

**ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליד המועצה המקומית קרית טבעון**

בפני :	גב' קרן משה, עו"ד (יו"ר)	גב' יפית נהון – רו"ח	גב' שרון אילני
--------	-----------------------------	-------------------------	----------------

בעניין	 ת.ז.		
		העורר	
	נגד		
	מנהלת הארנונה במועצה המקומית קרית טבעון		
	ע"י ב"כ עו"ד עודד רומנו מרח' בית שאן 19 חיפה טל' 04-8625656 דוא"ל : odedr@romarnon.co.il	המשיבה	

החלטה

קרן משה, עו"ד – יו"ר הועדה:

א. תמצית טענות הצדדים

1. המחלוקת מושא ערר זה עניינה בשומת הארנונה אשר הושתה בשנת הכספים 2021 על נכס שגודלו 33.27 מ"ר (מס' נכס). הצמוד לבית מגורי העורר ואשר סווג על ידי המועצה בסיווג 320 (להלן: "השטח שבמחלוקת"):

"דירות מגורים בהם מתנהלת פעילות עסקית עד 80 מ"ר"

2. העורר טוען כי שטח זה מהווה חלק מבית מגוריו וכי אין הוא עושה בו פעילות עסקית נפרדת ועצמאית ולפיכך סיווגו הנכון של שטח זה הוא בית מגורים.

עוד טוען העורר כי בשנת 2021 עזבה העובדת שעבדה עימו והחלה לעבוד במשרדים הנמצאים באלונים ולמעשה גם הוא עובד מהמשרדים בקיבוץ אלונים.

בנוסף, טוען העורר כי את עבודת הייעוץ עושה הוא ממשרדי הלקוחות וכי מעולם לא קיבל לקוחות ("קהל") בשטח שבמחלוקת ו/או בביתו.

3. כנגד זאת טוענת המשיבה כי שומת הארנונה של הנכס הנ"ל בדין יסודה שכן:

א. מפיקוח אשר נערך בנכס נמצא כי השטח שבמחלוקת מהווה משרד ונטען כי העורר מנהל בו עסק.

ב. בשטח שבמחלוקת מצויים מחשב, מדפסת, כסאות משרדיים וקלסרים שונים.

**ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליד המועצה המקומית קרית טבעון**

בפני :	גב' קרן משה, עו"ד (יו"ר)	גב' יפית נהון – רו"ח	גב' שרון אילני
--------	-----------------------------	-------------------------	----------------

- ג. כתובת החברה בה עובד העורר כיועץ הינה כתובת ביתו.
- ד. בשיחה טלפונית עם נציגת המשיבה מיום 29/11/2021 נמסר כי העורר ממשיך לנהל עסק מהשטח שבמחלוקת.
4. ביום 14/03/2023 קיימנו דיון בערר בנוכחות הצדדים, במסגרתו חזר העורר על טענותיו בכתב הערעור ואף הוסיף וטען, בין השאר, כדלקמן:
 - א. בשנת 2021 הודיע לרשות כי סגר את המשרד בשטח שבמחלוקת היות והעובדת עברה לעבוד במשרדי שבקיבוץ אלונים ואף הציג תצהיר העובדת המאשרת זאת.
 - ב. אין שילוט של החברה בסמוך לביתו ו/או לשטח שבמחלוקת.
 - ג. מרבית עבודתו נעשית מחוץ לביתו ו/או מחוץ למשרדי החברה באלונים שכן נעשית היא במשרדי הלקוחות ואף ציין כי הינו מעריך שכ- 90-95 אחוזים מכלל שעות עבודתו נעשית כך ואילו רק כ- 5-10 אחוזים מבוצעת מביתו.
 - ד. העורר העיד כי יש לו משרד על שמו במשרד החברה באלונים ואף הציג מכתב מיום 9/3/2023 המאשר זאת.
 - ה. העורר העיד כי בביתו ו/או בשטח שבמחלוקת לא נעשית קבלת קהל כלל וכי, כאמור, מרבית עבודתו נעשית במשרדי הלקוחות ואף הציג תצהירים של לקוחות המאשרים זאת.
 - ו. לטענת העורר, לאור גילו והעובדה כי משמש אך ורק כיועץ (אף לאור סעיף "אי תחרות" עליו חתום) וככל בעלי מקצוע חופשי, הוא מביא עבודה הביתה ואין הדבר הופך את חדר העבודה בביתו / השטח שבמחלוקת לבית עסק.
 - ז. לעניין טענת המשיבה בקשר לשיחה עם נציגת הרשות מיום 29/11/2021, הסביר העורר כי נשאל ונתבקש בשיחה להביא אישור על סגירת התיק ברשויות המס, אולם כאמור, העורר עודנו עובד ולכן התיק איננו נסגר.
5. אין מחלוקת בין הצדדים ואף מן התמונות שהוצגו באותו הדיון עולה כי השטח שבמחלוקת מהווה חדר עבודה בביתו של העורר וכי העורר עודנו עובד כיועץ.

ב. דיון והכרעה:

1.ב. סיווג הנכון של הנכס

6. המחלוקת מושא ערר זה נוגעת לאחת השאלות המורכבות אשר נותרו בתחום דיני הארנונה ואשר הלכה והתחדדה לאור משבר הקורונה בשנים האחרונות ואשר עניינה היכן עובר הגבול בין השימוש אותו עושים בעלי מקצועות חופשיים בבתי מגוריהם לצורך עבודתם בשעות בהם הם מצויים בביתם, לבין שימוש עסקי בנכס המצדיק את סיווגו בארנונה עסקית היקרה יותר.
7. סוגיה זו הינה סוגיה מורכבת ובתי המשפט טרם מצאו להגדיר את המבחנים הרלוונטיים לאבחנה בין שימושים אלה, ולפיכך ננסה אנחנו להצביע על מספר מבחנים אשר יש בהם בכדי להצביע על אבחנה כאמור:
 - א. **קבלת קהל** – אנו סבורים כי במידה והמחזיק מקבל בנכס לקוחות או ספקים בקשר עם עסקו הרי שיש לסווג את המקום כבית עסק ולא כבית מגורים;

ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליד המועצה המקומית קרית טבעון

בפני :	גב' קרן משה, עו"ד (יו"ר)	גב' יפית נהון – רו"ח	גב' שרון אילני
--------	-----------------------------	-------------------------	----------------

- ב. **כלים ומכשירי עבודה רלוונטיים** – מקום בו ימצאו בבית העסק כלי עבודה, מכשירים או חומרי גלם אשר אין מקובל למצוא אותם בבית מגורים רגיל או בכמות העולה על שימוש ביתי רגיל, חזקה כי הם משמשים בית עסק ;
- ג. **קופה רושמת** – מבחן זה אשר הוצע בעבר בפסיקה איבד מהרלוונטיות שלו שכן היום ניתן לבצע עסקאות מכל טלפון נייד ואף להנפיק קבלות וחשבוניות ולפיכך הוא אינו רלוונטי עוד ;
- ד. **השילוט סביב הנכס** – חזקה על בעל נכס כי הוא לא ישקיע בפרסום לחינם ובוודאי שלא ישלם אגרת שילוט בעבור שלטים אשר אינם משרתים עסק פעיל ולפיכך נכס אשר עליו מוצב שילוט עסקי יטה להיות מסווג בסיווג מסחרי ולא כבית מגורים .
- ה. **אתר האינטרנט / דפי זהב / פרסום ברבים** – אנו סבורים כי יש לתת משקל רב לאופן בו בוחר המחזיק לפרסם את העסק שלו ברבים ומקום בו הוא מצהיר בפרסומיו על קיום עסק בבית מגוריו, חזקה עליו כי פרסום זה נכון וכי במקום אכן מתקיים בית עסק.
- ו. **קיומו של משרד / בית עסק עיקרי במקום אחר** – מקום בו יצליח הנישום להראות כי בפועל הוא מפעיל את בית העסק מנכס אחר, יקל עליו להוכיח כי השימוש המקצועי אותו הוא עושה בית מגוריו הינו שימוש טפל ונלווה לשימוש כבית מגורים ובמקרה כזה ניטה לסווג את הנכס בסיווג מגורים.
8. למותר לציין כי מבחנים אלה הינם כלי עזר בלבד, ובסופו של יום אין במבחן אחד מהם בכדי להביא למסקנה חותכת באשר לאופן סיווגו של הנכס, אך ניתן להיעזר בהם על מנת לגבש את המסקנה הסופית.

2.ב. מן הכלל אל הפרט

9. בהפעילנו מבחנים אלה בהקשר עם השטח שבמחלוקת מושא הערר, הגענו למסקנה כי במקרה הנוכחי, בשנת המס 2021, היא השנה העומדת להכרעה בפנינו, **לא שימש הנכס לצורך עסקי, אלא היווה כחלק מבית המגורים של העורר, וזאת מהטעמים הבאים :**
- א. **מבחן קבלת הקהל** – הוכח בפנינו כי בשטח שבמחלוקת לא נערכה כלל קבלת קהל בתקופה מושא המחלוקת ולפיכך מבחן זה נוטה לטובת העורר.
- ב. **כלים ומכשירי עבודה רלוונטיים** – בתמונות שהוצגו בפנינו ניתן לראות חדר עבודה בו מחשב, מדפסת, כסאות משרדיים וקלסרים שונים. יחד עם זאת, העורר הינו יועץ כך שכלי עבודתו הינו הוא ולא אחר. מכאן שמבחן זה איננו רלוונטי למקרה דנן.
- ג. **קופה רושמת** – גם מבחן זה איננו רלוונטי למקרה דנן, שכן, כאמור, כיום ניתן להנפיק קבלות וחשבוניות ולבצע עסקאות מכל טלפון נייד / מחשב.
- ד. **השילוט סביב הנכס** – לא נמצא שילוט בנכס המעיד על משרדי העורר. מאידך, לטענת העורר לו משרד עם שמו בקיבוץ אלונים כמפורט במבחן האחרון. כך שגם מבחן זה נוטה לטובת העורר.
- ה. **הפרסום ברשת האינטרנט** – לא הוצג פרסום כלשהו ברשת האינטרנט המעיד על שימוש עסקי בבית העורר. למעשה הוצג רק רישום כתובת החברה בבית העורר כפי שהיא מופיעה ברשם החברות ועל כך אין נפקא מינה. כך שגם מבחן זה נוטה לטובת העורר.

ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית
שליד המועצה המקומית קרית טבעון

בפני :	גב' קרן משה, עו"ד (יו"ר)	גב' יפית נהון – רו"ח	גב' שרון אילני
--------	-----------------------------	-------------------------	----------------

1. **קיומו של נכס עסקי אחר בו פועל הנכס** – הוכח בפנינו כי לעורר משרד בקיבוץ אלונים ובפועל מרבית עבודתו נעשית במשרדי הלקוחות ומכאן שמבחן זה נוטה גם הוא לטובת העורר.

10. למבחנים אלו יש להוסיף את העובדה כי עובר לשנת המס הרלוונטית העומדת להכרעה בפנינו, שנת המס 2021, סיימה העובדת את עבודתה בשטח שבמחלוקת ועברה לעבוד במשרדי החברה בקיבוץ אלונים. המדובר בשינוי מהותי המעיד על שינוי בשימוש הנכס בפועל.

נוסף על כך, לקחנו בחשבון אף את העובדה כי העורר הינו פנסיונר אשר עובד באופן מצומצם כיועץ בלבד ולטענתו השטח שבמחלוקת הינו חדר עבודה בביתו אשר משמש אותו בעיקר לפנאי.

3.ב. האם מוצדק לסווג את הנכס בסיווג אחיד כבית מגורים :

11. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ואת הוראות החקיקה המסמיקה ואת ההלכות אשר הורו בתי המשפט על כל ערכותיהם, אנו סבורים כי בעניינו **אין לפצל את שומת הארנונה של השטח שבמחלוקת מבית המגורים והינו מהווה חלק משטח הנכס הכולל כבית מגורים.**

12. החל משנת 1992 מקור סמכותה של מועצה מקומית לחייב בארנונה את נכסי המקרקעין המצויים בשטחה, הוא ב-**חוק ההסדרים במשק המדינה (תקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג – 1992** (להלן: "**חוק ההסדרים**"), המורה כי :

8. ארנונה כללית

"מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה שאינם אדמת בנין; הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס לשימושו ולמקומו ותשולם בידי המחזיק בנכס"

13. על האופן בו מחייבים נכסים בהם נעשה שימוש מעורב ו/או מספר שימושים עמד בית המשפט העליון בפסק דינו לעניין ע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון (פורסם בנבו)**, שם קבע בית המשפט העליון שני מבחנים עיקריים להכרעה בשאלה מתי יש לסווג יחידות שטח סמוכות בסיווגים נפרדים ומתי תחת סיווג יחיד, על אף השוני בפעילות בכל יחידת שטח :

א. המבחן הראשון הוא מבחן "הזיקה" בין תכליתן של היחידות השונות.

"מבחן אחד הוא, בחינת קיומה של זיקה בין תכליתה של יחידה אחת לבין תכליתה של יחידה סמוכה. אם קיימת זיקה כזו, נראה ב-'מתקן הרב-תכליתי' נכס אחד ואילו בהעדר זיקה כזו, הרי שכל יחידה תסווג בנפרד (ע"ש 944/93 (ת"א) פרג' אולפני צילום בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל-אביב יפו (לא פורסם))."

ב. המבחן השני עניינו הכרחיות השימוש הנפרד למהות הארגון.

"מבחן אחר הוא, האם השימוש בחלק ספציפי, הכרחי למהות הארגון העיקרי בנכס ולמימוש תכליתו (ע"ש 28/90 אגד אגודה שיתופית לתחבורה בישראל בע"מ נ' עיריית דימונה (לא פורסם); ע"ש 122/00 (לעיל))."

14. בהקשר זה ובאותו עניין (ע"א 7975/98 **אחוזת ראשונים רובינשטיין שותפות רשומה נ' עיריית ראשון לציון (פורסם בנבו)**) נקבע עוד כי :

"פסיקת בתי המשפט המחוזיים יישמה הלכה זו בקובעה כי יש לפרשה באופן שהפרדה כאמור תיעשה רק כאשר כל חלק ב'מתקן הרב-תכליתי' משמש למטרה שונה המוגדרת כסיווג נפרד וכי אין לפצל כל נכס המקיים מהות אחת, לנתחים קטנים טפלים ושוליים למהות העיקרית, על מנת לסווג כל חלק וחלק בנפרד לפי שימושו. הטעם לכך כפול: ראשית, הרחבת ההלכה כאמור

ועדת הערר על קביעת ארנונה כללית שליד המועצה המקומית קרית טבעון

בפני :	גב' קרן משה, עו"ד (יו"ר)	גב' יפית נהון – רו"ח	גב' שרון אילני
--------	-----------------------------	-------------------------	----------------

עלולה להביא לתוצאות על גבול האבסורד, כגון: משרד שבו כלולים חדר מנוחה, שירותים וארכיון יחויב בשיעורי מס שונים לכל חלק; שנית, הרחבה כזו עלולה להגדיל ולהאדיר את הסכסוכים והמחלוקות בין הפרט והרשות (ה"פ 1998/92 (ת"א) אולמי טקסידו ארועים ומסעדות בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו (לא פורסם); ע"ש 122/00 (ת"א) מנהל הארנונה בעיריית ת"א-יפו נ' טחנות קמח ישראליות בע"מ (לא פורסם)). ואכן, אין זה מעשי ולא ניתן לצפות מן הרשות המקומית לבחון ולערוך מעקב בדבר השימושים הנעשים בחלקים שונים של נכס הומוגני בעיקרו כאשר שימושים אלה עשויים להשתנות מעת לעת וכך גם היחידות שבו."

15. עוד נקבע בפסיקה דלעיל כי המבחנים האמורים אינם מהווים רשימה סגורה, אך ניתן להיעזר בהם על מנת לסווג נכסים לצרכי ארנונה.

16. בהתאם לתשתית העובדתית שהונחה בפנינו, השטח שבמחלוקת אמנם משמש כחלל עבודה; אולם החל משנת הס הרלוונטית (לאחר שנעשה שינוי בשימוש בפועל לאור עזיבת העובדת ומעבר למשרדי החברה בקיבוץ אלונים) משמש הוא כחלל עבודה בייתי כחלק מבית המגורים, ישנה זיקה ביניהם ומכאן מסקנתנו כי אין להפריד בין השטח שבמחלוקת לבין בית המגורים לעניין סיווגם לצורכי ארנונה.

17. לאור האמור לעיל, אנו סבורים כי החלטת המשיבה לפצל את שומת הארנונה של השטח שבמחלוקת בשנת המס מושא ערר זה איננה עולה בקנה אחד עם העובדות שהוצגו בפנינו והדין ולפיכך, אנו מקבלים את הערר.

ג. אחרית דבר:

18. לאור כל האמור לעיל החלטנו לקבל את הערר אשר הונח לפתחנו ואנו קובעים כי בשנת 2021 שימש הנכס כחלק מבית המגורים ולא היה מקום לפצל את השטח שבמחלוקת ולסווגו בסיווג נפרד כנכס עסקי.

19. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

20. לצדדים זכות לערער על החלטתנו זו תוך 60 ימים בבית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים.

גב' יפית נהון – רו"ח - חברת ועדת ערר:

אני מסכימה ומצטרפת להחלטה דלעיל.

גב' שרון אילני - חברת ועדת ערר:

אני מסכימה ומצטרפת להחלטה דלעיל.

ניתן בהיעדר ביום שלישי 18 אפריל 2023

גב' קרן משה, עו"ד יו"ר ועדת ערר	גב' יפית נהון – רו"ח חברת ועדת ערר	גב' שרון אילני חברת ועדת ערר
------------------------------------	---------------------------------------	---------------------------------