



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 11-06-20803 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

בפני כב' השופט מנחם פינקלשטיין

המערערת אור הייטק בע"מ
באמצעות ב"כ, עו"ד עינב כהן

נגד

המשיב מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה
באמצעות ב"כ, עו"ד דביר ליבוביץ

פסק דין

כללי

1. ערעור על החלטת ועדת הערר לענייני ארנונה פתח תקווה מיום 1.5.11 (ערר מס' 149/08 ערר מס' 49/09). בהחלטה זו נקבע כי יש להותיר על כנו את סיווג המערערת לצורך ארנונה כ"משרדים", וכי אין לסווגה כ"תעשייה".

עיקרי העובדות הצריכות לעניין

2. המערערת מחזיקה בנכס בקומה ב' בבניין ברח' אמיל זולא 39 בפתח תקווה (להלן: "**הנכס**"), בשטח של 237 מ"ר. הנכס חויב לפי סיווג "משרדים". המערערת הגישה למשיב השגות על סיווג זה, בטענה כי עיקר פעילותה היא כתיבת תוכנה, פיתוח והפיכתה למוצר המותאם לצרכי לקוחותיה, ועל כן, לטענתה, יש להגדיר אותה כ"בית תוכנה" (סעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה) ולחייבה בהתאם לסיווג "תעשייה" (סעיף 3.4 לצו הארנונה), ולא כ"משרדים". המשיב דחה את ההשגות, בקובעו כי השימוש העיקרי אשר נעשה בנכס הוא שימוש מסחרי-עסקי של מתן שירותים, ולא פעילות המאפיינת בתי תוכנה. על החלטות המשיב הגישה המערערת את העררים נושא ערעור זה. ועדת הערר קיימה שני דיונים בעררים המאוחדים, ובהחלטה מיום 31.12.09 דחתה את טענותיה של המערערת. בעקבות אותה החלטה הגישה המערערת ערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים בתל-אביב, שבמסגרתו הוסכם כי הדיון בתיק יוחזר לוועדת הערר כדי שזו תצא לבדיקה בנכס. בהתאם לכך ערכה ועדת הערר ביום 10.1.11 סיוור בנכס. כאמור, ביום 1.5.11 החליטה הוועדה לדחות את עמדת המערערת ולקבל את עמדת המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

החלטתה של ועדת הערר מיום 1.5.11

3. ועדת הערר בחנה את השימוש שעושה המערערת בנכס ואת התאמתו להגדרות המופיעות בסעיף 3.4 לצו הארנונה, אשר חלקיו הרלוונטיים יובאו להלן:

"3.4 תעשייה – לרבות ... בתי תוכנה ...

3.4.1 מבני תעשייה, מלאכה, מוסכים ובתי תוכנה.

3.4.1.1 כללי – פעילות יצורית שעפ"י מהותה המבחן העיקרי הוא המבחן של יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר. מבחן נוסף הוא המבחן הכלכלי שמשמעותו היא עשייה בטובין או בכל חומר אחר שיש בה תועלת כלכלית ומשביח[ה] את ערכם של הטובין, אף אם אין היא כוללת שינוי בצורה או מעלה את הערך של אותו חומר, וכי הפעילות נמשכת אל מרכז הכובד של יצור ולא מתן שירותים, ובהתקיים פעולות ייצור של כמות, מהירות וסטנדרטיזציה (אין די בשימוש בשיטות עבודה מתוחכמות ובהעסקת עובדים).

3.4.1.2 הגדרה – בנין שבו מבוצעות עבודות ייצור באמצעות מכונות, לרבות תעשיות מתקדמות ותעשיות עתירות ידע, בתי תוכנה, או מלאכה...

3.4.1.4 בית תוכנה – מקום שבו מכינים תוכניות והוראות הפעלה, הנחייה ופיקוח על שימושי מחשב לצרכים שונים. בניין המוחזק על ידי מפעל ליצור תוכנה בלבד, המוכר על ידי נציבות מס הכנסה כחברה תעשייתית לפי חוק עידוד תעשייה (מיסים) תשכ"ט-1969, למעט חלק מהבניין המשמש כמשרד ו/או אולם תצוגה ו/או בית מסחר ו/או חדר המתנה וכדומה, ואשר יחוייב לפי תעריף סוגי הנכסים ושימושם, לכל מטר מרובע ולכל האזורים בעיר."

4. הוועדה תיארה את פעילותה של המערערת בתחום פיתוח התוכנות כדלקמן:

"העוררת רוכשת ערכות פיתוח מאת מייקרוסופט שהן פלטפורמות, או "כלים", או "שפה" לפיתוח תוכנות. כן רוכשת העוררת פלטפורמות מאת חבר' Esri, אשר פיתחה תוכנות G.I.S, שהיא "מערכת מידע גיאוגרפי".

על גבי הפלטפורמות או תוכנות G.I.S אלה ובאמצעות הכלים אותן רכשה העוררת ממיקרוסופט או מאחרים כאמור, מפתחת העוררת תוכנות משלה לשימושים גיאוגרפיים שונים בדרך של כתיבת "קוד" חדש ב"שפה" של הפלטפורמה. תוכנות אלה הינן "תוכנות אם" כהגדרת העוררת, עליהן מפתחת היא תוכנות ייחודיות עבור כל לקוח ולקוח על פי הדרישות והאפיונים של כל לקוח" (ע' 11 להחלטה).

הוועדה קבעה כי היא רואה בפעילות זו של המערערת משום "עשייה בטובין או בכל חומר אחר, שיש בה תועלת כלכלית ומשביחה את ערכם של הטובין", כהגדרת "פעילות ייצורית" שבסעיף 3.4.1.1 לצו הארנונה. ואולם, הוועדה סברה כי אין די בכך כדי לקבוע שהעוררת היא "בית תוכנה" כהגדרת המונח בסעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה. ראשית קבעה הוועדה כי



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

אין מתקיימת במערכת הדרישה המופיעה בסעיף 3.4.1.1 לצו, ל"התקיימות פעולות ייצור של כמות, מהירות וסטנדרטיזציה". הוועדה פירשה דרישה זו כדרישה לייצור המוני למכירה לקהל הרחב, בעוד שהתוכנות שמייצרת המערכת מיועדות לכל לקוח ולקוח באופן מיוחד לדרישותיו ולצרכיו. כן קבעה הוועדה כי המערכת אינה מקיימת את הדרישה שבסעיף 3.4.1.4 ל"בניין המוחזק על ידי מפעל ליניצור תוכנה בלבד" - זאת בהתבסס על אתר האינטרנט של המערכת, על הביקור בנכס וכן ועל פרוספקטים שמסר מנהל העותרת לוועדה במהלך הביקור לנכס. וכך נאמר בהחלטת הוועדה:

"אומרת העוררת באתרה, שהיא "פיתחה מערכת מחשוב בלעדית וייחודית לתחום ה-G.I.S. וזאת על מנת לספק סל שירותי מחשוב ומערכות מידע לתחום הממשלתי, המוניציפאלי והעסקי... מטרת החברה הינה להקים מערכות מחשוב ומידע גיאוגרפיות עפ"י דרישת ואפיוני הלקוח במסגרת עידן "הממשל הזמין" ולספק פתרונות כוללים דרך מגוון המוצרים והטכנולוגיות – כל זאת תחת קורת גג אחת" (ע' 12 להחלטה, ההדגשה במקור).

ובהתייחס לפרוספקטים נאמר:

"בין תחומי השירות אותם מספקת העוררת מצאנו גם "הקמת מערכות מידע גיאוגרפיות ואיסוף נתונים, הספקת מיפוי פוטוגרמטרי ומפות אורטופוטו..., איסוף נתונים בתחומים שונים לרבות סקרי נכסים, סקרי תשתיות הכוללים איסוף ומדידת נתוני תשתיות עירוניות, מים, תקשורת, חשמל, ניקוז ותאורה... סקר גושים וחלקות, ייעודי קרקע, סקר נכסים ברשויות המקומיות, כאשר הכל נעשה גם ברמת הנכס הנדלני, כאשר הלקוח הינו חברה, מפעל, בנק וכד'. פיתוח יישומי אינטרנט לתחום המוניציפאלי הממשלתי ולמגזר העסקי, הקמת אתרים, מערכות פריצה לכבלים, העברת מידע למשתמשי קצה על פי הנחיית הלקוח" ועוד" (ע' 13 להחלטה, ההדגשה במקור).

וכן:

"בין היתר ב[נ]צעה העוררת כלהלן: סקר שלטים ביחד עם חב' מילגם עבור עיריית פתח תקווה; סקר נכסים עבור מ.א. גליל תחתון כולל אישור עבודה במתקני משהב"ט; איסוף נתונים עבור מ.מ. כפר שמריהו; הקמת אתר אינטרנט עבור מ.א. חוף השרון; סקר תשתיות עבור מ.מ. ערעה; סקר עבור מ.מ. כסייפה; מחשוב עבור אגף הנדסה במערכות חומרה ותוכנות Gis כולל הדרכות בעיריית אילת; סקר מדינת[ד]ות עבור עיריית ירושלים; מחשוב מ.מ. חצור הגלילית במערכות IBM; החזקה וניהול אתר האינטרנט של החכ"ל בעיריית ראש העין; סקר ארנונה עבור מ.א. באר יעקב; סקר ארנונה עבור עיריית יבנה; ועוד ועוד. נוסף לתיאור מגוון השירותים אשר ביכולת העוררת לספק, את האמור באתר העוררת לגבי השירותים אותם ס[נ]פקה והיא מספקת בפועל לרשויות מקומיות שונות, וכן את תיאור השירותים אותם ס[נ]פקה היא לעיריית פתח תקווה.

נוסיף לכל אלה את דברי מנהל העוררת וכן את אשר למדנו מפי המשיב, כי העוררת נשכרה לספק לעיריית פתח תקווה סקר נכסים בתחומי העיר לצורך חיוב בארנונה" (ע' 13 להחלטה).

כן קבעה הוועדה, כי מתוך 26 העובדים של המערכת:



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

"מחצית מן העובדים עוסקים בלימוד צרכי הלקוחות – כל לקוח בפני עצמו ובפיתוח התוכנה המסוימת והייחודית לו ולדרישותיו, ואילו המחצית השנייה של העובדים עוסקים בקשר עם הלקוחות כאמור, אם בהטמעת התוכנות אצל כל לקוח ולקוח, אם בהדרכת הלקוחות בשימוש בתוכנות, אם בפתרון תקלות, אם באיסוף נתונים באמצעות המודדים ואם בהעברתם אל כל לקוח ולקוח – מרביתם של אלה הינם עיסוקים שאינם בגדר פיתוח תוכנה" (ע" 14 להחלטה, הדגשה במקור).

לנוכח הדברים האמורים קבעה הוועדה כי המערערת אינה עוסקת בנכס בייצור תוכנה בלבד, אלא במגוון רחב של עיסוקים. ובלשון הוועדה: "אין ספק בכך, שהבסיס שעליו עומדת פעילות העוררת הוא פיתוח תוכנות מיוחדות למערכות מידע גיאוגרפיות, אולם, שעה שפעילות זו אינה עומדת בדרישות סעיף 3.4 לצו, קרי לפעילות ייצור של כמות מהירות וסטנדרטיזציה מחד ולייצור תוכנות בלבד, אין לסווג את העוררת כ"בית תוכנה" על פי הגדרת סעיף זה לצו".

בשולי החלטתה ציינה הוועדה כי גם אם חברת מייקרוסופט או חברות אחרות רואות במערערת בית תוכנה, הרי שהדבר נעשה על פי אמות מידה ומטרות משלהן, בעוד שסיווג השימוש הנעשה בנכס לצרכי חיוב בארנונה נעשה על ידי מנהל הארנונה על פי ההגדרה המופיעה בצו הארנונה.

עיקרי טענותיה של המערערת

5. ב"כ המערערת טען כי ועדת הערר התעלמה מהפעילות המבוצעת בתחומי הנכס וסיווגה את הנכס בהתאם להשקפת הצרכן (המשיב) ולא לפי השימוש המבוצע בנכס. לפי הטענה, עיקר הפעילות של המערערת ומטרתה הן כתיבת תוכנה, פיתוחה והפיכתה למוצר המותאם לצרכי לקוחותיה. המערערת עוסקת בפיתוח תוכנות מחשוב ייחודיות לתחום ה-G.I.S. – מערכות מידע גיאוגרפיות. התוכנות מפותחות על ידי המערערת כפלטפורמה לצרכים שונים באמצעות יצירת תוכנות ספציפיות לתחום הממשלתי, המוניציפאלי והעסקי, כדוגמת תוכנות G.I.S. לצרכי חישוב מיסים עירוניים כמו ארנונה, אגרות והיטלי פיתוח, אגרות שילוט בעסקים, ומיסוי מוניציפאלי בכלל, תוכנת G.I.S. לצרכי הנדסה כמו רישוי בנייה, תמרורים ותנועה, ועוד.

ב"כ המערערת טען כי פעילותה זו עומדת ברוב המבחנים הקבועים הן בסעיף 3.4.1.1 לצו הארנונה והן בפסיקה: **מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר** – המערערת רוכשת חומרי גלם ומפתחת מהם תוכנות ייחודיות; **המבחן הכלכלי**, או **מבחן השבחת הנכסים** – המוצר המוגמר לאחר תהליך הכתיבה, הפיתוח והטמעת הנתונים מושבץ באופן משמעותי בעקבות הפעילות המבוצעת בנכס; **היקף השימוש במוצר המוגמר** – המערכת שפותחה על ידי המערערת משרתת הלכה למעשה את כלל הציבור הרחב, שיכול במקומות מסוימים



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

להשתמש בתוכנת ה-G.I.S. שייצרה המערערת ונמצאת באינטרנט; מבחן על דרך ההנגדה או מבחן מרכז הפעילות – פיתוח, כתיבה והכנת תוכנה נמשכים על מרכז הכובד של פעילות "ייצורית" ולא של מתן שירותים.

לטענת ב"כ המערערת, אין מקום לקביעת ועדת הערר כי בהתאם לסעיף 3.4.1.1 לצו הארנונה נדרש מהמערערת להראות גם פעולות ייצור של כמות, מהירות וסטנדרטיזציה. בעניין זה הפנתה המערערת לעמ"נ 147/03 מנהל הארנונה של עיריית הרצליה נ' טאי מידל איסט בע"מ (מיום 12.7.04), שבו נאמר, בביקורת על "מבחן היקף השימוש במוצר", כי הפרשנות שלפיה ההבדל בין "תעשייה" ל-"לא תעשייה" הוא בייצור המוני מול ייצור על פי הזמנה – לוקה בחסר. יחד עם זאת, נטען במהלך הדיון בערעור כי המערערת עומדת גם במבחן זה, של כמות, מהירות וסטנדרטיזציה. לפי הטענה, המערערת אמנם לא עוסקת בייצור המוני, אך גם אין היא מייצרת מוצר ספציפי ללקוח ספציפי, שכן קהל היעד שלה הוא רשויות מקומיות (להבדיל מלקוח ספציפי).

6. עוד טען ב"כ המערערת כי פיתוח תוכנות מהווה עיקר פעילותה בנכס. לטענתו, שגתה ועדת הערר כשקבעה כי הנכס אינו בית תוכנה מאחר שאינו מוחזק על ידי מפעל "לייצור תוכנה בלבד". לטענת ב"כ המערערת, די בכך שמתקיימת בנכס פעילות של בית תוכנה, ואין צורך כי הנכס יוחזק על ידי מפעל "לייצור תוכנה בלבד", או שיוכר על ידי נציבות מס הכנסה לחברה תעשייתית לפי חוק עידוד תעשייה (מיסים), תשכ"ט-1969. לפי הטענה, היה על ועדת הערר לפרש את צו הארנונה בצורה מרחיבה. ב"כ המערערת ציין כי בשנת 2000 הוסיף מחוקק המשנה את בתי התוכנה להגדרת המונח "תעשייה", במסגרת תקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות בשנת 2000), תש"ס-2000, במגמה לעודד את פעילותם של בתי התוכנה. עוד ציין ב"כ המערערת כי צו הארנונה של עיריית פתח תקווה לשנת 2000 הגדיר "בית תוכנה" כ"מקום שבו מכינים תוכניות והוראות הפעלה, הנחייה ופיקוח על שימושי מחשב לצרכים שונים". הפיסקה השנייה של ההגדרה, בדבר "בניין המוחזק על ידי מפעל לייצור תוכנה בלבד, המוכר על ידי נציבות מס הכנסה...", הוספה כעבור שנה, בשנת 2001. לפי הטענה, הוספת הפיסקה השנייה נעשתה אף היא במגמה להקל עם בית התוכנה, והתוספת מרחיבה את ההגדרה של "בתי תוכנה" ולא מצמצמת אותה.

7. כן טען ב"כ המערערת כי ועדת הערר שגתה כשציינה כי מחצית העובדים במערערת עוסקים בפעילות שאינה בגדר פיתוח תוכנה. לטענתו, פיתוח תוכנה מורכב ממספר שלבים, שביניהם גם איסוף נתונים, תחזוקת התוכנה, תיקון באגים ועוד. נטען כי איסוף הנתונים נעשה לצורך פיתוח תוכנה. עוד בעניין איסוף הנתונים צוין כי מודדים מטעם המערערת יוצאים



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

לשטח, ותוצאות המדידות מוזנות אל תוכנת ה-G.I.S. ב"כ המערער הדגיש כי מדידות המבוצעות על ידי אנשיה מבוצעות על גבי מחשבי tablet מחוץ לנכס. לאנשי המדידות חדרון קטן בנכס, שבו הם מעבירים את הנתונים שאספו, אל מחשבי המערער. הודגש כי אין המערער חברת מדידות, ואין היא מספקת לאיש שירותי מדידה ללא התוכנה שפיתחה. כן צוין כי ישנן רשויות שרכשו מהמערער רק את התוכנה ולא את השירות של סקר נכסים, שאותו מגדירה המערער כ"שירות נלווה".

8. עוד טען ב"כ המערער כי ועדת הערר שגתה כשהסתמכה על האמור באתר האינטרנט של המערער ועל פרוספקטים המיועדים לשיווק. נטען כי לא הם צריכים לשמש מקור לסיווג בארנונה, כי אם עצם השימוש שנעשה בנכס. בנוסף נטען כי ועדת הערר טעתה כשציינה בהחלטתה כי המערער אף סיפקה לעיריית פתח תקווה ייעוץ משפטי. בעניין זה נטען כי המערער לא סיפקה מעולם ייעוץ משפטי ללקוחותיה. מענה להשגות שהוגשו למשיב נעשה באופן חריג, לתקופה קצרה, כמחווה של רצון טוב מצד המערער, ולבקשת המשיב. זאת כדי להקל על העומס שהמשיב היה נתון בו.

עיקרי טענותיו של המשיב

9. ב"כ המשיב טען כי אין כל מקום להתערב בהחלטתה של ועדת הערר. לטענתו, המערער סיפקה לעיריית פתח תקווה בחמש השנים האחרונות את כל שירותי סקר המדידות. לפי הטענה, השירותים שניתנים על ידי המערער מוצגים אמנם על גבי מחשב, ואולם **פעילותה העיקרית** שעליה היא מקבלת תשלום היא מתן שירותים שונים: מדידות של הנכסים הפזורים בעיר, שרטוט המדידות, ריכוז הנתונים ומתן המלצה לעירייה כיצד יש לחייב את הנכסים וכיצד יש לתקן שומות. כן ציין ב"כ המשיב כי המערער הדריכה את עובדי העירייה בהפעלת מערכת ריכוז הנתונים, התחייבה לדאוג להתייבבות המודדים מטעמה בפני ערכאות שיפוטיות, והתחייבה לספק ייעוץ משפטי. בחשבוניות שאותן הנפיקה המערער במסגרת עבודת סקר הנכסים שביצעה בעירייה צוין "על חשבון סקר נכסים". לטענת ב"כ המשיב, התוכנה המיוצרת על ידי המערער אינה עומדת כשלעצמה, אלא מהווה מרכיב בתהליך העבודה של המערער ובשירותים הניתנים ללקוחותיה. עוד מציין ב"כ המשיב כי המערער מציגה עצמה – באינטרנט וכן בפני ערכאות שיפוטיות – כחברה המתמחה במתן שירותים מוניציפאליים באופן ממוחשב, לעשרות רשויות מקומיות. המשיב אישר כי ישנן רשויות מקומיות שמתקשרות עם המערער רק לצורך רכישת תוכנה, אך ציין כי לא זה המקרה לגבי עיריית פתח תקווה.

10. ב"כ המשיב טען כי המערער אינה עונה על הגדרת "בית תוכנה" בסעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה, שכן אין מדובר במפעל לייצור תוכנה בלבד, ולא הוגש מסמך המצביע על כך



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

שהמערערת מוכרת לנציבות מס הכנסה כחברה תעשייתית לפי החוק הנזכר באותו סעיף. ב"כ המשיב הפנה לעמ"נ 42284-11-10 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה ואח' (מיום 4.8.11), שגם בו נדרש בית המשפט לבחון, בעניינה של המערערת דשם, אם מתקיימות הדרישות הקבועות בסעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה. עוד ציין ב"כ המשיב כי ברוב הרשויות המקומיות אין הגדרה ספציפית ל"בית תוכנה" בצו הארנונה, ואולם, בצו הארנונה של עיריית פתח תקווה קיימת הגדרה ספציפית ולא ניתן להתעלם ממנה. כן נטען כי הפעילות בנכס אינה עולה כדי פעילות תעשייתית בהתאם למבחני הפסיקה.

דיון

11. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים ועיינתי בכל החומר שצורף, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות.

12. ועדת הערר לא חלקה על כך שהמערערת עוסקת בפיתוח תוכנות. יחד עם זאת, קבעה הוועדה כי המערערת אינה עונה על הגדרת "בית תוכנה" שבסעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה. הנימוקים לכך היו שניים – אי התקיימות הדרישה לייצור של "כמות, מהירות וסטנדרטיזציה", ואי התקיימות הדרישה כי הנכס יוחזק על ידי מפעל לייצור תוכנה בלבד. ייאמר כבר עתה, כי משמדובר בתנאים הקבועים באופן מפורש בצו הארנונה, ברי כי יש לעמוד בהם כדי לחסות תחת הסיווג של "בית תוכנה". בהקשר זה יצוין כי המערערת לא תקפה את סבירות צו הארנונה עצמו (ואף אין זה ההליך הנכון לעשות כן).

13. באשר לדרישה ל"כמות, מהירות וסטנדרטיזציה" (שאותה פירשה הוועדה כדרישה לייצור המוני ולמכירה לקהל הרחב) – ב"כ המערערת טען כי אין לדרוש מהמערערת להראות פעולות ייצור העונות על דרישה זו. אכן, נמתחה בפסיקה ביקורת על מבחן דומה מאוד לדרישה זו – "מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר" – שלפיו תיחשב פעילות כייצורית אם היא נועדה לשימוש הציבור הרחב, אולם לא תיחשב ככזו אם היא נועדה ללקוח שהזמין אותה (ר' עמ"נ 147/03 לעיל). ואולם, משנכללה בצו הארנונה הדרישה ל"כמות, מהירות וסטנדרטיזציה", וסבירותו של צו הארנונה לא נתקפה, הרי שזו אחת הדרישות שיש לעמוד בהן כאמור.

14. ב"כ המערערת טען טענה חלופית, שלפיה עומדת המערערת גם בתנאי זה. נטען כי המערערת אמנם אינה עוסקת בייצור המוני, אך גם אין היא מייצרת מוצר ללקוח ספציפי, שכן קהל היעד שלה הוא רשויות מקומיות. כן נטען כי המערכת שפותחה על ידי המערערת משרתת הלכה למעשה את כלל הציבור הרחב, שיכול במקומות מסוימים להשתמש בתוכנת ה-G.I.S. שייצרה המערערת ושנמצאת באינטרנט.



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

טענות אלה דינן להידחות. הוועדה קבעה כי התוכנות שמייצרת המערערת מיועדות לכל לקוח ולקוח על פי הדרישות והאפיונים של כל לקוח. בהחלטת הוועדה אף צוין כי מנהל המערערת הסביר, במהלך הסיור בנכס, כי לכל רשות מפותחת תוכנה ייחודית על פי צו המיסים הייחודי לה, וכי ללא הקשר עם הלקוח לא תפותח התוכנה המתאימה לו. המערערת לא הראתה מדוע יש להתערב בקביעותיה העובדתיות של ועדת הערר בעניין זה, ואף לא טענה באופן מפורש כי כלל הרשויות המקומיות הנמנות על לקוחותיה של המערערת רוכשות ממנה אותה תוכנה בדיוק, מבלי שיהיו כל הבדלים בין התוכנות הנמכרות לרשויות המקומיות השונות. על כך יש להוסיף כי אף אם מתאפשר בחלק מן המקרים עיון באינטרנט בתוכנת ה-G.I.S. על ידי כלל הציבור, אין לומר כי הציבור הוא הלקוח של המערערת.

על כל פנים, הדרישה ל"כמות, מהירות וסטנדרטיזציה" אינה הדרישה היחידה שהמערערת אינה עומדת בה.

15. **באשר לדרישה כי הנכס יוחזק על יד מפעל לייצור תוכנה בלבד** – גם דרישה זו נקבעה במפורש בסעיף 3.4.1.4 לצו הארנונה, ולכן על המערערת לעמוד בדרישה האמורה כדי להיכנס לסיווג של "בית תוכנה". אכן, נראה כי מחוקק המשנה ביקש לעודד את בתי התוכנה במסגרת תקנות ההסדרים משנת 2000, בכך שכלל אותם בהגדרת "תעשייה". בהתאם, הוספו בתי התוכנה לסיווג "תעשייה" בצו הארנונה של עיריית פתח תקווה לשנת 2000. ואולם, ניתן לראות כי התוספת להגדרת "בתי תוכנה" בצו הארנונה לשנת 2001 עניינה בשני תנאים נוספים, מצטברים, להגדרה המקורית משנת 2000. בהוסיפה תנאים חדשים, מקשיחה ההגדרה החדשה את הכניסה לסיווג זה. לפיכך אינני יכול לקבל את טענת ב"כ המערערת, שלפיה השינוי בצו הארנונה נועד להרחיב (ולא לצמצם) את גדר הנכסים שייכללו בסיווג בתי תוכנה.

בהתאם להחלטת הוועדה, המערערת אינה עוסקת רק בייצור של תוכנה, כי אם גם בסקרי נכסים עבור רשויות מקומיות רבות. ב"כ המערערת טען כי הוועדה התעלמה מהשימוש המבוצע בנכס וקבעה את קביעותיה על בסיס השקפת הצרכן. טענה זו אין לקבל. הוועדה לא הסתמכה בקביעותיה רק על דבריו של מנהל הארנונה. הוועדה קיימה סיור בנכס, שמעה את מנהל המערערת, וקיבלה מידי את הפרוספקטים שאליהם התייחסה בהחלטתה. כן נבדק אתר האינטרנט של המערערת. אינני סבור כי הוועדה צריכה הייתה להימנע מלעיון בפרוספקטים שחילק מנהל המערערת במהלך הביקור, או להימנע מגלישה באתר האינטרנט. את הפרוספקטים קיבלה לידיה ממנהל המערערת. הן הפרוספקטים והן המידע שבאתר באינטרנט הם המידע שמעמידה המערערת לידי הציבור הרחב. אכן, יש להתייחס אל הדברים המפורסמים בזהירות, שכן אין הם מהווים הוכחה ניצחת לפעילותה של המערערת. יחד עם זאת, אין לקבל את התנערותה של המערערת עצמה ממכלול שלם של מידע בדבר פעילותה, שנמצא בפרוספקטים ובאתר האינטרנט שלה. טענת המערערת, כאילו



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 20803-06-11 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

נעשה הפרסום מטעמים שיווקיים, וכי אין בפרסומים אלה כדי לשקף את פעילותה האמיתית, מוטב היה לולא נשמעה.

16. יתרה מכך, גם פסקי הדין שאליהם הפנה ב"כ המשיבה תומכים בקביעת הוועדה. עת"מ 556/08 אור הייטק בע"מ נ' עיריית בראקה ג'ת ואח' (מיום 13.7.08) עניינו במכרז של עיריית בארקה ג'ת לביצוע סקר מדידת נכסים לצורך ארנונה, שאליו ניגשה המערערת. באותו עניין תיאר כב' השופט ר' שפירא את המערערת כדלקמן: "... חברה פרטית הרשומה בישראל, העוסקת בין השאר בביצוע סקרי חריגות בנייה וארנונה, מדידות ועריכת נתונין בשיטה מתקדמת באופן ממוחשב בשיטת GIS (להלן: "טכנולוגיית GIS") לצרכים שונים ומגוונים עבור רשויות מקומיות ומשרדי ממשלה בישראל ומחוצה לה". עת"מ 45491-03-10 אור הייטק בע"מ נ' עיריית ראש העין (מיום 27.4.10) עניינו במכרז של עיריית ראש העין לקבלת שירותי מדידה וסקר ארנונה, שגם אליו ניגשה המערערת. וגם שם, תיאר כב' השופט י' שינמן את המערערת באופן כמעט זהה: "... חברה פרטית העוסקת בין השאר בביצוע סקרי ארנונה, אגרות והיטלים, חריגות בנייה, מדידות ועריכת נתונין באופן ממוחשב בשיטת GIS, וזאת לצרכים שונים ומגוונים, עבור רשויות מקומיות ומשרדי ממשלה בישראל ומחוצה לה".

למעלה מן הצורך אוסיף כי העובדה שמערכת היחסים החוזית בין המערערת לעיריית פתח תקווה נמשכה כחמש שנים תומכת אף היא בעמדת המשיב בעניין פעילותה של המערערת.

17. ב"כ המערערת טען כי ועדת הערר שגתה בקובעה כי מחצית מעובדי המערערת עוסקים בעיסוקים שאינם בגדר פיתוח תוכנה. נאמר כי לצורך פיתוח תוכנה יש גם שלבים נוספים (איסוף נתונים, תחזוקת התוכנה, תיקון באגים ועוד). אין הכרח לדון בתחזוקה ובתיקון באגים (שעליהם גם לא הושם הדגש בטענה, ר' סעיף 88 להודעת הערעור), הואיל ודי לטעמי בקושי הקיים באמירה שלפיה איסוף הנתונים על ידי מודדים, והעברתם אל כל לקוח, נעשים לצורך פיתוח התוכנה. לדעתי, אין מדובר בפעולות המבוצעות לצורך פיתוח התוכנה, כי אם בפעולות הנדרשות לצורך מתן שירות ללקוח. ולכן, גם אם מדובר במחצית מהעובדים וגם אם מדובר במספר קטן יותר, מדובר בחלק חשוב ובלתי נפרד מעיסוקיה של המערערת, שאינו לצורך פיתוח תוכנה.

18. כן טען ב"כ המערערת כי לצורך סיווג המערערת יש לבחון רק את הפעילות המבוצעת בתוך הנכס עצמו, וכי איסוף הנתונים על ידי המודדים מבוצע מחוצה לו. טענה זו בעייתית בעיניי. אכן, השטח הפיסי בנכס שבו עושים המודדים שימוש מקצועי הוא מוגבל, גם לפי קביעת הוועדה, ל"חדרון" שבו שתי עמדות מחשב. לעמדות אלה מעבירים המודדים את הנתונים שאספו בשטח. ואולם יש לשאול – האם פעולת מדידה יכולה באמת להתבצע במקום אחר



בית המשפט המחוזי מרכז בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 11-06-20803 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה

פרט לנכס שאותו מודדים? ולכך יש להוסיף כי הנתונים שנאספו על ידי המודדים מחוץ לנכס, משמשים את המערערת במסגרת פעילותה בנכס. מטעמים אלה אין לקבל טענת ב"כ המערערת בעניין זה.

19. מסקנתי היא שהמערערת מפתחת תוכנות, אך נותנת גם מגוון של שירותים נוספים שמהווים חלק בלתי מבוטל מעיסוקה. בכך אין היא עונה על הגדרת "בית תוכנה" בצו הארנונה. כפי שציינה גם ועדת הערר, על המערערת לעמוד בתנאים הקבועים בצו הארנונה, ומשאין היא עונה על תנאים אלה, עמדתן של חברת מייקרוסופט וחברות אחרות שאיתן מקיימת המערערת קשרים, אינה מעלה או מורידה. אציין כי העזרה הזמנית שהושיטה המערערת למנהל הארנונה בתשובה להשגות לא הייתה חלק משיקוליי בהגיעי למסקנה זו. עוד אוסיף כי לא ראיתי לנכון להתייחס לטענות הצדדים בעניין קיומו או אי קיומו של אישור מטעם נציבות מס הכנסה. זאת הואיל והוועדה לא התייחסה בהחלטתה לעניין זה. מטעם זה אינני רואה גם מקום לדון בבקשה המערערת לצירוף ראיה בעניין.

20. סיכומי של דבר, החלטתה של ועדת הערר - שהתקבלה לאחר עריכת שני דיונים בוועדה ואף לאחר קיום סיור בשטח - מפורטת ומנומקת היטב. אין היא חורגת ממתחם הסבירות, ועל כן אין מקום להתערב בה.

21. הערעור נדחה.

המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורך דינו, בסכום כולל של 20,000 ₪.

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ה' אדר תשע"ב, 28 פברואר 2012, בהעדר הצדדים.

מנחם פינקלשטיין, שופט