

שער שני

הנישומים והנכסים

פרק 4 הנישומים בארנונה 241

פרק 5 הנכסים - נשוא הארנונה 301

פרק 4

הנישומים בארנונה

פרק 4 - הנישומים בארנונה

מבוא	245	§ 401
1. תולדות המונחים בדיני הארנונה	246	
2. המונח "בעל"	248	
שלושת מיני ה"בעל"	248	
הרלוונטיות של הגדרת "בעל"	249	
הנישום הראשון - המחזיק המשתמש	254	§ 402
1. השתתפות הארנונה על המחזיק המשתמש בנכס	255	
2. נישום הרשום בפנקס הנישומים שלא החזיק בנכס מעולם	258	
מקרה "ארזי"	258	
3. משתמשים במשותף	259	
4. בעלות משותפת	261	
5. משתמש במבנה שאין לו היתר בנייה	263	
6. משתמש בנכס שימוש שלא כדין	263	
7. משתמש במקלט ציבורי	265	
8. משתמש במרתף או במחסן בבית משותף	265	
9. האם תשלום ארנונה מלמד על החזקה ושימוש בנכס?	265	
הנישום השני - המחזיק שאינו משתמש	268	§ 403
1. "אדם המחזיק למעשה" - בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס	268	
2. מפרק חברה כנישום	272	
הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש	274	§ 404
1. חובת ההודעה על חדילת החזקה	276	
דרכי מסירת ההודעה על חדילת החזקה	278	
חובת הרשות המקומית לשנות את שם הנישום בהתאם		

279	להודעה.....	
	האם ניתן למסור הודעה בדבר כוונה עתידית להפסקת	
280	החזקה?.....	
281	נטל הבאת ראיות בדבר מסירת ההודעה על חדילת החזקה	
282	דרישת הכתב במתן ההודעה	2
283	לידי מי אמורה להימסר ההודעה בדבר חדילת החזקה?	
284	השתת ארנונה על המחזיק הקונסטרוקטיבי.....	3
286	מקרה "אסולין".....	
287	תעריף הארנונה החל על המחזיק הקונסטרוקטיבי	
288	פטורים והנחות.....	
290	הנישום הרביעי - משכיר לתקופה קצרה.....	405 §
291	1. דינו של השוכר בשכירות קצרה	
291	2. משך תקופת השכירות	
293	3. תעריף הארנונה.....	
294	4. פטורים והנחות	
295	מחזיקים שאינם נישומים.....	406 §
295	1. אדם הגר בבית מלון או בפנסיון.....	
297	2. דייר משנה	

מבוא § 401

נושא המס הוא הנישום. המס מוטל על הנישום, והוא חייב בתשלומו. נהוג לחשוב, כי הארנונה מוטלת על המחזיק ולהסיק מכך, שהמחזיק הוא הנישום בארנונה, ולא היא. הארנונה מוטלת על ששה מיני נישומים - שניים מחזיקים וארבעה שאינם מחזיקים. התוצאה היא, שהארנונה אינה מוטלת על ארבעה מיני מחזיקים, אשר למרות החזקתם בנכס אין הם הנישומים.

דיני מס רבים ודיני הארנונה בכללם מנוסחים בצורה קלוקלת, ונאמר בהם, כי המס מוטל על "נשוא המס" ולא על הנישום. כך למשל, נאמר בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, כי המס מוטל על ההכנסה. בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין נאמר, כי המס מוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

בסעיף 8(א) לחוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1993, (להלן: "חוק ההסדרים") נאמר: "מועצה תטיל בכל שנת כספים ארנונה כללית על הנכסים שבתחומה...".

אם הארנונה מוטלת על הנכסים, מדוע נדרשים הנישומים לשלמה? פתרון חידה זו מסתתר בסופו של אותו סעיף: "...ותשולם בידי המחזיק בנכס." אם המחזיק אמור לשלם את הארנונה, היה על המחוקק לקבוע, כי הארנונה תוטל על המחזיקים ולא על הנכסים. זאת ועוד: הארנונה אינה מוטלת על המחזיקים בלבד, וכאמור, היא מוטלת על ארבעה מיני נישומים שאינם מחזיקים כפי שיתואר בפרק זה.

בכך לא סגי. אם המועצה מטילה ארנונה על הנכסים, מהו סכום הארנונה שעל הנישום לשלם? פתרון חידה זו מצוי בחלקו האמצעי של סעיף 8(א) הנ"ל:

"...הארנונה תחושב לפי יחידת שטח בהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו..."
סתם המחוקק ולא פרש אם המועצה אמורה לחשב את סכום הארנונה, או שמא מוטלת חובה זו על הנישום. למעשה, מוטל תפקיד זה על פקיד השומה של הרשות המקומית.¹

חקוק זה משנת 1992, לוקה בכל החסרונות של חקוקי המסים שתורגמו מאנגלית, שכן הסתום בו רב על הגלוי, ובתי המשפט נדרשים להתמודד עם ניסוחים לקויים, סתומים ושגויים. וכך ראוי היה לחוקק את הסעיף האמור - 8. (א) מועצה תחוקק לכל שנת כספים את צו הטלת הארנונה. הארנונה תוטל על הנישומים בשל הנכסים המצויים בתחום השיפוט של הרשות המקומית למעט אדמת בניין. פקיד השומה של הרשות המקומית יישום את סכום הארנונה לפי שטח הנכס, ובהתאם לסוג הנכס, לשימושו ולמקומו, וישלח לנישום הודעת שומה.

על דיני המס להגדיר במדויק מיהם הנישומים שעליהם מוטל נטל המס, ולפיקד, יש לקבוע בחקיקה הוראות ברורות בדבר זהות הנישומים למיניהם. על פקיד השומה, המפיק את שומת המס, מוטלת החובה לוודא, כי הודעת השומה נוקבת בשמו הנכון של הנישום.²

דיני הארנונה מטילים את הארנונה על ששה מיני נישומים: מחזיק המשתמש בנכס; מחזיק שאינו משתמש בנכס; מי שהשתמש בנכס וחדל להשתמש ולהחזיק בו; בעלים שאינו מחזיק ואינו משתמש; מי שהשכיר לדייר משנה; מפעיל של בית מלון.

1. תולדות המונחים בדיני הארנונה

הפרק הראשון בפקודת העיריות (נוסח חדש) הוא פרק הפרשנות. בסעיף 1 מצויות הגדרות "מחזיק" ו"בעל", הרלוונטיות לארנונה. פרק ארבעה עשר

¹ ע"ע §903.

² נישום חייב להיות אישיות משפטית - אדם ילוד אישה או תאגיד ילוד מחוקק. לא ניתן להטיל מס על שם מסחרי מהטעם הפשוט שאיש לא ישלמו.

לפקודה עוסק בארנונה, וסימן א' עניינו פרשנות. בסעיף 269 מצויות הגדרות רלוונטיות הן לפרק זה והן לפרקים שלאחריו, העוסקים בגביית ארנונה. בסעיף 269 מצויה הגדרת "מחזיק" הבאה בנוסף להגדרה שבסעיף 1. "המחזיק" הוא נושא הארנונה וה"נכסים" הם נושא הארנונה. הגדרת "נכסים" מצויה בסעיף 269 הנ"ל והיא כוללת "בניין", "קרקע תפוסה", "אדמה חקלאית" ו"אדמת בניין". כמו כן, כוללת ההגדרה את המונח "רחוב" שאינו נמנה על הנכסים. לכל אלה יוחד דיון בפרק החמישי.

בשנת 1968 בוטלה ארנונת הרכוש ועמה בוטלו סעיפים 270 עד 272 לפקודת העיריות. ביטול ארנונת הרכוש הוסיף קושי, משום שהגדרות שבאו לעולם לצורכי ארנונה זו, לא עברו עמה מן העולם.

בשנת 1993 ביטל חוק ההסדרים את סעיפים 273, 274(א), (ב), 275 ו-278 עד 280 לפקודת העיריות. סעיף 7 לחוק ההסדרים מפנה להגדרות שבפקודת העיריות. אלה כתובות בלשון מסורבלת ואנכרוניסטית, אשר מאפיינת את התקופה בה נכתבו. סרבול זה מקשה על הבנת ההגדרות, ומרבה את הפרושים הניתנים להן. בתי המשפט נדרשו לעתים מזומנות לפרש הגדרות, שנוסחו הפשוט, לכאורה, אינו משקף את הקשיים שביישומן.

פקודת העיריות חלה על העיריות ופקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש) חלה על המועצות המקומיות. שתי הפקודות דומות זו לזו בהוראות ובהגדרות, וההבדלים ביניהן קלי ערך. בצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, מצויות הוראות נוספות. בשנת 1993 ביטל חוק ההסדרים את הסעיפים 153, 155 ו-158 בצו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950.

הנושאים שנכללו בסעיפים אלה בוטלו, והם מוסדרים כיום בחוק ההסדרים ובתקנות שהותקנו מכוחו. חוק ההסדרים חל על תחומים שונים בדיון הישראלי, ופרק ד' יוחד לארנונה. תוקפם של שינויים אלה הוא משנת הכספים 1993 ואילך. נמצא, כי ההגדרות שבפקודת העיריות חלות כיום גם על המועצות המקומיות. עד לשנת הכספים 1992 חל הדין הקודם, ובספר ייחוד דיון לכל תקופה.

2. המונח "בעל"

בסעיף 1 לפקודת העיריות נקבע -

1. "בעל" - לרבות אדם המקבל, או הזכאי לקבל, הכנסה מנכס, או שהיה מקבלה אילו היה הנכס נותן הכנסה, בין בזכותו הוא ובין כבא-כוח או כנאמן, בין שהוא הבעל הרשום של הנכס ובין שאינו הבעל הרשום, וכולל שוכר או שוכר-משנה ששכר נכס לתקופה שלמעלה משלוש שנים;

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 101.

101. "Owner" includes the reputed owner.

"Reputed owner" means the person who is in receipt of rents or profits of any building or land in such circumstances that he is the reputed owner thereof whether or not he is in possession or is the registered owner.

חקיקה נוספת

צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, סעיף 1.

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, סעיף 1.

סעיף 1 לפקודת העיריות מגדיר מיהו "בעל", והגדרה זו אומצה גם בתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993.

שלושת מיני ה"בעל"

על פי סעיף 1 לפקודת העיריות יש שלושה מיני "בעל" -

הבעל הראשון - אדם המקבל או הזכאי לקבל דמי שכירות או רווחי הון מאותו נכס. המונח "זכאי לקבל" מתייחס למקרה שבו הנכס אינו מושכר, אולם אילו היה הנכס מושכר, היה ה"בעל הראשון" זכאי לקבל את דמי השכירות. הוראה זו חלה על הבעלים הרשום בפנקסי המקרקעין ועל מי שיש לו זכות להירשם כבעלים.

הבעל השני - בא כוח או נאמן של "הבעל הראשון", בתנאי שהוא מוסמך כבא

כוח או כנאמן לגבות את דמי השכירות או את רווחי ההון בגין הנכס.

בא הכוח או הנאמן כאמור עשויים להיות לנישומים בארנונה למרות שהם אינם בעלי זכויות הקניין בנכס. כך למשל, אם לא עושים שימוש בנכס, מוטלת הארנונה על המחזיק שהוא הבעלים של הנכס. לעתים, הבעלים הינו תושב חוץ, ויש לו בא כוח המוסמך להשכיר את הנכס ולגבות את דמי השכירות בגינו. במקרה כזה, רשאית הרשות המקומית להשית את הארנונה הן על הבעלים של הנכס (הבעל הראשון) והן על מיופה הכוח.

הבעל השלישי - שוכר או שוכר-משנה ששכרו את הנכס לתקופה של יותר משלוש שנים.

בהשכרה לתקופה של למעלה משלוש שנים, להלן: שכירות ארוכת מועד", השוכר הוא הנישום בארנונה מכוח השימוש שהוא עושה בנכס. מאחר ששוכר כזה נחשב כ"בעל", הוא זכאי לקבל הנחה בגין נכס ריק מכוח תקנה 13 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993, מבלי שהדבר יגרע מזכותו של "הבעל הראשון" לקבל הנחה מכוחו של אותו סעיף.³

למשך תקופת השכירות יש השלכה על דיני הארנונה. כך למשל, בסיפא לסעיף 326 לפקודת העיריות מופיעה הפסקה "בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה", להלן: "שכירות קצרת מועד". בהקשר זה, יש לזכור, כי גם דייר במלון אינו נישום בארנונה.⁴

הרלוונטיות של הגדרת "בעל"

במקרים רבים, הפכה הגדרה זו לארכאית משתוקנה פקודת העיריות, ובוטלה בשנת 1968 ארנונת הרכוש, המוטלת על הבעלים. סעיפים שונים בפקודה, שבהם כלולה המילה "בעל", לא בוטלו. במלאכת החקיקה נשתכח לעתים הצורך להשמיט מנוסחם של סעיפים אלה את ה"בעל", אשר חיובם בארנונה כללית הוא מכוח החזקתם בבניין ולא מכוח בעלותם בו.

³ ע"ע §810.

⁴ ע"ע §406.

סעיף 308 לפקודת העיריות מאזכר את המונח "בעל" - 308. היה הנכס בבעלות משותפת, יראו את ההודעה כאילו הומצאה לבעל הנכס, אם נמסרה, או הועברה על ידי הדואר, לפי המען הידוע לאחרונה של אחד השותפים בבעלות.

סעיף 308 נחקק כאשר ארנונת הרכוש הוטלה על הבעלים. ארנונת הרכוש בוטלה בשנת 1968, וראוי לתקן את ההוראה כך, שתחול על נישומים אחדים בשל יחידת שומה אחת. גם סעיף 316 לפקודת העיריות מאזכר את המונח "בעל" -

316. מקום שהוטלה ארנונה לפי הוראות הפקודה על בעל של בניין או קרקע, שהם בבעלות משותפת, מותר לגבותה מאחד או מאחדים מתוך הבעלים המשותפים, ומי שנגבתה ממנו הארנונה יהיה זכאי להשתתפות של שאר הבעלים, באופן יחסי לחלקו של כל אחד בבניין או בקרקע, והוא רשאי לעקל את ההכנסה מן הבניין או הקרקע עד שיגבה את הסכום המגיע משאר הבעלים המשותפים.

גם הוראה זו נוגעת לארנונת רכוש. הסיפא בדבר עיקול דמי השכירות רלוונטית רק לבעלים המשכיר את הנכס, ואינה רלוונטית לנישומים שהם השוכרים של הנכס.

בסעיף 324(א) לפקודת העיריות נקבע -

324. (א) לא תירשם בפנקסי המקרקעין כל העברה של נכס, אלא אם הוצגה לפני הרשם, או לפני עוזר הרשם, תעודה חתומה בידי ראש העירייה, המעידה שכל החובות המגיעים לעירייה מאת בעל הנכס ביחס לאותו נכס עד ליום מתן התעודה והנובעים מהוראות הפקודה או מדין אחר - סולקו במלואם או שאין חובות כאלה.

הוראה זו רלוונטית גם כיום, משום שהיא מתייחסת לא רק אל חובות ארנונה המוטלים על המחזיקים בנכס, כי אם גם אל חובות של היטלי פיתוח והיטל השבחה.

בבג"צ 5973/90⁵ היו העותרות הבעלים של מבנה, אולם זכות זו טרם

⁵ פרופיל חן בע"מ נ' עיריית יבנה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי

נרשמה בפנקסי המקרקעין. המבנה היה מושכר, ועיריית יבנה סירבה לתת לעותרות את תעודת המסים לפי סעיף 324(א) לפקודת העיריות בשל חובות ארנונה שהגיעו מהשוכר. העירייה טענה, כי יש ליתן את תעודת המסים רק כאשר אין חובות בגין הנכס, וכי אין חשיבות לשאלה האם החוב הוא של הבעלים. השופט שלמה לוי קבע, כי הגדרת "בעל" בסעיף 1 לפקודת העיריות רחבה דיה כדי לכלול גם את הבעלים הרשום וגם את מי ש"זכאי לקבל הכנסה מנכס" אפילו אינו הבעלים הרשום. עם זאת, מסעיף 324(א) לא עולה, כי המחוקק התכוון לפגוע בזכות הקניין של הבעלים במקרקעין. נפסק, כי יש לפרש את סעיף 324 כחל רק אם הבעלים של הנכס הוא החייב בארנונה. מאחר והעותרות אינן חייבות לרשות המקומית, הן זכאיות לקבל את תעודת המסים.⁶

בסעיף 325 לפקודת העיריות נקבע -

325. חדל אדם ביום מן הימים להיות בעלם או מחזיקם של קרקע או של בניין שהוא חב עליהם בארנונה לפי הוראות הפקודה, ימסור הוא או נציגו הודעה על כך בכתב לעירייה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי-ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו בשיעורי הארנונה המגיעים מלפני מסירת ההודעה.

הוראה זו מתייחסת אל לבעלים ומחזיקים, ויש לתקנה כך שתחול על נישומים בארנונה שחדלו להשתמש בנכס או להחזיק בו.⁷

בסעיף 326 לפקודת העיריות נקבע -

326. נעשה אדם בעלו או מחזיקו של נכס שמשלמת עליו ארנונה, יהא חייב בכל שיעורי הארנונה המגיעים ממנו לאחר שנעשה בעל או מחזיק של הנכס, אלא שאם הייתה כאן מכירה או העברה חייבים המוכר או המעביר או נציגיהם - ואם הייתה כאן השכרה לתקופה של שנה או יותר חייבים המשכיר או נציגו - למסור לעירייה הודעה על העסקה כאמור, ובה יפרשו שמו של הקונה, הנעבר או השוכר; כל עוד לא ניתנה הודעה כאמור, יהיו המוכר, המעביר או המשכיר חייבים בארנונה שהקונה, הנעבר או השוכר היו חייבים לשלמו ולא שילמו. בהשכרה לתקופה

המוניציפלי, כרך א', 187.

⁶ ע"ע §404.

⁷ ע"ע §404.

הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה.

כאמור, המונח "בעל" המצוי ברישא של סעיף זה הפך למיותר בעקבות ביטול ארנונת הרכוש, שכן חיובו של "בעל" בארנונה כללית, נעשה מכוח החזקתו בנכסים ולא מכוח בעלותו בהם. עם זאת, לאחר שנוספה לסעיף זה ההוראה "...בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה", הפך ה"בעל" במקרים מסוימים לנישום למרות שאינו המחזיק ואינו המשתמש.⁸

בע"ש 44/77⁹ נפסק, כי כאשר בוטלה ארנונת הרכוש, ומס רכוש בא במקומה, אזי לנוכח הוראת סעיף 14(א) לפקודת הפרשנות (נוסח חדש), יש לפרש את הביטוי "בעל" לעניין ארנונה, כמשמעו בסעיף 1 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961. התוצאה היא, כי חוכר לדורות הוא בעלים של הנכס יותר מאשר הבעלים הרשום, שבידו רק הבעלות הערטילאית.

לדעתנו, שגה בית המשפט משקבע, כי בעקבות ביטול ארנונת הרכוש, יש להחיל על הארנונה הכללית את הפרשנות של המונח "בעל" הקבועה בחוק מס רכוש. מונח זה קבוע בפקודת העיריות, ומטעם זה לא חלה במקרה זה הוראת סעיף 14(א) לפקודת הפרשנות.

לעומת זאת, בע"א 593/78¹⁰ נפסק, כי הגדרת "בעל" אינה מתייחסת לארנונת רכוש דווקא, אלא לארנונות העירייה בכללותן. מספר הארנונות התמעט, ונותרה ארנונה אחת בלבד, הארנונה הכללית, אך אין בכך כדי לשנות מן המשמעות והתוצאה של הגדרת "בעל" שבחוק משנת תשכ"ח. בסעיף 308 ו-324(א) יש הוראות, אשר לשם הבנתן, נזקקים עדיין להגדרת המונח "בעל" שבסעיף 1 לפקודה.

נישום חייב להיות אישיות משפטית - אדם ילוד אישה או תאגיד ילוד מחוקק. לא ניתן להטיל מס על שם מסחרי מהטעם הפשוט שאיש לא ישלמו. שומת מס המוצאת על שם שגוי עלולה להיות חסרת תוקף משפטי. לא ניתן

⁸ ע"ע §405.

⁹ חברת גב ים לקרקעות בע"מ נ' עיריית חיפה, פ"מ תשל"ח(2) 385.

¹⁰ עיריית חיפה נ' חברת גב ים לקרקעות בע"מ, פ"ד לד(1) 286.

מבוא

להטיל מס על מי שאינו אישיות משפטית, כגון שם עסק - "יוחנן הסנדלר", שם מותג - "קוקה קולה" וכיוצא באלה, ורשות שלטונית המטילה מס על נישום, שאינו הנישום הנכון, עלולה לצאת נפסדת לאחר שתתברר טעותה.

§ 402 הנישום הראשון - המחזיק המשתמש

דיני הארנונה מטילים את הארנונה על ששה מיני נישומים. הנישום הראשון הוא המחזיק המשתמש בנכס הלכה למעשה, ויש להבחין בינו לבין הנישום השני שהוא מחזיק בנכס שאין משתמשים בו הלכה למעשה, והוא הנישום מכוח החזקתו ולא מכוח השימוש שהוא עושה בנכס.

בסעיף 1 לפקודת העיריות מופיעה הגדרת "מחזיק" -

1. "מחזיק" - אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון;

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 101.

101. **"Occupier"** means any person occupying any land or building, either as owner or by virtue of any lease or agreement whereby he is entitled as of right to occupy it and includes any owner or lessee who has sublet the whole or any of a building to any sub-tenant.

חקיקה נוספת

צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, סעיף 1

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, סעיף 1

סעיף 7 לחוק ההסדרים מפנה להגדרת "מחזיק", שבסעיף 269 לפקודת העיריות, ולכן, הגדרה זו חלה גם על מועצות מקומיות. עוד לפני חקיקת חוק

ההסדרים נפסק בע"ש 11,37/86 כי מאחר שהגדרת המחזיק בצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950, זהה להגדרת המחזיק בפקודת העיריות, מותר להשתמש בפירוש שנתנו בתי-המשפט למילה "מחזיק", כשדנו במחזיק על-פי פקודת העיריות, בפירוש הגדרת המונח "מחזיק" בצו.

1. השתת הארנונה על המחזיק המשתמש בנכס

אדם המשתמש בנכס הוא המחזיק בו, ולפיכך הוא הנישום בארנונה. הפסיקה פרשה את המונח "מחזיק" כבעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. המשתמש בנכס עונה על הגדרה זו.

בת"א 123334/95 נדון מקרה בו הנתבעת שימשה כקבלן מבצע שנשכר על ידי בעלת הזכויות בקרקע. הנתבעת החזיקה בסמוך לאתר הבנייה שני שטחים מגודרים שכללו מכולות, מחסנים, סככות, חדר אוכל, מבנה גנרטור ומבנים למגורים. הנתבעת טענה, כי המדובר בהצבת מבנים באופן זמני וכי מזמינת העבודה היא בעלת הזיקה הקרובה ביותר אל הקרקע ועל כן, אין לראות בה "מחזיק". נפסק, כי המבחן אינו מבחן הזכויות המשפטיות אלא מבחן הזיקה הקרובה, יחסית, לנכס. הנתבעת היא זו שהניחה את המכולות ובנתה את המחסנים. היא זאת שהשתמשה באופן בלעדי במכולות שלה, בין למגורי עובדיה, לרבות חדר אוכל ושירותים, ובין לאחסון חומרים וציוד. לכן, המסקנה היא, כי הנתבעת היא "המחזיק" בהתאם לחוק. בית המשפט ייחס חשיבות בקביעתו זו, לעובדה כי המדובר באתר מוגדר ומגודר למשך כשנתיים.

בת"א 134814/88 נקבע, כי בהפעלה עסק מסחרי בחלקה, הנתבעת היא המחזיקה בפועל בחלקה האמורה, ואחת היא אם החזקתה כבר-רשות או באופן

¹¹ רשות שמורות הטבע נ' המועצה האזורית תמר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', 300.

¹² עיריית ראש העין נ' ב.ס.ט. חברה לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', 575.

¹³ עיריית הרצליה נ' שחף בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', 672.

אחר. בביטוי "או מחזיק באופן אחר" התכוון המחוקק להגדרה הכוללת ביותר, מעין סעיף סל שיתפוס ברשתו כל מי שיש לו חזקה בנכס, יהיה מעמדו המשפטי המדויק אשר יהיה.

בע"ש 4756/99¹⁴ נפסק, כי העובדה שהנישום גידר את הנכס ויש לו מפתח לנכס מחזקת את המסקנה, שכל שטח הנכס היה בשימוש ובהחזקתו.

בת"א 902/92¹⁵ החזיק התובע בנכס מכוח הסכם הרשאה, שלא העניק לו חזקה בלעדית. נקבע, כי התובע הוא בר רשות בנכס. הגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות רחבה ביותר, וכוללת גם מי שהוא בר רשות גרידא. לפיכך, התובע הוא הנישום הנכון.

בת"א 10961/93¹⁶ נמנעה העירייה מלחייב תושב זר בארנונה והמשיכה לראות את בעל הנכס כנישום בארנונה. נפסק, כי אין בפקודת העיריות הוראה הקובעת, כי עירייה רשאית שלא לרשום אזרחים זרים כנישומים. הגדרת "מחזיק" היא ברורה, ואין שום אבחנה בפקודה בין תושבים ישראלים לתושבים זרים.

בע"ש 127/95¹⁷ נדרשה המערערת לשלם ארנונה בגין רצועה ברוחב של 15 מטר משני צדי צינורות הדלק. הנישומה טענה, כי אינה מחזיקה בשטח זה, אלא היא בעלת זיקת הנאה בלבד בו. הוכח מתוך תכתובות שבין המשיבה למערערת, כי המערערת דרשה מהמשיבה רשות לביצוע כל פעולה בשטח הרצועה ולמעשה המערערת שולטת על כל הנעשה בה. בית המשפט פסק, כי המערערת מחזיקה בשטח הנדון והיא הנישומה "ולו מן הטעם שהיא מונעת מאחרים גישה ושימוש ברצועה זו."

¹⁴ נעימה אחמד נ' עיריית חיפה, לא פורסם.

¹⁵ מקס חיימוביץ נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 595.

¹⁶ עיריית תל אביב נ' עיזבון טנצ'ר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 426.

¹⁷ תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה מקומית קריית טבעון, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 190.

הנישום הראשון - המחזיק המשתמש

בת"א 25885/95¹⁸ נדונה השאלה אם רשאית העירייה לשנות את שם הנישום בפנקס הנישומים, חרף העובדה שלא נמסר לה הודעה על כך. בית המשפט קבע, כי אם הרישום בספרי העירייה הוכח כמוטעה, אין הוא מחייב. מי שבטעות לא נרשם, אך מסתבר שהחזיק והשתמש בנכס, חייב לשלם את הארנונה חרף העובדה שלא נרשם כנישום.

בת"א 33781/92¹⁹ נתבעו שתי חברות שונות. נתבעת מס' 2, המחזיקה בפועל בנכס, הייתה חדלת פירעון, והודתה בחבותה לתשלום יתרת חובות הארנונה. העירייה תבעה את בעלת הנכס, שהחזיקה בו עד להעברת החזקה לנתבעת מס' 2. נקבע, כי בעלת הנכס מסרה לעירייה הודעה מפורשת ובמועד בדבר חילופי המחזיקים, כי שולמו החובות עד למועד השינוי, וכי המחזיק החדש שילם ארנונה במשך מספר שנים. רישומי העירייה אינם מעלים ואינם מורידים דבר לעניין קביעת המחזיק בנכס, שהיא קביעה מהותית. העירייה אינה יכולה לטעון כי שניים מחזיקים בנכס "יחד ולחוד". רק אחד מן השניים חב במס, ואין אפשרות להיפרע משניהם. מקום שניתן לקבוע מיהו המחזיק בפועל, ניתן להיפרע ממנו בלבד. במקרה זה הועברה החזקה באופן מלא ובלתי מסויג, והעירייה הייתה מודעת לכך. העירייה אינה יכולה להסתמך על רישומיה השגויים כדי להחזיר את החבות אל נתבעת מס' 1. החייב במס הוא המחזיק בפועל, ובמקרה זה - נתבעת מס' 2.

בע"ש 1136/96²⁰ התגורר הנישום עם הוריו. המערער טען, כי הוריו הם בעלי הזיקה החזקה הקרובה ביותר לנכס, שכן הם החוכרים של המשק וגם בעלי רשיון הבניה של הבית. בפסק הדין מדגיש השופט ממון, כי המבחן לזיהוי הנישום אינו מיהו בעל הזכויות המקיפות ביותר ביחס לנכס, אלא מי בעל הזיקה הקרובה ביותר, וכי המערער הינו המחזיק ובעל הזיקה הקרובה ביותר

¹⁸ עיריית תל אביב נ' יעקב קידר, לא פורסם.

¹⁹ עיריית תל אביב נ' אולמי גילטון בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 819.

²⁰ יגאל הדר נ' המועצה האזרחית מבואות חרמון באמצעות מנהל הארנונה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

לאותו חלק של הבית שבשימוש.

2. נישום הרשום בפנקס הנישומים שלא החזיק בנכס מעולם

האם עובדת רישומו של גוף כמחזיק בנכס בספרי העירייה תחייב אף אם אותו גוף מעולם לא החזיק בפועל בנכס?

כשם שיש להשית ארנונה על המשתמש בנכס, אין להשיתה על מי שאינו המשתמש. בת"א 177/92 טען הנתבע, כי זיקתו היחידה לנכס הייתה רק מכוח היותו דירקטור ובעל מניות בתאגיד, וכי מעולם לא החזיק בנכס או ניהל בו פעילות כשלהי. טענה זו לא נסתרה. בית המשפט קבע, כי אין לנתבע כל זיקה לנכס במשמעות פקודת העיריות, וכי זכויותיו המשפטיות בנכס באות לידי ביטוי בכך בלבד שהוא השלוח של התאגיד, הנתבעת מס' 2. לפיכך דחה בית המשפט את התביעה כנגד הנתבע.

מקרה "ארזי"

בת"א 11737/94 נרשם הנתבע כמחזיק מכוח הסכם שכירות שנמסר לתובעת. על פי הסכם השכירות הנתבע שכר את הנכס בשמו עבור עצמו ו/או חברה בע"מ. הנתבע הוכיח, כי עוד קודם שנכנס חוזה השכירות לתוקפו, הודיע על כך, כי השוכר היחיד על פי הסכם השכירות הוא החברה, והיא היחידה ששכרה את הנכס והמחזיקה בו.

בית המשפט קבע, כי משום שהנתבע הוכיח שמעולם לא החזיק בנכס, "סתם את ההנחה לכאורה הנוצרת כתוצאה מהרישום שלו כמחזיק בספרי העירייה. רישום מוטעה אינו יכול לבסס חזקה של מי שאינו מחזיק, ואינו מחייב את מי שרשום כמחזיק להודיע על חדילת חזקה בנכס, שכן מדובר במי

²¹ צ.ד.י בע"מ נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 554.

²² עיריית רמת גן נ' איתן ארזי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 513.

שלא החזיק בנכס מעולם.... אין העירייה מוסמכת לחייב בארנונה את מי שהוכיח כי מעולם לא החזיק בנכס, כמובנו של מונח זה בפקודת העיריות, וזאת גם אם אותו אדם נרשם בטעות כמחזיק בפנקסי העירייה...". הנתבע בענייננו עמד בנטל שהוטל עליו והוכיח, כי מעולם לא החזיק ולא היה זכאי להחזיק בנכס נשוא התביעה. לכן, הרישום בפנקסי העירייה שעל פיו היה הוא המחזיק - יסודו בטעות, ואינו מקנה לתובעת זכות תביעה כנגדו. הסכם שכירות המקנה לאדם זכות להחזיק בנכס בעתיד, אשר לא יצא לפועל, ואשר הזכות על פיו בוטלה כדין בטרם החלה תקופת השכירות ובטרם נשלחה הודעה לעירייה, אין בו כדי להפוך אדם ל"מחזיק". רישום בפנקסי העירייה שהתבסס על הסכם כזה אינו יכול לשנות את המסקנה דלעיל.

החלטת ערכאת בימ"ש השלום אושרה בבית המשפט המחוזי בע"א 1508/96.²³ בית המשפט ייחס חשיבות לכך, שעל אף שבחווה השכירות נאמר במפורש שהמשיב שכר את הנכס בשמו ו/או עבור חברה בע"מ, העירייה לא טרחה לבדוק מי בפועל החזיק בנכס. כמו כן, העירייה ידעה על המצאה של החברה בנכס, שכן העסק התנהל על שם החברה. בית המשפט העלה נקודה נוספת שלא נידונה כלל בערכאת השלום והיא, כי נשלחה הודעה לעירייה בתחילת תקופת השכירות, בדואר רשום, לפיה המחזיקה בנכס היא החברה. על אף, שהעירייה כפרה בקבלת המכתב, ראה בית המשפט במכתב שנשלח משום המצאה לעירייה בהתאם לסעיף 57(ג)(1) לפקודת הראיות.

3. משתמשים במשותף

כאשר מספר משתמשים מחזיקים ומשתמשים בנכס כולו במשותף, חזקתו של כל אחד מתפשטת על כל הנכס, ואין לו חזקה ייחודית בחלק מסוים בנכס. הרשות המקומית רשאית להשית את מלוא הארנונה על כל אחד מהמשתמשים

²³ עיריית רמת גן נ' איתן ארזי, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

או על כולם יחד, וכל מי ששמו מופיע בספר הנכסים והנישומים²⁴ חייב במלוא סכום הארנונה בשל כל הנכס.

בת"א 75884/94 נדון מקרה שבו לפי הסכם פירוק השותפות חדל הנתבע מלהחזיק ולהשתמש בנכס. נפסק, כי כאשר נמצא נכס בחזקתם של מספר מחזיקים במשותף, חזקתו של כל מחזיק מתפשטת על כל הנכס והעירייה רשאית לשלוח לכל אחד מהשותפים את דרישת התשלום וזו מחייבת את כל הבעלים.

בת"א 56708/93 נקבע, כי הנתבע לא הוכיח שהוא חדל להחזיק בנכס. משום שהנתבע היה רשום כנישום בספר הנכסים והנישומים של הרשות המקומית, הוא חייב בתשלום הארנונה, אף אם החזיק בנכס במשותף עם תאגיד.

יש מקרים, שבהם נכס מושכר לשוכרים אחדים בהסכם שכירות אחד, אולם כל אחד מהם עושה שימוש בחלק מסוים בנכס. אם שוכרים כאלה מבקשים למנוע את המצב שתואר לעיל, הם רשאים לבקש מהרשות המקומית לפצל את יחידות השומה, כך שכל אחד מהם יהיה נישום יחיד ביחידת שומה נפרדת.

אם המשתמשים בנכס שותפים ב"שותפות" כמשמעה בפקודת השותפויות, בין אם השותפות רשומה ובין אם לאו, כאשר השותפות היא הפועלת מתוך הנכס, ניתן לתבוע מכל אחד מהשותפים לשלם את מלוא הארנונה שהושתה על השותפות, כערבים לחובות השותפות.

²⁴ למונח "ספר הנכסים והנישומים" ע"ע §901.

²⁵ עיריית פתח תקוה נ' דויד רפאל, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 537.

²⁶ עיריית ת"א נ' נמרוד דרייפוס ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 446.

4. בעלות משותפת

סעיף 316 לפקודת העיריות דן בנכס, שהבעלות בו משותפת למספר בעלים, וזו לשונו -

316. מקום שהוטלה ארנונה לפי הוראות הפקודה על בעל של בניין או קרקע, שהם בבעלות משותפת, מותר לגבותה מאחד או מאחדים מתוך הבעלים המשותפים, ומי שנגבתה ממנו הארנונה יהיה זכאי להשתתפות של שאר הבעלים, באופן יחסי לחלקו של כל אחד בבניין או בקרקע, והוא רשאי לעקל את ההכנסה מן הבניין או הקרקע עד שיגבה את הסכום המגיע משאר הבעלים המשותפים.

בע"א 134/64²⁷ נקבע בדעת רוב, כי סעיף 316 זה אינו חל אלא על ארנונת רכוש, המשולמת על-ידי בעלים משותפים בתור שכאלה, ולא כמחזיקים משותפים של הנכס. אין לקרוא לתוך ההוראה מה שלא נאמר בה במפורש, ואין להקיש ממנה על הארנונה הכללית, המשולמת על-ידי מחזיקים. השופט כהן בדעת מיעוט סבר, כי סעיף 316 חל על בעלים, החבים בארנונה כללית כמחזיקים במשותף, ופסק: "המשיבה תומכת יתדותיה בהוראת סעיף 115(6) לפקודה, המסמיך את העירייה לגבות ארנונה מכל אחד מהבעלים המשותפים של נכס פלוני, על מנת שאלה יעשו לאחר מכן את החשבון הפנימי ביניהם. ההוראות האלו, חלות, לטענת המשיבה גם במקרה שלא הבעל, בתור שכזה, אלא הבעל בתור מחזיק, חב בארנונה; ייתכן שהיקש זה מבעלים משותפים למחזיקים משותפים מותר יהיה, מקום שאמנם כל המחזיקים חבים בארנונה, ואיש מהם אינו פטור ממנה; במקרה כזה ייתכן ותוכל העירייה לומר, גובה אני את הארנונה מאחד מכם, על מנת שתוכלו לסדר את החשבון הפנימי ביניכם לבין עצמכם לאחר מכן - דבר זה אינו טעון הכרעה בערעור שבפנינו, ודייני אם אומר שאין הוא נראה לי בלתי אפשרי."

הלכת "רשות הפיתוח" ניתנה לפני ביטול ארנונת הרכוש. יישומה של דעת הרוב בהלכת רשות הפיתוח כיום, יהפוך את סעיף 316 לאות מתה בספר החוקים, דבר הנוגד את כללי הפרשנות, לפיהם יש להחיל פירוש המקיים את

²⁷ רשות הפיתוח נ' ראש עיריית ראשל"צ, פ"ד י"ח(3) 629.

הוראת החוק. לפי דעת המיעוט של השופט כהן יוצר סעיף 316 הבחנה בין מחזיקים במשותף שהינם הבעלים, לבין מחזיקים במשותף שאינם בעלים, והוא מקיים את סעיף 316 גם כיום.

סעיף 316 עוסק בנכס הנמצא בבעלות משותפת. הסעיף מציין במפורש, כי מדובר בארנונה המוטלת על בעלים. הדעת נותנת, כי המחוקק, שביטל את ארנונת הרכוש, שכח לבטל סעיף זה. כיום, ניתן לפרש סעיף זה כך, שהכוונה היא לבניין הנמצא בבעלות משותפת ובהחזקה משותפת של הבעלים, ומכוח החזקתם המשותפת הם הנישומים בארנונה כללית. במקרה זה רשאית העירייה להשית ארנונה על כל אחד מהבעלים המשותפים או על כולם, ואזי ניתן לגבות את כל הארנונה מכל מי שחויב.

בע"א 1449/95²⁸ נדון מקרה בו הנישומה הייתה בעלים בנכס במשותף עם אחרים. העירייה שלחה הודעת תשלום שומת ארנונה וחשבון מים לנישומה. בית המשפט פסק, כי לנוכח האמור בסעיף 316 ו-308 לפקודת העיריות, העירייה רשאית להשית על הנישומה את מלוא הארנונה בגין הנכס, ועל הנישומה להתחשבן עם יתר הבעלים בנכס.

בת"א 2987/95²⁹ שכרו שלושה נכס אחד. העירייה השיתה את מלוא הארנונה על אחד מהם, ותבעה ממנו את התשלום. הנתבע טען, שאין זה הוגן שהעירייה חייבה אותו במלוא הארנונה ולא גם את שני השוכרים האחרים. נפסק, כי מכוח סעיף 316 לפקודת העיריות ומכוח העובדה שאחריות שלושת השותפים היא יחד ולחוד, זכאית העירייה להטיל על כל אחד מהם את מלוא החוב. "לא על העירייה להיכנס בין השותפים ולגבות מכל אחד מהם את חלקו אלא על כל אחד מהם החובה לשלם את הארנונה במלואה, ובצד חובה זו עומדת לו הזכות לקבל משותפיו שיפוי על חלקיהם היחסיים".

²⁸ בראז ניצה נ' עיריית ת"א-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 347.

²⁹ עיריית חיפה נ' שמיר אברהם, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 564.

בע"ש 5316/99³⁰ נקבע, כי אף אם זכותה של הנישומה כברת רשות אינה בלעדית ויש לאחרים זיקה קרובה לנכס בדרגה שאינה פחותה משל הנישומה, רשאית העירייה להשית את מלוא הארנונה על הנישומה בהסתמך על סעיף 316 לפקודת העיריות. לנישומה זכות להגיש תביעה נגד בעלי הזיקה האחרים לנכס לצורך תשלום חלקם בארנונה.

5. משתמש במבנה שאין לו היתר בנייה

האם ניתן לחייב מחזיק בתשלום ארנונה בגין מבנה שבנייתו אינה חוקית ויתרה מכך, שלגביו הוצא צו הריסה שיפוטי?

בת"א 780/54³¹ נאמר, שקיום מבנה ללא היתר בנייה אינו פוטר את הבעל מתשלום ארנונת רכוש בגינו. עם זאת, אין זאת אומרת שתשלום ארנונת רכוש לגבי מבנה מונע את הריסת המבנה מכוח פקודת בניין ערים. בע"ש 752/87³² קבע בית המשפט, כי המחזיק בנכס שנבנה ללא היתר אינו פטור מתשלום ארנונה בגינו.

6. משתמש בנכס שימוש שלא כדין

האם ניתן לחייב משתמש בתשלום ארנונה בגין נכס שהשימוש בו הוא בניגוד להוראות הדין?

בת"ה 13/55³³ נפסק, כי המחזיק בפקודה הינו המחזיק הפונקציונלי ולא בעל זכות החזקה המשפטית, לאמור, דייר שתקופת שכירותו פגה, או אפילו פולש, יחשבו כמחזיקים לצורך הפקודה.

³⁰ היכל דניאל בע"מ נ' עיריית חיפה תקדין מחוז'.

³¹ אנקלביץ ואח' נ' ראש העיר בני-ברק ואח', פס"מ י"א עמ' 65.

³² רונן נ' ועדת הערר לענייני ארנונה בעיריית נתניה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 336.

³³ סנדר נ' ועד השומה על יד עיריית חיפה, פ"מ י"ט תמצית 157.

בע"ש 187/66³⁴ נדון מקרה בו הוטלה ארנונה בגין חניון שפעל ללא רשיון. הנישום טען, כי מכיוון שאין רשיון, אין להשית ארנונה בגין החניון. בית המשפט קבע, כי אין חשיבות לעניין קיום רשיון, "אלא החשוב הוא, אם המערערים החזיקו באדמה והשתמשו בה. להעדר רשיון היו בודאי תוצאות, אבל בשום פנים ואופן אין להסיק מהעדר רשיון, שלא היה שימוש. אם היה שימוש, ולא היה רשיון לכך, למרות שהחוק חייב השגת רשיון, אזי היה השימוש אולי בלתי חוקי, אבל אי אפשר לומר שלא היה שימוש". לפיכך, בית המשפט קבע, כי יש להשית ארנונה בגין החניון.

בע"ש 752/87³⁵ הנ"ל נפסק, "אם מאן דהו עושה בנכס שימוש למטרה המצריכה רשיון ואין לו רשיון, אין בכך כדי לפטור את המחזיק מתשלום ארנונה עבור הנכס לפי סיווגו ושימושו."

בע"פ 404/97 317/97³⁶ הורשע המערער בעבירה של שימוש חורג ללא היתר לפי חוק התכנון והבנייה וזאת משום שהשתמש בחלק מדירתו כמשרד. בית המשפט אסר על המערער להשתמש בדירה כמשרד. המערער הלן על כך, כי בעוד שהשימוש האמור נאסר עליו, הוא נדרש לשלם לעירייה ארנונה לפי תעריף של משרד ולא לפי תעריף מגורים. בית המשפט קבע, כי קבלת טענותיו של המערער הייתה מביאה לכך שהוא ייהנה מכל העולמות – "מצד אחד, הוא עושה שימוש שלא כדין בדירה; מצד שני, העירייה לא תוכל לגבות ארנונה ממנו בגין שימוש של משרד, וכאשר שימוש כזה, בדרך כלל, כרוך בארנונה גבוהה יותר". לפיכך נפסק, כי העירייה אינה מנועה מלדרוש מהמערער את תשלום הארנונה על פי השימוש למעשה, אף שהינו שימוש בלתי חוקי.

לדעתנו, צדק בית המשפט, כי יש להשית את תעריף הארנונה התואם את השימוש שנעשה בפועל בנכס גם כאשר אותו שימוש מצריך רשיון שלא ניתן למשתמש. על אותה דרך, כאשר המשתמש חדל מהשימוש האסור, יש להשית

³⁴ כהן ואח' נ' ועדת השומה לענייני ארנונה כללית ורכוש ואח' פרקים (מחוזיים) נו' תשנ"ז.

³⁵ רון נ' ועדת הערר לענייני ארנונה בעיריית נתניה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 336.

³⁶ עו"ד אליעזר קנידרמן נ' מדינת ישראל, לא פורסם.

עליו את תעריף הארנונה התואם את השימוש שנישום עושה בנכס.

7. משתמש במקלט ציבורי

האם מחזיק המשתמש במקלט ציבורי חייב בארנונה?

בע"ש 28/90³⁷ טענה המערערת, כי למרות השימוש שהינה עושה במקלט היא אינה בבחינת "מחזיק", מאחר והמדובר במקלט ציבורי. בית המשפט קבע כי "אפילו מדובר במקלט המיועד לשמש את הציבור במקרה חירום, אין להסיק מכך, כי המערערת אינה המחזיקה". לפיכך חויבה המערערת בתשלום הארנונה בגין שימושה במקלט הציבורי.

8. משתמש במרתף או במחסן בבית משותף

בת"א 19122/94³⁸ טענה הנישומה, כי אינה מחזיקה במרתף/מחסן בבית משותף, שכן מרתף/מחסן אינו יחידת שומה נפרדת. בית המשפט פסק, כי משום שהמרתף/מחסן לא נועד להיות רכוש משותף, כהגדרתו בחוק המקרקעין, ומשום שהנתבעת שמרה לעצמה את הבעלות עליו כיחידה נפרדת והתכוונה למכור אותו לדיירים שיהיו מעוניינים בכך כנגד תשלום נפרד - היא בעלת הזיקה הקרובה ביותר לנכס, אף שהתירה את השימוש בו לרווחת הדיירים.

9. האם תשלום ארנונה מלמד על החזקה ושימוש בנכס?

האם תשלום חוב הארנונה על ידי גוף כלשהו הוא ראיה לכך, כי המשלם הוא המחזיק המשתמש בנכס? על שאלה זו ענתה הפסיקה בשלילה. היינו, אין עובדת התשלום הופכת בהכרח את המשלם למחזיק בנכס.

³⁷ אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' עיריית דימונה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 393.

³⁸ עיריית הרצליה נ' הרפז בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 522.

בת"א 56708/93³⁹ שולם חוב הארנונה בשיק של חברה. הנתבע טען, כי תשלום החוב בהמחאות החברה הינו ראייה לכך שהחברה, ולא הנתבע, החזיק בנכס. בית המשפט דחה טענה זו, וקבע כי אין בתשלום החוב בהמחאות החברה "כדי להוכיח את החזקתה של החברה בנכס כמובן פקודת העיריות, אלא יש בהם רק כדי להראות כי יתכן, שחלק או כל התשלומים לתובעת שולמו ע"י החברה. ואולם, אין קשר הכרחי בין זהות המשלם לבין זהות המחזיק".

בע"א 155/96⁴⁰ נקבע, כי לא ניתן לראות בשיקים ששולמו מחשבון מחזיק, הודעה מספקת לפי סעיף 325 לפקודה בדבר חדילת החזקה של מחזיק קודם (הנתבעת) בנכס, ולפיכך, כל עוד לא נמסרה הודעה כדין, המחזיק הקודם, ולא אותו משלם חוב ארנונה, הוא החייב בארנונה.

אדם המחזיק והמשתמש בנכס מפיק ממנו תועלת כלכלית, ויש הצדקה משפטית וחברתית להשית עליו נטל של מיסוי מוניציפלי, המשמש כמקור מימון לשירותים שנותנת הרשות המקומית לתושבים ולבעלי העסקים בתחום שיפוטה.

הנישום הראשון הוא, איפוא, "נישום טבעי" וניתן למצוא סימוכין בתולדות דברי העמים, כי על המחזיק והמשתמש בקרקע חקלאית הושנו מיסים לקופת המדינה, המלך או הרוזן שבחסדם הוא עשה שימוש בקרקע. כאשר הקרקע הייתה בבעלות פרטית, היו תשלומים אלה מסי יבול, מעשרים וכיוצא באלה, ובשלטון פיאודלי כאשר הקרקע לא הייתה בבעלות המחזיק והמשתמש, היו התשלומים דמי שכירות תמורת הקרקע.⁴¹ אפשר, שדברים אלה נראים כמובנים מאליהם, אולם, הנישום השני במניין הנישומים בפרק זה הוא המחזיק שאינו משתמש, ונמצא כי מושתת עליו ארנונה עירונית למרות שהוא אינו מפיק תועלת כלכלית מהנכס. דבר זה, הנראה כמופרך על פניו לא היה נחלתה של

³⁹ עיריית ת"א נ' נמרוד דרייפוס ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 446.

⁴⁰ עיריית נתניה נ' גרינברג עצים נתניה בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 639.

⁴¹ בראשית, מ"ז, כ"כ-כ"ד.

הנישום הראשון - המחזיק המשתמש

פקודת העיריות בנוסחה המקורי בשנת 1934, ונמצא, כי המחוקק הישראלי מכביד את ידו על בעלי הנכסים יותר מהמושל הזר.

§ 403 הנישום השני - המחזיק שאינו משתמש

ככלל, מוטלת הארנונה העירונית על המחזיק המשתמש בנכס ובגין השימוש שהוא עושה בו, שהוא כאמור, "הנישום הראשון". הארנונה משולמת תמורת מכלול השירותים הציבוריים, שהרשות חייבת על פי דין לספק לתושביה. המחזיק המשתמש בנכס בתחומי הרשות המקומית הוא הנהנה מהשירותים הציבוריים, ולפיכך הוא החייב בארנונה.

הסוגיה היא, על מי מוטלת ארנונה כאשר הנכס ריק ואין עושים בו שימוש? הנישום השני הוא המחזיק בנכס שאין משתמשים בו הלכה למעשה, והוא הנישום מכוח החזקתו ולא מכוח השימוש שהוא עושה בנכס.⁴²

1. "אדם המחזיק למעשה" - בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס

פסיקת בתי המשפט, שפרשה את הגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות קבעה, כי הכוונה היא למי שמבחינה עובדתית הוא המחזיק בנכס אף אם אינו המשתמש בו, ולא למי שהוא בעל הזכות המשפטית לחזקה.

כאשר בעל הנכס לא העביר זכויות כלשהן בנכס לאחר, אזי לעניין החובות החלים בגין הנכס, אין גורם חוצץ בין הבעלים לנכס, ובעל הנכס יהיה תמיד הנישום, ת"א 3544/93.⁴³

⁴² ע"ע § 810.

⁴³ עיריית נתניה נ' יעקובוביץ משה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 418.

בה"מ 15960/93⁴⁴ נפסק, כי פולש נחשב כ"מחזיק" לצורך הפקודה, וכי המונח "בעל" על פי הפקודה כולל גם בעלים של זכות בלתי רשומה וגם יורשים של עיזבון. אין זה תנאי בל יעבור שהמחזיק יחזיק בנכס בפועל דווקא ודי בזיקה קרובה בינו ובין הנכס על מנת להשית עליו ארנונה.

כאשר דייר מפנה נכס מושכר, ובעליו אינו משתמש בו לצרכיו ואינו משכירו לאחר, עולה השאלה, מיהו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס: בר"ע 422/85⁴⁵ נפסק, כי כאשר נקט המחוקק במונח "למעשה" בהגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות, מונח החובק את שלושת המונחים: "בעל", "שוכר" ו"מחזיק בכל אופן אחר", לא נתכוון להחזקה פיסית בפועל דווקא, אלא בא להבחין בין סוגי המחזיקים השונים בינם לבין עצמם ולדרגם. בנקטו בביטוי "מחזיק" לא התכוון המחוקק דווקא למי שמוקנות לו הזכויות המשפטיות המקיפות ביותר לגבי הנכס, אלא למי שהוא, יחסית, בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס. זיקתו של הבעלים לנכס, לצורך עניין זה, יכולה להידחק למקום שני, אם יש שוכר, או בר-רשות או מחזיק באופן אחר, אולם היא שרירה וקיימת וראשונית, כאשר אין גורם חוצץ, כאמור, והבעל נשאר בגפו מול הרשות.

בת"א 3544/93⁴⁶ נפטר המחזיק בנכס, ניתן צו ירושה בעניין עזבונו והנתבעים נרשמו בפנקסי המקרקעין. לא דווח לעירייה דבר שינוי המחזיק בנכס. בית המשפט קבע, כי המחזיק לצורך החובות והזכויות שבפקודת העיריות הינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס, וכאשר בעל הנכס לא העביר זכויות כלשהן בנכס לאחר, הוא תמיד יישאר המחזיק. זיקתו של בעל הנכס לנכס תהיה שרירה וקיימת גם כאשר אין רישום של המחזיק החדש בספרי

⁴⁴ גרינבלט מאור נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 433.

⁴⁵ חברת בתי גן להשכרה בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 73.

⁴⁶ עיריית נתניה נ' יעקובוביץ משה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 418.

העירייה, ובעל הנכס יישאר בגפו מול הרשות. גם בהמ' 15960/93⁴⁷ נקבע כי המונח "בעל" על פי הפקודה כולל גם יורשים של עיזבון.

הלכה היא כי כאשר יש "מחזיקים" מקטיגוריות שונות כגון "בעל" או "שוכר", תחול חובת התשלום על זה מביניהם, שיחסית לאחרים, הינו בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס, רע"א 2987/91.⁴⁸ שאלה זו מתעוררת לעתים מזומנות כאשר דייר, שחוק הגנת הדייר חל על זכות השכירות שבידו, נטש את המושכר. כל עוד לא קבע בית המשפט, שאכן יש במעשהו של הדייר המוגן נטישה, אין בעל הבית רשאי לתפוס חזקה במושכר. מכאן, שבמקרה זה ממשיך הדייר להיות המחזיק והנישום בארנונה. אולם, אם הגיעו הצדדים לידי הסכם שהחזקה מוקנית לבעלים, או אם ניתן פסק דין הקובע זאת, או אפילו עשה הבעלים דין לעצמו ותפס את החזקה במושכר, יהיה הבעלים לנישום בארנונה.

בע"א 739/89⁴⁹ אומצה ההלכה, כי אין "מחזיק" חייב להיות אדם המחזיק בנכס בפועל, וכי המילה "למעשה" בהגדרה נועדה לקבוע מי מבין מספר מחזיקים אפשריים - בעלים או שוכר או מחזיק - יהיה חייב בארנונה. פירוש אחר לא היה מתיישב עם סעיף 274ב(ב) לפקודה, המקנה במפורש פטור לשישה חודשים בלבד למחזיק של בניין ריק. אין לקרוא לתוך ההגדרה הפשוטה של המונח "מחזיק", תנאי של קיום אפשרות ההנאה מהנכס. ניכר בפקודת העיריות, כי מגמתה שלא להכביד על העירייה יתר על המידה באיתור ה"מחזיק" לגבי נכס מסוים, לצורך תשלום הארנונה. מסעיף 330 לפקודה ניתן ללמוד, כי הפקודה צופה מצב אפשרי בו אין אדם יכול עוד לעשות שימוש בנכסו, ובכל זאת אין הוא מוצא מניה וביה מכלל הגדרת "מחזיק".

⁴⁷ מאור גרינבלט נ' עיריית חיפה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 433.

⁴⁸ ריינר נ' עיריית ירושלים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 215.

⁴⁹ מיכקשוילי נ' עיריית ת"א-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 174.

בבג"צ 129 227/84⁵⁰ נקבע, כי על-מנת להיות "מחזיק" כמשמעו בפקודת העיריות, אין צורך להשתמש בנכס. שימוש בקרקע חייב להתבטא בפעולה חיצונית, המעידה על ניצול כלשהו לצורך מסוים, ויסוד כזה אינו דרוש לצורך "החזקה". הבעלים אינו חייב לנקוט אקט מסוים על מנת להבליט את חזקתו בקרקע, מה שאין כן, כאשר המדובר בשימוש באותה הקרקע.

הלכה זו אומצה בב"ש 37/86⁵¹ בו נקבע, כי לצורך החיוב של המחזיק, די אם המחזיק בנכס מחזיק בו למעשה, די בהחזקה פונקציונלית ואין צורך שהמחזיק יהיה מי שמוקנות לו הזכויות המשפטיות המקיפות ביותר לגבי הנכס - מכאן שהדרישות מהמחזיק לגבי זיקתו לקרקע פחותות מהדרישות כלפי משתמש, ורשימת האנשים, היכולים ליפול ברשת ההחזקה, רחבה עד למאוד.

בע"א 316/94⁵² בנה קבלן בעבור המערערות דירות בשנת 1984, אך מסר את החזקה בהן רק לאחר פסיקת בורר בשנת 1989. הקבלן עזב את אתר הבנייה עם השלמת בניית הדירות בשנת 1984. בתקופה הרלוונטית לא החזיק כל גורם שהוא בפועל בדירות, אך על פי החלטת בורר, המפתחות לדירות נותרו בידי הקבלן בין השנים 1984-1989. הקבלן החזיק והשתמש באתר הבנייה עד לסיום בניית הדירות. בית המשפט קבע, כי יש לבחון מיהו בעל הזיקה הקרובה ביותר אל הנכס. במצב דברים זה, וכאשר לא חל שינוי בנתונים העובדתיים בתקופה שלאחר סיום הבנייה, המסקנה היא שהקבלן הוא המחזיק בדירות בתקופה הרלוונטית.

בע"א 276/98⁵³ הושתה ארנונה על קבלן בניין בגין מחסנים, חדרי מגורים וחדרי שירות שהוקמו באתר הבניה. נפסק, כי שיכונם של העובדים במכולות

50 פרופיל חן בע"מ נ' המועצה המקומית יבנה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 31.

51 רשות שמורות הטבע נ' המועצה האזורית תמר, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 300.

52 אגודה לשיכון ע"י חסידי גור ואח' נ' מתתיהו ליפשיץ בע"מ ועיריית ת"א, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 68.

53 ב.ס.ט. חברה לעבודות בניה ופיתוח נ' עיריית ראש העין, לא פורסם.

כמו גם אחסון חומרי הבניין במחסנים, הביאו לקבלן רווח וחסכו ממנו הוצאות גדולות יותר, על כן הקבלן הוא בעל הזיקה קרובה יותר לנכס יחסית לבעלי המקרקעין.

2. מפרק חברה כנישום

בע"א 5957/92 6754/93⁵⁴ נדונה השאלה, האם מפרק חברה הוא הנישום במקרקעין, ועליו רובצת חובת תשלום הארנונה. טענת המפרק הייתה, כי הוא אינו המחזיק בנכס, משום שאינו עושה בו כל שימוש. בית המשפט קבע, כי שאלת השימוש בנכס אינה רלבנטית, לנוכח הגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות. המחזיק לצורך חיוב בארנונה הוא בעל הזיקה הקרובה ביותר וכאשר מדובר בחברה בפירוק "מכוח סעיף 305 לפקודת החברות המפרק מקבל לידי או לפיקוחו את הנכס, הופך המפרק להיות בעל הזיקה הקרובה ביותר לנכס שכן במצב זה יכולתו של המפרק לשלוט בנכס ולעשות בו פעולות עולה במידה ניכרת על יכולתה של החברה בפירוק, או יכולתו של כל גורם אחר. אי לכך יש לראות במפרק (כמפרק) מחזיק, וחובת תשלום הארנונה רובצת עליו".

על ההלכה הנ"ל חזר בית המשפט בת"א 378/92 המ' 2820/96⁵⁵ וקבע, כי המפרק נחשב כבעל הזיקה הקרובה ביותר אל הנכס מבחינת זכות השימוש בנכס. אי שימוש או העדר יכולת של המפרק להשתמש בנכס אינם שוללים את זהותו כנישום. על המפרק לשלם את הארנונה לגבי כל תקופת הפירוק כהוצאות הפירוק. חוב הארנונה לשנה הקודמת לפירוק הוא חוב בדין קדימה.

בבר"ע 1886/00⁵⁶ קיבל כונס נכסים את זכות החזקה המשפטית בדירה ולאחר מספר חודשים מכר אותה. העירייה סירבה לתת לכונס הנכסים אישור

⁵⁴ עו"ד יהושע באום, כמפרק האחים גולדשטיין חברה לשיכון ופיתוח בע"מ (בפירוק) נ' אשטרם נכסים ומימון בע"מ ואח', דינים עליון.

⁵⁵ המועצה האזורית באר טוביה נ' שירם תעשיות פלדה בע"מ (בפירוק ובכינוס נכסים), ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁵⁶ עיריית ראשון לציון נ' בנק כרמל ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

להעברת הבעלות בדירה עד לתשלום מלוא החובות הארנונה ואגרות המים והביוב. כונס הנכסים טען, כי זכויות העירייה נסוגות מפני זכויות הבנק שהינו בעל המשכנתא. ראש ההוצל"פ הסתמך על פס"ד אברהם (רע"א 2911/95) וקבע, כי בהליכי פש"ר, פירוק וכינוס נכסים, אין לחוב ארנונה עדיפות כל שהיא על בעל המשכנתא. על החלטה זו הוגש ערעור, ונפסק, כי יש לחייב את כונס הנכסים בתשלומים שנוצרו ממועד מתן צו כינוס הנכסים. הטעם לכך הוא, כי לאחר מתן צו הכינוס המשיכו הנישומים להתגורר בנכס וליהנות משירותי המבקשת, אך לא שילמו ארנונה ותשלומי החובה האחרים, למרות שכונס הנכסים לא הצליח לפנות את הנישומים מהדירה בתקופה שבין מתן צו הכינוס לבין מכירת הדירה.

לדעתנו, לא היה מקום לחייב את כונס הנכסים בארנונה בגין התקופה שבה התגוררו הנישומים בדירה. היה מקום לחייבו בארנונה מיום שתפס בדירה את החזקה הפיזית. אין סתירה בין שני פסקי הדין בקשר למפרק כנישום (באום ושירם) לבין המסקנה שהבאנו (בנק כרמל). בשני המקרים הראשונים היה המפרק "מחזיק שאינו משתמש", ונקבע כי הוא הנישום הנכון. במקרה הנידון, לא היה כונס הנכסים מחזיק שאינו משתמש, ומי שהחזיק בנכס היו הבעלים של הדירה שנמכרה על ידי כונס הנכסים. נראה, כי בית המשפט נתפס לכלל טעות משקבע, כי כונס הנכסים הוא המחזיק. כונס הנכסים היה בעל זכות החזקה המשפטית, וזכות זו רלוונטית לעניין השתת הארנונה כאשר אין אדם אחר המחזיק בנכס בפועל. כאשר זכות החזקה המשפטית היא של פלוני ואילו החזקה בפועל היא של פלמוני, הנישום הנכון הוא פלמוני, משום שלו יש את הזיקה הקרובה ביותר לנכס.

§ 404 הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש

בסעיף 325 לפקודת העיריות נקבע, כי העירייה רשאית להשית ארנונה על נישום שחדל מלהחזיק בנכס, כל עוד לא נמסרה מטעמו הודעה בכתב על הפסקת החזקה בנכס. הוראה דומה חלה במועצות המקומיות והאזוריות. נישום זה הוא בבחינת נישום נוסף בארנונה שיכונה להלן "המחזיק הקונסטרוקטיבי". בסעיף 325 לפקודת העיריות נקבע -

325. חדל אדם ביום מן הימים להיות בעלם או מחזיקם של קרקע או של בניין שהוא חב עליהם בארנונה לפי הוראות הפקודה, ימסור הוא או נציגו הודעה על כך בכתב לעירייה ולאחר מכן לא יהיה חייב בשיעורי-ארנונה נוספים; אין האמור גורע מחבותו בשיעורי הארנונה המגיעים מלפני מסירת ההודעה.

ברישא לסעיף 326 לפקודת העיריות נקבע, כי הארנונה מוטלת על מי שנעשה הבעלים או המחזיק, ורק לאחר מכן מוזכר המחזיק הקונסטרוקטיבי -

326. נעשה אדם בעלו או מחזיקו של נכס שמשלמת עליו ארנונה, יהא חייב בכל שיעורי הארנונה המגיעים ממנו לאחר שנעשה בעל או מחזיק של הנכס, אלא שאם הייתה כאן מכירה או העברה חייבים המוכר או המעביר או נציגיהם - ואם הייתה כאן השכרה לתקופה של שנה או יותר חייבים המשכיר או נציגו - למסור לעירייה הודעה על העיסקה כאמור, ובה יפרשו שמו של הקונה, הנעבר או השוכר; כל עוד לא ניתנה הודעה כאמור, יהיו המוכר, המעביר או המשכיר חייבים בארנונה שהקונה, הנעבר או השוכר היו חייבים לשלמו ולא שילמו...

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 119.

הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש

Change of owner or occupier

119. (1) If at any time any person ceases to be the owner or occupier of any land or building in respect of which he is liable to pay any rate under the provisions of this Ordinance, such owner or occupier or his representative shall give notice in writing to the municipal council, and after the giving of such notice shall not be liable for any further instalment in respect of such rates:

provided that nothing herein shall be deemed to affect the liability of any such owner or occupier for any instalment of rates which become due before the giving of such notice.

(2) If any person shall become the owner or occupier of any property in respect of which any rate is payable such person shall become liable for any instalment thereof due after he becomes the owner or occupier of such property:

Provided that

(a) upon the sale or transfer of any property the vendor or transferor or the representative of the vendor or transferor, or

(b) upon the letting of any property the landlord or his representative, shall give notice of such sale, transfer or letting to the municipal council, informing the council of the name of the purchaser, transferee or tenant, and until such information shall have been given the vendor or transferor or landlord shall be liable respectively for any rates which any purchaser, transferee or tenant should have paid, but has failed to pay.

חִקְיָה נֹסֶפֶת

צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, סעיפים 160 ו-161.

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, סעיף 73.

שינויי נוסח מחקיקה קודמת

בנוסח הישן, מסירת ההודעה נעשית ל"מועצת העירייה", ואילו על פי הנוסח החדש, מידע זה מועבר ל"עירייה".

הוראות אלה מאפשרות לרשות המקומית לשמור על רציפות מס בנכס גם כאשר נערכים חילופים תכופים של מחזיקים, המקשים לעקוב אחר הנישום הנכון שיש לחייבו בארנונה בכל זמן נתון. יש כפילות בין הוראת סעיף 325 לבין חלק מהוראות סעיף 326, וכפילות זו הייתה קיימת גם בחקיקה המקורית.

קיומו של נישום בארנונה שאינו מחזיק ומשתמש בנכס מעורר קשיים ביישום הוראות הדין הדנות בקביעת תעריף הארנונה בו הוא חייב.

1. חובת ההודעה על חדילת החזקה

חובת ההודעה על חדילת החזקה בנכס מוטלת על הנישום על מנת למנוע מקרים, שבהם המחזיק החדש בנכס לא יחויב בארנונה. ההנחה היא, כי נישום שחדל להחזיק בנכס ימהר להשתחרר מחבותו בארנונה, וימסור על-כך הודעה בכתב לרשות המקומית. נישומים רבים אינם מודעים לחובה זו, ומופתעים כאשר נשלחת אליהם דרישת תשלום, הגם שחדלו להחזיק בנכס.⁵⁷

בת"א 33766/85⁵⁸ הודיע הבעלים על תחילת החזקה של הדייר בנכס. לאחר שהדייר עזב את הנכס הוא לא הודיע לרשות המקומית על סיום השכירות. הדייר טען, כי מאחר שלא הוא הודיע על תחילתה השכירות, לא היה עליו להודיע על סיומה. נפסק, כי על הדייר מוטלת החובה להודיע על הפסקת החזקה שלו בנכס, וכי כל עוד לא עשה כן, עליו לשלם ארנונה.

⁵⁷ ראה ע"א 177/60 **ציגלר נ' עיריית ירושלים**, פ"ד יד 1958 וע"א 134/64 **רשות הפיתוח נ' ראש מועצת ראשון לציון**, פ"ד י"ח(3) 629.

⁵⁸ **מילר נ' עיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 643.

הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש

בע"א 59739/89 נקבע, כי "מי שחדל להיות בעלים או מחזיקו של נכס, חבותו בתשלום ארנונה מסתיימת רק ועם משלוח הודעה על כך לעירייה, ולא עם חדלות הבעלות או החזקה בפועל... ניכר בפקודת העיריות, כי מגמתה שלא להכביד על עירייה יתר על המידה באיתור הגורם המהווה "מחזיק" לגבי נכס מסוים לצורך תשלום הארנונה".

בע"א 60655/95 חויבו המערערים בארנונה בגין תקופה בה אחרים החזיקו בנכס. המערערים פנו לבית המשפט על מנת שיצהיר שהחייבים היחידים בארנונה הם אלה שהחזיקו בנכס בפועל. נפסק, כי "רק טבעי שמי ששוב אינם הבעלים של המקרקעין ולא המחזיק בהם, לא יחויב בגינם בתשלום מסים לעירייה, אך הואיל וזו מופקדת על נכסים רבים בתחום שיפוטה, והיא אינה יכולה לקיים פיקוח על כל עסקה הנעשית בהם, החליט המחוקק להטיל חובת דיווח על כל אלה המעבירים זכויות במקרקעין או המרשים לאחרים לעשות בהם שימוש". פסק דין זה אושר ברע"א 8732/96.⁶¹

ההטלת חובת ההודעה על חדילת החזקה על הנישום שחדל להחזיק בנכס יש טעם נוסף, שלא להכביד על הרשות יתר על המידה באיתור המחזיק ולא לחייב את הרשות המקומית לבדוק בכל עת את המצב בשטח לאשורו.

בת"א 626039/95 שכר המבקש נכס. בחוזה השכירות נכלל סעיף אופציה להחזיק בנכס שנה נוספת. המבקש טען, כי עזב את הנכס בתום תקופת החוזה, וכי סמוך לאחר אותו מועד נחתם חוזה שכירות חדש בין בעל הנכס לבין שוכר אחר. נפסק, כי "חובה לתשלום ארנונה תבוא לקיצה רק בהתמלא שני התנאים

⁵⁹ מיכקשוילי ואח' נ' עיריית ת"א-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 174.

⁶⁰ שמואלי אליהו, עו"ד נ' עיריית פ"ת, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 322.

⁶¹ שמואלי אליהו נ' עיריית פ"ת, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 121.

⁶² קושליאד אליה נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

המצטברים גם יחד - האדם חדל מלהחזיק וכן נשלחה על כך הודעה בכתב". הואיל והסכם השכירות כלל אופציה לתקופה נוספת, רשאית הייתה העירייה להמשיך ולחייב את המבקש בשל תקופה זו מבלי להיזקק לבדיקה בדבר המצב בפועל.

בע"א 1982/97⁶³ נקבע, כי "בסעיף 325... ביקשה הפקודה להעביר את נטל הבדיקה והעדכון של מצב החזקות בנכסים השונים מכתפיה של העירייה אל כתפיו של המחזיק. ההגיון שבהעברת נטל זה ברור שכן, היקף הנכסים השונים המצויים בתחומי העירייה הוא עצום ורב והשינויים במצב החזקות של נכסים אלו מתרחשים חדשות לבקרים. במצב דברים זה, אין העירייה מסוגלת, מטבע הדברים, לעדכן את רישומיה באשר לשינויים אלה, באמצעות מקורות ומשאבים עצמאיים."

דרכי מסירת ההודעה על חדילת החזקה

על הנישום שחדל להחזיק ולהשתמש בנכס להודיע על כך לרשות המקומית, ועולה השאלה מהו הדין כאשר הנישום עשה פעולות אחרות שלטענתו ניתן היה ללמוד מהם על חדילת החזקה.

בה"פ 206/97⁶⁴ נדון מקרה בו חברה שכרה מבנה, והעבירה את זכויותיה במושכר לחברה אחרת. הרשות המקומית נקטה בהליכי גבייה נגד השוכרת הראשונה. נקבע, כי לא הוכח שהנישומה מסרה הודעה לעירייה בדבר חדילת חזקתה במושכר. אמנם, הנישומה הציגה בפני העירייה את ההסכם שבינה לבין השוכרת השנייה, אך הצגת ההסכם אינה תחליף להודעה לפי סעיף 325.

לעומת זאת בת"א 8711/86⁶⁵ הגישה הרשות המקומית תביעה לתשלום

⁶³ כהן צדוק נ' עיריית ת"א-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁶⁴ גבינות הכפר בע"מ נ' עיריית אשדוד, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁶⁵ עיריית תל אביב נ' אסולין, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך

הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש

ארנונה נגד דיירת לגבי התקופה שלאחר עזיבת המושכר ונגד הבעלים של אותו מושכר. הדיירת הגישה הודעת צד שלישי נגד הבעלים. הדיירת טענה, כי הודיעה בעל פה על חדילת החזקה בהתאם לסעיף 325 לפקודה. נפסק, כי הדיירת רשאית להוכיח, כי מסרה הודעה בדרך אחרת, ובא כוח הרשות המקומית לא התנגד להבאת ראיה זו. נקבע, כי על הטוען שנתן הודעה בדרך אחרת להביא כמות ראיות המשתוות מבחינת משקלן להוכחת ההודעה בכתב.

בע"א 1216/99⁶⁶ נפסק, כי חשבונית על תשלום לרשות המקומית בגין חובות מים וארנונה ללא פירוט הנכס שאליו מתייחס התשלום אינה מעידה, בהכרח, על ידיעתה של הרשות המקומית מיהו המחזיק בפועל בנכס.

בת"א 50347/88⁶⁷ פינה אדם את הנכס נשוא הארנונה בעקבות צו של בית משפט שניתן לבקשתה של העירייה. נפסק, כי אין לראות בנסיבות אלו משום מלוי דרישות סעיף 325 לפקודת העיריות. החובה לתשלום ארנונה באה לקיצה רק בהתקיים שני תנאים מצטברים: האדם חדל מלהחזיק בנכס ונמסרה על-כך הודעה בכתב.

לדעתנו, נתפס בית המשפט לכלל טעות. כאשר הנישום חדל מלהחזיק בנכס בעקבות הליכים משפטיים שננקטו ביוזמת הרשות המקומית, אזי ניתן לייחס לרשות המקומית את הידיעה בדבר חדילת החזקה. אילו לא כיבד הנישום את פסק הדין, הייתה הרשות המקומית פותחת בהליכים של ביזיון בית המשפט. ניתן להניח, כי פקחי הרשות המקומית דיווחו על כיבוד פסק הדין וחדילת החזקה של הנישום בנכס.

חובת הרשות המקומית לשנות את שם הנישום בהתאם להודעה

לצד החובה המוטלת על הנישום שחדל להחזיק ולהשתמש בנכס להודיע על כך

א, עמ' 651, להלן: "הלכת אסולין".

⁶⁶ עזבון המנוח מנטיין נ' עיריית ראש העין, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁶⁷ עיריית ת"א נ' ??, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 693.

לרשות המקומית, חייבת הרשות המקומית לשנות את שם הנישום בהתאם להודעה שנמסרה לה כדין.

בת"א 56708/93⁶⁸ שכר הנתבע נכס וטען, כי הקים חברה לה היסב את כל זכויותיו החוזיות. הנתבע טען, כי אשתו הודיעה לרשות המקומית בעל פה על הפסקת החזקה. הרשות המקומית סירבה לשנות את שם הנישום משם הנתבע לשם החברה עד אשר יפרע הנתבע את יתרת חוב הארנונה. נפסק, כי רשות מקומית חייבת לשנות את שם הנישום על פי הודעה שנמסרה לה כדין, ואין בסמכותה לסרב לבצע שינוי כאמור בשל חובות קודמים בגין הנכס. מאחר שלא הוכח כי הנתבע חדל להחזיק בנכס, "אין לקבוע שסירוב התובעת לשנות את הרישום היה בלתי מוצדק".

האם ניתן למסור הודעה בדבר כוונה עתידית להפסקת החזקה?

בת"א 66855/95⁶⁹ נפסק, כי הוראת סעיף 325 קובעת במפורש שעל ההודעה מטעם המחזיק להישלח לעירייה רק בעת שחדל להחזיק בנכס, ולא לפני כן. "פרשנות מילולית פשוטה זו של לשון הסעיף, אף עולה בקנה אחד עם מטרתו של הסעיף, להטיל את נטל ההודעה על שכמו של המחזיק ולשחרר את העירייה מלעקוב אחר שינוי החזקה בנכס."

גישה זו שבה ועלתה בת"א 1669/97, המ' 1243/97.⁷⁰ "אם אכן כל שניתן על ידי המבקשת היא הודעה בדבר כוונתה להפסיק את החזקתה הנכס, כטענת המשיבה, חוששני שלעניין סעיף 325 לפקודה מחזיקה המבקשת בו עד עצם היום הזה. שלילת תוקפה של הודעה עתידית מתחייב בין מהגינותם של

⁶⁸ עיריית ת"א נ' דרייפוס ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 446.

⁶⁹ עיריית ת"א-יפו נ' ויסמן נטע, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 628.

⁷⁰ מוסך האומנים (1989) בע"מ נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

הדברים, שהרי אין הדעת הסבירה נוחה מחיוב העירייה לחקור ולדרוש, אם המחזיק מימש כוונותיו המוצהרות, אם לאו, ובין מלשון העבר שבכתוב: 'חדל אדם... ימסור... הודעה על כך בכתב לעירייה'."

נטל הבאת ראיות בדבר מסירת ההודעה על חדילת החזקה

הנטל להביא ראיות בדבר מסירת ההודעה על חדילת החזקה מוטל על הנישום. נטל זה נובע גם מסעיף 318 לפקודת העיריות שם נקבע, כי פנקסי העירייה הכוללים ארנונה מהווים, בהעדר ראיה אחרת, ראיה לכאורה על קביעת שומת הארנונה ועל תוקפה.

בת"א 8118/91, המ' 10352/91⁷¹ נדחתה טענת הנישום בדבר משלוח הודעה על חדילת החזקה, משום שלא הביא לבית המשפט כל ראיה ואף לא ראשית ראיה למשלוח הודעה בכתב.

בע"ש 467/93⁷² נקבע, כי העירייה רשאית לדרוש הוכחות ומסמכים לאימות הודעה על חדילת חזקה או תחילתה מכוח הסמכות המוקנית בסעיף 287 לפקודת העיריות. בסעיף זה נקבע, כי מי שהוסמך לכך על ידי ראש העירייה, רשאי לדרוש מכל בעל או מחזיק למסור לו ולהראות לו כל מסמך שברשותו הדרוש לו בקשר לתפקידיו.⁷³

בע"א 1508/96⁷⁴ שלח הנתבע הודעה על חדילת החזקה בדואר רשום, אולם במען של הרשות המקומית נפלה טעות במספר בניין העירייה. נקבע, כי למרות הטעות הנ"ל, מסירת הודעה כאמור היא המצאה לפי סעיף 57ג(1)

⁷¹ **מרזן נ' עיריית ת"א-יפו**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 763.

⁷² **פז חברת נפט בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית תל אביב**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 121.

⁷³ ראה גם ה"פ 206/97 **גבינות הכפר בע"מ נ' עיריית אשדוד**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁷⁴ **עיריית רמת גן נ' ארזי**, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

לפקודת הראיות.

לעתים, ניתן ללמוד מהתנהגות הרשות המקומית, כי היא ידעה בפועל על חילופי המחזיקים. כך למשל, כאשר במשך שנים אחדות גבתה הרשות המקומית ארנונה מהמחזיק החדש, די בכך כדי להרים את נטל הראיה.

בת"א 33781/92⁷⁵ תבעה הרשות המקומית ארנונה מחברה שהייתה הבעלים של הנכס ומחברה שהייתה המחזיקה בנכס. המחזיקה בנכס הודתה בחבותה לשלם, אך לא היה ניתן להיפרע ממנה משום שהייתה חדלת פירעון. בעלי השליטה בחברה בעלת הנכס התייצבו בעירייה, שילמו את חובם עד למסירת החזקה, והודיעו באותו המועד על העברת החזקה. פקיד הרשות המקומית לא שינה את שם הנישומה מחמת טעות. המחזיקה החדשה שילמה ארנונה במשך מספר שנים. נקבע, כי העירייה אינה יכולה להסתמך על רישומיה השגויים על מנת לגלגל את חוב הארנונה אל בעלת הנכס. משהוכח כי העירייה ידעה בפועל על חילופי המחזיקים, וגבתה במשך שנים ארנונה מן המחזיק החדש, אין היא יכולה לטעון, כי ההודעה על חילופי המחזיקים לא נמסרה לה.

2. דרישת הכתב במתן ההודעה

בסעיף 325 לפקודת העיריות נקבע, כי על הנישום לתת לעירייה הודעה בכתב על חדילת החזקה. עולה השאלה, האם דרישת הכתב היא מהותית או ראייתית. אם דרישת הכתב היא מהותית, כדוגמת דרישת הכתב בסעיף 8 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, אזי אין די בהודעה בעל פה גם אם הרשות המקומית מודה בכך שהודעה כזו נמסרה לה. אם דרישת הכתב היא ראייתית, עולה השאלה, באיזו דרך רשאי הנישום להודיע על חדילת החזקה, והאם לא ניתן להסתפק בכך שדבר הפסקת החזקה הגיע לידי הרשות המקומית בדרך אחרת.

⁷⁵ עיריית תל אביב נ' אולמי חתונות גילטון בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 816.

בת"א 210/96⁷⁶ נקבע, כי סעיף 325 לפקודת העיריות מטיל חובה על מחזיק שחדל להחזיק בנכס להודיע לעירייה בכתב על הפסקת החזקתו. החוק מטיל את חובת הדיווח על שינוי מחזיק על המחזיק הרשום בספרי העירייה, וחובה כפולה על המחזיק הרשום לדווח לעירייה על השינוי ולדווח בכתב.

בע"א 165/97⁷⁷ טען הנישום, כי מסר לעירייה חוזה שכירות של נכס אחר, וכי ממנו יכלה העירייה להסיק, כי הוא חדל להחזיק בנכס הקודם. בית המשפט דחה טענה זו וקבע, כי "חבותו של מחזיק נכס שמשלמת עליו ארנונה אינה פגה אלא במסירתה של הודעה בכתב לעירייה על חדילת החזקתו בו".

בת"א 56708/93⁷⁸ שכר הנתבע נכס וטען, כי הקים חברה ולה היסב את כל זכויותיו החוזיות. הנתבע טען, כי הודיע על חדילת חזקתו במכתבים ששלח בא כוחו לרשות המקומית בהם השיגה החברה על סיווג הנכס, וכי מכתבים אלה הם "תחליף הודעה". בית המשפט דחה את הטענה, משום "שלא היה בהם כל אינדיקציה לכך שהנתבע חדל להחזיק בנכס, והרשות המקומית לא יכלה, ולא הייתה חייבת להסיק מסקנה כזו, בלא שהיא צוינה במפורש".

לידי מי אמורה להימסר ההודעה בדבר חדילת החזקה?

בע"א 155/96⁷⁹ טענה הנישומה, כי מסרה הודעה בדבר חדילת חזקה למחלקת רישוי עסקים בעירייה לצורך הפסקת חיובה באגרת שלטים. נקבע, כי "אין חובה להודיע על חדילת החזקה בנכס למנהל הארנונה דווקא שהיא בעיני גזירה

⁷⁶ נגר נ' עיריית נתניה, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 651.

⁷⁷ עיריית נתניה נ' דן רוברט, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁷⁸ עיריית ת"א נ' נמרוד דרייפוס ואח', ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ב', עמ' 446.

⁷⁹ עיריית נתניה נ' גרינברג עצים נתניה בע"מ, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 639.

שהציבור יתקשה לעמוד בה. ניתן להודיע לראש העיר, למנכ"ל, למזכיר, דבר חדילת החזקה שכן ניתן להעמיד על כתפיהם את הנטל להעביר הודעתם לימחלקה הנכונה.⁸⁰ כן מוצדק להטיל על כל פקיד מפקידי העירייה... את החובה לדרוש ולחקור לאיזו מחלקה להעביר פנייה שהגיע אליו ובעליל אינה מצויה בתחום טיפולו. אך, אין להטיל על פקיד עירייה לשקול ולבדוק אם להודעה, שהומצאה לו כדין וכהלכה בגדר תחומי סמכותו, עשויות להיות נפקויות גם בשטחי טיפולם של גורמי עירייה אחרים. לפיכך במקרה דנן ההודעה שנמסרה למחלקת רישוי עסקים, בגדר תחומי סמכותה, אינה בגדר הודעה בדבר חדילת חזקה לפי סעיף 325 לפקודת העיריות."

לדעתנו, צדק בית המשפט בהלכה זו. לא ניתן לראות בהודעה של נישום על שינוי כתובתו, הנמסרת למחלקת החינוך, הודעה כמשמעה בסעיף 325 לפקודת העיריות.

3. השתת ארנונה על המחזיק הקונסטרוקטיבי

בסעיף 8 לחוק ההסדרים, נקבע שהארנונה תשולם על ידי המחזיק בנכס.⁸⁰ בסיפא של סעיף 325 לפקודת העיריות נקבע, כי ההודעה על הפסקת החזקה אינה גורעת מחבותו בארנונה של הנישום, בשל התקופה שלפני מסירת ההודעה.

הוראה זו באה בנוסף להוראה שבסעיף 8 לחוק ההסדרים ואינה באה במקומה. מהשוואה בין סעיפים 8 ו-325 הנ"ל ניתן ללמוד, כי העירייה רשאית להשית ארנונה הן על מי שחדל להחזיק בקרקע או בבניין ולא הודיע על כך לעירייה והן על המחזיק בפועל. הרשות המקומית אינה רשאית לגבות אותה ארנונה פעמיים, אולם, יש לה זכות להשית ארנונה על כל אחד משני אלה. ודוק, הרשות המקומית רשאית ואף חייבת לעדכן בפנקס הנישומים את שמו של הנישום המשתמש בנכס אם נודע לה כך, גם כאשר לא נמסרה לה כל הודעה על ידי הנישום שחדל להשתמש בנכס.

⁸⁰ סעיף 8 לחוק ההסדרים החליף את סעיף 274ב לפקודת העיריות שבו נקבעה הוראה דומה.

הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש

יש לקרוא את הוראות סעיף 325 ביחד עם הוראות סעיף 326, ויש לזכור כי מקורם של שני הסעיפים בהוראת סעיף אחד, הוא סעיף 119 לפקודת העיריות. בדומה לפקודת העיריות, גם בצו המועצות המקומיות(א), התשי"א-1950, יוחדו לנושא זה שני סעיפים - 160 161, אולם, בצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, יוחד לכך סעיף אחד בלבד - סעיף 73. מבין ארבעת החקוקים הנ"ל, בשני חקוקים יש סעיף אחד ובו שני סעיפים קטנים, ובשני החקוקים האחרים יש שני סעיפים שונים. יש לפרש נושא זה באופן אחיד לגבי כל סוגי הרשויות המקומיות, והדרך הנכונה היא להתייחס אל נושא זה כנושא אחד.

בסעיף 326 לפקודת העיריות נאמר, כי המשכיר או המוכר שלא הודיעו על דבר המכירה או ההשכרה יהיו "חייבים בארנונה שהקונה, הנעבר או השוכר היו חייבים לשלמו ולא שילמו...". הוראה דומה מצויה בסעיף 73 לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), ובסעיף 161 לצו המועצות המקומיות(א). בסעיף 119 לפקודת העיריות, 1934, נקבעה אותה הוראה -

"...the vendor or transferor or landlord shall be liable respectively for any rates which any purchaser, transferee or tenant should have paid, but has failed to pay."

הפועל היוצא הוא, כי חבותו של המחזיק הקונסטרוקטיבי מותנית בכך, כי המחזיק הקונסטרוקטיבי יחויב בתשלום הארנונה רק באותם מקרים, שבהם אין הרשות המקומית יכולה לגבות את חוב הארנונה ממי שהשתמש בנכס ולא נרשם כנישום, או שהגבייה ממנו כרוכה בקשיים. או אז, יהיה המחזיק הקונסטרוקטיבי חב בתשלום הארנונה משום שמחדלו הרע את מצבה של הרשות המקומית. ראוי, כי הרשות המקומית תשית את הארנונה על המשתמש בפועל בנכס, גם אם ההודעה על כך נמסרה לה באיחור.

מקרה "אסולין"

בת"א 818711/86 נקבע, כי הרשות המקומית רשאית להשית ארנונה הן על המחזיק בפועל והן על המחזיק שלא הודיע על חדילת החזקה. עם זאת, על הרשות המקומית לגלות את דעתה על מי מושתת הארנונה וממי היא דורשת את תשלום החוב. במשך שלושה חודשים לאחר חדילת החזקה של הדיירת הופנו הדרישות לתשלום ארנונה אל הדיירת בלבד, לפיכך, לא הייתה הרשות המקומית זכאית לתבוע מהבעלים את תשלום חוב בשל תקופה זו.

החובה הבסיסית לשאת בארנונה חלה על המחזיק למעשה. מחזיק, אשר חדל להחזיק בנכס ולא הודיע על חדילת החזקה, משלם את חובו של המחזיק למעשה ולכן הוא זכאי להיפרע ממנו. המחזיק הקונסטרוקטיבי לא קיים את חובתו להודיע לרשות המקומית על חדילת החזקתו בנכס, אך חובה זו היא ביחסים שבינו לבין הרשות המקומית ולא בינו לבין המחזיק למעשה. נפסק, כי על המחזיק למעשה להשיב לנישום הקונסטרוקטיבי את הארנונה ששילם בשל התקופה בה החזיק אחר בנכס.

גם בע"א 1267/96 נפסק, כי מי ששילם ארנונה בשל תקופה שלא החזיק בנכס בפועל, רשאי להיפרע מהמחזיק בפועל מכוח חוזה שביניהם, או מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט.

בע"א 1982/97 נפסק, כי המקור לחבות המהותית ביחסים בין המחזיק הרשום למחזיק בפועל הוא הוראת סעיף 8(א) לחוק ההסדרים, שכן, החבות לתשלום ארנונה חלה על "מחזיק בנכס".

⁸¹ עיריית תל אביב נ' אסולין, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך א', עמ' 651.

⁸² חברת קויבאק בע"מ נ' עיריית ירושלים, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ג', עמ' 457.

⁸³ כהן צדוק נ' עיריית תל אביב-יפו, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר במיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

תעריף הארנונה החל על המחזיק הקונסטרוקטיבי

על-פי איזה תעריף יחויב המחזיק הקונסטרוקטיבי? פרשנות אפשרית אחת היא, כי המחזיק הקונסטרוקטיבי יהיה חייב בארנונה באותם התעריפים, בהם חייב היה בתקופה בה החזיק בנכס. פרשנות זו נשענת על אינטרס ההסתמכות ועל אינטרס הציפייה של הרשות המקומית, שביססה את תקציבה על הנתונים שהיו בידה במהלך תקופת ההחזקה הקונסטרוקטיבית.

פרשנות אפשרית אחרת היא, כי המחזיק הקונסטרוקטיבי יהיה חייב בתעריפי הארנונה בהתאם לשימוש, שנעשה בפועל בידי המחזיק החדש בתקופת ההחזקה הקונסטרוקטיבית. פרשנות זו נשענת על הסיפא של סעיף 325, הנוקבת בביטוי: "...שיעורי הארנונה המגיעים מלפני מסירת ההודעה", כלומר לפי השימוש בפועל בנכס, ולא בביטויים כגון: "שיעורי הארנונה המגיעים מלפני חדילת החזקה" או "שיעורי הארנונה בהם חויב".

כך למשל, בנק חדל להשתמש בקומת קרקע של בית מגורים כסניף בנק, וזו הושכרה לאחר לצורך מגורים. לא נמסרה הודעה על חדילת החזקה של הבנק. לפי איזה תעריף תשית הרשות המקומית ארנונה על הבנק - תעריף של בנק או תעריף של מגורים?

ברי, כי הרשות המקומית תשית ארנונה לפי תעריף של בנק, העולה פי עשרות מונים על תעריף של מגורים. האם אותה רשות מקומית תנהג באותה דרך כאשר נישום שהחזיק והשתמש בקומת הקרקע למגורים, השכיר אותה לבנק ולא מסר הודעה על חדילת החזקה?

סביר להניח, כי במקרה הראשון תסרב הרשות המקומית לשנות את שם הנישום בנימוק שלא נמסרה הודעה, ואילו במקרה השני תשנה הרשות המקומית את שם הנישום, למרות שלא נמסרה לה הודעה, בנימוק כי היא חייבת להשית שומת אמת ולהשית את מלוא סכום הארנונה המתחייב על-פי צו הטלת הארנונה. גם המחזיק הקונסטרוקטיבי יכול להשתמש בטענה של שומת אמת, אם הנישום שהשתמש בנכס היה זכאי לתעריף נמוך יותר.

הרשות המקומית חייבת להשית בשני המקרים את התעריף הנכון בגין

השימוש שנעשה בפועל על ידי המשתמש. חבותו של המחזיק הקונסטרוקטיבי היא לפירעון החוב של המשתמש, שהרשות המקומית לא השיתה עליו ארנונה מחמת אי מסירת ההודעה כנדרש, ולא חבות לתעריף שאינו התעריף הנכון. יש לזכור, כי בסעיף 326 לפקודת העיריות, ובחקוקים המקבילים שפורטו לעיל, נאמר, כי המשכיר או המוכר שלא הודיעו על דבר המכירה או ההשכרה יהיו חייבים בארנונה שהקונה, הנעבר או השוכר היו חייבים לשלמה ולא שילמו.

הלכה למעשה, תתעורר בעיה זו רק לגבי פרק הזמן שבו רשאי היה המחזיק הקונסטרוקטיבי להשיג על שומת הארנונה שהושתה עליו בתקופת החזקה הקונסטרוקטיבית, בהנחה שקיבל לידיו את הודעת השומה. אם המחזיק הקונסטרוקטיבי לא השיג על שומת הארנונה תוך 90 ימים מיום שקיבלה, הפכה השומה לסופית.

פטורים והנחות

בדומה לסוגיית תעריפי הארנונה החלים על המחזיק הקונסטרוקטיבי, מתעוררת שאלת הפטורים וההנחות. תקנה 2 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993, מסמיכה את המועצה "לקבוע הנחה מסכום הארנונה הכללית שהוטלה באותה שנת כספים על מחזיק בנכס שנתקיימו לגביו...".

בהמשך להוראה זו קובעת תקנה 2 לתקנות ההנחה הנ"ל, כי מועצת הרשות המקומית רשאית להתחשב במצבו החומרי של "המחזיק" ואף לקבוע תנאים ומבחני משנה לזכאות להנחה לפי תקנה 2. האם זכאי המחזיק הקונסטרוקטיבי ליהנות מפטורים והנחות, להן היה זכאי כמשתמש או כמחזיק?

שאלה זו רלבנטית גם להנחה למבקש נזקק, הקבועה בתקנה 7 לתקנות ההנחה הנ"ל, ולהנחות לבניין ריק ולבניין לתעשייה, הקבועות בתקנות 13 ו-14 לתקנות ההנחה. בכולן מוקנית ההנחה למחזיק.

בדיון בסוגיית התעריפים שיש להשיתם על המחזיק הקונסטרוקטיבי אמרנו, כי יש להשית עליו את התעריף על פי השימוש שנעשה על ידי המשתמש

הנישום השלישי - מי שחדל להחזיק ולהשתמש

בפועל. על אותה דרך זכאי המחזיק הקונסטרוקטיבי ליהנות מהנחות או פטורים המגיעים למחזיק שהשתמש בפועל בנכס, והוא אינו זכאי ליהנות מהנחות או פטורים שהיו מגיעים לו אילו הוא היה המחזיק והמשתמש.

§ 405 הנישום הרביעי - משכיר לתקופה קצרה

בסיפא לסעיף 326 לפקודת העיריות נקבע, כי העירייה חייבת להשית ארנונה על משכיר שהשכיר את הנכס לתקופה של פחות משנה. קיומו של נישום בארנונה שאינו מחזיק ומשתמש בנכס מעורר קשיים ביישום הוראות הדין הדנות בקביעת תעריף הארנונה בו הוא חייב.⁸⁴ בסעיף 326 לפקודת העיריות נקבע - 326... בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה.

חקיקה נוספת

צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, סעיף 161.

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, סעיף 73(ב).

הפסקה "בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה" התווספה לסעיף 326 לפקודת העיריות בשנת הכספים 1993. התיקון לסעיף 326 דן במשכיר של נכס לתקופה של פחות משנה, להלן: "שכירות קצרת מועד", והתיקון מטיל עליו חבות בארנונה למרות שהוא אינו עונה להגדרת "מחזיק" בסעיף 1 לפקודת העיריות. בהקשר זה, יש לזכור כי גם דייר במלון אינו נישום בארנונה.⁸⁵ למשך תקופת השכירות יש השלכה על דיני הארנונה, ו"שכירות ארוכת מועד" היא שכירות לתקופה של יותר משלוש שנים לעניין הגדרת "בעל" בסעיף 1 לפקודת העיריות.

⁸⁴ ע"ע § 903.

⁸⁵ ע"ע § 406.

תיקון זה בא למנוע מהרשויות המקומיות את חסרון הכיס בשל שוכרים ארעיים, כגון עובדים זרים, תיירים וכיוצא באלה, אשר נמנעו מתשלום הארנונה, והחליפו מקום מגורים או חזרו לארצם.

המחוקק לא סיפק מענה לשלל השאלות המתעוררות ממצב זה, כגון: מה דין חבותו של השוכר בשכירות קצרה, כיצד נמדדת תקופת השכירות, כיצד יקבעו תעריפי הארנונה שיחולו על המשכיר, ואילו פטורים והנחות יחולו על המשכיר.

1. דינו של השוכר בשכירות קצרה

השאלה הראשונה המתעוררת היא, מה דין חבותו של השוכר בשכירות קצרה. ניתן ללמוד מכלל הן על כלל לאו, קרי, המשכיר חייב בארנונה והשוכר אינו חייב בה. לפי פרשנות זו יש למעט מהגדרת נישום, אדם ששוכר לתקופה של פחות משנה. לפי פרשנות אחרת ניתן לגרוס, שהחבות בארנונה, המוטלת על המשכיר, אינה גורעת מחבותו של השוכר, ונמצא, שלפי פרשנות זו גם השוכר וגם המשכיר חייבים בארנונה. לדעתנו, הפרשנות השנייה היא הנכונה, אלא שחבותו של השוכר אינה כלפי הרשות המקומית מכוח דין, כי אם חבות חוזית כלפי המשכיר.

2. משך תקופת השכירות

שכירות קצרת מועד מוגדרת בסעיף 326 בפסוק: "בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, יהיה המשכיר חייב בארנונה." שנה היא בת 365 יום. הסוגיה היא כיצד יש למדוד את תקופת השכירות.

מה דינה של שכירות לתקופה של עשרה חודשים, שבסיומה הוארכה לתקופה נוספת של עשרה חודשים נוספים, ומה דינה של שכירות לתקופה של עשרים חודש, שהסתיימה מקץ עשרה חודשים?

פרשנות אפשרית אחת היא, כי משך תקופת השכירות נבחן על-פי זכותו של השוכר בנקודת המוצא, קרי, האם תקופת השכירות החוזית היא לפרק זמן

של פחות משנה אחת. פרשנות זו נשענת על אנלוגיה מהגדרת "זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, שם נקבע, כי משך תקופת החכירה נקבע לפי מה שהוסכם בין הצדדים בהסכם החכירה, ואין זה רלוונטי אם בתום תקופת החכירה הסכימו הצדדים להאריכה. פרשנות אפשרית אחרת היא, שמשך תקופת ההשכרה נבחן בדיעבד. הפרשנות השנייה נוחה יותר ליישום. כאשר הושכר נכס לתקופה של פחות משנה אחת, ולאחר מכן הוארך משך תקופת השכירות, והמשכיר הודיע לרשות המקומית לפי סעיף 325 על חילופי המחזיקים, על הרשות המקומית לרשום את השוכר כנישום. הרשות המקומית רשאית לרשום את דבר השינוי ממועד מתן ההודעה לפי סעיף 325, אולם היא רשאית לבצע שינוי רטרואקטיבי. במקרה כזה תבוטל שומת הארנונה שהוצאה למשכיר, ותוצא שומה חדשה לשוכר מתחילת תקופת השכירות. על פי אותה פרשנות, כאשר חדל השוכר מלהחזיק בנכס בטרם חלפה שנה, חלה הוראת סעיף 326 והמשכיר הוא הנישום בארנונה בגין תקופה זו.

בת"א 51064/00⁸⁶ הגין השכירה נכס לתקופה של שנה אחת. משנודע לה, כי השוכר לא משלם את הארנונה, פנתה לעירייה והודיעה לפי סעיף 325 לפקודת העיריות כי הנכס מושכר. העירייה סירבה לרשום את השוכר משום שיתרת תקופת השכירות במועד מסירת ההודעה הייתה פחות משנה. נפסק, כי בהשכרה לתקופה הקצרה משנה אחת, המשכיר יהיה חייב בארנונה, וממילא אין צורך בשינוי רישום של המחזיק. הקריטריון הקובע הוא משך תקופת ההשכרה, ולא מועד מסירת ההודעה לעירייה. כאשר נכס מושכר לתקופה של שנה או יותר, וכאשר נמסרת הודעה לעירייה על חילופי מחזיק - מוטלת על השוכר החובה לשלם ארנונה, אפילו אם נותרה בפועל בזמן ההודעה תקופת שכירות הקצרה משנה. ראוי שרשות מקומית תדרוש את הארנונה מהמחזיק בפועל, שהרי בסיס הדרישה לתשלום הארנונה הוא להטילה על בעל הזיקה הקרוב ביותר לנכס, שהוא המחזיק בפועל, גם אם הוא מחזיק שלא כדין, לרבות

⁸⁶ עיריית הרצליה נ' אסתר הגין, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

פולש. שיטת העירייה איננה מתקבלת על הדעת, שהרי אם תקופת השכירות מתחילה עם חתימה על החוזה, הרי שהדיווח תמיד יהיה כאשר תקופת השכירות הנותרת פחותה משנה.

3. תעריף הארנונה

על-פי איזה תעריף תושפת על המשכיר שומת הארנונה בגין נכס בשכירות קצרת מועד?

בגין נכס שהושכר לתקופה קצרת מועד יש להשית את תעריף הארנונה בהתאם לשימוש שעושה השוכר בנכס. דרך זו קולעת למטרת החקיקה בקביעת תעריפי הארנונה על פי שימושים שונים. מטרת תיקון סעיף 326 לפקודת העיריות לא הייתה להגדיל או להקטין את שומת הארנונה, כי אם להקל על גבייתה מידי המשכיר ולא מידי מי ששכר נכס לתקופה קצרת מועד.

כך למשל, אם אדם השכיר את דירת מגוריו לבנק, אזי יש להשית על המשכיר את תעריף הבנקים. על אותה דרך, אם בנק השכיר סניף בנק למטרת מגורים, יש להשית על הבנק את תעריף המגורים.

כאשר בעלים משכיר את הנכס בשכירות קצרת מועד לאותו שימוש שהוא או שהמחזיק הקודם עשו בנכס, אין הוא צריך להודיע לרשות המקומית דבר וחצי דבר. אולם, אם נכס מושכר בשכירות קצרת מועד לשימוש שונה מהשימוש של המחזיק הקודם, על המשכיר להודיע לרשות המקומית את דבר השימוש החדש, על מנת שישיתו עליו את התעריף הנכון.

על אותה דרך, כאשר נודע לרשות המקומית כי נכס הושכר לתקופה קצרת מועד לשימוש שונה מהשימוש שעל פיו היא השיתה ארנונה על המשכיר, רשאית הרשות המקומית לתקן את שומת הארנונה שהוצאה על ידה. תיקון שומה כזה דומה לתיקון שומה בגין שטח שנבנה ללא היתר בנייה, משום שהרשות המקומית לא טעתה בשיקול דעתה בהשיתה את השומה הראשונה, כי אם התבססה על מידע שלא היה בידה אולם היה בידו של הנישום.

4. פטורים והנחות

בדומה לסוגיית תעריפי הארנונה, מתעוררת שאלת הפטורים וההנחות. האם יהיה משכיר, שחויב בארנונה בגין שכירות קצרת מועד, זכאי לפטורים להם היה זכאי השוכר? האם יוכל משכיר לדרוש את הפטור לו הוא זכאי בגין ארנונה המושגת עליו בשכירות קצרת מועד, למרות שהשוכר אינו זכאי לפטור?

תקנה 2 לתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), התשנ"ג-1993, מסמיכה את המועצה "לקבוע הנחה מסכום הארנונה הכללית שהוטלה באותה שנת כספים על מחזיק בנכס שנתקיימו לגביו...". בהמשך להוראה זו קובעת תקנה 2 לתקנות ההנחה, כי המועצה של הרשות המקומית רשאית להתחשב במצבו החומרי של המחזיק ואף לקבוע תנאים ומבחני משנה לזכאות להנחה לפי תקנה 2.

שאלה זו רלבנטית גם להנחה למבקש נזקק, הקבועה בתקנה 7 לתקנות ההנחה הני"ל, ולהנחה לבניין לתעשייה הקבועה בתקנה 14 לתקנות ההנחה. בכולן מוקנית ההנחה למחזיק. ההנחות הני"ל ייחודיות למחזיק והן ניתנות לו בשל תכונותיו המיוחדות.

בדיון בסוגיית התעריפים שיש להשיתם על המשכיר אמרנו, כי יש להשית עליו את התעריף על פי השימוש שנעשה על ידי המשתמש בפועל. על אותה דרך, זכאי המשכיר ליהנות מהנחות או פטורים המגיעים לשוכר שהשתמש בפועל בנכס, והוא אינו זכאי ליהנות מהנחות או פטורים שהיו מגיעים לו אילו הוא היה המחזיק והמשתמש.

§ 406 מחזיקים שאינם נישומים

בפסקה הקודמת דנו בהטלת ארנונה על נישום שאינו המחזיק כאשר מתקיימת שכירות קצרת מועד. קיימים שני מחזיקים נוספים שאינם נישומים בארנונה, והארנונה מוטלת על נישומים שאינם מחזיקים. המחזיק האחד הוא אדם המתגורר בבית מלון, והאחר הוא דייר משנה כמשמעו בסעיף 269 לפקודת העיריות.

1. אדם הגר בבית מלון או בפנסיון

בסעיף 1 לפקודת העיריות נקבעה הגדרת "מחזיק" -
1. "מחזיק" - אדם המחזיק למעשה בנכס כבעל או כשוכר או בכל אופן אחר, למעט אדם הגר בבית מלון או בפנסיון;

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 101.

101. "Sub-tenant" ...other than an hotel or boarding house...

חקיקה נוספת

צו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950, סעיף 1

צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), התשי"ח-1958, סעיף 1

המחוקק הניח, כי אדם הגר בבית מלון או בפנסיון משתמש בחדרו למשך תקופה קצרה, ולפיכך, מיעט אורח במלון מהגדרת "מחזיק". תוצאה אפשרית היא, כי גם מי שמתגורר במלון דרך קבע, עשוי לא להיחשב כנישום בארנונה,

ובעל המלון יהא הנישום. למעשה, כאשר יחיד או תאגיד משתמשים בחדר במלון במשך תקופה ארוכה, נשללת הארעיות המאפיינת את השימוש הרגיל במלון, ואין לראות בהחזקה כזו כשימוש מסוג מלון.

בהמ' 135997/93⁸⁷ תבעה העירייה שוכרת לטווח ארוך של דירה במלון. נקבע, כי פקודת העיריות אינה מבחינה בין דייר זמני לדייר קבוע בבית מלון. הרעיון העומד בבסיס הפטור הוא שבעל בית המלון חב בתשלום הארנונה בעבור הנכס כולו, ואין להטיל חובת תשלום על דיירים אינדיבידואליים. לפיכך נקבע, שהשוכרת אינה הנישומה בארנונה בשל היותה דיירת בבית מלון.

הביטוי "אדם הגר במלון" מעלה שתי שאלות. בפקודת הפרשנות נקבע, כי "אדם" הוא לרבות חברה. לגבי משמעות המילה "גר" התעוררה שאלה, אם מילה זו כוללת שימושים אחרים שאינם מגורים. בע"א 299/64⁸⁸ טענה הרשות המקומית, כי השימוש במילה "גור" ולא במילה "ישב" מלמד על הכוונה למעט מהגדרת "מחזיק" רק אדם ילוד אישה אשר שוכר חדר בבית מלון. נפסק, כי הביטוי: אדם הגר בבית מלון או בפנסיון, כולל גם חברה המנהלת את עסקיה בבית מלון. אין כל הבדל לעניין זה בין המילה העברית "ישב" לבין המילה העברית "גר". שתיהן כאחת מסוגלות להיאמר לא רק לגבי בני אדם בלבד.

לדעתנו, פירוש זה עונה על המשמעות הלשונית של הפסקה: למעט אדם וגו', אולם הוא מחטיא את כוונת המחוקק להימנע מלהטיל ארנונה על אורח במלון. אין הבדל ענייני בין משרד המתנהל בבניין משרדים, לבין משרד המתנהל בקומת משרדים של מלון. הפרשנות צריכה להתאים עצמה לשינויים באורח החיים, ולא לדבוק במילה שנכתבה לפני יובל שנים.

בשני הערכים הקודמים⁸⁹ דנו בנישומים שאינם המחזיקים. כמו שם, גם כאן יש לשאוף להשית תעריף הארנונה על פי השימוש בפועל. כך למשל, אם

⁸⁷ גורדון נ' עיריית תל אביב, ארנונה עירונית פסקי דין, המכון לחקר המיסוי המוניציפלי, כרך ד'.

⁸⁸ ועדת השומה שליד עיריית חיפה נ' טכניקום בע"מ, פ"ד י"ח(4) 477.

⁸⁹ ע"ע 404§, 405§.

מחזיקים שאינם נישומים

אדם מתגורר שבוע, חודש או חודשיים במלון, התעריף הנכון הוא התעריף המוטל על בתי מלון בצו הטלת הארנונה. אם חברה משתמשת בחדרי המלון למשך תקופה של שבוע חודש או חודשיים - התעריף הנכון הוא התעריף המוטל על בתי מלון. אולם, אם אדם מתגורר במלון תקופה של חמש שנים, או תאגיד מנהל במלון את משרדיו במשך תקופה של חמש שנים, אזי יש הצדקה משפטית וכלכלית להשית את הארנונה במישרין על המחזיק ולקבוע את התעריף הנכון בגין השימוש בפועל.

השאלה היא מהו דינו של אדם המשתמש במלון במשך תקופה העולה על שנה אחת ופחותה משלוש שנים? בסעיף 326 לפקודת העיריות מצינו, כי בהשכרה של שנה ומעלה, השוכר הוא הנישום, וניתן ללמוד מכך גם לעניינו. בהגדרת "בעל" בסעיף 1 לפקודת העיריות מצינו, כי בהשכרה לתקופה של שלוש שנים לפחות, נחשב השוכר כבעל, ואפשר שניתן ללמוד מכך על עניינו. עניינו הרואות, כי ככל שתקופת ההחזקה והשימוש בנכס מתארכת והולכת, כך מתחזקת זיקתו של המחזיק אל הנכס.

כמו בשני הערכים הקודמים הנ"ל, גם כאן יש לשאוף להענקת הנחות ופטורים מארנונה על פי זכאותו של המחזיק ולא של המשכיר. בהשכרות לתקופה קצרה לא ניתן ליישם מגמה זו, אולם בהשכרה של מלון לתקופה העולה על שנה אחת לפי המקלים והעולה על שלוש שנים לפי המחמירים, יש מקום ליישם תפישה זו.

2. דייר משנה

בסעיף 269 לפקודת העיריות נקבע -
269. "מחזיק" - למעט דייר משנה;
"דייר משנה" - אדם הגר בחדר, או בחלק מחדר, של בניין שאחר מחזיק בו, והמשלם למחזיק דמי שכירות בעדו.

חקיקה קודמת

פקודת העיריות, 1934, סעיף 101.
101. "Sub-tenant" means a person who resides in a room or rooms or

part of a room in any building, of which some other person is the occupier... and for which he pays rent to the occupier.

בסעיף 7 לחוק ההסדרים נקבע, כי המונח "דייר משנה" שבפקודת העיריות יחול גם על המועצות המקומיות והאזוריות.

"דייר משנה" מוצא מהגדרת "מחזיק", הוא אינו הנישום, והוא פטור מחובת תשלום ארנונה במישרין לרשות המקומית. עם זאת, הוא חייב בתשלום ארנונה למחזיק.

דייר משנה מוגדר כאדם, הגר בחדר או בחלק מחדר של בניין, שאחר מחזיק בו, והמשלם למחזיק דמי שכירות בעדו. יש להחיל הגדרה זו גם על מי שמחזיק ביותר מחדר אחד, ובלבד שאינו מחזיק בנכס, שניתן לראותו כיחידת שומה נפרדת. המונח "דייר משנה" מלמד על קיומו של דייר ראשי. אדם, השוכר חלק מנכס מבעליו של נכס המשתמש בנכס, אינו דייר משנה.

אין לפרש שכירות משנה בנכס כ"דיירות משנה" לפי פקודת העיריות. בשכירות משנה של יחידת שומה נפרדת יש להשית את הארנונה על שוכר המשנה.

הביטוי "יחידת שומה נפרדת" יכול להתפרש על פי צורת הרישום המשפטית כדירה בבית משותף, וראוי, שהפירוש הנכון יהיה הפונקציונלי והעובדתי. כך למשל, ניתן לחלק דירה, שיש לה שתי כניסות מרשות הרבים או מרכוש משותף, לשני נכסים נפרדים לצורך הארנונה, ולראות במחזיק של כל יחידה כזאת נישום, החייב בארנונה ולא דייר משנה.

מחזיקים אחדים רשאים לבקש, כי הרשות המקומית תרשום בפנקסיה חלק מבניין כמספר יחידות שומה, ושטח כל אחת מהן יהיה השטח, המוחזק על ידי כל אחד מיחידה המחזיקים.

בע"א 299/64⁹⁰ קבע השופט ברנזון: "אפילו חי אדם בבית אירוח ועשה אותו למקום מגוריו הקבוע, בכל זאת ההחזקה המעשית במקום היא בידי בעליו

⁹⁰ ועדת השומה שלידי עיריית חיפה נ' טכניקום בע"מ, פ"ד י"ח(4) 477.

הנושא באחריות כלפי חוץ לבית כולו על כל מי שמצוי בו בין כאורח ובין כמתגורר בו. זאת ועוד. לרוב חסר במגורים במקום כזה האלמנט של הקביעות והוודאות הדרושות לצורך הטלת חיובים, אם חיובי מסים וארנונות ואם חיובים אחרים. על כן ראה המחוקק לנכון לגרוע במפורש מההגדרה של מחזיק לצורכי הפרקים 14 ו-15 הדנים בהטלת ארנונות וגבייתם אף את דייר המשנה, המחזיק אמנם בפועל בחלק מהנכס השמור לו, אבל לא קל לרשות המקומית להגיע אליו, וגם אילו יכלה להגיע אליו - אין זה רצוי להרחיב עד כדי כך את חוג חייבי הארנונות הישירים. על כן, גם דעתי היא, שהמשיבה גם גרה וגם דיירת משנה במקום, ומכל אחד משני הטעמים הללו היא פטורה מחובת תשלום ארנונה כללית, שהיא ארנונה, שאפשר לפי החוק להטילה רק על "מחזיק" במובן הפקודה.

כמו בשני הערכים הקודמים⁹¹ וכמו בדייר בבית מלון, גם כאן יש לשאוף להטלת תעריף ארנונה התואם את השימוש שנעשה בנכס ולשאוף להענקת הנחות ופטורים מארנונה על פי זכאותו של דייר המשנה ולא של הדייר הראשי.

קיומו של "דייר משנה" מביאה לתוצאות מוזרות. דייר משנה השוכר חדר לתקופה העולה על 3 שנים הוא "בעל" כמשמעו בסעיף 1, הוא מחזיק בפועל, אבל הוא אינו נישום. דייר, המתגורר בחדר אחד בדירה שבה מתגורר הבעלים, אינו הנישום. שני דיירים המתגוררים כל אחד בחדר אחד, והמשלמים דמי שכירות לבעלים הם נישומים. למעשה, אין מקום להבחין בין "דייר משנה" לבין דיירים כאלה.

קיומו של "דייר משנה" בדיני הארנונה היה מוצדק מבחינה עניינית כאשר התופעה של דיירות משנה בחדר אחד בתוך דירת מגורים הייתה רווחת ונפוצה בשנות השלושים, עת נחקקה פקודת העיריות. כיום, תופעה זו אינה נפוצה עוד, ויש לבטל הגדרה זו מפקודת העיריות. ניתן ליישם את שיטת פיצול יחידת השומה ליחידות שומה אחדות בכל מקרה של דיירות משנה, ולהשית על דייר המשנה את סכום הארנונה המגיע ממנו בגין השימוש שהוא עושה בפועל.

⁹¹ ע"ע §404, §405.

