בפני ועדת הערר ארנונה
עיריית רמת גן

ערר 34/17
ערר 83/14

בענין:

[redacted]

העוררת

- נ ג ד -

מנהלת הארנונה עיריית רמת גן
ע"י ב"כ עוה"ד טל שטיין אלבר

המשיבה

החלטה

1. עניינם של עררים אלו הוא טענת העוררת כי היא בית תוכנה ועל כן זכאית היא לשלם ארנונה מופחתת.

רקע ופתיח

2. נושא בתי תוכנה מונח על שולחננו זמן רב ובתיקים רבים, כאשר פסיקת בתי המשפט (ובכלל זה, ובכל הכבוד, בית המשפט העליון) אינם נהירים כל צרכם ואינם נותנים מענה לשוני בין תיק לתיק, והיכולת להיות מודרך על ידי פסקי דין אלו וליישמם, אינה כה קלה.

3. אם בתחילת דרכה של ועדה זו, היא ביקשה לנסות ליישם את פסקי הדין ולהכריע במחלוקות שנוצרו תוך גישור בשונות בין תיק לתיק, תרי ככל שחלף הזמן, הגיעה הועדה למסקנה כי דבר זה הינו כמעט בלתי אפשרי.

4. על כן, הועדה ניתבה את דרכה בתיקים אלו בדרך של המלצה לצדדים להתפשר על כי פרמטרים שונים שפיתחה והביאה לידיעת הצדדים. על כך בהמשך הדברים.

5. ואולם, דומה כי הגיע הזמן והמועד בו המחוקק יתערב. יגדיר היטב מהו בית תוכנה ויאפשר התנהלות יותר נכונה ויותר ברורה של ועדות הערר, תוך הבנה אלו בתי תוכנה פטורים ואלו לאו.

6. והנה ההתלבטות, כפי שתיק זה מעיד היטב:

6.1 בית תוכנה מתחיל את דרכו המקצועית בכך שהוא מפתח, עבור עצמו, תוכנה כלשהי.

6.2 עם גמר הפיתוח, מתחיל שלב שיווק התוכנה ללקוחות. בשלב זה לכאורה, ועל פי המבחנים המקובלים, מאבד בית התוכנה או מעמידו כבית תוכנה לצרכי ארנונה ומדובר, לכאורה, בחברת שיווק רגילה שיש לה מוצר למכירה.

6.3 ואולם, אין זו המציאות בשלמותה:- תוכנה היא בסיס, אבן יסוד, לתולדות הדיון מבחינת הלקוח. מעטות הן תוכנות המדף הנמכרות כפי שהן.

6.4 בפועל, הלקיה דורש שינויים והתאמות שונות לצרכיו ומונה את רכישת התוכנה בשינויים שונים בתוכנה. חלקם מהותיים ומצריכים עבודה רבה יחלקם קשגיב. ולאיש, מלבד ללקוח ולבית התוכנה, אין יכולת לדעת מהם השינויים והיקפם.

6.5 ואולם, בית התוכנה מעסיק עקב כך תוכניתנים אשר מטרתם היא ליצור תוכנה מותאמת לדרישות הלקוח. ובכך עולה השאלה הברורה:- האם מדובר בבתי תוכנה לצרכיי ארנונה או: חברת שיווק שעושה התאמות לבקשות הלקוח.

6.6 ולא רק זאת:- בית תוכנה הרוצה לשמור על מעמדו ועל יכולת הטכירה בשוק כך היא נמצא, ממשיך לפתח את התוכנה בתוך הבית (In House), וליצור גרסאות משופרות של התוכנה. כל אותה עת, ממשיך בית התוכנה למכור את מוצריו המדובר בפעילות מעורבת של שיווק ומסחר עם פיתוח תוכנה.

6.7 ומה מעמדו של בית תוכנה שפיתח תוכנה שהגיעה לשלב בשלות ושיווק ובה בעת, החל בפיתוח של תוכנה אחרת לגמרי בנושא אחר- וכל אלו מתנהלים תחת קורת גג אחד:-

6.8 במתח בין ארבעת אלו, באים בתי התוכנה וטוענים בפנינו שהם עוסקים בייצור תוכנה ואילו המשיבה שבה וטוענת כי המדובר בחברת שיווק שיש לה "בית מלאכה" שמטרתו היא התאמת התוכנה ללקוח כאמור.

7 כאן גם נכנס אלמנט נוסף:- הנחיית והוראת המדינה להקל על בתי התוכנה בתשלום ארנונה. ככל הנראה על מנת לקדם תעשייה זו כאינטרס מדינתי, אינה מתקבלת, באהדה אצל הרשויות המקומיות ובהן הנשיבה שהרי, תושבי העיר נושאים בעלות המופחתת וזו יוצאת בכיסם.

8 סידום בתי תוכנה כמרכיב חשוב בתעשיה מצד אחד ומציאות מורכבת מצד שני הן מיהות תיקים אלו, שכן, לא רק מהות העסק קובעת אלא, הועדה נתקלת, חדשות לבקרים, בבתי תוכנה המנהלים את עסקיהם במגדלים היוקרתיים הפזורים ברחבי העיר ושאלת השאלה- וזו אמורה להישאל עוד טרם הגענו למחלוקות חוקיות ופרשניות- מדוע יש לועדד בית תוכנה כלשהו (אפילו זה העונה על ההגדרה הנוגעת לארנונה), ולהפחית מתשלים הארנונה על תושבי תושבי העיר, כאשר אותו בית תוכנה יושב במגדל יוקרתי ומשלם דמי שכירות גבוהים ביותר תחת לשלם ארנונה?! וכי מדוע המשיבה אמורה לסבסד בזבוז כספי זה שהרי אם יש לבית תוכנה את היכולת לשלם דמי שכירות של 100 ש"ח למ"ר ועוד דמי ניהול בסך של 25 ש"ח למ"ר (והועדה מכירה היטב את המחירים המשולמים במגדלי היוקרה), בודאי שיש לו את היכולת לשלם ארנונה מלאה, ולא אזרחי העיר אמורים לשאת בנטל ראוותנות זו.

9 בכל הכבוד והזהירות, יש לא מעט צביעות- ואיננו מתייחסים לעת הזו לתיק שלפנינו- כאשר בא מתדיין בפני הועדה וטוען כי הוא בית תוכנה וזכאי לארנונה מופחתת. בעוד הוא יושב במגדל מצופה זהב.

10 בין משום כך, ובין מנימוקים נוספים, המשיבה בוחנת היטב ובקפדנות כל בקשה למתן הנחה ואת מתן האישורים לבתי תוכנה.

11 ועתה שניטול את כל התמהיל המורכב הזה, נבין מדוע כה רבים התיקים בפני הועדה העוסקים בבתי תוכנה

12. כאמור, הועדה נוקטת מזה זמן בגישה פרקטית ומקילה לצדדים המתדיינים בפניה ליטול מפתח מוסכם של העסק כאשר אחוז מסוים יחשב כבית תוכנה לצרכי ארנונה (אילו האחוז הנותר, ייחשב כארנונה רגילה של בית עסק רגיל.

13. ואולם, גם הגישה הפרקטית ויכולת הועדה להביא את הצדדים לידי הסכמה, אינם נוטלים את העוקץ מהבעיה אלא, רק מרחיקים פתרון. כאמור, הפתרון האמיתי הוא בידי המחוקק והגיע הזמן להתערבותו.

<u>עמדת המשיבה והחיכוך שעמדה זו יוצרת</u>

14. בהעדר יכולת להיכנס לקרביו של העסק, ובניגוד לעבר במסגרתו ניתן היה להביא אישור של כישרד התעשייה כי המדובר בבית תוכנה (פרקטיקה שאינה קיימת עוד) ובכך לצאת ידי חובה, דורשת המשיבה שורה של מסמכים מבית התוכנה שיש בהם כדי להוכיח כי אכן מדובר בבית תוכנה.

15. המסמכים, חלקם חשבונאיים וחלקם אישורים שונים, נותנים תמונה מדויקת למדי של התנהלות העסק ויכולתו לטעון כי הוא בית תוכנה.

16. ואולם, גם אם מתקבלים המסמכים, המשיבה בודקת היטב את המסמכים הגלויים של העוררים ובהם אתרי האינטרנט שלהם על מנת לגלות אינפורמציה באשר למהות העסק.

17. ולא רק ואת- המשיבה מעסיקה מומחי תוכנה על מנת לבחון את העסק ואלו מגישים לנו חוות דעת מתוך ניסיון להסביר מדוע המשיבה אינה רואה במתדיין ספציפי- בית תוכנה.

18. **הועדה חזרה וקבעה, בעת הישיבות המתנהלות בנושאים אלו, וכאשר המתדיינים התלוננו ומתלוננים על היד הקפוצה של המשיבה, כי המשיבה צודקת לחלוטין בעמדותה, אין מדובר ביד קפוצה אלא בנוהלים ברורים לבחינת פטור וכי הנוהלים שנקבעו במשיבה להכיר בבית התוכנה והמסמכים הנדרשים, הם נכונים, צודקים ומדוייקים. ויישומם נעשה בדין וכדין ואנו חוזרים וקובעים כי זו עמדת הועדה.**

19. עם זאת, וכאשר מתברר לועדה כי המשיבה דחתה בקשה רק כי מתדיין ספציפי אינו מכוניא את כל המסמכים הדרושים, הרי אנו נותנים למתדיין זה את ההזדמנות השניה והשלישית להמציא את המסמכים. על מנת לזכות בהכרה כבית תוכנה ודוחים את טיעוני המשיבה כי מתדיין מעין זה, החמיץ את המועד.

20. שלא במפתיע, הועדה מגלה כי חלקם של המתדיינים שלא עמדו בעבר בדרישות המשיבה חדלו כן משום קשיים טכניים (ולעיתים כלכליים. המדובר בעסקים קטנים שמיתמשים לספק מסמכים חשבונאיים) וחלקם משום שלא רצו לגלות את התמונה בשלמותה מטרתם מששר שהדבר יפגע בטיעונם.

21. כך או כך, הזדמנות שניה ניתנת ואולם, כל ההתנהלות הזו רק ממחישה כי יש צורך במציאת פתרון והנדרות יותר נכונות באשר לבית תוכנה הזכאי לתשלום מופחת בארנונה.

<u>ומכאן, לתיק שבפנינו</u>

22. טענות העוררת בתמצית הן כדלקמן:

22.1 היא בית תוכנה קטן (גודל משרדיה הוא 143 מ"ר ומעסיקה חמישה תוכניתנים

22.2 היא המציאה את כל המסמכים הנדרשים על ידי המשיבה ובכלל זה אישור רואה חשבון המבוסס על חוק עידוד התעשייה (מיסים) על פיו 90% מהכנסותיה באות ממפיתוח תוכנה.

22.3 כי היא עוסקת אך ורק במכירת תוכנות שיוצרו על ידה בייצור עצמי

22.4 כי המציאה מסמכים חשבונאיים אחרים ובכלל זה דוחות כספיים ואת המעידים על פעילותה בבית תוכנה.

22.5 כי רשימת התוכנות שפיתחה עומדות בפני הועדה, כולל פירוט הפעילות בתוכנות.

22.6 כי בבחינת פעילות העוררת בכללותה, העיסוק העיקרי שלה הוא העשיית התוכנה.

22.7 כי פרשנות צו הארנונה בצורה כה מצמצמת וכמוצע על ידי המשיבה פוגעת ועומדת בסתירה לתקנות ההסדרים.

23. תמצית טענות המשיבה הן כדלקמן:

23.1 המדובר בחברת שירותים הנותנת ייעוץ לחברות הזנק, שירותי תוכנה ומיקור חוץ.

23.2 העוררת לא הוכיחה כי היא מייצרת תוכנות מדף.

23.3 כי בדוחות הכספיים של העוררת כתוב במפורש כי זו עוסקת בשירותי תוכנה.

23.4 כי אתר האינטרנט של העוררת מעיד על הפעילות המתוארת לעיל, במילים ברורות.

23.5 כי העוררת אינה עומדת בחמשת מבחני הפסיקה להכיר בה כבית תיכנה.

24. העוררת שהיתה מודעת שאתר האינטרנט שפירסמה לציבור מחליש את טיעוניה בצורה משמעותית, הודיעה כי האתר הוא פירסומי בלבד ואין להאחז בו לצורך הכריעה בתיק ויש לבחון את הפעילות על בסיס המסמכים שהוגשו.

25. הועדה מכריעה כדלקמן:

25.1 תיק זה הוא תמצית תיאור המחלוקות המתעוררות סביב נושא בתי התיכנה, בהקשר לחוקי הארנונה.

25.2 נקדים ונאמר כי אין ספק בליבנו כי המדובר בבית תוכנה ואולם, במצב החוקי היום ובפרשנות המקובלת, אין הוא בית תוכנה לצרכי ארנונה.

25.3 העוררת, וכך אנו מכריעים, פיתחה מספר תוכנות מדף, תוכנות אלו הגיעו לשכבת הבשלות וכעת, הן נמכרות לציבור הרחב. התוכניתנים המועסקים על ידי העוררת, עוסקים בהתאמת התוכנות לצרכי הלקוחות.

25.4 העובדה כי המדובר במכירת תוכנות מייצור עצמי, היא בעלת משקל נמוך בהכרעה. הועדה הואיל ותוכנות אינן עומדות בחלל ריק, והן מתקשרות בצד תוכנות רבות אחרות ומותאמות ו"מדברות" האחת עם השנייה.

25.5 בצד אלו, וככל הנראה עקב העובדה כי מכירת תוכנות אינה מספקת די פרנסה, עוסקת העוררת במתן ייעוץ לחברות הזנק.

25.6 הנה כי כן, בפנינו חברה מעורבת, חלקה הוא בית תוכנה (ללא קשר להגדרת הארנונה אלא, כבחינה פשוטה של עיסוק) וחלקה האחר הוא חברת ייעוץ.

25.7 חברה כזו, על פי הפרשנות המקובלת לצורך ארנונה, אינה חברת תוכנה.

26. בקבלת החלטתנו, נתנו משקל מושמעותי לנתונים אלו:

26.1 הדוחות הכספיים של העוררת המגדירים את העוררת כ- "עוסקת בשירותי תוכנה". הסיווג מבחינת שלטונות המס הינו משמעותי ביותר ולא ניתן להתעלם ממנו.

26.2 מדוחות אלו עולה גם גידול בהכנסות וגם חלוקת רווחים, נתונים המעידים על פעילות מסחרית רגילה, ואינם משקפים חברת העוסקת בפיתוח מוצר חדש.

26.3 במאזן הבוחן שהציגה החברה מופיעים לקוחות מסחריים (ככל הנראה לקוחות שרכשו תוכנה) החייבים כספים אף כאן המדובר בפעילות מסחרית ברורה של שיווק ומכירה, ולאו דווקא פיתוח.

26.4 כאמור, באתר האינטרנט של העוררת נכתב בפירוש כי העוררת מהווה "חברה הזנק". המדובר בפעילות שאיננה פעילות של בית תוכנה אלא פעילות ייחודית של חברת ייעוץ.

26.5 איננו מקבלים את הסבר העוררת כי המדובר באמירות שיווקיות שאינן משקפות את פעילותה האמיתית של החברה- פעילות שיווקית נועדה למשוך לקוחות וזו במדויק מטרת אתר העוררת והסיבה שהעוררת החליטה לנסח את פעילותה בצורה זו באתר אותה היא מפעילה

26.6. אישור רואה החשבון שסופק על ידי העוררת אינו עוזר בהכרעה הואיל ואין חולק, על ידי שני הצדדים, כי תוכנה נימכרת. לא זו השאלה העומדת להכרעה

26.7 פעילות התוכניתנים כתומכי מכירה. על פי המבחנים הקיימים כיום, והגם שבהחלט ייתכן כי הם מייצרים שיפורים לתוכנה, מחזקת את עמדת המשיבה כי אין מדובר בבית תוכנה. בהקשר זה לא התברר לנו האם פיתוח שנעשה עבור לקוח הוא בבעלות הלקוח או, שנעשה שינוי בתוכנה כולה עבור כלל הלקוחות הקיימים ופוטנציאליים. לנקודה זו יכול ויש משקל מסוים בהכרעה. בהעדר מידע, הרי אנו שוקלים נקודה זו לחובת העוררת.

26.8 כבר הבענו את דעתנו כי חמשת המבחנים שפותחו בפסיקה אינם מסייעים בפתרון תיקים אלו ומתן תשובה נאותה על ידי הועדה.

26.9 בכל הכבוד, הצניעות וההכנעה מבחן בגון "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", חייב להיות מיושם בשטח, ויישומו קשה עד בלתי אפשרי שהרי בודאי שהעוררת יוצרת, כל העת, יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר- זו טיבה של פעילות פיתוח תוכנה בכל בית תוכנה, ואולם, האם אותו יש מוחשי ייתן לה את המעמד המיוחלי? לכך צריך לצלול לתוך פעילות העוררת ושכמותה וכך, מבחן זה יוצא כ- לא ישים

26.10 היינו יכולים להרחיב עוד בענין המבחנים שפותחו ואולם, יישומם כאמור מורכב, מסובך ולצער הועדה, לא בהכרח ישים.

26.11 בסופו של יום המבחן האמיתי, כך על פי המקובלות היום, הוא האם מדובר בחברה יצרנית/ תעשייתית שמייצרת מוצר ומוכרת אותו כפי שהוא לצרכן הסופי.

26.12 מבחן זה הוא אנכרוניסטי, ואינו משקף את הפעילות המסחרית של בתי התוכנה- לא דומה מכירת כסא המיוצר על ידי חברה תעשייתית, מחירו משולם והוא נלקח לבית הרוכש לשימוש כפי שהוא, ליצירת תוכנה, מתן תמיכה ועריכת שינויים בה לצמיתות הלקוח.

27. כך או כך ובמסד הנתונים הקיים בתיק זה, ועל פי ההלכה השוררת כיום- וכל עוד לא יתעורר המחוקק בענין- העוררת אינה בית תוכנה לצרכי ארנונה והערר נדחה ללא צו להוצאות.

28. זכות ערעור על פי חוק.

ניתן היום: 11.3.20

גדיאל בלושטיין, עו"ד	שושי גרינולד שימחוביץ, עו"ד	יונה טילמן
יו"ר הועדה	חברת הועדה	חבר הועדה