

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד סטוקהולם כהן אבי
עו"ד: מטרסו אהוד
רו"ח: מלי אורלי

העוררת: רוזנטל מערכות ידע בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

1. הנכס נשוא ערר ממוקם ברחוב יגאל אלון 57 בת"א. הנכס חויב תחילה לפי שטח של 298 מ"ר והחל מיום 16.4.2018 הנכס אוחד עם שטח נוסף שנמצא באותו חלל (נכס מס' 2000265506) ושטחו הכולל כיום הוא 351 מ"ר בסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר" כהגדרתו בסעי' 3.2 לצו הארנונה (להלן: "הנכס" ו/או "הנכס נשוא הערר").
2. העוררת היא חברת הזנק שמפעילה את אתר מדל"ן שמעניק מידע בתחום הנדל"ן ללקוחות קצה וכן ללקוחות מסחריים. העוררת טוענת כי היא מקיימת בנכס פעילות שעונה על ההגדרה של בית תוכנה כהגדרתו בסעי' 3.3.3 לצו הארנונה. בהשגתה מיום 15.4.2018 היא ביקשה ממנהל הארנונה שהסיווג שנקבע עבורה יתוקן באופן שישקף את השימוש שהיא עושה בנכס בפועל.
3. להשגתה של העוררת השיבה מנהלת מחלקה בעירייה (ולא מנהל הארנונה) תוך דחיית טענותיה בנימוק כי לתפיסת העירייה העוררת אינה זכאית לסיווג הספציפי המבוקש שכן לטענתה העוררת מעניקה שירותים מסחריים ולכן הסיווג שנקבע עבורה יעמוד על כנו. המשיב הודיע לוועדה בסיכומיו כי התשובה לעוררת מיום 7.6.2018 תיחשב כתשובה להשגה שהוגשה במועד וכדין, ומכאן נסללה הדרך להגשת ערר ולבירורו על ידנו כאילו שהתשובה ניתנה על ידי מנהל הארנונה.
4. בעבר, וזה חשוב להדגיש, ניהלה העוררת פעילות דומה בנכס אחר ובכתובת אחרת. על פי הנטען, ונדמה שאין על כך מחלוקת, העוררת קיימה פעילות זהה אך ללא כל הפרדה פיסית בין הפונקציות "המסחריות" לעבודת הפיתוח והתכנות אולם כיום העוררת מחזיקה למעשה בשני נכסים נפרדים בכתובות שונות: האחד, ברחוב יגאל אלון 55, והשני ברחוב יגאל אלון 57, והוא הנכס נשוא הערר.
5. על פי הנטען, פעילות העוררת מפוזרת בין שני "מחלקות" שמקיימות כל אחת פעילות שונה: האחת, בנכס שברח' יגאל אלון 55, שמרכזת את תפקידי הניהול, המזכירות והאדמיניסטרציה ולכן סווג נכס זה לפי השימוש שנצפה ותועד בתור "משרדים". לעומת זאת, בנכס השני, הנכס נשוא הערר, מתקיימת פעילות מחקר ופיתוח תוכנה בלבד, זאת כפי שמתואר בכתב הערר.

6. הנכס צולם על ידי חוקר חוץ באגף חיובי ארנונה במסגרת דוח ביקורת שנערך ביום 4.6.2018 – אליו צורפו תמונות מהמקום ביחד עם תרשים של מבנה הנכס אשר מעניק לוועדה אפשרות לבחון מבחינה ויזואלית הן את אופן חלוקת השטחים לחדרים והן את השימושים שנעשים בנכס על ידי עובדי העוררת, וזאת בהלימה עם הנתען בתצהיר שהוגש על ידי מר ערן בן חורין מטעם העוררת.

טענות הצדדים

7. נבהיר תחילה, כי העירייה נתבקשה על ידי העוררת לאחד את החשבונות, היינו את היחידה בשטח של 53 מ"ר (חשבון 10942297) עם יתרת השטחים שבנכס בתור יחידת חיוב אחת, וזאת בסיווג של בית תוכנה. בקשת האיחוד של העוררת נענתה ולמעשה החל מיום 16.4.2018 אוחדו החשבונות והנכס נשוא הערר (נכס מס' 2000265484) בשטח כולל של 351 מ"ר סווג כולו בשימוש של "בניינים שאינם משמשים למגורים".
8. בתאריך 5.7.2018 הוגש ערר על תשובת מנהל הארנונה ובמסגרתו תיארה העוררת את השתלשלות האירועים כפי שפורט לעיל, תוך הדגשת הטענה כי השימוש העיקרי שנעשה בנכס הולם את הסיווג הספציפי של בית תוכנה שכן היא מקיימת בנכס אך ורק פעילות של מחקר ופיתוח מוצרי תוכנה לשוקי נדל"ן בישראל ובח"ל.
9. העוררת הצהירה בפני הועדה כי היא "מייצרת" בנכס מוצרי תוכנה למגוון של לקוחות בעלי דרישות ומאפיינים שונים שמצריכים אותה לפתח עבורם תכונות שונות ופיצורים חדשים בתדירות גבוהה, כך שבכל שבועיים "משוחרר" לטענתה מוצר חדש באופן שאמור לספק ללקוחותיה מידע מפולח שמותאם לדרישות הלקוח ולפרופיל העסקי שלו.
10. מתוך התשתית הראייתית שהונחה לפנינו – נדמה שהעוררת אינה מקיימת מתוך הנכס הנדון אינטראקציה מסחרית כלשהי עם הלקוחות. את תוצרי הפיתוח שהיא מייצרת היא לכאורה משווקת דרך גורמי השיווק וההנהלה שפועלים מתוך הנכס האחר של העוררת אותו מאיישים כאמור בעלי תפקידים שונים שאינם עוסקים בפיתוח ובמכירות.
11. העוררת מסרה לעירייה מידע מקיף שנוגע לפעילותה ותמכה את בקשתה לסווג את הנכס כבית תוכנה דרך הצגה של רשימת עובדים שהיא מעסיקה בנכס, מתוכה למדנו כי היא מעסיקה מספר מתכנתים (כותבי קוד), עובדי מחקר, אנשי איסוף נתונים, תמיכה טכנית, מהנדסי מערכות מידע, מפתחי אינטרנט וכו'.
12. בנוסף צירפה העוררת לעיונה של העירייה הסכמי התקשרות עם לקוחות מסוגים שונים וכן דו"ח כספי (דו"ח רווח והפסד) שדרכו ביקשה העוררת לבסס את הטענה כי היא מתפקדת כחברת הזנק שאינה מפיקה רווחים ושמרבית הוצאותיה מנותבות למחקר ופיתוח כאינדקציה לכך שהשימוש שנעשה בנכס הוא למחקר ופיתוח בלבד.
13. העוררת הדגישה בפנינו כי מלבד פעילות המו"פ שמתבצע בנכס נשוא הערר, העוררת מעסיקה מתוך רשימה שהוצגה בפנינו שורה של עובדים נוספים, אולם אין מחלוקת בין הצדדים כי אנשי הנהלה והאדמיניסטרציה, השיווק והמכירות אינם מאיישים כאמור את הנכס נשוא הערר כפי שפורט לעיל.
14. העוררת אף מבקשת במסגרת הליך זה להסתמך על החלטת ועדת ערר קודמת מיום 5.5.2015 שבמסגרתה גובש הסדר פשרה (שגובש לאחר שהתקיים דיון הוכחות) לפיו הכירה העירייה לפרק זמן מוגבל במחצית (50%) משטח הנכס שבו החזיקה העוררת בעבר תחת סיווג בית תוכנה (במסגרת תיק ערר 140011659).

15. המשיב תומך את עמדתו בגרסת מנהלת מחלקת שומה בעירייה מיום 7.6.2018 בנימוק כי הנכס אינו עונה על ההגדרה "בית תוכנה" שבצו הארנונה, תוך הדגשת הטענה כי הפשרה שאליו הגיעו הצדדים בשנים 2014-2015 היה נקודתי, מוגבל וקצר מועד וכי אין ללמוד מתוכו דבר נכון לשנת המס הנדונה שניזונה, בין ההיתר מביקורת שנערכה בנכס ביום 4.6.2018 ואשר תועדה במסגרת דו"ח חוקר שהוגש כשהוא נתמך בתצהיר מטעם המשיב.
16. המשיב טוען בפנינו כי הנכס מוחזק על ידי העוררת בשימוש מסחרי-עסקי ולשם ביסוד עמדה זו ניתח המשיב את המהות העסקית של העוררת אך נדמה שהניתוח של המשיב נעשה בהתעלם מן העובדה כי השימושים של העוררת מחולקים לשני סוגים והם מתבצעים בשני נכסים נפרדים.
17. המשיב מצדו סבור כי יש ללמוד מהתנהגות העוררת, שלא התנגדה במשך מספר שנים לסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים" שניתן לנכס שהחזיקה בעבר בתור אינדיקציה לכך שהיא "השלימה" עם הסיווג שניתן לשימוש שהיא עושה כיום על פי הצו ולכן היא מנועה מלטעון אחרת.
18. לגופו של עניין, טוען המשיב כי העוררת אינה מקיימת את תנאי הפסיקה לסיווג פעילות של "בית תוכנה" שכן לתפיסתה התכלית העסקית של הנכס המדובר היא מסחרית הואיל ושימוש ותחזוקה של פלטפורמה שדרכה מנהלת העוררת אתרי אינטרנט ומקדמת פרסום עסקים באמצעותה אינם נכנסת לגדר הסיווג של בית תוכנה, זאת הגם שמדובר במוצרים שהם מבוססי תוכנה.
19. מסקנה זו משעיין המשיב בין היתר גם על ממצאי הביקורת שמתוכם עלה לכאורה שעיקר עיסוקה של העוררת בנכס הוא בהפעלה של אתרי אינטרנט הנותנים מידע בתחום הנדל"ן ושבאמצעותם העוררת מפרסמת לטענתה עסקים בתשלום ושהכנסותיה אינן מפיתוח של תוכנה כמוצר מדף וסחורה כטובין אלא ממכירת מינויים לאתר אינטרנט שמנהלת העוררת.
20. המשיב למד מתוך עיון בדוחות הכספיים ובהסכמי ההתקשרות כי הכנסותיה "הרבות" של העוררת מקורם לא במכירת מוצרי תוכנה כמוצרי מדף אלא שהן צומחות ממערך השירותים המסחריים שמוצעים ללקוחות ולכן העוררת אינה מקיימת בנכס את המבחן המהותי שהוגדר בפסיקה אשר מאפשר לקבוע כי השימוש שנעשה בו הוא לצורך ייצור או פיתוח של תוכנה.
21. המשיב שב וטוען בתשובתו כי העוררת לא הוכיחה ולו בראשית ראייה כי היא מקיימת פעילות ייצורית ושאינו תכליתית ומטרתה של הפעילות העסקית של העוררת בנכס וכי מסקנה זו של המשיב נכונה כביכול גם על פי המבחן הכמותי שמלמד לדידו כי גודלו של השטח שבו מתבצעת הפעילות הנטענת מוכיח את גרסתו כי המדובר בחברה שמספקת בנכס שירותי אינטרנט בתשלום.

שלבי הדיון בפני הועדה

22. בתאריך 13.12.2018 קיימו הצדדים בפנינו דיון מקדמי.
23. נציין בהקשר זה כי פרוטוקול הדיון שהתקיים בפני ועדה קודמת בעניינה של העוררת מיום 5.5.2015 (נספח 3 לכתב הערר) שבמהלכו נחקר עד מטעם העוררת לגבי נכס אחר אף הוא מצוי בתיק.
24. תצהיר מטעם העוררת הוגש ביום 14.3.2019 ואילו המשיב הגיש תצהיר מטעמו ביום 25.3.2019.
25. בתאריך 16.5.2019 קיימו הצדדים דיון הוכחות שבמהלכו נחקרו עדי הצדדים, מר ערן בן חורין שמכהן בתפקיד מנהל אצל העוררת, ומר נועם אדלר שערך את הביקורת מטעם המשיב ואשר תועדה בדו"ח חקירה מיום 4.6.2018.
26. סיכומים מטעם העוררת הוגשו ביום 7.7.19 ואילו המשיב הגיש סיכומים מטעמו ביום 2.10.19.

ניתוח הראיות, דיון ומסקנות

27. השאלה העומדת להכרעתנו היא אפוא, כיצד יש לסווג את הפעילות שנעשית בנכס הספציפי המדובר: האם תחת הסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים", כטענת העירייה, או תחת הסיווג הקונקרטי המופחת שנחקק ספציפית עבור "בית תוכנה".
28. נפקותו של הסיווג הינה לצורך קביעת תעריף הארנונה לפיו יחויב הנכס, כאשר התעריף לחיוב של "בתי תוכנה" או "תעשייה", נמוך מזה של "משרדים, שירותים".
29. לאחר עיון בטיעוני הצדדים ובתומר הראיות, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל בחלקו, מהטעמים שיפורטו להלן.
30. גדר הספקות כרוך בשאלה מהי בעצם מהות פעילותה הטכנולוגית של העוררת. נכון להדגיש כי אנו כחברי וועדה, שניגשים לבחון שאלות של סיווג בכובענו כמשפטנים ורואי חשבון, מתקשים לא אחת להסיק מסקנות חותכות בכל הנוגע לשאלות עובדתיות שמצריכות לעתים רבות הבנה של הטכנולוגיה שעומדת בסיס המודל העסקי של החברות שמבקשות שיכירו בהן בתור בתי תוכנה.
31. גם מלאכתה של העירייה בהקשר זה אינה קלה. סיווג נכס מסוג תעשייה, שירותים או מלאכה יכול להיות לעתים מלאכה קלה ולעתים קשה ומסובכת. יעידו על כך עשרות פסקי דין שעסקו בשורה של מקרים שהתבלטות לגבי שאלת הסיווג "הנכון" או "המתאים" הולידה שורה של מבחני עזר שנועדו להקל עלינו במלאכה זו, שלעתים כרוכה גם בהערכה ופרשנות.
32. אולם נדמה שסיווג בתי תוכנה באופן קטגורי הפך למשימה מורכבת עוד יותר אשר לא רק שהוא מצריך הבנה מעמיקה של ליבת הפעילות המבוצעת בנכס, אלא מחייב ניתוח זהיר וקפדני של המודל העסקי שקשור הן בסוג הטכנולוגיה שמשרתת את העסק שמנוהל בנכס והן באופן שבה היא מוטמעת, מיושמת או משוקת ללקוחות (אם בכלל).
33. לשם בדיקת סיווג בית תוכנה יצרה העירייה נוהל עבודה שימושי לפיו היא פונה למחזיקים שטוענים לסיווג בית תוכנה ומבקשת מהם לחשוף את עצמם בפניה ולמסור לה מידע מקיף שנועד לכסות שאלות אפיון רבות וזאת על דרך הצגת שאלון מובנה שצורף במקרה דנן לתצהיר של חוקר השומה שערך את הביקורת בנכס מטעם המשיב.
34. כאשר מחזיק בנכס מבקש שיחילו על השימוש סיווג של בית תוכנה תחת תעריף ארנונה מופחת אינו משתף פעולה עם העירייה ואינו טורח להשיב לשאלות חוקר השומה מסתכן אותו מחזיק בדחיית השגתו שכן בערי מס כבענייננו – הנישום הוא התובע, ונטל הראייה מונח על כתפו.
35. הצד השני של המטבע הוא שכאשר זוכה העירייה לשיתוף פעולה מלא עם מחזיק שכאמור טוען לסיווג בית תוכנה, על מנהל הארנונה לעבד את המידע שמתקבל אצלו על ידי חוקר השומה במקצועיות ולנתח את הטענות העובדתיות "בלב פתוח ובנפש חפצה" שכן זו עשויה להוות לאחר מכן חלק מהתשתית הראייתית שתעמוד תחת ביקורת שיפוטית.
36. בהקשר זה, מצופה ממנהל הארנונה להתמודד עם הצהרותיו של המחזיק בתום לב ובענייניות תוך ציפייה שיעשה כן באמצעות שימוש בכלים ובשפה שמתאימה לשוק ההייטק שמתפתח בקצב מהיר, וכל עוד הוא לא נוהג כך, הופכת מלאכתם של כל העוסקים בדבר, לרבות של חברי הוועדה שנדרשים להכריע בסוגיות של סיווג, קשה ומורכבת עוד יותר.
37. במקרה הנוכחי, פנתה העירייה לעוררת וביקשה ממנה לקבל רשימה שמית של העובדים ותיאורי התוכנות שעמן היא מייצרת ומפתחת את מוצריה. העירייה ביקשה בנוסף לעיין בדוחות כספיים, חוזים, חשבונות שקשורות לעסק ואף דרשה תיאור של פעילותה תוך התמקדות בניתוח המודל העסקי של העוררת (בירור וניתוח מקורות הכנסותיה).

38. בדו"ח הביקורת שערכה העירייה קיימת התייחסות למודל העסקי שתיארה העוררת (התקשרות עם "מינויים למדלן למקצוענים, משלמים כסף ומקבלים קוד כניסה לפלטפורמה", ראימה סעי' 3 לדו"ח הביקורת), וכן התייחסות לגבי השלב שבו נמצא הפיתוח של התוכנה שמנוהלת על ידה בנכס נכון למועד הביקורת, וזאת תוך פירוט הדרך שבה מבוצע השיווק על ידה ומהו תמהיל ההכנסות של המחזיקה/העוררת בכללותו (ושבו, ההכנסות אינן בהכרח מתוך הנכס נשוא הערר).
39. למעשה, כחלק מנוהל העבודה המדובר, על בסיס תשובות המחזיק שטוען לסיווג של בית תוכנה, וכן על יסוד צילומים ומסמכים שנמסרים לחוקר השומה, אמורה העירייה העירייה לשקול את כל השיקולים הרלבנטיים ולגבש באמצעות החומר כולו עמדה סופית שלרוב נתמכת בביקורת שנערכות פיסית בשטח הנכס.
40. בחינה זו נעשית כאמור כדרך שבשגרה לא רק באמצעות צפייה ישירה על מבנה הנכס ועל הנעשה בתוכו אלא גם על דרך ניתוח נתונים נוספים בשטח, כולל צפייה בפעילות שמבוצעת בנכס בזמן אמת אולם במקרה הנוכחי התרשמותנו היא שהטכנולוגיה עצמה או תוצריה אינם נבחנים בצורה מקצועית באופן שמאפשר בחינה מהימנה של מה באמת "מיוצר" או מפותח בנכס מבחינה טכנולוגית (בדומה לאפיון תוצרי תעשייה ומלאכה מסורתיים).
41. בענייננו, הציגה העוררת תשובות מספקות לכאורה לכל שאלותיה של העירייה שהוצגו לעוררת דרך השאלון שערך החוקר מטעמה, ובראשן העובדה כי תחום העיסוק שלה הוא במתן פתרונות טכנולוגיים דרך מערכות מידע, כאשר שיווק המוצרים והמכירות על ידה מתבצע בנכס אחר שביגאל אלון 55 (ראימה שאלה 7 לשאלון חוקר השומה).
42. העוררת פירטה מיהם הלקוחות לפי פילוח לסוגים (ראימה שאלה 6 לשאלון חוקר השומה); כמו כן, נמסר כי פעילות העוררת מתמקדת בפיתוח גרסאות חדשות ובפיצ'רים חדשים למוצרים שהיא מייצרת (ראימה שאלה 4 לשאלון חוקר השומה). העוררת אף חידדה בשאלון כי ההכנסות הן ממכירת מינויים לשימוש בתוכנה. השאלון מולא על ידי החוקר בליווי של מנהל הפיתוח (CTO) אשר אף תועד אומר שתוכנת "מדלן" שהיא מפתחת משרתת את הלקוחות של החברה באמצעות המידע שהמערכת מספקת להם דרך הרשאות כניסה לתוכנת SaaS באתר שיושב בענן (מכונה "מדלן למקצוענים").
43. לדוח הביקורת צורפו שני תרשימים (שרטוטים) שמתארים את מבנה הנכס, האחד מתייחס לשטח העיקרי של 298 מ"ר (חשבון 10810787) והשני מתאר שטח צמוד של 53 מ"ר (חשבון 10942297) שלגביו הוצהר על ידי העוררת כי ביחידה המדוברת יושב צוות מידענים שאינו עוסק בפיתוח (צוות מידענים). ההצהרה על עובדה זו חזרה על עצמה בפרוטוקול בעת חקירת העד בפנינו.
44. עיון בדו"ח הביקורת מגלה עוד כי מרבית השטח של הנכס הנדון נמצא בשימוש של אנשי פיתוח תוך שמצוינת העובדה כי את החדרים מאיישים בעיקר מתכנתים, אנשי UI ו-UX (פיתוח ממשק משתמשים), מתכנתי QA, חוקרי שכונות (אפיון מערכת) מנתחי מידע GIS וכך הלאה. כלומר, יש להבהיר בהקשר זה כי מהתרשים שתומך בעמדת העירייה עולה כי כל הפעילות המסחרית והאדמיניסטרטיבית של העוררת אינה מנוהלת מתוך הנכס הנדון אלא בנכס נפרד שממוקם בסמוך אליו ושהוא אינו מהווה חלק מערר זה (והמשיב אינו חולק כלל על עובדה זו).
45. לפיכך, בשים לב לכל המשתנים שפירטנו לעיל, אין לכחד כי מסקנתנו הסופית בהליך דנן, כפי שנבאר להלן, אמנם לא חפה מלבטים שכן שאלת הסיווג היא מורכבת אך ייחודו של המקרה הקונקרטי הוא בכך שהכרעתנו מתמקדת בפעילות שנצפתה בנכס והיא מתבססת על ראיות וממצאים שהמשיב עצמו חקר ובחן וזאת מבלי שנשללה גרסתה ו/או את אמינותה של העוררת, לרבות לגבי הטענה כי היא מייצרת בנכס מוצרים חדשים ושתכליתו עבודת פיתוח תוכנה "נטו".

46. היינו, העובדה שכל הפעילות המסחרית של העוררת מתבצעת מתוך נכס נפרד אחר, חייבה אותנו לתת משקל ראייתי נמוך לטענות שהעלה המשיב במסגרת מאמציו לשכנע כי העוררת אינה מייצרת בנכס תוכנה שנמכרת בתור סחורה הואיל וטענות אלו רלבנטיות לטעמנו בעיקר לפעילות השיוקית והמשרדית שמתבצעת על ידה בנכס אחר.
47. עתה, משהבהרנו מהי התשתית שעמדה בפנינו, ניגש לנמק את מסקנתנו על יסוד מבחני הפסיקה והראיות הדין והצו הרלבנטיות. בהתאם לסעי' 3.3.3 לצו הארנונה, נכסים יסווגו בתי תוכנה, ובתנאי שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה.
48. סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הנ"ל קובע כי על מנת שנכס מסוים יסווג בסיווג "בית תוכנה" על המחזיק להראות התקיימותם של שלושה תנאים מצטברים: 1. בנכס מתבצעת פעולה של "ייצור", 2. בנכס מיוצרת תוכנה ו-3. מדובר בעיסוק העיקרי של אותו מחזיק בנכס.
49. בהקשר זה ראוי להדגיש כי תקנות ההסדרים במשק המדינה מגדירות החל משנת 2000 תעשייה "לרבות מפעיל בניה, מחצבות, בתי תוכנה", כך שעל מנת שנכס יוכר בתעריף המופחת של בית תוכנה עליו לעמוד גם במבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין פעילות ייצורית.
50. מתוך חומר הראיות עולה כי הנכס נשוא הערר משמש את העוררת לפעילותה בניהול פלטפורמה שמעניקה מידע בסיסי בחינם למשתמשי קצה וכן מידע מפולח ללקוחות מקצועיים מתחום הנדל"ן (madlan) משלמים לעוררת עבור זכות שימוש בתוכנה ובתמורה לכניסה דרך ממשק ייחודי שמעניק להם את האפשרות לדלות מידע מקצועי ובהיקף רחב מזה שניתן באתר האינטרנט שהיא מנהלת.
51. העוררת ציינה כי הפעילות בנכס מתמקד הן בייצור גרסאות חדשות לפלטפורמה הקיימת והן בפיתוח תוכנות שונות שאותן היא פירטה במסגרת השאלון, אותו טופס מידע מובנה שנועד לשמש כלי עזר לעירייה, על פיו הובהר על ידה כי היא שוקדת בנוסף גם על מספר תחומי פיתוח חדשים ועתידיים, וביניהם מערכת איתות ללקוחות מקצועיים, מערכת שתדע לתת תחזית פיתוח של העיר וכן מערכת מידע לעיר ניו-יורק.
52. במסגרת המידע שחשפה העוררת הובהר על ידי נציג מטעמה בנוסף כי עבודת הפיתוח שמבוצעת בנכס אינה פוסקת שכן היא מפתחת מערכת חדשה לערים בחו"ל, בונה פיצ'רים חדשים לתוכנה שנועדה לאפשר לעוררת בין היתר לתת שירותים מגוונים ליזמי נדל"ן, מתווכים, בנקים, חברות מימון וכן כדי לחדור לשווקים חדשים, מהלך שלפי הנטען דורש פעילות מו"פ ענפה ומתמדת.
53. התוכנה כידוע היא מערכת טכנולוגית שלמה ומורכבת אותה, כך על פי הנטען, מפתחת העוררת מזה כמה שנים ובבסיסה, מסד נתונים ואלגוריתמים, ניתוח מידע תכנוני שמתעדכן על בסיס קבוע. העד מטעם העוררת אישר בחקירתו כי המוצר של החברה משתנה כל הזמן וכי הלקוחות משלמים עבור רישיון גישה למוצר. גרסתו לא נשללה בעת שנחקר.
54. לפי הבנתנו והתרשמותנו מהחומר שמצוי בתיק – כאשר לקוח משלם פונה לעוררת ומבקש גישה "מרחוק" למערכת דרך ממשק ייחודי הוא למעשה רוכש תוכנה. העובדה שהתוכנה הנמכרת, בדמות זכות שימוש וכניסה למערכת, אינה ארוזה כסחורה ואינה מונחת על מדף בנכס של העוררת, אין בה כשלעצמה כדי לבסס יחסים של נותן שירות ומקבל שירות.
55. במקרה דנן, יש לזכור כי כל האינטראקציה העסקית מתבצעת באמצעות אנשי מכירות שנמצאים בנכס אחר של העוררת, אולם גם בהנחה שניתן לראות בנכס הנדון בתור "חוליה מקשרת" בין פעילות התכנות לפעילות העסקית, כפי שהסביר העד בחקירתו, אין זה ראוי לקבוע ככלל כי כל

אימת שעיסוקה של חברה הוא בשדרוג, שיפור ותחזוקה של פלטפורמה קיימת אוי שאפריורית אין לסווג פעילות שכזו שמתקיימת בנכס כבית תוכנה.

ראימה לעניין זה עמ"נ 13687-09-16 חשבשבת (ייצור) (1998) בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו, פורסם בנבו, ניתן ביום 8.3.2018.

56. כפי שנקבע בפסיקה הרלבנטית, המונח "בעיקר" שבצו הארנונה 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, ככל שהדבר עומד כלל למבחן.

57. לפי מבחן זה, בהתאם לממצאי הביקורת מיום 4.6.18, למעט שטח של 53 מ"ר (בחשבון 10942297), שבעבר נוהל כיחידת חיוב נפרדת, משמש הנכס ברובו המוחלט לטובת פיתוח תוכנה שבמסגרתו מועסקים כ-35 מתכנתים וחוקרים על ידי העוררת. לעניין המבחן הכמותי – עולה, כי ברוב שטח הנכס מבוצעת פעילות של פיתוח תוכנה.

58. בפן הכמותי - אמרנו כבר קודם "ברוב" שטח הנכס ולא כולו הואיל וכאמור בתוך הנכס נכלל שטח בגודל של 53 מ"ר שמוצג בתשריט נפרד (נכס מס' 2000265506) והוקצה במיוחד על ידי העוררת עבור צוות מידענות שלגביו הובהר מפורשות בכמה הזדמנויות כי הוא כולל רשימת עובדים שאינם עוסקים בפיתוח אלא אוספים מידע שיתכן והוא הכרחי וחשוב למערכת שהעוררת מפתחת אולם ראינו לנכון לקבוע לגביו כי אין לסווגו כבית תכונה (ראימה לעניין זה תשובה לשאלה מס' 8 בשאלון שצורף לדו"ח הביקורת).

59. במסגרת המבחן המהותי, עלינו לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס. התשובה לכך היא חיובית. ראימה לעניין זה עמ"נ (מחוזי-ת"א) 29761-10-02 וב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו, פורסם בנבו, ניתן ביום 8.8.2011; עמ"נ (מחוזי-ת"א) 9977-09-15 ביסופט תוכנה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פורסם בנבו, ניתן ביום 9.5.2016 (להלן: "ביסופט").

60. במסגרת דו"ח הביקורת של העירייה נכתב כי בנכס נשוא הערר נראו עמדות מחשבים, צולם קוד, נראו עובדי פיתוח, עובדי QA, ביג דאטה – כלומר, אין אלא להסיק גם מתוך התומר החקירתי של המשיב כי עבודת פיתוח אכן מתבצעת במקום. המשיב בחר שלא לחקור את העד מטעם העוררת כדי לגלות באמצעותו מהו היחס (באחוזים) בפיתוח בין מוצרים חדשים למוצרים קיימים, שיתכן והיה מסייע לנו בהתלבטות שהמשיב עורר בתשובתו, ועל כן אל לנו, ואין זה מתפקידנו, להניח הנחות שיש בהן כדי לשלול את אמינות הצהרותיה של העוררת בהקשר זה.

61. עתה, ישאל בוודאי השואל, מהי הפעילות הייצורית שהעוררת מקיימת בנכס לצורך השלמת הבחינה המהותית של סיווג בית תוכנה כנגזרת גם של "בית מלאכה ותעשייה". מבחני הפסיקה שנקבעו לצורך בדיקה לצורכי ארנונה מוכרים כבר היטב וכי המדובר בחמישה מבחנים, המהווים אך כאינדיקציות לקיומה של פעילות ייצורית, והם: מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", מבחן "טיבו של הליך העסקי", מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מבחן "השבחת הנכס" ומבחן "על דרך ההנגדה".

62. איננו סבורים כי בנסיבות העניין חובה עלינו לבחון קיומן של כל האינדיקציות לצורך מתן הכרעה בסוגיה, שכן מדובר באמצעי עזר בלבד שיש בהם כדי לסייע לפרשן במקרה הצורך. לעניין זה נפנה בעניין ביסופט שבו נקבע כלל פסיקתי שאותו ראוי ליישם בענייננו:

"...כך, יישום מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר מעלה כי המערערת אכן יוצרת מוצרים מוחשיים חדשים. בעמ"נ (ת"א) 147/03 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' טאי מידל

איסט בע"מ (פורסם בנבו, 12.7.04) נקבע כי: "כתיבת תוכנה, פיתוחה והפיכתה לכלל מוצר מוגמר שלקוחות עושים בו שימוש שעיקרו עסקי, הוא בבחינת דבר מוחשי גם אם בסופו של יום הוא מותאם ללקוחות ספציפיים" (עמ' 8 לפסה"ד, ההדגשה אינה במקור צ.צ.). משמעות הדברים הינה כי על אף שלעיתים המערערת רק משפרת או משדרגת תוכנה עבור לקוחות ספציפיים פעולות אלו כוללות עימן יצירה של קוד חדש המהווה, הלכה למעשה, מוצר חדש" (ההדגשה אינה במקור – א.ס.).

63. לטעמנו, העוררת ביססה בהליך זה את הטענה כי היא עבודת הפיתוח המבוצעת בנכס מאפשרת לה למכור רישיון שימוש בתוכנה ללקוחות שונים (כגון, מתווכים, בנקים ויזמי נדל"י) שלכל אחד מהם עשוי להיות צרכים שונים שמחייבים אותה לפתח כל הזמן פיצורים מתאימים כדי לגרום לתוכנה להפיק את התוצרים שמשווקים כאמור על ידי מטה המכירות אשר ממוקם בנכס אחר.

64. כמו כן, כפי שהוכח במקרה דנן, וכבר נדרשנו לכך כמפורט לעיל, העוררת עומלת על פיתוח מוצרים חדשים ו"מהפכניים" מבחינתה, כאלו שטרם יצאו לשוק וכי הוכח שהיא אינה מתמקדת אך ורק בשדרוג תוכנת מדלן (שבבעלותה) ואף התרשמנו שהיא אינה מפתחת מוצר קיים אחד בודד. ולעניין זה נבהיר כי בהחלט יתכן שאם כך היו פני הדברים, עשויה היתה תוצאת דיונונו להיות שונה.

65. עיינו גם במסמכי ההתקשרות חתומים של העוררת עם כמה מהלקוחות שלה אשר צורפו לחומר שנמסר לעירייה כחלק מתהליך בירור הסיווג (וכנספח ג' לכתב התשובה לערר). הסכמים אלו מנוסחים באופן שהתקשינו ללמוד מתוכם מהו טיב השירות טכנולוגי שנמכר ללקוחות, וגם לא נעלם מעינינו העובדה כי העוררת גם "מתפרנסת" משירותי פרסום שאותם היא מעניקה דרך האתר האינטרנט שלה (ראיה/ה לעניין זה בעדותו של מר ערן בן חורין מיום 16.5.2019).

66. יחד עם זאת, משהמשיב בחר שלא לחקור את העד של העוררת אודות הסכמים אלו, והסתפק בטענה כי המדובר בהסכם ארוך טווח שמאפיין עסק למתן שירותים מאשר עסק שמוכר תוכנה כסחורה, לא הביא אותנו לשנות את מסקנתנו, בייחוד לנוכח העובדה כי המכירות שלטובתן נערכו הסכמים אלו מבוצעות מתוך נכס אחר שהיא מחזיקה לטובת העניין.

67. לעניין זה חשוב גם לציין כי המודל העסקי שתיארה העוררת בהליך דנן אינו המצאה חדשה וכי תחום ההייטק נוטה זה מכבר לאמץ מודלים של תמחור דומים לאלו שמתוארים בענייננו, ולכן נדמה שאין מקום לשלול מן העוררת את הסיווג רק משום שהיא לא הצליחה להראות כי מוצריה נמכרים על "המדף".

68. נדגיש לעניין זה כי באחת הפרשות ציין כבוד השופט א. רובינשטיין (בתוארו דאז) משפט שיפה לענייננו והוא כי "המשפט רודף אחר ההתקדמות הטכנולוגית והבעיות המשפטיות שהיא מציבה, רודף ואינו משיג" (בג"ץ 5870/14 חשבים ה.פ.ס מידע עסקי בע"מ נ' הנהלת בתי המשפט, פורסם בנבו, ניתן ביום 12.11.2015).

69. המשיב ייחד פרק שלם בסיכומיו לכך שביישום המבחן המהותי על המקרה הנוכחי אין העוררת מייצרת תוכנה כסחורה וכי רכיב הפיתוח אינו הרכיב המהותי בפעילות העסקית של העוררת.

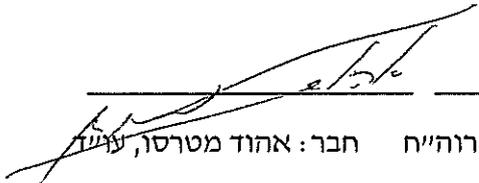
70. לטעמנו, המשיב בחר להתעלם מן העובדה כי מסקנותיו יתכן והן ישימות בעיקר לגבי הפעילות שמקיימת העוררת בנכס האחר של העוררת, וככל שהוא סבור כי אין לפיצול בין שתי הפעילויות הנטענות כדי להשפיע על הכרעתנו כאן, היה עליו לבסס טענה זו תוך הסתמכות על הראיות שהוגשו על ידו לתיק.

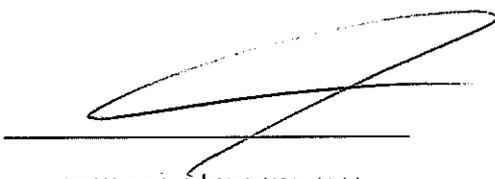
71. ולעניין זה נבהיר כי עיינו בדוחות הכספיים שהגישה העוררת לתיק ושמהם עולה מסקנה שונה לחלוטין מזו שהמשיב טוען לה בסעי' 15-17 לסיכומי שכן מדוח רווח והפסד של העוררת לשנת 2018 עולה בברור כי רכיב ההוצאות מפעילות המו"פ שלה מגיע לסך של כ- 5 מיליון דולר, שהוא באופן יחסי גבוה ביחס להוצאות השיווק והוצאות כוח האדם ששולמו בשנת המס הרלבנטית.
72. כך שאילו המשיב היה מעוניין לעמת את העד עם נתון חשבונאי זה כדי לקעקע את אמינות גרסתה של העוררת, חזקה עליו שהיה חוקר את מנהל העוררת בנושא, ובחירתו שלא לעשות כן פועלת לחובתו. לעניין זה אנו מקבלים את הטענות ששטחה העוררת בסיכומיה באופן שהדוחות של העוררת מהוות דווקא אינדיקציה לכך שהעוררת מקדישה נתח משמעותי ממשאביה לטובת מחקר ופיתוח.
73. בפסיקה נקבעו מספר מבחני משנה מקובלים ונוספים, כגון: מבחן "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", לפיו פעילות ייצורית היא פעילות בה מייצרים דבר מה חדש במהותו להבדיל מדבר מה חדש בצורתו; מבחן "השימוש שנועד למוצר" שלפיו בוחנים האם הפעילות הייצורית נועדה לשימושו של ציבור רחב, שאז תגבר הנטייה לראות בפעילות כפעילות ייצורית, או שמא היא נועדה ללקוח מסוים שהזמין את הייצור שאז הנטייה תהא לסווג את הפעילות כמתן שירותים. כפי שראינו, לעוררת קיימים מספר סוגי לקוחות ולא שוכנענו שיש במבחנים אלו כדי לשנות את מסקנת דיונו.
74. כמו כן, גם מבחן "ההשבחה של הנכס", שעל פיו נבחנת השאלה האם ישנה השבחה של הנכס אף בלא שינוי בצורתו, ראינו שהעוררת משביתה כל העת את מוצריה, ולא ראינו שגרסתה לעניין זה קועקעה בחקירת מנהל העוררת בפנינו.
75. ולבסוף, "מבחן ההנגדה", לפיו בוחנים האם מרכז הכובד של העסק הוא ייצור או שמא מתן שירותים, אזי שגם לפי מבחן מקובל ונפוץ זה – ראינו שעל פי החומר שדווקא המשיב הציג לעיונו רוב העובדים שפועלים בתוך הנכס הם מתכנתים ופעילותם משקפת שימוש שמאפיין בית תוכנה שעיקר עיסוקו הוא בפיתוח.
76. זאת ועוד; בפס"ד ווב סנס נקבע בנוסף כי בשלב סיווג אופי הפעילות של הנישום לשם קביעת תעריף החיוב בארנונה, חייב מנהל הארנונה להעמיד בסיס עובדתי ראשוני, שדרכו נבחן מדוע יש לקבוע תעריף כזה או אחר בשומת הארנונה.
77. במסגרת התשתית הראייתית שהונחה בפנינו, למדנו כי בשנת 2015 ניתן לנכס אחר של העוררת סיווג של בית תוכנה וזו במסגרת פשרה שהושגה לאחר שנחקר עד מטעמה. לדידנו, מהחליט המנהל לקבוע לנישום בשנת מס מאוחרת סיווג שונה מהסיווג בשנת מס שקדמה לה, גם אם זה לצורך "פשרה נקודתית", מן הראוי היה שהמנהל הארנונה יטרח להציג בסיס עובדתי לשינוי.
78. נכון הוא ששינוי סיווג בשנת מס אחת לעומת שנים שקדמו לה אינו, כשלעצמו, עילה להעברת הנטל אל כתפי המשיב, זה לא מה שאנחנו אומרים או חלילה קובעים, שכן כלל מושרש בענייני מיסים וארנונות הוא כי כל שנת מס עומדת לעצמה, אך בנסיבות שבהן עומד נכס מסוים שלגביו ברור על פניו כי לא מתקיים מתוכו שימוש מסחרי, מן הראוי היה להבהיר מה בעובדות "החדשות" חולל את השינוי בעמדתו.
79. בנקודה זו – ראינו לנכון לסכם את דיונו ולהדגיש באחרית דבר כי למרות שלתוך הנכס נשוא הערר אוחד נכס נוסף בשטח של 53 מ"ר שהיה רשום בנפרד ושלגביו הצהיר נציג העוררת בחקירתו כי בו יושבים מידענים שאינם עוסקים בפיתוח, אנו קובעים כי אין להחיל על יחידה זו סיווג של בית תוכנה, וזאת לא כל שכן כאשר הוברר בהליך זה כי איחוד הנכסים נעשה לבקשתה של העוררת מטעמי יעילות.

סוף דבר

80. מכל המקובץ אנו מקבלים את הערר בחלקו וקובעים כי שטח של 298 מ"ר מתוך הנכס יסווג כבית תוכנה ואילו בשטח של 53 מ"ר שזוהה בעבר כנכס במסגרת חשבון ארנונה 10942297 ע"ש העוררת יעמוד הסיווג של "בניינים שאינם משמשים למגורים, בעינו.
81. בנסיבות אלו, לא ראינו מקום להידרש ליתר המחלוקות שהעלו הצדדים בסיכומיהם ביחס לניתוח היבטים שונים שעולים מתוך ניתוח וקריאה של הפסיקה הרלבנטית.
82. טוב תעשה העירייה אם תמנה לצורך בחינת סיווג בתי תוכנה מומחה לטכנולוגיה שיקל עליה בבירור תיקים דומים בעתיד.
83. באשר לשאלת ההוצאות, התחבטנו אם לחייב את המשיב בהוצאות העוררת אולם בשל העובדה כי ערר זה מעורר שאלות לגיטימיות שמעוררת התלבטות עקרונית אזי שלא ראינו לתת צו להוצאות. בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת החלטה. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

16/12/19 - ניתן היום


 חברה: אורלי מלי, רוה"ח חבר: אהוד מטרסו, עו"ד


 אבי סטוקהולם כהן, עו"ד

יו"ר ועדת ערר

עוררים מס': 140017399
140018695
140019772
140019213

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

בפני חברי ועדת הערר:
יו"ר: עו"ד סטוקהולם כהן אבי
עו"ד: מטרסו אהוד
רו"ח: מלי אורלי

העוררת: פורט ויז'ן בע"מ

- נ ג ד -

מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו

החלטה

הנכס נשוא הערר

1. הנכס נשוא ערר זה שבו החזיקה העוררת בשנת 2017 השתרע על פני שטח של 92 מ"ר (נכס שמספרו 10910401) והוא ממוקם ברחוב החשמונאים 88 בת"א (ערר זה אוחד לאחר מכן עם ערר מס' 140018695). במסגרת דיונית זו נטען על ידי העוררת כי יש לסווג את הנכס בתור בית תוכנה אולם העירייה ראתה לנכון לסווג אותו תחת קטגוריה של "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר" כהגדרתו בסעי' 3.2 לצו הארנונה.
2. החל מיום 1.7.2018 נרשמה העוררת כמחזיקה בנכס שממוקם באותה הכתובת ובאותה קומה בבניין וזאת לאחר שזו בחרה להעתיק את פעילותה ליחידה אחרת בנכס שגודלו 130 מ"ר (נכס מס' 2000185276, ראה הודעת המחזיקה מיום 17.7.2018).
3. במסגרת מכתב מנהלת שומה מיום 30.7.2018 הודעה העוררת כי בוצעה לבקשתה החלפת מחזיקים בנכס כאשר על גבי ההודעה עצמה ציינה העירייה את עמדתה העקרונית לפיה העוררת אינה זכאית לסיווג בית תוכנה שכן לתפיסתה המחזיקה/החברה מספקת ללקוחות מידע מנותח וכן נתונים שניתנים על ידי העוררת בתור שירות וזאת באמצעות התוכנה שהיא מייצרת בנכס.
4. במסגרת ערר 140019213 נטען על ידי העוררת כי יש לסווג בתור בית תוכנה אלא שגם הפעם נדחתה בקשתה והנכס שבו החזיקה החברה/העוררת סווג על ידי העירייה כ"משרדים" כהגדרתו בסעי' 3.2 לצו הארנונה (להלן: "הנכס" ו/או "הנכס נשוא הערר").
5. בתאריך 18.3.2018 ביקשה העוררת מהעירייה במסגרת השגה לשנת 2018 שתכיר בה כבית תוכנה אולם גם הפעם בקשתה נדחתה במכתבו של מנהל ארנונה מיום 16.4.2018 בנימוק כי פעילותה מתמקדת בקידום מכירות וכי על מנת שבקשתה תיבחן מחדש עליה להמציא קודם מסמכים שתומכים בעמדתה, לרבות מאזן בוחן, אישור מדען הראשי וכן דוגמאות מהסכמי התקשרות.

6. בתאריך 5.3.2019 נפתח ערר נוסף שמספרו 140019772 וגם הוא נועד לתקוף את הסיווג שניתן לעוררת על ידי העירייה בגין הנכס נשוא הערר דנן לאחר שהשגתה לשנת המס 2019 נדחתה על ידי מנהל הארנונה במכתבו מיום 6.2.2019.
7. מנהל הארנונה ציין במכתבו כי על מנת לזכות בסיווג של בית תוכנה על פי סעי' 3.3.3 לצו הארנונה על העוררת לבסס כי עיסוקה העיקרי הינו ייצור תוכנה וכי בדיקה שנערכה לגבי המודל העסקי של העוררת מוכיח לטענתה כי היא אינה עונה על ההגדרות שבחוק וכי עמדתה היא שהתכלית העסקית שהעוררת מקיימת בנכס לא נועד לייצור התוכנה, ושהאלמנט הייצורי אינו ליבת העסק.
8. טענות הצדדים שעלו במסגרת כתבי הערר הני"ל דומות להפליא אולם הכרחי להבהיר כבר עתה כי לגבי פעילותה של העוררת לשנת 2017, שבמהלכה החזיקה העוררת בנכס קודם (נכס מס' 2000185272), נטען מפיו של נציג העוררת במפורש כי החברה שינתה את מודל הפעילות שלה וכי הדבר אף מקבל ביטוי בפרוטוקול דיון מיום 3.1.2018 שבו התנהלה ישיבה מקדמית בפני הרכב שבראשות היו"ר עוה"ד קדם שירלי.
9. לנוכח הצהרת נציג העוררת (מר רענן ערן) בפני הועדה בדיון המקדמי הני"ל מיום 3.1.2018 כי מאז שנערך ביקור בנכס חלו שינויים בפעילות החברה אשר התאפיינו בחיזוק הפיתוח של המוצר, הוחלט בהסכמת הצדדים על עריכת ביקורת נוספת בנכס על מנת לבחון את פעילותה בשנית.
10. בהודעת המשיב מיום 31.1.2018 עודכנה הועדה בראשות עוה"ד קדם כי לאחר קבלת מסמכים מן העוררת (צורפו לדו"ח ביקורת מיום 24.4.2017) ולאחר שנערכה בנכס ביקורת נוספת – נותר המשיב בעמדתו כי העוררת אינה עומדת בתנאים לתחולת הסיווג של בית תוכנה (ובהיבט הזה יצוין כי לא ראינו מקום לדון בטענת סף שהעלה המשיב תחילה על אי קבלת נתונים מן העוררת).
11. נזכיר בנוסף כי במהלך דיון מקדמי שנערך בהרכב חסר ביום 16.1.2019 בפני יו"ר קפ"ל אפרת (בערר 140019213), הסתבר אז כי מתקיים ניגוד עניינים מול חבר ועדה שלא היה נוכח באותה עת שמונע מהועדה לשמוע את התיק ולכן הועבר התיק לדיון בפנינו זאת אגב הסכמת ב"כ הצדדים לאיחוד העררים שהיו תלויים ועומדים ביחס לנכס נשוא הערר תוך מתן זכות להגשת תצהירי עדות משלימים מטעם הצדדים.
12. עוד יש להבהיר בהקשר זה כי העוררת מסרה לעירייה לראשונה טופס הגשת בקשה לסיווג בית תוכנה מיום 4.6.2017 שבו צוין על ידי העוררת כי תחום העיסוק המרכזי הוא פלטפורמה לטלפונים ניידים שנועדה לקידום תכנים אינטראקטיביים ומוצרים.
13. תיאור הלקוחות, רשימת העובדים ומודל ההכנסות שהיה נהוג אצל העוררת אז, כפי שהדבר תואר בטופס המידע הני"ל, אף הוא המחיש עבורנו כי העוררת, כפי שנטען על ידי המצהיר מטעמה כאמור, שינתה את מודל פעילותה מסי' חודשים לאחר שנערכה הביקורת מיום 4.6.2017.
14. לטעמנו יש לקחת בחשבון במסגרת הכרעה זו את העובדה כי חל שינוי באופי פעילותה של העוררת נכון לשנת המס 2017 וזאת **בהשוואה** עם תיאור פעילותה במהלך שנות מס מאוחרות שלגביהן הוגש טופס תיאור פעילות עדכני (טופס בקשה לסיווג בתי תוכנה) שבא לידי ביטוי בממצאי דוחות ביקורת שהתקיימו ביום 24.4.17 ו-ביום 10.1.2018 וב- 24.7.2018 (מאת החוקר אבי חנוך).
15. לעניין זה נבהיר כי לא נעלמה מעינינו טענת העוררת כי לדידה לא חלה מבחינה מהותית שוני משמעותי בתחום עיסוקה מאז שהחלה את פעילותה בשנים 2015-2016 כאשר הפלטפורמה היא אותה הפלטפורמה שמנוהלת כיום אולם מסקנתנו כאן מבוססת איפוא על תשתית ראייתית "מרוכזת" שהונחה בפנינו במסגרת תיקי הערר הנזכרים לעיל שעוסקים כולם בשאלה האם הפעילות שהעוררת מקיימת בנכס במהלך שנות המס 2017-2019 תואמת סיווג של בית תוכנה.

טענות הצדדים

1. העוררת היא חברת הזנק תחת השם והמותג Fortvision שלטענתה מתמחה בפיתוח תוכנה המשמשת אתרים ואפליקציות שנועדה להגדיל את המעורבות של המבקרים והגולשים באתרים של הלקוחות במטרה למקסם את פוטנציאל המכירות מהציבור שמתעניין במוצריהם.
2. העוררת חזרה על הסבריה בנוגע לאופי פעילותה במהלך הזדמנויות שונות אולם עיון בתצהיר מטעמה מגלה כי התוכנה שהיא מפתחת בנכס נשוא הערר נועדה לשמש כלי טכנולוגי חדשני שמיועד להגדיל מספר נרשמים באתר הלקוח, וכן להרחיב את סלי המכירות שמנוהלים על ידם זאת בין היתר על ידי איסוף מידע עסקי שאותו מבצעת התוכנה של העוררת באופן שמסייע ללקוחותיה ליצור פרופיל מותאם אישית של הגולשים לטובת שימושים מסחריים מגוונים.
3. בין הלקוחות שהתקשרו עם העוררת לצורך שימוש בתוכנה שאותה פיתחה נמנים גופים עסקיים פופולריים שידועים ומוכרים על פי האתרים שנמצאים בשימוש נפוץ של הציבור, וביניהם YNET, WALLA, ספורט 5, ONE, וכן עסקים כגון קסטרו, רנואר, ביזפורטל וכו'.
4. העוררת ציינה בהדגשה יתרה, ובצדק מבחינתה, כי הלקוחות עצמם הם שמפעילים את התוכנה והם שעושים בה שימוש בהתאמה אישית לצורך איסוף מידע על הצרכנים שמתעניינים במוצרים ובשירותים שהלקוחות מספקים וזאת לטובת מיקוד המכירות שלהם, בעוד שהעוררת אינה נוטלת כל חלק בהקשר זה. ההדגשה של היבט זה, כפי שנפרט להלן, היא קריטית להבנת המחלוקת.
5. המודל העסקי הינו מכירת רישיון חודשי לכל אתר אינטרנט שמנהל הלקוח במתכונת SaaS (Software as a Service). היינו, מבחינת העוררת – מה שנמכר ללקוח בסופו של יום זו תוכנה, וזאת דרך מתן זכות גישה לשימוש בתוכנה ולכלים השונים שהיא מציעה תוך שהלקוח הוא זה שמפעיל את האפיונים שנוחים וחשובים לו מבחינה עסקית ומסחרית.
6. המשיב טוען לאורך כל הדרך כי בעניינה של העוררת חל מודל עסקי של "תוכנה-כשירות" באופן שמסגיר לטעמו כי העוררת מספקת שירותים ללקוחותיה ועיקר עיסוקה בנכס הוא לא פיתוח וייצור תוכנה. בכתב התשובה לערר 140019213 מיום 26.12.2018 נטען כי העוררת מספקת שירות בדמות מכירת מידע וניתוח נתונים שמבוצעים על ידי התוכנה שהעוררת מייצרת, וזאת באמצעות "אספקה ממושכת של שירותי תוכנה" על גבי פלטפורמה קיימת.
7. עמדת המשיב בהליך זה היא עקבית וברורה – על פי ניתוח המסמכים ואופי הפעילות שמבוצעת בנכס, הסיק המשיב כי הקשר של העוררת עם הלקוחות הוא אינו חד פעמי כפי שמאפיין מכירת תוכנה כמוצר וכסחורה, וכי המודל העסקי של העוררת שנבחן על ידו תומך לגישתה בעובדה שהשירות שנמכר על ידי העוררת מצביע כי התוכנה הוא כלי עזר בלבד וכי עבודת הפיתוח והייצור אינה מהווה מבחינה את עיקר הפעילות שמתבצעת בנכס (מבחינה מהותית).
8. העוררת הצהירה בפני הועדה כי התוכנה עוברת שיפורים, התאמות ושינויים לצורכי הלקוחות מדי יום כך שמה שנמכר בסופו של יום זה לא מידע אלא תוכנה שבה כלולים פיצורים שונים שהלקוחות מתפעלים בעצמם תוך שתהליך הסקת המסקנות מבוצע על ידי הלקוחות על סמך מידע שהתוכנה שנמכרת (באמצעות רכישת זכות שימוש) כורה ומנתחת עבורם לצרכים עסקיים.
9. על רקע העמדה הנגיבית שהשמיע המשיב לאורך כל ההליך מאז החל בירורו, שמה העוררת דגש רב על הנימוק שלטענתה תומך בעמדתה והוא שהעוררת מתמקדת אך ורק בפיתוח תוכנה שכל תפקידה הוא לסייע בהגדלת המכירות של הלקוח וזאת באמצעות הגברת המעורבות של הגולשים לאתרים של הלקוחות ושבאמצעות האינטראקציה של הציבור עם בעלי האתרים (הלקוחות של העוררת) מופק אצל הלקוח מידע מנותח שמסייע בהגדלת המכירות.

10. לטענת העוררת, הלקוחות רוכשים את זכות השימוש בתוכנה לפרקי זמן משתנים והם שמפעילים את הכלים שמציעה הפלטפורמה, וזאת באמצעות צ'אט בוטים, סטורי, סקרי חו"ד וכו'.
11. עוד מדגישה העוררת כי הכנסות החברה לא מתקבלות כעמלות או כתגמולים עבור הצלחת המכירות מהשימוש בתוכנה אלא העוררת גובה מהלקוחות תשלום רק עבור שימוש במוצרים שהיא מפתחת, כאשר הדור הבא של המוצר שהיא מוכרת ללקוחות, כך לטענתה, עתיד לכלול מרכיבי בינה מלאכותית ופיצ'רים נוספים שיוצעו ללקוחות לשימוש וליישום על ידם (בשימוש עצמי).
12. המשיב דוחה את עמדת העוררת והוא סבור כי העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה כי מתקיים בעניינה המבחן המהותי או הכמותי לצורך סיווג העסק שלה כבית תוכנה וכי חוזה ההתקשרות שהציגה העוררת לעיונה מלמד כי המוצר של העוררת מייצר הכנסה שהוא תלוי שימוש ושהעוררת גוזרת עמלה מתוך כמות של הטראפיק באתר של הלקוח וזאת כאינדיקציה לכך שהעוררת אינה מוכרת מתוך הנכס תוכנה אלא שעיסוקה מתמקד במתן שירותים תוך הסתייעות בתוכנה שהיא מפתחת כפלטפורמה קיימת.

שלבי הדיון בפני הועדה

13. בתאריך 14.6.2018 קיימו הצדדים בפנינו דיון שנקבע לשמיעת הוכחות אולם מאחר וחבר ועדה נעדר באותו היום סירבה העוררת לקיים דיון בהרכב חסר ולכן הוחלט על דחיית הדיון ועל שיבוצו מחדש של התיק המאוחד לשמיעה במועד שנקבע לתאריך מאוחר יותר.
14. בתאריך 11.10.2018 הופיעו הצדדים לשיבת הוכחות בהרכב מלא של הועדה אולם במהלך הדיון התברר כי חלק מהחומרים שהיו אמורים להיות מוצגים בדיון המאוחד אינם מצויים בפני הועדה ולכן גובשה הסכמה דיונית לנהל הליך הוכחות שבמסגרתו ייבחנו כל המסמכים ויועלו כל הטענות לצורך מתן הכרעה בכל התיקים.
15. נציין כי במהלך דיון הוכחות מיום 11.10.2018 שהחל להתקיים אך הופסק כאמור מיד לאחר מכן, תועד העד מטעם העוררת כשהוא מסביר כי אופי הפעילות של העוררת לשנים 2018-2019 השתנה והיא שונה מזו שהתקיימה בנכס קודם לכן. בשנה שחלפה, כך בלשונו של העד מטעמה, התמקדה העוררת במכירת פרסומות ושירותים תוך חתימה על הסכמי שיתוף פעולה עם הלקוחות שלה.
16. יחד עם זאת הודגש, כפי שצוין לעיל, כי חודשים לאחר מכן, כפי הנראה במהלך שנת 2017, החלה העוררת להתמקד במכירת רישיונות תוך מתן גישה לפלטפורמה לשימוש עצמי על ידי הלקוחות שהחלו לנהל את המוצר באופן עצמאי וללא כל מעורבות מצד העוררת.
17. עוד נדגיש כי במהלך דיון ההוכחות הנ"ל, שכאמור הופסק לאחר חקירה קצרה של העד מטעם העוררת, נעשתה אף הדגמה של המוצר במחשב באמצעות מנהל העוררת שהראה כיצד מטמיע לקוח בעצמו את הפלטפורמה על מנת ליצור קשר ישיר עם הגולשים באתר תוך שהלקוח עצמו מנהל את הכלים שהמערכת מציעה לטובת שימושים מסחריים ממוקדים על פי העדפה שלו.
18. הודעה מטעם המשיב על איחוד התיקים הוגשה ביום 6.11.2018 וההחלטה המאשרת את האיתוד ניתנה על ידי יו"ר הועדה, שלומית ארליך, ביום 8.11.2018.
19. ביום 25.12.2018 הגישה העוררת הודעה על המצאת מסמכים בהתאם להחלטה מיום 11.10.2018.
20. בתאריך 30.12.2018 הגישה העוררת תגובה לתשובת המשיב לערר לפיה מתנגדת העוררת לממצאים העובדתיים שהציג המשיב באמצעות חוקרים מטעמו ולאופן ניסוחם.

21. בתאריך 24.4.2018 הגישה העוררת בקשה להגשת ראייה מטעמה אשר התקבלה לתיק ועניינה עדכון הועדה בדבר ההחלטה שניתנה בעניין חשבשבת (ייצור) (1998) בע"מ נ' עיריית ת"א, פורסם בבנו, ניתן ביום 8.3.2018 (להלן: "חשבשבת")
22. תצהיר העוררת הוגש ביום 6.3.2018 ותצהיר משלים ביום 5.3.2019 ואילו המשיב הגיש תצהיר מטעמו ביום 28.3.2018 ותצהיר משלים ביום 10.3.2019.
23. בתאריך 16.5.2019 קיימו הצדדים דיון הוכחות קצר שבמהלכו נחקרו עדי הצדדים, מר ערן אהרון שמכהן בתפקיד מנהל העוררת, ומר אברהם חנוך שערך את הביקורות מטעם המשיב ושממצאו תועדו בדו"חות חקירה מיום 24.7.2018, 10.1.2018 ומיום- 24.4.2017 מתוך הנכס הקודם שבו החזיקה העוררת (נשוא הערר הראשון שננקט).
24. סיכומים מטעם העוררת הוגשו ביום 4.6.19 ואילו המשיב הגיש סיכומים מטעמו ביום 4.7.19.

ניתוח הראיות, דיון ומסקנות

25. מתוך התשתית הראייתית שהונחה לפנינו ומעיון בממצאי דוחות הביקורת – נדמה שקיימים הבדלים בתיאור הממצאים שתועדו במהלך הביקורות שבוצעו על ידי החוקר מטעם העירייה במועדים השונים. בשלושת הדוחות מסר החוקר כי בנכס מפותחת פלטפורמה לאיסוף וניתוח נתונים ביחד עם פתרון ייחודי לאיסוף נתונים אולם בדו"ח הביקורת המאוחר מיום 24.7.2018 אישר החוקר כי הפלטפורמה מספקת ניתוחים וסטטיסטיקה על קהל היעד כאשר הלקוח מקבל את המידע והוא זה שעושה בו שימוש לצרכיו העסקיים.
26. בדו"ח הביקורת המוקדם מיום 24.4.2017 תיעד החוקר כי הפלטפורמה פעילה במשך כחצי שנה ואילו בדו"ח הביקורת המאוחר מיום 24.7.2018 תועד נציג העוררת שהוא מסביר כי המוצר הטכנולוגי שלה פעיל וכי הוא נמצא בהמשך פיתוח לטובת הרחבת יכולות והוספת פיצ'רים.
27. בדו"ח הביקורת המוקדם מיום 24.4.2017 מנתה החברה 5 עובדים (בעודה מגייסת עובדים נוספים) וכי המודל העסקי שתואר אז התמקד בפרסום באינטרנט, קידום אתרים ותכנים כשהתשלום מבוצע פר קליק או פר צפייה.
28. בדו"ח הביקורת המאוחר מיום 24.7.2018, עקב השינוי שחל כאמור בפעילות העוררת, הומר המודל העסקי למכירת מינויים עבור זכות שימוש תקופתי בפלטפורמה קיימת, וכי ניתן אף היה להבחין כי מצבת כוח האדם של העוררת בנכס גדלה בהשוואה לביקורת הקודמת והיא מונה נכון לאותה עת 13 עובדים, כשעשרה מתוכם הם מתכנתים ותומכי תוכנה.
29. בדו"ח הביקורת האחרון מיום 10.1.2018 ציטט, החוקר את דבריו של מנהל העוררת והמצהיר מטעמה, לפיהם, החברה שינתה לחלוטין את פעילותה, וכן את המודל העסקי שדגלה בו קודם לכן.
30. עוד צוין בדו"ח הביקורת הנ"ל כי קיים הבדל ניכר בין הפעילות שתועדה בדו"ח מ-2017 לעומת הפעילות שתועדה בעת עריכת הביקורת. בדו"ח של חוקר החוץ נכתב כי הלקוח מקבל את התוכנה ובאמצעותה הוא משיג את המידע והנתונים שבהם הוא מעוניין. פיתוח התכנה ארך 9 חודשים וכי נכון לאותו מועד היא אינה עוסקת עוד בעולם הפרסום. החברה דוגלת במכירת מינויים, ומתמקדת במוצר שמפותח על ידה. עוד מציינת העוררת, כי בחברה מועסקים 12 עובדים שרובם מתכנתים ובוחני תוכנה.
31. במועד הביקורת שנערכה ביום 10.1.2018 – צוין על ידי העוררת, כי היא מעסיקה במקום איש שיווק אחד שאמון על הפעילות השיווקית פעילות הכוללת קמפיינים לצורך גיוס לקוחות

32. כל דוחות הביקורת, והצילומים שנלקחו מהנכס, והשרטוטים של חלוקת השטחים ביחידה, תומכים בנטען על ידי העוררת. על פי תאורו של המבקר, נראו במקום עמדות ממוחשבות, החללים והחדרים מאוישים על ידי מפתחי תוכנה, עובדי QA, מנהלי DATA, מנהלי אופרציה, אנשי תמיכה בלקוחות, ואנשי שיווק.
33. העוררת מסרה לעירייה מידע מקיף שנוגע לפעילותה, ותמכה את בקשתה לסיווג הנכס כבית תוכנה. החברה הציגה את רשימת עובדים שהיא מעסיקה בנכס (הן ברשימה והן בתרשים), מתוכה למדנו כי נכון ל-25.12.2018 היא העסיקה 5 אנשי פיתוח, 5 אנשי QA, 2 אנשי הנהלה ופיתוח, ואיש שיווק, מלווה בשני מתמחים.
34. העוררת צירפה לעיונה של העירייה הסכמי התקשרות עם לקוחות וכן דו"ח כספי (דו"ח רווח והפסד לשנת 2018) המבסס את הטענה כי היא מתפקדת כחברת הזנק מאוזנת ושמרבית הוצאותיה מנותבות להוצאות הפעלה ושכר, כאינדיקציה לכך שהשימוש שנעשה בנכס הוא למחקר ופיתוח.
35. מעיון בהסכם התקשרות (תווה אחיד) שמנוסח באנגלית (מעודכן לתאריך ה-2.9.2018) עולה כי העוררת מוכרת מינויים (SUBSCRIPTION) לגישה לפלטפורמה ("to access and use the platform" during the subscription period) כאשר קיימים שלושה סוגים, בסיסי, פרימיום ומקצועי. כל אחד מהם נמכר בעלות חודשית/שנתית שונה, כשהחבילה הבסיסית היא הזולה מבניהם.
36. המשיב תומך את עמדתו בגרסת מנהל הארנונה וטוען בסעי' 8 בסיכומיו כי בחינת הסכמי ההתקשרות של העוררת עם הלקוחות אכן מגלה מכירת רישיון שימוש בפלטפורמה אולם הוא מפנה לחוזה נוסף (להלן: "החוזה השני") שנועד להראות לכאורה כי התשלום לעוררת נקבע בהתאם למספר הדפים הנצפים באותו החודש.
37. העתק מהחוזה "השני" שמצוי כביכול בשימוש העוררת מוזכר בסיכומיו של המשיב אך לא נמצא בתיק והוא אינו מצורף לכתבי הטענות של המשיב. לא זאת גם זאת, המשיב לא טרח לתאר היכן כתוב "בחוזה השני" מה שנטען שנכתב, מהיכן לקוח, והחל ממתני הוא משרת את פעילותה של העוררת.
38. כאמור, "החוזה השני" שאליו מפנה המשיב בסיכומיו לא צורף לכתבי התשובה ו/או לתצהירים שהגיש המשיב מטעמו. במהלך עדות נציג העוררת גם לא הוצגו לעד שאלות באשר ל-"חוזה השני", למעט שאלה ביחס לחבילות הכניסה לפלטפורמה שנמכרות ללקוחות.
39. יחד עם זאת, ראוי להזכיר בהקשר הראייתי כי לתיק הוגש מסמך מ'1, שהוא מעין דף פרסומי של העוררת מחודש יוני כלשהו, ללא ציון השנה שבה נלקחה התמונה, ככל הנראה מאתר פייסבוק של העוררת, והיא נועדה לתמוך בעמדת המשיב כי העוררת מציעה כביכול לשלם עבור צפיות בסרטון.
40. זאת ועוד; העוררת, נזכיר, ביום 30.12.2018 הגישה תגובה לתשובת המשיב ולבקשה לסילוק הערר על הסף ובמסגרתה הכחישה הראשונה את התוכן ואת האופן שבו תאורה פעילותה של העוררת כפי שהיא תועדה על ידי חוקר השומה ביחס לממצאים שעלו מהביקורת שנערכה קודם לכן. לטעמי סעיף 40 מיותר
41. העוררת מסרה בתגובתה לתשובת המשיב שורה של הסתייגויות ביחס לאמירות מסוימות שהועלו בדו"ח, ובראשן הטענה כי בניגוד למה שנכתב בדו"ח - הלקוחות הם שמתפעלים את התוכנה ואת הפיצ'רים השונים, והם שמבצעים את הפילוחים, לאחר רכישת זכות השימוש בתכנה.
42. העוררת הבהירה בתגובתה כי היא אינה צד להצלת המוצר שמותקן בשימוש הלקוח באתרים וביישומים שמנוהלים על ידי הלקוחות, לאחר רכישת השימוש במוצר. התשלום שמשולם לעוררת הוא עבור רכישת זכות השימוש בתוכנה לצורך הפקת הנתונים שהתכנה מאפשרת.

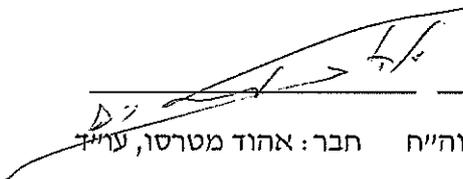
43. ביום 16.5.2019 נערך דיון הוכחות שבמהלכו נחקר מנהל העוררת, במגמה להבהיר את עמדת העוררת, לצד ניסיון לחלץ מהעד אמירות שתומכות בעמדת המשיב.
44. התרשמותנו היא שהעוררת הרימה את נטל ההוכחה, כך שיש לקבל את הערר באופן חלקי ולקבוע כי פעילותה תואמת את הסיווג של בית תוכנה, למעט שנת המס 2017 שבהלכה התקיימה פעילות שונה שמתיישבת יותר עם מתן שירות ולא עם ייצור ומכירת תוכנה כמוצר.
45. במהלך דיון ההוכחות נשאל נציג העוררת שאלות הבהרה לגבי דו"ח רווח והפסד לשנת 2018 והוא השיב לכך באופן ענייני ואמין – מתוך תשובתנו ניתן להסיק שהוצאות הפרסום נועדו להגדיל את חשיפת פעילות החברה בקרב בתי העסק. בניגוד לטענת המשיב שמתוך עיון בדוחות עולה, שהמודל העסקי שונה מזה שתואר על ידה בהליך זה.
46. בחקירתו של העד אמנם הבהירה העוררת כי היא זכאית לעמלה נוספת במצבים שהלקוח עושה שימוש מוגבר בתכנה, אולם לא ראינו בכך סתירה לעובדה כי העוררת אינה מנתחת מידע בעצמה עבור הלקוחות אלא מניחה להם לנהל את המוצר מתוך האתר באורח עצמאי.
47. ניתן לראות בברור כי הוצאות השכר בחברה הן הרכיב המשמעותי ביותר בדו"ח, ומכוון שמירב העובדים עוסקים במחקר ופיתוח מצביעה עובדה זו על כך שהחברה עוסקת בעיקר בגיבוש תכנה.
48. כאמור, חקירת העד מטעם העוררת בפנינו, לא "תרמה" להפרכת הטענות של העוררת, באשר לטיב ומהות עסקיה. כפי שהצהירה החברה שעיסוקה היא ייצור תוכנה כמוצר למכירה, בניגוד לטענת המשיב לפיה החברה מוכרת מידע פיננסי או עסקי.
49. מצופה היה מהמשיב כי אם הוא סבור כי הצהרות העוררת באשר לפעילותה אינן מתיישבות עם הממצאים שהוא עצמו אסף במהלך הביקורות שנערכו בנכס, שידאג לעמת את העד עם ממצאים "לעומתיים" אלו בחקירתו. בעיקר, בנסיבות שבהן הקדימה העוררת וטרחה לנסח מראש תגובה שיצאה נגד ממצאים אלו במסגרת תגובה מפורטת מבחינה עובדתית.
50. המשיב ניסה להיבנות בסיכומיו מהעובדה כי העוררת עושה שימוש בצוותי פיתוח מחו"ל וכן מן הטענה כי דוחות הביקורת מראות כי המודל העסקי של העוררת לא השתנה כביכול מאז החלה העוררת לקיים את פעילותה בנכס. כפי שהראינו, על יסוד החומר הראייתי שהונח בפנינו, עולה בברור כי העוררת נטשה את המודל העסקי הישן של התערבות אצל הלקוח והשתלבות בעולם הפרסום והתפתחה לכיוון של "שגר מוצר, ושכח" – היינו, מכירת זכות שימוש בתוכנה וגביית סכום קבוע מראש ללא מעורבות מצידה בזירה המסחרית שמנוהלת ע"י הלקוח.
51. המשיב בחר שלא להתמודד עם טענה זו של העוררת, לפיה, היא לא נוטלת חלק פעיל בנייתו ובאיסוף המידע. המשיב המשיך להתרכז בטענתו כי פעילותה של העוררת בנכס היא פעילות מסחרית של מכירת מידע.
52. לא השתכנענו כאמור כי ההכנסות של העוררת הן תלויות שימוש ו/או תלויות הצלחה כפי שנטען בסיכומיו של המשיב, חזור ואמור. לא מצאנו תימוכין כלשהם לכך בהסכם ההתקשרות שצירפה העוררת במסגרת הודעתה מיום 25.12.2018, זאת הגם שההסכם אינו חתום.
53. השאלה שעמדה לנגד עינינו היא אפוא, כיצד יש לסווג את הפעילות שנעשית בנכס הספציפי המדובר: האם תחת הסיווג "בניינים שאינם משמשים למגורים", כטענת העירייה, או תחת הסיווג הקונקרטי המופחת שנחקק ספציפית עבור "בית תוכנה".
54. מהמקובץ לעיל, לאחר עיון בטיעוני הצדדים ובחומר הראיות, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל בחלקו, שכן העוררת לא הרימה את נטל הראייה בכל הנוגע לביסוס גרסתה כי פעילותה

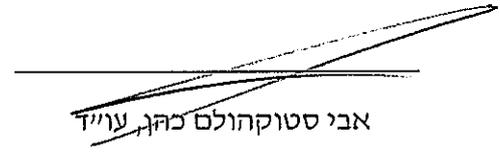
- בנכס ביחס לשנת 2017, שלגביה הוחל מודל העסקי שדגל במכירת שירותי פרסום, תואמת פעילות של בית תוכנה שמתמקדת במכירת מוצר מדף.
55. כפי שציינו בעבר במסגרת החלטה אחרת שעסקה בחברת הזנק אחרת עם נסיבות דומות, כי אנו כחברי וועדה, שניגשים לבחון שאלות של סיווג בכובענו כמשפטנים ורואי חשבון, מתקשים לא אחת להסיק מסקנות חותכות בכל הנוגע לשאלות עובדתיות שמצריכות לעתים רבות הבנה של הטכנולוגיה שעומדת בבסיס המודל העסקי של החברות שמבקשות שיכירו בהן בתור בתי תוכנה.
56. בענייננו, הציגה העוררת במסגרת דו"ח הביקורת לשנת 2018 תשובות מספקות לכאורה לכל שאלותיה של העירייה דרך השאלון שהציג לה החוקר מטעמה, ועיקרון נעוץ בעובדה כי תחום העיסוק של העוררת אינו באספקה של שירות או של מידע מנותח אלא במכירה של תוכנה שהגישה אליה הוא בהרשאה מיוחדת שניתנת ללקוח "מרחוק" בתמורה לדמי מנוי בסכום קבוע.
57. עיון בדוחות הביקורת מגלה כי רוב רובו של שטח הנכס הנדון נמצא בשימוש של מתכנתים תוך שמצוינת העובדה כי את החדרים מאיישים מתכנתים ומפתחים, מתכנתי QA ועובדי אופרציה. כלומר, יש להבהיר בהקשר זה כי מהתרשים שנועד לתמוך לכאורה בעמדת העירייה עולה מסקנה הפוכה, כזו שתומכת דווקא בגרסת העוררת.
58. עתה, משהבהרנו מהי התשתית הראייתית שעמדה בפנינו, ניגש ליישם את מסקנתנו הנ"ל על יסוד מבחני הפסיקה והוראות הדין והצו הרלבנטיים. בהתאם לסעי' 3.3.3 לצו הארנונה, נכסים יסווגו בתי תוכנה, ובתנאי שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה.
59. סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הנ"ל קובע כי על מנת שנכס מסוים יסווג בסיווג "בית תוכנה" על המחזיק להראות התקיימותם של שלושה תנאים מצטברים: 1. בנכס מתבצעת פעולה של "ייצור", 2. בנכס מיוצרת תוכנה ו-3. מדובר בעיסוק העיקרי של אותו מחזיק בנכס.
60. בהקשר זה ראוי להדגיש כי תקנות ההסדרים במשק המדינה מגדירות החל משנת 2000 תעשייה "לרבות מפעיל בניה, מחצבות, בתי תוכנה", כך שעל מנת שנכס יוכר בתעריף המופחת של בית תוכנה עליו לעמוד גם במבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין פעילות ייצורית.
61. מתוך חומר הראיות עולה כי הנכס נשוא הערר משמש את העוררת לפעילות היצרנית והטכנולוגית בניהול פלטפורמה דינמית שמעניקה ללקוחות אפשרות ניהול עצמאית ושירה תוך שימוש בפיצרים שמציעה התוכנה שהעוררת מייצרת ומפתחת בנכס.
62. העוררת תיארה בסיכומיה כי הפעילות בנכס מתמקדת בפיתוח שיפורים ושינויים שנעשים על בסיס יומי כאשר הפלטפורמה היא הסחורה והגישה אליה היא בגדר מוצר מדף שנמכר ללקוחות כסחורה. לטעמנו, עמדה העוררת בנטל השכנוע שכך הם פני הדברים בשדה פעילותה. בניגוד לנטען לחובתה על ידי המשיב, ציינה העוררת כי היא אינה חברת BI (Business intelligence) שמנהלת ומנתחת מידע עסקי עבור לקוחות אלא בפועל מוכרת כלים לכרייה ולניתוח מידע שמופק אצל הלקוח (והמשיב אף לא טרח להפריך תזה זו במהלך עדותו של מנהל העוררת).
63. לפי הבנתנו והתרשמותנו מהחומר שמצוי בתיק – כאשר לקוח משלם דמי מנוי ומבקש גישה "מרחוק" למערכת שיושבת "בענן" דרך ממשק ייחודי הוא למעשה מבצע רכישה של תוכנה.
64. ודוק – אין מדובר בכלל גורף או בנורמה מתייבת שכן יתכן ולעתים מתן הרשאה או זכות גישה "מרחוק" למערכת טכנולוגית תיתפס בתור שירות ולא כאקט של מכירת מוצר אך במקרה הנוכחי לא ראינו לנכון לגשת לניתוח הסוגיה ולאבחן בין הסוגים האפשריים דווקא לחובתה של העוררת.

65. ראייה לעניין זה עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1998) בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו, פורסם בנבו, ניתן ביום 8.3.2018 שתומך בעמדת העוררת.
66. כפי שנקבע בפסיקה הרלבנטית, המונח "בעיקר" שבצו הארנונה 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, ככל שהדבר עומד כלל למבחן.
67. לפי מבחן זה, בהתאם לממצאים שנאספו במהלך שלושת הביקורות שהוצגו על ידי המשיב, עולה כי הנכס משמש ברובן המוחלט לטובת איוש משרות שנתמכות על ידי אנשי פיתוח ותוכנה באופן שמוכיח ברמת הסתברות גבוהה כי בנכס מבוצעת בעיקר פעילות של פיתוח תוכנה.
68. במסגרת המבחן המהותי, שומה עלינו לבחון האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס. התשובה לכך היא חיובית. ראייה לעניין זה עמ"נ (מחוזי-ת"א) 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו, פורסם בנבו, ניתן ביום 8.8.2011; עמ"נ (מחוזי-ת"א) 9977-09-15 ביסופט תוכנה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פורסם בנבו, ניתן ביום 9.5.2016.
69. במקרה דנן, שאלת דיונו נבחנה אף מבעד לחמשת המבחנים שהתוותה הפסיקה, שמשמשים אותנו אך כאינדיקציות לבירור בחינת קיומה של פעילות ייצורית בנכס שנבדק. לפי מבחן "היצירה של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", מבחן "טיבו של הליך העסקי", מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", מבחן "השבחת הנכס" ומבחן "על דרך ההנגדה" – מסקנתנו כי בנכס מתקיימת פעילות ייצורית שבאה לידי ביטוי בבניית תוכנה, בפיתוח ובשכלול פלטפורמה קיימת כאשר הובהר כי העוררת עמלה בנוסף על ייצור הדור הבא של הטכנולוגיה שאותה היא מפתחת.
70. יצירת יש מאין באה לידי ביטוי בענייננו בקיומה של תוכנה שניתנת להתקנה באתר הלקוח ושהוא פועל יוצא של פיתוח ייחודי שמתבסס על הדרישות המסחריות של לקוחות שמעוניינים לחלץ מקהל הגולשים לאתרים שמנוהלים על ידם מידע שמכוון לשימוש מסחרי.
71. בהדגמה שנעשתה בפנינו, ובהזדמנות זו נפנה אף להמחשות הוויזואליות ולתמונות שהעוררת הפנתה בתצהיר מטעמה, ניתן להתרשם כי הלקוחות של העוררת רוכשות בפועל אפשרות "לשחק" עם המוצר לפי ראות עיניהם ואילו העוררת אינה מתערבת מעבר למתן זכות גישה.
72. לעניין זה חשוב גם לציין, כפי שהבהרנו בעבר במסגרת החלטה אחרת שניתנה על ידנו, כי המודל העסקי שתיארה העוררת בהליך זה אינו בגדר המצאה חדשה וכי תחום ההייטק נוטה זה מכבר לאמץ מודלים של מכירה בהרשאה שמתומחר במתכונת דומה לזו שמיושמת בענייננו, ולכן נראה שאין מקום לשלול מן העוררת את הסיווג רק משום שהיא לא הצליחה להראות כי מוצריה נמכרים מתוך אריזות שמונחות על "מדף".
73. לא מצאנו בחומר הראיות עוגן ראייתי שמאפשר לנו לראות במודל העסקי שתואר בענייננו כהצדקה לדחיית הערר, זאת למעט הפעילות בתקופה המצומצמת שקיימה העוררת בנכס הקודם שבו היא החזיקה ושלפי הצהרותיה שלה למדנו כי ליבת העסק אז לא היה במכירת מוצר אלא במתן שירותים שהם מבוססי תוכנה.
74. לגבי "מבחן ההנגדה", לפיו בוחנים האם מרכז הכובד של העסק הוא ייצור או שמא מתן שירותים, אזי שגם לפי מבחן זה – ראינו שעל פי החומר הראייתי שמצוי בתיק, לרבות על דרך ניתוח הסכס ההתקשרות שהובא לעיונו, ליבת העסקים של העוררת הוא במכירה של מוצר תוכנה שמפותח כל העת ושששל כך מעניק ללקוחות של העוררת דרך ייחודית למקסם את הכנסותיהם.

75. מכל המקובץ אנו מקבלים את הערר בחלקו וקובעים כי הנכס נשוא הערר יסווג כבית תוכנה רק החל משנת המס 2018 ואילך בשים לב כי קביעתו של מנהל הארנונה ביחס לשימוש המשרדי שעשתה העוררת באי אלו מהנכסים שבה החזיקה במהלך כל שנת המס 2017 - תישאר על כנה.
76. כפי שהמלצנו בעבר במסגרת תיקים אחרים, נבהיר גם כאן כי טוב תעשה העירייה אם תגייס לצורך בחינת סיווג בתי תוכנה מומחים לטכנולוגיה שיערכו עבודה ביקורות ויקלו עליה בקביעת הסיווג בירור מחלוקות דומות בעתיד.
77. באשר לשאלת ההוצאות, התחבטנו אם לחייב את המשיב בהוצאות העוררת אולם בשל העובדה כי ערר זה מעורר שאלות לגיטימיות שמעוררת התלבטות עקרונית אזי שלא ראינו לתת צו להוצאות.
78. בהתאם לסעיף 5 (2) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23 (ב) לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מנהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת החלטה.
79. בהתאם לתקנה 20 (ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר) התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

ניתן היום 16/12/15


 חבר: אהוד מטרסו, עו"ד
 חברה: אורלי מלי, רוה"ח


 אבי סטוקהולם כהן, עו"ד
 יו"ר ועדת ערר