בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7084/13

בר"ם 468/14

לפני:	כבוד השופט י' דנציגר כבוד השופט א' שהם כבוד השופטת ד' ברק-ארז
המערערת והמשיבה שכנגד בע"א 7084/13:	בר יהודה בע"מ
	נ ג ד
המשיבה 1 והמערערת שכנגד בע"א 7084/13:	הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון
המשיבה 2 בערעור ובערעור שכנגד בע"א 7084/13:	מדינת ישראל – רשות מקרקעי ישראל
המבקשת בבר"ם 468/14:	הוניגמן ובניו בע"מ
	נ ג ד
המשיבה בבר"ם 468/14:	הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ראשון לציון
המתייצב בהליך:	היועץ המשפטי לממשלה
	ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 12.8.2013 בה"פ 36563-11-11 שניתן על ידי כבוד השופטר' סוקול; בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט לעניינים מינהליים מחוז מרכז-לוד מיום 18.12.2013 בעמ"ן 44727-08-13 שניתנה על ידי השופט ע' גרוסקופף
תאריכי ישיבות:	י"ג בשבט התשע"ה (2.2.2015) כ"ג בניסן התשע"ה (12.4.2015)
בשם המערערת והמשיבה שכנגד בע"א 7084/13:	עו"ד עפר אטיאס; עו"ד עפר גראור
בשם המשיבה 1 והמערערת שכנגד בע"א 7084/13:	עו"ד שחר הררי

nevo.co.il

בשם המשיבה 2 בערעור ובערעור שכנגד בע"א 7084/13: עו"ד אפרת ברנר

בשם המבקשת בבר"ם 468/14: עו"ד ישראל ציגנלאוב; עו"ד גיתית ברגר

בשם המשיבה בבר"ם 468/14: עו"ד אייל קוצ'ינסקי; עו"ד הלל גלקופ

בשם היועץ המשפטי לממשלה: עו"ד חיה זנדברג

חקיקה שאוזכרה:

חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' בתוספת השלישית, 196א, 1(א), 13, 19(ב)(4), 2, 2(א), 2(ב), 21

חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969

חוק הנאמנות, תשל"ט-1979

פקודת בנין ערים, 1936: סע' 32

חוק-יסוד: מקרקעי ישראל

מיני-רציו:

* נדרש עדכון של הלכת קנית, כך שיש לראות ביזם בתקופת הפיתוח כחוכר לדורות לצורך תשלום היטל השבחה.

* תכנון ובנייה – היטל השבחה – חובת תשלומו

* מסים – היטלים – היטל השבחה

* פרשנות – דין – דיני מסים

.

רמ"י מתקשרת מעת לעת עם יזמים במתכונת של "חוזה פיתוח", היינו חוזה שבמסגרתו מתחייב יזם לפתח מקרקעין לקראת התקשרות בחוזה חכירה או בעלות עם סיומה של תקופת הפיתוח. כך עושות לעתים גם רשויות מקומיות. מהי המתכונת המתאימה לחיוב בהיטל השבחה במקרה בו אושרה תכנית משביחה בתקופת הפיתוח? שאלה זו נדונה כבר לפני שנים בעניין קנית. שני ההליכים דנא מחייבים את ביהמ"ש לחזור ולבחון את השיקולים הנוגעים בדבר, ובתוך כך – האם יש מקום לסטות מהלכת קנית?

.

ביהמ"ש העליון דחה את הערעורים בקבעו:

בהלכת קנית נקבע בדעת רוב (מפי השופט ברק), כי מעמדה של החברה היזמית בתקופת חוזה הפיתוח הוא אינו מעמד של בעלים או חוכר לדורות אלא של בר-רשות, ומשום כך היא אינה חייבת בתשלום של היטל השבחה. באופן יותר ספציפי, עמד השופט ברק על כך שפסיקתו זו תואמת את לשון החוזה, וכן על כך שלא הובאה כל ראיה לפיה הסדר זה אינו משקף את תכלית החוזה.

נבו nevo.co.il

מסקירת הפסיקה שהתפתחה "על גב" הלכת קנית עולות שתי מסקנות: ראשית, סוגיית חיובו של מי שאינו חתום על חוזה חכירה לדורות מול המינהל גררה התדיינויות משפטיות רבות ודרשה פתרונות אד-הוק המבוססים על פרטי ההתקשרויות שנדונו באותם מקרים. שנית, הפתרונות שניתנו בפסיקת בימ"ש זה לאחר פס"ד קנית התבססו על פרשנות שבחנה את המושג 'חוכר לדורות' באופן מהותי. בתי המשפט הטילו חיוב בהיטל השבחה גם על מי שמבחינה קניינית אינו חוכר לדורות או בעלים של הקרקע.

דרך פרשנית זו השתלבה במגמה הכללית בפסיקת בימ"ש זה בכל הנוגע לפרשנות בדיני המס. הגישה הנוהגת כיום בפסיקת בימ"ש זה דוגלת בפרשנות מהותית של דיני המס. בהתאם, פרשנות המושגים בעלים וחוכר לדורות צריכה להיעשות גם בהתחשב בתכליתו של היטל ההשבחה ובמטרות שהוא נועד לקדם. עקרון חשוב נוסף בפרשנות דיני המס הוא החתירה לוודאות משפטית, לפשטות וליעילות ביישום. דברים אלה יפים במיוחד בהקשר של הלכת קנית, אשר הובילה עד כה להתדיינויות רבות.

בבסיס היטל ההשבחה עומד העיקרון של צדק חלוקתי, שאחת ממשמעויותיו היא כי מי שנהנה מפעולות התכנון שביצעה הרשות במימון ציבורי יחלוק את התעשרותו עם הקהילה שבקרבה הוא יושב. לפיכך, יש חשיבות רבה לכך שבערך של ההשבחה תחלוק דווקא הקהילה אליה משתייך בעל המקרקעין, באמצעות הרשות המקומית – להבדיל מאוצר המדינה. תכליות אלה העומדות בבסיס היטל ההשבחה תומכות במסקנה כי מי שצריך לשאת בו אמור להיות מי שנהנה בפועל מעליית ערך הקרקע.

פרספקטיבה מועילה נוספת על הנושא מספקת ההיסטוריה החקיקתית. מבחירתו של המחוקק להטיל את תשלום היטל ההשבחה על החוכר לדורות – שנהנה מההשבחה מבחינה כלכלית – וכן על הבעלים במקרה שבו חוזה החכירה בא לסיום, ניתן ללמוד כי תכליתו הייתה לקבוע כי מי שהתעשר בפועל כתוצאה מפעילותן של רשויות התכנון – הוא זה שצריך לשאת בנטל תשלום היטל השבחה.

השינויים שחלו בפרקטיקה של חוזי הפיתוח ושינוי המדיניות ההדרגתי ביחס ליישומם הם שיקול נוסף שיש להביא בחשבון. התנהלות רמ"י ומדיניותה המוצהרת של ממ"י ביחס לעתיד חוזי הפיתוח מצביעות על כך שלמעשה נחשבים היזמים בתקופת הפיתוח כמי ששולטים באופן מהותי בזכויות של חכירה לדורות. מדיניות רמ"י שלא לבטל חוזי פיתוח ולאפשר ליזמים לחתום על חוזי חכירה גם במקרים בהם אלה לא עמדו בהתחייבויותיהם, מעידה על כך כמאה עדים. מדיניות זו שומטת, למעשה, את ההבחנות בין חוכר לדורות לבין יזם בתקופת פיתוח, שהרשות שניתנה לו היא הדירה כביכול. גם ביטול ההליך הדו-שלבי והמעבר למתכונת חד-שלבית של התקשרות בחוזה חכירה מעידים כי רמ"י אינה רואה צורך בקיומו של שלב הפיתוח, ואינה סבורה כי יש לתת מעמד שונה ליזם בשלב זה.

אשר לנושא התשלומים החלים בתקופת הפיתוח והשפעתם על שאלת היטל ההשבחה. התייחסות אל יזם הקשור בחוזה פיתוח כאל חוכר לדורות דה-פקטו החייב בהיטל השבחה עלולה להוביל להעמסת תשלומים בלתי מידתית על היזם שהוא צד לחוזה פיתוח – תשלום לרמ"י בהיקף של 91% מההשבחה (כבר רשות) ותשלום היטל השבחה בהיקף של 50% מההשבחה (כחוכר לדורות). לא ניתן להשלים עם תוצאה כאמור. לכן, כל שינוי ביישום הלכת קנית, כך שצד לחוזה פיתוח ייחשב כחוכר לדורות לצורך תשלום היטל השבחה, יחייב שינוי של התשלום הנגבה מהיזם בגין השימוש בהשבחה ע"י רמ"י.

האמור עד כה מוביל למסקנה כי נדרש עדכון של הלכת קנית כך שיש לראות ביזם בתקופת הפיתוח כחוכר לדורות לצורך תשלום היטל השבחה. במיוחד חשוב להדגיש את העובדה שתוצאתה של הלכת קנית מובילה לכך שהיזם – שהוא בעל האינטרס הכלכלי העיקרי בקרקע וזה שקוצר את פירות ההשבחה בפיתוחה – פטור מתשלום של היטל השבחה. ודוק, יזם שייחשב חוכר לדורות לעניין היטל השבחה ייחשב חוכר לדורות גם לצורך החלת ההחלטות בעניין דמי היתר והפרשי ערך. לכן, באותם

נבו nevo.co.il

מקרים בהם יזם חב בתשלום היטל השבחה ואף שילם למינהל תשלום בסך של 91% מההשבחה, תשלום זה יוחזר לו והוא יהיה חייב בתשלום דמי היתר למינהל בשיעור שבו מחויב חוכר לדורות.

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. רשות מקרקעי ישראל (בעבר, מינהל מקרקעי ישראל) מתקשרת מעת לעת עם יזמים במתכונת של "חוזה פיתוח", היינו חוזה שבמסגרתו מתחייב יזם לפתח מקרקעין לקראת התקשרות בחוזה חכירה או בעלות עם סיומה של תקופת הפיתוח. כך עושות לעתים גם רשויות מקומיות. השאלה שחזרה והתעוררה בפסיקה, וכעת שבה ועולה גם בפנינו, היא מהי המתכונת המתאימה לחיוב בהיטל השבחה במקרה שבו אושרה תכנית משביחה בתקופת הפיתוח. שאלה זו נדונה כבר לפני שנים בפסק הדין הידוע כהלכת קנית (רע"א 85/88 "קנית" – ניהול השקעות ומימון בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה רמת גן, פ"ד מב(4) 782 (1989)). שני ההליכים שנדונו בפנינו מחייבים אותנו לחזור ולבחון את השיקולים הנוגעים בדבר. במסגרת כך אנו נדרשים להכריע גם בשאלה האם יש מקום לסטות מהלכת קנית?

הצגת המסגרת הנורמטיבית והשאלה הפרשנית

2. החובה לשלם היטל השבחה מעוגנת בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה או החוק) הקובע כי "ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה". סעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק (להלן: התוספת השלישית) קובע כי תשלום של היטל השבחה חל על "בעלם" של המקרקעין או ה"חוכר לדורות" שלהם, ואילו "חכירה לדורות" מוגדרת בסעיף 1(א) לתוספת "כמשמעותה בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969".

3. במהלך השנים חזרה והתעוררה השאלה מהו הדין לעניין חיוב בהיטל השבחה במקרים שבהם קרקע מוחזקת על-ידי יזם במסגרת חוזה פיתוח. חוזה הפיתוח מהווה "שלב ביניים" לפני מתן זכויות של חכירה לדורות או בעלות ליזם, שבמסגרתו מתאפשר לרשות לפקח על אופן פיתוח הקרקע. על מנת להשיב על שאלה זו יש לבחון מהו המעמד של היזם בשלב חוזה הפיתוח לצורך חיוב בהיטל השבחה. האם הזכויות המוקנות ליזם בתקופת הפיתוח הן דה-פקטו זכויות של בעלים או חוכר לדורות – כך

nevo.co.il

שיש לחייבו בהיטל השבחה? או שמא יש לראותו כבעל מעמד של בר-רשות בלבד הפטור מתשלום ההיטל?

4. עמדתה הבסיסית של הפסיקה בעניין זה נקבעה, כאמור, עוד לפני שנים רבות בהלכת קנית. באותו מקרה נדון עניינה של חברה שקיבלה קרקע במסגרת חוזה פיתוח ממינהל מקרקעי ישראל, הידוע כיום כרשות מקרקעי ישראל (להלן: המינהל או רשות מקרקעי ישראל). במהלך התקופה של חוזה הפיתוח הושבחה הקרקע בעקבות אישורה של תכנית חדשה והתעוררה השאלה מי יחוב בהיטל ההשבחה בשל כך. דעת הרוב במקרה זה – מפי השופט (כתוארו אז) א' ברק, בהסכמתו של השופט ג' בך – שהייתה להלכה המנחה, קבעה כי מעמדה של החברה היזמית בתקופת חוזה הפיתוח הוא אינו מעמד של בעלים או חוכר לדורות אלא של בר-רשות ומשום כך היא אינה חייבת בתשלום של היטל השבחה. באופן יותר ספציפי, עמד השופט ברק על כך שפסיקתו זו תואמת את לשון החוזה, וכן על כך ש"לא הובאה כל ראיה, לפיה הסדר זה אינו משקף את תכלית החוזה" (שם, בעמ' 787).

5. בשנים שחלפו מאז קבלתה יושמה הלכת קנית בפסיקתן של הערכאות השונות. עם זאת, יישומה בפסיקה חידד את השאלות שהיא מעוררת. שאלות אלה קשורות בין השאר לכך שמבחינות רבות מעמדו של צד לחוזה פיתוח אינו שונה, בכל הנוגע לתוכן של זכויותיו, ממעמדו של חוכר לדורות או בעלים. המחלוקות בעניין זה היו חשובות לרשויות התכנון בין השאר בשל כך שבמקרים רבים המדינה הייתה הבעלים של הקרקע והיא פטורה מתשלום של היטל השבחה וחייבת רק בתשלום של "חלף היטל השבחה" (כאמור בסעיף 21 לתוספת השלישית) ששיעורו נמוך מזה של היטל השבחה. לפיכך, במקרה הטיפוסי הקביעה כי המדינה היא הנושאת בהיטל השבחה – למרות שהמקרקעין מיועדים בעתיד הקרוב לשימוש פרטי, ולמעשה נמצאים "בדרך" שכבר החלה לעבר התקשרות בחוזה חכירה – מובילה לתשלומים מופחתים לגורמי התכנון המקומיים.

6. על רקע זה ובשים לב לשאלות נוספות הכרוכות בו, חזרה והתעוררה הסוגיה של חיוב בהיטל השבחה בנסיבות שבהן נחתם חוזה פיתוח. סוגיה זו נדונה בפנינו בגדרם של שני הליכים, שהדיון בהם אוחד, כמפורט להלן.

ההליך הראשון: עניין הוניגמן

nevo.co.il

7. ביום 29.1.2008 פרסמה עיריית ראשון לציון (להלן: העירייה) מכרז לרכישה ופיתוח של קרקע שבבעלותה. על פי חוזה הפיתוח נדרש היזם להקים על הקרקע מבנה בהתאם לתכנית המתאר שבתוקף, תוך 48 חודשים ממועד חתימתו של החוזה. כן נקבע בחוזה הפיתוח כי במהלך תקופה זו תעמיד העירייה את הקרקע לרשותו של היזם "וזאת כבר רשות בלבד". עוד נקבע בו כי אם יוטל היטל ההשבחה בגין הקרקע החל מיום חתימת החוזה יישא בו היזם. חברת הוניגמן בע"מ (להלן: הוניגמן) זכתה במכרז ובהמשך לכך חתמה עם העירייה על חוזה פיתוח. בד בבד עם החתימה על חוזה הפיתוח נחתם גם חוזה רכישה שקבע כי הוניגמן רוכשת את הבעלות במקרקעין בכפוף להשלמת התחייבויותיה בתקופת הפיתוח. כבר במועד חתימת ההסכמים שילמה הוניגמן לעירייה את מלוא התמורה בגין הקרקע, כאמור בחוזה הרכישה.

8. לאחר שנחתמו החוזים האמורים נכנסה לתוקף תכנית משביחה שחלה על המקרקעין.

9. בשנת 2011, בטרם החלה הוניגמן בפיתוח שאותו תכננה, התברר לה כי לא תוכל להקים על הקרקע את המרכז הלוגיסטי שבו חפצה. לפיכך, הוניגמן מכרה את זכויותיה בקרקע לחברת דירות יוקרה בע"מ (להלן: דירות יוקרה). בעקבות מכירת הקרקע לדירות יוקרה שלחה הוועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון לציון (להלן: הוועדה המקומית ראשון לציון) להוניגמן שומת היטל השבחה בגין התכנית המשביחה. הוניגמן כפרה בחיובה בתשלום היטל השבחה והגישה ערר לוועדת הערר לתכנון ולבניה – פיצויים והיטלי השבחה מחוז מרכז (להלן: ועדת הערר מרכז) בטענה כי במועד אישורה של התכנית המשביחה היא הייתה במעמד של בת-רשות בקרקע, ועל כן היא פטורה מתשלום היטל השבחה, כפי שנקבע בהלכת קנית.

10. ביום 30.7.2013 החליטה ועדת הערר מרכז לדחות את טענותיה של הוניגמן. בעיקרו של דבר, ועדת הערר קבעה כי הוניגמן אינה נכנסת לגדרה של הלכת קנית משלושה טעמים מרכזיים: ראשית, במועד חתימת החוזים עם העירייה הייתה הוניגמן מודעת למעמדה הקנייני ולמרות זאת התחייבה לשאת בתשלום היטל ההשבחה. שנית, הוראות שונות בחוזה שעליו חתמה הוניגמן עם דירות יוקרה מעידות כי הוניגמן נהגה בקרקע מנהג בעלים ומכרה לדירות יוקרה זכויות בעלות במקרקעין. שלישית, מאחר שהוניגמן התעשרה מהתוכנית המשביחה חיובה עולה בקנה אחד עם עקרון המימוש, כמו גם עם שיקולים של צדק חלוקתי העומדים ביסוד החיוב בהיטל ההשבחה.

nevo.co.il

11. הוניגמן הגישה ערעור מינהלי על החלטה זו לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (עמ"ן 44727, השופט ע' גרוסקופף). ביום 17.12.2013 דחה בית המשפט המחוזי את הערעור. בית המשפט המחוזי קבע כי מכלול נסיבות העניין מעלה שמעמדה של הוניגמן בנכס אינו של בר-רשות ולכן היא חייבת בתשלום של היטל השבחה. לכן, כך נקבע, החלטתה של ועדת הערר מרכז עולה בקנה אחד עם הלכת קנית, ומכאן שלא נפלה בה טעות המצדיקה התערבות. בית המשפט המחוזי הוסיף, גם אם למעלה מן הצורך, כי לשיטתו הגיעה העת לבחינה מחודשת של הלכת קנית, הן מן ההיבט הדוקטרינרי והן בשל שיקולים מהותיים. במישור הדוקטרינרי, בית המשפט המחוזי הצביע על כך שליזם המתקשר בחוזה פיתוח יש זכות אובליגטורית מותנית להירשם כחוכר לדורות או כבעלים, לפי העניין. בהקשר זה הוא הוסיף ועמד על כך שלצורך תשלום היטל השבחה הוכר כבעלים או חוכר לדורות גם מי שזכאי להירשם ככזה לפי החוזה, אף אם אינו הבעלים או החוכר לדורות כמשמעותם של מונחים אלה בדיני הקניין (בהפניה לע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז, פ"ד נז(4) 119 (להלן: עניין נוה בנין)). בית המשפט המחוזי קבע שלעניין תשלום היטל השבחה אין הוא רואה מקום להבחין בין זכות אובליגטורית להירשם כחוכר לדורות או בעלים לבין זכות אובליגטורית מותנית להירשם כחוכר לדורות או בעלים. בנוסף על כך, וזאת במישור המדיניות המשפטית, בית המשפט המחוזי סבר כי לשיטתו הלכת קנית אינה עושה צדק עם רשויות התכנון מאחר שהיא גורמת לסיכול התכלית העיקרית של היטל ההשבחה – שיתוף הקהילה ברווחים שקמו לבעלי הזכויות בקרקע כתוצאה מפעולותיהן של רשויות התכנון – במקרים שבהם הקרקע היא בבעלות המדינה. זאת, בשים לב לכך שרשות מקרקעי ישראל אינה חבה בהיטל השבחה בשיעור רגיל אלא בחלף היטל השבחה ששיעורו מופחת.

12. בקשת רשות הערעור שהוגשה מטעם הוניגמן התבססה בעיקרה על הלכת קנית. הוניגמן טענה כי על-פי הלכת קנית לא ניתן היה להתייחס אליה כאל בעלים או חוכרת לדורות, ועל כן לא היה מקום לחייבה בהיטל השבחה.

13. ביום 2.2.2014 קיימנו דיון בבקשה. בשים לב לחשיבות השאלה שהתעוררה בה, לשכיחות העלאתה ולחלוף הזמן מאז נקבעה הלכת קנית סברנו כי נכון יהיה לתת רשות ערעור בעניין זה, ולכן קיימנו דיון בערעור לגופו. בתום הדיון התרנו לוועדה המקומית ראשון לציון להגיש סיכומי טענות משלימים לתיק וכן התרנו להוניגמן

nevo.co.il

להגיב לסיכומים אלה. כמו כן, הורינו על העברת עותק של התיק ליועץ המשפטי לממשלה על-מנת שזה יוכל להציג בפנינו את עמדתו בסוגיות שעלו בפנינו.

14. בעמדה שהוגשה מטעם הוניגמן נטען כי בית המשפט המחוזי שגה באופן שבו החיל את הלכת קנית, כמו גם בביקורת הכללית שמתח עליה בשולי הדברים. לטענת הוניגמן, עיון במסמכי המכרז שבו השתתפה, בחוזה הפיתוח ובחוזה הרכישה מעלה כי מעמדה בעת פרסום התכנית המשביחה היה של בת-רשות ולא של חוכרת לדורות. הוניגמן ממשיכה וטוענת כי אין כל מקום להבחנה בין המקרה שנדון בהלכת קנית לבין נסיבות העניין – בשים לב לכך שגם שם נחתמו חוזה הפיתוח וחוזה החכירה זה לצד זה והיזם אף נטל על עצמו לשלם את היטל ההשבחה.

15. הוניגמן מוסיפה כי אפילו נטלה על עצמה את ההתחייבות לשלם את היטל ההשבחה הרי שזוהי התחייבות חוזית אכיפה בינה לבין העירייה, ואין בה כדי להשפיע על החבות בהיטל השבחה על-פי הדין. אשר על כן, כך נטען, היא אינה מקנה לוועדה המקומית זכות במערכת היחסים מול הוניגמן לעמוד על תשלום היטל ההשבחה.

16. באשר להלכת קנית עצמה הוניגמן טוענת כי היא מבוססת על לשונו הברורה והחד-משמעית של סעיף 2 לתוספת השלישית לפיה רק חוכר לדורות או בעלים יחויבו בתשלום היטל השבחה. לטענת הוניגמן הסדר זה הוא אף הגיוני, שכן הוא מחיל את היטל ההשבחה על בעל הזכות החזקה ביותר בנכס – הבעלים או החוכר לדורות. עוד טוענת הוניגמן כי ביטולה של הלכת קנית עלול ליצור קשיים לא מבוטלים. הוניגמן מצביעה על כך שבמקרים אשר בהם יתבטל חוזה הפיתוח תוצאת הביטול תהיה כי היזם, אשר שילם את היטל ההשבחה, לא יהיה זה שייהנה מפירותיה. מכל מקום, לשיטת הוניגמן ככל שישנן השגות לגבי הסדר זה ראוי שהשינוי ייעשה בחקיקה ולא בפסיקת בית המשפט.

17. הוניגמן סבורה כי הטרוניה האמיתית שיש לרשויות המקומיות נגד הלכת קנית נעוצה בעובדה שרשות מקרקעי ישראל משלמת חלף היטל השבחה נמוך בהרבה מגובהו של היטל ההשבחה (לפי סעיף 21 לתוספת השלישית לחוק). לטענת הוניגמן, גם סעיף זה ניתן לשינוי באמצעות חקיקה. מכל מקום, עניין זה אף אינו רלוונטי לעניינה של הוניגמן, כך נטען, מאחר שהחוזה שלה נסב על קרקע בבעלות העירייה.

nevo.co.il

18. בשולי הדברים, טוענת הוניגמן כי היא נטלה על עצמה את החובה לשלם היטל השבחה רק ככל שהעירייה חייבת בו, וכי למעשה עיריות אינן חייבות בהיטל השבחה משום שיש לראותן כבאות בגדר הפטור המוקנה מכוחו של סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית ל"מוסד לחינוך, לתרבות, למדע, לדת, לצדקה, לסעד, לבריאות או לספורט, או במקרקעין של הקדש ציבורי, כמשמעותו בחוק הנאמנות, התשל"ט-1979, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים, אם אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות".

19. הוועדה המקומית ראשון לציון טענה כי דין הערעור להידחות אף בגדרה של הלכת קנית. לשיטת הוועדה, הלכת קנית סייגה עצמה לנסיבות שנדונו באותו מקרה, והיא אינה מתאימה למערכת החוזית במקרה דנן. בהתייחס לנסיבות המקרה דנן טענה הוועדה כי יש לתת משקל לכך שהמערערת חתמה על חוזה רכישה ואף שילמה את מלוא התמורה כבר בראשית הדרך, לצד החתימה על חוזה הפיתוח.

20. הוועדה המקומית ראשון לציון ביקשה גם לתת משקל להתחייבותה של הוניגמן לשלם את היטל ההשבחה ודחתה את הפרשנות לפיה התחייבות זו הייתה תלויה בחבותה של העירייה כבעלים.

21. בצד זאת, הוועדה המקומית ראשון לציון הצטרפה לביקורתו של בית המשפט המחוזי על הלכת קנית. לטענתה, ראוי לפרש את המונחים בעלים וחוכר לדורות שבתוספת השלישית בהתאם להיגיון הכלכלי שביסודו של היטל ההשבחה, ולא לפי הפרשנות המקובלת של מונחים אלה בדיני הקניין.

22. עמדת היועץ המשפטי לממשלה בעניין שהוגשה ביום 1.7.2015 התייחסה הן למקרה שבפנינו והן לשאלות כלליות הנוגעות להלכת קנית ויישומה. באשר לעניינה של הוניגמן, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי קיים קושי לקבוע כי בעת אישורה של התכנית המשביחה מעמדה עלה כדי מעמד של בעלים, ולכן לשיטתו לא ניתן לחייבה בתשלום היטל השבחה מכוח חוק (בשונה משאלת חיובה האפשרי בתשלום היטל השבחה במערכת היחסים בינה לבין העירייה מכוח החוזה ביניהן). באופן כללי יותר, היועץ המשפטי לממשלה סבור כי יש להותיר את הלכת קנית על כנה. הלכה זו, כך נטען, עולה בקנה אחד עם לשון החוק. לצד זאת היועץ המשפטי לממשלה סבור כי מקום שבו קיימת ליזם זכות בלתי מותנית להתקשר בחוזה חכירה, לרבות מקום בו התקיימו התנאים הקבועים בחוזה הפיתוח, הרי שמעמדו של היזם עולה כדי מעמד של

nevo.co.il

חוכר לדורות, גם אם טרם נחתם חוזה החכירה בפועל. היועץ המשפטי לממשלה ציין עוד כי מדיניותה של רשות מקרקעי ישראל בשנים האחרונות מצמצמת מאד את השימוש במערכת חוזית דו-שלבית הכוללת חוזה פיתוח וחוזה חכירה, מקצרת את תקופות הפיתוח, מקשיחה את התנאים למתן ארכות לתקופת הפיתוח, וכן מאפשרת חתימה על חוזה חכירה גם אם היזם לא השלים את העמידה בתנאים הקבועים בחוזה הפיתוח. לפיכך, נטען כי המקרים שבהם מתעוררת שאלת חבותו של בעל חוזה פיתוח בהיטל השבחה בגין קרקע המנוהלת על-ידי רשות מקרקעי ישראל מצטמצמים ממילא. היועץ המשפטי לממשלה מצא לנכון להתייחס גם לקביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה המרוויחה העיקרית מהלכת קנית היא רשות מקרקעי ישראל, וציין כי היחסים בין המדינה לרשויות המקומיות הם יחסים מורכבים החורגים מהפן הצר המשתקף מהלכת קנית עצמה. כך לדוגמה, מציין היועץ המשפטי לממשלה כי רשות מקרקעי ישראל מעבירה לוועדה המקומית חלף היטל השבחה בשיעור של 12% מתקבולים שונים שהיא מקבלת מהיזמים, לרבות מתקבול בגין ההקצאה הראשונית של המקרקעין (היינו דמי החכירה המהוונים של המקרקעין העומדים על שיעור של 91% מערך המקרקעין) גם במצבים שבהם למעשה אין כל השבחה במקרקעין.

ההליך השני: בר יהודה

23. ביום 12.8.1991 נחתם חוזה פיתוח בין חברת ליניר קירשנר בע״מ (להלן: ליניר) לבין המינהל. בחוזה הפיתוח נקבע כי אם ליניר תעמוד בתנאיו ייחתם עמה חוזה חכירה לתקופה של 49 שנים שתחילתה ביום החתימה על חוזה הפיתוח. כן נקבעה בו התמורה שעל ליניר יהיה לשלם בגין חכירת המגרש והיא שולמה על ידי ליניר כבר עם חתימתו. חוזה הפיתוח הוארך מעת לעת מאחר שליניר לא השלימה את עבודות הפיתוח. ביום 15.2.1999 אישר המינהל לליניר להעביר את הזכויות על-פי חוזה הפיתוח לחברת מלגן אחזקות בע״מ (להלן: מלגן). גם מלגן לא השלימה את עבודות הפיתוח במועד והחוזה עמה הוארך.

24. בשנת 2008 רכשה המערערת, חברת בר יהודה בע״מ (להלן: בר יהודה), את הזכויות לפי חוזה הפיתוח ממלגן. חוזה הפיתוח הוארך בשנת 2009, ובשנת 2010 נחתם עם בר יהודה חוזה פיתוח חדש, שהוראותיו דומות לאלו של החוזים הקודמים. חוזה זה האריך פעם נוספת את תקופת הפיתוח. בסך הכול תקופת הפיתוח הוארכה במשך כ-20 שנה.

נבו nevo.co.il

25. ביום 31.12.2010 נכנסה לתוקף תכנית מתאר חדשה שהחילה על המגרש זכויות משופרות לשימושים מסחריים. בשלב זה, נערכה על-ידי הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (להלן: הוועדה המקומית שומרון) שומה לתשלום היטל השבחה, ובר יהודה נדרשה לשלם היטל השבחה בגין ההשבחה הנובעת מן התכנית החדשה.

26. עם קבלת הדרישה הגישה בר יהודה ערר לוועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה מחוז חיפה (להלן: ועדת הערר חיפה) ובו טענה כי היא אינה חייבת כלל בתשלום היטל ההשבחה, מאחר שאינה חוכרת לדורות אלא רק בת-רשות. הוועדה המקומית שומרון טענה בפני ועדת הערר כי היא אינה מוסמכת להחליט בשאלת החיוב של בר יהודה בהיטל השבחה שכן אין לה סמכות להכריע בשאלת מעמדה הקנייני בקרקע. במקביל לכך, הגישה הוועדה המקומית שומרון המרצת פתיחה להצהיר כי זכויותיה של בר יהודה במובן המהותי הן זכויות של חוכר לדורות המחייבות אותה בתשלום היטל השבחה.

27. ביום 16.1.2012 החליטה ועדת הערר כי היא מוסמכת לדון בערר, וקבעה כי לגוף הדברים זכויותיה של בר יהודה הן זכויות של חוכר לדורות המחייבות בתשלום היטל השבחה. בר יהודה הגישה ערעור מינהלי על החלטה זו לבית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (עמ"ן 13778-03-12, השופט ר' סוקול).

28. בית המשפט המחוזי החליט לאחד את הדיון בערעור המינהלי ובהמרצת הפתיחה. בהמשך לכך, בית המשפט המחוזי קבע כי בנסיבות העניין ניתן לראות בבר יהודה חוכרת לדורות לצורך תשלום היטל ההשבחה. בהתייחסו להלכת קנית ולאופן יישומה בפסיקתו של בית משפט זה קבע בית המשפט המחוזי כי בכל מקרה ומקרה יש לבחון את אומד דעת הצדדים, וכי יש להבין את הלכת קנית כמבוססת על כך שבנסיבות אותו עניין אומד דעת הצדדים לא לימד על כוונה להשוות את מעמדו של המתקשר בחוזה הפיתוח למעמדו של חוכר לדורות. בית המשפט המחוזי הוסיף כי החלטות של מועצת מקרקעי ישראל שהתקבלו לאחר פסיקתה של הלכת קנית מלמדות על מגמה של השוואת זכויותיהם של בעלי זכויות לפי חוזי פיתוח לזכויותיהם של בעלי זכויות חכירה.

29. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע "קווים מנחים" שיוכלו לסייע בקביעה האם יש לראות את המתקשר בחוזה פיתוח כמי שמעמדו שקול לזה של בעל זכויות חכירה

nevo.co.il

לדורות. בכלל זה, במסגרת רשימה לא סגורה, נדרש בית המשפט המחוזי לאמות המידה הבאות: האם נותר שיקול דעת בידי המינהל לסרב ולחתום על חוזה חכירה; האם נותרו תנאים "פתוחים" שיסוכמו רק בשלב החכירה; האם תקופת החכירה המוסכמת כוללת את תקופת הפיתוח; האם שולמו דמי החכירה המהוונים ועוד.

30. בהתייחס לנסיבות העניין שבפניו בית המשפט המחוזי קבע כי הן מצביעות על כך שבר יהודה היא במעמד של חוכרת לדורות ולא של בת-רשות. בית המשפט המחוזי הצביע על כך שהמקרקעין מוחזקים על ידי בר יהודה והוחזקו קודם לכן על-ידי היזמים שקדמו לה כבר במשך למעלה מ-20 שנה; שכל תנאי החכירה סוכמו כבר עם החתימה על חוזה הפיתוח; שדמי החכירה המהוונים נקבעו ושולמו מראש; ושבמהלך השנים נהגו היזמים במקרקעין מנהג בעלים, לרבות הגשת בקשות להיתר בניה, בקשה לאישור תכנית מפורטת וכיוצא בזה.

31. בית המשפט המחוזי הוסיף כי המסקנה שאליה הגיע מייתרת את הדיון בשאלת הסמכות של ועדת הערר לדון בסוגיית חיובה של בר יהודה בהיטל השבחה. יחד עם זאת, בית המשפט המחוזי ציין – למעלה מן הצורך – כי לשיטתו ועדת הערר מוסמכת להכריע בשאלת מעמדו הקנייני של הנישום בכל הנוגע לחיוב בתשלום היטל השבחה.

32. ערעורה של בר יהודה בפנינו מכוון כנגד קביעותיו של בית המשפט המחוזי – הן במישור העקרוני והן בכל הנוגע לנסיבותיה שלה.

33. במישור העקרוני, טוענת בר יהודה כי יישומה העקבי של הלכת קנית בפסיקתו של בית משפט זה תומך במסקנה שאין לסטות ממנה ואף אין לאבחן את עובדות המקרה דנן. בהקשר זה, היא מטעימה במיוחד כי במועד שבו פורסמה התכנית המשביחה טרם בוצעה כל בנייה במקרקעין, וזאת בשונה מן המקרה שנדון בעניין קנית. על כן, כך נטען, מתחזקת ההצדקה שלא לראות בה חוכרת לדורות.

34. במישור הקונקרטי, טוענת בר יהודה כי התייחסות אליה כאל חוכרת לדורות תוביל לכך שהיקף החיוב שתישא בו יהיה בלתי צודק – בשים לב לתשלומים הנוספים שבהם היא נדרשת לשאת כלפי רשות מקרקעי ישראל, שאינה רואה בה חוכרת לדורות. נטען כי במקרה של שינוי בתכנון חייב צד לחוזה פיתוח לשלם לרשות מקרקעי ישראל תשלום המכונה "הפרשי ערך קרקע" בסך של 91% מן השינוי בשווי הקרקע. לעומת זאת, חוכר לדורות חייב במצבים אלה בתשלום מופחת של 31% בלבד, מתוך הבנה

שיישא גם בהיטל השבחה. הצירוף של התייחסות אל בר יהודה כאל צד לחוזה פיתוח, מצד אחד, לצורך התשלומים לרשות מקרקעי ישראל, וכאל חוכרת לדורות, מצד אחר, לצורך היטל ההשבחה, תוביל – כך נטען – לתוצאה בלתי צודקת. בר יהודה טוענת כי היבט זה של הדברים כלל לא נבחן על-ידי בית המשפט המחוזי.

35. מנגד, הוועדה המקומית שומרון סומכת את ידיה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בעיקרו של דבר, הוועדה המקומית שומרון העלתה שלושה טעמים עיקריים להצדקת עמדתה. ראשית, הוועדה המקומית שומרון טוענת כי אף לפי הלכת קנית בכל מקרה ומקרה יש לבחון את נסיבות ההתקשרות במסגרת חוזה הפיתוח והזכויות המוענקות בו. שנית, הוועדה המקומית שומרון מצביעה – כפי שעשה אף בית המשפט המחוזי – על השינוי שחל במדיניותה של מועצת מקרקעי ישראל ביחס להסכמי פיתוח, מדיניות התומכת לשיטתה בחיזוק המעמד של היזמים באופן שמצדיק לראות בהם חוכרים כבר מתחילת הדרך. שלישית, הוועדה המקומית שומרון טוענת כי ככל שהלכת קנית אינה ניתנת להחלה באופן גמיש וקונטקסטואלי, הרי שאין מוצא מביטולה.

36. רשות מקרקעי ישראל תומכת למעשה בקבלת הערעור. לשיטתה, גם כאשר מביאים בחשבון את בחינת עובדות המקרה, החלתה של הלכת קנית אינה מאפשרת לראות בבר יהודה חוכרת לדורות – בשים לב לכך שבמועד אישורה של התוכנית הבנייה טרם בוצעה (כלומר, הפיתוח טרם הושלם).

37. במישור הכללי שעניינו צדק בחלוקת ההכנסות בין השלטון המקומי לשלטון המרכזי נטען כי החיוב ב"חלף היטל השבחה" אינו מהווה בהכרח הסדר שמקפח את רשויות התכנון – בשים לב לכך שהוא מבטיח תזרים קבוע של הכנסות לרשויות המקומיות, מבלי לעבור ב"ויה דולורוזה" של התדיינות באשר לשומות המאפיינת את הנתיב הרגיל של היטל ההשבחה.

38. מכל מקום, עמדתה של רשות מקרקעי ישראל היא כי ניסוחו של חוק התכנון והבניה, כמו גם יישומו העקבי מאז הלכת קנית, אינם תומכים בסטייה ממנה, וכי רפורמה בתחום זה ראוי שתיעשה בדרך של חקיקה.

39. בתום הדיון שהתקיים בפנינו בעניין זה ביום 12.4.2015 הורינו כי הצדדים ישלימו את תגובותיהם לאחר שתוגש עמדת היועץ המשפטי לממשלה בעניין הוניגמן.

nevo.co.il

40. ביום 9.7.2015 הגישה רשות מקרקעי ישראל הודעת עדכון על הגשת העמדה בעניינה של הוניגמן. בהודעת העדכון הפנתה רשות מקרקעי ישראל להחלטה 1424 של מועצת מקרקעי ישראל "ביטול עסקאות ומתן ארכות לביצוען" (29.6.2015) (להלן: החלטה 1424), אשר התקבלה מספר ימים לפני הגשת ההודעה. רשות מקרקעי ישראל ציינה כי החלטה 1424 קובעת שעם מתן ארכה לחוזה פיתוח תחתום רשות מקרקעי ישראל על חוזה חכירה עם היזם בלי שהדבר יותנה במצב הבינוי במקרקעין. אם לא ייחתם חוזה כאמור – יבוטל חוזה הפיתוח והקרקע תושב לרשות מקרקעי ישראל. עוד הוסבר בהודעה כי לפי החלטה 1424 חוכר שחויב בהיטל השבחה ובנוסף שילם דמי חכירה מהוונים בסך של 91% יהיה זכאי להחזר של היטל ההשבחה בגין אותן זכויות. רשות מקרקעי ישראל טענה כי החלטה 1424 אינה חלה על עניינה של בר יהודה שכן התכנית המשביחה התקבלה עוד בשנת 2010 ובר יהודה השלימה את הבנייה במקרקעין ונחתם איתה חוזה חכירה רק בשנת 2014.

41. בתגובות שהוגשו ביום 19.7.2015 וביום 3.9.2015 טענה בר יהודה כי החלטה 1424 לא חלה על עניינה ולכן רשות מקרקעי ישראל אינה חייבת להחזיר לה את הפרשי ערך הקרקע ששילמה (בסך של 91% מההשבחה). על כן, כך נטען, חיובה בהיטל השבחה יביא לכך שהיא תשלם מעבר להתעשרותה בפועל – 91% כהפרשי ערך הקרקע (ששולמו לרשות מקרקעי ישראל) ו-50% כהיטל השבחה.

42. הוועדה המקומית שומרון הגישה ביום 23.7.2015 תגובה להודעת העדכון ובה טענה כי גם לפי ההחלטות שקדמו להחלטה 1424 רשות מקרקעי ישראל לא הייתה רשאית להאריך חוזי פיתוח והייתה מחויבת לחתום על חוזה חכירה עם יזם שביקש להאריך את תקופת הפיתוח. בהתאם, נטען כי בר יהודה הייתה זכאית לחתום על חוזה חכירה לדורות לכל המאוחר מיום החתימה על התוספת לחוזה הפיתוח בשנת 2009. על כן, כך נטען, יש לראות בבר יהודה בעלת זכות בלתי מותנית להתקשרות בחוזה חכירה עוד בטרם הושבחו המקרקעין. הוועדה המקומית שומרון מוסיפה וטוענת כי גם אם בר יהודה שילמה לרשות מקרקעי ישראל הפרשי ערך קרקע הרי שלפי החלטה 1424 היא תהיה זכאית לקבל החזר מרשות מקרקעי ישראל בגין היטל ההשבחה ששילמה.

דיון והכרעה

43. כפי שצוין בפתח הדברים, המסגרת הנורמטיבית החלה על תשלום של היטל השבחה קבועה בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה. על-פי לשון החוק, רק בעלים

nevo.co.il

או חוכר לדורות של מקרקעין חבים בתשלום של היטל השבחה. קביעה זו מבטאת את התפיסה כי בעל הזכויות העיקרי בקרקע, הנהנה מן ההשבחה, צריך לשתף את הציבור בחלק מן ההתעשרות שהורעפה עליו. עיקרון זה הוא מוסכם. עם זאת, בענייננו מתעוררת השאלה כיצד יש לפרש את המונח בעלים או חוכר לדורות, וליתר דיוק, האם צד לחוזה פיתוח צריך להיחשב כבעלים או כחוכר לדורות לצורך תשלום היטל השבחה. על מנת להשיב על שאלה זו נלך בדרך הבאה: ראשית, נציג את הפרשנות שניתנה לשאלת מעמדו של החייב בהיטל השבחה בפסיקתו של בית משפט זה מאז ניתנה הלכת קנית. שנית, נידרש לעקרונות הכלליים החלים על פרשנותם של דיני המס. שלישית, נעמוד על התכליות העומדות בבסיסו של היטל השבחה. רביעית, נבחן את האופי המיוחד של חוזי פיתוח הנחתמים עם רשות מקרקעי ישראל ואת ההתפתחויות שחלו בהתייחסות אל חוזים אלה. התשובות לשאלות אלה והשתלבותן זו בזו יובילו אותנו אל התוצאה הראויה.

הפרשנות שניתנה לשאלה מיהו החייב בתשלום היטל השבחה – מהלכת קנית ועד הלום

44. על מנת להבין את השאלה שבפנינו על כל מורכבותה והקשיים שעוררה בחיי המעשה יש להקדים ולהציג את הפסיקה שהתפתחה "על גבה" של הלכת קנית. ככלל, ניתן לומר שפסיקה זו הובילה לתוצאות שונות, המבוססות על הבחנות דקות שבדקות, אשר הולידו חוסר וודאות משפטית.

45. מחד גיסא, כפי שמתחייב לכאורה מהלכת קנית, ניתנו פסקי דין שחזרו ופטרו צדדים לחוזי פיתוח מתשלום היטל השבחה. כך, השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין דחה בקשות רשות ערעור ב"גלגול שלישי" על פסקי דין של בית משפט מחוזי בהם נקבע כי צד לחוזה פיתוח מול המינהל פטור מתשלום היטל השבחה (רע"א 10074/05 הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים נ' גרוסברד (29.10.2006) (להלן: עניין גרוסברד) ורע"א 7902/08 הועדה המקומית לתכנון ובניה נתניה נ' דנקנר בניה ופיתוח בע"מ (2.6.2009) (להלן: עניין דנקנר)). בעניין דנקנר ציין השופט רובינשטיין כי אמנם תיתכן תחושה לא נוחה של "נפילה בין הכיסאות" מבחינת גבייתו של היטל השבחה מכיוון שחוזה פיתוח "משדר" חכירה, אולם מדובר ביישום של הלכת קנית באופן שאינו מצדיק התערבות של בית המשפט העליון בגלגול שלישי.

46. מאידך גיסא, במקרים אחרים הגיע בית משפט זה למסקנה כי אף מי שאינו במעמד של בעלים או חוכר לדורות במישור הקנייני עשוי להיות חייב בתשלום של

nevo.co.il

היטל השבחה. בעניין נוה בנין נקבע כי מועד מימוש הזכויות לעניין תשלום היטל השבחה הוא מועד כריתת חוזה מכירת הזכויות במקרקעין (בעלות או חכירה לדורות) ולא מועד העברת הזכויות בלשכת רישום המקרקעין. לפיכך, נקבע כי גם מי שמוכר זכות אובליגטורית להירשם כבעלים או חוכר לדורות של מקרקעין חב בהיטל השבחה על המקרקעין במועד המכירה, אף שהוא אינו רשום כבעלים או כחוכר לדורות במועד זה. באותו עניין הטעימה השופטת א' חיות כי אמנם מנקודת מבט קניינית העברת הבעלות או החכירה לדורות מתרחשת עם הרישום בלשכת רשם המקרקעין אולם התכלית שעומדת בבסיסו של היטל ההשבחה מצדיקה פרשנות תכליתית של החובה בתשלום היטל השבחה, כך שהיא תחול במועד שבו ההתעשרות של בעל הזכויות יוצאת מהכוח לפועל (שם, בעמ' 130-132).

47. ברע"א 725/05 הועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' בלוך (3.9.2014) (להלן: עניין בלוך) נדונה חובת תשלום היטל השבחה של חברי אגודה חקלאית שיתופית, אשר מחזיקים במקרקעין כברי-רשות מכוח הסכמי שכירות שהאגודה החקלאית השיתופית חותמת עם המינהל כל 3 שנים (המכונים "חוזה משבצת"). בית משפט זה קבע כי יש לראות בחברי האגודה החקלאית כחוכרים לדורות לצורך תשלום היטל השבחה למרות שמבחינה קניינית מעמדם הוא של ברי-רשות. הוסבר כי הפרשנות הראויה למונח חוכר לדורות לצורך הטלת היטל השבחה היא פרשנות מהותית לפיה מי שהתעשר כתוצאה מתוכנית משביחה הוא זה שיישא בתשלום היטל השבחה. בהמשך לכך, נקבע כי מבחינה כלכלית מהותית יש לראות בברי-הרשות כחוכרים לדורות. בעניין זה נסמך בית המשפט בין השאר על מכלול אינדיקציות העולות ממערכת ההסכמים בין הצדדים, כמו למשל, העובדה שבהסכמים מול המינהל האגודה התחייבה לשלם את כל המסים, האגרות והארנונות שיחולו על הקרקע (שם, בפסקה 51). בהחלטה הדוחה בקשה לקיום דיון נוסף על פסק דין זה נקבע כי "הקביעות המצויות בפסק הדין צועדות במתווה הפרשני שנקבע בהלכה הפסוקה, מתיישבות עם ההלכות הקיימות ואינן מנוגדות להן" (דנ"א 6264/14 בלוך נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה שומרון, פסקה 7 (9.12.2014)).

48. ברע"א 6166/12 קוטליצקי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה בתל אביב-יפו (23.12.2012) (להלן: עניין קוטליצקי) נדון עניינם של מחזיקים בקרקע אשר חויבו בתשלום של היטל השבחה למרות שבעת אישור התוכנית המשביחה לא היה חוזה חכירה תקף ביניהם לבין המינהל, שכן חוזה החכירה עליו חתמו הגיע לסיומו וטרם נחתם תחתיו חוזה חדש. השופט (כתוארו אז) רובינשטיין דחה בקשה למתן רשות

nevo.co.il

ערעור בגלגול שלישי שהגישו המחזיקים בקבעו כי מדובר ב"שאלה עובדתית השנויה במחלוקת, קרי – האם היו הם בבחינת חוכרים לדורות בתקופת הביניים" (ההדגשה במקור – ד' ב' א').

49. מהאמור לעיל עולות שתי מסקנות עיקריות: ראשית, כפי שציינתי לעיל, סוגיית חיובו של מי שאינו חתום על חוזה חכירה לדורות מול המינהל גררה התדיינויות משפטיות רבות ודרשה פתרונות אד-הוק המבוססים על פרטיהן של ההתקשרויות שנדונו באותם מקרים. שנית, הפתרונות שניתנו בפסיקתו של בית משפט זה לאחר פסק דין קנית התבסס על פרשנות שבחנה את המושג חוכר לדורות באופן מהותי. בתי המשפט הטילו חיוב בהיטל השבחה גם על מי שמבחינה קניינית אינו חוכר לדורות או בעלים של הקרקע. כפי שנראה להלן, דרך פרשנית זו השתלבה במגמה הכללית בפסיקתו של בית משפט זה בכל הנוגע לפרשנות בדיני המס.

עקרונות כלליים בפרשנות דיני המס

50. פרשנות מהותית – כידוע, הגישה הנוהגת כיום בפסיקתו של בית משפט זה דוגלת בפרשנות מהותית של דיני המס, להבדיל מפרשנות דווקנית, וזאת על-מנת לחתור לצדק ושוויון בהטלת מס וכדי להביא להגשמת התכליות הכלכליות המונחות בבסיסם (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985); ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסקאות 13-15 (23.1.2011); ע"א 5468/12 יונסוף נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 38 (8.7.2014), וההפניות שם; בר"ם 2866/14 גוזלן נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה, פסקה 38 (7.12.2014) (להלן: עניין גוזלן)). בהתאם לכך, במקרים מתאימים הועדפה פרשנות שהנחתה עצמה לפי התכלית הכלכלית של חקיקת המס הרלוונטית (ראו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 , פ"ד נג(1) 699, 709-713 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 759-760 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 959-960 (2003); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א – חלק ראשון 58-60 (מהדורה שלישית, 2012) (להלן: הדרי)).

51. גישה פרשנית זו הביאה להכרה באפשרות להגדיר עסקה לצורך דיני המס לפי מהותה הכלכלית ולא לפי צורתה החיצונית או השם שבו הכתירו אותה הצדדים (ראו למשל: ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון

nevo.co.il

בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). כמו כן, בית משפט זה אף סטה מההגדרות הפורמאליות של דיני הקניין בבואו לפרש דברי חקיקה הנוגעים למיסוי מקרקעין, תוך התמקדות במהות האמיתית של הזכויות בקרקע (ראו: ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-עמי, 701, 703 (1980); רע"א 8287/01 עזרתי נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד נז(3) 172, 176-177 (2003); עניין נוה בנין, בעמ' 131-132; עניין קוטליצקי; עניין בלוך, בפסקה 38).

52. אכן, בהעדר שיקולים אחרים, ראוי לשאוף לפרשנות הרמונית של דברי החקיקה כך שפירושו של מונח מסוים בחוק אחד יעלה בקנה אחד עם המובן שיש לו בהקשרו של חוק אחר (ראו: עניין נוה בנין, בעמ' 131; ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פסקה 62 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (17.11.2014) (להלן: עניין שלמי)). אולם, לא אחת השוני בין תכליותיהם של החוקים מחייב לתת פרשנות שונה לאותו מונח עצמו. כך גם בענייננו: פרשנות המושגים בעלים וחוכר לדורות צריכה להיעשות גם בהתחשב בתכליתו של היטל ההשבחה ובמטרות שאותן הוא נועד לקדם. עמדה על כך השופטת חיות בעניין נוה בנין באומרה:

> "ככל שהדבר נוגע לפירוש סעיף 2(א) לתוספת השלישית ולמונחים 'בעלם' של מקרקעין או חוכר לדורות, הנזכרים בו, נראה לי כי לכתחילה אין לפרשם במשמעות שיש לאותם מונחים על-פי דיני הקניין, וזאת בשל הרצון והמטרה ללכוד ברשת היטל ההשבחה את הנהנה מן ההשבחה בעת התרחשותה מנקודת מבט כלכלית ולאו דווקא קניינית צרופה" (שם, בעמ' 132).

53. ודאות, פשטות ויעילות – עקרון חשוב נוסף בפרשנותם של דיני המס הוא החתירה לוודאות משפטית, לפשטות וליעילות ביישום – הן מבחינת ציבור הנישומים והן מבחינתה של רשות המסים (ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 34 (28.5.2008); עניין שלמי, בפסקה 11 לפסק דיני; עניין גוזלן, בפסקאות 27 ו-37; הדרי, בעמ' 61-62). ודאות משפטית בדיני המס תורמת לצמצומן של ההתדיינויות המשפטיות בין הרשויות הרלוונטיות לבין הנישומים. היא גם מאפשרת לנישום לכלכל את צעדיו מראש ובתבונה. דברים אלה שהם נכונים תמיד יפים במיוחד בהקשרה של הלכת קנית, אשר הובילה עד כה להתדיינויות רבות.

התכליות של היטל ההשבחה

nevo.co.il

54. היטל ההשבחה וצדק חלוקתי – כאמור, החיוב בהיטל השבחה נובע מאישורה של תכנית המשביחה את המקרקעין ומעלה את שווים. סעיף 13 לתוספת השלישית קובע כי הכספים הנגבים כהיטל ההשבחה מיועדים, בעיקרו של דבר, לממן את פעולתן של הוועדות המקומיות לתכנון ובניה והרשויות המקומיות בכל הקשור לתכנון ופיתוח הנעשים בתחומן. בבסיסו של היטל ההשבחה עומד אפוא העיקרון של צדק חלוקתי, שאחת ממשמעויותיו היא כי מי שנהנה מפעולות התכנון שביצעה הרשות במימון ציבורי יחלוק את התעשרותו עם הקהילה שבקרבה הוא יושב (ראו: ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1998); דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 62 (2002) (להלן: עניין דנ"א קרית בית הכרם); ע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים, פ"ד נז(4) 879, 886 (2003); בר"ם 6195/13 רביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פסקה 19 (8.6.2014); עניין נוה בנין, בעמ' 128; עניין בלוך, בפסקאות 77 ו-81; אהרן נמדר מערכת המס בעסקאות נדל"ן – מס שבח, מע"מ, היטל השבחה 195-199 (מהדורה שלישית, 2013) (להלן: נמדר, מערכת המס); גדעון ויתקון דיני מקרקעי ישראל כרך ב, 829-831 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: ויתקון)). לפיכך, יש חשיבות רבה לכך שבערך של ההשבחה תחלוק דווקא הקהילה שאליה משתייך בעל המקרקעין, באמצעות הרשות המקומית – להבדיל מאוצר המדינה (ראו: עניין דנ"א קריית בית הכרם, בעמ' 63; עניין נוה בנין, בעמ' 129). תכליות אלה העומדות בבסיסו של היטל ההשבחה תומכות במסקנה כי מי שצריך לשאת בו אמור להיות מי שנהנה בפועל מעליית ערך הקרקע. נחזור לכך בהמשך.

55. החייב בהיטל השבחה בעין ההיסטוריה החקיקתית – פרספקטיבה מועילה נוספת על הנושא שבפנינו מספקת ההיסטוריה החקיקתית. שורשיו של היטל ההשבחה מצויים בסעיף 32 לפקודת בנין ערים, 1936, אשר קבעה לראשונה את החובה לשלם את התשלום שכונה אז "מס השבחה" ואת דרכי גבייתו. מס זה הוטל על הבעלים של המקרקעין. בשנת 1981 בוטל מס ההשבחה ובמקומו התווסף סעיף 196א לחוק התכנון והבנייה, הקובע כאמור כי היטל השבחה יוטל בהתאם לעקרונות הקבועים בתוספת השלישית לחוק (חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 18), התשמ"א-1981). במסגרת תיקון זה בחר המחוקק להרחיב את מעגל החייבים בתשלום ולקבוע כי גם חוכר לדורות חייב בתשלום היטל השבחה. ההצדקה להרחבה זו קשורה במאפיינים של המקרקעין בישראל. כידוע, למעלה מ-90% מן הקרקעות בישראל הן בבעלות ציבורית (של המדינה, קרן קיימת לישראל ורשות הפיתוח), ומנוהלות על-ידי רשות מקרקעי ישראל

nevo.co.il

(וכפופות להגבלות על העברת הבעלות בהן לפי חוק יסוד: מקרקעי ישראל). בנוסף, בסעיף 2(ב) לתוספת השלישית המחוקק קבע כי חוכר לדורות ששילם היטל השבחה יהיה זכאי לשיפוי מאת הבעלים בגין ההשבחה המיוחסת לזכות הבעלות, היינו באותם מקרים שבהם החוכר לדורות שילם היטל השבחה אולם מי שייהנה מההשבחה בפועל יהיה בעל הקרקע בסיומו של חוזה החכירה. מבחירתו של המחוקק להטיל את תשלום היטל ההשבחה על החוכר לדורות – שנהנה מההשבחה מבחינה כלכלית – וכן על הבעלים במקרה שבו חוזה החכירה בא לסיום, ניתן ללמוד כי תכליתו הייתה לקבוע כי מי שהתעשר בפועל כתוצאה מפעילותן של רשויות התכנון – הוא זה שצריך לשאת בנטל תשלום היטל השבחה (ראו: עניין בלוך, בפסקאות 78-79 ו-83; נמדר, מערכת המס, בעמ' 213). בהתאם לכך, 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 ההשבחה.

חוזי פיתוח: מאפייניהם והשינויים שחלו בהם ברבות השנים

56. השאלה שבפנינו מתמקדת כאמור במהות הזכויות המוענקות במסגרת חוזה פיתוח. על כן, יש לבחון מקרוב גם את מאפייניו של חוזה זה. כפי שנראה, השינויים שחלו במהלך השנים בפרקטיקה של חוזי הפיתוח ושינוי המדיניות ההדרגתי ביחס ליישומם הם שיקול נוסף שעלינו להביא בחשבון.

57. שני מודלים של חוזי פיתוח – בערעורים שבפנינו מוצגים שני מודלים של חוזי פיתוח – במסגרת המודל הראשון, הבעלים של הקרקע הוא רשות מקומית (עניין הוניגמן), ואילו במסגרת המודל השני הקרקע היא חלק ממקרקעי ישראל המנוהלים על-ידי רשות מקרקעי ישראל והיא זו שחתומה על חוזה הפיתוח (עניין בר יהודה). מטבע הדברים, קשה יותר לאפיין את הסכמי הפיתוח מהמודל הראשון, שעליהם חותמות הרשויות המקומיות – כל רשות ונהליה. אולם, למען האמת, לצורך הסוגיה שעולה בערעורים שבפנינו חשוב יותר להתחקות דווקא אחר אופיים של חוזי הפיתוח הנחתמים עם רשות מקרקעי ישראל, וזאת משני טעמים. ראשית, כפי שצוין, מרבית הקרקעות במדינה הן מקרקעי ישראל, כך שחוזי פיתוח שנעשים עם רשות מקרקעי ישראל הם במידה רבה "המקרה הטיפוסי" המגיע לדיון. שנית, דווקא בהקשר של מקרקעי ישראל יש לסיווג של יזם כבר-רשות שאינו חוכר משמעות קריטית מבחינת תשלום היטל השבחה, בשל ההסדר המיוחד של "חלף היטל השבחה". נתמקד אפוא במקרה טיפוסי זה. מכל מקום, יצוין כבר עכשיו כי ראוי שיינתן פתרון כולל לשני סוגי

nevo.co.il

המודלים שנזכרו וזאת כדי להגביר את הוודאות והיעילות בגבייתו של היטל השבחה על-ידי הרשויות.

58. המעבר ההדרגתי מהקצאת קרקע במתכונת דו-שלבית למתכונת חד-שלבית – באופן היסטורי, הקצאת קרקע לפיתוח על-ידי המינהל נעשתה בתהליך דו-שלבי: בשלב הראשון, הוענקה ליזם הרשאה לבנות על הקרקע מכוח מה שכונה "חוזה פיתוח". בשלב זה היזם היה אמור לבצע פעולות של בנייה ופיתוח בקרקע. תקופת הפיתוח נועדה לאפשר למינהל לפקח על היזם ולוודא כי הוא מפתח את הקרקע לפי המטרות שלשמן היא יועדה ותוך פרק זמן נתון (ראו: הלכת קנית, בעמ' 785). ביצוע פעולות הפיתוח שימש כהצדקה העניינית להעביר לידיו של היזם את הקרקע במתכונת של חכירה. בהתאם לכך, בשלב השני, ככל שהיזם עמד בתנאי ההרשאה שנקבעו בחוזה הפיתוח, נכרת עמו חוזה חכירה (כמפורט בהחלטה 1 של מועצת מקרקעי ישראל "מדיניות הקרקע בישראל" (17.5.1965) (להלן: החלטה 1)). תוקפו של חוזה החכירה הוחל באופן רטרואקטיבי ממועד תחילתה של תקופת הפיתוח. ברגיל, למינהל ניתן שיקול דעת בשאלה האם להיעתר לבקשות של יזם להאריך את תקופת הפיתוח במקרים שבהם הוא לא עמד בתקופת הזמן שניתנה לו לצורך פיתוחה של הקרקע (ראו עוד: אמיר קמינצקי חכירה לדורות 471 (2011) (להלן: קמינצקי)).

59. עם השנים, דעכה ההצדקה המקורית לפעולה במתכונת של התקשרות דו-שלבית. זאת, מאחר שהלכה למעשה המינהל נמנע מלבטל הסכמים עם יזמים גם כאשר אלה לא עמדו בתנאי חוזה הפיתוח, בין השאר מתוך התחשבות בכך שביטולו של חוזה הפיתוח אמור להיות מלווה בהחזר כספים ליזם בניכוי דמי שימוש (קמינצקי, בעמ' 471). ואמנם, בשנת 1998 ביטלה מועצת מקרקעי ישראל את מתכונת ההתקשרות הדו-שלבית בהתייחס לחכירה למגורים ותעסוקה, וקבעה כי הקצאת קרקע תיעשה בחוזה אשר יקנה ליזם זכויות חכירה החל מיום אישור העסקה עם המינהל, וכי חוזה זה יכלול גם תניות הנוגעות למועד פיתוח הקרקע (החלטה 833 של מועצת מקרקעי ישראל "עקרונות למדיניות מינהל מקרקעי ישראל בהחכרת קרקע בתנאי חכירה למטרת מגורים ותעסוקה" (9.7.1998) (להלן: החלטה 833)). יצוין כי החלטה 833 אינה מייתרת את השאלה שבפנינו כליל, שכן היא חלה רק על התקשרויות עתידיות של רשות מקרקעי ישראל. לעת הזו, קיימים עדיין חוזי פיתוח שנעשו בהתאם למדיניות הקודמת, ובפועל הוארכו מעת לעת. בנוסף לכך, החלטה 833 הותירה פתח צר להתקשרות במתכונת הקודמת (בסעיף 3.1 להחלטה צוין בעניין זה: "מנהל המינהל רשאי אם מצא זאת לנחוץ, לקבוע במכרז מסוים במקרים מיוחדים וע"פ נימוקים שיירשמו בכתב

nevo.co.il

שהזכויות יוקנו בהסכם דו שלבי"). ואכן, מן הטיעון שנשמע בפנינו עולה כי בחלק קטן מהמקרים רשות מקרקעי ישראל עדיין מקצה קרקע לצורכי מגורים ותעסוקה במתכונת דו-שלבית.

.60 המדיניות הדוגלת בביטולה של מתכונת ההתקשרות הדו-שלבית באה לידי ביטוי גם בהחלטות מאוחרות יותר של מועצת מקרקעי ישראל. בשנת 2005 עוגנה הפרקטיקה של הימנעות מביטולם של חוזי פיתוח של יזמים שלא עמדו בתנאי הפיתוח בהחלטה שקבעה כי "מדיניות המינהל, ככלל, הינה שלא לבטל עסקאות" (החלטה 1057 של מועצת מקרקעי ישראל "ביטול עיסקאות ומתן אורכות לביצוען" (27.7.2005) (להלן: החלטה 1057)). החלטה זו אף התירה לרשות מקרקעי ישראל לחתום על חוזה חכירה עם יזם שמבקש להאריך את המועד של חוזה הפיתוח בלא שהדבר יותנה במצב הבינוי בקרקע.

.61 בשנת 2015 שבה והחליטה מועצת מקרקעי ישראל כי כאשר יזם מבקש להאריך את תקופת הפיתוח, ייחתם עמו חוזה חכירה בלא שהדבר יותנה במצב הבנייה בקרקע. כן היא הוסיפה וקבעה כי אם לא ייחתם חוזה חכירה עם היזם – יבוטל חוזה הפיתוח ורשות מקרקעי ישראל תפעל להשבת הקרקע (בהחלטה 1424 שכבר נזכרה לעיל). החידוש הטמון בהחלטה 1424 (לעומת החלטה 1057) נעוץ בכך שלרשות מקרקעי ישראל לא נתון שיקול דעת בנוגע להארכת תקופות הפיתוח עם היזמים והיא מחויבת לחתום עמם על חוזה חכירה עם תום תקופת הפיתוח (ללא קשר למצב הבינוי בקרקע). בדברי ההסבר שקדמו להחלטה 1424 צוין כי מטרותיה של ההחלטה הן, בין השאר, מתן מענה לרשויות המקומיות הנתקלות בבעיה בגביית היטל השבחה בתקופת הפיתוח ומניעת מחלוקות בסוגיה זו בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי (ראו: דברי ההסבר להצעת החלטה 565 של מועצת מקרקעי ישראל "ביטול עסקאות ומתן ארכות לביצוען" (7.6.2015)). אם כן, גם החלטה 1424 מצמצמת את המקרים שבהם השאלה שעולה בערעור שבפנינו תהיה רלוונטית.

.62 להשלמת התמונה יוער, כי אף ההצעה לרפורמה בחוק התכנון והבניה כללה שינוי של הגדרת המונח חוכר לדורות בהקשר זה, כך שהיא תכלול גם את מי "שמחזיק כדין בקרקע [...] ושיש לו זכות לפי החלטות מועצת מקרקעי ישראל להתקשר עם הרשות בחוזה חכירה לדורות" (ראו: הצעת חוק התכנון והבניה, התש"ע-2010).

נבו nevo.co.il

63. לסיכום, התנהלותה של רשות מקרקעי ישראל ומדיניותה המוצהרת של מועצת מקרקעי ישראל ביחס לעתידם של חוזי הפיתוח מצביעות על כך שהלכה למעשה נחשבים היזמים בתקופת הפיתוח כמי ששולטים באופן מהותי בזכויות של חכירה לדורות. המדיניות של רשות מקרקעי ישראל שלא לבטל חוזי פיתוח ולאפשר ליזמים לחתום על חוזי חכירה גם במקרים שבהם אלה לא עמדו בהתחייבויותיהם מעידה על כך כמאה עדים. מדיניות זו שומטת, הלכה למעשה, את ההבחנות בין חוכר לדורות לבין יזם בתקופת פיתוח, שהרשות אשר ניתנה לו היא הדירה כביכול (ראו גם: אהרן נמדר היטל השבחה 255-257 (מהדורה שניה, 2011) (להלן: נמדר, היטל השבחה)). גם ביטול ההליך הדו-שלבי והמעבר למתכונת של התקשרות בחוזה חכירה מעידים כי רשות מקרקעי ישראל אינה רואה צורך בקיומו של שלב הפיתוח ואינה סבורה כי יש לתת מעמד שונה ליזם בשלב זה. אינדיקציה נוספת היא העובדה שככלל בחוזי החכירה שנחתמו במתכונת הדו-שלבית הוסכם כי תקופת החכירה תחושב מתחילתה של תקופת הפיתוח (לשיקולים נוספים המובילים לכך שאין מקום להבחין בין חוכר לדורות לבין יזם בתקופת הפיתוח ראו: ויתקון, כרך ב, בעמ' 841).

64. המסקנה שאליה הגעתי עולה באופן חלקי אף מגישתו של היועץ המשפטי לממשלה, הגם שזה הציג עמדה לפיה אין לשנות את הלכת קנית. בעמדת היועץ המשפטי לממשלה נטען כי "מקום בו לבעל הסכם הפיתוח כבר קיימת זכות בלתי מותנית להתקשרות בחוזה חכירה, לרבות ככל שכבר עמד בהתחייבויותיו לפי הסכם הפיתוח שהיוו תנאי להתקשרות בחוזה החכירה, הרי שמעמדו המהותי בקרקע עולה כבר כדי מעמד של חוכר לדורות לצורך חיוב בהיטל השבחה, וזאת אף אם טרם נחתם בפועל הסכם חכירה" (פסקה 54 לעמדת היועץ). בעניין זה ראוי לשים לב לנקודות הבאות. ראשית, עמדה זו סוטה בפועל מהתוצאה בהלכת קנית. שנית, וחשוב אף יותר, בהתחשב בכך שמדיניותה של רשות מקרקעי ישראל היא שלא לסיים חוזי פיתוח גם במקרים שבהם היזמים לא עמדו בתנאיהם, הרי שאף עמדת היועץ המשפטי לממשלה מובילה בפועל למסקנה כי בעת הזו יש לראות ביזם שקשור בחוזה פיתוח עם רשות מקרקעי ישראל חוכר לדורות, שהרי הוכרה זכותו להיקשר בחוזה חכירה.

65. התשלומים החלים בתקופת הפיתוח והשפעתם על שאלת היטל ההשבחה – מבחינה מעשית, חלק ניכר מהמחלוקות שבפנינו נובע מן ההסדרים השונים החלים על תשלומים בגין מקרקעי ישראל. הכוונה היא לחיובה של רשות מקרקעי ישראל בחלף היטל השבחה, להבדיל מאשר בהיטל השבחה, מצד אחד, ולחיובם של היזמים ב"דמי היתר" או ב"הפרשי ערך", מצד אחר, כמוסבר להלן.

nevo.co.il

66. כפי שכבר צוין, המדינה אינה חבה בתשלום של היטל השבחה, אלא בתשלום של חלף היטל השבחה, מכוח סעיף 21 לתוספת השלישית. סעיף זה אימץ הסכם שנערך בין המינהל, משרד הפנים ומרכז השלטון המקומי בשנת 1971 אשר קבע כי הרשויות המקומיות יקבלו מהמינהל, באופן שוטף, 10% מתקבולים שונים שהמינהל מקבל ממחזיקים בקרקע (תקבולים מכוח עסקאות מסוגים שונים ובהן עסקאות מכירה והחכרה, דמי חכירה שנתיים ודמי הסכמה) וזאת "חלף היטל השבחה". סכום התשלום המגיע לרשויות המקומיות לפי הסכם זה עודכן והועלה ל-12% בעקבות פשרה שהושגה בין הצדדים וקיבלה תוקף של הסדר פשרה במסגרת עתירה שנדונה בבית משפט זה (ע"א 2841/07 מינהל מקרקעי ישראל נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה תל אביב-יפו (7.2.2013)). חלף היטל ההשבחה מועבר לרשויות המקומיות אף ללא קשר לקיומה של השבחה בקרקע. התוצאה היא שההסדר של חלף היטל השבחה הוא מיטיב מבחינות מסוימות בהשוואה להיטל השבחה, אך נחות ביחס אליו מבחינות אחרות. היתרון הנעוץ בו מהיבטן של הרשויות המקומיות הוא שמובטחים להן תשלומים בגין קרקעות המינהל שבתחומיהן אף במקרים שבהם לא הייתה השבחה בקרקע. החיסרון נובע מכך שבמקרה של השבחה – שעשויה אף להיות משמעותית – הן יהיו זכאיות לתשלום מופחת. יש לציין כי בספרות המשפטית נמתחה ביקורת על הסדר זה בטענה כי הוא מקפח את ערי הפיתוח ויישובי הפריפריה, אשר הקרקעות בתחומן שייכות בעיקר לרשות מקרקעי ישראל, לעומת רשויות במרכז הארץ, שבתחומן נמצאות גם קרקעות פרטיות רבות. בהקשר זה הוסבר כי מדיניות המינהל ביחס להיוון דמי חכירה ומסירת קרקע בהנחות באזורי פיתוח, כפי שגובשה בשנות השבעים של המאה הקודמת, הובילה למצב שחלף היטל הפיתוח שהשתלם לעיירות הפיתוח ואזורי פריפריה היה נמוך משיעורו של היטל ההשבחה שגבו רשויות במרכז הארץ מבעלי קרקעות פרטיים. עוד הוסבר כי הסדר זה מעניק לרשויות התכנון תמריצים שליליים לפיתוח קרקעות פרטיות במקום פיתוח של קרקעות מדינה, וכי הוא מוביל לכך שיישובים רוויים שהפיתוח בהם הסתיים מקבלים חלף היטל השבחה כמו ישובים הזקוקים לפיתוח (ראו: ויתקון, כרך א, בעמ' 753, וכרך ב, בעמ' 841; נמדר, מערכת המס, בעמ' 219-220).

67. אפנה כעת להצגת התשלומים שבהם חייבים המתקשרים עם רשות מקרקעי ישראל. באופן מסורתי, החלטותיה של מועצת מקרקעי ישראל קבעו מערך שונה של תשלומים לחוכרים לדורות ולצדדים לחוזה פיתוח. במקרים שבהם חוכר מבקש לנצל זכויות בניה שנוספו לקרקע בעקבות תכנית משביחה גובה רשות מקרקעי ישראל

nevo.co.il

מהחוכר "דמי היתר". דמי ההיתר נגבים מכוחה של החלטה 1 הקובעת כי חוכר המבקש לנצל שינוי בייעוד או בהיקף השימוש במקרקעין יהיה חייב בתשלום דמי חכירה (ראו: סעיף ב(9) להחלטה זו. ראו גם: ויתקון, בעמ' 810). שיעורם של דמי ההיתר עומד כיום על 31% בלבד (ההחלטה העדכנית בנושא היא החלטה 1450 של מועצת מקרקעי ישראל "תוספת בניה שינוי יעוד, ניצול ופיצול מגרש – תשלום דמי היתר" (27.1.2016)), ולא על 91% מההשבחה, המשקפים דמי חכירה מהוונים. לטענת המדינה, תשלום מופחת זה של דמי היתר נועד שלא ליצור לחוכר, אשר מחויב גם בתשלום של היטל השבחה, תמריץ שלילי לפיתוח הקרקע. לעומת זאת, כאשר נחתם חוזה פיתוח בלבד הרי שבמקרה של קבלת תכנית משביחה המתקשר מחויב בתשלום של 91% מתוספת הערך לקרקע לרשות מקרקעי ישראל (ראו והשוו: ע"א 6518/98 הוד אביב בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נה(4) 28 (2001); ע"א 3979/01 בנייני ישקו ומקרקעין בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נז(5) 423 (2003); ע"א 5492/04 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל מחוז תל אביב (7.5.2006)).

68. הקושי העולה מן המתואר עד כאן הוא שלכאורה התייחסות אל יזם הקשור בחוזה פיתוח כאל חוכר לדורות דה-פקטו החייב בהיטל השבחה עלולה להוביל להעמסת תשלומים בלתי מידתית על היזם שהוא צד לחוזה פיתוח – תשלום לרשות מקרקעי ישראל בהיקף של 91% מההשבחה ותשלום היטל השבחה בהיקף של 50% מההשבחה.

69. זהו קושי ממשי. לא ניתן להשלים עם תוצאה לפיה היזם "ילקה" בכל העולמות – במובן זה שהוא ישלם הן היטל השבחה לרשויות התכנון בכובעו כ"חוכר לדורות" והן תשלום של 91% לרשות מקרקעי ישראל בכובעו כ"בר רשות". על כן, אני סבורה כי כל שינוי ביישומה של הלכת קנית, כך שצד לחוזה פיתוח ייחשב כחוכר לדורות לצורך תשלום היטל השבחה, יחייב שינוי של התשלום הנגבה מהיזם בגין השימוש בהשבחה על-ידי רשות מקרקעי ישראל. אעמוד על כך בהמשך.

70. טענה נוספת שיש לשקול בהקשר זה נוגעת לכך שהלכה למעשה ישנם חוזי פיתוח שלא מוארכים על ידי רשות מקרקעי ישראל, כך שעלול להיות מצב שבו צד לחוזה פיתוח ישלם את היטל ההשבחה אולם לא ייהנה מההשבחה עצמה. אני סבורה כי אין בטענה זו כדי לשנות ממסקנתי. מצב דברים בו מי ששילם את היטל ההשבחה לא ייהנה בפועל מן ההשבחה אינו ייחודי דווקא לנסיבות של חוזה פיתוח, ויכול להתרחש גם כשחוכר לדורות משלם את היטל ההשבחה ולא נהנה ממנה (למשל,

nevo.co.il

במקרים של סיום תקופת החכירה זמן קצר לאחר תשלום היטל ההשבחה). המענה לבעיה זו אמור להימצא בעקרונות הכלליים של דיני עשיית עושר ולא במשפט, כמו גם בחובת ההגינות החלה על הרשות. עקרונות אלה אף משתקפים בסעיף 2(ב) לתוספת השלישית הקובע כי לחוכר לדורות זכות שיפוי כלפי הבעלים במקרים שבהם אין הוא נהנה מההשבחה (ראו: נמדר, היטל השבחה, בעמ' 229-232).

האם הגיעה העת לסטות מהלכת קנית?

71. הדרך בה הלכתי עד כה מובילה למסקנה כי נדרש עדכון של הלכת קנית. הן השינויים שחלו בפרשנות של דיני המס בכלל ובפרשנות של הדינים החלים על גבייתו של היטל השבחה בפרט, והן השינויים במדיניות של רשות מקרקעי ישראל בכל הנוגע לחוזי פיתוח והמציאות דה-פקטו ביחס אליהם מחייבים לחזור ולשקול הלכה זו. במיוחד חשוב לחזור ולהדגיש את העובדה שתוצאתה של הלכת קנית מובילה לכך שהיזם שהוא בעל האינטרס הכלכלי העיקרי בקרקע וזה שקוצר את פירות ההשבחה בפיתוחה פטור מתשלום של היטל השבחה, באופן שאינו מתיישב עם תכלית החקיקה בתחום זה.

72. לאמיתו של דבר, אני סבורה כי מסקנתי זו אמנם מובילה לשינוי של הלכת קנית, אך למעשה מבוססת על עקרונות ושיקולים דומים לאלה שהנחו את שופטי הרוב באותו עניין, תוך התאמה של יישומם למציאות המשתנה ולניסיון שהצטבר בתחום זה. גם שופטי הרוב בהלכת קנית לא שללו את האפשרות כי יזם בתקופת הפיתוח ייחשב כחוכר לדורות או בעלים לצורך תשלום היטל השבחה אלא ציינו כי במקרה שנדון בפניהם "לא הובאה כל ראיה, לפיה הסדר זה אינו משקף את תכלית החוזה" (שם, בעמ' 787). דומה כי כך אף ראה הדברים בית משפט זה בהחלטה שדחתה בקשה לקיים דיון נוסף בהלכת קנית (דנ"א 1/89 הועדה המקומית לתכנון ולבנייה, רמת גן נ' קנית ניהול השקעות ומימון בע"מ (8.5.1989) (להלן: עניין דנ"א קנית)). הנשיא מ' שמגר קבע באותו עניין כי "פסק דינו של בית משפט זה מושתת, בעיקרו, על הערכת מהותם של היחסים המשפטיים שנוצרו בין העותרת לבין מינהל מקרקעי ישראל, כפי שהם מעוגנים בהסדרים החוזיים הספציפיים אשר ביניהם. משמע, אין המדובר אלא על הפועל היוצא מהסדר חוזי מוגדר ולא במסקנה אשר לה השלכות רחבות יותר. מכאן גם, כי הקניית לבוש ניסוחי שונה להסדרים עתידיים כדוגמת אלה בהם מדובר כאן, עשויה להוליך למסקנות שונות". אם כן, אף אם ניצמד לעקרונות שהותוו בהלכת קנית, הרי שמכלול הנסיבות הנוגעות למעמדם של חוזי הפיתוח ולהתקשרויות של המינהל

nevo.co.il

להקצאת קרקע, מאז שניתנה הלכת קנית, מוביל למסקנה כי יש לראות ביזם בתקופת הפיתוח כחוכר לדורות או בעלים לצורך תשלום היטל השבחה.

73. לכאורה, ניתן היה לתהות האם השינוי במדיניות הקרקעית אינו תומך דווקא בהשארת ההלכה על מכונה, בשל הצמצום והדעיכה של הפרקטיקה של התקשרות בחוזי פיתוח. אולם, כפי שהוסבר, חלק מחוזי הפיתוח ההיסטוריים עודם קיימים, והם שבים ומובאים אל פתחם של בתי המשפט באופן שמרבה בהתדיינויות שלא לצורך. כמו כן, רשות מקרקעי ישראל אף ממשיכה לחתום על חוזי פיתוח בחלק מן המקרים וכך גם הרשויות המקומיות, כך שבעיה זו לא פסה מהעולם. חסרונה של הלכת קנית אינו נעוץ אך בכך שהיא אינה מבטאת את המציאות העדכנית. היא גם מרבה התדיינויות בכך שהיא מותירה פתח לאפשרות שבכל מקרה ומקרה יטענו רשויות התכנון כי חוזה הפיתוח שבפניהן שונה מן החוזה שנדון בעניין קנית. התדיינות חוזרת ונשנית זו אינה מיטיבה עם אף אחד.

74. יש להדגיש כי אמנם חלק ניכר מהדיון בהצדקות לשינויה של הלכת קנית התבסס על השינויים שנעשו ביחס לחוזי פיתוח שנעשו עם רשות מקרקעי ישראל. אולם, כפי שציינתי, שיקולים של אחידות וודאות משפטיים תומכים בכך שהדין יהא אותו דין גם בכל הנוגע לחוזים שנחתמים עם רשויות מקומיות.

סיכום

75. העולה מפסק דיני הוא כי יזם בתקופת פיתוח נמצא במעמד של חוכר לדורות לצורך תשלום של היטל השבחה. כמובן, כפי שהוסבר, יזם שייחשב חוכר לדורות לעניינו של היטל השבחה ייחשב חוכר לדורות גם לצורך החלת ההחלטות בעניין ״דמי היתר״ ו״הפרשי ערך״. המתקשרים בחוזי פיתוח לא יצאו קרחים מכאן ומכאן. לכן, באותם מקרים שבהם יזם חב בתשלום היטל השבחה ואף שילם למינהל מקרקעי ישראל תשלום בסך של 91% מההשבחה, תשלום זה יוחזר לו והוא יהיה חייב בתשלום דמי היתר למינהל בשיעור שבו מחויב חוכר לדורות. בפועל, כמובן, ניתן יהיה לקזז מן הסכום ששולם את שיעורם של דמי ההיתר שהיה משלם כחוכר, כך שרק היתרה תושב לו.

76. יודגש, כי אין באמור לעיל כדי להכריע בשאר ההיבטים הנוגעים למערכת היחסים שבין רשות מקרקעי ישראל ליזם בתקופת פיתוח ושבעניינם כלל לא נשמעו

nevo.co.il

טענות, אלא רק בשאלה של החיוב בהיטל השבחה ובהשלכות של חובה זו על תשלומי היזם לרשות זו. למותר לציין כי אף לא נדונו בפנינו סוגי התקשרויות אחרים (ראו למשל: רע"א 10998/07 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גזר נ' חברת דרך ארץ הייויז (1997) בע"מ (25.5.2008)).

77. התוצאה המעשית במקרה דנן היא כי הן הוניגמן והן בר יהודה חייבות בתשלום היטל השבחה. יחד עם זאת, ככל שבר יהודה שילמה למינהל מקרקעי ישראל תשלום בגין שימוש בזכויות הנובעות כתוצאה מהתוכנית המשביחה, כספים אלה יוחזרו לה והיא תחויב בתשלום דמי היתר כחוכר בלבד.

ערעור שכנגד ובקשה להוספת ראיות

78. לקראת סיום, אציין כי הוועדה המקומית שומרון הגישה ערעור שכנגד על קביעה נוספת של בית המשפט המחוזי, למעלה מן הצורך, באשר להיקף סמכותה של ועדת הערר. אכן מדובר בשאלה שאינה נדרשת לצורך הכרעה בערעור שבפנינו, ולכן אציע לחבריי לדחות את הערעור שכנגד. כמובן, שלדחיית הערעור שכנגד יהיה משקל במסגרת הטלת ההוצאות. עוד יצוין כי הוועדה המקומית שומרון הגישה אף בקשה להוספת ראיות חדשות בערעור. גם בקשה זו התייתרה.

סוף דבר

79. אשר על כן, אציע לחבריי לדחות את הערעורים שבפנינו. כן אציע להשית על הוניגמן את הוצאותיה של הוועדה המקומית ראשון לציון בסך של 50,000 שקלים, ועל בר יהודה את הוצאותיה של הוועדה המקומית שומרון בסך של 30,000 שקלים.

ש ו פ ט ת

<u>השופט י' דנציגר</u>:

אני מסכים.

nevo.co.il

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מצטרף בהסכמה לחוות דעתה המקיפה של חברתי, השופטת ד' ברק-ארז, ואף אני סבור כי יש מקום לשנות את הלכת "קנית" כמוצע על ידה, תוך התאמת עקרונותיה של ההלכה "למציאות המשתנה ולניסיון שהצטבר בתחום זה".

מקובל עליי, כי לאור ההחלטות שהתקבלו בשנים האחרונות לגבי מקרקעי ישראל, הרי שמעמדו של היזם בתקופת הפיתוח הינו שווה ערך (או קרוב עד מאד) למעמד של חוכר לדורות. על כן, מוצדק לחייבו בהיטל השבחה, תוך עריכת התאמות וקיזוזים, כמפורט בפסקה 75 לחוות דעתה של חברתי, וככל שהדבר נדרש יש להניח כי יתקבלו החלטות מתאימות, בהקשר זה.

ש ו

פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, ב' באייר התשע"ו (10.5.2016).

ש ו פ ט ש ו פ ט ש ו פ ט ת

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 13070840_A16.doc עכ
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

י' דנציגר 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

nevo.co.il