

מס' עררים: 140023959
140025099

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

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

העוררת: פנדוס בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

הנכס נשוא הערר הינו שטח משרדים הנמצא בקומה האחרונה של בניין משרדים ברחוב לילנבלום 30 בתל אביב ומחוייב כולו תחת סווג "משרדים".

ההשגה, הערר וההליכים שבפני הועדה

1. העוררת הגיש ערר והמשיב הגיש כתב תשובה לערר.
2. ביום 8.8.22 נערך דיון מקדמי בערר ובמסגרתו נדחתה טענת העוררת שיש לראות בהחלטות קודמות של ועדות הערר בעניין הנכס משום מעשה בית דין ביחס לערר שבנדון. בנוסף, נדחתה טענת המשיב שטענות העוררת עולות כדי הרחבת חזית ביחס להשגה שהוגשה.
3. העוררת הגישו את תצהירו של מנהל העוררת, מר רוני בן יוסף, כתצהיר עדות ראשית והמשיב הגיש את תצהירו של החוקר, מר שרעבי.
4. ביום 12.12.2022 נערך דיון הוכחות ובו נחקרו עדי הצדדים.
5. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיה הטעונה הכרעה

6. הנכס נשוא הערר מצוי בקומה הרביעית והאחרונה של מגדל משרדים. המדובר במשרדים בשטח של כ- 54 מ"ר ושטח גג של 147.85 מ"ר (להלן: "שטח הגג"). לטענת העוררת, שטח הגג פטור מארנונה בהיותו "גג" (שאינו בשימוש העוררת) ואילו לטענת המשיב השטח המחוייב הוא בר חיוב כ"מרפסת" וחייב העוררת בו נעשה כדין.

טענות הצדדים

7. העוררת טוענת שבמסגרת הליכים קודמים המתנהלים בין הצדדים, משנת 2011, נקבע פעם אחר פעם ששטח הגג יופחת משטח הנכס לחיוב, שכן השטח רוצף לדרישת העירייה ואין "להעניש" על כך את העוררת. לא מדובר במרפסת, כטענת המשיב, והשימוש שעושה בו העוררת הוא מינימאלי, שאינו מצדיק את חיובה בו. לטענת העוררת, מתקיימים במקרה זה כל הרכיבים של "השתק פלוגתא", שכן לא חל כל שינוי בשימוש בגג (מבחינת העוררת) ביחס לתקופת העבר ונטל ההוכחה כי חל שינוי כזה, לאחר 10 שנים שבהם פטר המשיב את העוררת מחיוב הגג, מוטל על המשיב.

8. לגופו של עניין נטען עוד, כי מדובר בגג ולא במרפסת, תוך הפנייה לפסקי דין והחלטות ועדות ערר קודמות אשר פירשו את סעיף 1.3.1(ז) לצו הארנונה, שבו ניתן פטור לשטח משותף שאינו מוחזק על ידי מחזיק אחד.

9. העד מטעם העוררת הבהיר בתצהירו ובחקירתו, כי הציוד שנצפה בגג אינו של העוררת וכך גם המתקנים הטכניים השייכים גם לדיירים אחרים בבניין. הכניסה ללובי שלפני דלת הכניסה לגג נעשית באמצעות קודן שאת מספרו מחזיקים כלל דיירי הבניין (הוא זהה לזה שבכניסה לבניין). בדלת הכניסה לגג נעוץ מפתח שמאפשר כניסה למי שנכנס ללובי. לטענת העוררת, עדות זו קיבלה חיוזק מעדות החוקר מטעם המשיב, שאישר שמעלית הבניין והמדרגות מגיעים עד לגג, ובנוסף אישר כי לא חל שינוי מהותי בנכס מאז ביקורו הקודם בנכס.

10. לטענת המשיב, יש לחייב את השטח בהתאם לסעיף 1.3.1 ב' לצו הארנונה. חיוב העוררת בגין השטח המחוייב נעשה כדין ובהתאם לממצאי דוחות הביקורת של המשיב. השטח המחוייב נופל להגדרת "מרפסת" ולא "גג". יש לדחות את הטענה בדבר השתק פלוגתא לאחר שהתברר שהצהרות העוררת על בסיסן ניתן הפטור מחיוב היו לא נכונות ולפחות בשנת 2022 העוררת עושה בגג שימוש.

11. העוררת היא בעלת כל הבניין והיא עושה שימוש בלעדי בגג. לעוררת גישה בלעדית לגג. העוררת לא הציגה את הסכמי השכירות עם השוכרים שכן ככל הנראה אלו אינם כוללים התייחסות לאפשרות לעשות שימוש בגג. הציוד שנצפה בגג הוא ציוד של העוררת. לא קיימת חציצה אמיתית בין

המשרדים לשטח הגג, אלא דלת שניתנת לפתיחה. עדותו של מנהלת העוררת היתה לא קוהרנטית ולא אמינה.

דיון והכרעה

הטענה בדבר קיומו של מעשה בית דין

12. העוררת טענת כי שתי החלטות קודמות שניתנו על ידי ועדות ערר קודמות בשנת 2012 (להלן: "החלטה 2012") ולאחריה בשנת 2017 (להלן: "החלטה 2017") עולות כדי השתק פלוגתא ועל כן מהוות מעשה בית דין ביחס למחלוקת נשוא הערר. לטענת העוררת, העובדות נשוא הערר שבנדון וההיבטים המשפטיים נדונו על ידי הועדה במסגרת ההחלטות אלו ואילו הנתונים העובדתיים והמשפטיים כיום אינם שונים במהותם.

13. על פי ההלכה הפסוקה, יש להמנע, ככלל, מהחלת הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי, ושינוי נסיבות או שינוי במסכת העובדתית עשוי להוות חריג לכלל בדבר מעשה בית דין. נפנה לע"א (מחוזי י-ם) 63415-03-22 דועי חוג'ה נ' עיריית ירושלים (נבו 20.10.2022):

"אין חולק כי פסקי דין שניתנו כתוצאה מהתדיינות משפטית בדיני המיסים עשויים לחקים השתק פלוגתא, בשונה מהחלטות פיסקליות של הרשות שאינן מקימות השתק פלוגתא (ראו, על דרך הדוגמה, ע"א 9647/05 פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל, אגף המכס ומע"מ, [פורסם בנבו] מיום 22.7.07, בפסקה 37 לפסק-הדין, להלן: הלכת פוליבה; ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, [פורסם בנבו] מיום 22.2.17, בהערת החיתום של כבוד השופטת ד' ברק-ארז).

עוד נקבע כי אף שהחלת הכלל בעניין השתק פלוגתא במסגרת התדיינות בדיני מיסים עלולה "להנציח מצב בלתי רצוי" (הלכת פוליבה, בפסקה 38 לפסק-הדין) וככלל "בענייני מסים עדיף השיקול, שמס צריך להיות מוטל ללא אפליה ושכל שגיאה תבוא על תיקונה" (ע"א 165/64 עיריית תל-אביב-יפו נ' כהן, פ"ד יח(3) 302, 307 (1964)), הרי שגם במסגרת דיני המיסים אין מקום "לשלול את תחולתו מכל וכול, אלא רק להכפיף אותה לחריגים משמעותיים" שעניינם בשינוי באקלים המשפטי וגילוי עובדות חדשות ושינוי נסיבות (הלכת פלומין, בפסקה 67 לפסק-הדין). לא למותר לציין כי יתכן שבסוגיה זו טרם נאמרה המילה האחרונה. כך, בפסיקה מאוחרת להלכת פלומין, שאף התייחסה לקביעותיה במפורש, נקבע כי מאחר ש"הכלל בדבר מעשה בית דין עשוי לעמוד בסתירה לחתירה לגביית מס אמת, ואף להוביל להפליה

בין נישומים" קיים קושי בקביעה לפיה הכרעה שיפוטית לגבי שנת מס אחת תטיל מגבלות על התדיינות הנוגעת לשנת מס אחרת, וכי מתח זה "הוא שהוביל את שיטת המשפט הישראלית להימנע מהחלת הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי. זאת בין על דרך שלילת תחולתו של הכלל ובין על דרך של החלתו במתכונת מוגבלת" (נע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, [פורסם בנבו] מיום 16.8.18, בפסקה 96 לפסק-הדין). בית המשפט לא הכריע בין שתי אפשרויות אלה".

14. נפנה גם לעמ"י (מנהליים נצ"י) 17531-12-19 ליל חברה שיווק מזון לבקר ולצאן בע"מ נ' מנהל הארנונה במועצה האזורית גליל תחתון (נבו 24.11.2020) שבו נאמר כך:

"הכלל הוא כי אין הכרעה שיפוטית שניתנה בהתדיינות לגבי שנת מס אחת, מקימה מחסום לפני התדיינות נוספת בין אותם צדדים לגבי שנת מס אחרת" (ולצמן עמ' 621). אולם, לטעמי, חלותו של החריג לכלל מעשה בית דין בעניינים פיסקאליים 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 לחלק), כי אז לא יחול החריג הנ"ל, וממילא יתקיים הכלל של מעשה בית דין" (ראו עת"מ 12900-03-09 סאיקלון מוצרי תעופה בע"מ ואח' נ' מועצה איזורית מטה אשר (19.7.09)).

15. נוכח הלכה זו אין לקבל את טענתה הגורפת של העוררת כי יש לקבל את הערר רק מחמת מעשה בית דין, ויש לבחון לגופו את העובדות נשוא הערר.

16. מה המשקל שיש ליתן משקל לעובדה שהפלוגתא נשוא הערר כבר נדונה בין הצדדים והוכרעה על ידי ועדת הערר בהחלטות קודמות?

מעיון בהחלטה 2012 עולה כי ההחלטה נסובה בעיקר סביב "השדרוגים" שנערכו בג (בעיקר ריצופו בעץ) ונקבע כי אין באלו בלבד כדי להביא לחיוב העוררת בשטח הגג. בהערת אגב נאמר בהחלטה כי ניתן עקרונית לעשות שימוש בגג ויש לבדוק בעתיד את השימוש, אם ייעשה. העוררת קיבלה פטור מחיוב הגג עד שנת 2017 שאז חוייבה והגישה השגה וערר. במסגרת הערר נחקר מר בן יוסף (המצהיר דכאן) על ידי ב"כ המשיב והעיד כי הפריטים הנוספים שנמצאו בגג (מנגל ופינת ישיבה) משמשים גם את יתר דיירי הבניין. בסיכומו של דבר הגיעו הצדדים להסכמה על פטור מחיוב כפוף להוצאת המנגל ופינת הישיבה מהגג, וזו קיבלה תוקף של החלטה (נספח 8 לתצהיר העוררת). ביחס לתקופה מאוחרת יותר הוסכם על הפחתת החיוב במחצית מן התקופה.

החלטות אלו ניתנו כאמור לפני **כעשור** ולפני **כחמש שנים**, ואין בהן קביעות משפטיות עקרוניות אלא ניתוח העובדות שהובאו בפני הועדה. מכאן, שאין לייחס משקל רב, אם בכלל, להחלטות הקודמות של ועדות הערר ועלינו לבחון את העובדות שהובאו בפנינו, לגופן.

"גג" או מרפסת"

17. האם השטח שבמחלוקת הינו "גג" או "מרפסת" והאם הוא בר חיוב?

18. בהעדר הגדרה מדויקת למונחים "גג" ו- "מרפסת" לצורך חיוב בארנונה יש לפנות לאופן בו פורשו מונחים אלו בפסיקת בית המשפט. פסיקה זו לוקחת בחשבון את ייעודו של השטח ואת השימוש בו בנסיבות הספציפיות של המקרה (עת"מ 258/07 חידון מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל ארנונה – עיריית ת"א- יפו):

... על מנת לקבוע, האם שטח הגג הינו מרפסת, גג או כל צורת בנייה אחרת וכיוצא בזה האם כלול הוא בשטח המחויב בארנונה, אם לאו, יש לבחון את הנתונים העובדתיים המתייחסים לשטח הגג. "מה חופך שטח ל"מרפסת" במובחן מ"גג"? "אופי השימוש בשטח הגג לצורך סיווג".

19. נקבע איפה שכאשר בוחנים כיצד יש לסווג נכס לצורכי ארנונה יש לקחת בחשבון את ייעודו של השטח ואת השימוש בו בנסיבות הספציפיות של המקרה. כלומר, המבחן הקובע לעניין סיווגו של נכס הוא מבחן פונקציונאלי. עוד נקבע, שגגות ככלל אינם פטורים באופן גורף מחיוב בארנונה (עמ"נ 254/08 אפריקה ישראל נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א [פורסם בנבו] (6.9.2010), שם פסקה 11 (להלן: "פרשת אפריקה ישראל"). היות הגג בר חיוב תלוי בכל מקרה ונסיבותיו.

20. עוד נקבע, כי עצם ההחזקה בשטח שהינו בר חיוב בארנונה היא המקימה את חובת התשלום ואין נפקא מינה אם נעשה בשטח שימוש בפועל אם לאו (עמנ (ת"א) 30710-11-10 דו"ח (עו"ד משה אהרונ' נ' מנהל ארנונה בעיריית תל אביב)). צו הארנונה אינו קובע שעצם החיוב תלוי בהיקף השימוש ומקל וחומר משעה שהפסיקה קבעה במפורש שאפילו במקרים בהם לא מתקיים כל שימוש בנכס קיימת חובת תשלום ארנונה ובלבד שלעוררת ישנה זכות להחזיק בשטח המחויב (עמ"נ 264/06 גרף עסקי תעשיות תוכנה בע"מ נ' מנהל הארנונה עיריית ת"א [פורסם בנבו], עמ"ס 5914/06 שמואל כהן עו"ד נ' מנהל הארנונה של עיריית ת"א [פורסם בנבו] (8.1.2009).

21. לאור האמור לעיל, על מנת לקבוע האם הגג הינו שטח משותף בר חיוב, עלינו לקבוע האם הגג נמצא

בחזקה בלעדית של העוררת ו/או נעשה בו שימוש קבוע ובלעדני על ידי העוררת. הנתונים העובדתיים

שהוצגו בפני הועדה ביחס לגג הנם כדלקמן:

- העוררת היא הבעלים של כל הבניין בו מצוי הנכס, והנכס נמצא בקומה רביעית של הבניין, בקומת הגג (ראה עדות מנהל העוררת).
 - כיסוי הגג בעץ נעשה על ידי העוררת לבקשת העירייה בהיות הבניין מבנה לשימור (נספח 13 לתצהיר העוררת).
 - מעלית הבניין מגיעה עד לקומת הגג וכך גם המדרגות (עדות החוקר).
 - בתמונות שצורפו לדו"ח החוקר רואים בשטח הגג אדניות, שולחן בטון, מנגל ומיכלי גז.
 - משרדי העוררת מצויים על גג הבניין (תמונה 2 לתמונות שצורפו לתשריט החוקר) והכניסה לגג אפשרית גם מ**משרדי העוררת וגם מדלת נוספת** (ראה עדות מנהל העוררת). ליתר דיוק, מחדר המדרגות ניתן להכנס, דרך דלת, ללובי המשרדים של העוררת (שבגג). דלת זו, שבין המדרגות ללובי משרדי העוררת, נשלטת על ידי קודן שמספרו ידוע לשוכרים שכן הוא זהה לקודן בלובי הכניסה לבניין.
 - מלובי משרדי העוררת ישנו מעבר, באמצעות **דלת נוספת**, לגג. בדלת זו נעוץ תמיד מפתח שהעוררת שמה בדלת. על פי עדות המצהיר מטעם העוררת, על פי רב דלת זו אינה נעולה.
 - בגג ייחוד שטח שבו הוצבו מנועי מזגנים של שוכרים בבניין (העוררת אינה מחוייבת בו).
 - את האדניות משקה מערכת השקייה אוטומטית המתוחזקת בידי איש אחזקה מטעם הבניין.
 - מהצילומים נראה כי על פניו, לא נעשה שימוש יום יומי בגג על ידי העוררת ו/או גורמים אחרים.
- מאידך, מן העדויות והצילומים עולה שכן נעשה בו שימוש (אדניות עם מע' השקיה, מנגל ועוד)

22. מכל האמור לעיל עולה בבירור **שהשליטה הבלעדית על הכניסה לגג נמצאת בידי העוררת**, בין אם

משום שהעוררת היא בעלת הבניין ובין אם משום שמשרדי העוררת נמצאים על הגג. מעדות מנהל העוררת עולה כי הדרך היחידה להכנס לתוך הגג היא באמצעות הדלת שנמצאת בלובי משרדי העוררת. הואיל וכך, על ידי נעילת הדלת המפרידה בין לובי משרדי העוררת לגג, יכולה העוררת בנקל **למנוע** באופן מוחלט את הכניסה לתוך הגג, ומכאן שלעוררת שליטה בלעדית על הכניסה לגג הבניין. יודגש כי לעניין זה אין נפקא מינה אם, כעדות מנהל העוררת, דלת הכניסה לגג "כמעט תמיד" פתוחה, כל עוד בידי העוררת שליטה בלעדית על הכניסה לגג, וברצותה היא יכולה למנוע באופן מוחלט את כניסת דיירי הבניין לגג על ידי פעולה פשוטה של נעילת דלת הכניסה לגג.

23. העוררת **לא הציגה לוועדה את הסכמי השכירות** שערכה עם שוכריה, ולא הוכח לוועדה שניתנה

לדייר הבניין זכות חוזית לעשות שימוש בגג, כלומר שהשליטה הבלעדית לשימוש בגג כפופה לזכות חוזית של השוכרים. למותר לציין כי הימנעות מהצגת הסכמי השכירות עם דיירי הבניין נזקפת לחובת העוררת על פי כלל הנקוט בידי בתי המשפט מימים יממה, ולפיו מעמידים בעל דין בחזקתו,

שלא ימנע מבית המשפט ראייה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראייה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, היתה פועלת כנגדו (ע"א 548/78 שדון נ' לוי, פד"י לה (1) 736, 760).

24. המסקנה היא איפה, שבין אם נגדיר את שטח הגג כ"גג" או כ"מרפסת", מדובר בשטח בר חיוב. בנוסף, בין אם העוררת עושה בפועל שימוש בגג (לצרכיה או לצרכי העמדת מתקנים השייכים ליתר דייר הבניין שגם אם בשליטתה בהיותה בעל הבניין) ובין אם לא, לעוררת זיקה בלעדית לגג, ועל כן יש להשית את החיוב על העוררת.

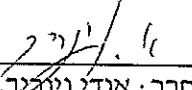
25. הערר נדחה. העוררת תשלם למשיב הוצאות בסך 2,500 ₪.

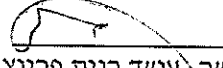
ניתן בהעדר הצדדים היום 28.1.26

בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, התשי"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 60 יום מיום קבלת ההחלטה.

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


חברה: אורלי מלי, רו"ח


חבר: אודי וינר, כלכלן


יו"ר: עו"ד רות פרינץ

קלדנית: ענת לוי

מס' עררים: 140021340
140022755
140024040

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית
שליד עיריית תל אביב-יפו

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

העוררת: טראקס פתרונות ריטייל בע"מ

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא העררים שבנדון נמצא ברחוב דרך השלום 5 בתל אביב ("הנכס").

המחלוקת בין הצדדים נסובה על סיווג של הנכס המסווג על יד המשיב תחת סיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים".

איחוד עררים לשנים 2019-2021 ומחיקת ערר לשנת 2019

בהחלטה שנתנה תוקף להסכמת הצדדים מיום 9.11.2020 ובהחלטה מיום 24.5.2021, אוחדו העררים שבכותרת. למרות האמור, ביום 3.5.2021 ניתנה החלטת ועדת הערר המורה על מחיקת הערר לשנת 2019 בשל כך שההשגה הוגשה באיחור. לאור זאת, ההחלטה שבנדון נוגעת לעררים שהוגשו לשנים 2020-21 בלבד. לשם הנוחיות יקראו שני העררים להלן ביחד - "הערר".

הערר וההליכים שבפני הוועדה

1. ביום 26.10.2020 נערך דיון מקדמי.
2. ביום 9.6.2021 הוגש תצהירו של מר עופר נחמני מטעם העוררת.
3. ביום 16.6.2021 הוגש תצהיר של חוקר שומה מטעמו של המשיב, אליו צורפו שלושה דו"חות ביקורת שנערכו בנכס ("להלן: "דו"חות הביקורת").
4. ביום 2.5.2022 נערך דיון הוכחות ובמסגרתו נחקרו המצהירים.
5. הצדדים הגישו סיכומים.

הסוגיה הטעונה הכרעה

המחלוקת נשוא הערר שבנדון נוגעת לסיווג הנכס. הנכס מסווג על ידי המשיב תחת סיווג "משרדים, שירותים ומסחר" ואילו לטענת העוררת יש לסווגו בסיווג "בתי תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

טענות הצדדים בתמצית

טענות העוררת

6. מתקיים בענייננו מעשה בית דין: העוררת עברה לכתובת הנכס שלעיל לאחר שפעלה באותה המתכונת בדיוק מנכס שברחוב מנחם בגין 37 (להלן: "**הנכס הישן**") וביחס לנכס הישן ניתנה החלטת ועדת הערר הקובעת שיש לתת לנכס סווג של בית תוכנה (**נספח 1** לסיכומי העוררת).
7. פעילות העוררת לא השתנתה עם המעבר לכתובת החדשה, וחובת ההוכחה על כי חל שינוי באופי הפעילות של העוררת בנכס חל על המשיב. העובדה שלא חל שינוי בפעילות באה לידי ביטוי גם בדוחות הביקורת של המשיב משנת 2016 (**נספח 2** לסיכומי העוררת) ומשנת 2019 (**נספח 3** לסיכומי העוררת). מדובר בממצאים זהים.
8. העובדה שמדובר במעשה בית דין נקבעה בשורה של החלטות של בית המשפט המחוזי וועדות הערר הנזכרות בסעיפים 16-21 לסיכומים. בנוסף, טענות המשיב בערר זה נטענו כבר על ידי המשיב בהליך הקודם לשנת 2016, ונדחו על ידי ועדת הערר (סעיפים 23-27 לסיכומים).
9. לגופו של עניין נטען על ידי העוררת, שהיא מפתחת מערכות מידע ופלטפורמות לעולם הקמעונאות המבוססות על זיהוי תמונה דיגיטלי ויכולות ניתוח מתקדמות בזמן אמת. המערכת שפותחה על ידי העוררת מאפשרת צילום של מוצרים על מדפים והיא מפיקה דוחות "און ליין" אשר בודקים מימדים שיווקיים שונים (שטחי מדף, מחירי מוצרים ועוד). לקוחות העוררת הם מתחום הקמעונאות. התוכנה שפיתחה העוררת מותקנת על הטלפון הנייד של סוכני לקוחות העוררת אשר מסתובבים בשטח, ובאמצעות הטלפון הנייד מסוגלים להפיק דוחות מעקב השוואתיים המסייעים להתמודד בשוק תחרותי. העוררת מפתחת **עבור חברת האם** ועוסקת כל הזמן בפיתוח התוכנה (שדרוגים ויכולות, על פי דרישות חברת האם) על מנת להתאים את עצמה לטכנולוגיה המתפתחת ולשוק התחרותי מאוד בו היא פועלת. מקור ההכנסה היחיד של העוררת הוא פעילות הייצור שלה כאשר כל הפעילות העסקית נעשית על ידי חברת האם בחו"ל. המודל העסקי של העוררת הוא מודל סאס (SaaS). 95% מעובדי העוררת הם עובדי פיתוח שיושבים בשטח הנכס.

10. על פי הפסיקה והחלטות ועדות ערר קודמות, הסיווג הנכון של עיסוקה של העוררת הוא בית תוכנה וזאת גם אם הייצור והפיתוח נעשה עבור חברת אם ו/או חלק מהפעילות שלה הוא "המשך פיתוח" ו/או המודל העסקי של העוררת הוא סאס. יש לתת פרשנות מרחיבה לצו הארנונה אשר יתאים להתפתחויות בענף ההייטק.

טענות המשיב

11. אין יסוד לטענת העוררת על כך שמתקיים בענייננו "מעשה בית דין" ביחס להחלטה קודמת של ועדת הערר, בנוגע לעוררת שישבה בנכס אחר. ראשית, העוררת אינה יכולה להסתמך על החלטות קודמות שכן מדובר בנכס שונה. שנית, מעבר לכתובת אחרת מצדיק בחינה מחודשת של פעילות העוררת. שלישית, קיים שוני מהותי בשימוש המתקיים בנכס. רביעית, לאחרונה ניתנו מספר החלטות על ידי בית המשפט אשר מחייבות בחינה מחדש של החלטות המשיב ("שינוי אקלים").

12. לגופו של עניין, פעילות העוררת אינה מזכה אותה בסיווג "בית תוכנה" שכן העוררת לא הוכיחה שהיא עומדת בתנאי סעיף 3.3.3 לצו כפי שפורש בפסיקה. העוררת מספקת **שירותים** לחברת האם שלה על בסיס פלטפורמה קיימת ומתפקדת, ותפקידה של העוררת מתמצה בכך שהיא עושה במערכת שדרוגים.

13. על מנת שנכס יעמוד בתנאי צו הארנונה עליו לקיים אחר התנאים שנקבעו בפסיקה לקיומה של פעילות "ייצורית" (עמ"נ 186/07 **גאוו דע**) ובכלל זאת על העוררת להוכיח שהיא מפתחת ומוכרת ללקוחותיה "תוכנה כסחורה" (עמ"נ 11846-01-07 **טרקס מערכות**). העוררת אינה עומדת בתנאים שנקבעו בפסיקה: העוררת אינה מייצרת תוכנה יש מאין אלא רק עוסקת בשדרוג מערכת קיימת; טיב הפעילות של העוררת אינו ייצורי אלא שירותי (ראה עדות העד מטעם העוררת על כך שהלקוח הסופי משלם עבור הנתונים שהוא מקבל מחברת האם); העוררת עוסקת רק בתחזוקה של מוצר קיים; הערך המוסף שהיא מעניקה הוא לחברת האם; אופי התקבולים של העוררת הוא כזה שחברת האם משלמת לעוררת תשלומים עיתיים בעבור השירותים שהיא מקבלת ולא מדובר בתשלום חד פעמי בגין רכישת התוכנה עצמה; לעוררת לקוחה אחת שהיא חברת האם (פס"ד **האניבוק**, עמ"נ 1180-01-17); תקבולי העוררת מתקבלים מחברת האם ומחושבים על מודל Cost +.

14. בנוסף, העוררת לא סיפקה למשיב מסמכים להוכחת טענותיה ולא הביאה ראיות לסתירת טענות המשיב (דוגמאות להסכמי התקשרות של לקוחות הקצה עם חברת האם, דוחות כספיים של חברת האם ועוד). בנוסף לכך, הפסיקה לא הכירה בפעילות של עיבוד ועריכת נתונים כפעילות "ייצורית". מדובר במתן שירות אישי ללקוח בהתאם לצרכיו הקונקרטיים. לבסוף,

אישור המדען הראשי שצורף, נוגע לשנת 2017 ולא הוכח שהוא רלוונטי גם לשנים עליהן חל הערר.

דיון והכרעה

15. השאלה הדורשת הכרעה היא האם כטענת העוררת יש בהחלטת ועדת הערר, **נספח 2** לסיכומים, משום **מעשה בית דין** ביחס לעוררת וכן, לגופו של עניין, האם פעילותה של העוררת בנכס עונה על דרישות צו הארנונה והפסיקה, לשם סיווגו של הנכס בסיווג "**בתי תוכנה**" אם לאו.

מעשה בית דין

16. במסגרת החלטת ועדת הערר מיום 15.11.2016 (להלן: "**החלטת הועדה הקודמת**") קבעה ועדה הערר שהפעילות בנכס עונה להגדרה של בית תוכנה שכן היא עומדת הן במבחן הכמותי (מרבית עובדי העוררת הם עובדי פיתוח, והשטחים בנכס משמשים בעיקר אותם), והן במבחן המהותי (הפעילות בנכס היא בעיקרה של פיתוח וייצור תוכנה והפיכתה למוצר מוגמר והעוררת משביחה את הערך של המוצר; העובדה שהעוררת עובדת בעיקר עבור חברת האם אינה גורעת מכך שהיא מפתחת מוצרים וכך גם העבודה שהיא מפתחת מוצר בנועד "ללקוח" אחד).

17. בין העוררת למשיב אין מחלוקת בדבר העובדה **שפעילות העוררת לא השתנתה** (לפחות לא באופן מהותי) במעבר מהנכס הישן לנכס החדש (ראה סעיף 6 לסיכומי המשיב שם נטען רק לשינוי במיקום הפיסי של הנכס). טענת המשיב היא רק, שחל שינוי "באקלים המשפטי" באשר לאופן שיש לבחון את פעילות העוררת בשים לב ללשון הצו, ושינוי זה מצדיק בחינה מחדש של הסיווג, כמו גם את ההחלטה על שינוי הסיווג שניתן לעוררת במיקום הקודם (סעיף 5 לסיכומי המשיב). המשיב מפנה בעניין זה לפסקי הדין בעניין **האניבוק** ולפסה"ד בעניין **פריאמפט** ונטען ששינוי זה "באקלים המשפטי" מהווה חריג לכלל השתק פלוגתא. בנוסף נטען על ידי המשיב, כי עצם המעבר לכתובת אחרת מצדיק בחינה מחדש של הפעילות על ידי המשיב.

18. צודק המשיב בכך שעל פי ההלכה הפסוקה, שינוי באקלים המשפטי עשוי להוות חריג לכלל בדבר מעשה בית דין. נפנה בעניין זה לעמ"נ (מנהליים נצ') 17531-12-19 **בליל חברה שיווק מזון לבקר ולצאן בע"מ נ' מנהל הארנונה במועצה האזורית גליל תחתון** (נבו 24.11.2020) שבו נאמר כך:

"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, חלותו 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 לחלק), כי אז לא יחול החריג הנ"ל, וממילא יתקיים הכלל של מעשה בית דין" (ראו עת"מ 12900-03-09 סאיקלון מוצרי תעופה בע"מ ואחי' נ' מועצה איזורית מטה אשר(19.7.09)).

19. במקרה שלפנינו אין מחלוקת כי **לא חל** שינוי מהותי במסכת **העובדתית** (למעט עצם המעבר לנכס פיסי אחר אשר לדעתנו אינו עולה כשלעצמו כדי שינוי מהותי). לכן, על מנת להתגבר על טענת העוררת בדבר קיומו של השתק פלוגתא ביחס להחלטת ועדת הערר הקודמת, אין די בכך שהמשיב יוכיח שחל שינוי **כלשהוא** בהלכות בית המשפט בנוגע לסיווג בתי תוכנה לצרכי ארנונה. על המשיב להוכיח ש"שינוי האקלים" שחל (לטענתו) הוא שינוי רלוונטי לנימוקי ועדת הערר הקודמת, כלומר שבכוחו להביא לשינוי מהותי במסקנת ועדת הערר הקודמת, בשים לב לכך שמן הבחינה העובדתית לא חל שינוי מהותי בנכס. **נטל ההוכחה בעניין זה מוטל על המשיב.**

20. המשיב במסגרת סיכומיו טוען "ששינוי האקלים" אשר בא לידי ביטוי בפסקי הדין בעניין **האניבוק ו-פריאמפט**, "שומט את הקרקע תחת טענת העוררת בדבר מעשה בית דין" (סעיף 5 לסיכומים) ואולם אין בסיכומים כל פירוט או נימוק, אלו קביעות בפסקי אלו אמור להביא לשינוי המתבקש בהחלטה הקודמת של ועדת הערר. אם נחזור לעיין בהחלטת ועדת הערר נראה שהקביעה על כך שהפעילות בנכס עונה להגדרה של בית תוכנה כקבוע בצו מתבססת על מספר מסקנות: (1) שמתקיים המבחן הכמותי (מרבית השטח מאויש על ידי אנשי פיתוח); (2) שהעוררת מפתחת יש מאין, ומשביחה את הערך הכלכלי של הטובין; (3) שהפעילות בנכס היא של פיתוח וייצור (כולל שדרוגים); וכן (4) שרווחי העוררת אינם נגזרים מפעילות שווק אלא מפעילות פיתוח. עוד קבעה הועדה בהחלטה הקודמת, **שאין בעובדה** שלעוררת "לקוחה" אחת והיא חברת האם כדי לפגוע בסיווגה כבית תוכנה, בשים לב לכך שפעילות העוררת עומדת ביתר המבחנים שנקבעו בפסיקה. האם יש בקביעות שניתנו בפסקי הדין בעניין **האניבוק ו-פריאמפט** כדי להביא לשינוי במסקנות אלו?

21. פסה"ד בעניין **האניבוק** ניתן בבית המשפט המחוזי באמצע שנת 2018 והוא עוסק בחברה שמאפייניה דומים מאוד לעוררת: חברת בת בבעלות מלאה של חברת האם השוכנת בארצות הברית ועוסקת בשיווק ומכירה של המוצר, אותו מפתחת החברה בישראל. בדומה לכאן, משימות הפיתוח שמבצעת חברת הבת הן בהתאם לצרכיה ומטרותיה של חברת האם, וכל הכנסותיה מגיעות מחברת האם בהתאם למודל cost+ שלפיו משלמת חברת האם את כל

הוצאות המערערת בתוספת של 7%. בית המשפט דוחה שם את הערר שהגישה חברת הבת בקבעו כך:

"כאמור בענייננו, המערערת מספקת מוצר המוזמן לפי דרישת לקוח ספציפי, ולכן אינה עומדת במבחן העזר לפי הפרשנות בעניין זהר. בנוסף, גם לפי אופי המוצר אין המערערת צולחת את המבחן. כך אין המערערת מייצרת מוצר הנמכר כסחורה, אלא נמסר לחברת האם לשיווק. נראה גם כי לפי תיאור המערערת את המוצר אותו היא מפתחת (סעיף 4 לסיכומי המערערת) המדובר במתן שירות, שכן המערערת מפתחת מוצר (Saas (Software as a service אשר כשמו כן הוא, 'תוכנה – כשירות (עמ"נ מיינהליים ת"א) 11802-01-17 האגבוק אוונט פלנינג בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (נבו 29.05.2018).

אם כן, סבורה אני כי גם לפי מבחן ההנגדה יש לראות בפעילות המערערת מתן שירות, אשר אינה עולה בקנה אחד עם דרישות צו הארנונה. בסיכום, המערערת מספקת שירותי ייצור תוכנה לחברת האם. על אף שמדובר בייצור תוכנה עדיין מדובר במתן שירות לפי דרישתו והזמנתו של לקוח אחד. כדברי המערערת "חברת האם והמערערת הן למעשה חברה אחת אשר פעילותה פוצלה בין שתי מדינות" (סעיף 3 לסיכומי המערערת).

22. על פניו, מסקנת בית המשפט המחוזי לעיל בעניין **האגבוק** הינה אמירה נחרצת בעלת השלכה ישירה לסיווג הנכס של העוררת, בשים לב לכך שגם העוררת, על פי עדות המנכ"ל, מפתחת את מוצריה **אך ורק לחברת האם שלה** ועל פי דרישותיה ולא לקהל הרחב (סעיף 6 לתצהיר מנכ"ל העוררת וכן חקירתו הנגדית, עמ' 2 לפרוטוקול). יש לציין את העובדה שפסה"ד בעניין **האגבוק** ניתן כשנה וחצי לאחר החלטת ועדת הערר הקודמת בעניין העוררת.

23. מן הצד השני, האמירה המצוטטת לעיל של בית המשפט המחוזי לא קיבלה מאז (לידיעת הועדה, ואף המשיב לא טען אחרת) ביטוי נוסף אלא במסגרת פסק דין אחד נוסף של בית המשפט המחוזי המובא בסיכומי המשיב בעניין **פריאמפט** (עמ"נ 60985-07-20). ואולם, באותו פסה"ד הדברים קיבלו **ביטוי שונה ונחרץ פחות**. בעניין **פריאמפט** נדון ערעור של חברה העוסקת בפיתוח תוכנה בתחום הסייבר אשר בדומה לענייננו, סווגה פעילותה על ידי עיריית רמת גן כ**בית תוכנה** ואולם סיווגה השתנה עם מעבר לנכס חדש. בדומה לענייננו, דובר שם בחברת בת בבעלות מלאה של חברת אם אמריקאית, כאשר המערערת פועלת כ**מרכז פיתוח של חברת האם** ועוסקת בייצור תוכנה המשווקת ללקוחות הקצה על ידי חברת האם ולא על ידי המערערת עצמה. בדומה לענייננו, חברת האם מממנת את פעילות המערערת במודל של "קוסט פלוס" (cost +) כלומר שהכנסות המערערת מתקבלות באופן בלעדי מחברת האם. במסגרת הערעור שם טענה העירייה, כפי שטוען המשיב בערעור שלפנינו, שייצור התוכנה על ידי

המערערת נעשה "כשירות" לחברת האם ואין סיבה לסטות מההלכה שנקבעה לעניין זה בפסה"ד **האניבוק**.

24. בית המשפט המחוזי **פריאמפט** מקבל את הערעור, חרף טענות המשיב לעיל ופסה"ד בעניין **האניבוק**, תוך דחיית טענת המשיב לעיל. בית המשפט קובע שם, שהשימוש שעושה העוררת בנכס הוא של **ייצור תוכנה**, פשוט כמשמעו, כאשר על עובדה זו לא חלק גם מנהל הארנונה. כמו כן נקבע, שהמערערת מייצרת מוצר מדף ואיננה עוסקת בהתאמתה של תוכנה קיימת ואיננה נותנת "שירותים" על בסיס תוכנה ("software as a service") וכי הוכח שחברת האם מוכרת את מוצרי התוכנה המפותחים על ידי המערערת לציבור הרחב ושמרבית עובדי החברה עוסקים בפיתוח תוכנה. לכך יש להוסיף, כי בהתאם לטענת המערערת שם בפני המשיב, שגם היא לא נסתרה, כמעט כל עובדי החברה עוסקים בהיבטים השונים של פיתוח ויצירת תוכנה. בנוסף, בית המשפט דחה את מסקנת ועדת הערר שיש לדחות את הערר בשל כך שלפעילות העוררת בנכס היבטים מסחריים. לדידו של בית המשפט, הפן המסחרי (פעילות שיווק) איננו גורע מהיות פעילות המפעל "ייצורית", ובוודאי כאשר פעילות השיווק נעשית על ידי חברת האם ולא על ידי המערערת עצמה.

25. בעניין **פריאמפט** בית המשפט דוחה עוד, וזהו החלק הרלוונטי לענייננו, את טענת מנהל הארנונה על כך שהמודל העסקי של המערערת (הנתפס בעיני המשיב כאספקת שירותים לחברת האם וקבלת תשלום תמורתם) מוציא את המערערת מגדר בית תוכנה בסיווג תעשייה, שכן המערערת נותנת "שירותים" ללקוח אחד ומייצרת את המוצר עבורו בלבד, ומשכך לפי מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", יש לסווג את המערערת כנותנת שירותים". בהקשר לכך נקבע:

"לטעמי גישתו זו של המשיב בנסיבות דנן היא גורפת מדי ואיננה מתחייבת מהוראות החוק או לפי מבחני הפסיקה. דומה כי כתיבת תוכנת מחשב עשויה להתבצע בקשת רחבה של נסיבות שונות..... נראה שאין מקום למחלוקת כי כאשר מיזם עסקי יוצר לעצמו תוכנה חדשה, לצורך השימוש בידיו במהלך עסקיו, אין המדובר ב"בית תוכנה"..... מקרה אחר, מובהק פחות, הוא כאשר מהות המיזם היא כתיבת תוכנה ייחודית (או התאמת תוכנה קיימת) על פי הזמנתו של לקוח מסוים, לפי דרישות ומפרט שנקבעים על ידי הלקוח בהתאם לצרכיו. הלקוח המזמין איננו עוסק בשיווק התוכנה לציבור (ללקוחות קצה). אמנם התוכנה מיוצרת בידי המיזם, אולם כאן קיימים מאפיינים של מתן שירות כעיקר העיסוק..... בקצה השני של הקשת מצוי המקרה בו המיזם עוסק בכתיבת תוכנה פרי פיתוחו ויוזמתו, ומשווק עותקים (רישיונות) של התוכנה בקרב הציבור. דומה כי לגבי מצב זה אין חולק כי מדובר ב"בית תוכנה".

והנה בתווך נמצא המקרה בו המיזם עוסק בכתיבת תוכנה חדשה, המיועדת לשיווק בקרב הציבור, אולם המיזם עצמו אינו עוסק בשיווק, וכל המכירות נערכות על ידי גורם אחר. ייתכן שהגורם המשווק קשור למיזם המייצר (למשל, חברת אם, בת או אחות) וייתכן שהגורם המשווק הוא בלתי קשור. אמנם במקרה אחרון זה יש פן שירותי (יצירת התוכנה כדי שזו תימכר בידי הגורם האחר), אולם המיזם הנבחן עדיין מהווה חולייה חשובה בשרשרת הייצור והאספקה של תוכנה כמוצר מדף העומד למכירה.

לטעמי, לצורך הטלת ארנונה עירונית ויישום התעריף המופחת החל על "בתי תוכנה", המקרה האחרון שתואר לעיל כן ראוי לזכות בתעריף המועדף, ולדעתי אין דבר בלשון החיקוקים שמונע זאת. ככלל – וכל עוד מדובר בכתיבה/יצירה של תוכנה חדשה לשם שיווקה ללקוחות שונים – לא צריכה להיות נפקות מכרעת, בהקשר זה, להבחנות אלה:

-אם הגורם המשווק הוא קשור למיזם המייצר, אם לאו;
 -אם אפיוני התוכנה הוגדרו על ידי המיזם עצמו, או על ידי הגורם המשווק, או על ידי שניהם באופן משולב (אך לא על ידי הלקוחות הרוכשים);
 -אם גמולו של המיזם המייצר נקבע על בסיס אחוז מפדיון מכירות התוכנה, על פי נוסחת cost plus, או בכל אופן כלכלי הגיוני אחר.
 הרי העשייה המבוצעת בנכס היא המכרעת לעניין החיוב בארנונה ואם העשייה היא כתיבת תוכנה כמוצר לשיווק ומכירה, אזי לדעתי די בעובדה פשוטה זו כדי לזכות בתעריף המוזל הניתן לבתי תוכנה. זאת הפעילות שהמחוקק ביקש לעודד, והנסיגות השונים להצר את היקף ההקלה על ידי מציאת אבחנות שונות - לא יצלחו.

26. בית המשפט מוסיף ודן במבנה של חברת אם-ובת כבעניינו וקובע:

(א) המבנה המשפטי שאומץ במקרה דנן, דהיינו, חברת אם אמריקאית וחברת בת ישראלית, הוא נפוץ ומקובל בייחוד בענף ההייטק. קיומו של מבנה זה מוכר היטב בעולם הפיסקאלי והוא, כשלעצמו, איננו צריך להביא לשינוי בתוצאות החיוב בארנונה (והרי אין ספק כי אם המעוררת הייתה עומדת לבדה ומוכרת בעצמה את תוכנה שהיא כותבת, היא הייתה עונה על הגדרת "בית תוכנה"). קשה להלום כי הפיצול בין פונקציית היצירה והייצור ובין פונקציית השיווק והמכירה צריך לגרום לאיבוד ההטבה בארנונה. (ב) אף מודל ה- cost plus (קביעת תמורה על בסיס כיסוי הוצאות והוספת מרווח קבוע) נפוץ ומקובל, ומוכר היטב בעולם הפיסקאלי. גם כאן קשה להלום כי אימוץ שיטת תמחור רווחת יפגום בזכאות להטבה בארנונה.

27. הארכנו בתיאור פסק הדין בעניין **פריאמפט** שכן האמור בו רלוונטי לענייננו, הן בהקשר לטענת המשיב בדבר "שינוי האקלים" המחייב שינוי מהחלטת ועדת הערר הקודמת, והן בהקשר של בחינת אופי השימוש בנכס לגופו. מהדברים עולות שתי מסקנות ברורות: האחת, שאין בסיס לטענתו הנחרצת של המשיב בנוגע "לשינוי אקלים" בהקשר שבו הועלה. הגם שפסה"ד בעניין **האניבוק** אכן עומד בסתירה למסקנת ועדת הערר הקודמת, אשר קבעה שאין בכך בלבד שלעוררת לקוחה אחת, חברת האם, כדי לקבוע שהעוררת אינה עוסקת בייצור תוכנה, אזי פסה"ד בעניין **פריאמפט** דווקא מהווה **חיזוק** למסקנת ועדת הערר הקודמת.

28. עוד זה מדבר וזה בא, ורגע לפני פרסום החלטה זו, ניתן פסק דינו של כבי' השופט אליהו בכר שבו קיבל את ערעורה של חברת וורטי מחקר ופיתוח בע"מ, על החלטת מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, שלא לסווגה כבית תוכנה עמ"נ (מינהליים ת"א) 77431-05-23 **חירטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** (נבו 19.11.2023) (להלן: "פס"ד וורטי"). המערערת שם עוסקת בפיתוח פלטפורמה טכנולוגית למכירה וקנייה מקוונת באמצעות אתר אינטרנט ייעודי של מוצרי יד שנייה. בדומה לענייננו, מדובר בחברת בת בבעלות מלאה של חברת האם בארה"ב והמערערת ממומנת לחלוטין על ידי חברת האם בשיטת "cost +". המערערת היא המפתחת של הפלטפורמה בישראל ואילו חברת האם משווקת את הפלטפורמה ללקוחות בארה"ב.

29. בפסק דין ארוך ומנומק, בוחן בית המשפט את מכלול הפסיקה שהובאה לעיל ועוד, ומגיע למסקנה שלמרות שהחברה (המערערת) מייצרת תוכנה עבור חברת האם בארה"ב, היא עומדת בכל המבחנים שנקבעו בפסיקה (מבחן הייצור, היקף השימוש, מבחן ההנגדה). בנוסף, וזה העיקר לענייננו, נקבע שם שאין לבחון את אופי הפעילות של חברת האם של המערערת, אלא רק את פעילות המערערת בנכס:

במקרה דנן למעשה אין מחלוקת שהמערערת היא מרכז הפיתוח של הפלטפורמה עבור חברת האם, וכי לא מועסקים בה אנשי המכירות, השיווק, התמיכה וכיו"ב. מעת שכל קיומה של המערערת נועד לפיתוח התוכנה, בוודאי ש"עיקר" עיסוקה הוא אכן בפיתוח תוכנה....

... אשר להיקף הכנסות והוצאות החברה על מחקר ופיתוח לעומת הוצאות אחרות – ועדת הערר קבעה שהכנסות חברת האם הן מעמלות המכירה של התכשיטים, ולמערערת אין הכנסות משלה אלא "מימון מלא מחברת האם בארה"ב", ואופי הכנסות זה מצביע לכיוון מתן שירותים. כמפורט בפסק דין פריאמפט, המבנה המשפטי של חברת אם בארה"ב וחברת בת ישראלית, ומודל הקוסט+, הם נפוצים ומקובלים. לדידי, לא היה מקום להידרש להכנסות חברת האם, אלא להתמקד בהוצאות המערערת על פיתוח.....

.... אשר למבחן המהותי האם ייצור תוכנה הוא העיסוק העיקרי של המערערת – כאמור מהותה של המערערת היא לשמש כמרכז הפיתוח עבור חברת האם, ועיקר

הפעילות המבוצעת בה היא פיתוח הפלטפורמה. לולא הפעילות המבוצעת בנכס, לא הייתה כלל פלטפורמה ולמצער, הייתה הפלטפורמה תוכנה מיושנת ולא רלוונטית.

30. בית המשפט מוסיף וקובע, שעל אף הדעות שהושמעו בפסקי דין קודמים, אזי לצורך הכרה בפעילות פיתוח התוכנה כפעילות ייצורית אין חובה כי התוכנה המיוצרת בנכס תימכר כסחורה ("מוצר מדף"), ומנמק זאת בשלל נימוקים, שתקצר היריעה מלפרטם כאן.

31. הואיל ושלושת פסקי הדין היחידים שניתנו בסוגיה זו מאז החלטת ועדת הערר הקודמת הגיעו למסקנות שונות, כמפורט לעיל, הרי שלא ניתן לקבל את טענת המשיב, שפסקי הדין שניתנו לאחר ההחלטה הקודמת של ועדת הערר "שומטים את הקרקע" תחת מסקנת ועדת הערר הקודמת. הואיל וכך, הרי שיש ממש בטענת העוררת שבהעדר שינוי עובדתי מהותי, החלטת ועדת העוררת הקודמת עולה כדי מעשה בית דין.

32. מבלי לגרוע מכך ולמען הזהירות בחנו את פעילות העוררת בנכס, לגופה, ובשים לב למבחנים שנקבעו בפסיקה.

סיווג כבית תוכנה

33. בית תוכנה מוגדר בסעיף 3.3.3 לצו כדלקמן:

"3.3.3 בתי תוכנה

בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."

34. התנאים לסיווג נכס כבית תוכנה נדונו בפסק הדין עמ"נ 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ. עיריית תל אביב-יפו (להלן "ווב סנס"). בית המשפט קבע כי סעיף 3.3.3 כולל שלושה תנאים מצטברים: "בעיקר" "ייצור" ו"תוכנה". כלומר: העוררת נושאת בנטל להוכיח כי בנכס מתקיימת "בעיקר" "פעילות ייצורית" של ייצור "תוכנה". נציין בקצרה את הפרשנות שניתנה למונחים אלו בפסיקה:

בפס"ד ווב סנס הנ"ל נקבע כי המונח "בעיקר" מכוון הן למבחן כמותי והן למבחן מהותי. במסגרת המבחן הכמותי יש לבחון את גודלו של השטח בו מתקיימת פעילות ייצורית, לעומת גודלם של השטחים המשמשים לפעילות אחרת. במסגרת המבחן המהותי יש לבחון האם הפעילות "הייצורית" היא החלק העיקרי של הפעילות המבוצעת בנכס.

לעניין השאלה מהי פעילות ייצורית נקבע שהמבחנים המשמשים לצורך הסיווג של "בתי מלאכה ותעשייה", הם המבחנים המשמשים גם לבחינת השאלה מהי "פעילות ייצורית" לצורך הסיווג

של "בתי תוכנה" (ראה פס"ד ווב סנס סוקר) ולאמר: מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", מבחן "יטיבו של הליך העסקי", מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מבחן "השבחת הנכס" ומבחן "על דרך ההנגדה".

35. בנוסף למבחנים אלה, לצורך ההבחנה בין פעילות עסקית - שירותית לבין פעילות ייצורית, נקבע מבחן "הקשר המתמשך" לפיו "קשר מתמשך מאפיין מתן שירות להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין עסק ייצורי (ראה: ע"א 1960/90 פקיד השומה ת"א 5 נ. חברת רעיונות בע"מ, עמ"נ 186/07 גאודע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ. מנהל הארנונה של עיריית ת"א ובר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ. מנהל הארנונה בת"א). יש לציין כי המבחנים הם בגדר מבחני עזר, המשמשים אינדיקציה לסוג הפעילות המתקיימת בנכס, ואינם מבחנים מצטברים או מחייבים.

36. ההכרעה בשאלת סיווג הנכס כ"בית תוכנה" כוללת איפה שני שלבים: האם הפעילות בנכס עונה להגדרה "ייצור תוכנה" ואם התשובה לכך חיובית: האם הפעילות הייצורית היא מרכז העיסוק של העוררת בנכס?

"ייצור תוכנה" - מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

37. בעמ"נ 13687-09-16 (חשבשבת (ייצור) 8 198 בע"מ נ. מנהל הארנונה של עיריית ת"א (פס"ד חשבשבת) נקבע כי יישומו של מבחן זה ישיב לשאלה המרכזית הראשונה והיא, האם "שירות" המערכת היא ייצור תוכנה חדשה. מטרתו לבחון האם מתבצעת עבודת ייצור בנכס בכך שמחומרי הגלם נוצר מוצר חדש אחר (רעיונות)".

38. מנכ"ל העוררת, מר נחמני, העיד כי העוררת מפתחת עבור חברת האם ועל פי דרישותיה שישה קווי מוצר (סעיף 6 לתצהיר). הגם שלועדה לא הוצג שום מסמך מטעם העוררת המוכיח את אופי הפעילות שלה בנכס, ולרבות מסמכים או דוחות חשבונאיים ו/או כספיים, אזי לא מצאנו בסכומי המשיב טענה על כך שהמשיב חולק על טענת העוררת ואף מסעיף 13 לסיכומי המשיב עולה כי אין מחלוקת לגבי טיב הפעילות אותה מבצעת העוררת. נוכח זאת, וגם אם העוררת לא עוסקת רק או בעיקר בפיתוח או ייצור תוכנה הרי שגם המשיב אינו חולק העובדה שהעוררת עוסקת גם בפיתוח תוכנה עבור חברת האם ודי בכך על מנת לקבוע שהיסוד הראשון מתקיים בפעילות בנכס.

לעניין זה נפנה גם לפסה"ד בעניין נודטי לעיל, שם נקבע שניתן לראות בפיתוח אתרי אינטרנט פעילות ייצורית. אם עובדי החברה מפתחים ומשפרים פלטפורמה טכנולוגית אזי הם יוצרים יש מוחשי, שלו תועלת כלכלית שמשיבה ככל שהתוכנה מתקדמת יותר.

"ייצור תוכנה" - מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

39. מבחן זה דן בשאלה האם המוצר המיוצר על ידי העוררת נועד לשימוש של ציבור רחב (וכאשר אלה פני הדברים תגבר הנטייה לראות בפעילות פעילות "ייצורית"), או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי (ואז תיטה הכף לעבר פעילות "שרותית"). במקרה שלפנינו אין כל חולק בדבר העובדה שהמוצרים אותם מפתחת העוררת מכוונים ללקוח אחד והוא **חברת האם** של העוררת ואולם לדעתנו יש לאמץ במקרה זה את גישת בית המשפט בעניין **פריאמפט ובעניין וורטי**, שכן גם כאן העוררת משמשת כמרכז פיתוח של מוצרי תוכנה עבור השוק הקמעונאי אשר רוכש את המוצרים מחברת האם (ראה חקירת מנכ"ל העוררת). לטענת העוררת, תחום עיסוקה זה לא השתנה משנת 2019 ועד היום. בדומה לפסה"ד בעניין **פריאמפט וורטי**, המשווך קשור בעוררת, חברת האם של העוררת, והגם שיש בפעילות העוררת גם פן שיווקי ("ייצירת התוכנה כדי שזו תימכר בידי הגורם האחר"), פעילות העוררת מהווה "**חולייה חשובה בשרשרת הייצור והאספקה של תוכנה כמוצר מדף העומד למכירה**". לעניין זה נפנה גם לקביעת בית המשפט בשני פסקי הדין, שאין בעובדה שאפיוני התוכנה נקבעים על ידי הגורם המשווך (חברת האם), או בכך שגמולה של החברה נקבע על פי מודל $cost+$, כדי לגרוע מן המסקנה שהעוררת מייצרת תוכנה ואינה רק מספקת שירותים.

40. עוד נזכיר את האמירה הברורה של בית המשפט (בשני פסקי הדין) ביחס לכך שאין במבנה התאגידי של העוררת (חברת אם ובת), שהוא מבנה מקובל בתחום ההי טק, כדי לקבוע שלא מדובר בחברת תוכנה ובלבד שפעילות החברה כשלעצמה עונה להגדרה הנ"ל.

"ייצור תוכנה" - מבחן השבחת הנכס

41. באיזו מידה הביאה הפעילות של העוררת לשינוי המוצר במישור הכלכלי? להבנתנו אין ספק בכך, שפעילות העוררת (גם אם מדובר בשדרוג הפלטפורמה הקיימת) מביאות בהכרח ליצירת **ערך כלכלי חדש** לעוררת, ועל כן פעילות העוררת בנכס עונה למבחן השימוש.

המבחן הכמותי והמהותי

42. מתשריט החוקר מטעם המשיב ניתן ללמוד שחלקים גדולים מהנכס משמשים את עובדי הפיתוח. מכאן שמתקיים המבחן הכמותי.

43. בנוסף, מנכ"ל העוררת העיד על כך שמחלקת הפיתוח של העוררת מונה כ- 230 עובדים ואף שלא הוצג לוועדה שום מסמך ביחס לכך, לא מצאנו בכתב התשובה לערר או בסיכומי המשיב כל טענה ביחס לכך (לא כל שכן טענה סותרת), ולפיכך נניח שהעוררת הניחה דעתו של המשיב ביחס לכך במסמכים שהעבירה למשיב עובר להגשת הערר (ראה תגובת המשיב בעניין האיחור

בהגשת ההשגה לשנת 2019, שם צויין שבחודש דצמבר 2019 המציאה העוררת למשיב את המסמכים שביקש המשיב לקבל לצורך קביעת הסיווג וכן **נספח 3** לתגובה הנ"ל הוא מכתב העוררת למשיב).

"שירותים" או "ייצור תוכנה"? (מבחן ההנגדה)

44. עפ"י מבחן ההנגדה עלינו לבחון האם הפעילות בנכס נמשכת אל מרכז הגרביטציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים". עניין זה נדון בהרחבה לעיל. אנו ערים להלכת **סימילרווב**, אלא שבאותו מקרה דובר על פלטפורמה שפותחה כתשתית למתן שירות עבור לקוחות ועל כן החברה שם מכרה ללקוחותיה "רישיון שימוש בתוכנה". אין זה המקרה שלפנינו, אשר כאמור דומה מאוד לפסקי הדין בעניין **פריאמט וורטי** אשר הם הרלוונטיים לענייננו, אשר בשניהם כאמור החברות מפתחות מוצרי תוכנה (ולא רישיונות לשימוש) עבור חברת האם. לעניין זה נפנה שוב לדברי בית המשפט שם ולשלל הנימוקים שכולם רלוונטיים למקרה שלפנינו.

סוף דבר

45. לאחר שבחנו את פסקי הדין אליהם הפנה המשיב בסיכומיו, לעניין טענת העוררת שהחלטת ועדת הערר הקודמת ביחס לנכס במיקומו הקודם של הנכס עולה כדי מעשה בית דין, הגענו למסקנה כי יש ממש בטענת העוררת. מבלי לגרוע מכך, גם בחינת הפעילות בנכס לגופה מעלה כי היא עונה על מבחני העזר שהותנו בפסיקה לצורך הכרעה בשאלה האם מדובר ב"בית תוכנה" כהגדרתו בצו הארנונה ובשים לב לכך שאין חולק בין הצדדים שהעוררת עוסקת בפיתוח (או ייצור) תוכנה.

46. על כן, ואם תשמע דעתי אזי מכל הטעמים שלעיל, יש לקבל את הערר.

דעת יחיד, חבר הועדה, מר אודי וינריב, כלכלן:

אינני מסכים עם ההחלטה לסווג את העוררת כבית תוכנה עפ"י צו הארנונה.

כרקע לדעת המיעוט המקיפה והארוכה, אני מבקש לציין את הניסיון, הרקע המקצועי והתעסוקתי שלי בשני צדי המתרגם המקל עלי בנייתו ובהבנה. מחד, כיהנתי כגזבר עירייה (ומנהל ארנונה) ומאידך עבדתי במספר בתי תוכנה, כולל בתפקיד סמנכ"ל כספים וכ"א. בנוסף, במהלך שנות כהונתי כחבר ועדה, קראתי היטב והתעמקתי בכל הפס"דים שעסקו בנושא.

אפתח עם התייחסות ספציפית למסי' נושאים שעלו והוזכרו רבות במהלך הדיון ובמסמכים השונים שהוגשו במסגרת התיק, כדלקמן:

חברת אם – בת :

האם לא די לראות את כותרת ההסכם בין שתי החברות המדוברת על מתן שירותים ? יתרה מכך, עיון בנספח A להסכם המפרט את כלל השירותים, מלמד אף בפרק הראשון הנוגע לפיתוח כי מרבית השירותים המוזכרים אינם מדברים כלל על פיתוח המוצר המדובר, אלא על עניינים אחרים. לדוג', האם פיתוח אתר האינטרנט של חברת האם הינו פיתוח המוצר ? האם שירותי אחזקה כלשהם קשורים לפיתוח המוצר ? כך גם לשאר הנושאים המוזכרים.

הפרק השני מדבר על סיוע טכני במסי' נושאים אחרים, האם ניתן לקרוא לזה פיתוח המוצר המדובר ? לדוג', האם שירותי תמיכה help desk קשורים לפיתוח המוצר ? מסופקני.

פס"ד פריאמפט סקויריטי בע"מ :

הפס"ד התייחס בהרחבה ליחסי חברת אם – חברת בת. כבוד השופט קירש בהחלטתו בעצם קבע כי גם במודל של חברת אם – חברת בת, הבחינה המהותית צריכה להיות מה בעצם מקבלים לקוחות הקצה של חברת האם : שרות או תוכנה. יש חלקים מסוימים שאני חולק עליהם ולחלקם אתייחס בהמשך, אך הקביעה המשמעותית ביותר, הקשורה לענייננו ואליה אתייחס בהרחבה בהמשך, של כבוד השופט מובאת בסעיף 12 : "בנוסף, מהראיות עולה כי המערערת מייצרת מוצר מדף ואיננה עוסקת בהתאמתה של תוכנה קיימת ואינה נותנת שירותים על בסיס תוכנה (SAAS)".

זה היה הבסיס להחלטת כבוד השופט קירש לקבל את הערר.

פס"ד חשבשבת :

לא מעט מעו"ד ואחרים העוסקים בתחום מסכימים עמי כי טעה ביהמ"ש בקביעה המפורסמת. בסיס החשבונאות והדרך לרישום פעולות בספרי החשבונות של החברה לא השתנה מזה דורות – רישום זכות כנגד חובה. קראתי ובדקתי היטב את התיק ומצאתי כי העירייה צדקה בטיעונה כי מרבית השינויים/שדרוגים השנתיים נוגעים לעניינים פשוטים כגון מעבר שנה ועדכון מע"מ וכדו'.

כמו כן, המכירה מתבצעת בצורת רישיון שנתי (המאפיינת פעילות מתמשכת/שרות) ולא באופן חד פעמי (המאפיינת מכירת מוצר תעשייתי). דברים ברורים בנושא נאמרו בפסיקה לא אחת. בנוסף, חלק ניכר ומשמעותי (כ-40% !!) ממצבת העובדים בחשבשבת עסק בכלל בהטמעה, הדרכה ובלימוד וכדו'.

מצבת כ"א :

בדו"חות הביקורת (ומפי עובדי החברה) ובמסמכי החברה מפורטים, ברמה כזאת או אחרת, שיוך העובדים לפי עיסוקם. לצד מפתחים, יש לא מעט עובדים שאינם עובדי פיתוח גם אם הם אנשי/בוגרי תוכנה, כגון: ניהול מוצר, אנשי QA, אנשי BI, הטמעה והדרכה, ניהול פרויקט, כתבים טכניים.

מבחינתי, העיסוק בנושא כ"א והשינוך הארגוני שלהם לפיתוח חשוב פחות, אולם אין ספק שהם אינם אנשי פיתוח. בדומה לטיעון האוטומטי שאי אפשר לפתח מוצר תוכנה ללא עזרתם של אנשים אלה, אענה לדוג' כי אי אפשר לקיים חברה ללא האנשים העקיפים הרבים המצויים (מטה, שיווק ומנהלה).

אישור מדען :

אין קשר בין אישור המדען, כמו גם מסמכי מס הכנסה (שם מצויין במפורש שמבוסס על הצהרה ולא נבדק ואושר) לבין הכרה בחברה כבית תוכנה עפ"י צו הארנונה. השאלה היחידה היא האם החברה מוכרת ככל תעשייה מוצר מדף חדש יש מאין מחומרי גלם חדשים או אחרת.

הס מלהזכיר, כי גם אישור המדען כולל בתוכו את המילים "מתן שירותים".

:+COST

לדעתי, כאיש כלכלה ותיק ומנוסה, מודל תמחור של +COST הינו מודל המאפיין מכירה תקופתית ארוכת זמן, כלומר מתן שירות לאורך זמן. כך גם היה בחברות התוכנה בהן עבדתי.

האם מישוה מעלה על דעתו כי מכירת מוצר תעשייתי מהמדף תעשה בדרך זאת ? האם בבואו לקנות מכונית יעשו לאדם א' חשבון כי על הרכב הספציפי שלו עבדו מהנדסים/טכנאים יקרים יותר ולכן המכונית שלו תעלה X, ולאדם ב' יעשו חשבון דומה והמכונית תעלה Y ? מסופקני.

רציונל המחקק :

כבוד השופט רובינשטיין התייחס בהרחבה, בפס"ד מישל מרסייה ובפס"ד אליהו זוהר, לרציונל של המחקק לקבוע תעריף ארנונה מופחת לתעשייה. המטרה הצודקת היתה לעודד את הכלכלה והתעסוקה (בדמות העסקת הרבה עובדים), כמו גם את התעשייה בדמות מפעלים הזקוקים למקום (שטחים נרחבים) לטובת קוי הייצור ולמחסני ח"ג. בנוסף, התייחס להיבט סוציאלי המתאים יותר למקרה מישל מרסייה ודומיו.

האם המחקק העלה על דעתו, כי ביום מן הימים ובמגדל משרדים יוקרתי ותל-אביבי טיפוסי במקום הכי מרכזי ויקר בעיר (ולא באזורי תעשייה המיועדים ספציפית והמאפשרים זאת), יחויבו מרבית דייריו (משרדי רו"ח, עו"ד ושאר מקצועות חופשיים) בתעריף גבוה ואילו בקומת משרדים אחת הזוהה לחלוטין בצורת העבודה לשאר הקומות תשב חברה תוכנה שתזכה לתעריף מופחת בעשרות אחוזים.

האם מי מאיתנו מכיר מוצר תעשייתי המיוצר באחת הקומות של מגדל משרדים תל-אביבי טיפוסי ? מסופקני, ואפילו מאד.

בקשה להשלמת מסמכים :

במהלך הדיון, ולאור הקשר לחברת האם, התבקשה העוררת לא אחת לצרף את הדו"חות הכספיים של חברת האם ואת הסכמי המכירה מול הלקוחות השונים. לצערי, זה לא בוצע, גם לא בסיכומים.

סיכומי העוררת :

צר לי על הניסיון הנלעג (להלן מילה מכובסת) והמקומם להציג את דו"חות הביקורת כממצאים ותיאור הפעילות כפי שבוצעו ונותחו באופן אישי ע"י מפקחי העירייה.

אין בכך מאום מלבד ניסיון להטעות את חברי הועדה.

הכותרת הקבועה בראשית המלל על תיאור החברה מבהירה בצורה מפורשת שאלו הם דבריהם של נציגי החברה עימם נפגש מפקח העירייה.

החלטת ועדה קודמת :

אינני נכנס לטעמים המשפטיים של "מעשה בית דין", אולם אינני מסכים עם קביעת הועדה הקודמת. לטעמי, היא לא נגעה בבסיס המודל העיסקי של החברה ושגתה גם בהתייחסותה לפס"ד פורמלי הדומה במידה רבה לענייננו.

פיתוח מוצרים חדשים :

שתי הערות בנוגע לפיתוח חדש :

האחת, התעריף המופחת המוענק לתעשייה (הכולל בתי תוכנה) הינו בגין ייצור ומכירה של מוצרים ולא בגין תהליך פיתוח מוצרים חדשים. כשיסתיים הפיתוח בהצלחה ויחלו המכירות נוכל לדון בכך. השניה, אני מתרשם שחלק מהפיתוח החדש (כפי שפורט בצמצום) הינו של רכיבי חומרה שעתידיים להשתלב במערכת שמציעה החברה. לדוג', הרובוט והמצלמות הזעירות.

התפלגות הכנסות והוצאות :

חלק מההכנסות וההוצאות בחברה הוא לא בגין מכירת מוצר התוכנה (ככל שמתבצע), אלא בגין מכירת רכיבי חומרה ו/או עבודה. לפי העדויות והמסמכים, לדוג', מחד החברה מספקת גם מצלמות (חומרה) ומאידך יכולה גם לשלוח את אנשיה לאסוף מידע (עבודה/שרות).

כללי :

הערה אישית – צר לי כי חברה שמוציאה סכומים גדולים מאד על תכנית להקצאת אופציות לעובדים (הוצאה של כ-4 מ' ₪ בדו"ח 2018, אין לנו מידע נוסף על שנים מאוחרות יותר), על שכירות במקום היקר ביותר בעיר (סכום דומה, בטח גדל מאד עקב מעבר למקום יוקרתי מאד) ועל נסיעות לחו"ל (כ-3 מ' ₪), טורחת לבוא ולדרוש הנחה (זניחה יחסית לסכומים לעיל) בארנונה מכספי הציבור.

יחד עם זאת, אני מבקש להתעכב רגע דווקא על הוצ' הנסיעה לחו"ל (כ-3 מ' ₪ ב-2018) ולנסות להבין את הסכום הגדול יחסית. אם החברה מצהירה כי היא רק מרכז הפיתוח של חברת האם, אז מה הצורך הגדול כל כך לבקר בחו"ל ? אלא אם כן, כפי שמשתקף גם בנספח א' של ההסכם בין חברת האם לחברת הבת יש לעוררת עוד תפקידים רבים אחרים שאינם קשורים לפיתוח המוצר.

פסי"ד וורטי מחקר ופיתוח בע"מ:

נותרתי פעור פה לאחר קריאת החלטת כבוד השופט בכר, במיוחד לאור העובדה שכבוד השופט עצמו ציין שדעתו שונה מכל הפסיקה עד כה בנושא. אני מרכין ראש בהכנעה בפני בית המשפט, אולם אינני יכול להתעלם משלל הפסיקות המנוגדות עד כה, כולל ובמיוחד האחרונות.

אך לפני כחודשיים נדחה באותו בימ"ש ערר דומה של חברת אופטיבל בע"מ ע"י כבוד השופט יקואל. אגב, גם פסי"ד פריאמפט (להלן, לא מודל SAAS) חדש יחסית והתקבל רק לפני כשנתיים.

בנוסף, כפי שציין כבוד השופט בכר, ביהמ"ש העליון טרם נתן דעתו בנושא לגופו.

אסביר את עמדתי, כדלקמן:

דיני ארנונה – בבסיס התעריפים בארנונה קיימים שני תעריפים בלבד, אחד למגורים ואחד שלא למגורים. תחת התעריף שלא למגורים, המחוקק ביקש לקדם/לתמרץ/לעודד תחומים שונים כגון תעשיה (ראה לעיל פסקה נפרדת), כמו גם תחומים אחרים הנוגעים לרווחת הציבור רחב (תיאטרון, מרכזי ספורט ועוד). ברור כי כל המבקש לקבל הקלה/הנחה בתעריף, חייב לעמוד בסייגים שנקבעו בחוק/תקנות. סיווגו של בית התוכנה נקבע תחת סיווג תעשיה ולאור זאת עלינו לבדוק והחליט.

תעשיה – חיפוש פשוט במילון, כמו גם מקביעת פסי"דים רבים שדנו בעניין, מראה כי תעשיה מאופיינת בכך שהיא עוסקת בייצור המוני של חומרי גלם והפיכתם למוצרים ולסחורות הנמכרים כמוצר מדף לציבור רחב ובלתי מסוים. פיתוח לבד לא מייצר הכנסות, אלא ייצור ומכירה.

חברת אם/בת – בניגוד לנטען, הועדה (גילוי נאות, נמנית על חבריה) דווקא העדיפה להקל על פתרון הבעיה והקשיים שהועלו (ובצדק רב) בעבר על קשרי חברת אם לחברת בת ולבחון את המודל העסקי של פעילות חברת האם והבת. לצורך העניין, הועדה הניחה כי החברה מאוחדת ואם המודל העסקי של חברת האם (הפועלת מול הלקוחות החיצוניים) היה מוכח כמודל של תעשיה, כלומר מכירת מוצר מדף על כל המשתמע מכך הרי חברת הבת היתה זוכה, וללא עוררין, לתעריף הנמוך. הפוך לגמרי מהטיעון המוזר של העוררת (שלצערי התקבל ע"י כבוד השופט) כאילו התעלמה הועדה מהעיסוק של חברת הבת.

אם כן, חברת וורטי פיתחה וייצרה **מוצר אחד בלבד** והעלתה אותו לענן.

על בסיס המוצר היחיד היא נותנת ללקוחותיה שירות (להלן, מודל SAAS) של הערכת שווי ותיווך במכירת תכשיטים. בהווה היא משדרגת את המוצר היחיד שפיתחה.

יתרה מזאת, הכנסותיה מתבססות על עמלת תיווך לפי שווי התכשיט. מישחו הזכיר תוכנה ? בראשי רצה לי סטירה של ארץ נהדרת על מועסקי ענף התיווך ששמחים על היותם תעשייה.

כבוד השופט בכר ציטט מדברי נציגי החברה בוועדה (לדוג' סעיף 7) ומטיעוני העוררת (לדוג' סעיף 11) בכל הנוגע לפעילות החברה, שם הזכירו כי התכשיטים עוברים בחברה תהליך של קבלה, צילום, שילוח להערכה, תשלום, שילוח לקונה ועוד. האם אלו לא פעולות המעידות, חד משמעית, על פעילות בעלת אופי שירותי ולא תעשייתי ?

כעת, אתמודד גם עם נימוקי כבוד השופט בכר, כדלקמן :

ראשית, ברודקאסט – הבדל תיהומי אחד בין שני המקרים. בעניין ברודקאסט מתבצעת עבודה כל פעם מחדש על חומרי גלם שונים וחדשים המסופקים ע"י הלקוח החדש והספציפי, ואילו במקרה שלנו התבצעה עבודה חד פעמית על הפלטפורמה/אפליקציה וכעת על בסיס העבודה החד פעמית נותנים שירות ללקוחות (SAAS).

שנית, לשון בני אדם – צר לי, אבל לשון בני אדם יכולה באותה מידה לומר כי בית תוכנה היא חברה הנותנת שירות ללקוחותיה, כפי שהיו לדוג' בתי התוכנה (שהעסיקו מאות רבות של אנשי תוכנה ואף יותר) בהם עבדתי.

שלישית, פגיעה בתחרות על ההון האנושי – צר לי, טיעון חלש ביותר, במיוחד לאחר קריאת הפיסקה עם הכותרת כללי לעיל. הוצאת הארנונה שולית יחסית לעומת שלל הוצאות עקיפות אחרות. רביעית, ייעוד התוכנה – כפי שכתבתי לעיל, הוועדה דווקא הקלה ובחנה נכונה את העיסוק והשימוש.

אחרי שפתחתי את חוות דעתי עם התייחסויות מקיפה לנושאים השונים לעיל שכל אחד מהם מעלה בעיני ספקות רבים בקשר לערר ותומכים בדחייתו, אתעלם עכשיו מכל הנאמר עד עתה ואתרכז אך ורק במודל העיסוקי של החברה. אבדוק האם החברה מוכרת מוצר תעשייתי או עוסקת במתן שירות.

לצורך פשטות העניין והנוחות (כפי שצינתי קודם), אניח כי חברה האם וחברת הבת הינם חברה אחת מאוחדת. בכך אתגבר ואתעלם מכל נושא יחסיי חברת אם – חברת בת ולפיכך מכל הבעיות והתהיות שהועלו. אבהיר בבהירות ובפשטות, אם חברת האם מוכרת את המוצר כפי שעושה תעשייה (מוצר מדף הנמכר לציבור רחב), אזי אכן חברת הבת זכאית לקבל את התעריף הנמוך המתאים לתעשייה.

אם כן, מהמסמכים הרבים ובמיוחד מהעדות של מנכ"ל העוררת, עולה בצורה ברורה כי המודל העיסוקי של החברה הינו מודל SAAS, ובתרגום – תוכנה כשירות.

זוכרים את הערת כבוד השופט קירש בפס"ד פריאמפט ?

כפי שהעיד המנכ"ל, המוצר "יושב בענן", כלומר על שרתים של חברות גוגל ואמזון ובגין זה החברה עצמה משלמת סכומים שנתיים נאים לגוגל ואמזון. הוסיף והדגיש, זה לא יושב על השרת של הלקוח.

עוד הוסיף המנכ"ל, הלקוחות רוכשים רישיונות לאפליקציה לתקופה מוגבלת. האם משהו חושב שאפשר לקנות מוצר תעשייתי כלשהו, שכלל לא נמצא ברשותנו, בבעלותנו ובאחריותנו ואף להשתמש בו תקופה מסוימת ולהחזירו בתום התקופה ?

כלומר, חד וחלק, החברה פיתחה וייצרה **מוצר אחד בלבד !!**

ברור לכל, זה אינו ייצור המוני של מוצרים כתעשייה ומכירתו כמוצר מדף לציבור רחב. החברה שמה את **המוצר הבודד** בענן ומאפשרת גישה אליו לתקופה מוגבלת בזמן ובאמצעותו **נותנת שירות** לכלל לקוחותיה. אפילו ואולי במיוחד, זה אפשרי בעת ובעונה אחת לכל הלקוחות מכל מקום בעולם. מוזר.

האם משהו מכיר עוד מוצר תעשייתי במתכונת זאת של ענן, של אי בעלות, של שימוש מקביל עם רבים אחרים ושל רישיון שימוש בלבד לתקופה מוגבלת ?

בקטע אחר של עדותו, הוסיף המנכ"ל כי לעיתים שולחת החברה את אנשיה לאסוף את המידע ולעיתים את אנשי צד ג' אחרים. סליחה, הרי מכרת מוצר (לכאורה, כפי שעושה תעשייה) ובכך אמורים להסתיים הקשרים עם הלקוח. מה שהתברר מהעדויות, מתן השירות (אף באיסוף הממצאים) נמשך כל הזמן כל עוד החוזה/רישיון בתוקף.

בנוסף, ואולי הכי מוזר ואבסורדי, המנכ"ל העיד כי המודל העיקרי של ההכנסות הוא פר תמונה או פר ביקור לצורך איסוף תמונות מהחנות. לטעמי, זהו מאפיין ברור ובולט מאד נוסף של מתן שירות ולא מכירת מוצר כתעשייה. האם אנו קונים רכב ומשלמים לשיעורין עבורו לפי מס' הק"מ שנשענו ? האם אנו קונים מכונת כביסה ומשלמים לשיעורין לפי כמות הכביסות ? מודל לא השתמשנו – לא שילמנו ? מסופקני.

לפני סיום, אתייחס לנושא שעובר כחוט השני בטיעוני העוררים השונים ובהחלטת כבוד השופט – הקידמה הטכנולוגית. כמו כולנו, גם אני מכיר, מוקיר ונהנה מהקידמה הטכנולוגית והאפשרויות הגדולות הטמונות בה. אם כי, נדמה לי שעלינו להיזהר קצת עם הסגידה לנושא אחרי האסון הגדול שפקד אותנו ב- 7/10 השנה.

אולם, לפי צו הארנונה ולפי הפסיקה הרחבה, אנו צריכים לבדוק את בית התוכנה במאפיינים של תעשייה ולאור הרציונל של המחוקק (שהרי לא ניתן סתם) בהעניקו תעריף מופחת לתעשייה. אינני טוען שהעוררת ודומיה אינם בתי תוכנה, אלא שהבדיקה צריכה לענות על השאלה האם זאת תעשייה. במידה ולא, הרי היא בית תוכנה שנותן שירות (כמו בתי התוכנה בהם עבדתי) ולפיכך אינה זכאית לתעריף המופחת.

לסיום, בזהירות הראויה וללא הרחבה יתרה, אני מבקש להתייחס לאוזלת ידה של המשיבה/העירייה בטיפול בכל הנושא של בתי התוכנה. המשיבה/העירייה לא השכילה במהלך השנים האחרונות להתמודד ולהתמקצע עם התחום ועם הטיעונים שהעוררים מעלים. לא אחת, לרוב במהלך הדיונים, התבקשה המשיבה/העירייה לעשות שיעורי בית ולגבש מדיניות ברורה ומקצועית. בין יתר ההצעות, התבקשה

המשיבה/העירייה לשקול הקמת צוות פנימי רב-תחומי (ארנונה, משפטי, תוכנה, חשבונאי) שיתווה מדיניות וידע גם לבדוק כל מקרה ספציפי לגופו. אולי לא מאוחר מדי.

לפיכך, לאור כל האמור לעיל, מצאתי כי דין הערר להידחות. על העוררת לשלם הוצאות בסך 10,000 ₪.

דעת יחיד, חברת הועדה, גב' אורלי מלי, רו"ח:

פעילות העוררת היא מתן שרות ולא פיתוח תוכנה. את זה אני למדה מהעובדות הבאות:

1. הודאת נציג העוררת עופר נחמני.
2. "אנחנו מבצעים התאמות של המוצר לצרכים של הלקוחות" – זו איננה פעולת פיתוח אלא מתן שרות.
3. העוררת מפעילה פלטפורמה קיימת משולבת חומרה לעולם הקמעונאות המאפשרת צילום וזיהוי של מוצרים תוך שמירה, עיבוד וניתוח נתונים: כך מוענק שירות ללקוחות הקצה של חברת האם (סוכני מכירות של חברות גדולות כמו קוקה קולה וסטראוס).
4. התוכנה מפיקה דוחות והמלצות בתחום המלאי והשיווק.
5. פס"ד טראקס מערכות בע"מ נגד מנהל הארנונה עיריית ת"א 11846-01-17: "אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק כבתי תוכנה".
6. אינני מקבלת את טענת העוררת המנסה לסתור את קביעת רו"ח בדו"חות הכספיים שמדובר בחברה הנותנת שירותים. זה איננו מונח חשבונאי אלא מונח הלקוח מעולם העסקים. מה עוד שרו"ח איננו מחליט בעצמו במה עוסקת החברה אלא מקבל מידע זה מהלקוחות לפני עריכת הדוחות הכספיים.
7. קשר מתמשך הוא מאפיין חשוב ועיקרי במתן שירותים וזה הקשר המאפיין את העוררת.
8. אישור המדען הראשי ניתן ל-2017 בלבד. טיבם של אישורים שהם עוברים בדיקות חוזרות ע"י המדען הראשי. אם חברה קבלה את האישור בשנת מס אחת אין זה אומר שתקבל אותו גם בשנים הבאות ואכן אין אישורים לשנים 2020-2021 נשוא הערערים.

לפיכך, לאור כל האמור לעיל, מצאתי כי דין הערר להידחות ויש לחייב את העוררת בהוצאות בסך 10,000 ₪.

סוף דבר:

הערר נדחה בדעת רוב חברי הועדה.

העוררת תחוייב בהוצאות בסך 10,000 ש"ח.

22.1.24 ניתן בהעדר הצדדים היום

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 60 יום מיום קבלת ההחלטה.

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

מ.ב.ל
חברה: אורלי מלי, רו"ח

קלדנית: ענת לוי

א.א.ל
חבר: אודי וינריב, כלכלן

3
יו"ר: עו"ד רות פרינץ

23

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

עררים מס': 140023942

שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: שינקין 40 סטודיו (מרק לביא)

- נ ג ד -

מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב שינקין 40, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000449427 ח-ן ארנונה מס' 11177662 (ע"ש לביא מרק) בשטח 184 מ"ר המסווג כ"בניינים שאינם משמשים למגורים".

העוררת טענה בכתב הערר כי יש לסווג את הנכס בסיווג "בתי תוכנה" או "תעשייה ומלאכה". במהלך הדיון המקדמי בפני הוועדה, העוררת ויתרה על הטענה בדבר סיווג הנכס כ"בית תוכנה" וביקשה להוכיח את הטענה כי הפעילות הנעשית בנכס היא פעילות פוסט פרודקשן וכי הסיווג המתאים לנכס בהתאם לפסיקה הוא "תעשייה ומלאכה".

בתשובת מנהל הארנונה מיום 17/2/2022 להשגה שהגישה העוררת השיב מנהל הארנונה כי:

"מביקורת שנערכה בנכס ביום 14/2/22 עולה כי הנכס משמש כאולפן צילום והפקה.

שימוש זה לא הוכר בפסיקה כפעילות הנכנסת להגדרת "תעשייה ומלאכה", המזכה בתעריף ארנונה נמוך.

ע"פי פסק הדין שניתן בביהמ"ש העליון בבר"ס 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב – יפו, פעילות של "פוסט פרודקשן" במהותה הינה פעילות ייצורית, הנכנסת בגדר "תעשייה ומלאכה". נכסים אשר הפעילות העיקרית שנעשית בהם היא פעילות כזו, יסווגו בסיווג זה. אין חולק כי הפעילות העיקרית בנכס שבנדון אינה פוסט פרודקשן. בזמן הביקורת לא נראתה בנכס פעילות של פוסט פרודקשן בנכס וגם אם קיימת פעילות כזו, כפי שנאמר לחוקר בזמן הביקורת, הרי שהיא טפלה לפעילות העיקרית של אולפן צילום/טלוויזיה והפקה.

אין מדובר כאן אך ורק במעין מפעל שכל כולו חדרי עריכה ושכל תפקידם של העובדים הינו בעריכתו של חומר הגלם. עסקינן בנכס המספק מכלול רחב של שירותים התחומי המדיה

(הפקה, צילום) שאינם משקפים פעילות של "מפעל תעשייתי" אליו התכוונה הפסיקה בפרשת ברודקאסט.

לאור האמור לעיל הסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים, שירותים ומסחר" (עסקים) הינו הסיווג המתאים ביותר לפעילות הנעשית בנכס".

כנגד החלטת זו הוגש הערר שבפנינו.

ההליכים בפני הוועדה

- ביום 4/8/2022 התקיים דיון מקדמי בערר. התיק נקבע לדיון הוכחות.
- ביום 17/11/2022 הוגש תצהיר מטעם העוררת; תצהירו של מר דן טוכנר, אחד משני היזמים שהקימו את העוררת.
- ביום 29/11/2022 הוגש תצהיר מטעם המשיב; תצהירו של חוקר החוץ מר אריאל שרעבי.
- ביום 25/12/2022 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהירים על תצהיריהם.
- ביום 9/3/2023 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. ביום 22/5/2023 הוגשו סיכומים מטעם המשיב. ביום 6/7/2023 הוגשו סיכומי תשובה מטעם העוררת.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת

- העוררת מקיימת את כל מבחני הפסיקה כפי שנקבעו לסיווג כ"תעשייה ומלאכה". העוררת מפנה לפסק הדין בעניין ברודקאסט.
- עדות העד מר דן טוכנר מהימנה וקוהרנטית.

- יש זיקה בין הפעילות המבוצעת בין שתי הקומות בנכס הממוכנות במדרגות פנימיות פעילות הפוסט פרודקשן מבוצעת משתי הקומות בנכס. העובדה שהאולפנים נמצאים בקומה הראשונה ובהם מצולמים הסרטונים והראיונות, המהווים את חומר הגלם של הפוסט פרודקשן, לא גורעת מן הטענה שפעילות ייצורית מבוצעת בכל הנכס.
- בעת הביקורת בנכס ביום 14/2/2022 העוררת הייתה בשלבי התארגנות ולפני התקנת כל הציוד בנכס. הדבר נאמר לחוקר במפורש. בדו"ח הביקורת צוין כי קומת הקרקע והמרתף מאוחדות במדרגות פנימיות.
- מהצילומים עולה כי כבר בשלב ההתארגנות היה בנכס ציוד רב הקשור לפעילות הפוסט פרודקשן.

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר:

- העוררת עוסקת בצילום ויצירת קבצי וידאו, יצירת קבצי אודיו, צילום ויצירת סרטוני וידאו תדמיתיים, הקלטה, יצירה והפקת תוכן, הפקה ועיצוב סאונד, הקלטה וידאו ושידור, הקלטה פודקאסט, עריכה קבצי וידאו ואודיו, עיצוב גרפיקה ויצירת אנימציה, הוספת כתוביות וכתורות לסרטונים, הוספת קול, קריינות ומוסיקה, הוספת תרגום לשפות.

העוררת פירטה את הפעילויות המבוצעות בנכס והפנתה לצילומים של עובדים ולעמוד היו טיוב שלה.

- העוררת מעסיקה בנכס שלושה עובדים : מנהל טכני ועורך וידאו האחראי על כל הפוסט פרודקשן, מנכ"לית, המפיקה אחראית של תכניות הראיונות וסרטוני התדמית שהעוררת מייצרת וסמנכ"ל העוררת, המשמש כמפיק על של התכניות והסרטונים המיוצרים על ידי העוררת ועוסק גם בשיווק, מיתוג, סושיאל ולקוחות. העוררת מעסיקה עובדים נוספים כפריילנסרים בתחום הפוסט פרודקשן.
- העוררת מפנה לאמצעים הטכניים והטכנולוגיים בהם היא משתמשת לצורך ביצוע פעילותה ומפנה לצילומים של אמצעים אלו.
- לטענת העוררת פעילותה מהווה פעילות ייצורית של יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר. העובדה שהעוררת מפעילה במקום גם אולפן לצילום והפקה אינה שוללת זאת. באולפן הצילום וההפקה מיוצר חומר הגלם המשמש את פעילות הפוסט פרודקשן.

מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר ;

- המוצר הסופי שמייצרת העוררת מיועד לשימוש הקהל הרחב שאינו מוגדר ואין מדובר בפעילות של התאמת מוצר אחד ללקוחות ספציפיים.

מבחן ההשבחה כלכלי ;

- אין חולק שהתוספות והשינויים שעובר חומר הגלם המצולם והופך לסרטון תדמית מקצועי וכו' מעלה את ערכו ויוצר לו ערך כלכלי.

מבחן-ההנגדה ;

- מרכז הגרייטציה של פעילות העוררת הוא פעילות ייצורית המתבצעת באמצעים טכנולוגיים, מחשבים, ציוד צילום, ציוד, קול ותוכנות מקצועיות.

לאור כל האמור, העוררת טוענת כי יש לקבל את הערר ולסווג את כל שטח הנכס בסיווג בתי מלאכה ואו מבני תעשייה.

בסיכומי התשובה מוסיפה העוררת כי :

- החלוקה שמבצע המשיב בין קומת המרתף וקומת הקרקע היא הרחבת תזית אסורה והפרדה מלאכותית.
- בהתאם לממצאי הביקורת, קומת הקרקע והמרתף מאוחדות ביניהן על ידי מדרגות פנימיות ולכן מדובר בנכס אחד.
- קיימת זיקה בין פעילות המבוצעת על ידי העוררת בשתי הקומות והשימוש בכל אחת מהקומות הכרחי למחות פעילות העוררת.
- העובדה שבקומת הקרקע אולפנים, בהם מצלמים סרטונים וראיונות, המהווים את חומר הגלם, לא גורעת מן הטענה שבכל הנכס מבוצעת פעילות פוסט פרודקשן כמקשה אחת.

העובדה שיש בנכס אולפן צילום והפקה אף היא אינה שוללת את העובדה שפעילות העוררת הינה פעילות ייצורית ויש לסווגה בהתאם.

טענות המשיב

- המשיב מפנה לפסיקה שעניינה בפעילות ייצורית, "גמר הפקה", פוסט פרודקשן.
- העוררת לא הרימה את הנטל להוכחת הטענה כי עיקר עיסוקה בנכס, במרבית שטחו, היא פעילות מסוג גמר הפקה.
- בהתאם לפסיקה, פעילות גמר הפקה הינה הפיכת חומר גלם מצולם לסרט ערוך לקולנוע וטלוויזיה בהתאם לארבעת המבחנים שנקבעו ברי"ע פ"ש תל אביב 5 נגד חברת רעיונות בע"מ.
- המשיב מפנה לפסיקה בעניין מחלקות קריאייטיב במשרדי פרסום אשר אינן מסווגות כתעשייה ומלאכה אלא כמתן שירותים, ולפסיקה בעניין יצירת סרטי הדמיה בטכנולוגיה של אנימציה ממוחשבת.
- המשיב טוען כי על פי הלכת ברודקאסט, סיווג תעשייה מתייחס לעריכת חומר הגלם ולא ליצירתו, ובפרט נוכח העובדה שהעבודה הטכנולוגית המורכבת במקרה שם התבצעה באמצעות מכונות ומערכות בעלות שווי רב שהעלו את ערכו בשיעור ניכר ודובר בתדרי עריכה ושרתים שהתפרשו על גבי שטח רב, שהיווה את מרבית שטח הנכס, כמו גם מספר העובדים הגדול שעסק בעריכה.
- העוררת מייצרת בנכס תוכן המצולם בנכס לכדי סרט או תכנית ומיועד לקהל הרוסי בארץ ובחו"ל. העוררת משתמשת בנכס החל משלב הרעיון, דרך שלב הצילום ועד לעריכה הסופית. הרעיונות והצילומים מבוצעים בקומה הראשונה, כך על פי עדות העד מטעם העוררת, כאשר שטח הקומה הראשונה הוא 98.71 מ"ר. בחלק זה לא נעשית עריכה ולא נעשה מוצר מוגמר.
- שלב העריכה, הכולל הוספת מוזיקה, תרגום וגרפיקה, נעשה בשטח המרתף, שגודלו 72.33 מ"ר. בקומה זו נעשית פעילות פוסט פרודקשן וייצור פתיח. בקומה זו תדר סאונד מבודד וציוד עריכה. המשיב טוען כי בקומה זו לא מבוצעת רק פעילות פוסט פרודקשן אלא גם פעילות של יצירת פתיח לסרטים שאינה פעילות החוסה תחת פוסט פרודקשן.
- העוררת לא הציגה ראיות ליחסיות השימוש בקומת המרתף בין פעילות הפוסט פרודקשן לפעילות יצור הפתיח.
- גם אם בקומת התחתונה מיוצרת פעילות פוסט פרודקשן עדיין לא מדובר בחלק העיקרי של הנכס, שכן בחלק העיקרי של הנכס 98.71 מ"ר מבוצעת פעילות שאינה ייצורית.
- כאשר מדובר בשטח קטן, על פי הפסיקה בעניין ברודקאסט, נעקר העיקרון הבסיסי בבסיס פוסט פרודקשן.
- גם בעניין מספר העובדים בנכס, ברור כי בנכס עובד אחד העוסק בפעילות פוסט פרודקשן. העוררת לא הביאה ראיות להעסקת עובדים עצמאיים בכלל ובתחום העריכה בפרט.
- מדובר בנכס עם שטחים רבים בהם מבוצעים מכלול שירותים ופעולות בתחום המדיה שאינן משקפות פעילות של מפעל תעשייתי אליו התכוונה הפסיקה.

• אין כל אינדיקציה אחרת כגון מסמכים, הסכמים, הנח"ח, המלמדים כי עיקר הפעילות בנכס היא פוסט פרודקשן.

לאור כל האמור, העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי הפעילות בנכס היא פעילות הפיכת חומר גלם מצולם לסרט ערוך, הפעילות בנכס אינה מתאימה לסיווג כפעילות תעשייה ולכן יש לדחות את הערר.

דין והכרעה

בפסק הדין בע"א 1960/90 **פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ**, פ"ד מח(1), 200 (להלן – **"עניין רעיונות"**), נקבעו המבחנים המרכזיים אשר נועדו לזהות קיומה של "פעילות ייצורית" בנכס:

- א. יצירת "יש" מוחשי אחד מ"יש" מוחשי אחר.
 - ב. היקף השימוש במוצר המוגמר; פעילות תיחשב כייצורית אם המוצר נועד לשימוש הציבור הרחב, ולא תיחשב ככזאת אם היא מיועדת ללקוח שהזמינה.
 - ג. המבחן הכלכלי – מבחן השבחת נכסים; פעילות ייצור היא עשייה בטובין / כל חומר מוחשי אחר, אשר משביחה את הערך הכלכלי של אותם טובין.
 - ד. מבחן ההנגדה / מבחן מרכז הפעילות; האם הפעילות מנוגדת לפעילות של מתן שירותים ומרכז הכובד של הפעילות נוטה לעבר פעילות ייצור, ולא לעבר פעילות של מתן שירותים.
- במרוצת השנים שימשו מבחנים אלו לצורך מתן מענה בשאלת סיווגו של נכס כ"תעשייתי".

בפסק הדין בע"מ 980/04 **המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ** נקבע כי המבחנים האמורים אינם מבחנים בלעדיים או מצטברים, כי אם אינדיקציות לסוג הפעילות המתבצעת בנכס, ולהיותה של הפעילות פעילות ייצורית. לפיכך, נקבע כי יש לצקת תוכן להגדרת הסיווג "תעשייתי" בכל מקרה ומקרה.

באשר לפעילות פוסט פרודקשן;

בעמ"נ 13-10-46693 **זד פילמס בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב**, נפסק כי פעילות פוסט פרודקשן בנכס היא פעילות ייצורית מובהקת, ולכן עליה להיכלל בגדר הגדרת "תעשייה ומלאכה". נקבע, כי פעילות ייצורית יכולה להתבצע גם בנכסים קטנים, באמצעות מכשירים מתוחכמים. ביחס למבחן ההנגדה, ציין בית המשפט כי:

"לא בכדי תעשיית הקולנוע והטלוויזיה קרויה "תעשייה", מתבצעת בה פעילות יצרנית לכל דבר ועניין במובן הרחב של המילה, כך גם פעילות המכוונת ליצירת סרט/סרטון מחומר הגלם, הוא החומר המצולם/ המוקלט, תוך הרכבת ה"פאזל" לעבר המוצר המוגמר, פאזל המורכב מצילום, אפקטים ויזואליים, מוסיקה, אפקטים קוליים ומהווה לכן יצירה בפני עצמה. בהתלס ייתכן כי המוצר המוגמר מבוצע בעצה אחת עם מזמין המוצר, אך בפועל אין בכך כדי להשפיע על עצם היות ההליך ייצורי מה גם שהיוצר בפועל הינו מי

שמבצע את כל אותן פעולות המביאות לתוצר הסופי, הוא הסרט.
מכאן שמרכז הכובד בנסיבות הינו דווקא ייצורי, להבדיל ממתן
שירותי עריכה למוצר בסיסי.

בפסק הדין בבר"ס 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב- יפו (להלן
– "עניין ברודקאסט"), נקבע כי יש לסווג פעילות של פוסט פרודקשן לקולנוע וטלוויזיה, אותה ניתן
לראות כהפיכת חומר גלם מצולם לסרט ערוך, כפעילות "תעשייה":

"פעילות של פוסט פרודקשן מצריכה עבודה טכנולוגית מורכבת
המתבצעת באמצעות מכונות ומערכות בעלות שווי רב. זהו מאפיין
"תעשייתי" ולא שירותי... במובן זה פוסט פרודקשן דומה יותר
במהותו לפעילות המתבצעת ב"בתי תוכנה", אשר נכללים בתקנות
ההסדרים תחת הסיווג של "תעשייה".

בפסק דין בעניין ברודקאסט הפנה בית המשפט למבחנים שנקבעו בעניין רעיונות, וציין כי הם אינן
ממציים את הפרשנות הנדרשת לצורך סיווג נכס פלוגי, אלא יש לראות בהם כהוריות לסוג הפעילות,
וכי יש לפרש את הדין באופן הולם למציאות הטכנולוגית והכלכלית בימינו. בית המשפט הוסיף
שיקולים נוספים, שתמכו בתוצאה זו, ובהם תכלית ההקלה בהקשר של חיוב בארנונה, הסיווג
ההיסטורי בעבר והעדפת הסיווג הספציפי על פני סיווג שיווי.

מכלל האמור עולה כי המבחנים לעניין פעילות פוסט פרודקשן, נסמכים על אותם מבחנים שנקבעו
בפסיקה לעניין פעילות ייצורית, כפי שנקבעו בעניין רעיונות, יחד עם ההנחיה לפיה יש לפרש את
הדין באופן הולם למציאות הטכנולוגית והכלכלית בימינו.

~~לאחר שקראנו- בעיון- את- טענות- הצדדים-, ובחנו- את- מכלול- הראיות- שבפנינו-, הגענו למסקנה כי
העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי הסיווג המוטאים לנכס הינו "תעשייה ומלאכה" – כנטען.~~

בדו"ח הביקורת מיום 14/2/2022 צוין מפי הציג העוררת כך:

"לדברי מארק:

קומת קרקע:

הנכס משמש כאולפן טלוויזיה המצלם תכניות המשודרות בעיקר באינטרנט (יוטיוב, פייסבוק, אינסטגרם, וימאו ועוד...)
כאשר השאיפה היא לשדר בלייב גם בטלוויזיה.

חב' שניקין 40 סטודיו אף עוסקת בהפקת תוכניות דוקו, טוק שואו, נושאי דת בעיקר בשפה הרוסית אך לא וק. במקום
מתבצעות עבודות עריכת סאונד ווידאו עם תוכנות עריכה כגון "אדובי, פרימייר.

נמצאים עדיין בשלבי התארגנות ראשוניים.

קומת מרתף:

הנכס משמש כחדר מנוחה לאורחים."

אין חולק כי בנכס נושא הערר קיים אולפן טלוויזיה, נעשית בו פעילות רעיונאית, מבוצעים בו
צילומים וכן מבוצעת בו פעילות עריכה והפיכת חומר הגלם המצולם למוצר סופי. העד מטעם

העוררת העיד בפנינו כי "הם מגיעים לאולפן ויחד מייצרים תוכן שבעצם אני אחראי על יצור התוכן..". ובהמשך: "יש צילום רעיונות והפקה, שאני קורא להם חלק מתהליך הייצור של התכנים". בהתייחס לקומה הראשונה העד העיד כי "בקומה הזו נעשים הצילומים, יש מאפרים, מקליטים מוסיקה חיה. את הרעיונות עושים בקומה הראשונה. כל הקיר האחורי הוא מוניטורים שמאפשרים רקע". מדברי העד עולה כי בקומת האולפנים לא מבוצעת פעילות עריכה.

מדברי העד שהעיד בפנינו עלה כי 'חומר הגלם' מיוצר בנכס עצמו: חומר הגלם הינו רעיונות וצילום תכנים נעשים בנכס וחומר זה עובר עריכה, מוסיקה, תרגום והמצאות גרפיות.

מכלל החומר בפנינו עולה כי בנכס מבוצעת פעילות של יצירת תוכן מצולם לסרטים ותכניות ומיועד לקבל הרוסי. מסקנתנו היא כי בנכס מבוצעת פעילות כוללת של יצירת תוכן, החל משלב הרעיון, דרך שלב ההפקה והצילום ועד לעריכה הסופית. עם זאת, לא הוכח כי הפעילות העיקרית בנכס היא פעילות מסוג פוסט פרודקשן, כלומר פעילות "גמר הפקה", המזכה בסיווג כ"תעשייה" על פי הפסיקה. אין חולק כי בנכס מבוצעת גם פעילות פוסט פרודקשן, כחלק מיצירת התוכן, אך על פי חומר הראיות אין מדובר בכל הפעילות המבוצעת בנכס, ולא הוכח כי מדובר בחלק העיקרי של הפעילות, כלומר לא הוכח כי העוררת עומדת במבחן ההנגדה ביחס לעיקר הפעילות בנכס;

- לא הוכח כי רוב שטח הנכס משמש לפוסט פרודקשן (ברור כי רוב שטח הנכס משמש כאולפן ולא הוכח כי חלק ממנו משמש לפעילות ייצורית מעבר לכך).
- מרשימת שלושת העובדים בנכס עולה כי רק עובד אחד הוא באופן מובהק עובד פוסט פרודקשן, ולא הוצגו ראיות בדבר עובדי פרי לאנס העובדים בנכס בתחום הפוסט פרודקשן. העד מטעם העוררת העיד כי העובד פאבל אחראי על הפוסט פרודקשן אולם יש עובדים נוספים, עצמאיים, שהוא אינו מכיר לא יודע את שמותיהם והם מתחלפים.
- לא הוצגו דו"חות כספיים ולא הוצגה פעילות כספית או כל אינדיקציה אחרת המוכיחה כי רוב הפעילות בנכס הינה פעילות פוסט פרודקשן.

בשולי הדברים וכהערת אגב נעיר, כי העוררת עומדת גם בסיכומי התשובה על הטענה כי פעילות הפוסט פרודקשן המזכה בסיווג "תעשייה ומלאכה" מבוצעת בכל שטח הנכס ובשתי קומות הנכס. ייתכן ואילו היה נטען ומוכח כי פעילות כאמור מבוצעת באופן מלא באחת מקומות הנכס ("קומת פוסט פרודקשן" כאמור בדברי העד) ניתן היה לשקול לפצל את הסיווג, אולם לא כך טוענת העוררת ואין בפנינו די נתונים שיאפשרו פיצול כאמור.

סוף דבר:

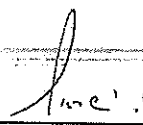
הערר נדחה. לא הוכח כי מתקיימת פעילות ייצור תעשייתית בכל שטח הנכס או ברובו.

בנסיבות העניין, כדי לא להקשות על העוררת בתחילת דרכה, אין צו להוצאות.

ניתן בהיעדר הצדדים ביום 29/1/24.

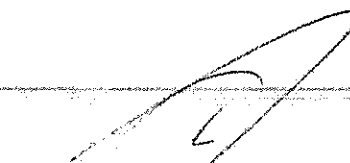
בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 60 יום מיום מסירת החלטה.

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

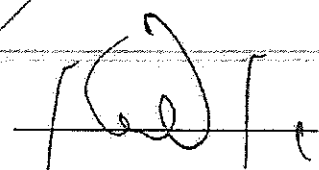


חבר: יעקב ישראל, רו"ח

קלדנית: ענת לוי



חבר: ראובן חני, עו"ד



יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד

עותק מאושר

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

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

ערר מס' 140023865, 140025073

שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – עו"ד אהוד פלדמן

העוררת: ידיעות טכנולוגיות מידע בע"מ

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב יהודה מוזס 13, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000344423 ח-ן ארנונה מס' 11230950.

המחלוקת בין הצדדים הינה ביחס לסיווג הנכס. העוררת טוענת כי יש לסווג את הנכס כ"בית תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה. המשיב טוען כי סיווג הנכס כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות שירותים, משרדים ומסחר" נעשה כדין.

ההליכים בפני הוועדה

- ביום 15/6/2022 התקיים דיון מקדמי והתיק נקבע לדיון הוכחות.
- ביום 28/8/2022 הוגשו תצהירים מטעם העוררת; תצהירה של גב' חנה למדן, מתכנתת ומפתחת ותצהירו של מר אבי שטרית, מנכ"ל העוררת.
- ביום 2/10/2022 הוגש תצהיר מטעם המשיב; תצהירו של חוקר השומה מר משה דבוש.
- ביום 16/11/2022 התקיים דיון הוכחות במסגרתו נחקרו המצהירים על תצהיריהם.
- ביום 19/12/2022 הוגשו סיכומים מטעם העוררת. ביום 16/2/2023 הוגשו סיכומים מטעם המשיב.
- ביום 23/5/2023 ניתנה החלטה לבקשת הצדדים לפיה אוחדו העררים שבכותרת מאחר ומדובר במסכת זהה.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת

- העוררת היא חברה טכנולוגית שעיקר פעילותה פיתוח תוכנה ויישומים.
- העוררת מתמחה בפיתוח אתרים ואפליקציות והפעילות העיקרית בנכס היא ייצור תוכנה.
- העוררת מפתחת אתרי תוכן, תדמית, אתרי סחר, פיתוח אפליקציות וכיו"ב.
- העוררת מפנה לדברי מנכ"ל העוררת שהעיד בדיון ההוכחות אודות פעילותה.
- מדובר בפיתוח אתרים ומוצרים שמוכרים היטב בישראל ובהם: אתר ואפליקציית YNET, כלכליסט, לאישה, ידיעות אחרונות למנויים ועוד.
- נכון לשנת 2022 החברה מונה 106 עובדים.

העוררת טוענת כי היא עומדת במבחנים שנקבעו בפסיקה לפעילות ייצורית;

- העוררת מייצרת יש מוחשי אחד מיש אחר.
- העוררת עומדת במבחן ההנגדה: עיקר הפעילות בנכס היא פעילות ייצורית ולא של מתן שירותים ומדובר בייצור תוכנה למכירתה כסחורה.
- לעוררת מגוון לקוחות ומנכ"ל העוררת הרחיב בחקירתו על לקוחות החברה ותיאר את ההתקשרויות השונות מולן.
- העוררת עומדת במבחן חכמות: עיקר הפעילות בנכס היא ייצור תוכנה. בכלל הבניין 65 עובדים מהם 55 עובדים הם אנשי תוכנה ומוצר. מנכ"ל העוררת פירט בחקירתו בעניין זה והצהיר כי אגף הפיתוח עבר מראשון לציון לתל אביב 28-30 עובדים.
- המצהירה מטעם העוררת, העובדת כמפתחת, העידה כי כל הזמן מבוצעים פיתוחים חדשים, כמו למשל ויינט רדיו ופיתוחים עבור מכשירים מתקדמים ויש להתאים את האפליקציות למערכות הפעלה חדשות ולפתח דברים נוספים כהתאמה. עיקר עיסוק העובדים הוא בכתיבת תוכנה גם אם הם עוסקים בעיסוקים אחרים כגון תחזוקה, שדרוג, בקרת איכות, הטמעה.
- העוררת צירפה סקיצה של הנכס על גביה ציינה מיהם בעלי התפקידים ומהי הפעילות בכל חלק בנכס.
- העוררת צירפה חוזה לדוגמא עם אחד מלקוחותיה המעיד כי קיימות לה הכנסות ממכירת רישיונות לשימוש בתוכנה. מנכ"ל העוררת הבהיר בחקירתו כי כאשר נרשם 'מכירה של תחזוקת אתר' הכוונה היא למכירה של רישיון פיתוח והבהיר כי 'שירותי מחשוב' כוללים גם פיתוח תוכנה.
- העוררת עומדת במבחן השימוש במוצר המוגמר; שכן מדובר במוצר המשמש את הציבור הרחב.
- העוררת עומדת במבחן ההשבחה הכלכלית, משביחה את התוכנה ומייצרת ערך כלכלי חדש עבור לוחותיה.

בהתייחס לביקורת המשיב;

- העוררת טוענת כי הביקורת אינה רצינית וממילא מדובר בדברים שנכתבו על ידי החוקר מפי נציג העוררת.
 - התשריטים של חוקר השומה מלמדים כי עיקר השטח משמש לייצור ויושבים בו מומחי תוכנה ופיתוח.
 - תצהיר המשיב אינו מקעקע את המסקנות העולות מן הראיות שהציגה העוררת.
- לאור כל האמור העוררת טוענת כי יש לקבל את הערר ולהורות על סיווג הנכס כ"בית תוכנה".

טענות המשיב

- העוררת היא חברה בת של ידיעות אחרונות, ועל פי עדות מנכ"ל העוררת היא מפיקה את הכנסותיה ממתן שירותי מחשוב ובעיקר מחברות קשורות. מנכ"ל העוררת העיד כי העוררת מציעה פיתוח של אתרי תוכן לרבות אחסון ואחזקה וכי הלקוח מזמין אתר אינטרנט והעוררת פועלת על פי דרישת הלקוח. עובדה זו עולה גם מהסכם ההתקשרות עם העוררת לפיו העוררת תספק למזמין אתר תוכן ומערכת ניהול תוכן CMS אחסון ותחזוקה.
- במסגרת הבקשה לסיווג כבית תוכנה העוררת תיארה את פעילותה כ"תהליך איפיון ועיצוב אתרי אינטרנט... על ידי סטודיו מקצועי של מעצבים... מיתוג לוגו וצילומי תדמית... תשתית אינטרנט ואחסון אתרי אינטרנט".
- העוררת מקבלת את התמורה באופן שעותי, כך עולה מהסכם התחזוקה ומעדות העד מטעם העוררת כי התמורה היא חודש בחודשו או שעתית.
- העוררת לא צירפה הסכמים נוספים כגון עם ערוץ 7, ידיעות אחרונות או עם חברות הקבוצה. הסכמים אלו נדרשים לצורך בחינת סיווגה. בהתייחס לעבודה מול ידיעות אחרונות בע"מ וחברות בנות השיב מנכ"ל העוררת כי עובדים מולם באופן שוטף כמו מול כל לקוח.
- מן הדו"ח הכספי של העוררת עולים הממצאים הבאים:
- לעוררת הכנסות משירותי מחשוב בעיקר מחברות קשורות, רוב הוצאותיה הן עלות מתן שירותי מחשוב, אין לעוררת הוצאות מחקר ופיתוח ויש מעט הוצאות הנהלה, מכירה ושיווק.
- העוררת טוענת כי היא מספקת את שירותיה בדרך של מכירת רישיונות תוכנה אולם היא לא המציאה כל ראייה לכך. המשיב מפנה לפסיקה לפיה תשלום עבור דמי מנוי בגין השימוש אינה נחשבת כמכירת תוכנה.
- העוררת מספקת שירותים ואינה עוסקת בפיתוח, ייצור ומכירה של תוכנה כסחורה.
- לצורך סיווג כבית תוכנה יש להוכיח כי אופן קבלת התקבולים מלקוחות החברה מאופיין בתשלום חד פעמי בודד בגין רכישת תוכנה, המאפיין עסק ייצורי, ולא בתשלום עתי מתמשך עבור קבלת השירות. תשלום שעותי, כפי שציינה העוררת, מעיד כי אין מדובר בבית תוכנה.
- העוררת אינה מפיקה הכנסה ממכירה של תוכנה אלא מספקת שירותים. כך עולה מעדות מנכ"ל העוררת ומן הדו"חות הכספיים.

- השירות שמעניקה העוררת ניתן ללקוחות ספציפיים ובעיקר חברות קשורות. מדובר במתן שירות מתואם אישית ללקוחות ספציפיים להבדיל מייצור מוצר מדף לשימוש הציבור הרחב או קהל מסוים.
 - המשיב מנפה לפסיקה ענפה בנושא.
 - קיומם של עובדי מחשוב בנכס אינו יכול להעיד באופן מכריע על הפעילות בנכס.
- לאור כל האמור, המשיב טוען כי העוררת אינה עומדת בתנאים לסיווג כבית תוכנה ודין הערר להידחות.

דיון והכרעה

תשובת מנהל הארנונה מיום 27/2/2022 להשגה שהגישה העוררת הינה כלהלן:

"מעיון בממצאי הביקורת שערכנו במקום בתאריך 23.02.2022, ולאחר בדיקת המסמכים שהגגת בפנינו ובדיקת פרופיל חב' ידיעות טכנולוגיות מידע בע"מ, מצאנו כי החברה עוסקת בפיתוח ועיצוב אתרי אינטרנט ואפליקציות, מתן שירותי אבטחת מידע, אבטחת איכות, תמיכה ושירותי אירוח.

הפעילויות הנ"ל אינן עונות על הגדת סעיף 3.3.3 לצו הארנונה בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה.

נדגיש, כי פעילות כלשהי בתחום המחשבים או האינטרנט, כשלעצמו, לא ייחשב כבית תוכנה במובן צו הארנונה.

כמו כן, לא האינטנסיביות המרובה הנדרשת בעבודת מפתחי תוכנה ליצור את המוצר הנמכר על ידי בית העסק או מתן השירות על ידו – הוא המבחן להגדרתו כבית תוכנה, אלא, על התכלית העסקית בנכס להיות ייצור התוכנה עצמה.

ע"פי הממצאים שנתקבלו לחברה יש מספר מוצרים פעילים ושימוש, והחברה מתמקדת בשדרוג, עיצוב ושיפור המוצרים הקיימים בהתאם לדרישות לקוחות החברה.

פעולותיה של מרשתת המוזכרות לעיל מתבצעות כאמור ממערכות פעילות בפלטפורמה קיימת, ומשמעותן הינה קיום קשר ארוך טווח ומתמשך עם לקוחותיה.

עניין זה נדון בעמ"נ 10-02-297161 ווב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן – "פס"ד ווב – סנס") שפ קבע ביהמ"ש כאשר עיסוקה של החברה הינו מתן שירות מתמשך ללקוחותיה, ורכיב הפיתוח אינו הרכיב המהותי במסגרת הפעילות העסקית, אין בכך להכנס בגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה כאמור בסעיף 1 במכתבנו זה.

מעיון בטופס פרופיל החברה שמולא על ידי מרשתת, עולה כי הכנסות החברה מקורן במכירת מוצריה, תשלום שכזה מלמד אף הוא על קשר מתמשך שמאפיין פעילות עסקית שירותית. מעיון בדו"ח הכספי של מרשתת לשנת 2020 לא נמצאו הוצאות בגין מחקר ופיתוח.

לפיכך, אין באפשרותנו להיענות לבקשתך לשינוי סיווג הנכס לסיווג של "בית תוכנה" וסיווג הנכס שבנדון בתעריף "משרדים" יותר על כנו".

כנגד החלטה זו הוגש הערר שבפנינו.

סעיף 3.3.3 לצו הארנונה קובע כך:

"3.3.3 בתי תוכנה"

בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."

התנאים לסיווג נכס כבית תוכנה נדונו בפסק הדין בעמ"נ 10-02-29761 וזב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן – "עניין ווב סנס"), בו נקבע כי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה כולל שלושה תנאים מצטברים: "בעיקר", "ייצור" ו"תוכנה". מכאן כי מוטל על העוררת הנטל להוכיח כי בנכס מתקיימת בעיקר פעילות ייצורית של ייצור תוכנה.

"בעיקר" – בפסק הדין ווב סנס נקבע כי מדובר הן במבחן כמותי והן המבחן איכותי. במסגרת המבחן הכמותי ייבחן גודל השטח בו מתקיימת פעילות של ייצור תוכנה לעומת שאר השטח המשמש לפעילות שאינה ייצורית. במסגרת המבחן המהותי תיבחן השאלה האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות המבוצעת בנכס.

"פעילות ייצורית" – נקבע כי המבחנים המשמשים לצורך סיווג "בתי מלאכה ותעשייה" הם המבחנים המשמשים לבחינת קיומה של פעילות ייצורית לצורך סיווג כבית תוכנה; מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, מבחן טיבו של ההליך העסקי, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, מבחן השבחת הנכס ומבחן ההנגדה.

בהקשר זה, בפסקי הדין בע"א 1960/90 פ"ש ת"א 5 נ' חברת רעיונות בע"מ ובבר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו נקבע מבחן נוסף לצורך ההבחנה בין פעילות עסקית – שירותית לבין פעילות ייצורית: מבחן "הקשר המתמשך" לפיו קשר מתמשך מאפיין מתן שירות להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד המאפיין עסק ייצורי.

לאור מבחנים אלו, בחינת הסיווג כ"בית תוכנה" כוללת שני שלבים: האם הפעילות בנכס עונה להגדרת "ייצור תוכנה", ובמידה והתשובה היא חיובית, האם פעילות ייצור תוכנה היא העיסוק העיקרי של העוררת בנכס.

הראיות שהובאו בפני הוועדה

בפני הוועדה הונחו הראיות הבאות:

- בקשה לסיווג 'בית תוכנה' מיום 2/2/2022 מטעם העוררת.
- דו"ח כספי לשנת 2020.
- רשימת עובדים שצורפה לתצהירי העוררת ותעודות הסמכה של שני עובדים.

- תשריט הנכס על גביו מצויינת הפעילות בכל חלק של הנכס.
- דוגמא לחוזה של העוררת עם אחד מלקוחותיה – ישראל נשיונל ניוז. קום והצעת מחיר לתחזוקת אפליקציות של ערוץ 7.
- דו"ח כספי לשנת 2021.

בחינת הראיות

בטופס הבקשה לסיווג כבית תוכנה ציינה העוררת תחת סעיף הפעילות:

"תהליך איפיון ועיצוב אתרי אינטרנט ואפליקציות UI UX בניית ממשק משתמש וחווית משתמש ללקוחות החברה ע"י סטודיו מקצועי של מעצבים, מאפיינים ומנהלי פרויקטים, מיתוג, לוגו וצילומי תדמית.

פיתוח אתרי תוכן, אתרי תדמית, אתרי סחר, אתרים מורכבים... פיתוח אפליקציות נייטב והיברידיות ע"י מחלקת פיתוח המונה עשרות מתכנתים, אנשי QA, מנהלי פרויקטים, ראשי צוותים וסמנכ"ל פיתוח.

תשתית אינטרנט ואחסון אתרי אינטרנט, ניהול תשתית מקצועי בענן ובחוות השרתים של החברה.

דוגמאות למוצרים:

פיתוח אתר YUNET, אפליקציית YNET, אתר כלכליסט, אפליקציית כלכליסט, אתר לאישה, אתרי שית"פ מסחריים של YNET, אפליקציית ידיעות אחרונות, אתר ידיעות למנויים.

מוצר הדגל של החברה – פיתוח של מערכת תוכן בשם "טמקא" ידידותית ומתקדמת ביותר בתחום ומציגה פתרונות עריכה חכמים מהירים ויעילים המבוססים על ניסיון אתר YNET - מערכת החדשות הגדול בארץ

במערכת זו ניתן לערוך עמודים ע"ג תצוגה אמיתית של DROG&DRAG, בניית עמודים אינטואיטיבית וקלה על בסיס גריד דינאמי, פעולות מתקדמות, מתאם למובייל ועוד".

בבאור 1 לדו"ח הכספי לשנת 2020 צויין כך: "החברה הינה חברה בת של חברת ידיעות אחרונות בע"מ, ועיסוקה הינו מתן שירותים בתחום המיחשוב בעיקר לחברות הקבוצה". תיאור זה נמצא בדו"ח הכספי לשנת 2021.

מנכ"ל העוררת העיד בפני הוועדה כי "עיקר עבודתנו זה פיתוח CNS מערכת ניהול תוכן בעזרתה מנהלים אתרים גדולים כדוגמא: ווינט שהיא לקוח מרכזי שלנו ויש עוד לקוחות... לשאלה אם יש עוד תוכנות שלא ציינתי אני משיב שכן. אנחנו מייצרים תוכנה לניהול הדפוס של ידיעות אחרונות (הפרינט). אין תוכנות נוספות".

מנכ"ל העוררת העיד בפנינו כי העוררת מציעה פיתוח של אתרי תוכן לרבות אחסון ואחזקה וכי הלקוח מזמין אתר אינטרנט והעוררת פועלת על פי דרישת הלקוח.

המנכ"ל העיד כי "הדיווח לרשויות המס הוא נכון. כל הכנסות החברה מתקבלות משרותי מחשוב ובעיקר מחברות קשורות... החברות הקשורות הן: ווינט, כלכליסט, ידיעות אחרונות, חברת המגזין לאישה וידיעות תקשורת". העד אישר כי העוררת מציעה פיתוח של אתרי תוכן לרבות אחסון ואחזקה.

מהצהרות העוררת עולה כי בנכס מבוצעת גם פעילות ייצורית, ובכלל זה שדרוג והתאמה של מערכת CMS שפיתחה, והוועדה בחנה מהי הפעילות העיקרית בנכס;

השאלה במקרה זה הינה האם הפעילות בנכס נוטה את פעילות ייצורית או מתן שירותים?

בהקשר זה נקבע בעמ"נ 17-01-11846 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו כי פעילות העוררת אינה מהווה ייצור תוכנה אלא מתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה. דובר בחברה המקבלת תשלום מלקוחות עבור השימוש בתוכנה, המתאפשר דרך אתר האינטרנט של העוררת. נקבע כי "לקוחות המערכת משלמים למערכת תשלום בגין השימוש בתוכנה שפיתחה, כאשר לרוב מדובר בהרשאה בת 12 חודשים, ובתמורה הם מקבלים מידע שיווקי המופק באמצעות התוכנה. הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות העוררת באמצעות אתר האינטרנט שלה. במצב דברים זה, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצור" שבתכלית החקיקה... אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק כ"בתי תוכנה"..."

בפסק הדין בעמ"נ 12-02-19893 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו נקבע כי העוררת אינה מייצרת תוכנות למכירה אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רישיון לשימוש במאגר הטפסים שלה: "המערכת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערכת פיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. המדובר במערכת המבוססת על פלטפורמה של מייקרוסופט המאפשרת עירה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערכת, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערכת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים...". ובהמשך: "לקוחות המערכת אינם רוכשים מהמערכת תוכנה אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות הלקוח. ברם, אין בכך כדי להכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור תכנה".

מנכ"ל העוררת העיד בפנינו כי "התמורה היא חודש בחודשו או שעתית, זה שילוב".

העוררת צירפה הסכם הזמנת שירות מיום 28/3/2019. על פי הסכם זה העוררת מספקת אתר תוכן ומערכת ניהול תוכן CMS, אחסון ותחזוקה. התמורה הינה בגין תוצרי הפיתוח ולאחר מכן עבור תחזוקה בתשלום חודשי, הכולל תחזוקה שוטפת, אחסון ותעבורה. תשלום נוסף מתקבל בגין היקף התעבורה. בהסכם צוין כי המערכות יישארו בבעלותה הבלעדית של העוררת וכי החברה לא תהיה רשאית להעתיק את המערכות או לעשות בהן שימוש ללא אישור. הסכם זה מלמד על קשר שירותי מתמשך בין העוררת ובין החברה המזמינה, שאמנם כולל פיתוח מערכת קיימת והתאמתה ללקוחה

(בפרק זמן של כחודשיים) אולם חלק ניכר ומשמעותי ממנה, הן מבחינת ההיקף הכספי והן מבחינת תקופת ההתקשרות, הינו התחזוקה השוטפת החודשית השנתית.

העוררת צירפה הצעת מחיר לתחזוקת אפליקציות ערוץ 7 לשנת 2022 הכולל תחזוקה חודשית של 4 אפליקציות בעלות חודשית ללא התייחסות לכמות שעות חודשיות.

העוררת לא צירפה הסכמי התקשרות נוספים.

מן הדו"ח הכספי לשנת 2020 ולשנת 2021 עולה כי אין לעוררת כלל הוצאות מחקר ופיתוח. הכנסות העוררת העיקריות הן משירותי מחשוב – בעיקר מחברות קשורות: בשנת 2019 37,928 אלף-ש"ח, בשנת 2020 בסך 36,786 אלף-ש"ח ובשנת 2021 32,525 אלף-ש"ח. הוצאות העוררת הן ברובן הוצאות מתן שירותי מחשוב ובנוסף הוצאות מכירה ושיווק והנהלה וכלליות. 1אין לעוררת הכנסות ממכירת תוכנה.

העוררת אמנם טוענת כי רוב עובדיה בעלי רקע במחשוב ותכנות (צורפו שתי תעודות של עובדים) אולם אין בהסמכה ובהכשרה של העובדים בתחום המחשוב כדי ללמד על פעילותם בייצור תוכנה במובן הנדרש, ובשים לב לפעילות כפי שתוארה בדו"ח הכספי ובכלל, סביר ביותר כי עובדים אלו אינם עוסקים בהכרח בפיתוח ויכולים לעסוק בשירותי מחשוב מגוונים.

מכלל האמור עולה כי העוררת אינה מוכרת תוכנה, או פלטפורמה שלה, אלא לכל היותר מעניקה בה לעתים זכות שימוש, וכי עיקר פעילותה והכנסותיה הן מהענקת שירותי מחשוב שונים, בעלי אופי מתמשך, על בסיס חודשי או שעתי, וכולל מגוון רחב של היבטים שירותיים, שאינם ייצור תוכנה.

פסיקת בתי המשפט קובעת, ברובה, כי אם לקוחות החברה אינם רוכשים מהחברה תוכנה, אלא רישיון לעשות שימוש בתוכנה, אזי אין בכך כדי להכיר בפעילות כ"בית תוכנה" לצורך צו הארנונה הדורש כי עיקר הפעילות תהיה ייצור תוכנה. אנו עדים לפסיקה הענפה בנושא שאינה אחידה וגם לפסק הדין בעמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב, שצורך לכלל התיקים שבפנינו, ובמקרה זה צורך לאחר הגשת הסיכומים.

מכל מקום, מסקנתנו כי העוררת לא הוכיחה כי עיקר הפעילות בנכס הינה ייצור תוכנה, לא הוכח כי היא עומדת במבחן ההנגדה, מבחינה מהותית וכמותית, ומן החומר בפנינו עולה עיקר פעילותה הוא מתן שירותי מחשוב מגוונים לרבות אחסנה, תמיכה, שירות ועוד.

סיכומם של דברים

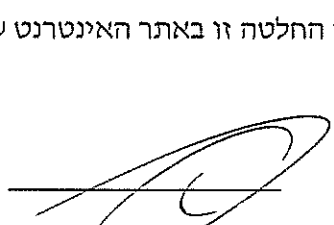
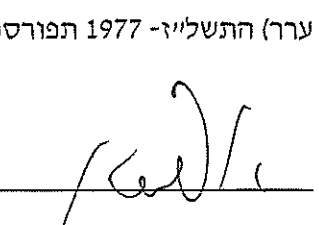
מהראיות בפנינו עולה כי פעילות העוררת אינה נכללת בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה שכן הפעילות העיקרית בנכס אינה ייצור תוכנה, התוכנה שפיתחה העוררת אינה מיועדת למכירה כסחורה ועיקר הפעילות בנכס הינה מתן שירותי מחשוב לחברות קשורות.

הערר נדחה. אין צו להוצאות.

31.1.24
ניתן בהיעדר הצדדים ביום

בהתאם לסעיף 5(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 60 יום מיום מסירת החלטה.

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

		
חבר: אהוד פלדמן, עו"ד	חבר: ראובן הרון, עו"ד	יו"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד
קלדנית: שני מראד		

בפני ועדת הערר לענייני ארנונה כללית

ערר מס' 140023913

שליד עיריית תל אביב-יפו

בפני חברי ועדת הערר:

יו"ר – עו"ד אפרת קפלן

חבר – עו"ד ראובן הרן

חבר – רו"ח יעקב ישראלי

העוררת: ספראוט (אקטיבו) בע"מ

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה, עיריית תל-אביב-יפו

החלטה

עניינו של הערר בנכס הנמצא ברחוב תושיה 9, תל אביב-יפו, הרשום בספרי העירייה כנכס מס' 2000252591 ח-ן ארנונה מס' 11241657.

המחלוקת בין הצדדים הינה ביחס לסיווג הנכס. לטענת העוררת יש לסווג את הנכס כ"בית תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה. לטענת המשיב יש לסווגו כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות שירותים, משרדים ומסחר".

ההליכים בפני הוועדה

ביום 13/7/2022 התקיים דיון מקדמי בפני הוועדה והתיק נקבע להוכחות.

ביום 18/9/2022 הוגשו תצהירים מטעם העוררת; תצהירו של מר איתי בריקנר ותצהירה של גבי הילה פדר.

ביום 2/10/2022 הוגש תצהיר מטעם המשיב; תצהירו של חוקר השומה מר אלעד גרינבלט.

ביום 23/11/2022 התקיים דיון הוכחות בו נחקרו המצהירים על תצהיריהם.

ביום 23/1/2023 הוגשו תצהירים מטעם העוררת. ביום 13/3/2023 הוגשו תצהירים מטעם המשיב.

עיקר טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת

- העוררת מפתחת פלטפורמות ואפליקציות בתחום הביטוח הדיגיטלי ואינה מוכרת פוליסות ביטוח. העוררת מפנה לביאור a1 לדו"ח הכספי.
- התוכנות עושות שימוש במידע בזמן אמת, אלגוריתמים ייחודיים ובינה מלאכותית על מנת לאפשר התאמה בין מוצרי הביטוח לבין הצרכן, הלקוח הסופי. התוכנות כוללות ממשק משתמש, מערך מידע מונחה בינה מלאכותית, מנוע חיפוש שמתחבר בזמן אמת לאתרי חברות הביטוח אשר מבוסס על לימוד מכונה, מערכת חשבונאות ותשלומים ועוד. התוכנות מתווכות בין חברות הביטוח ו/או סוכני הביטוח ובין לקוחות הקצה.
- התוכנות מיועדות לשימוש אך ורק ללקוחות בחו"ל ולשם כך הוקמה חברה בת בארה"ב. בארץ קיים מרכז המחקר והפיתוח. המוצר הינו בשלבי פיתוח והכנסות החברה הן מהשקעות חיצוניות.
- העוררת גייסה בשנה האחרונה כספים לצורך פיתוח יכולות ייחודיות לשוק הביטוח העולמי בכלל ולשוק ביטוח החיים האמריקאי בפרט.
- העוררת מפנה לעדויות העדים מטעמה בפני הוועדה, לפיהן לא נרכשות פוליסות ביטוח מהעוררת אלא מחברות ביטוח החיים, כי כרגע החברה הישראלית מממנת את כל הפעילות של החברה האמריקאית ומכירת התוכנה מבוצעת רק דרך החברה הבת האמריקאית. לפי העדות, הוצאות המו"פ והנהלה וכלליות מיוחסות לחברה בישראל והוצאות השיווק והמכירות מיוחסות לפרסום בפלטפורמות מדיה (6 מיליון דולר) והשאר לסוכני מכירות בחו"ל.
- העוררת טוענת כי היא עומדת במבחן הכמותי; על פי רשימת כח האדם שהומצאה 17 מתוך 23 עובדים עוסקים בייצור. מרבית שטח הנכס משמש לייצור. הוצאות המו"פ עומדות על 2,854 אלף דולר והוצאות הנהלה וכלליות עומדות על 2,003 אלף דולר. מרבית הוצאות השיווק והמכירות מיוחסות לחברה הבת ולפלטפורמות שיווקיות. לכן מרבית הוצאות הנכס הן של מו"פ. העוררת מפנה למאזן שצורף כנספח 7 לתצהירה ולאישור רו"ח שציין כי מרבית הוצאות השכר הן למחקר ופיתוח.
- העוררת טוענת כי היא עומדת במבחן המהותי; החברה מייצרת ומפתחת תוכנות בתחום הביטוח הדיגיטלי ואינה מוכרת פוליסות. החברה באמצע שלב הפיתוח, אינה רווחית וממומנת מכספי משקיעים. בעתיד יימכרו זכויות שימוש בתוכנה. כיום החברה נותנת זכות שימוש בתוכנה ובתמורה מקבלת אחוז מן העסקה. מדובר במודל עסקי ידוע ומקובל בענף התוכנה.
- העוררת טוענת כי המודל העסקי אינו רלוונטי; אין זה רלוונטי כיצד היא משיאה את רווחיה (מכירת רישיון תוכנה, מכירה במודל SAAS, תשלום דמי מנוי, החזר הוצאות במודל +COST, חלוקת רווחים או קבלת עמלות). השאלה היחידה הרלוונטית היא האם העוררת מפתחת מוצרים ומוכרת אותם לצדדים שלישיים באופן כלשהו. העוררת מפנה לפסק הדין בעמ"נ 13687-09-16 חשבשבת בע"מ נ' עיריית תל אביב- יפו ולעמ"נ 60985-07-0 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן.

- העוררת מפמנה לסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון התשי"ט – 1959 וטוענת כי היא עומדת בשני התנאים להגדרתה כ"מפעל טכנולוגי מועדף". העוררת מפנה לחוזר מס הכנסה 9/17 וטוענת כי יש לסווג את הכנסתה כ"הכנסה טכנולוגית".
 - העוררת מפנה להחלטת ועדת הערר ביחס למרדף של המשפט אחר ההתקדמות הטכנולוגית בהתייחס למודל העסקי לפיו היא פועלת.
- לאור כל האמור העוררת טוענת כי היא עומדת בתנאים לסיווגה כ"בית תוכנה" בהתאם לסעיף 3.3 לצו הארנונה.

עיקר טענות המשיב

- העוררת טענה כי אין לה ולחברות קשורות רישיון ביטוח, אולם בפועל העוררת מוכרת פוליסות ביטוח ללקוחותיה אף אם הפוליסה היא של חברת ביטוח אחרת, והפוליסה נרכשת על ידי לקוחות קצה דרך העוררת/ סוכנים שעושים שימוש בפלטפורמה. העדה מטעם העוררת העידה כי העוררת מתווכת בין המבוטחים לחברות הביטוח וכי התשלום שהעוררת מקבלת מתבסס על עסקאות שמתבצעות (אחוזים). מכאן שעל התוכנה עצמה הלקוחות אינם משלמים כלל.
- העוררת אינה מוכרת תוכנה ללקוחותיה. על פי עדות המצהירה, התוכנה לרבות הקניין הרוחני נשארים בידי העוררת.
- העוררת מעסיקה עובדים בתחום הכלכלה, מדעי המדינה/ פוליטיקה, עיצוב תעשייתי, יחסים בינ"ל וחשבונאות. רשימת העובדים שצורפה חסרה, ומכל מקום ניתן להבחין בלפחות 8 עובדים מתוך 18 שאינם בעלי הכשרה לעסוק בפיתוח תוכנה.
- העוררת לא צירפה הסכמי התקשרות עם לקוחות הקצה.
- העוררת אינה מתכוונת למכור את התוכנה ללקוחותיה, אין לה לקוחות והיא לא מתכוונת שיהיו לה לקוחות. בכוונת העוררת כי בעתיד ישולמו דמי שימוש לחברה הבת והעוררת תמשיך את הכספים בניכוי 3%. לעת עתה גם החברה הבת אינה מוכרת את התוכנה עצמה אלא מעניקה שירות וגובה תשלום מבוסס עמלות.
- הכנסות העוררת מתקבלות ברובן מעמלות מכירה.
- הדו"ח הכספי שצורף לכתב הערר מלמד כי רק חלק קטן מהוצאות העוררת הן עבור מחקר ופיתוח. בשנת 2021 הוצאות מו"פ הן 1,198 אלף דולר והוצאות מכירה ושיווק הן 3,505 אלף דולר. הוצאות ההנהלה והכלליות הינן הוצאות הנכס בישראל. הוצאות המו"פ מתוך כלל הוצאות העוררת הן 21.2% בלבד. הנתונים בדו"ח המאוחד שצורף לתצהיר העוררת ודו"ח הבוחן לשנת 2022 תומכים במסקנה זו.
- המשיב מפנה לדו"ח הכספי שצורף לערר לפיו העוררת היא חברת ביטוח המאפשרת לקנות ביטוח און ליין.
- לפי עדות העד מטעם העוררת, חלק מתהליך המכירה מתבצע באתר האינטרנט של העוררת.

- מעדות העד מטעם העוררת עלה כי העוררת אוספת מידע על מבטחים ובונה באמצעותו מאגר.
- העד מטעם העוררת העיד כי מפותח ערוץ דיגיטלי מלא שלקוחות יכולים לעבור דרך הליך מותאם אישית המאפשר להם לקנות ביטוח חיים ישירות או באמצעות סוכן. מכאן כי ניתן לרכוש ביטוח ישירות דרך העוררת.
- לקוחותיה העיקריים של העוררת הם סוכנים, המקבלים את הפלטפורמה חינם ומשלמים אחוז עבור כל מכירה ובעתיד ישלמו גם על שימוש בפלטפורמה.
- המשיב טוען כי פעילות העוררת הינה בתחום הביטוח ולא בתחום פיתוח ומכירת תוכנה. העוררת עוסקת במכירה / תיווך למכירת פוליסות ביטוח, במישרין או בעקיפין, באמצעות סוכני ביטוח. הכנסות העוררת הן מעמלות מכירה המשולמות לחברה הבת שלה. חלק קטן מהוצאות העוררת הינו מו"פ ועובדים בה עובדים בהיקף משמעותי שאינם מתחום הפיתוח והתכנות. העוררת גם מעניקה שירותים על בסיס מסד הנתונים שהיא אוספת.
- לטענת המשיב הדברים מתחדדים לנוכח היעדרו של דו"ח עדכני פרטני של העוררת.
- לאור כל האמור העוררת אינה עונה על התנאים הקבועים בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה לסיווגה כ"בית תוכנה" ויש לדחות את הערר.

דיון והכרעה

סעיף 3.3.3 לצו הארנונה קובע כך :

"3.3.3 בתי תוכנה

בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."

התנאים לסיווג נכס כבית תוכנה נדונו בפסק הדין בעמ"נ 10-02-29761 ווב סנס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (להלן – "עניין ווב סנס"), בו נקבע כי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה כולל שלושה תנאים מצטברים: "בעיקר", "ייצור" ו"תוכנה". מכאן כי מוטל על העוררת הנטל להוכיח כי בנכס מתקיימת בעיקר פעילות ייצורית של ייצור תוכנה.

"בעיקר" – בפסק הדין ווב סנס נקבע כי מדובר הן במבחן כמותי והן המבחן איכותי. במסגרת המבחן הכמותי ייבחן גודל השטח בו מתקיימת פעילות של ייצור תוכנה לעומת שאר השטח המשמש לפעילות שאינה ייצורית. במסגרת המבחן המהותי תיבחן השאלה האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות המבוצעת בנכס.

"פעילות ייצורית" – נקבע כי המבחנים המשמשים לצורך סיווג "בתי מלאכה ותעשייה" הם המבחנים המשמשים לבחינת קיומה של פעילות ייצורית לצורך סיווג כבית תוכנה; מבחן יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, מבחן טיבו של ההליך העסקי, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, מבחן השבחת הנכס ומבחן ההנגדה.

בהקשר זה, בפסקי הדין בע"מ 1960/90 פ"ש ת"א 5 נ' חברת רעיונות בע"מ ובבר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו נקבע מבחן נוסף לצורך

ההבחנה בין פעילות עסקית – שירותית לבין פעילות ייצורית: מבחן "הקשר המתמשך" לפיו קשר מתמשך מאפיין מתן שירות להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד המאפיין עסק ייצורי.

לאור מבחנים אלו, בחינת הסיווג כ"בית תוכנה" כוללת שני שלבים: האם הפעילות בנכס עונה להגדרת "ייצור תוכנה", ובמידה והתשובה היא חיובית, האם פעילות ייצור התוכנה היא העיסוק העיקרי של העוררת בנכס.

המסמכים והראיות שהוצגו בפני הוועדה:

טופס הבקשה לסיווג כ"בית תוכנה":

תחת סעיף "לקוחות" נכתב: "בשלב זה ההתמקדות היא על השוק האמריקאי שבו יש מאות אלפי סוכני ביטוח חיים, יועצי השקעות ובנקאים ולהם מיליוני לקוחות עם צרכים ביטוחיים רלוונטיים". לשאלה אודות לקוחות של החברה / משתמשי קצה השיבה העוררת: "עדיין לא".

תחת סעיף דרכי שיווק והפצה: "החברה מספקת גישה לפלטפורמת התוכנה שלה למספר גופים המשתמשים בפלטפורמת התוכנה הזו כדי להכשיר לקוחות, למצוא ולהתאים את מוצר הביטוח הטוב ביותר ולהקל בכך על הליך המכירות".

תחת מקורות הכנסה ציינה העוררת כי 100% מהכנסותיה הם ממשקיעים חיצוניים.

מבנה החברה תואר כך: מרכז הפיתוח של החברה פועל בנכס והוא כולל מפתחים, אנשי פרודוקט, אנליסטים וכן מטה החברה. חברת האם ישראלית בישראל. IP שייך לחברה הישראלית. חברת הבת בארה"ב. זה אינו מודל של קוסט פלוס.

לטופס צורף:

מאזן בוחן נכון ליום 31/12/2021 (לא מבוקר) ודו"ח כספי מאוחד ליום 30/6/2021.

אינדקס עובדים לשנת 2022 הכולל 23 עובדים. מספרי העובד אינם רציפים. עוד צורפו קו"ח של עובדי העוררת.

דו"ח ממצאי ביקורת חוץ שנערך על ידי החוקר מר אלעד גרינבלט ביום 2/3/2022:

תחת השאלה באיזה שלב נמצא הפיתוח מן הנכס נכתב: "ישנה פלטפורמה פעילה – בהמשך פיתוח. החברה עובדת על פיתוחים כגון: פורטל לסוכנים שמבצע אינטגרציה עם חברות ביטוח – מערך סוכנים חדש, תהליכי און ליין, פיתוח דש – בורד לסוכני ביטוח, פיתוח פורטל ללקוחות".

תחת סעיף לקוחות: לקוחות החברה הינם אנשים פרטיים וסוכני ביטוח.

תחת הכותרת שיווק ומכירות נכתב: ישנם 2 עובדים בנכס שתפקידם בחברה ליצור קשר עם אתרי אינטרנט אחרים בכדי ליצור שיתופי פעולה. בנוסף, החברה הבת בארה"ב מבצעת שיווק ומכירות עבור החברה האם".

תחת סעיף ההכנסות נכתב: הכנסות החברה ממשקיעים ומכירות.

תחת סעיף שכותרתו מס' עובדים וחלוקתם נכתב:

מצבת כ"א של החברה מונה כ- 24 עובדים. מנכ"ל, מנהלת אדמיניסטרטיבית, COO, CTO, 1- כספים, VP R&D, 7 מתכנתים (מתוכם 1 QA), 4 PRODUCT, 3 DATA ANALYST והיתר אנשי מחקר ופיתוח.

חומרים מדף האינטרנט של העוררת:

דפי האינטרנט מאתר העוררת צורפו לדו"ח של החוקר מטעם המשיב. באתר מוצגת העוררת כ"סוג חדש של חברת ביטוח חיים, SPOROUT, שחושפת את ההיבטים הבריאותיים 'החבויים' בכל אחד כדי לספק פוליסות מותאמות אישית והמלצות לרכישת פוליסות...". ובהמשך: "כל מרכיב בחיך חשוב – איך אתה ישן, אוכל וזו. AI יעריך באמצעות אינדקס איכות החיים שלנו את ההתנהגויות הללו ויאפשר לנו להציע לך בצורה חלקה מדיניות מותאמת אישית... תוך 15 דקות בלבד, גלה תעריפים מעולים וכיסוי מדהים שחוגג אותך".

ראיות נוספות שצורפו לתצהירי העוררת:

- רשימת עובדים לשנת 2022 (מספרי העובדים אינם עוקבים) המונה 18 עובדים.
- דוגמאות לחשבוניות מס עבור אסף הנקין (מופיע ברשימת עובדי העוררת) מחברת אקטיבו סולשן בע"מ (שכתובתה בארה"ב), מרחוב הנצי"ב בתל אביב, ע"ס כ- \$ 348,000 עבור שירותי LRD לחודש מרץ 2022, חשבוניות נוספות כנ"ל: ע"ס כ- \$ 285,000 עבור חודש אפריל 2022, ע"ס כ- \$ 219,000 עבור חודש מאי 2022.
- הסכם בין העוררת וחברת הבת, חתום על ידי מנכ"ל העוררת מר יואב שחם (רשום ברשימת עובדי העוררת כ- CEO) ומטעם החברה הבת על ידי מר אסף הנקין (רשום ברשימת עובדי העוררת כ- COO).
- דו"ח כספי מאוחד לשנת 2021.
- אישור מס במקור של העוררת.
- אישור רואה חשבון של החברה מיום 10/8/2022 שניתן בהתאם להצהרת ההנהלה, לפיו החברה עוסקת בפיתוח מערכת לתעשיית ביטוח החיים, מרבית עובדי החברה הינם אנשי מחקר ופיתוח (12 מתוך 23 עובדים מכון ליום 30/6/2022). וכי מרבית הוצאות השכר הן הוצאות מחקר ופיתוח.
- תשריט המשרד על גביו מסומנים חללי העבודה של צוות D&R.
- מאזן בוחן למחצית 2022 (לא מבוקר).

בחינת פעילות העוררת

לאחר שבחנו את כלל הראיות שבפנינו, שמענו את העדים וקראנו בעיון את טענות הצדדים, מסקנתנו היא כלהלן;

מן החומר בפנינו עולה כי העוררת פיתחה פלטפורמה בתחום הביטוח הדיגיטאלי שעושה שימוש בזמן אמת באלגוריתמים ובינה מלאכותית המאפשרים התאמה בין מוצרי הביטוח ובין הצרכן. על פי הנטען לעוררת חברה בת אמריקאית.

מאתר העוררת עולה כי היא מציגה עצמה כ"סוג חדש של חברת ביטוח חיים החושפת את ההיבטים הבריאים 'החבויים' בכל אחד כדי לספק פוליסות מותאמות אישית והמלצות לרכישת פוליסות".

ממצאי הביקורת וכן הדו"חות הכספיים מלמדים כי לעוררת פלטפורמה פעילה. בדו"ח הביקורת הצהירו נציגי העוררת בפני החוקר כי הפלטפורמה נמצאת בהמשך פיתוח.

העדה מטעם העוררת העידה בפנינו כי "אנחנו למעשה מתווכים בין המבוטחים ובין חברות הביטוח".

באשר למודל העסקי לפיו פועלת העוררת, הוכח כי לא מתבצעת כל מכירה של תוכנה על ידי העוררת, והתשלום שהעוררת מקבלת הינו אחוז מתוך כלל העסקאות שמתבצעות באמצעותה. העדה מטעם העוררת העידה כי העוררת לא מכרה לא מוכרת ולא תמכור את התוכנה שפיתחה.

ביאור J2 לדו"ח הכספי מיום 31/12/2021 מלמד כי עיקר הכנסות החברה הן מעמלות שמתקבלות מהנפקת פוליסות ביטוח על ידי צדדים שלישיים. החברה בעלת זכות לקבל עמלה רק בהנפקת הפוליסה.

אין בפנינו דו"ח כספי 'סולו' של העוררת אלא דו"ח מאוחד עם החברה הבת.

בדו"ח הכספי ליום 30/6/2021 (צורף לערר) הוצאות המחקר והפיתוח ליום 31/12/2020 הן בסך 2,024 אלפשי"ח וליום 30/6/2021 הן 1,198 אלפשי"ח. זאת בעוד הוצאות השיווק והמכירות הן ליום 31/12/2020 4,595 אלפשי"ח וליום 30/6/2021 3,505 אלפשי"ח. הנהלה וכלליות נכון ליום 31/12/2020 הן 1,869 אלפשי"ח ונכון ליום 30/6/2021 896 אלפשי"ח. אין בדו"ח הכספי ביאור מפורט מה כוללות הוצאות המחקר והפיתוח.

מכל מקום, בחינת סעיף ההוצאות בדו"ח הכספי מעלה כי הוצאות המו"פ מתוך סך ההוצאות נכון ליום 31/12/2020 הן כ- 23% ונכון ליום 30/6/2021 כ- 21%.

בדו"ח הכספי ליום 30/6/2021 אין הכנסות ממכירת תוכנה.

בדו"ח הכספי ליום 31/12/2021 (צורף לתצהירי העוררת) סך הוצאות המחקר והפיתוח הן 2,854 אלפשי"ח בעוד הוצאות השיווק והמכירות הן 8,777 אלפשי"ח והנהלה וכלליות בסך 2,003 אלפשי"ח. סך הוצאות המו"פ מתוך הוצאות העוררת נכון ליום 31/12/2021 הן כ- 20%. נתונים אלו מתייחסים, כאמור, לשתי החברות ואינם מלמדים כי עיקר פעילות העוררת הוא ייצור תוכנה אלא לכל היותר נדבך מפעילותה.

בדו"ח ליום 31/12/2021 אין הכנסות ממכירת תוכנה.

מכלל האמור עולה כי לא הוכח שעיקר הפעילות בנכס הינה פעילות ייצור תוכנה.

אמנם העוררת הצהירה בעצמה / באמצעות רואה החשבון כי הוצאות השכר הינן חלק מהוצאות המו"פ אולם אין אישור לכך בדו"ח הכספי ולא ידוע מה רכיב הוצאות השכר של המפתחים מתוך הוצאות העוררת.

שלוש החשבוניות שהמציאה העוררת הן מטעם החברה הבת, לידי העוררת, באמצעות אסף הנקין, שרשום, מחד, ברשימת העובדים, כעובד העוררת, ומאידך, חתום על ההסכם כנציג חברה הבת. על פי ההסכם, החברה הבת היא למעשה הזרוע המפיצה של העוררת. החשבוניות הינן עבור שירות LRD, כלומר שירות הפצה שמעניקה החברה הבת לעוררת. אין בהן כדי ללמד על מכירת תוכנה או שיווק והפצה של תוכנה.

בהתייחס לרשימת העובדים בנכס; רשימת העובדים אינה מלמדת כי רוב עובדי העוררת עוסקים בייצור ופיתוח תוכנה. באישור רואה החשבון של העוררת שניתן על סמך הצהרת מנהליה צויין כי נכון ליום 30/6/2022 12 מתוך 23 עובדים הם עובדי מחקר ופיתוח. העוררת מציינת בסיכומיה כי 17 מתוך 23 עובדים עוסקים בייצור (מו"פ, מוצר, עיצוב).

בשים לב למכלול הנתונים, הוועדה בחנה האם הפעילות בנכס נוטה לעבר פעילות ייצורית או מתן שירותים בתחום הביטוח, בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה ובכלל זה מבחן ההנגדה.

מסקנתנו הינה כי העוררת אינה עומדת במבחן המהותי ואינה עומדת במבחן הכמותי. מבחינת המבחן המהותי, גם אם העוררת ממשיכה בפיתוח הפלטפורמה המתוארת ו/או מוצרי לוואי נוספים, כפי שתיארה, מן החומר עולה כי עיקר פעילותה הכלכלית של העוררת הינה בתחום שיווק ומכירת פוליסות ביטוח, בין בעצמה ובין באמצעות החברה הבת (שכאמור לא הומצאו דו"חות המבחנים ביניהן אלא רק דו"ח מאוחד), הן עבור לקוחות קצה והן עבור סוכני ביטוח. הדברים עולים בבירור מן הנתונים הכספיים ומהצהרות העוררת עצמה באתר האינטרנט שלה. באשר למבחן הכמותי: העוררת כלל אינה מוכרת תוכנה, הכנסותיה הן מעמלות מכירת פוליסות ביטוח, כלומר מדובר בפעילות בעלת אופי עסקי - מסחרי לכל דבר ועניין והוצאות המחקר והפיתוח שלה הן רק כחמישית מהוצאותיה.

בהקשר זה נקבע בעמ"נ 17-01-11846 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל אביב-יפו כי פעילות העוררת אינה מהווה ייצור תוכנה אלא מתן שירותים המבוססים על תוכנה שפיתחה. דובר בחברה המקבלת תשלום מלקוחות עבור השימוש בתוכנה, המתאפשר דרך אתר האינטרנט של העוררת. נקבע כי לקוחות המערכת משלמים למערכת תשלום בגין השימוש בתוכנה שפיתחה, כאשר לרוב מדובר בהרשאה בת 12 חודשים, ובתמורה הם מקבלים מידע שיווקי המופק באמצעות התוכנה. הגישה אל התוכנה מתאפשרת ללקוחות העוררת באמצעות אתר האינטרנט שלה. במצב דברים זה, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצורי" שבתכלית החקיקה... אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק כ"בתי תוכנה"....".

בפסק הדין בעמ"נ 12-02-19893 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו נקבע כי העוררת אינה מייצרת תוכנות למכירה אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רישיון לשימוש במאגר הטפסים שלה: "המערכת אינה מייצרת תוכנות למכירה

כסחורה. המערערת פיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. המדובר במערכת המבוססת על פלטפורמה של מייקרוסופט המאפשרת עירה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערערת, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערערת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים...".

ובהמשך: "לקוחות המערערת אינם רוכשים מהמערערת תוכנה אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש במערכת. הנה כי כן, ככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות הלקוח. ברם, אין בכך כדי להכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור תכנה".

ביישום הפסיקה לענייננו, לאחר בחינת מבחן ההנגדה, מצאנו כי הפעילות הייצורית של העוררת אינה עיקר הפעילות המבוצעת בנכס. כאמור, אין כל מחלוקת כי העוררת אינה מוכרת את התוכנה, או את הפלטפורמה שלה, ומצאנו כי מקור הכנסתה העיקרי הוא מתשלום פרמיה עבור מכירת פוליסות ביטוח. מדובר בפעילות עסקית מסחרית המהווה את עיקר פעילות העוררת.

לאור כל האמור, אנו סבורים כי על פי פסיקת בתי המשפט, אין בכך כדי להכיר בפעילות כ"בית תוכנה" לצורך צו הארנונה הדורש כי עיקר הפעילות תהיה ייצור תוכנה.

סיכומם של דברים

מהראיות בפנינו עולה כי אמנם העוררת עוסקת בפיתוח תוכנה, אך פעילותה אינה נכללת בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה שכן לא הוכח כי ייצור התוכנה הוא הפעילות העיקרית של העוררת, התוכנה אינה מיועדת למכירה כסחורה, והיא משמשת כבסיס לפעילות מסחרית של העוררת בתחום הביטוח.

הערר נדחה. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

31/1/24 ניתן בהיעדר הצדדים ביום

בהתאם לסעיף 25(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים התש"ס-2000 ותקנה 23 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין) תשס"א-2000, קיימת לצדדים זכות ערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתוך 60 יום מיום מסירת ההחלטה.

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

י"ר: אפרת א. קפלן, עו"ד
חבר: ראובן הרון, עו"ד
חבר: יעקב ישראלי, רו"ח
קלדנית: שני מראד