



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

עמ"נ 60985-07-20 פריאמפט סקיווריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

3 באוקטובר 2021

לפני כבוד השופט ה' קירש

פריאמפט סקיווריטי בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אייל שקיב ורון שי

המערערת

נגד

מנהל הארנונה של עיריית רמת גן
ע"י ב"כ עו"ד דביר ליבוביץ

המשיב

פסק דין

1. המערערת העוסקת בפיתוח תוכנה בתחום הסייבר ומשרדיה מצויים זה מספר שנים בעיר רמת גן. המשיב (מנהל הארנונה בעיריית רמת גן) סיווג את פעילות המערערת בעבר כ"בית תוכנה" (הנכלל בסיווג "תעשייה"), אולם עם מעבר המערערת למשרדים חדשים, מנהל הארנונה שינה את סיווג פעילותה ל"בנייני משרדים שירותים ומסחר", אשר תעריף הארנונה בגינו גבוה מהתעריף שנקבע לגבי בית תוכנה. המערערת השיגה על קביעה זו בפני המשיב וטענה כי משרדיה כן ראויים להיחשב "בית תוכנה". המחלוקת בערעור נוגעת לשנים 2019 ו-2020. המשיב דחה את ההשגה, וערר שהגישה המערערת לוועדת הערר לענייני ארנונה ברמת גן נדחה אף הוא. מכאן הערעור לפניי.
2. משרדי המערערת מצויים ברחוב דרך מנחם בגין 11, רמת גן ("הנכס"), ומשתרעים על פני שטח של 433 מ"ר. לטענת המשיב, בשנת 2020 השטח הורחב לכדי 523 מ"ר. תעריף הארנונה בשנים הנדונות לסיווג "משרדים שירותים ומסחר" היה למעלה מ-350 ש"ח למטר לשנה, ואילו לסיווג בית תוכנה, כ-140 ש"ח בלבד.
3. המערערת היא חברת בת בבעלות מלאה של חברת Preempt Security Inc האמריקאית ("חברת האם"). המערערת פועלת כמרכז פיתוח של חברת האם ועוסקת בייצור תוכנה בתחום אבטחת



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

עמ"נ 60985-07-20 פריאמפט סקיווריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

מידע לארגונים ("התוכנה"). התוכנה משווקת ללקוחות הקצה על ידי חברת האם ולא על ידי המערערת עצמה.

חברת האם מממנת את פעילות המערערת במודל של "קוסט פלוס" (cost plus). בהתאם להסכם בין המערערת לחברת האם, הכנסות המערערת - שמתקבלות כאמור באופן בלעדי מחברת האם - מוגדרות כתשלום עבור אספקת "שירותי מחקר ופיתוח". כפי שיפורט בהמשך, גם בדו"חותיה הכספיים של המערערת לשנים הרלבנטיות, הכנסותיה מוצגות כהכנסות ממתן שירותים לחברת האם.

4. ביום 1.2.2019 פנתה המערערת למשיב בבקשה לסווגה לצורך תשלום ארנונה כ"בית תוכנה" הנכלל בסיווג "תעשייה" (סעיף ד' לפרק שיעורי הארנונה בצווי הארנונה של רמת גן לשנים 2019 ו-2020).

המערערת תיארה את פעילותה בפני המשיב - והדברים לא נסתרו לאחר מכן - כלהלן:

"החברה מפתחת פתרון אבטחת מידע לארגונים לצורך זיהוי ומניעה של התקפות סייבר מתוחכמות, כמו כן איומים פנימיים מצד עובדים בארגון לפני שיש להם את היכולת להתפשט ברשת ולהוציא מידע רגיש מרשת הארגון.
בחברה מועסקים כיום 30 עובדים - 28 מפתחים, מנכל, מגייסת ומנהלת משרד...
חברת פריאמפט סקיווריטי מפתחת פתרון הגנתי גנרי, המתאים לכל ארגון עסקי המבקש להגן על המידע הרב הטמון במערכות המחשוב של ארגונו... סוגי האיומים שהמערכת יכולה לעצור כוללים גניבת זהויות, התפשטות ברשת, איסוף מידע על משתמשים בעליה הרשאות ועוד."
(מתוך המכתב מיום 1.2.2019)

במכתב קודם למשיב מיום 6.1.2019 אישרה המערערת, בין היתר, כי:

"החברה הינה חברה תעשייתית כמשמעה בחוק עידוד התעשייה (מיסים) תשכ"ט-1969 ו-90% מהכנסותיה לפחות נצמחו ממפעל המשמש לייצור תוכנה.
מרבית עובדיה של החברה הנם אנשי פיתוח תוכנה."



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

בהקשר זה יוער כי לפי סעיף 1 לחוק עידוד התעשייה (מסים), "מפעל תעשייתי" הוא מפעל "שעיקר פעילותו ... היא פעילות ייצורית".

5. כידוע, סעיף 8 לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), תשנ"ג-1992, מורה כי מועצה תטיל ארנונה על הנכסים בתחומה וזו תחושב בהתאם לסוג הנכס, שימוש ומקומו ("חוק ההסדרים"). כן קובע הסעיף כי "השרים יקבעו בתקנות את סוגי הנכסים וכן כללים בדבר אופן חישוב שטחו של נכס, קביעת שימוש, מקומו וסיווגו לענין הטלת ארנונה כללית ...".

תקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 ("תקנות ההסדרים"), שהותקנו מכוח חוק ההסדרים, קובעות תעריפי ארנונה מינימליים ומרביים שרשות רשאית להטיל בתחומה על פי פירוט סוגי הנכסים (סעיפים 6 ו-7 לתקנות ההסדרים). בין היתר, נכללים בסעיפים אלה תעריף מזערי ומירבי לסיווג "משרד, שירותים ומסחר" וכן תעריף לסיווג "תעשייה".

לפי האמור בסעיף 1 לתקנות ההסדרים, "תעשייה" - לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה; ...".

6. בצווי הארנונה של רמת גן אכן קיים תעריף ספציפי לנכסים מסוג "בתי תוכנה" אולם מונח זה איננו מוגדר שם (אם כי, כפי שידון בהמשך, נוספות בצווים אלה המילים "על פי הקריטריונים בנוהל כנספח א").

7. כאמור, ועדת הערר דחתה את הערר שהוגש על ידי המערערת. החלטת הוועדה התבססה על שלושה נימוקים מרכזיים: (א) המערערת היא "חברה מעורבת" שפעילותה היא שילוב של מסחר וייצור תוכנה וכזו אין היא זכאית להפחתת תעריף הארנונה; (ב) בנסיבות המקרה, ייצור התוכנה נעשה כשירות, כאשר הלקוחה היחידה היא חברת האם. נישום שיוצר תוכנה כמתן שירות איננו יכול להיחשב "בית תוכנה" לעניין ארנונה; (ג) המקרה הנוכחי דומה לזה שנדון בעניין האניבוק (עמ"נ 17-01-11802 האניבוק אוונט פלנינג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ניתן ביום 29.5.2018) ואין סיבה או מקום לסטות מן הנפסק שם על ידי בית המשפט המחוזי.



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיוריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

8. במסגרת הערעור דנן המערערת טוענת כי קביעתה של ועדת הערר לפיה פעילות מסחרית ממשית סותרת את הסיווג של תעשייה היא שגויה ואיננה עולה בקנה אחד עם הפסיקה ועם מהותו של מפעל תעשייתי, שחייב לעסוק גם בפעילות מסחרית על מנת להתקיים. ממילא, כך טוענת המערערת, מרבית הפעילות המסחרית מתבצעת בידי חברת האם ואילו עיקר פעילותה של המערערת היא תעשייתית. לטענת המערערת, היא זכאית לתעריף המוזל כי היא מייצרת מוצרי תוכנה הנמכרים בסופו של דבר ללקוחות קצה:

"... אף אם... נניח כי למערערת לקוחה אחת בלבד – חברת האם (הגם וכאמור מדובר בעיוות בוטה של המציאות בפועל), ברור לחלוטין כי המערערת לכל היותר 'מוכרת' לחברת האם את המוצר אותו היא מייצרת, ובשום פנים באופן לא מספקת לה שירותים. כלומר, ברי כי מרכז פעילותה של המערערת הוא תעשייתי לחלוטין."
(סעיף 105 לערעור המנהלי)

9. מנגד, המשיב טוען כי החלטת ועדת הערר סבירה ואין מקום להתערבות ערכאת הערעור. לדעת המשיב החלטת הוועדה תואמת את הפסיקה בעניין **האניבוק** שניתנה בנסיבות דומות.

לגישת המשיב, על פי מבחני הפסיקה בנושא משמעות המונחים "תעשייה" ו-"פעילות ייצורית", על אף שהמערערת מייצרת תוכנה, היא מספקת **שירותי ייצור תוכנה** בהתאם לדרישתה והזמנתה של לקוחה אחת (חברת האם):

"... בית תוכנה יהא מקום בו קיים מרכיב מרכזי של ייצור, במקרה זה ייצור של תוכנה חדשה. אין המדובר בלקיחת מוצר מדף והתאמתו, כזו או אחרת, לדרישת הלקוח; אלא בניה של תבנית חדשה, מוצר חדש, בעל מרכיבים חדשים ומאפיינים ייחודיים רק לו, ואשר בסיסו אינו דומה לאחר."

...

העיקרון העומד בבסיס התעריף המופחת הינו ליתן הקלות בארנונה לחברות תעשייתיות העוסקות בייצור תוכנה – זאת בדומה למפעלים עתירי ידע, ואין די בקיומם של מחשבים, מעבדות, מתכנתים וכד' בכדי להעיד על פעילות אשר יש להכיר בה כבית תוכנה. כך, אף אם מבוצעת





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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

פעילות מיחשובית כלשהי בנכס, הרי שעסקינן בשימוש עצמי של העוררת שנועד לשרתה לצורך מתן השירותים אותם היא מספקת וליצירת רווח כלכלי.

...

במקרה דנן, ברור כי לפי מבחן עזר זה, פעילות העוררת היא פעילות בעלת אופי שירותי.

בסיכום, המערערת מספקת שירותי ייצור תוכנה לחברת האם. על אף שמדובר בייצור תוכנה עדיין מדובר במתן שירות לפי דרישתו והזמנתו של לקוח אחד."

(מתוך סעיפים 36, 42, 43 ו-44 לעיקרי הטיעון מטעם המשיב)

10. לדעתי, יש לקבל את הערעור. אכן, הלכה היא כי בית המשפט איננו מחליף את שיקול הדעת המינהלי בשיקול דעתו, אלא שפרשנות הדין, לרבות זו הנוגעת למונחים שהוגדרו בתקנות הארנונה, נתונה בראש ובראשונה לבתי המשפט (ראה למשל עע"מ 2503/13 אליהו זהר נ' עיריית ירושלים, ניתן ביום 4.2.2015, בסעיף 38 והאסמכתאות שם). בענייננו, עיקר הדיון נוגע לפרשנות המונחים "תעשייה", "בתי תוכנה" ו"שירותים" ולאופן יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה בקשר למונחים אלה. אף ועדת הערר עצמה הגדירה את המחלוקת בפניה כמחלוקת משפטית (ראה פרוטוקול הדיון בערר שצורף כנספח 3 לתיק המוצגים מטעם המשיב).

11. ראשית, יצויין כי בהתאם לתקנה 1 לתקנות ההסדרים, "סיווג נכס" משמעו "קביעת סוג הנכס בתאם לשימוש בו" (וכאמור, לפי סעיף 8 לחוק ההסדרים, ארנונה תחושב לפי יחידת שטח "בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו"). אם כן, ככלל קביעת סוגו של נכס אמורה להיות מעשית ופשוטה: על פי העשייה המתבצעת בו בפועל, דהיינו "השימוש".

12. אין מחלוקת כי השימוש שעשתה המערערת בשנים הרלבנטיות בנכס הנדון היה ייצור תוכנה. ועדת הערר קבעה באופן מפורש כממצא עובדתי כי "... העוררת אכן עוסקת בייצור תוכנה בתחום הסייבר, במשמעה הפשוט" (סעיף 2.3 להחלטת ועדת הערר). אף המשיב איננו חולק בערעור לפני על כך שפעילות המערערת כרוכה בייצור תוכנה (ראו למשל סעיף 44 לעיקרי הטיעון מטעם המשיב). בנוסף, מהראיות עולה כי המערערת מייצרת מוצר מדף ואיננה עוסקת בהתאמתה של תוכנה קיימת ואיננה נותנת "שירותים על בסיס תוכנה (software as a service)". כמו כן, המשיב לא כפר בטענת המערערת לפיה היא מפתחת מוצר תוכנה שמטרתו



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

עמ"נ 60985-07-20 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

"פתרון הגנתי גנרי, המתאים לכל ארגון עסקי". ועדת הערר קבעה, כממצא עובדתי, כי חברת האם מוכרת את מוצרי התוכנה המפותחים על ידי המערערת לציבור הרחב (סעיף 2.4 להחלטת ועדת הערר).

לכך יש להוסיף כי בהתאם לטענת המערערת בפני המשיב, שגם היא לא נסתרה, כמעט כל עובדיה (למעט שניים) עוסקים בהיבטים השונים של פיתוח ויצירת תוכנה.

13. אשר לנימוק הראשון של ועדת הערר, אינני יכול להסכים עם מסקנת ועדת הערר לפיה המערערת איננה זכאית להטבה בארנונה כבית תוכנה מפני שיש בה "היבטים מסחריים מובהקים" (סעיף 8.1 להחלטת ועדת הערר). כרקע לקביעה זו של ועדת הערר, יש להסביר כי בפני הוועדה המערערת ניסתה לטעון כי יש לראות בה ובחברת האם האמריקאית שלה כמכלול עסקי אחד. טענה זו – אשר בצדק לא התקבלה על ידי ועדת הערר – הועלתה, כך נראה, על מנת להתגבר על הקושי האפשרי הטמון בעובדה כי המערערת עצמה מספקת את התוכנה רק לידי גורם אחד, דהיינו חברת האם, ולא לידי לקוחות קצה רבים. טיעון המערערת היה כי כמכלול (בת ואם יחד) הקבוצה מוכרת תוכנה ללקוחות רבים. אולם קו טיעון זה הביא את ועדת הערר להידרש לפעילות המסחרית הנערכת על מנת לשווק את התוכנה.

והנה ועדת הערר הטעימה:

"המדובר בחברה אחת שבה מעורבים כאחד גם היבטים של ייצור תוכנה וגם היבטים מסחריים מובהקים של מסחר בתוכנה. בעוד הראשון מוכר כבית תוכנה, הרי חברות מסחריות – לא. הנה כי כן, המדובר בחברה מעורבת, בה חלקה של החברה - והועדה מניחה כי החלק המהותי בה – הוא מסחרי ולא בית תוכנה (שהרי לא יכול להיות אחרת – לכאורה, מחיר המכירה של המוצר אמור להיות גבוה משמעותית מעלות הייצור שאם לא כן, העוררת הייתה מוצאת את דרכה לחדלות פירעון). ודוק – אין המדובר בחברת הזנק הממומנת על ידי משקיעים אלא, בחברה מסחרית פעילה. חברה מעורבת זו, כדוגמת העוררת, לא זכאית, על פי דיני הארנונה, למעמד של בית תוכנה והיא מוגדרת כעסק מסחרי לכל דבר ועניין...



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

...

גם אם ניטול את מבחן היקף השימוש וטענת העוררת כי המכירה הינה דווקא ללקוח הסופי, ואינה מכירה לחברת האם ... ועל פי הטענה יש לעוררת לקוחות רבים ומגוונים, הרי שהדבר אך מדגיש את העובדה כי העוררת הינה חברה מסחרית לכל דבר ועניין...

...

... פסיקת בתי המשפט יוצרת מצב דיכוטומי – או שמדובר בבית תוכנה או שמדובר בחברה מסחרית. אין דרך אמצע."

(מתוך סעיף 8 להחלטה)

14. הקושי עליו הצביעה ועדת הערר כלל איננו נהיר: גם המפעל התעשייתי המובהק ביותר ירצה בסופו של דבר למכור את מרכולתו – לשם כך הוא קיים. מטבע הדברים מכירת התוצרת כרוכה במאמצי פרסום, שיווק, לוגיסטיקה וגבייה, וכתוצאה מכך כמעט כל מפעל תעשייתי יהיה "חברה מעורבת" במידה זו או אחרת. לדידי הפן המסחרי האמור איננו גורע מהיות פעילות המפעל "ייצורית". כך גם לגבי בית תוכנה. וכך במיוחד במקרה דנן כאשר פעילות השיווק נעשית על ידי חברת האם ולא על ידי המערערת עצמה.

יתרה מזו, לא מצאתי בתקנות ההסדרים או בצווי הארנונה הנדונים בסיס לסברה כי הוזלת הארנונה תינתן אך ורק ל"חברת הזנק הממומנת על ידי משקיעים" (כלשון הוועדה) ולא לבית תוכנה "מסחרית פעילה". לדעתי המונח "בית תוכנה" כשלעצמו איננו מורה על שלב ההתפתחות העסקית של המיזם, ואין סיבה לגרוס כי מיזם בשל יותר, הניזון מתזרים הכנסות ולא רק מהשקעות הון, יחדל להיות "בית תוכנה" לצורך ארנונה. קביעת סייג משמעותי כזה מחייבת הוראה מפורשת וברורה בחיקוק. מעבר לכך, לא הובהר מדוע מפעל תעשייתי בתחום מסורתי יותר, המייצר סחורה מוחשית, יכול ליהנות מתעריף ארנונה מופחת אף אם הוא קיים עשרות שנים ואף אם הוא מפיק תזרים מזומנים חיובי מפעילות שוטפת, ואילו בית תוכנה, שהוא גם נתפס במונח "תעשייה", יהיה זכאי להפחתה רק כאשר הוא עדיין בחיתוליו.

15. נפנה עתה לנימוק השני של ועדת הערר. נהוג לבחון פעילות חברות בתחום המחשוב בהתאם למבחנים שאומצו בפסיקה לעניין זיהוי פעילות תעשייתית או כייצורית ובפרט, על פי האבחנה בין "תעשייה" מחד ובין "שירותים" מאידך. אלה הם המבחנים שנסקרו בע"א 1960/90 פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, ניתן ביום 31.12.1992 ("עניין רעיונות") לבחינת מהי



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

עמ"נ 60985-07-20 פריאמפט סקיריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

"פעילות ייצורית" (השאלה עלתה שם בקשר ליישום חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975, ובעקיפין גם חוק עידוד התעשייה (מסים)).

להלכה לפיה מבחני פסק דין **רעיונות** ישמשו גם לבחינת סיווג בתחום הארנונה, ראו למשל בר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו, ניתן ביום 9.6.2016 ("עניין ברודקאסט").

16. כידוע, בעניין **רעיונות** הוזכרו ארבעה מבחני עזר לאפיון "פעילות ייצורית": יצירת יש מוחשי חדש מיש מוחשי אחר; השבתו הכלכלית של החומרים או שינוי אופיים אגב הפעילות; כלליות (או ייחודיות) השימוש האפשרי במוצר המוגמר (האם השימוש במוצר צפוי רק בידי לקוח ספציפי שהזמין את ביצוע הפעילות או שמא רבים עשויים לעשות שימוש בו); וכן קרבת הפעילות לדפוס ייצור תעשייתי לעומת דפוס מתן שירות ("מבחן ההנגדה"). כפי שיובהר בהמשך, המחלוקת בין הצדדים בענייננו מתמקדת בעיקר במבחן ייחודיות השימוש במוצר המוגמר.

17. מבחן היקף השימוש במוצר, שנוכח בעניין **רעיונות**, הוצג תחילה על ידי כבוד השופט גולדברג בע"א 798/85 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שרותי מחשב ירושלים (1979) בע"מ, ניתן ביום 15.12.1988: "...יש לבחון את היקף השימוש במוצר. דהיינו, האם נוצר הוא לשמש רק את הלקוח או את הנהנה הראשוני, או אם מכון השימוש במוצר לציבור רחב יותר...".

18. על פי ההלכה, מבחני פסק דין **רעיונות** אינם מהווים אמות מידה ממצות או בלעדיות ויש בהם כדי להוות אינדיקציות בלבד להיות הפעילות ייצורית (ראו ע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד, ניתן ביום 1.9.2005 וכן עניין **ברודקאסט הנ"ל**; אף עניין **רעיונות** עצמו לא הוכרע בסופו של דבר על סמך מבחנים אלה). כמו כן, ביישום המבחנים, יש לתת משקל וביטוי לתמורות שחלו בתחום המסחר והכלכלה מאז מתן פסק דין **רעיונות**, ובייחוד להתפתחות המואצת של ענף טכנולוגיית המידע והמחשב בישראל (עניין **ברודקאסט**, בסעיפים 29 עד 32).

19. המשיב כאמור איננו חולק על כך שהמערערת עוסקת בייצור תוכנה, אלא שלשיטתו, **לצרכי ארנונה**, יש במודל העסקי של המערערת (הנתפס בעיני המשיב כאספקת שירותים לחברת האם וקבלת תשלום תמורתם) כדי להוציא אותה מגדר בית תוכנה בסיווג תעשייה. לשיטת המשיב, המערערת נותנת שירותים ללקוח אחד ומייצרת את המוצר עבורו בלבד, ומשכך לפי מבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר", יש לסווג את המערערת כנותנת שירותים.





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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיוריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

לטעמי גישתו זו של המשיב בנסיבות דנן היא גורפת מדי ואיננה מתחייבת מהוראות החוק או לפי מבחני הפסיקה.

20. דומה כי כתיבת תוכנת מחשב עשויה להתבצע בקשת רחבה של נסיבות שונות.

נראה שאין מקום למחלוקת כי כאשר מיזם עסקי יוצר **לעצמו** תוכנה חדשה, **לצורך השימוש בידיו** במהלך עסקיו, אין המדובר ב"בית תוכנה". השימוש האמור עשוי להיות פנימי לחלוטין (למשל לצורכי הנהלת חשבונות או בקרת איכות) והוא עשוי להיות כלי בידי המיזם לצורך הענקת שירות – באמצעות אותה תוכנה – ללקוחותיו, אולם בשני המקרים הכינוי "בית תוכנה" איננו מתאים.

מקרה אחר, מובהק פחות, הוא כאשר מהות המיזם היא כתיבת תוכנה ייחודית (או התאמת תוכנה קיימת) על פי הזמנתו של לקוח מסויים, לפי דרישות ומפרט שנקבעים על ידי הלקוח בהתאם לצרכיו. הלקוח המזמין איננו עוסק בשיווק התוכנה לציבור (ללקוחות קצה). אמנם התוכנה מיוצרת בידי המיזם, אולם כאן קיימים מאפיינים של מתן שירות כעיקר העיסוק.

בהקשר זה יוער כי אין כל סתירה מובנית בין תיאורה של פעילות פלונית כ"יצורית" (במובן הפשוט) ובין תיאורה גם כ"הענקת שירות", אלא דיני המס לעתים מכריחים אותנו לשבח את הפעילות לפי אחד הסיווגים בלבד.

21. בקצה השני של הקשת מצוי המקרה בו המיזם עוסק בכתיבת תוכנה פרי פיתוחו ויוזמתו, ומשווק עותקים (רישיונות) של התוכנה בקרב הציבור. דומה כי לגבי מצב זה אין חולק כי מדובר ב"בית תוכנה".

22. והנה בתווך נמצא המקרה בו המיזם עוסק בכתיבת תוכנה חדשה, המיועדת לשיווק בקרב הציבור, אולם המיזם עצמו איננו עוסק בשיווק, וכל המכירות נערכות על ידי גורם אחר. ייתכן שהגורם המשווק קשור למיזם המייצר (למשל, חברת אם, בת או אחות) וייתכן שהגורם המשווק הוא בלתי קשור.



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיוריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

אמנם במקרה אחרון זה יש פן שירותי (יצירת התוכנה כדי שזו תימכר בידי הגורם האחר), אולם המיזם הנבחן עדיין מהווה חולייה חשובה בשרשרת הייצור והאספקה של תוכנה כמוצר מדף העומד למכירה.

לטעמי, לצורך הטלת ארנונה עירונית ויישום התעריף המופחת החל על "בתי תוכנה", המקרה האחרון שתואר לעיל כן ראוי לזכות בתעריף המועדף, ולדעתי אין דבר בלשון החיקוקים שמונע זאת.

23. ככלל – וכל עוד מדובר בכתיבה/יצירה של תוכנה חדשה לשם שיווקה ללקוחות שונים – לא צריכה להיות נפקות מכרעת, בהקשר זה, להבחנות אלה:

- אם הגורם המשווק הוא קשור למיזם המייצר, אם לאו;
- אם אפיוני התוכנה הוגדרו על ידי המיזם עצמו, או על ידי הגורם המשווק, או על ידי שניהם באופן משולב (אך לא על ידי הלקוחות הרוכשים);
- אם גמולו של המיזם המייצר נקבע על בסיס אחוז מפדיון מכירות התוכנה, על פי נוסחת cost plus, או בכל אופן כלכלי הגיוני אחר.

24. הרי העשייה המבוצעת בנכס היא המכרעת לעניין החיוב בארנונה ואם העשייה היא **כתיבת תוכנה כמוצר לשיווק ומכירה**, אזי לדעתי די בעובדה פשוטה זו כדי לזכות בתעריף המוזל הניתן לבתי תוכנה. זאת הפעילות שהמחוקק ביקש לעודד, והנסיונות השונים להצר את היקף ההקלה על ידי מציאת אבחנות שונות - לא יצלחו.

25. יש להזכיר כי:

(א) המבנה המשפטי שאומץ במקרה דנן, דהיינו, חברת אם אמריקאית וחברת בת ישראלית, הוא נפוץ ומקובל בייחוד בענף ההייטק. קיומו של מבנה זה מוכר היטב בעולם הפיסקאלי והוא, כשלעצמו, איננו צריך להביא לשינוי בתוצאות החיוב בארנונה (והרי אין ספק כי אם המערערת הייתה עומדת לבדה ומוכרת בעצמה את תוכנה שהיא כותבת, היא הייתה עונה על הגדרת "בית תוכנה"). קשה להלום כי הפיצול בין פונקציית היצירה והייצור ובין פונקציית השיווק והמכירה צריך לגרום לאיבוד ההטבה בארנונה.



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

(ב) אף מודל ה- cost plus (קביעת תמורה על בסיס כיסוי הוצאות והוספת מרווח קבוע) נפוץ ומקובל, ומוכר היטב בעולם הפיסקאלי. גם כאן קשה להלום כי אימוץ שיטת תמחור רווחת יפגום בזכאות להטבה בארנונה.

26. המשיב מדגיש את הרשום בדו"חות הכספיים של המערערת. למשל במאזן לסוף שנת 2017, בביאור 1, המערערת מתארת את עצמה כדלקמן:

"פריאמפט סקיריטי בע"מ ... נוסדה והחלה בפעילותה בחודש יולי 2014. עיסוקה העיקרי של החברה הוא מחקר ופיתוח תוכנות לאבטחה בתחום הסייבר. החברה הינה בשליטה מלאה של חברת פריאמפט סקיריטי אינק (להלן – חברת האם), אשר עיסוקה המרכזי הינו מחקר ופיתוח של מוצרים, טכנולוגיות, תוכניות, ורעיונות חדשים בתחום הסייבר – החברה פועלת כמרכז פיתוח של החברה האם בישראל. במסגרת הסכם בין החברה לחברה האם נקבע כי החברה תספק שירותי מחקר ופיתוח לחברה האם, לפי בסיס קוסט פלוס של 7.5%".

כמו כן, בדו"ח הרווח והפסד, הכנסות המערערת מתוארות כ"הכנסות ממתן שירותים לחברת האם", וכן נאמר בביאורים 2(ו) ו-6(א) כי "הכנסות החברה נובעות מהכנסות ממתן שירותים לחברה האם ומוכרות בעת התהוות העלויות בגינן נרשמות ההכנסות".

27. אכן נודעת חשיבות לאופן שבו תאגיד בוחר להציג את עיסוקיו, נכסיו וכו' בדו"חות הכספיים החתומים על ידיו.

כאן דומה כי התיאור "מתן שירות" נבחר כדי לשקף את ההסדר שהוסכם בין חברת האם וחברת הבת (המערערת): ההכנסות ממכירת התוכנה ללקוחות הקצה שייכות לחברת האם בלבד, ואילו המערערת, שמייצרת את התוכנה, זכאית למרווח המחושב על בסיס גובה הוצאותיה. לדעתי אין במצגים אלה כדי לשלול בהכרח את סיווגה של המערערת לצרכי הטלת ארנונה כעוסקת בפעילות ייצורית בתחום התוכנה (עיון במאזן בוחן מחודש נובמבר 2018, בעמודים 28 ו-29 לתיק המוצגים מטעם המערערת, מגלה כי 87.6% מהוצאות המערערת בתקופה הכלולה שם הן



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיוריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

הוצאות שכר, ומתוך כלל הוצאות השכר, למעלה מ- 95% מהן קשורות לפעילות הטכנולוגית לפיתוח מוצרי התוכנה).

28. אמת, לא פעם פעילות של חברות שעוסקות בפיתוח תוכנה ללקוחותיהן מסווגת בפסיקה כשירותים, אלא שזאת, בניגוד לענייננו, במקרים בהם התוכנה איננה נמכרת בסופו של יום כ"סחורה" למגוון לקוחות, אלא משמשת באופן זה או אחר למתן שירות ללקוח או מותאמת באופן ספציפי לצרכיו. ראו למשל עמ"נ 10-02-29761 ווב סנס נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, ניתן ביום 8.8.2011, שם נקבע כי החברה איננה מייצרת תוכנה למכירה אלא אנשי התכנות שלה בונים ללקוחותיה אתרים ומתחזקים אותם כחלק מהשירות שניתן להם בתחום הפרסום ואסטרטגיית השיווק; עמ"נ 17-01-11846 טראקס נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו, ניתן ביום 11.4.2018, שם החברה פיתחה תוכנה אשר מנתחת מידע שנאסף מהאינטרנט וחברת הבת בארה"ב שיווקה שירותים על בסיס תוכנה זו להבדיל ממכירתה. יצויין כי בקשת רשות ערעור שהוגשה על פסק דין זה נדחתה; עמ"נ 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו, ניתן ביום 15.11.2007, שם החברה פיתחה תוכנה ייעודית לצורך התמצאות במידע. נקבע כי התוכנה מהווה נדבך הקשור לארכיב הממוחשב שיצרה החברה ולא הייתה מיועדת לשמש כסחורה; עמ"נ 11-06-20803 אור הייטק בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית פתח תקווה, ניתן ביום 28.2.2012, שם פיתחה החברה תוכנה בתחום מערכות המידע הגיאוגרפיות לרשויות מקומיות וזאת על בסיס פלטפורמות קיימות. התוכנה הכללית שפותחה על ידי החברה הותאמה כתוכנה ייחודית לכל לקוח על פי האפיונים והדרישות המיוחדים לו, ובנוסף עסקה החברה באיסוף נתונים עבור הלקוחות ובמתן שירותים נוספים שלא היו לצורך פיתוח התוכנה.

מקרים אלה אינם דומים לנסיבות דנן.

29. אשר לפסק דין האניבוק: ראשית, דומה כי המקרה שנדון שם שונה מבחינה עובדתית מזה שנבחן כאן. שם נמצא כי עיקר פעילות הנישומה היא "ניהול פלטפורמת אירועים עבור לקוחות" וכי הנישומה עוסקת "בשיפור הטכנולוגיה/תוכנה הקיימת" וכי היא "מפתחת מוצר software as a service - SaaS. ממצאים אלה שונים ממצג המערערת דנן – שלא נסתר – לפיו מוצר התוכנה מהווה "פתרון הגנתי גנרי, המתאים לכל ארגון עסקי" וכן-"מוצר מדף".





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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

30. אולם בית המשפט בעניין האניבוק המשיך ופסק כי "אין ספק שבעניינו המערערת אינה מספקת מוצר לקהל הרחב. למערערת לקוח אחד בלבד, חברת האם, שלפי דרישותיה היא מבצעת את כל עבודתה... משכך, ברור כי לפי מבחן עזר זה [היקף השימוש במוצר המוגמר] פעילות המערערת הינה פעילות בעלת אופי שירותי. ... בסיכום, המערערת מספקת שירותי ייצור תוכנה לחברת האם. על אף שמדובר בייצור תוכנה עדיין מדובר במתן שירות לפי דרישתו והזמנתו של לקוח אחד.

והנה, ככל שזה היה הבסיס למסקנת בית המשפט (ולא הקביעה כי לקוחות הקצה בעצמם קיבלו שירות מקבוצת האניבוק), אזי עם כל הכבוד אינני תמים דעים עם דרך הנמקה זו, מן הסיבות שפורטו לעיל.

שוב, כל עוד המוצר עצמו הוא עותק (רשיון) של תוכנה אחידה (שלא נבנתה לפי דרישותיו הייחודיות של לקוח ספציפי), אינני רואה סיבה טובה, המעוגנת בלשון החיקוקים, לשלול את ההפחתה בתעריף הארנונה רק משום שהתוכנה מסופקת, למשל, לחברת אם, והיא זו שאחראית לשיווקה כלפי הציבור הרחב. לדעתי שלילה כאמור אף איננה מתחייבת מיישום תכליתי של מבחני פסק דין רעיונות, כאשר מביטים על מכלול הנסיבות של המקרה הנוכחי. להמחשת הנקודה, אם, לדוגמה, קבוצת בואינג הידועה הייתה מקימה חברת בת בישראל לצורך ייצור – פיזי – של חלקי מטוס מסויימים אשר יימכרו על ידי חברת הבת הישראלית לידי חברת האם האמריקאית, ולה בלבד, לשם הרכבת החלקים במטוסים הנבנים שם לפני מכירתם ללקוחות בואינג – האם העובדה שלמפעל הישראלי לקוח אחד בלבד אמורה לגרוע מאופיו וסיווגו של בניין המפעל כמבנה "תעשייה"?

31. אשר על כן, מסקנתי היא כי יש לסווג את המערערת כבית תוכנה.

32. להשלמת התמונה יוסבר כי בצו הארנונה של רמת גן, בחלק הדרן בשיעורי הארנונה ובסעיף הנוגע ל"תעשייה", רשום, בין השאר, "בתי תוכנה: על פי הקריטריונים הקבועים בנוהל כנספח א". בהמשך מופיעים התעריפים השונים, המשתנים לפי השטח הכולל של הנכס הנישום. נספח א' האמור פותח במילים אלה "לצורך הכרה בנכס ככזה שישווג כ'בית תוכנה' יש להמציא בין היתר את המסמכים הבאים: ". בין המסמכים שהמצאתם נדרשת נמנית "הצהרה [מטעם



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיוריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

החברה] לפיה החברה מפתחת תוכנות עבור עצמה ולא עבור צדדים שלישיים" (סעיף ב(4) לנספח א').

אינני מוצא מקום להידרש לשאלת חוקיות הוספת נספח א' לתוכן צו הארנונה (נושא שעליו חלוקים הצדדים), ואסתפק בהערות אלו:

(א) במענה לדרישה האמורה, החברה כתבה כך (במכתב מיום 1.2.2019):

"החברה מצהירה בזאת כי היא מפתחת תוכנה עבור עצמה בלבד לצורך שיווק ומכירה ישירות ללקוחותיה העתידיים ואינה מפתחת תוכנות בהזמנה עבור אחרים."

משתמע מאופן הצגת הדברים כי המערערת לא החשיבה את פיתוח התוכנה עבור חברת האם כפיתוח "עבור צדדים שלישיים" כאמור בסעיף ב(4) לנספח א'.

(ב) המילים האחרונות המופיעות בנספח א' לצו הארנונה הן:

"יודגש כי צירוף אחד או יותר מהאישורים האמורים בסעיף זה לא יביא להכרתה של החברה כבית תוכנה באופן אוטומטי אלא יהווה אינדיקציה בלבד."

דומה כי מן הראוי שאמירה זו תפעל גם בכיוון ההפוך: סיווג כ"בית תוכנה" לנכס המקיים במהותו את דרישות הדין להכרה במעמד זה לא יישלל בשל אי המצאתו של מסמך זה או אחר, או בשל ניסוח הצהרה באופן מסוייג.

(ג) כפועל יוצא, אף אם הצהרתה של המערערת דן לא התאימה למצופה (דהיינו, כי תינתן הצהרה לפיה התוכנה איננה מפותחת עבור צדדים שלישיים, לרבות צדדים קשורים לנישום), אין עובדה זו מייתרת את הצורך לבחון את המקרה לפי הדין המהותי (המורכב מן החיקוקים החלים והפסיקה הנוגעת לעניין). כמנומק לעיל, דעתי היא כי על פי דין המערערת זכאית להפחתת תעריף הארנונה וכי ועדת הערר טעתה בהחלטתה בנושא.



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

עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיווריטי בע"מ נ' הארנונה של עיריית רמת-גן

33. מן הנימוקים המפורטים לעיל, הערעור מתקבל.

34. המשיב ישלם למערערת הוצאות משפט בסכום כולל של 7,500 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים.

35. מזכירות בית המשפט תמציא פסק דין זה לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ז תשרי תשפ"ב, 3 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט

