

ועדת ערר לארנונה כללית שלייד עיריית הרצליה

ערר מספר 9/16

בעניין שבין העוררת:

סלוצקי ווישמן בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד שי שרביט
ממשרד ש. גרנות ושות' עורכי דין
מרח' הברזל 38, תל אביב 6971054
טל' 077-8066600 פקס: 077-8066601

- נ ג ד -

המשיבה:

מנהל הארנונה – עיריית הרצליה

ע"י בא כוחו ממשרד הררי, טויסטר ושות' עו"ד
ממגדל ב.ס.ר.1, דרך בן גוריון 2, רמת גן 52573
מען למכתבים: ת.ד. 912, בני ברק 51108
טל': 03-7553800 פקס: 03-7553801

החלטה

יו"ר הועדה – עו"ד חי חיימסון:

השאלה בה יש להכריע בערר זה

1. השאלה בה עלינו להכריע בערר זה, הינה האם יש לסווג את הנכס מושא הליך זה, בו מחזיקה העוררת, בסיווג לפי סעיף 2.1 לצו הארנונה, קרי כ"משרדים שירותים ומסחר" - כטענת המשיבה, או שמא יש לסווג את הנכס בסיווג תעשייה לפי סעיף 4.1 לצו הארנונה, כטענת העוררת.

טענות הצדדים

2. העוררת טוענת כי היא חברה היי טק, הנותנת שירות שעניינו פיתוח פלטפורמות פרסום באינטרנט, באמצעות טכנולוגיה, לרבות באמצעות אלגוריתם ייחודי לחברה המאפשר לנתב חשיפות פרסומיות בזמן אמת.
3. לטענת העוררת, העוררת לא מפיקה או מוכרת "מסע הפרסום", אלא מספקת את פלטפורמת המסחר באמצעותה נרכש שטח הפרסום באתרי התוכן המפרסמים אותו.
4. עוד מוסיפה העוררת, כי אופי ההתקשרות שלה עם הלקוחות מבוסס על המוצרים אותם היא פיתחה, והעוררת מתאימה את המוצרים בין סוגי פלטפורמות הפרסום השונות, על ידי שינוי האלגוריתם ואופן עבודת הפלטפורמה.
5. בעצם, טוענת העוררת, כי פיתוח ושדרוג המוצר של העוררת, ע"י שינוי האלגוריתם בין הפלטפורמות השונות, ובהתאם למוצרים השונים, מהווה את עיקר עבודתה של העוררת כיום.
6. עוד הוסיפה העוררת כי כח האדם של החברה, 11 מתוך 13 העובדים, הם אנשים טכניים, העוסקים בשדרוג ופיתוח האלגוריתם.

7. לאור טענות אלה, טוענת העוררת כי העסק שהיא מפעילה בנכס הוא בית תוכנה, ולכן יש לסווג את הנכס כ"תעשייה" לעניין חיוב בארנונה.
8. לטענת המשיבה, יש לסווג את הנכס לפי סעיף 2.1 לצו הארנונה, קרי כ"משרדים שירותים ומסחר".
9. לטענת המשיבה, העוררת לא הוכיחה כי עיקר השימוש בנכס הינו לצרכי בית תוכנה.
10. עוד טוענת המשיבה, כי העוררת לא מפתחת מוצרים ותוכנות, אלא מעניקה שירותים בתחום הפרסום האינטרנטי, אף אם לצורך מתן שירות זה היא נדרשת להפעיל מערכת באמצעות כלים הכוללים גם כתיבת קוד, ועל כן איננה עונה להגדרה של בית תוכנה.
11. לטענת המשיבה, העוררת לא עומדת במבחני הפסיקה לעניין הגדרת בית תוכנה, ולא הוכיחה כי הפעילות בנכס הוקדשה לפיתוח של תוכנה המשמשת ציבור רחב של לקוחות, בהתאם למבחני הפסיקה.
12. לפיכך, טוענת המשיבה, כי הפעילות העיקרית שנעשית בנכס אינה פיתוח ותכנות ולכן יש לסווג את הנכס לפי סעיף 2.1 לצו הארנונה.

דיון והכרעה

13. עלינו לבחון כעת, האם הפעילות העיקרית שעושה העוררת בנכס הינה פיתוח תוכנה, שאז נסווג את הנכס כמבנה תעשייה לפי סעיף 4.1 לצו הארנונה, או שמא מתן שירותים, שאז נסווג את הנכס לפי סעיף 2.1 לצו הארנונה.
14. בסעיף 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות, (תשס"ז-2007), נקבעה ההגדרה של "תעשייה" בזו הלשון: **"תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה (הדגשה הוספה)**
15. בפסיקה נקבע כי לצורך סיווג נכס בסיווג של "תעשייה" יש צורך כי תתקיים בנכס פעילות ייצורית.

וראה לעניין זה ב-עמ"נ (ת"א) 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (פורסם בנבו, 15.11.2007):

"לצורך סיווג נכס בסיווג של "תעשייה" נדרש כי תתקיים בו "פעילות ייצורית" (עמ"נ (חיפה) 405/01 אופנתיון בע"מ נ' עיריית חיפה דינים מחוזי לג(1) 330; ע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח"מ(1) 200-להלן "פסק דין רעיונות בע"מ")."



- 16 . בפסיקה נקבעו מספר מבחנים לשם סיווג פעילות בנכס כפעילות ייצורית.
 וראה להלן ב-עמ"נ (ת"א) 39087-10-11 עיריית הרצליה נ' גלנרוק
ישראל בע"מ (פורסם בנבו, 30.01.2013) (להלן: "פרשת גלנרוק"):
- "המבחנים המרכזיים שנקבעו בפסיקה לסיווג פעילות ייצור נסקרו בע"א
 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ (פ"ד מח(1) 200,
 להלן: פס"ד רעיונות): (1) יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר, (2)
 מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, (3) המבחן הכלכלי או מבחן השבחת
 הנכסים, (4) מבחן על דרך ההנגדה או מבחן מרכז הפעילות."
- 17 . ייצויין כבר עתה, כי אין צורך בהתקיימות כל המבחנים על כל מקרה ומקרה.
 ראה לעניין זה ב-עמ"נ (מרכז) 43189-03-13 מנהל הארנונה בעיריית ראשון
לציון נ' אמ.אס.אמ. אחזקות בע"מ (פורסם בנבו, 06.10.2013):
- "על פי מבחנים אלו, הפעילות שבנכס נכנסת בגדר פעילות ייצורית. ודוק;
 אין צורך בהתקיימות כלל המבחנים על מקרה פלוני: "החלתם של כל
 המבחנים הללו יש בה כדי להביאנו לתוצאות שונות ומנוגדות וההכרעה
 בסופו של יום, אינה צריכה ואינה יכולה, להיעשות בהתאם לכל המבחנים
 הללו אלא על בית המשפט לבחון ולקבוע האם מבחנים אלה מצביעים
 בעיניו, במקרה המסוים שבפניו, על היותה של הפעילות המתבצעת אצל
 הנישום לצרכי ארנונה, פעילות תעשייתית" (עע"ם 980/04 המועצה
 האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדז בע"מ (פורסם בנבו, 1.9.05))."
- 18 . הנה אם כן, יש לבדוק האם בנכס בו מחזיקה העוררת, מתקיימת פעילות
 ייצורית, על פי ניתוח המבחנים הנ"ל:
- א. יצירת יש מוחשי אחד מ-יש מוחשי אחר
- 19 . על פי מבחן זה, יש לבדוק האם נוצר מוצר חדש, שלא היה קיים לפני התהליך
 שמתבצע בנכס.
- 20 . אין חולק בענייננו, כי העוררת יצרה פלטפורמה מבסיס שהיה תוכנה שרכשה
 העוררת מחברה באוקראינה. כלומר יצרה יש מוחשי אחד מ-יש מוחש אחר.
- 21 . עם זאת, פעולה זו הסתיימה, וכיום, בעזרת הפלטפורמה שיצרה העוררת,
 מעניקה העוררת שירותי פרסום ללקוחותיה, ולא יוצרת יותר מוצרים
 מוחשיים אחרים.
- 22 . וכך העיד נציג העוררת בדיון שהתקיים בפנינו ביום 6.7.16:



"נכון להיום, אנחנו לא מוכרים רישיונות שימוש בטכנולוגיה שלנו, אלא מקיימים את פלטפורמת המסחר בשרתים שלנו לפי שימוש בפועל של המפרסמים/אתרי האינטרנט."

23. עוד העיד נציג העוררת, כי יש לעוררת מוצר עיקרי אחד - דהיינו הפלטפורמה עליה עושה העוררת שימוש כדי להתאימה לכל לקוח ולקוח לצורך מתן שירותי פרסום.

וראה לעניין זה את עדות נציג העוררת, בדיון שהתקיים בהליך בפנינו ביום 6.7.2016:

"ת: יש לנו בעצם מוצר עיקרי אחד, משמע פלטפורמה אחת.

ש: הוא בעצם יוצר כבר? האלגוריתם עצמו יוצר?"

ת: הוא מיוצר בכל יום, כלומר הוא משתנה בכל יום. מדי יום אנו מקבלים הערות משני הצדדים, היינו גם מצד המפרסמים וגם מצד אתרי האינטרנט, בנוגע לאופן שבה פלטפורמה שלנו מתפקדת. אנו מתייחסים להערות אלה ומשנים ומשפרים את המוצר שלנו ברמה היומיומית."

24. הנה אם כן, העוררת אמנם ייצרה בעבר יש מוחשי אחד מ-יש מוחשי אחר - קרי הפלטפורמה המדוברת, כאשר פלטפורמה זו היא המוצר העיקרי של העוררת, לפי עדות נציג העוררת, אך מאז, מתאימה העוררת את הפלטפורמה ללקוחות ספציפיים, לפי דרישתם, ובעצם עוסקת בפועל במתן שירות ללקוח. זאת ועוד, העוררת לא מייצרת תוכנות למכירה כסחורה, אלא פיתחה מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה שירותי פרסום, תוך כדי התאמת המערכת לכל לקוח באופן ספציפי בהתאם לצרכיו, כך שככל שמתקיים הליך של פיתוח תוכנה, הרי שהליך זה מתמצה בהתאמת המערכת לדרישות הלקוח. בפסיקה נקבע כי לא ניתן לסווג פעילות כזו כ"תעשייה", שכן ליבת פעילותה של העוררת מתמקדת במתן שירותים ללקוחותיה.

וראה לעניין זה ב-עמ"נ (מינהליים ת"א) 19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (פורסם בנבו, 07.12.2013):

"דברים אלה יפים גם לענייננו. המערערת 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 עריכה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערערת, על פי תבנית שנקבעה מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק.

....

עיסוקם של שני מתכנתים בעסקה של המערערת עשוי, אמנם, להצביע על כך, שמהבחינה הכמותית עיקר העיסוק של המערערת הוא בפיתוח טפסים חכמים, שאין חולק כי פיתוחם נעשה באמצעות אלפי שורות קוד הנכתבות על ידי מתכנתי המערערת. ואולם, כאמור לעיל, הבחינה הנדרשת היא גם מהותית; המדובר בפעולות תכנות הנדרשות לצורך מתן שירות ללקוח. ואכן, המערערת מתאימה את המערכת לכל לקוח באופן ספציפי בהתאם לצרכיו ובהתאם למאפיינים שונים נדרשים. 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."

.....



כאמור, בענייננו, המערערת פיתחה מערכת המבוססת על פלטפורמה של מייקרוסופט, המאפשרת עריכה של "טפסים חכמים" כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחותיה. המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא עוסקת במתן שירות מתמשך ללקוחותיה באמצעות מתן רישיון לשימוש במאגר הטפסים שלה. במבט כולל על הפעילות העסקית של המערערת, בניית הטפסים והתאמתם ללקוח הוא חוליה אחת, ראשונית, בשרשרת הפעילות של המערערת, כאשר עיקר פעילותה הוא במתן שירותי ניהול טפסים לתקופה מוגבלת בתמורה לדמי מנוי בגין השימוש במערכת. מבחינה זו, איננו רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש ל"תעשייה". השאיפה הפרשנית בפרשנות זו ארנונה היא, אמנם, לשייך את הנכס לאחד מהסיווגים הפרטניים לעומת הסיווג השיווי. אולם, בענייננו לא ניתן לסווג את פעילותה של המבקשת כ"תעשייה", שכן ליבת פעילותה בנכס מתמקדת במתן שירותים. (הדגשות הוספו)

25. בעדות נציג העוררת, שהובאה לעיל, הודה הנציג למעשה, כי יש קשר מתמשך בין העוררת ללקוחותיה, על בסיס יומיומי וזאת לצורך התאמת המוצר ללקוח. בפסיקה נקבע, כי קשר ממושך של בית העסק עם לקוחותיו מאפיין מתן שירות, להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין עסק ייצורי.

וראה לעניין ב-עמ"נ (מינהליים ת"א) 29761-02-10 וב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו (פורסם בנבו, 08.08.2011):

"עדותה של גב' יופה, כי החלק העיקרי של הכנסות המערערת ניתן לה בתמורה לתוספות טכניות לאתרים ותחזוקתם, כמו גם צורת התשלום המשולם לה באופן שוטף מידי תקופה (ריטיינר), מעידה על קשר ממושך של המערערת עם לקוחותיה. קשר מתמשך מאפיין מתן שירות, להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין עסק ייצורי." (הדגשה הוספה)

26. מעבר לכל האמור, ועל מנת להמחיש כי עיקר פעילותה של העוררת אינו בתיכנות, ניתן להפנות לעדות נציג העוררת, ממנה עולה כי העוררת מעסיקה 13 עובדים, כאשר 9 מתוכם אחראים על האינטגרציה, וכלשון נציג העוררת: "עיקר עיסוקם הוא בחיבור המחשבי בין הצד של המפרסם למערכת שלנו ובין המערכת שלנו לצד של אתר האינטרנט". רוצה לומר, כי 9 עובדים אלה - אשר מהווים את עיקר כח האדם אצל העוררת - לא עוסקים בתיכנות ובשינוי הקוד של הפלטפורמה. זאת ועוד, וכפי שעולה מעדות נציג העוררת, הרי שהגורם שאחראי בעוררת על התיכנות, הוא אדם אחד בלבד, בשם אלי. וראה לעניין זה את לשון העדות:

"כאשר הבאנו את הטכנולוגיה מאוקראינה אז בעצם כל אחד מהאחראי האינטגרציה הציע את השינויים שיש להכניס למערכת ומי שביצע בפועל את השינויים מבחינת שינוי או הוספת קוד זה אלי. וכך זה גם נעשה בשוטף."

27. הנה אם כן, הגענו למסקנה כי מבחן זה לא מתקיים בענייננו, שכן העוררת לא יוצרת יש מוחשי אחד מ-יש מוחשי אחר. מעבר לכך, הניתוח האמור מלמד כי גם מבחן ההנגדה - או בשמו האחר מבחן מרכז הפעילות - לא מתקיים בענייננו, שכן מרכז הכובד של פעילות העוררת היא מתן שירות ללקוחותיה ולא פעילות ייצורית.



ב. מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

28. לפי מבחן זה, פעולה תיחשב לייצור, אם המוצרים מיועדים לשימוש הציבור הרחב, ולא ללקוח ספציפי. אין חולק, כי בענייננו, העוררת מתאימה את הפלטפורמה לכל לקוח ולקוח באופן ספציפי, בהתאם לדרישות ספציפיות של הלקוח.
29. מעבר לכך, אין לעוררת תוכנות מדף ו/או מוצרים שהיא משווקת לציבור הרחב, כפי שגם העיד על כך נציג העוררת.
30. לפיכך, גם מבחן זה לא מתקיים בענייננו.

ג. המבחן הכלכלי/מבחן השבחת הנכס

31. לפי מבחן זה, פעולה תיחשב לייצור, אם המוצר המוגמר משביח את חומר הגלם. כאמור לעיל, הפעילות הייצורית אשר השביחה את חומר הגלם התרחשה פעם אחת, עת יצירת הפלטפורמה, כאשר פעולה זו הסתיימה זה מכבר. לכן, גם מבחן זה לא מתקיים בענייננו.

מסקנות וסוף דבר

32. סיכומו של דבר, לאור ניתוח המבחינים הקבועים בפסיקה, ועל סמך הראיות שהוצגו ונשמעו בתיק, ולו תתקבל דעתי, בנכס לא מתקיימת פעילות ייצורית, ולפיכך יש לדחות את הערר, באופן שיש לסווג את הנכס, כמשרדים שירותים ומסחר, לפי סעיף 2.1 לצו הארנונה.

עו"ד חי חיימסון
יו"ר הוועדה

חבר הוועדה – מר חגי רודנר:

33. על מנהל הארנונה מוטלת חובת ההוכחה בבואו לחייב עסק בהתאם לצו הארנונה של העירייה, בהתאם לכלל "המוציא מחברו עליו הראייה".
34. במקרה הנדון על מנהל הארנונה לנמק מדוע יסווג העסק הנ"ל בהתאם לסעיף 2.1 כאשר צו הארנונה מדגים את העסקים הנחשבים להגדרה זו. אני מעיין בצו ולא מוצא דוגמא אחת המנויה בצו אשר דומה לעסק הנ"ל החל בחנויות וכלה בבתי מרקחת. או שמדובר במקום שמוצר שמאוחסן במבנה העסק מחליף ידיים בתמורה, או שלקוחות מטופלים טיפול רפואי כנגד תמורה כספית וכיו"ב.



- 35 . המשיב בטענותיו כלל פרק שכותרתו "הזהירות הנדרשת בבואנו לסווג בתי תוכנה תעשיות". מקום שנדרשת זהירות יש ספק, ובמקום שיש ספק "ברי ושמא ברי עדיף".
- 36 . המשיב מביא כראייה מסמך שפורסם מן הסתם ברשת. חלקו בתרגום חופשי אומר כדלהלן: "יכולתנו נובעת משילוב של ידע תעשייתי עם המטרות של החברה שלך לבנות את המדיה המדרבנת והיעילה ביותר." להתאמות לכל לקוח נדרשת יצירתיות וחדשנות תמידיים.
- 37 . היומרה הנ"ל של החברה מחייבת התאמה טכנולוגית יומיומית שתשיג את המטרה הנ"ל. זה לא יכול להיעשות רק על ידי מוצרים שמונחים במלאי לפני מכירתם כגון חנות או דוכן. איני מתכוון לומר שכל יום צומח מוצר חדש לגמרי במערכת של סלוצקי/ווינשמן. משל למה הדבר דומה, לחייט התופר מבד – ארוג בתעשייה – חליפות על פי הזמנה. וזה הרי בית מלאכה. היעלה על הדעת לסווג את עיסוקו בסעיף 2.1? כמו החייט גם כאן נדרשת עבודת יד במקום מכונת התפירה, יש מקלדת. האמצעים של סלוצקי/ווינשמן הם טכנולוגיה עילית שהולמים את המאה ה – 21 כפי שהמשיב בסיכומו מאפיין את העידן התעשייתי הנוכחי בסעיף 11 .
- 38 . לעניות דעתי המחלוקת לא הייתה מתגלית אם צוו הארנונה של העירייה היה מותאם למציאות הטכנולוגית העכשווית אבל, במקום שיש ספק עלינו לדון לקולא.
- 39 . בפס"ד עמ"נ 726/09 כותב השופט ד"ר יגאל מרזל: "כיצד יש להבחין בין הסיווגים של "תעשייה" מזה ו"מלאכה" מזה.
- 40 . תשובה חלקית לשאלה זו יש לגזור לדעתי מהקשר ההגדרות בדבר חקיקה עצמו. המעיין יראה כי בהגדרה צו ארנונה של "מפעלי תעשייה" נרשם לרבות " מפעלי בנייה ומחצבות" ובהגדרה של "מלאכה" נרשם "לרבות מוסכים". אכן אין הכרח כי הריבוי יקבע את פירושו של הפרט, אולם שעה שמדובר ביחס בין הגדרות שונות, אין לכחד כי קיים הבדל ברור בין "מפעלי בנייה, לבין "מוסכים" מזה. בעוד הראשונים מייצרים מוצרים מוגמרים בשיווק רחב לכל הציבור בהיקף נרחב של שטח ופעילות, האחרון מעניק שירות טכני מוגבל בהיקפו ללקוחות מזדמנים הנזקקים לתיקון על פי מידותיהם". זה תיאור העבודה - על ידי יו"ר הוועדה - שנעשית על ידי המערערת.
- 41 . לו דעתי הייתה נשמעת דינו של הערעור להתקבל.

חגי רודנר
חבר הוועדה



חבר הוועדה – עו"ד שי גלילי:

42. לא בלי לבטים, אני מצטרף לדעתו של עו"ד חיימסון מנימוקיו.

עו"ד שי גלילי
חבר הוועדה

סוף דבר

43. ברוב דיעות חברי הוועדה עולה כי דין הערר להידחות.
44. החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של עיריית הרצליה, כמצוות סעיף 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז-1977.
45. מודע בזאת לצדדים כי החלטת הוועדה נתונה לערעור בפני בית המשפט לעניינים מינהלים שבאזור שיפוטו מצוי מקום מושבה של וועדה זו, בתוך 45 יום מיום המצאת ההחלטה לצדדים.

ניתן היום, 25/01/17, בהיעדר הצדדים.

עו"ד חי חיימסון
יו"ר הוועדה

עו"ד שי גלילי
חבר הוועדה

חגי רודנר
חבר הוועדה

