בפני ועדת ערר לענייני ארנונה
רמת גן

ערר 67/22 + 77/22

בעניין: [redacted]

העוררת

- נגד -

מנהל הארנונה בעיריית רמת גן

המשיב

החלטה

העובדות והמחלוקת

1 ענין ערר זה הוא נושא הנדון לעיתים קרובות: האם לסווג את העוררת כ- בית תוכנה לצרכי ארנונה או כעסק מסחרי לכל דבר וענין.

2 הועדה קיימה ישיבת קדם משפט ובהסכמת הצדדים אלו סיכמו בכתב את טענותיהם.

3 עיקרי טענות העוררת:

2.1 העוררת פיתחה ומפתחת מוצר תוכנה אחד שהוא מוצר בסיס לכל לקוחותיה- פלטפורמה דיגיטלית לשוק הפיננסי אשר מזהה את הלקוח הסופי באמצעים דיגיטליים שונים. כמו כן פותחו אפליקציות שונות של הפקדת שיקים, פתיחת חשבונות וכדומה. הלקוח הישיר הוא בנק. הלקוח הסופי, זה שנדרש להזדהות באמצעות המערכת או, להפקיד שיקים ושאר פעולות, הוא לקוח הבנק.

2.2 דף ההוראות לשימוש באותו מוצר תוכנה בודד, זהה לחלוטין אצל כל לקוחות העוררת הואיל וכאמור, המדובר במוצר אחד- זהה.

2.3 כל תהליך הפקדת השיקים נעשה ישירות בין הלקוח לבנק באמצעות תוכנת העוררת ואולם, ללא מעורבות שלה מכל מין וסוג שהוא. העוררת מסיימת את תפקידה בכך שהיא הקנתה זכות שימוש לבנק להשתמש בתוכנה המוטמעת אצלו.

2.4 בניגוד לטענת המשיב, לא נעשית התאמה ספציפית ללקוח לפי צרכיו או, לפחות, לא הוכח כך.

2.5 על פי אישור רואה החשבון של העוררת, הרי מדובר בחברה המוגדרת כחברה תעשייתית העוסקת בפיתוח תוכנה שלפחות 90% מהכנסותיה צומחות ממפעל לייצור תוכנה.

2.6 אותה תוכנה ממשיכה להיות מפותחת כל העת ונשלחת ללקוחות הרשאים להשתמש בה לפי שיקול דעתם. על כן גם הפיתוח של התוכנה לא הסתיים ובכל מקרה, אין מדובר בשירותי התאמה.

2.7 אין לעוררת כל עיסוקים אחרים.

2.8 אכן העוררת מעסיקה עובדים נוספים מלבד תוכניתנים ואולם, מרבית העובדים הם תוכניתנים.

2.9 אכן שיטת ההתחשבנות מול הלקוחות הינה בדרך של מתן רישיון לתקופה כנגד תשלום ואולם, הדרישה לרישוי תקופתי באה מהלקוחות וגם כך, הרישוי התקופתי "מבטיח להם עדכון תמידי של המוצר ולא בדרך של רישיון לכל החיים, לתוכנה אשר בתוך שנה או שנתיים, תתיישן". מעבר לכך,

2.10 פילוח החשבוניות, המשקפות את הכנסות העוררת, מגלה כי 82% מההכנסות באות מתוך רישיונות לשימוש בתוכנה ואילו כ- 18% באות מ"תשתית טכנולוגית ותחזוקה".

2.11 העוררת מביאה בקצרה רבה, את ארבעת המבחנים שנקבעו בפסיקה לקבוע כי המדובר בבית תוכנה, ומיישמת אותה לעובדות, ומגיעה למסקנה כי היא עומדת במבחנים שנקבעו לצורך הכרה כבית תוכנה.

2.12 בשולי הדברים נטען כי נטל ההוכחה כי היא אינה בית תוכנה מוטל על המשיב.

3 עיקרי טענות המשיב:

3.1 העוררת, כך לעמדת המשיב, מעניקה פתרונות של תוכנה מבוססת שירותים (SaaS).

3.2 מהות שירות זה הוא שהבעלות בתוכנה נותרת בידי העוררת כל העת והיא מתוגמלת מלקוחות הנזקקים לשירותיה, בצורה של דמי שימוש תקופתיים.

3.3 השירות מסופק ל -65 מיליון משתמשים בכל העולם (המשיב בוודאי מתכוון למשתמשי הקצה- הלקוחות). בפועל, יש לעוררת כ- 70 לקוחות ישירים.

3.4 הפעילות העסקית של העוררת היא מתן שירותים לתאגידים בנקאיים וכן גם עולה מפורשות מתוך אתר האינטרנט של העוררת.

3.5 על מנת להכיר ב- בית תוכנה לצרכיי ארנונה, הרי מרכיב מרכזי בייצור הוא ייצור תוכנה חדשה בעלת מרכיבים חדשים ומאפיינים ייחודיים. לא זה המקרה שלפנינו.

3.6 המשיב נסמך על פסק הדין בעניין עמ"נ 19893-02-12 **פורמלי מערכת טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו** (פורסם בנבו), שם נקבע כי המדובר בדמי מנוי בגין השימוש במערכת. המשתמשים, אינם רוכשים את התוכנה אלא, משלמים בעבור הזכות לעשות שימוש בתוצרי התוכנה, ומדובר במודל מובהק של אספקת שירותים.

3.7 לעניין נטל ההוכחה, הרי משהעוררת חמקה ממסירת מסמכים נדרשים בטענה לחיסיון, הנטל מוטל עליה.

<u>הכרעה</u>

4 בתחילה, נסיר מסדר היום את המחלוקת שהצדדים הקדישו לה זמן רב: דרך ההתקשרות בין העוררת ללקוחותיה.

5 השאלה אם ניתן רישיון שימוש על ידי העוררת או שהתוכנה נמכרת בפועל, היא בעלת חשיבות נמוכה להחלטה והועדה מודעת לכך שנושא זה נגזר מהיבטים נוספים כגון, היבט המס החל הן על העוררת והן על הלקוחות, כאשר דרך הצגת העסקה בדוחות הכספיים, משפיע על היקף המס המשולם. לא זה הנושא העומד לדיון בפנינו.

6 נוסיף עוד שבסופו של יום, העוררת תתמיד ותמכור "שירות" ללקוח כל עוד הלקוח ירצה בכך, זה הרי האינטרס העליון שלה אם היא חפצת חיים. לאורך זמן, הנושא דומה במהותו למכירה של מוצר הנקרא תוכנה. ואולם, הועדה לא ראתה במחלוקת זו את מרכז הענין ובוודאי שלא את מרכז ההכרעה בערר זה.

7 שני נושאים אחרים מביאים להכרעת הועדה במקרה שלפנינו.

8 הראשון, העוררת סיימה למעשה את פיתוח התוכנה, זו שזכתה להצלחה ונמכרת ללקוחות פיננסיים מובילים. התוכנה אמנם זוכה לעדכון תמידי, ומכאן הצורך בתוכניתנים בעסקה של העוררת ואולם, המוצר הבסיסי, הוא שלם וגמור.

9 השני, הועדה לא מקבלת את עמדת העוררת כי אין בינה לבין הלקוח מגע תמידי ואלמנט של מתן שירות תמיכה ותחזוקה. מוצרים מסוג תוכנה, נזקקים לתמיכה ושירות מתמיד והצגת עמדת העוררת כאילו המדובר ב- "ירה ושכח" אינה תואמת את ידיעותיה של הועדה כ-ועדה מקצועית שדנה בעסקים מסוגה של העוררת, חדשות לבקרים.

10 הנה כי כן, התוכניתנים של העוררת עוסקים בקידום גרסאות מתקדמות של התוכנה המורכבות על המוצר המוגמר, שהוא המוצר שנמכר בפועל ללקוח וכן עוסקים התוכניתנים במתן שירות ותמיכה.

11 לא לחינם ציטטנו מתוך סיכומי העוררת אשר מודה- גם אם לא בפה מלא- כי אלו העובדות לאשורן: "**מבטיח להם עדכון תמידי של המוצר ולא בדרך של רשיון לכל החיים, לתוכנה אשר בתוך שנה או שנתיים, תתיישן**".

12 הנה כי כן, בפנינו עסק בוגר אשר יצר מוצר שלם (ומוצלח) ועתה הוא משווק אותו ללקוחות בפורמט עסקי כזה או אחר, תוך שהוא מוציא גרסאות ושיפורים ונותן תמיכה.

13 לא זה מהותו של בית תוכנה לצרכיי ארנונה. מטרת ההקלה ולשדה של ההקלה לבית תוכנה בתחום הארנונה, הוא להקל על בתי תוכנה בזמן הפיתוח, כאשר המוצר נמצא בחיתוליו ומכירות עדיין לא מחזיקות את בית התוכנה מעל המים, עד אשר הוא המוצר הופך לשלם שניתן למכירה.

14 נקודת האיזון, או, הרגע בו ההקלה פוקעת- הואיל ובית התוכנה הפך לחברה מסחרית ככל חברה מסחרית אחרת- היא נקודה שלעיתים קשה לאבחן אותה, ולכך נועדו מבחני הפסיקה ואולם, המקרה שבפנינו הוא מקרה מובהק בו חצתה העוררת את הקו של בית תוכנה העוסק בפיתוח מוצר שעדיין לא הבשיל לבין חברת שיווק המוכרת מוצרי תוכנה.

15 אם ניקח את עמדת העוררת עד לקצה, הרי לשיטתה היא זכאית להמשיך לקבל את ההקלה בתשלום ארנונה עד עולם, רק משום שהיא ממשיכה לפתח את התוכנה (וממשיכה להעסיק תוכניתנים לצורך כך), אשר עיקר עיסוקם הוא שכלול התוכנה והוצאת גרסאות מתקדמות יותר.

16 ואולם, העוררת דומה עתה למשווק של מקרר (לשם הדוגמא) המוציא למכירה בשוק, דגם מקרר עם ברז שתיה משוכלל יותר, מתוך הנחה כי הלקוחות ייטו לרכוש את המקרר מדגם זה דווקא בשל ברז השתיה ש-יאה יותר בעיניהם. המקרר, עם כל הכבוד, נשאר מקרר. או שמא נביא דוגמא יותר עדכנית: משווק של מכוניות חשמליות, מציע ללקוחותיו, מכונית שהמטען מחזיק 800 ק"מ של נסיעה ולא 500- 600 ק"מ כמקובל. המכונית נותרת אותה מכונית, השכלול, לצרכיי ארנונה, לא מקנה למשווק המכונית, מעמד אחר.

17 הצדדים לא עסקו ובצדק, בניתוח מבחני הפסיקה לבתי תוכנה (המשיב לא עסק בכך והעוררת עסקה בכך ובקצרה רבה, בסעיף 28 לסיכומיה). שני הצדדים הבינו כי יש לבחון את עסקה של העוררת לגופה, וזו הייתה המחלוקת האמיתית ביניהם.

18 משהוכרע תיק זה על בסיס בחינת עסקה של המערערת, אין גם צורך לדון בנטל הראיה ואולם, ייאמר כי הועדה הודיעה לעוררת בצורה ברורה, ובמהלך הדיונים, כי אי מסירת מידע נדרש על ידי המשיב בטענה של חסיון, מחליש את עמדתה. אכן, זכותה של העוררת, ככל מתדיין, לברור את ראויתיה ולא להגיש מסמכים מסוימים ואולם, יש מחיר לשימוש בזכות זו והמחיר הוא שהיושב לדין מניח כי אי הגשת מסמכים נעשתה משום שאלו אינם נוחים לאותו מתדיין.

19 הערר נדחה. אין צו להוצאות.

20 זכות ערעור על פי דין.

ניתן היום: 7.8.2023

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