



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

לפני כבוד השופטת עמיתה יהודית שטופמן

מעוררת חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד רפאל סופרמן

נגד

משיב מנהל הארנונה של עיריית תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד ענבל בשן

פסק דין

1

2

א. נושא העתירה:

3

4 ערעור על החלטת ועדת הערר שליד עיריית תל-אביב, בתיק ערר מס' 140008840 לפיה נדחה
5 הערר שהוגש כנגד החלטת מנהל ארנונה של עיריית תל-אביב לשנות את סיווג הנכסים
6 שבעלות העותרת מסיווג של 'בית תוכנה' לסיווג של 'בניינים שאינם משמשים למגורים
7 לרבות משרדים שירותים ומסחר'.
8 העותרת מבקשת לבטל את החלטת ועדת הערר ולקבוע כי נכסי המערערת הם 'בית תוכנה'
9 על פי צו הארנונה של עיריית תל-אביב 2013 (להלן – "צו הארנונה").

10

11 ב. העובדות העיקריות הרלוונטיים לעתירה:

12

13 המערערת, חשבשבת ייצור (1988) בע"מ, מייצרת ומשווקת תוכנות שונות לניהול עסק מסחרי
14 והעיקרית שבהן תוכנה להנהלת חשבונות, הידועה בשמה המסחרי "חשבשבת".
15 במקביל, מייצרת ומשווקת המערערת תוכנות נוספות המיועדות לארגונים עתירי מידע,
16 כגון אוניברסיטאות, גופים ממשלתיים וגופים ציבוריים גדולים.

17

18 הערעור שבפני, עניינו חיובי הארנונה של הנכסים המוחזקים על ידי המערערת בתל-אביב
19 ברחוב בית הלל 3 (בשטח של 1,165 מ"ר) וברחוב בית הלל 5 (בשטח של 1,310 מ"ר) (להלן –
20 "הנכסים").



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 בנכסים אלה מועסקים 108 עובדים, במספר מחלקות, מתוכם 40 עובדים המוגדרים
2 כמתכנתים והם המהווים 37% מכלל העובדים בשני הנכסים. 40 עובדים מועסקים במחלקת
3 התמיכה הטכנית. העובדים האחרים מועסקים במחלקות שיווק, מכירות, אדמיניסטרציה,
4 כספים והנהלה כללית (סעיף 35.7 לעיקרי הטיעון מטעם המערערת).

5
6 עד שנת 2013 סווגו הנכסים לצורכי הארנונה כבתי תוכנה בהתאם לסעיף 3.3.3 לצו הארנונה.
7 סעיף זה מגדיר בתי תוכנה כך:

8 **"בתי-תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה..."**

9
10 בשנת 2013 החליט המשיב לשנות את סיווג הנכסים מ'בית תוכנה' לסיווג של 'בניינים שאינם
11 משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר' לפי סעיף 3.2 לצו הארנונה.
12
13 משמעות שינוי הסיווג היא חיוב המערערת בתשלום נוסף של כ-500,000 ש"ח לשנה.

14
15 על החלטה זו הגישה המערערת השגות ביום 20.1.2013 וביום 7.3.2013 (נספח 4 לתגובה
16 המקדמית של המשיב). בעקבות השגות אלה נערכה על-ידי המשיב ביקורת בנכסים
17 ביום 10.2.2013.

18
19 ביום 5.3.2013 וביום 24.4.2013 נדחו השגותיה של המערערת על-ידי המשיב. בתשובתו מיום
20 5.3.2013 ציין המשיב שסיבת הדחייה היא העובדה שלאור הביקורת שבוצעה בנכס, נמצא כי
21 הנכס אינו עומד בקריטריון שנקבע לסיווג של בתי תוכנה, לפיו תכליתו העיקרית של נכס היא
22 ייצור תוכנה. כמו כן, איפשר המשיב למערערת לספק נתונים נוספים, לפי דרישתו, על מנת
23 לבחון בשנית את סיווג הנכס (נספח 5 לתגובה מקדמית של המשיב).
24 בהחלטתו מיום 24.4.2013, לאחר שהמערערת סיפקה את הנתונים שהתבקשה, דחה המשיב
25 בשנית את השגת המערערת בקובעו:

26
27 **"העיסוק בחברת, חשבשבת בע"מ, מתמקד בפעילות מסחרית שיווקית,**
28 **הכוללת, מוצר מדף מוגמר המשמש עסקים פרטיים שחפצים במערכת זו,**
29 **בה קיימים מס' מודולים כגון: מודול ניהול מלאי, ניהול מודול יצור,**
30 **מודול פיננסי, מכירות וכדומה.**

31 פעולות אלו מתבצעות בעיקר ממערכת פעילה ופלטפורמה קיימת. גם
32 המשך פיתוח מודלים, תחזוקה, הטמעה של המערכת, ושדרוג, אין בהם
33 משום תכלית העיסוק שהוא כתיבת התוכנה עצמה"
34 (כלל ההדגשות במקור. סעיף 3, נספח 5 לתגובה מקדמית של המשיב).



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1

2 על החלטה זו הגישה המערערת ערר לוועדת הערר לענייני ארנונה כללית. בהחלטה מיום
3 6.1.2015 (להלן – "ההחלטה הראשונה") דחתה הוועדה את הערר בקבעה:

4 "מכל המקובץ עולה, כי על אף שבנכסים דנן מבוצעת פעילות של פיתוח
5 וייצור תוכנה, העוררת לא הוכיחה כנדרש שטיקור פעילותה היא פעילות
6 ייצורית של ייצור תוכנה, לא מן הבחינה המהותית ולא מן הבחינה
7 הכמותית."

8 (סעיף 26 להחלטת הוועדה. נספח 1 לתגובה המקדמית של המשיב).

9

10 על ההחלטה הראשונה של ועדת הערר הוגש ערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים
11 (עמ"נ 15-02-58654). כב' השופטת ד"ר אבניאלי קבעה כי הדיון יוחזר לוועדת הערר, שתשקול
12 בשנית את העניין, לאור נתונים כספיים חדשים שתציג המערערת, נתונים שהיו חסרים לדעת
13 הוועדה כמפורט בהחלטתה הראשונה:

14

15 "אכן בפני ועדת הערר לא הונחו נתונים כספיים ולמעשה הונח לפנייה רק
16 אישורו של רואה החשבון. אישור זה אינו כולל נתונים כספיים נוספים
17 אודות התפלגות הכנסות המערערת, אם ישנה התפלגות כזו. יחד עם זאת,
18 לא ניתן לומר כי בכל מקרה אין ועדת הערר יכולה להסתפק באישור של
19 רואה-חשבון, ועל העורר להציג דוחות כספיים מפורטים" (עמ"נ 58654-
20 02-15 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, עמ' 4. לא
21 פורסם).

22

23 לאחר החזרת הדיון, הגישה המערערת לוועדה חוות דעת של רואה חשבון, המשמש על-פי
24 הצהרתו רואה החשבון של המערערת. לאחר בחינת הנתונים החדשים ושמיעת רואה החשבון
25 החליטה הוועדה, ביום 5.6.2016, לדחות שוב את הערר שהגישה המערערת (להלן – "ההחלטה
26 השנייה") מנימוקי ההחלטה.

27 ביום 7.9.2016 הגישה המערערת את הערעור שבפני.

28

29

30





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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1

2

ג. טענות הצדדים:

3

המערער

4

5

המערער טוענת כי לאור העובדות הקיימות, מסקנותיה המשפטיות של ועדת הערר שגויות, ומשכך, נדרשת התערבותו של בית המשפט. המערער טוענת כי הוועדה לא הגדירה מהם מאפייניו של בית תוכנה, והיעדר הגדרה שכזו הובילה לטעויות בהחלטתה.

8

9

בשל היעדר הגדרה לבית תוכנה, לשיטת המערער, טעתה הוועדה בכך שלא קיבלה את טענת המערער כי האופן המעגלי של פיתוח תוכנה, פיתוח מדור לדור, הינו תהליך ייצור של תוכנה חדשה, וכי העובדה שכל דור חדש של תוכנה מתבסס על הדור הישן, איננה משנה עובדה זו. לכן, לא ניתן לקבוע שעיקר פעילות המערער מתבסס על פלטפורמה קיימת (עמ"נ 15-09-9977 **ביספוט תוכנה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו** (פורסם בנבו, 9.5.2016) (להלן – "עניין ביספוט").

14

15

16

עוד טוענת המערער, כי טעתה הוועדה בקובעה שמספר המתכנתים העובדים בנכסים הוא מועט, וכי ניתן לקבוע זאת רק ביחס לאמת מידה ברורה המגדירה מהו היחס המתאים לבית תוכנה. המערער טוענת, כי מדובר ביחס גדול של עובדים אל מול שאר המחלקות. מספר העובדים במחלקת התמיכה הטכנית, השווה למספר המתכנתים, אינה משנה את האופי הייצורי של עבודת המערער, שכן התמיכה ניתנת רק למשתמשי תוכנת המערער. המערער אינה מספקת שירותי ייעוץ או תמיכה לחברות אחרות, ובשל מספר הלקוחות הרב, מועסקים עובדים רבים במחלקה זו. בעניין זה מוסיפה המערער וטוענת, כי סביבתה העסקית התחרותית מחייבת אותה לספק שירותי תמיכה טכנית ללקוחותיה, לכן - עובדי מחלקת התמיכה הטכנית מהווים השלב הראשון באפיון הדור הבא של המוצר, בשיח שלהם עם הלקוחות המתלוננים על כשלים (באגים) במוצר הנוכחי.

25

26

27

המערער טוענת לשתי טעויות מרכזיות בהחלטת הוועדה. האחת עניינה בכך שוועדת הערר לא קיבלה את טענת המערער לפיה היא מוכרת מוצר מדף לקהל לקוחות בלתי מסוים, ואינה מספקת רק שירותים ללקוחותיה. משכך טוענת המערער כי יש לראות אותה כמייצרת תוכנה ולא כמספקת שירותים. הטעות השנייה שמייחסת המערער להחלטת הוועדה עניינה העובדה שהמשיב והוועדה מייחסים את הסיווג 'בית התוכנה' רק לחברות הזנק (סטארט-אפ) בתחילת דרכם, עוד בטרם צברו קהל לקוחות, אשר מטבע הדברים, מחייב את החברות לספק שירותים נוספים, כגון תמיכה טכנית, בנוסף לייצור התוכנה. לטענת

33





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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 העותרת, עמדה זו היא בניגוד לאמור בצו הארנונה ובסעיף 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה
2 (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007.

3
4 עוד טוענת המערערת כי ועדת הערר יישמה באופן שגוי את המבחנים שנקבעו בפסיקה
5 (ע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, מח (1) 200) (להלן – "הלכת
6 רעיונות") לעניין קביעת סיווג של בית תוכנה. בין היתר נקבע כי אם חברה מוכרת תוכנה
7 כמוצר, ובמיוחד מוצר מדף לקהל לקוחות בלתי מסויים (עמ"נ (ת"א) 5340-09-16 איי פוינט
8 מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן (פורסם בנבו, 4.3.2017)) היא תסווג כבית
9 תוכנה.

10 בעניין זה מציינת המערערת את החלטת בית המשפט העליון בבר"מ 1676/15 ברודקאסט
11 וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב- יפו (פורסם בנבו, 9.6.2016) אשר, לדעת
12 העותרת, מחזקת טענה זו, לאור המציאות הטכנולוגית המשתנה.
13 עוד טוענת המערערת כי נקבע בפסיקה שתהליך "התאמות ושדרוגים" בשפת הוועדה, מהווה
14 חלק מתהליך ייצור התוכנה, ולכן יש לראות בהם פעילות ייצורית של בית תוכנה
15 (עניין ביספוט).

16 כמו כן, טוענת המערערת כי סיפקה לוועדה את כל הנתונים הנדרשים לביסוס מקור
17 הכנסותיה, המעידים כי רוב הכנסות המערערת הן ממכירת התוכנה (15%) וממכירת המנוי
18 השנתי לשדרוג התוכנה (85%) (סעיף 32 לסיכומי המערערת). בעניין זה, מציינת המערערת כי
19 בהחלטת כב' השופטת ד"ר אבניאלי לא נקבע שהמערערת חייבת להציג בפני הוועדה את
20 הדוחות הכספיים, אלא רק את הנתונים הנדרשים לביסוס מקור ההכנסות, כפי שאכן עשתה.
21 טוענת המערערת, בעניין ביספוט נקבע שניתן לקבל אישור רואה חשבון כהוכחה למקור
22 ההכנסות. בסיכום, טוענת המערערת, כי בהחלטותיה לא ציינה הוועדה אלו נתונים כספיים
23 חסרים, אשר כולם עשויים היו לתמוך בטענת המערערת.

המשיב

24
25
26
27 המשיב טוען כי המערערת לא הוכיחה שעיסוקה העיקרי הוא ייצור תוכנה, ולכן אין היא
28 עומדת בהגדרת 'בית תוכנה' על פי צו הארנונה. המשיב טוען כי, למעשה, זו הפעם הרביעית
29 שערכאה שיפוטית מתייחסת לטענות המערערת וכי בית המשפט, כערכאת ערעור אינו אמור,
30 כידוע, להחליף את שיקול דעת הוועדה בשיקול דעתו שלו, אלא לבחון האם החלטתה סבירה.
31 לדעת המשיב, החלטת הוועדה סבירה ותואמת את התקנות ואת צו הארנונה.

32 המשיב טוען כי המערערת מספקת שירותים ללקוחותיה באמצעות תוכנה קיימת ועובדת,
33 וכל תהליך ייצור התוכנה מסתכם אצל המערערת "בשדרוגים קלים של מעבר לגרסת



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 אינטרנט ועדכון המע"מ" (סעיף 14 לסיכומי המשיב). למערערת אלפי לקוחות, וכל שנה
2 מצטרפים אליהם כאלף לקוחות נוספים. המשיב טוען כי מדיוני ההוכחות עולה שהרישיונות
3 אשר מספקת החברה כוללים מתן שירותי תמיכה טכנית, עדכון תוכנה והדרכות, וכי אלה
4 עיקר עיסוקי החברה. הטענה של המערערת לפיה המדובר במוצר מדף אינה משנה עובדה זו,
5 כך לשיטת המשיב. כמו כן, דוחה המשיב את טענת המערערת לפיה הסיווג 'בית תוכנה' מיועד
6 רק לחברות הזנק, ולטענתו, כל חברה אשר תעמוד בקריטריונים הנדרשים תקבל את הסיווג
7 המתאים.

8 טוען המשיב כי המערערת אינה עומדת במבחנים שנקבעו בפסיקה לבחינת עיקר עיסוקו
9 הייצורי של בית עסק (עמ"נ (ת"א) 29761-02-10 **ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית**
10 **תל אביב-יפו** (פורסם בנבו, 08.08.2011)(להלן – "**עניין ווב סנס**")). באשר למבחן הכמותי,
11 טוען המשיב, כי המערערת עצמה ציינה כי רק 40 מבין 108 העובדים בנכסים הם מתכנתים,
12 ולכן ברור שאין המדובר בעיסוק העיקרי בנכס. יתרה מכך, טוען המשיב, שאין לראות בעובדי
13 התמיכה, ההנהלה וההדרכה כעובדי ייצור. באשר למבחן המהותי, טוען המשיב, כי הוכח
14 שלמערערת קשר מתמשך עם לקוחותיה המתאפייין במתן שירותים, להבדיל מקשר חד פעמי
15 המאפייין עסק ייצורי. בנוסף טוען המשיב, כי אין מדובר במוצר מדף הנמכר לקהל הרחב אלא
16 במתן רישיון לשימוש בתוכנה שהקונה אינו רוכש קניין בה, ומרגע שהפסיק את ההתקשרות
17 עם המערערת אינו יכול לעשות שימוש בתוכנה. המשיב טוען, שניתן ללמוד מן המודל העסקי
18 של המערערת כי היא עוסקת במתן שירותים ללקוחותיה, וכי יש לאמץ את מבחן הקשר
19 המתמשך כפי שנקבע בעת"מ (ת"א) 239-08 **טרווליסט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל**
20 **אביב** (פורסם בנבו, 16.8.2011)(להלן – "**עניין טרווליסט**")).

21 טוען המשיב כי המערערת לא הרימה את נטל הראייה המוטל עליה, בבואה לערור על השומה
22 שהוצאה לה. על אף שניתנה למערערת הזדמנות נוספת להציג נתונים כספיים שיתמכו
23 בטענותיה, בחרה המערערת שלא להציג בפני הוועדה את דוחותיה הכספיים, אלא הסתפקה
24 בעדותו של רואה החשבון, ללא אסמכתאות מתאימות. המשיב טוען כי על מנת להוכיח
25 שעיקר עיסוקה של המערערת הוא בייצור התוכנה, יש להראות בדוחות הכספיים כי ההכנסה
26 העיקרית היא מייצור תוכנה, והדבר עולה בבירור מהפסיקה. משבחרה המערערת שלא להציג
27 דוחות כספיים, לא הצליחה להוכיח כי יש להגדירה כ'בית תוכנה'.

28
29 **דיון והכרעה:** 7.

30
31 בפני ערעור על החלטת ועדת הערר שליד עיריית תל-אביב אשר אישרה את החלטת המשיב
32 לסווג את הנכסים שבשימוש המערערת כ"בניינים שאינם משמשים למגורים לרבות משרדים



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 שירותים ומסחר" ולא כ'בית תוכנה' כפי שהוגדרו עד להחלטת המשיב בשנת 2013. המחלוקת
2 בין הצדדים היא האם **עיקר** עיסוקה של המערערת הוא בייצור תוכנה.
3 ייאמר מיד כי סבורה אני שדין הערעור להתקבל, כפי שיפורט בהמשך.

4

5

הגדרת בית תוכנה:

6 סיווג 'בית תוכנה' בצו הארנונה מקורו בסעיף 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה
7 (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007, הכולל את הגדרת 'בית תוכנה' כחלק
8 מהגדרת 'תעשייה'. כך קובעת התקנה:

9

"תעשייה" – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה..."

10 משהוגדר 'בית התוכנה' בסיווג 'תעשייה' נבחן בפסיקה סיווג 'בית התוכנה' בהתאם למבחנים
11 שנקבעו לסיווג 'תעשייה' והם המבחנים שנקבעו **בהלכת רעיונות**. מבחנים אלו הם:
12 1. יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר; 2. היקף השימוש במוצר המוגמר;
13 3. מבחן ההשבחה הכלכלי; 4. מבחן על דרך ההנגדה. על מנת לסייע בהבחנה בין פעילות
14 ייצורית לבין מתן שירותים משתמשים, לעיתים, גם במבחן ה'קשר המתמשך בין העסק
15 ללקוח'.

16 ראוי לציין כי מבחנים אלו הם בגדר מבחני עזר, המשמשים רק למתן אינדיקציות לסוג
17 הפעילות המתקיימת בנכס, ואינם מהווים מבחנים מצטברים או מחייבים. כפי שנקבע בעניין
18 ברודקאסט:

19 **"כפי שכבר צוין, המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות אינם ממצים את**
20 **התהליך הפרשני הנדרש לצורך סיווג של נכס פלוני. מבחנים אלה**
21 **משמשים אך כ"אינדיקציות" לסוג הפעילות שמתבצעת בנכס, ולא**
22 **כמבחנים מצטברים או בלעדיים. לגישה זו ניתן ביטוי כבר בעניין רעיונות**
23 **עצמו (שם, בעמ' 208-210)" (פסקה 29; ראו גם: עע"מ 980/04 המועצה**
24 **האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדז בע"מ (פורסם בנבו, 01.09.2005)**
25 **פסקה 13).**

26 כאמור סיווג 'בית תוכנה' המופיע בצו הארנונה מוסיף תנאי נוסף מעבר להגדרת התקנה,
27 והוא תנאי 'העיסוק העיקרי'. לבחינת תנאי נוסף זה נקבעו בפסיקה שני מבחני עזר נוספים
28 והם המבחן הכמותי - הבוחן את היקף השטח בשימוש לייצור התוכנה, והמבחן המהותי -
29 הבוחן כי "הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית בנכס" (**עניין ווב סנס,**



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 פסקה 10). וכבר נקבע בפסיקה כי משצו הארנונה בתוקף, יש לעמוד בתנאים המוגדרים בו
2 על מנת לקבל את הסיווג המבוקש (עניין פורמלי, פסקה 4).

3 משכך, אבחן את החלטת הוועדה בהתאם להגדרות ומבחני העזר שצינתי לעיל.

4

5

החלטת ועדת הערר:

6 ועדת הערר לא חלקה על טענת המערערת לפיה היא מבצעת פעילות של ייצור תוכנה בנכסים.
7 מאידך לא קיבלה הוועדה את טענת המערערת כי ייצור תוכנה זה הוא 'העיסוק העיקרי'
8 המתבצע בנכס, ולכן דחתה את הערר שהגישה המערערת. הוועדה ביססה החלטה זו על מספר
9 קביעות:

10 א. הוועדה קבעה כי עיקר פעילותה של המערערת מתבצעת על-בסיס פלטפורמה
11 קיימת, שעליה מבצעת המערערת רק התאמות ושדרוגים, אך אין המדובר בפיתוח
12 וייצור של מוצר חדש.

13

14 ב. הוועדה קבעה כי המערערת לא הוכיחה כי עיקר הכנסותיה נובעות מייצור תוכנה,
15 ומאחר שנטל ההוכחה בעניין זה מוטל על המערערת, יש לזקוף זאת לחובתה.

16

17 ג. הוועדה קבעה כי עיקר פעילותה של המערערת הוא מתן שירותים לאלפי
18 לקוחותיה, וזאת בשל קשר מתמשך בין החברה ללקוחות. המערערת מעניקה רישיון
19 שימוש לכל רוכש, ובנוסף, מספקת לו תמיכה טכנית. על פי קביעת הוועדה, המדובר
20 במוצר קיים אשר אינו דורש פיתוח נוסף, למעט שדרוגים.

21

22 ד. לדעת הוועדה, המערערת אינה עומדת בתנאיי המבחן הכמותי, מאחר שרק 37%
23 מעובדיה בנכסים עוסקים בייצור תוכנה, וכל השאר עוסקים בתחומים אחרים. כמו
24 כן, עיקר שטח הנכסים משמש לשימושים אחרים, ולא לייצור תוכנה.

25

26 אינני יכולה לקבל את עמדת הוועדה בהתייחס ליישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה.
27 השאלה המרכזית במקרה זה היא האם התוכנה אותה מוכרת המערערת היא מוצר מוגמר,
28 אשר אותו משדרגת ומתקנת המערערת, או שמא כל "שדרוג" שכזה הוא למעשה ייצור תוכנה
29 חדשה. שאלה מרכזית נוספת היא האם המודל העסקי של מכירת רישיונות שהוא המודל
30 העסקי של המערערת משמעו, בהכרח, שעיקר עיסוקה של המערערת הוא במתן שירותים
31 ולא בייצור תוכנה.





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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 על מנת להשיב לשאלות אלה אשוב למבחני העזר שנקבעו בהלכת רעיונות.

2

3

מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר:

4 יישומו של מבחן זה ישיב לשאלה המרכזית הראשונה והיא, האם "שדרוג" המערכת הוא
5 ייצור תוכנה חדשה. מטרתו לבחון האם מתבצעת עבודת ייצור בנכס, בכך שמחומרי הגלם
6 נוצר מוצר חדש אחר (רעיונות). בעניינינו חומר הגלם הוא שורת הקוד אותה כותבים
7 המתכנתים, והמוצר הסופי הוא התוכנה, כולל המודולים החדשים אשר מייצרת המערכת.
8 כפי שנקבע:

9 "כתיבת תוכנה, פיתוחה והפיכתה לכלל מוצר מוגמר שלקוחות עושים בו
10 שימוש שעיקרו עסקי, הוא בבחינת דבר מוחשי חדש" (עמ"נ (ת"א)
11 147/03 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' טאי מידל איסט בע"מ
12 (פורסם בנבו, 12.7.2004) (להלן – "עניין טאי מידל איסט").

13

14 לעניינינו רלוונטי עניין ביספוט. שם נדון עניינה של חברת ביספוט אשר גם היא,
15 בדומה למערערת, פיתחה תוכנת בסיס אשר אותה היא מוכרת ללקוחותיה. הבדל משמעותי
16 בין ביספוט לבין המערערת הוא כי חברת ביספוט התאימה את תוכנת הבסיס שלה
17 לדרישותיו של כל לקוח, כולל פיתוחים חדשים לפי צרכיו. יחד עם זאת נקבע כי:

18 "משמעות הדברים הינה כי על אף שלעיתים המערערת רק משפרת או
19 משדרגת תוכנה עבור לקוחות ספיציפיים פעולות אלו כוללות עימן יצירה
20 של קוד חדש המהווה, הלכה למעשה, מוצר חדש. נמצא, אם כן,
21 כי המערערת עומדת במבחן זה." (שם, פסקה 15).

22 בדומה לעניין ביספוט, ואף ביתר שאת במקרה שלפני, סבורה אני כי "השדרוגים" של התוכנה
23 אותם מבצעת המערערת אינם רק "שדרוגים קלים של מעבר לגרסת אינטרנט ועדכון המע"מ"
24 (סעיף 14 לסיכומי המשיב), אלא ייצור תוכנה חדשה מחומר גלם. חומר הגלם הוא התוכנה
25 בגרסתו הישנה והגרסה החדשה היא מוצר חדש לחלוטין. כך, תיאור השינויים שבוצעו בשנת
26 2017, המצוי באתר החברה, מקיף 12 עמודים. כמו כן מקובלת עלי ההשוואה שציינה
27 המערערת בין מוצריה לבין מוצרי חברת מיקרוסופט ובמיוחד מעבד התמלילים "וורד".
28 ברור לכל, כי גרסת 1995 של "וורד" הינה מוצר שונה בתכלית מהגרסה האחרונה ששחררה
29 החברה בשנת 2016. סבורה אני כי פיתוחי תוכנה, על אף שמתבססים על הגרסה הקודמת,
30 הינם מוצר חדש, העומדים במבחן "יצירת יש מוחשי". כך גם בעניין המערערת.



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1

2

מבחן ההנגדה:

3

מבחן זה, אשר על פיו יש לבחון האם הפעילות בעניינו "נמשכת אל מרכז הגראוויטאציה של 'פעילות ייצורית' או אל זה של 'מתן שירותים'" (עניין רעיונות), ישיב לשאלה המרכזית השנייה בענייננו והיא, האם עיקר עיסוקה של המערערת הוא במתן שירותים או ייצור תוכנה.

4

בעניין פורמלי, שאליו מפנה המשיב, נדון עניינה של חברת פורמלי – מערכות טפסים חכמים בע"מ, אשר פיתחה תוכנה המספקת שירות של 'טפסים חכמים'. בית המשפט מצא כי החברה

5

אינה עוסקת בייצור אלא במתן שירותים:

6

"המערערת אינה מייצרת תוכנות למכירה כסחורה. המערערת פיתחה

7

מערכת מבוססת תוכנה, המספקת ללקוחותיה פתרונות לניהול "טפסים

8

חכמים" ולשיפור תהליכי עבודה. המדובר במערכת המבוססת על

9

פלטפורמה של מייקרוסופט, המאפשרת עריכה של "טפסים חכמים"

10

כתשתית להזנת פרטים על ידי לקוחות המערערת, על פי תבנית שנקבעה

11

מראש, וכן מקנה גישה למאגר טפסים ענק. המערערת מאפשרת

12

ללקוחותיה לעשות שימוש בטפסים לתקופה מוגבלת ובשל כך היא גובה

13

דמי שימוש שנתיים. (שם, פסקה 4).

14

שני הבדלים חשובים בין עניין פורמלי למערערת: המערערת אכן מייצרת "תוכנת למכירה כסחורה", ולמעשה זהו עיסוקה היחיד, לקוחות החברה אינם מוגבלים בזמן השימוש בתוכנה מעת שרכשו אותה. התוכנה מותקנת במחשבי הלקוחות, ומעת ההתקנה התוכנה בבעלותם. אמנם ייתכן שלאחר זמן תאבד התוכנה מייעילותה ללא רכישת רישיון חדש המקנה את העדכונים שמפרסמת המערערת, אך אין המדובר, כלל ועיקר, ב"מתן שירותים" בלבד.

15

16

מקרה נוסף אליו מפנה המשיב הוא עניין טרווליסט. שם נדון עניינה של חברה אשר בנתה מנוע אינטרנטי לחיפוש והשוואת מוצרי תיירות. במנוע החיפוש הציגה החברה רק את החברות שהתקשרו איתה מראש, שמהן גבתה דמי תיווך בגין הזמנות שהגיעו דרך מנוע החיפוש. בעניינם נקבע שאין להגדירם כבית תוכנה:

17

18

"גם בענייננו, אין המערערת מייצרת תוכנות או מנועי חיפוש למכירה

19

כסחורה. עיקר עיסוקה הוא במתן שירות מתמשך, אשר במהותו נועד

20

לקשר בין לקוחותיה ובין המבקשים לרכוש מוצרי תיירות במרחב

21

האינטרנטי. (שם, פסקה 6).





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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 גם במקרה זה מדובר בחברה אשר אינה מייצרת תוכנה למכירה כסחורה, ועיקר עיסוקה הוא
2 במתן שירות לקישור בין חברות תיירות ללקוחות. כאמור, מצב זה שונה לחלוטין מפעילותה
3 של המערערת, המייצרת תוכנות למכירה כסחורה, ואינה מספקת שירות שאינו קשור
4 לסחורה זאת.

5 אם כן, ניתן לראות שבמקרים בהם ייצור התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק
6 משמש כבסיס למתן שירות, לא יסווגו בתי העסק 'כבתי תוכנה'.

7 כאן המקום להתייחס לקביעת הוועדה לפיה מתן תמיכה טכנית לתוכנות המערערת הינו
8 כמתן שירותים, בגינם יש לקבוע כי עיקר עיסוקה של המערערת הוא 'מתן שירותים'.
9 סבורה אני כי אין לקבל קביעה זו. מקובלת עלי עמדת המערערת לפיה מתן שירות זה מוכתב
10 על ידי המציאות העסקית שבה פועלת המערערת (סעיף 49 ו-60 לעתירה). הטלת "קנס" על
11 המערערת, בדמות שומת ארנונה גבוהה יותר, בשל יישום הפרקטיקה העסקית הנהוגה של
12 מתן תמיכה טכנית לתוכנה, אינו סביר. משמעות הדבר הוא פגיעה כפולה במערערת, הן בשל
13 חיוב הארנונה הגבוה יותר והן בשל ההשפעה על המערערת לספק שירות נחות ממתחרותיה,
14 ובכך להסתכן באיבוד לקוחות. העובדה ש- 37% מעובדי המערערת בנכסים משמשים
15 לתמיכה טכנית היא עדות להצלחת המערערת בתחומה, ואינה משנה את עיסוקה העיקרי של
16 המערערת שהוא ייצור תוכנה.

17 קביעה זו תואמת את מציאות החיים המשתנה וההתפתחות הטכנולוגית המהירה, מאז
18 נקבעו מבחני העזר בפסיקה. כפי שקבעה כב' השופטת ברק-ארז בעניין ברודקאסט:

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

31



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

המבחן הכמותי:

מבחן זה הוחל בפסיקה לחידוד ההבחנה לפיה עיקר עיסוקו של עסק הוא בייצור תוכנה. מבחן זה הוזכר על ידי כב' השופטת שרה ברוש בעניין ווב סנס (פסקה 10), שם נקבע:

"המונח "בעיקר" (הדגשה במקור י.ש.) מכוון, בעיני, 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."

מבחן זה יושם במקרים נוספים (עניין טרווליסט; עניין אלעד מערכות; עניין פורמלי; עניין בזק) והמשיב גם הוא הפנה לכמה מהם. בחינה מדוקדקת של יישום מבחן זה בפסיקה מלמדת כי בכל המקרים שצוינו לעיל לא שימש המבחן הכמותי כגורם מכריע בהחלטה. כך בעניין ווב סנס נקבע כי בחינת העניין הכמותי אינה רלוונטית, מאחר שנקבע כי קיימות עמדות עבודה מעורבות (שם, פסקה 10). גם בעניין אלעד מערכות נקבע כי אין צורך להכריע בעניין זה, שכן ההחלטה התקבלה לאור העובדה שהעותר שם לא הצליח להרים את הרף הנדרש לסתור את ראיות מנהל הארנונה. יתרה מכך, הן בעניין טרווליסט (שם, פסקה 5) והן בעניין פורמלי (שם, עמ' 9) נמצא כי העותרות עמדו במבחן הכמותי אך לא עמדו במבחן המהותי ולכן אין לסווגן כבית תוכנה.

מכל האמור לעיל, ניתן ללמוד כי המבחן המהותי הוא מבחן העזר המשמעותי לבחינת עיקר עיסוקו של בית תוכנה. מאחר שסבורה אני כי המערערת עומדת במבחן המהותי, לבחינת עיקר עיסוקה כבית תוכנה, אין אני רואה צורך לדון בהרחבה יתרה בסוגיית המבחן הכמותי.

הוכחת עיקר הכנסות:

ועדת הערר התייחסה ארוכות לעניין אי הצגת הדו"חות הכספיים של המערערת בפניה, ולמשמעויות הנגזרות מכך. הוועדה ראתה באי הצגת הדו"חות את הסיבה העיקרית שבגינה קבעה כי המערערת לא הוכיחה את עיקר עיסוקה המהותי כבית תוכנה. כך עולה גם מטענות המשיב.

סבורה אני, כי בהתמקדות בדרישה להצגת הדו"חות הכספיים סתנה הוועדה מן העיקר, שהוא בחינת עיסוקה של המערערת. בדומה לשאר מבחני העזר, גם הדו"חות הכספיים, ובעיקר ההתפלגות הכנסות המערערת המפורטת בהם, צריכים לשמש ככלי עזר להבנת עיסוקה של המערערת, ולבחינת הסוגיה האם ייצור תוכנה הוא עיסוקה העיקרי. אם ניתן לקבוע את עיקר עיסוקה של המערערת ללא דו"חות אלו, אין בהם, לכשעצמם, כל צורך.





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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 המערערת הציגה בפני הוועדה תצהיר מפורט של מנכ"ל המערערת הסותר את טענת המשיב
2 בהתייחס לאופן פעולות המערערת באשר לשימוש בתוכנת מדף, במתן שירותים, בהתאמת
3 התוכנה באופן ספציפי ללקוחות ועוד. בנוסף לאחר החזרת הדיון לוועדה הצהיר והעיד רואה
4 החשבון מטעם המערערת אודות התפלגות ההכנסות, גם אם לא גיבה זאת בדו"חות
5 הכספיים.

6 כב' השופטת אבניאלי קבעה בהחלטתה בעניין החזרת הדיון לוועדה כי:

7 **"לא ניתן לומר כי בכל מקרה אין ועדת הערר יכולה להסתפק באישור של**
8 **רואה-חשבון, ועל העורר להציג דוחות כספיים מפורטים"**

9 (ראו גם עניין ביספוט, פסקה 13).

10 בשונה מעניין פורמלי, עליו מסתמך המשיב, שם אכן הוצג "אישור לאקוני", בן שורה אחת
11 מטעם רואה החשבון, בהתייחס לעיקר ההכנסות מייצור תוכנה, בענייננו באישור רואה
12 החשבון ניתנה התייחסות מפורטת להתפלגות ההכנסות.

13 באישור נאמר כי "הרוב המוחלט של הכנסות החברה מתקבל ממכירת רשיונות לשימוש
14 בתוכנות החברה וחידוש מנוי לקבלת עדכוני גרסאות התוכנה..." (נספח 6 לערעור).
15 בהמשך פירט רואה החשבון וציין את אחוז ההכנסות מתמיכה טכנית העומד על "3 פרומיל
16 ממחזור החברה". כך, גם בעדותו אמר רואה החשבון כי "99.9% [מהכנסות החברה -י.ש.]
17 אלה מכירות של חשבשבת" (נספח 14 לתגובה המקדמית של המשיב).

18 הוועדה, אם כן, קיבלה תשתית עובדתית סבירה אשר אינה מצריכה את חשיפת הדו"חות
19 הכספיים של המערערת, ולאורה יכולה הייתה הוועדה לבסס את החלטתה. אלא שהוועדה
20 לא קיבלה את עמדת המערערת שמכירה או חידוש רישיון לשימוש בתוכנה שווה למכירת
21 המוצר עצמו (סעיף 24 להחלטה השנייה). כך שגם הצגת הדו"חות הכספיים בפני הוועדה לא
22 היו משנים את עמדתה.

23 משקבעתי שמכירת רישיון שימוש הינו החלטה עסקית, שאינה משנה מהאופי הייצורי של
24 תוכנת המערערת, אין בידי לקבל את טענת המשיב לפיה לא הוכח שעיקר עיסוקה של
25 המערערת הוא בייצור תוכנה.

26 **מבחני העזר ואחרים:**

27 למעלה מן הצורך אתייחס בקצרה גם למבחני העזר האחרים שנקבעו בהלכת רעיונות,
28 אך זאת רק לשם השלמת התמונה.



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

1 מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר בוחן האם המוצר נועד לשימוש ציבור רחב, ואזי ייחשב
2 לפעולת ייצור, בעוד אם מדובר במוצר מותאם ללקוח ייחשב למתן שירותים (הלכת רעיונות ;
3 עניין ברודקאסט). גם מבחן זה תומך בסיווג המערערת כעוסקת בייצור ולא בשירותים.

4 קביעת הוועדה כי המערערת מבצעת התאמות למוצריה בהתאם לדרישת לקוחותיה (סעיף 2
5 וסעיף 17 להחלטה הראשונה, נספח 1 לתגובה המקדמית של המשיב) אינה מגובה בעובדות,
6 ובניגוד לטענות המערערת. סבורה אני כי המערערת הצליחה להראות כי תוכנת "חשבשבת"
7 הינה תוכנת מדף, הפונה לכלל הציבור העסקי ונמכרת לכל לקוח באותה תצורה, וללא כל
8 התאמה אישית ועל כן עומדת בתנאיי מבחן עזר זה.

9 מבחן ההשבחה הכלכלית שעניינו "באיזו מידה הביאה הפעילות לשינוי של המוצר במישור
10 הכלכלי" (עניין ברודקאסט), תומך גם הוא בקביעה כי המערערת מייצרת תוכנה. כפי שנקבע
11 בעמ"נ (ת"א) 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית
12 תל אביב יפו (פורסם בנבו, 15.11.2007):

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

17 בהקשר הספציפי של יישום מבחן השבחה הכלכלית על ייצור תוכנה נאמר בעניין טאי מידל
18 איסט:

19 " מבחן זה בהמשך למבחן הקודם רק מחזק את המסקנה כי יש לראות
20 בפעילות המשיבה פעילות ייצורית, שכן פיתוח התוכנה והבאתה לכלל
21 השלמה הופכת את המוצר בכללותו גם לבעל ערך כלכלי, שכן ניתן למוכרו
22 ולשווקו ללקוחות עסקיים."

23 נראה, איפוא, כי השינויים שמכניסה המערערת לתוכנה מביאים ליצירת ערך כללי חדש
24 ללקוחותיה. יתרה מכך, אם לא הייתה המערערת משיבה, מעת לעת, את התוכנה ככל
25 הנראה היו לקוחותיה בוחרים לעבור למוצר טוב יותר, המתאים לדרישות הנוספות
26 והמשתנות בכל שנה ובהתאם לשינויים בחוק.

27
28 **סוף דבר:**

29
30 נעזרתי במבחני העזר שנקבעו בהלכת רעיונות לצורך קביעה כי "שדרוג" תוכנה קיימת עדיין
31 מהווה פעילות ייצורית חדשה, וכי מכירת מוצר בדרך של רישיון, בנסיבות המקרה הנוכחי,



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

עמ"נ 16-09-13687 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' עיריית תל אביב

- 1 אינה מסיטה את עיקר עיסוק המערערת למתן שירותים. לאור קביעה זו, עומדת גם
2 המערערת בתנאי 'העיסוק העיקרי' שנקבע בצו הארנונה.
- 3 כפי שצינתי לעיל, מבחני העזר שבהם נעזרתי, משמשים רק למתן אינדיקציות בדבר פעילות
4 המערערת. סבורה אני, כי בכל עניין יש גם לבחון את מכלול הנתונים העובדתיים בראייה
5 רחבה, ולא רק דרך פריזמה כזאת או אחרת. ממכלול הנתונים במקרה זה ניתן לראות כי
6 עיסוקה העיקרי של המערערת הוא בייצור תוכנות, המהוות את הסחורה היחידה של
7 המערערת. שאר פעילויות החברה נועדו לתמוך במוצר זה, ולהצליח למכור אותו ללקוחות
8 החברה, בהתאם למודל העסקי הרווחי ביותר שיכולה החברה להשתמש בו.
- 9 כמו כן, סבורה אני, כי הגדרת המערערת 'כבית תוכנה' לצורכי ארנונה הינה בהתאם לדין
10 הקיים, ותואם את תכלית החוק בעידוד התעשייה (עניין ברודקאסט, פסקה 41)
- 11 על כול אלה, אני מקבלת את הערעור, וקובעת שיש לסווג את המערערת 'כבית תוכנה' לצורכי
12 הארנונה.
- 13 בשל ייחודיותה של הסוגיה ומורכבותה, אין צו להוצאות וכול צד יישא בהוצאותיו.
- 14 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
- 15
16 ניתן היום, כ"א אדר תשע"ח, 08 מרץ 2018, בהעדר הצדדים.
17
- 18 י. אלמ
19 יהודית שטופמן, שופטת עמיתה

