



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

לפני כבוד השופט, סגן הנשיא אליהו בכר

וורטי מחקר ופיתוח בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ישראל ארוגטי

מערערת

נגד

מנהל הארנונה בעיריית תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד מור רוזנבוים שדה
מהשירות המשפטי עיריית ת"א

משיב

פסק דין

1

2

"לא חשוב המוצר, חשוב הפרודקט"¹

3

1. המערערת מפתחת פלטפורמה באינטרנט לזירת מסחר מקוונת. אין מדובר ב"מוצר מדף" הנמכר ללקוחות כסחורה, אלא ב"פרודקט" בו עושים שימוש הלקוחות ברשת האינטרנט. האם בנסיבות אלו ניתן לסווג את הנכס שבו עושה שימוש המערערת כ"בית תוכנה" לצרכי ארנונה, זו השאלה המרכזית שבפנייה.

6

7

רקע בתמצית

8

2. המערערת, חברת וורטי מחקר ופיתוח בע"מ, מחזיקה בנכס בשטח של כ-750 מ"ר בתחום שיפוטה של העיר ת"א, המסווג כ"בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים, שירותים ומסחר". לשיטת המערערת, יש לסווג את הנכס בסיווג "בתי תוכנה", הכלול בסיווג "תעשייה", שהוא סיווג בתעריף מופחת. המערערת הגישה השגות על סיווגה לשנים 2020-2022, אך טענתיה נדחו על ידי מנהל הארנונה. עררים שהגישה על תשובת מנהל הארנונה, נדחו אף הם. הערעור דגן עוסק בהחלטת ועדת הערר מיום 27.3.2023, שקבעה שאין לסווג את נכס המערערת כבית תוכנה.

13

14

3. המערערת עוסקת בפיתוח פלטפורמה טכנולוגית למכירה וקנייה מקוונת באמצעות אתר אינטרנט ייעודי של מוצרי יוקרה יד שנייה, ובעיקר תכשיטים ויהלומים. הפלטפורמה מופעלת על ידי משתמשי הקצה בשיטת C2B (לקוח לעסק) – אנשים פרטיים המעוניינים למכור תכשיטים משומשים, מזינים לתוכה תמונות ונתונים אודות הפריט שהם רוצים להעריך ולמכור מצד אחד, ומצד שני

17

¹ דמותו הבדייונית של נדיר האקרמן, בגילומו של אודי כגן, מערכון מהתוכנית ארץ נהדרת, נוב' 2021



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 הפלטפורמה מציעה את הפריט לרשת של רוכשים מקצועיים שעשויים להיות מעוניינים בו ולהשתתף
2 במכירה פומבית מקוונת.

3 4. המערערת היא חברת בת בבעלות מלאה של חברת האם בארה"ב – worthy.inc, ופעילותה
4 ממומנת לחלוטין על ידי חברת האם בשיטת "cost plus". המערערת מפתחת את הפלטפורמה
5 בישראל ומעסיקה לצורך כך אנשי פיתוח, אנשי מוצר (פרודקט), אנשי מידע (דאטה), אנשי כספים
6 ומנהלה. חברת האם משווקת את הפלטפורמה ללקוחות בארה"ב (מוכרים וקונים) – שבין היתר
7 שולחים את התכשיט להערכה לחברה ולאחר מכן הוא מועלה לאתר והחברה מבצעת את המכירה.
8 החברה היא שעומדת הן מול המוכר והן מול הקונה. פעילות חברת האם ממומנת מעמלות ממכירת
9 התכשיטים.

החלטת ועדת הערר

10
11 5. ועדת הערר דחתה את העררים שהגישה המערערת, וקבעה כי אין מקום לשנות את סיווג
12 הנכס ל"בתי תוכנה" (ערר (ועדת ערר – ארנונה תל אביב-יפו) 23807/14 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ'
13 מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו (27.3.2023)).

14 6. ועדת הערר סקרה את הפסיקה והדין החל, וקבעה כי על מנת שנכס יזכה בתעריף המופחת
15 של בתי תוכנה, עליו לעמוד תחילה במבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין פעילות ייצורית, ובכלל זה על
16 המערערת להוכיח כי היא מפתחת ומוכרת תוכנה כסחורה (מוצר מדף).

17 7. ועדת הערר קבעה כי המערערת "מתייחסת לתוכנה כמוצר, המשרת ציבור לקוחות, בלא
18 שנמסר לשימושם. המוצר הוא כלי שרת של העוררת, להענקת שירות לצורך ביצוע מכירות ורכישות
19 של מוצרי יוקרה הנמכרים כ"יד שניה" (תכשיטים ויהלומים) באמצעות מכירה פומבית מקוונת. אין
20 מדובר בייצור של תכנה בהתאם להוראות הדין והפסיקה". ועדת הערר קבעה כי המערערת עוסקת
21 בפיתוח אתר אינטרנט עבור עצמה ועבור חברת האם, באמצעות מעניקה חברת האם שירות
22 ללקוחותיה. האתר מעניק שירות ללקוחות לצורך עסקת מכירה או רכישה של מוצרי יוקרה יד שניה.
23 נקבע כי הפעילות בנכס אינה ייצור תוכנה אלא "מיזם עסקי" – אתר אינטרנט.

24 ועדת הערר סקרה את עדותו של מר ערן ויזל, סמנכ"ל הכספים במערערת, ממנה עלה כי המוצר
25 המיוצר על ידה הוא "זירת מסחר" – מערכת מכירות. בהכרעת ועדת הערר צוטטה עדותו לפיה
26 "החברה מפעילת זירת מסחר מנוהלת. כאשר מבקשים למכור תכשיט דרך הפלטפורמה שולחים
27 את התכשיט שלהם למשרדים שלנו בארה"ב. לאחר שאנו מבצעים פעולות קבלה, שילוח להערכה
28 של איכות התכשיט, צילם התכשיט, שווי הפריט מוערך על ידי מערכת שפותחה על ידי החברה
29 'וויב' ולאחר מכן עולה למכירה פומבית, כאשר כל הפעולות מבוצעות על גבי הפלטפורמה שפותחה
30 על ידי החברה", "הכנסות חברת האם בארה"ב הן העמלה של מכירת התכשיט" ו-"העוררת מפתחת



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 את הפלטפורמה הטכנולוגית בה משתמשים צוותי המכירות והלוגיסטיקה שיושבים בארה"ב
2 וביחד כמקשה אחת מאפשרים את פעילות החברה, דהיינו את מכירת התכשיט".
3 נקבע כי אתר האינטרנט אותו מפתחת המערערת הוא "לצרכיה העסקיים של החברה האם, אשר
4 מעניקה באמצעותו ללקוחותיה שירות לכל דבר". וכי המערערת "מאפשרת מכירה בין הקונה או
5 המוכר ולבין חברת האם, מעין מתווכת, כאשר הכנסות חברת האם בארה"ב הן העמלה של מכירת
6 התכשיט ולא לפי ערך השירות שמעניקה חברת הבת".
7 ועדת הערר הדגישה ש"הפסיקה מחייבת ייצור תוכנה כסחורה וכמוצר מדף" ובעניין דנן "אין מדובר
8 במכירת האתר או במכירת התוכנה או במכירת רישיון לשימוש בתוכנה אלא מדובר בהעמדת האתר
9 לשימוש הלקוחות לצרכי מסחר", ומכאן "אין מדובר בפעילות שעיקרה ייצור תכנה". נקבע כי
10 "מדובר במיזם עסקי אחד ויחיד, כאשר, כל פעילות העוררת בישראל נעשית על פי דרישת
11 הדירקטוריון של חברת האם בארה"ב". נקבע שפעילות המערערת אינה תעשייתית, על פי מבחן
12 השימוש או מבחן ההנגדה. וכן כי המערערת "לא הוכיחה כי קיימה את המבחן הכמותי, דהיינו כי
13 במרבית שטחו של הנכס מצויים מפתחי מוצר" וכי "סה"כ צוות המפתחים מורכב מ-7 עובדים, בעוד
14 האחרים עוסקים בהנהלה, שיווק, עיצוב וכדומה".

טענות המערערת

15
16 8. לטענת המערערת, היא מהווה מרכז פיתוח ישראלי, שתכליתו פיתוח מתמיד של מוצר
17 טכנולוגי אותו מפעילה חברת האם בארה"ב, כשחברת האם עוסקת גם בשיווק המוצר. לגישתה,
18 מקום בו תכליתה היא פיתוח מוצר טכנולוגי ותו לא, יש לחייבה בארנונה כבית תוכנה.
19 9. נטען כי פעילות הפיתוח היא הפעילות העיקרית הנעשית בישראל, וצוות הפיתוח של
20 המערערת מונה 20 אנשים מתוך 30 עובדים, ובהם – סמנכ"ל פיתוח, שני מנהלי פרויקטים, מדען
21 ניתוח מידע, 7 מפתחים, 2 בודקי תקינות תוכנה, 3 מנהלי מוצר, שני מעצבי מוצר ו-2 אנשים נוספים
22 העוסקים בניתוח מידע, וכי ועדת הערר שגתה כשקבעה שרק 7 אנשים הם בצוות הפיתוח; הודגש כי
23 כל צוות העובדים במכירות, בתפעול ובתמיכה נמצאים במשרדי החברה בארה"ב.
24 10. עוד נטען כי היה על ועדת הערר לבחון את השימוש שנעשה בנכס בישראל בלבד – היינו פיתוח
25 טכנולוגי, ולא את פעילות חברת האם בארה"ב כפי שעשתה ועדת הערר עת קבעה כי מדובר בשירותים.
26 נטען כי לא הגיוני שעל מנת להכריע בשאלת סיווג הנכס, יבחן השימוש שנעשה על ידי חברת האם בניו
27 יורק. נטען שיש במקרה דנן הפרדה פיזית ברורה – בישראל פיתוח טכנולוגי של התוכנה ללא הכנסה,
28 ובארה"ב – שיווק ומכירה באמצעות התוכנה. נטען שהעובדים בישראל עוסקים בפיתוח הפלטפורמה
29 – מוצר תוכנה מובהק, וכי הם אינם בקשר עם המשתמשים בארה"ב, וברור כי עיסוקה העיקרי של
30 המערערת הוא פיתוח תוכנה.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

11. לטענת המערערת, היא מפתחת פלטפורמה טכנולוגית, שלה 4 שימושים עיקריים – איתור לקוחות פוטנציאליים לשימוש במערכת תוך חיפוש מתמיד במידע המצוי ברשת ופעולות שיווק מקוונות מבוססות טכנולוגיה; ניהול תהליך עבור הפריט כגון טעינה, שילוח, קבלה, שילוח להערכה, מכירה, תשלום ושילוח לקונה; הערכה אוטומטית של שווי הפריט באמצעות מערכת WAVE שפיתוחה מבוצע ע"י החברה; ותפעול זירת מסחר אוטומטית, המדמה מכירה פומבית.
- נטען שהפלטפורמה פועלת באופן אוטומטי לחלוטין על ידי משתמשי הקצה, המזיינים לתוכה תמונות ונתונים אודות הפריט אותו הם רוצים להעריך ולמכור, וכן מציעה את הפריט לרשת של רוכשים שעשויים להיות מעוניינים בו ולהשתתף במכירה הפומבית. נטען כי הפלטפורמה מאפשרת אלפי עסקאות במקביל.
- עוד נטען שמרכז הפיתוח עוסק בפיתוח מתמיד של הפלטפורמה, ואחראי על הוצאת גרסה חדשה לאתר האינטרנט עליו מותקנת הפלטפורמה מדי חודש, ובכלל זה שינוי תהליכי עבודה ושיפור ביצועים, כשהגרסאות השונות נמצאות במקביל "באוויר" ומתחרות אחת בשנייה על מנת לשפר את ביצועי החברה, כשהמטרה היא להיות בקדמת הטכנולוגיה בתחום הפעילות ולייצר יתרון תחרותי בהשוואה לחברות אחרות בשוק.
12. כאמור, נטען כי מעת שהחברה בישראל מפתחת את הפלטפורמה באופן מתמיד ואינה מספקת שירותים ללקוחות – יש לסווגה כ"בית תוכנה".

טענות המשיב

13. לטענת המשיב, טענת המערערת לפיה לא היה מקום לבחון מה נעשה עם הפלטפורמה שהמערערת מפתחת - האם היא נמכרת כסחורה לקהל לקוחות, אינה עולה בקנה אחד עם הפסיקה הנוהגת בסוגיית סיווג כ"בית תוכנה". כן נטען, שטענת המערערת בנוגע למצבת כוח האדם בחברה אינה מבוססת, סותרת את הביקורת שנערכה בנכס, ומכל מקום גם אם תתקבל אין בה כדי לשנות את הקביעה בדבר סיווג הנכס.
14. המשיב סקר את החלטת ועדת הערר, ובין היתר את הקביעה כי על מנת לסווג נכס כבית תוכנה יש להוכיח פעילות ייצורית – המתייחסת לתוכנה כמוצר, כשבמקרה דגן עלה מעדותו של סמנכ"ל המערערת כי הכנסות חברת האם בארה"ב הן עמלה ממכירת התכשיטים באתר (הפלטפורמה אותה מפתחת המערערת), ומכאן שלא מדובר בתוכנה כמוצר מדף. המשיב עמד על כך שהיקף הביקורת השיפוטית בערעורים על החלטות ועדת הערר היא מצומצמת, ועל בית המשפט להתערב רק כשמדובר בפגם היורד לשורשו של עניין, ובמיוחד כשמדובר בממצאים עובדתיים שנקבעו לאחר בחינת ראיות. נטען שבענייננו לא הרימה המערערת את הנטל להצדיק התערבות, ומדובר בהחלטה מנומקת וסדורה שעולה בקנה אחד עם הדין והפסיקה ומבוססת בחומר הראיות.





בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

15. המשיב עמד על כך שעל פי הפסיקה, עצם העובדה שבנכס מתקיימת פעילות כלשהי בתחום תכנות המחשבים או עיסוק בתחום האינטרנט, אינה מספיקה על מנת שהנכס יסווג כבית תוכנה, ויש צורך שייצור התוכנה יהיה לב ליבו של העסק. המשיב הדגיש שיש להבחין בין פעילות של ייצור תוכנה ובין פעילות של כתיבת תוכנה, כך שבעוד כל תוכנה צריכה "להיכתב", יש תוכנות שנמכרות כמוצר ויש תוכנות המשמשות את החברה עצמה לצורך מתן שירות ללקוחותיה או לצרכיה הפנימיים של החברה. במקרה דנן, התוכנה שמפתחת המערערת נועדה למתן שירות ללקוחותיה, כפי שקבעה ועדת הערר, ועל כן היא אינה עונה על תנאי "הייצור". המשיב התייחס לכך שהחברה מפתחת אתר אינטרנט, באמצעותו מעניקה חברת האם שירות ללקוחותיה – מכירה פומבית מקוונת, כפי שעלה מעדותו של סמנכ"ל המערערת, לפיה המוצר הוא "זירת מסחר" וכי "אני לא מוכר רישיון תוכנה" ו"המוצר איננו מותקן על שרתי הלקוח". מכאן, שהאתר אותו מפתחת המערערת הוא לצרכיה העסקיים של חברת האם, לצורך שירות לקוחותיה. עוד נטען כי מעדותו של נציג המערערת עלה שבמסגרת התשלום לחברה נכלל גם תשלום עבור שירותים שאינם קשורים לשימוש באתר – כגון קבלת התכשיט מהלקוח, משלוח התכשיט להערכה וצילום התכשיט.

דיון והכרעה

16. כאמור, השאלה המרכזית הינה, האם ניתן לסווג את המערערת כבית תוכנה על אף שהיא לא מוכרת את התוכנה כמוצר, אלא שחברת האם עושה בו שימוש לצרכי מסחר מקוון.

היקף התערבות בית המשפט בהחלטות ועד הערר

17. בטרם אפנה לדיון לגופו של עניין, אתייחס לטענות המשיב בנוגע להיקף התערבות בתי המשפט בהחלטות ועדת הערר. במקרה דנן, השאלה היא פרשנות המונח בית תוכנה ואופן יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה – עניין המסור לבתי המשפט. בעניין זה, אני מצטרף לדברי חברי כבי' השופט קירש בעניין דומה לפיו "אכן, הלכה היא כי בית המשפט איננו מחליף את שיקול הדעת המינהלי בשיקול דעתו, אלא שפרשנות הדיון, לרבות זו הנוגעת למונחים שהוגדרו בתקנות הארנונה, נתונה בראש ובראשונה לבתי המשפט" (עמ"נ (מינהליים ת"א) 60985-07-20 פריאמפט סקויריטי בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית רמת גן, פס' 10 (3.10.2021) (להלן: "עניין פריאמפט"); ר' גם עע"מ 2503/13 זהר נ' עיריית ירושלים, פס' 38 (4.2.2015)).

מבחני הסיווג ל"בתי תוכנה"

18. הסיווג "בתי תוכנה", הוא סיווג משנה תחת הסיווג הראשי "תעשייה". תקנה 1 לתקנות הסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 (להלן: "תקנות ההסדרים"), הקובעות תעריפי ארנונה מינימליים ומרביים שרשות רשאית להטיל בתחומה על פי פירוט סוגי הנכסים (סעיפים 6 ו-7 לתקנות), מגדירה את הסיווג "תעשייה" – "לרבות ... בתי תוכנה".



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

19. מדובר בסיווג בעל תעריף מופחת משמעותית (על פי צו הארנונה של עיריית ת"א לשנת 2023, כ-180 ש"ח למ"ר במקום כ-400 ש"ח למ"ר באזור המרכזי בו נמצא נכס המערערת), "שמטרתו להגשים מדיניות שתעודד הקמת מפעלי הייטק בתחומיה של הרשות. זאת, על רקע התחרות הקיימת בין רשויות מקומיות על הפעלת נכסים מסוג זה, ומתוך התפיסה שבכך יהיה להשפיע על רווחתה הכלכלית של הרשות – הן באמצעות יצירת מקומות עבודה וקידום התעסוקה המקומית, הן באמצעות משיכת אוכלוסייה אמידה לתחומיה" (בר"מ 8267/20 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו נ' שובל ניהול השקעות בע"מ, פס' 17 (24.4.2023) (להלן: "עניין שובל")).
20. הסיווג "בית תוכנה", מוגדר בסעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית ת"א, כ"בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה". אם כן, על המערערת להוכיח שעיסוקה העיקרי הוא יצור תוכנה.
21. אשר לשאלת "הפעילות הייצורית", בתחילת הדרך נקבעו בפסיקה מבחני עזר לזיהוי פעילות ייצורית כדי להבחין בין "תעשייה" ל"שירותים", ובפרט פסק הדין בעניין ע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, מח(1) 200 (1992) (להלן: "עניין רעיונות") ופסק הדין בעניין בר"מ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב-יפו (9.6.2016) (להלן: "עניין ברודקאסט"). בעניין רעיונות, נקבעו ארבעה מבחני עזר עיקריים: (1) מבחן יצירת "יש מוחשי" – האם הפעילות הובילה להפיכת חומר גולמי למוצר של ממש (יש אחד מיש אחר); (2) מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר – האם המוצר נועד לשימוש של ציבור רחב (ואז הנטייה תהיה לראות את הפעילות כייצורית), או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי; מבחן ההשבתה הכלכלית – האם הפעילות הביאה לשינוי המוצר במישור הכלכלי; ומבחן ההנגדה – האם ליבת הפעילות קרובה יותר במהותה לפעילות ייצורית או למתן שירותים (ר' עניין ברודקאסט, פס' 26).
22. בהמשך, בתי המשפט המנהליים החילו את מבחני התעשייה גם על הסיווג בתי תוכנה, ובנוסף בעת פרשנות צו הארנונה של עיריית תל אביב, נקבע כי המונח "בעיקר" מתייחס למבחן כמותי – גודל השטח בו מתקיימת הפעילות הייצורית לעומת גודל השטח המשמש לפעילות אחרת; ולמבחן מהותי – האם הפעילות הייצורית היא החלק העיקרי של הפעילות העסקית המבוצעת בנכס (ר' עמ"נ (מנהליים ת"א) 29761-02-10 ווב סנס בע"מ נ' מנהל הארנונה - עיריית תל אביב-יפו (8.8.2011); עמ"נ (מינהליים ת"א) 12244-07-11 אלעד מערכות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו (2.12.2012)). מבחני משנה נוספים אותם בוחנות ועדות הערר בהקשר זה הם בין היתר מספר העובדים העוסקים בכתיבת תוכנה לעומת סך מצבת העובדים, היקף הכנסות והוצאות החברה על מחקר ופיתוח לעומת הוצאות אחרות (כפי שניתן ללמוד למשל מהדוחות הכספיים);
- עוד נקבע בפסיקת בתי המשפט המנהליים, כי כחלק מהמבחן המהותי/מבחן ההנגדה, יש לבחון האם התוכנה נועדה למכירה כסחורה, או שהיא נועדה לשמש את החברה למתן שירותים ללקוחותיה או לצרכיה הפנימיים (להלן: "מבחן ייעוד התוכנה") (ר' עמ"נ 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעין



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב יפו (15.11.2007) (להלן: "עניין גאו דעי"); עת"מ
2 (מינהליים ת"א) 239/08 טרווליסט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (16.8.2011); עמ"נ
3 (מינהליים ת"א) 19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל-אביב-
4 יפו (7.12.2013); עמ"נ (מינהליים ת"א) 13687-09-16 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' מנהל
5 הארנונה של עיריית תל אביב (8.3.2018); עמ"נ (מינהליים ת"א) 11846-01-17 טראקס מערכות בע"מ
6 נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב-יפו (11.4.2018); עמ"נ (מנהליים ת"א) 11802-01-17 האניבוק
7 אוונט פלינג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (29.5.2018), בקשת רשות לערער על פסק דין זה
8 נדחתה בבר"ם 5704/18 האניבוק אוונט פלינג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב-יפו (6.9.2018);
9 עמ"נ (מנהליים ת"א) 24907-10-17 סימילרווב בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (5.9.2022),
10 בקשת רשות לערער על פסק דין זה נדחתה בבר"ם 7671/22 סימילרווב בע"מ נ' מנהל הארנונה
11 בעיריית תל אביב ((28.3.2023)).

12 23. יובהר כי המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות "אינם ממצים את התהליך הפרשני הנדרש לצורך
13 סיווגו של נכס פלוני. מבחנים אלה משמשים אך כ'אינדיקציות' לסוג הפעילות שמתבצעת בנכס,
14 ולא כמבחנים מצטברים או בלעדיים" (עניין ברודקאסט, פס' 29). יש לזכור, כי ייתכן שהמבחנים,
15 המשמשים אינדיקציות לסיווג הפעילות המתבצעת בנכס, יצביעו לכיוונים שונים וסותרים. בסיכומו
16 של דבר על בית המשפט לקבוע האם מדובר בפעילות תעשייתית לפי מירב האינדיקציות.

17 24. עוד ראוי לציין כי פסק הדין בעניין רעיונות ניתן בשנת 1992, לפני כ-33 שנים – טרם עידן
18 הטלפונים החכמים, חנויות האפליקציות והבינה המלאכותית, ויש לקחת בחשבון את השינויים
19 המהותיים שהתרחשו בתחומים השונים. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בעניין ברודקאסט "בבואו
20 ליישם את המבחנים שתוארו לעיל על בית המשפט לתת משקל משמעותי לתמורות שחלו בתחומי
21 הכלכלה, התעשייה, המסחר והתעסוקה מאז שמבחנים אלה הותוו. כמעט חצי יובל עבר מן המועד
22 שבו ניתן פסק הדין בעניין רעיונות, וקשה להפריז בעוצמת השינויים שהביא עמו חלוף הזמן. פעולות
23 שבעבר נעשו באמצעות מכונות תעשייתיות גדולות מתבצעות כיום על-ידי מחשבים. תחומי תעסוקה
24 חדשים נוספו, ותחומים אחרים שינו את פניהם ללא הכר. אחד הביטויים לכך הוא צמצום הפעילות
25 שסווגה באופן מסורתי כפעילות 'יצרנית', והחלפתה במתכונת מודרנית מתקדמת. פעילות
26 תעשייתית אינה מתקיימת עוד רק במתכונת של מפעלים עשנים. היא יכולה ללבוש גם מתכונת
27 'היי-טקית'. את הדין יש לפרש אפוא באופן שיהלום את המציאות הטכנולוגית והכלכלית דהיום"
28 (עניין ברודקאסט, פס' 31).

29 25. יצוין כי בית המשפט העליון טרם נתן דעתו לגופה של הסוגיה בדבר סיווג בתי תוכנה ותחולת
30 המבחנים כפי שפותחו ויישמו בבתי המשפט המנהליים.

31 מהכלל אל הפרט





בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

26. במקרה דנן, ועדת הערר לא בחנה את פעילות המערערת על רקע כל אחד מהמבחנים, והדגש בהחלטתה היה האם המערערת מפתחת מוצר מדף - תוכנה הנמכרת ללקוחות כסחורה, שהינו כאמור אחד ממבחני המשנה של המבחן המהותי/מבחן ההנגדה. נקבע כי במקרה דנן "אין מדובר בפעילות שעיקרה ייצור תכנה" אלא "מדובר במיזם עיסקי", ו"יצור אתר אינטרנט אשר משמש את חברת האם לצורך הענקת שירות לרוכשים ולמוכרים של מוצרי יוקרה של יד שניה, במכירה פומבית מקוונת" (פס' 25-22 להחלטת ועדת הערר).
- המערערת מצדה, אף היא לא התייחסה למבחנים אלו ולהגדרת "פעילות ייצורית", אלא עמדה על כך שלמעשה אין לבחון מה השימוש שנעשה בתוכנה – כשמבחינתה פיתוח תוכנה, ובמקרה זה יצירת פלטפורמה טכנולוגית, מהווה ייצור תוכנה. זאת, כאשר פעולות השיווק, מכירה, תמיכה בלקוחות וכיו"ב נעשות כולן ביבשת אחרת.
27. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובפסיקה הרלוונטית, הגעתי למסקנה שיש לקבל את הערעור.
28. אם ניישם את המבחנים מעניין רעיונות על המערערת, בדומה לאופן בו יושמו בעניין ברודקאסט, נמצא שהמבחנים מטים את הכף דווקא לקיומה של פעילות ייצורית. כך, עובדי החברה מפתחים ומשפרים פלטפורמה טכנולוגית – היינו יוצרים יש מוחשי, שלו תועלת כלכלית שמשביחה ככל שהתוכנה מתקדמת יותר. בהקשר זה יצוין כי פסיקות בתי המשפט לעניינים מנהליים אכן נטו לראות בפיתוח אתרי אינטרנט כפעילות ייצורית.
- כך גם, לעניין מבחן היקף השימוש, אמנם הפלטפורמה מיוצרת עבור חברת האם ועל פי הוראותיה, אך המטרה היא שכלל הציבור בארה"ב המעוניין למכור ולקנות מוצרי יוקרה מיד שניה, יעשה שימוש בפלטפורמה. כפי שפוסט-פרודקשן של סרט נעשה לבקשת לקוח ספציפי אך בסופו של דבר הוא מוקרן לציבור בלתי מסוים ומבחינה זו ניתן לראות בו "מוצר מדף" (עניין ברודקאסט, בפס' 35). בהקשר זה מקובלת עלי גישתו של חברי, כב' השופט קירש כי גם אם התוכנה מועברת קודם לחברת האם לצורך שיווקה ולכן לכאורה מדובר ב"לקוח אחד", אין בכך כדי לשלול את האפשרות שמדובר ב"בית תוכנה" שכן המוצר בסיכומו של יום נועד לשימוש הציבור (עניין פריאמפט, בפס' 30). מקובלים עלי גם דברי כב' השופט ברנר ש"אין כל מניעה שפיתוחן של תוכנות מחשב שנועדו לשרת מגזר מקצועי מסויים או קהל יעד מסויים" יחשב כפעילות ייצורית, וזאת לעומת פיתוח תוכנה המוגדר לצרכי לקוח ספציפי (tailor-made). (עמ"נ (מינהליים ת"א) 5340-09-16 איי פוינט מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית רמת גן, פס' 13 (4.3.2017)).
29. לעניין מבחן ההנגדה, היינו האם הפעילות "מושכת" לכיוון שירותים או ייצור, בעניין ברודקאסט נקבע כי "פעילות של פוסט פרודקשן מצריכה עבודה טכנולוגית מורכבת המתבצעת באמצעות מכונות ומערכות בעלות שווי רב. זהו מאפיין 'תעשייתי' ולא שירותי (ראו: עניין זהר,



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 בפסקה 33). **במובן זה, פוסט פרודקשן דומה יותר במהותו לפעילות המתבצעת ב'בתי תוכנה', אשר**
2 **נכללים בתקנות ההסדרים תחת הסיווג של 'תעשייה' (עניין ברודקאסט, בפס' 37).**
3 בענייננו, ועדת הערר בחנה את אופי הפעילות של חברת האם של המערערת, וקבעה כי התוכנה נועדה
4 לספק שירותים ללקוחותיה ולכן פעילות המערערת אינה תעשייתית. זאת בין היתר לאור מבחן ייעוד
5 התוכנה, הבודק האם מדובר בתוכנה שנועדה למכירה כסחורה או כזו המשמשת למתן שירותים.
6 לדידי, כאן נתפסה ועדת הערר לכלל טעות. יש לבחון מה נעשה בנכס הספציפי.
7 בענייננו, בנכס מושא הערעור מיוצרת תוכנה על ידי מפתחים בעלי מומחיות בכתיבת תוכנה, ונדמה
8 כי לא יכול להיות ספק כי זו הפעילות שנועדה להתבצע ב"בית תוכנה". היינו, אם נבחן רק את פעילות
9 המערערת בנכס – מדובר בייצור תוכנה. גם המבחן הכמותי והמבחן המהותי, שבוחנים את המשקל
10 שתופסת פעילות ייצור התוכנה על פני פעילויות אחרות, מטים את הכף לכיוון פעילות ייצורית בעיקר.
11 במקרה דנן למעשה אין מחלוקת שהמערערת היא מרכז הפיתוח של הפלטפורמה עבור חברת האם,
12 וכי לא מועסקים בה אנשי המכירות, השיווק, התמיכה וכיו"ב. מעת שכל קיומה של המערערת נועד
13 לפיתוח התוכנה, בוודאי ש"עיקר" עיסוקה הוא אכן בפיתוח תוכנה. וביתר פירוט – מספר העובדים
14 העוסקים בפיתוח תוכנה לעומת מספר העובדים הכללי - סעיף 13 של תצהיר סמנכ"ל הכספים
15 במערערת, עליו הסתמכה ועדת הערר, מפרט תרשים של כלל עובדי החברה ולפיו "**צוות הפיתוח**
16 **בישראל מונה סמנכ"ל פיתוח, שני מנהלי פרויקטים, מדען ניתוח מידע, 7 מפתחים, 2 בודקי**
17 **תקינות תוכנה, 3 מנהלי מוצר, שני מעצבי מוצר ו-2 אנשים נוספים העוסקים בניתוח מידע**". ועדת
18 הערר קבעה כי במערערת עובדים רק 7 מפתחים מתוך 30 עובדים. ברם, מנוסח התצהיר עצמו עולה
19 כי כמחצית מהצוות בישראל, לכל הפחות, עוסק בפיתוח (ר' גם התרשים שצורף לתצהיר לפיו בצוות
20 המחקר ופיתוח תחת סמנכ"ל הטכנולוגיה יש שני מנהלי צוות, 7 מפתחים, 2 בודקי תוכנה ומדען –
21 וסה"כ 13 עובדים בצוות הפיתוח). וזאת, מבלי להיכנס להכרעה שאינה הכרחית לענייננו, האם צוות
22 הפרודקט וצוות הדאטה הם חלק מצוות הפיתוח; השטח בו מתבצעת עבודת פיתוח התוכנה לעומת
23 פעילות אחרת בנכס – על פי תרשים המבנה שצירף המשיב (נספח 7 לתשובה), עולה כי שני האזורים
24 העיקריים בנכס מאכלסים את אנשי הפיתוח, ובשאר הנכס קיימים אזורי "שירות" כגון שני מטבחים,
25 קבלה ושני חדרי ישיבות, וכן משרדי המנכ"ל, סמנכ"ל הטכנולוגיה וסמנכ"ל הכספים; אשר להיקף
26 הכנסות והוצאות החברה על מחקר ופיתוח לעומת הוצאות אחרות – ועדת הערר קבעה שהכנסות
27 חברת האם הן מעמלות המכירה של התכשיטים, ולמערערת אין הכנסות משלה אלא "מימון מלא
28 מחברת האם בארה"ב", ואופי הכנסות זה מצביע לכיוון מתן שירותים. כמפורט בפסק דין **פריאמפט**,
29 המבנה המשפטי של חברת אם בארה"ב וחברת בת ישראלית, ומודל הקוסט+, הם נפוצים ומקובלים.
30 לדידי, לא היה מקום להידרש להכנסות חברת האם, אלא להתמקד בהוצאות המערערת על פיתוח.
31 משכך לא נעשה, לא מצאתי מקום להכריע במבחן עזר זה ודי לנו ביתר המבחנים כמפורט לעיל ולהלן;
32 אשר למבחן המהותי האם ייצור תוכנה הוא העיסוק העיקרי של המערערת – כאמור מהותה של
33 המערערת היא לשמש כמרכז הפיתוח עבור חברת האם, ועיקר הפעילות המבוצעת בה היא פיתוח



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

- 1 הפלטפורמה. לולא הפעילות המבוצעת בנכס, לא הייתה כלל פלטפורמה ולמצער, הייתה הפלטפורמה
2 תוכנה מיושנת ולא רלוונטית.
- 3 30. אם כן, יישום מבחני העזר על עובדות המקרה מלמדות שפעילות המערערת בנכס היא בעיקר
4 פעילות של ייצור תוכנה.
- 5 31. אבהיר למען הסר ספק – שלדידי אין חובה כי התוכנה המיוצרת בנכס תימכר כסחורה ("מוצר
6 מדף" כלשון ועדת הערר), לצורך הכרה בפעילות פיתוח התוכנה כפעילות ייצורית. אני מודע לכך
7 שדעתי זו שונה מדעות אחרות שהובאו בפסיקת בתי המשפט המנהליים, ועל כן אפרט את הנימוקים
8 שהביאו אותי למסקנה זו.
- 9 32. ראשית, כאמור בעניין **ברודקאסט**, יש להתאים את פרשנות הדין לעת המודרנית. לטעמי,
10 הכוונה ב"מוצר מדף" הוא מוצר שאדם מהיישוב יכול לקבל אליו גישה ולעשות בו שימוש. בעבר, כדי
11 להשתמש במוצר כלשהו, נדרש היה לכתת רגליים ולאסוף את המוצר ממדף פיזי. כיום, ניתן להגיע
12 למוצרים שונים באמצעים דיגיטליים. כך לדוגמה, אם בעבר כדי לשלוח מכתב היה צורך בכלי כתיבה,
13 דף ומעטפה – מוצרים פיזיים, כיום ניתן לשלוח מכתב בדואר אלקטרוני – מוצר טכנולוגי שהחליף
14 את כלי הכתיבה המסורתיים, אליו ניגשים דרך תוכנה ייעודית (כדוגמת outlook), אתר אינטרנט או
15 אפליקציה. לכולם ברור שאין חובה לרכוש "מוצר" כגון דיסק או תוכנה פיזית, כדי לעשות שימוש
16 במוצר וירטואלי לצורך שליחת דואר אלקטרוני.
- 17 במקרה דנן, עובדי המערערת עוסקים בכתיבת פלטפורמה שנועדה לשרת ציבור רחב של אנשים
18 המעוניינים לבצע מסחר מקוון בתכשיטים יד שניה. אמנם איפיון הפלטפורמה מבוצע על ידי חברת
19 האם לפי צרכיה העסקיים, אולם בסיכומו של יום המטרה היא "לשחרר" את התוכנה לאוויר כך
20 שהלקוחות יעשו בה שימוש. יצוין בהקשר זה כי גם בעניין **ברודקאסט**, אופי גמר ההפקה הוגדר על
21 ידי מזמין ספציפי ולאחר מכן הסרט הסופי "שוחרר" לציבור, ודי היה בכך שהסרט שנערך יהיה מיועד
22 לצפייה של הציבור במדיום כלשהו – כולל בטלוויזיה כדי להכיר בפעילות תעשייתית, ולא
23 נדרש כי הציבור ירכוש פיזית עותק מהסרט על מנת שיראו בו "מוצר מדף".
- 24 עוד אציין כי ככל שידיעתי מגעת, פסק הדין הראשון ממנו נבעה הקביעה כי יש צורך בייצור תוכנה
25 כסחורה למכירה, הוא ע"ש (ת"א) 431/83 **קופל ראם בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, פ"ד יג (1985),
26 אליו הפנתה כב' השופטת מיכל אגמון בעניין **גאו דע** משנת 2007. מדובר בפסק דין שניתן לפני קרוב
27 ל-40 שנים, בבית המשפט המחוזי, וכבר אז נאמר בו באמרת אגב כי "**ברצוני להתייחס לנושא של**
28 **ייצור תוכנה, בהתחשב בהתקדמות הטכנולוגית של התעשייה הייצורית בימינו וכיווני התפתחותה**
29 **לעיתיד, החדרת השימוש בתוכנית ובמחשבים בתהליכי הייצור, יש לדעתי לתת סטטוס של מפעל**
30 **ייצורי, כאשר ייצור התוכנה מהווה מרבית פעילותה של החברה".** בעניין שם נקבע כי לא מדובר
31 בפעילות ייצורית כיוון שעיקר הפעילות הייתה בעיבוד נתונים, ולא הוכח וממילא לא נדונה השאלה
32 בדבר עיקר פעילות לייצור תוכנה.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 מכל מקום, לדידי די במבחנים האחרים כמפורט לעיל, כדי לקבוע האם מדובר בפעילות שעיקרה הוא
2 ייצור תוכנה, ואין צורך לצמצם את תחולת הסיווג רק לחברות שמייצרות תוכנה למכירה כסחורה,
3 לנוכח ההתפתחויות השונות בתחום הטכנולוגי והכלכלי. כך לדוגמה בעניין **טרווליסט**, נקבע שלא
4 הוכח שנוצר יש מוחשי וכי העובדים עוסקים בפועל בכתיבת תוכנה, כך גם בעניין **סימילרווב** נקבע
5 שלא הוכח שעיקר הפעילות היא הפעילות הייצורית, בין היתר לנוכח הרכב העובדים והאמור בדוחות
6 הכספיים, כשההכרעה בדבר ייעוד התוכנה (כמוצר למכירה או לאספקת שירותים) נעשתה למעלה מן
7 הצורך.

8 33. שנית, בעניין **ברודקאסט** עמד בית המשפט העליון גם על פרשנות הסיווג לפי "לשון בני
9 האדם", וניתן אף לומר בהקשר זה ברוח סרטונו של ברקוני - "לשון בני האנוש". בלשון בני האדם,
10 "בית תוכנה" הוא חברת הייטק העוסקת בפיתוח תוכנה, ללא קשר לשאלה האם התוכנה נמכרת
11 כסחורה או שניתן לדוגמה להתקין אותה מחנות האפליקציות בנייד.

12 34. שלישית, הדברים מקבלים משנה חשיבות, לאור התכלית של הסיווג המופחת לבתי תוכנה
13 כפי שנקבעה בעניין **שוכל**. הפרשנות לפיה רק חברות המוכרות תוכנה כסחורה יזכו לסיווג כ"בית
14 תוכנה" ולארנונה מופחתת, עשויה לפגוע בתחרות על ההון האנושי. מפתחת התוכנה שעובדת על
15 פיתוח טכנולוגי חדש, מעוניינת לכתוב קוד איכותי ויעיל שמשיג את מטרתו ומפתח את המוצר, ולעניין
16 זה אין רלוונטיות האם התוכנה נמכרת כסחורה או שנעשה בה שימוש ברישיון או בצורות אחרות.

17 35. רביעית, יש טעם בטענות המערערת שבמקרה דנן, המבחן אודות ייעוד התוכנה, יצר מצב
18 אבסודרי בו למעשה נבחנות פעולות חברת האם שנמצאת בארה"ב, ולא פעולות המערערת – שעושה
19 בפועל את השימוש בנכס. כזכור, דיני הארנונה נועדו לחייב את הנישום על השימוש בנכס – ואת זה
20 יש לבדוק. אם כן, מקום בו חברת הבת בישראל עוסקת בפיתוח תוכנה וזה עיקר עיסוקה, יש מקום
21 להכיר בה כגורם ייצורי להבדיל מגורם שירותי.

לסיכום

22
23 36. מצאתי כי על פי המבחנים שפותחו בפסיקה, למעט המבחן בדבר ייעוד התוכנה – שלטעמי
24 אינו רלוונטי, השימוש שעושה המערערת בנכס נופל תחת הגדרת "בתי תוכנה" לפי צו הארנונה. למען
25 הזהירות יצוין כי אף אם דעתי בעניין המבחן בדבר ייעוד התוכנה לא תתקבל, מעת שמדובר
26 באינדיקציות לא מחייבות, ומקום בו יתר המבחנים מצביעים בבירור על כך שהמערערת מייצרת
27 תוכנה – עדיין יש מקום לסווגה כבית תוכנה.

סוף דבר

28
29 37. הערעור מתקבל.

30 38. המשיב ישנה את הסיווג של המערערת לשנים הרלוונטיות ל"בית תוכנה".



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 המשיב יישא בהוצאות המערער בסך 10,000 ₪. 39

2

3

4

5

6 ניתן היום, ו' כסלו תשפ"ד, 19 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.

7

8 אליהו בכר, שופט, סגן הנשיא

9

10

11

