

בתי המשפט

עמנ 000186/07	בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו
15/11/2007	כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

בעניין: גאו-דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ
 ע"י ב"כ עו"ד מיכאל רוזן המערערת
 נ ג ד
 מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו
 ע"י ב"כ עו"ד לימור ריבלין המשיב

פסק דין

איך לסווג בית עסק הממיר ארכיונים ישנם ובהם מסמכי נייר לארכיון ממוחשב. כתעשייה או כבית תוכנה כטענת המערערת, או כנכס מסחרי כטענת המשיב. זו השאלה שלפני בערעור זה. הערעור מוגש על החלטת וועדת הערר לענייני ארנונה כללית שליד עיריית תל אביב, בראשותה של עו"ד סלי בסון, בערר מס' 191-05-2005 (להלן: "החלטת וועדת הערר"), לעניין סיווג נכס הנמצא בהחזקתה של חברת גאו-דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ (להלן: "המערערת" או "חברת גאו-דע"). לצורך קביעת תעריף הארנונה על ידי מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (להלן: "המשיב") סווג הנכס כ"בניינים שאינם משמשים למגורים". מדובר בנכס המשמש להמרת מסמכים מנייר לפורמט דיגיטלי לשם יצירת ארכיון ממוחשב, שלטענת המערערת היה על המשיב לסווגו כ"תעשייה" או "בית תוכנה".

1. רקע הדברים

א. סיווג נכס לצורך קביעת תעריף הארנונה
תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 1999), תשנ"ט-1999, קובעות בסעיף ההגדרות (תקנה 1) את הסיווג של "תעשייה"- לרבות מפעלי בניה ומחצבות, לו נקבעו תעריפי ארנונה נמוכים מאלה של "משרדים, שירותים ומסחר" (ר' תקנות 5,6). בבסיס הקביעה עמד הרצון לעודד מפעלי תעשייה יצרנים אשר

יש בקיומם כדי להשפיע על כלכלת המשק, ליצור מקומות עבודה וכיוצא בזה. תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007, מרחיבות וקובעות בסעיף ההגדרות (תקנה 1) כי הסיווג של "תעשייה" יחול גם על בתי תוכנה.

ב. רקע עובדתי

המערערת מחזיקה בנכס בשטח של 461 מ"ר בבניין ברחוב התעשייה 4 בת"א, המשמש להמרת מסמכים מנייר לפורמט דיגיטלי לשם יצירת ארכיון ממוחשב (להלן: "הנכס"). הנכס מתפרש על שלוש קומות והיה מפוצל לשני חשבונות ארנונה: יחידה 203 בשטח של 195 מ"ר ויחידה 204 בשטח של 266 מ"ר. המערערת טענה כי על המשיב היה לסווג את פעילותה בנכס כ"מפעלי תעשייה" או "בית תוכנה" בהתאם לסעיפים 3.4.1 או 3.4.3 לצו הארנונה בהתאמה ולא כ"בניינים שאינם משמשים למגורים" כפי שהמשיב סיווג את הנכס וכן ביקשה לאחד את החשבונות בנכס. המערערת השיגה לראשונה כנגד סיווג הנכס בגין שנת המס 2003 ביום 18.12.2003. בהמשך השיגה המערערת כנגד הסיווג של הנכס גם לשנות המס 2004 ו-2005. משנדחו השגותיה ע"י המשיב, הוגשו שני העררים שנידונו בפני וועדת הערר כאשר הדיון בהם אוחד. וועדת הערר קיבלה את טענות המערערת בכל הנוגע לאיחוד החשבונות בנכס (החשבונות אוחדו ליחידת שומה אחת-203), ודחתה את טענת המערערת ביחס לסיווג הנכס. על כך נסב הערעור דנן.

2. החלטת וועדת הערר

א. השאלה שבמחלוקת

השאלה שהיתה ועודנה במחלוקת היא, האם יש לסווג את הנכס "מפעלי תעשייה" בהתאם לסעיף 3.4.1 לצו הארנונה או כ"בית תוכנה" בהתאם לסעיף 3.4.3 לצו הארנונה כטענת העוררת, או שיש לסווג את הנכס כ"בניינים שאינם משמשים למגורים" כטענת המשיב.

ב. רשימת מוסכמות ופלוגתאות

במסגרת הדיון המאוחד בעררים הנ"ל, הגישו הצדדים רשימת מוסכמות ופלוגתאות לגבי פעילותה של המערערת כדלהלן:

- א. פעילותה של המערערת כוללת המרת מסמכים ממדיה כתובה לפורמט דיגיטלי, כאשר המוצר הסופי מתקבל ע"י תקליטור CD, DVD או על גבי מיקרופילם.
- ב. המערערת רכשה את פלח הפעילות שלה מחברת מל"מ, אשר עדיין עוסקת בפעילות של עיבוד נתונים, ואילו המערערת רכשה את הפעילות הנוגעת לסריקה בלבד.
- ג. המערערת מעסיקה כ-180 אנשי מקצוע מהם 120 מועסקים בנכס, אשר לרשותם עומדים אמצעי ייצור מגוונים מהמתקדמים ביותר הקיימים בעולם, וביניהם סורקים תעשייתיים חדשניים משוכללים ומהירים, סורקי מיקרופילם חדשניים הסורקים בקצב תעשייתי, מצלמות משוכללות, מחשבים חדשניים ועוד.
- ד. המערערת אינה מבצעת כל פעילות מכירה בנכס ואינה נותנת שירותים לציבור.
- ה. המערערת מחזיקה בנפרד בנכס נוסף ברחוב המלאכה 3, המשמש את הנהלת המערערת.

ג. הליך ההוכחות

במסגרת הליך ההוכחות שערכה וועדת הערר התבררו מספר דברים נוספים על פעילותה של המערערת; ראשית, הפעילות בנכס מתבצעת במספר מחלקות: מחלקת עריכה, טיוב והכנה, מחלקת סריקה, מחלקת בקרת איכות, מחלקת צילום מיקרופילם ופיתוח ומחלקת סריקה ומיפתוח. שנית, למערערת לקוחות רבים ביניהם חברות ביטוח, בנקים, רשות הנמלים, מינהל מקרקעי ישראל ועוד. שלישית, לגבי מהות עבודתה של המערערת- הסביר מנכ"ל המערערת כי המערערת סורקת מסמכים שבתיקי לקוחות, וכאשר מסתיים תהליך סריקת התיקים ועיבוד הנתונים, מסתיים הפרויקט, והלקוח מקבל את החומר הסרוק בפורמט דיגיטלי. כלומר- המערערת למעשה מקימה ארכיון ממוחשב ללקוחותיה.

ד. טענות הצדדים בפני וועדת הערר

המערערת טענה כי הפעילות המתבצעת על ידה בנכס היא "פעילות ייצורית" וכי לאור המהפכה התעשייתית המודרנית, פעילות של חדרי עריכה הוכרה בפסיקה כ"בתי מלאכה ותעשייה" (כאמור בע"ש (ת"א) 438/96 מנהל הארנונה בעיריית ת"א נ' ג.ג. אולפני ירושלים בע"מ (לא פורסם)). לחילופין טענה המערערת, כי היה על המשיב לסווג את הנכס כ"בית תוכנה", היות וכחלק מפעילותה מייצרת המערערת אפליקציות של מערכות לניהול הארכיון הממוחשב וחיפוש מסמכים מתוך המאגרים הממוחשבים.

המשיב טען כי יש לסווג את הנכס כ"בניינים שאינם משמשים למגורים", מאחר והמערערת אינה יוצרת דבר מוחשי חדש, אלא לכל היותר מסדרת חומר ומשנה אותו מבחינת הצורה בלבד, ולכן אינה עוסקת בפעילות ייצורית אלא במתן שירות ללקוחותיה.

ה. החלטת וועדת הערר

הוועדה סקרה את המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין פעילות ייצורית המהווה חלק מהגדרת מפעלי תעשייה, וקבעה כי מיישום מבחני הפסיקה על המקרה דנן, עולה כי פעילותה של המערערת אינה נופלת בגדר פעילות ייצורית וכי פעילותה דומה יותר לחברת עיבוד נתונים המקבלת מידע מלקוחותיה ומעבדת אותו בדרך יעילה ומהירה כאשר היא יוצרת עבור לקוחותיה ארכיון ממוחשב.

3. היקף התערבות בית המשפט בהחלטות וועדת הערר

ההלכה הפסוקה היא, שבית המשפט לא יתערב בהחלטתה של ועדת הערר, אלא אם זו חרגה ממתחם הסבירות. השופט ברק בבג"צ 389/80 דפי זהב בע"מ נ' רשות השידור, [פ"ד לה\(1\) 421](#), קבע כי:

"עיקרון אי-ההתערבות בשיקול הדעת המינהלי משמעותו כי במסגרת תחום האופציות הסבירות לא יתערב בית המשפט, אך הוא יתערב ויפסול הפעלת שיקול-דעת הבוחר באופציות החורגות מתחום הסביר... פירושו כי הבחירה בין הפתרונות האפשריים השונים הנופלים למתחם הסבירות, כל כולה נתונה לרשות המינהלית... סיכומו של דבר: חופש הבחירה המינהלי פועל במתחם הסבירות. בתחום זה לא יתערב בית המשפט ולא יחליף את שיקול הדעת המינהלי בשיקול-דעתו הוא. בחירה הנעשית מחוץ למתחם הסבירות תיפסל על-ידי בית המשפט. מתחם הסבירות עצמו נקבע על-ידי בית המשפט, השואל את עצמו, מהו תחום השיקולים של רשות מינהלית סבירה בנסיבות הקונקרטיות של העניין שלפניו."

עוד ראו [בעמ"נ \(ת"א\) 183/04 מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב יפו נ' דרורי שלומי ארועטי פרסומאים בע"מ](#), שם, בסעיף 9 לפסק הדין.

אני סבורה כי החלטת וועדת הערר מצויה במתחם הסבירות, וכי במקרה דנן בית המשפט אינו נדרש להתערב ולבטל את החלטת וועדת הערר, כפי שיפורט בהרחבה בדיון שלהלן.

4. טענות הצדדים בערעור

המערערת טוענת כי החלטת הוועדה שגויה וכי הדבר נובע מיישום שגוי של המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין סיווג של נכס בסיווג "תעשייה": ראשית, שגתה הוועדה במסקנתה כי על מנת שהנכס יסווג כ"תעשייה" יש צורך שבפעילות הנעשית בנכס ייעשה שינוי פיזי מהותי בחומר הגלם. שנית, מבחן "השימוש במוצר" אינו מבחן מהותי ולמעשה המערערת עומדת בתנאי המבחן. שלישית, פעילות המערערת השביחה את הערך הכלכלי של הטובין. בנוסף טוענת המערערת כי היא עוסקת ביצירת אפליקציית תוכנה. לבסוף טוענת המערערת כי הוועדה נמנעה מלהתייחס לפסיקה מפורשת של ביהמ"ש העליון העוסקת בשאלת סיווג "תעשייה" לשם חיוב נכס בארנונה, ולפסיקה עדכנית של וועדת הערר בתל-אביב במושב אחר בעניין זה שניתנה לפני כשנה.

המשיב טוען כי אין לסווג את הנכס כ"תעשייה" או "בית תוכנה" ולכן בעליו אינם זכאים להפחתה בתעריפי הארנונה המוענקים לבעלי נכס שסווג כאחד מאלה. לטענת המשיב, השימוש בנכס הינו מתן שירותי גרפיקה ועיבוד נתונים ועל כן צדקה הוועדה בהחלטתה. עוד טוען המשיב, כי קבלת פרשנות מרחיבה למונח תעשייה, תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה גם עבודה משרדית של עורכי דין או רו"ח תחשב כפעילות תעשייתית ותזכה אותם בקביעת שיעורי ארנונה נמוכים.

5. המבחנים שנקבעו בפסיקה לצורך סיווג נכס כ"תעשייה"

א. מבחנים כלליים

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\(1\) 200](#) - להלן "פסק דין רעיונות בע"מ"). בפסק דין רעיונות בע"מ נקבעו חמישה מבחנים לצורך הקביעה אם מתקיימת בנכס "פעילות ייצורית":

(1) **יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחד** - פעילות הייצור המקובלת בשפת היום-יום בתעשייה ובחרושת: הפיכת חומר גלם למוצרים. מבחן זה הוא טוב ויעיל אך אין הוא מבחן-בלעדיו אין. מבחן חלופי הוא למשל טיבו של תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף פעילותו הכלכלית של המפעל וכיוצא באלה. כמו כן, [בע"א 403](#)

66/ החברה הא"י לקרור והספקה בע"מ נ' פקיד השומה פ"ד כ(4) 747, קבע כב' השופט ויתקון שבת קירור הם מפעל תעשייתי, היות ועל ידי הקירור משנה המוצר המאוחסן בבית הקירור את אופיו, וכי **'אין לראות בייצור רק פעולה אורגניאלית של עשיית יש מוחשי מחומרי גלם מוחשיים'**.

(2) **היקף השימוש במוצר המוגמר** - פעילות תיחשב כייצורית אם המוצר נועד לשימוש הציבור הרחב, ולא תיחשב ככזו אם היא נועדה ללקוח שהזמינה. המבחן הוא כעיקרון, השימוש שנועד למוצר, הענקת הערך למוצר מעבר לערכו עבור המזמין או "הנהנה הראשוני" לבדו.

(3) **המבחן הכלכלי, מבחן השבת הנכסים** - פעילות ייצורית היא כל עשייה בטובין, כולל כל חומר מוחשי, אשר משביחה את הערך הכלכלי של אותם טובין וחומר אף אם אינה מביאה עימה כל שינוי בצורה.

(4) **מבחן על דרך ההנגדה או מבחן מרכז הפעילות** - יש לבחון האם הפעילות המדוברת מנוגדת לפעילות של מתן שירותים- האם הפעילות נמשכת אל מרכז הגראוויטציה של פעילות ייצורית או אל זו של מתן שירותים.

ב. סוגי פעילויות ספציפיים

בפסק דין **רעיונות בע"מ** צוין כי בצידם של המבחנים העקרוניים הנ"ל הוסיפה ההלכה וקבעה מבחנים לסוגי פעילויות ספציפיים, כגון הכרעות הפסיקה בנושא פעילותה של הוצאה לאור מזה ופעילותן של חברות לעיבוד נתונים מזה; בעוד שפעילותה של הוצאה לאור של ספרים הוכרה כעיקרון כ"פעילות ייצורית", פעילותן של חברות לעיבוד נתונים לא הוכרה כעיקרון כ"פעילות ייצורית". כך למשל בעמ"ה (ת"א) 355/82 **ניקוב שירותי מחשב (1976) בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5** (לא פורסם) (להלן: **"פרשת ניקוב"**), קבע כב' השופט ד' לוי בעמ' 175-174 לעניין חברה לעיבוד נתונים כי:

"מבחינת מהות העשייה הייצורית אין אנו זוכים בסוף התהליך ליש מעשי חדש במהותו, אלא לצורה נאותה ומסודרת יותר, ערוכה היטב, של נתונים ומידע, שסופקו למחשב בתחילתו של התהליך. אמור מעתה, כי אמת המידה העיקרית של הפיכת יש מוחשי זה ליש מוחשי שונה אינה מתקיימת במקרה דנן. .. העיבוד, הטיפול והעיצוב, תוך כדי עבודות הדפסה וכריכה משוכללות, לא הניבו ולא הצמיחו בסופו של דבר יש חדש מבחינת המהות, אלא מבחינת הצורה בלבד.

חומר הגלם קיבל צורה מתוקנת ומסודרת יותר, אך מבחינת תוכנו והמידע האצור בו, מהווה גם הוא את המוצר המוגמר: לתהליך הוכנסו טפסים, המכילים נתונים שונים בכתב יד, ובסופו של התהליך המורכב נתקבלו אותם נתונים המצויים בטפסים, אך הפעם כשהם מודפסים, מסודרים, ערוכים, מעוצבים וכרוכים, באיכות גבוהה, לנוחיות הלקוח ולצרכיו. אין לנו במקרה דנן עניין בתעשייה ייצורית, אלא בתעשיית שירותים.. העשייה במקרה דנן כמוה כשירותים, הניתנים על-ידי עורכי-דין, רואי-חשבון, כלכלנים, רופאים וכו'."

גם בעמ"ה 177/83 **דטה מיכון ירושלים נ' פקיד שומה ת"א 5** (לא פורסם), דובר על חברות העוסקות בעיבוד נתונים ובהכנת תוכנות, כאשר המוצר הסופי התקבל בצורת דוחות מודפסים הכרוכים לחברות או על גבי סרט מגנטי, דיסק או דיסקט. כבי' השופט א' הגין קבע שם, כי פעילותן של החברות אינה עונה אף על המבחן המורחב של "פעילות ייצורית". על פעילותן של החברות אמר כבי' השופט הגין:

"האם פעילות זו היא שירות או ייצור? נראה לי כי פעילות אשר מיסודה ובמקורה היא בגדר שירות הרי היא תישאר בגדר שירות אף אם היא תיהפך לתעשייה בזאת שהשירות יינתן או יופעל במכונות ויהיו אלה מכונות מורכבות ומתוחכמות ביותר. עדיין תהא זו בגדר תעשיית שירותים ולא פעילות ייצורית... שירות נשאר שירות. .. במקרה זה המכונות החליפו אלף פקידים ולא עובדי יצור. מהות הפעילות של המכונות זהה למהות הפעילות של הפקידים, זו וזו עבודות שירות." המומחה מטעם החברות תיאר את תהליך עיבוד הנתונים והדגיש שם את העובדה כי "בסוף התהליך נמסר ללקוח דיסק, והדיסק הוא דבר מוחשי. אולם הדיסק אינו אלא הכלי שבאמצעותו מועברת אותה אינפורמציה. ואין המערערות מייצרות דיסקים..."

כמו כן מאוזכר שם בג"צ פנטומפ אותו מעלה כאן המערערת (בג"צ 609/82 פנטומפ [אוברסיו נ' מרכז ההשקעות, פ"ד לח\(1\) 757](#)) בו נקבע כי מפעל המייצר מפות של שטחים באמצעות צילומי אויר הוא בגדר תעשייה, והשופט קבע שם: **"יש הבדל בין מפעל המייצר מפות לבין מפעל לעיבוד נתונים.. פרט לשוני בהגדרות קיים גם לדעתי, שוני מהותי ניכר בין הפעילות של ייצור מפות לבין הפעילות של המערערות דנן."**

6. יישום המבחנים שנקבעו לעניינו

א. יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

המערערת טוענת, כאמור, כי וועדת הערר שגתה בקביעתה לפיה על מנת שהנכס יסווג כ"תעשייה" יש צורך שבפעילות הנעשית בנכס ייעשה שינוי פיזי מהותי בחומר הגלם (סעיף 12א להחלטת הוועדה). לטענת המערערת, מבחינה עובדתית- המוצר עובר שינוי מהותי בתהליך הייצור מארכיב מבוסס נייר לארכיב וירטואלי ממוחשב, וכי לצורך

ייצור הארכיב הממוחשב עוסקת המערערת בין היתר בפעולות המשנות את חומר הגלם גופו כגון יישורו, עריכתו וטיובו של חומר הגלם, ומבחינה משפטית- אין צורך בשינוי פיזי מוחשי בחומר הגלם על מנת שיתקיים המבחן של "הפיכת יש מוחשי אחד ליש מוחשי אחר". המערערת מביאה כתימוכין את פסקי-הדין: **החברה הא"י לקירור, דטה מיכון ירושלים, ובג"ץ פנטומפ המאוזכרים לעיל, וכן את פסק דין בזק (ע"ש 127/95 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית ת"א, דינים מחוזי, כו (7) 684), בהם נקבע כי השינוי שנעשה בחומר הגלם לא חייב להיות בהכרח שינוי פיזי הנראה לעין או "שינוי בצורה".**

המשיב טוען כי במקרה דנן אין יצירה של יש מוחשי חדש מיש מוחשי קיים, אלא לכל היותר "סידור", של חומר ושינויו מבחינת הצורה אך לא מבחינת המהות.

בע"א 798/85 פקיד השומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב ירושלים (1979) בע"מ, פ"ד מב(4) 162, נקבע כי לצורך הקביעה שבנכס מתבצעת פעילות ייצורית נדרש ייצורו של "יש חדש במהותו" להבדיל מ"יש חדש בצורתו". במקרה דנן מדובר על אותם נתונים שמועברים מפורמט של נייר לפורמט דיגיטלי, דהיינו- השינוי הוא בצורה ולא במהות ולכן במקרה שלפני לא מתקיים המבחן של יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר.

עם זאת, מבחן זה של יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר אשר שלט בכיפה בעבר, זכה לחלופות כגון טיבו של תהליך הייצור, טיבן של המכונות במפעל, היקף פעילותו הכללית של המפעל וכיו"ב (ר' **בג"צ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מ(4) 778, 796-797, פסק דין רעיונות בע"מ, בעמ' 206**). מאחר ומבחן זה אינו המבחן היחיד או המרכזי בשאלת הסיווג, אבחן את יישום יתר המבחנים שנקבעו בפסיקה על המקרה שלפניי.

ב. היקף השימוש במוצר המוגמר

המערערת טוענת כי וועדת הערר שגתה בהסתמכותה על מבחן השימוש במוצר כמבחן מרכזי ובקביעתה כי לא נעשה במוצריה של המערערת שימוש רחב (סעיף 12ב' להחלטת הוועדה). המערערת טוענת כי מבחן זה שנוי במחלוקת בפסיקה ולכן אין ליחס לו

חשיבות מכרעת לצורך קביעת אופי פעילותה של המערערת. בפסק דין **טאי מידל איסט (עמ"נ 147/03 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' טאי מידל איסט בע"מ)** ציינה כבי' השופטת פלפל כי **"הפרשנות לפיה ההבדל בין תעשייה ללא תעשייה הוא בייצור המוני מול ייצור על פי הזמנה לוקה בחסר"**. פסק הדין התייחס לחברה שעסקה בפיתוח תוכנות ללקוחות ספציפיים בהתאם לדרישותיהם וצרכיהם. צוין שם כי **"אמנם המשיבה מוכרת ומשווקת את מוצריה בתחום הסחר האלקטרוני על פי הזמנה, אך פעילותה טומנת בחובה גם אלמנט ייצורי של פיתוח תוכנה עליו שוקדים אנשי מיחשוב ותוכניתנים"**. בפסק דין ארועטי **(עמ"נ (ת"א) 183/04 מנהל הארנונה של עיריית ת"א נ' דרורי שלומי ארועטי פרסומאים בע"מ)**, חזרה השופטת קובו וקבעה דברים דומים.

בנוסף, טוענת המערערת כי אמנם היא יוצרת ארכיב ממוחשב המתאים לצרכי הלקוח לפי הזמנתו, אך אין להסיק מכך כי הלקוחות הישירים הם היחידים שמתמשים ומפיקים ממנו תועלת. כך למשל, הארכיב הממוחשב של מינהל מקרקעי ישראל משרת את כלל הציבור הרחב שבא במגע עם המינהל באמצעות אתר האינטרנט, וכך גם לגבי משרדי ממשלה שונים וחברות ביטוח גדולות. הארכיב הממוחשב אשר נוצר ע"י המערערת עבור נותני שירותים שונים, נמצא בשימושם של הפונים לקבלת השירות. המערערת מפנה לעניין זה להחלטת וועדת הערר של עיריית תל אביב, בענין **מילים שירותי כתיבה (ערר 097-09-2004 מילים שירותי כתיבה ותרגום בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב)**, לפיה חברה העוסקת בתרגומה של חוברת הוראה למוצר אלקטרוני הינה חברה שפעילותה ייצורית, היות ועל אף שיצירת החוברת נעשית לפי הזמנת הלקוח, שכן השימוש שיעשו בה לקוחותיו של אותו לקוח יש בו כדי לענות על מבחן השימוש.

המשיב טוען כי המערערת אינה יוצרת מוצר המיועד לציבור הרחב, אלא סורקת תיקים של לקוח ספציפי ומספקת ללקוח את התיקים כשהם סרוקים על גבי דיסקט. לעניין ערר **מילים שירותי כתיבה הנ"ל**, טוען המשיב כי פעילותה של העוררת שם אינה דומה כלל לפעילות המערערת במקרה דנן, וכי על החלטה זו הוגש ערעור ע"י המשיב **(עמ"נ 257/06)** אשר תלוי ועומד לפני השופטת קובו.

לענייננו, היקף השימוש במוצר המוגמר גם הוא אינו מכריע את הכף. מחד, ככלל משתמש במוצר מזמין הארכיב הממוחשב ולא כלל הציבור. מאידך, כפי שטוענת המערערת, מחשוב הארכיב מאפשר שימוש בו גם לצדדים שלישיים. עם זאת, גם אני סבורה כי מבחן זה אינו מבחן מרכזי לענין סיווג הנכס, ועל כן אמשך ואבחן את המבחנים האחרים.

ג. המבחן הכלכלי, מבחן השבחת הנכסים

המבחן הכלכלי הוא לטעמי המבחן המרכזי. שכן, בימינו, לאור התפתחות הטכנולוגיה, פעמים רבות ניתן יהיה למצוא פעילות ייצור שלא בבתי החרושת המסורתיים. למעשה, המשיב הכיר בכך, משהחיל את הסווג של תעשייה גם על בתי תוכנה.

המערערת טוענת כי ניתן ערך מוסף רב למוצר במהלך תהליך הייצור, שכן ערכו הכלכלי של ארכיב ממוחשב עולה עשרות מונים על זה של ארגזי ניירת. כך למשל, ניתן באמצעות הארכיב הממוחשב לערוך חיפוש ממוקד בכמות רבה של חומר, להציג מסמכים ומפות בני עשרות שנים באופן ברור ונהיר תוך שמירתם ושימורם. כמו כן, כתוצאה מהקמת הארכיב הממוחשב נחסך המקום הפיזי שנדרש לפני כן לצורך החזקת ארגזי הניירת וכוח האדם הנדרש להחזקתו ובנוסף מתאפשר שימוש בו לצדדים שלישיים. אני סבורה כי מעבר מפורמט של נייר לפורמט דיגיטלי משביח את הנכס באופן מהותי. ייתכן שהדבר מייעל את הליכי החיפוש, וחוסך את הליכי התיוק והשליפה ממאגר הנתונים אך לארכיב עצמו לא התוסף ערך כלכלי משמעותי. גם ביחס למקום הפיזי שנחסך, ייתכן שהניירת נשמרה ואוחסנה כגיבוי או כמקור ולא ברור אם בכל המקרים הניירת הושלכה לאחר יצירת הארכיב הממוחשב. לאור האמור נראה כי יש לסווג את פעילות המערערת כפעילות שאינה יצרנית.

ד. מבחן על דרך ההנגדה או מבחן מרכזי הפעילות

מבחן זה הינו מבחן מרכזי מהותי נוסף בשאלת הסיווג ועניינו בחיפוש הליבה של הליכי ייצור מזה ומתן שירותים מזה. המשיב, טוען, כי המערערת מספקת ללקוחותיה שירותי סריקה, וכי מדובר במתן שירות מובהק ולא בפעילות תעשייתית. עוד טוען המשיב, כי תמוה ניסיונה של המערערת לאבחן עצמה מעסק של עיבוד נתונים כשהיא

מודה שרכשה את פלח הפעילות שלה מחברת מל"מ- העוסקת בעיבוד נתונים והמערערת עוסקת בסריקה בלבד (מוסכמה ב' בסעיף 2.ב לעיל), כאשר עפ"י הפסיקה פעילות של עיבוד נתונים אובחנה כמתן שירותים, קל וחומר לגבי המערערת העוסקת בסריקה בלבד.

אכן, פעילותה של המערערת במהותה אינה פעילות ייצורית. ליבת פעילותה היא מתן שירותים, במיוחד לאור סוג הפעילות הספציפי של עיבוד נתונים או חלקים מתהליך זה (כגון סריקה) כפי שפורט בהרחבה בסעיף 4ב לעיל.

לגבי חברות העוסקות בעיבוד נתונים נקבע בפסיקה כי מדובר בתעשיית שירותים (ר' פרשת ניקוב) וכי: **"עיבוד נתונים מהווה שירות לקוח להבדיל מייצור סחורות, כמוהו כשירות של עו"ד, רואה חשבון, כלכלן או רופא... מידע, מעצם טבעו אינו בגדר חומר מוחשי ורישומו על ניר או על סרט ממוגנט לא הופכו לחומר מוחשי... פעולות ההדפסה, החיתוך והכריכה, המבוצעות ע"י העוררת הן בגדר פעולות לוואי, הדרושות למיילוי תפקידה כמעבדת נתונים, והמיכון שבפעולות אלו אינו הופך המקצוע של עיבוד נתונים לתעשייה."** (ע"ש 131/83 קופל ראם בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פד"א יג 63)).

לעניין זה, יש לדמות את פעילות החברה כמחליפה את הפקידים שממיינים חומר, מתייקים ושולפים מארכיב הניירות הקונבנציונלי ולא כמי שמחליפה את הנגר והמסגר שיצרו פעם את הארכיב (כפי שטען ב"כ המערערת בעמ' 2 ש' 6-7 לפרוטוקול מיום 14.10.07). המערערת בעצמה טוענת בכתב הערעור כי "אין להתעלם מכמות המקום הפיזי אשר נחסך עם הקמתו של ארכיב ממוחשב, וכוח האדם הנדרש לשם החזקתו" (עמ' 4, ס' 3.1.14 לכתב הערעור). ייתכן שהייתי מקבלת את דימוי הנגר והמסגר אילו המערערת היתה מייצרת את אמצעי האחסון הדיגיטליים, כגון דיסקים, מיקרופילם וכו', אך למעשה היא משתמשת באמצעים קיימים אלה על מנת להחזיר ללקוח את אותה אינפורמציה שמסר לידיה, רק בצורה אחרת- דיגיטלית, (ולא במהות). בפסק דין דטה מיכון שאוזכר לעיל, המומחה מטעם החברות תיאר את תהליך עיבוד הנתונים והדגיש שם את העובדה כי "בסוף התהליך נמסר ללקוח דיסק, והדיסק הוא דבר

מוחשי. אולם הדיסק אינו אלא הכלי שבאמצעותו מועברת אותה אינפורמציה. ואין המערערות מייצרות דיסקים...", ודבריו אלה יפים גם למקרה דנן.

בהקשר זה של מבחן ההנגדה, טוענת המערערת כי עם סיום ייצור הארכיב הממוחשב והעברתו לידי הלקוח מסתיימת מערכת היחסים של המערערת עם אותו לקוח וניתק הקשר בינה לבין הלקוח, בשונה מנותני שירותים כגון עו"ד, אדריכלים ומהנדסים שמלווים את לקוחותיהם בהתאם לדרישותיהם וצרכיהם המשתנים ונשארים בקשר עם הלקוח כל עוד יש לו צורך בשירותיהם.

הפרמטר של קשר ממושך עם הלקוח, בניגוד לקשר קצר טווח, אינו מהווה בהכרח אינדיקציה לפעילות של מתן שירותים מזה ותעשייה מזה ואינו מסייע להבחין בין פעילות של נותני שירותים ומעבדי נתונים לבין פעילות ייצורית. ישנם שירותים שגם הם חד פעמיים או קצרי מועד, כמו החתמת עו"ד על תצהיר או הזמנת תוכנית פשוטה ממהנדס או אדריכל. ודוגמא לעניננו, גם לדעת המערערת פיתוח פילמים או הדפסת תמונות, וכן שירותי צילום וסריקה חד פעמיים הם בגדר שירות, כאשר פעמים רבות השירות הוא חד פעמי ומזדמן. היינו, מתן שירותים אינו מחייב, בהכרח, קשר ארוך טווח עם הלקוח.

גם ההפך הוא נכון. ההינו, ישנה פעילות יצרנית בה הקשר עם הלקוח הוא ארוך טווח, וקיימת פעילות כזו כאשר הקשר עם הלקוח הוא קצר טווח. כך, בפעילות יצרנית בהחלט ייתכן מצב שבו היצרן ישאר בקשר עם הלקוח, למשל על מנת לוודא שההזמנה הגיעה במועדה, בהתאם לכמות ולסוג הסחורה שהוזמנה, להחלפה ואחריות של המוצרים במקרה של פגם בייצור. לעיתים יש יחסי ספק לקוח קבועים גם כשמדובר ביצרן, כמו במקרה של יצרן רהיטים ובעל חנות רהיטים הרוכש ממנו באופן קבוע כספק יחיד ובלעדי - האם יש בכך כדי להפוך את המפעל התעשייתי לנותן שירותים?

יתרה מכך, בהנחה שנקבל את טענת המערערת - שעל מנת לתפעל את הארכיב הממוחשב נדרשת אפליקציה תוכנה ייחודית לה, ניתן להניח שהיא מספקת גם שירותי הטמעה או לכל הפחות שירותי תמיכה במקרים של שאלות או תקלות.

ה. מבחנים מצטברים או חילופיים

המערערת טוענת כי אין מקום לבחון את פעילותה על פי כל אמות המידה שעלו בפסיקה באופן מצטבר, שכן מדובר במבחנים שיש בהם, כל אחד בנפרד, על מנת להעיד על פעילות ייצורית. בפרשת **אשדוד בונדז** (עע"מ 980/04 **המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדז בע"מ**, דינים עליון כרך עד, 374) בית המשפט העליון נדרש לשאלת סיווג נכס כ"תעשייה" לשם חיוב בארנונה. אכן, נקבע שם כי מדובר באינדיקציות לבחינת הפעילות לצורך הסיווג:

"הגדרת הסיווג 'תעשייה' לוקה בחסר. אין מדובר בהגדרה של ממש ממנה ניתן ללמוד 'תעשייה' מהי בהקשר הנוכחי ועל כן נדרש בית המשפט לצקת תוכן בכל מקרה ומקרה לתוך תיבה זו... אין מדובר בדרישות מצטברות אלא באינדיקציות להיותה של הפעילות ייצורית... החלתם של כל המבחנים הללו יש בה כדי להביא לתוצאות שונות ומנוגדות וההכרעה, בסופו של יום, אינה צריכה ואינה יכולה להיעשות בהתאם לכל המבחנים הללו."

כלומר, אכן, כטענת המערערת, אין מדובר במבחנים מצטברים. אולם, כפי שצינתי, גם על פי כל אחד מהמבחנים כשלעצמו, אין מדובר בפעילות ייצורית. במקרה שלפני הפעילות המתבצעת בנכס דומה לזו של עיבוד נתונים או מקצתה ("סריקה בלבד" כאמור במוסכמות לעיל) ולכן, כפי שפרטתי בהרחבה לעיל, אין לסווג את הפעילות בנכס כ"תעשייה".

לפיכך, אני מוצאת כי אין להבדיל בין פעילותה של המערערת לבין פעילות של עיבוד נתונים, לגביה נקבע בפסיקה כי יש לסווגה כמתן שירותים כאמור לעיל, ולכן פעילותה אינה נופלת בגדר "פעילות ייצורית", ואין לסווגה כ"תעשייה".

7. סיווג הנכס כ"בית תוכנה"

המערערת טוענת כי ניתן לסווג את הנכס גם כ"בית תוכנה" כפי שקבוע בסעיף 3.4.3 לצו הארנונה, בניגוד להחלטת וועדת הערר (סעיף 15 להחלטת הוועדה). לטענתה, על מנת לאפשר את השימוש בארכיב הממוחשב, יש צורך באפליקציית תוכנה ייעודית לכל לקוח אשר המערערת יוצרת. בהעדר אפליקציית התוכנה, אין כל יכולת לעשות שימוש יעיל בארכיב ההיסטורי, ולכן מדובר בנדבך נוסף ומהותי בפעולת יצירתו של הארכיב הממוחשב. הליך זה תואר בתצהירו של מר הדר שהוגש מטעם המערערת בהתייחסו לתהליך "מפתוח" (סעיף 2.2 לתצהיר מר הדר), לעבודתם של "אנשי תוכנה" (סעיף 2.12

לתצהיר מר הדר). המשיב טוען כי סעיף 3.4.3 הנ"ל חל על בתי תוכנה "שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה", וכי המערערת מעולם לא טענה, וממילא לא הוכיחה, כי היא מייצרת תוכנה. טענתה של המערערת לפיה היא מייצרת בנכס "בין השאר, אפליקציות של מערכות לניהול הארכיון הממוחשב וחיפוש מסמכים" לא נטענה כלל בתצהירה, לא הוכחה ועל כן יש לדחותה. מכל מקום - טוען המשיב - עיקר הנעשה בנכס הינו סריקת מסמכים על שלביה השונים ולא ייצור תוכנה.

בפסק דין **קופל ראם** הנ"ל, נקבע כי "ייצור תוכנה, אשר כל תפקידה להפעיל מחשב העוררת עצמה, אינו בגדר פעולה ייצורית, האמצעים בהם משתמש אדם כדי לאפשר הפעלת מכונותיו אינם בגדר סחורה המיוצרת ע"י המפעל, אך שונה הדבר כשאדם מייצר תוכנות למכירה כסחורה". באנלוגיה למקרה דנן, המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה, אלא שהאפליקציה שלה נועדה לאפשר את "הפעלת" הארכיב הממוחשב כך שבאמצעות התוכנה ניתן יהיה לעיין, לתיק ולשלוח 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".

8. החלטה של וועדת הערר בתל-אביב במושב אחר בעניין זה

המערערת טוענת כי החלטת וועדת הערר בעניין שלפניי, סותרת החלטה אחרת של וועדת הערר של עיריית ת"א, גם היא בשאלת סיווג נכס כתעשייה. המערערת מאזכרת שוב את ערר **מילים שירותי כתיבה**, שם צוין כי: **"הקושי הטמון במבחנים אלה הוא בכך שמעבר לצורך להתאים כל מקרה לקבוע בהם, ... אין מדובר ברשימה סגורה ומצטברת, אלא באינדיקציה בלבד"**. מובן, כי בכך אין סתירה. בערר שלפניי נזכרו המבחנים, כאשר הוועדה דנה בכל אחד מהמבחנים וקבעה כי לאור אותם מבחנים אין לסווג את העסק של המערערת בסיווג של תעשייה. בנוסף, בהקשר של ערר **מילים שירותי כתיבה**, יש לציין כי בהמשך הערר נאמר: **"כאשר קיימות ספקות כה רבים והתמונה אינה חדה, ראוי לדעתנו לפנות למבחן האחרון שנמנה ע"י כב' השופט חשין בפרשת רעיונות בע"מ, הוא מבחן ההנגדה או כדבריו בעמ' 208, 'יש לשאול איפא בכל עניין ועניין, אם הפעילות שבה מדברים אנו נמשכת אל מרכז הגראוויטציה של פעילות ייצורית או אל זה של מתן שירותים'.** זהו מבחן הנובע כולו מן השכל הישר".

כפי שציינתי בסעיף 6' לעיל, סבורה אני כי אכן זהו המבחן המרכזי, אך גם לפי מבחן זה אין לסווג את הנכס בסיווג של תעשייה. בנוסף, כפי שציינתי לעיל, על החלטת וועדת ערר זו הוגש ערעור שעדיין תלוי ועומד. לפיכך אין בהחלטה הנ"ל של וועדת הערר, אליה הפנתה המערערת, כדי לסתור את החלטת וועדת הערר במקרה דנן.

9. סוף דבר

לא מצאתי בהחלטת וועדת הערר משום סטייה מהותית ממתחם הסבירות המצדיקה המרת שיקול דעתה בשיקול דעתו של בית משפט זה. בהתבסס על ממצאיה של וועדת הערר, ולאור כל האמור לעיל, דין הערעור להידחות.

המערערת תישא בהוצאות המשיב וכן בשכר טרחת עורך דין בסך של 30,000 ₪. סכום זה ישא בריבית והפרשי הצמדה מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום ה' בכסלו, תשס"ח (15 בנובמבר 2007) בהיעדר הצדדים. המזכירות תמציא העתק פסק הדין לצדדים.

מיכל אגמון גונן 54678313-186/07

ד"ר מיכל אגמון-גונן,

שופטת

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן