

## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 19893-02-12 פורמלי - מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב

לפני כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן  
 בעניין: פורמלי – מערכות טפסים חכמים בע"מ  
 המערערת ע"י ב"כ עו"ד ענת צבי  
 נ ג ד  
 עיריית תל-אביב-יפו  
 המשיבה ע"י ב"כ עוה"ד תהילה גלעד ודביר ליבוביץ

חקיקה שאוזכרה :

[תקנות הסדרים במשק המדינה \(ארנונה כללית ברשויות המקומיות\), תשס"ז-2007 סע' 1](#)  
[חוק הסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב\), תשנ"ג-1992](#)

### פסק דין

מונח לפני ערעור על החלטת ועדת הערר לענייני ארנונה כללית שליד עיריית תל-אביב-יפו (להלן: **ועדת הערר או הועדה**) מיום 28.12.11, שעניינה סיווג עסקה של המערערת, **פורמלי – מערכות טפסים חכמים בע"מ**, וחיובה בארנונה בשנת המס 2011 לפי הסיווג השיורי "**בניינים שאינם משמשים למגורים**", כקבוע בסעיף 3.3 לצו הארנונה של עיריית תל-אביב-יפו. לטענת המערערת, הסיווג הנכון והראוי לעסקה הינו "**בית תוכנה**", כקבוע בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

#### **1. רקע הדברים**

המערערת, **פורמלי – מערכות טפסים חכמים בע"מ**, פיתחה מערכת המבוססת על פלטפורמה בינלאומית של חברת מייקרוסופט הנקראת Microsoft.NET, שבאמצעותה היא מספקת ללקוחותיה פתרונות כוללים לניהול ידע ולשיפור תהליכי עבודה. הביטוי המובהק של המערכת אותה פיתחה המערערת הם "טפסים חכמים", שאליהם יכול המשתמש להזין פרטים על פי תבנית שנקבעה מראש, כאשר התוכנה מסוגלת להודיע למשתמש כשהפרטים המוזנים על ידו שגויים והיא מאפשרת למשתמש לערוך חישובים דרכה לפי הצורך, להוסיף חתימה דיגיטלית, ועוד.

לקוחות המערערת הינם, בעיקר, בנקים, בתי השקעות וחברות ביטוח, הנהנים מגישה למאגר טפסים ענק, הכולל אלפי טפסים חכמים. מאגר זה הוא "כרטיס הביקור" של המערערת המהווה גם כלי עבודה ללקוחות נוספים.

את עסקה מנהלת המערערת בנכס המצוי ברחוב הנחושת 4 ו' בתל אביב (להלן: **הנכס**).

מנהל הארנונה חייב את עסקה של המערערת בארנונה בשנת המס 2011 לפי תעריף החל על "בניינים שאינם משמשים למגורים", כקבוע בסעיף 3.3 לצו הארנונה של העירייה.

המערערת הגישה השגה לשנת 2011 בה טענה, כי יש לסווג את הנכס לצרכי ארנונה בסיווג "בית תוכנה", ואולם השגתה נדחתה על ידי מנהל הארנונה ביום 6.1.11. משכך, הגישה ערר לועדת הערר (הערר צורף כנספח א' לערעור. כתב התשובה לערר צורף כנספח ב' לערעור).

ביום 10.10.11 נערכה לפני ועדת הערר ישיבה במעמד הצדדים, שבמהלכה נחקר מנכ"ל המערערת ולאחריה הגישו הצדדים סיכומים.

ביום 28.12.11 נדחה הערר שהגישה המערערת, תוך שנקבע כי המערערת אכן מייצרת תוכנה ואולם, ייצור תוכנה אינו עיקר עיסוקה של המערערת בנכס (החלטת ועדת הערר צורפה כנספח ג' לערעור).

יש לציין, כי במסגרת הליכי הערר המציאה המערערת לועדה את המסמכים הבאים: אישור רו"ח לפיו המערערת עוסקת בפיתוח תוכנה; דוגמאות למסכים מתוך התוכנה שמפתחת המערערת ודוחות שניתן להפיק מהתוכנה; דוגמאות להסכמי התקשרות עם לקוחות המערערת; פרופיל החברה של המערערת; קורות חיים של מתכנתי המערערת, תמונות הנכס ושרטוט הנכס, הכולל פירוט הפעילות בכל חדר (העתקי המסמכים שהומצאו לועדה צורפו כנספחים 1ד-5ד לערעור).

## 2. החלטת ועדת הערר

ועדת הערר סקרה בפתח החלטתה את הוראות סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה, הקובע: "בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה, יחויבו..." וקבעה, כי בהתאם להוראות הסעיף, הסיווג כ"בית תוכנה" יתאפשר מקום בו מיוצרת בנכס תוכנה וייצור התוכנה הוא העיסוק העיקרי בנכס.

מכאן, פנתה הועדה לסקירת פעילותה של המערערת:

"מן הראיות שהוצגו לנו עולה, כי פעילותה של העוררת אכן כוללת מרכיבים בלתי מבוטלים של פיתוח תוכנה. העוררת פיתחה מערכת המבוססת תוכנה, המספקת ללקוחות העוררת פתרונות לניהול ידע ולשיפור תהליכי עבודה. הביטוי המובהק של המערכת אותה פיתחה העוררת הם "טפסים חכמים", והפלטפורמה הטכנולוגית שעליה נסמכת העוררת לצורך פיתוח המערכת היא שפת פיתוח בינלאומית של חברת מייקרוסופט. אין חולק, כי מתכנתי העוררת עושים שימוש בפלטפורמה הזו, וכותבים אלפי שורות קוד לצורך הכנת הטפסים החכמים. הלכה למעשה, התוכנה היא תשתית להזנת פרטים על ידי הלקוחות, כך שהללו נדרשים להזין את הפרטים על פי תבניות שנקבעו מראש. לקוחות העוררות (מאות במספר) הם בעיקר בנקים, בתי השקעות, חברות ביטוח, סוכני ביטוח, משרדי עורכי דין ועוד. העוררת מחזיקה "מאגר טפסים" ענק הכולל אלפי טפסים חכמים. מאגר זה הוא "כרטיס הביקור" של העוררת, המעיד על יכולות הפיתוח שלה, אך גם מהווה כלי עבודה ללקוחות נוספים. בנכס מועסקים 5 עובדים: המנכ"ל, שהינו היזם, מזכירה, גרפיקאית ושני תכניתנים. העוררת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת, ולמעשה – היא אינה מאפשרת להם "זכות לשימוש במערכת" (ראו: הצעת מחיר ל"קבוצת שקל" שהוצגה לנו). למעשה, לקוחות העוררת משלמים דמי מנוי בגין השימוש במערכת. הם אינם רוכשים את התוכנה, אלא משלמים בעבור הזכות לעשות שימוש בתוצרי התוכנה."

ועדת הערר קבעה, כי מהראיות שהוצגה לפניו עולה, כי המערערת אכן מייצרת תוכנה ולפיכך היא עומדת בתנאי הראשון של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה. אולם, הועדה לא השתכנעה, כי ייצור התוכנה הוא עיקר עיסוקה של המערערת בנכס, הן מבחינה כמותית והן מבחינה מהותית, כך שהמערערת לא עמדה בתנאי השני של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה.

ועדת הערר ציינה, כי להתרשמותה המערערת מייצרת תוכנה, אך גם מספקת שירותים מובהקים וזהו עיקר עיסוקה מהבחינה המהותית. לעניין זה הפנתה הועדה לעמ"נ (ת"א) 29761-02-10 **ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 8.8.11) (להלן: **עניין ווב סנס**) ולעמ"מ (ת"א) 239-08 **טרווליסט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 16.8.11) (להלן: **עניין טרווליסט**). הועדה קבעה, כי השירותים שאותם מספקת המערערת הם שירותי ניהול של תהליכי עבודה, ובלשונה:

**"העוררת מאפשרת ללקוחותיה, באמצעות הטפסים שאותם היא מספקת, להתנהל ביעילות ומתוך הקפדה על הדרישות הפרופסיונליות, הרגולטוריות והניהוליות השונות."**

הועדה קבעה, כי גם המודל העסקי שבו בחרה המערערת להתנהל מול לקוחותיה הוא מודל מובהק של אספקת שירותים:

**"העוררת אינה מוכרת את התוכנה, אלא מאפשרת שימוש במאגר הטפסים וגובה תשלום עבור עצם השימוש. העובדה שהטפסים עצמם הם תולדה של פיתוח תוכנה אינה שוללת עובדה זו. בעניין דומה נפסק בפסק הדין בעניין ווב סנס, שהוזכר לעיל, מפי כב' השופטת ברוש: "המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה. בניית אתרי האינטרנט כרוכה בכתיבת תוכנה, וכזו עשויה לענות על מבחני הפסיקה באשר לפעילות ייצורית. אך אין די בכך כדי להיכנס לגדרי סעיף 3.4.3 לצו הארנונה הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה "פעילות ייצורית" של ייצור "תוכנה"."**

**ונדגיש: העובדה שבעידן הנוכחי חלק ניכר מן השירותים הם מבוססי תוכנה אינה שוללת את מהותם השירותית. שירותים מבוססי תוכנה הם חלק בלתי נפרד מחיינו בתחומים רבים, כגון תקשורת, תחבורה ועוד.**

**בין "שירותים מבוססי תוכנה" ובין "ייצור תוכנה" יש הרבה מן המשותף, אך מחוקק המשנה לא השתמש במקרה במונח "ייצור", כדי לתאר את סוג בתי התוכנה הזכאים לתעריף הנמוך. לא יכול להיות ספק שהמונח "ייצור" מושך לכיוון המובן הקלאסי של פיתוח של מוצרי מדף, ומרחיק אותנו מעולם השירותים."**

הועדה ציינה, כי למערערת ישנו מאגר טפסים ענק וכי היא מתרשמת שהמאגר נבנה, בין היתר, תוך התחשבות בצרכים של הלקוחות והניסיון המצטבר כתוצאה מההתקשרות עמם. עוד ציינה הועדה, כי הקשר של המערערת עם לקוחותיה הוא קשר מתמשך, המאפיין, אף הוא, מתן שירות, וזאת להבדיל מקשר חד פעמי או קצר מועד, המאפיין ייצור. הועדה ציינה, בהקשר זה, כי אמנם אין הדבר מהווה מבחן מכריע לשאלה מה עיקר עיסוקה של המערערת לצרכי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה, אך זוהי בהחלט אינדיקציה נוספת.

לאור כל האמור, סיכמה הועדה את החלטתה, כך:

**"העוררת לא עמדה, אפוא, בנטל המוטל עליה, ולא הוכיחה כי עיקר הפעילות שלה בנכס היא של ייצור תוכנה. לפיכך אנו דוחים את הערר."**

**3. טענות הצדדים**

**המערערת** טוענת, כי היא אכן עונה על הגדרת סעיף 3.3.3 לצו הארנונה וכי סיווגו הנכון של הנכס הוא **"בית תוכנה"**. על פי הטענה, ועדת הערר שגתה עת קבעה כי עיקר עיסוקה של המערערת בנכס, כמותית ומהותית, אינו בייצור תוכנה. נטען, כי קביעה זו של הועדה נעשתה ללא נימוק ותוך שהראיות שהוצגו לפניו מצביעות על המסקנה ההפוכה מזו שאליה הגיעה הועדה, הן מבחינה כמותית והן מבחינה מהותית. על פי הטענה, בהתאם לתשריט השימושים אותו הגישה המערערת לוועדה, כלל השטח מושא הערעור, למעט עמדת מזכירה, משמש כעמדות למפתחי התוכנות פרי יצורה של המערערת. נטען, כי גם מהבחינה המהותית עיקר פעילותה של המערערת בנכס היא פעילות תכנות וייצור תוכנות, כאשר כל אחד מהטפסים מהווה תוכנה בפני עצמה והינו מבוסס שורות קוד. לעניין זה נטען, כי הגם שניהול הטפסים בצורה ממוחשבת, חכמה, מהווה את מהות התוכנות שמייצרת המערערת, אין בכך כדי להצביע כלל ועיקר על כך שפעילותה של המערערת הוא באספקת שירותי ניהול של תהליכי עבודה. נטען גם, כי המודל העסקי לפיו המערערת פועלת, בהענקת רישיונות שימוש בלא מכירה של הקניין הרוחני, אין בו כדי להעיד על כך שעיקר השימוש שלה בנכס אינו בייצור תוכנה. זאת, מאחר שעיקר הכנסותיה הינן מייצור התוכנה ושדרוגה.

**המערערת** טוענת עוד, כי אף אם לא מתקיימים בה כל התנאים הנדרשים לסיווג כ"**בית תוכנה**" הקבועים בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה, היה על הועדה לסווג את עסקה כ"**בית תוכנה**" וזאת משום **שבתקנה 1 לתקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז – 2007** (להלן: **תקנות ההסדרים**) מוגדרת **"תעשייה"**: **"לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה"**, כאשר לא נקבע כל תנאי נוסף ביחס ל"**בית תוכנה**". על פי הטענה, משקבעה ועדת הערר כי המערערת אכן מייצרת תוכנה, די היה בכך כדי שתסווג כ"**בית תוכנה**" וזאת אף אם בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה מופיע תנאי נוסף. נטען, כי לאותה תוצאה ניתן להגיע גם לאור ההלכה שנפסקה בבר"מ **4021/09 מנהל הארנונה של עיריית תל אביב נ' חברת מישל מרסייה בע"מ** [פורסם בבנו] (ניתן ביום 21.9.10) (להלן: **עניין המספרות**). על פי הטענה, לפי ההלכה שנפסקה בעניין **המספרות** היה על הועדה להעדיף סיווג ספציפי של "בית תוכנה" על פני הסיווג השיורי, גם אם לא מתקיימים במערערת כל התנאים הנדרשים לסיווג כ"**בית תוכנה**" הקבועים בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה.

לבסוף טוענת **המערערת**, כי היה על הועדה, לכל הפחות, לסווג את הנכס לפי סעיף 3.3.1 לצו הארנונה כ"**בתי מלאכה, מפעלי תעשייה**", באשר עיסוקה של המערערת בייצור תוכנה. גם לעניין זה נסמכת המערערת על הוראות **תקנה 1 לתקנות ההסדרים**, שם, כאמור, מוגדרת **"תעשייה"**: **"לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה"**.

**המשיבה** טוענת, כי החלטת ועדת הערר הינה החלטה שאינה חורגת ממתחם הסבירות ולא מתקיימת כל עילה להתערבות בהחלטה זו בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה. על פי הטענה, בהליך של ערעור מנהלי בענייני ארנונה בית משפט זה אינו אמור לשים את שיקול דעתו במקום שיקול דעתה של ועדת הערר; לפני בית המשפט עומדת החלטת ועדת הערר, ודי לו בבחינה סבירותה בנסיבות העניין. נטען גם, כי התשתית העובדתית המשמשת בסיס לבחינת שאלת סיווגה של

המערערת היא התשתית שנקבעה על ידי הועדה וכי בית משפט זה אינו מתערב בקביעות עובדתיות של ועדת הערר, אלא אם נפלה טעות בולטת על פניהן.

**המשיבה** טוענת עוד, כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה להראות כי יש לסווג את הנכס בסיווג שונה מזה שקבעה העירייה. לעניין זה נטען, כי המערערת בחרה להמציאה לועדת הערר הצעות מחיר שיש בהן כדי לתאר את טיב הפעילות המתבצעת בנכס. ברם, מהצעות מחיר אלו לא ניתן ללמוד כי עיקר הפעילות בנכס היא פיתוח וייצור תוכנה, נהפוך הוא; החלטת ועדת הערר מבוססת, בין היתר, על אותן הצעות מחיר, שלפיהן אין חולק כי חלק ניכר מהיקף ההכנסות של המערערת נובע ממתן שירותים ולא מפיתוח תוכנה. בנוסף, לטענת המשיבה, מנכ"ל המערערת הצהיר לפני הועדה, כי אחוז ההכנסות ממכירת התוכנה הוא 10% בלבד ומכאן נובע כי 90% מהכנסותיה של המערערת מתקבלים תמורת השימוש בשירותים המקוונים שהיא מעניקה. המשיבה מדגישה, בהקשר זה, כי המערערת לא הציגה לפני הועדה דוחות כספיים מהם ניתן היה ללמוד על הכנסותיה וכל שהמציאה הוא אישור רואה חשבון לקוני, אשר אינו מלמד על עיקר עיסוקה, שכן הוא אינו כולל ניתוח חשבונאי כלשהו של דוחות חשבונאים והתפלגות הכנסות והוצאות.

**המשיבה** מוסיפה וטוענת, כי סיווג הנכס נעשה כדן. לעניין זה נטען, כי במקרה זה קיימים מספר אלמנטים המחריגים את המערערת מלבוא בגדר סיווג "**בית תוכנה**" ובין היתר העובדה כי המערערת לא יצרה את המערכת, אלא מדובר בפלטפורמה קיימת של חברת מיקרוסופט שעל בסיסה פועלת המערכת של המערערת. כמו כן, הפעילות בנכס נוטה למתן שירותים מבוססי תוכנה והיא נעדרת את המרכיב "הייצורי" שבתכלית החקיקה. על פי הטענה, המערערת אמנם מתאימה את המערכת לכל לקוח באופן ספציפי בהתאם לצרכיו ובהתאם למאפיינים שונים, כגון דרישות רגולטוריות. אולם, עיקר הכנסותיה של המערערת נובעות מרכישת המנוי וגישה למאגר הטפסים וככל שמתקיים הליך של פיתוח, הרי שהוא מתמצה בהתאמת המערכת ללקוח הספציפי על פי מאפייניו המסוימים. נטען, כי במצב דברים זה, המבחנים שנקבע בפסיקה לצורך הקביעה אם מתקיימת בנכס "פעילות ייצורית" אינם מתקיימים בעניינה של המערערת.

עוד טוענת **המשיבה**, כי טענת המערערת בכל הנוגע לתנאים שנקבעו בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה הינן בגדר טענות כנגד חוקיות הצו, שאינן מצויות בסמכותה של ועדת הערר וממילא גם לא בסמכות בית משפט זה. מכל מקום, צו הארנונה זכה לאישור השרים ומכאן שאין נפקות להגדרה [שבתקנה 1](#) לתקנות ההסדרים, מה גם שממילא, תקנות ההסדרים מהוות רק שלד, שבהעדר הגדרה ספציפית בצו הארנונה של רשות מסוימת ניתן לפנות אליהן כברירת מחדל ולרשות שיקול דעת רחב בקביעת ההגדרות והסיווגים בצו הארנונה.

**המשיבה** טוענת עוד, כי ההלכה שנפסקה בעניין **המספרות** אינה רלבנטית לענייננו. על פי הטענה, במקרה הנדון שני הסיווגים המתחרים הם הסיווג השיורי וסיווג "**בית תוכנה**" ומשכשלה המערערת לבוא בגדר הסיווג הספציפי "**בית תוכנה**", הרי שהאפשרות היחידה שנותרה היא הסיווג השיורי.

לבסוף טוענת המשיבה, כי סיווג כ"תעשייה" כלל אינו רלבנטי, שכן לא מתקיימים במערערת המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך הקביעה כי מתקיימת בנכס "פעילות יצוריית" ומכל מקום, המדובר בטענה שלא הועלתה כלל לפני ועדת הערר ומשכך יש לדחותה על הסף.

#### 4. סיווג הנכס כ"בית תוכנה"

חיובי הארנונה השנתיים נקבעים לפי צו ארנונה שהעירייה מוציאה מדי שנה מכוח ההסמכה הניתנת למועצת העירייה [לחוק ההסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב\), התשנ"ג – 1992](#), הקובע כי:

**"(א) מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימוש ולמקומו ותשולם בידי המחזיק בנכס."**

הצו השנתי קובע את תעריפי הארנונה לפי השימושים בנכסים ולפי מיקומם באזורי העיר השונים. קביעת התעריף על פי שימושי הנכס נעשית תוך סיווג הנכסים לסוגי שימושים שונים (מגורים, בתי מלאכה ומפעלי תעשייה, בתי תוכנה ועוד).

סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הרלבנטי לענייננו חל על בתי תוכנה "שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה". הסעיף כולל בחובו שלושה מונחי מפתח: "בעיקר", "ייצור" ו"תוכנה". ועדת הערר לא חלקה על כך שהמערערת עוסקת בייצור תוכנה. יחד עם זאת, קבעה הועדה, כי ייצור תוכנה אינו עיקר עיסוקה של המערערת בנכס.

הלכה פסוקה היא, כי הביקורת השיפוטית על החלטת ועדת ערר מתמצית בבדיקה האם החלטת ועדת הערר מצויה בתחום הסבירות. נקבע, כי בית המשפט לא יחליף את שיקול דעתה של ועדת הערר בשיקול דעתו ובלבד שהחלטתה של ועדת הערר מצויה במתחם הסבירות.

**לאחר שבחנתי את החלטת ועדת הערר נשוא ענייננו הגעתי לכלל מסקנה, כי מדובר בהחלטה נכונה וראויה התואמת את אופי השימוש שנעשה בפועל בנכס.**

בפתח הדברים יובהר, כי משמדובר בתנאים הקבועים באופן מפורש בצו הארנונה וצו זה עומד בתוקפו, ברי כי יש לעמוד בהם כדי לחסות תחת הסיווג של "בית תוכנה". בהקשר זה יצוין, כי המערערת לא תקפה את חוקיות או סבירות צו הארנונה עצמו וממילא אין זה ההליך הנכון לעשות כן (ראו: [עע"מ 5640/04 מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש ואח'](#) [פורסם בנבו] (2005); [בר"מ 9817/06 וינברג נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב](#) [פורסם בנבו] (2007); [בר"מ 1541/08 טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב \(96\) בע"מ נ' מנהל הארנונה](#) [פורסם בנבו] (2008)).

כאמור, סעיף 3.3.3 לצו הארנונה הרלבנטי לענייננו חל על בתי תוכנה "שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה". המונח "בעיקר" המופיע בסעיף 3.3.3 לצו 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. במסגרת המבחן המהותי, יש לבחון האם הפעילות

הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המתבצעת בנכס (ראו: עניין **ווב סנס**; עניין **טרווליסט**; עמ"נ (ת"א) [12244-07-11](#) אלעד מערכות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו [פורסם בנבו] (2012)).

בעמ"נ (ת"א) [186/07](#) גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו [פורסם בנבו] (2007) (להלן: עניין גאו דע), דנתי בסיווגו לצורכי ארנונה של בית עסק שפעילותו בהמרת מסמכים מנייר לפורמט דיגיטלי לשם יצירת ארכיון ממוחשב, שלטענת המערערת שם, היה על המשיב לסווגו כ"תעשייה" או "בית תוכנה". בעניין גאו דע דחיתי את טענת המערערת, כי יש לסווג את עסקה בסיווג של "בית תוכנה" (אז נקבע סיווג זה בסעיף 3.4.3 לצו הארנונה של העירייה). קבעתי, לעניין זה, כי:

**"המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא שהאפליקציה שלה נועדה לאפשר את 'הפעלת' הארכיב הממוחשב כך שבאמצעות התוכנה ניתן יהיה לעיין, לתייק ולשלוף מהארכיב הממוחשב. המערערת הגדירה את פעילותה כ'חברה העוסקת בייצור ארכיבים ממוחשבים' ולא כחברה העוסקת בייצור תוכנות למכירה. לכן אין לסווג את המערערת כ'בית תוכנה'".**

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. המערערת מאפשרת ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה דמי שימוש שנתיים. אף אתר האינטרנט של המערערת מתייחס למוצר הנמכר על ידה כ"שירות טפסים מקוון", שהוא, אכן, עיקר פעילותה של המערערת.

המערערת טוענת, כי ועדת הערר שגתה עת קבעה כי עיקר עיסוקה של המערערת בנכס, כמותית ומהותית, אינו בייצור תוכנה. נטען, כי קביעה זו של הועדה נעשתה ללא נימוק ותוך שהראיות שהוצגו לפניו מצביעות על המסקנה ההפוכה מזו שאליה הגיעה הועדה, הן מבחינה כמותית והן מבחינה מהותית. אין לקבל טענה זו.

הועדה שמעה את מנהל המערערת וקיבלה לידיה הצעות מחיר שאליהן התייחסה בהחלטתה (הצעות המחיר צורפו כנספח 3 לערעור). אלה העלו, כי עיקר הכנסות המערערת הוא כתוצאה מדמי התשלום המתקבלים בידיה בתמורה לשימוש במאגר הטפסים שלה. לעניין זה יש לציין, כי המערערת לא הציגה לפני ועדת הערר את דוחותיה הכספיים שיכולים היו לאשש את טענתה, כי עיקר הכנסותיה נובעות מפיתוח תוכנה ותחת האמור הסתפקה בהצגת אישור לאקוני מאת רואה החשבון שלה, אשר אישר כי "החברה שבנדון.. עוסקת בפיתוח תוכנה ומוצרי תוכנה" (האישור צורף כנספח 1 לערעור). בנוסף, נבדק אתר האינטרנט של המערערת.

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. ברם, אין בכך די כדי להיכנס לגדרו של סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה, הדורש כי "עיקר" הפעילות תהיה של ייצור "תוכנה".

המערערת טוענת, כי גם אם לא מתקיימים בה כל התנאים לסיווג כ"בית תוכנה" הקבועים בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה של העירייה, היה על הועדה להעדיף סיווג ספציפי זה על פני הסיווג השיורי, לאור ההלכה שנפסקה בעניין **המספרות**. אולם, אין בהלכה שנקבעה בעניין **המספרות** כדי לסייע למערערת, מקום בו היא אינה מקיימת אחר הסיווג הספציפי האפשרי. ויובהר. בעניין **המספרות** נקבע, כי כאשר קיימות בצו הארנונה שתי קטגוריות **רלבנטיות**, קטגוריה שיורית או קטגוריה ספציפית, נוטה הכף לעבר הגדרה פוזיטיבית וספציפית הקיימת בצו מאשר לקטגוריה שיורית שבו. אולם זאת, **ככל שהלשון, התכלית של סיווג ספציפי והשכל הישר מאפשרים זאת**. בענייננו, כאמור, המערערת אינה עומדת בתנאי הסיווג הספציפי של "בית תוכנה" ולפיכך קטגוריה זו כלל אינה רלבנטית מבחינתה.

**לאור כל האמור, החלטת הועדה לפיה אין לסווג את המערערת כ"בית תוכנה" הינה החלטה סבירה וראויה ואין מקום להתערב בה.**

##### 5. סיווג הנכס כ"בתי מלאכה, מפעלי תעשייה"

המערערת טוענת, כי היה על הועדה, לכל הפחות, לסווג את הנכס לפי סעיף 3.3.1 לצו הארנונה כ"**בתי מלאכה, מפעלי תעשייה**", באשר עיסוקה בייצור תוכנה. טענה זו לא נטענה לפני ועדת הערר והיא נטענת, לראשונה, בגדרי הליך זה. די בכך כדי להביא לדחייתה. מכל מקום, גם אין ממש בטענה לגופה.

"פעילות ייצורית" נקבעה כתנאי בלעדיו אין בפסיקה על מנת לחסות תחת הסיווג "תעשייה ומלאכה". בעניין **גאו דע** סקרת את מבחני הפסיקה שנקבעו לצורך הפטור ממס מעסיקים, המהווים אינדיקציות לפעילות ייצורית המבוצעת בנכסים, אשר אומצו בפסיקה לצורכי סיווג נכסים בארנונה: **מבחן יצירת "יש" מוחשי; מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר; המבחן הכלכלי, מבחן השבחת הנכסים; ומבחן על דרך ההנגדה** (ראו, לעניין זה, גם את פסק דיני בעמ"נ (ת"א) -05-27754 **11 מאיר אשל נ' ועדת ערר על קביעת ארנונה כללית - תל-אביב - יפו** [פורסם בנבו] (2011)).

יש לציין, כי בעניין **המספרות** התייחס **בית המשפט העליון** למבחנים אלו שנקבעו בפסיקה בציינו, כדלקמן (פסקה ט"ו לפסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין):

"מבחנים אלו, אשר נקבעו לצרכי הגדרת פעילות ייצורית לעניין פטור ממס מעסיקים, אינם רלבנטיים כנתינתם לצרכי הגדרת "בית מלאכה" ובכלל זה "בית מלאכה לייצור" לעניין שיעור הארנונה."



בעניין **המספרות** נדרש **בית המשפט העליון** למבחן הפירוש המילוני, למבחן תכלית החוק הנוגע להחרגת בתי המלאכה והענקת תעריף מוזל דווקא להם, ולשיקולי אחידות פרשנית וקבע, כי הן המשמעות המילונית, הן תכלית החוק והן טעמי אחידות פרשנית תומכים במסקנה לפיה יש לסווג מספרה תחת הסיווג "**בית מלאכה**", וזאת בוודאי כך שעה שמדובר בהכרעה בינארית בין סיווג שיורי לסיווג ספציפי. יש לציין, כי בפסק דינם בעניין **המספרות** הביעו כב' השופטים נאור וג'ובראן, שהצטרפו לעמדת כב' השופט רובינשטיין, את אי הנוחות מהגדרתה של מספרה "**כבית מלאכה**", אולם הבהירו כי מאחר שלא קיים סיווג "**שירותים**" בצו הארנונה של עיריית תל-אביב הרי שהסיווג הספציפי של "**בית מלאכה**" עדיף על פני הסיווג השיורי, שכן פעילות המספרה דומה יותר במהותה לפעילות של "**בית מלאכה**" מאשר לסיווג השיורי אשר נראה לשופטים, במקרה זה, כמרחיק לכת.

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, איני רואה כיצד ניתן לראות בשימוש שעושה המערערת בנכס כשימוש ל"**תעשייה**". השאיפה הפרשנית בפרשנות צו ארנונה היא, אמנם, לשייך את הנכס לאחד מהסיווגים הפרטניים לעומת הסיווג השיורי. אולם, בענייננו לא ניתן לסווג את פעילותה של המבקשת כ"**תעשייה**", שכן ליבת פעילותה בנכס מתמקדת במתן שירותים.

**במצב דברים זה, מקום בו לא חל על עסקה של המערערת הסיווג "בית תוכנה" ובהעדר סיווג בצו הארנונה שבנדון שהוא מתאים יותר לפעילות הנדונה, הרי שחל הסיווג השיורי "בניינים שאינם משמשים למגורים".**

## 6. סוף דבר

החלטתה של ועדת הערר הינה החלטה ראויה, שאינה חורגת ממתחם הסבירות ועל כן אין מקום להתערב בה.

## הערעור נדחה.

המערערת תישא בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עורך דינה בסכום כולל של 15,000 ₪.

הסכום הנ"ל יישא הפרשי ריבית והצמדה מהיום ועד ליום התשלום בפועל.

ניתן היום, ד' טבת תשע"ד, 07 דצמבר 2013, בהעדר הצדדים.

---

**ד"ר מיכל אגמון-גונן שופטת**

ד"ר מיכל אגמון גונן 54678313  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)