

**הרכב הועדה:**

יו"ר: עו"ד עירית פריבר נשר

חבר: עו"ד יצחק לב

חבר: רו"ח יואב דנה

**העוררים:**

ג'יני אפפס בע"מ

ע"י עו"ד רועי רמר ממשד פירון

נ ג ד

**המשיב:**

מנהל הארנונה – עיריית הרצליה

ע"י ב"כ עו"ד דביר ליבוביץ ואח'

ממשד ברק, גיט, מיסטריל, ליבוביץ ושות'

**פסק דין**

**הקדמה**

השאלה שבפנינו היא האם העוררת שהינה חברה אשר עוסקת בפיתוח אפליקציות עבור חברות שונות ומרכזיות במשק, הינה בגדר חברה שיש לסווגה כ"תעשייה" לפי פרק 4 סעיף 4.2 לצו הארנונה של עיריית הרצליה, או שיש לסווגה כחברה אשר עוסקת במתן שירותים לפי פרק 2 סעיף 2.4 לצו הארנונה של עיריית הרצליה.

רבות התלבטנו בתיק זה, שכן יישום ההלכות הקיימות מבית משפט עליון ומבתי המשפט המחוזיים אינו בגדר מלאכה פשוטה לנוכח המאפיינים הייחודיים של התיק. בסופו של דבר החלטנו כי דין העררים להידחות, נוכח העובדה כי מירב הפעילות של העוררת בשנים הרלוונטיות לערר בו אנו דנים הינה בגדר מתן שירות של יצירת אפליקציות עבור חברות וכן מתן שירות המשך של שדרוג והתאמות האפליקציות לצרכי הלקוח. אין עוררין שעד שלב מסוים החברה אכן עסקה בפיתוח תכנה, וגם בדו"חות הכספיים לשנת 2021, בביאור 9 מציינים כי עד שנת 2019 החברה סווגה כחוק עידוד השקעות הון וכן קיבלה הטבות במס במסלול של מפעל מועדף (אך מעמד זה ניטל ממנה החל משנת 2020). כל אלו מביאים לכך שצדק המשיב שסיווג בעבר את החברה כ"תעשייה".

בדקנו באופן השוואתי צווי ארנונה של עיריות אחרות (עיריית תל אביב, רמת גן, פתח תקווה ועוד) ונוכחנו לגלות שישנה הגדרה למונח "בית תכנה", אך לא כך בצו הארנונה של עיריית הרצליה. התלבטנו רבות האם היעדר הגדרה למונח "בית תכנה" בצו הארנונה פועל לטובת העוררת ואם כן באיזה אופן. דעתנו היא כי אם הייתה קיימת הגדרה של בית תכנה בצו הארנונה של עיריית הרצליה, כמו למשל בעיריית תל אביב, ככל הנראה והעוררת לא הייתה עומדת בתנאי הסף להיחשב כ"בית תכנה".

המשכנו ובחנו האם העוררת יכולה להיחשב כתעשייה בשל אופי פעילותה. כשלקחנו בחשבון את המאפיינים הייחודיים של תעשייה בעת המודרנית, ביחס לפעילות העוררת, הגענו למסקנה שהפעילות היא כזו שאיננה עומדת בהגדרה של תעשייה, אפילו אם נמתח מונח זה עד לקצה גבול הפרשנות האפשרית לפי פסקי הדין.

## עובדות

1. העוררת עוסקת כיום במתן שירותי יצירת אפליקציות באמצעות תוכנות שהיא רוכשת מחברות אחרות. עיקר העבודה של העוררת היא ביישום התוכנות והתאמתן לצרכי הלקוח והעברת התוצר לגוגל ומייקרוסופט לצורך אישור, ובעניין זה כל הכנסות החברה נובעות מפעילות זו.
2. העוררת מספקת שירות של פיתוח אפליקציות לחברות גדולות, לרבות "וויינט", "ווייז", "פנגו", "עברית" (אפליקציה שעוסקת בהורדת ספרים) ועוד וזאת באמצעות שיתוף פעולה בין אותן החברות ובין עובדי העוררת תוך התאמה אישית של האפליקציה לצרכי כל לקוח ולקוח.
3. בשונה מעמדת העוררת, לדעת הוועדה אין אפליקציה שהיא מוצר מדף אלא הפעילות העסקית מחייבת התאמת התוכנה לצרכים של כל לקוח ולקוח וזאת אף הדרישה של גוגל ומייקרוסופט.
4. התקבול שמקבלת החברה נובע מכספי הלקוחות שעבורם היא מפתחת את האפליקציות כאמור.
5. השירות שנותנת העוררת ללקוחותיה מתוך דברי מנהל העוררת "זה שירותי פיתוח. המודל שעבדנו היום – תמיד עבדנו עליו" עמ' 4 לפרוטוקול.
6. העוררת הבהירה כי: "בגדול מי שמשלם על הפיתוח זה הלקוחות שלנו. הם משלמים על ההוצאות שהן הכשרות של אנשים שאני שולח אותם לקורס או השתלמות כזו או אחרת, אני לא מגיש. אנחנו תמיד עושים את אותו דבר. יש לנו חברה שאנחנו מלמדים אותם להיות מומחים בתחום שלנו, תחום הפיתוח אפליקציות..." המשך עמ' 4 לפרוטוקול.
7. העוררת הגישה תצהיר וכן חומר ראיות הכולל את הדו"חות הכספיים של החברה ופירוט רב באשר לפעילותה, לרבות רשימת שמות ותפקידים של עובדיה. העוררת אף הגישה תצהיר של מנהלת החשבונות וחשבת שכר בחברה.
8. המשיב הגיש תצהיר של שלומי אסולין המכהן כמנהל הארנונה בעיריית הרצליה ומר אסולין אף נחקר על תצהירו.
9. העוררת סווגה עד לשנת 2022 (כולל) כ"בית תכנה" (תחת סיווג תעשייה) וסיווגה שונה על ידי המשיב כאשר העתיקה את כתובת משכנה למקום חדש גם הוא בתחומי עיריית הרצליה וקיימת מחלוקת ניכרת בין הצדדים האם השינוי בסיווג נעשה כדין.
10. מר אסולין בחקירתו הבהיר כדלקמן: "הבחינה היא שאם הפעילות שמתבצעת בנכס היא פעילות שירותית יותר מאשר פעילות של "בית תכנה", ואם העובדים מצויים בחברה ונותנים את השירותים האלה הם כאלה שכותבים תכנה או כותבים אפליקציות כאלה ואחרות, זה לא אומר שהפעילות היא פעילות של "בית תכנה". אני התרשמתי והשתכנעתי שמרבית הפעילות כאן היא פעילות של מתן שירות ולא מדובר בחברה שנותנת שירותים, אם ניקח את פנגו היא לא מייצרת לפי מה שנכתב בתצהיר המנכ"ל, ניהול פנגו והתכנה

שבה פנגו מנהלת את החברה היא זו שמייצרת לה את התכנה הזאת, אלא זה סוג של מודול חיצוני שנותן שירות למשתמשים של חברת פנגו כדי שיהיה להם יותר נגיש, ויותר קל, ויותר מהיר. זה מודול שמחובר לתכנת הניהול של פנגו, אבל זה לא כל התכנה של פנגו או העיקר. אלא זה סוג מסוים אפליקטיבי ששייך לסמארטפון כזה או אחר וזה השירות שניתן, ואני מניח שהשירות הזה ניתן על ידי אנשים שיודעים לכתוב תכנה" עמ' 13 לפרוטוקול. כמו כן הבהיר מר אסולין: "ש: האם חל שינוי בפעילות של העוררת במשרדים הנוכחיים בהשוואה לקודמים? ת: לא יודע, לא בדקתי מה היה במשרדים הקודמים. לא רלוונטי".

11. המחלוקות שבין הצדדים הן ביחס לשתי שאלות עיקריות. א. האם היה מקום לשנות את סיווג העוררת מתעשייה למשרדים שירותים ומסחר. ב. האם היה על המשיב לנמק מדוע ביצע שינוי כאמור והאם המשיב נהג כדין מבחינת הדין המנהלי שקבע את השינוי ללא הנמקה מספקת לטענת העוררת.

12. כל צד הציג בפנינו אסמכתאות משפטיות ופסקי דין רבים שעוסקים בסוגיה האמורה, וכל אחד מהצדדים ביקש מאיתנו להחיל הלכות אליהן הפנה שלטענתו ישימות ומתאימות לעובדות במקרה דנן.

### הכרעה

ארבעת המבחנים הרלוונטיים שהוכרעו בפסיקה, והם כדלקמן:

- א. יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר.
- ב. היקף השימוש במוצר המוגמר.
- ג. מבחן התעשייה המסורתית השבחה כלכלית.
- ד. מבחן ההנגדה. דהיינו, האם הפעילות מתבססת על מכירת המוצר שפיתחה העוררת ותשלום עבורה.

עיינו בכל פסקי הדין אליהם הפנו אותנו הצדדים, וכעת נעבור ליישום המבחנים על המקרה שבפנינו.

לגבי מבחן יצירת יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר – מהראיות עולה כי העוררת יוצרת מוצר אפליקציה מותאם לכל לקוח ולקוח. ר האפליקציה שנוצרת היא ייחודית עבור הלקוח המזמין בלבד. אנו קובעים כעובדה כי התוכנות שבהן משתמשת העוררת הן תוכנות שלא היא זו שפיתחה. לעוררת אין קניין רוחני משל עצמה ומנהלה הודה בדבר בחקירה הנגדית. עיקר הפעילות היא בהתאמה של האפליקציה לצרכי הלקוחות הסופיים של החברות, לרבות בהיבט של העיצוב שהוא פן מרכזי בפעילות של העוררת. מצאנו כחשובה את עדותו של סמנכ"ל הכספים מר ערן פרייס שהעיד בעמוד 3 לפרוטוקול הדיון מיום 27.12.23 כדלקמן: "עידוד השקעות רלוונטי אם אתה מייצר מוצר. אנחנו לא מייצרים מוצר ב-23 וגם לא ב-22, בגלל זה לא זכאים לעידוד השקעות. אבל אנחנו כן "בית תכנה" ולא עושים שום דבר אחר...", בסעיף 33 לתצהירו של שי סומך מייסד ומנכ"ל משותף של העוררת, הוא מזכיר את תשובתו לסעיפים 35-38 לכתב התשובה של המשיב במענה לערר ועושה בעצמו הבחנה מעניינת בין פיתוח מוצר עצמאי לבין מתן שירותי פיתוח תכנה "... אבקש להבהיר כי הייתה תקופה בה החברה פיתחה מוצר עצמאי ובעקבות כך קיבלה הטבות בהתאם לחוק עידוד השקעות הון. כיום העוררת

עוסקת אך ורק במתן שירותי פיתוח תכנה עבור חברות אחרות וכל הכנסותיה נובעות אך ורק מפעילות פיתוח זו". רוצה לומר המנכ"ל בעצמו כי יש שינוי וישנה הבחנה בין פעילות החברה עד 2022 כולל, בה עסקה בפיתוח מוצר עצמי לבין פעילותה מאז שנת 2023 בה היא עוסקת במתן שירותי פיתוח אפליקציה באמצעות שימוש בתוכנות עבור חברות אחרות.

לגבי מבחן היקף השימוש במוצר המוגמר – אנו קובעים כי מדובר במוצר שנמכר לפי דרישה ספציפית באופן שהחברה שרוכשת את האפליקציה היא זו שעושה בו שימוש, המוצר לא נועד לשמש קהל רחב ובלתי מסוים, אלא אך ורק את לקוחותיו הספציפיים של אותה חברה, כל אחת לפי דרישתה. לכן הכף נוטה לעבר הקביעה כי מדובר במתן שירותים.

לגבי מבחן התעשייה המסורתית השבחה כלכלית – איננו רלוונטי שכן מדובר בנכס קטן לעומת הדרוש על פי צו הארנונה, שטח הנכס כ-400 מ"ר.

לגבי מבחן ההנגדה – על פי מבחן זה יש להוכיח כי מדובר במכירת מוצר שפיתחה העוררת בתשלום עבור המוצר האמור, ברור כי מבחן זה איננו מתקיים שכן החברה לא פיתחה מוצר שמשווק לציבור הרחב כמוצר מדף. אנו מוצאים לנכון להזכיר את תיק עמ"נ 35468-09-22 סיגניה קונסלטינג נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב. מדובר בחברה שעסקה בפיתוח תכנות ומוצרים טכנולוגיים בתחום הסייבר, ובית המשפט קבע שאין להפריד בין העיסוק בפיתוח תכנה לבין ייעודה של התכנה, ויש לבחון את פעילות הנישומה בראייה כוללת, דהיינו את מטרת הפיתוח והייעוד שיעשה בתכנה. באותו עניין קבע בית המשפט כי פעילות ייצור תכנה משמעה ייצור רב היקף של מוצר מדף שיעמוד לרשות הציבור, בין אם בדרך של רכישה או בדרך של שימוש חופשי, כשאנו מיישמים את האמור בפסק דין סיגניה לעובדות המקרה שבפנינו, ברור כי העוררת אינה עומדת בדרישה האמורה בפסק דין סיגניה, על מנת להיחשב כתעשייה, אלא מדובר בפעילות שירותית.

קראנו את פסק הדין עמ"נ 77431-05-23 וורטי מחקר ופיתוח בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב, פסק דין זה תומך לכאורה בטענות העוררת, אולם עיון מדוקדק בו מראה כי יישומו על עובדות המקרה שבפנינו מביא לתוצאה של דחיית הערר ולהלן ההנמקה: חברת וורטי עוסקת בפיתוח פלטפורמה למכירה וקניה מקוונת באמצעות אתר אינטרנט ייעודי של מוצרי יוקרה יד שניה, אנשים פרטיים המעוניינים למכור תכשיטים משומשים מזינים לתוכה תמונות ונתונים אודות הפריט. הפלטפורמה מציעה את הפריט לרשת של רוכשים מקצועיים שעשויים להיות מעוניינים בו ולהשתתף במכירה פומבית מקוונת. המערערת היא חברת בת בבעלות מלאה של חברת אם מארה"ב וממומנת על ידי חברת האם בשיטת קוסט פלוס. המערערת מפתחת את הפלטפורמה בישראל ומעסיקה לצורך כך אנשי פיתוח. חברת האם היא זו שמשווקת את הפלטפורמה ללקוחות בארה"ב. בית המשפט קבע כי: "בנכס מושא הערעור מיוצרת תכנה על ידי מפתחים בעלי מומחיות בכתבת תכנה ונדמה כי לא יכול להיות ספק כי זו הפעילות שנועדה להתבצע בבית תכנה, היינו אם נבחן רק את פעילות העוררת בנכס מדובר בייצור תכנה, גם המבחן הכמותי והמבחן המהותי שבוחנים את הנפח שתופסת פעילות ייצור תכנה על פני פעילות אחרת מטים את הכף כלפי פעילות יצרנית בעיקר. במקרה דנן למעשה אין מחלוקת שהמערערת היא מרכז הפיתוח של הפלטפורמה עבור חברת האם, וכי לא מועסקים בה אנשי מכירות השיווק והתמיכה וכיו"ב. מכאן שכל קיומה של העוררת נועד לפיתוח התכנה

ובוודאי שעיקר עיסוקה הוא אכן בפיתוח תכנה". במקרה שבפנינו, אין תכנה שמפותחת ואין הפרדה בין פעילות פיתוח ויישום תכנות לייצור האפליקציה לבין פעילויות נוספות של העסק לרבות מכירות, ניהול ושיווק, בשונה מהמתואר בפסק דין וורטי שם ישנה הפרדה מוחלטת בין חברת האם אשר עוסקת בכל הפעילויות המסחריות (שיווק, מכירה, ניהול וכו') לבין פעילות חברת הבת בישראל – וורטי מחקר ופיתוח בע"מ אשר עוסקת אך ורק בפיתוח תכנה לטובת חברת האם. כמו כן, האתר הוא לשימוש קהל בלתי מסוים. בית המשפט בעניין וורטי קבע כי אין לצמצם את תחולת הסיווג רק לחברות שמייצרות תכנה למכירה כסחורה, לנוכח ההתפתחויות השונות בתחום הטכנולוגי והכלכלי. בית המשפט הדגיש כי דעתו שונה בנושא האמור מדעות אחרות שהובאו בפסיקת בתי המשפט המנהליים, דהיינו למרות שהתכנה איננה מוצר מדף הכיר בית המשפט בפעילות פיתוח התכנה כפעילות יצרנית. במקרה שבפנינו אנו קובעים כי פעילות העוררת שונה במהותה מפעילות פיתוח תכנה כאמור בפסק דין וורטי ויש הבדל בין פיתוח תכנה שנמכרת כשלעצמה לבין פיתוח אפליקציות מותאמות ללקוח-שזהו תחום עיסוקה של העוררת.

במכלול הפעילות המתבצעת בנכס בפועל, עיקר הפעילות של העוררת הינה שירותית וזאת בדומה לאמור בעמ"נ 42284-11-10 קוצ'י טכנולוגיות בע"מ נ' עיריית פתח תקווה. בית המשפט המחוזי קבע כי למרות שקוצ'י עוסקת בפיתוח תכנה הפעילות העיקרית שלה היא שירותית. גם בפסק דין קוצ'י דובר בחברה שעוסקת בייצור ועיצוב אתרי אינטרנט לחברות. בפסק דין קוצ'י נקבע כי הנכס יסווג כמשרדים ולא כבית תכנה.

עיינו אף בפסקי הדין של ועדות ערר קודמות לנו, שצורפו לסיכומי העוררת, בכל המקרים שמפורטים היה מדובר בבתי תכנה קלאסיים שבהם מפתחים תוכנות ומוכרים אותן בצורות שונות ולא מדובר במקרה שדומה לעניין שלנו שבו נעשה שימוש בתכנות קיימות ויישומן והתאמתן לצרכי הלקוחות הספציפיים (tailor made). דבר שכרוך מטבעו ביצירת ומכירת מוצר שהינו האפליקציה.

גם מעיון בדוחות הכספיים, עולה כי אין הפרדה בין עלות המכר שיוצרת את הרווח הגולמי לבין הוצאות הנהלה וכלליות, לא ניתן להתחקות אחר הוצאות עלות השירותים ביחס להכנסות, מה שמעלה תהייה באשר למבנה של החברה. היה מצופה שתהיה הפרדה כפי שנסקר מעלה, בין עלות המכר לבין הוצאות הנהלה וכלליות, על מנת שקוראי הדו"חות הכספיים יוכלו להסיק מסקנות לגבי מבנה החברה והשלכותיו על עלויות הפיתוח.

בעניין אחר, העלתה העוררת הסתייגות באשר לפן המנהלי שבהחלטת העירייה לשנות את סיווגה בעקבות כך שעברה משרדים. לטענת העוררת המשיב לא ערך ביקור במקום ו/או סיווג בנכס ולא בחן את פעילותה של העוררת ולא הניח כל תשתית עובדתית לסיבת שינוי הסיווג. העוררת הפנתה לחקירתו הנגדית של מר שלומי אסולין מנהל הארנונה, עמ' 9-10 לפרוטוקול מיום 11.12.24, לכך כי לא ערך ביקור במקום ולא שלח אחר כדי לבצע ביקור במקום, כשטענתו של מר אסולין היא: "אני לא חושב שיש צורך לשלוח פקח לנכס לבדוק האם מדובר בבית תכנה, פקח לא יעזור לי להיות העיניים כדי לקבוע אם זה בית תכנה או לא".

כמו כן, מפנה העוררת ביקורת על כך שלא קיימה המשיבה את חובתה לנהוג בתום לב באיסוף הנתונים ובדיקתם בטרם היא מקבלת החלטות להן השלכה כספית על הנישומים, כדוגמת סיווג

נכס. מנגד, ראוי לציין את האמור על ידי המשיב בסעיף 3 לתשובה להשגה: "למעלה מן הצורך, ולפנים משורת הדין, מתיר מנהל הארנונה כדלקמן: ככל שהנכס מבקשים להשיג על סיווג הנכס בארנונה עליכם להעביר לעירייה תוך 14 ימים ממועד מכתבי זה אסמכתאות המעידות על השימוש שנעשה בפועל בנכס לרבות פירוט לגבי השימוש שנעשה על ידכם בנכס, תוך הסבר לגבי מהות הפעילות, פירוט עבור מי מיוצר המוצר, ומי הם רשימת לקוחותיכם, רשימה מלאה של כל העובדים המועסקים בנכס בציון הכשרתם המקצועית ותפקידיהם וכן אישור מרואה חשבון המעיד כי עיקר פעילות החברה היא פיתוח וייצור תכנה".

ללא ספק, יש ממש בטרוניות העורר, וכן בפרקטיקה הבעייתית לפיה המשיבה בוחנת את הנישומים כשהם מודיעים על מעבר משרד ממקום למקום בתוככי העיר. יחד עם זאת, במקרה המסוים, בו עסקינן, ולאחר שמיעת הראיות עולה כי אכן קיים שינוי מהותי בפעילות העוררת שהצדיק את שינוי הסיווג. מעיון בהסכם השכירות מיום 20.12.22 עולה כי המושכר החדש ישמש אך ורק כבית תכנה. על פניו, לא היה בהסכם השכירות דבר כלשהו שהיה אמור לגרום לשינוי הסיווג. יש ממש בטענה כי אלמלא העברת המשרדים לא היה המשיב ככל הנראה מוצא לנכון ליזום בדיקה לשינוי סיווג הנכס.

תשומת לב העוררת כי במועד בו ביקשה מהמשיב להירשם כמחזיקה בנכס החדש נשוא הערעור, היא נבחנת ביחס למהותה ומהות פעילותה בנכס החדש אליו עברה - נכון למועד בו היא מבקשת להירשם כמחזיקה בנכס, ללא כל קשר לפעילותה בנכס הקודם, על אף העובדה כי הוא היה ממוקם באותה הרשות ובסיווג אחר. במאמר מוסגר, ייתכן וראוי כי רשות מקומית תנמק את החלטתה ביחס לסיווג הנכס ואת הנסיבות בגינן נכס מסווג כך או אחרת, אך בכל מקרה לא היה בזה לשנות או להשפיע על האופי בו סווג הנכס החדש בענייננו, ובוודאי לא באשר להחלטתנו בערר.

לאור האמור אנו דוחים את העררים. וקובעים כי אין מקום לייתן צו להוצאות נוכח המאמץ הרב שהשקיעו הצדדים בתיק זה ולנוכח היות השאלה שאלה מהותית, ראשונית וייחודית ויש מקום לתת בעניינה את הדעת.

**ההחלטה התקבלה פה אחד בהיעדר הצדדים, ביום שני, י"ז אב תשפ"ה, 11/08/2025.**

**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.**

  
חבר: רות יאב דנה

  
חבר: עו"ד עזחק לב

  
יו"ר: עו"ד עירית פריבר נשר