

ועדת ערר לארנונה כללית שליז עיריית הרצליה

ערר 155/14

העוררת: גה גה אייטי בע"מ
ע"י עו"ד יורם שר

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה, עיריית הרצליה
ע"י עו"ד אן ברלוביץ

החלטה

רקע עובדתי, טענות הצדדים וראיותיהם

1. ערר זה עוסק בבקשת העוררת לסווג את הנכס ברח' גלגלי הפלדה 11, הרצליה, נכס מס. 6420002703100, כתעשייה/בית תוכנה¹, סעי' 4.2 לצו הארנונה העירוני, תחת משרדים, שירותים ומסחר, סעי' 2.1 לצו, וזאת החל מיום 1.10.2014.²
2. לכתב הערר גופא לא צורפו מסמכים, כאשר העוררת (אשר לא היתה מיוצגת בשלב זה של ההליך) פירטה את המסמכים אשר צורפו במסגרת ההשגה לתמיכה בבקשתה וכן פירטה רשימת לקוחות אשר פיתחה עבורם "תוכנות בפיתוח אישי ומותאם על פי טיב העסק".
3. המשיב בתשובתו לערר טען כי מהאמור בהשגה ובכתב הערר עולה כי "השימוש הנעשה בנכס הוא מתן שירותים ללקוחות ספציפיים ואין מדובר כלל ועיקר בפעולה ייצורית המונית בהיקף נרחב הנכנסת לגדר 'תעשייה', וכי העוררת לא צירפה ראיות לתמיכה בטענתה. כמו כן ציין המשיב כי ביקורת בנכס העלתה ממצאים התומכים בסיווג של מתן שירותים.
4. לתשובה צורף העתק של ההשגה ושל התשובה להשגה וכן תמונות מהביקורת. עיון בנספחים אלה מעלה שהעוררת צירפה להשגתה את המסמכים הבאים: רשימת עובדים; פרוטוקול ישיבת דירקטוריון של החברה; מכתב של רואה החשבון של החברה לפיו העוררת היא "חברה הפועלת בתחום פיתוח תוכנה"; חוזה שכירות. בתמונות ניתן לראות את הכניסה לבנין, את הכניסה לעסק וחדרים שונים – חדר ישיבות, שולחנות עבודה עם מחשבים, ציוד משרדי וכיו"ב.

¹ צו הארנונה מדבר על "תעשייה" אך אין מחלוקת בין הצדדים שלצורך העניין בית תוכנה הינו שימוש תעשייתי.
² זהו מועד מסירת הנכס לעוררת בהתאם לחוזה השכירות אשר הוגש לעיונו.

5. ביום 24.6.2015 נערך דיון בערר, כאשר העוררת כבר מיוצגת על ידי ב"כ, אשר הבהיר את נקודות הבאות: הלקוחות של העוררת הינם חברות; השירות אותו מספקת העוררת הינו "שירותי מחשוב, תמיכה טכנית ופרטים נוספים הקשורים לבית תוכנה"; העיסוק העיקרי של העוררת הינו פיתוח תוכנות הצפנה ואבטחה.
6. המשיב טען שלא מדובר "בתוכנה המפותחת עבור כלל הציבור ... אלא בתוכנה המותאמת ספציפית ללקוחות ספציפיים, משמע שכתובת התוכנה הינה חלק שירותי המותאם באופן ספציפי ללקוח" ולפיכך לא מדובר בבית תוכנה.
7. לעניין התמונות, ב"כ העוררת טען שלא ניתן ללמוד מהן דבר לגבי הסוגיה דן והמשיב הודה בהגינותו כי "אין בהם ממש בכדי לקבוע האם זה בית תוכנה או משרד שיש בו מחשבים. הם אינם מהווים ראייה לצורך קביעת הסיווג וגו' ". יצוין כבר עתה, כי בנסיבות אלו, אין בכוונתנו ליתן משקל לתמונות בבואנו להכריע בעניין הסיווג.
8. הצדדים הגיעו להסדר דיוני לפיו העוררת צירפה לעיונו של המשיב – עם העתק לוועדת הערר – מסמכים שונים אשר כנטען תומכים בעמדתה. אסופת מסמכים זו כללה: רשימת לקוחות³; מצגת אודות העוררת; אסופת חשבוניות ללקוחות שונים, אשר רובן ככולן הינן עבור שירותי מחשוב ותמיכה טכנית.
9. אסופת המסמכים הנ"ל לא שיכנעה את המשיב לשנות את הסיווג, ולפיכך הוחלט על הגשת סיכומים בכתב.
10. בסיכומיה ביקשה העוררת לקבל את הערר ולהורות על שינוי הסיווג. העוררת טענה שהראיות אשר הוגשה מטעמה מוכיחים כי השימוש הנעשה בנכס הינו של בית תוכנה, כאשר ראיות אלו הן: המצגת אודות התוכנה אותה מפתחת העוררת, רשימת הלקוחות וכן חשבוניות לפיהן העוררת הינה בית תוכנה "המספק שירותי תוכנה ללקוחותיו, פיתוח התוכנות והתחזוקה הטכנית לתוכנות הללו". העוררת הדגישה שהיא אינה מוכרת או מפיצה "מוצרי מחשב 'כלליים' ", בנכס לא מבוצעת מכירה "קלאסית" כמו בחנות באמצעות קופה רושמת וכי לא מגיעים לנכס לקוחות מזדמנים. העוררת הבהירה שוב שהעסק הוא פיתוח "מוצרי תכנה למספר לקוחות מסוים ומוגבל, ומספקת שירותי תמיכה טכניים לתוכנות שפיתחה ומכרה לאותם לקוחות" (סע' 1.5.2 לסיכומים) וכי שירותיה המקצועיים של העוררת כוללים "התאמת התוכנות שהיא מפתחת לצורכיהם של אותם לקוחות" (סע' 3).
11. העוררת טענה שעמדת המשיב לפיה מדובר בעסק של מסחר ושירותים בגלל היקף עבודה קטן יחסית – אינה יכולה לעמוד.
12. העוררת טענה שהמבחן בדבר קיומם של "לקוחות 'אקראיים' " הינו המבחן העיקרי להכרעה בסוגיה דן, ברם נמנעה מלהפנות לפסיקה בעניין זה.
13. בנוסף טענה העוררת כי הנטל הוא על המשיב להוכיח את ההתאמה לסיווג של מסחר ושירותים.

³ רשימה בלבד, ללא פרטים כלשהם אודות הלקוחות עצמם, הגם שחלקם הינם גופים מוכרים, כגון בנק ירושלים וצ'מפיון מוטורס.

14. לבסוף יצוין שהעוררת טענה בסיכומיה כי המשיב שינה את הסיווג באופן שרירותי וללא בסיס ראייתי הולם. עם זאת יצוין שהעוררת לא הביאה כל ראיה לפיה הסיווג של עסקה של העוררת בנכס זה היה תעשייה בתקופה מוקדמת יותר וטענה זו הועלתה לראשונה בסיכומיה.

15. בסיכומיו ביקש המשיב לדחות את הערר ולהותיר את הסיווג על כנו. ראשית הבהיר המשיב שבניגוד לטענת העוררת, בהתאם לפסיקה, הנטל להוכיח סיווג חלופי מוטל על העוררת. לגבי המצגת אשר הוגשה על ידי העוררת, טען המשיב שלא ניתן להבין ממנה באופן ברור ומדויק במה עוסקת העוררת. לגבי החשבוניות, ציין המשיב שהן עבור שירותי מחשוב ותמיכה טכנית ולא עבור מכירת תוכנה. לגבי רשימת הלקוחות, טען המשיב שלא ניתן ללמוד ממנה דבר. לסיכום הניתוח הראיתי, טען המשיב שהעוררת לא הרימה את הנטל המוטל עליה וכי מחדלה להביא ראיות נוספות עומד לחובתה.

16. המשיב היפנה לפסיקה בה גובשו מבחנים לאבחנה בין שימוש תעשייתי לשימוש של מתן שירותים.

17. לבסוף יצוין שהמשיב הכחיש את טענת העוררת בדבר שינוי הסיווג בכנס. כאמור לעיל, לא הובאו בפנינו ראיות בעניין זה.

דיון והכרעה

18. בפתח הדיון יש להזכיר כי בהתאם לפסיקה – בניגוד לטענת העוררת בסיכומיה – נטל ההוכחה להוכיח טעות בסיווג אשר נקבע על ידי מנהל הארנונה, מוטל על העוררת. לעניין זה ניתן להפנות, בין היתר, לעמ"נ 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה – עיריית תל אביב-יפו, סעי' 9 לפסק הדין; עת"מ 59283-07-15 אברהם בן שואף נ' מנהל ארנונה עיריית תל אביב יפו, סעי' 22 לפסק הדין; עמ"נ 9977-09-15 ביסופט תוכנה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, סעי' 11 לפסק הדין. (כל פסקי הדין פורסמו בבנו).

19. בעמ"נ 5340-09-16 איי פוינט מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן, פורסם בבנו, נאמרו הדברים הבאים:

"קולמוסים רבים נשברו בנסיון לקבוע מסמרות בשאלה מהו "מפעל תעשייתי" להבדיל מעסק של "מתן שירותים", ולשם כך נקבעו מספר מבחני משנה מקובלים, ואלו הם: 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" לפיו בוחנים האם הפעילות הייצורית נועדה לשימוש של ציבור רחב, שאז תגבר הנטייה לראות בפעילות כפעילות ייצורית, או שמא היא נועדה ללקוח מסויים שהזמין את הייצור שאז הנטייה תהא לסווג את הפעילות כמתן שרותים; "המבחן הכלכלי", לפיו נשאלת השאלה האם ראוי להכיר בעסק המסויים כמפעל תעשייתי הזכאי לזכויות ייתר בקדמו את הפיתוח התעשייתי של המדינה; מבחן "ההשבחה של הנכס", לפיו נבחנת השאלה האם ישנה השבחה של הנכס אף בלא שינוי בצורתו, ולבסוף, "מבחן ההנגדה", לפיו בוחנים האם מרכז הכובד של העסק הוא ייצור או שמא מתן שירותים (ענין רעיונות; ע"א 798/85 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שרותי מחשב

[ירושלים בע"מ פ"ד מב\(4\) 162](#) (להלן: "ענין חברת ניקוב"); [בג"צ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח' פ"ד מ\(4\) 488](#); ולאחרונה ממש, [בר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו](#) (פורסם בנבו, 09.06.2016) (להלן: "ענין ברודקאסט").

מדובר במבחנים שנקבעו מלכתחילה לצורך פרשנותו של [חוק מס מעסיקים](#), התשל"ה-1975, אך ברבות השנים הם אומצו גם לצורך סיווג עסקים לצרכי ארנונה.

מבחנים אלה אינם ישימים בכל מקרה ומקרה, שכן הם נקבעו מלכתחילה לפני עשרות שנים, בקשר לייצור של מוצרים מוחשיים מתוך חומרי גלם, ואילו אנו עסקינן בתוכנות מחשב. כך למשל, קיים קושי ליישם את מבחן "ההשבחה של הנכס" בכל הנוגע ליישומים והתאמות של תוכנות מחשב. כפי שנאמר בענין [ברודקאסט](#):

"... בבואו ליישם את המבחנים שתוארו לעיל על בית המשפט לתת משקל משמעותי לתמורות שחלו בתחומי הכלכלה, התעשייה, המסחר והתעסוקה מאז שמבחנים אלה הותוו. כמעט חצי יובל עבר מן המועד שבו ניתן פסק הדין בענין רעיונות, וקשה להפריז בעוצמת השינויים שהביא עמו חלוף הזמן. פעולות שבעבר נעשו באמצעות מכונות תעשייתיות גדולות מתבצעות כיום על-ידי מחשבים. תחומי תעסוקה חדשים נוספו, ותחומים אחרים שינו את פניהם ללא הכר. אחד הביטויים לכך הוא צמצום הפעילות שסווגה באופן מסורתי כפעילות "יצרנית", והחלפתה במתכונת מודרנית מתקדמת. פעילות תעשייתית אינה מתקיימת עוד רק במתכונת של מפעלים עשנים. היא יכולה ללוש גם מתכונת "היי-טקית". את הדין יש לפרש אפוא באופן שיהלום את המציאות הטכנולוגית והכלכלית דהיום." (כב' השופטת ד' ברק-ארז, פסקה 31).

20. לבסוף, ממשיך בית המשפט ומעיר כי:-

"יחד עם זאת, כפי שנקבע [בע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ](#) (פורסם בנבו, 01.09.2005) (להלן: "ענין אשדוד בונדד"), אין הכרח שכל המבחנים יוליכו לתוצאה זהה בנוגע לסיווגה של הפעילות:

"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." (כב' השופטת ע' ארבל, פסקה 14).

21. מהכלל אל הפרט: יישום של מבחני-המשנה הנ"ל על המסד הראייתי של ערר זה מוביל למסקנה כי אין מקום לקבל את טענת העוררת לפיה יש לשנות את הסיווג לתעשייה. להלן נפרט לגבי היישום של מבחני-המשנה בנסיבות דנן.

22. "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר": צודק המשיב בטענתו שהעוררת לא השכילה להציג בפנינו ראיות ממשיות לפיהן היא עוסקת בפיתוח תוכנה, שהוא בבחינת יצירת יש מאין. רשימת העובדים הקצרה כוללת מנכ"ל פיתוח תוכנה ומפתח תוכנה לצד סמנכ"ל שיווק ומכירות, מתאם פגישות ומפעיל מחשב. כמצוין לעיל,

החשבוניות אשר הוגשו לעיוננו, רובן ככולן, עוסקות דווקא בשרותי מחשוב ובתמיכה טכנית ולא בפיתוח תוכנה. אנו שותפים לעמדת המשיב שלא ניתן להבין מהמצגת באופן מספק במה בדיוק עוסקת העוררת. אדרבא, עיון במצגת מעלה לכאורה שמדובר במסמך שיווקי אשר מדגיש את האפשרות של התאמת תוכנה ללקוח ספציפי (המונח "Tailor Made").

23. העוררת טענה בסיכומיה, במישור העובדתי, שהתמיכה הטכנית הינה עבור התוכנות אותן פיתחה. הגם שהדבר לא נטען באופן מפורש בסיכומיה, טענה עובדתית זו הינה בסיס לטענה המשפטית לפיה גם לאחר השלב הקלאסי של פיתוח תוכנה יש מאין, עדיין ניתן לראות בפעילות של חברת היי-טק כפעילות תעשייתית ולא רק מתן שירותים.

24. בעניין סוגיית-משנה זו, נאמרו בפסק דין איי פוינט מערכות בע"מ הנ"ל הדברים הבאים:

"לא נעלמה מעיני העובדה שבעמ"נ (ת"א) 9977-09-15 ביסופט תוכנה בע"מ נ' עירית תל-אביב-יפו (פורסם בנבו, 09.05.2016), קבע בית המשפט כי גם כאשר מדובר בעסק שרק משפר או משדרג תוכנה עבור לקוחות ספציפיים, מדובר בפעילות יצרנית, אלא שבאותו ענין נקבע ממצא עובדתי לפיו לא קיימות באותו עסק פעולות משמעותיות נוספות של מתן שירותים ללקוחות, מה שאיננו המקרה שבפנינו, כעולה מפרסומיה של המערערת עצמה, שמציעה מגוון רחב של שירותים ללקוחותיה. מכל מקום, דעתי היא שהתאמת תוכנה קיימת לצרכיו של לקוח ספציפי אינה צריכה להחשב יצירתו של יש מוחשי חדש, בשונה מייצור תוכנה המיועדת לשימושו של ציבור בלתי מסויים."

25. הגם שאנו נוטים לתמוך בעמדת בית המשפט בפסק דין איי פוינט מערכות בע"מ במחלוקת הנ"ל, אין לנו הכרח לקבוע מסמרות בשאלה זו, באשר העוררת לא השכילה להוכיח כדבעי מהו אופיים של שרותי התמיכה נשוא החשבוניות.

26. לפיכך, אין לנו אלא לקבוע כי בהתאם למבחן-משנה זה, אין מקום לסווג את העסק כתעשייה.

27. "השימוש שנועד למוצר": העוררת הודתה ואף הדגישה יותר מפעם אחת שפעילותה העסקית לא נועדה לציבור רחב כי אם למאגר של לקוחות מסויים. עובדה זו מובילה למסקנה כי בהתאם למבחן-משנה זה, אין מקום לסווג את העסק כתעשייה.

28. "המבחן הכלכלי": העוררת לא הגישה כל ראיות בעניין מבחן-משנה זה וממילא לא עמדה בנטל המוטל עליה.

29. "ההשבתה של הנכס": בהקשר של פיתוח תוכנה, נדמה שיישומו של מבחן-משנה זה דומה ליישום של מבחן-המשנה הראשון – "יצירתו של יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" – ואין לנו אלא להפנות למה שכתבנו לעיל.

30. "מבחן ההנגדה": כמפורט לעיל, העוררת הדגישה יותר מפעם אחת שהיא מספקת שירותי מחשוב ותמיכה טכנית. החשבונות אותן הגישה העוררת לעיוננו הינן, רובן ככולן, עבור שרותי מחשוב ותמיכה טכנית. לא הוצגו בפנינו ראיות אחרות בדבר הכנסותיה של העוררת בחתך של תחומי פעילות. לפיכך, אין לנו אלא לקבוע שמרכז הכובד העסקי של העוררת הוא דווקא במתן שירותים ולא בפיתוח תוכנה.

31. מכל האמור לעיל המסקנה הינה שהעוררת כשלה במשימתה להרים את הנטל ולהוכיח כי השימוש בנכס הינו של בית תוכנה. אדרבא, בהתאם למסד הראייתי אשר הוצג בפנינו – המסקנה הינה שהסיווג הנכון הינו של מתן שירותים.

32. לבסוף יצוין שוב, שלא הובאה בפנינו כל ראיה לפיה הסיווג של הנכס בעבר היה שונה, ודי בכך כדי לדחות טענה זו. במאמר מוסגר יצוין כי בכל מקרה אפליה ו/או שרירותיות הינן טענות הלקוחות מהמשפט המינהלי והן אינן בסמכות של ועדת ערר.

סוף דבר


33. אנו דוחים את הערר.

34. העוררת תישא בהוצאות המשיב בסך של 2,000 ₪, אשר ישולמו תוך 30 יום מיום המצאת החלטה לעוררת. לא ישולם הסכום במועד – יתווספו הפרשי הצמדה וריבית.

35. החלטה זו תפורסם באתר האינטרנט של העיריה.

36. זכות ערעור על החלטה זו בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בתל אביב תוך 45 ימים ממועד המצאתה.


יו"ר: עו"ד אריה אמלסקי


חבר: מיכאל בירן


חבר: עו"ד יוסף בן אריה

ניתן שלא בנוכחות הצדדים ביום 11/10/18