

מדינת ישראל
ועדת ערר לתכנון ובניה פיצויים והיטלי השבחה
מחוז ירושלים

מס' תיק: 8053/23

בפני: יו"ר הועדה: דפנה תמיר, עו"ד
 חברי הועדה: נאוה סירקיס, שמאית מקרקעין
 אילן אליהו מלכה, נציג מתכנן המחוז

העורר: מושל שטראוס
 ע"י ב"כ עו"ד איתי הכהן

- נגד -

המשיבה: הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים
 ע"י ב"כ עו"ד ארז שפירא

חקיקה שאוזכרה:

חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' 1(א), התוספת השלישית, 6(ב), 1, 7(א)

חוק הנאמנות, תשל"ט-1979: סע' 1, 3(ב), 3(ג), 10, 13, 13(א)

חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 75, 75ג

מיני-רציו:

* האם העברת הזכויות במקרקעין מהעורר לחברת הנאמנות, כאשר העורר הוא הנהנה הראשי בנאמנות וגם יוצרה, מהווה "מימוש זכויות" המחייב בתשלום היטל השבחה על פי התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה?

* תכנון ובניה – היטל השבחה – חובת תשלומו

.

העורר הגיש ערר על דרישת תשלום היטל השבחה בגין תכנית במסגרת מימוש בדרך של העברת זכויות חכירה בכנס. במרכז הערר עומדת השאלה האם העברת הזכויות במקרקעין כפי שנעשתה במקרה דנן מהעורר לחברת הנאמנות, כאשר העורר הוא הנהנה הראשי בנאמנות וגם יוצרה, מהווה "מימוש זכויות" המחייב בתשלום היטל השבחה על פי התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה?

ועדת הערר לתכנון ובניה קבעה כלהלן:

העברת הזכויות מהעורר לנאמנות בנסיבות המקרה דנן, אינה מהווה "מימוש זכויות" במובן המהותי-כלכלי.

במקום בו הוצגו מסמכים המלמדים על נאמנות עצמית בה העורר יוצר הנאמנות הוא הנהנה, במקום בו הוצג הסכם נאמנות, כתב נאמנות ואישורים מרשות המיסים המכירה בהעברה ככזו שאינה בגדר מכירה, אין לקבל את טענת הוועדה המקומית כי התרחש מימוש כהגדרתו בחוק התכנון והבניה המקיים חבות בתשלום היטל השבחה.

לא הוכח, כי נערכה העברת זכויות במקרקעין במובן הכלכלי המקיים התעשרות אלא העברה במסגרת נאמנות על כל משמעויותיה אותן יש לכבד.

החלטה

1. בפנינו ערר על דרישת תשלום היטל השבחה מיום 16.1.2023 בסך 954,517 ₪, בגין תכנית 101-0410332 במסגרת מימוש בדרך של העברת זכויות חכירה בכנס המצוי ברחוב דור דור ודורשיו 18 בירושלים במקרקעין הידועים כגוש 30012 חלקות 12, ו-14 (להלן **"המקרקעין"**, **"הנכס"**).
2. שומת ההשבחה נערכה כאמור בעקבות העברת זכויות חכירה מיום 19.1.2021 (להלן **"העברת זכויות"**, **"גורם מימוש"**) מהעורר לחברת נאמנות בשם דור ודורשיו 18 בע"מ.
3. במרכז הערר עומדת השאלה האם העברת הזכויות במקרקעין כפי שנעשתה במקרה דנן מהעורר לחברת הנאמנות, כאשר העורר הוא הנהנה הראשי בנאמנות וגם יוצרה, מהווה "מימוש זכויות" המחייב בתשלום היטל השבחה על פי [התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה](#), התשכ"ה-1965 (להלן: **"החוק"**, **"חוק התכנון והבניה"**).

רקע

4. העורר, אזרח ותושב ארצות הברית, חתם ביום 1.12.2009 על הסכם חכירה מול מנהל מקרקעי ישראל במסגרת ההסכם רכש העורר מחצית מזכויות החכירה במקרקעין. תקופת החכירה נקבעה ל 98 שנים, החל מנובמבר 2005, עם אופציה להארכה לתקופה נוספת בת 98 שנים מתום התקופה הראשונה.
5. ביום 30.12.2019 נחתם הסכם נאמנות (להלן: **"ההסכם"**) בין העורר לבין הגב' זהבה שטראוס (אשתו של העורר), במסגרתו הועברו זכויות העורר במקרקעין ברחוב דור דור ודורשיו 18 בירושלים לניהול בנאמנות. ההסכם הוגדר כנאמנות הניתנת לביטול

(Revocable Trust), במסגרתו מונתה גב' שטראוס כנאמן. בתקופת חייו של היוצר נקבע כי כל ההכנסות יועברו אליו, וניתנה לו הזכות לדרוש העברת כספים מקרן הנאמנות, לרבות העברת הקרן במלואה.

6. מנגנון העברת הזכויות לאחר פטירת היוצר נקבע בהסכם, כך שהנכס יועבר לגב' זהבה שטראוס, ובהיעדרה - לצאצאי היוצר בשיטת החלוקה "לפי ענף המשפחה". נקבעו הוראות להקמת נאמנויות משנה עבור הצאצאים וניתן לנאמן שיקול דעת בחלוקת ההכנסות לצרכי מחיה, חינוך ותמיכה. נקבע כי במקרה של מכירת הנכס, תועבר התמורה במלואה ליוצר והנאמנות תגיע לסיומה.

7. ביום 4.6.2020 הוקמה "חברת" נאמנות להחזקת הנכס. במסגרת זו, העביר העורר את מלוא זכויות החכירה בנכס, ללא תמורה כספית, לחברת "דור דור ודורשיו 18" (להלן: **"הנאמנות"**, **"החברה"**) חברה שהוקמה במיוחד למטרה זו ושכלית גב' שטראוס גם היא אזרחית ותושבת ארצות הברית. **בכתב הנאמנות נקבע העורר עצמו כנהנה הראשי בעודו בחיים, כאשר לאחר פטירתו, הזכויות יעברו לאשתו וילדיו כנהנים ממשיכים.**

8. הוועדה המקומית טענה כי החבות בהיטל השבחה היא בגין העברת זכויות במקרקעין המהווה "מימוש זכויות" כהגדרתו [בתוספת השלישית](#) לחוק. העברת הזכויות מהעורר לחברת דור ודורשיו 18 בע"מ, אף שהיא חברה לניהול נכסי נאמנות, מהווה העברה לאישיות משפטית נפרדת הטעונה רישום. הוועדה המקומית מציינת כי בהתאם [לסעיף 1](#) לתוספת השלישית, העברת זכויות והענקת זכויות הטעונה רישום, בין בתמורה ובין שלא בתמורה, מהווה "מימוש זכויות" המחייב בהיטל השבחה, למעט החריגים המנויים בחוק אשר אינם חלים במקרה דנן.

9. להלן תיאור "רישום הזכויות" מתוך שומת הוועדה המקומית:

8. רישום הזכויות:

8.1 בהתאם לתצהיר החתום מיום 19.1.2021, עולים הנתונים כדלקמן:

- מושל שטראוס בעל מס' דרכון ארה"ב 488259607, רשום כבעל מחצית הזכויות בספרי רשות מקרקעי ישראל בבית מגורים, הידוע כחלק מגוש 30012 חלקות 12 + 14, אשר נמצא ברחוב דור ודורשיו 18 בירושלים.
 - על פי כתב העברת זכות חכירה מיום 4.6.2020, הועברו, מכוח הסכם הנאמנות שנחתם בתאריך 30.12.2019, מלוא זכויותיו של מושל שטראוס לרעייתו זהבה שטראוס מספר דרכון 563621802 באמצעות חברת נאמנות שהוקמה במיוחד לצורך כך, בשם דור ודורשיו 18 בע"מ ח.פ. 516164274 (להלן "חברת הנאמנות") שבשליטת זהבה שטראוס כנאמו כאמור.
 - חברת הנאמנות לא שילמה ולא תשלם למר מושל שטראוס כל תמורה שהיא.
- גוש 30025 חלקה 26: שטח: 598 מ"ר.

תמצית טענות הצדדים

טענות העורר

10. לטענת העורר, הליך החיוב לוקה בפגמים מהותיים, שכן המשיבה הסתפקה במשלוח שובר תשלום בלבד, בצירוף טיוטת חוות דעת שמאית שלא אושרה כנדרש. לטענתו בהתאם להוראות [סעיף 6\(ב\)](#) לחוק, הודעת החיוב חייבת לכלול את הסעיף המסמך בחוק, את שם ותפקיד הגורם השולח, וכן פירוט בדבר זכויות הנישום להשיג על החיוב. היעדרם של רכיבים אלה מהווה פגם היורד לשורש ההליך המנהלי, הפוגע בזכות הטיעון של הנישום ושומט את הבסיס החוקי לדרישת התשלום. נציין כי טענה זו הובהרה בהמשך על ידי המשיבה כי אין עסקינן בטיוטה אלא בחו"ד לכל דבר ועניין ומכאן מתייטר הצורך לדון בכך.

11. לטענת העורר, העברת הזכויות שביצע אינה מהווה "מימוש" כהגדרתו בחוק, ומשכך אין הצדקה להטלת היטל השבחה. לדבריו, ההעברה בוצעה לנאמנות שבה הוא עצמו הנהנה הבלעדי, ולכן מדובר בפועל בהעברה עצמית שאינה יוצרת אירוע מס. בית המשפט העליון קבע ב**ע"א 7610/19 מנהל מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס** (נבו 30.6.2022) (להלן: **"עניין גליס"**) כי העברה מסוג זה (כשיוצר הנאמנות הוא הנהנה) אינה מהווה "מכירה" לצורכי מס, ובאופן דומה נקבע בהחלטת מיסוי 3324/12 כי העברה לנאמנות בנסיבות אלו אינה בגדר "מכירת זכות במקרקעין", שכן אין לה השלכה כלכלית המצדיקה חיוב במס. הרציונל לחיוב בהיטל השבחה הוא הפקת תועלת כלכלית ממומשת, אך כאשר מדובר בהעברה לנאמנות לטובת המעביר עצמו, היא אינה אלא העברה "מכיס ימין לכיס שמאל", ולפיכך נעדרת כל משמעות כלכלית המצדיקה חיוב בהיטל.

12. לחילופין טוען העורר, כי גם אם תיחשב ההעברה כאירוע "מימוש", הרי שהיא זכאית לפטור מהיטל השבחה בהתאם להוראת [סעיף 1](#) לתוספת השלישית. על פי הוראה זו, העברה ללא תמורה בין אדם ל"קרוב" פטורה מהיטל. במקרה דנן, גב' שטראוס, המחזיקה במניות חברת הנאמנות, מהווה "קרוב" כהגדרתו בחוק. משכך, גם מטעם זה אין הצדקה להטלת חיוב בהיטל השבחה.

13. העורר חולק גם על גובה הדרישה של היטל ההשבחה והגיש מטעמו שומה נגדית, אשר מעריכה את ההשבחה בסכום נמוך משמעותית מהערכת הוועדה המקומית ובסך של 308,800 ₪ וגובה ההיטל 154,400 ₪. השמאי מטעמו הצביע על כשלים מהותיים בשומת הוועדה כלהלן:

א. טעות בחישוב שטח החלקה במצב הקודם.

ב. התעלמות ממטרדים מהותיים המשפיעים על שווי הנכס, לרבות קרבה לגן ילדים במרחק של 5 מטרים וקרבה לתחנת שנאי חשמל, המצדיקים הפחתות בשווי של 15%-ו-30% בהתאמה.

ג. קביעת שווי מ"ר מבונה בסכום מופרז של 40,000 ₪, כאשר ניתוח עסקאות השוואה מצביע על שווי של 25,000 ₪ למ"ר.

ד. שימוש במקדמי שווי גבוהים מדי לשטחים תת-קרקעיים ושטחי אחסנה, תוך התעלמות מהמגבלות הפיזיות של שטחים אלו.

תגובת המשיבה

14. הוועדה המקומית טוענת כי העברת הזכויות לנאמנות מהווה "מימוש זכויות", וכי טענת העורר לפיה מדובר בהעברה "מכיס ימין לכיס שמאל" נעדרת בסיס משפטי. בהתאם לפסיקה (עניין גליס לעיל), אין די בטענה כי זהות הנהנה בנאמנות זהה לזהות המעביר, ויש לבחון את המהות הכלכלית של העסקה ולא רק את המהות המשפטית (הגדרת העברת הנכס כנאמנות). במקרה דנן, העברת הזכויות שינתה את מעמדו המשפטי של הנכס, תוך יצירת הפרדה בינו לבין העורר באופן שאינו מאפשר לראות בכך העברה נטולת תוכן כלכלי.

15. הוועדה המקומית מסתמכת על פסק הדין בע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה חולון, נה(4) 769 (2001) כדי לבסס את טענתה כי העברה רצונית של זכויות במקרקעין מהווה "מימוש זכויות" המחייב בהיטל השבחה. בפסק דין זה נקבע כי העברת זכויות מבעלות החברה לבעלות בעלי מניותיה במסגרת פירוק מרצון אינה פטורה מתשלום היטל, שכן מדובר בהליך יזום ואקטיבי מצד בעלי המניות ולא במהלך מוכתב "מכוח דין". בית המשפט הבהיר כי עצם העובדה שהזכויות עוברות לגורם הקשור לבעלים המקוריים אינה מונעת את חובת התשלום, משום שהקריטריון הקובע הוא קיומו של שינוי בזכויות הקנייניות כתוצאה מהחלטה רצונית של בעלי הזכויות. בהתאם לעיקרון זה, הוועדה טוענת שגם במקרה הנוכחי, בו נכס הועבר לנאמנות שהנהנה ממנה הוא גם המעביר, מדובר בהעברה רצונית של זכויות ולא בפעולה אוטומטית "מכוח דין", ולכן יש לראות בה מימוש זכויות המחייב תשלום היטל השבחה.

16. הוועדה המקומית מדגישה מספר מאפיינים מהותיים המצביעים על היותה עסקה החייבת בהיטל השבחה. ראשית, החברה קיבלה בעלות מלאה בנכס ללא מגבלות מהותיות על השימוש בו או על העברת הזכויות בו. שנית, תקנון החברה אינו מגביל את העברת המניות, מה שמאפשר גמישות מלאה בשליטה בנכס. שלישית, הדיבידנדים מועברים לבעלי המניות בחברה ולא לנהנה באופן ישיר, מה שמחזק את המסקנה כי מדובר בהעברת זכויות מהותית ולא בנאמנות פורמלית גרידא. כל אלה מצביעים על כך שמדובר בעסקה המהווה "מימוש זכויות" לצורך חיוב בהיטל השבחה.

17. הוועדה המקומית ציינה כי חלק מהמסמכים המהותיים הנוגעים ליצירת הנאמנות לא הומצאו לה, דבר המקשה על בחינה מלאה של מערכת היחסים בין הצדדים. עם זאת, מהמסמכים שכן הוגשו עולה תמונה ברורה של העברת זכויות מהותית המחייבת תשלום היטל השבחה. הוועדה מדגישה כי המבנה המשפטי שנבחר על ידי העורר מאפשר שליטה

מלאה בנכס ובפירותיו, באופן המחזק את המסקנה כי מדובר במימוש זכויות לכל דבר ועניין.

הדיון בוועדת הערר

18. במסגרת הדיון בפני וועדת הערר חזר העורר על אופייה המשפטי של העסקה כהעברת זכויות בנאמנות, שבה העורר העביר את הנכס לטובת עצמו כנהנה. לטענתו, הנאמנות היא "שקופה" מבחינה משפטית, ולכן העברת הנכס לנאמנות אינה מהווה אירוע מס. העורר הדגיש כי מדובר בהעברה "מכיס לכיס" ללא תוכן כלכלי, שכן הוא מעביר את הנכס לעצמו באמצעות מנגנון הנאמנות.

19. לעניין מעמד החברה כנאמנה, הבהיר העורר כי זו משמשת אך ורק כפלטפורמה לניהול נכסי הנאמנות, כאשר על פי דיני הנאמנות כל טובות ההנאה הכלכליות חייבות להגיע לנהנה ולא לנאמן. הנאמן, על פי הסבר העורר, אינו רשאי ליהנות מטובת הנאה כלכלית מנכס הנאמנות למעט שכרו, ואם יעשה כן - יהווה הדבר מעילה בתפקידו ואף עבירה פלילית.

20. הוועדה המקומית טענה כי המקרה מורכב יותר מכפי שהוצג על ידי העורר. ראשית, הדגישה כי הנאמנות היא לטובת החברה ולא לטובת גב' שטראוס (רעיית העורר) כפי שנטען. שנית, הצביעה על כך שתקנון החברה מאפשר לה לעסוק בפעילויות נוספות מלבד נאמנות, וכן שעל פי התקנון, בעלי המניות (האישה) הם שנהנים מהדיבידנדים ולא הנהנה.

21. הוועדה המקומית אף טענה כי לא ניתן להחיל באופן אוטומטי את דיני מס שבח על היטל השבחה, וכי הקמת נאמנות היא פעולה רצונית ולא העברה מכוח דין. לטענתה, החברה רשאית לעשות בנכס כרצונה, להשכיר אותו ולהנות מהתשואה, כאשר הרווחים עוברים לאישה ולא לנהנה.

מסמכים נוספים

22. לאחר הדיון בפנינו העביר העורר את הסכם הנאמנות כשטענתו הינה כי מההסכם נלמד כי מדובר למעשה בהעברה "מכיס לכיס".

23. הוועדה המקומית טענה בתגובה כי מקריאת ההסכם (פסקה שנייה בהסכם) ניתן להבין כי גם צאצאיו של העורר (הנהנה) עשויים להנות מפירות המקרקעין ולא רק לאחר פטירת העורר.

24. בנוסף, הוועדה הצביעה על פער מהותי בין הוראות ההסכם לבין יישומו בפועל. בעוד שהסכם הנאמנות קובע כי הנאמן תהיה אשתו של העורר, בפועל בוצעה העברה לחברה

בע"מ, שהיא אישיות משפטית נפרדת, כאשר לא ברור מעיון בהסכם הנאמנות האם העברה זו הייתה מתוכננת מראש.

25. לטענת הוועדה, המבנה המשפטי שנוצר מעורר קשיים מעשיים בפקוח על העברות עתידיות של הנכס. במיוחד הודגשה הבעייתיות בכך שניתן יהיה להעביר מניות בחברה, ובכך למעשה להעביר את הנכס עצמו, מבלי שהוועדה המקומית תוכל לדעת על כך ולדרוש את תשלומי המיסים המתחייבים. לאור כל אלה, ביקשה הוועדה המקומית לראות בהסכם הנאמנות ככזה המקים עילה לתשלום היטל השבחה, תוך שהיא מבדילה את המקרה הנוכחי מהחלטת מיסוי 3324/12 שעליה הסתמך העורר.

26. העורר מנגד השיב כי טענות הוועדה מבוססות על הבנה שגויה של מהות הנאמנות והמסמכים המשפטיים הרלוונטיים. לטענתו, יש להבחין בין שני מסמכים מרכזיים: כתב הנאמנות, שמכוחו הועבר הנכס לחברת הנאמנות, לבין הסכם הנאמנות המסדיר את סמכויות הנאמן. החברה, כך הדגיש העורר, משמשת רק כפלטפורמה משפטית להחזקה וניהול של נכס הנאמנות, כפי שמצוין במפורש בסעיף 2 לתקנון החברה שקובע כי מטרתה היא החזקת נכסי נאמנות וכל עיסוק חוקי נלווה לכך.

27. העורר הדגיש כי מהסכם הנאמנות עולה באופן ברור וחד-משמעי כי הוא הנהנה היחיד בנאמנות כל עוד הוא בחיים. העורר ציטט מההסכם את הסעיף הקובע כי רק לאחר פטירתו יהפכו אשתו וילדיו לנהנים ממשכים, וכי כל עוד הוא בחיים, כל ההכנסות והזכויות בנכס שייכות לו בלבד. מצב זה, לטענתו, שקול להעברה מאדם לעצמו, או בלשונו "העברה מכיס ימין לכיס שמאל", שאין בה כל תוכן כלכלי המצדיק חיוב במס.

28. באשר לחששות הוועדה בנוגע להעברת מניות בחברת הנאמנות, הציג העורר הבחנה מהותית בין חברת נאמנות לחברה "רגילה". לטענתו, חובת הנאמנות החלה על הנאמן מכוח הדין ומכוח הסכם הנאמנות אוסרת עליו להעביר את המניות בחברה או נכסיה לכל גורם שלישי שאינו נמנה על הנהנים בנאמנות. העברת השליטה בחברת הנאמנות לאדם שאינו נאמן תהווה לא רק הפרה חמורה של חובת הנאמן, אלא אף עבירה פלילית של הפרת אמונים חמורה העולה כדי מעילה, תרמית והונאה כלפי המוטבים בנאמנות.

29. העורר הוסיף והדגיש כי בשונה מפסק דין גליס, במקרה הנוכחי מדובר ב"נאמנות הדירה", כפי שעולה מכותרת הסכם הנאמנות, במסגרתה משמר היוצר את השליטה בנאמנות לעצמו. להבדיל מנאמנות בלתי הדירה, בה היוצר מתנתק באופן בלתי חוזר מהשליטה בנכס, בנאמנות הדירה היוצר שומר לעצמו את היכולת לשלוט בנכס. עובדה זו, לטענת העורר, מהווה סיבה נוספת ומשמעותית שלא לראות בהעברה לנאמנות כאירוע מס, שכן היא מדגישה את העובדה שלא חל כל שינוי מהותי בשליטה בנכס.

30. לבסוף, טען העורר כי החשש שהעלתה הוועדה המקומית להפסד היטל השבחה אינו מבוסס. הוא הסביר כי החיוב בהיטל השבחה יחול בכל מקרה במועד שבו יתבקש היתר בנייה למימוש ההשבחה או כאשר הנכס יימכר לצד שלישי. לפיכך, החשש מהתחמקות של

תשלום היטל ההשבחה אינו קיים, שכן לכל היותר מדובר בדחיית מועד החיוב. בעיתוי הנוכחי, הדגיש העורר, לא נעשתה שום פעולה בעלת תוכן כלכלי שניתן לכנותה "מימוש" המצדיקה חיוב בהיטל השבחה.

31. הוועדה המקומית טוענת כי מדובר בשתי העברות זכויות נפרדות; העברה ראשונה מהנהנה לנאמן, והעברה שנייה מהנאמן לחברה. הוועדה טוענת כי גם אם תתקבל עמדת העורר לפיה ההעברה הראשונה אינה מהווה מימוש זכויות, הרי שההעברה השנייה - מהנאמן לחברה - מהווה בהכרח מימוש זכויות. ומנמקת את טיעונה שהרי חברה מהווה אישיות משפטית נפרדת. לפיכך, לא ניתן לקבל את ניסיון העורר ליצור זהות בין הנאמן לבין החברה.

32. הוועדה חוזרת וטוענת כי מניתוח הסכם הנאמנות, ובפרט מהאמור בסעיף 2 להסכם, עולה כי גם צאצאי העורר יכולים להיות נהנים עוד לפני פטירתו. מסקנה זו מתבססת על פירוש הניסוח בהסכם הנאמנות "על אף כל הוראה נוגדת בשטר נאמנות זה..." (או בנוסח האנגלי "Notwithstanding"). משמעות ניסוח זה היא שמטרת הסעיף היא לחרוג מהכלל שנקבע בסעיף 1 להסכם הנאמנות, לפיו העורר הוא הנהנה היחיד.

33. הוועדה המקומית מבקשת מוועדת הערר לקבוע כי מדובר במימוש זכויות המקיים חבות בהיטל השבחה. ראשית, העברת הזכויות לחברה מהווה מימוש זכויות לכל דבר ועניין. שנית, מבנה הנאמנות, המאפשר הנאה לצאצאים עוד בחיי העורר, מחזק את המסקנה כי אין מדובר בהעברה פורמלית גרידא אלא בהעברת זכויות מהותיות המקימה חבות בהיטל השבחה.

דיון והכרעה

34. הסוגייה שנדונה בערר שלפנינו מעמידה במבחן את נקודת המפגש בין דיני הנאמנות לבין דיני היטל ההשבחה הנוגעים למקרה מושא הערר. השאלה המרכזית מתמקדת בסוגיה האם במקרה בו עסקינן, העברת הזכויות במקרקעין מהעורר לחברת נאמנות, כאשר העורר הוא גם יוצר הנאמנות וגם הנהנה הראשי בה, מהווה "מימוש זכויות" המחייב בתשלום היטל השבחה.

35. במרכז הדיון עומדת השאלה האם ההעברה בה אנו דנים שבה העורר הוא גם הנהנה העיקרי מהווה פעולה בעלת תוכן כלכלי המצדיקה חיוב בהיטל השבחה, או שמא מדובר בהעברה מאדם לעצמו שאינה מהווה "מימוש" כמשמעותו בחוק. שאלה זו, מצויה בתפר שבין דיני הנאמנות לדיני היטל ההשבחה ויש לנתח את הדברים בהתאם.

36. אנו נדרשים לשם הכרעה בערר לבחון את מהותו של מוסד הנאמנות, את אופי הזכויות המוענקות לנאמן, תוך יישום פרשנות תכליתית המביאה בחשבון את המהות הכלכלית של ההסכם בו אנו דנים ולא רק את צורתו הפורמלית וכל זאת לאור תכליתו של היטל ההשבחה.

מהותו של מוסד הנאמנות

37. בטרם נבחן את השאלה האם העברת הזכויות לנאמנות במקרה דנן מהווה "מימוש זכויות", עלינו לעמוד תחילה על מהותו של מוסד הנאמנות כפי שהוא מוסדר בחוק הנאמנות, תשל"ט-1979 (להלן: **"חוק הנאמנות"**). [סעיף 1](#) לחוק הנאמנות מגדיר את הנאמנות כ"זיקה לנכס שעל פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת". הגדרה זו מבהירה כי אף שהנאמן הוא המחזיק הפורמלי בנכס, החזקה זו כפופה לחובת נאמנות מהותית כלפי הנהנה.

38. המלומד שלמה כרם בספרו על חוק הנאמנות מתאר את הבעלות המוענקת לנאמן כ"בעלות אינסטרומנטלית", שבאה אך ורק לשרת את מטרות הנאמנות ולאפשר לנאמן למלא את תפקידיו ככזה ביעילות. כדבריו: **"הבעלות בנכס בידי הנאמן היא בעלות 'טכנית' מן השפה ולחוץ. היא אמורה להתקיים רק כל עוד הנאמן ממלא את תפקידו"**. (כרם, חוק הנאמנות, עמ' 8).

39. חוק הנאמנות מטיל על הנאמן חובות מהותיות ומגבלות משמעותיות בניהול נכסי הנאמנות. [סעיף 10](#) לחוק קובע את חובתו הבסיסית של הנאמן **"לשמור על נכסי הנאמנות, לנהלם ולפתחם ולפעול להשגת מטרות הנאמנות"**. חובה זו מתחדדת נוכח האיסור המפורש הקבוע [בסעיף 13](#) לחוק, האוסר על הנאמן לרכוש לעצמו או לקרובו נכס מנכסי הנאמנות או להפיק מהם טובת הנאה.

40. עיקרון מרכזי נוסף בדיני הנאמנות הוא עקרון ההפרדה בין נכסי הנאמנות לבין נכסיו האחרים של הנאמן. עיקרון זה מעוגן [בסעיף 3\(ג\)](#) לחוק הנאמנות, המחייב את הנאמן להחזיק את נכסי הנאמנות בנפרד מנכסים אחרים. יתרה מכך, [סעיף 3\(ב\)](#) לחוק קובע כי **"אין לרדת לנכסי הנאמנות אלא בשל חובות המוטלים עליהם או הנובעים מפעולות הנאמנות"**. הוראות אלו יוצרות למעשה "קופה נפרדת" של נכסי הנאמנות, המנותקת מנכסיו האישיים של הנאמן.

41. מערכת הוראות זו מציירת תמונה ברורה: אף שהנאמן רשום כבעלים הפורמלי של נכסי הנאמנות, הרי שמבחינה מהותית-כלכלית הבעלות האמיתית היא בידי הנהנה. תפקידו של הנאמן מתמצה בשמירה על הנכס וניהולו עבור הנהנה, תוך איסור מוחלט להפיק טובת הנאה מהנכס לעצמו. במקרה מושא הערר בו הנהנה הוא גם יוצר הנאמנות, משמעות הדבר היא שמהותית, העברת הזכויות לנאמנות לא אמורה לשנות את זהות הנהנה הכלכלי מהנכס באופן עקרוני.

42. עלינו אם כן לבחון האם העברת הזכויות לנאמנות במקרה בו עסקינן מהווה "מימוש זכויות" המקים חבות בהיטל השבחה.

43. הוועדה המקומית, לאחר שעיינה בהסכם הנאמנות, העלתה מספר טענות באשר להשלכות הוראותיו על הזכאות לאי חיוב בהיטל השבחה. ראשית, הצביעה הוועדה על כך שהסכם הנאמנות קובע מעגל נהנים רחב יותר מהעורר, עצמו, וכולל גם את צאצאיו אשר עשויים

ליהנות מפירות הנכס עוד בחייו. שנית, העלתה הוועדה קושי בכך שקיים פער בין הסכם הנאמנות המקורי, הקובע כי הנאמן היא אשתו של העורר, לבין המצב בפועל שבו הזכויות הועברו לחברה בע"מ. שלישית, הדגישה הוועדה את הבעייתיות בשימוש בחברה בע"מ כנאמן, שכן העברת מניות בחברה יכולה להתבצע ללא יכולת פיקוח של הוועדה המקומית, בניגוד למצב שבו הנאמן הוא אדם פרטי. נסיבות אלו, לשיטת הוועדה המקומית, שוללות את האפשרות לראות בהעברה זו כהעברה "שקופה" הפטורה מהיטל השבחה.

44. נפנה [לסעיף 1](#) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה מגדיר "מימוש זכויות" במקרקעין, כאשר החלופה הרלוונטית לענייננו הינה חלופה 3 המודגשת:

(1) קבלת היתר לפי חוק זה לבניה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג שבעקבותיהם חל היטל השבחה;

(2) התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה, ואולם לא יראו בהתחלת שימוש מכוח אישור לשינוי שימוש לפי סעיף 145 כמימוש זכויות;

(3) העברתם או העברת החכירה לדורות בהם, בשלמות או חלקית, או הענקת זכויות בהם הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, בתמורה או ללא תמורה, אך למעט העברה מכוח דין והעברה ללא תמורה מאדם לקרובו או העברה על פי פסק דין שנקבעה בו, בין השאר, העברה של זכויות במקרקעין בין בני זוג אגב פירוד, בין שהיא בין בני הזוג ובין שהיא מהם לילדיהם; ואולם לא יראו כמימוש זכויות רישום בפנקסי המקרקעין של זכויות במקרקעין אשר המחזיק בהם בפועל לפני יום כ"ט בסיון תשמ"א (1 ביולי 1981), היה בעלם כהגדרתו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961."

הגדרה זו משקפת את התפיסה לפיה חבות בהיטל השבחה קמה כאשר מתרחשת פעולה בעלת משמעות כלכלית בנכס. החריגים שנקבעו בחוק הנוגעים להעברת זכויות כאמור מעידים על כוונת המחוקק שלא לראות בכל העברת זכויות פורמלית כ"מימוש זכויות". חריגים אלו מלמדים על גישה מהותית המבקשת להטיל את ההיטל רק כאשר מתרחש שינוי אמיתי בזהות הנהנה הכלכלי מהנכס.

45. כידוע, היטל השבחה מבוסס על עקרון הצדק החלוקתי ומטרתו לאפשר לרשות המקומית ליהנות מעליית ערך המקרקעין שנגרמה כתוצאה מפעולות תכנוניות שביצעה. כפי שנקבע בפסיקה, תכליתו היא:

"כי מי שנהנה מפעולות התכנון שביצעה הרשות במימון ציבורי יחלוק את התעשרותו עם הקהילה שבקרבה הוא יושב" ([ע"א 7084/13](#) בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (נבו 10.5.2016)).

46. היטל השבחה מוטל כאשר קיימת הנאה במובן חוק התכנון והבניה, באופן בו התעשרות הינה תנאי הכרחי להשתת היטל על החייב בו.

47. דחיית המועד להשתתף היטל ההשבחה למועד המימוש מעידה על המהות של חיוב במועד ההנאה. נפנה לעמנ (י-ם) 37942-03-15 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' רות נקר (פורסם בנבו):

"לפי סעיף 7(א) לתוספת השלישית, יש להבחין בין עצם החיוב בהיטל השבחה, הנוצר (בין-השאר) בעת אישור תכנית משביחה – כלומר "אירוע המס", לבין המועד שבו חלה חובת התשלום – אשר נדחה למועד "מימוש הזכויות". פער הזמנים שבין מועד השבחת המקרקעין כתוצאה מהפעילות התכנונית שבוצעה בהם, לבין המועד שבו חלה החובה לשלם את ההיטל, שהוא מועד מימוש הזכויות במקרקעין, נועד להקל על הנישום בתשלום ההיטל, שכן התשלום נדחה למועד שבו החייב נהנה בפועל מההשבחה (רע"א 4217/04 בעניין ציון פמיני [פורסם בנבו] (לעיל): בפסקה 6 לפסק-דין של כב' השופטת (כתארה אז) חיות)

48. כן ראה מדברי בית המשפט העליון בפסק דין שניתן לאחרונה בר"מ 7560/22 קיבוץ שדה נחמיה ו- 16 אחרים נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גליל עליון (נבו 12.2.2025) (להלן: "פס"ד שדה נחמיה"):

"על כן, תנאי בלעדיו אין להטלת החובה לתשלום היטל השבחה הוא קיומה של התעשרות של החייב, ולו התעשרות פוטנציאלית. בית משפט זה עמד בעבר על הקשר ההדוק שבין התעשרות לבין חבות בהיטל השבחה, בציינו כי "באין התעשרות אין היטל" (ראו: בר"מ 4367/16 מאיר נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הוד השרון, פסקה 15 [נבו] (25.3.2018); ראו גם: ע"א 2761/09 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים, פסקה 32 [נבו] (27.8.2012)).

לכן, על-פי הגישה המהותית-כלכלית להוראות החוק, המשתקפת בפסיקתו של בית משפט זה, יש להטיל חבות על מי שמתעשר בפועל מההשבחה בדומה לחוכר לדורות, גם אם אינו חוכר לדורות במובן הטכני. באותו אופן, אין להטיל חיוב על מי שמבחינה זו אינו נהנה מהשבחת המקרקעין, הגם שבמובן הקנייני הוא "חוכר לדורות".

עיקרון זה מתיישב עם התפיסה שההיטל אמור לחול כאשר אדם מממש את ההשבחה באופן כלכלי ממשי, ולא בכל העברה פורמלית של זכויות שאין בה תוכן כלכלי אמיתי.

49. בהמשך נבחן האם העורר אכן העביר את זכויות במקרקעין באופן שניתן לכוונת זאת כ"העברה" המחייבת בהיטל השבחה. ובמילים אחרות, האם ההעברה שבוצעה על ידי העורר הינה העברה שהינה בגדר מימוש - העברת זכויות המהווה התעשרות כמשמעותה "בדיני היטל השבחה".

50. בפסק דין בעניין גליס (ע"א 7610/19 מנהל מס שבח תל אביב 1 נ' סמואל גליס, (נבו 30.6.2022), עסק בית המשפט העליון בשאלה האם העברת נכסים לנאמנות מהווה "מכירה" לצורך מס שבח. בית המשפט ביקש להבחין בין מקרה בו הועברו נכסים לנאמנות בלתי הדירה לטובת צדדים שלישיים, לבין מקרה בו אדם מעביר נכסים לנאמנות שהוא עצמו הנהנה בה (הדגשת הח.מ):

"נסיבות המקרה אשר נדון באותה החלטה שונות בתכלית מנסיבות המקרה דכאן, שכן, ספק אם הקניית הנכסים דשם -- על ידי יוצר ההקדש הפרטי לטובתו שלו -- עולה כדי 'מכירה'. זאת, בשונה ממצב-הדברים דכאן שבו הצהרותיהם המפורשות של יוצרי הנאמנות, במסגרת העובדות המוסכמות, אומרות לנו כי אלו התנתקו מנכסיהם באופן בלתי חוזר, וכי הם אינם נהנים בנאמנות שיצרו."

הבחנה זו מבטאת את הגישה המהותית-כלכלית, המכירה בכך שכאשר אדם מעביר נכס לנאמנות שהוא עצמו הנהנה היחיד בה, אין מדובר בהעברה כלכלית אמיתית אלא בשינוי פורמלי בלבד באופן החזקת הנכס.

51. חיזוק לגישה המהותית ניתן למצוא בהחלטת מיסוי 3324/12, שעסקה בהקמת הקדש פרטי. בהחלטה זו קבעה רשות המיסים כלהלן:

הסדר המס

12. יצירת ההקדש והקניית נכסי ההקדש לנאמן, המיועדים עד אריכות ימיו לשמש לטובתו, רוחתו ואיכות חייו של היוצר בעודו בחיים ולאחר פטירתו לטובת הנהנים הספציפיים, אותם קבע היוצר בכתב ההקדש ובצוואתו הנ"ל, לא יחשבו כ"מכירת זכות במקרקעין" במובן החוק

13. מכירת זכויות במקרקעין במובן החוק על ידי חברת ההקדש בימי חייו של היוצר, תיחשב כמכירה ע"י היוצר עצמו, כאשר יום ושווי הרכישה שיחולו בעת מכירתם יקבעו בהתאם לאלו שהיו נקבעים אילו מכר היוצר את הנכס בעצמו.

14. במכירת זכויות במקרקעין במובן החוק ע"י חברת ההקדש, לאחר אריכות ימיו של היוצר וכל עוד לא השתנו הנהנים הספציפיים הנקובים בכתב ההקדש, תיחשב המכירה כמכירה ע"י יורשי היוצר ויחולו הוראות החוק הנוגעות למכר זכויות במקרקעין בידי יורשן.

15. על אף האמור לעיל יובהר כי:

א. החלפת הנהנים הספציפיים על פי שיקול דעת הנאמן, בנהנים אחרים, תחשב כאירוע מס לעניין החוק והנאמן יהא חייב בדיווח הנדרש כחוק. על מכירת זכויות במקרקעין במובן החוק, ע"י הנאמן לאחר החלפת נהנים/ים כאמור לא יחולו הוראות סעיף 14 דלעיל לעניין יום ושווי הרכישה, וזאת לגבי אותו נהנה חדש.

ב. גריעת נהנה מהנהנים הספציפיים, תיחשב כאירוע מס לעניין החוק אלא אם כן יחולו על פעולה זו הוראות החוק בדבר חלוקה ראשונה של עיזבון בין יורשים בהתאם לתנאי סעיף 5(ו)(4) לחוק.

52. אמנם החלטת מיסוי זו עוסקת בחוק מיסוי מקרקעין ולא בהיטל השבחה, אולם הרציונל העומד בבסיסה - שהעברה לנאמנות בה היוצר הוא הנהנה היחיד אינה מהווה עסקה כלכלית אמיתית - תקף גם לענייננו.

53. זאת ועוד, המכר מושא הערר דווח לרשות המיסים והומצא לנו אישור ממיסוי מקרקעין כי קיים פטור "הקניה לנאמן/אפוטרופוס (פטור)".

54. למרות שרשות המיסים ראתה ליתן פטור להעברה ולא ראתה בה "העברה כלכלית" ברת מיסוי, הוועדה המקומית מבקשת לראות בה העברת זכויות במקרקעין המחייבת בתשלום

היטל השבחה. נכון כי דיני מס שבח ודיני היטל השבחה אינם בהכרח בעלי מאפיינים דומים ויש לנקוט במשנה זהירות שעה שמקבילים ביניהם, אך במקום בו רשות המיסים קבעה כי העברה לנאמן בה היוצר הוא הנהנה היחיד אינה בגדר מכירת זכות במקרקעין, קיימת בכך קביעת רשות מס כי אין מקום למסות העברה שאינה "התעשרות", העברה שאינה בעלת אופי כלכלי. התנהלות זו של רשות המיסים כמו גם ההכרה כי העברה מושא הערר הינה כזאת, מחזקת את מסקנתו כי אין אנו בגדר התעשרות אלא הליך לגיטימי במסגרתו לא עברו זכויות ולא עבר קניין במובן הכלכלי אלא בנאמנות בלבד.

55. הוועדה המקומית מפנה לפסק הדין בעניין חלקה 510: [ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ \(בפירוק מרצון\) נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה חולון](#), פ"ד נה(4) 769 (2001) שם נדונה העברה מחברה לבעלי מניותיה במסגרת פירוק מרצון. על אף שמבחינה כלכלית בעלי המניות נהנו מהנכס גם קודם להעברה באמצעות החברה, נקבע כי ההעברה הישירה אליהם יצרה מצב משפטי שונה מהותית, שכן החברה היא אישיות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה. אלא, שבניגוד לפסק הדין, בענייננו הנאמנות היא מכשיר משפטי "שקוף" שכל תכליתו לשרת את הנהנה, והנאמן אינו אלא זרועו הארוכה של הנהנה. כאשר היוצר הוא גם הנהנה הראשי הרי שלא חל כל שינוי בזהות הנהנה הכלכלי מהנכס. מבהירים זאת היטב זה דברי בית המשפט במסגרת [ע"ר \(שלום ראשון לציון\) 5-09 חמדה גולדפינגר נ' הוועדה מקומית לתכנון ובניה "מצפה אפק"](#), (נבו 18.3.2010):

13. הדוגמאות שלעיל אינן ממצות את כל ההבדלים בין חברה הרוכשת נכסים על מנת שתהיה בעליהם ותפעל לטובת בעלי מניותיה שהקימו אותה כדי להפיק תועלת, לבין חברה הרוכשת נכסים כנאמן עבור בעלי מניותיה, אולם סבורני שהן ממחישות היטב שאין מדובר במצבים שהם בגדר "אותה גברת בשינוי אדרת" שלא נועדו אלא לצרכי תכנון מס, כביכול. במאמר מוסגר אוסיף כי תכנון מס לכשעצמו אינו פסול ואינו בלתי לגיטימי, כל עוד הוא נעשה במסגרת הכללים הלגיטימיים לתכנון מס. מכל מקום, המסקנה היא שסיטואציית הנאמנות שונה בעליל מסיטואציה של חברה רגילה, וזכויותיהם וזיקתם של נהנים לנכסי הנאמנות החל מתחילת הנאמנות ועד לסיומה שונים בעליל וחזקים בעליל מאלה של בעלי מניות בנכסי החברה שהם בעלי מניותיה. ברמת ההכללה ניתן להציג זאת כך: בעוד במצב הראשון אין לבעלי המניות כל זכות קניינית שהיא בנכסי החברה עד אשר החברה מעבירה להם את הנכסים, וכל שיש להם הוא זכויות במניות החברה עד אז, הרי במצב השני יש לנהנים מהרגע הראשון זכות קניין בנכסים עצמם (וראו סעיף 1 לחוק הנאמנות, המגדיר נאמנות כ"זיקה.... לנכס..."), אף שאין זו זכות בעלות במלוא מובן המילה כל עוד הנאמנות קיימת.

14. מהאמור לעיל נגזר ההבדל המהותי בין העברת נכסי חברה לבעלי מניותיה תוך כדי פירוק וכחלק ממנו לבין העברת הנכסים מנאמן (החברה) לנהנים, שבמקרה זה הם גם בעלי המניות. העברה "רגילה" של נכסי חברה לבעלי מניותיה אגב פירוקה משנה לחלוטין את מהות הקניין שבידי בעלי המניות: מקניין במניות בלבד, לקניין ישיר בנכס. העברה מנאמן לנהנה היא בגדר שינוי קל ומצומצם הרבה יותר במעמדם של הנהנים מבחינת הקניין בנכס: זכותם בנכס עצמו, שהיתה קניינית מלכתחילה, רק "עולה דרגה" לכדי

בעלות ישירה וגלויה. לבעלי מניות שאינם נהנים בנאמנות אין זיקה לנכס כל עוד החברה היא בעליו. זיקתם היא רק זיקה של אינטרס (עתידי) בתמורה העשויה להתקבל ממכירתו. לנהנים בנאמנות זיקה לנכס בעין מרגע שהנאמנות באה לעולם (כלשון בית המשפט העליון – ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון, פ"ד נה(4) 769, סעיף 21 לפסק הדין, והאסמכתא המאוזכרת שם). אין בהעברת נכס נאמנות מנאמן לנהנה יצירת זיקה קניינית חדשה בין בעלי המניות לנכס, אלא רק "שדרוג" של זכות קניין קיימת.

56. על כן, כל עוד מדובר בהעברה במסגרת נאמנות אין אנו עוסקים בחברה "רגילה", העברת המקרקעין אל הנאמנה שהיא בעניינו חברה הינה העברה לצורך נאמנות בלבד ולא העברה לאישיות משפטית אחרת שתהיה בעלת הקניין, אלא נאמן בדמות משפטית של חברה. האישיות המשפטית של הנאמן אינה הופכת את ההעברה לכזאת שהיא בעלת אופי כלכלי רק משום שהועברה לחברה. על כן, גם המעמד, הכוח, הזכויות והחובות של בעלי מניות בחברת נאמנות הם בהתאם.

57. תימוכין נוספים לגישה המהותית כלכלית ניתן למצוא בהחלטת ועדת הערר [בערר \(ת"א\) 8048-06-20 מריאן תמר נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב](#) (פורסם בבנו, 21.10.2021). באותו מקרה, נדונה השאלה, כאשר נכס מקרקעין נרכש בנאמנות עבור נהנה והנאמן נרשם "כבעלים", מי הזכאי ליהנות מפטור מהיטל ההשבחה – הנאמן או הנהנה? וועדת הערר ניתחה בהרחבה את מהותם של יחסי הנאמנות וקבעה כי יש להעדיף את המהות הכלכלית על פני הצורה הפורמלית וקבעה כי הנהנה הוא החייב בהיטל השבחה וכפועל יוצא זכאי לפטור. על כן, במקום בו הנהנה הוא החייב ברי כי הוא הבעלים. להלן מתוך החלטת ועדת הערר:

"כאשר מוענקת לנאמן בעלות בנכס, הרי שהלכה למעשה מדובר ב'בעלות אינסטרומנטלית', שבאה אך ורק לשרת את מטרות הנאמנות ולאפשר לנאמן למלא את תפקידיו ככזה ביעילות. למעשה, הענקת השליטה בנכס לנאמן, לא באה אלא כדי לאפשר לו למלא את חובות הנאמנות שלו. ממילא הענקת הבעלות בנכס לנאמן אינה מבקשת לאפשר לנאמן לנהוג בנכס כבשלו..."

ועדת הערר הדגישה את המהות הכלכלית של יחסי הנאמן-נהנה והגיעה למסקנה ש (הדגשת הח"מ):

"הוועדה המקומית חזרה שוב ושוב על הטענה שלפיה העוררת 1 היא הבעלים הרשום בנכס. לטעמה של הוועדה 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 מציירת 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 חל 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 הוועדה 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 בנבו, 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).

58. הגם שהשאלה שנדונה שם (זהות החייב בהיטל השבחה) נדונה לצורך אחר, הרי שהמהות בניתוח הדברים זהה. אם הנהנה הוא החייב בהיטל השבחה לנוכח היותו הבעלים המהותי של הנכס, הרי שהעברה של הנכס מיוצר הנאמנות שהוא גם הנהנה לנאמן אינה יכולה להיחשב "מימוש" במובן המהותי-כלכלי.

ניתוח מאפייני הנאמנות במקרה שלפנינו

59. מעיון בהסכם הנאמנות והמסמכים שהוגשו לוועדה, עולים מספר מאפיינים מרכזיים הרלוונטיים להכרעה בשאלה האם העברת הנכס לחברת הנאמנות מהווה "מימוש זכויות".

60. ראשית, מדובר בנאמנות הדירה (Revocable Trust), כפי שעולה מכותרת הסכם הנאמנות. משמעות הדבר היא שהיוצר (העורר) שומר לעצמו את הזכות לשנות, לתקן או לבטל את הנאמנות בכל עת. להבדיל מנאמנות בלתי-הדירה, בה היוצר מתנתק באופן מוחלט מהנכס, בנאמנות הדירה היוצר משמר שליטה מהותית בנכס גם לאחר העברתו לנאמנות.

61. שנית, העורר הוא הנהנה היחיד והבלעדי בנאמנות כל עוד הוא בחיים. סעיף ראשון להסכם הנאמנות קובע מפורשות כי בחיי היוצר, כל ההכנסות והפירות מהנכס יועברו אליו. ההסכם אף קובע כי במקרה של מכירת הנכס בחיי היוצר, הנאמנות תסתיים והנאמן ישלם ויחלק את קרן הנאמנות וכל הכנסה שנצברה ליוצר. רק לאחר פטירת היוצר, הזכויות בנכס יועברו לנהנים אחרים - תחילה לאשתו, ובהיעדרה לצאצאיו.

62. שלישית, ההסכם מעניק ליוצר זכות לדרוש העברת כספים מקרן הנאמנות, לרבות העברת הקרן במלואה אליו. הוראה זו מחזקת את המסקנה כי לא חל כל שינוי בזהות הנהנה הכלכלי מהנכס - העורר שומר על שליטה מלאה בנכס ובפירותיו.

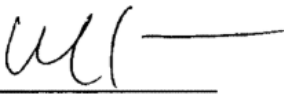
63. רביעית, העובדה שהנכס מוחזק באמצעות חברה ייעודית להחזקת נכסי נאמנות אינה משנה את המהות הכלכלית של יחסי הנאמנות. החברה, כפי שהובהר לעיל, היא אך ורק כלי משפטי להחזקת הנכסים וניהולם, והיא כפופה לכל החובות והמגבלות החלות על נאמן מכוח הדין ומכוח הסכם הנאמנות.

64. העברה לחברה ו/או החלפת נאמנים מפרטי לחברה אינה מעלה ואינה מורידה בעניין שלנו. עסקינן בנאמנות עבור הנהנה שהוא העורר בלבד, כך מצוין בכתב הנאמנות מפורשות:

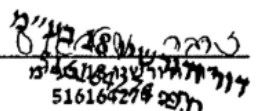
כתב נאמנות

1. אני הח"מ, מושל שטראוס מספר דרכון ארה"ב 488259607, רשום כבעל מחצית הזכויות בספרי רשות מקרקעי ישראל בבית מגורים, הידוע כחלק מגוש 30012 חלקות 12+14, אשר נמצא ברחוב דור ודורשיו 18 בירושלים (להלן: "הנכס").
2. על פי כתב העברת זכות חכירה מיום 4.6.2020, המצ"ב לכתב נאמנות זה ומהווה חלק בלתי נפרד הימנו, הריני מעביר בזאת ללא כל תמורה, את מלוא זכויותי בנכס בנאמנות לחברת נאמנות שהוקמה במיוחד לצורך כך, בשם: דור ודורשיו 18 בע"מ ח.פ. 516164274 (להלן: "חברת הנאמנות"), שבשליטת רעייני, זהבה שטראוס מספר דרכון ארה"ב 563621802, על מנת שתחזיק בנכס בנאמנות עבורי.
3. אני אחיה הנהנה הבלעדי של הנאמנות כאמור ולאחר פטירתי יהיו אשתי וילדיי, נהנים ממשיכים ואם לא יהיו בחיים באותה עת חס ושלום, יהיו יורשיהם, נהנים ממשיכים.

תאריך: 4.6.2020.


מושל שטראוס

אני הח"מ, דור ודורשיו 18 בע"מ ח.פ. 516164274, מסכימה בזאת לקבל את הנכס בנאמנות בהתאם לאמור לעיל.


זהבה שטראוס
באמצעות זהבה שטראוס מורשה חתימה

אני הח"מ, עו"ד איתי הכהן, מאשר בזאת כי החתימה על כתב נאמנות זה בשם חברת דור ודורשיו 18 בע"מ, נעשתה בידי מורשית חתימה על החברה האמורה, גב' זהבה שטראוס, דרכון ארה"ב 563621802, בהתאם לדין ולמסמכי

65. על כן, מסקנתנו היא כי העברת הזכויות מהעורר לנאמנות בנסיבות המקרה דנן, אינה מהווה "מימוש זכויות" במובן המהותי-כלכלי. מסקנה זו נשענת על שני אדנים מרכזיים:

- ראשית, לא חל כל שינוי בזהות הנהנה הכלכלי מהנכס העורר היה ונותר הנהנה היחיד מהנכס ומפירותיו בתקופת חייו. הסכם הנאמנות מבקש להבטיח כי כל ההכנסות והתשואות מהנכס מועברות לעורר, וכי לעורר שמורה הזכות לדרוש את העברת הקרן במלואה. מצב דברים זה שקול, במהותו הכלכלית, להעברה מאדם לעצמו, או "מכיס ימין לכיס שמאל", כפי שכינה זאת העורר - פעולה משפטית פורמלית שאין בה תוכן כלכלי המצדיק חיוב במס.

- שנית, אופייה של הנאמנות כנאמנות הדירה מחזק את המסקנה כי לא התרחש שינוי כלכלי מהותי. בנאמנות הדירה, היוצר משמר את היכולת לשלוט בנכס, לשנות את תנאי הנאמנות ואף לבטלה כליל. זאת בשונה מנאמנות בלתי הדירה, בה מתרחשת העברה מוחלטת ובלתי חוזרת של הנכס. כאשר היוצר שומר לעצמו את השליטה המהותית בנכס, קשה עד בלתי סביר לראות בהעברה "מימוש זכויות" במובן הכלכלי האמיתי.

66. פרשנות כאמור מתיישבת עם הפסיקה שסקרנו לעיל, ובפרט עם הבחנתו של בית המשפט העליון בעניין גליס בין מקרה בו היוצר מתנתק באופן בלתי חוזר מנכסיו, לבין מקרה בו הוא מעביר נכסים לנאמנות שהוא עצמו הנהנה בה. במקרה האחרון, ציין בית המשפט, "ספק אם הקניית הנכסים... עולה כדי 'מכירה'".

67. נפנה לע"א 1321/02 [נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז](#), נז(4) 119 (2003), פסיקה התומכת בפרשנות כי לא כל העברת זכויות במקרקעין מהווה "מימוש" כהגדרתו [בתוספת השלישית](#) לחוק התכנון והבנייה. בפסק הדין נקבע כי החבות בהיטל השבחה נוצרת בעת מימוש ממשי של ההשבחה, כלומר כאשר מתבצע מהלך היוצר שינוי כלכלי מהותי:

"לא כל העברה של זכויות במקרקעין לאחר תיחשב כמימוש זכויות לצורך היטל השבחה, אלא רק העברת בעלות או העברת חכירה לדורות, הקרובה במהותה להעברת בעלות... כל הצמתים שהוגדרו כ'מימוש זכויות' בסעיף 1(א) לתוספת השלישית יש להם מכנה משותף אחד בהיותם פעולה ממשית ומשמעותית שמבצע הנהנה במקרקעין המושבחים, אשר יש בה משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל" (שם, בעמ' 129-130).

68. הדברים קיבלו חיזוק לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט העליון בשדה נחמיה:

"75. המכנה המשותף לכלל החלופות המנויות בסעיף 1(א) לחוק הוא שמדובר בפעולות ממשיות ומשמעותיות שמבצע הנהנה במקרקעין לאחר אירוע ההשבחה. בפעולות אלה יש 'משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל' (ראו: ע"א 1321/02 [נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז](#), פ"ד נז(4) 119 130 (2003) (להלן: עניין נוח בנין). זהו למעשה השלב שבו הנישום מפיק הנאה כלכלית ממשית מההשבחה, ולפיכך יש בידו לשלם את ההיטל (ראו: נמדר, בעמ' 347-351).

76. בהתאם לכך, לא כל העברה של זכויות במקרקעין מהווה מימוש זכויות לצורך חיוב בהיטל השבחה, אלא רק העברת בעלות, או, כבענייננו, העברת זכות החכירה לדורות אשר קרובה במהותה להעברת בעלות (ראו: עניין נוח בנין, בעמ' 129).

77. להשלמת התמונה ראוי להעיר כי גם בהקשרים אחרים ישנן העברות של זכויות בעלות או חכירה אשר אינן מהוות מימוש בכל הנוגע להטלת חיוב בהיטל השבחה. אלו הם פני הדברים, למשל, בכל הנוגע להעברת מקרקעין בהורשה, וכן להעברה לאפוטרופוס או למפרק של חברה. אף מתנה לקרוב אינה מהווה מימוש זכויות במקרקעין לצורך זה (ראו: נמדר, בעמ' 347)"

69. נפנה לפסק דינו של בית משפט השלום בתל אביב ב- [בש"א \(שלום תל אביב-יפו\) 152100/05](#) שורץ זהר נ' ועדת התכנון והבניה רמת השרון (נבו 24.7.2006), שם נקבע כי העברת זכויות מנאמן לנהנה אינה מהווה מימוש זכויות ובית המשפט מרחיב ומבהיר כלהלן:

"רישום הנאמן כבעל הזכויות בדירה בלשכת רישום המקרקעין נעשה מכח הסכם הנאמנות המגביל את הרישום למסגרת הסכם הנאמנות בו מאפשר הנהנה לנאמן, באופן זמני, להירשם כבעל הזכויות בדירה, לצרכיו של הנהנה וכל עוד הוא יהיה מעוניין בכך. כלומר, הנאמן רשום כבעל הזכויות עבור הנהנה ותו לא. בעת ההעברה המתבקשת מהנאמן לנהנה לא קיבל הנאמן תמורה להעברת הזכויות כפי שנעשה בדרך כלל במכירת זכויות במקרקעין. אין המדובר בהעברת זכות

במקרקעין לעניין היטל השבחה ולא ניתן לחייב את הנאמן בתשלום היטל השבחה שעה שאך סיים את תפקידו כנאמן הכפוף להסכם הנאמנות. יצוין, ש"הנהנה" היחיד מהשבחת המקרקעין הוא המערער ולנאמן לא יצמח עושר כלשהו מההשבחה.

בפסק הדין בעניין נוח בנין נקבע, כי תשלום היטל השבחה נדחה "עד למועד שבו מתקיים, הלכה למעשה, מימוש של הזכויות שהושבחו, וההתעשרות קורמת עור וגידים" (עמ' 127 לפסק הדין), בענייננו, מועד ה"התעשרות" טרם הגיע, הנהנה אינו משלם לנאמן דבר ורק כאשר הזכויות בדירה ימכרו לצד ג' ניתן לומר שממתקיים, הלכה למעשה, מימוש של הזכויות שהושבחו.

בפסק הדין נקבע עוד, שכל "הצמתים שהוגדרו כ'מימוש זכויות' ... יש להם מכנה משותף אחד בהיותם פעולה ממשית ומשמעותית שמבצע הנהנה במקרקעין המושבחים, אשר יש בהם משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל" (עמ' 130 לפסק הדין), בענייננו, לא בוצעה כל פעולה ממשית או משמעותית אשר יש בה משום הוצאת התעשרותו של הנהנה מן הכוח אל הפועל, כל שנעשה כאן הוא רישום הבעלים האמיתי של הזכויות בדירה בלשכת רישום המקרקעין.

מוסיפה וקובעת כב' השופטת א' חיות בפסק הדין, ש"אין כל סיבה מבוררת לראות במועד הרישום צומת דרכים או מועד בעל חשיבות מיוחדת, לעניין קביעת מועד התשלום של היטל ההשבחה, שכן ההתעשרות מכוח ההשבחה יוצאת מן הכוח אל הפועל כבר בעת ההתקשרות..." (עמ' 131 לפסק הדין), כך בענייננו, לרישום בלשכת רישום המקרקעין אין חשיבות, שכן אין הוא מבטא התעשרות – שתבוא לידי ביטוי במכירת הזכויות לצד ג'.

כב' השופטת א' חיות מדגישה בפסק הדין בעניין נוח בנין את נקודת המבט הכלכלית ולא דווקא את נקודת המבט הקניינית הצרופה (עמ' 131-133 לפסק הדין). מבחינה כלכלית, אין כל משמעות לרישום הזכויות בדירה על שם הנאמן או הנהנה. הנהנה הוא זה שרכש את הזכויות בדירה ורשם אותן על שם הנאמן מטעמים אישיים של נוחות. כעת הוא מבקש להעביר את הזכויות בלשכת רישום המקרקעין על שמו בהתאם להסכם הנאמנות ותו לא. הנאמן אינו מקבל תשלום כלשהו בגין העברת הזכויות ואף אינו יכול לסרב להעברתן, וגם אם היה מוטל היטל השבחה בנסיבות אלה היה נושא בהם הנהנה ולא הנאמן, שכן הנאמן אינו "נהנה" מההשבחה של המקרקעין.

לאור כל האמור, אני מקבל את הערער וקובע, כי העברת הזכויות בלשכת רישום המקרקעין מהנאמן לנהנה אינה מהווה "מימוש זכות במקרקעין" על פי התוספת השלישית וטרם הגיע המועד לתשלום היטל השבחה"

70. מהות הדברים יפה לענייננו, העורר נותר הנהנה מבחינה כלכלית מזכויותיו במקרקעין והעברתן לחברת הנאמנות מהווה שינוי משפטי ללא תוכן כלכלי המחייב בהשתתף היטל השבחה.

71. תמיכה נוספת "בגישה המהותית" מצויה בהחלטת ועדת הערר לתכנון ובניה מחוז חיפה ערר (ועדות ערר - תכנון ובניה חיפה) [8540-09-21](#) **אביב שניאור נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה קריות** (נבו 7.7.2022), גם שם נקבע כי העברת זכויות מנאמן לנהנה אינה עולה כדי "מימוש זכויות" לעניין היטל השבחה. בעניין זה, ועדת הערר קבעה כי:

"הנאמן נחשב לצינור בלבד, ולא לגורם המחזיק בזכויות המהותיות בנכס. כאשר מוענקת לנאמן בעלות בנכס, מדובר למעשה בבעלות טכנית שנועדה לאפשר לו למלא את חובות הנאמנות שלו כלפי הנהנה".

72. בהתאם להסכם הנאמנות ולכתב הנאמנות שהוצג לנו, ואנו גם נאחזים ברשות המיסים שראתה כי מדובר בנאמנות עצמית, עולה כי העורר, הנהנה נותר בעל הזכויות במקרקעין מבחינת יכולת ההנאה כאשר מאידך לנאמן זכויות אך ורק לצרכי נאמנות על פי הדין.

73. הוועדה המקומית העלתה מספר טענות נוספות באמצעותן ביקשה ללמוד כי לא ניתן לראות בנאמנות מושא הערר ככזה המבטיחה שאין או לא תהיה העברת קניין במסגרתה. הוועדה המקומית טענה כאמור כי מניתוח הסעיף השני בהסכם הנאמנות, העוסק ב"נאמנויות לצאצאים", עולה כי גם צאצאי העורר עשויים ליהנות מפירות הנכס עוד בחייו. הוועדה כביכול מבססת את טענתה על הנוסח בסעיף 2 להסכם בו נאמר "Notwithstanding any provision in this Indenture to the contrary" ובתרגום: "על אף כל הוראה אחרת". להלן הסעיף כפי שתורגם על ידי העורר:

סעיף 2 נאמנות לצאצאים. על אף כל הוראה נוגדת בשטר נאמנות זה, כל חלק או נכס הניתן לחלוקה לצאצא של היוצר, חלף חלוקה לצאצא כאמור, תחזק על ידי הנאמן בנאמנות נפרדת לטובתו של הצאצא כאמור (כאשר כל החלקים או הנכסים של כל אחד מהצאצאים יוחזקו יחד בנאמנות אחת עבור אותו/ה צאצא/ית) (כל אחד/ת מהצאצאים כאמור יכונה/תכונה להלן "המוטב/ת" של הנאמנות שנוצרה בהתאם לסעיף זה לטובתו או לטובתה).

הנאמן ינהל, ישקיע וישקיע מחדש את הנאמנות ויגבה את ההכנסה ממנה וישתמש (ולאחר שהמוטב/ת יגיע/תגיע לגיל הבגירות, ישלם לו או לה או ישתמש) בסכום מתוך ההכנסה נטו כפי שיראה הנאמן לנכון או לרצוי מעת לעת לשם תמיכה, החזקה, חינוך או טובה אחרת של המוטב/ת, ויצבור ויוסיף לקרן הנאמנות כל יתרה מההכנסה נטו כאמור שלא שולמה בדרך זו או שלא היה בה שימוש בתוך שישים וחמישה ימים לאחר סיום שנת הנאמנות שבה נגבתה.

הנאמן מורשה לשלם או להשתמש לטובת המוטב/ת בסכומים מתוך קרן הנאמנות המוחזקים עבורו או עבורה (כולל כולם בשלמותם) כפי שהנאמן יראה לנכון, ללא קשר למשאבים אחרים כלשהם של אותו/ה מוטב/ת או של הוריו/ה,

וקביעתו של הנאמן בעניין חלוקת ההכנסה והקרן שלה תהיה סופית ומחייבת עבור כל האנשים בעלי העניין בנאמנות כאמור, באותה העת או לאחר מכן.

74. לאחר בחינת הסכם הנאמנות במלואו, להבנתנו סעיף 2 להסכם אינו סותר את הקביעה המפורשת בסעיף 1 להסכם, לפיה העורר הוא הנהנה היחיד כל עוד הוא בחיים. סעיף 2 עוסק במנגנון ניהול נכסים שיוקצו לצאצאים, ואינו מתיר העברת נכסים לצאצאים בניגוד להוראות סעיף 1 המורה כי (תורגם ע"י העורר):

עם פטירתו של היוצר, ובכפוף לתשלומים כפי שיתבצעו בהתאם להוראות סעיף 6 לשטר זה, הנאמן ישלם ויחלק את יתרת הקרן ואת ההכנסה של הנאמנות לאשתו של היוצר, זהבה שטראוס, או, אם לא תהיה בין החיים באותה העת, לצאצאיו של היוצר אשר יהיו בין החיים באותה העת, על פי ענף (Per Stirpes).

הנאמנות שתיווצר על פי סעיף 1 זה תכונה "הנאמנות לחיים.

75. קריאה של הסעיף מגלה להבנתנו כי הוא קובע הוראות לגבי אופן ניהול הנכסים "הניתנים לחלוקה לצאצא" – כלומר, חל רק לאחר שהתקבלה החלטה על חלוקת נכסים לצאצאים, בהתאם לסמכויות שהוקנו בהסכם.

76. עוד טענה הוועדה המקומית, כי קיים פגם בכך שהנכס הועבר לחברת דור ודורשיו 18 בע"מ, בעוד שלפי הסכם הנאמנות המקורי הנאמן המיועד היה גב' זהבה שטראוס. לטענת הוועדה, פער זה בין הוראות הסכם הנאמנות לבין המבנה שיושם בפועל מעיד על כך שאין מדובר בנאמנות אמיתית אלא בהעברת זכויות המהווה אירוע מס. טענה זו לעמדתנו אינה מלמדת על מה שמבקשת הוועדה המקומית ללמוד, כפי שפורט לעיל השימוש בחברה להחזקת נכסי נאמנות הוא מבנה משפטי המעוגן [בסעיף 75ג](#) לפקודת מס הכנסה ("נאמן" – אדם שהוקנו לו נכסים או הכנסות מנכסים, או שהוא מחזיק בנכסים בנאמנות; בכל מקום בפרק זה שבו מדובר בנאמן, משמעו הנאמן בתפקידו זה, בנאמנות שבה מדובר; לענין זה יראו הקניה לחברה להחזקת נכסי נאמנות כהקניה לנאמן ויראו תאגיד כמפורט בתוספת ראשונה א' כנאמן; שר האוצר רשאי להוסיף בצו תאגידים לתוספת הראשונה א'"). ללמדך כי המחוקק הכיר מבנה של "חברה להחזקת נכסי נאמנות" והגדיר אותה כ"חברה המחזיקה בנכסי הנאמן בעבור הנאמן".

77. גם עם גב' שטראוס נאמנה באמצעות חברה וגם אם שונתה הזהות/האישיות המשפטית של הנאמן כל עוד מהות הנאמנות נשמרת עבור הנהנה אין אנו רואים בכך "מימוש". מהות הנאמנות אינה בזהותו הספציפית של הנאמן, אלא במערכת החובות והזכויות שנוצרת בין הנאמן לנהנה. משהוצג לנו כתב הנאמנות איננו רואים בטענה זו של נאמנות באמצעות חברה כמימוש המטיל חבות בהיטל. נפנה גם [לסעיף 75](#) ס"ק ב לפקודת מס הכנסה המורה כי: "(ב)הקנה נאמן נכס או הכנסה לאחר יראו את היוצר שהקנה לנאמן את הנכס או ההכנסה כמי שהקנה אותם לנאמן האחר, ולא יראו את הנאמן כיוצר".

78. הוועדה המקומית הביעה חשש כי השימוש בחברה כנאמן יאפשר העברת מניות ללא יכולת פיקוח של הוועדה המקומית, ובכך תימנע גביית היטל ההשבחה בעתיד. ראשית, יש להבחין בין חברה רגילה לבין חברה המשמשת כנאמן. בחברה המשמשת כנאמן, בעלי המניות והדירקטורים כפופים לחובות נאמנות מוגברות, הן מכוח דיני החברות והן מכוח דיני הנאמנות. העברת מניות בחברה כזו, באופן שיסכל את מטרות הנאמנות, תהווה הפרה של חובות אלה. שנית, הבהיר בפנינו ב"כ העורר, "**חובת הנאמנות החלה על הנאמן מכוח הדין ומכוח הסכם הנאמנות אוסרת עליו להעביר את המניות בחברה או נכסיה לכל גורם שלישי (שאינו נמנה על הנהנים בנאמנות) אלא רק לנהל את הנכס ולהחזיק בו במסגרת החברה, להבדיל מחברה רגילה של איגוד מקרקעין. העברת השליטה בחברת הנאמנות לאדם שאינו נאמן בנאמנות מהווה לא רק הפרה חמורה של חובת הנאמן מכוח הסכם הנאמנות לנהל אותה אך ורק לטובת הנהנים אלא אף עבירה פלילית של הפרת אמונים חמורה העולה אף כדי מעילה, תרמית והונאה מצד הנאמן כלפי המוטבים בנאמנות**". שלישית, החשש מפני אי-גביית היטל השבחה בעתיד אינו יכול להצדיק חיוב בהיטל כעת, כאשר לא התרחש מימוש כלכלי אמיתי.

79. הוועדה המקומית הוסיפה והציפה את הקושי מבחינתה בהעברת מניות תוך שמקבילה את הדברים להעברת מניות באיגוד מקרקעין. בצדק השיב העורר כי אין לפתור את הקשיים ככל שישנם שבהעברת מניות באיגוד מקרקעין עבור הוועדה המקומית באמצעות ערר זה. בנוסף, אנו עוסקים בחברת נאמנות וכפי שהוסבר מכח הדין ומכח הסכם הנאמנות חברה זו מחויבת בפעילותיה עבור הנהנה בלבד, ומכאן כי כל פעולה משפטית בחברה יכולה להיעשות רק במסגרת זו. עוד נחדד כי גם העורר הצהיר בפנינו כי כל פעולה שתהווה מימוש תדווח.

80. הוועדה המקומית טענה כי תקנון החברה מאפשר חלוקת דיבידנדים לבעלי המניות, וכי "מי שמושך את הדיבידנדים זו האישה ולא הנהנה". טענה זו מתעלמת מהמסגרת המשפטית הכוללת של דיני הנאמנות. [סעיף 13\(א\)](#) לחוק הנאמנות קובע איסור מפורש על הנאמן להפיק טובת הנאה מנכסי הנאמנות לעצמו או לקרובו. חובה זו חלה גם על חברת הנאמנות ועל בעלי המניות בה. בהתאם להוראות הסכם הנאמנות, כל ההכנסות מנכסי הנאמנות חייבות להיות מועברות לנהנה, שהוא היוצר עצמו. כל פעולה שתמנע העברת ההכנסות לנהנה, לרבות חלוקת דיבידנדים לבעלי המניות, תהווה הפרה של חובת הנאמנות ותעמוד בניגוד להוראות הסכם הנאמנות והוראות הדין. לפיכך, האפשרות לחלק דיבידנדים הקבועה בתקנון החברה אינה משנה את המהות המשפטית של יחסי הנאמנות או את חובתו המוחלטת של הנאמן לפעול לטובת הנהנה.

סיכום

81. לאור כל האמור לעיל, במקום בו הוצגו בפנינו מסמכים המלמדים על נאמנות עצמית בה העורר יוצר הנאמנות הוא הנהנה, במקום בו הוצג הסכם נאמנות, כתב נאמנות ואישורים

מרשות המיסים המכירה בהעברה ככזו שאינה בגדר מכירה, אין אנו מקבלים את טענת הוועדה המקומית כי התרחש מימוש כהגדרתו בחוק התכנון והבניה המקיים חבות בתשלום היטל השבחה.

82. לא השתכנענו כי נערכה העברת זכויות במקרקעין במובן הכלכלי המקיים התעשרות אלא העברה במסגרת נאמנות על כל משמעויותיה אותן יש לכבד.

83. נציין כי הדיון כלל מספר לא מבוטל של כתבי בי דין ואף ניסיון של ועדת הערר לפתרון עבור הוועדה המקומית להפיג חששה במימוש עתידי, אך לא זכה לשיתוף פעולה מצד הוועדה המקומית.

84. על כן, הערר מתקבל, מאחר ודרישת התשלום בטלה ומשמעות ההחלטה כי לא היה מימוש כמובנו בחוק, לא נדרשנו לטענות שהועלו כנגד שומת הוועדה ולעורר תעמוד כל זכות לטעון כנגד השומה במועד מימוש עתידי.

85. ככל שהעורר שילם את היטל השבחה יושב לו הסכום ששולם בצירוף הפרשי הצמדה וריבית על פי חוק פסיקת ריבית והצמדה תשכ"א 1961.

86. הוועדה המקומית תישא בהוצאות ההליך בסך של 7,000 ₪ שישולם לעורר בתוך 21 יום מיום קבלת ההחלטה.

ניתנה פה אחד היום, י"א באדר תשפ"ה, 11 במרץ 2025.

דפנה תמיר, עו"ד	דנית סעדון, עו"ד
יו"ר ועדת ערר	מזכירת ועדת ערר
מחוז ירושלים	מחוז ירושלים

דפנה תמיר 8053/23-54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה