בפני ועדת ערר לענייני ארנונה
רמת גן

תיק 99/19

בעניין:

[redacted]
ע"י עוה"ד נ. טולדנו ואח'

העוררת

- נ ג ד -

מנהל הארנונה עיריית רמת גן
ע"י עוה"ד בני ברזילי ואח'

המשיב

החלטה

1 עניינו של ערר זה הוא בקשת העוררת להכיר בה כבית תוכנה לצרכיי ארנונה. המשיב סובר כי המדובר בבית עסק לכל דבר וענין.

עובדות

2 העובדות הנוגעות לעניין הן מועטות ופשוטות ואינן שנויות במחלוקת:

2.1 העוררת, חברה הרשומה בישראל, הינה חברת בת של חברה אמריקאית בשליטה מלאה, בעלת שם דומה.

2.2 בין הצדדים נחתם הסכם למתן שירותי תוכנה על בסיס של Cost+, כאשר חברת האם מממנת את פעילות העוררת (ראה סעיף 7 לסיכומי העוררת). דברים אלו מופיעים גם בדוחות הכספיים של העוררת כפי שצוטטו בסעיף 20 לסיכומי המשיב.

2.3 אין מחלוקת שהעוררת אכן עוסקת בייצור תוכנה בתחום הסייבר, במשמעה הפשוט. איש גם אינו חולק כי הליך פיתוח תוכנה הינו הליך מורכב כאמור בסעיף 5 לסיכומי העוררת.

2.4 חברת האם היא זו שמוכרת את מוצרי התוכנה המפותחים על ידי העוררת ללקוחות רבים ובהם, כפי שצוין בסיכומי העוררת, ללקוחות בישראל.

2.5 השאלה העומדת בין הצדדים היא האם יש להכיר בעוררת, לצרכיי ארנונה, כחברה העוסקת בייצור תוכנה והזכאית לתשלום ארנונה מופחת.

המחלוקת

3 חשוב לציין, מעבר לעובדות המוסכמות, כי העוררת הודיעה בכתבי טענותיה, כי יש לראות בפעילות שתי החברות (חברת האם האמריקאית והעוררת, חברת הבת הישראלית) משום ישות אחת, פעילות אחת, יד אחת ומכלול אחד (ראה סעיף 8 לסיכומי העוררת).

4 על כן, העוררת, וזאת על פי הודעתה היא, מבטלת את המבנה התאגידי, ורוצה לראות, כאמור, בשתי החברות, ולצרכיי ערר זה, משום חברה אחת ופעילות אחת.

5 המשיב, מנגד, לא מתייחס ישירות לסוגיה התאגידית ומשליך את יהבו על פסק הדין בעניין עמ"נ 11802-01-17 **האניבוק אוונט פלנינג בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל- אביב** (פורסם בנבו), אשר לטענתו זהה בעובדותיו לעניין שבפנינו ושם הוכרע כעמדת המשיב דכאן (להלן: "**<u>האניבוק</u>**").

6 אם ננסה לנסח את המחלוקת בין הצדדים, הרי היא זו: העוררת טוענת כי על פי המבנה המסחרי (ולא התאגידי) בין הצדדים, העוררת היא בית תוכנה ואילו המשיב טוען כי בין אם המבנה המסחרי הוא כנטען על ידי העוררת ובין אם המדובר בחברות שונות, אין המדובר בבית תוכנה הואיל ועל פי פסיקת בתי המשפט, ולצרכיי ארנונה, אין המדובר בבית תוכנה.

<u>הכרעה</u>

7 בין אם תיטול את עמדתה של העוררת ובין את תיטול את עמדתו של המשיב, הרי תגיע לאותה תוצאה- לצרכיי ארנונה, אין העוררת בית תוכנה אלא עסק למתן שירותים, לכל דבר ועניין. עתה, נבהיר.

8 על פי עמדת העוררת, המבטלת את המבנה התאגידי:

8.1 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.

8.2 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.

8.3 חברה מעורבת זו, כדוגמת העוררת, לא זכאית, על פי דיני הארנונה, למעמד של בית תוכנה והיא מוגדרת כעסק מסחרי לכל דבר ועניין. כלשון בית המשפט העליון במסגרת הלכת רעיונות, המדובר ב"מבחן ההנגדה"- מהו מרכז פעילות העוררת.

8.4 חמשת המבחנים שהובאו בסיכומי העוררת (סעיף 13 לסיכומים), כתמיכה בטענה כי המדובר בבית תוכנה, אינם, בכל הכבוד, תומכים בטענות העוררת, הואיל וההכרעה- בהקשר הספציפי של דיון בטענתה המרכזית של העוררת- היא על בסיס הפעילות הכלכלית של העוררת, והעוררת, כך סבורה הועדה, הינה חברה מסחרית.

8.5 גם אם ניטול את מבחן היקף השימוש וטענת העוררת כי המכירה הינה דווקא ללקוח הסופי, ואינה מכירה לחברת האם (סעיף 18 לסיכומי העוררת), ועל פי הטענה יש לעוררת לקוחות רבים ומגוונים, הרי שהדבר אך מדגיש את העובדה כי העוררת הינה חברה מסחרית לכל דבר ועניין.

8.6 פסיקת בתי המשפט בנושא היא, בסופו של יום, פסיקה פרקטית העוסקת בבחינת עיסוקה של העוררת, וממועד שנקבע כי המדובר בחברה מסחרית, הרי אין היא זכאית להנחת בית תוכנה.

8.7 ראוי לציין כי פסיקת בתי המשפט יוצרת מצב דיכוטומי- או שמדובר בבית תוכנה או שמדובר בחברה מסחרית. אין דרך אמצע.

8.8 אמת נכון הדבר שהועדה מעודדת, דרך קבע, מתדיינים מסוגה של העוררת להגיע להסדר עם המשיב לחלוקה כלשהי בין החלק שהוא בית תוכנה לבין החלק שהוא מסחרי, ואולם, המדובר בהסדרי פשרה רצוניים. כאשר על הועדה להכריע על בסיס הדין, הרי שעל פי פסיקת בתי המשפט, המדובר בחברה מסחרית.

9 על פי עמדת המשיב המבוססת על פסק הדין בעניין האניבוק:

9.1 אכן, דעת הועדה כדעת המשיב, על פיה פסק הדין בעניין האניבוק, מקביל בעובדותיו לעניין שלפנינו ולכן גם התוצאה אמורה להיות זהה- אין המדובר בבית תוכנה, לצרכיי ארנונה.

9.2 וזאת יש לשים לב- המדובר בטיעון שונה והנמקה אחרת מהטיעון אליו כיוונה העוררת: בעוד שטיעון העוררת, בו עסקנו קודם לכן, מתמקד בעיסוקה של העוררת ואבחון לב פעילותה, הרי במקרה שלפנינו, עמדת בית המשפט המחוזי בעניין האניבוק, הייתה כי בית תוכנה המייצר מוצר עבור לקוח אחד (שהינו, חברת האם)- אינו בית תוכנה לצרכיי ארנונה.

9.3 בהתאם לפסק דין האניבוק, המבחן המוביל (בהקשר זה) הוא מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר. הואיל והיקף השימוש, ובהקשרה של העוררת, הוא של חברת האם בלבד, היינו, קיים לקוח אחד בלבד, הרי שמדובר במתן שירותים. הועדה מפנה את הצדדים לעמוד 6 לפסק הדין.

9.4 ובהמשך נאמר על ידי בית המשפט הנכבד בעניין האניבוק כי "המערערת מספקת מוצר המוזמן לפי דרישת לקוח ספציפי" ועל כן, אינה בית תוכנה לצרכיי ארנונה. כך גם הדבר לפנינו.

9.5 ועוד- בפסק דין האניבוק נאמר גם כי "אין המערערת מייצרת מוצר הנמכר כסחורה, אלא נמסר לחברת האם לשיווק. נראה גם כי לפי תיאור המערערת את המוצר אותו היא מפתחת.. המדובר במתן שירות.." – ע' 7 לפסק הדין. הועדה מצטרפת לדברים אלו כ- חלים גם לעניין שבפנינו.

9.6 הועדה תלך צעד נוסף ותקבע כי העוררת אינה מפתחת תוכנה בחלל ריק. אין ספק כי העוררת פועלת על פי הנחיות חברת האם- הנחיות התואמות את מצב השוק, מותאמות לשוק ובעלות סיכוי שיימכרו בשוק- זה הרי תמצית פעילות חברת האם.

9.7 די באמירה זו כדי לקבוע כי המדובר בפיתוח עבור לקוח אחד, המותאם לצרכיו המסחריים. ראה: סעיף 20 לסיכומי המשיב- הודאת העוררת בדוחות הכספיים שלה, כי היא פועלת על פי הנחיות חברת האם ("החברה תספק שירותי מחקר ופיתוח לחברת האם..").

9.8 העוררת ערה לפסק הדין בעניין האניבוק. עם זאת, טענת העוררת היא כי המדובר בפסק דין של בית המשפט המחוזי ועל כן, המדובר בפסק דין מנחה בלבד (סעיף 25 לסיכומי העוררת).

9.9 טענה מעין זו יש לטעון בזהירות מרבית הואיל וועדת ערר, לא תסטה מפסקי דין של בתי המשפט המחוזיים אלא אם כן המדובר באירוע חריג, קיצוני ויוצא דופן, ולא רק מחמת אחידות הפסיקה וכיבוד ערכאות.

9.10 המקרה שלפנינו, אין כל סיבה או הצדק לסטות מפסק הדין האניבוק, שהינו, במלוא ההכנעה, ובעיני הועדה, פסק דין נכון, ראוי ושקול. נציין גם שהעוררת אף לא הצביעה על נימוק כבד משקל לפעול כך.

9.11 זה המקום להסביר את שיקולה של העוררת, שצוין קודם לכן, להציג את פעילות העוררת ופעילות חברת האם באמריקאית, כפעילות אחת.

9.12 לכאורה, מדובר בטענה תמוהה, לא מחויבת המציאות, ואף לא נכונה משפטית, ואולם, הדברים נעשו, וכך גם דרך טיעון העוררת, על מנת להתגבר על הוראות פסק דין האניבוק שכן, אם מדובר בפעילות אחת, הרי מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, לא רלוונטי.

9.13 בכל מקרה, הועדה אינה מקבלת את טיעונה של העוררת, כאילו אין הפרדה תאגידית בינה לבין חברת האם, ומדובר ביד אחת. בכל הכבוד, העוררת וחברת האם בחרו

בדרך של הפרדה תאגידית משיקוליהן ולא ניתן לטעון טענות לפי נוחות:- ממועד בו יש הפרדה תאגידית, יש לכבד את רצון העוררת וחברת האם.

9.14 דברים אלו מקבלים משנה תוקף כאשר העוררת כותבת בעצמה שההפרדה התאגידית נעשתה משיקולים שונים (ראה: סעיף 6 לסיכומי העוררת), קרוב לוודאי, משיקולי מס. בכל הכבוד, לא יעלה על הדעת לאפשר למתדיין לטעון טענות מסוימות בפני רשות אחת וטענות אחרות בפני רשות אחרת. יש בכך משום טעם לפגם.

10 מכל הנימוקים המצוינים לעיל, יש לדחות את הערר, בין אם נאמץ את טיעוני העוררת ובין אם נאמץ את טיעוני המשיב.

11 זכות ערעור על פי חוק.

ניתן היום: 19.4.2020

גדיאל בלוך, עו"ד	**אסף ורשה, עו"ד**	**אבי סבן, רו"ח**
יו"ר הועדה	**חבר הועדה**	**חבר הועדה**