

מדינת ישראל
מינהל התכנון – משרד הפנים
ועדת ערר לפי חוק התכנון והבניה
פיצויים והיטלי השבחה
מחוז תל אביב

תל אביב, ט"ו חשוון, תשפ"ב
21.10.2021

לכבוד
העורורת:

1. מריאן תמר
2. גייפמן (לבית מריאן) רוני
3. מריאן טל
ע"י ב"כ עו"ד אפרת יוסים
רח' רבקה גובר 9 פתח תקוה
טל': 054-9981611 פקס: 1533-6122607

המשיבה:

הועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב-יפו
ע"י ב"כ עו"ד ניר בראונשטיין
רח' דרך מנחם בגין 11 רמת גן 52681
טל': 03-7556900 פקס: 03-7556909

א.ג.נ. שלום רב,

הנדון: החלטה בערר תא/8048/0620

מזכירות ועדת ערר לפי חוק התכנון והבניה, פיצויים והיטלי השבחה, מחוז תל אביב,
מתכבדת לצרף את החלטת הועדה.

סה"כ עמודים (כולל עמוד זה): 15.

האמור בהודעה זו מתייחס לשני המינים וכתוב בלשון זכר מטעמי נוחות בלבד.


בכבוד רב,
אילנית מלניק דבי
מזכירת הוועדה



מדינת ישראל
מינהל התכנון – משרד הפנים
ועדת ערר לתכנון ובניה
פיצויים והיטלי השבחה
מחוז תל אביב

בפני הוועדה: יו"ר: עו"ד גילת אייל
חבר ועדה: מר זהר עירון, שמאי מקרקעין ומודד מוסמך
נציגת מתכנת המחוז: גב' גל קארו, מתכנתת ערים ואזורים

העוררים: 1. מריאן תמר

2. מריאן רוני

3. מריאן טל

ע"י ב"כ עו"ד אפרת יוסים

-נגד-

המשיבה: הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב

ע"י ב"כ עו"ד ניר בראונשטיין

החלטה

הערר שלפנינו הוגש כנגד סירובה של הוועדה המקומית ליתן לעוררת פטור מהיטל השבחה, מכח סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית, לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965.

החיוב בהיטל השבחה, הוטל בעקבות מימוש בדרך של היתר בניה, להרחבת מרפסות. שומת הוועדה המקומית הוצאה ביום 14.10.2019.

טענות העוררים

לאחר קבלת שומת היטל השבחה, העוררת 1, הגישה תצהיר ובקשת פטור לוועדה המקומית, כפי שעשו גם יתר בעלי הדירות בבניין.

ביום 10.05.2020 העניקה הוועדה המקומית פטור לכל בעלי הדירות בבניין, למעט לעוררת 1, אשר על שמה רשומות שתי דירות (תתי חלקות) בבניין.

העוררת 1 רכשה את הדירות בשנת 2001, בנאמנות נפרדת עבור העוררים 2 ו-3, שהם ילדיה. מטרת הנאמנות היתה שמירת זכויותיהם, כחלופה להסכם ממון - שממילא לא ניתן היה לעשות, שכן באותה עת לא היו להם בני זוג.

לפיכך, העוררים פנו לוועדה המקומית ביום 18.05.2020, וצירפו את ההצהרה על נאמנות שהוגשה לרשם המקרקעין בעת הרכישה, אך הועדה המקומית עמדה בסירובה להעניק את הפטור.

המדובר בשתי דירות נפרדות, הממוקמות בשתי קומות שונות בלא קשר פיזי ביניהן, המשמשות, האחת את העוררת 2 – בתה של העוררת 1, ומשפחתה, והשניה את העורר 3 – בנה של העוררת 1, ומשפחתו.

בעת הרישום סירב רשם המקרקעין לרשום את הנאמנות בנסח הטאבו, בטענה שנאמנות אינה נרשמת בטאבו, אלא רק לצרכי מס.

הנאמנות דווחה למיסוי מקרקעין באמצעות "הצהרה על נאמנות".

מבחינה מהותית, דירה 24 מצויה בבעלות העוררת 2 ואילו דירה 28 מצויה בבעלות העורר 3, וכל אחד מהם זכאי לפטור המבוקש.

העוררים ביקשו כי ועדת הערר תפטור אותם מתשלום היטל השבחה, ולחלופין, תיתן הוראה למנהל המחלקה לפיצויים והיטל השבחה לתת להם אישור מס כדין המופנה לרשם המקרקעין על מנת לרשום את דירה 24 על שם העוררת 2 ואת דירה 28 על שם העורר 3.

טענות הועדה המקומית

על פי ההלכה הפסוקה, יש לבחון את מתן הפטור שלפי סעיף 19(ג) באופן שבו יש לסכום את כל זכויותיו של נישום באותם מקרקעין, כאשר עד 140 מ"ר יינתן הפטור, ולגבי כל מ"ר שמעבר לכך יתבצע חיוב בהיטל השבחה.

ככל שנישום מתזיק "במצב קודם" בשטח כולל החורג מ-140 מ"ר, הרי שיש לראות בו כמי שניצל, הלכה למעשה, את הפטור הנ"ל ולפיכך אינו זכאי לפטור נוסף.

העוררת 1, אשר רשומה כבעלת הדירות על פי נסח רישום המקרקעין, החזיקה במצב הקודם בסך כולל של 204 מ"ר (102 מ"ר בכל דירה), ומשכך היא איננה זכאית כלל לפטור מהיטל השבחה, לגבי אף אחת מהדירות.

העוררת רשומה כבעלים בדירות, ואף לא רשומה בנסח הטאבו כל הערה בדבר נאמנות.

הועדה המקומית אינה אמורה להתחקות אחר הסכמים שלא נרשמו ואחר פרשנותם.

העוררים מציינים כי הנאמנות דווחה על פי כל הכללים לשלטונות המס באמצעות "הצהרה על נאמנות", אך הם לא צירפו כל אסמכתא בדבר הכרה של רשויות המס בהסכמי מכר כהסכמי נאמנות לכל דבר ועניין.

מסמכים נוספים שהוגשו ע"י העוררים

לפני קיומו של הדיון בתיק, הגישו העוררים, ביום 18.03.2021, בקשה להגשת המסמכים הבאים:

- "הסכם סיום נאמנות והעברת זכויות מהנאמן לנהנה" שנחתם בין העוררת 1 לבין העורר 3, מיום 17.08.2020;
- דיווח על עסקת העברת זכויות מנאמן לנהנה ללא תמורה, מיום 09.09.2020, שאליו צורף הסכם סיום הנאמנות והתבקשו בגדרו פטורים מכח סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין;

- אישורי העסקה ממשרדי מיסוי מקרקעין, אישור מס שבח ואישור מס רכישה (בהתאם לשומות ששודרו ולפטורים שהתבקשו), מיום 21.01.2021 ;
- אישור העירייה לרישום בטאבו בגין העברת הזכויות הנ"ל, מיום 04.11.2020, בגדרו הכירה העירייה בכך ש"העברה זו אינה מהווה מימוש זכויות, זאת ע"פ סעיף 1 לתוספת השלישית לחוק";
- תצהיר העוררת 1 מיום 16.12.2020, לתמיכה בטענות העוררים, שהוגש לוועדה המקומית, לבקשתה, במסגרת התכתבויות בין הצדדים. לתצהיר זה צורפו הסכמי רכישת המקרקעין משנת 2001 ; "הצהרה על ידי נאמן", לגבי כל אחת מהיחידות, מחודש יולי 2001, באחת צויין כי הנהנית היא העוררת 2 ובשניה צויין כי הנהנה הוא העורר 3. על הצהרות אלה מוטבעות חותמות "נתקבל" של מיסוי מקרקעין תל אביב מהתאריכים 22 ו- 23 ליולי 2001 ;
- שוברי תשלום היטל השבחה מעודכנים.

לוועדה המקומית ניתנה רשות להגיב למסמכים שהוגשו, ותגובתה הוגשה ביום 07.04.2021.

יצויין כי, כמחצית מתגובת הועדה המקומית הוקדשה לחזרה על טענותיה בכתב התשובה, שדבר לא היה להן עם תגובה למסמכים שהוגשו לאחר כתב התשובה, שלשמה ניתנה הרשות להגיב. חלק נוסף הוקדש ל"מקצה שיפורים" בהעלאת טענות חדשות שלא נכללו בכתב התשובה, אף להן אין דבר עם המסמכים החדשים שהוגשו, ואף הן נטענו ללא נטילת רשות.

בנוסף לכך, טענה הועדה המקומית כי המסמכים שהועברו רק מחזקים את עמדתה. כך, לפי חוזה סיום הנאמנות, העברת הבעלות והעברת הזכויות הקנייניות בדירה 28 לעורר 3, נעשתה רק בחודש אוגוסט 2020, כשנה וחצי לאחר המועד הקובע של אישור ההקלות, שהוא המועד הרלבנטי לבחינת הזכאות לפטור. לפיכך, במועד הקובע עדיין היתה העוררת 1 הבעלים הרשום של דירה 28. על פי חוזה סיום הנאמנות, המחזיק במקרקעין הוא העורר 3.

אין אפילו טענה כי הזכויות בדירה 24 הועברו מהעוררת 1 לעוררת 2, ובמועד הקובע לצורך בחינת הזכאות לפטור, לא יכולה להיות מחלוקת שהבעלות בדירה זו היא של העוררת 1.

לכל היותר ניתן לטעון שזכויותיהם של העוררים 2-3 במקרקעין הן זכויות שימוש או זכות להחזיק בשתי הדירות, ונראה לכאורה שמדובר בתכנון מס אגרסיבי שלא צלח.

לעוררת 1 היו במועד הקובע זכויות העולות על 140 מ"ר במצב שקדם לאישור ההקלות, ולכן היא אינה זכאית לפטור כלשהו. משכך, אף העוררים 2 ו- 3 אינם זכאים לפטור כלשהו, בתור קרוביה.

בנוסף לכך, במועד הקובע אף לא היתה זהות בין הנישום החייב על פי דיון בהיטל, במקרה זה העוררת 1, לבין המחזיקים בשתי הדירות המבקשים לקבל את הפטור – הלא הם העוררים 2 ו- 3. על פי ההלכה הפסוקה יש בכך טעם עצמאי לשלילת הזכות לפטור.

העוררים אינם מפנים לפסק דין או להחלטה כלשהם, שלפיהם ניתן פטור לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית, למי שאינם בעלים רשום של מקרקעין, ובפרט בעלים רשום של שתי דירות בשטח העולה על 140 מ"ר, רק בגלל שהדירות שבבעלותו נרכשו בנאמנות עבור נהנים שהם קרובי משפחתו. הרכישה בנאמנות אינה משנה את התוצאה המשפטית או את המבחנים הקיימים והנהוגים למתן הפטור.

הדיון והשלמות הטיעון

בפתח הדיון שהתקיים לפנינו, ביקשנו לברר, לנוכח המסמכים הנוספים שהגישו העוררים - האמנם קיימת עוד מחלוקת בדבר עצם רכישת הדירות בנאמנות ע"י העוררת 1, עבור העוררים 2 ו- 3.

ב"כ הועדה המקומית השיב, כי אין עוד מחלוקת על כך שהעוררת 1 רכשה את הדירות בנאמנות עבור העוררת 2 והעורר 3.

המחלוקת אשר נותרה בעינה הינה, איפוא, ההשלכות של רכישת הדירות בנאמנות, על סוגיית הפטור.

לאחר הדיון לפנינו ניתנה החלטתנו, כדלקמן:

"ערר זה שלפנינו מעורר את שאלת זכותם של העוררים 2 ו- 3 להנות מהפטור הקבוע בסעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה - 1965, בדירות בהן הם מתגוררים, הרשומות על שם אימם, העוררת 1.

לעת הזאת, אין מחלוקת בין הצדדים כי העוררת 1 רכשה את הדירות עבור העוררים 2, ו- 3 בנאמנות, והמחלוקת מתמקדת אך ורק בשאלת ההשלכה של עניין זה, על האפשרות להנות מהפטור.

דא עקא, שאיש מהצדדים לא התייחס - הן בכתבי הטענות והן בטיעון בעל פה לפנינו - למשמעות המשפטית של נאמנות ושל רישום בעלות במסגרת נאמנות, זכויות הנאמן והנהנים בנכס וכיו"ב. איש מהצדדים לא הביא אסמכתא כלשהי העוסקת בהיבטים משפטיים אלה.

לפיכך, ישלימו הצדדים טיעון בעניין זה, ויתמכו אותו באסמכתאות הרלבנטיות למחלוקת שלפנינו, באופן הבא..."

בהשלמת הטיעון מטעם העוררים נטען כי לא ניתן להטיל על העוררת 1 את החיוב בהיטל השבחה, ומכאן שהעוררים 2 ו- 3, הנהנים, הם שצריכים לשאת בהיטל השבחה וממילא הם הזכאים לפטור.

על פי סעיף 2(א) לתוספת השלישית, ניתן להטיל היטל השבחה רק על בעלים או חוכר לדורות, ובנוסף, המס מוטל על מי שמפיק תועלת והנאה כלכלית מהאקט התכנוני.

על פי סעיף 1 לחוק הנאמנות, תשל"ט - 1979, נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת.

נאמנות אינה ישות משפטית נפרדת מהנאמן והיא אינה כשרה לזכות או לחובה. לדעת המלומד שלמה כרם, הבעלות בנכס אינה עוברת לנאמן.

החזקה בנכס, במובן של חוק הנאמנות, מבטאת שליטה כלשהי וכח לפעול בו בלבד, והנאמן אינו בעלים בנכס. על פי נמדר, הנאמן נחשב לצינור בלבד ולא לגורם המחזיק בזכויות המהותיות בנכס.

לפיכך, לא ניתן למסות את הנאמן עצמו, ומתייחסים לחבות במס בהתאם לפרמטרים של הנהנה, המחזיק בזכות הבעלות.

גם סעיף 12(א) לחוק הנאמנות קובע מפורשות כי הבעלות בנכס הינה של הנהנה בלבד, והנאמן "שומר" על הנכסים.

לנאמן אין אינטרס אישי בנכס.

מלכתחילה יש לראות בנהנה כבעלים האמיתי של הנכס, ולפיכך העברת זכות הקניין המשפטית לנהנה אינה אלא מהלך פורמלי, חסר כל תוכן כלכלי מהותי, המזכה את הצדדים בפטור ממס בהעברה מנאמן לנהנה.

דיני המס בוחנים את הפרמטרים המיסויים על פי טיבו של הנהנה ולא של הנאמן. כך למשל כאשר נמכרת דירת מגורים ע"י נאמן עבור הנהנה, השאלה בדבר זכאות לפטור ממס נבחנת לפי זכותו של הנהנה. גם במקרה דנן נהגה כך הועדה המקומית כאשר הועברו הזכויות מהעוררת 1 לעורר 3.

הרישום בטאבו על שם הנאמן במסגרת נאמנות, נעשה על מנת שנאמן יוכל למלא את חובתו להחזיק ולפעול בנכס. הרישום אינו יוצק תוכס של זכות הקניין המהותית לנאמן.

בהתאם, אף נושים אינם יכולים לרדת לנכסים הרשומים על שם נאמן עקב חובות של הנאמן.

קיימת מחלוקת בפסיקה, האם נאמן מחזיק בזכויות קניין בנכסי הנאמנות, או רק בזיקה של שליחות, החזקה ותפעול. אך מחלוקת זו אינה מעלה ואינה מורידה לענייננו, שכן גם האסכולה האוחזת בדעה כי לנאמן יש זכויות קניין בנכסי הנאמנות, מגדירה זכויות קניין אלה כ"בעלים שבדין" של הנכס, והנאמן מחזיק בו עבור הנהנה שהוא "בעלים שביושר".

אופי זכויות אלה, אינו מאפשר הטלת חיוב בהיטל השבחה על הנאמן, וכל פרשנות אחרת תהיה מנוגדת לפרשנות דיני הטלת המס, למוסד הנאמנות ולהסדרים חוקיים משיקים.

הועדה המקומית טענה בתגובה, כי אין בהשלמת הטיעון של העוררים כל אסמכתא העוסקת ישירות בשאלה שלפנינו, וכל הדוגמאות שמובאות מתוך דינים אחרים, אינן רלבנטיות, שכן לא ניתן להקיש מדיני מס אחרים לענייננו.

לפרשנות המאולצת, לטענתה, של העוררים, שלפיה רוכש מקרקעין, שאף נרשם כבעליהם, אינו נחשב כבעל המקרקעין – אין כל אחיזה בלשון החוק. המונח בעלות לצורך היטל השבחה, הוא בדיוק אותו מונח כמשמעו בחוק המקרקעין, קרי: לפי המשמעות הקניינית והרישומית שלו. יתר על כן, המחוקק אף ראה להרחיב את הגדרת "בעלים" בחוק התכנון והבניה, והוסיף לה גם חוכר לדורות.

העובדה שהבעלות של הנאמן כפופה להוראות חוק הנאמנות, או להסכמות החוזיות שבין הנאמן לנהנים, לא מפחיתה ולא גורעת כהוא זה, מבעלותו בנכס לפי חוק המקרקעין.

דיני היטלי השבחה כדין פיסקאלי הנוגע למיסוי בלבד, כפופים בהקשר זה להוראות ולהגדרות בדין המהותי.

גם המבחן הרלבנטי לצורך "מימוש זכויות" כמשמעותו בתוספת השלישית, בהתאם לסעיפים 1 ו-2 לתוספת, הוא המבחן הקנייני הרגיל. אין בתוספת השלישית התייחסות כלשהי לנאמנות, או ליחסי נאמן-נהנה.

העובדה, שעליה אין מחלוקת, שהעוררת 1 היא הבעלים הרשום של המקרקעין, והיא הבעלים היחיד ללא כל הערה או הסתייגות שנרשמה בפנקסים בהקשר זה – מהווה ראיה חותכת לבעלותה המלאה והבלעדית של העוררת, לפי חוק המקרקעין, בשתי הדירות, בכל המועדים הרלבנטיים.

על פי סעיף 4 לחוק הנאמנות, היה באפשרותם של העוררים לרשום בפנקסי המקרקעין הערה בדבר קיום הנאמנות בשתי הדירות, אך מאז שנת 2001 הם לא עשו כן – עניין הפועל לחובתם. יש לדחות את טענתם התמוהה שלפיה לא ניתן כביכול לרשום הערה על נאמנות בפנקסי המקרקעין.

על פי סעיף 5 לחוק הנאמנות, משהנאמנות לא נרשמה ולא דווחה מעולם לוועדה המקומית, הרי שאין כוחה יפה כלפיה.

לצורך החיוב בהיטל השבחה, אין זה מחובתה של הוועדה המקומית לברר אודות מהות ההסכמות החוזיות בין בעלי הזכויות במקרקעין, אשר לא נרשמו.

לצורך הענקת פטור ממס נדרשת הוראת דין מפורשת, ואין אפשרות לעשות כן על סמך היקש או אנלוגיה בלבד מדינים אחרים.

אין מחלוקת עובדתית כי העוררת 1 היא זו שרכשה מכספה את הדירות, ולפיכך גם לפי מבחן כלכלי מהותי, היא בעלת הזכויות בדירות אלו.

דבר לא מנע מהעוררת 1 להעביר את הבעלות הקניינית ואת הרישום בטאבו בשתי הדירות על שמם של העוררים 2-3.

מדובר בתכנון מס שגוי שלא צלח, אך מרגע שנבחר ע"י הנישום, המס ייגבה בהתאם לכך ולא בהתאם לאפשרויות התאורטיות שבהן לא נקט הנישום.

הסכם נאמנות אינו מחייב שהמקרקעין יירשמו על שם הנאמן.

בכל מקרה לעוררת, שהיא הבעלים, מגיע פטור אחד בלבד בגין אותם המקרקעין, עבודה או עבור קרובה, ובשום מקרה לא ניתן להעניק שני פטורים. מאחר שלעוררת 1 היו במועד הקובע זכויות בשתי דירות ששטחן עלה על 140 מ"ר.

על פי חוק הנאמנות, הנאמן הוא הבעלים של הנכס שנרכש בנאמנות, ויש לו את הכח והסמכות לפעול בו כבעלים לכל דבר ועניין, לעשות בו כרצונו, ובכלל זה למוכרו, למשכנו או להקנות בו זכויות לאחרים. גם העברת הבעלות בנכס שלא בהתאם לתנאי הנאמנות תהיה בדרך כלל תקפה מבחינה משפטית וקניינית, אך תעניק לנהנים את האפשרות לתבוע את הנאמן בגין נזקיהם.

סמכויות העוררת 1 כנאמן בנכס, לא הוגבלו בהסכם שבינה לבין הנהנים, הגם שהדבר אפשרי, ועניין זה חייב לפעול כנגד העוררים, והם אינם יכולים לטעון כיום כאילו מלוא הזכויות הן בבעלות הנהנים בלבד.

הוועדה המקומית הוסיפה, כי נראה שבפועל לא ניתנה לעוררת 1 כל זיקה עניינית ואמיתית בנכס, שכן היא מעולם לא החזיקה בדירות או השתמשה בהן, ואף לא ניהלה אותן, לכן למעשה לא קיימת כל נאמנות והיא לא חלה בפועל.

בהתאם לסעיף 12 לחוק הנאמנות, שאליו הפנו העוררים, הרי שהנאמן הוא הבעלים של הנכס לכל דבר ועניין, ויש לראות בנהנים כבעלי הנכס רק לצורך אחריות הנאמן לנזקים שנגרמו לנכס, ולא בשום מקרה אחר.

הוראת סעיף 13 לחוק הנאמנות, הקובעת כי הנאמן לא יפיק לעצמו טובות הנאה מן הנכס שבנאמנות, אינה פוגעת בזכות הבעלות שלו בנכס, שכן כמו במקרים אחרים, הבעלים הרשום של נכס יכול להעביר לצד שלישי את הפירות מן הנכס.

זכויותיה וסמכויותיה של העוררת 1 כנאמן, לא הוגבלו בשום מסמך או הוראה, ואף לא נחתם בינה לבין העוררים 2 ו-3 כל מסמך המגדיר את סמכויותיה או את מטרות הנאמנות. עניין זה פועל כנגד העוררים, אשר אינם יכולים לטעון כאילו בעלות העוררת אינה מלאה כביכול.

בתגובת העוררים להשלמת הטיעון מטעם הועדה המקומית, נטען כי הועדה המקומית עוקפת את הסוגיה העיקרית שלגביה התבקשה השלמת הטיעון: אופי הזכויות שמחזיק הנאמן והשפעתן על הטלת היטל השבחה.

הטענה כי בעלים לצורך היטל השבחה אינם חייבים להיות הבעלים הרשומים אלא גם מי שהוא בעלים שביושר – אינה מרחיקת לכת כלל. היא מבוססת על קביעות בית המשפט בעת"מ (תל אביב-יפו) 1122-02 יצחקי זניאל נ' עיריית הוצליה (פורסם בנבו, 25.12.03), ועל דברי המלומד נמדר. טענות הועדה המקומית לתכנון מס, אינן רלבנטיות. מדובר בקניין פרטי ובשיקולים פרטיים של העוררים בעניין יצירת הנאמנות, כפי שהם זכאים לעשות על פי הדין. הועדה המקומית אינה יכולה לצמצם זכות זו. בוודאי שלא ניתן היה לדעת בעת שנוצרה הנאמנות, על השינוי המאוחר יותר בדין שאיפשר השלמת שטחים של מרפסות "קופצות". הנאמנות לא נוצרה כדי לחסוך היטל השבחה, ואף לא בוטלה לשם כך, אלא על מנת להוכיח לועדה המקומית כי אכן בנאמנות מדובר.

יש להתעלם מטענות הועדה המקומית השוללות כביכול קיומה של נאמנות, לאחר שהיא הסכימה כי הדירות נרכשו בנאמנות.

דיון והכרעה

הסוגיה העומדת לפנינו בערר זה, הינה כדלקמן: כאשר נכס מקרקעין נרכש בנאמנות עבור נהנה, והנאמן נרשם כבעלים, מי זכאי להנות מפטור מהיטל השבחה – הנאמן או הנהנה? שאלה זו היא נגזרת כמובן של השאלה, מי הוא החייב בהיטל השבחה בסיטואציה כאמור, שכן באין תבות בהיטל ממילא לא קמה זכות לפטור.

בראשית הדרך היתה נטושה בין הצדדים מחלוקת באשר לעצם קיומה של נאמנות במקרה שלפנינו. עם זאת, לאחר שהעוררים המציאו מסמכים שונים, הועדה המקומית הודיעה במהלך הדיון לפנינו, כי לא קיימת עוד מחלוקת לגבי עצם קיומה של נאמנות במקרה דנן, כי אם רק לגבי השלכות קיומה על הזכאות לפטור.

לפיכך, מטבע הדברים לא נעסוק בהחלטתנו זו בשאלת קיומה של נאמנות במקרה דנן, עניין שאינו נתון עוד במחלוקת בין הצדדים, כי אם רק בשאלת ההשלכות המשפטיות שיש לקיומה של נאמנות על החיוב בהיטל השבחה. נציין רק, במאמר מוסגר, כי נוכח המסמכים הנוספים שהגישו העוררים, ובהם "הצהרות על ידי נאמן" מחודש יולי 2001, לגבי המקרקעין הנושאות חותמת נתקבל של מיסוי מקרקעין ת"א מהתאריכים 22.07.2001 ו- 23.07.2001 ותצהירה של העוררת 1 בדבר רכישת הדירות בנאמנות, היה מקום כי הועדה המקומית תוותר על טענותיה כנגד עצם קיומה של הנאמנות, כפי שאכן עשתה.

ומכאן לשאלה שלפנינו – מיהו החייב בהיטל השבחה?

לשם כך עלינו לבחון את מהותה של נאמנות ושל בעלות הנרכשת במסגרת נאמנות.

" נאמנות היא זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת"

סעיף 1 לחוק הנאמנות, תשל"ט – 1979.

בפסיקה ובין מלומדים, התעוררו ספקות באשר לטיבה של זיקה זו, אשר לא הוגדרה בחוק הנאמנות. יש שסברו שחוק הנאמנות מאמץ את מוסד הנאמנות במתכונת האנגלית, שלפיה יש לנאמן זכות קניין בנכסי הנאמנות, ואחרים סברו כי החוק מאפשר גם קיום נאמנות שבה זיקת הנאמן לנכס אינה קניינית.

(ראו: אוגנר, נאמנות בנכסים (חוק לישראל בעריכת נחום רקובר, ספרית המשפט העברי, 2010) 6-7.

על פי כרם נאמנות היא החובה המוטלת על אדם שניתנה לו שליטה בנכס, כדי שיפעיל אותה להשגת מטרה מסויימת (שלמה כרם, חוק הנאמנות, התשל"ט-1979 5 (מהדורה 4, 2004).

הקניית בעלות לנאמן בנכס, היא אחת הדרכים העיקריות, ליתן לנאמן שליטה בנכס לשם מילוי משימותיו כנאמן:

"יש להקנות לנאמן שליטה בנכסים שתשמש לו למילוי משימותיו. שליטת הנאמן, כמשמעותה בדיני הנאמנות, היא היכולת המשפטית לגרום להעברת הבעלות בנכס או להקניית טובות הנאה אחרות באמצעותו. כללית ניתן לומר, שישנן שתי דרכים עיקריות להקניית שליטה בנכס לצורך פעולת הנאמן: האחת, על-ידי הקניית בעלות בנכס לנאמן, והשנייה, על-ידי מתן הרשאה לפעול בנכס"

(כרם, שם, בעמ' 7).

כרם עומד על היתרון שבהענקת בעלות לנאמן בנכס, שכן יש בכך כדי להקנות לו כח לפעול בנכס בצורה רחבה ומקיפה ביותר, ביעילות ובמהירות ללא מגבלות על כוחו (שם, שם).

עם זאת הוא מציין את המגבלות האינהרנטיות שקיימות על הבעלות במקרה שכזה:

"נאמן נדרש רק לנהל ולשמור נכס. אם הועברה אליו בעלות בנכס, יש בידו הכוח לפעול כבעל הנכס: היינו למוכרו, למשכנו או להקנות לזולת זכויות אחרות בנכס. אולם המעביר את הנכס לבעלות הנאמן מצפה שהנאמן לא יעשה שימוש בכוחות אלה אלא במידה הדרושה, ובמקרים המתאימים, למילוי תפקידו כנאמן. תהיה זו הפרת חובה אם יעביר הבעלות לאחרים, הגם שיש בידו את הכוח לבצע פעולה זו, בהיותו בעל הנכס.

הנאמן, גם אם קיבל בעלות בנכס, לא זכה בו לעצמו. הנאמן לא שילם את תמורת הנכס ואין בכוונתו לרכוש את הנכס מבחינה כלכלית. מי שהעביר את הבעלות בנכס אל הנאמן התכוון רק להקנות לו את הבעלות כמכשיר למילוי תפקידו. הבעלות בנכס נאמנות אינה מיועדת לאפשר לנאמן ליהנות מהנכס, דוגמת הזכות ליהנות מנכס שבבעלות, אדרבה: אילו חשש מי שהעביר את הנכס על הנאמן שהוא ישתמש בו להנאתו, לא היה ממנה אותו כלל לתפקיד.

כלומר: הבעלות בנכס בידי הנאמן היא בעלות "טכנית" מן השפה ולחוץ. היא אמורה להתקיים רק כל עוד הנאמן ממלא את תפקידו. אין הנאמן רשאי להוריש את נכסי הנאמנות או לשים בכליו את התמורה שתתקבל ממכירתו.

(כרם, שם בעמ' 8).

מדברים אלה עולה, כי כאשר מוענקת לנאמן בעלות בנכס, הרי שהלכה למעשה מדובר ב"בעלות אינסטרומנטלית", שבאה אך ורק לשרת את מטרות הנאמנות ולאפשר לנאמן למלא את תפקידו ככזה ביעילות. למעשה, הענקת השליטה בנכס לנאמן, לא באה אלא כדי לאפשר לו למלא את חובות הנאמנות שלו (ראו כרם בעמ' 63). ממילא הענקת הבעלות בנכס לנאמן אינה מבקשת לאפשר לנאמן לנהוג בנכס כבשלו כפי שטוענת בפנינו הועדה המקומית.

במסגרת ערר זה, אין עלינו להידרש ליתרונות והחסרונות שבהענקת בעלות בנכס לנאמן, או בהצדקות לעשות כן, שכן במקרה שלפנינו, הענקת הבעלות בנכסים לעוררת 1 כנאמנה, או ליתר דיוק רכישתם כנכסים בנאמנות עבור העוררים 2 ו-3, הינם בבחינת עובדה מוסכמת. עלינו לדון בהשלכותיה של עובדה זו, על סוגיית היטל ההשבחה. לשם כך אנו מבקשים לבחון את מאפייניה של הנאמנות ומשמעותה - לגבי הבעלות המוענקת לנאמן.

חוק הנאמנות מהווה למעשה "מעין תקן נורמטיבי לכל נאמנות. הוא מתאים לדרישותיו של תקן כזה, באשר הוא נותן מרשם לדרכי הפעולה, הן הראויה והן המותרת, של הנאמן. כמו כן הוא מסדיר מערכת של תרופות ואמצעי הגנה אחרים על נכסי הנאמנות".

(כרם, שם בעמ' 88)

ואכן אחת ממטרותיו של החוק היא הגנה על נכסי הנאמנות.

במסגרת זו, סעיף 13 לחוק הנאמנות אוסר על נאמן להפיק טובת הנאה לו או לקרובו מנכס הנאמנות, וממשיך וקובע כי כאשר נעשית פעולה ממן הפעולות שנאסרו בו, ללא אישור של בית המשפט – הרי שהיא בטלה (זולת אם נעשתה בתמורה כלפי מי שאינו הנאמן או קרובו, ושפעל בתום לב).

בהתאם לכך מוגבל הנאמן ביכולות השימוש בנכס, למטרות הנאמנות, כאשר הנהנה הוא שזכאי להנות מפירותיו.

סעיף 3 לחוק עוסק בנכסי הנאמנות וקובע הוראות שתכליתן להפרידן מיתר נכסי הנאמן, ולהגן עליהם:

- א. פירוטיהם ותמוריהם של נכסי הנאמנות יהיו אף הם לנכסי הנאמנות.
- ב. אין לרדת לנכסי הנאמנות אלא בשל חובות המוטלים עליהם או הנובעים מפעולות הנאמנות.
- ג. הנאמן חייב להחזיק את נכסי הנאמנות בנפרד מנכסים אחרים או בדרך המאפשרת להבחין ביניהם.

כרם מציין כי סעיף קטן 3(ב):

"קובע כלל יסודי החל על נכסי נאמנות מהיבט דיני הקניין, שמשמעותו היא – נכס נאמנות אינו נכס של הנאמן, מבחינות מסוימות, גם כשהוא בבעלותו.

... הוראות סעיפים קטנים 3(א) ו- (ב) היו דרושות, כיוון שיש להן השלכות לגבי כלל נושיו של הנאמן. למשל: נכס הועבר לבעלות נאמן כדי לאפשר לו לפעול ביעילות בנכס. נושי הנאמן, בהליכי גביית חובם, יבקשו לממש כל נכס השייך לנאמן. כדי לשלול מהם את זכות המימוש לגבי נכס הנאמנות יש צורך בהוראת חוק, הוא ס"ק (ב). ס"ק (ב) מקנה איפוא חסינות לנכסי נאמנות בפני נושי הנאמן. אולם ניתן היה לחשוב שחסינות זו פרושה רק על נכס שנמסר לנאמן כנכס נאמנות. מה דינו של נכס שנרכש על-ידי הנאמן בכספים שנמסרו לו? מבחינת היחסים שבין הצדדים לזיקת הנאמנות, ההסכמה ביניהם שכל נכס שירכוש הנאמן תמורת נכס שנמסר לשליטתו יהיה אף הוא נכס לנאמנות, היא הסכמה תקפה. אולם תנאי הנאמנות, הנקבעים בחוזה או במסמך אחר שהוכן על-פי רצונו של יותר הנאמנות, ספק אם די היה בהם כדי לשלול מנושי הנאמן, למשל, את זכות המימוש על נכס שרכש הנאמן מכספי הנאמנות, כשהנכס בבעלות הנאמן. שלילת זכות כזו טעונה הוראת חוק. לכן הוראת ס"ק (א) היתה דרושה, נוסף על הוראת ס"ק (ב)"

(כרם, שם בעמ' 271)

גם אם ניתן לומר, כטענת הועדה המקומית, שמבחינה קניינית אין "שני סוגי בעלויות" – אחת רגילה והשניה בעלות במסגרת נאמנות, עדיין, למצער, מתחייבת המסקנה כי על מי שקיבל לבעלותו נכס במסגרת נאמנות, מוטלות מגבלות אינהרנטיות מכח חוק הנאמנות, ואף מוטלות עליו חובות בקשר עם נכס הנאמנות – אשר מצמצמות מהותית את יכולתו לנהוג בנכס "מנהג בעלים" ושוללות למעשה את יכולתו להנות מהנכס. גם ללא אימוץ הגישה, שלפיה הנאמן הוא הבעלים שבדין, בעוד שהנהנה הוא בעלים שביושר – עדיין מוטלות על הנאמן כבעלים, חובות ומגבלות אשר יוצרות מגבלות על הזכויות והחרויות הנובעות ברגיל מבעלות בנכס.

כפי שמציין כרם:

"יהיה תיאורה של זכות הנאמן בנכס אשר יהיה – בעלות, חכירה, שיעבוד וכיוצא בזה – מבחינת חבות הנאמן, בתור נאמן, אין הוא אלא מחזיק בנכס; "מחזיק" ולא בעלים.

במונח החזקה גלומות מספר משמעויות: מצד אחד שליטה בנכס, יכולת להעביר את החזקה בו לאחרים ויכולת לשלול את החזקה מאחרים; מצד אחר: הגבלת השליטה: אין זו בעלות במשמעותה המלאה, אלא החזקה, כמו שומר המחזיק בנכס ואינו בן-חורין לעשות בו כרצונו. זו זכות ארעית, הקיימת עד שיתמלא התנאי להעברת הנכס המוחזק ליעדו."

(שם, בעמ' 117)

על רקע זה אנו סבורים, שגישת העוררים, שלפיה העוררים 2 ו- 3, הנהנים, הם החייבים בהיטל השבחה וממילא מי שעשויים להיות זכאים לפטור – היא הגישה הנכונה.

זאת, בעוד גישת הועדה המקומית, מבקשת הלכה למעשה לנתק מתמונת הדין שלפנינו, את הוראות חוק הנאמנות והשלכותיו.

כך למשל, טענת הועדה המקומית כאילו לנאמן שהוקנתה לו בעלות - הכח והסמכות לפעול בנכס כבעלים לכל דבר ועניין, לעשות בו כרצונו, ובכלל זה למוכרו, למשכנו או להקנות בו זכויות לאחרים; וכך גם הטענה שלפיה כביכול הוראת סעיף 13 לחוק הנאמנות, הקובעת כי הנאמן לא יפיק לעצמו טובות הנאה מן הנכס שבנאמנות, אינה פוגעת בזכות הבעלות שלו בנכס, שכן כמו במקרים אחרים, הבעלים הרשום של נכס יכול להעביר לצד שלישי את הפירות מן הנכס.

טענות אלה נטענות בסתירה חזיתית למהותו של חוק הנאמנות ואף להוראותיו הקונקרטיים. מלכתחילה, בעלות בנכס מוענקת לנאמן לצורך מילוי תפקידיו כנאמן, ולשם כך בלבד. כפי שהראנו לעיל, קיומה של הנאמנות מגביל גם מגביל את היכולת של הנאמן לפעול בנכס כבעלים לכל דבר ועניין. הנאמנות מטילה על הנאמן חובה להחזיק או לפעול בנכס לטובת נהנה או למטרה אחרת – ולצורך כך בלבד; החוק אוסר עליו להפיק טובת הנאה מהנכס עבורו או עבור קרובו. האמנם טוענת הועדה המקומית לפנינו ברצינות, כי ניתן להשוות בין חירותו של בעלים בנכס, לעשות בנכס ובפירותיו כאוות נפשו, ובכלל זה להעבירם לצדדים שלישיים (ואף להשמידם) - לבין מצב שבו מכת החוק נאסר על הבעלים של הנכס להפיק ממנו טובת הנאה, ולהנות מפרותיו ואף הם, כמו הנכס עצמו, נתונים בידו למשמורת בלבד?

הצגת הנהנים ע"י הועדה המקומית, כמי שזיקתם לנכס מתמצה ביכולתם לתבוע את הנאמן בגין נזקים שנגרמו לנכס, אף היא נטענת בסתירה חזיתית להוראות חוק הנאמנות ולמהותה של הנאמנות. טיעונה זה של הועדה המקומית אף אינו מתחיל להידרש לסתירה הפנימית שהוא מעורר, ולפיה: אם כטענת הועדה המקומית, הנאמן הוא הבעלים של הנכס לכל דבר ועניין והוא רשאי לנהוג

בו כבשלו – מהי זיקתם של הנהנים לנכס ומהו הבסיס להענקת זכות תביעה לנהנים בגין נזקים שנגרמו לנכס?

הועדה המקומית חזרה שוב ושוב על הטענה שלפיה העוררת 1 היא הבעלים הרשום בנכס. לטעמה של הועדה המקומית זוהי נקודת המוצא, ואין בלתי, ולמעשה זוהי גם נקודת הסיום של הדיון. אלא שבצד נקודת מוצא זו, קיימת גם מערכת הכללים של דיני הנאמנות ובפרט חוק הנאמנות, שרק התחשבות בה מציינת תמונה נכונה של הדין החל בענייננו, ומאפשרת לבחון מהותית, מיהו החייב בהיטל השבחה.

מבחינה מהותית דומה שהכרה בנהנה כחייב בהיטל השבחה מתבקשת. הנכס מוחזק ע"י הנאמן עבור הנהנה, מנוהל על ידו עבור הנהנה, פירות הנכס מצטרפים אף הם לנכסי הנאמנות, עבור הנהנה, על הנאמן חסר איסור להפיק טובת הנאה מהנכס, הבעלות ניתנה לו לשם ביצוע פעולותיו כנאמן, ולשם כך בלבד, ומערכת הכללים של חוק הנאמנות נועדה להבטיח אכן הגנה על נכסי הנאמנות. בנסיבות כאלה, לא ברורה כלל ההצדקה המהותית למסות את הנאמן דווקא בגין נכסי הנאמנות. ואכן הועדה המקומית לא הציגה בפנינו כל הצדקה כזו.

הטענה היחידה שנטענה בפנינו, היא כי יש להטיל את ההיטל על הבעלים הרשום. ואולם בענייננו, אין מדובר במצב רגיל של בעלות. יתר על כן, כבר הוכרו מצבים שבהם ההיטל הוטל על מי שאינו הבעלים הרשום, ואף לא חוכר לדורות. כך בפרשת ע"א 7084-13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (פורסם בבנו, 10.05.16) לגבי יזם שהוא צד לחוזה פיתוח. בעניין בר יהודה פירש בית המשפט העליון את המונח בעלות על בסיס פרשנות מהותית המבקשת להתחקות אחר המהות הכלכלית של העסקה. בית המשפט עמד על כך שהוא כבר "סטה מההגדרות הפורמאליות של דיני הקניין בבואו לפרש דברי חקיקה הנוגעים למיסוי מקרקעין, תוך התמקדות במהות האמיתית של הזכויות בקרקע" (שם, בפסקה 51).

עוד נקבע כי:

"פרשנות המושגים בעלים וחוכר לדורות צריכה להיעשות גם בהתחשב בתכליתו של היטל השבחה ובמטרות שאותן הוא נועד לקדם"

(שם, בפסקה 52).

תכליתו של היטל השבחה היא צדק חלוקתי, ובתוך כך, מטרתו היא:

"כי מי שנהנה מפעולות התכנון שביצעה הרשות במימון ציבורי יחלוק את התעשרותו עם הקהילה שבקרבה הוא יושב"

(ראו שם, בפסקה 54 והאסמכתאות שם).

בהתאם לכך, עמד בית המשפט העליון על כך שהמונחים בעלים וחוכר לדורות, יתפרשו ככל הניתן תוך הגשמת התכלית של הטלת המס על מי שמפיק הנאה מההשבחה:

"בבואנו לפרש את המונחים בעלים וחוכר לדורות עלינו לבחון מי הוא זה שמפיק תועלת כלכלית מהתוכנית המשביחה, ולחתור לכך שבמידת האפשר הוא זה שיישא בתשלום של היטל השבחה"

(שם, בפסקה 55).

כאשר אנו בוחנים את מהותה של בעלות המוענקת במסגרת נאמנות מזה, ואת תכלית הטלתו של היטל ההשבחה וכללי הפרשנות שהתווה בית המשפט העליון לגבי המונחים בעלים וחוכר לדורות מזה, התשובה שלפיה היטל ההשבחה יוטל על הנהנה ולא אל הנאמן, לטעמנו מתבקשת ממש.

נשוב ונדגיש כי לא הוצג לפנינו טעם מהותי, בין מבחינת תכליתם של דיני ההשבחה, ובין מבחינת מהותה של הנאמנות, השוקלים שלא לאמץ מסקנה זו.

הועלו טענות שלפיהן הועדה המקומית אינה צריכה לדעת על קיומה של נאמנות שלא נמסר לה אודותיה ושאלה ביטוי במרשם, ואף אינה צריכה להתחקות אחר הסכמים שנכרתו בין הצדדים.

איננו אומרים אחרת. עם זאת איננו סבורים שיש בכך כדי להשליך על ההכרעה בשאלה המהותית מי הוא החייב בהיטל השבחה. טענות אלה שהעלתה הועדה המקומית, רלבנטיות על מנת להטיל את נטל ההוכחה בדבר קיומה של נאמנות, על כתפי הטוענים לה. אולם משזו הוכחה, שבה הקושיה למקומה ובה עסקנו בהחלטה זו.

בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 1321-02 **נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז פ"ד נו (4) 119 (2003)**, נדרש בית המשפט לפרשנות המונח "מימוש" בתוספת השלישית. בפרט הוקדש פסק הדין לפרשנות החלופה השלישית בהגדרת המונח "מימוש" בתוספת, שלפיה מימוש מקרקעין הוא "העברתם או העברת החכירה בהם לדורות, בשלמות או חלקית, או הענקת זכויות בהם הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין...".

נקבע, כי מועד המימוש הוא מועד ההתקשרות בעסקה, וזאת אף על פי שמנקודת ראות קניינית, העברת בעלות או חכירה לדורות מתרחשת עם רישום הזכויות בפנקסי המקרקעין. ההצדקות לכך גם באותו מקרה, היו נעוצות בבחינת המהות הכלכלית של העסקה, ובכך שכריתת ההסכם מהווה למעשה מימוש ההתעשרות והוצאתה מן הכוח אל הפועל.

הנה כי כן, לצורך היטל השבחה, כריתת הסכם למכר מקרקעין, מהווה "העברת המקרקעין", וזאת הגם שהעסקה טרם הסתיימה ברישום כנדרש על פי דיני הקניין. גם במקרה כזה, אין כל ציפיה כי הועדה המקומית תהא בעלת ידע נבואי, או שמא טלפתי, ותדע על קיומו של חוזה שדבר כריתתו לא נמסר לה (ואף לא נמסרו לה פרטיו). גם במקרה של כריתת חוזה מכר, הנטל הוא על מי שכרת את החוזה, להביא את דבר קיומו ואת פרטיו לידיעת הועדה המקומית (ולא זו בלבד אלא שעצם כריתת החוזה מהווה מימוש לפי התוספת השלישית שבגינו חלה חובת תשלום ההיטל). אך שאלה זו הינה במישור נטלי ההוכחה או הפרוצדורה, והיא שאלה נפרדת (יישומית אולי), מהקביעה שלפיה עם כריתת החוזה ועוד טרם השלמת העסקה ברישום, התוספת השלישית משקיפה על המקרקעין ככאלה שהזכות בהם הועברה.

יצוין כי, גם לאחר שהועדה המקומית הודיעה במהלך הדיון לפנינו, כי אין עוד מחלוקת שהעוררת **1 רכשה את הנכסים בנאמנות עבור העוררים 2 ו- 3** היא הקדישה חלק ניכר מהשלמת הטיעון שבגדרה התבקשה לעמוד על ההשלכות המשפטיות של עובדה מוסכמת זו – לטענות שכל הרלבנטיות שלהן היא לעצם שאלת קיומה של הנאמנות (עניין שכבר לא היה נתון במחלוקת).

כך הטענה כנגד העובדה שהעוררת 1 לא רשמה הערה בדבר הנאמנות בפנקסי המקרקעין, כך גם הטענה כאילו משלא נרשמה הנאמנות ולא דווחה לועדה המקומית הרי שאין כוחה יפה כלפיה (סעיף

5 לחוק הנאמנות), כך גם הטענות על כך שאין זה מתפקידה של הועדה המקומית לברר מהן ההסכמות החוזיות שלא נרשמו ושאינן פומביות.

כל אלה טענות, שיכולות היו אולי להיות רלבנטיות, לו העוררים היו תובעים את הועדה המקומית על נזקיהם כתוצאה מסירוב שלא כדין להעניק להם פטור המגיע להם כחוק. אולם הם אינן רלבנטיות, שעה שאין מחלוקת שהעוררת 1 רכשה את הנכסים בנאמנות עבור העוררים 2 ו- 3, בהתאמה, והשאלה היחידה היא מהי ההשלכה המשפטית של רכישה שכזו על הזכות לפטור הקבוע בחוק. אין בפנינו טענה כי היה על הועדה המקומית לדעת על הנאמנות, וכי להעדר הידיעה ללוות תוצאות כלשהן. הטענה היחידה היא שקיומה של הנאמנות (שכאמור, אינו שנוי עוד במחלוקת) - מחייב הכרה בפטור של הנהנים.

מעבר לנדרש נציין כי גם לגופן, טענות הועדה המקומית הינן שגויות. סעיף 5 לחוק הנאמנות, שעליו ביקשה הועדה המקומית להשליך יתבה, קובע כי "כוחה של נאמנות יפה כלפי כל מי שידע או שידע עליו לדעת עליה, ומשנרשמה הערה לפי סעיף 4 – כלפי כל העולם".

מה משמעה של הוראה זו? באיזה הקשר של "כוחה של הנאמנות" מדבר הסעיף וכלפי מי? כרם נדרש לשאלה זו, ומציג לכך חמש אפשרויות שונות לפרשנות הסעיף: כוחה של נאמנות כלפי נושי הנאמן, כוחה של נאמנות כלפי הנהנים, כוחה של נאמנות כמקנה לנאמן סמכות לפעול בנכס, כוחה של נאמנות כמגבלה על חופש הפעולה בנכס של בעל הנכס, כוחה של נאמנות כמגבלה על סמכויות הנאמן (שם, בעמ' 327).

כבר מהצגת החלופות הנ"ל, ניתן לראות על נקלה, כי הועדה המקומית כרשות המטילה היטל, אינה נמנית מלכתחילה על הגורמים שסעיף זה עשוי להיות רלבנטי כלפיהם.

לאחר ניתוח האפשרויות, כרם מסיק שהחלופה האחרונה - דהיינו, כוחה של נאמנות כמגבלה על סמכויות נאמן - היא הסבירה מבין החלופות האפשריות שבהן עוסק הסעיף. זאת, מאחר שהיא מתיישבת עם הוראות סעיף 14 לחוק הנאמנות, אשר מקנה במקרים מסויימים תרופות כנגד צדדים שלישיים (כמו למשל במכירת נכס בניגוד לתנאי הנאמנות). הוא מוצא שיתר החלופות נטולות סבירות או שאינן מתיישבות עם הוראות אחרות בחוק.

משמעות הדבר היא, כי הביטוי "כוחה של נאמנות" שבסעיף 5, עניינו בתוצאות פעולות הנאמן. במה דברים אמורים? כרם מסביר כי ככלל אין לתנאי הנאמנות תוקף כלפי אדם שלישי שאינו הנאמן או הנהנה. אלא שאותו אדם שלישי עשוי לרכוש זכויות עקב פעולותיו עם הנאמן. לידעתו של האדם השלישי על מגבלות החלות על החופש של הנאמן לפעול בנכס, עשויות להיות תוצאות אשר ישפיעו על הזכויות שרכש הצד השלישי כאמור. כאשר אדם שלישי שביצע פעולה עם הנאמן בנכס, ידע או שחייב היה לדעת על הנאמנות, יהיה כוחה של הנאמנות יפה כלפיו. כאשר נרשמה הערה לפי סעיף 4 לחוק בדבר הנאמנות - כרם סובר שמשמעות הדבר היא שנוצרה חזקה, שלצורך סעיף 14 לחוק אינה ניתנת לסתירה, כי האדם השלישי ידע על קיום הנאמנות.

מניתוח זה עולה ברורות שאין להוראת סעיף 5 דבר עם הסוגיה שלפנינו, שעניינה בשאלה מי הוא החייב בהיטל השבחה במצב של נאמנות וכנגזרת מכך, מי הוא זה הזכאי לפטור.

גם הטענה שלפיה דבר לא מנע מהעוררת 1 להעביר את הבעלות הקניינית והרישום בטאבו על שמם של העוררים 2 ו- 3, אין לה כל רלבנטיות לסוגיה המשפטית היחידה שלפנינו. נניח לצורך הדיון

שדבר לא מנע מהעוררת 1 להעביר את הרישום על שם העוררים 2 ו- 3, הנהנים, והיא לא עשתה כן. בהיתן העובדה שהנאמנות אינה במחלוקת, מהי המשמעות לענייננו של העובדה שדבר (מבחינה טכנית?) לא מנע את סיום הנאמנות? לועדה המקומית אולי, הפתרוניס, היא לא הציגה אותם לפנינו.

הועדה המקומית טענה עוד כי ברור שהדירות נרכשו מכספה של העוררת 1. לא ברור לנו על סמך מה עניין זה כה ברור לועדה המקומית, ואף לא מנין הסיקה כי המדובר בעובדה שאינה במחלוקת. בנספח ג' לתצהיר העוררת 1, הוא "הצהרה על ידי נאמן" מחודש יולי 2001, שצורפה במסגרת הבקשה לצירוף מסמכים מיום 18.03.2021, מופיעה הצהרת הנהנה (העוררת 2 לפנינו) שלפיה:

**"הריני מצהיר/ה בזה כי הזכות במקרקעין, שהוצהר עליה כאמור עפ"י סעיפים 59
741 לחוק נרכשה עבורי במימוני X במתנה* ועפ"י הוראתי.**

***המתנה ניתנה בסכום במזומן בשנת 2000 ע"י סבתי נינה עופר"**

הצהרה דומה מופיעה בהצהרת העורר 3 שהוגשה אף היא.

הראיה היחידה שלפנינו, בדמותה של הצהרה זו שהוגשה לרשויות המס, מעידה איפוא דווקא על כך שהנכס לא נרכש במימון העוררת 1.

מסקנתנו היא איפוא, כי העוררים 2 ו- 3, הנהנים, הם החייבים בהיטל השבחה.

כחייבים, הם עשויים לזכות בפטור לפי סעיף 19 (ג) לתוספת, ולא הוצגה בפנינו כל טענה שלפיה הם אינם עומדים בתנאי הפטור. כל הנימוקים שהביאה הועדה המקומית, התמקדו בטענתה כי העוררים 2 ו- 3 כלל אינם בעלים ולא ניתן כלל להכיר בזכותם לפטור – וזאת דחינו כאמור לעיל.

מדובר בדירות שאליבא דיועדה המקומית, במצב הקודם היה שטחן של כל אחת מהן 102 מ"ר, כך שמבחינת השטח הן עומדות בדרישות הפטור.

אנו קובעים איפוא כי כל אחד מהעוררים זכאי לפטור לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק.

הערר מתקבל איפוא.

הועדה המקומית תישא בהוצאות העוררים בסך 5,000 ש"ח בתוספת מע"מ. ההוצאות ישולמו תוך 60 יום לאחר מכן ישאו הפרש הצמדה וריבית כחוק.

ההחלטה ניתנה פה אחד, בהיעדר הצדדים, ביום: ט"ו בחשון, התשפ"ב, 21 באוקטובר, 2021.



גילת אייל, עו"ד
יו"ר ועדת ערר
לפיצויים והיטלי השבחה
מחוז תל-אביב



אילנית מלניק דבי
מזכירת ועדת ערר
מחוז תל-אביב