לפני **כבוד השופט חגי ברנר**

מערערת **איי פוינט מערכות בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד **דרור יצחקי**

נגד

משיב **מנהל הארנונה בעיריית רמת גן**
ע"י ב"כ עו"ד **טל שטיין אלבר**

פסק דין

1. לפניי ערעור מנהלי על החלטת ועדת הערר לענייני ארנונה כללית שליד עיריית רמת גן (להלן: **"ועדת הערר" או "הוועדה"**) מיום 06.06.16, אשר דחתה ערר שהגישה חברת איי פוינט מערכות בע"מ (להלן: **"המערערת"**) על החלטת מנהל הארנונה בעיריית רמת גן (להלן: **"המשיב"**) לסווג לצרכי ארנונה את הנכס המצוי בחזקתה בסיווג "משרדים, שירותים ומסחר- עסקים".

העובדות

2. המערערת מחזיקה בנכס ששטחו 70 מ"ר ברחוב הבונים 5 ברמת גן המשמש אותה לעסקיה בתחום התוכנה.

3. בין המערערת לבין המשיב נתגלעה מחלוקת לגבי האופן שבו יש לסווג את הנכס לצרכי ארנונה- האם הסיווג הנכון הוא ""משרדים, שירותים ומסחר- עסקים" כפי שקבע המשיב, או שמא "בתי תוכנה" ולחלופין "תעשייה", כפי שטענה המערערת. המחלוקת הובאה לפתחה של ועדת הערר.

4. ועדת הערר אימצה את עמדתו של המשיב. הוועדה קבעה כי השימוש בנכס אינו ממלא אחר המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך הסיווג כ"בתי תוכנה" או "תעשייה" ולצורך זיהויה של פעילות ייצורית: מבחן יצירת יש מאין, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, המבחן

הכלכלי ומבחן ההנגדה או מבחן הפעילות (ע״א 1960/90 **פקיד שומה ת״א 5 נגד חברת רעיונות בע״מ**, פ״ד מח(1) 200 (1992) (להלן: **״עניין רעיונות״**).

לפי קביעתה של ועדת הערר, עיקר פעילותה של המערערת אינה מכירה של תוכנות מדף שפותחו על ידה, כי אם פיתוחי תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים, ולכן השינוי שמבצעת המערערת ביחס לתוכנות המדף הוא בתוכן ובצורה אך לא במהות. עוד קבעה הוועדה כי לא הוצג כל נתון ממנו ניתן ללמוד שפעילותה של המערערת השביחה את ערכן הכלכלי של התוכנות, להבדיל משינויים אשר נועדו לאפשר את מכירתן. הוועדה הוסיפה וציינה כי היא אינה סבורה שהתאמת תוכנות ללקוח ספציפי משביחה את הנכס באופן מהותי.

ועדת הערר ציינה כי לצורך החלטתה נלקחה בחשבון העובדה כי המערערת אכן פיתחה מספר תוכנות מדף, אולם יחד עם זאת נבדק מאזן הבוחן לשנת 2014 של המערערת, ממנו עולה כי הכנסותיה בגין מכירת תוכנות מדף היוו כעשרה אחוז בלבד מסך כל ההכנסות, בעוד שההכנסות מפיתוח תוכנה היוו למעשה שמונים אחוזים מכלל הכנסותיה לשנה זו.

ועדת הערר קבעה, בהסתמך על הראיות שהיו בפניה ועל הפסיקה הרלוונטית, כי פעילותה של המערערת אינה נכנסת להגדרת ״בתי תוכנה״ או ״תעשייה״, שכן **״יש לסווג את פעילותה של העוררת במתן שירותים כאמור לעיל, ולכן פעילותה אינה נופלת בגדר ״פעילות ייצורית״, ואין לסווגה כ״בית תוכנה״ ואף לא כ״תעשייה״ כפי בקשתה החלופית של העוררת״** (עמ׳ 4 להחלטת הוועדה).

5. מכאן הערעור שלפניי.

טענותיה של המערערת

6. המערערת טוענת כי ועדת הערר שגתה בהחלטתה כאשר קבעה כי פעילותה של המערערת בנכס אינה עונה להגדרה של ״בתי תוכנה״ או ״תעשיה״. לדידה, בחינת כל המסמכים שצורפו להשגה ולערר מעידים כי עיקר עיסוקה הינו ייצור ופיתוח תוכנה, רוב עובדיה הינם מתכנתים והחברה אינה עוסקת בעיסוקים אחרים כגון מכירת תוכנות שאינן מייצור עצמי, מכירת מחשבים, תחזוקתם, שיווקם וכדומה.

עוד טוענת המערערת כי צו הארנונה אינו מבדיל בין בית תוכנה שמפתח תוכנות מדף לבין זה שמפתח תוכנות בהתאמה אישית. על כן, לא ניתן לפרש בצמצום את צו הארנונה בכל

הנוגע לפיתוח תוכנה, שכן הדבר יהא מנוגד להוראות תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), התשס״ז - 2007.

המערערת טוענת כי ועדת הערר שגתה כאשר קבעה כי המערערת אינה עומדת במבחני הפסיקה לפעילות ייצורית כפי שנקבעו בעניין **רעיונות**. באשר למבחן יצירת יש מאין טוענת המערערת כי פעילותה מקיימת אחר מבחן זה שכן המוצר הסופי (תוכנה) לא היה קיים קודם והוא נוצר על ידי כתיבת קודים. לעניין מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, טוענת המערערת כי מאחר והיא עוסקת בפיתוח מוצרי מדף, בין שלאחר מכן היא מתאימה אותם ספציפית ללקוח ובין שלא, עדיין מדובר בתוכנה לשימוש הקהל הרחב והתוכנות נועדו בסופו של דבר למגוון רחב של לקוחות. באשר למבחן הכלכלי טוענת המערערת כי החלטתה של ועדת הערר מנוגדת לחלוטין לפסיקת בית המשפט בעניין זה שכן לולא היתה משקיעה המערערת שעות מתכנתים בשדרוג, השבחה והתאמה, לא היה לתוכנה כל ערך או שהיה לה ערך מופחת ללקוח הספציפי. באשר למבחן הרביעי, מבחן ההנגדה, טוענת המערערת כי ועדת הערר הסתמכה על עניין של קשר ממושך עם הלקוח ועל אתר האינטרנט שבעיקרו הוא אתר שיווקי, אולם הוועדה העדיפה להתמקד בחלק מאוד ספציפי של האתר, למרות שיש בפניה את מאזן הבוחן שאינו מותיר כל ספק לעניין ליבת העסק.

המערערת טוענת כי המשיב מסתמך על נוסח מתוקן של צו הארנונה לשנת 2013 שלא אושר ע״י שר הפנים ומשכך זוהי הסתמכות שלא כדין, ויש לבחון את המקרה באספקלריה של הצו המקורי.

לבסוף טוענת המערערת כי ככל שישנו ספק פרשני בנוגע לצו הארנונה, יש לפרשו לטובתה, בהיותה הנישום.

טענותיו של המשיב

7. המשיב טוען כי אין מקום להתערב בהחלטתה של ועדת הערר, הן משום שהיקף התערבותה של ערכאת הערעור בהחלטותיה של ועדת הערר הינו מצומצם ביותר, והן משום שהחלטתה של ועדת הערר הינה מפורטת, מנומקת ונסמכת על הוראות צו הארנונה, הנתונים, הראיות והמסמכים שהוצגו בפניה ומכאן שהחלטתה בדין יסודה.

לתמיכה בטענותיו ציטט המשיב את ההגדרה הקבועה בצו הארנונה לשנת 2013 לפיה: **״בתי תוכנה: מקום המשמש אך ורק לייצור ופיתוח בעלי אופי תעשייתי של תוכנה בו מרבית**

האנשים המועסקים עוסקים בפיתוח תוכנה על פי הקריטריונים הקבועים בנוהל שבמשרדי העירייה״. הקריטריונים דורשים צירוף של אישורים שונים, לרבות הצהרת החברה לפיה היא מפתחת תוכנות עבור עצמה ולא עבור צדדים שלישיים. לעניין זה טוען המשיב כי המערערת לא עמדה בדרישות אלו, וההצהרות והאישורים שהוגשו על ידה נמצאו כלא מדויקים. יתרה מכך, טוען המשיב כי 90% מהכנסות המערערת נובעות ממתן שירותי תוכנה על פי דרישות הלקוח, אירוח בשרתי המערערת, אחזקת מחשבים, שירותי טלפוניה, שכירות משנה ומהודעות SMS, ולכן ברי כי מדובר בחברת שירותים ולא בחברה שעיקר עיסוקה הוא במחקר ופיתוח תעשייתיים.

נוכח האמור טוען המשיב כי קביעות הוועדה אינן חורגות ממתחם הסבירות באופן שמצדיק התערבות של בית המשפט בשיקול הדעת המנהלי.

המשיב טוען כי השגותיה של המערערת על חוקיותו של צו הארנונה המתוקן מהוות הרחבת חזית ומכל מקום, מקומן לא יכירן בערעור מנהלי כי אם בתקיפה ישירה של צו הארנונה המתוקן.

דיון והכרעה

8. לאחר עיון בטיעוני הצדדים ובחומר הראיות, באתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להדחות, מהטעמים שיפורטו להלן.

9. ראשית לכל, נזכיר כי היקף התערבותו של בית המשפט בהחלטותיה של וועדת הערר הוא מצומצם למדי. בית המשפט איננו יושב כוועדת ערר עליונה, ואין הוא מתערב בדרך כלל בקביעותיה העובדתיות:

״ככלל, בית המשפט המנהלי, אינו מתערב בהחלטותיו המקצועיות של גופי הבדיקה שהוסמכו על פי דין לבחון את העובדות הרלבנטיות, לבצע את הבדיקות והבחינות הנדרשות לצורך הגעה למסקנה העובדתית והמשפטית הנכונה, ובית המשפט אף אינו קובע מהי ההחלטה שהוא היה מקבל בנסיבות האמורות, אלא הוא בוחן אם ההחלטה חורגת מגדר הסבירות, אם ההחלטה נתקבלה כדין ואינה פוגעת בכללי צדק טבעי ... במסגרת עקרונות אלו, בדרך כלל מיושם הכלל לפיו גם אין מקום להשיג, על ממצאיה העובדתיים של ועדת הערר, בפני ערכאת הערעור ...״

(עמ״נ (מרכז) 44487-08-14 **חברת טי. אס. סי. אס תקשורת בע״מ נ׳ עיריית פתח תקווה** (פורסם בנבו, 10.11.2015) (מפי כב׳ השופט י׳ שיינמן, פסקה 6). ראה גם עמ״נ (ת״א) 186/07 **גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע״מ נ׳ מנהל הארנונה בעירית תל אביב יפו** (פורסם בנבו, 15.11.2007); עמ״נ 41151-04-15 **ג׳נה תכשיטים בע״מ נ׳ עיריית רמת גן** (פורסם בנבו, 18.10.2015)).

למעשה, הביקורת השיפוטית על החלטותיה של וועדת ערר לענייני ארנונה מתמקדת בעיקר בשאלה האם הוועדה הסיקה את המסקנה המשפטית המתחייבת מתוך הממצאים העובדתיים שנקבעו על ידה והאם נפלה טעות משפטית בהחלטתה.

על כן, יש לדחות את השגותיה העובדתיות של המערערת בכל הנוגע לממצאים העובדתיים שנקבעו בהחלטת הוועדה, קרי, שמתוך כלל הכנסותיה של המערערת לשנת 2014, כעשרה אחוזים בלבד הם ממכירת תוכנות המדף, ואילו כשמונים אחוזים מההכנסות הן בגין הכנסות אשר צמחו מפיתוחי תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים, על פי דרישותיהם וצרכיהם.

10. מכל מקום, וגם לגופו של ענין, עיון בחומר הראיות מגלה כי לא נפל פגם באופן בו נקבעו הממצאים העובדתיים של הוועדה. לענין זה הוועדה הסתמכה הן על מאזן הבוחן של המערערת לשנת 2014, המשקף את התפלגות הכנסותיה לפי מקורותיהן השונים, והן על פרסום עצמי של המערערת באתר האינטרנט שלה.

מאזן הבוחן (נספח 7 להודעת הערעור) מגלה כי כלל הכנסותיה של המערערת לשנת 2014 הגיעו לסך של 1,177,881 ₪, כאשר מתוך סכום זה, הכנסותיה ממכירת תוכנות מדף עמדו על סך של 112,740 ₪ (קרי, כ – 9.57% בלבד בסך ההכנסות), בעוד שהכנסותיה מפיתוחי תוכנה לשנה זו (פיתוח ללקוחות ספציפיים) הגיעו לסך של 950,180 ₪ (קרי, כ- 80.66% מכלל ההכנסות).

באשר למידע המצוי באתר האינטרנט של המערערת (נספח 1 לתגובת המשיב), הרי שזהו מידע שהועמד לעיון הציבור הרחב מטעמה של המערערת. משכך, ברי כי ניתן לבחון את הכתוב בו כחלק ממכלול הראיות הקיימות, תוך התייחסות זהירה לדברים המפורסמים בו (ראו: עמ״נ 20803-06-11 **אור הייטק בע״מ נ׳ מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה** (פורסם בנבו, 28.02.12)). מתוך מידע זה עולה כי המערערת מפעילה בעסק שירותים מגוונים ובהם הדרכות ארגוניות, ייעוץ ליישום רשתות מחשבים, ייעוץ בנושאי מערכות מידע ארגוניות, ייעוץ ליישום נהלי העברת מידע, תכנון והקמת פורטל ארגוני, ביצוע

הטמעה והדרכה, ליווי מלא בשלב התחזוקה ועוד כהנה וכהנה פעילויות, שאינן מהוות ייצור של תוכנה.

11. סלע המחלוקת המשפטי הוא בשאלה האם העסק של המערערת צריך להחשב כ"**בתי תוכנה**" ולחלופין כ"**תעשייה**", כטענת המערערת, או שמא כ- "**משרדים, שירותים ומסחר- עסקים**", כטענתו של המשיב. נפקותו של הסיווג הינה לצורך תעריף הארנונה לפיו יחוייב הנכס, כאשר התעריף לחיוב של "**בתי תוכנה**" או "**תעשיה**", נמוך מזה של "**משרדים, שירותים ומסחר- עסקים** ".

12. 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 לשימושו 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 כבמפעל 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, התעשיה, המסחר והתעסוקה מאז שמבחנים אלה הותוו. כמעט חצי יובל עבר מן המועד שבו ניתן פסק הדין בעניין 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 ללבוש גם מתכונת "היי-טקית". את הדין יש לפרש אפוא באופן שיהלום את המציאות הטכנולוגית והכלכלית דהיום.**" (כב' השופטת ד' ברק-ארז, פסקה 31).

יחד עם זאת, כפי שנקבע בעע"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).

13. בענייננו אין כל קושי ליישם את מבחן "**השימוש שנועד למוצר**". יישומו של מבחן זה אוזכר בהסכמה בענין **רעיונות**:

"**מבחן לעצמו באשר ל"פעילות ייצורית" – אם גם מבחן חלקי – מציב השופט גולדברג בפרשת חברת ניקוב [2]. באותו משפט נדונה פעילותה של חברה לעיבוד נתונים, ולדעת השופט גולדברג היה נכון להכריע בשאלה אם עוסקת החברה ב"פעילות ייצורית", אם לאו, על-פי היקף שימושו של המוצר המוגמר (שם, בעמ' 175-176). כך, למשל, במקרה שחברה לעיבוד נתונים עורכת רשימת שמות וכתובות על-פי "חומר גלם" שהיא עושה בו שימוש, יראו בפעילותה "פעילות ייצורית" אם אותה רשימה נועדה לשימושו של ציבור רחב; ואילו אם הרשימה לא נועדה אלא ללקוח שהזמינה, כי אז לא יראו בפעילותה של החברה "פעילות ייצורית". המבחן הוא, כעיקרון, השימוש שנועד למוצר, "הענקת הערך למוצר מעבר לערכו עבור המזמין לבדו (או הנהנה הראשוני)...**" (כב' השופט (כתוארו אז) מ' חשין, פסקה 6).

במקרה שלפנינו, קבעה וועדת הערר כי רק 10% מהכנסותיה השנתיות של המערערת היו בגין מכירת תוכנות מדף, קרי, תוכנות שנועדו להמכר לציבור בלתי מסויים של לקוחות, ואילו 80% מההכנסות נבעו מפיתוח תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים. קביעה זו תומכת במסקנה כי פעילותה של המערערת אינה פעילות ייצורית, קרי, אין המדובר בפעילות תעשייתית. ודוק: אין כל מניעה שפיתוחן של תוכנות מחשב שנועדו לשרת מגזר מקצועי מסויים או קהל יעד מסויים, כגון, מנהלי חשבונות, עורכי דין, ילדים וכו', ייחשב כפעילות ייצורית, שכן לא מדובר בלקוח ספציפי, אלא במגזר שלם, גם אם יש לאותו מגזר מאפיינים מיוחדים המבחינים אותו מהציבור הרחב. לעומת זאת, פיתוח עדכוני תוכנה ספציפיים, המותאמים ותפורים למידותיו האישיות של לקוח פרטני (tailor-made), איננו מקדם את הפיתוח התעשייתי הכללי של המדינה, וזאת בשונה מפיתוח תוכנות מדף המיועדות לשימוש של הציבור הרחב או של קהל יעד מסויים. על כן, פיתוח שהוא מכוון לקוח ספציפי, התפור לפי מידותיו של אותו לקוח, איננו צריך להחשב כפעילות ייצורית או תעשייתית.

14. כך גם אין קושי מיוחד ליישם בענייננו את "**מבחן ההנגדה**", שאומץ אף הוא בענין **רעיונות**:

" ... המחוקק בא ליתן הטבות ל"פעילות ייצורית", וזו, על-פי עצם טיבה, מנוגדת היא לפעילות של מתן שירותים ... יש לשאול אפוא בכל עניין ועניין, אם הפעילות שבה מדברים אנו נמשכת אל מרכז הגראוויטאציה של "פעילות ייצורית" או אל זה של "מתן שירותים". ...בהחילם מבחן זה או אחר על פעילויות אלו ואחרות, קבעו בתי המשפט מעת לעת איזו היא פעילות שהתואר "ייצורית" יאה לה ואיזו היא פעילות שהתואר "ייצורית" אינו יאה לה. והפעילויות רבות ומגוונות, שונות ומשונות ... הקורא הכרעות-דין אלו ילמד לדעת עד מה קשה ליישם אותם מבחנים כלליים שנקבעו, והרי כל מבחן ומבחן ניתן להחלה כך או אחרת, על דרך הישר ועל דרך ההפוך. בחירתית הנוסחה של "פעילות ייצורית" (הוא הדין ב"מפעל תעשייתי") כרה המחוקק בקעה רחבה-מכל-רחבה להתגדר בה; אך גם לאחר שבתי המשפט עשו להבהרה על דרך הפירוש, עדיין נותר בית המשפט שותף בכיר בקביעת גבולי התפרשותה של הנוסחה ושל סוגי הפעילויות אשר תזכינה את בעליהן בהטבות שלפי החוק." (כב' השופט (כתוארו אז) מ' חשין, פסקאות 6 ו- 7).

בענייננו, עיקר עיסוקה של המערערת הוא בפיתוחי תוכנה שנעשו בהתאמה ללקוחות ספציפיים, להבדיל מפיתוח של תוכנות מדף המיועדות לשימוש של הציבור הרחב או של קהל יעד מסויים. מרכז הכובד של פעילות כזו איננו ייצור סדרתי, כי אם מתן שרות מותאם

אישית, ומשכך, לפי מבחן ההנגדה, אין מקום לסווג את פעילותה של המערערת כפעילות תעשייתית.

15. ניתן גם ליישם בענייננו, ולו בדוחק מסויים, את 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. במקרה דנן, עת מדובר בפיתוחים המבוססים על תוכנת מדף קיימת כדי להתאימה לצרכיו ולמידותיו של לקוח מסויים ואין בלתו, הרי שדומה כי המערערת אינה מייצרת מוצר חדש הנבדל במהותו ממוצר אחר שכבר קיים, אלא מדובר במוצר הנבדל בתוכנו ובצורתו בלבד מהמוצר הקודם.

16. לבסוף, גם המבחן הכלכלי, לפיו נשאלת השאלה האם ראוי להכיר בעסק של המערערת כבמפעל תעשייתי הזכאי לזכויות ייתר בקדמו את הפיתוח התעשייתי של המדינה, תומך במסקנה כי אין לראות בעסקה של המערערת כעסק תעשייתי. דומה כי פיתוח עדכוני תוכנה ספציפיים, המותאמים ותפורים למידותיו האישיות של לקוח פרטני (tailor-made), איננו מקדם את הפיתוח התעשייתי הכללי של המדינה, וזאת בשונה מפיתוח תוכנות מדף שנועדו לשרת ציבור לקוחות בלתי מסויים.

כפי שנפסק בענין **אשדוד בונדד**:

"**פעילות ייצורית הינה ככלל פעילות תעשייתית, שהרי זו מטרתה של התעשיה, יצירת מוצרים חדשים מחומרי גלם שונים, ברמות עיבוד שונות, לתועלתה ולרווחתה של החברה. המחוקק הכיר בחשיבותה של הפעילות התעשייתית וביקש לעודד אותה על ידי מתן תמריצים שונים למי ששולחים ידם בפעילות זו, אם על ידי מתן הקלות בתשלומי מיסים ואם בדרכים אחרות**". (כב' השופטת ע' ארבל, פסקה 15).

ודוק: הסיווג המבוקש על ידי המערערת- "בתי תוכנה"- הוא תת סיווג תחת הסיווג הכללי של "תעשייה", ועל כן, לא די בכך שהמערערת עוסקת בפיתוחי תוכנה על מנת שעסקה יסווג כ"בתי תוכנה", כאשר מאפייני הפיתוח אינם תעשייתיים או סדרתיים.

17. דומה איפוא כי לפי כלל המבחנים המקובלים, הסיווג ההולם את עסקה של המערערת הוא "משרדים, שירותים ומסחר- עסקים", כנטען על ידי המשיב, ולא "תעשיה- בתי תוכנה" כנטען על ידי המערערת.

18. 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.

19. המערערת מסתמכת גם על עמ״נ (ת״א) 147/03 **מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ׳ טאי מידל איסט בע״מ** (פורסם בנבו, 13.07.2004), שם נפסק כי העובדה שפעילותו של העסק מורכבת הן מאלמנט של פיתוח תוכנה והן מאלמנט של מכירה ושיווק המוצר תוך התאמתו ללקוחות ספציפיים, אינה מוציאה אותו מגדרו של הסיווג ״תעשייה״. ברם, באותו ענין סברה וועדת הערר כי הסיווג המתאים הוא תעשייה, ובית המשפט ציין שמידת ההתערבות בהחלטותיה של וועדת הערר היא מצומצמת ושמורה רק למקרים של חריגה מסבירות, ובאותו מקרה מדובר בהחלטה סבירה. בענייננו, וועדת הערר סברה ההיפך.

20. נוכח המסקנה לפיה הסיווג המתאים לעסקה של המערערת הוא ״משרדים, שירותים ומסחר- עסקים״, כנטען על ידי המשיב, מתייתר הצורך לדון בשאלה האם צו הארנונה המתוקן לשנת 2013, אליו מפנה המשיב בטיעוניו, הוא הצו התקף אם לאו, שכן גם לפי נוסח הצו המקורי, עליו מסתמכת המערערת, המסקנה בדבר סיווג העסק של המערערת כעסק של מתן שירותים ולא כעסק של ״תעשיה- בתי תוכנה״, אינה משתנה. יחד עם זאת, בהקשר זה של צו הארנונה המתוקן, מתבקשות שתי הערות. ההערה הראשונה היא שספק אם המשיב עצמו הסתמך על הנוסח המתוקן של הצו בהליכי הערר, שכן עיון בסיכומים שהגיש המשיב בוועדת הערר מגלה שאין אזכור לנוסח המתוקן של הצו, וגם ועדת הערר לא איזכרה את הנוסח המתוקן; ההערה השניה היא שאם אכן הצו התקף הוא הצו המתוקן (והמערערת טוענת שלא כך הוא הדבר, שכן לטענתה, הנוסח המתוקן לא אושר ע״י שר הפנים), אזיי מסקנתי האמורה בדבר סיווגו של העסק כ״משרדים, שירותים ומסחר- עסקים״, מקבלת משנה תוקף. זאת, משום שבנוסח המתוקן של צו הארנונה הוגדרו בתי תוכנה באופן הבא:

"**מקום המשמש אך ורק לייצור ופיתוח בעלי אופי תעשייתי של תוכנה בו מרבית האנשים המועסקים עוסקים בפיתוח תוכנה על פי הקריטריונים הקבועים בנוהל שבמשרדי העירייה.**" (ההדגשה אינה במקור)

משמע, די בכך שישנה בעסק פעילות כלשהי שאינה בעלת אופי תעשייתי, יהא שיעורה היחסי אשר יהא, על מנת להוציאו כליל מגדרו של הסיווג "בתי תוכנה".

זאת ועוד, במסגרת הקריטריונים שצורפו לצו המתוקן, קיימת דרישה לפיה "**החברה עוסקת בייצור תוכנה בלבד וכי אינה עוסקת בעסוקים אחרים כגון: תחזוקת מחשבים, מכירת מחשבים, שיווק ומכירת תוכנות שלא מייצור עצמי וכיוצא בזה**" וכן קיימת דרישה לפיה "**החברה מפתחת תוכנות עבור עצמה ולא עבור צדדים שלישיים.**"

משמע, לפי הצו המתוקן, די בכך שהמערערת מפתחת תוכנות בהתאמה ללקוחות מסויימים, כמו בענייננו, כדי להוציאה מגדרו של הסיווג "בתי תוכנה". בהקשר זה נחזור ונזכיר כי מתוך פרסומיה של המערערת עולה שהיא מפעילה בעסק שירותים מגוונים ובהם הדרכות ארגוניות, ייעוץ ליישום רשתות מחשבים, ייעוץ בנושאי מערכות מידע ארגוניות, ייעוץ ליישום נהלי העברת מידע, תכנון והקמת פורטל ארגוני, ביצוע הטמעה והדרכה, ליווי מלא בשלב התחזוקה ועוד כהנה וכהנה פעילויות שאינן יכולות להחשב כייצור תוכנה, ולפי הקריטריון שצוטט לעיל, מוציאות אותה מגדרו של הסיווג "בתי תוכנה".

21. הטענה האחרונה בה יש לדון היא הטענה לפיה מקום שמדובר בדיני מס, ובמקרה שבו ישנו ספק פרשני, יש לבחור בפרשנות המקילה עם הנישום. טענה זו דינה להדחות, באשר אין היא משקפת באופן מדוייק ומלא את הדין הקיים:

"**בעבר נהג הכלל כי יש לפרש את דיני המס בצורה דווקנית וכי אין לחייב את הנישום מכח גזירה שווה, או היקש ... עמדה זו נקשרה עם עקרון פרשני נוסף והוא הכלל שבמקרה של ספק – על ההוראה הפיסקלית להתפרש לטובת הנישום ... תפיסה זו שונתה בהלכת ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד ל"ט(2), 70 (1985) (להלן: עניין חצור ומאז מקובלת גם בתחום דיני המיסים גישת הפרשנות התכליתית ...**" (כב' השופט ח' מלצר, פסקה 20).

(ע"א 8958/07 **פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שרל שבטון** (פורסם בנבו, 18.08.2011)).

וכפי שנקבע בע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות**, פ"ד ל"ט(2), 70, 75 (1985):

"**לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום ... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי ... בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד. יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות ...**" (כב' השופט (כתוארו אז) א' ברק, פסקה 6).

22. סוף דבר, מכל הטעמים שפורטו לעיל, הערעור נדחה.

בנסיבות הענין ונוכח השאלה העקרונית שהתעוררה במסגרת הערעור, אין צו להוצאות.

23. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ו' אדר תשע"ז, 04 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

חגי ברנר, שופט