

היטל השבחה בגין תוספת זכויות במסגרת חוזי חכירה חקלאיים עדי צביקל

רקע

מזה מספר שנים מאפשר מינהל מקרקעי ישראל לבעלי זכויות חכירה בקרקע חקלאית ליהנות ולו באופן חלקי מהאמרות שווי הקרקע שבתכירתם.

במסגרת מדיניות זו, נתקבלה סדרת החלטות (החלטות מס' 533, 611, 727 ועוד) שעליהן נכתבו זה מכבר מאמרים לרוב.

בהחלטות הנ"ל הייתה, בין השאר, התייחסות לתשלום היטל השבחה, המהווה מרכיב מהותי בהוצאות הכרוכות במימוש הזכויות הנוספות.

פסק-דין שניתנו לאחרונה קובעים תקדימים סותרים: מחד גיסא, נקבע בפסק-הדין כי מלוא ההיטל יוטל על החוכר; ומנגד, בפסק-דין אחר, נקבע כי החוכר יהיה פטור מכל תשלום.

במועצת מקרקעי ישראל נוסחה החלטה (החלטה מס' 727) המאפשרת התחמקות מסוימת מתשלום המס, הן על-ידי החוכר והן על-ידי המינהל.

מאמר זה מציג את התקדימים, את החלטת המינהל, ומעלה, כמו-כן, הצעה כיצד לחלק את ההיטל באופן צודק בין החוכר והמחכיר.

תכנון מס על-ידי המינהל

בין מינהל מקרקעי ישראל לבין מרכז השלטון המקומי נחתם הסכם, שמאוחר יותר קיבל גושפנקא חוקית – לפיו, בתמורה לשחרור הקרקעות הבלתי מוחכרות מחובת תשלום היטל השבחה, ישליש המינהל סכום גלובלי בשיעור של 10% מהכנסותיו בתחום הרשות המקומית.

בפסק-דין קנית (עא/88/85) נקבע, כי בעל חוזה פיתוח איננו "בעל" כמשמעותו בתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, ולפיכך לא תחול עליו חובת תשלום היטל השבחה. מקביעה זו עולה, שבעת אישור התכנית, כאשר למחזיק בקרקע יש חוזה פיתוח, ולא חוזה חכירה, הוא יצא נשכר מכך שהנו פטור מתשלום ההיטל, בעוד שממ"י יישא בתשלום הגלובלי המשולם ממילא – בבחינת זה זוכה וזה אינו חסר.

בנוהלי המינהל האחרונים נקבע, כי מחזיקים שלהם חוזי חכירה, ימירו את זכויותיהם בחוזי פיתוח עוד בטרם אישור התכנית, באופן שלכאורה לא תחול עליהם חובת תשלום ההיטל.

המעניין כאן, שהגורם היוזם מצב משפטי, שעשוי (או עלול) לחסוך בתשלום מס, הנו הפעם גורם ממלכתי – מינהל מקרקעי ישראל, כפי שיפורט להלן:

שילוב הגורמים – מחד גיסא, הפטור מתשלום הניתן לבעלי חוזי פיתוח לפי פסק־דין קנית, ומאידך גיסא, הפטור מתשלום היטל השבחה בגין קרקעות בלתי מוחכרות (המינהל משלם סכום דומה לרשות בגין היטל השבחה בין אם הקרקע מוחכרת ובין אם לאו) – תרם לגיבוש צורת עסקה, המהווה חלק מהחלטה מס' 727 של מועצת מקרקעי ישראל. לפי צורת עסקה זו, בקרקע מוחכרת שלגביה קיימת כוונה לשנות ייעוד, יבוטל חוזה החכירה קודם לאישור התכנית שמִשְׁנָה את הייעוד ובמקומו ייחתם חוזה פיתוח. באופן זה, החוכר (בעל חוזה הפיתוח) לא ישלם היטל השבחה, ואילו המינהל יעביר את התשלום הגלובלי במסגרת עשרת האחוזים מהכנסותיו המועברות ממילא לרשות המקומית; כך מתקבל מצב שבו נטל המס קטן והצדדים (המינהל והחוכר) יוצאים נשכרים מהעסקה.

הרשות המקומית היא, למעשה, המפסידה העיקרית. כתוצאה מכך, הרשות המקומית נמצאת לעתים במצב של חסר באמצעים כספיים המיועדים, בין השאר, להשלמת הפיתוח ולצורכי הציבור; כספים אלו משולמים באופנים שונים – כגון באמצעות "אגרות על" (מונח שנטבע לאחרונה בעיריות תל-אביב וחולון).

פטור ממס לחוכר אשר ינצל את זכותו במסגרת חוזה פיתוח

בית-המשפט דן לאחרונה בהיטל השבחה בגין תוספת זכויות בקרקע המינהל, כאשר החוכר טען כי הזכויות המוחכרות על-ידו אינן כוללות זכויות נוספות שהן תולדה של תכנית בניין עיר חדשה.

בהקשר זה אציין, כי במרבית חוזי החכירה החקלאיים קיים סעיף (שלרוב מופיע כסעיף מס' 15 – שינוי ייעוד) שעיקרו הם: עם שינוי הייעוד יבוטל חוזה החכירה, וזאת חמורת הזכות לקבלת פיצוי לפי הייעוד שלמענו הוחכרה הקרקע במסגרת חוזה החכירה (חקלאות).

כל החלטות המינהל המאפשרות לחוכר המקורי ליהנות מזכויות נוספות, מאפשרות זאת במסגרת חוזה פיתוח שייחתם לאחר אישור התכנית (או בכפוף לאישור התכנית).

יצוין, כי גם בקרקעות עירוניות היכן שנוספות זכויות בהיקף מהותי, מתאפשר ניצולן של זכויות אלו במסגרת חוזה פיתוח חדש בעסקאות מהסוג של שינוי ניצול וייעוד.

בהסתמך על חוות-דעתם של שני מומחים למסים, רו"ח דניאל דרוון וד"ר אברהם אלטר (שפורסמה בעיתון הארץ ביום 12 באוקטובר 1994), החוכרים טענו כי מאחר שהחכירה המקורית אינה כוללת את הזכויות החדשות ואינה מקנה לחוכר זכויות אלו, הרי שעליו לרכוש מהמינהל את הזכויות הנוספות. ולראיה, החוכר אף יחויב במס רכישה בגין רכישת זכות חדשה זו, אשר על כן מתקבל כי במועד אישור התכנית, הבעלות על הזכויות החדשות הייתה של ממ"י ואילו החוכרים המקוריים

היטל השבחה בגין תוספת זכויות במסגרת חוזי חכירה חקלאיים

נשארו בעלי זכויות בהתאם לחוזה החכירה. משמעות הדבר היא, כי החוכר אינו חייב בהיטל השבחה בגין הזכות החדשה שאינה נכללת, לא בחכירתו ולא בבעלותו.

בבית-משפט השלום באשקלון בת.א. 2107/93 נפסק על-ידי כב' השופט מור בסוגיה זו — כי: "לא ניתן לדרוש מס (או היטל) על-ידי רשות מרשויות המדינה, מאזרח או מכל גוף משפטי אחר, בגין רווח או שבח או גידול הון אשר בפועל אין הוא זכאי או יכול להנות מהם".
וכך נקבע — כי:

"אין לשנות את המציאות האובייקטיבית. ביום פרסום התכנית, לא חלה כל השבחה במקרקעין הנדונים כאשר שינוי הייעוד הביא לכך שעל המערערים קמה חובה להחזיר את הקרקע למינהל, עפ"י החלטת המינהל, ולא היתה להם כל זכות לעשות שימוש בקרקע על פי ייעודה החדש".

התוצאה המתקבלת היא, שכמעט בכל קרקע מוחכרת (למעלה מ-90% מהקרקעות במדינה) היכן שנוספו זכויות אשר בהתאם לחוזה תנוצלנה במסגרת חוזה פיתוח חדש, החוכר המקורי יהיה פטור מהיטל השבחה, מאחר שבתאריך הקובע אין הוא בעלים או חוכר של הזכויות החדשות.

חבות במס למרות החובה לרכישת הזכויות החדשות מהמינהל

בפסק-דין שניתן על-ידי כב' השופטת הילה גרסטל בבית-משפט השלום בתל-אביב (המ' 13011/11/94 מתאריך 9.4.95), נטענו טענות דומות; אולם במקרה זה מינהל מקרקעי ישראל דרש (ולא ברור מדוע) — כתנאי לחתימת חוזה פיתוח — הוכחת תשלום היטל השבחה על-ידי החוכר המקורי.

כב' השופטת לא עשתה הבחנה בין זכויות החכירה של הזכויות הנוספות לבין זכויות החכירה החקלאיות וקבעה, כי משהיו החוכרים חוכרים לדורות בתאריך הקובע, תחול עליהם חובת תשלום היטל השבחה.

עוד קבעה השופטת — כי:

"יש משום חוסר תום לב מצד המערערים בהליך ... בו הם מגסים לזכות משני העולמות, גם לשלם כדי לזכות בחוזה הפיתוח וגם לטעון לאי-חוקיות דרישת התשלום מהם".

אינני יודע מה הייתה עמדת השופטת לו הובהר לה שההיטל מוטל על מלוא הזכויות ושהחוכרים עשויים למצוא עצמם משלמים 50% מההשבחה כהיטל השבחה, 51% משווי הזכויות לרכישת הזכויות מהמינהל, מס רכישה, תשלום לסוכנות היהודית ועוד כהנה וכהנה סכומים שאינם נכללים בחישוב ההשבחה ואשר עלולים להאמיר במצב החדש מעבר למלוא שווי הקרקע.

הצעה לאומדן ההשבחה וחלוקתה בין החוכר למחכיר

לאחר שעיינתי בפסקי-הדין הסותרים שתוארו לעיל, הגעתי לכלל דעה — כי בפני השופטים הנכבדים לא הוצגו באופן הראוי היבטי השווי המלווים מצבים כגון אלו שנסקרו, ואשר לנו

השמאים נועד תפקיד מרכזי במתן הבהרות, שאני תקווה כי יביאו לידי פתרון הרמוני של סוגיית חלוקת ההיטל בין החוכר למחכיר.

מקובל עלי כי הבעלות על נכס מוחכר, במרבית החכירות הנהוגות בממ"י, נחלקת לשניים, וכי זכויות נוספות אינן נשוא חזי החכירה הסטנדרטיים המקובלים.

בחוק התכנון והבנייה נקבע – כי:

”בעל – לרבות חוכר לדורות כאמור בחוק המקרקעין”.

ובתוספת השלישית נקבע – כי:

”חלה השבחה במקרקעין ... ישלמו בעלי המקרקעין שבתחום התכנית שאושרה היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו ... היו המקרקעין מוחכרים בחכירה לדורות, ישלם החוכר את ההיטל”.

ובהמשך נקבע אף – כי:

”שילם חוכר לדורות את ההיטל, יהיה זכאי כלפי בעל המקרקעין לשיפוי ההפרש בין מה ששילם לבין הסכום שהיה עליו לשלם אילו היה ההיטל חל על השבחת החכירה לדורות בלבד”.

מתוך ההסדר המפורש שתואר לעיל ולאחר שקראתי את דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק (הצעה לתיקון מס' 15 לחוק התכנון והבנייה מתאריך 10.11.1980), הגעתי לכלל דעה – שהמחוקק התכוון להטיל את ההיטל על ההנאה הממשית שייחנה החוכר מהזכויות החדשות (עיקרון זה הוא שקבע את תאריך גביית ההיטל למועד מימוש הזכות במקרקעין) ואף אם זכויות החכירה כוללות, בהתאם לחוזה, גם זכויות נוספות (שהן תולדה של שינוי ייעוד לאחר תחילת החכירה) ינכו מהן את אותו החלק אשר ממנו ייהנה הבעלים לאחר תום תקופת החכירה.

לעומת זאת, במקרה הנפוץ של חוזי חכירה חקלאיים, הזכויות החדשות הנן מלכתחילה בבעלות בעל הקרקע (ממ"י) ולפיכך יש להחיל על בעל הקרקע את ההיטל הנובע מתוספת זכויות אלו.

תם ולא נשלם.

”השבחה” נקבעה בתוספת השלישית – כ”עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג”. ובסעיף, החבות בהיטל נקבע במפורש – כי:

”חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהן ובין בדרך אחרת ישלם בעלם היטל השבחה ...”.

נותר לנו, אם כן, לברר האם עלה שוויין של זכויות החכירה של החוכר החקלאי במסגרת התכנית, אם לאו.

בנושא זה, פסקי-הדין שצוטטו לא טיפלו כלל ועיקר.

”שווי” מוגדר כסכום שישלם קונה מרצון למוכר מרצון בגין הזכויות המוערכות, כאשר כל העובדות ידועות. ואכן זכויות החכירה החקלאיות (אשר אלמלא אושרה התכנית היו שוות לפי הפוטנציאל

היטל השבחה בגין תוספת זכויות במסגרת חוזי חכירה חקלאיים

החקלאי) עם אישור התכנית ובעטייה (גם אם בעקבות החלטות מועצת מקרקעי ישראל) עלה שוויין באופן ניכר, ויעידו על כך העסקאות הרבות שבוצעו ועדיין מבוצעות בין חוכרים שונים (קיבוצים, מושבים ואנשים פרטיים) ובין יזמים, ואשר התמורה בגינן מאמירה, לעתים, בעשרות מונים משווי הקרקע כקלאית; זאת למרות העובדה שהיזמים, לרוב, לוקחים על עצמם את מלוא התשלומים למינהל מקרקעי ישראל וכן את תשלומי המסים השונים הכרוכים בעסקה.

השבחה זו, הנובעת מהתכנית, נסמכת על כך שהתשלום אותו גובה ממ"י נמוך באופן משמעותי משווי הזכויות הנוספות (סכום זה, המשתנה מהחלטה להחלטה, יכול לנוע סביב 51% משווי הזכויות הנוספות וייתכן שאף למעלה מכך).

מכאן, שבעקבות אישור תכנית, מן הראוי שהשמאי יבחן את שני הגורמים השותפים בבעלות וכיצד עלה שווי זכויותיו של כל אחד מהבעלים: מחד גיסא – שווי זכויות החוכר עלה לאור האפשרויות שנפתחו בפניו לרכוש במחיר מופחת זכויות חדשות; ומאידך גיסא – גם שווי זכויות הבעלים האמיר, שכן אלו זכו בזכויות בנייה נוספות שאותן ניתן למכור, אם כי במחיר מופחת.

גישה זו תנטרל את המעורבות הבלתי רצויה, לדעתי, של מינהל מקרקעי ישראל בשיקולי גביית היטל השבחה על-ידי הרשויות: מצד אחד – לא יהא צורך לעסוק בתכנון מס במסגרת החלטות מועצת מקרקעי ישראל; ומצד שני – יימנעו העיוותים הנוצרים מדרישות היטל השבחה שכפועל עלולות לגרום לאי-כדאיות כלכלית בביצוע העסקה.

בשיטה המוצעת, ההיטל ייגבה בשיעור של 50% מעליית שווי זכויות החוכר בעקבות אישור התכנית. על בעל הזכויות הנוספות (שלא כלולות בחוזה החכירה), יוטל היטל השבחה בשיעור של 50% מעליית שווי זכויותיו.

סה"כ הגבייה תעמוד, אפוא, על מלוא ההשבחה אשר תחולק בין הבעלים של הזכויות על הנכס. במקרה שהקרקע בבעלות ממ"י – מינהל מקרקעי ישראל ייהנה מההסדר הקבוע בחוק לגבי זכויותיו בלבד.

סיכום

יש, לדעתי, להבחין בין עליית שווי הזכויות המוחכרות לבין שווי הזכויות החדשות, שהיו ונשארו בבעלות המחכיר. אולם אין להקיש מכך ששווי זכויות החוכר (גם אם אין לו חלק בזכויות החדשות) לא יעלה בעקבות אישור התכנית.

בהערכת ההשבחה שתחול על החוכר, יובאו בחשבון פרטי חוזה החכירה והתנאים שנקבעו לרכישת זכויות חדשות – כמו נוהלי המינהל, החלטות מועצת מקרקעי ישראל וכל אותם גורמים המשפיעים על השווי.

השמאי עשוי, אכן, להגיע למסקנה, כי שווי הזכויות המוחכרות אינו מאמיר, גם אם נוספו זכויות לבעלים, ואולם אל לנו להיתפס למסקנה גורפת לפיה לעולם לא תהא עליית ערך.

מנגד, השבחת זכויות החוכר, אשר חוזה חכירתו לא חל על הזכויות הנוספות, תהיה לעולם נמוכה ממלוא שווי הזכויות החדשות; על כן, בבואנו לחשב את עליית הערך, שומה עלינו להתייחס להוראות החוזה והנהלים המשפיעים על שווי הזכויות הנשומות, ולבודד את הערכת השבחה על החוכר.