



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

בפני כב' השופטת הבכירה, גיליה רביד

מעוררים סימילרווב בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ישראל ארוגטי

נגד

משיבים מנהל הארנונה בעיריית תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד אמיר מורצקי ואח'

### פסק דין

1

2 זהו ערעור כנגד החלטת ועדת הערר לענייני ארנונה שליד עריית תל אביב (להלן – "ועדת הערר" או  
3 "הוועדה") מתאריך 26.7.21 שלפיה נדחו עררים שהגישה המערערת על סיווג נכסים שבחזקתה,  
4 ביחס לשנים 2017-2020 (להלן: "ההחלטה"). בהחלטתה קבעה הוועדה שפעילות המערערת אינה  
5 נופלת להגדרת "בית תוכנה" לפי סעיף 3.3.3 לצו הארנונה, ועל כן יש לחייבה בהתאם לסיווג  
6 "בניינים שאינם משמשים למגורים, לרבות משרדים שירותים ומסחר".

7

8 1. עיקרי העובדות הצריכות לעניין

9

10 1.1 המערערת היא חברה בתחום התוכנה והמחשבים, העוסקת באיסוף וניתוח מידע של  
11 גולשים באתרי אינטרנט באמצעות תוכנה או פלטפורמה טכנולוגית שפיתחה. המערערת  
12 הסבירה כי מדובר בתכנה המאפשרת ללקוחותיה כלי סטטיסטי המשפר יכולתם לקבל  
13 החלטות אסטרטגיות במרחב המקוון. המערערת מוכרת ללקוחותיה, שהם בעיקר אנשי  
14 שיווק, רישיון שימוש בתוכנה שבאמצעותו הם מקבלים גישה למידע שנאסף על ידה.

15

16 1.2 בתקופה הרלוונטית החזיקה המערערת בשני נכסים בדרך מנחם בגין 121 בתל-אביב.  
17 האחד, בשטח כולל של 1,791 מ"ר והשני, בשטח כולל של 1,798 מ"ר. נכסים אלו סווגו  
18 לצורכי ארנונה על ידי מנהל הארנונה בסיווג השיורי "בניינים שאינם משמשים למגורים,  
19 לרבות שירותים ומסחר".



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

- 1
- 2 המערערת הגישה השגה ביחס לסיווג הנ"ל לשנת 2017, ולאחר מכן על תשובת מנהל 1.3
- 3 הארנונה הגישה ערר (ראו תשובת מנהל הארנונה מתאריך 17.1.18 בנספח 2 לתגובה).
- 4 בהמשך, הגישה המערערת עררים נוספים לשנים 2018-2020, אשר בסופו של דבר כולם
- 5 נדונו במאוחד בפני הוועדה. בבסיס העררים עמדה הטענה כי יש לסווג את הנכסים כ"בית
- 6 תוכנה" בהתאם לעיסוקה העיקרי של המערערת - שהוא פיתוח וייצור התוכנה.
- 7
- 8 בהליך בפני ועדת הערר הגישה המערערת תצהיר של מנהל הכספים מטעמה, מר אברהם 1.4
- 9 ישראל, בצירוף דו"חות כספיים לשנים 2015-2016, חוות דעת רואה חשבון, מאזן בוחן
- 10 לשנת 2017 ומצבת עובדיה (נספח 4 בערעור). המשיב הגיש תצהיר של חוקר השומה מטעמו,
- 11 מר אברהם חנוך, בצירוף דו"ח הביקורת שנערך בנכס (נספח 4 בתשובת המשיב). בפני
- 12 הוועדה התקיימו שני מועדי הוכחות. בדיון הראשון נחקרו המצהירים מטעם הצדדים,
- 13 כאשר בעקבות עדות המצהיר מטעם המערערת, באישור הוועדה, הוגש מסמך הבהרות
- 14 שאליו צורפו מסמכים נוספים, ולאחריו נקבע דיון הוכחות נוסף. בתאריך 26.7.21 דחתה
- 15 הוועדה את העררים. מכאן הערעור.
- 16
- 17 **תמצית החלטת ועדת הערר** .2
- 18
- 19 במסגרת החלטתה קבעה הוועדה כי אין מחלוקת שהמערערת עוסקת בין השאר בפיתוח 2.2
- 20 תוכנה. היא אוספת מידע על תנועות גולשים באתרי האינטרנט ומנתחת את המידע
- 21 שמתקבל באמצעות אותה תוכנה, במעין פלטפורמה הנמצאת ב"ענן". המערערת מוכרת
- 22 ללקוחותיה, שהם בעיקר אנשי שיווק, רישיון שימוש בתוכנה, כאשר לצורך השימוש בה
- 23 מקבל הלקוח שם משתמש וסיסמא באמצעותם הוא יכול לצפות בתוצאות ניתוח המידע
- 24 שביצעה המערערת.
- 25 במסגרת החלטתה, בחנה הוועדה את מבחני העזר שהותוו בפסיקה לצורך הכרעה בשאלה 2.3
- 26 האם מדובר ב"בית תוכנה" כהגדרתו בצו הארנונה. ועדת הערר נדרשה למבחנים שהותו
- 27 לעניין סיווג "תעשייה" וכן למבחנים הנוספים לעניין סיווג "בית תוכנה" וסקרה אותם
- 28 בהרחבה. כך, קבעה הוועדה כי המערערת עומדת במבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש
- 29 מוחשי אחר", בהינתן שהמערערת פיתחה פלטפורמה לניתוח מידע. כמו כן היא עומדת
- 30 במבחן "היקף השימוש", נוכח העובדה שהמוצר נועד לשימושו של הציבור הרחב ובהיותו



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 משמש כ-250 לקוחות. לקביעתה, המערערת גם עומדת במבחן "השבחת הנכס" - שכן  
2 פיתוח וייצור התוכנה מביאים ליצירת ערך כלכלי חדש ללקוחותיה של המערערת - וכן  
3 ב"מבחן הכמותי", לאור העובדה שהשטח המחויב משמש, רובו ככולו לעיסוקה של  
4 המערערת.

5 עם זאת, כך בהתאם לקביעות הוועדה, המערערת אינה עומדת במבחן המהותי ובמבחן 2.4  
6 ההנגדה. ביחס למבחן המהותי – התייחסה הוועדה לשלושה מסמכים שהוגשו מטעם  
7 המערערת: הראשון, חוות דעת מטעם משרד רו"ח EY, אך לא מצאה להעניק לה משקל.  
8 זאת משום העובדה כי היא נועדה לרשויות המס בהתאם לעקרונות הרלוונטיים לצורך  
9 הטבת מס בהתאם לחוק עידוד תעשייה, מה גם שלא היה נהיר לוועדה האם חוות הדעת  
10 הוגשה לרשות המסים והאם התקבלה על ידה. עוד קבעה הוועדה כי מדובר במסמך  
11 המתייחס לשנת 2017 ולא ברור ממנו האם הוא רלוונטי גם לשנים 2018-2020. השני,  
12 רשימת מצבת כוח האדם, שלגביה קבעה הוועדה כי עובדי הפיתוח והמחקר של המערערת  
13 אינם מהווים רוב מכלל עובדיה. בהקשר זה, קבעה הוועדה כי קיים קושי לכלול במסגרת  
14 עובדי המחקר והפיתוח את עובדי ה"קוגס" – שהם עובדים העוסקים בעיקר בתחזוקת  
15 האתר, כמו גם את עובדי האדמיניסטרציה, התומכים בפעילות הליבה של המערערת. עוד  
16 בהקשר זה התייחסה הוועדה לעדות המצהיר מטעם המערערת ולסתירות בין עדותו, לבין  
17 מסמך ההבהרות ולבין האמור בחוות הדעת החשבונאית. השלישי, דו"חות כספיים,  
18 הכוללים גם דו"חות של חברות הבת של המערערת, שלגביהם קבעה הוועדה כי מדובר  
19 בדו"חות חלקיים מהם לא ניתן להסיק באופן חד משמעי שעיקר הוצאות המערערת הן  
20 הוצאות עבור מחקר ופיתוח. אשר למבחן ההנגדה – שלפיו יש לבחון האם מרכז הכובד של  
21 פעילות הנכס "נמשכת" אל "פעילות ייצורית" או שמא אל "מתן שירותים" – קבעה  
22 הוועדה כי הפסיקה הנוהגת ויישומה על המקרה שלנו אינה תומכת בעמדת המערערת.  
23 פסיקת בית המשפט קובעת במפורש כי כאשר לקוחות החברה אינם רוכשים תוכנה  
24 כסחורה, אלא משלמים דמי מנוי בגין השימוש בתוכנה – אין די בכך לצורך סיווג הנכסים  
25 "בית תוכנה". בשולי דבריה, ציינה הוועדה, כי גם אם הייתה חורגת מהפסיקה הנוהגת  
26 מסקנתה הסופית לא הייתה משתנה.

27 סופו של דבר, קבעה הוועדה כי מהראיות שהוצג לפיה עולה כי למרות שהמערערת עוסקת 2.5  
28 בפיתוח תוכנה, פעילותה אינה נופלת להגדרת "בית תוכנה" כהגדרתו בצו ארנונה שכן ייצור  
29 התוכנה אינו מיועד למכירתה as is, אלא היא רק משמשת בסיס או פלטפורמה למתן  
30 שירות ללקוחות החברה. נקבע כי המערערת לא הרימה את הנטל הראייה ולא הוכיחה  
31 שעיקר פעילותה בשנים הרלוונטיות הוא בייצור התוכנה עצמה.

32



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1

2

### 3. תמצית טענות המערערות

3.1 לשיטת המערערת, יש לראות בפעילותה בנכס כ"בית תוכנה", כאשר שני תנאים מצטברים

לשם כך: האחד, כי בנכס יתבצע ייצור תוכנה, והשני, כי ייצור התוכנה יהא העיסוק העיקרי

בנכס [עמ"נ (מחוזי תל-אביב) 11-07-12244 אלעד מערכות נ' עיריית תל אביב (2.12.12);

עמ"נ (מחוזי תל אביב) 10-02-29761 ווב סנס נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (8.8.11)

(עניין ווב סנס)). בעניינו אין מחלוקת שהמערערת עוסקת בייצור תוכנה והראיות שהובאו

בפני הוועדה מצביעות על כך שליבת עיסוקה של המערערת הוא בפיתוח הפלטפורמה

עצמה, להבדיל משיווקה. מדובר בפלטפורמה, העוסקת בניתוח מידע מאתרי אינטרנט

והיא משמשת כ-3000 לקוחות באמצעות ממשק משתמש. המערערת ציינה כי בכל מקרה

יש להעדיף את הסיווג הספציפי על פני סיווג "הסל" השירי.

3.2 המערערת התייחסה בטיעוניה למבחנים השונים שנקבעו בפסיקה ושנותחו על ידי הוועדה,

והתמקדה בעיקר מבחן המהותי, שלגביו קבעה הוועדה כי הוא איננו מתקיים. לטענתה

שגתה ועדת הערר בקביעתה, שכן כאמור מדובר בחברה שעיקר פעילותה היא בפיתוח

וייצור התוכנה בעוד כל פעילות אחרת נועדה לתמוך בפעילותה העיקרית. בהקשר זה,

התייחס ב"כ המערערת למסמכים שהוגשו במסגרת ההליך דלמטה. ראשית, לעניין חוות

הדעת החשבונאית, נטען כי הגם שהיא נועדה לרשויות המס, הרי שההגדרה בחוק עידוד

תעשייה מאוד דומה להגדרת "בית תוכנה" שבצו הארנונה עיריית תל אביב, ועל כן, עדיין,

לצורך השאלה האם מדובר בפעילות ייצורית, ניתן בהחלט להקיש ממנה גם לעניינו.

החלטת הוועדה שלא לייחס לחוות הדעת משקל כלל אינה עניינית והיא משוללת כל בסיס

(ראו חוות דעת, נספח 2 בעתירה). כן שגתה הוועדה בבחינת מצבת רשימת כוח האדם.

לדבריו, מספר העובדים העוסקים ישירות בפיתוח הוא 98, אליהם מצטרפים 89 אנשי

שיווק ומכירות, 11 אנשי מוצר, ו-60 עובדי אדמיניסטרציה ופעילות כללית תומכת. לשיטת

המערערת, בניגוד לקביעת הוועדה, אנשי ה"קוגס" הם במרביתם עובדי מחקר ופיתוח

המתעסקים בפיתוח ותחזוקה של האתר, לרבות טיפול בבעיות ופיתוח כלים ההכרחיים

לניטור ובקרה על האתר. עוד נטען, כי ניתן לייחס למחצית מעובדי האדמיניסטרציה גם

את פעילות הפיתוח. בכך ניווכח, כך לשיטת המערערת, כי מספר עובדי החברה העוסקים

בפיתוח ומחקר עולה בבירור על מספר האנשים העוסקים בשיווק ובמכירת המוצר (ראו

נספח 3 בערעור). לגבי הדו"חות הכספיים, ובכלל זה מסמך הבהרות שהוגש (נספח 5

בערעור), טענה המערערת כי ממנו עולה כי עיקר הוצאותיה הכספיים של המערערת בפיתוח

ובמחקר – בין ישירות ובין עקיפות.





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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

3.3 בהתייחס למבחן ההנגדה, טענה המערערת כי ראש וראשונה מדובר במבחן עזר בלבד שאין ליתן לו משקל כלל, אך גם לגופו של עניין שגתה הוועדה ביישומה. לשיטתה, גם מכירת רישיונות לשימוש בתוכנה, להבדיל ממכירת מוצר כסחורה, בהחלט מקיימת את התנאי לסיווג החברה כ"בית תוכנה", שכן מוצר תוכנה מעצם טיבו לא ניתן למכירה כ"סחורה" כמוצר מדף. החלטת הוועדה בהקשר זה מובילה לתוצאה אבסורדית שלפיה חברת היי-טק לעולם לא תוכל להיות מסווגת כ"בית תוכנה". מפתחי תוכנה מוכרים לרוב זכויות שימוש ולא את הזכות הקניינית. בימינו, הצורך ברכישת דיסק, במובן הפיזי, חלף מן העולם ואינו תואם את העידן הנוכחי ואת מציאות החיים.

3.4 בטענתו ביקש ב"כ המערערת להסתמך על עמ"נ 20-07-60985 פריאמפט סקיריטי נ' עיריית רמת גן (3.10.21) (עניין פריאמפט) שניתן לאחר החלטת ועדת הערר, אשר לדבריו הולם את ענייננו. בפסק דין זה, מנתח ומפרט בית המשפט (כב' השופט קירש) את המבחנים לצורך הכרעה בשאלה מתי יסווג נכס כ"בית תוכנה" ומתי יסווג "שירותים". לשם כך מונה בית המשפט קשת של נסיבות שונות ודוגמאות המתאימות לסיווג, כאשר לשיטת המערערת, יישומו של פסק הדין על עניינה מוביל למסקנה כי יש לסווג את נכסיה כ"בית תוכנה". יתרה מכך, נטען, כי מדובר בחברה אשר פיתחה תוכנה המתאימה לשימוש כולי עלמא והיא משווקת ומוכרת רישיונות שימוש ללקוחותיה ברחבי העולם. עובדי החברה אינם נותנים שירות אישי ללקוחותיה, אלא עוסקים בפיתוח המוצר ומכירת השימוש בו, כאשר השימוש מבוצע באופן עצמאי באמצעות ממשק המשתמש [ראו גם עמ"נ (מחוזי תל אביב) 16-09-13687 חשבשבת בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (8.3.18)].

20

21 **תמצית טענות המשיב** .4

4.1 לטענת המשיב, אין הצדקה או עילה שבדין להתערבות בית המשפט בהחלטת ועדת הערר. מדובר בהחלטה מקיפה ומנומקת המצויה במתחם הסבירות. ההחלטה ניתנה לאחר הליך הוכחות, שכלל שני דיונים, ולאחר ניתוח מעמיק של חומר הראיות והעדויות שהובאו לפניו. כידוע, התערבותו של הבית המשפט שלערוור בממצאי עובדה מוגבלת למקרים חריגים ויוצאי דופן בלבד, מקום בו הגרסה העובדתית של הערכאה הדיונית אינה מתקבלת על הדעת או שהיא תוצאה של התעלמות מהראיות שהוצגו בפניה. בענייננו, הוועדה דנה במבחנים השונים שנקבעו בפסיקה לצורך סיווג נכס כבית תוכנה ואף קבעה כי המערערת עומדת בחלקם. העובדה כי ועדת הערר קיבלה חלק מטענות המערערת מלמדת על כך שמדובר בהחלטה ראויה, מאוזנת ושקולה ואין מקום להתערב בה.



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

- 4.2 ב"כ המשיב הדגיש כי לצורך סיווג נכס כבית תוכנה, על פיתוח התוכנה להיות לב ליבו של העסק, והנושא נבחן באמצעות מבחנים שהתוותה הפסיקה. המבחן המהותי, שעניינו בשאלה האם הפעילות היצרנית היא החלק העיקרי בנכס, והמבחן הכמותי, במסגרתו יש לבחון את גודלו של השטח המשמש לפעילות הייצורית מול השטחים האחרים המשמשים לפעילות אחרת. כמו כן הפסיקה קבעה כי יש לעמוד במבחנים שנקבעו לעניין סיווג "תעשייה" וכן במבחן הקשר המתמשך. בעוד מתן שירות ארוך ומתמשך ללקוח מאפיין מתן שירותים, קשר חד-פעמי מאפיין עסק ייצורי. בענייננו, מהראיות שהובאו בפני הוועדה ומיישום כל המבחנים, עולה כי מדובר בחברה שמציעה ומספקת שירותים של איסוף וניתוח מידע מאתרי אינטרנט באמצעות הטכנולוגיה שפיתחה. המערערת אינה מוכרת ללקוחותיה את התוכנה שפיתחה, אלא מוכרת להם "מידע" כלומר מנוי המאפשר להם חשיפה למאגר מידע הכולל נתונים סטטיסטיים אותם היא מנתחת (ראו למשך עת"מ 239/08 טרווליסט בע"מ נ' מנהל ארנונה בעיריית תל אביב (16.8.11); עמ"נ 12-10-19893-02-12 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב (8.8.11) (עניין פורמלי)).
- 4.3 ב"כ המשיב התייחס באריכות בטיעונו לראיות שהוצגו בפני ועדת הערר, וטען כי אלו הולמים את מסקנתה שאין מדובר בפעילות עיקרית של ייצור תוכנה. כך למשל, מהדוחות הכספיים של המערערת, עולה כי הוצאות הפיתוח של המערערת עמדו על כ-37% בלבד מכלל הוצאותיה, ואף היו נמוכות מהוצאותיה של המערערת על שיווק ומכירות. כך גם לעניין מצבת כוח האדם – מתוך 290 עובדי המערערת רק 98 מהם הם עובדי פיתוח, ולא ניתן לראות בעובדים העוסקים בתחזוקת האתר או בעובדי האדמיניסטרציה כעוסקים בפיתוח תוכנה, זאת על אף שהם תומכים בפעילות המערערת. אין להתערב בממצאי הוועדה, בעיקר נוכח סתירות בין האמור בחקירת המצהיר, לבין האמור במסמך ההבהרות שהוגש לאחר מכן, לבין האמור בדו"ח רואה החשבון. כמו כן, נטען כי בדיון ובצדק לא קיבלה ועדת הערר את חוות הדעת החשבונאית שהוגשה, שכן היא נערכה עבור רשות המיסים בהתבסס על העקרונות שהותוו בפסיקה הרלוונטית הנוגעת לחוק עידוד תעשייה, והיא אינה בוחנת את פעילות המערערת בהתאם למבחנים של דיני הארנונה. יתרה מכך, מדובר בחוות דעת שצורפה לתצהיר מטעם המערערת כאשר נותן חוות הדעת לא התייבב להעיד, כך שהיא כלל אינה מהווה ראיה כדיון.
- 4.4 אשר למבחן ההנגדה, הדגיש ב"כ המשיב כי משהוועדה סברה שהמערערת אינה עומדת במבחן המהותי, הרי שהתייתר הצורך לדון בעמידת המערערת גם במבחן זה. למעשה, הוועדה דנה במבחן זה למעלה מן הצורך, והוסיפה שגם אם הייתה מגיעה למסקנה שונה, לא היה בכך כדי לשנות מהכרעתה הסופית. בכל מקרה, קביעתה בהקשר זה הולמת את הפסיקה ואת הראיות שהוצגו בפניה. בהקשר זה, אין לקבל את טענות המערערת לגבי פסק דין פריאמפט, שם דובר בעניין אחר, שאין בו כדי לשנות מקביעותיה של הוועדה. בענייננו,



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

- 1 כאמור, מדובר בתוכנה שאינה מיועדת למכירה, אלא מהווה אך בסיס למתן שירות  
2 לקוחותיה.
- 3 **דיון ומסקנות** 5.
- 4 אומר כבר עתה, כי לאחר ששמעתי את טיעוני הצדדים על פה ובכתב, וכן בחנתי את החלטת  
5 ועדת הערר, הגעתי למסקנה שדין הערעור להידחות, הכל כפי שיפורט להלן:
- 6 5.1 כידוע, כלל הוא שלא בנקל יתערב בית משפט של ערעור בהחלטות ועדת הערר. הדבר נכון  
7 במיוחד כאשר החלטת ועדת הערר מבוססת על ממצאים עובדתיים שנקבעו על ידה לאחר  
8 שמיעת הראיות, ולאחר שהתרשמה ממהימנות עדים באופן ישיר ובלתי אמצעי. מושכלות  
9 יסוד הן כי היקף התערבותו של בית המשפט לעניינים מנהליים בהחלטות הרשות הוא  
10 מצומצם אך ורק למקרים שבהם נפל בהחלטה פגם היורד לשורשו של עניין או כאשר  
11 קיימת חריגה קיצונית וברורה ממתחם הסבירות. כאשר עסקינן בממצאים שבעובדה  
12 התערבות בית המשפט בהחלטת הרשות מוגבלת רק למקרים חריגים ויוצאי דופן, כאשר  
13 מסקנותיה הן תוצאה של התעלמות מראיות או כאשר המסכת העובדתית שנקבעה אינה  
14 מתקבלת על הדעת (בר"מ 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה בע"מ  
15 (17.4.08); בג"ץ 389/80 דפי זהב בע"מ נ' רשות השידור (1980); עמ"נ 17-10-41968  
16 וודיסלבסקי נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (23.10.18)).
- 17 5.2 במקרה שלנו, החלטת וועדת הערר היא החלטה ארוכה ומפורטת אשר נותנת ביטוי מקיף  
18 לטענות המערערת, למכלול הראיות שהובאו לפניה ולדין הנוהג. כאמור, במסגרת ההליך  
19 התקיימו שני מועדי הוכחות, כאשר לאחר הדיון ההוכחות הראשון, אפשרה הוועדה  
20 למערערת להגיש מסמך הבהרות שבעקבותיו התקיים דיון הוכחות נוסף. ניכר שהוועדה  
21 לא עשתה מלאכתה קלה, נכנסה לעובי הקורה ועשתה כל מאמץ להבין עד תום את טיב  
22 פעילותה של המערערת, תוך שהיא בוחנת ומתעמקת בכלל המסמכים והעדויות. לא נטען  
23 ולא הוכח שנפלו פגמים בהליך שהתקיים בפני הוועדה, וגם לא שוכנעתי שנפלו טעויות  
24 באופן ניתוח הראיות. כפי שיורחב בהמשך, לא מצאתי עילה ו/או סיבה להתערב בממצאי  
25 העובדה שקבעה הוועדה, ואלו אמורים להוות תשתית לבחינת שאלת סיווג הנכס.  
26 אשר לעצם סיווג הנכס: גם כאן, על בסיס העובדות שנקבעו ועל רקע הפסיקה הנוהגת, לא  
27 ניתן לומר כי מדובר בהחלטה החורגת ממתחם הסבירות ומתפרשנות המשפטית הראויה,  
28 לא כל שכן באופן אשר מצדיק את התערבות בית המשפט.  
29
- 30 סעיף 3.3.3 לצו הארנונה של עיריית תל אביב קובע הגדרת סיווג בתי תוכנה כדלקמן:
- 31 **"בתי תוכנה, שעיסוקם העיקרי הוא ייצור תוכנה".**





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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

- 1 נקבע בפסיקה (בעניין **ווב סנס**) כי יש לשים לב לשלושה מונחי מפתח – "בעיקר", "ייצור"  
2 ו"תוכנה", המהווים תנאים מצטברים. לצורך בחינת השאלה האם בנכס מתקיימת בעיקר  
3 פעילות ייצורית, נקבעו שני מבחני משנה: המבחן הכמותי, במסגרתו יש לבחון את גודלו  
4 של השטח בו מתקיימת פעילות ייצורית אל מול שטחים אחרים בנכס שבהם מתקיימת  
5 פעילות אחרת, והמבחן המהותי, במסגרתו יש לבחון האם הפעילות הייצורית המבוצעת  
6 בנכס היא הפעילות העיקרית מכלל הפעילות המבוצעת בו.
- 7 לצורך בחינת השאלה מה היא פעילות ייצורית, הפסיקה קובעת כי אותם המבחנים  
8 המשמשים לבחינת סיווג "תעשייה" ישמשו גם לעניין "בית תוכנה": מבחן "יצירת יש  
9 מוחשי אחד מיש מוחשי אחר", מבחן "טיבו של ההליך העסקי", מבחן "היקף השימוש  
10 במוצר המוגמר", מבחן השבחת הנכס ו"מבחן על דרך ההנגדה". נקבע בפסיקה כי בעוד  
11 פעילות עסקית שירותית מתאפיינת בקשר מתמשך עם הלקוח, הרי שפעילות ייצורית  
12 מתאפיינת בקשר חד פעמי וקצר מועד. עוד נקבע, כי מבחנים אלו אינם מהווים מבחנים  
13 בלעדיים אלא כלי עזר המשמשים אינדיקציה בלבד לסוג הפעילות המתקיימת בנכס (ע"א  
14 1960/90 **פקיד שומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ** (31.12.92)).
- 15 כאמור, הוועדה קבעה כי פעילותה של המערערת עומדת במרבית מבחני העזר, למעט  
16 המבחן המהותי ומבחן ההנגדה.
- 17 החלטת הוועדה ביחס למבחן המהותי התקבלה לאחר שהיא נתנה דעתה למסמכים שהוצגו 5.3  
18 לעיונה. החלטת הוועדה שלא לקבל את חוות הדעת החשבונאית נומקה כדבעי. מדובר  
19 בחוות דעת שניתנה לצורכי חוק עידוד תעשייה, שלא על בסיס המבחנים הרלוונטיים  
20 לארנונה. אומנם קיים דמיון מסוים בין ההגדרה שבחוק עידוד תעשייה לבין ההגדרה בצו  
21 הארנונה, אך עדיין מדובר במבחני יישום שונים אשר יפים לכל נושא בנפרד ובמובחן. זאת  
22 ועוד, לא הוכח כי האמור בחוות הדעת רלוונטי גם לגבי שנות המס 2018-2020.
- 23 הוא הדין לגבי מסמך מצבת כוח האדם (נספח 3 בערעור), מסמך שצורף על ידי המערערת  
24 כנספח לתצהיר מטעמה. ממצאי הוועדה לגבי מסמך זה בוססו על עדות המצהיר מטעם  
25 המערערת, מר ישראל, לאחר שהוועדה התרשמה ממנו באופן בלתי אמצעי. הוועדה קבעה  
26 כי המערערת סיפקה פירוט מינימלי ביותר ביחס להרכב העובדים שלה, כאשר בתצהיר  
27 שהוגש מטעמה נטען באופן לאקוני כי מרבית העובדים הינם עובדי פיתוח, בלא שניתן  
28 פירוט מעבר לכך. למרות זאת, לאחר שמר ישראל העיד לגבי מצבת כוח האדם - וטען כי  
29 140 מתוך כ-300 העובדים בחברה עוסקים בפיתוח (זאת ללא כל אסמכתא) - התירה  
30 הוועדה למערערת להגיש מסמך הבהרות בנושא (נספח 5 בערעור), שלאחריו התקיים דיון  
31 הוכחות נוסף. בשונה ממה שנטען על ידי מר ישראל בעדותו ממסמך ההבהרות הסתבר כי  
32 98 עובדים עוסקים בפיתוח, 89 עוסקים בשיווק, 11 עובדי "קוגס" העוסקים בתחזוקת  
33 האתר ו-60 עובדי אדמיניסטרציה. בסופו של דבר, קבעה הוועדה כי קיימת סתירה







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

**עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב**

1 עובדתית בין האמור בעדות המצהיר, לבין מסמך ההבהרות לבין האמור בדו"ח רואה  
2 החשבון, מה שהקשה לדידה על האפשרות לגבש מסקנה חד משמעית. דומה כי הוועדה  
3 עשתה כל שנדרש ממנה לצורך בחינת מצבת העובדים של החברה בניסיון לקבל תמונה  
4 מלאה אודות פעילותה. עוד הדגישה הוועדה כי מסמך כוח האדם התייחס לשנת 2017  
5 כאשר ראוי היה להביא מסמכים רלוונטיים גם לשנים 2018-2020 - דבר שלכאורה קל היה  
6 לעשות. ועדת הערר התייחסה לטענת המערערת שלפיה יש לראות גם בעובדי הקוגס ו/או  
7 בעובדי האדמיניסטרציה כחלק מעובדי הפיתוח ודחתה טענה זו. קביעת הוועדה כי מדובר  
8 בגישה מרחיבה מיד אשר תוביל לתוצאה אבסורדית שלפיה כל עובדי העוררת עוסקים  
9 בפיתוח - היא סבירה בנסיבותינו ואין מקום להתערב בה. זאת ועוד, יש ממש בספק  
10 שהעלתה הוועדה לגבי רמת בקיאותו של המצהיר מטעם המערערת כמנהל כספים בחברה,  
11 בנושא מצבת כוח האדם של החברה, נושא שלא אמור לכאורה להיות בידעו האישי.

12 כך גם לגבי קביעות הוועדה ביחס לדו"חות הכספיים. הוועדה קבעה כי הוצאות הפיתוח  
13 של המערערת עומדים על 37% בלבד מכלל הוצאותיה, ולא קיבלה את טענת המערערת כי  
14 עלויות הפיתוח גבוהות מעלויות השיווק, זאת בין היתר, בסוברה כי קיים סימן שאלה  
15 ביחס לאפשרות לראות בחלק מההוצאות כהוצאות בגין פיתוח ותוכנה (כדוגמת רכישת  
16 דטה ושרתים ההכרחיים למתן השירות). בהקשר זה יש לשים לב לקביעות הוועדה ביחס  
17 להתנהלות המערערת - הצגת דו"חות כספיים חלקיים ללא ביאור נדרש וכן צירוף דו"חות  
18 כספיים של קבוצת החברות אליה היא משתייכת, הגם שאינם רלוונטיים לבחינת הרכב  
19 עיסוקה. דו"חות אלו לא היווה ראייה ואסמכתא להסברי המצהיר מטעמה. יצוין כי בדין  
20 התעלמה הוועדה מדו"חות כספיים המלאים שצורפו במסגרת סיכומי התשובה ללא רשות  
21 ומבלי שניתנה האפשרות לצד השני לחקור עליהם.

22 אשר למבחן ההנגדה. יודגש כי ועדת הערר נדרשה למבחן זה למעלה מן הצורך בהסבירה 5.5  
23 שגם אם הייתה מגיעה למסקנה שפעילות המערערת עומדת במבחן ההנגדה, מסקנתה  
24 הסופית לא הייתה משתנה לאור קביעותיה הקודמות. גם בהקשר זה לא ניתן לומר כי נפלה  
25 טעות במסקנות הוועדה. קביעת הוועדה התבססה על פסקי דין שונים ותוך השוואה אליהם  
26 [עמ"נ 1-01-11846 טראקס מערכות בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב (11.4.18);  
27 עמ"נ 12-02-19893 פורמלי מערכות טפסים חכמים בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו  
28 (7.12.13); ועמ"נ 186/07 גאו דע ניהול ומידע מקרקעים ונכסים בע"מ נ' מנהל הארנונה נ'  
29 מנהל הארנונה בעיריית תל אביב (15.11.07)].

30 כך למשל, בפסק דין בעניין טראקס דובר על חברה העוסקת בפיתוח פלטפורמה טכנולוגית  
31 לניתוח נתונים ממידע הקיים ברשתות החברתיות באינטרנט. מדובר בתוכנה אשר ניתנת  
32 להורדה ולהתקנה במחשבים אישיים והגישה אליה היא באמצעות אתר האינטרנט של



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 החברה. בתוכנה ניתן להזין מילה או נושא ולקבל מידע או אזכורים לגביהם ברשת  
2 האינטרנט וברשתות החברתיות. בית המשפט קבע כי עיסוקה של המערערת אינו בייצור  
3 תוכנה, אלא במתן שירותים. נקבע כי המערערת פיתחה תוכנה אשר אוספת נתונים אודות  
4 משתמשים ברשת האינטרנט, מנתחת את המידע ומציגה נתונים אלו בהתאם לדרישת  
5 הלקוח. באותו מקרה, החברה מוכרת ללקוחותיה הרשאת שימוש בתוכנה. נקבע כי ייצור  
6 התוכנה אינו מיועד למכירתה כסחורה, אלא רק משמש בסיס למתן שירות. כך גם לגבי  
7 פסק הדין **בעניין פורמלי**, בעניינו דובר על חברה אשר פיתחה מערכת מבוססת תוכנה  
8 המספקת ללקוחותיה פתרונות ניהול ושיפור הליכי עבודה באמצעות מתן גישה ל"טפסים  
9 חכמים" הנמצאים באתר האינטרנט שלה. החברה מוכרת ללקוחותיה גישה לאתר לתקופה  
10 מוגבלת וגובה עבור כך דמי שימוש שנתיים. בעניין זה נקבע כי החברה אינה מייצרת תוכנה  
11 למכירה כסחורה וכי למעשה מדובר ב"שירות טפסים מקוון". **בעניין גאו דע** דובר על חברה  
12 שעסקה בהמרת מסמכי נייר לקבצים דיגיטליים לצורך בניית ארכיון ממוחשב. נקבע כי  
13 פעילות החברה אינו עולה לכדי "תעשייה"/"בית תוכנה" וזאת משום שהיא אינה מייצרת  
14 תוכנה למכירה, אלא פיתחה אפליקציה שנועדה להפעיל את הארכיון הממוחשב כאשר  
15 באמצעות התוכנה ניתן יהיה לעיין ולשלוף ממנו מידע.

16 הנה כי כן, בהחלט ניתן להקיש מפסקי דין אלו לעניינו. דומה כי פעילותן של חברות אלו  
17 מתאפיינת בכך שהפלטפורמה שפותחה על ידן מהווה אך תשתית למתן שירות עבור  
18 הלקוחות. כפועל יוצא, החברות מוכרות ללקוחותיהן רישיון שימוש בתוכנה או לחלופין  
19 גובות מהם דמי מנוי. בעניין טראקס נקבע כי: **"ניתן לראות כי שבמקרים בהם ייצור  
20 התוכנה אינו מיועד למכירה כסחורה, אלא רק משמש כבסיס למתן שירות לא יסווגו בתי  
21 העסק כבתי תוכנה"**.

22 כאמור, בהקשרנו, הפנה ב"כ המערערת לפסק הדין **בעניין פריאמפט** בטענה שהוא תומך  
23 במסקנה שגם מכירת רישיונות לשימוש בתוכנה, להבדיל ממכירת תוכנה כסחורה,  
24 מקיימת את התנאי לסיווג החברה כ"בית תוכנה". עיון בפסק הדין שם מלמד על נסיבות  
25 אחרות מענייננו, ואתיחס בקצרה לחלק מההבדלים: באותו מקרה דובר על חברה  
26 שמפתחת פתרון אבטחת מידע לארגונים לצורך זיהוי ומניעה של התקפות סייבר  
27 מתוחכמות ואיומים פנימיים מצד עובדים בארגון. בבחינה את פעילות החברה קבעה ועדת  
28 הערר שם באופן מפורש כי החברה עוסקת בייצור תוכנה בתחום הסייבר. עוד נקבע כי  
29 בהתאם לראיות, החברה מייצרת מוצר מדף – היא איננה עוסקת בהתאמתה של תוכנה  
30 קיימת ואיננה נותנת שירותים על בסיס תוכנה. למרות זאת, הוועדה ראתה לקבוע, כי  
31 המערערת איננה זכאית להטבה בארנונה כבית תוכנה, בין היתר, משום שסברה שיש  
32 בפעילותה "היבטים מסחריים מובהקים" של מסחר בתוכנה. בית המשפט המחוזי קבע כי  
33 אין להסכים עם מסקנת הוועדה הנ"ל, זאת משום שמטבע הדברים כל מפעל תעשייתי



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

עמ"נ 21-10-24907 סימילרווב בע"מ נ' הארנונה בעיריית תל אביב

1 בסופו לדבר מעוניין למכור את מרכולתו ואין בפן המסחרי כשלעצמו כדי לגרוע מפעילות  
2 הייצורית של המפעל. במקרה שלנו, השאלה שבמחלוקת היא שונה.  
3 זאת ועוד, בעניין פריאמפט, על רקע קביעת וועדת הערר כי מבחן "היקף השימוש במוצר  
4 המוגמר" איננו מתקיים שעה שהחברה מספקת שירותים ללקוח אחד ועבורו בלבד, נתן  
5 בית המשפט את דעתו לתמורות ולשינויים הטכנולוגיים שחלו בתחום ולמודלים עסקיים  
6 שונים ולשם כך הביא בית המשפט דוגמאות לנסיבות שונות שבהן מתקיימת פעילות של  
7 כתיבת תוכנה. מדובר בדוגמאות כלליות שלא ניתן להקיש מהן דבר לענייננו או ליישם  
8 בעייננו.

9 סיכומו של דבר, לאור כל האמור לעיל, מסקנתי היא שאין מקום והצדקה להתערב 5.6  
10 בהחלטת וועדת הערר. החלטתה נסמכת על ממצאי עובדה, פועל יוצא של החומר שהונח  
11 בפניה והתרשמותה מהעדים, וכן על הפסיקה הרווחת, שרובה ככולה תומכת במסקנתה.  
12 אני דוחה אפוא את הערעור.

13 המערערת תשלם למשיבה הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסך כולל של 10,000 ₪  
14 תוך 30 יום.

15 המזכירות תשגר עותק פסק הדין לצדדים.

16

17

18 ניתן היום, ט' אלול תשפ"ב, 05 ספטמבר 2022, בהעדר הצדדים.

19

גיליה רביד, שופטת בכירה

20

21

22

23

