



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

בפני כב' השופטת זהבה בוסתן

קוצ'י טכנולוגיות בע"מ

מערערים

נגד

1. עיריית פתח תקווה
2. מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

משיבים

פסק דין

1

2

3 לפני ערעור מנהלי המכוון כנגד החלטת ועדת ערר לענייני ארנונה כללית של עיריית פתח תקווה
4 (להלן: "ועדת הערר") מיום 09 באוגוסט 2010, בה נקבע כי יש לסווג את הנכס (ח-ן 14700600025)
5 ברחוב ברקת 9 בפתח תקווה (להלן: "הנכס"), בו מחזיקה המערערת כנכס מסוג "משרדים
6 שירותים ומסחר" בהתאם להגדרתו בסעיף 3.2 לצו הארנונה של עיריית פתח תקווה (להלן: "צו
7 הארנונה") (להלן: "הערעור").

8

1. רקע

9 המערערת, שעל פי כתב הערעור עוסקת בפיתוח, תכנון, ייצור ועיצוב אתרי
10 אינטרנט, מחויבת בארנונה כללית בסיווג "משרדים" בשטח של 179 מ"ר.
11 המערערת הגישה השגה למשיב 2 – מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה (להלן: "מנהל הארנונה")
12 ובקשה לתקן את סיווג הנכס ל"תעשייה בית תוכנה" לנוכח אופי
13 פעילותה. מנהל הארנונה דחה את ההשגה בנימוק שעיקר עיסוקה של המערערת,
14 כעולה מאתר האינטרנט שלה, הוא מתן שרות ללקוחות בהתאם להזמנתם
15 ובהקמת אתרים באינטרנט, ולכן אינה עונה על ההגדרה "בית תוכנה" כהגדרתו
16 בצו הארנונה, בחוק ובפסיקה.

17 על החלטת מנהל הארנונה הגישה המערערת ערר לוועדת הערר. ביום 09.08.2010
18 נדחה הערר. בהחלטתה, הסתמכה וועדת הערר על תוכן אתר הבית של המערערת
19 באינטרנט על תאור העוררת את הפעילות הנעשית בעסק אותו היא מפעילה ועל
20 הצהרת מנהל העוררת וקבעה כי פעילות המערערת אינה נוגעת לפיתוח תוכנה.
21 ועדת הערר קבעה כי השימוש שעושה המערערת בנכס תואם את ההגדרה לסיווג



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

- 1 "משרדים שירותים ומסחר" (סעיף 3.2 לצו הארנונה) ואינו עומד בתנאי דרישות
2 הסיווג כ"תעשייה בית תוכנה" (סעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה).
- 3 (ג) על החלטת וועדת הערר הוגש ביום 22.11.2010, הערעור שבפני.
- 4 (ד) להשלמת הרקע העובדתי יצוין כי המשיבים הגישו בקשה לסילוק הערעור על הסף
5 כשלטענתם הערעור הוגש באיחור של חמישה ימים ולנוכח חשיבות ההקפדה על
6 הגשת מועדי ערעור בעניינים מנהליים יש להורות על מחיקת הערעור על הסף.
- 7
- 8 **2. טענות המערער**
- 9 (א) על פי הממצאים העובדתיים העולים מהחלטת ועדת הערר, הסיווג הנכון לנכס הוא
10 "תעשייה בית תוכנה".
- 11 (ב) אתר הבית של המערער לא משקף בהכרח את הפעילות והשימוש שנעשה בנכס,
12 אלא נועד בעיקר לצורכי שיווק. בנוסף, שימוש בדפי האינטרנט מתוך אתר הבית
13 של המערער, כפי השימוש שעשה בהם מנהל הארנונה, הוא בעייתי מבחינה
14 ראייתית מאחר ולא ניתנה לבעלי הדין ההזדמנות לחקור את עורך המסמך שהוגש.
15 הסתמכות על דפי האינטרנט מהווה פגיעה בעקרון הצדק והיעילות הדיונית ויש
16 לקבוע כי אין להסתמך עליהם כאמצעי הוכחה ואין להסיק מתוכם בלבד על מהות
17 העיסוק הנעשה בנכס.
- 18 (ג) ועדת הערר ציינה כי המערער עוסקת בפעילות הדורשת כתיבת קודים ממוחשבים
19 פעילות המהווה פיתוח תוכנה במהותה, ועם זאת קבעה כי המערער נותנת שירות
20 בלבד. זאת ועוד, ועדת הערר ציינה בהחלטתה כי המערער עוסקת, בין היתר,
21 בפיתוח, אולם בחרה שלא להתייחס בפירוט לתחום עיסוק זה שהוא, לטענת
22 המערער, תחום העיסוק העיקרי שלה.
- 23 (ד) הסיווג הנכון של הנכס הוא "תעשייה בית תוכנה" ויש לקבוע את סווג הנכס על פי
24 השימוש העיקרי בנכס כשהמבחן לסיווג הנכס הוא מבחן השימוש. למרות העובדה
25 שאין מדובר בעניינים בייצור המוני, נקבע בפסיקה כי גם אם מדובר בהתאמת מוצר
26 ללקוח ספציפי, כתיבת תוכנה פיתוחה והפיכתה למוצר מוגמר מהווה ייצור.
27 הפרמטרים שיש לבחון במסגרת מבחן השימוש אינם מסתכמים בשטח, גודל
28 ועוצמת המכונות אלא יש לבחון את הפעילות המתבצעת בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

- 1 בענייננו, המערערת עוסקת בפיתוח, תכנון וייצור של אתרי אינטרנט, תוך התאמת
2 המוצר הסופי ללקוחותיה ובכל אלה יש כדי להוות ייצור תוכנה. המערערת אף
3 מעסיקה, בין היתר, אנשי מחקר ופיתוח העוסקים בכתיבת קודים ויצירת תוכנות
4 המאפשרים את הפעלת המחשב. פעילות מסוג זה נכנסת להגדרה של פיתוח.
- 5 (ה) פעילות המערערת אף עומדת בהגדרת פיתוח תוכנה, כהגדרת מהותה של תוכנה
6 בחוק המחשבים, התשנ"ה 1995 (להלן: "**חוק המחשבים**").

3. תשובות המשיבים

- 7
- 8 (א) המחלוקת היא מחלוקת עובדתית שהוכרעה על ידי ועדת הערר. היקף ההתערבות
9 של בית המשפט לעניינים מנהליים בהחלטות ועדת הערר הינו מוגבל. ועדת הערר
10 היא ועדה מקצועית שלה סמכות שיקול דעת ייחודית על פי דין. ערעור על החלטות
11 ועדת ערר מצומצם ובית המשפט אינו שם את שיקול דעתו במקום שיקול דעתה
12 של ועדת הערר אלא במקרים בהם ההחלטה לוקה באי סבירות קיצונית. בענייננו
13 ההחלטה אינה חורגת ממתחם הסבירות.
- 14 (ב) המערערת אינה עומדת בהגדרת "בית תוכנה" כמפורט בצו הארנונה והיא לא
15 המציאה כל מסמך שיש בו כדי להעיד כי היא עומדת בתנאים המפורטים בצו
16 הארנונה, בפרט לא הוכיחה כי היא מוכרת כחברה תעשייתית על ידי נציבות המס
17 כנדרש בצו הארנונה.
- 18 (ג) נכס יסווג כתעשייה אם הוא עומד במבחנים שנקבעו לכך בפסיקה ואם יוכח כי לב
19 פעילותו בייצור תוכנה. המערערת היא חברה המקימה אתרי אינטרנט שיווקיים
20 לפי דרישה. הייצור והפיתוח הם חלק מפעילותה של המערערת אולם הם מהווים
21 חלק בלבד מכלל פעילותה של המערערת ואינם השימוש היחיד ואף לא העיקרי
22 שעושה המערערת במדיה.
- 23 (ד) הלכה למעשה המערערת עוסקת בתחום הפרסום שחלק גדול ממנו מתרחש בזירה
24 האינטרנטית. החברה אינה חברה שעיקר עיסוקה הוא פיתוח תוכנה חדשה אלא
25 מדובר בחברת פרסום לכל דבר ועניין הנותנת שירותי פרסום בין היתר באמצעות
26 הקמת אתרי אינטרנט.
- 27 (ה) המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה ועדויות נציגיה לפני ועדת הערר תומכות דווקא
28 במסקנות אליהן הגיעו המשיבים ולפיהן המערערת היא עסק למתן שירותי פרסום
29 ממוקדי לקוח בתחום האינטרנט.



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

1 לעניין טענת המערערת בדבר הפגם הראייתי בהגשת דפי האינטרנט, עומדת
2 למשיבים חזקת תקינות המעשה המינהלי והנטל לסתור חזקה זו מוטל על
3 המערערת. בנוסף, נטל ההוכחה בדיני המיסים על פגמים בחיוב מוטל על כתפי
4 הטוען נגד השומה והדבר רלוונטי אף בנוגע לשומת ארנונה.

4. דיון והכרעה

6 לאחר שעיינתי בכתב הערעור, בעיקרי הטיעון של הצדדים ושמעתי טענות הצדדים אני קובעת
7 כי דין הערעור להידחות.

8 (א) השאלה העומדת במרכז המחלוקת בענייננו היא האם יש לסווג את הנכס כנכס מסוג
9 "תעשייה בית תוכנה" כטענת המערערת, או שיש לסווגו כנכס מסוג "משרדים שירותים
10 ומסחר" כטענת המשיבים ובהתאם להחלטת ועדת הערר, והכל בהתאם להגדרות
11 הקבועות בצו הארנונה.

12 (ב) בטרם אדון במחלוקת האמורה, יצוין כי המשיבים הגישו בקשה לסילוק על הסף,
13 אולם משלא עלה הנושא בדיון שהתקיים לפני ולנוכח התוצאה אליה הגעתי, לא ראיתי
14 הצורך לדון בשאלת הסילוק על הסף לגופה.

15 (ג) המערערת הגישה ערעור על החלטה של רשות מנהלית. הלכה פסוקה היא שבית
16 המשפט לעניינים מנהליים אינו מתערב בהחלטתה של רשות מנהלית, בענייננו – ועדת
17 הערר, אלא אם חרגה ההחלטה ממתחם הסבירות (בג"צ 4769/95 מנחם רון נ' שר
18 התחבורה פ"ד נו(1) 235,269 , בג"צ 389/80 דפי זהב נ' רשות השידור , פ"ד לה(1)
19 421), עמ"נ (ת"א) 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל
20 הארנונה בעיריית תל אביב יפו (לא פורסם 15.11.2007).

21 בענייננו, איני סבורה כי החלטת ועדת הערר חורגת ממתחם הסבירות המצדיקה המרת
22 שיקול דעת הוועדה בשיקול דעת בית המשפט.

23 יתרה מכך, גם לגופו של ענין אני סבורה כי צדקה וועדת הערר בהחלטתה.

24

25 (ד) סיווג נכסים לצורך חיוב ארנונה מוגדר בצווי הארנונה של כל עירייה ובענייננו עיריית
26 פתח תקווה. לנוכח חשיבותן, להלן ההגדרות נושא המחלוקת בצו הארנונה של עיריית
27 פתח תקווה כפי שנקבעו בסעיף 3.4.1.4 ובסעיף 3.2.4 בהתאמה:



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

- 1 "בית תוכנה - מקום שבו מכינים תוכניות והוראות הפעלה, הנחייה ופיקוח
2 על שימושי מחשב לצרכים שונים. בניין המוחזק על ידי מפעל לייצור תוכנה
3 בלבד, המוכר על ידי נציבות מס הכנסה כחברה תעשייתית לפי חוק עידוד
4 תעשייה (מיסים) תשכ"ט – 1969 למעט חלק מבניין המשמש כמשרד ו/או
5 אולם תצוגה ו/או בית מסחר ו/או חדר המתנה וכדומה, ואשר יחויב לפי
6 תעריף סוגי הנכסים ושימושם, לכל מטר מרובע ולכל האזורים בעיר"
- 7 "עסק - כל פעילות שאיננה למטרת מגורים גרידא, בין שהינה למטרת מסחר
8 ובין שהינה לצורכי מתן שירותים, בין שהינה לצורכי תעשייה וייצור ובין
9 שהינה לצורכי חקלאות וכיוצא ב...." (ההדגשות שלי – ז.ב.)
- 10 עיינו הראות כי צו הארנונה של עיריית פתח תקווה מגדיר באופן ברור, מפורש ושאינו
11 משתמע לשתי פנים מהו נכס שייחשב "בית תוכנה" ולהבדיל, מהו נכס שייחשב "עסק".
- 12 (ה) אני סבורה כי המערערת לא עמדה בנטל ולא הוכיחה שהיא עומדת בהגדרת צו
13 הארנונה עבור "בית תוכנה". כמפורט, צו הארנונה קובע באופן ברור כי כדי שנכס יוכר
14 כבית תוכנה עליו להיות מפעל המוכר כמפעל תעשייתי על ידי נציבות מס הכנסה כחוק.
15 המערערת לא טענה ולא הציגה כל מסמך בעניין זה שיש בו כדי להעיד כי היא עומדת
16 בהגדרות החוק וכי היא מוכרת כמפעל תעשייתי על ידי נציבות מס הכנסה. יצוין כי,
17 המערערת היתה מודעת לטענות המשיבים לענין זה כפי שבאו לידי ביטוי בהחלטת
18 ועדת הערר שקבעה כי היא אינה עומדת בהגדרות סעיף 3.4.1.4.
- 19 יתרה מכך, צו הארנונה מגדיר בית תכנה כנכס המשמש כמפעל לייצור תוכנה בלבד.
20 המערערת בעצמה טוענת כי היא עוסקת ב"פיתוח, תכנון, ייצור ועיצוב אתרי אינטרנט,
21 תוך התאמת המוצר הסופי ללקוחות, וזאת על בסיס תכנון האתר שהוגדר" (סעיף 1.4
22 לכתב הערעור). קרי, המערערת עצמה מעידה כי היא לא עושה בנכס שימוש לצורך
23 ייצור תוכנה בלבד כנדרש בהגדרת צו הארנונה.
- 24 (ו) בשונה מההגדרה הפרטנית והמפורשת של בית תוכנה, הגדרת "עסק" היא רחבה יותר
25 וכוללת מגוון של פעילויות ובין היתר גם פעילות של ייצור ותעשייה הרלוונטיות
26 לעיסוקה בפועל של המערערת. ניתן לראות בהגדרת עסק כהגדרה כללית, הכוללת
27 בתוכה נכסים בהם נעשה שימוש לייצור כללי. תת קטגוריה של נכסים אלה היא "בית
28 תוכנה" העוסק במקרה פרטי, לו הגדרות ותנאים ספציפיים כמפורט לעיל. בעוד שכל
29 "בית תוכנה" מהווה "עסק", לא כל "עסק" יהווה "בית תוכנה". המערערת עומדת
30 בהגדרת "עסק", אך אין היא עומדת בתנאים הספציפיים של "תעשייה בית תוכנה"
31 כאמור.
- 32 די באמור לעיל כדי לקבוע כי המערערת אינה עומדת בתנאי צו הארנונה לצורך סיווגה
33 כ"בית תוכנה" ויש לדחות את הערעור. עם זאת, למעלה מן הצורך אתיחס למספר
34 טענות נוספות שהעלתה המערערת כדלקמן.



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

(ז) בכל הנוגע לטענת המערערת באשר לאי קבילות דפי האינטרנט שהגיש מנהל הארנונה לועדת הערר. יצוין כי ב"כ המערערת לא העלה טענה זו לעניין קבילות המסמכים במעמד הגשתם לפני וועדת הערר. הטענה היחידה שהעלתה המערערת "בזמן אמת" היא שמנהל הארנונה לא הפנה לחלקים הרלוונטיים וה"נכונים" שבכיתוב באתר האינטרנט. יתרה מכך, ב"כ המערערת עצמו הגיש לוועדה, באותו המעמד, דפי אינטרנט מתוך אתר האינטרנט של המערערת (נספח "ד" לתיק מוצגים מטעם המערערת עמ' 5-7). מכל מקום וכפי שהוסבר לעיל הכרעתי אינה מושתת על דפי האינטרנט.

(ח) בכל הנוגע לטענת המערערת כי בתי תוכנה בתחום שיפוטה של עיריית תל אביב, בהם מתבצעות פעילות דומה לפעילותה, סווגו בסוג תעשייה (סעיף 4.12 לכתב הערעור), המערערת אינה יכולה להיוושע מטענה זו. חוק ההסדרים והתקנות שהותקנו מכוחו קבעו את הסיווגים השונים של נכסים שעל העיריות השונות להגדיר בצווי הארנונה. העיריות הן המיישמות את חוק ההסדרים והתקנות לפיו והן מסווגות, על פי שיקול דעתן, את הנכסים השונים במסגרת סוגי הנכסים שהוגדרו בחוק ההסדרים ובתקנות לפיו. הערעור שלפני אינו עוסק בחוקיות ותקינות הסיווג של צו הארנונה של עיריית פתח תקווה. אין מקום להשוות בין ההכרעות השונות, שעה שצו הארנונה של עיריית תל אביב – יפו מגדיר באופן שונה ורחב יותר נכס מסוג "בית תוכנה" כדלקמן:

18 **"בתי תוכנה" – שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה.**

19 ברי כי קיים הבדל בין ההגדרות השונות וכי הדרישה להוכחת היות נכס "בית תוכנה" על פי צו הארנונה של עיריית פתח תקווה קובע תנאים חד משמעיים וברורים שיש להוכיחם ושאינם נתונים לפרשנות. וועדת הערר היתה ערה לשוני בהגדרות וציינה זאת בפתח הכרעתה.

(ט) באשר למבחן השימוש בנכס לגביו מעלה המערערת את מירב טענותיה. הצדדים אינם חלוקים בנוגע להגדרות השונות שנקבעו בצו הארנונה לסוגי נכס שונים, וכאמור הדיון בענייננו אינו נסוב על שאלת חוקיות ההגדרות. המחלוקת שלפני נסובה, בשאלה הפרשנית של מהות עיסוקה של המערערת. דא עקא שאני סבורה כי אין מקום להידרש לשאלת מבחן השימוש ולבחירת מהות הפעילות שעה שהמערערת לא נדרשה לשאלה פרוצדוראלית מקדמית של עמידה בתנאי ההגדרה בצו הארנונה עליו אין היא חולקת וכשהיא לא הוכיחה כי היא עומדת בתנאי ההגדרה של צו הארנונה דהיינו הוכחת היותה מוכרת כחברה תעשייתית כנדרש וכמפורט לעיל.

31

32



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 10-11-42284 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח'

5. סוף דבר

1

2

3

לנוכח האמור לעיל הערעור נדחה.

4

המערערת תישא בהוצאות המשיבים בסך 20,000 ₪. הסכום יישא הפרשי הצמדה וריבית,

5

ממועד פסק הדין ועד התשלום.

6

המזכירות תשלח עותק מפסק דין לב"כ הצדדים בדואר רשום.

7

8

9

ניתן היום, ד' אב תשע"א, 04 אוגוסט 2011, בהעדר הצדדים.

10

ז. קלס

11

זהבה בוסתן, שופטת

12

13

14

15

16