

מס' עררים: 140021165
140022090
140023092

שליד עיריית תל אביב-יפו
בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד רות פרינץ
חבר: אודי וינריב, כלכלן
חברה: אורלי מלי, רו"ח

העוררת: פרסלר חנה

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר נמצא ברחוב לילנבלום 5. הנכס מסווג על ידי המשיב בסווג "בניינים אחרים שאינם משמשים למגורים".

ההשגה, העררים וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגישה עררים זהים ביחס לנכס שבנדון בנוגע לשנת 2019 (140021165) ולשנת 2020 (140022090) והמשיב הגיש המשיב כתבי תשובה זהים לשני העררים.
2. ביום 10.8.2020 נערך דיון מקדמי בערר לשנת 2019 והתיק נקבע להוכחות.
3. ביום 26.10.2020 אוחדו לבקשת הצדדים העררים לשנים 2019 ו-2020.
4. מטעם העוררת הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר יגאל פרסלר ושל העוררת, חנה פרסלר.
5. המשיב ראיתו ביחס לשני העררים.
6. ביום 9.11.2020 נערך דיון הוכחות בשני העררים.
7. ביום 8.6.2021 הגישה העוררת ערר זהה ביחס לשנת 2021 ולבקשת הצדדים הערר הנ"ל אוחד עם העררים לשנים 2019-20 (החלטה מיום 26.7.2021).
8. הצדדים הגישו סיכומים ביחס לשלושת העררים.

הסוגיות הטעונה הכרעה

9. בפנינו סוגייה מקדמית והיא זהות המשתמש בנכסים. עלינו להכריע האם, כטענת המשיב, יש לדחות את העררים על יסוד הטענה שמי שעושה שימוש בנכס הוא בן זוגה של העוררת ולא העוררת (כך על פי הודאתה).

10. שאלת הסיווג הנכון של הנכס. האם כטענת העוררת, הפעילות שמבוצעת בנכס עונה להגדרה שבסעיף 3.3.18 לצו הארנונה.

דיון והכרעה

העובדות

11. בני הזוג פרסלר עוסקים לטענתם באומנות ובמסחר באומנות "כיחידה כלכלית אחת" (סעיף 4 לתצהיר מר פרסלר).
12. מר פרסלר עושה שימוש בנכס ליצירת עבודות האומנות שלו. העבודות אינן מוצגות בנכס כי אם בגלריה ברחוב שבזי 51 בתל-אביב (סעיף 6 לתצהיר מר פרסלר).
13. עד ליום 1.9.2019 עשה מר פרסלר שימוש לצורך עבודתו בנכסים אשר ברחוב וולפסון 54. בנכס שבנדון ברחוב לילנבלום בוצעו עבודות שיפוצים עד ליום 31.10.2019 וביחס לתקופת השיפוצים ניתן לנכס פטור מתשלום ארנונה. לפיכך, הערר שבנדון מתייחס לתקופה שמיום 1.11.2019 ואילך. למען הסר הטוב יצויין כי העוררת הגישה עררים ביחס לתקופת הפעילות במסגרת הנכסים אשר ברחוב וולפסון 54 וביום 26/7/2021 ניתנה החלטת ועדת הערר, הדוחה את העררים בכל הנוגע לסיווג "חדר עבודה ל אמן בתחום ציור/פיסול".
14. מר פרסלר הוא אמן מוערך בעל שם בינלאומי העוסק באומנות עכשווית. יצירותיו נמכרות בגלריות שונות בארץ ובחו"ל.
15. על מנת לקדם את יצירת האומנות שלו מר פרסלר נעזר באומנים נוספים אשר מועסקים על ידי החברה (סעיף 16 לתצהיר מר פרסלר, וכן בחקירתו הנגדית).
16. מר פרסלר מגיע לנכס למשך 8 שעות ביום. בנכס נמצא מחשב המשמש אותו לעבודתו וכן ספריה שבה ספרי אומנות. מר פרסלר הוא "שכיר של אשתי חנה פרסלר. היא משלמת לי עבור עבודת האומנות שלי. השכר קבוע לחודש" וכי הפעילות מסחרית אינה מבוצעת מן הנכס (ראה פרוטוקול דיון ההוכחות).
17. העוררת (שתצהירה זהה לזה של בעלה) העידה כי היא מעסיקה את מר פרסלר ועובד נוסף כשכירים בחברת גאלארט יוצרי אומנות בע"מ ("החברה").
18. במסגרת דו"ח הביקורת שנערך על ידי חוקר מטעם המשיב ביום 26.11.2019, נראו בנכסים מס' ארוניות פת, גלילי נייר, עבודות פיסול המונחות על ידי מעמדים, כני ציור, חומרי וכלי צביעה, שני מחשבים, מדפסת, עובדות פיסול ועוד. מפי מר פרסלר נרשם בדו"ח שהנכס משמש לציור ופיסול וכי אין מכירה או הדרכה במקום. אין קבלת קהל. בנכס מועסקים שני עוזרים

המסייעים למר פרסלר בעבודות הציור. הוא אינו מציג את העבודות במקום אלא בגלריה בשבזי, שם גם הן נמכרות.

זהות המשתמש

19. אין חולק שהעוררת לא עושה שימוש בפועל בנכס. מי שעשה בהם שימוש בפועל הוא בן זוגה, מר פרסלר. העוררת העידה על כך בפני הועדה וכך גם נכתב בסיכומיה (סעיף 15, 19). העוררת היא רעייתו של מר פרסלר והעידה כי היא מגיעה מדי יום לנכס על מנת להגיד שלום למר פרסלר (עמ' 2 לפרוטוקול).
20. לטענת המשיב, יש לבחון את השימוש שעושה העוררת בנכס ולא את השימוש שעושה בעלה, והואיל ואין חולק שהעוררת לא עושה בנכס שימוש "כאמין" אלא שבמקום פועלים עובדה אותם היא מעסיקה, הרי שיש בכך די על מנת להביא לדחיית טענתה שיש לסווג את הנכס כחדר אמן. העוררת טוענת מנגד שהיא ובעלה משמשים יחידה כלכלית אחת (סעיף 20 לסיכומים) בהיותם נשואים מזה 30 שנה. לטענת העוררת בינה לבין מר פרסלר ישנה "חלוקת עבודה", איש איש על פי כישוריו. מר פרסלר הוא האמן שעושה שימוש בנכסים לאומנותו והעוררת היא העוסקת בתחומים האדמיניסטרטיביים ומשכך היא מטפלת בעניינים המסחריים ורשומה כמחזיקה בנכסים (כמו גם ברשויות המס). יש לציין כי עובדות אלו הועלו בסיכומי העוררת אך לא נטענו בתצהירי הצדדים.
21. ביסוד טענת המשיב מצויה השאלה מהו הקריטריון לפיו יש לקבוע את הסיווג של נכס: האם בהתאם ל**מיהות המשתמש** בנכס או בהתאם ל**שימוש בו בפועל**. בפסה"ד בעניין **חברת מגדל לביטוח בע"מ** (עמ"נ 1168-07-14) נדונה החלטת ועדת הערר של עיריית תל-אביב לסיווג כ"חברות ביטוח ומבטחים", שטח ששכרה חברת הביטוח ושימש אותה כמרכז מסחרי. הנכס נרכש על ידי מגדל לצרכי השקעה, לשם השכרתו, ולא לצרכי פעילות הביטוח של החברה, כאשר משרדי מגדל ומרבית פעילותה מתנהלים ממבנה אחר בעיר אחרת. בית המשפט קבע שם, שבהתאם לסעיף 8(א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992 (להלן: "**חוק ההסדרים**") על מנת לקבוע את סיווגו של נכס יש להשתמש **במבחן משולב** המתייחס **לסוג הנכס, שימוש ומיקומו**. לפיכך קבע, שאין לקבל את עמדת המשיב המצדד בגישה טכנית צרה, המפרשת כי **מיהות המחזיק בנכס** הוא הקריטריון היחיד להטלת הארנונה, אלא יש לבחון **במשולב את שלושת הקריטריונים** לסיווג הנכס המופיעים בסעיף, קרי סוג הנכס, שימוש ומיקומו.
22. פסק הדין בעניין **מגדל** מאזכר שני פסקי דין שניתנו בעניין זה על ידי בית המשפט העליון. בעניין **בזק** (ע"א 8588/00 עיריית עפולה נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ (נבו) 30.03.2003)

נקבע העקרון שהקריטריונים בחוק לצורך חישוב ארנונה הם סוג הנכס, שימושו ומיקומו וכי לרשות המקומית שיקול דעת רחב בעניין זה.

23. בחינת המקרה שלפנינו, בשים לב לשיקול הדעת הרחב שנפסק שיש לוועדה בסוגיה זו, מביא אותנו למסקנה שאין מקום לדחות את טענת העוררת ביחס לסיווג על הסף רק מחמת הנימוק שמר פרסלר ולא העוררת עצמה, עושה שימוש בפועל בנכס. אין חולק שהעוררת ובן זוגה שעושה שימוש בנכס, הם תא משפחתי אחד. לא מדובר בנכס שמי שעושה בו שימוש הוא צד ג' (שוכר משנה) שאין לו כל קשר משפחתי לעוררת. עדות העוררת על כך שהיא שותפה מלאה לעיסוקו של בעלה בנכס ומשמשת לבעלה בת לווייה ושותפה פעילה, זוגית ועיסוקית כאחד, שלא נסתרה, מצדיקה לדעתנו מתן פרשנות מרחיבה למונח "מיהות המשתמש". יודגש שאין בדברים אלו כדי לקבוע דבר ביחס לסיווג המתאים לסוג הפעילות שנעשית בנכס על ידי מר פרסלר, אשר תידון להלן. עוד יש לציין, מבלי להקדים את המאוחר, את העובדה שגם לצורך בחינת טיב וסוג השימוש בנכסים נעשה שימוש בטענה שבני הזוג משמשים יחידה כלכלית אחת.

24. לא מצאנו רלוונטיות בפסק הדין אליו מפנה המשיב בסיכומיו ("מ.ל.ד.") שם אישרר בית המשפט את טענת העירייה על כך יש לחייב בארנונה את **המשכירה** ולא את שוכרי החדרים שהם בחזקת "דיירי משנה" כאמור בסעיף 269 לפקודת העיריות שאין לראות בהם מחזיקים הזכאים לחיוב. בנפרד כנישומים לצורכי ארנונה. לא מצאנו שיש בהחלטות ועדת הערר שהובאו בסיכומי המשיב כדי לשנות מעמדתנו.

הסיווג הראוי

25. לטענת המשיב, הפעילות בנכס על ידי מר פרסלר אינה עונה לתנאים הקבועים בסעיף הנ"ל:

- בנכס עושים שימוש אמנים נוספים מלבד מר פרסלר;
- לא מתקיים התנאי בדבר "עצמאות" האמן;
- לא מתקיים התנאי שהיצירות אינן מוזמנות;

26. נדון בהסתיוגויות המשיב לעיל, כסדרן.

"המקום משמש את האמן בלבד בעבודתו"

27. אין חולק שבנכסים שבנדון עושה לפחות אמן נוסף לבד ממר פרסלר (ראה סעיף 16 לתצהירו). הגם שלדעתנו אין בעובדה זו **כשלעצמה** כדי לפסול את הנכס משמש חדר אמן, אזי לנוכח עובדות המקרה שלפנינו אנו מקבלים במקרה זה את הפרשנות של המשיב את לשון צו הארנונה.

28. צודקת העוררת בכך שהוראות סעיף 5 לחוק הפרשנות תשמ"א – 1981 לשון יחיד בחיקוק היא כלשון רבים וכן להיפך ומכאן שלכאורה אין נפקא מינה אם נכתב בסעיף "אמן" או "אמנים". למרות זאת, המטרה העומדת בבסיס סעיף 3.3.18 לצו, היא להעניק לאומנים העוסקים אך ורק באומנותם הקלה בנטל מס הארנונה על מנת לעודד אותם ליצור ולהקל עליהם (ראה למשל עמ"נ (מינהליים ת"א) 27623-07-15 **סמדר וינברג נ' מנהל הארנונה עיריית תל אביב** (נבו 23.06.2016). אם זאת מטרת הסעיף, יש הגיון בפרשנות המשיב את לשון הסעיף ולפיה יש חשיבות לכך שהמקום משמש את האמן **בלבד** בעבודתו, במובן זה שהאמן **לבדו** מבצע את הפעילות האומנותית **שלו** המקנה לו את ההנחה בארנונה. זאת, יש לציין, להבדיל ממקרה שבו מספר אמנים חולקים חדר אומן ואולם עבודת האומנות מבוצעת על ידי כל אמן בנפרד, שאז ניתן להחיל על הנסיבות את ההגדרה שבסעיף 3.3.18 לצו.

29. העוררת הטוענת בסיכומיה שהפעולות שמבצעים האומנים הנוספים הם למעשה "שוליות" של מר פרסלר שהוא האמן הראשי, והפעולות שהם מבצעים הן נלוות לתהליך יצירת האמנות של מר פרסלר, אלא שדווקא טענה זו מחזקת את המסקנה שהפעילות של מר פרסלר בנכסים **אינה** עונה להגדרה הקבוע בסעיף 3.3.18 לצו, שבה נכללה דרישה קטגורית לכך שהאמן **לבדו** מבצע את עבודתו והוא לא אמור להסתייע בעבודתו בעוזרים. צודק המשיב שאם ניתן לסעיף פרשנות המאפשרת לאמן להעזר באנשים נוספים אזי המונח "לבדו" מאבד כל משמעות והוא מיותר.

30. יש להוסיף לכך את העובדה המהותית ולפיה גם מר פרסלר וגם האומנים הנוספים שהם עוזריו (גם אם הם עצמם עונים להגדרה "אומן" עובדה שלא הוכחה) מועסקים בחברה כעובדים **בשכר**, עובדה העומדת בסתירה למטרה שלשמה נוצר סעיף 3.3.18 והיא הקלה בנטל המס. ועוד נוסף את העובדה, עליה מצביע המשיב, שהפעילות מבוצעת משטח האוחז כמאתיים מטרים כלומר מדובר בשטח **רחב ידיים**.

"עבודת האמן היא עבודה עצמאית", "יצירותיו אינן מוכנות או מוזמנות"

31. בהמשך לדברים האמורים לעיל, אנו מקבלים גם את טענת המשיב ולפיה אופי הפעילות של מר פרסלר בנכסים אינו עונה להגדרה עבודה "עצמאית" וכי מדובר בעבודה "מוזמנת", הכל בשים לב למטרת הסעיף הנ"ל. כוונתנו היא, שמעבר לעובדה שמר פרסלר אינו עובד לבדו בנכס לצורך ביצוע עבודת האומנות שלו, לא ניתן להתעלם מן ההקשר הרחב שבו מבוצעת עבודה זו ומן העובדה המהותית שמר פרסלר מועסק **בשכר** של חברה בבעלות רעייתו. העוררת טענה בסיכומיה באופן הברור ביותר שהיא ומר פרסלר מהווים "יחידה כלכלית אחת" וטענה זו הועלתה, בין היתר, לצורך קביעת "מהות המשתמש". להבנתנו יש לעשות שימוש באותו עקרון כאשר אנו בוחנים את פעילות העוררת ובעלה, כיחידה כלכלית אחת, בנכסים נשוא הערר. התרשמותנו הכוללת מן העדויות שנשמעו היא, שלעוררת ובעלה **עסק משותף** שבו נערכת

פעילות **משולבת** של יצירת אומנות ומסחר באומנות. העסק המשותף מתנהל **במכלול הנכסים** שמחזיקים בני הזוג (הגם שרק העוררת היא הרשומה כמחזיקה פורמאלית) וביניהם הנכס נשוא ערר זה, באמצעות חברה שהקימו לצרכי מס ובה משמשת העוררת בלבד (שוב משיקולי מס) כבעלת מניות יחידה. העסק המשותף, שבו נערכת פעילות משולבת של אומנות ומסחר היא עסק מסחרי לכל דבר ועניין המהווה מקור פרנסה לבני הזוג פרסלר, כמו גם לעובדים נוספים.

32. אלמלא קיבל העורר שכר עבודה קבוע מן החברה, ואלמלא נעזר בעובדים נוספים שמעסיקה החברה, ייתכן וניתן היה לקבל את טענת העוררת שניתן לעשות הפרדה מוחלטת בין הפעילות בנכסים נשוא הערר, שהיא ללא ספק פעילות של יצירת אומנות, לבין הפעילות שלה משמשים יתר נכסי בני הזוג. משעה שהעסק המשותף של בני הזוג מממן את עבודתו של מר פרסלר, ועובדים נוספים המסייעים לו, ומעת שאין חולק ש"התוצרים" של העבודה המבוצעת בנכס מהווים את **הבסיס לפעילות המסחרית** של העסק המשותף (שהרי היצירות של מר פרסלר נמכרות על ידי העוררת), הרי שאין מנוס מלקבל בעניין זה את עמדת המשיב ולקבוע שהפעילות המבוצעת בנכס היא פעילות "מוזמנת" המהווה **חלק אינטגרלי מהפעילות המסחרית של העסק המשותף של בני הזוג פרסלר**. לא מדובר בפעילות עצמאית, אף לא במובן הלשוני של המילה שהרי מר פרסלר מסתייע בעובדים המקבלים שכר מן העסק המשותף ואף העיד כי חלק מסויים מעבודת היצירה שלו מבוצע בידי מפעל חיצוני.

33. לאמור לעיל יש להוסיף ולהדגיש את העובדה שמר פרסלר מועסק כשכיר של החברה אשר בבעלות העוררת ומכאן, שיצירותיו הן יצירות מוזמנות בידי לקוח אחד והיא החברה. כלומר, שהשימוש בנכס אף אינו לתנאי ולפיו היצירות אינן "מוזמנות על ידי לקוח מסויים".

34. ולסיכום: הגם שאין חולק שהנכס משמשים את מר פרסלר לביצוע יצירות אומנות, אזי משעה שאין חולק שהפעילות בנכסים נשוא הערר מהווה את הבסיס לפעילות המסחרית המבוצעת מחוצה לו, לא ניתן להפריד את הפעילות האמנותית המתבצעת בנכסים מן הפעילות המסחרית שמבצעת מחוצה להם, אלא שיש לראות בה "חוליה" בשרשרת העסק המשותף. העובדה שפעילותו של מר פרסלר אינה עצמאית ולבד אלא שהוא ועוזריו האומנים **ממומנים** על ידי העסק המשותף לבני הזוג והעובדה שמר פרסלר ועוזריו הם שכירים של החברה בבעלות העוררת והיא "המוזמנת" ממר פרסלר את העבודות, מחזקת את "הערבוב" שבין היצירה האומנותית מחד לפעילות המסחרית באותן יצירות ממש מאידך, ובנסיבות אלו **יצירת הפרדה ביניהם היא מלאכותית**. לאור זאת, לא ניתן לאמר שהפעילות בנכס היא "עצמאית" ו/או שהיא משמשת את האמן לבדו.

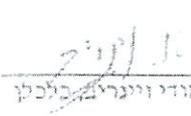
סוף דבר

14. נוכח האמור לעיל אנו דוחים את הערר, ללא צו להוצאות

ניתן בהעדר הצדדים היום 16/11/21

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנה 2000 משבט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000. לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לבני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 יום מיום קבלת החלטה בהתאם לתקנה 20 (א) לתקנות הרשויות הנקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדות ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.


חברת אורלי מלי, רו"ח
סמלית - יגנת סני


חברת אורלי מלי, רו"ח
יו"ר - ע"ד רו"ח פראץ

עררים מס': 140020624
140020841
140021264
140022943

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 ז'יטניצקי



העוררת: אנה וולצ'ק

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכסים הנמצאים ברח' שלמה 46 (מספר נכס 2000192120 ח-ן לקוח 10625790) וברחוב קיבוץ גלויות 13 (מספר נכס 2000348108 ח-ן לקוח 11064582), תל אביב (להלן: "הנכס הקודם והנכס הנוכחי בהתאמה").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררת ע"י המשיב, לקבלת סיווג לפי ס' 3.3.8 לצו הארנונה.

הטענות בנוגע לנכס הקודם עוסקות במועד 1.1.19 ועד ליום 15.7.19 ולגבי הנכס הנוכחי בין 1.1.2020 ואילך.

טענות מקדמיות של העוררת

1. קבלת הטענות לשנת 2019 עקב ריבוי טעויות שעשה המשיב ובראשן אי מתן תשובה להשגה במועד.
2. היעדר יכולת המשיב לשנות את סיווג פעילותה באמצע שנת המס מבלי שהוכיח שינוי בפעילותה.

יתר טענות העוררת

3. אין הבדל בפעילות בין הנכס הקודם ובנכס הנוכחי. בנכס פועל מועדון בשם גרין. במועדון הופעות מוזיקליות חיות. מופע מוזיקלי חי הינו זהה לקונצרט ולכן הסיווג המתאים הינו ס' 3.3.8.
4. אין לתת פרשנות ארכאית למושג קונצרט אלא לפרשה ברוח הזמנים.
5. גם אם מתקיימים אירועים נוספים מעבר להופעות המוזיקליות ולעיתים אף מוגש כיבוד וקייטרינג עיקר הפעילות היא מדובר באולם קונצרטים. העוררת מסכימה כי יש בנכס גם הופעות נוספות כגון מופעי פטיש, בורלסק, הופעות של די גיי וכיו"ב אך מדובר רק בכ- 25%-30%.
6. יש להעדיף סיווג ספציפי לעומת סיווג שיורי.
7. יש לבטל את תוספת הקרקע התפוסה משטח הנכס הקודם.

טענות המשיב בתמצית

8. ההשגה התקבלה אצל המשיב ביום 31.3.19 והתשובה ניתנה ביום 20.6.19 (נשלחה ביום 23.6.19) לאחר שהתקבלה אורכה כדין.
9. למשיב חובה לשנות את הסיווג גם באמצע שנת המס.
10. מוסכם כי השימוש בנכסים הינו שימוש מתחום התרבות והמוזיקה אך אין בכך די.
11. יש שינוי מהותי בשימוש בין הנכסים ולא רק בגלל הקורונה. המשיב מפנה לאמירה של העוררת כי ממרץ 2020 הם לא עובדים. כמו כן הפנה לכך שהנכס הוצע לצורך עריכת חתונות, כי בנכס צולמו קליפים, בעסק נוהל עסק לממכר מזון טבעוני וככל הנראה יש עוד פעילויות) שוק קח תן, אירועי אופנה, ערבי שירה, כיתות אומן, מכירת תקליטים חולצות, הרצאות, אירועי קעקוע, ערבי התרמה, סדנאות אילוף כלבים, השקת מוצרים וכיו"ב).
12. עדותה של העוררת הייתה לא אמינה מבולבלת וחסרת אחידות. היא נמנעה מליתן את מלוא הפרטים והראיות הנדרשות.

ההליכים

13. העוררת הגישה תצהיר מטעמה בו תיארה את הפעילות בנכס וכן צרפה תצהיר של מיירוד שהציג עצמו כרקדן שעבד במקום.
14. המשיב הביא מטעמו את חוקרי השומה, ה"ה אדלר, ישראל ווקנין.
15. הצדדים הגישו סיכומים מטעמם.
16. המחלוקת של הצדדים בבסיסה עובדתית לגבי השימוש בנכס.
17. לפיכך עיקר המחלוקת הינה מחלוקת עובדתית ובתמצית השאלה האם עמדה העוררת בנטל ההוכחה במחלוקת זאת.

סיווג של נכס בארנונה

18. ההלכה הפסוקה היא, שנכס יסווג בארנונה בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בנכס (ראה: סעיף 32 לעעמ 803/15 עיריית פתח תקווה נ' קונטאל אוטומציה, להלן: "פס"ד קונטאל").
19. בהקשר לכך נפסק, כי אם ביחידת שטח מסוימת נעשה שימוש מעורב, אזי סיווגה בארנונה יקבע בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בה (ראה: בר"ם 10139/05 א.ש. סקסון נ' מנהל הארנונה במועצה המקומית כפר שמריהו, להלן: "פס"ד סקסון").
20. בעמנ 43643-05-16 אהרונסון נ' מנהל הארנונה של מועצה מקומית קרית טבעון (להלן: "פס"ד אהרונסון") נדונה שאלת סיווג של פעוטון, שנוהל בחלקים מדירת מגורים.

21. בפס"ד אהרונסון נפסק, כי השטחים ששימשו את הפעוטון במשך המישה ימים בשבוע יסווגו תחת סיווג עסקי. בית המשפט נימק זאת בכך, ש:

"אין מחלוקת כי בנכס שני שימושים נפרדים ועצמאיים אשר אינם תלויים זה בזה, אין זיקה כל שהיא בין הצהרון לבין בית המגורים, למעט העובדה כי דיירי בית המגורים הם בעלי העסק, זיקה שאינה מתחום דיני הארנונה ואינה רלבנטית..."

השימוש לצורך צהרון נעשה למטרה עסקית והוא אינו 'טפלי' למגורים והזמן בו מופעל הצהרון אינו שולי, מדובר בעסק פעיל במהלך מספר שעות שבועיות רב למדי ולמספר רב של משתמשים.

במקרה זה אין זיקה בין הצהרון לבין דירת המגורים, ילדי הצהרון מגיעים למקום העסק לשעות קצובות תמורת תשלום, אין להם עניין בבית המגורים והם גם לא עושים שימוש בחלקים שאינם משמשים לצהרון."

22. יחד עם זאת, בפס"ד אהרונסון הובהר, אגב אורחא, כי לו היתה המחלוקת נוגעת לשטח המטבח – המשמש הן לצרכי המגורים והן לצרכי הפעוטון – הוא היה מסווג בהתאם לשימוש העיקרי בו, ובמקרה זה מגורים, וזאת בהסתמך על פס"ד סקסון (ראה: עמ' 4 ו-5 לפס"ד אהרונסון).

23. חשוב לזכור, כי בהליכים בפני ועדת הערר נטל ההוכחה חל על העורר. הוא זה שצריך לשכנע בנוגע למצב הנכס והשימוש בו ועליו החובה להביא ראיות מספיקות להוכחת טענותיו (לעניין הנטל ראו למשל ע"א 4457/98 ביזור 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).

דיון

24. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה כי הסיווג המתאים לתיאור השימוש בנכס הינו כפי שטענה בערר.

25. כפי שהמשיב מציין בסיכומיו אין מחלוקת כי במקום מתקיימות פעילויות שונות שרובן ככולן קשורות לתחום האמנות. זאת ועוד, ניתן אף לומר כי רוב הפעילויות במקום קשורות למוזיקה ותנועה, ריקודים.

26. דא עקא ואין בקביעה הזאת בכדי להוביל למסקנה כי מדובר באולם המשמש להצגות תיאטרון מחול וקונצרטים. התמונה המצטיירת בפנינו היא כי מדובר במועדון שבו לעיתים יש ערבי ריקודים שבו לעיתים מנגן די גיי ולעיתים הרכב חי, ולעיתים הדבר משולב עם הופעות מסוגים שונים כגון בורלסק וכיו"ב כפי שתואר על ידי הצדדים.

27. יחד עם זאת מתקיימות במקום פעילויות נוספות שונות מפעם לפעם. במקום מסופק מזון לעוזים, ערבי קעקועים, מפגשים מסוגים שונים וכיו"ב. במקום פועל בר, היו צילומים לקליפים, שוק קח תן ועוד.
28. בעיקר ניתן לומר כי העוררת לא עמדה בנטל לשכנע אותנו כי במקום מתקיימת פעילות מסוג קונצרט. לצורך העניין גם אם נקבל את הפרשנות ה"ענדכנית" שמציעה העוררת הרי שעדיין היא לא עמדה בנטל להוכיח בפנינו כי במקום, כפעילות עיקרית, מנוגנת מוזיקה חיה לקהל שזאת מטרתו העיקרית, קרי שמיעת מוזיקה (בשונה ממועדון ריקודים).
29. אנו מסכימים לנישה כי יש לעשות מאמץ ולסווג סיווגים ספציפיים, אך נדמה שבמקרה כזה הפעילות בנכס היא מעורבת ולא אחידה ושכזאת נפלת בסיווג שיווי גם אם המשמעות הכספית לא פשוטה. אין בכך למנוע בעתיד מהנישום לתכנן את צעדיו ופעילותו ולהתאים עצמו לסיווג ספציפי.
30. לא מצאנו גם לקבל את הטענה בנוגע לאיחור בתשובה להשגה. המועד הקובע הינו מועד מתן ההחלטה ולא מועד הקבלה אצל הנישום והמשיב עמד במועד זה (עם קבלת אישור לאיתור של 30 יום).
31. יחד עם זאת כן מצאנו לקבל את טענת העוררת בנוגע ל"קרקע הנוספת", כלומר השטח בן 92 מ"ר והכל בהתאם לנימוקי העוררת בסעיפים 26-91 לסיכומיה.

סוף דבר

32. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשום לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין העררים להידחות מלבד בנזר לטענת השטח הנוסף.
33. בנסיבות מקרה ספציפי זה החלטנו שלא לחייב בהוצאות את העוררת.
34. החלטה זו נתונה לערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים, מחוז תל אביב, בתוך 45 יום ממועד קבלת ההחלטה.

ניתן בחער הצדדים היום: 18/11/22

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

חבר: ד"ר שמואל זייטניצקי
קלדינית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

ועדת הערר לענייני ארנונה

שליד עיריית תל אביב

עררים מס': 140020792
140021180
140021427

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



העוררת: רייזור לאבס אקסונז ויז'ן בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

עררים אלו עוסקים בנכס ברח' מנחם בגין 150, תל אביב, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000445042 ו-ח-ן לקוח 11069139 (להלן: "הנכס").

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

רקע

1. במסגרת השגה שנדחתה והערר דין טענה העוררת, כי יש לשנות את הסיווג שלה.
2. הוגשו תצהירים מטעם הצדדים. העוררת הגישה מטעמה תצהיר סמנכ"ל החברה ואילו המשיב תצהיר מטעם חוקרי שומה מטעמו שביקרו בנכס.
3. לאחר דיון הוכחות הוגשו סיכומי הצדדים.
4. יצוין, כי בשלב הסיכומים צורפו ללא רשות מסמכים שונים מטעם העוררת אך הוחלט על ידינו שלא לקבל אותם בשלב זה וכי היה על העוררת לעשות כן בזמנים הרלוונטיים.

טענות העוררת

5. העוררת טוענת כי היא חברה העוסקת בפיתוח תוכנה ויישומים וכי בנכס יושבת יחד איתה חברה נוספת בשם אקסון ויז'ן בע"מ. החברה טוענת כי היא עומדת במבחני הפסיקה לעניין "בית תוכנה" (כי בנכס נעשית פעילות היוצרת יש מאין, כי עיקר הפעילות היא ייצורית, כי מרבית עובדיה הם עובדי תוכנה וכיו"ב). כראיות צירפה העוררת הסכמי שכירות עם צדדי ג', תשריט של הקומה, צילומי המחאות, רשימת כוח אדם שלה ושל חברת אקסון, מסמך הנחזה להיות כתב התחייבות לרשות הלאומית לחדשנות (לא חתום) ועוד כמה הסכמים שנועדו לתמוך בטענותיה.
6. עוד טוענת העוררת כי בנכס יושבות שתי חברות ו-3 מחזיקים ולכן אין לחייבה על השטחים המשותפים.

טענות המשיב

7. כי העוררת נמנעה מלהביא ראיות רבות נדרשות.
8. כי העוררת היא המחזיקה היחידה בנכס ולממילא שלא עדכנה את המשיב על מחזיקים אחרים בנכס (עד מטעם העוררת אישר שלא ידוע לו על פנייה למשיב בנושא).
9. גם הראיות שהוגשו חסרות משקל: רשימת כוח אדם נערכה במועד לא רלוונטי, לא צורפה ראיות למוך במה שנטען שם, מהרשימה עולה שבנכס יושבים גם אנשים מכירות. בנוסף, בניגוד לנטען על ידי העוררת לא צורף אישור המדען הראשי, צורפו מסמכים בודדים מתוך הסכם.
10. לא הוצגו דוחות כספיים מטעמה.

דין

11. בברי"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:
- 11.1. **יצירת יש מוחשי** (סעיף 26 וסעיף 34 לפס"ד **ברודקאסט**). מדובר במבחן האם בפעילות המבוצעת נהפך חומר גלם למוצר של ממש.
- 11.2. **היקף השימוש** (סעיף 26 וסעיף 35 לפס"ד **ברודקאסט**). עניינו זהות "הנהנה" מהמוצר. קרי, האם גורם הנהנה מהמוצר הוא מובחן וספיציפי או ציבור רחב ובלתי מוגדר.
- 11.3. **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**).
- 11.4. **מבחן ההנגדה** (סעיף 26 וסעיף 37 לפס"ד **ברודקאסט**). מבחן הבוחן האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה ל"פעילות 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 משטחם 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**).
12. לאחר פס"ד **ברודקאסט** נפסקו מספר פסקי דין שדנו ביישומו של פס"ד **ברודקאסט** על מקרים פרטניים, כמפורט, בין היתר, כדלקמן:

- 12.1. כאמור בסיכומי המשיב בעמ"נ (מינהליים ת"א) 29761-02-10 **ווב 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".
- 12.2. 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 לחברת האם, הלקוחה היחידה של המערערת, ולא בייצור תוכנה כפי שפורש מושג זה בפסיקה ונדרש בצו הארנונה... לעניין סיווגו של עסק כבית תוכנה ראוי לזכור כי משהוגדר 'בית התוכנה' בסיווג 'תעשייה' נבחן בפסיקה סיווג 'בית התוכנה' בהתאם למבחנים שנקבעו לסיווג 'תעשייה'".
- 12.3. בעמ"נ 11846-01-17 **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 כשחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק 'כבתי תוכנה', שכן מדובר במתן שירותים ולא בייצור.
- 12.4. בעמ"נ 24312-11-15 **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 ומנכ"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.**
- 12.5. בעמ"נ 13687-09-16 **חשבשבת נ' 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 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)

13. 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:

13.1. 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 הרלוונטיות 2019- וראו עדות המנכ"ל מיום 8.6.21 ע' 2 : "אני מאשר שאכן הוכנו והוגשו דוחות לרשות המסים לשנים 2018-2019"). נציין, כי עמדת ועדה זאת רואה משקל מיוחד למצג שעולה ממסמכי החברה. אנו סבורים שלא ניתן לקבל מצב בו במאזני החברה מציגים במסגרתו לא נטענות הוצאות לפיתוח משיקולי תשלומי מס הכנסה או שיקולים אחרים ובזא זמנית לטעון לעובדות אחרות במסגרת הליכי השגה/ערר בכדי להוביל לתשלום מופחת בתחום הארנונה. הכוונה במיוחד לסעיף "הוצאות פיתוח" במאזן.

13.2. מבחן נוסף הוא מבחן העובדים- גם כאן לא עמדה העוררת בנטל. רשימת העובדים שצורפה הינו מסמך שנרך על דף מחשב ובוא תיאור התפקיד של האדם. כך למשל "מנהלת שיווק" או "מהנדס בינה מלאכותית". אין בתיאור זה בכדי להבהיר מה העיסוק בפועל של אותו והאם הוא מפתח דבר מה או נותן שירות.

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

13.4. לא הובאו חוות דעת של מומחים מתחום המחשוב או העסקים בכדי להסביר מה העיסוק הנעשה בנכס.

13.5. נטען כי בנכס ישנן עוד חברות שלגביהן אין בכלל ראיות לגבי העיסוק בהן עוסקות.

13.6. מתוך ההסכמים שהוצגו לא ניתן ללמוד כי מדובר בפיתוח תוכנה בשונה מממתן שירותים.

13.7. לגבי טענת ההחזקה בשטחים המשותפים הרי שהחלטנו לדחות את הטענה ולו מהטעם שאין מתלוקת כי העוררת לא דיווחה על שינוי מחזיקים או על הרכב המחזיקים הנטען כפי שהיה מתבקש. לא הוכח לנו במדויק אם ישנם מחזיקים נוספים ובאיזה שטח בפועל הם יושבים, אך נדמה לנו כי ללא פנייה מסודרת למשיב לא ניתן לקבל את הטענה ממילא במקרה זה וזאת מנימוקי המשיב.

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

15. 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' עיריית חיפה; עמ"נ 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עדן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).

סוף דבר

16. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות. העוררות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 7,500 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 20/11/20

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

חבר רו"ח שמעון זייטניצקי
קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קרון

עו"ד: עו"ד גדעון וייסמן

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

ערך מס': 140020757

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: קליק זיימנשנז בע"מ
- נ ג ד -
מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

עררים אלו עוסקים בנכס ברח' מנחם בגין 154, תל אביב, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 2000381594 ו-ח-ן לקוח 11045145 (להלן: "הנכס").

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

רקע

1. במסגרת השגה שנדחתה והערר דנן טענה העוררת, כי יש לשנות את הסיווג שלה.
2. הוגשו תצהירים מטעם הצדדים.
3. לאחר דיון הוכחות הוגשו סיכומי הצדדים.

טענות העוררת

4. העוררת טוענת כי היא חברה העוסקת בפיתוח תוכנה.
5. כי ככה סווגה בעבר בר"ג ואף בתל אביב.
6. החלטת המשיב לא תקינה ולא היה מקום לשנות מצב קיים ללא שינוי נסיבות.

טענות המשיב

7. כי העוררת עובדת בעבור חברת אם ונותנת לה שירותים כנגד תשלום קוסט פלוס.
8. כי העוררת נמנעה מלהביא ראיות רבות נדרשות.
9. גם הראיות שהוגשו חסרות משקל: הסכם שצורף הינו הסכם שירות; הדברים שנטענו לא מקבלים ביטוי בדוחות הכספיים; רשימת כוח אדם נערכה אך אפילו מטעם העוררת נטען כי "אני לא בטוח שכל העובדים המופיעים בנספח 4 הם עובדים של העוררת...", לא צורפו ראיות לתמוך במה שנטען שם ועוד, אישור המדען הראשי חסר רלוונטיות ומשקל, לא חוגש תשריט עם פירוט היכן הפעילות היצרנית ועוד.

דין

10. בבר"ם 1676/15 ברודקאסט וידאו נ' מנהל הארנונה בתל אביב (להלן: "פס"ד ברודקאסט") ציין בית המשפט העליון ארבעה מבחנים עיקריים לבהינה האם פעילות מסויימת היא בגדר פעילות ייצורית כדלקמן:
- 10.1. יצירת יש מוחשי (סעיף 26 וסעיף 34 לפס"ד ברודקאסט). מדובר במבחן האם בפעילות המבוצעת נחפך חומר גלם למוצר של ממש.
- 10.2. היקף השימוש (סעיף 26 וסעיף 35 לפס"ד ברודקאסט). עניינו זהות "הנהנה" מהמוצר. קרי, האם גורם הנהנה מהמוצר הוא מובחן וספיציפי או ציבור רחב ובלתי מוגדר.
- 10.3. 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).
- 10.4. מבחן ההנגדה (סעיף 26 וסעיף 37 לפס"ד ברודקאסט). מבחן הבוחן האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה ל"פעילות 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 משטחם הגדול של מפעלי תעשייה (השטח שהוחזק על ידי חב' ברודקאסט עלה על 700 מ"ר) וממספר המועסקים הדב בהם (ראה: סעיפים 41 ו-42 לפס"ד ברודקאסט).
11. לאחר פס"ד ברודקאסט נפסקו מספר פסקי דין שדנו ביישומו של פס"ד ברודקאסט על מקרים פרטניים, כמפורט, בין היתר, כדלקמן:
- 11.1. כאמור בסיכומי המשיב בעמ"נ (מינהליים ת"א) 10-02-29761 ווב 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".
- 11.2. בעמ"נ 11802-01-17 האניבוק איונט פנני בע"מ נ' מנהל הארנונה נקבע כי "דין הערטר להידחות וזאת מאחר שמהות עיסוקה של המערערת הוא במתן שירותי תוכנה לחברת האם, הלקוחה היחידה של המערערת, ולא בייצור תוכנה" כפי שפורש מושג זה בפסיקה ונדרש בצו הארנונה... לעניין סיווגו של עסק כבית תוכנה ראוי לזכור כי משוהגדר 'בית התוכנה' בסיווג 'תעשייה' נבחן בפסיקה סיווג 'בית התוכנה' בהתאם למבחנים שנקבעו לסיווג 'תעשייה'.

- 11.3. בעמ"נ 11846-01-17 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 יסווגו בתי העסק 'כבתי תוכנה', שכן מדובר במתן שירותים ולא בייצור.
- 11.4. בעמ"נ 24312-11-15 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 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 ועריכתם. פעילות זו אינה עוסקת בהפיכת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר ולפיכך היא אינה בגדר פעילות ייצור אלא פעילות שירותית.
- 11.5. בעמ"נ 13687-09-16 חשבשבת נ' 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 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)
12. 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:
- 12.1. ראייה מרכזית הינה מסמכי החברה וספציפית שאלת המאזנים. כלומר, כיצד העוררת דיווחה על הוצאותיה לרשויות המס. במובן זה אנו סבורים, כי העוררת לא רק שמציגה מצג במסמכי התאגיד שלה כי היא אינה משקיעה בפיתוח אלא שבמענה לשאלות בהליך אף הודתה בכך (ראו למשל דברי ב"כ בדיון המקדמי מיום 17.12.19 ע" 2 וכן דברי המצהירים בחקירותיהם הנגדיות)
- 12.2. לא צרפה את מלוא הראיות שמצופה היה שיוגשו (מאזנים לשנים הרלוונטיות 019- וראו עדות המנכ"ל מיום 8.6.21 ע" 2 : "אני מאשר שאכן הוכנו והוגשו דוחות לרשות המסים לשנים 2018-2019"). נציין, כי עמדת ועדה זאת רואה משקל מיוחד למצג שעולה ממסמכי החברה. אנו סבורים שלא ניתן לקבל מצב בו במאזני החברה מציגים במסגרתו לא נטענות הוצאות לפיתוח משיקולי תשלומי מס

הכנסה או שיקולים אחרים ובוא זמנית לטעון לעובדות אחרות במסגרת הליכי השגה/ערר בכדי להוביל לתשלום מופחת בתחום הארנונה. הכוונה במיוחד לסעיף "הוצאות פיתוח" במאזן.

- 12.3. מבחן נוסף הוא מבחן העובדים- גם כאן לא עמדה העוררת בנטל. רשימת העובדים שצורפה הינו מסמך שנערך על ידי העוררת וכמו שנאמר לא ניתן לתת לו כל משקל. לא ניתן לדעת מי עובד בחברה ומה עושה בפועל כל עובד.
- 12.4. לא הוצגו מסמכים המלמדים על הכשרת של עובדי הפיתוח כגון "תעודות הסמכה".
- 12.5. לא הובאו חוות דעת של מומחים מתחום המחשוב או העסקים בכדי להסביר מה העיסוק הנעשה בנכס.
- 12.6. מתוך ההסכמים שהוצגו לא ניתן ללמוד כי מדובר בפיתוח תוכנה בשונה ממתן שירותים.

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

14. 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' עיריית חיפה; עמ"נ 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עדן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).

סוף דבר

15. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות. העוררות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 7,500 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 22/11/21

בחתום 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.

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

חבר: רג"ח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קרון

יו"ר: עו"ד גדעון ויסמן

ערך מס': 140021345

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

העוררים: איל אריאלי
גליה דוכין אריאלי

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכסים הנמצאים ברח' בעלי המלאכה 13 (מספר נכס 2000443164 ת"ן לקוח 11058454), תל אביב (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררים ע"י המשיב, לקבלת סיווג לפי סי' 3.3.8 לצו הארנונה.

טענות העוררת

1. בנכס מתקיימת פעילות של הופעות מחול ומוזיקה. מכירות של האמנים בסוף המופע לא הופכות את המקום לחנות. הכנסות העוררים הם ממכירת כרטיסים לחופעות בלבד.
2. יש לבטל את תוספת הקרקע התפוסה משטח הנכס הקודם.

טענות המשיב בתמצית

3. העוררים לא עמדו בנטל הראיה ולא הביאו ולו בדל ראיה בקשר למופע אחד או הצגה אחת שעלתה במקום. ממילא לא הוכח שבמקום פועל "תיאטרון".
4. כל האינדיקציות מלמדות כי במקום פועלת גלריה: המקום נקרא "הגלריה לאומנות ולתרבות שבטית", הגלריה מהווה נקודת הפצה לקבלת סחורה הנמכרת על ידי העוררים ומוצגת באתר האינטרנט שלהם ולפעמים במקום, כל הסחורה במקום ניתנת לרכישה, בזמן הביקורת היה אירוע של יוצרת מתחום הציור שענתה לשאלות של הנוכחים.

ההליכים

5. העוררת, גבי אריאלי, הגישה תצהיר מטעמה בו תיארה את הפעילות בנכס.
6. המשיב הביא מטעמו את חוקר השומה מר לוי.
7. הצדדים הגישו סיכומים מטעמם.
8. המחלוקת של הצדדים בבסיסה עובדתית לגבי השימוש בנכס.

9. לפיכך עיקר המחלוקת הינה מחלוקת עובדתית ובתמצית השאלה האם עמדת העוררת בנטל ההוכחה במחלוקת זאת.

סיווג של נכס בארנונה

10. החלכה הפסוקה היא, שנכס יסווג בארנונה בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בנכס (ראה: סעיף 32 לעמ"מ 803/15 עיריית פתח תקווה נ' קונטאל אוטומציה, להלן: "פס"ד קונטאל").
11. בהקשר לכך נפסק, כי אם ביחידת שטח מסוימת נעשה שימוש מעורב, אזי סיווגה בארנונה יקבע בהתאם לשימוש העיקרי שנעשה בה (ראה: בר"מ 10139/05 א.ש. סקסון נ' מנהל הארנונה במועצה המקומית כפר שמריהו, להלן: "פס"ד סקסון").
12. בעמ"מ 43643-05-16 אהרונסון נ' מנהל הארנונה של מועצה מקומית קרית טבעון (להלן: "פס"ד אהרונסון") נדונה שאלת סיווג של פעוטון, שנוהל בחלקים מדירת מגורים.
13. בפס"ד אהרונסון נפסק, כי השטחים ששימשו את הפעוטון במשך חמישה ימים בשבוע יסווגו תחת סיווג עסקי. בית המשפט נימק זאת בכך, ש:

"אין מחלוקת כי בנכס שני שימושים נפרדים ועצמאיים אשר אינם תלויים זה בזה, אין זיקה כל שהיא בין הצהרון לבין בית המגורים, למעט העובדה כי דיירי בית המגורים הם בעלי העסק, זיקה שאינה מתחום דיני הארנונה ואינה רלבנטית..."

השימוש לצורך צהרון נעשה למטרה עסקית והוא אינו יטפלי למגורים והזמן בו מופעל הצהרון אינו שולי, מדובר בעסק פעיל במהלך מספר שעות שבועיות רב למדי ולמספר רב של משתמשים.

במקרה זה אין זיקה בין הצהרון לבין דירת המגורים, ילדי הצהרון מגיעים למקום העסק לשעות קצובות תמורת תשלום, אין להם עניין בבית המגורים והם גם לא עושים שימוש בחלקים שאינם משמשים לצהרון."

14. יחד עם זאת, בפס"ד אהרונסון הובהר, אגב אורחא, כי לו היתה המחלוקת נוגעת לשטח המטבח – המשמש הן לצרכי המגורים והן לצרכי הפעוטון – הוא היה מסווג בהתאם לשימוש העיקרי בו, ובמקרה זה מגורים, וזאת בהסתמך על פס"ד סקסון (ראה: עמ"מ 4-1-5 לפס"ד אהרונסון).

15. חשוב לזכור, כי בהליכים בפני ועדת הערר נטל ההוכחה חל על העורר. הוא זה שצריך לשכנע בנוגע למצב הנכס והשימוש בו ועליו החובה להביא ראיות מספיקות להוכחת טענותיו (לעניין הנטל ראו למשל ע"א 4457/98 בידור נאה נ' עיריית חיפה; עמ"מ 114/05 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב נ' חברת עדן יפו; ע"ש 417/95 מפעל מתכת חניתה נ' מנהל הארנונה שלומי).

דין

16. לאחר שמיעת העדים ובחינת הראיות שהוגשו לנו אנו סבורים, כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי הסיווג המתאים לתיאור השימוש בנכס הינו כפי שטענה בערר.
17. כפי שהמשיב מציין בסיכומיו אין מחלוקת כי במקום מתקיימות פעילויות שונות מתחום האמנות.
18. דא עקא ואין בקביעה הזאת בכדי להוביל למסקנה כי מדובר באולם המשמש להצגות תיאטרון מחול וקונצרטים. התמונה המצטיירת בפנינו היא כי מדובר בחנות או גלריה שנערכים בה מידי פעם תצוגות או אירועים של אמנים שונים.
19. לא הוצגה כל ראיה ממשית שממנה ניתן ללמוד כי מתקיימות במקום הצגות או שאר הנדרשים לצורך הסעיף. לא הובאו תצהירי שחקנים / אמנים, פרסומים, מסמכי הנחלת חשבונות או כל דבר אחר ממנו ניתן ללמוד כי הפעילות במקום היא של משהו שונה ממה שהמקום נחזה להיות- גלריה.
20. בעיקר ניתן לומר כי העוררת לא עמדה בנטל לשכנע אותנו כי במקום מתקיימת פעילות כפי שהיא טענה לה.

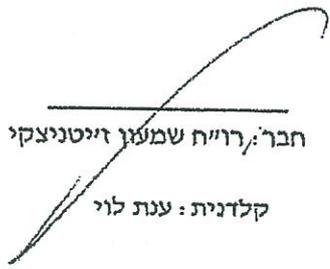
סוף דבר

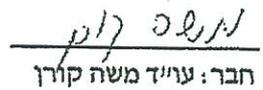
21. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין העררים להידחות מלבד בקשר לטענת השטח הנוסף.
22. העוררים ישאו בהוצאות בסך 2500 ש"ח.

ניתן בהעדר הצדדים היום: 26/11/21

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


חבר: רוי"ח שמעון זייטניצקי
קלדנית: ענת לוי


חבר: עו"ד משה קורן


חבר: עו"ד גדעון ויסמן

ועדת הערר לענייני ארנונה

ערר מס': 140021345

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: איל אריאלי

גליה דוכין אריאלי

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

מעיון בהחלטה הסופית שהופצה לצדדים עולה כי נפלה טעות סופר בהחלטה.

לפיכך אנו מעוניינים לתקן את ההחלטה באופן הבא:

א. סעיף 2 להחלטה יימחק.

ב. סעיף 21 להחלטה יתוקן באופן הבא: "לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין

ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להידחות".

ניתן היום בהעדר הצדדים 30/11/2021.

חבר: רו"ח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

משה קין

חבר: עו"ד משה קורן

גדעון וייסמן
יו"ר ועדת ערר
לענייני ארנונה
שליד עיריית תל אביב - יפו

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

העוררת: רביעיית פלורנטין בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית ת"א יפו

החלטה

ערר זה עניינו נכס ברחוב אברבנל 74, ת"א, אשר רשום בספרי העירייה כמספר 200408743 ח-ן לקוח 11056453 (להלן: "הנכס").

תמצית המחלוקת בין הצדדים עוסקת בדחיית טענת העוררת ע"י המשיב, כי יש לראות את הנכס כלא בר חיוב מכוון שהוא נמצא במצב מעטפת.

טענות העוררת

1. העוררת טענה בהשגתה כי אין לחייב את הנכס מכוון שהוא נמצא במצב מעטפת.
2. כטענה חלופית יש לחייב לפי הסיווג הזול. לאור החלטתנו הדיון בטענה זאת מתייתר.

טענות המשיב

3. המשיב טען כנגד הטענה כי הנכס במצב מעטפת.

דיון

4. עיקר המחלוקת הינה מחלוקת עובדתית ובתמצית השאלה האם עמדה העוררת בנטל ההוכחה במחלוקת זאת.
5. נציין, כי ברמה העובדתית שוכנענו כי בזמנים הרלוונטיים לערר זה הנכס אכן היה במצב מעטפת ולא ניתן לשימוש: אין ריצוף, התקרה חשופה, אין חיבור לתשתיות, אין חלוקה פנימית, אין אינסטלציה. הוצגו לנו צילומים, סרטון וניתן הסבר על הנכס מהמצהיר מטעם העוררת שלא נסתר. ראיות המשיב לא סתרו את מסקנתנו.
6. הדבר מספיק לטעמנו בכדי להגיע לכדי "נכס לא ראוי לשימוש".

סוף דבר

7. לסיכום האמור לעיל, אנו סבורים, כי בשים לב לדין ולסמכויות ועדת הערר, דין הערר להתקבל כאמור לעיל.
8. המשיב ישא בהוצאות העוררת בסך 5,000 ₪.

ניתן בהעדר הצדדים היום: _____ 30/11

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: רוי"ח שמעון זייטניצקי

קלדנית: ענת לוי

חבר: עו"ד משה קורן

חבר: עו"ד גדעון ויסמן