



## בבית המשפט העליון

בר"ם 8267/20

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ע' פוגלמן  
כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופט א' שטיין

המבקש: מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

נגד

המשיבה: שובל ניהול השקעות בע"מ

בקשת רשות לערער על פסק הדין של בית המשפט לעניינים מינהליים בתל אביב-יפו (כב' סגן הנשיא ח' ברנר) בעמ"נ 7770-11-19 מיום 6.7.2020

תאריך הישיבה: כ"ב בשבט התשפ"ג (13.2.2023)

בשם המבקש: עו"ד ויוי משולם קור; עו"ד דנה רייס

בשם המשיבה: עו"ד אורי דויטש; עו"ד ארז ליבנה; עו"ד דרור נחמיאס

בשם משרד הפנים ומשרד האוצר: עו"ד יונתן ציון מוזס

### פסק-דין

המשנה לנשיאה ע' פוגלמן:

האם ניתן לסווג נכס ריק לצרכי ארנונה בסיווג "בית תוכנה", ככל שזה אינו מנוגד להיתר הבנייה של הנכס, או שמא תחולת סיווג זה מוגבלת אך למקרים שבהם נעשה בנכס שימוש בפועל? זו השאלה שמתעוררת במקרה שלפנינו. לאחר שנשמעו טענות הצדדים, הוחלט לדון בבקשה שלפנינו כאילו ניתנה רשות והוגש ערעור על פי הרשות שניתנה.

העובדות הצריכות לעניין

1. המשיבה (להלן גם: שובל) היא חברה שהחזיקה בארבעה נכסים בתל אביב החל מיום 22.10.2017 (להלן: הנכסים). הנכסים עמדו ריקים מיום החזקתם על ידי שובל ועד

לחודש יולי 2018. לאחר שהשגתה על חיובי הארנונה בגין תקופה זו נדחתה ביום 7.3.2018 על ידי מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (להלן: מנהל הארנונה או המערער), הגישה שובל ערר לוועדת הערר לענייני ארנונה כללית שליד עיריית תל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר). במסגרת הערר טענה שובל, בין היתר, כי היא זכאית לפטור מתשלום ארנונה בגין חלק מאחד הנכסים, אשר נוכח שיפוצים שהתקיימו בו לא היה ראוי לשימוש במשך אותה תקופה, ובנוסף כי הסיווג הזול ביותר לנכסים בעודם ריקים הוא סיווג המשנה "בית תוכנה", חלף הסיווג השירי "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר" (להלן: "משרדים") כפי שסיווגם מנהל הארנונה. לתמיכה בטענתה הגישה המשיבה חוות דעת שמאי מקרקעין שלפיה הסיווג המבוקש על ידה לנכסים האמורים תואם את ייעודם התכנוני שכולל, בין השאר, "משרדים" ו"תעשייה עתירת ידע" (בהתאם לתכנית מפורטת 3255'ב של הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל-אביב-יפו "שטחים ציבוריים זכויות והוראות בניה אזור תעסוקה ביצרון" (2008)).

2. ביום 15.9.2019 קיבלה ועדת הערר את הערר באופן חלקי. נקבע כי נוכח היקף השיפוצים שערכה שובל בנכסים, ומועד הודעתה על כך למנהל הארנונה, היא זכאית לפטור מתשלום ארנונה החל מיום 15.1.2018 ועד ליום 30.6.2018. לצד זאת, נדחתה טענתה באשר לסיווג הזול ביותר. נקבע כי בהתאם להכרעת בית משפט זה בבר"ם 991/16 אפריקה ישראל להשקעות בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (5.8.2018) (להלן: עניין אפריקה ישראל), ייעודם המקורי של הנכסים לפי היתר הבנייה שלהם הוא "משרדים", כפי שסיווגם מנהל הארנונה. בהקשר זה נקבע כי שובל לא הוכיחה כי היתר הבנייה של הנכסים מאפשר שימוש גם ל"בית תוכנה" לפי צו הארנונה של עיריית תל אביב-יפו לשנת 2017 וצו הארנונה של עיריית תל אביב-יפו לשנת 2018 (אלה יכוננו להלן: צו הארנונה), וכי הנתונים עליהם התבסס השמאי מטעמה אינם כוללים הבחנה בין סיווג הנכסים בעודם פעילים או ריקים. בנוסף צוין כי הסיווג "בית תוכנה" שקבוע בצו הארנונה הוא סיווג משנה תלוי שימוש ולא ניתן לסווג נכס ריק בסיווג מעין זה, וכי סיווג כזה מנוגד לתכלית הגדרת נכסים כ"בתי תוכנה", שנועדה לעודד שימוש בפועל באמצעות תעריף ארנונה מופחת. על סיווג הנכסים כפי שנקבע בהחלטת ועדת הערר הגישה שובל ערעור לבית המשפט לעניינים מינהליים.

פסק דינו של בית המשפט לעניינים מינהליים

3. ביום 6.7.2020 קיבל בית המשפט לעניינים מינהליים בתל אביב-יפו (כב' סגן הנשיא ח' ברנר) את הערעור. בית המשפט עמד על כך שלצורך בחינת הסיווג הזול ביותר של נכס ריק יש לבחון את כלל השימושים האפשריים לנכס, קרי השימושים שאינם

עומדים בניגוד להיתר הבנייה, וזאת בהתאם להלכה שנקבעה בעניין אפריקה ישראל. בהקשר זה נקבע כי יש לבחון את סיווג הנכס באספקלריה של דיני התכנון והבנייה, חלף בחינת דיני הארנונה לבדם, ומשכך יש לבחון את הגדרת השימוש "משרדים" בהתאם לדיני התכנון והבנייה. נקבע שהסיווג "בית תוכנה" נכלל בסל השימושים האפשריים לפי היתר הבנייה של הנכסים, אף שאינו מנוי בו במפורש, וכי ניתן לסווג נכס ריק בסיווג זה. משכך, ובהיותו הסיווג הזול ביותר מבין הסיווגים האפשריים, נקבע כי יש לסווג את הנכסים כ"בתי תוכנה" לצרכי ארנונה. בהמשך לכך, בית המשפט ציין כי ההבחנה בין סיווג ראשי לסיווג משנה תלוי שימוש בפועל, כפי שנעשתה בבתי המשפט לעניינים מינהליים (וכן הוזכרה גם בבית משפט זה בבר"ם 6934/16 וינברג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו, פסקה 9 (10.10.2016) (להלן: בר"ם וינברג)), אינה חלה עוד, עת התקבלה ההלכה בעניין אפריקה ישראל. על כך נסוב הערעור שלפנינו.

#### טענות הצדדים

4. לטענת מנהל הארנונה, מחזיק בנכס ריק אינו יכול ליהנות מסיווג שמזכה בתעריף מוזל ושתכליתו לעודד שימושים מסוימים, שכן סיווג זה מחייב כי השימוש האמור יתקיים בפועל בנכס, וזאת אף אם הסיווג איננו מנוגד לייעודו התכנוני של הנכס. בפרט, נטען שסיווג נכסים כ"בתי תוכנה" מותנה בכך שהפעילות העיקרית שנעשית בנכס היא ייצור תוכנה, ומשכך אין לסווג נכס ריק, שאין בו כל פעילות ולא כל שכן ייצור תוכנה, ככזה. בנוסף נטען כי ההכרעה בעניין אפריקה ישראל לא שינתה את המצב המשפטי שחל בסוגיה דנן, שלפיו אין לסווג נכס ריק בסיווג משנה אם הנכס לא עומד בתנאי הסיווג המוגדרים בצו הארנונה הרלוונטי. בהקשר זה טוען מנהל הארנונה כי יש לבחון את שאלת סיווגו של נכס לפי אמות המידה והעקרונות המנחים מתחום דיני הארנונה, לצד שאיבת נורמות תכנוניות מתחום דיני התכנון והבנייה. על כן, נטען כי אין לסווג לצרכי ארנונה נכסים ריקים בסיווגי משנה, שכן כנטען סיווגים אלה הם תלויי שימוש בפועל, לרבות הסיווג "בית תוכנה".

5. המשיבה מצידה סומכת ידיה על פסק דינו של בית המשפט לעניינים מינהליים, שכן לטענתה מדובר ביישום נכון של הדין ושל הלכת אפריקה ישראל. לגישתה, ניתן לסווג נכס ריק, ובכלל זאת את הנכסים נושא ערעור זה, כ"בתי תוכנה" מקום שזהו השימוש הפוטנציאלי הזול ביותר שלהם ובהעדר מניעה חוקית-תכנונית לעשות בנכסים את השימוש האמור. לשיטתה, סיווג נכס כ"בית תוכנה" לצרכי ארנונה אינו תלוי שימוש, וקביעה אחרת מנוגדת להלכה הנוהגת, שאינה נותנת משקל למבחן השימוש בפועל בעת סיווג נכס ריק לצרכי ארנונה. בהקשר זה נטען גם כי פרשנות המערער, שלפיה מקום שבו

נכס שבעבר אוכלס וסווג כ"בית תוכנה" יסווג בסיווג יקר יותר כאשר אינו מאוכלס עומדת בניגוד לכלל שלפיו נכס ריק יסווג בסיווג המותר הזול ביותר, שכן הסיווג השיורי הוא מלכתחילה היקר מבין הסיווגים. זאת ועוד, נטען כי פרשנות זו מרוקנת מתוכן כלל זה, שכן אימוצה יביא לכך שכלל הנכסים הריקים יסווגו בסיווג שיורי שבגיננו נגבה תעריף גבוה. כטענה חלופית, טענה המשיבה כי יש לסווג את הנכסים נושא ההליך דנן כ"תעשייה", כסיווג ראשי, חלף סיווגם השיורי כ"משרדים".

עמדת המדינה

6. לאחר ששמענו את טענות הצדדים בדיון שהתקיים לפנינו, הורינו ביום 29.12.2021 על קבלת עמדת משרד הפנים ומשרד האוצר (להלן: המדינה). בתמצית, עמדת המדינה היא כי בבחינת הסיווג הזול ביותר לצרכי ארנונה אין מקום בעיקרון לבחון סיווגי משנה תלויי שימוש בפועל. לגישה, ישנם סיווגים בצו הארנונה שמטבע הדברים לא ניתן להחילם כשמדובר בנכס ריק, שכן תנאי לסיווגים אלה בצו הארנונה הוא שימוש שנעשה בפועל בנכס. עוד נטען כי קביעתו של סיווג משנה בתעריף נמוך יותר נתון לשיקול דעתה של הרשות המקומית, כשבמקרים רבים סיווגים אלה נועדו לעודד שימוש מסוים בנכס. לפיכך, אין הצדקה ליתן הטבה זו למחזיק בנכס ריק. ואולם, המדינה הדגישה כי נוכח הזהירות המתבקשת, אין מדובר בעמדה ממצה ביחס לכלל סיווגי המשנה שהותקנו במסגרת צווי הארנונה של הרשויות המקומיות השונות. אשר לסיווג "בית תוכנה", נטען כי הן לשון הסיווג כפי שנקבעה בצו הארנונה, הן תכליתו של הסיווג מוליכים למסקנה כי סיווג זה נמנה על אותם סיווגים תלויי שימוש, ומשכך אין מקום לסווג נכס ריק ככזה. לעמדת המדינה, שלא כפי שקבע בית משפט קמא, עמדה זו אינה סותרת את ההלכה שנקבעה בעניין אפריקה ישראל. בהקשר זה הפנתה המדינה גם לעמדת היועץ המשפטי לממשלה מיום 26.12.2016 שהוגשה בעניין אפריקה ישראל, שם צוין (בבחינת למעלה מן הצורך, שכן השאלה שנידונה שם הייתה האם שימושים שנכללו בתכנית החלה על הנכס אך לא בהיתר הבנייה נמנים על השימושים המותרים על פי דין לצרכי ארנונה) כי: "קביעת תתי סיווג ספציפיים הכוללים תעריפים מופחתים נעשית פעמים רבות על מנת לעודד שימושים מסוגים אלו. על רקע זה, חיוב נכס ריק בהתאם לסיווגים אלו, לכאורה אינו עולה בקנה אחד עם תכלית קביעתם של סיווגים אלו בצו המיסים" (סעיף 35 לעמדה).

7. להשלמת התמונה יצוין כי ביום 6.11.2022 הגישה המשיבה בקשה לצירוף ראייה, שבמסגרתה ביקשה להגיש מסמכים שמצביעים על כך שנכסים בבניין שבו מצויים הנכסים נושא הליך זה סווגו כ"בתי תוכנה", באופן שלטענתה מלמד כי סיווג זה עולה

בקנה אחד עם הייעוד התכנוני של הנכסים (להלן: הבקשה לצירוף ראייה). המדינה ביקשה להתיר את הבקשה לשיקול דעת בית המשפט. המערער בתגובתו טען כי יש לדחות את הבקשה שכן שאלת סיווגם לצרכי ארנונה של הנכסים עליהם מצביעה המשיבה, אין בה להשליך על הסוגיה שלפנינו, מאחר שמדובר בנכסים שבהם נעשה שימוש בפועל. נדרש לנושא זה בהמשך דברינו.

דיון והכרעה

8. כאמור, השאלה שמתעוררת בענייננו היא האם נכס ריק יכול לחסות תחת הסיווג "בית תוכנה" לצורך חיובו בארנונה, או שמא סיווג זה שמור אך למקרים שבהם הנכס משמש בפועל למטרה זו. אעמוד תחילה על המסגרת הנורמטיבית החלה לעניין גביית ארנונה; לאחר מכן אסקור את יישומם של כללים אלה ביחס לנכס ריק ואעמוד על ההצדקות לחיובו בארנונה; ולבסוף, אפנה לבחון את שאלת סיווגו של נכס ריק ביחס לסיווג המשנה "בית תוכנה".

המסגרת הנורמטיבית

9. כידוע, הארנונה הכללית משמשת כמקור העיקרי למימון פעילותו של השלטון המקומי, וההצדקה לגבייתה נעוצה בהנאתו של הנישום מהשירותים המסופקים על ידי השלטון המקומי לנכסים שבחזקתו (בר"ם 4700/18 רכבת ישראל בע"מ נ' עיריית מודיעין-מכבים-רעות, פסקה 17 (9.9.2019); עניין אפריקה ישראל, פסקה 12; בר"ם 5045/02 סלומון נ' מנהל הארנונה שליד עיריית רחובות, פ"ד נז(5) 302, 306 (2003) (להלן: עניין סלומון); בג"ץ 6741/99 יקותיאל נ' שר הפנים, פ"ד נה(3) 673, 683 (2001); ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה(1) 156, 164 (1999)). סמכותה של הרשות המקומית לגביית ארנונה ביחס לנכסים שבתחומה מעוגנת כיום בסעיף 8(א) לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 (להלן: חוק ההסדרים או החוק). הסעיף מורה כי הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם ל"סוג הנכס, שימושו ומקומו". סעיף 8(ב) לחוק ממשיך וקובע כי שר הפנים ושר האוצר יקבעו בתקנות את סוגי הנכסים, וכן יקבעו כללים בדבר אופן חישוב שטחו של הנכס, קביעת שימושו, מקומו וסיווגו לעניין קביעת הארנונה. בתקנה 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס"ז-2007 (להלן: תקנות ההסדרים) "סיווג נכס" מוגדר כ"קביעת סוג הנכס בהתאם לשימוש בו" ו"תת סיווג נכס" הוא "סיווג משנה של סוג נכס, לרבות בשל מקומו". התקנות קובעות רשימה סגורה של סיווגים ראשיים (סיווג מעין זה יכונה להלן: סיווג ראשי), סיווג שיורי, וכן תעריפי מינימום

ומקסימום ביחס לכל אחד מההסדרים (תקנות 6 ו-7 לתקנות ההסדרים). בהתאם, צו הארנונה השנתי של רשות מקומית כולל, בין היתר, רשימת סיווגים ראשיים וסיווגי משנה, התעריפים הנלווים להם, וכן את אופן חישובם. לרשות המקומית נתון שיקול דעת בהתקנת צו הארנונה, בין השאר לעניין קביעת סיווגי משנה, וזאת בכפוף להסדרים בחוק ההסדרים ובתקנות שפורטו כאמור (סיווגים הנקבעים על ידי הרשות המקומית יכוננו להלן: סיווגי משנה) (ראו: בר"ם 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו, פסקה 4 (9.6.2016) (להלן: עניין ברודקאסט); ע"ם 2503/13 זהר נ' עיריית ירושלים, פסקאות 16-17 (4.2.2015); הנריק רוסטוביץ, פנחס גלעד, משה וקנין ונורית לב ארנונה עירונית ספר ראשון 370-381 (2001) (להלן: ארנונה עירונית)).

10. בפסיקת בית משפט זה נקבע לא אחת כי יש לסווג נכס לצרכי ארנונה לפי השימוש שנעשה בו בפועל (ראו: עניין אפריקה ישראל, פסקה 12; ע"ם 8804/10 חלקה 6 בגוש 6950 בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו, פסקה 17 (להלן: עניין חלקה 6); ע"ם 305/15 עיריית פתח תקווה נ' קונטאל אוטומציה ובקרה בע"מ, פסקה 32 (13.9.2017); ע"א 7975/98 אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון, פסקה 13 (9.2.2003)). משכך, חיובו של נכס בארנונה ייעשה בהתאם לסיווג בצו הארנונה אשר מיטיב לבטא את השימוש שנעשה בו (עניין אפריקה ישראל, פסקה 12; בר"ם 3058/16 מנהל הארנונה במועצה מקומית בנימינה – גבעת עדה נ' אפרת שותפות ליצור ושיווק אפרוחי פיטום, פסקה 14 (28.3.2017); עניין ברודקאסט, פסקה 44; בר"ם 4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרטייה בע"מ, פסקה לא (20.12.2010); ארנונה עירונית, בעמ' 474).

11. החובה לתשלום ארנונה חלה אף כאשר הנכס עומד ריק (בכפוף לאפשרות לקבל הנחה בשיעור משתנה ולתקופות קצובות, כמפורט בתקנה 13 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993). במקרים אלה, החיוב נעשה אף שהמחזיק בנכס ריק לכאורה אינו מפיק הנאה משירותי הרשות המקומית, שהיא כאמור ההצדקה הבסיסית לגביית הארנונה. תכליתו של חיוב זה היא בעיקרה לתמרץ את המחזיקים בנכסים ריקים לעשות שימוש בנכסיהם או למכרם, באופן שיביא לניצולם המיטבי (ראו: עניין אפריקה ישראל, פסקה 13; וכן ראו והשוו: ע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקווה, פ"ד מו(4) 778, 783 (1992) (להלן: עניין מצות); וראו גם ירון דיין מדיניות מיסוי עירוני והארנונה הכללית 156 (2004); ארנונה עירונית, בעמ' 708). כמו כן, חיוב נכס ריק בארנונה מבטא גם את העובדה שהמחזיק בנכס ריק נהנה במידה מסוימת משירותי הרשות המקומית כגון תשתית, ניקיון ותאורה (עניין מצות, בעמ' 785). מטבע הדברים, כאשר עסקינן בנכס ריק, אין במבחן השימוש בפועל כדי לסייע בקביעת סיווגו.

משכך, הפסיקה נדרשה פעמים רבות לשאלת סיווגו של נכס ריק לצרכי חיוב בארנונה. בתוך כך, בשורה של פסקי דין נקבע כי חיוב נכס ריק בארנונה ייעשה בהתאם לשימוש הזול ביותר האפשרי מבין השימושים המותרים בנכס, וזאת במטרה להקל על הנישום בתקופה שבה אינו מפיק תועלת או הנאה מהנכס (עניין אפריקה ישראל, פסקה 21; עניין חלקה 6, פסקה 17; בר"ם 10360/06 תנופורט (1990) בע"מ נ' מנהל הארנונה של מועצה אזורית שער הנגב, פסקה 4 (1.4.2007); עניין סלומון, בעמ' 302).

12. לענייננו, רלוונטית במיוחד ההכרעה בעניין אפריקה ישראל. בעניין זה קבענו (בהרכב השופטים ע' פוגלמן, ד' ברק-ארז ומ' מזוז) כי לצורך סיווג נכס ריק לצרכי ארנונה יש לערוך מבחן דו שלבי: בשלב הראשון, מבין כלל השימושים התיאורטיים בנכס, יש לאתר את "סל" השימושים האפשריים בנכס, קרי אלה שמתאימים לייעודו התכנוני. בשלב השני, יש לבחור בסיווג הזול ביותר מבין השימושים המותרים על פי דין. ההכרעה באותו העניין התמקדה בשלב הראשון, ובפרט בשאלה האם "סל" השימושים האפשריים על פי הדין מוגבל לשימושים שהותרו בהיתר הבנייה, או שמא ניתן לכלול בו גם שימושים התואמים את הייעודים שנקבעו בתכנית שחלה על הנכס. נקבע כי בהתאם לדיני התכנון והבנייה, משהוצא היתר בנייה לנכס, כל שימוש שנעשה בו שלא לפי ההיתר אינו כדין, וזאת אף אם מדובר בשימוש שהותר בתכנית החלה על הנכס. מכאן כי שימוש שנעשה בניגוד להיתר, אף אם הוא תואם את התכנית, אינו משום שימוש שמצוי בסל השימושים האפשריים בנכס. במסגרת זאת קבענו כי:

"חיובו של נכס ריק בארנונה, חרף העובדה שהמחזיק אינו מפיק הנאה משירותי העירייה, נועד לתמרץ את המחזיק לעשות שימוש יעיל בנכס. הרעיון הוא כי בצד "ההוצאה" ימשיך המחזיק לחוב בארנונה, בעוד שמנגד הנכס לא יניב לו תועלת כלכלית ישירה. מכאן, כי לפחות בהיבט הצר של הארנונה, המשך החזקת הנכס כנכס ריק אינה משתלמת עוד. כדי ליצור תמריץ כאמור, נדרש כי אי הפעלת הנכס לא תהיה רווחית לנישום בהשוואה למצב דברים שבו היה מפעיל את הנכס ונדרש לשלם ארנונה. לפיכך, ככלל, יש לחייב את הנישום על פי התעריף שהיה עליו לשלם לו היה מפעיל את הנכס. ואולם, מכיוון שהנכס ריק ומבחינה רעיונית ייתכנו בו שימושים שונים, קיים קושי להתחקות אחר השימוש הפוטנציאלי שיכול היה המחזיק לעשות בנכס לו היה מפעיל אותו. על רקע זה יש להבין את הקביעה כי על מנת להכריע כיצד לסווג נכס ריק לצרכי ארנונה יש לאתר את השימושים המותרים על פי הדין" (שם, פסקה 20).

לצד זאת, הבהרנו כי יש להימנע מהכבדה כלכלית יתרה על המחזיק בנכס ריק, וזאת בשים לב לכך שאינו מפיק תועלת כלכלית מהנכס. לפיכך, יש להניח במסגרת השלב השני, כי השימוש התיאורטי שהיה עושה בנכס הוא הזול ביותר האפשרי מבין השימושים האפשריים. על רקע זה, מתעוררת במקרה שלפנינו השאלה האם במסגרת השלב השני ניתן לסווג נכס ריק בסיווג המשנה "בית תוכנה" בהיותו הסיווג הזול ביותר, או שמא החלת סיווג זה אפשרית רק במקרים שבהם נעשה בנכס שימוש בפועל לתכלית זו.

סיווג "בית תוכנה": האם יש להחילו על נכס ריק

13. עיון בפסיקת בתי המשפט לעניינים מינהליים מעלה כי במספר מקרים נדחו טענות שלפיהן יש לסווג נכס ריק בסיווג משנה תלוי שימוש, שכן נקבע כי נכס ריק אינו מקיים את התכלית שלשמה נקבעו סיווגים אלו (ראו: עמ"נ (מנהליים ת"א) 27623-07-15 וינברג נ' מנהל הארנונה עיריית תל אביב, פסקאות 16-17 (23.6.2016) (להלן: עמ"נ וינברג); עמ"נ (מנהליים ת"א) 30703-05-14 ה.ה. משקיעים בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית חיפה, פסקאות 14-18 (30.3.2015); עמ"נ (מנהליים ת"א) 203/05 אלרוב נדל"ן ומלונאות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב (27.12.2005); על פסק דין זה הוגשה בקשת רשות לערער שנמחקה לבקשת המבקשת, ראו: בר"ם 808/06 אלרוב נדל"ן ומלונאות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (17.1.2008)). בקשת רשות לערער על עמ"נ וינברג נדחתה נוכח אמת המידה המצמצמת החלה על בקשות מסוג זה, ובשים לב לכך שהמבקשת לא הוכיחה שניתן, על פי דין, לעשות בנכס הריק את השימוש הקבוע בסיווג המשנה אותו ביקשה. בנוסף, ציינה השופטת ד' ברק-ארז כי:

"למעלה מן הצורך, ומבלי לקבוע מסמרות [...] דומה כי פרשנות נכונה של הקביעה לפיה נכס ריק יסווג על פי התעריף הזול מבין אותם 'שימושים אפשריים על פי דין' מכוונת לשימושים כלליים (כגון 'תעשייה', 'תעסוקה' או 'מגורים') ולא לשימושים קונקרטיים ומצומצמים בהגדרתם, שלגביהם יש לתת משקל רב יותר למבחן השימוש בפועל. עמדה זו אף תואמת את האמור בעניין חלקה 6, שם נקבע כי מלבד ייעודו התכנוני של הנכס הריק, ניתן ללמוד על פוטנציאל השימוש בנכס מהשימוש האחרון שנעשה בו עובר לפינויו, ממאפייניו של הנכס ומאינדיקציות המעידות על שימוש שבעל הנכס עתיד לעשות בו – ולחייב אותו בהתאם לכך, אף אם מדובר בסיווג בעל תעריף גבוה יותר (ראו: [עניין חלקה 6, ע' פ', בפסקה 17] [ההדגשה במקור, ע' פ']" (בר"ם וינברג, פסקה 9).



מלבד אמירה זו, שנאמרה כאמור בבחינת למעלה מן הצורך, השאלה האם ניתן לסווג נכס ריק בסיווג משנה תלוי שימוש טרם נדונה בפסיקתו של בית משפט זה.

14. בפסק דינו של בית משפט קמא במקרה דנן, נקבע כי לפי עניין אפריקה ישראל "שימוש אפשרי" הוא כל שימוש שאיננו בלתי חוקי לפי היתר הבנייה. בהמשך לכך, נפסק כי אין מניעה בדיני התכנון והבנייה, בהתאם לתכנון התקף, שבנין משרדים ישמש לצורך ניהול עסק של בית תוכנה, ולפיכך יש לסווג את נכסיה של המשיבה בסיווג זה, ככל שמדובר בסיווג הזול ביותר. בתוך כך, דחה בית המשפט את ההבחנה האמורה בין סיווגי משנה תלוי שימוש לבין סיווגים ראשיים לעניין תחולתם על נכס ריק, משמצא כי פסק הדין בעניין אפריקה ישראל ביכר את מבחן הייעוד התכנוני שמצוי בהיתר הבנייה. בעניין אחרון זה יש להבהיר כי עניין אפריקה ישראל התמקד אך בשאלת המבחן הראשון – שלפיו יש לאתר את "סל" השימושים האפשריים בנכס בהתאם לדיני התכנון והבנייה; זאת בעוד שעניינו של המקרה דנן בשלב השני שנקבע בעניין אפריקה ישראל, במסגרתו, יש לבחור את הסיווג הזול ביותר התואם את השימושים המותרים על פי דין בנכס. בהקשר זה יובהר כי אין מדובר במבחן טכני גרידא שבו כל שנדרש להראות הוא כי הסיווג המבוקש אינו סותר את האמור בהיתר הבנייה, אלא יש לבחון האם ניתן לסווג את הנכס הריק בסיווג המסוים בשים לב גם לטבעו של הנכס ולתכלית שמונחת ביסוד הסיווג הנבחן לפי דיני הארנונה.

15. הצדדים הציגו עמדות שונות באשר לשאלה שלפנינו: המשיבה סבורה שבגדר הסיווג הזול ביותר באים גם סיווגי משנה תלוי שימוש, ככל שהם אינם סותרים את היתר הבנייה של הנכס; לעומת זאת, לעמדת המערער כלל לא ניתן לסווג נכס ריק בסיווגי משנה תלוי שימוש בפועל שקבועים בצווי הארנונה. כפי שאפרט להלן, בדומה לעמדת המדינה, סבורני כי יש לנקוט משנה זהירות וחלף קביעת כלל גורף בעניין זה, יש לבחון את השאלה אם ניתן להחיל סיווג משנה תלוי שימוש על נכס ריק בבחינת כל מקרה לגופו – וזאת בהתאם ללשון הסיווג, המטרה שלשמה הותקן, ומכלול השיקולים הרלוונטיים לאותו סיווג. אפנה אפוא ליישום הבחינה האמורה ביחס לסיווג שבמוקד הערעור דנן.

16. הסיווג "בית תוכנה", שמצוי במוקד הערעור שלפנינו מוגדר בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה, וזו לשונו:

בתי-תוכנה      בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה, יחויבו ב[...]

הנה כי כן, לפי ההגדרה הקבועה בצו, תנאי לסיווג נכס כ"בית תוכנה" הוא שעיסוקו העיקרי בייצור תוכנה. במוקד המחלוקת לפנינו ניצבת התיבה "עיסוקם העיקרי". ברי כי ניתן לקרוא בתיבה זו את הדרישה לשימוש בפועל בנכס – שכן הדבר מתיישב עם המובן הלשוני המקובל של התיבה "עיסוקם העיקרי" – ככולל רכיב של שימוש אקטיבי בנכס לצורך עיסוק שמתבצע בו. לגישתי, הפרשנות שמוצעת על ידי המשיבה מעוררת קושי מהבחינה הלשונית. ואולם, אף אם הייתי מוכן להניח – לטובת המשיבה לצורך הדיון ומבלי להכריע בכך – כי ניתן מבחינה לשונית להחיל סיווג זה על נכס ריק, החלת הסיווג "בית תוכנה" על נכס ריק אינה מתיישבת עם המטרה שעומדת ביסוד הסיווג.

17. כאמור, להבדיל מהסיווגים הראשיים שקביעתם מתחייבת מכוח תקנות ההסדרים, קביעת סיווג משנה מסוג "בית תוכנה" נתונה לשיקול דעתה של הרשות המקומית. בהקשר בו עסקינן, מדובר בסיווג ארנונה בשיעור מופחת, שמטרתו להגשים מדיניות שתעודד הקמת מפעלי הייטק בתחומיה של הרשות. זאת, על רקע התחרות הקיימת בין רשויות מקומיות על הפעלת נכסים מסוג זה, ומתוך התפיסה שבכך יהיה להשפיע על רווחתה הכלכלית של הרשות – הן באמצעות יצירת מקומות עבודה וקידום התעסוקה המקומית, הן באמצעות משיכת אוכלוסייה אמידה לתחומיה (בג"ץ 6474/10 עיריית ראשון לציון נ' שר הפנים (3.2.2014); בג"ץ 7425/09 טוטנאור בע"מ נ' שר הפנים, פסקה 32 (3.1.2013); כן ראו: מבקר המדינה "הבטחת היתרון והחדשנות הטכנולוגיים של המשק הישראלי" דוח שנתי 70 א 355, 463 (2020)). ברי כי מטרתו של הסיווג המוזל אינה מתקיימת בנכס שלא מתקיימת בו כל פעילות; שכן כאשר הנכס עומד ריק, אין בו לקדם את הצמיחה הכלכלית של הרשות המקומית, ולפיכך ההצדקה לחייב בתעריף מופחת, שנועד לשמש כתמריץ לקיום סוג הפעילות המסוים כאמור, אינה עומדת.

18. אכן, במסגרת בחינת הסיווג האפשרי לנכס ריק יש ליתן משקל גם לכך שהמחזיק בנכס אינו מפיק ממנו תועלת כלכלית – ובהתאם להימנע מהכבדה כלכלית יתרה עליו. ואולם, שיקול זה אינו בהכרח שיקול דומיננטי שיש בו לגבור על כל שיקול אחר באופן שעלול לייתר את תכליתו המיוחדת של הסיווג. עסקינן אפוא בסיווגי משנה שנקבעים לפי שיקול דעתה של הרשות המקומית ונועדו לתמרץ פעילות מסוג מסוים; קיומה של הפעילות הוא אשר מהווה את ההצדקה לתעריף המופחת. משכך, ברי כי יש ליתן משקל מוגבר לשימוש בפועל שנעשה בנכס גם על פני השיקול שעניינו הקלה על הנישום, זאת בשונה מסיווגים ראשיים וזאת אף אם פירוש הדבר הוא כי נכס ריק יחויב לפי סיווג שבצדו תעריף גבוה יותר מכפי שהיה מסווג כאשר נעשה בו שימוש (ראו והשוו: בר"ם ויינברג, פסקה 9). כמו כן, יש ליתן משקל גם לשיקול שעניינו מתן תמריץ לשימוש יעיל

בנכס, שלפיו נדרש כי אי הפעלת הנכס לא תהיה רווחית לנישום בהשוואה למצב דברים שבו היה מפעיל את הנכס ונדרש לשלם ארנונה (עניין אפריקה ישראל, פסקה 20). בהקשר זה, סבורני כי מתן אפשרות להחיל סיווג מופחת זה על נכס ריק עשויה להחליש את התמריץ של המחזיק לפעול לקידומה של פעילות בנכס שתאפשר ניצול יעיל שלו. כך, יוכל מחזיק הנכס ליהנות בקלות מסיווג מופחת בהיותו ריק, ולעומת זאת על מנת לזכות בסיווג זה כאשר הנכס מאוכלס תעמוד לפניו משוכה לא פשוטה, שכן לסיווג "בית תוכנה" נקבעו בפסיקת בתי המשפט לעניינים מינהליים שורה של מבחני עזר שתכליתם לעמוד על טיב הפעילות הייצורית שמתקיימת בנכס (יוער כי איני מביע עמדה לגופם של המבחנים; ראו: עמ"נ (מנהליים ת"א) 24907-10-17 סימילרווב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (5.9.2022), בקשת רשות לערער על פסק דין זה נדחתה בבר"ם 7671/22 סימילרווב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (28.3.2023); עמ"נ (מנהליים ת"א) 11802-01-17 האניבוק אוונט פלינג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (29.5.2018), בקשת רשות לערער על פסק דין זה נדחתה בבר"ם 5704/18 האניבוק אוונט פלינג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (6.9.2018); וכן ראו: עמ"נ (מנהליים ת"א) 13687-09-16 חשבשבת (ייצור) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב (8.3.2018); עמ"נ (מנהליים ת"א) 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו (8.8.2011)). משכך, באתי לכלל מסקנה כי לא ניתן לסווג נכס ריק כ"בית תוכנה" לצרכי ארנונה.

יודגש כי ההכרעה במקרה דנן תחומה לסיווג שבמוקד ענייננו, הוא הסיווג "בית תוכנה". משכך, הקביעה בעניין סיווגי משנה אחרים שבהם נקבע תנאי של שימוש בפועל תיעשה במקרה מתאים, בהתאם לתשתית הרלוונטית ולמכלול השיקולים שעליהם עמדתי לעיל.

19. נוכח האמור, הסיווג "בית תוכנה" שנקבע לנכסים שלפנינו לא יכול לעמוד. נוכח קביעתי זו, לא מצאתי להידרש לבקשה לצירוף ראייה – שעניינה בנכסים מאוכלסים – שכן לא יהיה בכך כדי להשליך על ענייננו.

20. המשיבה העלתה טענה חלופית, שלפיה יש לסווג את נכסיה תחת הסיווג "תעשייה". ואולם, טענה זו לא נטענה בכתב הערעור שהגישה המשיבה לבית המשפט לעניינים מינהליים; כמו כן, הן ועדת הערר, הן בית המשפט לעניינים מינהליים לא הכריעו בעניין זה. משכך, ומשהצדדים לא פרסו את התשתית הנדרשת להכרעה בשאלה זו, איני סבור כי עלינו להידרש אליה לראשונה בגלגול שלישי במסגרת הליך זה.

21. כאמור, באתי לכלל מסקנה, כי אין לסווג לצרכי ארנונה נכס ריק בסיווג המשנה תלוי השימוש "בית תוכנה". מסקנה זו נובעת הן מלשונו של הסיווג האמור, הן מהתכלית שלשמה הותקן – עידוד וקידום בפועל של פעילות לייצור תוכנה.

נוכח האמור, אציע לחבריי שנקבל את הערעור, כך שפסק דינו של בית משפט קמא יבוטל והנכסים של המשיבה יסווגו בהתאם להחלטת ועדת הערר. המשיבה תישא בהוצאות המערער בסך 25,000 ש"ח.

המשנה לנשיאה

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שטיין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה ע' פוגלמן.

ניתן היום, ג' באייר התשפ"ג (24.4.2023).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה