

ועדת ערר לענייני ארנונה כללית  
שליד עיריית הרצליה

עררים: 33/22 , 23/21 , 118/20 , 9/19 , 58/18  
נכס מס': 6420004903500 – משרד 697 מ"ר  
כתובת: המשכית 26, הרצליה

**הרכב הועדה:**

יו"ר: עו"ד לירון רותם  
חברה: עו"ד יונה מרקוביץ'  
חברה: עו"ד מיכל גולדמן

**העוררת:** היטאצ'י ונטרה ישראל בע"מ

באמצעות ב"כ עוה"ד אילנית שרעבי

- נ ג ד -

**המשיב:** מנהל הארנונה – עיריית הרצליה

ע"י ב"כ עוה"ד בת-חן גלעם ברתנא

**החלטה**

**1. הנכס והמחלוקת נשוא הערר**

- 1.1. עניינם של עררים אלו בחיובי ארנונה בהתייחס לנכס בו רשומה כמחזיקה חברת **היטאצ'י ונטרה בע"מ** (להלן: "**העוררת**") ברח' המשכית 26 הרצליה, נכס מס' 6420004903500 (להלן: "**הנכס**"). העררים הוגשו בגין חיובי ארנונה שיצאו עבור הנכס בגין השנים 2018 (ערר 58/18), 2019 (ערר 9/19), 2020 (ערר 118/20), 2021 (ערר 23/21), 2022 (ערר 33/22).
- 1.2. לטענת העוררת, יש לחייבה בסיווג המתאים לבית תוכנה, קרי: סיווג "**תעשייה**" בהתאם לפרק 4 לצו הארנונה של עיריית הרצליה (להלן: "**צו הארנונה**"). לעמדת המשיב, יש לסווג את הנכס כ"**משרדים, שירותים ומסחר**" לפי פרק 2 לצו הארנונה.

**2. ההליך שבפנינו**

- 2.1. העוררת מחזיקה בנכס החל מיום 9.5.2018.
- 2.2. העוררת חויבה בארנונה בגין הנכס, לפי פרק 2 לצו הארנונה של עיריית הרצליה תחת סיווג "משרדים, שירותים ומסחר".
- 2.3. בגין החיוב הנ"ל הגישה העוררת השגות ועררים לשנים 2018 ו-2019, שהטענה המרכזית העולה מהם הינה כי יש לסווג את פעילות העוררת בנכס כ"בית תוכנה", ולא כ"משרדים, שירותים ומסחר".
- 2.4. ההשגות נדחו על ידי המשיב, כאשר על פי תשובות מנהל הארנונה להשגות, פעילות העוררת בנכס אינה מהווה פעילות תעשייתית.

2.5. ביום 31.7.2019 ניתנה החלטת ועדת הערר שקיבלה את טענה העוררת, והוחלט כי יש לסווג את הנכס בסיווג "תעשייה" בהתאם לפרק 4 לצו הארנונה של עיריית הרצליה. ראו נא לענין זה מהחלטת ועדת הערר בראשות עו"ד חי חיימסון מיום 31.7.2019 כלהלן:

"מעדותו של מר איתן יהודה, שנמצאה מהימנה עלינו, השתכנענו כי עיקר עיסוקה של העוררת הוא בפיתוח והתאמה של תוכנה המיוצרת ע"י היטאצ'י העולמית, לצרכי הלקוחות בארץ.

עוד השתכנענו כי ההתאמה האמורה מצריכה כתיבת קוד ע"י מפתחי תוכנה שמביאים עימם שינויים בתוכנה המקורית, ואין עסקינן בפעילות תרגום פשוטה, אלא בעבודת תכנות שמביאה לכך שהתוכנה הנמכרת ע"י העוררת ללקוחותיה בישראל שונה מהתוכנה הגנרית המיוצרת ע"י היטאצ'י העולמית.

אמנם אין בפנינו נתונים מספריים מהם ניתן ללמוד מהו השיעור בפעילות המסחרית הכרוך בפיתוח תוכנה ומכירתה, להבדיל ממכירת תוכנה גנרית ללא פיתוחה, ואולם, מדבריו של העד השתכנענו כי חלק הארי בפעילות העוררת כרוך בפיתוח ובכתיבת קוד, ולטעמנו הדבר עונה למבחנים שנקבעו בפסיקה, בבחינת שאכן העוררת יוצרת יש מוחשי חדש ביחס לתוכנה הגנרית המגיעה מהיטאצ'י העולמית.

מסקנתנו זו מתחזקת מהעובדה כי העוררת מעסיקה 6 מהנדסי פיתוח תוכנה המהווים חלק ניכר ממצבת כוח האדם המועסק על ידי העוררת."

2.6. על החלטת ועדת הערר הגיש המשיב ערעור מנהלי בתיק עמ"נ 19-10-50197 בבית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב, במסגרתו ניתן ביום 7.9.2020 פסק דין המורה על החזרת התיק לדיון נוסף בוועדת הערר. ראו נא מפרוטוקול בית המשפט ופסק דינו של בית המשפט מיום 7.9.2020 בפני כבוד השופט ארז יקואל כלהלן:

"ב"כ הצדדים: אנו מקבלים את הצעת בית המשפט לפיה תוך שכל צד שומר על מלוא טענותיו הדיון יחזור לוועדת הערר על מנת שישטחו הטענות בדבר שני הנתונים החדשים שהתווספו – תרשומת הביקור ועמדת רואה החשבון.

#### פסק דין

ניתן תוקף של פסק דין להסכמת הצדדים תוך שמירת מלוא טענותיהם וזכויותיהם. המערערת תפנה לוועדת הערר בהקדם.

חזקה על וועדת הערר כי תאפשר לצדדים להשלים באותם שני היבטים, על השפעתם על המחלוקת, לאחר שתברר אל מול הצדדים את העדפתם ביחס לדרך השלמת הטיעונים."

2.7. במהלך הליך הערעור בפני בית המשפט לעניינים מנהליים ולאור החלטת ועדת הערר הראשונה, נשלחה לעוררת שומת ארנונה לשנת 2020 התואמת את החלטת ועדת הערר. אולם, לאור פסק הדין, החליטה העירייה לתקן את שומת הארנונה לשנת 2020 כך שתשקף לעמדתה את השימוש שנעשה בנכס.

2.8. לפיכך, ביום 13.10.2020 נשלחה לעוררת שומת ארנונה לשנת 2020, במסגרתה חויב הנכס בהתאם לפרק 2 לצו הארנונה: "משרדים, שירותים ומסחר".

2.9. על שומה זו הגישה העוררת השגה ביום 31.12.2020 במסגרתה נטען כי השומה לשנת 2020 מהווה חיוב רטרואקטיבי אסור וכי יש לסווג את הנכס בסיווג "תעשייה" הואיל והעוררת פועלת בנכס כ"בית תוכנה".

- 2.10. המשיב דחה את טענות העוררת. לטענתו, אין המדובר בחיוב רטרואקטיבי אסור, וכי ממכלול הראיות שהוצגו בפניו עולה כי השימוש שעושה העוררת בנכס אינו שימוש תעשייתי והיא אינה עומדת במבחנים שנקבעו בפסיקה לסיווג נכס בתעריף "תעשייה".
- 2.11. העוררת הגישה השגות ועררים על חיובי הארנונה לשנים 2021 ו-2022, שהטענה המרכזית העולה מהם הינה כי עיקר פעילות העוררת בנכס הוא כ"בית תוכנה" ויש לסווג את הנכס בסיווג "תעשייה". ההשגות נדחו על ידי המשיב.

### 3. תמצית טענות העוררת

- 3.1. יש לסווג את הנכס בסיווג "תעשייה" בהתאם לפרק 4 לצו הארנונה של עיריית הרצליה. סעיף 8 (א) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב) תשנ"ג-1992 צמצם את שיקול דעת הרשות בבואה לקבוע את סיווג הנכס, ונקבע כי הארנונה תוטל על פי השימוש הנעשה בנכס.
- 3.2. סיווג "בית תוכנה" בצו הארנונה מקורו בסעיף 1 לתקנות ההסדרים במשק המדינה (ארנונה כללית ברשויות המקומיות), תשס"ז-2007 הכולל את הגדרת "בית תוכנה" כחלק מהגדרת "תעשייה": "תעשייה – לרבות מפעלי בניה, מחצבות, בתי תוכנה...".
- 3.3. הנכס משמש כ"בית תוכנה". העוררת מתמחה בפיתוח ובניית מוצרים לאחסון, ניהול והצגת מידע. כמו כן, העוררת עוסקת במכירת חומרה, אותה היא מספקת ללקוחותיה. חומרה זו כוללת שדרוגים והדבר כרוך בכתיבת שורות קוד.
- 3.4. מקריאת התצהיר בדבר פעילות העוררת, עובדי העוררת ולקוחותיה, עולה בבירור כי העוררת הינה בית תוכנה מובהק.
- 3.5. בחודש ספטמבר 2017 עברה העוררת שינוי מהותי אשר בעקבותיו הכריזה העוררת על שינוי שמה. סיבה מהותית בגינה הוחלט על שינוי השם הוא שינוי מהותי בכיוון אליו צועדת העוררת והוא מעבר לפיתוח ומכירת תוכנה. המטרה היא להקטין את מכירת החומרה, תוך שימת דגש על כתיבה וייצור.
- 3.6. משהוגדר "בית התוכנה" בסיווג "תעשייה", פעילות העוררת תבחן בהתאם למבחנים שנקבעו לסיווג "תעשייה" בפסק הדין בר"מ 15-1676 ברודקאסט וידאו ש.ב בע"מ נ' מנהל הארנונה בתל אביב – יפו. לעמדת העוררת היא עמדה בכל המבחנים שנקבעו בעניין ברודקאסט.
- 3.7. אצל העוררת מועסקים אנשי פיתוח שזהו עיסוקם והם בעלי הניסיון וההשכלה הנדרשת לכך.
- 3.8. מטרת מתקין צו הארנונה להעניק תעריף מופחת ל"בתי תוכנה" כפי שנקבע בפסק הדין עמ"נ 255/07 השקעות כדאיות בע"מ נ' עיריית הרצליה: "אין זאת אלא שרצונו היה לעודד את התעשייה הספציפית". התכלית בהענקת תעריף מופחת ל"בתי תוכנה" הינה ראויה – עידוד הקמת בתי תוכנה, עידוד התעשייה עתירת הידע, והגברת התעסוקה בתעשייה בתחום שיפוטו של המשיב.
- 3.9. יש לסווג את נכס העוררת כ"תעשייה" בהתאם להחלטת ועדת הערר מיום 31.7.2019. החלטת הוועדה הינה מנומקת ומקצועית. נקבע מפורשות ובצורה שאינה משתמעת לשתי פנים כי הסיווג הראוי של העוררת הינו בית תוכנה – תעשייה.
- 3.10. החלה רטרואקטיבית של שומה מנוגדת לפסיקת בית המשפט העליון.
- 3.11. לוועדת ערר סמכות לדון בחיוב רטרואקטיבי אסור.
- 3.12. נישום המבקש לחלוק על חיובי ארנונה שהושתו עליו ובכלל זה כנגד חיוב רטרואקטיבי, נדרש למצות תחילה את הליכי ההשגה והערר בפני מנהל הארנונה וועדת הערר, ורק לאחר מכן רשאי להגיש עתירה מנהלית התוקפת את חוקיות החיוב הרטרואקטיבי.

#### 4. תמצית טענות המשיב

- 4.1 מהמסמכים השונים שהציגה העוררת עולה כי עיקר פעילותה אינה פיתוח מוצרים. פעילותה אינה נמשכת למרכז הכובד של פעילות ייצורית או תעשייתית, אלא של מכירת מוצרים ושירותים ושל מתן שירות ותמיכה נלווים.
- 4.2 העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח שפעילותה הינה ייצור של דבר חדש במהותו ולא הביאה ראיות שעיקר עיסוקה הוא פיתוח תוכנה. לפיכך, גם במבחן "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" עולה שלא מדובר בפעילות ייצורית.
- 4.3 גם אם קיים שלב פיתוח בפעילות העוררת, הוא מתמצה בהתאמות ספציפיות של המערכות לדרישות הלקוח.
- 4.4 מסמכים רבים שצורפו מתייחסים לפעילותה של קבוצת היטאצ'י העולמית, אך לא הובאו ראיות לכך שהעוררת עצמה עוסקת בעיקר בפיתוח וייצור תוכנה.
- 4.5 פיתוחי תוכנה ספציפיים המתאימים למידותיו של לקוח פרטני אינם צריכים להיחשב כפעילות ייצורית או תעשייתית – כלומר אינם צריכים להיחשב כ"בית תוכנה". זאת בשונה מפיתוח תוכנות מדף המיועדות לשימוש של הציבור הרחב, כלומר בייצור המוני של המוצרים.
- 4.6 אין בכך שפעילות העוררת "כרוכה" בכתיבת שורות קוד כדי להוות פעילות תעשייתית בהתאם למבחני הדין המזכה את העוררת בסיווג "תעשייה".
- 4.7 העוררת לא הציגה תעודות המעידות על תחומי ההכשרה המקצועית והפורמאלית של עובדיה. עצם העובדה שעובד מועסק בפועל בתפקיד תוכניתן אינו מלמד על כך שהעוררת היא "בית תוכנה".
- 4.8 העוררת לא צירפה דו"חות כספיים או מסמכים אודות היקף הכנסותיה השנתיות על מנת להוכיח כי הכנסתה העיקרית היא מייצור תוכנה. לא ניתן לקבוע את סיווג העוררת כ"בית תוכנה" ללא דו"חות כספיים, לאור מאפייני פעילותה.
- 4.9 טענה בדבר חיוב רטרואקטיבי אינה בסמכות ועדת הערר וממילא לא מדובר בחיוב רטרואקטיבי פסול. הטענה בדבר חיוב רטרואקטיבי פסול, אינה מסוג הטענות שניתן להעלות במסגרת השגה. די בכך כדי להורות על דחיית הטענה על הסף. כפי שנקבע בעמ"נ 114/08 **רם מרכז דיוור לקשיש נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב – יפו**: "אני מסכימה עם החלטתה של ועדת הערר כי נושא זה של החלת חיוב רטרואקטיבי אינה מצויה בגדר סמכותה, ומשכך אין היא מצויה גם בגדר סמכותו של בית משפט זה במסגרת הערעור שהוגש".

#### 5. דיון והכרעה

##### סיווג הנכס בתעריף "תעשייה" / "משרדים, שירותים ומסחר"

- 5.1 העררים בתיק זה הינם עררים מאוחדים כאשר בנוסף לעררים 58/18 ו-9/19 אשר עמדו בפני בית המשפט לעניינים מינהליים בעת"מ 19-10-50197, צורפו גם עררים 118/20, 23/21, 33/22.
- 5.2 לפיכך, למען הסדר הטוב וכן מפאת העובדה שנתן סיווג הנכס בנכחות הרכבה הנוכחי של ועדת הערר והצדדים ביום 20.7.2021 וכן נערכו חקירות הצדדים ביום 19.10.2022, תינתן במסגרת ערר זה החלטה המקיפה את כלל המחלוקות המשפטיות והעובדתיות הנוגעות לנכס זה כמפורט מטה.
- 5.3 הנושא שבמחלוקת במסגרת ערר זה הינו סיווג הנכס. לטענת העוררת, יש לסווג את הנכס בהתאם לאופי פעילות העוררת בנכס כ"בית תוכנה" בתעריף "תעשייה", לפי פרק 4 לצו הארנונה. מנגד, לטענת המשיב, יש לסווג את הנכס בתעריף "משרדים, שירותים ומסחר", לפי פרק 2 לצו הארנונה.

5.4. המבחנים הרלוונטים לענייננו נקבעו זה מכבר בברמ 1676/15 ברודקאסט וידאו ש.ב. בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב – יפו (פורסם בנבו, 9.6.2016) כלהלן:  
" מהי פעילות ייצורית?"

26.. ארבעה הם המבחנים שנקבעו בעניין רעיונות לזיהוי פעילות ייצורית: המבחן הראשון, המכונה יצירת "יש מוחשי", מתמקד בשאלה האם הפעילות שנבחנת מובילה להפיכתו של חומר גולמי למוצר של ממש (ובמלים אחרות: "יש אחד מיש אחר"); המבחן השני, מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר, דן בשאלה האם המוצר נועד לשימוש של ציבור רחב (וכאשר אלה פני הדברים תגבר הנטייה לראות בפעילות הנבחנת משום "ייצורית") או שמא הוא מיועד ללקוח ספציפי (ואז תיטה הכף לעבר פעילות "שירותית"); המבחן השלישי, שעניינו "ההשבחה הכלכלית", בוחן באיזו מידה הביאה הפעילות לשינוי של המוצר במישור הכלכלי; המבחן הרביעי, שהוגדר כמבחן "על דרך ההנגדה", קובע כי יש לשאול בכל עניין ועניין, האם הפעילות הנבחנת קרובה יותר במהותה ל"פעילות ייצורית" או ל"מתן שירותים".

### יישום מבחני הפסיקה לקביעת סיווג "תעשייה" בענייננו

#### 5.5. יישום מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר

5.5.1. כפי שהתרשמנו מהראיות שהוצגו בתיק זה במסגרת הסיור שנערך בנכס ביום 20.7.2021, התצהירים, וחקירות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי העוררת הוכיחה שפעילותה בנכס יוצרת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר.

5.5.2. במסגרת הסיור שנערך בנכס ביום 20.7.2021 ניתנו הסברים מפורטים על העבודה של אנשי התוכנה המועסקים אצל העוררת. מהסברים אלו נלמד כי העוררת מפתחת ומטמיעה תוכנה בשינויים ואדפטציות על פי דרישות הלקוח. עוד הוסבר במסגרת הסיור כי החברה הינה חברת תשתית המספקת שירותי מידע ואחסון אצל לקוחותיה במגוון פלטפורמות לרבות באמצעות יצירת ענן מאובטח.

למען הסדר הטוב, יצוין כי תרשומת ועדת הערר ביחס לסיור מיום 20.7.2021 מפורטת ומאוחרת לתרשומת הסיור מיום 1.6.2020 אשר קדם להחלטתה של ועדת הערר מיום 31.7.2019, ועל כן התייחסה ועדת הערר בהחלטה זו לתרשומת מיום 20.7.2021 אשר נעשתה בנוכחות הרכב ועדת הערר נשוא תיק זה.

5.5.3. ראו נא לענין עוד גם מתצהירו של סמנכ"ל הכספים של העוררת מזה 31 שנים, מר מאיר כהן, בתצהירו בערר 118/20 מיום 8.7.2021, כך:

"3. החברה מפתחת ומתאימה את התוכנות שמוצרות בהיטאצ'י העולמית לצרכי הלקוחות במגזר הישראלי וזאת באמצעות כתיבת קוד ע"י המפתחים בחברה. התאמת התוכנה ופיתוחה הינה הכרחית לאור בעיות ביטחוניות ודרישות רגולטוריות ייחודיות שמצריכים עבודת פיתוח והתאמה משמעותית ביחס לתוכנה המקורית.

4. ההתאמה מצריכה כתיבת קוד ע"י מפתחי תוכנה שמביאים עימם שינויים בתוכנה המקורית. אין עסקינן בפעולת תרגום פשוטה, אלא בעבודת תכנות שמביאה לכך שהתוכנה הנמכרת ע"י החברה ללקוחותיה בישראל שונה מהתוכנה הגנרית המיוצרת ע"י היטאצ'י העולמית.

5. אין כלל מכירת תוכנת – AS-IS. ישנם מקרים בוודדים בה החברה נדרשת לבצע שדרוג נקודתי של התוכנה, אותה התקנו זה מכבר אצל הלקוח. לדוגמא במקרה של תיקון ליקוי או שדרוג לצורך אבטחת מידע, או הוצאת גרסה חדשה שיש לעדכן. המדובר במקרים בוודדים בלבד כאשר מכלול התוכנה פותח והותאם זה מכבר אצל הלקוח ע"י החברה.

6. שני מוצרים לדוגמא שהחברה מפתחת הם: HVS, HCP Anywhere, Pentaho Hitachi Visualization Suite (להלן – "התוכנה"). התוכנות מאפשרות לארגון ולמשתמשי קצה, באמצעות איסוף, אחסון ועיבוד נתונים להציג נתונים במהירות ביעילות, על גבי ממשק ידיוותי למשתמש. התוכנות מאפשרות ניצול מקסימלי של ניהול ידע לרווחת ולתועלת הארגון.

7. התוכנות הינן ייחודיות, מה שמאפשר ללקוח, באמצעות הטכנולוגיה, להגיע לביצועים מקסימליים בהיבט של אחסון, ארגון, שליפת והצגת המידע של כלל הארגון....

10. לשם פיתוח התוכנה החברה עושה שימוש בתוכנות דוגמא Python, Perl... 18... התוכנות הן תוכנות מדף המיועדות למגזרים שונים כגון בנקים, משרדי ממשלה, משטרה, חברת ביטוח חברות בתחום התעשייה הביטחונית, כאשר הלקוחות הן משתמשי קצה."

19. זאת ועוד, כל הכנסותיה הן פועל יוצא של מכירת התוכנה + חומרה, לרבות פיתוח התוכנה והלוקליזציה וכן התקנת התוכנה ותמיכה בה, כפי שפורט לעיל. מרבית הוצאות החברה כ- 80% הינן על פיתוח התוכנה, ביצוע התקנות ו/או התאמות ומכירת התוכנה לרבות חומרה."

5.5.4. ראו נא עוד מחקירתו הנגדית של מר מאיר כהן, בפרוטוקול הדיון שנערך בוועדת הערר מיום 19.10.2022, עמ' 2, כך:

"ש. מבחינתכם ההתאמות שאתן מבצעים משמעם שעיקר הפעילות שלכם היא בית תוכנה?"

ת. בהחלט. יש לי 13 מתכנתים, כאשר 7 מהם הם בפיתוח ועוד שישה הם מתכנתים גם את התוכנה וגם את החומרה. כולם יוצאי 8200 וממר"ם. רק שני אנשי מכירות והמנכ"ל."

5.5.5. ראו נא עוד חקירה חוזרת של מר מאיר כהן בפרוטוקול הדיון שנערך בוועדת הערר מיום 19.10.2022, עמ' 4, כלהלן:

"ש. בהמשך לשאלתה האחרונה של חברתי, תספר לי בבקשה שהייעוד והמטרה של התוכנה לא משתנה. האם זה עדין מצריך פיתוח קוד?"

ת. בוודאי. היעוד לא משתנה כיוון שזה מותקן אצל הלקוח, אך לא AS IS כיוון שהוא עובר פיתוח ולוקליזציה על פי הרגולציות של המדינה, כאשר יש נושאים ביטחוניים, יש בנקים ובעיקר בנק ישראל ויש כל מיני רגולציות שמחייבות פיתוח לא פשוט, ארוך ורק ואח"כ הוא מותאם ללקוח."

5.5.6. מנגד, לא עלה בידי המשיב להביא ראיות שיהיה בהן כדי לסתור את טענות העוררת. ראו נא, בין היתר, חקירת מנהל הארנונה, מר שלומי אסולין, בפרוטוקול הדיון שנערך בוועדת הערר מיום 19.10.2022, עמ' 5, כלהלן:

"ש. לשיטתך בסביבות 80% אנשי תוכנה, אנשי ממר"ם ויוצאי 8200.  
ת. זה לא רלוונטי אלי.

ש. לשיטתך, בתור מנהל הארנונה, גם אין לך שום התייחסות לעובדה שרוב אנשי החברה הם חברת תוכנה, האם זה משהו שאתה לוקח בחשבון שאתה מסווג את הנכס?  
ת. הפסיקה קבעה הרבה מאוד דברים. בין היתר שאני בא להפעיל שיקול דעת כיצד לסווג נכס, אני יכול לקחת בחשבון שיש רק שני אנשי מכירות. אך מאחר והם מוצלחים צריך עשרים מהנדסים. האם זה מצב שיכול להיות? כן, יכול להיות מצב הפוך שעשרים המהנדסים עושים עבודה ואנשי המכירות מוכרים בקושי את מה שהם צריכים למכור. סה"כ זה לא עניין שניתן לבחון אותו רק בהסתמך על כמות האנשים."

5.5.7. ודוק, עמדת מנהל הארנונה דוחה את טענות העוררת מבלי להתעמק בהן תוך ביטול והתעלמות עמדת גורמים מקצועיים של העוררת, חברה מצליחה, שעומד איתן מול אתגרים רבים וחזקה כי עמידתה ועמידותה נובעת מכך שידעה לנהל את עסקיה ואת כוח האדם המועסק על ידה, ולא גייסה מהנדסים ומתכנתים תוך מימון משכורותיהם שלא לצורך.

5.5.8. ראו נא לענייננו גם פסק דינו של בית המשפט בעמ"נ 13687-09-16 חשבשבת (ייצור) (1988) בע"מ נ' מנהל הארנונה של עיריית תל-אביב – יפו (פורסם בנבו, 8.3.2018) כלהלן:

"בדומה לעניין ביספוט, ואף ביתר שאת במקרה שלפני, סבורה אני כי "השדרוגים" של התוכנה אותם מבצעת המערערת אינם רק "שדרוגים קלים של מעבר לגרסת אינטרנט ועדכון המע"מ" (סעיף 14 לסיכומי המשיב), אלא ייצור תוכנה חדשה מחומר גלם. חומר הגלם הוא התוכנה בגרסתו הישנה והגרסה החדשה היא מוצר חדש לחלוטין. כך, תיאור השינויים שבוצעו בשנת 2017, המצוי באתר החברה, מקיף 12 עמודים. כמו כן מקובלת עלי ההשוואה שציינה המערערת בין מוצריה לבין מוצרי חברת מיקרוסופט ובמיוחד מעבד התמלילים "וורד". ברור לכל, כי גרסת 1995 של "וורד" הינה מוצר שונה בתכלית מהגרסה האחרונה ששחררה החברה בשנת 2016. סבורה אני כי פיתוחי תוכנה, על אף שמתבססים על הגרסה הקודמת, הינם מוצר חדש, העומדים במבחן "יצירת יש מוחשי".  
כך גם בעניין המערערת."

5.5.9. כעולה מן המקובץ, מהנימוקים המצטברים שהובאו לעיל, סבורה ועדת הערר כי פעילותה של העוררת בנכס עונה אחר התנאי של "יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" בפיתוח התוכנה עבור לקוחות העוררת.

#### 5.6. יישום מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר

5.6.1. בהתאם לפסיקה, פעילות תיחשב כ"יצורית" אם העוררת נותנת ללקוחות החברה ערך מעבר לערכו עבור המזמין או "הנהנה הראשוני" לבדו.

5.6.2. ראו נא שוב לענייננו תצהירו של מר מאיר כהן, בתצהירו בערר 118/20 מיום 8.7.2021 כד:

"3. החברה מפתחת ומתאימה את התוכנות שמיוצרות בהיטאצ'י העולמית לצרכי הלקוחות במגזר הישראלי וזאת באמצעות כתיבת קוד ע"י המפתחים בחברה. התאמת התוכנה ופיתוחה הינה הכרחית לאור בעיות ביטחוניות ודרישות רגולטוריות ייחודיות שמצריכים עבודת פיתוח והתאמה משמעותית ביחס לתוכנה המקורית.

4. ההתאמה מצריכה כתיבת קוד ע"י מפתחי תוכנה שמביאים עימם שינויים בתוכנה המקורית. אין עסקינן בפעולת תרגום פשוטה, אלא בעבודת תכנות שמביאה לכך שהתוכנה הנמכרת ע"י החברה ללקוחותיה בישראל שונה מהתוכנה הגנרית היוצרת ע"י היטאצ'י העולמית.

**5. אין כלל מכירת תוכנת – AS-IS . ישנם מקרים בוודדים בה החברה נדרשת לבצע שדרוג נקודתי של התוכנה, אותה התקנו זה מכבר אצל הלקוח. לדוגמא במקרה של תיקון ליקוי או שדרוג לצורך אבטחת מידע, או הוצאת גרסה חדשה שיש לעדכן. המדובר במקרים בוודדים בלבד כאשר מכלול התוכנה פותח והותאם זה מכבר אצל הלקוח ע"י החברה. 18... התוכנות הן תוכנות מדף המיועדות למגזרים שונים כגון בנקים, משרדי ממשלה, משטרה, חברת ביטוח חברות בתחום התעשייה הביטחונית, כאשר הלקוחות הן משתמשי קצה.**

5.6.3. כעולה מן האמור, השימוש במוצר המוגמר אצל הלקוח הינו רחב, כאשר התוכנה המותאמת באופן אישי לצרכי הלקוח מותקנת אצל לקוחות בעלי משתמשים רבים ובהם בנקים, משרדי ממשלה וכיו"ב.

#### **5.7. יישום מבחן השבחה הכלכלי**

5.7.1. כפי שהובא לעיל בהרחבה, ועדת הערר התרשמה כי השינויים וההתאמות שמפתחת העוררת בהתאמת תוכנת המדף לצרכי הלקוח, מביאים ליצירת ערך כלכלי ללקוחותיה.

5.7.2. מנגד, לא הובאו על ידי המשיב כל ראיות שעלה בהן כדי לסתור את מסכת הראיות מטעם העוררת.

#### **5.8. מבחן ההנגדה**

5.8.1. על פי הפסיקה, יש לבחון האם הפעילות שנעשית בנכס מנוגדת לפעילות של מתן שירותים. כלומר: האם הפעילות נמשכת אל מרכז הגרביטציה של פעילות ייצורית או אל זו של מתן שירותים.

5.8.2. ממסכת הראיות כפי שהובאה בחלקה בפנינו וצוטטה בחלקה לעיל, עולה כי במקרה דנא, לב הפעילות של העוררת נוטה אל עבר פעילות של ייצור תוכנה ולא של שירותים. זהו לב ליבו של העסק של העוררת בהיותה מייצרת פתרונות תוכנה בנושאים שונים ועבור לקוחות ומשתמשי קצה שונים כאשר כל לקוח כפי שהובא בפנינו מאפיין ומקבל מערכת שונה, תוך אדפטציות מהותיות ורוחביות ביחס לסוג פעילותו.

#### **5.9. החלת חיוב רטרואקטיבי**

העוררת טענה בפנינו להעדר סמכות להוצאת חיוב רטרואקטיבי לשנת 2020 כאשר ביום 13.10.2020 נשלחה לעוררת שומת ארנונה לשנת 2020, במסגרתה חויב הנכס בהתאם לפרק 2 לצו הארנונה: "משרדים, שירותים ומסחר". הצדדים חלוקים ביניהם בשאלת סמכותה של ועדת הערר לדון בטענה זו. אנו נותיר שאלה זו בצ"ע.

לאור החלטתנו כי יש לסווג את הנכס בתעריף "תעשייה" בהתאם לפרק 4 לצו הארנונה של עיריית הרצליה, הרי שממילא מתייתר הצורך לדון בשאלת החיוב הרטרואקטיבי ויש לסווג את הנכס בסיווג תעשייה החל משנת 2018 ואילך.

## 6. סוף דבר

מכל הטעמים שהובאו לעיל, העררים התקבלו.  
נוכח המאמץ ההדדי הרב שהושקע על ידי הצדדים בתיק זה, לא מצאנו לנכון ולעשות צו להוצאות.

ההחלטה התקבלה פה אחד בהיעדר הצדדים, ביום שני ח' כסלו תשפ"ה, 09/12/2024.

בהתאם לסעיף 5(2) לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000 ותקנה 23(ב) לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, לרשות הצדדים עומדת זכות ערעור לפני בית המשפט לעניינים מינהליים וזאת בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.

בהתאם לתקנה 20(ג) לתקנות הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) (סדרי דין בוועדת ערר), התשל"ז-1977 תפורסם החלטה זו באתר האינטרנט של המשיב.

---

חברה: עו"ד מיכל גולדמן

---

חברה: עו"ד יונה מרקוביץ

---

יו"ר: עו"ד לירון רותם