבתית – רעיונית. יחד עם פעילות זו מתבצעת פעילות אדמיניסטרטיבית נוספת, אשר מתבצעת על ידי מנהלי כספים, אנשי שיווק ופרסום, מנהל שירות לקוחות, מנהל תפעול ומכ"ל.

בית המשפט פסק, כי הוצאה לאור עוסקת בהפיכת יצירה כתובה (סיפור, מאמר או כתבה) למוצר זמין לציבור (ספר, עיתון, כתב עת וכדו'). תהליך זה כולל מספר שלבים ותחילתו בפעילות רעיונית מחשבתית המגבשת את היצירה, יחד עם העלאת הרעיונות על הכתב ועריכתם. פעילות זו אינה עוסקת בהפיכת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר ולפיכך היא אינה בגדר פעילות ייצור אלא פעילות שירותית.

8.5 בעמ"נ 16-09-13687 חשבשבת נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן: "פס"ד חשבשבת") דנו בשאלת סיווגה של חברה שעיקר הכנסותיה משרדוג והתאמה של תוכנה שפותחה על ידה בעבר. במקרה שלפנינו, קבעה וועדת הערר כי רק 10% מהכנסותיה השנתיות של המערערת היו בגין מכירת תוכנות מדף, קרי, תוכנות שנועדו להמכר לציבור בלתי מסויים של לקוחות, ואילו 80% מההכנסות נבעו מפיתוח תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים. קביעה זו תומכת במסקנה כי פעילותה של המערערת אינה פעילות ייצורית, קרי, אין המדובר בפעילות תעשייתית." (סעיף 13 לפס"ד איי פוינט)

9. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי צודק המשיב בטענותיו וכי העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה ולא הרימו את הרף לקבלת טענותיה, כמפורט להלן:

9.1 ראייה מרכזית הינה מסמכי החברה וספציפית שאלת המאזנים. כלומר, כיצד העוררת דיווחה על הוצאותיה לרשויות המס. במובן זה אנו סבורים, כי העוררת לא צרפה את מלוא הראיות שמצופה היה שיוגשו (מאזנים לשנים 2018-2019 וראו עדות המנכ"ל מיום 7.7.2020 ע" 1: "אני לא זוכר בע"פ מה היה ב- 2019. אין לי כאן את הדוחות ל 2018 ו- 2019"). נציין, כי עמדת ועדה זאת רואה משקל מיוחד למצג שעולה ממסמכי החברה. לא ניתן לקבל מצב בו במאזני החברה מציגים מצג 1 משיקולי תשלומי מס או אחרים ולכוא אח"כ ולטעון לעובדות אחרות במסגרת הליכי השגה/ערר בכדי להוביל לתשלום מופחת בתחום הארנונה. הכוונה במיוחד לסעיף "הוצאות פיתוח" במאזן.

9.2. מבחן נוסף הוא מבחן העובדים- גם כאן לא עמדה העוררת בנטל. הסתבר שברשימת העובדים שצורפה מופיע מנכ"ל חברת האם ולעומת זאת, המנצהיר, לא הופיע בה. קשה לתת משקל התומך בטענות העוררת למסמך שאינו משקף את האמת במלואה ובמדויק.

9.3. לא הוצגו מסמכים המלמדים על הכשרה של עובדי הפיתוח כגון "תעודות הסמכה".

9.4. הוצג, כי למעשה הלקוח היחיד הוא חברת האם.

10. מכל האמור לעיל עולה, כי לא הוכח בפנינו כי יש לקבל את הערר.

11. לפיכך מצאנו מקום לדחות את הערר מכיון שלא שוכנענו ברמת נטל ההוכחה הנדרש, כי הנכס הינו "בית תוכנה" לעניין הנטל ראו (ע"א 4457/98 בידור נאה נ' עידיית חיפה; עמ"נ 114/05 מנהל הארנונה בעידיית תל אביב נ' חברת עדן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מותכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).

### סוף דבר

12. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות. העוררות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 6,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 13/1/21

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) התשל"ז - 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

חבר: רו"ח שמעון זיטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

ד"ר 83 - מאסויי  
(להלן מא"י)



571525 ארגז: F\_ID: 3527963  
140020048C הודעת שרות:

ערר מס' 140020048

ועדת הערר לענייני ארנונה

שליד עיריית תל אביב

בפני חברי ועדת ערר:

יו"ר: עו"ד גזעון ויטמן

חבר: עו"ד משה קורן

חבר: רו"ח שמעון זייטניצקי

העוררת: טרומפלדור על היס בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

### החלטה

ערר זה עניינו נכס ברח' טרומפלדור 4/1 אליו נטען שיש להוסיף חיוב של מרפסת בגודל 58.43 מ"ר. הנכס רשום בספרי העירייה כמספר 2000438191 ח-ן לקוח 11026912 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בשאלה מה סיווגו של "הגג". האם מרפסת בהתאם לסי 1.3.1.1 ב? האם גג בהתאם לסי 1.3.1.1?

### רקע

1. הדירה נשואת ערר זה נמצאת בבניין בן 13 קומות. היא נמצאת בקומה 3. לבניין זה מספר מבנים. רצה המקרה ולדירה זאת צמוד מבני נוסף, בניין לשימור בן 3 קומות, אשר אל הגג שלו ישנה יציאה מהדירה.

### טענות הצדדים

2. העוררת טענה, כי מדובר במרפסת גג- "הגג" אינו של הדירה אלא של המבנה השכן. מדובר בגג של מבנה נפרד.
3. המשיב טען, העוררת עושה שימוש בלעדי וכי נהנית ממנו כלכלית. עוד טען כי מדובר בבניין אחד הנדסית. אין הפרדה אמיתית בין המבנים.

### דין

4. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי יש לקבל את הערר:
5. יש לקבל את טענת העוררת כי יש להגדיר את השטח הנמצא בצמוד לדירה כמרפסת גג (סי 1.1.3 ו 1.1.3), כמפורט:
- 5.1 רצה המקרה ודירתו של העורר נמצאת בסמוך לגג של מבנה צמוד. מבחינה פונקציונלית מדובר בגג לכל דבר ועניין, אשר הדירה נהנית ממנו. אין משמעות הדבר שלא מדובר בשטח לחיוב אלא רק שהחיוב לפי הצו יהיה כגג ולא כמרפסת.

- 5.2. אין בתיאור המצב העובדתי להפוך את הגג "למרפסת", לא יותר מחדר על גג בניין שיש ממנו יציאה לשטח הגג וחוא יכול להנות מכך. במובן פונקציונלי החלק הזה הינו הגג של המבנה הצמוד והחלק העליון המכסה אותו מבנה. בניין יכול ויהיו בו כמה אגפים וכמה מבנים ויתכן ויהיו בו כמה גגות. שונה הדבר מבניין מדורג (לשם הדוגמא) שנוצרות בו כמה מרפסות. השוני המתוחי הן שחו באותו מבנה פיזי. במקרה זין לא מדובר במבנה מדורג אלא בשתי יחידות נפרדות – כך התרשמותנו ממכלול הראיות שהוצג בפנינו.
- 5.3. ניתן לראות כי מדובר ב"מבנים" נפרדים היטב מהתמונות שצורפו בהליך.
- 5.4. מדובר בגג של מבנה נפרד, אך אין הכוונה שאין לחייב את הדירה ולא כך נדרש. אכן, היציאה אליו אפשרית אך ורק מדירת העוררת. העוררת עושה שימוש בלעדי בגג.
- 5.5. מעמדה של העוררת לפיכך, הוא כמחזיק בנכס ובעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. ולכן הסיווג המתאים ביותר לנכס הוא סעיף 1.3.1 (ו) הקובע: "שטח גג מרוצף בבנייני מגורים המשמש דירה אחת בלבד ויש אליו גישה מאותה דירה, נכלל בשטח הדירה בשיעור שלא יעלה על 30% משטח הדירה הצמודה לגג, או משטח המפלס שמתחת לגג (בדירות להן יותר ממפלס אחזי) למעט מרפסות".
- 5.6. בניגוד לפסקי הדין שהוזכרו בסיכומי המשיב לא מדובר ב"גג" לקומה מתחתיו אלא יש לראות בכך כמבנה אחר וגג לכל דבר ועניין שעקב הקרבה לדירת העורר ניתן לעשות בו שימוש.

### סוף דבר

6. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להתקבל בנוגע לסיווג השטח בהתאם לסי' 1.3.1 ו לצו הארנונה.
7. המשיב יישא בהוצאות העוררת בסך של 5,000 ₪.
8. ניתן בהעדר הצדדים היום: 13/1/21

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 החלטה.

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

חבר: רו"ח שמעון זייטניצקי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

קלדנית: ענת לוי

ב"כ - מאת  
- (לא מאת)

עררים מס': 140020034  
140018868

2159

ועדת הערר לענייני ארנונה  
שליד עיריית תל אביב

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

העוררת: עיזבון עטרה מינץ ז"ל

- נ ג ד -



571525 ארגו: F\_ID: 3527965  
140018868C הודעת שרות:

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

### החלטה

ערר זה עניינו נכס ברחוב קרמניצקי 6, ת"א בשטח של 3,270 מי"ר ומסווג "חניונים במבנה בתשלום", אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000256827 ת-ן לקוח 10811792 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בשאלת שינוי הגדרת המחזיק בנכס וכתוצאה מכך ביטול החיוב הנגזר מכך.

#### טענות העוררת

1. בכתב הערר טענה העוררת, כי יש לשנוו את החיוב כך שיפוצל לכל מחזיק בנפרד.
2. בנוסף טענה העוררת, כי לאור הפיצול יש לכטל את חיובה בגין השטחים המשותפים.

#### טענות המשיב

3. כי יש לקבל הבהרות בנוגע לקבלת טענה מקדמית של המשיב בנוגע לשנת 2017 ובנוגע להרחבת חזית בסי' 26 לסיכומים.
4. כי העוררת מחזיקה בכל השטח. היא לא מסרה הודעת חדילה מהחזקה בנכס; לא המציאה אסמכתאות מספקות; כי אין החזקה "ספציפית, ברורה ומסוימת"; הנכס מופעל כולו על ידי חברת ניהול (למרות שלא התבקשה העברת החזקה לאותה חברת ניהול); כי אין לקבל ראיות חדשות שצורפו בסיכומים
5. כי ממילא לאחר עיון בראיות שכן הוצגו עולה, כי לא מדובר במצב בו יש לשנות מחזיקים שכן לא מדובר בחניות ספציפיות אלא "חניות צפות", על בסיס מקום פנוי (וראו הסכמי השכירות שצורפו).
6. לגבי השטחים השותפים נטען כי יש לחייבם במלואם.

זינו

7. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי צודק המשיב ואין מקום לקבל את עמדת העוררת, קרי כי יש לשנות את המחזיקים בנכס ואו את התיוב בארנונה.
8. עיקר הנימוק הינו כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה. בתמצית ניתן להפנות לטענות המשיב בסיכומיו, אך בתמצית נזכיר, לא הובאו מלוא הראיות (ועצן צירוף מסמכים בשלב הסיכומים מלמד, כי גם העוררת הבינה זאת בדיעבד) על ידי העוררת. מצד שני, על סמך הראיות שצורפו עולה התמונה, כי מדובר בחניון בתשלום, המנוהל על ידי חברת ניהול ופתוח לקהל הרחב. גם אם יש הסדר כזה או אחר לאדם כזה או אחר אין בכך להפוך זאת לחניה במובן שטענה לו העוררת.
9. כידוע, הנטל על הוכחת הטענות חל בהליכי הערר על העוררת. בנטל זה לא עמדה.
10. האמור לעיל נאמר וזאת מבלי שנדרשנו לשאלות המקדמיות והפרוצדוראליות כגון שאלת מתן הודעה על שינוי מחזיק ואו צירוף מסמכים נדרשים וכיו"ב כפי שפורט בסיכומי המשיב.

סוף דבר

11. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות.
12. העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך 6,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 13/1/21

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

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

חבר: רו"ח שמעון דיטניצקי

קלדנית: ענת קרי

חבר: עו"ד משה קורן

קו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

2159

ערר מס' 140020898



571525 ארגז: F\_ID: 3527974  
הודעת שרות: 140020898C

ועדת הערר לענייני ארנונה  
שליד עיריית תל אביב

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

העוררת: שולטקאט- פלייגראונד בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

### החלטה

ערר זה עניינו נכס ברח' הברזל 9, תל אביב, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000446963 (ח-ן לקוח 11070903 (להלן: "הנכס").

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

### רקע

1. במסגרת השגה שנחתה והערר דן טענה העוררת, כי יש לשנות את הסיווג שלה.
2. המשיב טען, כי החברה הינה חברת קריאיטיב, הפקה, צילום ועריה. כלומר נקבע, כי הפעילות היא פרה פרודקשן ולא של פוסט פרודקשן.
3. הוגשו תצהירים מטעם הצדדים. העוררת הגישה 4 תצהירים מטעמה ואילו המשיב תצהיר מטעם חוקר שומה, מר גרינבלט.
4. לאחר דיון הוכחות הוגשו סיכומי הצדדים.

### דיון

5. בבר"ס 1676/15 ברודקאסט ויזאו נ' מנהל הארנונה בתל אביב (להלן: "פס"ד ברודקאסט") ציין בית המשפט העליון ארבעה מבחנים עיקריים לבחינה האם פעילות מסוימת היא בגדר פעילות ייצורית כדלקמן:
  - 5.1 יצירת יש מוחשי (סעיף 26 וסעיף 34 לפס"ד ברודקאסט). מדובר במבחן האם בפעילות המבוצעת נהפך תומר גלם למוצר של ממש.
  - 5.2 היקף השימוש (סעיף 26 וסעיף 35 לפס"ד ברודקאסט). עניינו זהות "ההנחה" מהמוצר. קרי, האם גורם הנהנה מהמוצר הוא מובחן וספציפי או ציבור רחב ובלתי מוגדר.

5.3. מבחן ההשבחה הכלכלי (סעיף 26 וסעיף 36 לפס"ד ברודקאסט). מדובר במבחן הבוחן באיזו מידה הביאה הפעילות לשינוי של המוצר במישור הכלכלי. נציין, כי בפס"ד איי פוינט התייחס בית המשפט למבחן זה ככזה הבוחן האם הפעילות מקדמת את הפיתוח התעשייתי במדינה (ראה: סעיף 16 לפס"ד איי פוינט).

5.4. מבחן ההנגדה (סעיף 26 וסעיף 37 לפס"ד ברודקאסט). מבחן הבוחן האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה לפעילות ייצורית או ל"מתן שירותים".

יחד עם זאת, בית המשפט ציין כי ארבעת המבחנים הנ"ל הינם בגדר אינדיקציות והם אינם מבחנים בלעדיים (סעיף 29 לפס"ד ברודקאסט), ובית המשפט הזכיר גם מבחנים נוספים כדוגמת תכלית ההקלה עם מפעלי תעשייה בהקשר של חיובי הארנונה הנובע משטח הגדול של מפעלי תעשייה (השטח שהוחזק על ידי חבי ברודקאסט-עלה על 700 מ"ר) וממספר המועסקים הרב בהם (ראה: סעיפים 41 ו-42 לפס"ד ברודקאסט).

6. לאחר פס"ד ברודקאסט נפסקו מספר פסקי דין שדנו ביישומו של פס"ד ברודקאסט על מקרים פרטניים, כמפורט, בין היתר, כדלקמן:

6.1. בעמ"נ 11846-01-17 טראקס מערכות נ"ל מנהל הארנונה בעיריית תל אביב דנו בשאלת סיווגו של מחזיק שנקבע עובדתית שאינו עוסק בייצור תוכנה אלא במתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה: בית המשפט פסק, כי במקרים כהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכילה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק 'כבתי תוכנה', שכן מדובר במתן שירותים ולא בייצור.

6.2. בעמ"נ 24312-11-15 תכלת תקשורת נ"ל מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן: "פס"ד תכלת") דנו בשאלת סיווגה של הוצאה לאור, שבהתאם לקביעות העובדתיות של ועדת הערר, מבוצעת בנכס פעילות של כתיבה, עריכה וגריקה. לפיכך, קבע בית המשפט כי מדובר בפעילות מחשבתית – רעיונית. יחד עם פעילות זו מתבצעת פעילות אדמיניסטרטיבית נוספת, אשר מתבצעת על ידי מנהלי כספים, אנשי שיווק ופרסום, מנהל שירות לקוחות, מנהל תפעול ומנכ"ל.

בית המשפט פסק, כי הוצאה לאור עוסקת בהפיכת יצירה כתובה (סיפור, מאמר או כתבה) למוצר זמין לציבור (ספר, עיתון, כתב עת וכד'). תהליך זה כולל מספר שלבים ותחילתו בפעילות רעיונית מחשבתית המגבשת את היצירה, יחד עם העלאת הרעיונות על הכתב ולריכתם. פעילות זו אינה עוסקת בהפיכת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר ולפיכך היא אינה בגדר פעילות ייצור אלא פעילות שירותית.

6.3. בעמ"נ 13687-09-16 חשבשבת נ"ל מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (להלן: "פס"ד חשבשבת") דנו בשאלת סיווגה של חברה שעיקר הכנסותיה משדרוג והתאמה של תוכנה שפותחה על ידה בעבר. במקרה שלפנינו, קבעה ועדת הערר כי רק 10% מהכנסותיה השנתיות של המערערת היו בגין מכירת תוכנות מדף, קרי, תוכנות שנועדו להימכר לציבור בלתי מסוים של לקוחות, ואילו 80% מההכנסות נבעו מפיתוח תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים. קביעה זו ותומכת במסקנה

כי פעילותה של המערערת אינה פעילות ייצורית, קרי, אין המדובר בפעילות תעשייתית." (סעיף 13 לפס"ד איי פוינט)

7. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי צדקת העוררת בטענותיה וכי היא עמדה בנטל ההוכחה להוכיח כי היא עוסקת בפוסט פרודקשן ויש לשנות את סיווגה בהתאם לסעיף 3.3.1 ל – "תעשייה ומלאכה".

8. הנימוקים לכך כמפורט להלן:

8.1. הוכח בפנינו שעיקר עיסוקה של החברה הוא בעיבוד חומרים אותם היא מקבלת במלואם מהלקוח (לא מייצרת את החומר הזה).

8.2. חברת הפקה מייצרות את החומר המועבר לעוררת והיא יוצרת ומעבדת אותו למוצר הסופי.

8.3. הוצגו לנו פרסים שקיבלה החברה בתחום הפוסט פרודקשן.

8.4. הוצג לנו תמחיל העובדים וכך שעיקר עבודתם הוא בעריכה ועיבוד של חומרי הגלם עד למוצר המוגמר.

8.5. "המוצרים" של החברה הינם סרטים/תוכניות/סרטונים וכיו"ב של מגוון לקוחות ומגיעים לקהל הרחב. ערוצים, חברות מסחריות, חברות הפקה וכיו"ב.

8.6. מנגד לא מצאנו ראיות לכך, כי החברה עוסקת "כעיקר" בעבודות "פרה פרודקשן" כפי שנטען בתשובה להשגה או בתשובה לערר. קביעות מנהל הארנונה לא נראות לנו מבוססות כדבעי.

8.7. הוצג לנו כי גם הציוד העיקרי של החברה (תוכנות עריכה למשל) הוא ציוד לפוסט פרודקשן.

8.8. גם דברים שנאמרו בחקירות הנגדיות על ידי עדי העוררת תמכו לגמרי בעמדתה- כך למשל העד מר נאור רון הסביר, כי החברה משלימה ופועלת לפי הנחיות הלקוח או חברת ההפקה או המיתוג שלו ומבצעת את הפוסט פרודקשן על חומרי הגלם שהיא מקבלת בהתאם לדרישות. גם הגבי לירן הרדוף תמכה בעמדה זאת בחקירתה הנגדית.

9. מכל האמור לעיל עולה, כי הוכח בפנינו כי אלמנט "הייצור", הוא עיקרי.

10. לפיכך מצאנו מקום לקבל את הערר. שוכנענו ברמת נטל ההוכחה הנדרש, כי הנכס הינו "תעשייה ומלאכה". לעניין הנטל ראו נ"ע 4457/98 בידור נאה נ' עיריית חיפה; עמ"נ 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עזן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).

סוף דבר

11. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, זין הערר להתקבל. המשיב יישא בהוצאות העוררת בסך של 5,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 13.1.21

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 החלטה.

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

חבר: רוייח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת סר

משה קין

חבר: עויד משה קורן

רויח: עויד גדעון ויסמן

הגוף המעורר  
- (ולא החלט)

עדרים מס': 140019874  
140020113  
140020203

ועדת הערר לענייני ארנונה  
שליד עיריית תל אביב

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

העוררים: 1. ישראלה גיטליץ מיכאלי  
2. הילה רוזינסקי  
3. רוי טבור גרוס.

2159

- ד ג נ -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

### החלטה

ערר זה עניינו נכסים ברח' בול, תל אביב, אשר רשומים בספרי הערייה כמספרים 2000144067, ו- 2000144027 ח-ן לקוח 10091127 ו- 1101458 (להלן: "הנכסים").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררים ע"י המשיב בנושא הגג וכן טענות נוספות בנוגע לייטננו" וננו"טן טענות בנוגע לקומות הקרקע.

### רקע

1. העוררים מתגוררים בבניין בין 4 קומות ברחוב בול 3, תל אביב. בנכס 4 דירות. העוררים 2-3 מתגוררים בקומת הקרקע והעוררת 1 מתגוררת בדירה ב שני מפלסים.
2. בערר נטען, כי הגג הדרומי, כלומר חלק הגג הצמוד לדירה מדרום, הוא בשימוש משותף של כלל הדיירים. עוד עלו טענות בנוגע לסככה הנמצאת בגג.
3. בנוסף נטען בערר כי אין לחייב את הנכס בגין המחסן ואין לחייב בגין "הסככה" בקומת הקרקע.

### טענות הסף

4. המשיב טען, כי יש לדחות את מרבית הערר על הסף בעקבות "מעשה בית דין" בגין החלטה שניתנה בערר 140019087.
5. לאור קביעתנו כפי שתפורט להלן מתייחד הצורך להכריע בשאלה זאת.

### הכרעה

6. לאחר העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי צודק המשיב, כי יש לדחות את טענת העוררים.
7. העוררים לא עמדו בגטל החובתה ולא הרימו את הרף לקבלת טענותיהם:



571525 ארגז: F\_ID: 3527966  
הודעת שרות: 140019874C

- 7.1 בתמצית אנו סבורים, כי מכלול הראיות מלמד, כי הגג הינו חלק אינטגרלי מהדירה של העוררת 1 ולכל הפחות הינו עונה להגדרת מבחן "מירב הזיקות".
- 7.2 חשוב מכך, העוררים לא עמדו בנטל ההוכחה הנדרש מהם. כאמור בסי 9-10 לסיכומי המשיב העוררים לא הבאו את מלוא העדים הנדרשים ומהעדויות עולה, כי סבירה יותר הקביעה כי הגג בשליטתה של העוררת 1, אשר מרשה לעיתים, לפי שיקול דעתה, את השימוש בו לדיירים אחרים.
- 7.3 כך גם בנוגע לסככה- לא מצאנו כי העוררים הרימו את נטל ההוכחה לקבלת טענתם, כי היא משמשת כ"רבוש משותף" (סי 21 לסיכומים).
- 7.4 לגבי הסככה בקומת הקרקע- הוכח כי אכן מדובר בשטח מקורה, אשר הדירה בקומת הקרקע היא ה"נהנית" ממנו. טענות העוררים, כי מדובר בחיוב כפול. השטח המחויב הינו שטח הקרקע'נותחת לקירווי ולא שטח התקרה המקורה.
- 8 לעניין נטל ההוכחה ראו (ע"א 4457/98 בידור נאה נ' עיריית חיפה; עמ"נ 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עדן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).
- 9 לגבי המחסן מצאנו לדחות את הטענה עקב הרחבת חזית. אכן הטענה לא עלתה במסגרת ההשבה ולא ניתן להגיש ערר בנושא ללא השגה מתאימה.

סוף דבר

- 10 לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות כאמור לעיל. אין צו להוצאות.
- 11 ניתן בהעדר הצדדים היום: 13/1/21
- 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 החלטה.
- בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשלי"ז - 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

חבר: עו"ד ג'דעון ויסמן

חבר: עו"ד משה קורן

חבר: רו"ח שמעון זיטניצקי

קלדנית: ענת לוי

משה קין

ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית  
שליד עיריית ת"א - יפו

מס' ערר: 140019454

בפני חברי ועדת הערר:

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

העורר: אסף סודרי

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

1. הקדמה וגדר המחלוקת  
העורר מחזיק בנכס מספר 2000102373, בשטח של 20 מ"ר, ברחוב אלנבי 33 בתל אביב (להלן: "הנכס"). המחלוקת היא האם יש לסווג את הנכס כ: "שירותים כללי", כטענת המשיב או כ: "מלאכה ותעשייה" כטענת העורר.

2. טיעוני העורר

לטענת העורר, הפעילות הנעשית בנכס הינה עריכת סרטים דוקומנטריים, דהיינו ייצור סרטים, להבדיל מפעולות ההפקה שאינה קשורה לנכס. העורר לטענתו יוצר את ההתקשרויות ומוסר לגופים המשדרים והממנים וכן לקרנות התמיכה מוצר מוגמר. לטענתו, העריכה היא חלק מן הייצור כמו הצילום.

לטענת העורר התמונות שצירף חוקר השומה מטעם המשיב אינן מראות פעילות נוספת מלבד עריכה וכי חוקר השומה אף צירף שרטוט המתאר כי בחדר שולחן עם מחשב ומסכים, בלבד.

לטענת העורר הנכס סווג כמלאכה ותעשייה החל משנת 2008, עוד בעת שהחזיקה בנכס המחזיקה הקודמת, אשר תצהירה הוגש מטעם העורר. העורר טוען כי בספטמבר 2019 המשיך להפעיל את הנכס בדיוק באותה מתכונת, בלא שום שינוי במהות ובציוד שבחדר. יתרה מכך, קודמתו היא זו אשר שיגרה למשיב טופס שינוי בעלות לצרכי ארנונה וציינה מפורשות שאין שום שינוי ביעוד של החדר וכי השימוש היחיד נותר לעריכת סרטים. לפיכך שינוי הסיווג אגב שינוי שם המחזיק נעשה ללא כל בסיס.

בסיכומיו, תמך העורר את עמדתו בפסק הדין עמ"נ 13-10-46693 זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב.

העורר טוען בעררו כי ההבחנה שעשה המשיב בתשובתו להשגה בין נסיבות המקרה לנסיבות פסה"ד שבבר"מ 1676/15 ברודקאסט ויזאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו (פורסם בנבו, 09.06.2016), (להלן פס"ד ברודקאסט"י) משוללת כל יסוד וכי בפסה"ד עצמו נקבע כי בכל מקרה נכון יהיה לבחון את הסיווג בשים לב למאפייני הנכס, בהתאם לאמות המידה שהותוו בפסה"ד.

3. טיעוני המשיב

המשיב טוען כי לא ניתן לסווג את הנכס בסיווג מלאכה ותעשייה משום שעיקר הפעילות שנעשית בו היא הפקה, בימוי עריכת סרטים ותמונות סטילס, ולא בפעילות ייצורית כלשהי.

המשיב טוען כי פעילות העריכה טפלה לפעילותו העיקרית של העורך ולשימוש העיקרי בנכס.

המשיב טוען כי אין חשיבות לסיווג הנכס בעבר, וכי אין הדבר מונע מן המשיב לחייב את הנכס באופן שונה, שכן כל נכס נבחן לגופו בהתאם למחזיק בו ולשימוש שעושה המחזיק בו.

המשיב טוען כי אין מדובר בפעילות המוכרת בשם "פוסט פרודקשן", שהינה הפיכת חומר גלם מצולם לסרט ערוך ולכן נמצא כי אין מדובר בעסק שעיקר פעילותו עריכת סרטים, אלא עסק למתן שירותים, שבו מתבצעת פעילות רעיונית ולא ייצורית.

המשיב הוסיף וטען כי הפעילות הייצורית של פוסט פרודקשן, על פי הפסיקה, מתייחסת, לנתונים שונים ומובחנים מן המקרה הנדון כגון דרישת שטח גדול ומספר עובדים נרחב.

#### 4. דין והכרעה

לאחר בחינת הראיות כפי שהוצגו בפנינו והוראות הדין, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל.

5. העורך צירף לעררו את טופס ההצהרה מיום 29.6.2018 בדבר שינוי שם המחזיק בנכס בו צויין במפורש כי: "החדר שימש כחדר עריכה בתעריף תעשייה ומלאכה והיעוד שלו ישמר שכן השוכר החדש ישתמש בו באותו שימוש".

6. אין מחלוקת כי מאז שנת 2008 הנכס, שימש את מחזיקתו הקודמת כחדר עריכה בסיווג של מלאכה ותעשייה. ר', בין היתר, תצהירה של הגבי יעל בדרשי, המחזיקה הקודמת, אשר המשיב ויתר על חקירתה.

7. במענה ל"הצהרה בדבר שינוי שם המחזיק בנכס" שהועברה מטעם המחזיקה הקודמת והעורך, מיום 29.6.18, שינה המשיב את שם המחזיק, והעביר את הנכס על שם העורך, וכן הוסיף ושינה - בלא שהיתה בפניו תשתית עובדתית, הסותרת את ההצהרה בדבר שינוי שם המחזיק - את סיווג הנכס מ"מלאכה ותעשייה" ל"שירותים כללי".

8. ביום 29.10.18 הגיש העורך השגה שכוונה לשינוי הסיווג, אגב שינוי שם המחזיק.

9. ביום 1.11.18 נערכה ביקורת חוץ מטעם המשיב בנכס.

10. המשיב שלח ביום 22.11.18 אל העורך את תשובת הדחיה להשגה, בהתבססו על ביקורת החוץ, שנערכה ביום 1.11.18.

11. מן האמור עד כה ברור כי המשיב בחר אגב קבלת ההצהרה בדבר שינוי שם המחזיק בנכס, גם לשנות את שם המחזיק וגם לשנות, בלא כל תשתית עובדתית חדשה, את סיווג הנכס. יתרה מכך, בטופס ההצהרה בדבר שינוי שם המחזיק, בסעיף ההערות, נכתב מפורשות, כפי שכבר צוטט לעיל: "החדר שימש כחדר עריכה בתעריף "תעשייה ומלאכה" והיעוד שלו יישמר שכן השוכר החדש ישתמש בו, לאותו שימוש".

רק לאחר שהשיג העורך על הודעת החיוב, שלח המשיב חוקר שומה, על מנת לערוך ביקורת חוץ.

12. בישיבה הראשונה שהתקיימה בפנינו ביום 25.3.2020, מסרה ב"כ המשיב כי היא מוכנה לבדוק פעם נוספת את הנכס, דבר שכלל הידוע לא התממש. לפיכך, המשיב בסיכומיו, מפנה בפרק "התשתית העובדתית המונחת בפני הועדה" לביקורת מיום 1.11.18 ולחקירתו הנגדית של העורך.

13. העורך הגיש תצהיר עדות ראשית, של המחזיקה הקודמת, גבי יעל בדרשי, שהעידה כי במשך 10 שנים, שימש אותה הנכס כסטודיו לעריכה לאמנות וידאו, לסרטים דוקומנטריים וסדרות טלוויזיה, כי בסוף חודש יוני 2018 החליטה לפנות את הסטודיו והציעה לעורך, שגם הוא במאי ועורך וידאו, לשכור במקומה את הסטודיו, כפי שהוא ללא צורך בשינוי כלשהו.

העדה אף הצהירה כי הסיווג של הסטודיו, שהיה לתעשייה ומלאכה, נקבע לאחר ביקורת, שבעקבותיה שוכנע המשיב שבנכס נעשית פעולת עריכת וידאו. לתצהירה, צירפה את תשובת

המשיב מיום 27.8.08 להשגתה, בה קבע המשיב את סיווג הנכס לתעשייה ומלאכה, בהיות הנכס משמש גם ל"עריכת וידאו".

המשיב בחר לוותר על חקירתה של העדה ומשכך תצהירה לא נסתר.

14. חוקר השומה מר אסף דניאל (העד מטעם המשיב) מציין בדו"ח הביקורת שלו כי ראה בנכס שולחן, מושב, שלושה מסכים סורק, רמקולים, מטבח, ספה ושולחן. החוקר מציין כי העורר עצמו מסר לו בנכס את תיאור הפעילות הנעשית בו, כדלהלן: **"הנ"ל מסר כי הוא ואשתו, טלי שמש, במאים מפיקים ועורכים סרטים ותמונות סטילס, הנ"ל מסר כי במקום הם עורכים סרטים וחומרים שהם מצלמים ולא עבור חברה אחרת או אדם אחר".** בהמשך הדו"ח מציין במפורש החוקר כי המוצר הסופי הינו: **"סרט, סרט קצר, וידאוארט, מייצבים ופורטרטים, הסרטים הוצגו בעבר בסינמטק תל אביב, וסינמטק הרצליה".**

15. בחקירתו הנגדית ציין חוקר השומה: **"לא ראיתי שום פעילות בנכס, לא ראיתי תמונות סטילס בנכס, כל מה שרשמתי זה הדברים שאמר לי אסף".**

מכאן, כי עיקר עדותו של עד המשיב, הינה רישום הדברים ששמע מן העורר בביקורת שערך בנכס.

16. העורר בתצהירו הבהיר כי אכן היה מעוניין לשכור את הנכס במקומה של המחזיקה הקודמת במצבו כפי שהוא בלא לשנות דבר וכי השימוש היחיד של הנכס המשך להיות אך ורק לעריכת סרטים.

העורר הבהיר כי פעילות העריכה, משמעותה איסוף כל חומרי הגלם המצולמים, נטולי הסדר והפיכתם לסרט מוגמר, דוגמת חייט שלוקח בד וגוזר ותופר ממנו חליפה.

העורר הבהיר בתצהירו כי אם בעבר, טרם כניסת המחשוב לעולם העריכה חומר הגלם היה פילמים, שהעורך היה חותך באמצעות מכונות חיתוך, ומחבר את הקטעים, הרי כיום פעילות זו נעשית באמצעות מחשב ייעודי לעבודת וידאו. המחשב מותקנת תכנת עריכה מקצועית ביותר שאינה תכנה ביתית והיא נמצאת בשימוש רק עורכי וידאו מקצועיים, כדוגמת העורר.

העורר הדגיש כי מלבד מלאכת העריכה לא נעשית בנכס פעילות אחרת.

17. בחקירתו הנגדית התחזקה גרסתו של העורר שבעדותו הראשית. הובהר כי העורר יוצר את הסרטים ואינו בבחינת "מפיק". הגופים המשדרים והממנים מקבלים מן העורר מוצר מוגמר. יש סרטים שהוא עורך בשביל לקוחות. העורר עובד עם גבי טלי שמש, אשתו, שהיא במקצועה במאית ומפיקה.

מקובלת עלינו פרשנותו של העורר את הדברים שהוא עצמו מסר, כפי שנרשמו על ידי חוקר השומה (ר' ציטוט בסעיף 12 לעיל), כי בחלק הראשון של הציטוט מתאר העורר את כלל עיסוקיו, שלו ושל אשתו, בעוד בחלק השני העורר מתייחס לפעילות הנעשית בנכס, כלומר: **"הנ"ל מסר כי במקום הם עורכים סרטים וחומרים שהם מצלמים".**

18. עריכת סרטים וחומרים, הינה פעולה של הפיכת חומר גלם מצולם לסרט ערוך. פעולה זו או ענף זה מכונים "פוסט פרודקשן" אשר במסגרתו **"מתבצעות פעולות כדוגמת עריכת וידאו, הוספת פסקול, קריינות, אפקטים, כתוביות וכיו"ב"** (ר' ס' 7 לפס"ד ברודקאסט הנ"ל). ייצור הסרט הערוך, הינו ייצור לכל דבר ועניין, במשמעות הסיווג של "תעשייה", כפי שובהר להלן.

19. בטרם נעסוק בהתפתחות הפסיקה בנושא "פוסט פרודקשן", מן הראוי כי נפנה תחילה לדברים שהוסיף כבוד השופט רובינשטיין בפס"ד ברודקאסט הנ"ל, כי חלו בעולמנו שינויים רבי עוצמה באפיון הפעילות הייצורית, וכי הדינמיות של העולם הגלובלי: **"מביאה לפתחנו נושאים שלא שיערום אבותינו"**, עד כי השפה ולא רק המשפט אינם מדביקים את קצב ההשתנות הטכנולוגית. לפיכך בחר השופט רובינשטיין לתרגם "פוסט פרודקשן" במילים **"גמר הפקה"**. ומכאן: **"השם עצמו מצביע על פעילות ייצורית, שהרי שלב הגמר עודנו חלק מן ההפקה, בבחינת 'מכה בפטיש' שהוא גמר מלאכה בפי חכמי המשפט העברי".**

20. בטרם נתנה הלכת ברודקאסט, נחלקו בתי המשפט המחוזיים וועדות הערר השונות, האם לסווג פוסטפרודקשן כ"שירותים" או כ"מלאכה ותעשייה". כך למשל סבר ביהמ"ש המחוזי, בעניין ברודקאסט (כבוד השופט סוקולוב) בעמ"נ 63527-09-14, כי על פי מבחנים שנקבעו לזיהויה של פעילות ייצורית אין פוסט פרודקשן עולה כדי פעילות ייצורית ומכאן שאין מקום להכיל על פעילות זו את הסיווג של "מלאכה ותעשייה", אלא יש להותירה בגדרו של הסיווג השיורי "נכסים שאינם משמשים למגורים".

מנגד, כבוד השופט אליהו בכר בעמ"נ 46693-10-13 זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב קבע כי יש לסווג נכסים שבהם מתבצעת פעילות מסוג זה בסיווג של "מלאכה ותעשייה". נזכיר כי העורר בסיכומיו הפנה וציטט מפסק דין זה.

21. בפס"ד ברודקאסט, קבע ביהמ"ש העליון, כי פעילות פוסט פרודקשן, היא פעילות ייצורית ומשכך הוכרה כמלאכה ותעשייה עם דגש על תעשייה. בלשונו של בית המשפט העליון (כבוד השופט דפנה ברק ארז): "השילוב בין המבחנים שנקבעו בפסיקה לזיהוי פעולות: "ייצורית", לצד תכליות החקיקה ואמצעים פרשניים נוספים, מובילים למסקנה כי יש לשייך את הנכסים מושא הבקשה לסיווג של "מלאכה ותעשייה", בדגש על תעשייה." (ס' 24 לפסה"ד).

22. מכאן עובר ביהמ"ש העליון ליישום המבחנים שנקבעו בע"מ 1690/90 פסקד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד (מת) 200 1 (1992), לזיהוי פעילות ייצורית, בו נקבעו ארבעה מבחנים: מבחן יצירת "יש מוחשי", או במילים אחרות "יש אחד מיש אחר", מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, מבחן ההשבתה הכלכלית ומבחן ההנגדה, הקובע כי יש לשאול בכל עניין ועניין, האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה ל: "פעילות ייצורית" או ל"מתן שירותים".

23. בפס"ד ברודקסט נקבע כי מבחני הלכת רעיונות, אינם ממצים את התהליך הפרשני הנדרש לצורך סיווג הנכס, אלא אך ורק כ"אינדיקציות" לסוג הפעילות שמתבצעת בנכס, כפי שכבר נפסק בפסקי דין נוספים.

יתרה מכך, כבוד השופטת ארז-ברק, מבהירה כי הלכת רעיונות מתייחסת לחוק מס מעסיקים ולחוק עידוד התעשייה (מסים), ולא לדיני ארנונה.

בפועל, קובע בית המשפט העליון בפרשת ברודקאסט, כי ישום מבחני הלכת רעיונות, חייב להיות מותנה בהענקת "משקל משמעותי לתמורות שחלו בתחומי הכלכלה, התעשייה, המסחר והתעסוקה מאז שמבחנים אלה הותוו.

לא זו אף זו, ביהמ"ש מפנה לבר"מ 4021/09 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ, אשר נדרש להבחנה שבין סיווג ספציפי לבין סיווג שיורי לצרכי ארנונה ובו קבע כבוד השופט רובינשטיין כי מבחני הלכת רעיונות, נקבעו לצרכי הגדרת פעילות ייצורית לעניין פטור ממס מעסיקים והם אינם רלבנטיים לצרכי הגדרת בית מלאכה ובכלל זה בית מלאכה לייצור לעניין שיעור הארנונה.

24. בפס"ד ברודקסט נקבע כי לעניין פוסט פרודקשן מתקיימים ארבעת המבחנים של הלכת רעיונות כולל המבחן השני שעניינו היקף השימוש, שכן אין ספק שכל סרט נערך לבקשתו של לקוח מסויים ומותאם לבקשותיו ולצרכיו של אותו לקוח, אך מאידך גיסא: "יש להביא בחשבון כי בסופו של דבר הסרט מוקרן בקולנוע, בטלוויזיה, או במדיום אחר, ומבחינה זו ניתן לראות בו 'מוצר מדף' אשר מיועד לציבור בלתי מוגדר. אם כן, אף אם מבחן זה אינו קובע חד משמעית כי בענייננו מדובר בפעילות ייצורית, קשה אף לומר שהוא מטה את הכף בחזקה לכיוון ההפוך".

25. בנוסף לכל האמור נקבע בפרשת ברודקסט כי קיימים שיקולים נוספים התומכים בתוצאה לפיה הסיווג הינו מלאכה ותעשייה וביניהם התכלית של הקלה עם מפעלי תעשייה בהקשר של חיוב בארנונה. כאן חשוב לציין, כי בפסק הדין נקבע במפורש כי אין תשיבות מכרעת לשטח הגדול או לכמות העובדים, אם כי נראה כי לצורך פעילות של פוסט פרודקשן אין די בעובד אחד, אך בהחלט אפשר כי יהיו שני עובדים כבמקרה שלפנינו.

26. שיקול נוסף הרלבנטי ביותר לענייננו הוא הסיווג ההיסטורי, דהיינו סיווגו של הנכס בעבר. "עצם העובדה כי בעבר הכיר מנהל הארנונה בכך שפוסט פרודקשן מהווה פעילות של מלאכה ותעשייה יש כדי לתמוך במסקנה שאליה הגעתי" (סי' 43 לפס"ד ברודקסט). ר' לעניין זה הדברים שפירטנו בסעיף 13 לעיל.

הדברים מקבלים מישנה תוקף, לאור העובדה כי לא רק שהשינוי עומד מול סיווג היסטורי, אלא שהסיווג ההיסטורי נקבע על בסיס ביקורת שערך המשיב בשנת 2008, כתוצאה מהשגה שהוגשה בשאלת הסיווג, בה בשעה ששינוי הסיווג נשוא הערר, מיום 29.6.18, נעשה בשרירות, כתוצאה מקבלת הצהרה בדבר שינוי המחזיק - שכללה הצהרה על שימור היעוד והשימוש - בלא כל בחינה, ביקורת או הסבר כלשהו.

27. עוד שיקול רלבנטי הינו העדפת הסיווג הספציפי על פני הסיווג השירי, אשר לא נועד מלכתחילה "למשוך לתוכו נכסים אשר יכולים לחסות תחת קטגוריות ספציפיות אחרות" (סי' 44 לפס"ד ברודקסט).

28. כך או כך בסעיף 47 לפס"ד ברודקסט נקבע כי בכל מקרה כל הכרעה אמורה להיות מבוססת על בדיקה פרטנית, הנטועה במאפייניו של כל נכס, "בשים לב למאפייני הנכס, אם כי בהתאם לאמות המידה שהותוו כאן".

29. בסמוך לאחר שניתן ביום 9.6.16 פס"ד ברודקסט, נדרש ביהמ"ש המחוזי בתל אביב בתיק עמ"נ (מינהליים ת"א) 15-11-24312 תכלת תקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו 07.09.2016), לסוגיית סיווג נכס השייך להוצאה לאור של כתבי עט שונים- האם ניתן לסווגו בסיווג של תעשייה.

ביהמ"ש המתוזי (כבוד השופטת ארנה לוי) מתייחסת להלכת ברודקסט, אך בהתאם לאמור בסעיף 47 לפס"ד ברודקסט (ר' סי' 28 לעיל) בוחנת באופן פרטני את התהליך של הוצאה לאור וקובעת כי: "הוצאה לאור היא תהליך שבו יצירה כתובה (סיפור, מאמר או כתבה) הופכת למוצר זמין לציבור (ספר, עיתון, כתב עת וכד'). התהליך כולל מספר שלבים ותחילתו בפעילות רעיונית מחשבתית המגבשת את היצירה, יחד עם העלאת הרעיונות על הכתב ועריכתם. זוהי הפעילות המתבצעת בנכס. מעבר לפעילות זו לא מתבצעת בנכס פעילות ממשית נוספת לצורך הפקת המוצר. לא מתבצעת פעילות הכוללת את הפן הייצורי של תהליך ההוצאה לאור ושל הפקת המוצר הסופי. בדומה לעניין עם עובד, לא מתקיים בנכס תהליך של הפיכת חומר גלם למוצר סופי. לא קיים בענייננו בנכס תהליך של הפיכת "יש מוחשי אחד ליש מוחשי אחר", כפי שהיה בעניין ברודקסט, עליו מנסה להסתמך המערער. בעניין ברודקסט הודגש, כי מדובר בתהליך בו חומר גלם מצולם הופך לתוצר קולנועי מוגמר. הובהר כי גם אם השינוי בחומר הגלם אינו נראה לעין אלא מצוי באותו כלי הקיבול, המחשב, עדיין הוא קיים. הודגש כי מדובר בעבודה טכנולוגית מורכבת המתבצעת באמצעות מיכון דיגיטלי יקר ומתוחכם. המאפיינים שנמצאו בפעילות שבוצעה בנכס בעניין ברודקסט, לאור האמור, היו מאפיינים של עבודת ייצור ותעשייה. לא כך בענייננו. הפעילות בנכס דנן דומה לכל תהליך יצירתי - השיבתי אחר, המתבצע על ידי בעלי מקצוע שונים, פעילות אשר יכולה להתבצע בכל מקום, ללא צורך במכונות ובמיכשור או טכנולוגיה מיוחדים. לא נטען גם אחרת. אין מדובר בתהליך של ייצור מוצר סופי מחומר גלם. השלבים הטכנולוגיים - תעשייתיים בתהליך ההוצאה לאור, ההופכים את הרעיונות למוצר המוחשי הסופי, אשר נמכר לציבור, אינם מתבצעים בנכס. זאת ועוד. הפעילות הנוספת המתבצעת בנכס, אשר היקפה לא קטן, כמתואר בהחלטת ועדת הערר, היא עסקית - מסחרית באופן מובהק. אמנם, המוצר הסופי אמור להיות משווק לקהל רחב ולא ללקוח ספציפי ואמנם מדובר בשטח גדול יחסית של נכס, אינדיקציות אשר עשויות במקרים מסוימים ללמד על שימוש שאינו רק לשירותים ומשרדים, אך איני סבורה שדי בנתונים אלו כדי להביא את הפעילות המתבצעת בנכס תחת סיווג תעשייה. שטח הנכס משמש למשרדים ולא להצבת מכונות ייצור. מרכז הכובד בכל הנוגע לפעילות המתבצעת בנכס אינו ייצור תעשייתי. גם על פי מבחן ההיגיון והשכל ישר ועל פי לשון בני אדם, דומה ששימוש בנכס לצורך פעילות כתיבה ועריכה, יחד עם פעילויות S כמו ניהול כספים, שיווק ופרסום, אינו יכול להיכלל בהגדרה של שימוש תעשייתי. אכן, השאיפה היא לסווג ככל הניתן שימוש בנכסים בסיווגים ספציפיים ולא בסיווג כללי, אך זאת רק כאשר השימוש בפועל בנכס תואם את הסיווג הספציפי."

30. המשיב מוסיף בסעיפים 23 ו-24 לסיכומיו, על טענותיו שבתשובתו להשגה ובתשובתו לערר, וטוען כי לנוכח פסק הדין בעניין הוצאה לאור, כמצוטט לעיל, הרי "פעילות החורגת מפעילות הפוסט פרודקשן אינה בבחינת פעילות תעשייתית כמשמעה בפסיקה".

דע עקא ובעניינו מדובר בפעילות פוסט פרודקשן, התואמת את כל המבחנים כפי שנקבעו בבית המשפט העליון בחלכת ברודקסט. אין בפסח"ד תכלת תקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה דחה את בקשת רשות הערעור של חברת תכלת תקשורת ולא אפשר דיון בגלגול שלישי בבית המשפט העליון (בשונה מפרשת בודקסט). ברם, ביהמ"ש העליון (גם כאן כבוד השופטת דפנה ברק-ארז) חוסיף והפנה לסעיף 47 של פס"ד ברודקסט אשר מחייב בדיקה פרטנית במאפייני כל נכס (בסעיף 6 לפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין תכלת תקשורת עולה כי עבודת הדפוס אינה מתבצעת בפועל בנכס) ומשכך חוסיף והבהיר כי ממילא ייתכנו אפילו נכסים שונים שבהם פועלת הוצאה לאור, בסיווגים שונים, הכל בהתאם לנסיבות הפרטניות של הפעילות בנכס.

31. למרות שלא הופנו לכך שהוגשה בקשת רשות ערעור מטעם חברת תכלת תקשורת, נציין כי ביהמ"ש העליון בתיק בר"מ 9364/16 תכלת תקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה דחה את בקשת רשות הערעור של חברת תכלת תקשורת ולא אפשר דיון בגלגול שלישי בבית המשפט העליון (בשונה מפרשת בודקסט). ברם, ביהמ"ש העליון (גם כאן כבוד השופטת דפנה ברק-ארז) חוסיף והפנה לסעיף 47 של פס"ד ברודקסט אשר מחייב בדיקה פרטנית במאפייני כל נכס (בסעיף 6 לפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין תכלת תקשורת עולה כי עבודת הדפוס אינה מתבצעת בפועל בנכס) ומשכך חוסיף והבהיר כי ממילא ייתכנו אפילו נכסים שונים שבהם פועלת הוצאה לאור, בסיווגים שונים, הכל בהתאם לנסיבות הפרטניות של הפעילות בנכס.

32. סעיף 25 לסיכומי המשיב ("לסיכום") חוזר המשיב לטענה כי מדובר בעסק שפעילותו העיקרית הינה בימוי והפקה. טענה זו היא העומדת בליבת העובדות שבמתלוקת ואותה אנו דוחים, כפי שפרטנו בסעיף 17 לעיל.

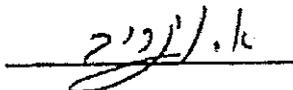
המשיב נתפס לכלל טעות בהבנת הדברים שכתב חוקר השומה מפי העורר, וברור לנו כי העורר הציג בפני חוקר השומה את עצמו ואת אשתו, אך בפועל "הנ"ל מסר כי במקום הם עורכים סרטים וחומרים שותם מצלמים" וכך הוכח בפנינו על פי כלל הראיות שהוצגו בפנינו, כפי שפרטנו לעיל.

33. אשר על כן דין הערר להתקבל. אנו מוצאים, בנסיבות העניין, לחייב את המשיב בהוצאות הערר בסך של 750 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום 24/1/21

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 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.

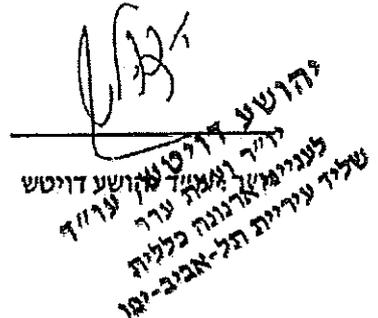


חבר: אודי וינריב, כלכלן

קלדנית: ענת לוי



חבר: ד"ר אחיק ירסטנברג, רו"ח

  
יהושע דביר  
ד"ר יושע דביר  
לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל-אביב-יפו