

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי  
חבר: עו"ד גדי טל

העורר: כהן יוסף מאיר

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו

### החלטה

בפנינו בקשת סילוק על הסף של ערר זה בשל איחור בהגשת הערר.

המשיב פירט את טענותיו ונימוקיו בבקשה לסילוק על הסף במסגרת כתב התשובה לערר וטען כי העורר איחר בהגשת ערר.

לטענת המשיב המועד להגשת הערר היה 30 יום מהמועד בו הצהיר העורר כי קיבל את תשובת מנהל הארנונה להגשה.

על פי הצהרת העורר מניין 30 הימים להגשת הערר מסתיים ביום 24.10.2017.

העורר טען כי פגרת בתי המשפט אינה באה במניין 30 הימים הקבועים בחוק להגשת הערר ועל כן המועד להגשת הערר נדחה ליום 1.11.2017.

המשיב טוען כי פגרת בית המשפט אינה חלה בעת מניין המועדים המתייחסים לוועדת הערר וממילא, גם אם ייקבע כי ימי פגרת סוכות חלים על המועדים הקצובים בחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (התשל"ו) 1976, הרי שהעורר איחר בהגשת הערר שכן הערר הוגש למשרדי ועדת הערר ביום 2.11.2018.

העורר מבסס את עיקר טיעונו על רע"א 4990/05 מועצה אזורית עמק חפר נ יצחק ליכט.

המשיב טוען כי פסק הדין הנ"ל בעניין ליכט אינו מתייחס לוועדת הערר לענייני ארנונה כי אם לוועדות ערר הדנות לפי חוק הרשויות המקומיות אשר ממוקמות בתוככי בית המשפט ובראשן יושב שופט בית משפט שלום.

בית המשפט בפרשת ליכט הגדיר כך את השאלה שהובאה להכרעתו:

**"שאלה אחרונה שעלינו להכריע היא מה הדין כאשר התקופה בה יש להגיש ערר לפי סעיף 30 לחוק הרשויות המקומיות (ביו"ב) או חלק ממנה, חלה בגדר פגרת בתי המשפט, האם יש בכך כדי להשפיע באופן כלשהו על מניין הימים להגשת הערר?"**

בית המשפט בעניין ליכט סוקר את התשתית החוקית לקביעת ימי הפגרה מחד וההשלכות של קביעת פגרה על גופים שיפוטיים כגון בתי משפט, בתי דין מנהליים, בית הדין לעבודה וכו'.  
עיקר הדיון בפסד דין זה עוסק בתחולתו של סעיף 10 (ג) לחוק הפרשנות על כל מועד שנקבע בחיקוק או בהוראת מנהל.

**"שאלה מורכבת יותר היא האם חל סעיף 10 (ג) לחוק הפרשנות כאשר מדובר בפגרת בתי המשפט. כאמור בתי הדין המנהליים אינם נמצאים בפגרה בזמן זה, לפחות מבחינה**

פורמלית. יטען איפה הטוען, כי סעיף 10 (ג) לחוק הפרשנות חל, ככל שהדברים נוגעים לפגרה, רק לגבי ההליכים הננקטים בפני גוף הנמצא בפגרה. אולם אין מדובר בדרישה אולטימטיבית. פגרה עשויה להיות רלוונטית במקרים מסוימים גם אם אינה מתקיימת בגוף הספציפי שמולו מבוצעת הפעולה אלא בגוף אחר. לאחר ששקלנו בדבר באנו לכלל דעה, כי לעניין תחולתו של סעיף 10 (ג) לחוק הפרשנות, פגרת בתי המשפט רלוונטית להליך המתקיים בפני ועדת הערר הפועלת לפי חוק הרשויות המקומיות (ביוב)."

בית המשפט הוסיף וקבע כי לדעתו העיקרון לפיו על הכללים העוסקים בסדרי הדין להיות פשוטים ובהירים ככל האפשר, מביאים לכך שיש לתתור לכך שהפרוצדורה תהיה ידידותית למשתמש.

בשולי הדברים קבע בית המשפט כך:

"...כפי שראינו בכל הנוגע לפגרות בבתי המשפט מצויה התשובה בדברי חקיקה שונים. הנושא של פגרות בבתי דין מנהליים לא הוסדר. נראה לכאורה שהפגרות בבתי המשפט - פגרת הקיץ, פגרת הסוכות ופגרת הפסח-יחולו אף בכל הנוגע למניין המועדים לשם נקיטת הליך בבתי דין מנהליים. אין להתעלם מכך שמקומות עבודה רבים מקיימים חופשה בחג הסוכות ובחג הפסח..."

לאחר שעיינו בטיעוני הצדדים ובפסק דינו של בית המשפט בעניין ליכט הני"ל הגענו למסקנה כי דין בקשת המשיב להתקבל ודין הערר להידחות על הסף וזאת מהנימוקים הבאים:

- פסק הדין בעניין ליכט מתייחס באופן ברור לערר על פי חוק הרשויות המקומיות (ביוב) ולא לעררים המוגשים לוועדות הערר לענייני הארנונה על כל המשתמע מכך. (הרכב שונה של ועדת הערר וסדרי דין שונים)

ועדת הערר לענייני ארנונה אינה מוסמכת להרחיב ולהחיל את הוראות בית המשפט, גם אם רוח הדברים בפסק הדין ברורה, על ערכאה שעניינה לא נדון בפני בית המשפט.

העורר במקרה שבפנינו לא הניח תשתית עובדתית או טענה כלשהי המצביעה על כך שסבר כי פגרת בתי המשפט אינה באה במניין הימים להגשת הערר בפני ועדת הערר וממילא לא הגיש בקשה להארכת מועד להגשת הערר ברוח זו או מכל סיבה מוצדקת אחרת.

בסופו של יום הוגש הערר באיחור גם אם לא יבואו ימי פגרת בית המשפט במניין 30 הימים להגשת הערר.

נציין כי לו הייתה בפנינו תשתית עובדתית אחרת ו/או בקשה להארכת מועד להגשת הערר היינו מתקשים להתעלם מהשיקולים שהנחו את בית המשפט בעניין ליכט הני"ל.

וכבר אמרנו בהחלטות בעבר בעניינים אחרים כי גם אם מצופה מועדת הערר לנהוג גמישות יתר בכל הקשור לסדרי הדין לעומת ערכאות אחרות, אין בכך בכדי להביא אותה לקבל החלטה שמשמעותה שינוי הסדרים שנקבעו בחוק, שאין בהם עניין פרוצדוראלי כי אם עניין מהותי המשליך על זכויותיהם של הצדדים להליך.

ניתן בהעדר הצדדים היום 28.5.2018.

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

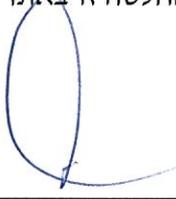
בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית)(סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.



---

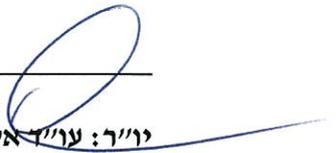
חבר: עו"ד גדי טל

קלדנית: ענת לוי



---

חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי



---

יו"ר: עו"ד אלון צדוק

מס' ערר: 140016412

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב- יפו  
בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד אלון צדוק  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי  
חבר: עו"ד גדי טל

העוררת: גל אור פיתוח מערכות ותוכנה בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו

### החלטה

העוררת מחזיקה בשטח של 491.96 מ"ר ברחוב מנחם בגין 134 תל אביב ואשר מחויב בסיווג "בנינים שאינם משמשים למגורים".

העוררת טענה כי משנת המס 2012 ועד לשנת המס 2016 סווגה פעילות העוררת בנכסים בהן החזיקה בסיווג בית תוכנה.

בעקבות ביקורת שנערכה בנכס אותה מחזיקה העוררת משלהי שנת 2016, הודיע המשיב לעוררת כי הנכס לא יסווג עוד בסיווג בית תוכנה.

לטענת העוררת יש לחייב את הנכס הנוכחי בו מחזיקה העוררת בסווג בתי תוכנה הואיל ועיקר פעילותה בנכס הינו ייצור תוכנת "TRAVEL BOOSTER" אשר הינה בהליכי פיתוח (להבדיל מתוכנה אחרת שפותחה על ידי העוררת בעבר, היא תכנת גלבו, אשר הינה מוצר מוגמר אשר מסב רווחים לעוררת).

לטענת המשיב פעילות החברה בנכס הנוכחי אינה מהווה עוד ייצור תוכנה שכן בביקורת שנערכה בנכס נמצא כי:

*"עיקר פעילותה הינה בביצוע התאמות והוספת פיצ'רים לשתי פלטפורמות קיימות לניהול סוכנויות תיירות וזאת בהתאם לדרישות השוק ודרישות הלקוחות....העיסוק בחברה מתמקד בפעילות מסחרית שיווקית הכוללת, שימוש בפלטפורמה קיימת בתחום העוסק בשיווק ותחזוקה של הפלטפורמות הקיימות. גם המשך פיתוח מודלים, תחזוקה, הטמעה של המערכת ושדרוג, אין בהם משום עיקר העיסוק של כתיבת התוכנה עצמה...."*

ביום 16.05.2017 התקיים דיון מקדמי ובמהלכו הצהירה ב"כ העוררת כי "בנכס בעיקרו מתבצעת פעילות כבית תוכנה למרות שבחלק קטן מאד שלו נמכרת תוכנה אחרת שממנה יש הכנסות אשר בין השאר משמשות למימון הפיתוח"

התיק נקבע לשמיעת ראיות.

העוררת הגישה תצהיר עדות ראשית מטעמה של רו"ח עידית בן עזרא אשר מבקרת את הדוחות הכספיים של העוררת בו תיארה את פעילות החברה.

היא העידה כי מפילוח הוצאות החברה ניתן לאמר כי כמעט כל פעילות החברה עוסקת בייצור תוכנת ה TB בעוד שתוכנת הגלבו, רק מתוחזקת בתמיכה שולית ובאמצעותה ניתן לממן את פעילות ייצור תוכנת ה TB.

היא צירפה לתצהירה את הדוחות הכספיים לשנות המס 2014 ו- 2015 והבהירה כי בעת הגשת תצהירה טרם הושלמה הכנת הדוחות לשנת 2016.

בסעיף 11 לתצהירה הרחיבה עדת העוררת ופירטה ביחס להוצאות החברה שם קבעה בין השאר:

**"עיקר הוצאות החברה מממנות שכר עובדים ברוטו, דמי שכירות ותחזוקת משרדים כאשר הוצאות השיווק הינן שוליות...למיטב ידיעתי עיקר עיסוקם של עובדי החברה הוא מחקר ופיתוח של תוכנת ה TB.....מתוך כלל הוצאות החברה לשנת 2015 94% מההוצאות שימשו להוצאות פיתוח ונלוות של תוכנת ה TB ורק 4% מההוצאות שמשו לתחזוקה ותמיכה של תוכנת גלבוט....מתוך כלל הוצאות החברה לשנת 2016 92% מההוצאות שימשו להוצאות פיתוח ונלוות של תוכנת ה TB ורק 8% מההוצאות שמשו לתחזוקה ותמיכה של תוכנת גלבוט..."**

לגבי ההכנסות הצהירה עדת העוררת כי כ 70% מהכנסות החברה מתקבלות מתוכנת גלבוט.

בחקירתה הנגדית ביום 27.11.2017 הסבירה עדת העוררת כי תצהירה מתבסס בין השאר על נתונים ממערכת הנהלת החשבונות של החברה אשר מועברים אליה כמבקרת של החברה.

במענה לשאלת ב"כ המשיב אשר טענה כי מהדוחות הכספיים של החברה אשר צורפו לתצהיר העדה לא ניתן לזהות את ההוצאות לצרכי מחקר ופיתוח השיבה העדה:

**"אני משיבה כי בדוחות הכספיים עצמם את לא יכולה ללמוד את זה אלא שמהמספרים עליהם מבוססים המספרים חד משמעית ניתן ללמוד. דוחות כספיים מוגבלים במלל וברמת הפירוט, אולם בסופו של יום הם מבוססים על עסקאות אמיתיות. למשל סעיף ההכנסות מבוסס על כלל החשבוניות שהונפקו על ידי החברה"**

בהתייחס לסעיף 11 לתצהירה הסבירה העוררת כי את שהצהירה ביחס לתחום עיסוקם של העובדים הצהירה על סמך הצהרה של העובדים, אין לה יכולת למפות את העובדים על סמך התמחותם.

בהתייחס לאבחנה בין תוכנת גלבוט לתוכנת ה TB השיבה עדת העוררת בחקירתה הנגדית כך:

**"לחברה כ 11 מיליון ₪ הפסד בשנה מהפעילות של ה TB...בהתייחס לסעיף 6 לתצהירי ערכתי פילוח מזערי על סמך נתוני הנה"ח והשווייתי בין ה TB לבין הגלבוט ואני מפנה לדוגמא לשנת 2015 שם היו הכנסות מ TB בשיעור של כ 6 מיליון ₪ לעומת הוצאות של כ 17 מיליון ₪. בהתייחס לסעיף 11.2.4 לתצהירי כ 30% מההכנסות בגין TB הם אינם בגין הרישיונות אלא בגין הטמעות או הדרכות או פיתוחים ספציפיים וזה מה שביסס את מסקנתי כמפורט בסעיף 11.2.4 כאשר ההכנסות מגלבוט מאופיינות ממכירת רישיונות..."**

עד העוררת אליצור לבנוני ואחד ממייסדי החברה הצהיר כי במשך 14 שנה סווגה פעילות החברה בסיווג בית תוכנה.

העד הסביר כי פעילות ייצור התוכנה ממומנת מתוכנה קודמת שפיתחה החברה, תכנת גלבוט אשר פיתוחה הושלם אולם בשל היותה מוגבלת לשוק הישראלי מייצרת החברה תוכנה חדשה היא תוכנת ה TB.

החברה שוקדת על פיתוח התוכנה במשך 9 שנים ופרסום התוכנה באתר האינטרנט של העוררת נעשה לשם חשיפתה לשוק הפוטנציאלי כחלק משיווקה העתידי.

**"שיטת פרסום זו של הצגת תוכנה בטרם הסתיים הפיתוח שלה, הינה נפוצה וידועה בקרב חברות סטארט אפ ומשמשת לגיוס עובדים, שותפים משקיעים וכן כהכנת הקרקע למציאת לקוחות פוטנציאליים בעתיד..."**

גם עד העוררת לא התכחש לעובדה כי לחברה הכנסות נכבדות מתוכנת הגלבוץ אולם הכנסות אלה משמשות לטענתו למימון פעילות הפיתוח של תוכנת ה TB.

**“נכון לשנת 2015 החברה מנתה 56 עובדים ונכון לשנת 2016 58 עובדים אשר רובם המוחלט עוסק בייצור תוכנה : מתכנתים, אנשי QA, מנהלי פרויקטי פיתוח ועוד...”**

בסעיפים 16-21 לתצהירו פירט עד העוררת בהרחבה את מאפייני הפיתוח של תוכנת ה TB.

עד העוררת נחקר על תצהירו בחקירה נגדית ביום 27.11.2017 ועדותו לא נסתרה.

הוא הצהיר כי העוררת פנתה למדען הראשי ו"אנחנו מפעל מאושר על ידי המדען הראשי. אנחנו מפעל מאושר לפיתוח תוכנה"

לשאלת הוועדה הסביר עד העוררת כי את הנתונים עליהם התבססה עדת העוררת רואת החשבון בן עזרא ביחס להוצאות העובדים העבירה העוררת לרבות שיוכם לפיתוח תוכנה.

עד העוררת עדי שפיגל משמש בשנים האחרונות כמנהל מחלקת המוצר בחברה.

הוא העיד בתצהירו כי בשנת 2015-2016 היו בחברה בין 43-44 עובדים אשר עסקו בפיתוח ותמיכת הפיתוח של תוכנת ה TB :

**“למעשה בשנים האחרונות בכלל והחל משנת 2015 בפרט , כל עבודות הפיתוח והעבודות הנלוות לה עסקו בפיתוח תוכנת ה TB . לראייה מכלל עובדי הפיתוח בחברה רק עובד אחד עוסק בפיתוח תוכנת הגלבוץ”**

ביתר תצהירו תיאר עד העוררת שפיגל את מלאכת פיתוח וייצור התוכנה בנכס.

בחקירתו הנגדית ביום 27.11.2017 לא נסתרה עדותו.

הוא הצליח לעמוד על ההבדלים בין תוכנת הגלבוץ לתוכנת ה TB והסביר כי הגלבוץ משמשת כתוכנת מדף ואילו תוכנת ה TB עדיין רחוקה מכך. העוררת לטענתו מנסה לשווק את ה TB ללקוחות קצה אולם אין לה מערך שיווק ומכירות ולא ניתן לרכוש רשיון ברשת לשימוש בתוכנה אלא לאחר פנייה ישירה לחברה.

הוא נשאל לגבי רשימת עובדי הפיתוח אליה התייחס בתצהירו והשיב :

**“כשאת מבקשת ממני לפרט 43-44 עובדים שעוסקים בפיתוח או בתמיכת הפיתוח אני עונה שהרשימה של 43-44 הינה רשימה קיימת וצורפה לתצהיר של מנהל משאבי אנוש. אני עברתי על הרשימה ואני מכיר כל אחד מהם ובעקבות זאת כתבתי את התצהיר”.**

עדת העוררת פרנסין שובל עובדת בחברה מאז 2010 בתפקיד מנהלת משאבי אנוש .

היא הצהירה כי משנת 2015 מועסקים בחברה כ 56 עובדים אשר רובם המוחלט עוסק בפיתוח תוכנה. היא צירפה לתצהירה את רשימת עובדי החברה ותפקידיהם לשנת 2015 ולשנת 2016.

**“מתוך כלל עובדי החברה בשנים 2015-2016 רק בין 5-6 עובדים (מתוכם רק מפתח אחד) עסקו בשימור לקוחות, הטמעה ותמיכה בתוכנת הגלבוץ. יתר העובדים מאותרים, מגויסים ומוכשרים לשם עבודת הפיתוח של תוכנת ה TB בלבד”**

המשיב הגיש את תצהירו של חוקר השומה יוסי שושן אשר ביקר בנכס ביום 6.10.2016 (לתצהירו צורף דוח ממצאי הביקורת).

חוקר החוץ של המשיבה תיעד למעשה את שנמסר לו ואף אישר זאת בחקירתו הנגדית. הוא ציין את עיסוקי עובדי העוררת כפי שנמסר לו על גבי תשריט הנכס.

לא מצאנו בדוח ממצאי הביקורת ממצאים התומכים בטענה כי בנכס לא מבוצעת פעילות שעיקרה ייצור פיתוח תוכנה.

עלינו להכריע בשתי סוגיות.

האחת, האם חל שינוי עובדתי ו/או משפטי מאז החלטתו הקודמת של המשיב לסווג את פעילות העוררת במשך שנים רבות תחת סיווג בית תוכנה או שחל שינוי עובדתי או משפטי המצדיק את שינוי הסיווג.

אם אכן נתרשם כי חל שינוי כלשהו עלינו להכריע האם אכן צודק המשיב והעוררת אינה עוסקת עוד בייצור תוכנה כי אם במתן שירותים או מכירות, אופי שימוש המונע סיווג פעילותה תחת סיווג בתי תוכנה.

נקדים ונציין בטרם ניתן את החלטתנו כי העוררת הניחה תשתית ראייתית נרחבת ומרשימה הנתמכת בעדויות של רואת החשבון של החברה, מחלקת גיוס עובדים, מנהל מחלקת מוצר ומנהל העוררת.

התשתית הראייתית כללה חומרים מהנהלת החשבונות, דוחות כספיים, רשימות עובדים ועדויות מפורטות שלא נסתרו במהלך דיון ההוכחות.

המשיב לעומת זאת הסתפק בדוח ביקורת שנערך בנכס אשר רובו ככולו מורכב מהתייחסות נציגי העוררת לשאלות החוקר ותמונות.

מעיון בראיות שהובאו בפנינו לרבות דוח ממצאי הביקורת, עדויות עדי העוררת ועדות עד המשיב לא התרשמנו כי חל שינוי עובדתי בתמהיל העיסוקים של העוררת.

המשיב לא הצליח להעביר הנטל לכתפי העוררת להוכיח כי עיקר פעילותה בנכס אינו לייצור או פיתוח תוכנה כפי שהיה בשנים הקודמות.

המשיב לא הרים הנטל להוכיח כי חל שינוי עובדתי או משפטי המצדיק שינוי הסיווג.

מעבר לאמור, עדי העוררת וטראיות שהציגה אישרו כי עיקר הפעילות הנכס הינה לייצור פיתוח תוכנה ואם נעשית פעילות בנכס למכירות ו/או שיווק ו/או מתן שירותים הרי שמדובר בפעילות שולית.

ניתן להבין את פליאתו של המשיב שכן מדובר בעוררת אשר מצהירה ולא מתכחשת לכך שיש לה הכנסות נכבדות מתוכנת הגלבווע אולם עצם העובדה שהעוררת מממנת את פעילות ייצור התוכנה של תוכנת ה TB בהכנסות ממכירת תוכנה אחרת אינה אמורה לפעול כנגדה.

בסופו של יום השאלה היא איזו פעילות מתבצעת בנכס נשוא הערר. חזקה על המדען הראשי כי בדק ובחן את פעילות העוררת בטרם הכיר בה כפעילות שיש לתמוך בה לייצור תוכנה.

העוררת הוכיחה כי עיקר הפעילות, עיקר העובדים ועיקר ההוצאות בנכס משמשות לייצור פיתוח תוכנה.

המשיב לא הניח כל תשתית ראייתית התומכת בעמדת המשיב כפי שבאה לדי ביטוי בתשובת מנהל הארנונה להשגה.

המשיב מקפיד ובצדק לדרוש מחברות המבקשות לסווג בסיווג בית תוכנה רשימות עובדים, דוחות כספיים ופירוט של פעילות החברה.

במקרה שבפנינו הוגשו דוחות כספיים והוגשו ראיות המוכיחות כי עיקר עיסוקה של העוררת הינה ייצור תוכנה.

התרשמנו מעדויות עדי העוררת כי מודל פעילותה של העוררת בנכס הינו פיתוח וייצור תוכנת ה-TB בשעה שבאותו הנכס מתקבלות הכנסות נכבדות בגין תוכנת הגלבוש שמהווה מוצר מוגמר.

בית המשפט בעניין ווב סנס בע"מ (עמ"נ 10-02-29761) קבע כי לצורך סיווג נכס בסיווג של "בתי תוכנה" צריכה להתקיים בנכס פעילות ייצורית של ייצור תוכנה. יש לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס.

עולה כאמור בעדויות הצדדים בפנינו כי גם על פי המבחן הכמותי וגם על פי המבחן המהותי שנקבע בפסיקה עיקר הפעילות בנכס נשוא ערר זה הינה פעילות ייצורית, על אף שלעוררת פעילות לשיווק ומכירת תוכנת הגלבוש ולמתן שירותים ללקוחות שרכשו תוכנה זו, אלא שהוכח במקרה שבפנינו כי פעילות זו הינה פעילות נלווית לפעילות הייצורית לאור היקף ההשקעה בפעילות ייצור תוכנת ה-TB, רשימות העובדים והתמחותם והעדויות המפורטות של עדי העוררת.

בעמ"נ (מחוזי ת"א) 147/03 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' טאי מידל איסט בע"מ מנתח בית המשפט את מבחן ה"הנגדה" על פיו ייקבע האם הפעילות שנעשית בנכס נוטה לכיוון מרכז הגרויטציה של פעילות ייצורית או של מתן שירותים.

מהראיות שהובאו בפנינו ועדות עדי העוררת, עולה כי עיקר פעילותה של העוררת בנכס הינה בתחום ייצור פיתוח תוכנה ולראיה מצבת המועסקים וההיקף המזערי של העוסקים בתחומים שאינם עיצוב ופיתוח תוכנות.

עדות עדי העוררת ודוח ממצאי הביקורת תומכים כאמור בהתרשמותנו זו.

המשיב לא הצביע כאמור על שינוי בפעילות העוררת בנכס זה לעומת השימוש שעשתה בעבר ואשר סווג בסיווג בית תוכנה במשך שנים רבות.

בית המשפט בעניין ווב סנס בע"מ (עמ"נ 10-02-29761) קובע כי:

**"ברור הוא, כי אם החליט המנהל לקבוע לנישום בשנת מס מסוימת סיווג השונה מהסווג בשנות המס שקדמו לה, מוטל על המנהל להציג בסיס עובדתי לשינוי."**

במקרה הנדון בפנינו לא הניח המשיב בסיס ראיתי לשינוי בסיווג הכולל את דוח ממצאי הביקורת על צרופותיו והראיות המוכיחות כי אופי הפעילות בנכס החדש אינו שונה מהפעילות בנכס הקודם וכי עיקר הפעילות הינה כאמור ייצור תוכנה.

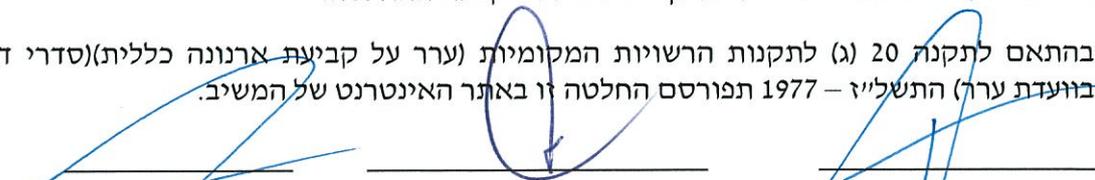
לפיכך, ובהתבסס על הראיות שנשמעו בפני ועדת הערר הננו קובעים כי יש לקבל את הערר.

המשיב יישא בהוצאות העוררת בסך 2,500 ₪ + מע"מ.

ניתן בהעדר הצדדים היום 28.5.2018.

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 בועדת ערר) התשל"ז – 1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

  
י"ר: עו"ד אלון צדוק  
חבר: עו"ד/רו"ח אבשלום לוי  
חבר: עו"ד גדי טל  
קלדנית: ענת לוי

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

עררים מס' 140006266,

140010572, 140008202

140012617

העורר: כהן דוד

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

## החלטה

1. עניינם של העררים דנן, שהדיון בהם אוחד, הינו נכס ברחוב הרוגי מלכות 7, תל אביב (נכס מס' 2000238488 ח-ן 10150435) (להלן: "הנכס").

2. העורר מנהל בנכס מכבסה.

3. הצדדים בפנינו חלוקים בשאלה כיצד לסווג את הנכס לצרכי תשלום ארנונה כללית; האם יש לסווג את הנכס בסיווג "בתי מלאכה מפעלי תעשייה", כטענת העורר, או שמא יש לסווג את הנכס כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר", כטענת המשיב.

### 4. תמצית טיעוני העורר

4.1. בנכס מוצבים מכונות וציוד המשמשים מכבסות. בחקירתו, העיד עד המשיב, כי המכונות תופסות את "רוב השטח או חצי מהשטח"! בנכס מבצעים "עובדי צווארון כחול" עבודת כפיים מפרכת, לאורך כל יום העבודה, רובה ככולה בעמידה, תוך הרמת משאות של פריטי טקסטיל, שימוש במכונות ובידוד מסוכנים, שימוש בחומרים כימיים מסוכנים, בסביבת עבודה הכוללת מטרדי רעש וריח חמורים. הכובסים עוסקים בביצוע מלאכות כפיים, בתנאים וסביבת עבודה הדומים לבית חרושת, והינם מן הקשים ביותר בין בתי המלאכה השונים.

4.2. לנכס יש היתר רעלים, ואסור לפתוח בסביבתו עסקים לממכר מזון.

4.3. סיווג הנכס כ"שירותים" שגוי מיסודו וחסר בסיס.

4.4. ראשית, אין איזכור למכבסות או לשימוש דומה למכבסות, בפירוט השימושים בהגדרת המחוקק ל"משרד, שירותים ומסחר" בסעיף 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 (להלן: "תקנות ההסדרים").

- בעע"מ 1330/09 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים (פורסם בנבו) (להלן: "עניין אליהו זהר") נקבע, בקשר להגדרת "בתי מלאכה", כי "יש על כן להסיק, כי הדוגמא (היחידה) שציין המחוקק בהגדרת "מלאכה" (מוסך), לא על עצמה בלבד יצאה ללמד אלא על הכלל כולו". בהתאם לכך, השימושים שציין המחוקק בהגדרת סיווג "משרדים, שירותים ומסחר" לא על עצמם באים ללמד, אלא על הכלל כולו.
- 4.5. שנית, העובדים בנכס הם עובדי צווארון כחול, הואיל ועבודת כפיים הינה מאפיין עיקרי של העבודה בנכס, שהינה "כביסה קיפול וגיהוץ", כדברי עד המשיב.
- בהתאם לפסק הדין בעניין אליהו זהר, יש לסווג נכסים בהם העובדים הינם עובדי צווארון כחול תחת סיווג "בתי מלאכה".
- 4.6. שלישית, בחינת מאפייני השימוש בנכס, ובהם מלאכת כפיים, מאמץ פיזי, מכשירים מסוכנים, חומרים מסוכנים, מטרדי ריח, מטרדי רעש, אי-נוחות מנת העבודה, סכנת פציעות ונזקי גוף ו"צווארון" מעלה, כי מאפייני השימוש בנכס דומים למאפייני השימוש בבתי מלאכה קלאסיים, ושונים במובהק ממאפייני השימוש של נכסי שירותים קלאסיים.
- 4.7. רביעית, המכבסה אינה מכבסה אוטומטית או עסק המעמיד שירות משלוחים, כלל לא מתבצעת בו מכירת מוצרים, ומלוא עבודת המכבסה מתבצעת בנכס עצמו ללא מיקור חוץ.
- 4.8. בהתאם להלכה שנקבעה בעניין אליהו זהר, מכבסות מרכזיות מסווגות תחת סיווג "מלאכה". מאפייני השימוש בנכס דומים למאפייני השימוש במכבסות מרכזיות, הן מבחינת סוג הצידוד והיקפם והן מבחינת מאפייני עבודת הכפיים.
- 4.9. חמישית, על פי הפסיקה, יש להעדיף סיווג ספציפי על פני סיווג שיווי.
- 4.10. אין לקבל את ההשוואה שעלתה בהחלטות עבר של ועדת הערר הנכבדה בעניין מכבסות, לשימושים אחרים, אשר המשיב אינו מסווג כ"בתי מלאכה", כגון מורה, רופא, סייעת בגן, אדריכל, מאבטח, מדריך כושר, מנתח, מהנדס חומרים ולאמירות של ועדת הערר בהחלטות עבר, כי "לא כל עבודה הכרוכה במאמץ פיזי מסוים היא "מלאכה", שכן:
- 4.10.1. יש לבחון כל שימוש לגופו ולסווגו בהתאם למאפייניו. מאפייני השימושים הנ"ל אינם הולמים את מאפייני השימוש של "בתי מלאכה". למשל, מורה אינו חשוף למטרדים וסכנת פציעות, ופרנסתו לא נובעת מעבודת כפיים; אדריכל אינו חשוף למטרדים, ועיקר פרנסתו אינו בהפקת שרטוטים (מכוני הדפסות למשל אכן זוכים לסיווג "בתי מלאכה").
- 4.10.2. על מנת לסווג שימוש כ"בית מלאכה" דרוש מתאם בין מרבית מאפייני אותו שימוש למאפייני השימוש של "בתי מלאכה", ולכן אין די בטענה כי מורה עומד על רגליו כדי לסווג את הכיתה כ"בית מלאכה".
- 4.10.3. אחד או יותר משימושים אלה מסווג בסיווג שאינו "שירותים" או "בית מלאכה".
- 4.10.4. אף אם מאפייני אחד או יותר משימושים אלה הולם מאפייני בית מלאכה, הרי שהדבר עשוי להעיד על סיווג שגוי, ואין בכך כדי לרפא את הסיווג השגוי בענייננו.

4.11. הנכס הולם את היסוד הסוציאלי של הקלה עם בעלי מלאכה בעלי פוטנציאל רווח נמוך, הואיל ומבוצעות בו מלאכות כפיים מפרכות, אשר אין בהן אלא פרנסה צנועה.

4.12. לא ניתן ללמוד מתכלית החקיקה שתיקון בגדים, המסווג כמלאכה, עולה בחשיבותו על ניקיונם. לניקיונם של פריטי טקסטיל יש חשיבות רבה בשמירה על בריאות הפרט והציבור.

## 5. תמצית טיעוני המשיב

5.1. מביקורת אשר נערכה בנכס עולה, כי מדובר בנכס שעיקר פעילותו הינה נתינת שירותי כביסה ושירותים נלווים, ומכאן שמדובר בנכס שמאפייניו הם כאלו המתאימים יותר לכיוון של שירותים.

5.2. מאפייני השימוש בנכס אותם מנה העורר, לא נקבעו בפסיקה כקריטריונים להגדרה כמלאכה. מדובר ב"קריטריונים" פרי יצירתו של העורר, שאין להם זכר בפסיקה, וחלקם מהווים לכל היותר פרשנות יצירתית למבחנים שבפסיקה.

5.3. הנכס אינו עומד במבחני הפסיקה לצורך קביעת סיווג מלאכה ו/או תעשייה, והם יצירת יש מאין, ייצור לשימוש המוני, שטחים גדולים, מרכז פעילות ייצורית, מספר עובדים גדול, השבחה כלכלית של מוצר, מתח רווחים נמוך ופעולות "אומן".

5.4. פסק הדין בעניין אליהו זוהר תומך בעמדת המשיב. בפסק דין אליהו זוהר צוין באופן מפורש, כי מכבסה אינה בגדר מפעל תעשייתי.

5.5. משכך, קל וחומר כי במקרה הנדון כאשר מדובר במכבסה קטנה של כ-39 מ"ר אין אפשרות לסווגה בסיווג של "תעשייה".

5.6. אין מדובר במקרה דנן אף ב"בית מלאכה", אשר יש להקל עליו משיקולים סוציאליים.

5.7. אמנם בעניין אליהו זוהר נקבע סיווג של "בית מלאכה" למכבסה באותו עניין, אולם בית המשפט נימק את החלטתו בטעם שמדובר במכבסה גדולה, תעשייתית, וזאת בניגוד למכבסות קטנות ושכונתיות, אשר לדידו יש לסווג כשירותים. המכבסה בעניין זוהר היתה מכבסה תעשייתית בת 200 מ"ר, אליה קובצו "חומרי גלם" מאתרים רבים, ונעשתה בה עבודת כפיים בהיקפים משמעותיים, על ידי מספר ניכר של עובדים.

5.8. המכבסה בנכס הינה מכבסה שכונתית קטנה, בה נעשית עבודת כפיים בהיקפים קטנים, ובשטח העומד על 39 מ"ר בלבד, כאשר פעולות הגיהוץ והקיפול הינן נלוות ולא עיקריות לכיבוס ולניקוי היבש המתבצע במכונות.

5.9. החלטות וועדת הערר בעניין עמיר ערן (ערר 140004563) ובערר דוד זריהן (140010559), שעניינן מכבסות דוגמת המכבסה בנכס, תומכות בעמדת המשיב.

5.10. הנה כי כן, עמדתו של המשיב קיבלה חיזוק משמעותי בפסק הדין בעניין אליהו זוהר, אשר מצא לנכון להחריג באופן מפורש מכבסות מסוג המכבסה שמפעיל העורר, וקבע, כי בניגוד למצב של מכבסות תעשייתיות גדולות, המכבסות הקטנות אינן עונות לתנאים הנדרשים להכרה בהן כבית מלאכה.

## 6. דיון והכרעה

- 6.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, לרבות את פסקי הדין והחלטות אליהן הופנינו, ובשים לב לפסקי הדין שדנו בסוגיית סיווגה הנכון של מכבסה לצרכי ארנונה, ובמיוחד פסק הדין בעניין אליהו זוהר, הגענו לכלל דעה, כי פעילות העורר בנכס מתאימה יותר לסיווג "שירותים", ולפיכך הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.
- 6.2. על פי חוק ההסדרים ארנונה תוטל על נכס בהתאם לשטחו, לסוג הנכס ולשימוש שנעשה בו.
- 6.3. תקנות ההסדרים הגדירו (בתקנה 1) "בית מלאכה – לרבות מוסך"; ו"משרד, שירותים ומסחר-לרבות מיתקן חשמל, תחנת אוטובוס, מסעדה, בית קולנוע, תחנת דלק, חנות, רשת שיווק, דוכן, מרכול, בית מרקחת, סניף דואר וסוכנות דואר, שבהם ניתן שירות לציבור ולמעט בנק וחברת ביטוח".
- 6.4. צווי הארנונה של עיריית תל אביב לשנות המס הרלבנטיות לעררים דן קובעים, בסעיף 3.2, כי הארנונה הכללית לגבי בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר, תחושב לפי תעריפים אחידים, למעט שימושים/סיווגים שנקבע להם תעריף מיוחד כמפורט בסעיף 3.3.
- 6.5. אחד מהסיווגים המיוחדים הקבועים בסעיף 3.3 לצו הארנונה הינו "בתי מלאכה ומפעלי תעשייה", סיווג אשר לטענת העורר יש להחיל על הנכס.
- 6.6. בפסק הדין שניתן בעניין אליהו זוהר חידד בית המשפט העליון את ההבחנה בין נכס המשמש ל"תעשייה", לבין נכס המשמש ל"מלאכה", לבין נכס המשמש ל"שירותים", בקבעו כהאי לישנא:

"נכס המשמש ל"תעשייה", מאופיין, ככלל, בכך שמתקיימת בו פעילות ייצור (ייצור מוצר מחומר גלם), במבנה תעשייתי, באמצעות מכונות ופועלי ייצור. מפעל תעשייה מאופיין גם בכך שהוא עוסק בייצור המוני של מוצרים, ולא בייצור על פי הזמנה של לקוח קצה ספציפי.

לעומת זאת, הנכסים המשמשים לענפי ה"שירותים" הם נכסים שהפעילות בהם מאופיינת, ככלל, במתן שירות אישי בהתאם לצרכיו של לקוח קונקרטי, לרוב במבנה משרדים, ועל-ידי בעל מקצוע חופשי ("צווארון לבן"), כגון עורך-דין, רואה-חשבון, רופא, יועץ פיננסי וכדומה.

בתוך בין שתי הקבוצות הללו מצויה קטגוריית הנכסים המשמשים ל"מלאכה", אשר יש בה שילוב בין מאפייני תעשייה למאפייני שירותים. מחד גיסא, בתי מלאכה לסוגיהם מאופיינים במרכיב "שירותים" של מתן שירות מקצועי ללקוח קונקרטי, המגיע לבית המלאכה לקבלת שירות מקצועי. מאידך גיסא, השירות שניתן בבית מלאכה הוא בעל מאפיין "תעשייתי", במובן של עבודת כפיים המתבצעת באמצעות פועלים ועובדי כפיים מקצועיים ("צווארון כחול"), ולא על ידי פקידים ובעלי מקצועות חופשיים ("צווארון לבן"). כמובן שבעידן המודרני אין מדובר עוד בכוכים חשוכים מוארים בעששיות, אלא בבתי מלאכה המשלבים לצד עבודת כפיים גם עבודה עם מיכון מקצועי מתאים. מאפיינים אלה תואמים לחלוטין את האופי של

פעילויות הנחשבות כמלאכה קלאסית, דוגמת אלה הנזכרים בהגדרה המילונית של "בית מלאכה" (נגריה, מסגריה וסנדלריה), וכן סוגים נוספים של בתי מלאכה שהשירות שניתן בהם ללקוחות הוא שירות אישי המאופיין בעבודת כפיים מקצועית.

פעילות המקיימת שני מאפיינים אלה ראויה להיות מסווגת לצרכי ארנונה בסיווג של "מלאכה" או "בית מלאכה".

6.7. בבחינת המבחנים הללו קבע בית המשפט העליון בעניין אליהו זוהר, שדן בסיווג מכבסות לצרכי ארנונה, כי מכבסות מרכזיות, המעניקות שירות המאופיין בעבודת כפיים של עובדי המכבסה, הדורשת מומחיות ומיומנות מקצועית, המבוצעת בחלקה באופן ידני ובחלקה באמצעות מכונות, במבנה בעל אופי תעשייתי ולא במשרד (בשונה מנותני שירותים, כגון עורכי דין, רואי חשבון, רופאים, יועצים פיננסיים, סוכני ביטוח וכד'), הינן בגדר "מלאכה".

6.8. כך, קבע בית המשפט העליון בעניין אליהו זוהר, כי לשירות המכבסה המרכזית נלווים מאפיינים של מיכון ועבודת כפיים מקצועית, אשר הצטברותם מגדירה את המכבסה כמלאכה ומבחינה אותה מעסקי שירותים.

6.9. עוד קבע בית המשפט העליון, כי האמור בעניין אליהו זוהר מתייחס "למכבסות מרכזיות דוגמת מכבסת המערער, ואינם יפים למכבסות שכונתיות המעמידות שירות של מכבסות אוטומטיות, או עסקים המעמידים שירות של משלוח פריטים המתקבלים אצלם לטיפול במכבסה מרכזית. במכבסות כאלה לא מתקיים המאפיין של עבודת כפיים, ובוודאי לא עבודת כפיים של בעל מקצוע, שכן המלאכה מתבצעת על-ידי הלקוח עצמו (במכבסות האוטומטיות), או על-ידי מכבסה אחרת (בדוגמת התיווך והמשלוח למכבסה המרכזית), או שמרכיב עבודת הכפיים הוא שולי (במכבסות שכונתיות המבצעות רק פעילות בסיסית של כביסה וגיהוץ)".

6.10. בענייננו, תיאור הפעילות המתבצעת בנכס, גודלו של הנכס (39 מ"ר), מספר המכונות המצומצם (ר' ממצאי הביקורת שנערכה מטעם המשיב, לפיה נראו בנכס 3 מכונות כביסה, 2 מייבשי כביסה, מתלים ובהם בגדים בקולבים, שקיות נילון ובהם בגדים, שולחן גיהוץ עם מגהץ קיטור ושולחן עם קופה רושמת ומכשיר ויזה, וילונות על מתלים, חומרי כביסה), מצביע על כך לא מדובר במכבסה מרכזית דוגמת המכבסה שעניינה נדון בעניין אליהו זוהר, העולה כדי בית מלאכה, אלא כי מדובר במכבסה שכונתית, וכי הפעילות המתבצעת בנכס הינה פעילות בסיסית של כביסה וגיהוץ, לגביה נקבע בעניין אליהו זוהר, כי היא כוללת מרכיב עבודת כפיים שולי.

6.11. לאור האמור לעיל, אנו קובעים, כי לא ניתן להגמיש את הסיווג "בית מלאכה" כך שיכלול בגדרו גם את הנכס.

6.12. למען שלמות התמונה יצוין, כי בניגוד לטענת העורר, אין עסקינן בסיווג שירי.

לאחר פסק הדין בבר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ (פורסם בנבו), אשר קבע, כי יש לסווג מספרה כ"בית מלאכה", וכי יש להעדיף הגדרה ספציפית על פני הגדרה שירית, תוקן צו הארנונה של עיריית תל אביב, באישור שר הפנים ושר האוצר, באופן שלהגדרת הסיווג בסעיף 3.2 שכותרתו "בנינים שאינם משמשים למגורים" התווספה התיבה "לרבות משרדים, שירותים ומסחר".

הערר דנן מתייחס לשנות המס המאוחרות לתיקון סעיף 2.3 לצו הארנונה, לפיכך, אין עסקינן בסיווג שיורי, אלא בסיווג ספציפי של משרדים, שירותים ומסחר.

6.13. אשר על כן, ולאור האמור לעיל, אנו דוחים את הערר.

7. בנסיבות העניין, לא מצאנו לנכון לחייב את העורר בהוצאות בקשתו זו שנדחתה.

8. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.

9. 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.

10. ניתן בהעדר הצדדים ביום 28/5/2018.



חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח



יו"ר: שלום ארליך, עו"ד

4961\105ע

ערר 140016862

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

דרור סארוגטי ת.ז. 023717382

העורר:

- נ ג ד -

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

המשיב:

## החלטה

1. עניינו של ערר זה הינם הנכסים המפורטים להלן, אשר כינויים בערר זה יהיה כמפורט להלן:

1.1. נכס 1 – שמספרו בעירייה – 2000274726.

1.2. נכס 2 א'.

1.3. נכס 2 ב' – שמספרו בעירייה - 2000274731.

1.4. נכס 3 – שמספרו בעירייה – 2000274676.

1.5. נכס 4 – שמספרו בעירייה – 2000405519.

1.6. נכס 5 – שמספרו בעירייה 200274691.

## 2. תמצית טיעוני העוררת

2.1. בשנת 2014 התנהל ערר מס' 140010846 ביחס לנכסים 1-4 מושא ערר זה, אשר בסופו הגיע המשיב עם העורר להסכם פשרה, שעמד בתוקפו עד ליום 31.12.2015.

2.2. בשנת 2016 חויבו הנכסים באופן שרירותי, שלא על פי סיווגם בפועל.

2.3. במהלך שנת 2016 נפטר אביו של העורר. לכן ועקב נסיבותיו האישיות, לא יכול היה לפעול בעניין שינוי הסיווגים בשנת 2016.

2.4. בנכסים 1-4 לא חל שום שינוי מאז חתימת הסכם הפשרה. למעשה, השינוי היחיד שבוצע הוא תוספת של נכס 5 בשטח של 39.30 מ"ר המשמש כנגרייה ולאחסון חומרי הנגרייה, לייצור מנורות וליטוש רהיטים.

2.5. על אף אופיים המובהק של נכסים 2א' ו- 5 כנגרייה, נכס 3 כאולפן הקלטות ונכסים 1, 2ב' ו- 4 כמחסנים - סווגו הנכסים באופן שרירותי כ"בניינים שאין משמשים למגורים".

2.6. העורר ובת זוגו עושים בנכסים את אותו שימוש במשך שנים רבות. הנכסים היו רשומים ע"ש בת זוגו של העורר וסווגו עפ"י תכליתם במשך תקופה ארוכה, עד לבקשתו של העורר לשנות את שם המחזיק על שמו.

2.7. הנכסים 2א' ו-5 משמשים לייצור רהיטים וחידוש רהיטים קיימים. בנכסים מצויות מכונות שונות המשמשות לעבודת הנגרות כגון מסור חשמלי, מלטשת חשמלית מקדחת עמוד ועוד. כמו כן מצויים בנכסים האמורים כלי עבודה כגון פטישים, מסורים מברגים וכו', וכן חומרי גלם ליצירת רהיטים כגון סוגים שונים של משטחי עץ. הציוד והחומרים הנ"ל נראו ותועדו ע"י פקח העירייה שביקר בנכס.

2.8. המושג "נגריה" הובא לא אחת כדוגמא מובהקת לעסק אשר יש לסווגו כבית מלאכה.

ראה לעניין זה:

עת"מ (ב"ש) 255/07 איזוטופ בע"מ נ' עיריית אשדוד [פורסם בנבו].

**"...נמצא שהמעבדה אינה מתאימה לסיווג מלאכה, כי לא מייצרים שם דבר, להבדיל**

**ממרפדיה מוסך או נגריה..."**

2.9. נכס 3 משמש כאולפן הקלטות. חלל האולפן משמש להקלטות חיות של הרכבים גדולים ותזמורות, ומצויים בו מיקרופונים, עזרי מחשור ומכשור אנלוגי ודיגיטלי להקלטות.

2.10. באולפן מבוצעות ונערכות יצירות מוזיקליות לכדי פס קול. נכס זה ראוי שיהיה מסווג על פי תכליתו – אולפן הקלטות, שכן הוא עונה במדויק על ההגדרה שבסעיף 3.3.30 לצו הארנונה של עיריית תל אביב, מכיוון שהוא משמש אולפן הקלטות בו מבוצעות ומוקלטות יצירות מוסיקליות ע"י אמנים שונים לכדי פס קול.

2.11. הנכסים 1, 2 ב' משמשים כמחסן שאינו משמש לשיווק והפצה, ולקוחות העסק אינם מבקרים בו. מדובר באחסנת טובין בלבד.

2.12. נכס 4 משמש את העורר ובת זוגו כמחסן אביזרים. העורר ובת זוגו הם מעצבי תפאורה ותיקים, והם משתמשים בנכס 4, לשם אחסון אביזרים וחלקי תפאורה המשמשים אותם לעבודתם.

2.13. נכסים 1, 2ב' ו-4 עומדים כולם בהגדרה "מחסנים" כפי שנקבעה בצו הארנונה של עיריית ת"א. הנכסים משמשים לאחסנה בלבד ולקוחות אינם מבקרים בהם.

2.14. חיוב השטחים שכוסו ביריעת ברזנט בכניסה לאולפן ההקלטות (נכס 3) ולמחסן אביזרים (נכס 4) תמוה ואינו ברור כלל וכלל. מדובר ביריעה שעומקה 1.80 מ' בלבד, אשר נועדה להגן על תכולת אולפן ההקלטות ומחסן האביזרים.

2.15. לחלופין, מדובר בשטחי קרקע שעיקר שימושם עם המבנה, כאמור בסעיף 3.3.20 לצו הארנונה, ולפיכך יש לחייבם עפ"י תעריף קרקע תפוסה.

2.16. נכס 2 מהווה "מתקן רב תכליתי" כפי שהוגדר בפסיקה, שכן הנגרייה והמחסנים משמשים למטרות שונות לחלוטין, ועל כן יש להפריד בין המחסנים לבין הנגרייה ולסווגם באופן שונה.

ראה לעניין זה:

ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים נ' עיריית ראשון לציון [פורסם בנבו].

2.17. המשיב עצמו פיצל את נכס 2 לשני חלקים (נכס 2 ונכס 4) תוך שהוא קובע להם סיווג זהה של "בניינים שאינם משמשים למגורים". אילו היה סבור המשיב כי החלקים בנכס 2 משמשים לאותה מטרה לא היה מפצל את הנכס.

### 3. תמצית טיעוני המשיב

3.1. העורר מבקש להסתמך על הסכם פשרה שתקפו פג, ואשר חלק מן ההסכמות בו כלל אינן רלוונטיות לעניינו (לדוגמא לעניין מתן פטור לנכס).

3.2. אין בכוחו של הסכם זה כדי לחייב את הצדדים לו והמשיב מוסמך ואף מחויב לחייב ולסווג את הנכסים בהתאם לשימוש הנעשה בהם בפועל.

3.3. העורר מנהל עסק של השכרת אביזרים וחלקי תפאורות, וכן השכרת חללים לצורך אחסון אביזרים, כאשר חלק מן האביזרים עוברים על ידו "שיפוץ" על מנת להתאימם לצרכי הלקוחות.

על כך העיד העורר בעדותו: "בהתייחס לתמונות המתעדות את הנכס שמסתיים בספרות 519, אני משיב שכל הציוד מוצע להשכרה. חלק החפצים שנמצאים בחדר הזה לאחר שמתבקשת השכרתם אנו מבצעים בהם שיפוץ"; "בהתייחס לתמונות המתעדות את הנכס שמסתיים בספרות 691, אם אני מופנה לתמונה שמסומנת 3, אני משיב שהשעונים שנראים בתמונה מיועדים להשכרה. כל החפצים עוברים לנגריה לשיפוץ וחוזרים להשכרה".

3.4. הנכסים מושא הערר אינם נלווים לנכס אחר בו מתנהל עסקו של העורר, אלא הם עצמם מהווים את עסקו של העורר. אין המדובר בעניינו במחסן "קלאסי" המשמש לאחסנה ארוכת טווח של טובין, אלא שהציוד המצוי בנכסים מושכר בחלקו ללקוחות העורר, ובסיום תקופת ההשכרה מוחזר אל הנכסים עד להשכרה הבאה.

3.5. המחוקק העירוני ביקש לייחד את התעריף המיוחד והזול רק לסוג המסוים מאוד של מחסנים – מחסנים "קלאסיים", שנועדו לאחסנה ממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, אינם ממוקמים ליזו, אינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק ואינם משמשים לצורך קבלת קהל. הנכסים שבענייננו אינם עונים להגדרה זו.

3.6. ס' 3.3.2 לצו קובע 4 תנאים אשר צריכים להתקיים במצטבר על מנת שנכס יוכר כמחסן, שהינם: (א) הנכס משמש לאחסנה בלבד; (ב) לקוחות אינם מבקרים בו; (ג) הנכס אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת או בקומה רצופה לו; (ד) הנכס אינו משמש לשיווק והפצה.

די באי התקיימותו של אחד התנאים, על מנת לשלול את הסיווג האמור. העורר לא הוכיח כי מתקיימים בעניינו התנאים לסיווג הנכס כמחסן.

3.7. באשר לתנאי הראשון - בנכסים נעשה שימוש מעורב, ולא ניתן להסיק כי השימוש היחיד הנעשה בהם הינו לצרכי אחסנה.

כך, בנכס 2 ב' נעשה גם שיפוץ של אביזרים באמצעות עבודת נגרות, ובנכס 1 קיימת עמדת איפור המשמשת את האולפן הסמוך, חדר אוכל וחדר צוות.

גם העובדה כי העורר משכיר שטחי אחסנה, שוללת את קיומו של התנאי, כי הנכס משמש לאחסנה בלבד.

3.8. ביחס לתנאי השני - עולה מדברי העורר כי לקוחותיו פוקדים את הנכסים ואף התשלום תמורת האביזרים נעשה לעיתים בנכס עצמו.

ניתן להבחין מן התמונות שצורפו לתצהיר המשיב, כי המשרד מצוי בשטחו של נכס 4. הפעילות הנעשית במשרד המצוי בנכס, כפי שעולה מעדות העורר עצמו, שוללת אף היא את סיווגו של הנכס כמחסן.

3.9. ביחס לתנאי השלישי - משעה שהוכח כי המחסן הא למעשה העסק עצמו, אף תנאי זה אינו מתקיים בענייננו.

3.10. ביחס לתנאי הרביעי - עולה מעדות העורר, כי הנכסים משמשים לשיווק והפצה של הציוד והאביזרים.

3.11. עולה מן האמור, כי לא מתקיים בענייננו ולו תנאי אחד מבין התנאים המנויים לעיל, לשם הכרה בנכסים כמחסנים, ולפיכך דין טענות העורר בעניין זה להידחות.

3.12. ביחס לנכס 2 ב', מדובר בנכס המשמש הן להשכרת אביזרים והן לשיפוץ האביזרים, כאשר אין הפרדה בין חלקי הנכס השונים, ומדובר בשטח אינטגרלי אחד. מסיבה זו אף אין כל הצדקה לפצל את הנכס לחשבונות שונים כבקשת העורר.

3.13. גם אם מתקיימת בנכס פעילות של נגרייה, הרי שזו אינה עומדת בפני עצמה אלא כרוכה בפעילות העסקית של העורר.

3.14. ממילא אין המדובר בבית מלאכה קלאסי המשרת תכלית סוציאלית שיש הצדקה לעודד אותה באמצעות הסיווג המוזל.

העורר לא הוכיח כי הוא מספק שירותי נגרות לתושבי הסביבה, ואף לא הוכיח כי הוא סובל ממתח רווחים נמוך.

ראו לעניין זה:

בר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ (פורסם בנבו).  
עע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים (פורסם בנבו).

3.15. העורר לא הניח בפני הועדה הנכבדה תשתית ראייתית לעניין היקף הפעילות של הנגרייה בביצוע עבודות שאינן כרוכות בעיסוקו של העורר בהשכרת האביזרים ושיפוצם.  
שיפוץ האביזרים כשלעצמו אינו מצדיק את סיווגו של הנכס כבית מלאכה.

עמ"נ 44487-08-14 חברת ט.א.א. תקשורת בע"מ נ' עיריית פתח תקווה (פורסם בנבו).

3.16. נכס 5 משמש לאחסנת ציוד רב, כגון אביזרי תאורה תלויים, תצוגת שעונים, קרטונים, שולחן וכו', המשמשים את העורר לצורך ניהול עסקו, ואינם משמשים כחומרי גלם של "בית המלאכה". לפיכך, דין טענות העורר אף בעניין זה להידחות.

3.17. העורר מבקש להחיל על נכס 3 סיווג אשר אינו תואם את השימוש הנעשה בו, זאת אף אליבא ד'עורר עצמו.

במעמד הביקורת מסר העורר לחוקר השומה, כי: "הנכס משמש כאלפן סאונד וצילום לפרסומות, דיבוב פרסומות ועוד..."

צילום פרסומות ודיבוב פרסומות חורגים מן השימוש המעוגן בהוראת ס' 3.3.30 לצו.

3.18. החפצים שנראו בנכס, כגון מצלמות, אקרנים, פסי תאורה, חצובות, מטבח מאובזר ופינת אוכל, מעידים כי בנכס נעשים שימושים שאינם עונים להגדרת אולפן הקלטות. מנגד לא נראו בנכס ציוד ואבזור המעידים, כי בנכס נעשה שימוש כאלפן הקלטות, כגון ציוד הקלטה, חדרי עריכה, חלל הרמטי וחלל בקרה וכיוצ"ב.

ראו לעניין זה:

עמ"נ (ת"א) 27754-5-11 מאיר אשל נ' ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית תל אביב-יפו (פורסם בנבו).

3.19. שטחי הכניסה המקורים בברזנט ונתמכים ע"י קונסטרוקציית ברזל, הינם שטחים המקורים בקירוי מקובע, קבוע ויציב, ומשכך נכללים בשטח יחידת הבניין, לפי ס' 1.3.1 לצו הארנונה.

3.20. אין כל הצדקה לאיחוד חלק מהנכסים, היות והם מופרדים פיזית זה מזה. נוכח השימוש המגוון הנעשה בנכסים, אין גם כל הצדקה מהותית לאחדם.

#### 4. דיון והכרעה

4.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.

4.2. נקדים ונבהיר, כי צודק המשיב בטענתו, כי משפג תוקפו של הסכם הפרשה, הוא מוסמך ואף מחויב לחייב ולסווג את הנכסים בהתאם לשימוש הנעשה בהם בפועל, גם אם סיווגם באופן שונה.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 44487-08-14 חברת טי.אס.סי.אס תקשורת בע"מ נ' עיריית פתח תקווה (פורסם בנבו):

"משמצא מנהל הארנונה כי הסיווג היה מוטעה והוא אינו מחויב בהתאם לדין, וכי קיים סיווג ספציפי החל על הנכס, הרי שהדרך הנכונה הייתה לתקן את הסיווג ולהתאים את חיובי הארנונה לשימוש הנכון שנעשה בנכס, כפי שנהג מנהל הארנונה".

4.3. גם לגוף העניין, אין לנו אלא לדחות את טענותיו של העורר.

4.4. אף לא אחד מהנכסים צריך להיות מסווג בסיווג מחסנים

4.4.1. סעיף 3.3.2 לצו הארנונה קובע כדלקמן:

"מחסני ערוכה, מחסני עצים, וכן מחסנים אחרים המשמשים לאחסנה בלבד ובתנאי שלקוחות אינם מבקרים בהם, אינם נמצאים בקומת העסק אותו הם משרתים, ואינם נמצאים בקומות רצופות לעסק, ולמעט מחסנים המשמשים לשיווק והפצה, יחויבו לפי התעריפים המפורטים להלן:...." (ההדגשות אינן במקור)

4.4.2. לשון הצו אינה גורסת כי כל מחסן מכל מין וסוג שהוא יסווג בסיווג "מחסנים" לצרכי ארנונה. נהפוך הוא. בתי המשפט קיבלו את עמדת המשיב, לפיה מחוקק המשנה בעיר תל-אביב ביקש לייחד את התעריף המיוחד והזול של "מחסנים", רק לסוג מסוים מאוד של מחסנים – מחסנים "קלאסיים", שנועדו לאחסנה ממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק, עובדיו ו/או לקוחותיו ואשר מטבע הדברים מתאפיינים בשטח גדול מימדים. זו גם הסיבה לכך שהתעריף שנקבע ל"מחסנים" הינו תעריף מוזל.

בעניין זה קבעה כב' השופטת אסתר קובו בעת"מ 1710/08 ד.ג.ש בודי פרטס בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח', (פורסם בנבו) כדלקמן:

"24. ניתן להיווכח, כי תכלית העמדה ביסוד חקיקת צו הארנונה, הינה לקבוע תעריף מופחת למחסנים "קלאסיים" אשר אינם משמשים באופן שוטף את העסק העיקרי, ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק ולקוחותיו, כלומר הכוונה הינה לכלול בתוך ההגדרה מחסנים המשמשים לצורך אחסנה בלבד, ואשר אינם ממוקמים בצמוד לעסק אותו הם משרתים, ואינם מהווים חלק אינטגרלי ממנו". (ההדגשות אינן במקור – הח"מ)

ראה לעניין זה גם:

עמ"נ 50496-07-10 חברת סבן ניסים מסחר בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו.

עמ"נ 21112-01-10 שלמה זבידה נכסים (1999) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו) (8.9.2011).

4.4.3. מהעדויות שהובאו בפנינו שוכנענו כי הנכסים מושא הערר אינם משמשים לאחסנה בלבד.

4.4.4. מקבלים אנו את טענתו של המשיב, כי הנכסים מושא הערר אינם נלווים לנכס אחר בו מתנהל עסקו של העורר, אלא הם עצמם מהווים את עסקו של העורר. הציוד המצוי בנכסים מושכר בחלקו ללקוחות העורר, ובסיום תקופת ההשכרה מוחזר אל הנכסים עד להשכרה הבאה, ברי אם כן, כי בנכס נעשה שימוש מעורב, ולא ניתן להסיק כי השימוש היחיד הנעשה בהם הינו לצרכי אחסנה.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 335/03 מרכז הגניזה – שירותי גניזה בע"מ נ' מנהלת הארנונה במועצה האזורית מעלה יוסף (פורסם בנבו):

"לא בכדי נקבע למחסנים שעור ארנונה נמוך למטר רבוע ביחס לעסקים אחרים. נקודת המוצא היא ששטחו של מחסן משמש שטח עזר לעסק, והוא נועד לאחסן סחורות. הארנונה לעסק נקבעת על פי מיקומו ועל פי מהותו, ואילו הארנונה למחסן נקבעת רק על פי שטחו, בשיעור מופחת אחיד לגבי כל סוגי העסקים. כאשר, כמו בענייננו המחסן הוא העסק, אין הצדקה להעניק לעסק זה הקלה גורפת בארנונה רק משום שכל העסק מתנהל במחסן שבו נותנת המערערת שירותי גניזה ואחסנה".

עת"מ (נצרת) 1064/05 תנועת העסק ושות' נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה :

"...נכס מאחסן בתוכו סחורה שלא לשם אחסון ככזה אלא במעין "עמדת המתנה" לממכר בכל זמן נתון, הגם שנועדה לממכר סיטונאי, אין לסווג וכמחסן אלא כ"עסק" לכל דבר ועניין..."

עמ"נ (נצרת) 107/02 הריבוע הכחול נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה, תק- מח (2003) : 7181 (2)

"..... אין המדובר באחסון סחורה לשם אחסון אלא רק החזקת סחורה במעין "עמדת המתנה", כשהיא זמינה בכל זמן לשמש כסחורה בעסק עצמו, זו סחורה המיועדת לממכר בלי זמן נתון ואין מדובר בסחורה המיועדת לאחסון.....".

עת"מ (נצרת) 1064/05 תנובת העמק ושות' נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה, תק- מח (2005), 8923 :

"מכלל האמור, הגעתי למסקנה אליה הגעתי גם בעמ"נ (נצרת) 107/02 ריבוע כחול נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה, תק- מח (2003) 7181, כי נכס המאחסן בתוכו סחורה שלא לשם אחסון ככזה אלא במעין "עמדת המתנה" לממכר בכל זמן נתון, הגם שנועדה לממכר סיטונאי, אין לסווגו כמחסן אלא כ"עסק" לכל דבר ועניין, וזאת הגם שכאן, בניגוד לעמ"נ 107/02 הנ"ל מיקום הימצאו של המחסן שונה (אין מדובר בענייננו כאן במחסן הצמוד לרשת שיווק). משהגעתי למסקנה כאמור, (גם כאשר ראוי, עדיף ונכון היה לפרט בצווי הארנונה הגדרות כהלכתן ומוטב שהמשיבה אכן תנהג כך) אין לומר כי החלטת הרשות בסיווג הנכס נגועה בחוסר סבירות קיצוני, המצדיקה התערבות של בית המשפט".

עמ"נ (חיפה) 304/03 המשביר לצרכן ישראל בע"מ (בהקפאת הליכים) נ' עיריית כרמיאל תק- מח (2006) 2549 (1) :

"שטחי המחסנים של המערערת אינם נכסים עצמאיים ואוטונומיים, שתכליתם אחסון, ובהם מוחזקת סחורה לתקופת אחסון ארוכה, אלא הם קיימים כחלק ממכלול עסקי המורכב משטחי מכירה ושטחי אחסון".

4.4.5. זאת ועוד, בנכס 2 ב' נעשה גם שיפוץ של אביזרים באמצעות עבודת נגרות, ובנכס 1 קיימת עמדת איפור המשמשת את האולפן הסמוך, חדר אוכל וחדר צוות.

4.4.6. גם העובדה כי העורר משכיר שטחי אחסנה, שוללת את קיומו של התנאי, כי הנכס משמש לאחסנה בלבד.

4.4.7. גם התנאי ש"לקוחות אינם מבקרים בהם" לא עומדת העוררת. שכן, כעולה מדברי העורר לקוחותיו פוקדים את הנכסים, ואף התשלום תמורת האביזרים נעשה לעיתים בנכס עצמו.

#### 4.5. אין לסווג את ה"נגרייה" כבית מלאכה

4.5.1. מקבלים אנו את עמדת המשיב כי פעילות הנגרות המתבצעת על ידי העורר אינה מצדיקה את סיווג הנכס כבית מלאכה.

- 4.5.2. מדובר בנכס המשמש הן להשכרת אביזרים והן לשיפוץ האביזרים, כאשר אין הפרדה בין חלקי הנכס השונים, ומדובר בשטח אינטגרלי אחד.
- 4.5.3. העורר לא הניח בפני הועדה הנכבדה תשתית ראייתית לעניין היקף הפעילות של הנגרייה בביצוע עבודות שאינן כרוכות בעיסוקו של העורר בהשכרת האביזרים, ומהראיות שהוצגו בפנינו, עולה, כי, הפעילות בנגריה אינה אלא לצרכים עצמיים, קרי, חלק בלתי נפרד מפעילות השכרת האביזרים, ולא נועדה אלא לצורך זה.
- 4.5.4. לא מצאנו כל הצדקה לפצל את הנכס לחשבונות שונים כבקשת העורר.
- 4.5.5. הלכה פסוקה היא כי יש לסווג נכס בהתאם לשימוש שנעשה בו. מקום בו מדובר במתקן "רב תכליתי" בעל שימושים מגוונים אשר ניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד. מקום בו מדובר במתקן רב תכליתי בו משולבות הפעילויות השונות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצלן לצורך הסיווג.
- 4.5.6. על פי ההלכה הפסוקה, שאלת אופיו של מתקן זה או אחר נבחנת בשים לב לזיקה הקיימת בין תכליתה של יחידה אחת לתכליתה של היחידה הסמוכה, ובשים לב לשאלה אם השימוש בחלק ספציפי הכרחי למהות הארגון בנכס ולמימוש תכליתו.
- 4.5.7. עוד קובעת ההלכה הפסוקה, כי אין לפצל נכס המקיים מהות אחת, לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימוש.
- ראה לעניין זה:

ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון, [פורסם בנבו], (9.2.2003):

"השאלה היא, אם כן, מתי נאמר כי ביחידות שטח סמוכות נעשה שימוש שונה בכל אחת מהן, המצדיק סיווג נפרד, ומתי נאמר שגם אם בכל אחת מיחידות אלה מתרחשת אמנם פעילות שונה, משולבות פעילויות אלה זו בזו ותכליתן אחת ועל כן אין מקום לפצלן לצורך הסיווג. לעניין זה הוצעו מספר מבחנים. מבחן אחד הוא, בחינת קיומה של זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. אם קיימת זיקה כזו, נראה ב'מתקן הרב-תכליתי' נכס אחד ואילו בהעדר זיקה כזו, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד... מבחן אחר הוא, האם השימוש בחלק ספציפי, הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו...".

וראה גם:

בר"מ 9205/05 מנהל הארנונה נ' היפר שוק 1991 בע"מ, תק-על 2006(4) 1520:

"בפסיקתנו נקבע בעבר הכלל כי במתקן רב תכליתי, שניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה סיווג הנכס לצרכי ארנונה לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (ראו, בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, פ"ד מו(1) 793, 816). בפסיקה מאוחרת יותר אימץ בית משפט זה את המבחנים

שנקבעו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים להכרעה בשאלה מתי תסווגנה יחידות שטח סמוכות תחת סיווגים נפרדים ומתי תסווגנה תחת סיווג אחד, על אף שבכל יחידת שטח מתנהלת פעילות אחרת. לעניין זה אומצו שני מבחנים, שאינם מהווים רשימה סגורה. המבחן האחד הוא בחינת קיומה של זיקה בין היחידות השונות, שאם היא קיימת אז יש לראות במתקן הרב התכליתי נכס אחד לצרכי סיווג הארנונה. המבחן האחר שאומץ הוא האם השימוש בחלק ספציפי של הנכס הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו".

כן ראה:

ברמ 8099/09 ונדום אופנה בע"מ נ' עיריית תל אביב-מנהל הארנונה, דינים עליון 2009 (101) 1284:

"הלכה פסוקה היא כי יש לסווג נכס בהתאם לשימוש שנעשה בו. מקום בו מדובר במתקן "רב תכליתי" בעל שימושים מגוונים אשר ניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (בר"ם 5557/06 מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית אילת [פורסם בנבו], 2.1.2007); בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא פ"ד מו (1) 793, 816 (1992)). אולם, מקום בו מדובר במתקן רב תכליתי בו משולבות הפעילויות השונות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצלן לצורך הסיווג (וראו: בר"ם 8242/08 מפעלי נייר אמריקאיים ישראלים בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עיריית חדרה [פורסם בנבו], 22.7.2009); בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו (1) 793 (1992). שאלת אופיו של מתקן זה או אחר נבחנת בשים לב לזיקה הקיימת בין תכליתה של יחידה אחת לתכליתה של היחידה הסמוכה; ובשים לב לשאלה אם השימוש בחלק ספציפי הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו..."

וראה גם:

בר"מ 5557/06 מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה, תק-על 2007 (1) 31.

4.5.8. בעמ"נ 233/06 תכפ סוכנויות 1993 בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א [פורסם בנבו], 6.5.2007 שם בית המשפט את הדגש על גודל הנכס, וקבע כי לשם פיצול נכס לצורכי החיוב בארנונה על הנכס להיות "רחב מימדים". עוד נקבע כי אין לפצל נכס שהינו נכס הומוגני בעיקרו, המקיים מהות אחת, ואשר פיצולו לצרכי סיווג ארנונה הינו מלאכותי בעליל:

"כאמור לעיל - גודלו הכולל של הנכס נשוא ערעור זה הוא 292 מ"ר, בלבד. אין ספק בעיני כי לא לכך ביוונה הפסיקה בדרישה כי לשם פיצול הנכס עליו להיות "רחב מימדים"..."

....

לגישתי - וגם זאת עולה מהפסיקה - הדרישה של היות הנכס "רב תכליתי" ו"בעל שימושים מגוונים" מצריך שונות תפקודית ותוכנית של השימושים. בענייננו הנכס נשוא הדיון הוא "נכס הומוגני בעיקרו", "המקיים מהות אחת", שפיצולו לצרכי סיווג ארנונה הינו מלאכותי בעליל. שכן, אפילו אם אין כל אחת משתי התכליות "הכרחית" לרעותה - הרי שקיימת ביניהן "זיקה" מובהקת, והן "משולבות" זו בזו ומשלימות זו את זו במתן השירותים העסקיים של המערערת."

4.5.9. יישומו של הכלל בענייננו מוביל למסקנה, כי לא ניתן לפצל את הנכס לשתי תכליותיו, וזאת הן לאור שטחו הכולל של הנכס, והן לאור העובדה שקיומה של הנגרייה הינו הכרחי למהות פעילות ההשכרה של העורר, וקיימת זיקה ישירה בין שתי היחידות.

4.5.10. יישומו של הכלל לענייננו, מוביל גם למסקנה כי קיומה של הנגרייה הכרחי למהות עסקו של העורר, הוא המאפשר את השכרת הציוד והאביזרים, כי השטח המשמש לנגרייה הינו נלווה וטפל לשטח העיקרי, המשמש להשכרת ציוד ואביזרים, וכי שטח הנכס כולו משמש לצורך מטרה אחת כחלק מיחידה כלכלית אחת.

4.5.11. אשר על כן, ומהטעמים שלעיל, אין לנו אלא לדחות את הערר בעניין זה.

#### 4.6. אין לסווג איזה מהנכסים כאולפן הקלטות.

4.6.1. סעיף 3.3.30 לצו הארנונה כולל סיווג של 'אולפן הקלטות', אשר נוסף לצו הארנונה של עיריית תל אביב בשנת 2014, על מנת להוזיל במעט את הארנונה החלה על אולפני הקלטות, הגם שלא הוכרו כימלאכה ותעשייה.

4.6.2. אולפן הקלטות מוגדר בסעיף 3.3.30 כ"מקום בו מבוצע מעובד ומתועד (מוקלט) תחת קורת גג אחת, קול מוסיקלי בלבד (שירה ונגינה) בנוכחות של אמן במקום לכדי פורמט דיגיטלי או אנלוגי שלא ביחד עם שימושים אחרים והוא מהווה עסק כשלעצמו".

4.6.3. הצהרת העורר בפני חוקר השומה במעמד הביקורת, כי: "הנכס משמש כאולפן סאונד וצילום לפרסומות, דיבוב פרסומות ועוד...", והחפצים שנראו בנכס, כגון מצלמות, אקרנים, פסי תאורה, חצובות, מטבח מאובזר ופינת אוכל, מעידים כי בנכס נעשים שימושים שאינם עונים להגדרת אולפן הקלטות, ואשר על כן, אינם מאפשרים את החלת סעיף 3.3.30 לצו על הנכס.

#### 4.7. חיוב השטח המקורה

4.7.1. העורר תולה יהבו בעניין זה בטענה, שעסקינן בקרוי מברזנט שעומקו 1.8 מ' בלבד.

4.7.2. דא עקא, שעל פי הפסיקה קירוי הוא קירוי - יהיה מקורו אשר יהיה, וממילא אין השטח מתויב, אלא על פי השטח המקורה בלבד, ואם עסקינן ב 1.80 מ', אזי זהו השטח המתויב.

ראה לעניין זה :

עמ"נ 28710-10-11 דלק חברת הדלק של הישראלית בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו)

4.7.3. מדובר בשטחים המקורים בקירווי מקובע, קבוע ויציב, ומשכך נכללים בשטח יחידת הבניין, לפי סי' 1.3.1 לצו, לפיו:

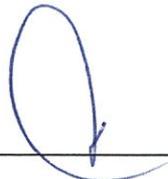
"בשטח הבניין נכלל כל השטח שבתוך יחידת הבניין לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות סככות ובריכות שחייה".

5. אשר על כן אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

6. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.

7. 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.

8. ניתן בהעדר הצדדים ביום 28/5/2018.

  
 חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
 יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

51211105w

עררים 140017292,140018306,140015447

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

העוררת:

טלקאר חברה בע"מ

- נ ג ד -

המשיב:

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

## החלטה

1. עניינו של ערר זה הינם שטחים בבניין שבבעלות העוררת, המצוי ברחוב המסגר 32 בתל אביב, הרשומים בפנקסי העירייה כנכס מס' 2000393111, ומחוייבים בחן 10598504 ובחן 10598503 (להלן: "הנכס").

### 2. תמצית טיעוני העוררת

2.1. עד סוף שנת 2015 החזיקה העוררת בכל שטחי המבנה שברחוב המסגר 32 וחויבה בגינו בארנונה.

2.2. החל מתחילת שנת 2016 השכירה העוררת את השטחים המצויים בקומות 3-5 וכן שטחי חניה המצויים בקומות 1 ו-2; ולאור זאת העוררת מחזיקה בפחות מ-80% מכלל השטחים המצויים במבנה.

2.3. בנכס אין וועד בית או חברה ניהול המחזיקים בשטחים המשותפים.

2.4. על אף האמור, העוררת מחויבת בארנונה בגין השטחים המשותפים המשרתים את כל דיירי הבניין הכוללים:

2.4.1. 165.27 מ"ר המצויים בקומות שטחי החניון התת קרקעיים, שחויבו בסיווג "עסקים", והמשמשים כחדרי שירות, הכוללים שירותים משותפים, חדרי ניקיון, חדרי מכוונות וכ"י.

2.4.2. 570.87 מ"ר המצויים בקומת הגג ובקומות המרתף, המשמשים כחדרי מכוונות ומנועי המזגנים של כל הבניין, שחויבו בסיווג "מלאכה".

2.5. חדרי המכוונות מצויים בגג ובמרתף וכן חדרי השירות המצויים במרתף, הם שטח משותף, הפטור מארנונה.

2.6. היות ובבניין מצויים מספר מחזיקים ואין נישום המחזיק ביותר מ-80% משטחי הבניין, אין לחייב בבניין זה בגין שטחים משותפים.

- 2.7. בפס"ד שנתן בעמ"נ 11515-0116 עיריית תל אביב יפו נגד אס.אל.פי. מוצרי מעבדות בע"מ (להלן: "פס"ד אס.אל.פי.") נקבע, כי שטח המשותף המשמש את כלל דיירי הבניין כחדר מדרגות וחדר אשפה פטור מארנונה בהתאם להוראות סעיף 1.3.1 לצו הארנונה של העירייה.
- 2.8. בענייננו אין כל הבדל בין חדרי השירות וחדרי המכונות המשותפים, ובין חדרי האשפה וחדרי המדרגות, אותן פטר מארנונה בית המשפט בפס"ד אס.אל.פי.
- 2.9. בהחלטות שבערר פי שבע טכנולוגיה בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב ובערר קרנית קרן לפיצוי נפגעי תאונות נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נקבע, כי אין לחייב בארנונה שירותים, חדרי מדרגות, חדרי מעליות, מטבחון וחדרי שירות אחרים.
- 2.10. משהמשיב לא ערער על החלטות אלה, יש לקבוע שמדובר בשטחים משותפים, אשר דינם לא להיות מחויב בארנונה.
- 2.11. בכדי שנישום יחויב בארנונה בגין שטח מסוים הוא צריך להחזיק בו. בהטלת החיוב על שטח זה התעלם המשיב לחלוטין מהעובדה, כי העוררת אינה המחזיקה בשטחים המשותפים, ואינה בעלת הזיקה הקרובה ביותר אליהם, וכי שטחים אלו משרתים את כל דיירי הבניין.
- 2.12. מבדיקת הראיות שהגיש המשיב לוועדת הערר עולה, כי המשיב כלל לא בדק את טענות העוררת המתייחסות לשטחים המשותפים, אלא הסתמך על דו"ח ביקורת מיום 14.4.2015 (שנה לפני הגשת ההשגה), אשר בו נבדקו שטחי החניון בלבד.
- 2.13. דו"ח הביקורת משנת 2015 שהגיש המשיב, אינו רלוונטי לעניין השטחים המשותפים, הואיל ובשנת 2015 החזיקה העוררת בכל שטחי הבניין, ורק לאחר שהשכירה למעלה ממחצית השטחים בבניין בתחילת 2016, הוגדרו לראשונה חדרי המכונות, מנועי המזגנים בקומת הגג, וחלקים מהשטחים בקומת המרתף כ"שטחים משותפים", הואיל והחלו לשמש את כל דיירי הבניין.
- 2.14. הגשת ההשגה, בעקבות השינויים שחלו בנכס, חייבה את המשיב לבדוק את טענת העוררת כדבעי, מבלי להעביר את הנטל על כתפיה של העוררת, ובוודאי שאין להסתמך על דו"ח ביקורת מתקופה שאינה רלוונטית להשגה, שאם לא כן, אין כל משמעות לזכות הנישום להגשת ההשגה.
- 2.15. גם אם יש ספק לגבי פרשנות המונח "בניין" בצו הארנונה של העירייה, הרי שעדיין תיטה הכף לפרשנות העוררת נוכח ההלכה בדיני המיסים, לפיה כאשר תכליתו של דבר חקיקה אינה ברורה יש לפרשה באופן המקל עם הנישום.
- לפיכך, וככל שיש מחלוקת לגבי חיובם של השטחים המשותפים, הרי שיש להעדיף את פרשנות העוררת.

### 3. תמצית טיעוני המשיב

#### 3.1. דחייה על הסף – איחור בהגשת ההשגה

- 3.1.1. ביום 12.1.16, בעקבות השכרת חלק משטחים בבניין ע"י העוררת, נשלחה לעוררת הודעת שומה עליה ניתנה לה הזכות להגיש השגה כדין.

- 3.1.2. העוררת פנתה למשיב לראשונה במכתב מיום 5.5.16 המתיימר להיות "השגה".
- 3.1.3. לא ניתן לראות בפנייה זו שהוגשה באיחור ניכר, זמן רב לאחר המועד הקובע בדין לצורך הגשת השגה, משום "השגה".
- 3.1.4. המשיב תבעיר לעוררת שפנייתה אינה בגדר השגה כדין, אך זו בחרה שלא להתייחס לעניין זה באופן ענייני בין במסגרת תצהיריה ובין במסגרת סיכומיה; וכלל לא טרחה להבהיר את המועד בו קיבלה את דרישת התשלום.
- 3.1.5. הערר דנא למעשה אינו "ערר" על תשובת מנהלת הארנונה, על אף כותרתו של המסמך, שכן לא ניתן להגיש ערר מקום בו לא הוגשה השגה כדין, ולכן יש לדחות את ה"ערר" דנא על הסף.

### 3.2. דחייה על הסף – הרחבת חזית

- 3.2.1. בפניית העוררת מיום 5.5.16 ביקשה העוררת להפחית מחיוביה, את השטחים הטכניים בבניין המחויבים תחת ח-ן 10598504.
- 3.2.2. במסגרת התצהיר והסיכומים שהוגשו מטעמה של העוררת, הוסיפה העוררת טענה חדשה, לפיה יש להפחית מחיוביה שטח של 165.27 מ"ר, המהווים שטחים משותפים לכל דיירי הבניין, וכוללים חדרי שירות, מחסנים וחדר האחראי לתחזוקת הבניין מטעם הדיירים המחזיקים בבניין.
- 3.2.3. טענות אלו לא הועלו ע"י העוררת במסגרת השגתה והערר שהוגשו, ומשכך, יש לדחות על הסף את טענות העוררת בעניין זה, המהוות הרחבת חזית אסורה.
- 3.2.4. זאת ועוד, תשריט השטחים המשותפים, צורף כנספת א' לסיכומי העוררת, וכלל לא היווה חלק מהראיות שהוגשו לוועדת הערר הנכבדה, ולפיכך אין ליתן לו כל משקל בנסיבות הערר דנא, ובפרט כשעולה ממנו כי הוא מיום 2.4.12.

### 3.3. חיוב העוררת בשטחים הטכניים נעשה כדין

- 3.3.1. העוררת מצטטת לעניין זה בסיכומיה באופן חלקי ובחוסר תום לב של ממש את האמור בסעיף 1.3.1 ח' לצו הארנונה, תוך שהיא משמיטה הימנו את סיפת הסעיף, לפיה:  
"שטחים המשמשים למערכות אנרגיה, מיזוג אויר וכיוצא בזה והמוחזקים באחריות חברת ניהול או ועד הבית – יחויבו במלואם".
- 3.3.2. השטחים עליהם מלינה העוררת מהווים שטחים טכניים, שהינם ברי חיוב בהתאם לסיפא של סעיף 1.3.1 ח' לצו הארנונה, הקובע באופן ספציפי ומפורש כי מדובר בשטחים שאינם פטורים ויחויבו במלואם, זאת להבדיל משטחים משותפים אחרים העונים לתנאים הקבועים ברישא של הסעיף.
- 3.3.3. העוררת מבקשת לתמוך טענותיה בפס"ד אס.אל.פי., אך הדברים אינם דומים כלל למקרה שלפנינו. בפס"ד אס.אל.פי. דובר על חיוב של גרם מדרגות, אשר לקביעת בית המשפט כלול בגדר הנכסים המצוינים ברישא של סעיף 1.3.1 ח' לצו הארנונה, כאשר בעניינו המדובר בשטחים טכניים, החוסים תחת הסיפא של הסעיף.

- 3.3.4 מבדיקה שנערכה ע"י המשיב ומהמידע שנמסר ע"י העוררת, עולה כי שטח הנכס מושא המחלוקת בו מצויים מתקנים טכניים כגון: מנועי מזגנים, חדרי מכונות וכד' המשמשים את העוררת ואת שוכריה בבניין, נמצא בשליטתה ובחזקתה הבלעדית של העוררת, והעוררת אחראית על תחזוקתם, ניהולם ותפעולם של השטחים.
- 3.3.5 אין בהשכרת חלק מהשטחים בבניין ע"י העוררת בכדי להשפיע על חבותה בגין השטחים הטכניים בבניין, בהיותה הגורם המחזיק, בעל השליטה, והאחראי על תחזוקתם ותפעולם של השטחים אלו. משכך, ולנוכח העובדה שהשגתה של העוררת הוגשה באיחור והתייחסה אך ורק לשטחים הטכניים, הרי מבלי לגרוע מטענת המשיב, כי נטל ההוכחה מוטל על העוררת, ממילא לא היה צורך בעריכת ביקורת בנכס לצורך בחינת נושא זה.
- 3.3.6 מבלי לגרוע מטענת המשיב, כי טענות העוררת כי אין לחייבה בגין שטחי שירות כדוגמת חדר תקשורת, חדר ניקיון וכד', הינן בבחינת הרחבת חזית, הרי מדובר בטענות לאקונויות וכלליות. לא ברור מהו גודל השטח הנטען, מהו מיקומו, מה השימוש שנעשה בו, ומי הגורם המחזיק בו, וכבר משום כך יש לדחות טענות אלו.
- 3.3.7 טענה זו אף סותרת את האמור בתצהירו של מר דה טולדו, שטען כי "שטחים אילו הינם שטחים משותפים לכל דיירי הבניין וכוללים חדרי שירות, מחסנים וחדר האחראי לתחזוקת הבניין מטעם הדיירים המחזיקים בבניין".
- 3.3.8 מבלי לגרוע מהאמור לעיל ולמען הזהירות בלבד, יצוין כי העוררת כלל לא הוכיחה כדבעי כי אין מחזיק המחזיק בלפחות 80% בכל קומה; וממילא לא הוכיחה כי מדובר בשימושים שיש לפטרם מתשלום ארנונה, אף אם משתמשים או נהנים מהם מספר מחזיקים במשותף.

#### 4. תמצית טיעוני תשובה מטעם העוררת

- 4.1 דרישת השומה התקבלה אצל העוררת בתחילת חודש מרץ 2016. המשיב קיבל את ההשגה ביום 5.5.16 הינו כ – 60 יום לאחר קבלת עדכון שומת הארנונה על ידי העוררת. לאור האמור, לא חל כל איחור בהשגת העורר לשנת 2016 כטענת המשיב.
- 4.2 בהשגה שהגישה פרטה העוררת את כל השטחים המצויים בנכס, וטענה באופן כללי כנגד חיוב השטחים המשותפים בגג המבנה ובקומות המרתף בהם נכללים חדרי מכונות, שירות (אשפה וניקיון) מתקנים וכו'.
- 4.3 מהאמור בהשגה "השטחים המשותפים משמשים כחדרי מכונות ומתקנים בקומת הגג וקומות המרתף", ניתן להיווכח כי כוונת העוררת היתה להדגים את השימוש בשטחים המשותפים, ולא להציג רשימה סגורה ומפורטת של כל השימושים בשטחים המשותפים המצויים בבניין.
- 4.4 זאת ועוד, בסעיף 3 לערר לשנת 2016 נאמר – "השטחים המשותפים המשמשים כחדרי מכונות, מתקנים ומשרדים המצויים בגג המבנה ובקומות המרתף המשרתים את כל דיירי הבניין.

מהאמור בערר ניתן להיווכח כי טענה העוררת שאין לחייב את השטחים שסווגו בתעריף "משרדים" הכוללים חדרי שירות, חדר האחראי על תחזוקת הבניין והמחסנים, וזאת בניגוד לטענת המשיב, שטען כי העוררת לא הכלילה שטחים אלו.

4.5. יתרה מכך, בהשגה ובערר לשנת 2017 שאוחד על ידי וועדת הערר עם הערר לשנת 2016 הציגה העוררת את השטחים המשותפים ביתר פירוט כדלהלן – השטחים המשותפים המשמשים כחדרי מכונות, מתקנים ומשרדים המצויים בגג המבנה ובקומות המרתף שחויבו בחשבונות הארנונה מס' 10598504, 10598503.

## 5. דיון והכרעה

5.1. לאחר ששמענו את הצדדים, עיינו בסיכומיהם, כמו גם באסמכתאות שהוגשו על ידם, הגענו לכלל דעה, כי הגם שדין טענות המשיב למחיקת הערר על הסף דינן להידחות, הרי אין לנו אלא לדחות את הערר לגופו.

### 5.2. לא הוכח איחור בהגשת ההשגה

5.2.1. סעיף 3(א) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו – 1976 (להלן: "חוק הערר"), קובע כהאי לישנא:

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

5.2.2. כעולה מלשון הסעיף, מנין תשעים הימים להגשת ההשגה מתחיל ביום קבלת הודעת התשלום.

ראה לעניין זה:

ת"א 177/92 עיריית תל-אביב - יפו נ' בוקסנבוים ואח'.

5.2.3. כאשר עסקינן בטענות בדבר מסירה, אשר החל ממועדה נספרים מועדים על פי דין, יש להוכיח מסירה בפועל לנישום.

5.2.4. בענייננו, המשיב לא הציג בפנינו כל ראיה כי הודעת השומה נמסרה לעוררת קודם למועד המוצהר על ידה, ואשר על כן אין לנו אלא לדחות את טענתו בעניין זה.

### 5.3. הרחבת חזית

5.3.1. צר לנו על כי בבקשתה לאיחוד הדיון של הערר שהוגש בגין שנת 2017 עם הערר שהוגש לעניין חיובי הארנונה בגין שנת 2016, הטעתה העוררת בטענה, כי מדובר בעררים המעלים שאלות זהות, ועל כי המשיב לא הפנה את שימת לב הוועדה לשוני זה.

5.3.2. עיון מדוקדק בעררים מצביע על הבדל מהותי בין העררים.

5.3.3. אחר שבחנו היטב את העררים שהגישה העוררת, הגענו לכלל דעה, כי בניגוד מוחלט לטענות העוררת, הערר לשנת 2016, הוגש אך ורק בגין השטח של 570.87 מ"ר, המחויב בחשבון ארנונה 10598504, ולא התייחס לשטח של 165.27 מ"ר, המחויב בחשבון ארנונה 10598503.

5.3.4. ויודגש, איננו מקבלים את טענת העוררת בתשובתה לסיכומי המשיב, כאילו כשכתבה בהשגתה, כי "השטחים המשותפים משמשים כחדרי מכוונות ומתקנים בקומת הגג וקומות המרתף", היא התכוונה להדגים את השימוש בשטחים המשותפים, ולא לפרט רשימה סגורה. אין מדובר אלא בניסיון ללהטט במילים, בניגוד גמור ללשון המפורשת בו נכתבו הדברים. אמנם העוררת השתמשה באות "כ" – "כחדרי מכוונות ..", ואולם ברי מהמשפט כולו, כי לא היתה כוונה לפרט רשימה של דוגמאות לשימוש, אלא להבהיר במפורש, למה משמש החדר.

5.3.5. לא זו אף זו, עיון בהשגה בגינה הוגש הערר, מעלה כי העוררת כתבה במפורש, בסעיף 5 להשגתה, כי ההשגה מתייחסת לשטחים המחויבים בחשבון ארנונה 10598504. הא ותו לא!

5.3.6. לאור האמור לעיל, אנו מקבלים את טענת המשיב, כי טענות העוררת באשר לשטח של 165.27 מ"ר המחויבים בחשבון ארנונה 10598503, הינה בבחינת הרחבת חזית, בכל הקשור לערר שהוגש לשנת 2016.

5.3.7. להבדיל מהערר לשנת 2016, בהשגות ובעררים לשנים 2017 ו- 2018 טענה העוררת מפורשות, כי השגותיה מתייחסות לשטחים המחויבים בחשבון ארנונה 10598504 ובחשבון ארנונה 10598503.

5.3.8. לא זו אף זו, בניגוד לטענת המשיב, בתצהירו התייחס עד העוררת במפורש לשני חשבונות הארנונה האמורים.

5.3.9. בהקשר זה נציין, כי דווקא טענת המשיב, כי העוררת כלל לא הוכיחה כדבעי, כי אין מחזיק המחזיק בלפחות 80% בכל קומה, הינה בבחינת הרחבת חזית. טענה זו לא נטענה על ידי המשיב בתשובות להשגה ולא בכתבי התשובה לעררים, ומכאן שאיננו יכולים לקבלה.

#### 5.4. העוררת חבה בתשלום ארנונה בגין השטח של 570.87 מ"ר, המחוייב בחשבון ארנונה 10598504

5.4.1. מהראיות שהוצגו בפנינו עולה, כי שטח הנכס בו מצויים מתקנים טכניים כגון: מנועי מזגנים, חדרי מכוונות וכד', המשמשים את העוררת ואת שוכריה בבניין, נמצא בשליטתה ובחזקתה הבלעדית של העוררת, וכי העוררת אחראית על תחזוקתם, ניהולם ותפעולם של השטחים.

5.4.2. הדברים עולים מפורשות, מעדותו של, מנהל הכספים של העוררת, מר יגאל דה טולדון, שהעיד, כי: "אנחנו אחראים על התחזוקה של השטחים מושא הערר"; "לעוררת יש נכסים רבים ויש מחלקת תחזוקה שהיא בין השאר מבצעת את התחזוקה של השטחים מושא הערר, כמו גם שטחים נוספים, שמוחזקים ע"י העוררת".

5.4.3. מהראיות שהוצגו בפנינו עולה, כי בהעדר חברת ניהול חיצונית לבניין, העוררת, שהינתן הבעלים היחיד של הבניין, משמשת בפועל כחברת הניהול של הבניין ו/או כוועד הבית של הבניין, והיא אחראית על תחזוקה ותפעול של השטחים הטכניים בבניין, ולפיכך בעלת הזיקה הקרובה ביותר לשטחים.

5.4.4. אף אם אין חברת ניהול חיצונית לבניין, ו/או לא נבחר וועד בית לבניין, בהיות העוררת הבעלים היחיד של הבניין, ובנושאה בפועל בתפקיד, חברת הניהול ו/או וועד הבית חבה היא בתשלום בגין שטחים טכניים אלה, שהינם ברי חוב על פי סעיף 1.3.1 ח' לצו הארנונה קובע, כי "שטחים המשמשים למערכות אנרגיה, מיזוג אוויר וכיוצא בזה והמוחזקים באחריות חברת ניהול או ועד הבית – יחויבו במלואם".

ראה לעניין זה:

עת"מ 258-07 חירון מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל ארנונה בעיריית ת"א – יפו:

"המבחן הוא השימוש שנעשה בפועל בשטחים הטכניים בבניין. המערערת משתמשת בשטחים הטכניים כדי לבצע את פעולות התחזוקה והניהול של הבניין. לפי תכלית הצו, שימוש כזה, הוא בסיס להטלת ארנונה לפי סעיף 1.3.1 ח'. תפקידה של המערערת, אינו מתמצה בהיותה הבעלים של יחידות בבניין .... המבחן הוא מבחן מהותי במסגרתו יש לבחון את כלל הפעולות והזיקות של המערערת את הנכס אופיין והיותן רציפות ומתמשכות. להבדיל מפעולות ספורדיות בעיתות הצורך כמו גם את ההנאה הכלכלית, שמפיקה המערערת מפעולותיה. הוועדה מצאה, ולדעתי בין דין מצא לאור דבריו של מר דמארי כי המערערת עוסקת הלכה למעשה בניהול הבניין. הטענות של המערערת כי אין היא גובה תשלום עבור פעילות זו, ואין היא מפיקה הנאה כלכלית מהחזקת השטחים, אין בהם מאומה.

..... גם אם הפונקציות המאפיינות בעלים של נכס, התמזגו יחד עם הפונקציות המאפיינות חברת ניהול בישות אחת, אין בכך כדי להוציא את המערערת מגדר סעיף 1.3.1 ח' לצו הארנונה, ובמיוחד מקום שהמערערת מחזיקה בלעדית בשטחים הטכניים לצורך מילוי הפונקציות של חברת ניהול, ואלה נעולים בפני השוכרים במפתח המצוי בידי עובדיה".

5.5. העוררת חבה בתשלום ארנונה בגין השטח של 165.27 מ"ר, המחוייב בתשבו ארנונה 10598503, בגין שנת 2016

5.5.1. כאמור לעיל, הטענה לפיה השטח של 165.27 מ"ר - המצוי בקומות שטחי החניון התת קרקעיים, והמשמש כחדרי שירות, הכוללים שירותים משותפים, חדרי ניקיון, חדרי מכונות וכו', הינו שטח משותף לכל דיירי הבניין, ככל שהיא מתייחסת לשנת 2016, הינה בבחינת הרחבת חזית, ואשר על כן אין בידינו לקבלה.

5.6. העוררת פטורה מתשלום ארנונה בגין השטח של 165.27 מ"ר, המחוייב בחשבון ארנונה 10598503, בגין השנים 2017-2018

5.6.1. החלטתנו באשר לשטח זה בשנת 2016, לא חלה על השנים 2017-2018, אשר בגינן פורטה הטענה כדבעי.

5.6.2. כפי שנטען על ידי עד העוררת בתצהיר, שלא נסתר, באשר הוא כלל לא נחקר על כך, השטח של 165.27 מ"ר, המחוייב בחשבון ארנונה 10598503, משמש כחדרי שירות, מחסנים וחדר האחראי על תחזוקת הבניין.

5.6.3. בניגוד לשטחים המחוייבים בחשבון ארנונה 10598504, השטח של 165.27 מ"ר, הינו מעצם טיבו שטח משותף בבניין, ובניגוד לטענות המשיב, על מנת לסתור הנחה זו צריך היה דווקא המשיב להראות כי הם משמשים לצורך ספציפי את העוררת. המשיב לא הרים נטל זה.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 122/07 אליעד שרגא ושות' נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו).

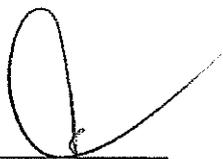
5.6.4. נוכח האמור לעיל, אנו מקבלים את הערר בכל הנוגע לשטח של 165.27 מ"ר, המחוייב בחשבון ארנונה 10598503, בגין השנים 2017-2018.

5.7. לאור האמור לעיל, אנו מקבלים את העררים באופן חלקי בלבד, וקובעים כי העוררת זכאית לפטור בגין השטח של 165.27 מ"ר, המחוייב בחשבון ארנונה 10598503, בגין השנים 2017-2018. בנסיבות העניין לא מצאנו לחייב את מי הצדדים בהוצאות.

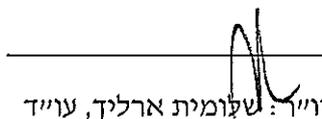
6. בהתאם לסעיף 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום מסירת ההחלטה.

7. 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.

8. ניתן בהעדר הצדדים ביום 28/5/2018.



חבר: אבשלום לוני, עו"ד ורו"ח



יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

העוררות:

אדגר השקעות ופיתוח בע"מ

אי.בי.סי (יד אליהו) ניהול חניונים בע"מ

אי.בי.סי ניהול ואחזקה בע"מ

- נ ג ד -

המשיב:

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

החלטה

1. עניינו של הערר דנן הינו נכס מס' 2000254664 ברחוב שלושה 2, תל אביב.
2. בדיון מיום 6.2.2017 הגיעו הצדדים להסכמה, כי ההחלטות שתתקבלנה בערר 140014103 ובערר 140013330 תחייבנה את הצדדים גם באשר לשנת 2016, וכי אשר על כן, הדיון בהן במסגרת ערר זה התייתר. הצדדים נתבקשו להגיש הודעה מוסכמת בדבר הסוגיות שנתרו להכרעה בערר זה.
3. ביום 6.3.2017 הודיעו העוררות, כי מרבית הנושאים העולים בערר זה, נדונו גם בעררים שהוגשו בגין שנת המס 2015, וכי הנושא היחיד שנותר לדון בו בערר זה, הינו חיובי הארנונה בגין מפלסי החניה, המחויבים בחשבון מס' 2000254664 (להלן: "הנכס") (לטענת העוררות בשל שוני בין שנת המס 2015 לבין שנת המס 2016).
4. בהעדר תגובה מטעם המשיב, התקבלה הודעת העוררות, ובהתאם הגישו הצדדים תצהיריהם.
5. ביום 25.9.17 ניתנה החלטת ועדת הערר בערר 140013330. בהחלטה זו נדונו בין השאר חיובי הארנונה בגין הנכס.
6. בהחלטה בערר 140013330 נקבע, כי העוררות לא הניחו תשתית ראייתית מינימלית להוכחת טענתן, כי אין מי שמחזיק ב-80% משטח כל אחת מקומות הנכס, ולכן נדחתה בקשת העוררות לקבלת פטור מחיוב שטחי המעבר והתמרון בנכס.
7. המשיב הגיש בפנינו בקשה לקבוע, כי ההחלטה בערר 140013330 מהווה 'מעשה בית דין', וביקש לדחות את הערר.

8. בהתלנתנו שניתנה במהלך דיון ההוכחות בתיק, קבענו, כי היות וההחלטה בערר 140013330 התקבלה בהתבסס על הקביעה שטענות העוררות לא הוכחו, נראה כי הבקשה הוגשה בשלב מוקדם מידי, באשר טרם הסתיים שלב ההוכחות ולא ניתן לדעת האם יוצגו ראיות או עדויות שונות מאלו שהוצגו בפני הועדה שדנה בערר 140013330. עוד קבענו, כי טענות המשיב שמורות לו והוא יכול להעלותן במסגרת סיכומיו.

9. רק לאחר דיון ההוכחות, הגישו העוררות בקשה להגיש חוזי השכירות עם שוכרי החניות.

10. אנו קיבלנו את בקשת העוררות, תוך שקבענו כי אין בקבלת חוזי השכירות האמורים כדי לגרוע מטענות המשיב בקשר לנפקותם לערר זה.

### 11. תמצית טיעוני העוררות

11.1. ערר 140013330 אינו משתיק את העוררות בערר זה, שכן בהתאם להלכה הפסוקה, אין מעשה בית דין בדיני מיסים לרבות השתק פלוגתא.

ראו לעניין זה:

ע"ר 165/64 עיריית תל אביב יפו נ' כהן, פ"ד יח(3) 302.

11.2. לא זו אף זו, מדובר בהחלטה שאינה סופית ובכוונת העוררות להגיש עליה, כמו גם על יתר המחלוקות, ערעור מנהלי.

11.3. זאת ועוד, ערר 140013330 נדחה מהנימוק שלא הוגשו ראיות מספיק טובות, ולא בשל הכרעה בטענה משפטית, ואילו בערר זה הגישו העוררות ראיות טובות יותר.

11.4. מדובר בשטח חניון אשר חלקו מושכר לשוכרים שונים, ואין מי שמחזיק ב-80% משטח כל קומה, כמפורט להלן:

11.4.1. 50 חניות מתוך 209 חניות בקומה 1 מוחזקות על ידי מחזיקים ספציפיים;

11.4.2. 60 חניות מתוך 238 חניות בקומה 2 מוחזקות על ידי מחזיקים ספציפיים;

11.4.3. 68 חניות מתוך 274 חניות בקומה 3 מוחזקות על ידי מחזיקים ספציפיים;

11.4.4. 70 חניות מתוך 286 חניות מוחזקות בקומה 4 על ידי מחזיקים ספציפיים.

11.5. להוכחת טענותיהן לעניין החזקה בחניות, הגישו העוררות את תשריטי החניות בהן פורט מקום החניה של כל מחזיק ומחזיק בכל קומה, ואף הצהירו כי קיים שילוט בכל אחת מהחניות, בו מפורט שם המחזיק בחנייה.

11.6. החלטת ועדת הערר שניתנה בעבר קיבלה טענות אלו של העוררות.

11.7. המשיב הודיע, כי אינו מוכן לבצע בדיקה של טענות העוררות לשינוי מחזיק.

11.8. סעיף 325 לפקודה העוסק בחילופי מחזיקים, דורש מתן הודעה בכתב בלבד, ולא כולל כל דרישה לצרף להודעה כל מסמך נוסף.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 330/03 סבג נ' עיריית חיפה מנהלת הארנונה (פורסם בנבו), בו נקבע כי:

"סעיף 325 לפקודת העיריות אינו דורש כי ההודעה תימסר למשיבה בטופס כלשהו. לא נדרשים פרטים על הסיבות לחדילת ההחזקה בנכס. המוסר הודעה על סיום החזקתו בנכס אינו חייב למסור לעירייה פרטים על השוכר החדש. גם לא נדרשת המצאת אסמכתא (כגון חוזה או אישור בכתב) לשינוי זה בהחזקה בנכס. כל שנדרש הוא הודעה בכתב על חדילת ההחזקה בנכס והפסקת ההחזקה הזו – בפועל".

11.9. הגם שאין בכך צורך, הגישו העוררות את חוזי השכירות הרלבנטיים. העוררות טענו כי חוזי שכירות אלה כבר הועברו למשיב בעבר, שכן בהסתמך עליהם העביר המשיב את השטחים העיקריים בבניין על שם המחזיקים השונים. לטענת העוררות, ניתן ללמוד מחוזי השכירות שהוגשו על ידו, כי ביחד עם השטח המושכר הושכרו גם תניות.

11.10. בעמ"נ 10269-09-16 אור נחמיה סחר בע"מ ואח' נ' עיריית תל אביב יפו (פורסם בנבו) נקבע, כי משמוגשת השגה לעניין מחזיק, ואף אם אינה תואמת חוזה שכירות, על מנהל הארנונה לבדוק את הטענות בהשגה ולמלא את סמכותו לבירור העניין העובדתי.

11.11. המשיב לא קיים חובתו ולא בדק את טענות העוררות.

11.12. בניגוד לעוררות, המשיב לא הגיש ראייה כלשהי ואף הודיע כי הוא מתעלם מטענות העוררות.

11.13. היות והוכח שאין מחזיק המחזיק ביותר מ- 80% משטחי כל קומה, הרי יש לפטור מחיוב את שטחי המעבר והתמרון, שהינם שטחים משותפים.

ראו לעניין זה:

עמ"נ 196/05 אפריקה ישראל נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו).

## **12. תמצית טיעוני המשיב**

12.1. ההחלטה בערר 140013330, שניתנה בין היתר ביחס למחלוקת הספציפית מושא הערר דנו, מהווה "מעשה בית דין".

12.2. על פי הפסיקה, על מנת לסטות מהחלטה קודמת של ועדת הערר לענייני ארנונה, בעניין שבין הנישום לרשות, יש להראות שינוי בנסיבות, בחוק, בהלכה, או כל נימוק אחר המצדיק את שינוי ההחלטה.

ראו לעניין זה:

עמ"נ 1383/09 קרן נזקי טבע בחקלאות נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

12.3. משלא חל שינוי נסיבות עובדתי, ומשלא חל שינוי באקלים המשפטי, אין לסטות מהחלטת ועדת הערר בערר 140013330.

- 12.4. טענת העוררות כי בערר הנוכחי הגישו ראיות טובות יותר מאשר בערר הקודם נטענו בעלמא, המצהיר מטעם העוררות העיד כי הוא היה המצהיר בדיון שהתקיים בערר 140013330, העיד כי אותם תשריטים שצורפו לערר דנן צורפו גם לערר הקודם, והעיד כי גם בהליך דנן לא צרף חוזי שכירות. במצב דברים זה, ברי, כי העוררות לא הוכיחו כי חל שינוי באקלים המשפטי או במסכת העובדתית ולפיכך יש לקבוע כי חל מעשה בית דין.
- 12.5. בהשגה שהוגשה על ידי העוררות נטען בכלליות כי הן מחזיקות בפחות מ-80% מהשטח הלא משותף ויש להפחית מחיובן שטחי מעבר ותמרון.
- 12.6. בתשובה להשגה ביקש מנהל הארנונה מהעוררות להעביר חוזי שכירות תקפים מלאים ושלמים לחניות, לציין את פרטי המושכר, כמות החניות ומיקומם הפיזי על גבי תשריט.
- 12.7. בכתב הערר שהוגש על תשובת מנהל הארנונה נטען בכלליות ללא אסמכתא כלשהי, כי יש להפחית שטחי מעבר ותמרון, ועל אף תשובת המשיב, חוזי שכירות לא הוגשו.
- 12.8. לאחר דיון ההוכחות ביקשו העוררות לצרף חוזי שכירות. הגשת החוזים בשלב הסיכומים מנוגדת להלכה הפסוקה לפיה מלוא הראיות יוצגו במהלך ההליך, ומנעה מהמשיב האפשרות להגיב בצורה ראויה על החוזים ולחקור את הצד השני על החוזים.
- 12.9. יתרה מכך, הגשת החוזים בינואר 2018 בבקשה שיכובדו רטרואקטיבית משנת המס 2016 הינה בקשה שאינה תואמת את הדין וההלכה הפסוקה ולא מאפשרת למשיב לבדוק את מצב התניון בפועל בזמן אמת.
- 12.10. למען הזהירות, המשיב עיין בחוזים שצורפו ומבדיקה שערך עולה, כדלקמן:
- 12.10.1. חוזי השכירות מול מ. פירון ומול "לוקסאוטיקה בע"מ" - הוגשו למשיב בנובמבר 2015, ונשלח לעוררות מענה מדוע לא ניתן לשנות את הרישום בהתאם לחוזים אך העוררות לא השיבו לתשובת המשיב.
- 12.10.2. תוספת לחוזה מול כלמוביל ואי.בי.סי - התוספת לא הוגשה למשיב בעבר.
- 12.10.3. חוזה שכירות מול שגרירות שבדיה - הוגש למשיב ללא בקשה לרישום חניות.
- 12.10.4. חוזה שכירות מול אספן גרופ בע"מ - בפנייה אליה צורף החוזה לא היתה בקשה לרישום חניות, אלא משרדים בלבד. במכתב נוסף שהתקבל מהעוררות ביקשה העוררות שלא להעביר חיובי ארנונה בגין מחסן וחניות על שם אספן גרופ בע"מ.
- 12.10.5. חוזה שכירות מול איי.ויי.גי מובייל טכנולוגייס בע"מ - לא התקבלה אצל המשיב בקשה לרישום חניות ע"ש איי.ויי.גי מובייל טכנולוגייס בע"מ. בחוזה שצורף מצוין "70 חניות בלתי מסומנות בתניון התת קרקעי", המשיב אינו יכול להסב חניות שאינן מסוימות.

- 12.10.6. חוזה שכירות מול עיתון ישראל היום - לא התקבלה אצל המשיב בקשה לרישום חניות ע"ש ישראל היום. בנוסף, החוזה שצורף אינו בתוקף (פג בסוף שנת 2016). בנוסף, על פי החוזה לא מדובר בחניה ספציפית מושכרת, אלא במנוי חודשי/בחניה צפה, וכך גם עולה מסכום דמי השימוש החודשיים, שכן אם היה מדובר בחניה ספציפית מושכרת מחיר השוק צריך היה להיות גבוה משמעותית.
- 12.10.7. חוזה שכירות מול ממשלת ישראל באמצעות משרד המשפטים - מדובר בחוזה לרכישת מנויים על בסיס מקום פנוי בחניון. חוזה דומה בין אותם צדדים התקבל בעבר אצל המשיב, והעוררות נענו כי היות והמנויים אינם מחזיקים בשטח חניה המושכרת להם באופן בלעדי, אלא שמורה להם זכות לחנות בשטח החניון באופן רנדומאלי ועל בסיס מקום פנוי, הרי הם אינם מחזיקים בחניות. אותם נימוקים בהם נומקה תשובת המשיב בשנת 2009, תקפים גם לגבי החוזה שצורף להודעת העוררות במסגרת ערר זה.
- 12.10.8. חוזה השכירות עם ערן מור שירותי איסוף מידע - חוזה זה הוגש למשיב בנובמבר 2015, והמשיב שלח מענה המבהיר כי בחוזה מצוין כי המושכר כולל חניה אחת לא מסומנת, וכי אשר על כן לא ניתן לרשום את השוכר כמחזיק בחניה בהסתמך על חוזה זה.
- 12.10.9. חוזה עם אלאוף ושות' ספנות בע"מ - ביום 4.2.16 פנתה העוררות למשיב וביקשה להעביר ע"ש אלאוף את המשרדים בלבד. לא התקבלה אצל המשיב בקשה לרישום חניות. בחוזה שצורף מצוין כי החניות בלתי מסומנות. לא מדובר בחזקה בלעדית ואו מסוימת.
- 12.11. לאור האמור הועדה מתבקשת להשית על העוררות הוצאות נכבדות שישקפו את העובדות הבאות:
- 12.11.1. על אף שהעוררות ציינו כי החוזים הומצאו בעבר למשיב, בדיקה קפדנית העלתה כי חלק מהחוזים לא הומצאו למשיב;
- 12.11.2. העוררות הסתירו את העובדה כי בגין החוזים שהוגשו למשיב, התקבלה אצל העוררות תשובה מפורטת מאת המשיב, הדוחה את הבקשה, וכי לא נתקבלה תגובה מאת העוררות לאחר שנדחו;
- 12.11.3. העוררות הסתירו כי חלק מהחוזים התקבלו אצל המשיב עם מכתב נלווה בו מבוקש מפורשות לא לחסב את החניות;
- 12.11.4. העוררות הסתירו כי בחלק מהחוזים מצוין כי החניות לא מסומנות;
- 12.11.5. העוררות ביקשו לצרף חוזים שלא צורפו במקור להשגה, ואילצו את המשיב לבדוק כל חוזה וחוזה בשלב הסיכומים, עבודה שהיתה נחשבת אם העוררות היו מניחות בפני הועדה תמונה עובדתית מלאה;
- 12.11.6. צירוף החוזים הביא להכבדה שלא לצורך, שכן אין בחוזים שצורפו כלום, ולא בכדי העוררות ביקשו לבסס את הבקשה לחילופי מחזיקים בערר זה על סמך הודעה בלבד.

**13. דיון והכרעה**

- 13.1. לאחר שבתנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה, כי דין הערר להידחות.
- 13.2. בשים לב לכך שהחלטת וועדת הערר בערר 140013330 נומקה בכך שהעוררות לא הניחו תשתית ראייתית מינימלית להוכחת טענתן, ספק אם ניתן היה למנוע מהעוררות מלהציג במסגרת הערר דגן ראיות חדשות, המתייחסות לתקופה הרלוונטית לערר שבפנינו, ואולם נוכח העובדה, שכפי שיפורט להלן, אנו סבורים, כי יש לדחות את הערר לגופו, איננו רואים צורך להכריע בשאלה האם חל בענייננו מעשה בית דין.
- 13.3. סעיף 1.3.1 ח לצו הארנונה של עיריית תל אביב קובע כדלקמן:
- "שטח משותף בבניין או בקומה שרובו אינו משמש למגורים לא יחויב, למעט בניין או קומה אשר לפחות 80% מהשטח הלא משותף מוחזק על ידי מחזיק אחד".**
- 13.4. סעיף 1.3.1 ח לצו הארנונה קובע כלל וחריג לכלל. הכלל הינו כי שטח משותף בבניין שאינו למגורים לא יחויב בארנונה, בעוד שהחריג מסייג את הכלל למקרים בהם 80% משטח הבניין או הקומה, הלא משותפים, מוחזקים על ידי אותו המחזיק.
- 13.5. בבר"מ 7703/06 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו נ' אפריקה ישראל להשקעות בע"מ (פורסם בנבו) נקבע, כי שטחי מעבר ותמרון בחניון הם שטחים משותפים הפטורים מארנונה, אלא אם קיים מחזיק יחד בבניין או בקומה המחזיק למעלה מ- 80% מהשטח הלא משותף.
- 13.6. העוררות לא הצליחו להרים את הנטל להוכיח, כי הן מחזיקות פחות מ-80% מהשטח הלא משותף של כל אחת מקומות החניון.
- 13.7. להוכחת טענותיהן כי בקומות השונות מחזיקים ספציפיים מחזיקים במספר חניות מסוים, הסתפקו העוררות בשלב ההוכחות, בהגשת תשריטי החניות, ומספר בודד של תמונות, הכוללות שילוט בדבר חניות ספציפיות.
- 13.8. היות והתשריטים אינם כוללים מידות, אינם מעידים על מסירת החזקה בחניות, ואינם מהווים ראיה תוזית, הרי הם לא מהווים ראיה בדבר החזקה בחניות.
- 13.9. גם התמונות הבודדות שצירפו העוררות אינן מעידות על טענות העוררות, או על החזקה של 50-70 חניות על ידי מחזיקים ספציפיים בכל קומה.
- 13.10. הגם שבשלב ההוכחות לא הציגו העוררות תשתית ראייתית מספקת להוכחת טענותיהן, לפני משורת הדין, ועל מנת לרדת לחקר האמת, התרנו לעוררות להגיש את החוזים שלטענתן מעידים על השכרת החניות, וזאת לאחר שהסתיים שלב ההוכחות.
- 13.11. עיון בחוזי השכירות שהגישו העוררות מעלה, כי גם בחוזי השכירות אין כדי להוכיח את טענות העוררות.

13.12. עיון בחוזים שהוגשו מעלה, כי חלק ניכר מהחניות שהושכרו, הינן חניות לא מסומנות ולא מסוימות (ראה, למשל, 70 חניות בחוזה השכירות עם אי.וי.גי. מובייל טכנולוגיס בע"מ; 150 מנויים לחניות לא מסומנות בחוזה עם משרד המשפטים; חניה אחת לא מסומנת בחוזה השכירות עם ערן מור שירותי איסוף מידע; ו- 11 חניות בלתי מסומנות בחוזה השכירות עם אלאוף ושות' ספנות בע"מ).

13.13. צודק המשיב, כי אינו יכול להסב חניות שאינן ספציפיות על שם המחזיקים השונים, וברי, כי במצב כזה לא ניתן לקבוע כי המחזיקים השונים מחזיקים בחניות.

13.14. גם בנוגע ליתר החוזים, משהעוררות לא הציגו תשריטים מפורטים ביחס לכל אחד ואחד מהחוזים, פרטי החניות הספציפיות וחוזים חתומים ומלאים, הרי שלא ניתן לקבוע כי המחזיקים השונים מחזיקים בחניות הספציפיות.

13.15. לאור האמור לעיל, אין לנו אלא לקבוע כי העוררות הנושאות בנטל ההוכחה, לא הרימו את הנטל להוכיח כי הן מחזיקות בפחות מ-80% משטח החניות בכל קומה.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 143/002 יעד פירזול (1984) בע"מ נ' מנהל הארנונה שלייד עיריית ת"א (נבו, 17.6.03).

13.16. בשולי הדברים נציין, כי ראוי היה שהעוררות, אשר הגישו את חוזי השכירות בהסתמך על בקשה ספציפית מיוחדת, היו מציגה בפנינו תמונה עובדתית שלמה ומלאה, לרבות בכל הנוגע לפניות קודמות שלהן למשיב בקשר עם שינוי הרישום בגין החניות, ואת תשובות המשיב בהקשר זה, ולרבות בכל הנוגע לבקשותיהן שלא לשנות את רישום החזקה בחניות, בקשר עם חלק מהחוזים.

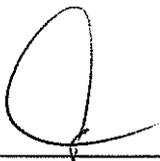
14. אשר על כן, ולאור האמור לעיל אנו דוחים את הערר.

15. בנסיבות העניין תישאנה העוררות בהוצאות המשיב בסך כולל של 2,000 ₪.

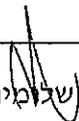
16. בהתאם לסעיף 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום מסירת ההחלטה.

17. 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.

18. ניתן בהעדר הצדדים ביום 28/5/2018.



חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח



יו"ר: שג'ומית ארליך, עו"ד

העורר: דרור סארוגטי ת.ז. 023717382

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

## החלטה

1. ענייניו של ערר זה הינם הנכסים המפורטים להלן, אשר כינויים בערר זה יהיה כמפורט להלן:

1.1. נכס 1 – שמספרו בעירייה – 2000274726.

1.2. נכס 2 א'.

1.3. נכס 2 ב' – שמספרו בעירייה - 2000274731.

1.4. נכס 3 – שמספרו בעירייה – 2000274676.

1.5. נכס 4 – שמספרו בעירייה – 2000405519.

1.6. נכס 5 – שמספרו בעירייה 200274691.

## 2. תמצית טיעוני העוררת

2.1. בשנת 2014 התנהל ערר מס' 140010846 ביחס לנכסים 1-4 מושא ערר זה, אשר בסופו הגיע המשיב עם העורר להסכם פשרה, שעמד בתוקפו עד ליום 31.12.2015.

2.2. בשנת 2016 חויבו הנכסים באופן שרירותי, שלא על פי סיווגם בפועל.

2.3. במהלך שנת 2016 נפטר אביו של העורר. לכן ועקב נסיבותיו האישיות, לא יכול היה לפעול בעניין שינוי הסיווגים בשנת 2016.

2.4. בנכסים 1-4 לא חל שום שינוי מאז חתימת הסכם הפשרה. למעשה, השינוי היחיד שבוצע הוא תוספת של נכס 5 בשטח של 39.30 מ"ר המשמש כנגריה ולאחסון חומרי הנגריה, לייצור מנורות וליטוש רהיטים.

2.5. על אף אופיים המובהק של נכסים 2א' ו- 5 כנגריה, נכס 3 כאולפן הקלטות ונכסים 1, 2ב' ו- 4 כמחסנים - סווגו הנכסים באופן שרירותי כ"בניינים שאין משמשים למגורים".

2.6. העורר ובת זוגו עושים בנכסים את אותו שימוש במשך שנים רבות. הנכסים היו רשומים ע"ש בת זוגו של העורר וסווגו עפ"י תכליתם במשך תקופה ארוכה, עד לבקשתו של העורר לשנות את שם המחזיק על שמו.

2.7. הנכסים 2א' ו-5 משמשים לייצור רהיטים וחיידוש רהיטים קיימים. בנכסים מצויות מכונות שונות המשמשות לעבודת הנגרות כגון מסור חשמלי, מלטשת חשמלית מקדחת עמוד ועוד. כמו כן מצויים בנכסים האמורים כלי עבודה כגון פטישים, מסורים מברגים וכו', וכן חומרי גלם ליצירת רהיטים כגון סוגים שונים של משטחי עץ. הציוד והחומרים הנ"ל נראו ותועדו ע"י פקח העירייה שביקר בנכס.

2.8. המושג "נגריה" הובא לא אחת כדוגמא מובהקת לעסק אשר יש לסווגו כבית מלאכה.

ראה לעניין זה:

עת"מ (ב"ש) 255/07 איזוטופ בע"מ נ' עיריית אשדוד [פורסם בנבו].

"...נמצא שהמעבדה אינה מתאימה לסיווג מלאכה, כי לא מייצרים שם דבר, להבדיל

ממרפדיה מוסך או נגריה..."

2.9. נכס 3 משמש כאולפן הקלטות. חלל האולפן משמש להקלטות חיות של הרכבים גדולים ותזמורות, ומצויים בו מיקרופונים, עזרי מחשוב ומכשור אנלוגי ודיגיטלי להקלטות.

2.10. באולפן מבוצעות ונערכות יצירות מוזיקליות לכדי פס קול. נכס זה ראוי שיהיה מסווג על פי תכליתו – אולפן הקלטות, שכן הוא עונה במדויק על ההגדרה שבסעיף 3.3.30 לצו הארנונה של עיריית תל אביב, מכיוון שהוא משמש אולפן הקלטות בו מבוצעות ומוקלטות יצירות מוזיקליות ע"י אמנים שונים לכדי פס קול.

2.11. הנכסים 1, 2 ב' משמשים כמחסן שאינו משמש לשיווק והפצה, ולקוחות העסק אינם מבקרים בו. מדובר באחסנת טובין בלבד.

2.12. נכס 4 משמש את העורך ובת זוגו כמחסן אביזרים. העורך ובת זוגו הם מעצבי תפאורה ותיקים, והם משתמשים בנכס 4, לשם אחסון אביזרים וחלקי תפאורה המשמשים אותם לעבודתם.

2.13. נכסים 1, 2ב' ו-4 עומדים כולם בהגדרה "מחסנים" כפי שנקבעה בצו הארנונה של עיריית ת"א. הנכסים משמשים לאחסנה בלבד ולקוחות אינם מבקרים בהם.

2.14. חיוב השטחים שכוסו ביריעת ברזנט בכניסה לאולפן ההקלטות (נכס 3) ולמחסן אביזרים (נכס 4) תמוה ואינו ברור כלל וכלל. מדובר ביריעה שעומקה 1.80 מ' בלבד, אשר נועדה להגן על תכולת אולפן ההקלטות ומחסן האביזרים.

2.15. לחלופין, מדובר בשטחי קרקע שעיקר שימושם עם המבנה, כאמור בסעיף 3.3.20 לצו הארנונה, ולפיכך יש לחייבם עפ"י תעריף קרקע תפוסה.

2.16. נכס 2 מהווה "מתקן רב תכליתי" כפי שהוגדר בפסיקה, שכן הנגרייה והמחסנים משמשים למטרות שונות לתלוטין, ועל כן יש להפריד בין המחסנים לבין הנגרייה ולסווגם באופן שונה.

ראה לעניין זה:

ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים נ' עיריית ראשון לציון [פורסם בנבו].

2.17. המשיב עצמו פיצל את נכס 2 לשני חלקים (נכס 2 ונכס 4) תוך שהוא קובע להם סיווג זהה של "בניינים שאינם משמשים למגורים". אילו היה סבור המשיב כי החלקים בנכס 2 משמשים לאותה מטרה לא היה מפצל את הנכס.

### 3. תמצית טיעוני המשיב

3.1. העורר מבקש להסתמך על הסכם פשרה שתקפו פג, ואשר חלק מן ההסכמות בו כלל אינן רלוונטיות לעניינו (לדוגמה לעניין מתן פטור לנכס).

3.2. אין בכוחו של הסכם זה כדי לחייב את הצדדים לו והמשיב מוסמך ואף מחויב לחייב ולסווג את הנכסים בהתאם לשימוש הנעשה בהם בפועל.

3.3. העורר מנהל עסק של השכרת אביזרים וחלקי תפאורות, וכן השכרת חללים לצורך אחסון אביזרים, כאשר חלק מן האביזרים עוברים על ידו "שיפוץ" על מנת להתאימם לצרכי הלקוחות.

על כך העיד העורר בעדותו: "בהתייחס לתמונות המתעדות את הנכס שמסתיים בספרות 519, אני משיב שכל הציוד מוצע להשכרה. חלק החפצים שנמצאים בחדר הזה לאחר שמתבקשת השכרתם אנו מבצעים בהם שיפוץ"; "בהתייחס לתמונות המתעדות את הנכס שמסתיים בספרות 691, אם אני מופנה לתמונה שמסומנת 3, אני משיב שהשעונים שנראים בתמונה מיועדים להשכרה. כל החפצים עוברים לנגריה לשיפוץ וחוזרים להשכרה".

3.4. הנכסים מושא הערר אינם נלווים לנכס אחר בו מתנהל עסקו של העורר, אלא הם עצמם מהווים את עסקו של העורר. אין המדובר בעניינו במחסן "קלאסי" המשמש לאחסנה ארוכת טווח של טובין, אלא שהציוד המצוי בנכסים מושכר בחלקו ללקוחות העורר, ובסיום תקופת ההשכרה מוחזר אל הנכסים עד להשכרה הבאה.

3.5. המחוקק העירוני ביקש לייחד את התעריף המיוחד והזול רק לסוג המסוים מאוד של מחסנים – מחסנים "קלאסיים", שנועדו לאחסנה ממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, אינם ממוקמים לידו, אינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק ואינם משמשים לצורך קבלת קהל. הנכסים שבעניינו אינם עונים להגדרה זו.

3.6. סי' 3.3.2 לצו קובע 4 תנאים אשר צריכים להתקיים במצטבר על מנת שנכס יוכר כמחסן, שהינם: (א) הנכס משמש לאחסנה בלבד; (ב) לקוחות אינם מבקרים בו; (ג) הנכס אינו נמצא בקומת העסק אותו הוא משרת או בקומה רצופה לו; (ד) הנכס אינו משמש לשיווק והפצה.

די באי התקיימותו של אחד התנאים, על מנת לשלול את הסיווג האמור. העורר לא הוכיח כי מתקיימים בעניינו התנאים לסיווג הנכס כמחסן.

3.7. באשר לתנאי הראשון - בנכסים נעשה שימוש מעורב, ולא ניתן להסיק כי השימוש היחיד הנעשה בהם הינו לצרכי אחסנה.

כך, בנכס 2 ב' נעשה גם שיפוץ של אביזרים באמצעות עבודת נגרות, ובנכס 1 קיימת עמדת איפור המשמשת את האולפן הסמוך, תדר אוכל ותדר צוות.

גם העובדה כי העורר משכיר שטחי אחסנה, שוללת את קיומו של התנאי, כי הנכס משמש לאחסנה בלבד.

3.8. ביחס לתנאי השני - עולה מדברי העורר כי לקוחותיו פוקדים את הנכסים ואף התשלום תמורת האביזרים נעשה לעיתים בנכס עצמו.

ניתן להבחין מן התמונות שצורפו לתצהיר המשיב, כי המשרד מצוי בשטחו של נכס 4. הפעילות הנעשית במשרד המצוי בנכס, כפי שעולה מעדות העורר עצמו, שוללת אף היא את סיווגו של הנכס כמחסן.

3.9. ביחס לתנאי השלישי - משעה שהוכח כי המחסן הא למעשה העסק עצמו, אף תנאי זה אינו מתקיים בענייננו.

3.10. ביחס לתנאי הרביעי - עולה מעדות העורר, כי הנכסים משמשים לשיווק והפצה של הציוד והאביזרים.

3.11. עולה מן האמור, כי לא מתקיים בענייננו ולו תנאי אחד מבין התנאים המנויים לעיל, לשם הכרה בנכסים כמחסנים, ולפיכך דין טענות העורר בעניין זה להידחות.

3.12. ביחס לנכס 2 ב', מדובר בנכס המשמש הן להשכרת אביזרים והן לשיפוץ האביזרים, כאשר אין הפרדה בין חלקי הנכס השונים, ומדובר בשטח אינטגרלי אחד. מסיבה זו אף אין כל הצדקה לפצל את הנכס לחשבונות שונים כבקשת העורר.

3.13. גם אם מתקיימת בנכס פעילות של נגרייה, הרי שזו אינה עומדת בפני עצמה אלא כרוכה בפעילות העסקית של העורר.

3.14. ממילא אין המדובר בבית מלאכה קלאסי המשרת תכלית סוציאלית שיש הצדקה לעודד אותה באמצעות הסיווג המוזל.

העורר לא הוכיח כי הוא מספק שירותי נגרות לתושבי הסביבה, ואף לא הוכיח כי הוא סובל ממתח רווחים נמוך.

ראו לעניין זה:

בר"מ 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ (פורסם בנבו).  
עע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים (פורסם בנבו).

3.15. העורר לא הניח בפני הועדה הנכבדה תשתית ראייתית לעניין היקף הפעילות של הנגרייה בביצוע עבודות שאינן כרוכות בעיסוקו של העורר בהשכרת האביזרים ושיפוצם.

שיפוץ האביזרים כשלעצמו אינו מצדיק את סיווגו של הנכס כבית מלאכה.

עמ"נ 44487-08-14 חברת ט.א.ס.אס תקשורת בע"מ נ' עיריית פתח תקווה (פורסם בנבו).

3.16. נכס 5 משמש לאחסנת ציוד רב, כגון אביזרי תאורה תלויים, תצוגת שעונים, קרטונים, שולחן וכו', המשמשים את העורר לצורך ניהול עסקו, ואינם משמשים כחומרי גלם של "בית המלאכה". לפיכך, דין טענות העורר אף בעניין זה להידחות.

3.17. העורר מבקש להחיל על נכס 3 סיווג אשר אינו תואם את השימוש הנעשה בו, זאת אף אליבא ד'עורר עצמו.

במעמד הביקורת מסר העורר לחוקר השומה, כי: "הנכס משמש כאולפן סאונד וצילום לפרסומות, דיבוב פרסומות ועוד..."

צילום פרסומות ודיבוב פרסומות חורגים מן השימוש המעוגן בהוראת ס' 3.3.30 לצו.

3.18. החפצים שנראו בנכס, כגון מצלמות, אקרנים, פסי תאורה, חצובות, מטבח מאובזר ופינת אוכל, מעידים כי בנכס נעשים שימושים שאינם עונים להגדרת אולפן הקלטות. מנגד לא נראו בנכס ציוד ואבזור המעידים, כי בנכס נעשה שימוש כאולפן הקלטות, כגון ציוד הקלטה, חדרי עריכה, חלל הרמטי וחלל בקרה וכיוצ"ב.

ראו לעניין זה:

עמ"נ (ת"א) 27754-5-11 מאיר אשל נ' ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית תל אביב-יפו (פורסם בנבו).

3.19. שטחי הכניסה המקורים בברזנט ונתמכים ע"י קונסטרוקציית ברזל, הינם שטחים המקורים בקירוי מקובע, קבוע ויציב, ומשכך נכללים בשטח יחידת הבניין, לפי ס' 1.3.1 לצו הארנונה.

3.20. אין כל הצדקה לאיחוד חלק מהנכסים, היות והם מופרדים פיזית זה מזה. נוכח השימוש המגוון הנעשה בנכסים, אין גם כל הצדקה מהותית לאחדם.

#### 4. דיון והכרעה

4.1. לאחר שבתנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.

4.2. נקדים ונבהיר, כי צודק המשיב בטענתו, כי משפג תוקפו של הסכם הפשרה, הוא מוסמך ואף מחויב לחייב ולסווג את הנכסים בהתאם לשימוש הנעשה בהם בפועל, גם אם סיווגם באופן שונה.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 44487-08-14 חברת טי.אס.סי.אס תקשורת בע"מ נ' עיריית פתח תקווה (פורסם בנבו):

"משמצא מנהל הארנונה כי הסיווג היה מוטעה והוא אינו מחויב בהתאם לדין, וכי קיים סיווג ספציפי החל על הנכס, הרי שהדרך הנכונה הייתה לתקן את הסיווג ולהתאים את חיובי הארנונה לשימוש הנכון שנעשה בנכס, כפי שנהג מנהל הארנונה".

4.3. גם לגוף העניין, אין לנו אלא לדחות את טענותיו של העורר.

4.4. אף לא אחד מהנכסים צריך להיות מסווג בסיווג מחסנים

4.4.1. סעיף 3.3.2 לצו הארנונה קובע כדלקמן:

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

4.4.2. לשון הצו אינה גורסת כי כל מחסן מכל מין וסוג שהוא יסווג בסיווג "מחסנים" לצרכי ארנונה. נהפוך הוא. בתי המשפט קיבלו את עמדת המשיב, לפיה מחוקק המשנה בעיר תל-אביב ביקש לייחד את התעריף המיוחד והזול של "מחסנים", רק לסוג מסוים מאוד של מחסנים – מחסנים "קלאסיים", שנועדו לאחסנה ממושכת של טובין, שאינם משמשים את העסק באופן שוטף, ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק, עובדיו ו/או לקוחותיו ואשר מטבע הדברים מתאפיינים בשטח גדול מימדים. זו גם הסיבה לכך שהתעריף שנקבע ל"מחסנים" הינו תעריף מוזל.

בעניין זה קבעה כב' השופטת אסתר קובו בעת"מ 1710/08 ד.ג.ש בודי פרטס בע"מ נ' עיריית תל-אביב יפו ואח', (פורסם בנבו) כדלקמן:

"24. ניתן להיווכח, כי תכלית העמדה ביסוד חקיקת צו הארנונה, הינה לקבוע תעריף מופחת למחסנים "קלאסיים" אשר אינם משמשים באופן שוטף את העסק העיקרי, ואינם נגישים באופן תדיר לבעלי העסק ולקוחותיו, כלומר הכוונה הינה לכלול בתוך ההגדרה מחסנים המשמשים לצורך אחסנה בלבד, ואשר אינם ממוקמים בצמוד לעסק אותו הם משרתים, ואינם מהווים חלק אינטגרלי ממנו". (ההדגשות אינן במקור – הח"מ)

ראה לעניין זה גם:

עמ"נ 50496-07-10 חברת סבן ניסים מסחר בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו.

עמ"נ 21112-01-10 שלמה זבידה נכסים (1999) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו) (8.9.2011).

4.4.3. מהעדויות שהובאו בפנינו שוכנענו כי הנכסים מושא הערר אינם משמשים לאחסנה בלבד.

4.4.4. מקבלים אנו את טענתו של המשיב, כי הנכסים מושא הערר אינם נלווים לנכס אחר בו מתנהל עסקו של העורר, אלא הם עצמם מהווים את עסקו של העורר. הציוד המצוי בנכסים מושכר בחלקו ללקוחות העורר, ובסיום תקופת ההשכרה מוחזר אל הנכסים עד להשכרה הבאה, ברי אם כן, כי בנכס נעשה שימוש מעורב, ולא ניתן להסיק כי השימוש היחיד הנעשה בהם הינו לצרכי אחסנה.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 335/03 מרכז הגניזה – שירותי גניזה בע"מ נ' מנהלת הארנונה במועצה האזורית מעלה יוסף (פורסם בנבו):

"לא בכדי נקבע למחסנים שעור ארנונה נמוך למטר רבוע ביחס לעסקים אחרים. נקודת המוצא היא ששטחו של מחסן משמש שטח עזר לעסק, והוא נועד לאחסן סחורות. הארנונה לעסק נקבעת על פי מיקומו ועל פי מהותו, ואילו הארנונה למחסן נקבעת רק על פי שטחו, בשיעור מופחת אחיד לגבי כל סוגי העסקים. כאשר, כמו בענייננו המחסן הוא העסק, אין הצדקה להעניק לעסק זה הקלה גורפת בארנונה רק משום שכל העסק מתנהל במחסן שבו נותנת המערערת שירותי גניזה ואחסנה".

עת"מ (נצרת) 1064/05 תנועת העסק ושות' נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה :

"...נכס מאחסן בתוכו סחורה שלא לשם אחסון ככזה אלא במעין "עמדת המתנה"  
לממכר בכל זמן נתון, הגם שנועדה לממכר סיטונאי, אין לסווג וכמחסן אלא  
כ"עסק" לכל דבר ועניין..."

עמ"נ (נצרת) 107/02 הריבוע הכחול נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה, תק- מח (2003)  
: 7181 (2)

"..... אין המדובר באחסון סחורה לשם אחסון אלא רק החזקת סחורה במעין  
"עמדת המתנה", כשהיא זמינה בכל זמן לשמש כסחורה בעסק עצמו, זו סחורה  
המיועדת לממכר בלי זמן נתון ואין מדובר בסחורה המיועדת לאחסון.....".

עת"מ (נצרת) 1064/05 תנובת העמק ושות' נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה, תק- מח  
: 8923 (4), 2005

"מכלל האמור, הגעתי למסקנה אליה הגעתי גם בעמ"נ (נצרת) 107/02 ריבוע כחול  
נ' מנהלת הארנונה בעיריית עפולה, תק- מח (2) 7181, כי נכס המאחסן בתוכו  
סחורה שלא לשם אחסון ככזה אלא במעין "עמדת המתנה" לממכר בכל זמן נתון,  
הגם שנועדה לממכר סיטונאי, אין לסווגו כמחסן אלא כ"עסק" לכל דבר ועניין,  
וזאת הגם שכאן, בניגוד לעמ"נ 107/02 הנ"ל מיקום הימצאו של המחסן שונה (אין  
מדובר בענייננו כאן במחסן הצמוד לרשת שיווק). משהגעתי למסקנה כאמור, (גם  
כאשר ראוי, עדיף ונכון היה לפרט בצווי הארנונה הגדרות כהלכתן ומוטב  
שהמשיבה אכן תנהג כך) אין לומר כי החלטת הרשות בסיווג הנכס נגועה בחוסר  
סבירות קיצוני, המצדיקה התערבות של בית המשפט".

עמ"נ (חיפה) 304/03 המשביר לצרכן ישראל בע"מ (בהקפאת הליכים) נ' עיריית  
כרמיאל תק- מח (1) 2006 : 2549

"שטחי המחסנים של המערערת אינם נכסים עצמאיים ואוטונומיים, שתכליתם  
אחסון, ובהם מוחזקת סחורה לתקופת אחסון ארוכה, אלא הם קיימים כחלק  
ממכלול עסקי המורכב משטחי מכירה ושטחי אחסון".

4.4.5 זאת ועוד, בנכס 2 ב' נעשה גם שיפוץ של אביזרים באמצעות עבודת נגרות, ובנכס 1  
קיימת עמדת איפור המשמשת את האולפן הסמוך, חדר אוכל וחדר צוות.

4.4.6 גם העובדה כי העורר משכיר שטחי אחסנה, שוללת את קיומו של התנאי, כי הנכס  
משמש לאחסנה בלבד.

4.4.7 גם התנאי ש"לקוחות אינם מבקרים בהם" לא עומדת העוררת. שכן, כעולה מדברי  
העורר לקוחותיו פוקדים את הנכסים, ואף התשלום תמורת האביזרים נעשה לעיתים  
בנכס עצמו.

4.5 אין לסווג את ה"נגרייה" כבית מלאכה

4.5.1 מקבלים אנו את עמדת המשיב כי פעילות הנגרות המתבצעת על ידי העורר אינה  
מצדיקה את סיווג הנכס כבית מלאכה.

- 4.5.2 . מדובר בנכס המשמש הן להשכרת אביזרים והן לשיפוץ האביזרים, כאשר אין הפרדה בין חלקי הנכס השונים, ומדובר בשטח אינטגרלי אחד.
- 4.5.3 . העורר לא הניה בפני הועדה הנכבדה תשתית ראייתית לעניין היקף הפעילות של הנגרייה בביצוע עבודות שאינן כרוכות בעיסוקו של העורר בהשכרת האביזרים, ומהראיות שהוצגו בפנינו, עולה, כי, הפעילות בנגרייה אינה אלא לצרכים עצמיים, קרי, חלק בלתי נפרד מפעילות השכרת האביזרים, ולא נועדה אלא לצורך זה.
- 4.5.4 . לא מצאנו כל הצדקה לפצל את הנכס לחשבונות שונים כבקשת העורר.
- 4.5.5 . הלכה פסוקה היא כי יש לסווג נכס בהתאם לשימוש שנעשה בו. מקום בו מדובר במתקן "רב תכליתי" בעל שימושים מגוונים אשר ניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד. מקום בו מדובר במתקן רב תכליתי בו משולבות הפעילויות השונות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצלן לצורך הסיווג.
- 4.5.6 . על פי ההלכה הפסוקה, שאלת אופיו של מתקן זה או אחר נבחנת בשים לב לזיקה הקיימת בין תכליתה של יחידה אחת לתכליתה של היחידה הסמוכה, ובשים לב לשאלה אם השימוש בחלק ספציפי הכרחי למהות הארגון בנכס ולמימוש תכליתו.
- 4.5.7 . עוד קובעת ההלכה הפסוקה, כי אין לפצל נכס המקיים מהות אחת, לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימוש.

ראה לעניין זה:

ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון, [פורסם בגבול], 9.2.2003):

"השאלה היא, אם כן, מתי נאמר כי ביחידות שטח סמוכות נעשה שימוש שונה בכל אחת מהן, המצדיק סיווג נפרד, ומתי נאמר שגם אם בכל אחת מיחידות אלה מתרחשת אמנם פעילות שונה, משולבות פעילויות אלה זו בזו ותכליתן אחת ועל כן אין מקום לפצלן לצורך הסיווג. לעניין זה הוצעו מספר מבחנים. מבחן אחד הוא, בחינת קיומה של זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. אם קיימת זיקה כזו, נראה ב'מתקן הרב-תכליתי' נכס אחד ואילו בהעדר זיקה כזו, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד... מבחן אחר הוא, האם השימוש בחלק ספציפי, הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו...".

וראה גם:

בר"מ 9205/05 מנהל הארנונה נ' היפר שוק 1991 בע"מ, תק-על 2006(4) 1520:

"בפסיקתנו נקבע בעבר הכלל כי במתקן רב תכליתי, שניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה סיווג הנכס לצרכי ארנונה לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (ראו, בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא, פ"ד מו(1) 793, 816). בפסיקה מאוחרת יותר אימץ בית משפט זה את המבחנים

שנקבעו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים להכרעה בשאלה מתי תסווגנה יחידות שטח סמוכות תחת סיווגים נפרדים ומתי תסווגנה תחת סיווג אחד, על אף שבכל יחידת שטח מתנהלת פעילות אחרת. לעניין זה אומצו שני מבחנים, שאינם מהווים רשימה סגורה. המבחן האחד הוא בחינת קיומה של זיקה בין היחידות השונות, שאם היא קיימת אז יש לראות במתקן הרב התכליתי נכס אחד לצרכי סיווג הארנונה. המבחן האחר שאומץ הוא האם השימוש בחלק ספציפי של הנכס הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו".

כנראה:

ברמ 8099/09 ונדום אופנה בע"מ נ' עיריית תל אביב-מנהל הארנונה, דינים עליון 2009 (101) 1284:

"הלכה פסוקה היא כי יש לסווג נכס בהתאם לשימוש שנעשה בו. מקום בו מדובר במתקן "רב תכליתי" בעל שימושים מגוונים אשר ניתן להפריד בין חלקיו השונים, ייעשה הסיווג לפי השימוש והתכלית של כל חלק בנפרד (בר"ם 5557/06 מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית אילת [פורסם בנבנ], 2.1.2007); בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא פ"ד מו (1) 793, 816 (1992)). אולם, מקום בו מדובר במתקן רב תכליתי בו משולבות הפעילויות השונות זו בזו ותכליתן אחת – אין מקום לפצלן לצורך הסיווג (וראו: בר"ם 8242/08 מפעלי נייר אמריקאיים ישראלים בע"מ נ' מנהלת הארנונה של עיריית חדרה [פורסם בנבנ], 22.7.2009); בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו (1) 793 (1992). שאלת אופיו של מתקן זה או אחר נבחנת בשים לב לזיקה הקיימת בין תכליתה של יחידה אחת לתכליתה של היחידה הסמוכה; ובשים לב לשאלה אם השימוש בחלק ספציפי הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו..."

וראה גם:

בר"מ 5557/06 מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה, תק-על 2007(1) 31.

4.5.8. בעמ"נ 233/06 תכפ סוכנויות 1993 בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א [פורסם בנבנ], 6.5.2007 שם בית המשפט את הדגש על גודל הנכס, וקבע כי לשם פיצול נכס לצורכי החיוב בארנונה על הנכס להיות "רחב מימדים". עוד נקבע כי אין לפצל נכס שהינו נכס הומוגני בעיקרו, המקיים מהות אחת, ואשר פיצולו לצרכי סיווג ארנונה הינו מלאכותי בעליל:

"כאמור לעיל - גודלו הכולל של הנכס נשוא ערעור זה הוא 292 מ"ר, בלבד. אין ספק בעיני כי לא לכך כיוונה הפסיקה בדרישה כי לשם פיצול הנכס עליו להיות "רחב מימדים"..."

....

לגישתי - וגם זאת עולה מהפסיקה - הדרישה של היות הנכס "רב תכליתי" ו"בעל שימושים מגוונים" מצריך שונות תפקודית ותוכנית של השימושים. בענייננו הנכס נשוא הדיון הוא "נכס הומוגני בעיקרו", "המקיים מהות אחת", שפיצולו לצרכי סיווג ארנונה הינו מלאכותי בעליל. שכן, אפילו אם אין כל אחת משתי התכליות "הכרחית" לרעותה - הרי שקיימת ביניהן "זיקה" מובהקת, והן "משולבות" זו בזו ומשלימות זו את זו במתן השירותים העסקיים של המערערת."

4.5.9. יישומו של הכלל בענייננו מוביל למסקנה, כי לא ניתן לפצל את הנכס לשתי תכליותיו, וזאת הן לאור שטחו הכולל של הנכס, והן לאור העובדה שקיומה של הנגרייה הינו הכרחי למהות פעילות ההשכרה של העורר, וקיימת זיקה ישירה בין שתי היחידות.

4.5.10. יישומו של הכלל לענייננו, מוביל גם למסקנה כי קיומה של הנגרייה הכרחי למהות עסקו של העורר, הוא המאפשר את השכרת הציוד והאביזרים, כי השטח המשמש לנגרייה הינו נלווה וטפל לשטח העיקרי, המשמש להשכרת ציוד ואביזרים, וכי שטח הנכס כולו משמש לצורך מטרה אחת כחלק מיחידה כלכלית אחת.

4.5.11. אשר על כן, ומהטעמים שלעיל, אין לנו אלא לדחות את הערר בעניין זה.

#### 4.6. אין לסווג איזה מהנכסים כאולפן הקלטות.

4.6.1. סעיף 3.3.30 לצו הארנונה כולל סיווג של 'אולפן הקלטות', אשר נוסף לצו הארנונה של עיריית תל אביב בשנת 2014, על מנת להזייל במעט את הארנונה החלה על אולפני הקלטות, הגם שלא הוכרו כימלאכה ותעשייה.

4.6.2. אולפן הקלטות מוגדר בסעיף 3.3.30 כ"מקום בו מבוצע מעובד ומתועד (מוקלט) תחת קורת גג אחת, קול מוסיקלי בלבד (שירה ונגינה) בנוכחות של אמן במקום לכדי פורמט דיגיטלי או אנלוגי שלא ביחד עם שימושים אחרים והוא מהווה עסק כשלעצמו".

4.6.3. הצהרת העורר בפני חוקר השומה במעמד הביקורת, כי: "הנכס משמש כאולפן סאונד וצילום לפרסומות, דיבוב פרסומות ועוד...", והחפצים שנראו בנכס, כגון מצלמות, אקרנים, פסי תאורה, חצובות, מטבח מאובזר ופינת אוכל, מעידים כי בנכס נעשים שימושים שאינם עונים להגדרת אולפן הקלטות, ואשר על כן, אינם מאפשרים את החלת סעיף 3.3.30 לצו על הנכס.

#### 4.7. חיוב השטח המקורה

4.7.1. העורר תולה יהבו בעניין זה בטענה, שעסקינן בקרוי מברזנט שעומקו 1.8 מ' בלבד.

4.7.2. דא עקא, שעל פי הפסיקה קירוי הוא קירוי - יהיה מקורו אשר יהיה, וממילא אין השטח מחויב, אלא על פי השטח המקורה בלבד, ואם עסקינן ב 1.80 מ', אזי זהו השטח המחוייב.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 28710-10-11 דלק חברת הדלק של הישראלית בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו)

4.7.3. מדובר בשטחים המקורים בקירווי מקובע, קבוע ויציב, ומשכך נכללים בשטח יחידת הבניין, לפי ס' 1.3.1 לצו, לפיו:

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

5. אשר על כן אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.
6. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.
7. 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.
8. ניתן בהעדר הצדדים ביום 28/5/2018.



חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח



יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

51211105W

פרידמן שלמה ת.ז. 002354207

העורר:

- נ ג ד -

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

המשיב:

## החלטה

1. עניינו של ערר זה הינו נכס המצוי ברח' גרשון שץ 18 בתל אביב, הידוע בפנקסי העירייה כנכס מס' 2000283186 ח-ן 10915215 (להלן: "הנכס").
2. בדיון שנערך בפני הוועדה טען העורר, כי בעקבות התחשבנות שבינו לבין שוכר הנכס, שולמה הארנונה בגין חודש יולי 2017.
3. כן הודיע העורר, כי הוא מוכן לשלם את הארנונה בגין חודש יוני 2017, ולמשוך את הערר.
4. ב"כ המשיב, ביקש שהות לבדוק את הטענה, לפיה לכאורה הארנונה בגין חודש יולי 2017, שולמה.
5. בהחלטתנו מיום 18.1.18, התרנו למשיב לבדוק את הטענה, ולהודיענו תשובתו בתוך 10 ימים. כן קבענו, כי ככל שהמשיב לא יאשר את ביצוע התשלום, יהיה העורר זכאי להציג בפנינו ראיות (נכתב בטעות 'טענות') בדבר תשלום הארנונה הנטען על ידו.
6. ביום 22.1.18, הודיע המשיב, כי בניגוד לטענת העורר, לא שולם חוב הארנונה בגין חודש יולי 2017.
7. בו ביום, ניתנה על ידינו החלטה בה אפשרנו לעורר להגיב להודעה, עד ליום 28.2.18.
8. ביום 15.3.18, משהעורר לא הגיש כל תגובה, ניתנה על ידינו החלטה, בה קבענו, כי היה והעורר לא יגיש תגובתו עד ליום 25.3.18, אגנתן על ידינו החלטה בהסתמך על המסמכים שבתיק.
9. עד היום לא הגיש העורר תגובתו.

10. משכך, לאור הנסיבות כמפורט לעיל, ומשערו של העורר מלכתחילה לא גילה עילה, לאור הכתוב בכתב התשובה של המשיב, שלא נסתר, אנו דוחים את הערר.
11. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.
12. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.
13. 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.
14. ניתן בהעדר הצדדים ביום 29/5/2018.



חבר : אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח



יו"ר : שלומית ארליך, עו"ד

תאריך : טו בסיון תשעה  
29.05.2018  
מספר ערר : 140018312 / 12:16  
מספר ועדה : 11735

בפני חברי ועדת הערר:  
יו"ר: עו"ד ארליך שלומית  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

העורר/ת: ששון גואטה הפקות בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

### החלטה

בהסתמך על בקשת ב"כ העוררת נמחק בזה הערר כמבוקש ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 29.05.2018.

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

  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד

  
יו"ר: עו"ד ארליך שלומית

שם הקלדנית: ענת לוי



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

תאריך : טו בסיון תשעח  
29.05.2018  
מספר ערר : 140018290 / 12:30  
מספר ועדה: 11735

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר: עו"ד ארליך שלומית  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

**העורר/ת:**

אלגרנטי גיטרות בע"מ חברה פרטית 514430867  
חשבון לקוח: 10930852  
מספר חוזה: 822292  
כתובת הנכס: דרך בן צבי 84 א

**- נ ג ד -**

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

**נוכחים:**

**העורר/ת:** אלגרנטי גיטרות בע"מ  
יהונתן שטרוסברג  
מרסל שטרוסברג

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**  
**ב"כ המשיב עו"ד:** תהילה זמל

**החלטה**

העוררים הגישו ערר זה מבלי שקדמה לכך הגשת השגה. אשר על כן אין לנו אלא למחוק את הערר ולהפנות את העוררת להגשת השגה ובקשה להארכת מועד להגשתה.

הערר נמחק ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 29.05.2018.

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

חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

חבר: עו"ד מטרסו אהוד

יו"ר: עו"ד ארליך שלומית

שם הקלדנית: ענת לוי

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : טו בסיון תשעח  
29.05.2018  
מספר ערר : 140018257 / 12:38  
מספר ועדה: 11735

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר: עו"ד ארליך שלומית  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

**העורר/ת: וידר אירית**

**- נ ג ד -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

**החלטה**

אנו מברכים את הצדדים על כי השכילו להגיע להבנות ביניהם ונותנים לה תוקף של החלטה.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 29.05.2018.

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

חבר: עו"ד מטרסו אהוד

חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

יו"ר: עו"ד ארליך שלומית

שם הקלדנית: ענת לוי

תאריך : טו בסיון תשעח  
29.05.2018  
מספר ערר : 140018254 / 12:51  
מספר ועדה : 11735

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר: עו"ד ארליך שלומית  
חבר: עו"ד מטרסו אהוד  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

**העורר/ת:** דרור ונדרמן ברק, בוך אליעזר, דולומיט - מנהור וניהול בהנדסה  
אזרחית בע"מ

**- נ ג ד -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

### החלטה

אין מחלוקת כי העורר קיבל פטור החל מהמועד בו פנה למשיב. המחלוקת בתיק זה מתייחסת לתקופה הקודמת להגשת ההודעה למשיב. היות ועפ"י דין המועד ממנו ניתן ליתן פטור הינו מועד מסירת ההודעה למשיב ולאור העובדה שממילא אין בידי העורר ראיות המוכיחות כי הנכס היה ריק קודם למסירת ההודעה למשיב, אין מנוס אלא מדחיית הערר.

הערר ידחה ללא צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 29.05.2018.

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפי 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: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

חבר: עו"ד מטרסו אהוד

יו"ר: עו"ד ארליך שלומית

שם הקלדנית: ענת לוי

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

תאריך : טז בסיון תשעח  
30.05.2018  
מספר ערר : 140018049 / 10:48  
מספר ועדה: 11718

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר: עו"ד קדם שירלי  
חבר: עו"ד גדי טל

**העוררים: חביב לאה, עסיס חיים**

**- נ ג ד -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

**החלטה**

לאחר דיון מחוץ לפרוטוקול לפיו הוסבר לעוררים כי לוועדה אין סמכות לתת הנחת נכס ריק כל עוד הנכס אינו ריק.

הומלץ לעוררים למשוך את הערר ללא צו הוצאות וכך עשו.

הערר נמחק ללא צו הוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 30.05.2018.

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

חבר: עו"ד גדי טל

יו"ר: עו"ד קדם שירלי

שם הקלדנית: ענת לוי

העורר: מר רפאל אסולין ת.ז. 069796134

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה עיריית תל - אביב יפו

## החלטה

1. עניינו של ערר זה הינו נכס הידוע כגוש 7066 חלקה, המצוי ברח' תיל השריון 94 בתל אביב (להלן: "הנכס"), אשר הינו בבעלות משותפת של העורר ושל מר דוד אביבי ת.ז. 6758154 (להלן: "אביבי").

### 2. תמצית טענות העורר

- 2.1. מאז שנת 1993 שימש הנכס אך ורק את פעילות חברת קוב כל עיצובים בע"מ ח.פ. 511783680 (להלן: "החברה") ובכל הזמנים הרלוונטיים החברה היא זו אשר הייתה ועודנה המחזיקה בנכס.
- 2.2. החברה עודנה רשומה כתברה פעילה והינה ישות משפטית בת תוקף לכל דבר ועניין.
- 2.3. בחודש מרץ 2017 עיריית תל אביב הגישה תביעה בגין חוב ארנונה כנגד החברה וכנגד אביבי - בהיותו בעל השליטה בחברה (ת.א. 68158-03-17), עובדה המעידה כי לשיטת עיריית תל אביב, אביבי הוא בעל השליטה בחברה.
- 2.4. מעולם לא נמסרה למשיב הודעה על חדילת חזקה של החברה בנכס.
- 2.5. ביום 1.6.2014 החליט המשיב על דעת עצמו, ובמנותק לחלוטין מן המצב בפועל, לשנות את זהות המחזיקים בנכס, תוך רישום העורר ואביבי במחזיקים במקום החברה, וזאת, כביכול, על פי תצהיר מטעם העורר, שצורף לבקשה לקבלת פטור לנכס ריק.
- 2.6. עיון בתצהירו של העורר, שניתן כתמיכה בבקשת החברה לקבלת פטור, ובמיוחד בהצהרתו המפורשת והחד משמעית של העורר בסעיף 3 לתצהיר, לפיה: "החברה הינה המחזיקה בנכס אשר שימש עד היום כמפעל לייצור מערכות ומתקני תצוגה לחנויות", מעלה בבירור, כי אין מדובר בהודעה על חדילת חזקה של החברה, אלא אך ורק בבקשה של החברה לקבלת פטור לנכס ריק - הא ותו לא!
- 2.7. נוכח הצהרתו המפורשת הנ"ל של העורר כי: "החברה הינה המחזיקה בנכס...", לא ברור כלל על סמך מה החליט המשיב לעדכן את העורר ואת אביבי כמחזיקים בנכס במקום החברה.
- 2.8. תצהיר העורר נערך לצורך תמיכה בבקשה של החברה לקבלת פטור לנכס ריק, ואין מדובר בהודעה פרטית מטעמו של העורר, ובטח שאין המדובר ב"הודעה על חדילת חזקה".

- 2.9. נראה אפוא בבירור כי המשיב החליט על דעת עצמו לשנות את החזקה בנכס, מבלי שנמסרה לו הודעה על חדילת חזקה לפי סעי' 325 לפקודת העיריות - על כל הכרוך והמשתמע מכך!
- 2.10. העורר מעולם לא היה המחזיק בנכס, ובטח שלא היה מחזיק בנכס מאז שנת 2004, כנטען בעלמא ע"י המשיב, ולראיה, משנת 2004 עבד העורר בחב' ליר עיצובים בע"מ, המחזיקה בנכס המצוי ברח' פרופסור שור 40 בחולון.
- 2.11. המשיב עצמו ביקר בנכס ביום 10.05.2016 וראה בבירור, כי אין שחר לטענתו המלאכותית כאילו העורר מחזיק בנכס.
- 2.12. אין שחר לטענת המשיב בסעיף 9 לתשובתו לערר כאילו "העורר נהנה מהפטור הקבוע בסעיף 330 (1) לפקודת העיריות לתקופה מלאה של 3 שנים, בה למעשה לא חויב בתשלום ארנונה".
- 2.13. אין מחלוקת בין הצדדים כי עסקינן בנכס ריק ובלתי ראוי לשימוש ולכן וכפועל יוצא מכך, הנכס ראוי לפטור מחיוב בארנונה כללית.
- 2.14. אין מחלוקת בין הצדדים כי החברה לא קיבלה פטור לפי סעי' 330 לפקודת העיריות. ראה חקירתו הנגדית של נציג המשיב בעמ' 3 לפרוט' מיום 4.9.17: "אם אני נשאל שנית מי קיבל את הפטור בגין הנכס, אני משיב שמיום 4/6/2004 המחזיקים הם אסולין ואביב, והם אלו שקיבלו את הפטור".
- 2.15. אשר על כן ולאור כל האמור לעיל, ולנוכח העובדה, כי החברה היא זו שהחזיקה בפועל בנכס למן שנת 1993 ואף בשנת 2016, תתבקש כבוד הועדה לקבל את הערר ולהורות למשיב להחזיר את רישום החברה כמחזיקה בנכס וכן, לפטור את הנכס מחיובי ארנונה כללית לשנת המס 2016.

### 3. תמצית טענות המשיב

- 3.1. החל מיום 1.6.2004 הוסר רישומה של החברה כמחזיקה בנכס, ותחתיה נרשמו העורר ואביבי כמחזיקים בנכס ביחד ולחוד, זאת מכוח הודעתו של העורר והתצהיר שצורף לה.
- 3.2. בס' 4 לתצהירו הצהיר העורר כי: " החברה חדלה מלפעול בנכס כבר בחודש ספטמבר 2003, בעקבות גזר דין אשר הורה על הריסת המבנה הבנוי על הנכס". עוד הצהיר העורר כי "אני הוא בעל מחצית הזכויות בנכס ברח' חיל השריון 92 תל אביב הידוע כגוש 7066 חלקה 57 (להלן: " הנכס"), ומנהל בחברת קוב כל עיצובים בע"מ, אשר החזיקה בנכס, המוסמך לעשות תצהיר זה מטעמה".
- 3.3. עולה מן האמור כי, העורר, בכובעו האחד כמנהל החברה שהינה "המחזיקה היוצאת" ובכובעו השני כבעל הזכויות בנכס ואחד מ"המחזיקים הנכנסים", מסר למשיב ביום 1/6/2004 הודעה לפיה החברה חדלה מלהחזיק בנכס, ותחתיה מוחזק הנכס החל ממועד זה ע"י בעליו, קרי העורר ושותפו – בחלקים שווים.
- 3.4. בהתאם להודעה זו, עדכן המשיב את זהות מחזיקים בנכס והודעה בעניין נשלחה לב"כ העורר. העורר לא נקט בהליכי השגה וערר כנגד חילופי המחזיקים שביצע המשיב על סמך פנייתו.

- 3.5. ככל שהעורר סבב כי אין להשום אותו כמחזיק בנכס, חזקה עליו שהיה פונה בעניין זה אל המשיב. מחדלו של העורר מלעשות כן רובץ אם כן לפתחו.
- 3.6. ביום 23/1/2005 פנה ב"כ העורר אל המשיב בשנית, ובעקבות פנייתו נערכה ביקורת בנכס ובנכסים נוספים המוחזקים בידי העורר ושותפו. בהתאם לכך, בין היתר, הוענק לנכס פטור לפי סי' 330 לפקודה והודעה בעניין נשלחה לב"כ העורר.
- 3.7. במסגרת הודעה זו ניתנה לעורר הזכות להגיש השגה, אולם העורר לא נקט בהליכי השגה וערר.
- 3.8. העורר נקט בהליכי השגה, וערר, רק ביום 31/3/16 ובעקבות הליכי גבייה שננקטו כלפיו.
- 3.9. גם במהלך עדותו אישר העורר את האמור בפנייתו משנת 2004, באומרו: "אם אני נשאל כיצד מתיישבות טענותי בערר עם האמור בסעיף 4 לתצהיר מש/1, אני משיב שהחברה אמנם חדלה מלפעול בנכס, אבל היא לא חדלה מלהתקיים. היא עדיין מחזיקה בנכס. מעולם לא הצהרנו שהיא לא מחזיקה בנכס".
- 3.10. הסתירה העולה מדברי העורר היא ברורה.
- 3.11. מטרתם של סעיפים 325 ו-326 להקל בנטל המוטל על העירייה לגבות ארנונה, מתוך הכרה בכך, שהטלת נטל של בדיקה אקטיבית באשר לזהותו של המחזיק בכל נכס ונכס, הינה גזירה שהרשויות המקומיות לא תוכלנה לעמוד בה. תפקידו של מנהל הארנונה מתמצה בתחום המשפט המנהלי, היינו, האם אכן נמסרה לו במועד ההודעה על חילופי המחזיקים המגובה באסמכתאות רלוונטיות. ואכן, משנמסרה למשיב הודעה בדבר החזקה בנכס נרשמה ההודעה כדין.
- 3.12. טענת העורר לעניין זהות המחזיק בנכס הינה באופן מובהק סוגיה של סכסוך בין מחזיקים, הנידונה בפני בית המשפט במסגרת הליך אחר בו נקטו העורר והחברה כנגד אביבי.
- 3.13. הנכס זכה בפטור עד ליום 31/12/15 והחל מיום 1/1/16 מחויב בתעריף המזערי לפי השימוש האחרון שנעשה בו – שהינו מלאכה. היות והעורר אינו תולק על השימוש האחרון הנעשה בנכס, וטענתו נסבה אך ביחס להענקת פטור מלא לנכס – הרי שטענה זו הינה כנגד חוקיות סעיף 330 לפקודה ואין היא מצויה בסמכות הועדה הנכבדה.
- 3.14. אף טענות העורר לעניין הליכי הגבייה שננקטו כלפיו אינן מצויות בסמכותה של הועדה הנכבדה.

#### 4. דיון והכרעה

- 4.1. בהתאם להחלטה שניתנה על ידינו בדיון המקדמי שנערך ביום 30/1/17, הסוגיה היחידה העומדת להכרעה בפנינו, היא האם החזיק העורר בנכס הנזכר לעיל במהלך שנת 2016.
- 4.1. לאחר שבתנו את טיעוני הצדדים, לרבות את פסקי הדין והחלטות אליהן הופנינו, הגענו לכלל דעה, כי נכון פעל המשיב, כאשר לא שינה את רישום החזקה בנכס בשנת 2016, וכי דין הערר להידחות.

4.2. סעיף 325 לפקודת העיריות [נוסח חדש] קובע כי: "חדל אדם ביום מן הימים להיות בעלם או מחזיקם של קרקע או של בניין שהוא חב עליהם בארנונה לפי הוראות הפקודה ימסור הוא או נציגו הודעה על כך בכתב לעירייה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים...".

4.3. בבר"מ 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה (1988) בע"מ נקבע כי: "הנה מטרתם של סעיפים 325-326 לפקודת העיריות להקל על הנטל המוטל על העירייה לגבות את המס, מתוך הכרה בכך שהכרת נטל של בדיקה באשר לזהותו של המחזיק בכל נכס ונכס, הינה גזירה שהרשויות המקומיות לא תוכלנה לעמוד בה".

4.4. בהתאם להלכה הפסוקה, די בהודעה בכתב על חילופי המחזיקים על מנת להביא לשינוי זהותו של המחזיק, ואין העירייה נדרשת לערוך בדיקה משל עצמה באופן פעיל בדבר זהות המחזיק (ראה בר"מ 1008/06 טרכטינגוט נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו).

4.5. בניגוד לטענת העורר, הודעתו משנת 2004 אינה יכולה להשתמע לשני פנים, ועולה הימנה במפורש, כי החברה חדלה מלפעול בנכס. העובדה שהחברה לא חדלה מלהתקיים, אין בה כדי להעלות ו/או להוריד לעניין החזקה בנכס.

4.6. לאור ההלכה הפסוקה, ברי כי נכון עשה המשיב, כאשר הסתמך על הודעות.

ראה לעניין זה:

עמ"מ 2611/08 שאול בנימין נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו), שם נקבע:

"לטענת המערער היה על המשיבה לבדוק נוכח פנייתו מיהו המחזיק בנכס. אין בידינו לקבל טענה זו. סעיף 325 לפקודת העיריות מטיל על הבעלים או על המחזיק למסור הודעה לעירייה בדבר חילופי החזקה ובעלות, ומשניתנה הודעה זו " לא יהיה חייב בשיעורי ארנונה נוספים"...".

עמ"מ 13547-11-15 מ. אליאנס חברה לבניין נ' עיריית חיפה (פורסם בנבו), שם נקבע:

"הרשות המקומית אינה צריכה לאתר את המחזיק הנכון החייב בתשלום ארנונה, ודי שתסמוך על רישום ועל הודעת המחזיקים בדבר השינוי במחזיקים בנכס. משכך, עם מסירת ההודעה כאמור חויבו המערערת בארנונה וחיובן היה כדין".

4.7. בשולי הדברים, ולאור העובדה שבסיכומיו, חזר העורר על טענותיו, כי בחודש מרץ 2017 עיריית תל אביב הגישה תביעה בגין חוב ארנונה כנגד החברה וכנגד אביבי – בהיותו בעל השליטה בחברה (ת.א 68158-03-17), עובדה המעידה כי לשיטת עיריית תל אביב, אביבי הוא בעל השליטה בחברה. דא עקא, שכפי שכבר הערנו בדיון ההוכחות בו הוגש הסכם זה, עפ"י הנטען בכתב התביעה עצמו, חיובי הארנונה הנתבעים בו, הם בגין התקופה שעד 1.6.2004, כך שאין בכתב התביעה כדי לתמוך בטענות העורר. צר לנו על כי העורר, חזר וניסה להטעות את הוועדה בעניין זה.

5. אשר על כן, ולאור האמור לעיל אנו דוחים את הערר.

6. בנסיבות העניין יישא העורר בהוצאות המשיב בסך כול של 2,000 ₪.

7. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.

8. 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.

ניתן בהעדר הצדדים ביום 30.05.18

  
חברה: שירלי קדם, עו"ד

חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

50911105ע

העוררת: הוט מערכות תקשורת בע"מ

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו

## החלטה

1. עניינו של הערר דנן הינו נכס השוכן ברחוב רציף העלייה השנייה 101 בתל אביב, המזוהה ברישומי העירייה כנכס מס' 2000399180 (להלן: "הנכס").

### 2. תמצית טיעוני העוררת

- 2.1 הנכס הינו שטח מופרד ומתוחם שגודלו 398 מ"ר, המצוי בקומה 1.
- 2.2 בשל מצבו הפיזי של הנכס, הורה המשיב לפטור את הנכס מחיוב ארנונה מכח סעיף 330 לפקודת העיריות (נוסח חדש (להלן: "הפקודה"), וזאת עד ליום 31.12.2015.
- 2.3 עם סיום תקופת הפטור שנקצבה על ידי המשיב, ולנוכח העובדה, כי לא חל שינוי עובדתי במצבו של הנכס, פנתה העוררת למשיב בבקשה להמשיך את תקופה הפטור.
- 2.4 ביום 28.1.2016 התקבלה תשובת המשיב, ולפיה הוא דוחה את הבקשה, וזאת מבלי לפרט את הטעמים, אשר בעטיים חל שינוי בעמדתו ביחס לזכאותו של הנכס לפטור מחיוב ארנונה.
- 2.5 בשונה ממקרים בהם נישום מלין כנגד שומת ארנונה שוטפת, מקום בו מנהל ארנונה משנה את החלטתו המנהלית, מוטל עליו הנטל להוכיח ולהסביר אילו טעמים הובילו אותו לשנות את החלטתו, ולהציג את מלוא הנתונים העובדתיים אשר היוו בסיס לשינוי.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 8249-01-11 ש.ח.ר אירוח ואירועים בע"מ נ' מנהל הארנונה של מועצה אזורית מטה אשר (פורסם בנבו):

"מקום שהרשות משנה החלטה קודמת, צריכה להימצא בפניה תשתית עובדתית מתאימה המצדיקה את השינוי. יתירה מזו, על הרשות לנמק מדוע שינתה את החלטה ולהסביר מה היו המניעים לכך. האמירה כי מדובר בטעות אינה מספקת, שהרי מצופה שהרשות תסביר את טיבה של הטעות, את העובדות או הנסיבות שהביאו אותה לגילוי

הטעות. כן הרשות צריכה להסביר באיזה טעות מדובר, האם טעות בעובדות, בדין או בשיקול הדעת וככל שמדובר בטעות, עליה להסביר את מקור הטעות ומי גרם לאותה טעות".

- 2.6. כד, בבר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו – מנהל הארנונה (פורסם בנבו) (להלן: "עניין המגרש המוצלח"), הורה בית המשפט למנהל הארנונה להותיר על כנו את הפטור שניתן לנכס, אך בשל העובדה כי מנהל הארנונה כשל מלהסביר את הטעמים אשר הובילו לשינוי שחל בהחלטתו המנהלית.
- 2.7. משנמנע המשיב מלפרט את הטעמים שהובילו אותו להפסקת הפטור, ולשינוי שחל בעמדתו בעניין זה, כשל הוא מלעמוד בנטל להצדיק את ביטול הפטור. די בכך כדי לקבוע שיש להמשיך ולפטור את הנכס מחיוב ארנונה בהתאם לסעיף 330 לפקודה.
- 2.8. אם לא די באמור לעיל, במסגרת הליך ההוכחות שהתקיים בפני וועדת הערר לא הוצגו על ידי המשיב ראיות כלשהן המלמדות כי חל שינוי עובדתי במצב הנכס שיש להוביל לביטול זכאותו לפטור.
- 2.9. המשיב נמנע מלצרף לתצהיר העדות שהוגש מטעמו העתק מדו"ח הביקורת שעל בסיסו ניתן לנכס פטור מלא מחיוב ו/או העתק מדו"ח הביקורת שעל בסיסו הוחלט להפסיק את תקופת הפטור, והסתפק אך ורק בצירוף דו"ח הביקורת שבוצעה בנכס לצורך בחינת בקשתה של העוררת.
- 2.10. בחקירתו בפני וועדת הערר, השיב עד המשיב, כי הוא אינו זוכר אם ביקר בנכס בתקופה שבמהלכה היה הנכס פטור מחיוב, ונמנע מליתן תשובות ברורות, באשר לנתונים שהוצגו בדו"חות ביקורת קודמים של הנכס. מדבריו של עד המשיב ניתן להסיק בצורה וודאית, כי בדיקתו לא כללה השוואה בין המצב העובדתי שעמד בבסיס ההחלטה לפטור את הנכס מחיוב, ובין מצבו הפיסי הנוכחי.
- 2.11. משנמנע המשיב מלטעון כי חל שינוי במצבו הפיסי של הנכס, וכשל מלהוכיח כי חל שינוי שיש בו כדי לבטל את הפטור, ברי כי יש להמשיך ולפטור את הנכס מחיוב ארנונה, מכח סעיף 330 לפקודה.
- 2.12. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, גם בחינת מצבו הפיזי של הנכס במועד הגשת הבקשה מלמדת, כי מדובר בנכס שאינו ראוי לשימוש.
- 2.13. סעיף 330 לפקודה קובע שלושה תנאים מצטברים למתן פטור מארנונה: האחד, הבניין ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו; השני, אין יושבים בו; השלישי, נמסרה הודעה בכתב לעירייה על מצבו של הנכס.
- 2.14. אין מחלוקת כי התנאים השני והשלישי מתקיימים, ומשכך על הוועדה לבחון האם בהסתמך על הראיות, מדובר בנכס שנהרס או ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו.
- 2.15. פסיקת בתי המשפט קבעה כי הבחינה של התנאי הראשון תעשה על ידי בחינת השאלה האם מבחינה אובייקטיבית ניתן לומר שהבניין "ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו", וכי מדובר בשאלה עובדתית כשהמבחן הינו למעשה מבחן פיסי אובייקטיבי בעיני האדם הסביר.

2.16. בחינת תצהירי הצדדים, התמונות שצורפו אליהם ודברי המצהירים בחקירתם, מובילה למסקנה כי עסקינן בשטח הרוס שניזוק במידה שלא ניתן לשבת בו וכי אין יושבים בו ואו עושים בו שימוש.

2.17. מדובר בשטח המצוי ב"רמת מעטפת" ללא חלוקה פנימית, ללא ריצוף, ללא טיח וצבע, ללא תקרה אקוסטית, ללא תשמל וללא מערכות מיזוג אויר. חוטי מערכת התשמל וצנרת מיזוג האוויר חשופים ו"נופלים" מהתקרה החיצונית של הבניין.

2.18. העוררת אינה מחזיקה באישורים הדרושים כדי לבנות בנכס דנן, ועל כן מנועה היא על פי דין מלעשות כן.

2.19. עד המשיב אישר בחקירתו, כי בנכס אין תקרה אקוסטית, אלא רק גג חיצוני של הבניין, וכי הנכס אינו מרוצף. בנוסף ציין המצהיר מטעם המשיב, כי במהלך ביקורו בנכס הוא לא הדליק אור, ובכך אישר כי הנכס אינו מתובר לחשמל.

2.20. ציוד שנמצא בנכס מהווה דברי זבל שמקומם בפח האשפה, ולא מדובר בציוד לצורך שימוש עתידי. עד העוררת אישר בחקירתו, כי ציוד זה פונה מהנכס ימים ספורים לאחר ביקורו של הפקח. אין בהמצאות ציוד זה בנכס במשך מספר ימים, כדי להעיד על "שימוש" כלשהו שנעשה בנכס, ורק בשל כך להפכו לשטח בר חיוב בארנונה.

2.21. יש לדחות את טענת המשיב לפיה "היקף השיפוץ שנדרש להשלמת המבנה אינו מצדיק המשך מתן הפטור". בית המשפט העליון פסל את "מבחן הכדאיות הכלכלית" בפסק הדין בעניין המגרש המוצלח ובפסקי דין נוספים.

### 3. תמצית טיעוני המשיב

3.1. הנכס הוא חלק מבניין ששטחו לפי רישומי העירייה 3,272 מ"ר, מתוכם 3,207 מ"ר מסווגים כ"בניינים שאינם משמשים למגורים" ו- 65 מ"ר מסווגים למלאכה. הנכס קיים משנת 2013, ומחויב החל מיום 1.7.13.

3.2. העוררת זוכתה בפטור מכוח סעיף 330 לפקודה מיום 11.8.14 ועד 31.12.15 בשל מצבו של הנכס כתוצאה מעבודות שיפוץ.

3.3. ביום 6.1.16 פנתה העוררת בבקשה להמשיך לזכות את הנכס בפטור לא ראוי לשימוש, כיוון שלטענתה, הנכס עדיין במצב שאינו ראוי לשימוש, וצפוי להישאר כך גם במהלך 2016.

3.4. ביום 28.1.16 השיב המשיב כי לאור ממצאי הביקורת מיום 26.1.16 עולה כי הנכס אינו עומד בתנאי סעיף 330 לפקודה.

3.5. הנטל להוכיח זכאות לפטור מוטל על העוררת. הפסיקה קבעה כי בערעורי מס, הנישום הוא בגדר תובע המוציא מחברו, ולכן נטל הראייה עליו.

3.6. כך גם בעניין פטור לנכס שאינו ראוי לשימוש, נטל ההוכחה מוטל על כתפי הנישום.

ראו:

עמ"נ 28710-10-11 דלק חברת הדלק הישראלית בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

3.7. העובדה כי ניתן לעוררת פטור מכוח סעיף 330 לפקודה לתקופות מוגבלות בלבד בשנות המס 2014-2015, אינה מונעת מן המשיב להתרשם ממצב הנכס לשנת המס 2016, ולחייב את הנכס בשל הביקורת שערך.

ראו:

בג"ץ 5705/90 דשנים חומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קריית אתא (פורסם בנבו):

"הלכה פסוקה היא שבעניין פסיקלי אין לטעון "מעשה בית דין" לגבי שנת מס אחרת, ואין המשיבה מנועה מלבחון בכל שנה את העובדות בשטח כהווייתן ולחייב את העותרת בהתאם. בכגון דא, אין הצדקה להנציח טעות, ואין זכות קנויה לעותרת כי הסדר של פשרה שהמשיבה פעלה על פיו בעבר, או הנחות ספציפיות שקיבלה העותרת בעבר, יחייבו את משיבה לעולמי עד, אף שאינם משקפים את המציאות".

3.8. העוררת לא הוכיחה כי אינה עושה שימוש בנכס, ואף לא הוכיחה, כי מצבו של הנכס הינו כזה שאינו מאפשר כל שימוש, ולפיכך דין הערר להידחות.

3.9. מבלי לגרוע מן האמור לעיל ולחלופין בלבד, בניגוד לטענת העוררת, המשיב הצדיק את החלטתו על יסוד מצבו העובדתי של הנכס, לנוכח ממצאי ביקורת מיום 26.1.16.

3.10. לעוררת ניתן פטור מכוח סעיף 330 לפקודה לתקופות מוגבלות. בכל פעם שהעוררת פנתה בבקשה לקבלת פטור מכוח סעיף 330 לפקודה, ביצע המשיב ביקורת בנכס על מנת לבחון את מצבו הפיזי של הנכס, נוכח עבודות השיפוץ/בניה שמבוצעות בו.

3.11. העוררת לא תקפה בעבר את החלטות המשיב ליתן לה פטור לתקופות מוגבלות בלבד.

3.12. לפי סעיף 330 לפקודה הפטור ניתן כל עוד הבניין במצב של נכס הרוס או ניזוק. כאשר התברר כי בנכס לא מבוצעות עבודות משמעותיות, לא הייתה הצדקה להמשך הפטור.

3.13. בעקבות פנייתה של העוררת מיום 6.1.16 להמשך פטור, ובהתאם להתנהלות המתוארת לעיל, ביום 26.1.16 נערכה ביקורת בנכס על מנת לבחון את מצבו העובדתי הנוכחי והתקדמות העבודות.

3.14. ממצאי הביקורת העלו כי לנכס יש דלת, קירות שלמים שחלקם עשוי זכוכית וחלקם בטון מטווח וצבוע, תקרה ורצפה שלמות, מסכי מחשב/טלוויזיה חדשים באריזות, גלילי שטיח אדום, שולחנות מעץ, כיסאות, אופניים ופריטים נוספים. הנכס היה מחובר לתשתית חשמל, ולמצער נמצא במתחם המחובר לתשתית חשמל. בנכס לא נראו עבודות שיפוץ, ונמסר לחוקר השומה המשיב, על ידי נציגת העוררת שנכתה בזמן הביקורת, כי "לא החליטו מה לעשות כאן עדיין. חשבנו לעשות פה אולפן".

- 3.15. הנה כי כן, בניגוד לטענת העוררת, כי "בנכס עדיין מבוצעות עבודות פנים לרבות שיפוצים, בנייה, גימור וכיוצא"ב, ממצאי הביקורת מעלים, כי בנייתו הושלמה והשיפוצים הסתיימו.
- 3.16. העוררת לא הוכיחה, כי היא לא עושה שימוש בנכס בפועל, וכי אין יושבים בו.
- 3.17. אכן בתצהירו של עד העוררת נטען שלא נעשה בנכס שימוש, אך לא נטען אימתי לא נעשה בו שימוש, ואף לא צוין מהו המועד בו צולמו התמונות שצורפו לתצהיר. טענה זו מקבלת משנה תוקף לאור ממצאי הביקורת מיום 26.1.16 והתמונות שצורפו לה, אשר לא זכו לכל התייחסות בתצהירו של עד העוררת.
- 3.18. ממצאי הביקורת עולה, כי הנכס משמש את העוררת בפועל לצרכים שונים, ובין היתר לאחסנת ציוד.
- מהתמונות עולה כי הציוד כולל, בין היתר, כיסאות, שולחנות ומוצרי אלקטרוניקה ארוזים.
- 3.19. העוררת טוענת כי הציוד המאוחסן בנכס, הינו דברי זבל, אך אף זה לא הוכח על ידה. המצהיר מטעמה לא התייחס לכך בתצהירו, חרף העובדה שהעוררת קיבלה את דו"ח הביקורת, ובאת כוח העוררת כלל לא חקרה את חוקר השומה אודות הציוד שראה וצילם בנכס, ולא בכדי, ולכן יש לראות בכך הסכמה לתצהירו ביחס לעניין זה.
- 3.20. העוררת טוענת כי הציוד "ככל הנראה פונה משם בתוך ימים" אך היא לא הוכיחה זאת כדבעי, וממילא די בפרוטנציאל שימוש, ולא בשימוש בפועל.
- 3.21. חוקר השומה ציין בחקירתו כי הנכס מחובר לתשתית החשמל, כי קיימים שקעי חשמל שלמים בכל הנכס, וכי נציגת העוררת אמרה כי "לוח החשמל הוא זמני". תצהירו של עד העוררת לא סתר זאת שעה שהתייחס ל"חיווט חשמלי".
- 3.22. לגבי האופניים, ציין עד העוררת בחקירתו כי ייתכן ואלו שייכים לעובד ניקיון, אולם ככל שהנכס ריק ואינו פעיל, לשם מה נזקקת העוררת לעובדי ניקיון? כשנשאל עד העוררת למה משמש המעלון, השיב כי הוא שם במקרה.
- 3.23. כאשר הנכס אינו ריק מתכולה, גם אם לא נעשה בו שימוש אחר, הרי שאין מקום להעניק לו פטור. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, העוררת ממילא לא הוכיחה שהנכס אינו ראוי לשימוש כתוצאה מנזק משמעותי ובאופן בו הנכס "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי. די בכך שיוכח שהנכס עומד על תילו ובר שימוש לאחת מבין תכליות השימוש שבצו הארנונה על מנת שיהיה ניתן לחייבו בארנונה (ראו, עניין המגרש המוצלח).
- 3.24. במידה והעוררת בתרה שלא לקיים שימוש בנכס מכל סיבה שהיא, הרי שאין בעובדה זו כדי ליתן לעוררת פטור מתשלום ארנונה.

ראו:

עמ"נ 191/04 חברת נכסי סוקולוב (הרצליה) בע"מ נגד מנהל הארנונה של עיריית הרצליה (פורסם בנבו);

בג"ץ 764/88 דשנים וחומרים כימיים נגד עיריית קרית אתא (פורסם בנבו);

בג"ץ 162/69 פז חברת הנפט נגד עיריית הרצליה (פורסם בנבו).

3.25. טענת העוררת, לפיה היא לא קיבלה אישורים לבנייה ומכך אסור לה להשתמש בשטח זה, היא שקרית, ולא בכדי היא לא נטענה בהשגה, בערר או בתצהיר עד העוררת. כך גם לא פירטה העוררת על אילו אישורים מדובר, ובפרט כאשר העוררת עושה שימוש מלא ביתר שטח הבניין, ולמצער, לתקופה מסוימת, השתמשה בנכס מושא הערר שימוש של אחסנה.

3.26. לחילופין, בעע"מ 9130/11 יורשי המנוח יוסף סויסה ז"ל נגד עיריית רחובות (פורסם בבנו) נקבע, כי "מצו הסגירה לא ניתן להסיק, שמדובר בנכס אשר ניזוק במידה שלא ניתן היה לשבת בו/ אמנם האמור בדו"חות משרד החקלאות מעלה כי אכן הנכס היה מוזנח, אולם אין בכך כדי לבסס קביעה שלפיה לא ניתן לעשות שימוש חוקי אחר בנכס...".

#### 4. דיון והכרעה

4.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.

#### 4.2. המשיב פירט ונימק את תשובתו להשגה

4.2.1. ביום 7.9.15 העניק המשיב פטור לנכס עד ליום 31.12.15, מחמת הנכס לא ראוי לשימוש.

4.2.2. ביום 6.1.16 פנתה העוררת למשיב בטענה, כי הנכס עדיין אינו ראוי לשימוש, וצפוי להישאר במצבו גם במהלך שנת 2016.

4.2.3. המשיב דחה את הבקשה, הבהיר כי בביקורת שנערכה בנכס נמצא, כי שטח הנכס אינו עומד בתנאי סעיף 330 לפקודה, ולפיכך לא ניתן לקבל פטור בגין נכס שאינו ראוי לשימוש, ובניגוד לטענת העוררת, נימק והסביר מהם הטעמים שהובילו אותו לקבלת ההחלטה שלא להעניק פטור לנכס.

4.2.4. החלטתו של המשיב מבוססת כנדרש על ביקורת שנערכה בנכס, שכן על פי דרישת סעיף 330 לפקודה, יש לבחון את מצב הנכס בפועל על מנת להכריע בשאלה האם הנכס ראוי לפטור בגין נכס שאינו ראוי לשימוש.

4.2.5. יובהר, כי בפני המשיב היתה התשתית העובדתית המלאה לקבלת החלטתו.

4.2.6. יצוין בהקשר זה, כי ספק בעינינו אם יש לראות בהחלטת המשיב שינוי מהחלטה קודמת, בשים לב לכך שתוקף הפטור הסתיים, והעוררת פנתה למשיב בבקשה לחידוש הפטור, בקשה אשר ממילא מצדיקה בחינה מחדש של מצבו העובדתי של הנכס.

#### 4.3. העורר לא הרים את נטל ההוכחה הנדרש להוכיח כי הנכס עומד בתנאי הפטור של סעיף 330 לפקודה

4.3.1. סעיף 330 לפקודה קובע ארבעה תנאים מצטברים לקבלת פטור בגין נכס שאינו ראוי לשימוש: הנכס נהרס או ניזוק, הנזק הינו במידה שאי אפשר לשבת בנכס, בפועל אין יושבים בנכס, הודעה בכתב נמסרה לעירייה.

4.3.2. בבר"מ 10313/17 חברת המגרש המוצלח בע"מ ואח' נ' עיריית תל אביב (להלן: "הלכת המגרש המוצלח"), קבע בית המשפט העליון, כי יש לבחון את הנכס על פי מבחן פיזי אובייקטיבי, וזאת בעיני האדם הסביר:

"הגענו לכלל מסקנה כי לצורך סעיף 330 ולעניין התנאי שבניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" די בכך שלא ניתן לשבת בבניין, דהיינו שהבניין לא ראוי לשימוש... העיקר הוא מצבו הנוכחי של הבניין ולא התנהגותו של הנישום והאפשרויות השונות העומדות בפניו. .... המבחן הראוי להכרעה בשאלה מהו בניין ש"ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" הוא מבחן פיזי אובייקטיבי וכדי להיכנס בגדרי הפטור שלפי סעיף 330 הבניין צריך להיות "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבניין.

.....השאלה היא האם מבחינה אובייקטיבית ניתן לומר כי הבניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו". אכן ייתכנו מקרים "אפורים" וגם אם לא נלך לשיטת "לכשארנו אכירנו", עדיין ניתן יהיה להכריע בשאלה לפי מבחן השכל הישר.

4.3.3. עוד נקבע בהלכת המגרש המוצלח, כי "אין לומר כי כל בניין מוזנח הוא בהכרח בניין בלתי ראוי לשימוש, ומקובל עליי כי הנזק בו עוסק סעיף 330 הוא נזק משמעותי", וכי די בכך שניתן לעשות בנכס שימוש כלשהו, אשר תואם את אחד השימושים החוקיים בו, על מנת לקבוע כי הנכס אינו זכאי לפטור על פי הסעיף.

ראה גם:

עת"מ (בי"ש) 14/09 מנהל הארנונה נ' סולימה יעקב 2781 אחרים (פורסם בנבו);

עת"מ (ת"א) 279/07 א.ב.גילרן בע"מ נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

4.3.4. מהראיות שהוצגו בפנינו, הגענו לכלל דעה, כי לא ניתן לקבוע, כי הנכס ניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו. לנכס יש דלת, קירות שלמים שחלקם עשוי זכוכית וחלקם בטון מטויח וצבוע, תקרה ורצפה שלמות. הנכס מחובר לתשתית חשמל, ובמידה ולא, הנכס נמצא במתחם המחובר לתשתית חשמל, ולא הוכח, כי יש מניעה כלשהי לחברו לתשתית חשמל.

4.3.5. מממצאי הביקורות עולה באופן חד משמעי, כי מדובר בנכס במצב פיסי תקין, בעל פוטנציאל שימוש, שלכל הפחות ניתן לעשות בו שימוש לצרכי אחסנה, ושימוש כזה אכן נעשה.

4.3.6. נטל ההוכחה להוכחת הטענות הנטענות בערר מוטל על הנישום הטוען כנגד השומה.

ראה לעניין זה:

עמ"מ (תל אביב יפו) 143/02 יעד פירזול (1984) בע"מ נ' מנהל הארנונה שליד עיריית תל אביב תק- מח 2003 (2) 33252 :

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראת מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות".

4.3.7. ת"א (תל אביב יפו) 22282/94 עיריית תל אביב נ' טרכטינגוט תק של 97 (3) 2337 :

"אני סבורה כי משהנתבע לא ערער על הנתונים שבספרי העיריה, ולא הוכיח כל טעות ממשית בחישובים או בבסיס להם, ולאור החזקה הקבועה בסעיף 318 לפקודת העיריות הוא לא הרים את הנטל שהוטל עליו ולכן אין לקבל את טענתו לפיה הוכח כי חישובי התובעת אינם נכונים".

4.3.8. בר"מ 9205/05 מנהל הארנונה- עיריית טבריה נ' היפר שוק 1991 בע"מ תק על 2006 (4) 1520 :

"המשיבה היא שהשיגה על חיוב הארנונה שהוצא לה והיא זו שטענה כי יש לסווג את שטח המחסן, בו היא מחזיקה, בסיווג שונה מזה שבו סווג על ידי המבקש. לפיכך הנטל היה על המשיבה להראות כי מתקיימים לגביה התנאים לסיווג כמחסן על פי סעיף 11.1.1 לצו הארנונה, היינו להגיש ראיות לכך שהמחסן מאושר על פי היתר הבניה שהוצא למבנה הסופרמרקט או על פי היתר אחר כשלהו. דא עקא, המשיבה לא עמדה בנטל המוטל עליה ולא הביאה כל ביסוס לטענתה כי תנאי סעיף 11.1.1 לצו הארנונה מתקיימים בעניינה. באשר להיתר הבניה אף המשיבה עצמה, כאמור לעיל, אינה טוענת בבירור כי היתר הבניה שניתן לה מתייחס למחסן, אלא היא מנסה להטיל את הנטל לעניין זה על המבקש. משמצאנו כי הנטל האמור מוטל על המשיבה, אין מנוס מן המסקנה כי היא אינה עומדת בדרישה כי המחסן יהיה מאושר על פי היתר בניה".

4.3.9. יצוין, למען שלמות התמונה, כי טענת העוררת כי אסור לה להשתמש בשטח לא הוכחה.

4.3.10. לאור האמור לעיל אנו קובעים, כי העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה הנדרש להוכחת זכותה לקבלת פטור לפי סעיף 330 לפקודה.

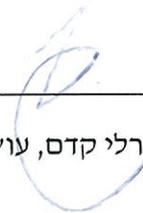
5. אשר על כן אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

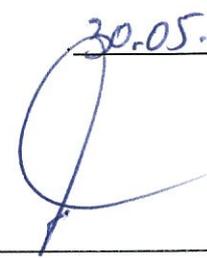
6. בהתאם להסכמת הצדדים מיום 21.12.2017 בפני וועדת הערר בראשות עו"ד יהודה מאור, ההכרעה בערר זה, יש בה כדי להוות הכרעה בסוגיה זו, גם במסגרת ערר 140017449.

7. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.

8. 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.

9. ניתן בהעדר הצדדים ביום 30.05.18

  
חברה: שירלי קדם, עו"ד

  
חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

ע508\1\105

העורר: בנק דיסקונט לישראל בע"מ

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה עיריית תל-אביב יפו

## החלטה

1. עניינו של הערר דנן הינם חיובי ארנונה בגין הנכס המוחזק על ידי העורר בסמטת בית השואבה 18, בתל-אביב (להלן: "הנכס").
2. המחלוקת בין הצדדים נסובה סביב חיובו של גג המצוי בנכס, בתקופה שמיום 1.1.2017 ועד ליום 15.8.2017, מועד בו ביטל המשיב את חיוב שטח הגג, בעקבות הודעת העורר על ביצוע עבודות זיפות בגג.
3. בהתאם להסכמה שהושגה ביניהם, וויתרו הצדדים על הגשת ראיות בתיק, והגישו סיכומים בכתב מטעמם.
4. תמצית טענות העורר
  - 4.1. בהתאם להסכמות בין הצדדים בדיון מיום 19.12.17, אין מחלוקת כי עסקינן בגג (ולא מרפסת או מרפסת גג), ואין מחלוקת כי בתקופה הרלבנטית נעשה שימוש בגג.
  - 4.2. מדובר בשטח גג, שהגישה אליו נעשית מחדר המדרגות בקומה העליונה של הבניין. הגג נעול משך רוב שעות היממה, ובמשך התקופה הרלבנטית לערר זה, הוא שימש את עובדי הבניין לצרכי עישון.
  - 4.3. סעיף 1.3.1 ב' לצו המסים של עיריית תל אביב קובע כלדקמן:  
"בשטח הבניין נכלל כל השטח שבתוך הבניין לרבות יציע וכל שטח מקורה אחר וכן מרפסות סככות ובריכות שחיה".
  - 4.4. הגדרת שטח הבניין מתייחסת לשלושה קריטריונים, שאינם חלים על גגות:
    - 4.4.1. שטח גג אינו מצוי ב"שטח שבתוך הבניין", אלא מחוץ ליחידת הבניין.
    - 4.4.2. לא מדובר בשטח מקורה.
    - 4.4.3. הרשימה בסיפא של הסעיף הינה רשימה סגורה, שאינה כוללת גג.

- 4.5. בתי המשפט קבעו כי שטח גג פתוח, שאינו חלק ישיר של אחת מקומות הבניין, אינו בר חיוב בארנונה לפי סעיף זה.
- 4.6. בעמ"נ 217/04 חיימסון השקעות נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו) (להלן: "עניין חיימסון") נקבע, כי חיוב שטח המשמש גג אינו חוקי ואינו סביר. בעניין חיימסון, כמו במקרה דנן, דובר על שטח גג שהגישה אליו אפשרית רק מתוך חדר המדרגות בבניין, הסגורה על ידי דלת.
- 4.7. בעמ"נ 264/06 גרף עסקי תעשיות תוכנה בע"מ נגד מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו) (להלן: "עניין גרף") קבע בית המשפט, כי לא ניתן לחייב גג בארנונה, גם כאשר נעשה בו שימוש בפועל, מבלי לציין זאת מפורשות בצו הארנונה. עוד נקבע בעניין גרף, כי ניתן לחייב שטח של גג, רק כאשר מדובר בגג המצוי במישור אחד עם הנכס עצמו, ואילו כאשר הגג מנותק מהנכס, והחיבור הוא רק באמצעות מדרגות, כבענייננו, לא ניתן להגדיר את הגג כחלק משטח הנכס. לבסוף קבע בית המשפט בעניין גרף, כי צו הארנונה אינו מכיל הוראות ברורות ופרטניות לגבי חיוב בארנונה של גג. במצב דברים זה, מצא בית המשפט לנכון לקבל את הערעור, והורה על ביטול החיוב.
- 4.8. מן האמור לעיל עולה, כי מדובר ב"גג", וכי לא נעשה בגג כל שימוש שונה מהשימוש שנעשה ו/או לא נעשה בכלל גג אחר ברחבי העיר, וגם אם נעשה בגג שימוש לצרכי עישון, לא קיימת הוראה חוקית בצו הארנונה המאפשרת לחייב את שטח הגג בארנונה.
- 4.9. חיוב הגג מהווה פגיעה באינטרס ההסתמכות של העורר. לאור הפסיקה בעניין חיימסון ובעניין גרף, לא יכול היה העורר לשער כי המשיב יחייב את שטח הגג בארנונה, ואכן לאחר שנודע לעורר אודות החיוב, הוא ערך זיפות בגג, ועשה כל שנדרש לביטול החיוב.

## 5. תמצית טענות המשיב

- 5.1. מממצאי הביקורת שביצע המשיב עולה, כי מדובר בשטח מרפסת גג, אשר הגישה אליו מתאפשרת דרך תדר המדרגות המרכזי בבניין, וקיימת דלת בכניסה אליו. השטח מרוצף דק, מתוחם במעקה נמוך, ונראו בו דשא סינתטי, שולחנות עם ספסלים ואדניות.
- 5.2. העורר אף מודה, כי בנכס נעשה שימוש מדי פעם לעובדי הבניין לצרכי עישון.
- 5.3. גם אם בתקופה הרלבנטית נעשה במרפסת הגג שימוש רק לצרכי עישון, ולא נראה שימוש אינטנסיבי, אין בכך כדי לגרוע מפוטנציאל השימוש בנכס, ומתנאיו הפיסיים מהם עולה, כי עסקינן במרפסת גג בת חיוב.
- 5.4. בבר"מ 5691/16 אברהם כהן ויצמן (1986) בע"מ נ' עיריית אשדוד (פורסם בנבו) נקבע, כי חיוב בארנונה מבוסס בראש ובראשונה על מצב הדברים בשטח.
- 5.5. גם שימוש בשטח כפינת עישון מהווה שימוש (ר' ערר 140009834).
- 5.6. מכל מקום, אין חולק, כי העורר הוא בעל הזיקה הקרובה ביותר לשטח מרפסת הגג.
- 5.7. חיובה של מרפסת הגג נגזר מהוראת סעיף 1.3.1 ב' לצו.

5.8. בניגוד לטענת העורר, אין בעובדה כי חלק משטח מרפסת הגג אינו מקורה, וכי נעשה בו כביכול שימוש לא מהותי (טענה המוכחשת) כדי לפטור את המרפסת דנן מחיוב.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 106/09 יהודה טוניק ושות' – משרד עורכי דין נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

5.9. בעמ"נ (ת"א) 30710-11-10 רוי"ח (עו"ד) משה אהרוני נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (פורסם בנבו) נקבע, כי גגות ככלל אינם פטורים באופן גורף מחיוב בארנונה.

ראה גם, פסק הדין בבר"מ 8940/10 אפריקה ישראל להשקעות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (פורסם בנבו).

5.10. בין אם מדובר ב"גג" ובין אם לאו, אין בכך כדי לשנות מהעובדה, שבנכס נעשה שימוש על ידי העורר.

5.11. בפסק הדין בעניין גרף לא נעשה שימוש בגג, והגג היה מנותק ניתוק מוחלט מהנכס, בניגוד למקרה דנן, בו הנכס מחובר בפועל ומשמש בפועל את עובדי העורר.

5.12. העורר לא עמד בנטל הראיה המוטל עליו, לא הוכיח את טענותיו ולא סתר את טענות המשיב.

## 6. דיון והכרעה

6.1. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, ואת הפסיקה אליה הופנינו, הגענו לכלל דעה כי יש לדחות את הערר.

6.2. אין מחלוקת בין הצדדים, כי השטח הינו שטח גג, אשר נעשה בו שימוש בפועל על ידי העורר בתקופה הרלבנטית לערר זה.

6.3. על פי פסיקת בית המשפט העליון, שהתייחסה מפורשות לפסקי הדין בעניין גרף ובעניין חיימסון, אליהם הפנה העורר, שטח על גג מבנה, הוא שטח בר חיוב בארנונה, ושאלת חיוב שטח הגג, כרוכה בשאלת השימוש שנעשה בו.

ראה לעניין זה:

בר"מ 8940/10 אפריקה ישראל להשקעות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (פורסם בנבו):

"בית המשפט המחוזי הוסיף ונדרש לשאלה אם יש להוציא את שטח הגג מכלל השטחים המחויבים בארנונה. בית המשפט הבהיר, כי בפסקי הדין המחוזיים שניתנו בעניין גרף, וחיימסון... עליהם נסמכה המבקשת בטיעוניה בעניין זה – לא נקבע כי גג כלל אינו בר חיוב. אלא, נפסק שחיובו של הגג תלוי בנסיבות המקרה... באשר לשטח הגג, טוענת המבקשת כי חיובה עומד בניגוד לקביעות המצויות בפסקי הדין המחוזיים בעניין פרג וחיימסון... אין בידי לקבל טענה זו. כפי שקבע גם בית המשפט המחוזי, בפרשת חיימסון לא נפסק כי שטח גג אינו בר-חיוב בארנונה. כל שנפסק הוא, שלא הונחו בפני וועדת הערר שם נתונים מספקים, בין היתר באשר לתכליתו של הגג, מיקומו והשימוש שנעשה בו בפועל, וכי בנסיבות אלה – נוכח

החסר העובדתי שהתקיים – חרגה החלטתה של הוועדה ממתחם הסבירות. אף בקביעות המצויות בפרשת גרף אין כדי להועיל למבקשת במקרה זה. הכרעתו של בית המשפט בפרשת גרף נטועה בנסיבותיו הקונקרטיים של המקרה שם, ואין בה קביעה וגורפת באשר לחיובו של שטח הגג בארנונה. חיוב זה תלוי בנסיבותיו של כל מקרה לגופו. מסקנה זו אף זוכה לחיזוק נוכח העיקרון הכללי שלפיו סיווג הנכס ייקבע באופן פרטני, בהתאם לשימוש שנעשה בשטח ונוכח צו הארנונה הרלוונטי".

6.4. לאור האמור לעיל, היות והעורר אינו חולק כי נעשה שימוש על ידו בשטח הגג, הרי הגם שלטענתו מדובר בשימוש שאינו משמעותי (על אף שלאור התמונות של השטח שצורפו לדו"ח הביקורת, המעידות על דשא סינטטי, ריהוט וכו' ספק אם אכן מדובר בשימוש שאינו משמעותי), ברי שחיובו בגין שטח הגג נעשה כדין.

6.5. לשם השלמת התמונה, יצוין, כי העורר לא הוכיח, כי אינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לשטח שבנדון, ולכן יש להורות כי חיובו של העורר בגין שטח הגג לתקופה הרלבנטית לערר זה, נעשה כדין.

6.6. אשר על כן, ולאור האמור לעיל אנו דוחים את הערר.

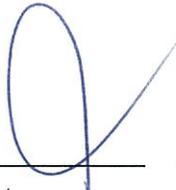
6.7. בנסיבות העניין לא מצאנו לחייב את מי הצדדים בהוצאות.

7. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.

8. 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 ביום 30.05.18

  
חברה: שירלי קדום, עו"ד

  
חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

503\1\105\w

העוררים:

עוז סעדון

עומר אריאלי

-נגד-

המשיב:

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

## החלטה

1. עניינו של ערר זה הינו נכס ברח' הברזל 3 בת"א, הידוע בפנקסי העירייה כנכס מספר 2000422426 (להלן: "הנכס").

### 2. תמצית טיעוני העוררים

2.1. עדותו של העורר, כי בנכס מבוצעת פעילות של "פוסט פרודקשיין" בלבד, המבוצעת בעיקר באמצעות הוספת אנימציה לפרסומות, חסויות, סרטי תדמית וסרטים שיווקיים למוצרים ולחברות, לא נסתרה.

2.2. בנכס יושבים שני עובדים בלבד – העוררים, אשר משמשים כאנשי פוסט פרודקשיין, המבצעים את עבודת העריכה בעצמם.

2.3. קיימים מספר מקרים בודדים ויוצאי דופן בהם לקוח מבקש לבצע פעילות נוספת בתחום החפקה, והיות ובנכס מתבצעת אך ורק פעילות של פוסט פרודקשיין, מועבר הטיפול בפעילות הנוספת המבוקשת, לידי חברות חיצוניות, שאינן יושבות בנכס.

2.4. לעוררים אין ספקים קבועים למתן שירותי הפקה, ובמהלך ארבע שנות פעילות החברה, העברת פעילות לחברה חיצונית נעשתה שלוש פעמים בלבד מתוך מאות פרויקטים, וההכנסה בגינן היא באחוז מזערי של 1-2%.

2.5. המשיב לא הציג ממצא עובדתי הסותר את הצהרות העוררים. קביעות המשיב מבוססות אך ורק על הדברים שכביכול נאמרו בביקורת שנערכה בנכס, והוא לא סיפק כל ממצא ראיתי המחזק את מסקנתו.

- 2.6. בחקירתו ציין עד המשיב, כי קביעותיו מתבססות על הדברים שנאמרו על ידי העורר עומר אריאלי, כפי שנכתבו בדו"ח הביקורת.
- 2.7. במהלך הביקורת לא נראו תסריטים, לא נראו כל בעלי מקצוע נוספים לרבות שחקנים ובמאים. לא נראו מצלמות בנכס.
- 2.8. כל קביעותיו של המצהיר מטעם המשיב, מתבססות על דברים שהוא הבין, כביכול מהעוררים עצמם.
- 2.9. במסגרת חקירתו, הודה מצהיר המשיב, כי החלוקה של 50% תעשייה ו-50% משרדים נעשתה באופן שרירותי, וכי לא קיימת הפרדה פיזית בין החדרים, או הפרדה כלשהי של הפעילות בנכס.
- 2.10. על פי עמ"נ (ת"א) 46693-10-13 זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (להלן: "עניין זד פילמס") פעילות פוסט פרודקשיין מהווה פעילות ייצורית מובהקת, ולכן הינה בגדר "תעשייה ומלאכה". עוד קבע בית המשפט בעניין זד פילמס, כי בנסיבות בהן עיקר הפעילות בנכס הינה של פוסט פרודקשיין, אין סיבה שלא לחייב את כלל הנכס, לרבות המשרד, על פי אותו סיווג, בבחינת ילך הטפל אחרי העיקר.
- 2.11. גישה זאת אומצה על ידי וועדות הערר בערר 140009598 איתמר אהרוני נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, בערר 140007464 חמדת השקד נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, בערר 140008983 מגדלור מדיה נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ובערר 140010590 איץ.פי. סי. מערכות מ.ג בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב.
- 2.12. בהתאם להלכה שנקבעה על ידי בית המשפט העליון בבר"מ 1676/15 8453/14 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב (להלן: "פסק דין ברודקאסט"), יש לסווג נכס שמתקיימת בו פעילות "פוסט פרודקשיין" לקולנוע וטלוויזיה, בסיווג של "תעשייה".
- 2.13. המגמה השלטת בפסיקה היא להימנע ככל האפשר מפיצול סיווגים, ויש להעדיף סיווג הומוגני ואחיד לגבי אותו נישום, בנוגע לכלל הנכסים המשרתים את אותה מטרה, ומהווים חלק מהמערך הארגוני.  
ראה לעניין זה:
- בר"מ 5557/06 מצפה תת ימי ים סוף בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית אילת.
- 2.14. במקרה דנן אין מדובר ביחידות שטח נפרדות, אלא בנכס קטן אחד, אשר פיצול החיוב בגינו נעשה באופן שרירותי, ועל כן יש לקבוע כי אין מקום לפיצול הסיווג לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, שהיא – פוסט פרודקשיין.

### 3. תמצית טיעוני המשיב

- 3.1. קביעת סיווגו של הנכס נעשתה על בסיס ממצאי הביקורת שנערכה בנכס, כאשר במסגרתה טען העורר, כי מבחינה מהותית נחלק השימוש בנכס לשניים: מחצית מהעבודה היא כתיבת תסריט, ושכירת בעלי מקצוע שונים (שחקנים, במאים, צלמים ועוד), והמחצית השנייה הינה עריכת סרטוני וידאו.

- 3.2. על אף שהעוררים מבקשים לחזור בהם ממה שנאמר על ידם במהלך הביקורת, וליצור תמונה עובדתית שונה מזו "האותנטית" שהוצגה על ידם בביקורת, הרי העוררים לא הציגו ראיות כדי לסתור את הדברים שמסרו קודם לכן.
- 3.3. העוררים צירפו במסגרת ראיותיהם דוגמאות אקראיות של הזמנות עבודה, הצעות מחיר, וחשבונות בגין עבודות "פוסט פרודקשיין" וחשבונות מספקים בגין מתן שירות הפקה, אולם לא מדובר בכל הזמנות העבודה והצעות המחיר, אלא בדוגמאות בלבד, שאין בכוחן ללמד על התמונה הכוללת.
- 3.4. העוררים לא הסבירו מדוע לא הוצגו מסמכים מהם ניתן להסיק על היקף הפעילות בכל אחד מתחומי העיסוק שלהם, או ראיות לעניין היקף ההכנסות משירותים שונים בתחום ההפקה מתוך כלל הכנסותיהם, הגם שהעוררים הודו, כי יש בידיהם מסמכים לעניין זה.
- 3.5. העוררים נמנעו מלהציג ראיות מהן ניתן להסיק על "פילוח" הפעילות בנכס, והטענה לפיה היקף ההכנסות ממתן שירותי הפקה מתוך כלל ההכנסות מהווה אחוז זניח בלבד, נטענה בעלמא, מבלי שהוצגו ראיות מספקות. בכך לא הרימו העוררים את הנטל הרובץ לפתחם.
- 3.6. העוררים אף לא הציגו תעודות בוגרי קורסים בתחום ה"פוסט פרודקשיין" לתמיכה בטענתם בעניין זה.
- 3.7. יש לדחות את טענת העוררים, כי העובדה שבמעמד הביקורת בנכס לא נראו תסריטים, בעלי מקצוע אחרים, מצלמות וכיוצ"ב, משמעה, כי לא נעשית בנכס פעילות הפקה, שכן גם לא ניתן לזהות סממנים המעידים, כי בנכס מתבצעת פעילות מסוג "פוסט פרודקשיין", והנכס נראה כמשרד לכל עניין ודבר.
- 3.8. די בעובדה, שהעוררים מציעים ללקוחותיהם שירותי הפקה, ובפועל מספקים אותם ומפיקים מהם הכנסות, כדי ללמוד כי בנכס מתבצעת גם פעילות הפקתית. העורר אריאלי נמנע מלתת תשובה ברורה לשאלה, האם לקוח המבקש לקבל שירותים שונים בתחום ההפקה אינו מופנה ישירות לספקי חוץ אלא חברת קראוול עיצוב ואנימציה (ע.מ. 558153904) (החברה שבבעלות העוררים ואשר פועלת בנכס, להלן: "החברה"), מהווה גורם חוצץ בין הלקוחות לבין אותם ספקים.
- 3.9. מסעיף 8 בתצהיר העוררים, עולה כי החברה מכניסה לתקציב של פרויקטים מסוימים גם "סעיף הפקה".
- 3.10. ככל שפעילות העוררים נסבה כאמור בתצהירם רק על הוספת אנימציה לפרסומות, חסויות, סרטי תדמית וכיו, ספק רב אם פעילות זו, כשהיא עומדת בפני עצמה, מהווה פעילות פוסט פרודקשיין, המזכה בסיווג "מלאכה ותעשייה".
- 3.11. עיון באתר האינטרנט של החברה מעלה כי מדובר בחברה המכנה את עצמה כ"סטודיו לקריאייטיב ופוסט פרודקשיין", המציעה ללקוחותיה שירותים, החורגים מעריכה של סרטוני וידאו בלבד.

- 3.12. בהעדר ראיות שיש בכוחן לסתור את הדברים שנשמעו מפי העוררים עצמם במעמד הביקורת בנכס, לא נותר אלא להסיק כי חלוקת הנכס מבחינה מהותית בהתאם לשימושים השונים הנעשים בו, נעשתה כדין. פעילות ההפקה המתבצעת בנכס מהווה מחצית מתוך כלל הפעילויות המתבצעות בו, ואין מדובר בפעילות המזכה בתעריף "מלאכה ותעשייה".
- 3.13. בית המשפט העליון קבע בפסק דין ברודקאסט, כי חדרי עריכה (פוסט פרודקשיין), שמהותם היא עשיית תהליך טכנולוגי מורכב (עריכה, הוספת קול, קריינות, מוזיקה, אפקטים, וכו') תוך שימוש במיכון דיגיטאלי יוכר כ"מלאכה ותעשייה".
- 3.14. מהראיות שהוצגו לא ניתן להסיק, כי כלל שטח הנכס מהווה חדרי עריכה הכוללים מיכון טכנולוגי מורכב ויקר ערך. בנוסף, העובדה כי בנכס יושבים רק שני העוררים, העובדים לבדם, מעידה כי לא מתבצעת בו פעילות עריכה בהיקף נרחב, אם בכלל זו נעשית בשטח הנכס.
- 3.15. בשונה מפעילות העריכה עצמה, שהוכרה כפעילות תעשייתית, פעילות ההפקה, המתבצעת אף היא בנכס, לא הוכרה כפעילות תעשייתית, אלא דווקא כזאת אשר מרכז הכובד בה נוטה לעבר מתן שירותים.
- 3.16. בעמ"נ 30599-05-16 יובל סיגלר תקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (פורסם בנבו) הנמאחר לפס"ד ברודקאסט, נקבע כי במהותה פעילות של חשיבה, כתיבה, עריכה, הגהה – אף בהקשרה של הוצאה לאור, אינה נחשבת הליך של ייצור.

#### 4. דיון והכרעה

- 4.1. לאחר שבחנו את הראיות שהוצגו בפנינו, כמו גם את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.
- 4.2. אין מחלוקת בין הצדדים בענייננו, כי לאור פסק דין ברודקאסט פעילות הפוסט פרודקשיין, המתבצעת בנכס, תסווג בסיווג של "מלאכה ותעשייה".
- 4.3. המחלוקת בין הצדדים, נסבה סביב השאלה האם יש לסווג את כל הפעילות המתבצעת בנכס תחת סיווג "מלאכה ותעשייה" כטענת העוררת, או שמא יש לסווג מחצית מהנכס תחת הסיווג "מלאכה ותעשייה" ומחציתו תחת סיווג "שירותים", כטענת המשיב.
- 4.4. מהראיות שהוצגו בפנינו, אנו סבורים, כי רק מחצית מהפעילות המתבצעת בנכס הינה פעילות של פוסט פרודקשיין, אותה יש לסווג בסיווג של "מלאכה ותעשייה" ואילו המחצית האחרת של הפעילות המתבצעת בנכס, הינה פעילות הפקה, אותה אין לסווג בסיווג של "תעשייה ומלאכה".
- 4.5. בדו"ח הביקורת מיום 26.11.16 מפורטים דבריו האוטנטיים של העורר עומר אריאלי, ולפיהם "החברה עוסקת בהפקה ועריכה של וידאו בלבד. כמחצית מהעבודה כוללת כתיבת תסריט, שכירת בעלי מקצוע (שחקנים, במאים, צלמים ועוד) ולבסוף עבודת עריכה של וידאו. המחצית השניה היא נטו עבודת עריכת וידאו... במקום שני עובדים שמשמשים כעורכי וידאו ומפיקים". [ההדגשה אינה במקור]

- 4.6. אנו דוחים את טענת העוררים כי על המשיב היה להציג ראיות נוספות לתמוך בטענה, כי מבוצעות פעולות הפקה בנכס, ובדבר שיעורן, וכי לא ניתן להסתמך רק על הדברים שכביכול הבין עורך הביקורת מטעם המשיב.
- 4.7. עורך הביקורת מטעם המשיב רשם את הדברים שנאמרו מפי העורך, בצורה ישירה ואוטנטית. אין כל מתום בסיווג הנכס בהתאם להצהרות הניתנות על ידי העורך עצמו במועד הביקורת בנכס.
- 4.8. יתרה מכך, אנו מקבלים גם את טענת המשיב, כי לא נראו בנכס גם סממנים כלשהם המעידים על פעילות של פוסט פרודקשיון, וכי גם לצורך הקביעה כי עסקינן בפעילות פוסט פרודקשיון, הסתמך המשיב על דברי העוררים בעת הביקורת בנכס.
- 4.9. הגם שדי בדברים שנאמרו על ידי העוררים במועד הביקורת, הרי שאנו מוצאים תימוכין לעמדת המשיב גם באתר האינטרנט של החברה.
- 4.10. על פי אתר האינטרנט של החברה, החברה הינה CREATIVE STUDIO, המציעה ללקוחותיה שירותים החורגים מפוסט פרודקשיון, כמפורט להלן:

Welcome to Caravel! We are a young and passionate **creative & post-production studio** based in Tel-Aviv, Israel, Earth. From TV Ads, Original Content, Corporate Videos, Product Videos to Animation, Video Photography and Sound Design – Whatever your destination may be, **we provide you with an end-to-end custom built creative solution**, incorporating the latest innovations in the field.

[ההדגשה אינה במקור]

- 4.11. העובדה כי העוררים מציעים ללקוחותיהם שירותי הפקה, מספקים שירותי הפקה בפועל ומפיקים מהם הכנסות, גם היא תומכת בעמדת המשיב, כי מבוצעת בנכס פעילות הפקה לא מבוטלת, הגם שאין בה כדי להעיד על היקף הפעילות.
- 4.12. נטל ההוכחה להוכחת הטענות הנטענות בערר מוטל על הנישום הטוען כנגד השומה.
- ראה לעניין זה:

עמ"מ (תל אביב יפו) 143/02 יעד פירזול (1984) בע"מ נ' מנהל הארנונה שלייד עיריית תל אביב תק- מח 2003 (2) 33252 :

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות".

ת"א (תל אביב יפו) 22282/94 עיריית תל אביב נ' טרכטינגוט תק של 97 (3) 2337 :

"אני סבורה כי משהנתבע לא ערער על הנתונים שבספרי העיריה, ולא הוכיח כל טעות ממשית בחישובים או בבסיס להם, ולאור החזקה הקבועה בסעיף 318 לפקודת העירויות הוא לא הרים את הנטל שהוטל עליו ולכן אין לקבל את טענתו לפיה הוכח כי חישובי התובעת אינם נכונים".

בר"ם 9205/05 מנהל הארנונה- עיריית טבריה נ' היפר שוק 1991 בע"מ תק על 2006 (4) 1520 :

"המשיבה היא שהשיגה על חיוב הארנונה שהוצא לה והיא זו שטענה כי יש לסווג את שטח המחסן, בו היא מחזיקה, בסיווג שונה מזה שבו סווג על ידי המבקש. לפיכך הנטל היה על המשיבה להראות כי מתקיימים לגביה התנאים לסיווג כמחסן על פי סעיף 11.1.1 לצו הארנונה, היינו להגיע ראיות לכך שהמחסן מאושר על פי היתר הבניה שהוצא למבנה הסופרמרקט או על פי היתר אחר כשלהו. דא עקא, המשיבה לא עמדה בנטל המוטל עליה ולא הביאה כל ביסוס לטענתה כי תנאי סעיף 11.1.1 לצו הארנונה מתקיימים בעניינה. באשר להיתר הבניה אף המשיבה עצמה, כאמור לעיל, אינה טוענת בבירור כי היתר הבניה שניתן לה מתייחס למחסן, אלא היא מנסה להטיל את הנטל לעניין זה על המבקש. משמצאנו כי הנטל האמור מוטל על המשיבה, אין מנוס מן המסקנה כי היא אינה עומדת בדרישה כי המחסן יהיה מאושר על פי היתר בניה"

4.13. העוררים לא הוכיחו בפנינו, כי כלל הנכס משמש לצורך פוסט פרודקשיין, או כי היקף הפעילות האחרת המתבצעת בנכס אינו כפי שקבע המשיב, בהתבסס על דברי העוררים עצמם במועד הביקורת בנכס.

4.14. ויודגש, הגם שנקל להוכיח את טענות העוררים בדבר היקף הפעילות בנכס, בחרו העוררים להציג בפנינו מסמכים חלקיים ביותר שאין בהם כדי להעיד על היקף הפעילות בנכס.

4.15. על פי ההלכה הפסוקה "מעמידים בעל דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראייה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראייה רלוונטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, היתה פועלת כנגדו".

ראה לעניין זה:

ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה (1) 736.

כך ראה:

ע"א 9656/05 שורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ (פורסם בנבו) :

"לעיתים, הדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה בעלת משמעות ראייתית, באופן דומה לראייה נסיבתית, וניתן להעניק משמעות ראייתית לאי הגשת ראייה. התנהגות כגון דא, בהעדר הסבר אמין וסביר - פועלת לחובתו של הנוקט בה, שכן היא מקימה למעשה חזקה שבעובדה, הנעוצה בהיגיון ובניסיון חיים, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בכך שלו הובאה אותה ראייה, היא הייתה פועלת לחובת הנמנע ותומכת בגרסת היריב. בדרך זו ניתן למעשה משקל ראייתי לראייה שלא הובאה".

- 4.16. לאור האמור לעיל אין לנו אלא להניח כי אילו היו מובאים בפנינו מסמכים המעידים על היקף הפעילות ו/או הרווחים מהפעילויות השונות בנכס, היו אלה פועלים כנגד העוררים.
- 4.17. לאור האמור לעיל, אנו קובעים, כי אין פגם בקביעת המשיב, כי מחצית מהפעילות בנכס הינה פעילות של פוסט פרודקשיין, הנכנסת תחת הסיווג של "מלאכה ותעשייה", וכי מחצית מהפעילות בנכס הינה פעילות של הפקה, כתיבת תסריטים, שכירת בעלי מקצוע, שאינה עולה כדי "מלאכה ותעשייה", והסיווג המתאים לה הינו "בנינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר".
- 4.18. משלא הוכח בפנינו, כי פעילות הפוסט פרודקשיין בנכס הינה עיקר הפעילות המתבצעת בנכס, הרי שגם אין מקום לקבל את טענת העוררים בדבר "הטפל הולך אחר העיקר" המצדיק לטענתם את סיווג כלל הנכס תחת הסיווג של "תעשייה ומלאכה".
5. אשר על כן ולאור האמור לעיל אנו דוחים את הערר.
6. בנסיבות העניין, לא מצאנו לחייב את מי מהצדדים בהוצאות.
7. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.
8. 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 ביום 30.05.18

  
חברה: שירלי קדוש, עו"ד

  
חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ת

  
יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

50111105ע

ערר 140016688

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

העורר: מאיר עילי

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

## החלטה

1. עניינו של הערר דן הינו נכס ברחוב בית האשל 25 בתל אביב המזוהה ברישומי העירייה כנכס מס' 2000354572 ומחויב בחשבון 10882547 (להלן: "הנכס").

### 2. תמצית טיעוני העורר

2.1 יש להעניק לנכס פטור בגין נכס לא ראוי לשימוש מכח סעיף 330 לפקודת העיריות [נוסח חדש] התשכ"ד-1964 (להלן: "סעיף 330").

2.2 הנכס במצב רעוע, לא מחובר לחשמל, ללא שירותים, קירות חשופים ויסודות חשופים בקירות.

2.3 כבר במועד העברת הבעלות לידי העורר, בחודש ספטמבר 2016, קיבל העורר את הנכס, כשהוא במצב לא ראוי לשימוש, רעוע, לא מחובר לחשמל, ללא שירותים, קירות חשופים ויסודות חשופים בקירות.

2.4 מיד עם העברת הבעלות, העביר העורר את חשבון הארנונה על שמו, והמשיב החל לחייבו בארנונה.

2.5 העורר פנה למשיב בבקשה לפטור, אך המשיב דחה את בקשתו, באופן לא ברור.

### 3. תמצית טיעוני המשיב

3.1 על פי הלכת המגרש המוצלח שנקבעה בבר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו די בכך, שיוכח שהנכס עומד על תילו ובר שימוש לאחת מתכליות השימוש שבצו הארנונה, על מנת שניתן יהיה לחייבו בארנונה.

3.2 במקרה שבפנינו הנכס עומד על תילו ומאפשר שימוש, כגון שימוש לאחסנה, ולמעשה במהלך הביקורות שנערכו בנכס נראו בנכס חפצים.

- 3.3. כך בביקורת שנערכה בנכס בינואר 2017, עלה כי לנכס תקרה שלמה, קירות שלמים ורצפה שלמה והנכס מכיל 2 שולחנות, 2 סולמות וכיוצ"ב.
- 3.4. לבקשת העורר, ביום 03.09.2017 התקיימה ביקורת נוספת בנכס, שממצאיה די זהים לממצאים שנמצאו בינואר 2017 (תקרה שלמה, קירות שלמים, תריס גלילה שלם וכו'), ולכן החליט המשיב שלא לשנות עמדתו.
- 3.5. בדיון ההוכחות ציין העורר, כי אין טעם לשפץ כעת את הנכס כיוון שעומדים לבנות מעליו. לא זו בלבד שהעורר לא הביא כל אסמכתא לטענה זו, והיא נטענה בעלמא, אלא שאין קשר בין שיפוץ עתידי שלכאורה מתוכנן בקומות שמעל הנכס, לבין הנכס.

#### 4. דיון והכרעה

- 4.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.
- 4.2. סעיף 330 קובע ארבעה תנאים מצטברים לקבלת פטור בגין נכס שאינו ראוי לשימוש: הנכס נהרס או ניזוק, הנזק הינו במידה שאי אפשר לשבת בנכס, בפועל אין יושבים בנכס, הודעה בכתב נמסרה לעירייה.
- 4.3. בבר"מ 10313/17 חברת המגרש המוצלח בע"מ ואח' נ' עיריית תל אביב (להלן: "הלכת המגרש המוצלח"), קבע בית המשפט העליון, יש לבחון את הנכס על פי מבחן פיזי אובייקטיבי, וזאת בעיני האדם הסביר:

"הגענו לכלל מסקנה כי לצורך סעיף 330 ולעניין התנאי שבניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" די בכך שלא ניתן לשבת בבניין, דהיינו שהבניין לא ראוי לשימוש... העיקר הוא מצבו הנוכחי של הבניין ולא התנהגותו של הנישום והאפשרויות השונות העומדות בפניו. .... המבחן הראוי להכרעה בשאלה מהו בניין ש"ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" הוא מבחן פיזי אובייקטיבי וכדי להיכנס בגדרי הפטור שלפי סעיף 330 הבניין צריך להיות "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו" לכל סיווג חוקי שהוא לגבי הבניין.

.....השאלה היא האם מבחינה אובייקטיבית ניתן לומר כי הבניין "ניזק במידה שאי אפשר לשבת בו". אכן ייתכנו מקרים "אפורים" וגם אם לא נלך לשיטת "לכשאר אנו אכירנו", עדיין ניתן יהיה להכריע בשאלה לפי מבחן השכל הישר.

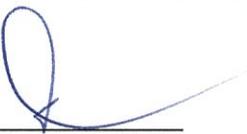
- 4.4. עוד נקבע בהלכת המגרש המוצלח, כי "אין לומר כי כל בניין מוזנח הוא בהכרח בניין בלתי ראוי לשימוש, ומקובל עליי כי הנזק בו עוסק סעיף 330 הוא נזק משמעותי", וכי די בכך שניתן לעשות בנכס שימוש כלשהו, אשר תואם את אחד השימושים החוקיים בו, על מנת לקבוע כי הנכס אינו זכאי לפטור על פי הסעיף.

ראה גם:

- עת"מ (בי"ש) 14/09 מנהל הארנונה נ' סולימה יעקב 2781 אחרים (פורסם בנבו);  
 עת"מ (ת"א) 279/07 א.ב.גילרן בע"מ נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו).

- 4.5. מדו"חות הביקורת שהוצגו בפני הוועדה, שהן הראיות היחידות שהוצגו בפני הוועדה, לא ניתן להגיע למסקנה כי עסקינן ב"נכס שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו".
- 4.6. אכן, כפי שהוכח לנו, מדובר בנכס שיש לפנות ממנו פסולת והוא זקוק לטיח, צבע ותיקונים; יחד עם זאת אין מדובר בנכס הרוס אשר חדל להיות בנין, ובכלל זה נכס שניזוק במידה שאי אפשר לשבת בו. מממצאי הביקורות עולה באופן חד משמעי, כי מדובר בנכס במצב פיסי תקין, בעל פוטנציאל שימוש, שלא זו בלבד שלכל הפחות ניתן לעשות בו שימוש לצרכי אחסנה, אלא שבפועל מצויים בו חפצים.
- 4.7. לאור האמור לעיל אנו קובעים, כי העורר לא הרים את נטל ההוכחה הנדרש להוכחת זכותו לקבלת פטור לפי סעיף 330 לפקודה.
- 4.8. אשר על כן, אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.
5. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.
6. 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.
7. ניתן בהעדר הצדדים ביום 30.05.18.

  
 חברה: שירלי קדום, עו"ד

  
 חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
 יו"ר: שלומית ארליך, עו"ד

עררים 140016746, 140017409

בפני ועדת הערר לקביעת ארנונה כללית

שליד עיריית תל אביב - יפו

אחד העם 20 בע"מ

העוררת:

- נ ג ד -

מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

המשיב:

## החלטה

1. עניינם של עררים אלו הינו נכס המצוי באחד העם 20 בתל אביב (להלן: "הנכס").

### 2. העובדות שאינן שנויות במחלוקת

- 2.1 ביום 29.3.2017 הגישה העוררת את ערר 140016746 שבנדון.
- 2.2 יום קודם לכן, ביום 28.3.2017, ניתנה החלטת ועדת הערר בערר 140014662, שאף הוא עסק בנכס.
- 2.3 הועדה הנכבדה דחתה את הערר וקבעה, כי אמנם בנכס מתבצעות עבודות שיפוץ ובנייה מסיביות ומהותיות, אך בשל היקף הבנייה שנוטר על כנו, לא ניתן לקבוע, כי מדובר בבנייה חדשה ובאדמת בניין.
- 2.4 ההליכים בעררים שבנדון אוחדו והושהו, לבקשת העוררת, עד לבירור הערעור שהגישה העוררת בגין ההחלטה שניתנה בערר 140014662.
- 2.5 העוררת קיבלה את המלצת בית המשפט, כי הערעור יימחק ללא צו להוצאות, תוך שמירה על טענות ו/או זכויות שלא נדונו במסגרת הערעור ו/או לא ניתנה בגינם הכרעה במסגרת החלטת ועדת הערר בערר 140014662, ותוך הבהרה, כי אין בהחלטתה בכדי להשליך על שנות המס שלא נדונו במסגרת הערעור.

### 3. תמצית טיעוני העוררת

- 3.1 ההחלטה בערר 140014662 לא נגעה לשאלה העובדתית אותה מבקשת העוררת להמשיך לברר, והיא שאלת השימוש האחרון שנעשה בנכס, ובהתאם לסיווג הנכון של הנכס.
- 3.2 לפיכך ביקשה העוררת לקבוע את התיק להגשת תצהירים מטעם הצדדים.

#### 4. תמצית טיעוני המשיב

- 4.1. השאלה היחידה העולה בעררים דנן הינה האם מדובר בנכס בבנייה, קרי - אדמת בניין, אשר אינה מחויבת בארנונה. בעניין זה קיים השתק פלוגתא, לאחר שוועדת הערר שמעה ראיות והכריעה בערר 140014662, ומשהערעור על החלטה נדחה בהסכמה.
- 4.2. בעררים דנן, כמו גם בהשגות בגינן הוגשו העררים, לא עלו טענות באשר לסיווג הנכס, ולא הועלתה מחלוקת עובדתית באשר לשימוש האחרון שנעשה בנכס, ולכן יש לקבוע, כי בקשת העוררת להמשך בירור הערר מהווה הרחבת תזית אסורה.
- 4.3. לאור האמור לעיל יש להורות על דחיית העררים מחמת מעשה בית דין.

#### 5. תמצית תגובת העוררת

- 5.1. העוררת קיבלה את המלצת בית המשפט שלערעור, תוך שמירה על טענות ו/או זכויות שלא נדונו במסגרת הערעור ו/או לא ניתנה בהן הכרעה במסגרת החלטת ועדת הערר, ואין בהחלטה בכדי להשליך על שנות המס שלא נדונו במסגרת הערעור.
- 5.2. החלטת ועדת הערר לא נגעה לשאלה העובדתית אותה מבקשת העוררת להמשיך לברר.
- 5.3. בהתייחס לטענה להרחבת תזית, העוררת מבקשת להוסיף טענה חלופית, לאור אי קבלת טענתה הראשית להיות הנכס אדמת בניין, לעניין השימוש האחרון שנעשה בנכס ולעניין שאלת הסיווג הנכון, שהוא לטענת העוררת מגורים.
- 5.4. לוועדה סמכות להתיר שמיעת טענה זו, מכח סעיף 17 לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בועדת ערר), תשל"ז-1977 בו נקבע, כי "בשמיעת הערר לא תיזקק הועדה לכל נימוק שלא יצויין בכתב הערר או בתשובה, אלא אם היא משוכנעת שהנימוק נשמט שלא באשמת בעל הדין המבקש להיעזר בה, או ששמיעת הנימוק דרושה למען הצדק".
- 5.5. לאור האמור, יש לקבוע את התיק להגשת תצהירים, שכן תפקידה של הועדה לדון במהות ובכל העובדות, וכך גם לא תיפגענה זכויות העוררת – זכות הטיעון והזכות להתדיין ולקבל את יומה.

#### 6. דיון והכרעה

##### 6.1. יש לדחות את טענות העוררת בדבר היות הנכס אדמת בניין מחמת השתק פלוגתא

- 6.1.1. על פי הפסיקה, במקרים בהם לא היה שינוי במצב העובדתי או המשפטי, הכלל של מעשה בית דין יתקיים גם בדיני מיסים, והצדדים יהיו מושתקים מלהעלות טענות שכבר הוכרעו בהחלטה סופית.

ראה:

עת"מ 12900-03-09 סאיקלון מוצרי תעופה בע"מ נ' מועצה אזורית מטה אשר (פורסם  
בנבו):

12. דין העתירה להידחות מפאת מעשה בית דין, בשל הכלל של "השתק  
פלוגתא".

...

13. נקבע כי "השתק פלוגתא" "מקים חסם דינוני בפני בעל דין המבקש  
לשוב ולהתדיין בשאלה עובדתית או משפטית בהתקיימותם של ארבעה  
תנאים מצטברים: אחד – הפלוגתא העולה בכל אחת מההתדיינות  
היא אכן אותה פלוגתא, על רכיביה העובדתיים והמשפטיים. שניים –  
התקיים דיון בין הצדדים באותה פלוגתא במסגרת ההתדיינות  
הראשונה, ולצד שנגדו מועלית טענת השתק היה יומו בבית-המשפט  
לעניין אותה פלוגתא. שלושה – ההתדיינות הסתיימה בהכרעה  
מפורשת או מכללא של בית-המשפט באותה פלוגתא ובקביעת מימצא  
פוזיטיבי לגביה. ארבעה – ההכרעה הייתה חיונית לצורך פסק-הדין  
שניתן בתובענה הראשונה" (ע"א 8558/01 המועצה המקומית עילבון נ'  
מקורות חברת מים בע"מ פ"ד נז(4) 769, 780 (2003), וכן ראה זלצמן,  
עמ' 162).

...

15. אלא, שלטענת העותרות, ההכרעה בהליכים הקודמים אינה יוצרת  
מעשה בית דין נוכח קיומו של חריג לכלל זה בענייני מיסים.  
דין הטענה להידחות.

16. אומנם ההלכה היא כי "סוטים מן העיקרון של מעשה-בית-דין  
בעניינים פיסקליים, כדי למנוע תוצאות שאינן מניחות את הדעת" (ע"א  
165/64 ראש העירייה חברי המועצה ובני העיר תל-אביב-יפו נ' יעקב  
כהן פ"ד יח(3) 302), וכן ראה, "הכלל הוא כי אין הכרעה שיפוטית  
שניתנה בהתדיינות לגבי שנת מס אחת, מקימה מחסום לפני התדיינות  
נוספת בין אותם צדדים לגבי שנת מס אחרת" (זלצמן עמ' 621).

אולם, לטעמי, תלותו של החריג לכלל מעשה בית דין בעניינים  
פיסקליים מוגבל הוא רק למקרים בהם חל שינוי נסיבות בין  
ההתדיינות הראשונה לבין ההתדיינות השניה - בין אם שינוי במסכת  
העובדתית, ובין אם שונתה בינתיים ההלכה – שאז, בהתקיים שינוי  
זה, תהיה תחולה לחריג האמור. לעומת זאת, במקרים בהם המסכת  
העובדתית עליה נסמכות הטענות לא השתנתה, כמו גם ה"אקלים  
המשפטי" (ראה להלן), כי אז לא יחול החריג הנ"ל, וממילא יתקיים  
הכלל של מעשה בית דין. (ההדגשה שלנו - הח"מ)

6.1.2. על פי ההלכה הפסוקה, הלכה זו נכונה גם באשר להכרעותיהן של ועדות הערר.

ראה לעניין זה:

ע"א 714/68 יהודה זיס נ' המועצה המקומית אשדוד פ"ד כ"ג 623, 627:

"נמצא, עקב החלטתו של בית המשפט המחוזי קם מעשה בית דין, אבל לא רק עקב כך. גם ועדת ערר מכהנת כערכאה שיפוטית והיא בית דין. לא רק עקב פסק-דינו של בית משפט, אלא גם עקב החלטתו של בית דין קם מעשה בית דין, והוא חורף סופית את גורל החבות לגבי שנת השומה...

ענין שוועדת ערר מוסמכת לדון בו, משדנה בו, נעשה מעשה בית דין, ואם לא דנה בו הואיל ולא הוגש ערר, דינה של שומה כאילו היה מעשה בית דין..."

תא (י-ם) 9157/07 גן שורק מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ (פורסם בנבו):

"... לעניין זה אומרת ד"ר נינה זלצמן, כי "משנתן בית משפט מוסמך פסק דין סופי בהתדיינות כלשהי, מקים פסק הדין מחסום דיוני לפני בעלי הדין, המונע כל התדיינות נוספת ביניהם בנושא או בשאלה שהוכרעו בפסק הדין", ומוסיפה כי "בית משפט מוסמך" הוא גם בית דין ורשות המפעילה סמכויות שיפוטיות על פי דין (נינה זלצמן, מעשה בית דין בהליך אזרחי, פרסומי הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל-אביב, תשנ"א-1991, עמ' 3-4, וה"ש 3 והאסמכתאות המובאות בה)".

בדומה, נקבע בעמ"נ 268/08 קרן ביטוח נזקי טבע בחקלאות בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו), כי:

"ועדת הערר, כמו כל רשות, מוסמכת לשנות החלטות קודמות אולם אין היא רשאית לעשות כן מבלי לנמק את השינוי. החלטת ועדת הערר משנת 1992 היא מנומקת ומדברת בעד עצמה, ואם ביקשה הרשות לשנותה היה עליה להוכיח כי חל שינוי בנסיבות, בחוק, בהלכה, או כל נימוק אחר המצדיק את שינוי ההחלטה. הטענה הנכונה לפיה כל שנת מס "עומדת בפני עצמה" אינה מהווה נימוק עצמאי לשינוי החלטתה המנומקת של ועדת הערר משנת 1992, ללא כל נימוק נוסף."

6.1.3. עיון בערר שלפנינו מלמד כי ארבעת התנאים המקימים את "השתק הפלוגתא", מתקיימים בענייננו. טענות העוררת נדונו והוכרעו בהליך הקודם. הפלוגתאות שהועלו בהליכים הקודמים הן אותן פלוגתאות שהועלו בהשגות ובעררים דנן; לעוררת היה יומה לאחר שטענותיה נשמעו; ההתדיינות הסתיימה בהכרעה מפורשת; וההכרעה לא נאמרה אגב אורחא אלא הייתה חיונית לצורך ההחלטה.

6.2. בהיעדר שינוי עובדתי או משפטי כלשהו, ברי, כי אין הצדקה לדון מחדש בפלוגתאות שכבר נדונו והוכרעו, ויש לדחות את הערר בקשר עם טענת העוררת להיות הנכס אדמת בניין מחמת השתק פלוגתא.

**6.3. יש לדחות את טענת העוררת בדבר שינוי סיווג הנכס, לאור השימוש האחרון בנכס, מחמת הרחבת חזית אסורה**

6.3.1. חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו – 1976 (להלן: "חוק הערר") קובע:

"מי שחויב בתשלום ארנונה כללית רשאי תוך תשעים ימים מיום קבלת הודעת התשלום להשיג עליה לפני מנהל הארנונה".

6.3.2. סעיף 6(א) לחוק הערר קובע:

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

6.3.3. מהוראות חוק הערר עולה כי ניתן לערור רק על תשובת מנהל הארנונה להשגתו של העורר, קרי לא ניתן לערור בנושאים שלא היו בפני מנהל הארנונה, ולא ניתן להעלות בפני ועדת הערר טענות חדשות.

6.3.4. ואכן, על פי הפסיקה, אין הנישום רשאי להעלות בערר עילות נוספות שלא הועלו בהשגה.

ראה לעניין זה:

המ' 820/95 מנהל הארנונה חיפה נ' אליעזר ומרים שוורץ:

"ונושא שהועלה בהשגה והמשיג אינו מרוצה מההחלטה בהשגה רשאי הוא לערור לוועדת הערר באותו הנושא. אין להעלות נושאים שלא פורטו ולא נטענו בהשגה".

עמ"נ (ת"א) 114/02 מנהלת הארנונה בעיריית חולון נ' הידרה שירותי הנדסה בע"מ

"בערעור שבפני טוענת המערערת ראשית כטענה מקדמית לפיה יש להורות על בטלות החלטת וועדת הערר על הסף בשל אי חוקיותה, מן הטעם שהוועדה דנה והכריעה בסכסוך דנא על סמך הכרעה בסוגיות וטענות שלא הועלו ע"י המשיבה במסגרת ההשגה וכתב הערר שהוגשו מטעמה, אלא עלו לראשונה בדיון לפני הוועדה....

.... שמעתי את טענות ב"כ המערערת ואת מנהל המשיבה, והגעתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל. ראשית מן הטעם שאכן הטענות שנטענו לפני וועדת הערר לא הועלו על ידי המשיבה במסגרת ההשגה וכתב הערר שהוגשו מטעמה והועלו לדיון לראשונה לפני הוועדה".

בר"מ 793/08 ריבוע כחול - ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית הרצליה.

- 6.3.5. מעיון בהשגות שהגישה העוררת עולה, כי בהשגותיה השיגה העוררת על ההחלטה שלא לסווג את הנכס כאדמת בניין הפטורה מארנונה.
- 6.3.6. העוררת לא התייחסה בהשגות לטענה באשר לשימוש האחרון שנעשה בנכס, ולכן טענות העוררת בעניין זה מהוות הרחבת חזית אסורה, ויש לדחותה על הסף.
7. נוכח האמור לעיל, אנו מורים על דחיית העררים על הסף מחמת מעשה בי דין, וכן על דחיית בקשת העוררת להמשיך את בירור העררים, בהיותה נסמכת על הרחבת חזית אסורה.
8. יובהר, כי אין באמור לעיל כדי למנוע מזכותה של העוררת להשיג בפני מנהל הארנונה על חיוביה בשנות המס שלא נדונו במסגרת העררים דנן.
9. בנסיבות העניין לא מצאנו לחייב את מי הצדדים בהוצאות.
10. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.
11. 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.
12. ניתן בהעדר הצדדים ביום 30.05.18.

  
 חברה: שירלי קדוש, עו"ד

  
 חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
 יו"ר: שלומית אהליק, עו"ד

**העוררת:** מרין ובניו השקעות וסחר בע"מ

- נ ג ד -

**המשיב:** מנהל הארנונה עיריית תל-אביב יפו

### החלטה

1. עניינו של הערר דנן הינו נכס ששטחו 82 מ"ר, המצוי בקומה השנייה בבניין שברחוב לוינסקי 74 בתל אביב-יפו, המזוהה בספרי העירייה כנכס מס' 2000129103 (להלן: "הנכס").
2. הצדדים ויתרו על הליך ההוכחות, והסכימו כי הועדה תיתן את ההחלטה על סמך החומר המצוי בתיק.

### 3. תמצית טענות העוררת

- 3.1. השאלה העומדת בפתחו של ערר זה הינה האם יש לחייב את הנכס נשוא הערר בסיווג "מבנה מגורים שאינו בשימוש" בהתאם לסי' 1.1 ד' לצו הארנונה או לפי התעריף הרגיל (שירי) של מבנה מגורים. דהיינו השאלה היא, האם המשיב הוכיח, כי לא התגורר בדירה איש דרך קבע בשנים 2014-2015 (להלן: "התקופה הרלוונטית").
- 3.2. נטל ההוכחה בעניין זה מוטל לפתחו של המשיב, בהתאם לכלל "המוציא מחברו עליו הראיה".  
ראה לעניין זה:

עמ"נ 11235-07-10 טכנולוגיות מיפוי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית ר"ג:

"הפעילות בנכס לא השתנתה ואף על פי המשיב הוא שביקש לשנות סיווג הנכס בשנת 2008. בנסיבות אלה נטל הראיה להוכיח כי אין מדובר בתעשייה מוטל על המשיב ואם הוא ביקש להוכיח כי חלק ניכר של העסק עוסק בשירות, היה עליו להוכיח זאת".

עמ"נ 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו:

"בשלב סיווג אופי הפעילות של הנישום לשם קביעת תעריף החיוב בארנונה, חייב מנהל הארנונה להעמיד בסיס עובדתי ראשוני, מדוע יש לקבוע תעריף כזה או אחר בשומת הארנונה.

ברור הוא, כי אם החליט המנהל לקבוע לנישום בשנת מס מסוימת סיווג השונה מהסיווג בשנות המס שקדמו לה, מוטל על המנהל להציג בסיס עובדתי לשינוי".

- 3.3. המשיב לא ערך כל ביקורת בדירה בתקופה הרלוונטית.

- 3.4. המשיב שהתבסס לטענתו על דו"ח צריכת המים בתקופה הרלוונטית, שהצביע על כך שלא הייתה צריכה, לא טרח להמציא דו"ח כזה, והוא מוכחש.
- 3.5. המשיב ערך ביקור בדירה רק ב-20/09/2016 וב-15/11/2016 ומצא כי הדירה סגורה ו/או מחולקת למספר יחידות.
- 3.6. לביקורות שערך המשיב אין כל נפקות, היות והן נעשו לאחר התקופה הרלוונטית, ובמועדים בהם אין מחלוקת בין הצדדים, כי הדירה הייתה בשימוש.
- 3.7. העוררת הביאה שלל ראיות המצביע כי בדירה נעשה שימוש.
- 3.8. כך למשל, העוררת צירפה תצהיר מטעם מר דניאל מרין, לפיו הוא התגורר בנכס בתקופה הרלוונטית.  
מאחר והמצהיר לא נחקר על תצהירו חזקה שמה שנכתב בו אמת הוא.
- 3.9. העוררת צירפה חשבון מטעם חברת החשמל מיום 20/08/2015, אשר בו מופיעה טבלת התפלגות של צריכת חשמל מחודש יוני 2014 ועד לחודש יולי 2015.
- טענת המשיב, כי חשבון החשמל אינו רלוונטי, מאחר והדירה הייתה מחולקת לכמה יחידות מוטעית, שכן הדירה חולקה לכמה יחידות רק בסוף שנת 2015, תחילת שנת 2016, כעולה מהאסמכתאות שהציגה העוררת.
- 3.10. העוררת צירפה חשבונית של הוט מיום 30/10/2015 המעידה על שימוש. טענת המשיב, כי החשבונית רשומה ע"ש "קלאב טקסטיל" ונוגעת לקומה א' ולא קומה ב' מטעה, שכן בחשבונית זו מצוין במפורש "דירה 1" – קרי דירת מגורים.
- 3.11. המשיב יחפש פגמים בכל מסמך שתמציא העוררת, ויטען כי הוא אינו מספק. על כך ניתן להשתמש בביטוי העממי "לך תוכיח שאין לך אחות".
- 3.12. "מכלול הראיות" שצורפו אינו יכול להביא למסקנה אחרת מאשר קביעה כי הוכח שבדירה נעשה שימוש בתקופה הרלוונטית.
- 3.13. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, מדובר בחיוב רטרואקטיבי אסור. המשיב השית על העוררת חיובים בגין שנים עברו וכעת דורש ממנה להוכיח שבשנים אלו הדירה הייתה בשימוש.

#### **4. תמצית טיעוני המשיב**

- 4.1. השאלה היחידה העומדת לפתחה של וועדת הערר הנכבדה היא "האם בנכס נעשה שימוש של מגורים דרך קבע בתשעה מבין 12 החודשים שקדמו ליום 01/12/2014, ובתשעה מבין 12 החודשים שקדמו ליום 01/12/2015?"  
כל עניין החורג משאלה זו מהווה למעשה תקיפה של לשון צו הארנונה ואינו בסמכות הוועדה.  
ראו לעניין זה:

בר"מ 8312/07 הסוכנות היהודית נ' עיריית טבריה (פורסם בנבו);

בר"מ 9817/06 נילי וינברג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו).

- 4.2. בדיון המקדמי בתיק זה, נקבע כדלקמן:
- "בדיון מחוץ לפרוטוקול מתברר כי 5 היחידות שבבניין ניזונות ממונה חשמל אחד וכי חיובי החשמל ליחידות השונות מחושבים בהסתמך על מונים פרטיים. לאור האמור הצגת חשבון החשמל שנשלח ע"י חברת החשמל אין בו כדי להעיד על שימוש בחשמל ביחידה מושא הערר. עם זאת, הצגת אסמכתאות בדבר החיובים בהם חויבו השוכרים השונים ביחידות השונות ביחס לחיוב הכולל באותה תקופה יוכל להעיד על שימוש בחשמל, אם היה, באותה התקופה".
- 4.3. לאחר הדיון המקדמי, הוגשה מטעם העוררת הודעה, כי בניגוד לטענות שהשמיעה במעמד הדיון המקדמי, הנכס בעבר לא היה מחולק ל-5 יחידות. להודעה זו צורף חשבון חשמל, אך לא צורפה אסמכתא ממנה ניתן ללמוד כי בשנים 2014-2015 הקומה לא הייתה מחולקת ל-5 יחידות.
- 4.4. לאור העובדה שבקומה השנייה יש כיום בפועל 5 נכסים ו-5 מונים פרטיים, לא ניתן לשייך את חשבון החשמל שצורף לנכס הנדון.
- 4.5. היה באפשרות העוררת לציין בפני הוועדה מהו המונה הפרטי ששייך לנכס מושא הערר, ולהציג אסמכתאות בגין שימושי החשמל שנראו במונה זה בלבד;
- לחילופין אם 5 היחידות הוזנו ממונה חשמל אחד, היה באפשרות העוררת לפעול בהתאם להחלטת וועדת הערר.
- 4.6. ביחס לחשבון מחברת הוט שצורף להודעת העוררת, חשבון זה ממוען ל"קלאב טקסטיל", כאשר תברה זו מחזיקה בקומה א בבניין, ולא בקומה השנייה, שם מצוי הנכס נשוא הערר, ועל כן אין רלבנטיות למסמך זה לתיק שבפנינו.
- 4.7. בשלב מאוחר יותר, בחודש אוקטובר 2017 הגישה העוררת חשבונות, שנועדו להוכיח, כי הפיצול לחמישה מונים התרחש רק בשנת 2016, ועל כן אין כלל צורך לשייך המונים ליחידות, כפי שהורתה הוועדה לעשות במעמד הדיון.
- ככל שטענת העוררת נכונה, אין בה אלא להוכיח, כי בשנים 2014-2015 חמש היחידות בקומה השנייה הוזנו ממונה חשמל אחד, ולפיכך, אין בחשבונות החשמל שצורפו ע"י העוררת כדי להוכיח צריכת חשמל בנכס מושא הערר.
- 4.8. זאת ועוד, תצהירו של מר דניאל מרין, אינו מתייחס לנכס מושא הערר, אלא מתייחס למגורים בבניין, ועל כן אינו יכול להועיל לעוררת בהוכחת טענותיה.
- וידוגש, מר דניאל מרין לא היה רשום כמחזיק ברישומי העירייה, לא ביחידה מושא הערר, וגם לא ביחידה אחרת בבניין.
- 4.9. על מנת להוכיח טענתה, היה על העוררת להציג חשבונות חשמל המתייחסים לכלל הנכסים בקומה השנייה, וזאת כפי שקבעה הוועדה בהחלטה מיום 04/07/2017. לחילופין, יכלה העוררת להציג חשבונות מים.

העוררת לא הציגה אף ראיה התומכת בטענתה כי בנכס נעשה שימוש למגורים דרך קבע, לא חשבונות מים או חשבונות גז, ולא חוזי שכירות.

4.10. יש לדחות את טענת העוררת, כי לביקורות שערך המשיב אין נפקות כיון שהן נעשו לאחר שנות המס 2014 ו-2015, שכן ביקורות אלו נעשו על מנת לבחון את התאמת המסמכים שהוצגו למשיב (חשבונות השמל) לנכס מושא הערר, ולא על מנת לבדוק שימוש.

4.11. בביקורות שנעשו לא ניתן היה לשייך את חשבונות החשמל לנכס שבנדון.

4.12. בניגוד לטענתה הסתמית של העוררת, כי לכאורה היא "הביאה שלל ראיות המצביע כי בדירה נעשה שימוש", העוררת לא הביאה כל ראיה להוכחת טענותיה.

4.13. גם טענת העוררת כי בכל מסמך שיוגש על ידה, יחפש המשיב פגמים, איננה נכונה כלל וכלל. המשיב הסכים לקבל לא מעט עררים בסוגיה המתעוררת בערר זה, אך במקרה שבפנינו העוררת לא המציאה ולו ראשית ראיה לתמוך בטענותיה.

4.14. בניגוד לטענות העוררת בסיכומיה, הלכה פסוקה היא כי בערעורי מס, הנישום הוא בגדר תובע המוציא מחברו ולכן נטל הראיה עליו. (רי' רע"א 1436/90 גיורא ארד בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף; עמ"נ 269/04 אלי רוני בע"מ נ' מנהל עיריית ראשל"צ).

## 5. דיון והכרעה

5.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, לרבות את פסקי הדין והחלטות אליהן הופנינו, הגענו לכלל דעה, כי דין הערר להידחות.

5.2. בניגוד לטענת העוררת, נטל ההוכחה להוכחת הטענות הנטענות בערר מוטל על הנישום הטוען כנגד השומה.

ראה לעניין זה:

עמ"מ (תל אביב יפו) 143/02 יעד פירזול (1984) בע"מ נ' מנהל הארנונה שלייד עיריית תל אביב תק- מח 2003 (2) 33252 :

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראת מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות".

ת"א (תל אביב יפו) 22282/94 עיריית תל אביב נ' טרכטינגוט תק של 97 (3) 2337 :

"אני סבורה כי משהנתבע לא ערער על הנתונים שבספרי העיריה, ולא הוכיח כל טעות ממשית בחישובים או בבסיס להם, ולאור החזקה הקבועה בסעיף 318 לפקודת העיריות הוא לא הרים את הנטל שהוטל עליו ולכן אין לקבל את טענתו לפיה הוכח כי חישובי התובעת אינם נכונים".

בר"ם 9205/05 מנהל הארנונה- עיריית טבריה נ' היפר שוק 1991 בע"מ תק על 2006 (4) 1520 :

"המשיבה היא שהשיגה על חיוב הארנונה שהוצא לה והיא זו שטענה כי יש לסווג את שטח המחסן, בו היא מחזיקה, בסיווג שונה מזה שבו סווג על ידי המבקש. לפיכך הנטל היה על המשיבה להראות כי מתקיימים לגביה התנאים לסיווג כמחסן על פי סעיף 11.1.1 לצו הארנונה, היינו להגיע ראיות לכך שהמחסן מאושר על פי היתר הבניה שהוצא למבנה הסופרמרקט או על פי היתר אחר כשלהו. דא עקא, המשיבה לא עמדה בנטל המוטל עליה ולא הביאה כל ביסוס לטענתה כי תנאי סעיף 11.1.1 לצו הארנונה מתקיימים בעניינה. באשר להיתר הבניה אף המשיבה עצמה, כאמור לעיל, אינה טוענת בבירור כי היתר הבניה שניתן לה מתייחס למחסן, אלא היא מנסה להטיל את הנטל לעניין זה על המבקש. משמצאנו כי הנטל האמור מוטל על המשיבה, אין מנוס מן המסקנה כי היא אינה עומדת בדרישה כי המחסן יהיה מאושר על פי היתר בניה"

5.3. על פי תקנה 1.1 ד' ל תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות מקומיות) ה'תשס"ז 2007, "דירה המיועדת למגורים ושלא התגורר בה איש דרך קבע בתשעה מבין שניים עשר החודשים שקדמו ל- 1/12/2014 תחויב ב- 223.58 ₪ למ"ר בכל האזורים."

5.4. אין מחלוקת בין הצדדים כי הנכס הוא דירה מיועדת למגורים.

5.5. צודק המשיב בטענותיו, כי במסמכים שהציגה העוררת, אין כדי להרים את הנטל המוטל עליה.

5.6. חשבונות החשמל שהציגה העוררת, אינם מעידים על שימוש בחשמל בנכס.

5.7. אין מחלוקת בין הצדדים כי כיום בקומה השנייה קיימים 5 נכסים ו-5 מונים פרטיים.

5.8. על מנת שנוכל להסתמך על חשבונות החשמל כראיה לשימוש בנכס, יכולה היתה העוררת לפעול באחת משתי הדרכים, להוכיח כי בתקופה הרלוונטית בקומה השניה היה נכס אחד בלבד, או להוכיח שימוש בנכס באופן ספציפי.

5.9. העוררת בחרה בסיכומיה לטעון, כי הנכס פוצל רק לאחר התקופה הרלוונטית, אך לא הרימה את הנטל, ולמען הדיוק אפילו לא ניסתה להרים את הנטל להוכיח, כי בשנים הרלוונטיות, הנכס היה הנכס היחיד בקומה השנייה.

וידגש, טענת העוררת, כי הפיצול ל-5 מונים פרטיים נעשה בשלהי שנת 2015 תחילת שנת 2016, אין בה כדי להעיד על המועד בו פוצלה הקומה ל-5 יחידות.

5.10. ביחס לחשבון מחברת הוט שצורף להודעת העוררת, מסכימים אנו עם המשיב, כי חשבון זה שמוען ל"קלאב טקסטיל", המחזיקה בקומה א בבניין, ולא בקומה השנייה, אינו רלבנטי לענייננו.

אכן, בחשובנית נכתב כי מזובר בקומה ב', ואולם לא די בכך כדי להרים את הנטל להוכיח כי עסקינן בחיוב הנכס. ההיגיון הסביר, מוביל אותנו למסקנה כי נפלה טעות בחשובנית בעניין מספר הקומה. מכל מקום העוררת לא הרימה הנטל להבהיר, כיצד זה חויבה קלאב הוטל בגין הקומה השנייה, כאשר אפילו לא נטען שהיא החזיקה בקומה השנייה.

5.11. מקבלים אנו את טענת המשיב, כי תצהירו של מר דניאל מרין, אינו מתייחס לנכס מושא הערר, אלא מתייחס למגורים בבניין, ועל כן אינו יכול להועיל לעוררת בהוכחת טענותיה.

5.12. יש לזקוף לחובת העוררת, את העובדה שהיא בחרה להמציא תצהיר המתייחס באופן כללי למגורים בבניין, ללא כל התייחסות ספציפית לנכס, וללא התייחסות לשאלת פיצול הקומה, וכן לא הציגה חשבונות מים ו/או חשבונות גז, ו/או חוזי שכירות, שיכולים היו לתמוך בטענותיה.

5.13. על פי ההלכה הפסוקה "מעמידים בעל דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראייה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראייה רלוונטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, היתה פועלת כנגדו".

ראה לעניין זה:

ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה (1) 736.

כן ראה:

ע"א 9656/05 שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ (פורסם בנבו):

"לעיתים, הדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה בעלת משמעות ראייתית, באופן דומה לראייה נסיבתית, וניתן להעניק משמעות ראייתית לאי הגשת ראייה. התנהגות כגון דא, בהעדר הסבר אמין וסביר - פועלת לחובתו של הנוקט בה, שכן היא מקימה למעשה חזקה שבעובדה, הנעוצה בהיגיון ובניסיון חיים, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בכך שלו הובאה אותה ראייה, היא הייתה פועלת לחובת הנמנע ותומכת בגרסת היריב. בדרך זו ניתן למעשה משקל ראייתי לראייה שלא הובאה".

6. בנסיבות אלו אין לנו אלא לקבוע כי סיווגו של הנכס נעשה כדין, ולדחות את הערר.

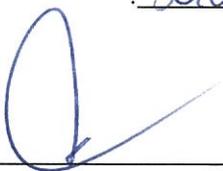
7. בנסיבות העניין לא מצאנו לחייב את מי הצדדים בהוצאות.

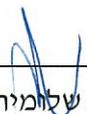
8. בהתאם לסעיף 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום מסירת החלטה.

9. 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 ביום 30.05.18

  
חברה: שירלי קדם, עו"ד

  
חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
יו"ר: ששומית ארליך, עו"ד

506\1\105ע

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית תל אביב-יפו

תאריך : יז בסיון תשעח  
31.05.2018  
מספר ערר : 140017020 / 08:09  
מספר ועדה: 11732

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר: עו"ד מאור יהודה  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

העורר/ת: נכסי לט בעמ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו

החלטה

ניתן בזאת תוקף של החלטה להסכמה בין הצדדים.

אין צו להוצאות.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 31.05.2018.

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



חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

שם הקלדנית: ענת לוי



יו"ר: עו"ד מאור יהודה

תאריך : יז בסיון תשעח  
31.05.2018  
מספר ערר : 140018266 / 11:30  
מספר ועדה: 11736

**בפני חברי ועדת הערר:**

יו"ר: עו"ד מאור יהודה  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

העוררים: סבן ליאור, יוחנני ליאת ואח'

**- נ ג ד -**

**מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו**

### החלטה

ניתן בזאת תוקף של החלטה להסכמות בין הצדדים.

ניתן והודע בנוכחות הצדדים היום 31.05.2018.

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

  
חבר: עו"ד ורו"ח לוי אבשלום

  
יו"ר: עו"ד מאור יהודה

שם הקלדנית: ענת לוי

**העורר:** מכון אבשלום לידיעת הארץ ע"ש חיים אבשלום

- נ ג ד -

**המשיב:** מנהל הארנונה של עיריית תל אביב יפו

## החלטה

1. עניינו של הערר הינו נכס המצוי ברח' פרסיץ שושנה 15, ת"א, ורשום בספרי העירייה כח-ך 10710491 (להלן: "הנכס").
2. אין מחלוקת בין הצדדים כי בנכס שוכנים משרדי העורר, ובכלל זאת משרדו של מנכ"ל העורר, משרדה של רכזת המגמות, הנהלת חשבונות וכו'.
3. אין גם מחלוקת בין הצדדים, כי בנכס אין כיתות לימוד, ולא מתבצעת בו פעילות הכוללת לימודים פרונטאליים.
4. **תמצית טיעוני העורר**
  - 4.1. העורר הינו מכון ללימודי ארץ ישראל, המשלב לימודים עיוניים פרונטאליים המתנהלים בכיתות לימוד, עם סיורי שטח בכל רחבי הארץ.
  - 4.2. השיעורים הפרונטאליים מועברים בכיתות לימוד המוחזקות על ידי מכללת לוינסקי, ואשר השימוש בהן על ידי העורר, נעשה בכפוף לתשלום המועבר למכללת לוינסקי, בהתאם להיקף השימוש בפועל.
  - 4.3. כיתות הלימוד מצויות באותו מבנה בו מצויים המשרדים מושא המחלוקת.
  - 4.4. המשרדים מהווים חלק בלתי נפרד מפעילותו של העורר, שכן רק לשם פעילות זו קיימים המשרדים.
  - 4.5. פעילותו של העורר הן במשרדים המוחזקים על ידו והן בכיתות הלימוד בהן עושה הוא שימוש, אחת היא, לימוד והכשרה בנושאים הקשורים ללימודי ארץ ישראל.
  - 4.6. משרדיו של העורר, בהם מבוצע ניהול פעילותו הסדירה של העורר, החל מגיבוש תכניות לימודים ופיקוח, וכלה בניהולו השוטף, מהווים חלק בלתי נפרד מפעילותו של העורר, ואין להם "זכות קיום" נפרדת.

- 4.7. בהיותו מוסד הוראה, אשר כל מהותו ומטרתו הינן קיום הכשרות ולימודים בנושאים הנוגעים לארץ ישראל, אך ברור הוא, כי הפעילות שמתבצעת בכיתות הלימוד לא יכולה להתקיים ללא המשרדים, וכי הפעילות שמתבצעת במשרדים, אינה יכולה להתקיים ללא הפעילות בכיתות הלימוד.
- 4.8. בנסיבות בהן פעילותו של העורר עומדת בתנאים הנדרשים לשם סיווגו כמוסד להשכלה, ובהתחשב בעובדה כי המשרדים דנן קשורים בזיקה ישירה וברורה לפעילותו של העורר בכיתות הלימוד, הרי שיש לסווג את הנכס בסיווג "מוסדות להשכלה", הקבוע בסעיף 3.3.24 לצו הארנונה, ולא בסיווג "משרדים שירותים ומסחר" כמסווג על ידי המשיב.
- 4.9. פעילותו של העורר ואופן התנהלותו דומים בהקשר זה לשטח המוחזק על ידי בית ספר במובן זה שכל השטחים בו, הן כיתות הלימוד והן משרדו של המנהל, חדר המורים, משרד המזכירות התלמידים, הנהלת חשבונות, חדרי רכזי שכבות וכו', נחשבים כחלק בלתי נפרד מפעילותו, ובשל כך, מסווגים בארנונה בהתאם לסיווג "מוסדות להשכלה".
- 4.10. אין, ולא יכול להיות כל ספק, כי לו היה העורר רשום בספרי העירייה כמחזיק של כיתות הלימוד, אזי שטח המשרדים היה מסווג ומחויב בהתאם לאופן שבו הן מסווגות.
- 4.11. אין בעובדה שהעורר אינו רשום בספרי העירייה כמחזיק הרשמי של כיתות הלימוד, ואף לא בעובדה כי הוא אינו משלם את תשלום הארנונה באופן ישיר לעירייה, כדי לפגוע באופן שבו יש לסווג ולחייב את שטח המשרדים.
- 4.12. הואיל ומדובר בשטח (משרדים) שהינו הכרחי ומחותי לפעילותו של העורר, הרי שלא ניתן לסווג ולחייבו בשונה ובמנותק מבחינה מהותית משטח הכיתות, אך ורק בשל העובדה, כי מדובר בשטחים הרשומים בספרי העירייה על שם מחזיקים שונים.
- 4.13. לשון סעיף 3.3.24 לצו הארנונה, אינה מצמצמת את תחולת הסעיף אך ורק לשטחי כיתות הלימוד.
- 4.14. סיווג הנכס כ"משרדים, שירותים ומסחר", פוגע פגיעה חמורה ברצונו של מחוקק המשנה, אשר בקבעו את הסיווג "מוסדות להשכלה", ביקש לקבוע תעריף חיוב מופחת לשטחים המשמשים מוסדות להשכלה.
- 4.15. מבלי לפגוע בטענת העורר לפיה השימוש שנעשה על ידו בשטח המשרדים ובשטח כיתות הלימוד חד הוא - מוסד הוראה ללימודי ארץ ישראל, ניתן להקיש לעניינו, מהלכת הייטפל אחר העיקר".
- 4.16. בעניינינו מתקיימים התנאים המצדיקים את החלת הלכת הטפל אחר העיקר, הן מתמת שבין שטחי המשרדים ובין שטחי כיתות הלימוד קיימת זיקה ישירה ובלתי ניתנת להפרדה, והן מתמת שהשימוש שנעשה בכל אחד מהם, הכרחי למהות העורר ולמימוש תכליתו.
- 4.17. במרוצת השנים הורחבה פסיקת בית המשפט כפי שנקבעה בפסק הדין בעניין אחוזת ראשונים, באופן שבו הוכרה הזיקה הישירה שבין פעילות משרדי הנהלה בתאגיד, ובין פעילות הסניפים שלו, לצורך החלת סיווג הנכס העיקרי על הנכס הנוסף לצורך חיובו בארנונה.

4.18. בעמ"נ 315/05 בנק יהב בע"מ נ' עיריית ירושלים (פורסם בנבו) קבע בית המשפט כי לא ניתן לפצל את שטחי המשרדים מיתרת שטח הנכס לצורך חיובם בארנונה, וזאת בשל הזיקה הישירה בין משרדי ההנהלה, ובין סניף מסניפיו של הנישום, ובלשון פסק הדין: "תכליתן של היחידות השונות של התאגיד הבנקאי היא קידום פעילותו של התאגיד ולכן מתקיימת ביניהן זיקה ברורה. כמו כן, השימוש אשר נעשה במשרדי ההנהלה, בדומה לשימוש הנעשה בסניף, הכרחי למהות הארגון. התאגיד הבנקאי לא יתפקד בהעדר פעילות ההנהלה, הלשכה המשפטית וכן הלאה".

4.19. בעמ"נ 233/6 תכפ סוכניות 1993 בע"מ נ' עיריית ת"א נקבע, כי שטח משרד אחסנה ואף שטח מכירת חלפים הנמצא בסמוך לבית מלאכה יחויב בתעריף "מלאכה ותעשייה".

4.20. לעניינו יפים גם דברי בית המשפט בפסק הדין שניתן בע"א 247/98 מנהל הארנונה – עיריית תל אביב יפו נ. "עצמה" – המרכז לאגודות ספורט עצמאיות:

"נראה לי כי מיקומם הפיזי של המשרדים אינו צריך להכריע את הכף בהקשר זה, והשאלה האם מדובר בפעילות נלווית לפעילות הספורטיבית צריכה להיבחן לפי מהות הפעילות ולא לפי המקום שבו היא מתבצעת. יהא זה בצמוד למתקן הספורט עצמו, או במשרד המצוי במקום אחר, ובלבד שמדובר בפעילות ארגונית שהינה חיונית לפעילות הספורטיבית עצמה, באופן המהווה חלק בלתי נפרד מאותה פעילות".

4.21. המשיב לא תמך את טענתו בראיות כלשהן, נמנע מלחקור את המצהיר מטעם העורר בעניין זה, ולכן, יש לקבוע כי הוא כשל מלסתור את טענת העורר.

## 5. תמצית טענות המשיב

- 5.1. אין חולק כי הנכס מושא הערר משמש את העורר כמשרדים בלבד.
- 5.2. גם אם היינו מניחים, כי פעילות העורר, בנכס בו הוא אינו מחזיק, הינה פעילות העונה לתנאי סעיף 3.3.24, דבר שלא הוכח, הרי שאין בכך כדי להעיד על פעילות "טפלה" של המשרדים, שדינה כפעילות ה"עיקרית".
- 5.3. העורר הטוען, כי הוא עומד בכל התנאים הקבועים בצו הארנונה, לא הוכיח טענה זו.
- 5.4. כל שהציג העורר הינם חוברת מידעון, ודוגמא לתעודה המוענקת על ידי העורר. הסתפקות במסמכים אלה, מובילה למסקנה, כי אין בידי העורר אישורים נוספים נדרשים, שאחרת הם היו מוצגים.
- 5.5. לצורך הוכחת זכאות לסיווג לפי סעיף 3.3.24, על העורר להוכיח עמידה במספר תנאים מצטברים, אשר הוכרו על ידי ועדות הערר כתנאים מחייבים:
  - 5.5.1. מדובר במוסד ללימוד שיטתי והכשרה מקצועית;
  - 5.5.2. המוכר ע"י משרד החינוך והתרבות ו/או שירות התעסוקה;
  - 5.5.3. המקנה הכשרה ו/או השכלה;
  - 5.5.4. שמטרתו הנפקת תעודה מטעמו, מטעם שירות התעסוקה או משרד החינוך והתרבות;

- 5.5.5. ולמעט מוסד שאינו פתוח לציבור הרחב.
- 5.6. די בכך שהעורר אינו עומד באחד מתנאים אלו כדי לשלול ממנו את הסיווג המבוקש על ידו.
- 5.7. על מנת לעמוד בתנאי הראשון, לפיו מדובר במוסד ללימוד שיטתי והכשרה מקצועית, על העורר היה להציג מערכת שעות, ארוכת טווח, המעידה על מקצועות שונים ומגוונים הנלמדים במוסדות חינוך והשכלה (כדוגמת בתי ספר ומכללות), ומכשירה תלמידים, באופן שהחומרים הנלמדים במוסד מקנים מקצוע.
- 5.8. העורר אינו מוסד להכשרה מקצועית. שהרי כל פעילות העורר בנכס הינה משרדית גרידא ואין זה עולה כדי "הכשרה מקצועית".
- 5.9. כמו כן, העורר לא הוכיח כי מדובר במוסד ללימוד שיטתי. העד מטעם העורר העיד, כי "השימוש בכיתות הוא משתנה בעיקר לטובת מכללת לוינסקי, אך גם עבורנו. השימוש בכיתה משתנה לפי הצרכים. הסטודנטים אצלנו לומדים גם בשטח".
- 5.10. המסמכים שצורפו לתצהיר העורר אינם אישורים של משרד החינוך המסדירים הכרה או אישור לגוף מסוים כמוסד לימודי מוכר, אלא היתר לעניין גמול השתלמות בלבד, ואין לראות במסמך זה הכרה במוסד לימודי.
- 5.11. בצו הארנונה אין כל הגדרה או הבהרה מהי ההכרה הנדרשת למוסד להכשרה מקצועית.
- 5.12. באין הגדרה מיוחדת בחיקוק מסוים מניחים שהמחוקק דיבר בלשון בני אדם והתכוון למובנו המקובל של המונח (ראה: ע"א 307/72 מוך נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד כח (1) 414, 419).
- 5.13. המשיב אשר הינו רשות שלטונית ומתויב בבחינה שוויונית והחלה של קריטריונים זהים על ציבור הנישומים חייב להיצמד לנהלים ולדרישות הנתפסות בעיני המשרד הממשלתי הרלוונטי כחיוניות לצרכי רגולציה. בהיעדר נהלים מסוג זה, לא היו למעשה למשיב כל קריטריונים עניינים לבחינת ההכרה הנדרשת.
- 5.14. לצורך בחינת ההכרה והחלת קריטריונים קבועים על כלל הנישומים המבקשים ליהנות מסיווג זה, אומצו על ידי המשיב הנהלים של משרד החינוך ומשרד התמ"ת – כל משרד והנוהל שלו. משרד החינוך פועל לפי "נוהל הגשת בקשה לרישוי מוסדות חינוך" המופיע, בין היתר, באתר האינטרנט של משרד החינוך.
- משרד התמ"ת מפעיל נוהל המכונה "קורסים להכשרה מקצועית בבתי ספר עסקיים – נוהל מתן הכרה ופיתוח".
- 5.15. בערר 140001151 אורט ישראל נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב קבעה וועדת הערר כי:
- "אכן, צו הארנונה אינו קובע כי ההכרה הנדרשת היא הכרה לפי שני הנהלים שהוזכרו לעיל. יחד עם זאת, אנו סבורים כי המשיב רשאי להסתמך על הנהלים הללו כראיה לדרישות הרלבנטיות של הרגולטור..."

עוד ראו החלטות ועדת הערר בערר 2007-10-008 הבצלת מוסדות חינוך נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב.

"...אנו נוטים להסכים עם עמדתו הפרשנית של המשיב, כי מבחינת תכלית הצו, ההכרה שאליה התכוון המחוקק היא הכרה ברמה יסודית יותר, כזו שבוחנת גם את רמת הלימוד במוסד... לדידנו, דרישת ההכרה במוסד לפי צו הארנונה היא מהותית ולא פורמלית".

5.16. התנאי להכרה במוסד ע"י משרד החינוך ו/או משרד התמי"ת הוכר על ידי ועדות הערר כתנאי "אשר יורד לשורשו של עניין".

ראו לעניין זה:

ערר 2006-05-172 קסין פילוסופיה נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב :

"אנו סבורים כי דרישת ההכרה מטעם הגופים הממונים על הפיקוח על מוסדות ההשכלה וההכשרה המקצועית, אינה דרישה פורמלית אלא דרישה מהותית היורדת לשורשו של הצורך בהסדרת מוסדות מהסוג האמור, ובפיקוח עליהם".

ערר 2008-08-089 ברוך אריה לאון גת מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו:

"... כמו כן, הומצא אישור מטעם משרד החינוך והתרבות, לפיו קורסים מסוימים הנלמדים אצל העוררת, אושרו לצורך השתלמות אצל עובדי הוראה. ואולם האישורים הנדרשים הם כפי שנאמר ע"י ב"כ המשיב אישורים עפ"י חוק הפיקוח על בתי ספר המכירים במוסד, להכשרה מקצועית ולא בקורס בודד בו. הקריטריונים הנדרשים לצורך הכרה במוסד, הינם שונים מאשר הכרה בקורס ספציפי, וקיים לכך אישור מיוחד אשר הובא בפנינו במקרים בהם דנו בטענות דומות".

ערר אגודת ניצן נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א:

"מקובלת על הועדה האבחנה שביצע המשיב בין מוסד מוכר ע"י משרד החינוך לבין קורסים מוכרים. שכן, האסמכתאות שהוצגו לוועדה הינם לגבי קורסים בלבד המוכרים לצורך הכרה בשעות הלימוד בקורס השתלמות. אין בקורסים אלה בכדי ללמוד מאומה על אופי הפעילות של העוררת."

על החלטת ועדת הערר בעניין ניצן הוגש ערעור מנהלי שנדחה.

5.17. הודעת משרד החינוך כי הוא מאשר לעורר להגיש בקשות לוועדה, לצורך קיום קורסים לעניין גמול השתלמות, אינה שקולה לאישור משרד החינוך המכיר בגוף מסוים כבית ספר.

5.18. לשון הסעיף בעניין זה הינה ברורה ולא משתמעת לשני פנים שכן היא דורשת כי האישור ינתן למוסד, ולא די בהכרה בקורסים.

5.19. לא זו אף זו, אין חולק כי הנכס נשוא הערר משמש את העורר כמשרדים בלבד. העורר אינו מעביר בנכס שיעורים, אין בו כיתות לימוד, ולא מגיעים אליו תלמידים או סטודנטים לצורך שיעורים פרונטאליים, והעובדה שהעוררת משתמשת בחדרים או כיתות במבנה מכללת לוינסקי, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין זה.

- 5.20. דומה הדבר לגוף שמעביר קורס פסיכומטרי בשעות הערב בבתי הספר. האם המכון לפסיכומטרי ייהנה מהפטור בגינו נהנים בתי ספר? התשובה השלילית הינה ברורה.
- 5.21. אין חולק כי העורר אינו מחזיק במבנה בכיתות לימוד. במצב דברים זה, לא חלה הלכת העיקר והטפל, שכן אין בכלל מדובר במבנה שנמצא בחזקת העורר.
- 5.22. גם אם היה העורר מוכיח כי פעילותו בחלקים בהם הוא אינו מחזיק, הינה פעילות העונה לתנאי סעיף 3.3.24 (דבר שלא הוכח) הרי אין בכך כדי להעיד כי פעילות המשרדים הינה פעילות "טפלה", שדינה כפעילות "העיקרית", וכבר נקבע, כי אין כל מניעה להפריד ולסווג משרדים המצויים במפעל תעשייתי רחב ידיים, כמשרדים. [בג"צ 764/88 דשנים וחומרים כימיים בע"מ נ' עיריית קרית אתא (פורסם בנבו)].
- 5.23. אם במצב הדברים החל בעניין דשנים לא היתה מניעה לפצל, הרי שבמקרה שלנו, בו למעשה אין כל "פיצול", הדברים חדים וברורים פי כמה.

## 6. דין והכרעה

- 6.1. לאחר שבחנו את טיעוני הצדדים, הגענו לכלל דעה כי דין הערר להידחות.
- 6.2. העורר הכביר מילים בניסיון לשכנענו, כי יש לסווג את המשרדים בהם הוא עושה שימוש לפי סעיף 3.3.24, שכן השימוש במשרדים טפל לפעילותו העיקרית, הוראה של לימודי ארץ ישראל.
- 6.3. דא עקא שגם אם פעילותו העיקרית של העורר הינה הוראה, הרי לא כל מוסד להוראה זכאי לסיווג מכח סעיף 3.3.24 לצו הארנונה, וכפי שיפורט להלן, העורר לא הרים את הנטל להוכיח, כי הוא עומד בתנאי סעיף 3.3.24 האמור.
- 6.4. סעיף 3.3.24 לצו הארנונה קובע כדלקמן:
- "גני ילדים ובתי ספר ללימוד שיטתי לילדים ונוער הניתן ב-12 שנות לימוד, וכן כל מוסד אחר המוכר ע"י משרד החינוך והתרבות ועוסק בהכנה לבחינות הבגרות. מוסדות המוכרים ע"י המועצה להשכלה גבוהה, וכן כל מוסד אחר ללימוד שיטתי ולהכשרה מקצועית המוכר ע"י משרד החינוך והתרבות ו/או שירות התעסוקה, המקנה הכשרה ו/או השכלה, שמטרתה הנפקת תעודה מטעמו, מטעם שירות התעסוקה או משרד החינוך והתרבות, ולמעט מוסדות כאמור שאינם פתוחים לציבור הרחב."
- 6.5. היות ואין חולק כי העורר אינו גן ילדים או בית ספר או מוסד אחר המוכר ע"י משרד החינוך והתרבות ועוסק בהכנה לבחינות הבגרות, ואינו מוכר ע"י המועצה להכלה גבוהה, הרי כדי שהנכס יסווג בסיווג על פי סעיף 3.3.24 לצו הארנונה, עליו להוכיח כי הוא מוסד ללימוד שיטתי ולהכשרה מקצועית המוכר ע"י משרד החינוך והתרבות ו/או שירות התעסוקה, המקנה הכשרה ו/או השכלה, שמטרתה הנפקת תעודה מטעמו, מטעם שירות התעסוקה או משרד החינוך והתרבות.

לצורך בחינת החכרה בגוף, כמוסד ללימוד שיטתי ולהכשרה, אומצו על ידי המשיב הנהלים של משרד החינוך ומשרד התמי"ת – כל משרד והנוהל שלו. "נוהל הגשת בקשה לרישוי מוסדות חינוך" המופיע, בין היתר, באתר האינטרנט של משרד החינוך מחד גיסא, ונוהל "קורסים להכשרה מקצועית בבתי ספר עסקיים – נוהל מתן הכרה ופיתוח", של משרד התמי"ת מאידך גיסא.

6.6. מקובלת עלינו הכרעת ועדת הערר בערר 140001151 אורט ישראל נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, לפיה הגם ש... "צו הארנונה אינו קובע כי ההכרה הנדרשת היא הכרה לפי שני הנהלים שהוזכרו לעיל. יחד עם זאת, אנו סבורים כי המשיב רשאי להסתמך על הנהלים הללו כראיה לדרישות הרלבנטיות של הרגולטור...", ואשר על כן בחנו את המסמכים שהגיש העורר, לאורם של נהלים אלה.

6.7. הודעת משרד החינוך כי הוא מאשר לעוררת להגיש בקשות לוועדה, לצורך קיום קורסים לעניין גמול השתלמות, אינה עולה כדי אישור משרד החינוך המכיר בגוף מסוים כמוסד ללימוד שיטתי ולהכשרה מקצועית.

6.8. סעיף 3.3.24 חד משמעי, ולפיו האישור הנדרש הינו אישור למוסד, כמוסד ללימוד שיטתי ולהכשרה מקצועית, ולא די בכך שקורסים אותם מעביר אותו מוסד, הוכרו לעניין גמול השתלמות.

ראה לעניין זה:

עמ"נ 13758-0515 מכללת רידמן בע"מ נ' עיריית תל אביב (פורסם בנבו):

"אף אם אקבל את טענתה זו של המערערת ואתחשב בקיומו של הסילבוס – עדיין לא די בכך לשם קבלת הערעור בנוגע לסיווג הנכס בכללותו, שכן לא הובאה ראיה כי משרד החינוך והתרבות מכיר במוסד כמוסד להכשרה מקצועית (תנאי אחרון זה נזכר בסעיף 3.3.24 כאחד מחמישה תנאים מצטברים להכרה במוסד כמוסד להכשרה מקצועית לצורך צו הארנונה). אמנם הוצגו ראיות מהן עולה כי קורסים מסוימים הנערכים במכללה, מוכרים לצורך גמול השתלמות של עובדי הוראה, אך אין זו ראיה בדבר הכרה במוסד".

ערר 2008-08-089 ברוך אריה לאון גת מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו:

"... כמו כן, הומצא אישור מטעם משרד החינוך והתרבות, לפיו קורסים מסוימים הנלמדים אצל העוררת, אושרו לצורך השתלמות אצל עובדי הוראה. ואולם האישורים הנדרשים הם כפי שנאמר ע"י ב"כ המשיב אישורים עפ"י חוק הפיקוח על בתי ספר המכירים כמוסד, להכשרה מקצועית ולא בקורס בודד בו. הקריטריונים הנדרשים לצורך הכרה במוסד, הינם שונים מאשר הכרה בקורס ספציפי, וקיים לכך אישור מיוחד אשר הובא בפנינו במקרים בהם דנו בטענות דומות".

ערר אגודת ניצן נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א:

"מקובלת על הועדה האבחנה שביצע המשיב בין מוסד מוכר ע"י משרד החינוך לבין קורסים מוכרים. שכן, האסמכתאות שהוצגו לוועדה הינם לגבי קורסים בלבד המוכרים לצורך הכרה בשעות הלימוד כקורס השתלמות. אין בקורסים אלה בכדי ללמד מאומה על אופי הפעילות של העוררת."

6.9. נוסף ונדגיש, כי הצגת אישור להגיש בקשות אינה מספקת. העורר לא הראה ולא הוכיח כמה בקשות הוגשו, כמה אושרו, ומה היה היקף הקורסים המאושרים הנ"ל בתקופת הערר באופן מוחלט ובאופן יחסי לכלל פעילות העורר בתקופת הערר.

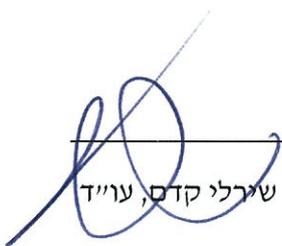
6.10. על אף שדי באי עמידה באחד מהתנאים המצטברים, בכדי לקבוע, כי אין לסווג את העוררת לפי ס' 3.3.24, נוסף ונציין, כי ספק בענייני האם ניתן להחיל בעניינינו את הלכת הטפל אחר העיקר, מקום בו "העיקר" אינו מנוהל במבנה המוחזק בידי העורר, והאם אין מקרה זה דווקא מצדיק, "פיצול", בין נכס המשרדים המוחזק בידי העורר, לבין פעילותו האחרת, המנוהלת בנכס שאינו מחזק על ידו, ואולם אנו משאירים סוגיה זו כדורשת עיון.

7. אשר על כן אנו דוחים את הערר. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

8. בהתאם לסעיף 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 מסירת ההחלטה.

9. 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.

10. ניתן בהעדר הצדדים ביום 31/5/2018

  
חברה: שירלי קדם, עו"ד

  
חבר: אבשלום לוי, עו"ד ורו"ח

  
יו"ר: שקומית ארליך, עו"ד

510\1\105\ע