

הדרך הנכונה להיפטר מהפטור

(הרהורים בדבר מדיניות הפטור מהיטל השבחה לדירת מגורים)

מאת

שושי שרביט שפירא, משפטנית ושמאית מקרקעין*

1. מבוא

"It is undoubtedly one of the worst evils of our present system of land tenure that instead of reaping the benefit of the common endeavour of its citizens, a community has always to pay a heavy penalty to its ground landlords for putting up the value of their land" (Lloyd George, 1909)¹

"אין ספק כי אחד העיוותים החמורים ביותר במערכת הקרקעית הנוכחית הוא שבמקום שהקהילה תקצור את פירות המפעל המשותף של אזרחיה, עליה לשלם קנס כבד לבעלי הקרקע על שהיא עצמה משביחה את ערך קרקעותיהם" (ה.מ. דיוויד ללויד ג'ורג', אפריל 1909)²

היטל ההשבחה, הינו אחד מכלי המיסוי הקבועים בדין שיש לרשות המקומית (לוועדה המקומית לתכנון ולבנייה) המשמש לפיתוח העיר. היטל ההשבחה הינו אחד המיסים הבודדים אשר החוק קובע את מטרתו במפורש - איזון תקציבה של הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ומימון פעולות תכנון ופיתוח של מקרקעין בתחומה.³ הפסיקה אף הרחיבה את הבסיס התיאורטי של היטל זה וקבעה כי ההיטל נועד להגשמת רעיון של צדק חברתי של שיתוף הציבור בשל התעשרות הנובעת מפעילות נורמטיבית של רשויות התכנון.⁴

לעומת זאת, הפטור מהיטל ההשבחה נועד לשרת את המדיניות הכלכלית הלאומית.

* משפטנית ושמאית מקרקעין, מכהנת כשמאית מכריעה.

1. כפי שמופיע אצל:

Frances Plimmer and Greg McGill, "Land Value Taxation: Betterment Taxation in England and the Potential for Change", **FIG working week 2003**.

2. תרגום זה מופיע אצל רחל אלטרמן, "מי מפחד ממש השבחה?", **מבנים** (כתב עת לגורמי הבנייה), 3 מאי 1981. המצוטט היה ראש ממשלת בריטניה בשנים 1917-1922 (מתוך www.britannica.com).

3. פרופ' אהרן נמדר, **מערכת המס בעסקאות נדל"ן (מס שבח, מע"מ, היטל השבחה)**, חושן למשפט, מהדורה שנייה, תשס"ח 2008.

4. דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 49 ואתר מקרקעין: www.mekarkein.co.il (להלן: "אתר מקרקעין").

המאמר יתמקד באחד (מתוך 12) הפטורים הקיימים בהיטל השבחה, הקבוע בסעיף 19(ג) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965. פטור זה הינו החשוב והנפוץ מקרב הפטורים, ומטרתו הפחתת המס בעת הרחבת או מכירת דירה עד 140 מ"ר. כפי שאציג בהמשך, הוראות הפטור אינן ברורות ועד לשנת 2003 הן קיבלו פרשנויות שונות בוועדות המקומיות השונות. בשנת 2003 הגיע לבית המשפט העליון ערעור מרכזי בנושא, ונקבעה הלכה שהתבססה על פרשנות תכליתית מצמצמת לפטור זה, הידועה בשם **הלכת צרי**.⁵ מאז, הלכה זו שימשה בסיס לפרשנויות נוספות לסעיפי הפטור הנ"ל ופטורים נוספים, שבעיקר צמצמו את תחולתו. מגמה זו תואמת לעיקרון כי תשלום המס הינו הכלל ואילו הפטור ממנו הינו היוצא מן הכלל.

במאמר, אנסה לבחון מהי המדיניות הכלכלית שעמדה בבסיס הענקת הפטור והאם מגמת הצמצום תואמת למדיניות זו. הפרשנויות השונות לפטור, לטעמי, מחייבות התערבות של המחוקק בקביעת המדיניות הרצויה במתן הפטור ועל כן אציג את עיקרי הרפורמה שהוצעה בשנת 2010 בחוק התכנון והבנייה לעניין זה, אבחן האם הצעת הרפורמה מגשימה את תכלית הפטור ואציע פתרון משלי לסוגיה.

2. החקיקה הקיימת בנושא הפטור מהיטל השבחה ופרשנותה בהלכת צרי

2.1 התפתחות החקיקה בעניין הפטור לפי סעיף 19(ג)

התכלית הכללית המצויה בדיני המס היא הבטחת הכנסה לקופה הציבורית, אך בנוסף לה קיימות מטרות נוספות בעלות אופי חברתי: לעודד פעולות שרוצים לעודדן ולהרתיע פעולות שמבקשים למנוע, לבצע חלוקה מחדש של אמצעי הייצור, לפתח מקורות טבעיים ואנושיים וכדומה.⁶

היטל השבחה, במתכונתו כיום, הותווה בתוספת השלישית שנקבעה בתיקון 18 לחוק התכנון והבנייה בשנת 1981.⁷ מהות היטל השבחה הינה חיוב בעלים או חוכר מקרקעין בתשלום בעת מימוש הנאה מפעולה של מוסדות התכנון (תכנית, הקלה או שימוש חורג).⁸ התכלית המסוימת שלו הינה מיסוי הנישום רק על ההשבחה שנגרמה לו על ידי מוסדות התכנון ושימוש בכספים אלה כדי לכסות את ההוצאות של מוסדות התכנון ביצירת ההשבחה.⁹

5. רע"א 7417/01 לאה צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים, פ"ד נו(4) 879 (26.6.03) ואתר מקרקעין (להלן: "הלכת צרי").

6. אהרן ברק, "פרשנות דיני המיסים", משפטים, כ"ח תשנ"ז.

7. ס"ח 1018.

8. על פי דברי ההסבר של הצעת החוק הממשלתית לתיקון 18, ה"ח 1491.

9. ראו פרופ' נמדר, ה"ש 3 לעיל.

בתיקון 18 לחוק התכנון והבנייה בעת חקיקת היטל ההשבחה נקבע סעיף פטור כללי אחד בלבד (סעיף 19) לפיו, הוועדה המקומית רשאית לפטור בעת הקלה או שימוש חורג בלבד את בעל המקרקעין מחובת תשלום ההיטל, כולו או חלקו, בשל מצבו החומרי. דהיינו, הפטור שנקבע במקור היה מצומצם להליכי הקלה ושימוש חורג (לא לאישור תכנית). הליכים אלה מתגבשים רק בעת מימוש בדרך של היתר בנייה וכפטור סוציאלי בלבד.

בתיקון 20 לחוק התכנון והבנייה בשנת 1983,¹⁰ הוספו לסעיף 19 סוגי פטורים שונים מהיטל השבחה ביחס לכל פעולות התכנון (תכנית, הקלה ושימוש חורג) כדוגמת פטור לשיקום שכונות מגורים (סעיף 19(ב)(1)-(3)), למוסדות ציבור (סעיף 19(ב)(4)), למקרקעין בהם התכנון הקודם ישן והמקרקעין הוחזקו זמן רב על ידי הנישום (מלפני שנת 1950 ושהוחזקו על ידו למעלה מ-10 שנים, סעיף 19(ב)(6)) ועוד. כמו כן, התיקון התווה את סעיף 19(ג), אשר בו מתמקד המאמר, וקבע כי במימוש בנייה בדרך של היתר בנייה (בנייה או הרחבה) בדירת מגורים יינתן פטור לשטח של 120 מ"ר, בתנאי שבעלים או קרובו יגורו בדירה במשך 4 שנים מיום הבנייה:

”(ג) בניה או הרחבה של דירת מגורים לא ייראו כמימוש זכויות, אם המחזיק במקרקעין או קרובו הגיש בקשה להיתר בניה על אותם מקרקעין ששימשו למגוריו או למגורי קרובו, ובלבד שהשטח הכולל של דירת המגורים האמורה לאחר בנייתה או הרחבתה אינה עולה על 120 מ"ר; עם כל בניה או הרחבה נוספת מעל השטח האמור ישולם היטל, בשיעור יחסי לגודל הבניה או ההרחבה הנוספת.”¹¹

שנה לאחר מכן, בתיקון 21 לחוק התכנון והבנייה בסעיף 21(2) הוחל הפטור ל-120 מ"ר אף על מכירת דירות מגורים, כאשר התנאי שנקבע בו היה שהבעלים או קרובו גרו בדירה במשך 4 שנים:¹²

”1. בחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965, בסעיף 19 של התוספת השלישית –

(1) ...

(2) האמור בסעיף קטן (ג) יסומן (1) ואחריו יבוא :

”(2) העברת הבעלות או החזקה בדירה שנבנתה או שהורחבה כאמור בפסקה (1) לא ייראו כמימוש זכויות, אם המחזיק במקרקעין או קרובו השתמשו בדירה

10. ס"ח 1071.

11. בתיקון טעות סופר שפורסם מספר שבועות לאחר מכן שונתה המילה "שימשו" ל-"ישמשו". ת"ט ס"ח

1074.

12. ס"ח 1118.

למגוריהם או למגורי בני משפחתם הקרובים מגמר הבניה ועד מכירתה משך זמן שאינו פחות מארבע שנים; לענין זה, "גמר הבניה" - כמשמעותו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961."

בדברי ההסבר בהצעת החוק נאמר שהסיבה להרחבת הפטור אף על מכר הוא שימוש לרעה שבעלים ביצעו בנכסיהם, בכך שביצעו מכר מיד לאחר קבלת הפטור בעת בנייה.¹³ דהיינו, עד לאותה עת נתפס סעיף 19(ג)(1) כפטור קבוע. מכאן עולה, כי סעיף 19(ג)(2) לתוספת השלישית מהווה השלמה לסעיף 19(ג)(1), שהינו פטור המהווה דחיית אירוע מס (פטור מבנייה/הרחבה בלבד) ואילו בעת המכר הופך סעיף זה לקבוע בתנאי מגורים של 4 שנים מיום הבנייה.¹⁴ בשנת 1988 בתיקון 26 נוספה הרחבה לסעיף הפטור בעת מכר וניתנה לו תחולה עצמאית כאשר נקבע כי העברת זכויות תהיה פטורה אף בדירה "שניתן להרחיבה לפי תכנית".¹⁵

אי לכך התנאים לצורך הנאה מהפטור הנ"ל הינם כדלקמן:

- א. הבעלים/החוכר או קרובו הינו המחזיק במקרקעין. לענין זה קרובו הוגדר בסעיף 1 לתוספת השלישית כ"בן זוג, הורה, הורה הורה, צאצא או צאצא של בן הזוג, אח ובני זוגם".
- ב. הבעלים/החוכר או קרובו הגיש בקשה להיתר בנייה (לפי סעיף 19(ג)(1) לתוספת השלישית), או מכר (לפי סעיף 19(ג)(2) לתוספת השלישית).
- ג. שטח הדירה לאחר בנייתה או הרחבתה לא יעלה על 140 מ"ר וניתן לקבל פטור יחסי על שטח זה.¹⁶
- ד. מגורים במשך 4 שנים - בבקשה להיתר בנייה יש לגור במקרקעין במשך 4 שנים ממועד הבנייה ובמכר יש צורך להחזיק בנכס 4 שנים לפחות מיום אישור התכנית שעל פיה ניתן לבנות/להרחיב את הדירה.

2.2 הלכת צרי¹⁷

במשך שנים רבות נהגו הוועדות המקומיות ליתן פטור למספר רב של דירות, זאת אף באישור בית המשפט.¹⁸ בעלים רבים שהיו בעלי מגרשים ובתים שניתן

13. הי"ח 1667.
 14. ראו פרופ' נמדר, הי"ש 3 לעיל.
 15. ס"ח 1259.
 16. כאמור בתיקון 18 ו-21 לעיל, במקור שטח הדירה נקבע ל-120 מ"ר. כפי שמופיע אצל פרופ' נמדר בה"ש 3 לעיל, בשנת 2000 עלה השטח ל-160 מ"ר, שנה לאחר מכן בוטלה הרחבה זו בחוק ההסדרים והשטח חזר ל-120 מ"ר ובשנת 2006 נקבע השטח על 140 מ"ר.
 17. ראו הי"ש 5 לעיל.
 18. ראו פרופ' נמדר, הי"ש 3 לעיל שציין כדוגמה את ע"א 777/87 גבריאלוב נ' הוועדה המקומית רחובות (לא פורסם).

היה להקים על נכסיהם דירות רבות, היו מבצעים תכנון מס, בו היו מחלקים חלקים מהמגרש לקרוביהם, כך שכל בעלים וקרוב יקבל פטור על דירה, שכן סעיף 19(ג)(1) לא הגביל את כמות הדירות להן ניתן לקבל פטור, אלא קבע חובת מגורים לאחר הבנייה של 4 שנים בלבד. לאחר 4 שנים מכרו אותם בעלים וקרובים את הדירות ונהנו מהפטור הקבוע שנקבע בסעיף 19(ג)(2). עו"ד רוטבוץ טוען שכל עוד הדירה מיועדת לשימוש של המחזיק או קרובו, אין בשימוש משום הפקת רווח ועל כן משמעות הסעיף היא שאין מניעה להחילו אף על מספר דירות מגורים. משמעות זו הוא מסיק מדברי יו"ר ועדת הפנים ואיכות הסביבה ארבל-אלמוזלינו שהביאה את החוק לקריאה שנייה ושלישית ואמרה כי "אזרחים רבים הקפואו תכניות בניה מאז יולי 1981, והם מחכים לתיקון החדש, שבא לפטור אותם מתשלום היטל השבחה ולהקל עליהם..."¹⁹

תכנוני מס מעין אלה היו נפוצים מאוד עד שהגיעה פרשת צרי. בהלכת צרי בחר בית המשפט לפרש את הפטור פרשנות תכליתית, לאור אי הבהירות הלשונית של הסעיף. כבוד השופט דורנר בחנה בהלכת צרי את הצידוקים להיטל השבחה עצמו ולפטורים. ביחס להיטל השבחה, קבעה השופטת, כי ההצדקה לחיוב בהיטל השבחה נובעת מכך שבעת התעשרות בעלי/חוכרי מקרקעין עקב החלטות של מוסדות תכנון ראוי כי ישתפו את קהילתם בעושרם וזאת מאחר שהחלטות מוענקות פרטנית ועל כן איןן שוויוניות. לעניין ההצדקה לפטור, קובעת השופטת, כי מטרת הפטור היא סוציאלית - "עזרה לאזרחים בשיפור תנאי מגוריהם".

לצורך איזון בין הצדקת החיוב בהיטל השבחה לבין הפטור, יש, לטענת בית המשפט, לפרש את סעיף הפטור בצמצום, שכן אין מטרת הסעיף להעשיר את הפרט על חשבון רווחת קהילתו, אלא לאפשר לו להרחיב את ביתו, אף אם אינו מסוגל כלכלית לשלם היטל השבחה. עיגון לפירוש מצמצם מצאה השופטת במגבלת שטח הדירה שבפטור ובמתן הפטור ל"מחזיק" בנכס ולא לכל בעלים/חוכר (למשל, לא למשקיעים המשכירים את הדירות). לכן, נקבע, כי משנקבעו מטרים קבועים בחוק לא הייתה כוונה לתת שטחים נרחבים יותר ממטרים אלה אם ייבנו דירות מגורים רבות לפי מספר המחזיקים בדירה המקורית.

עוד נקבע, כי הפטור יינתן לדירה קיימת שהורחבה או לדירה אחרת שבאה במקומה, אולם לא לדירה נוספת שבאה לצד זו הקיימת. זאת כל עוד עמד אותו מחזיק בשני תנאים - הראשון, שהבעלים/החוכר החזיק במקרקעין, דהיינו גר בהם. השני, עליו לגור בדירה החדשה במשך 4 שנים מיום בנייתה/הרחבתה. לא ניתן להעביר את הזכאות לאחר, דהיינו בעלים שגר בבית מקורי, עליו להמשיך

19. ד"כ 95, תשמ"ג, 742, כפי שצוטטה אצל עו"ד הנריק רוטבוץ, היטל השבחה, הוצאת אוריאן, מהדורה ראשונה, 1996.

להתגורר בו עם בניית הדירה החלופית ואינו יכול להעבירה לאחר ולנצל את הפטור.²⁰

3. התפתחות הפסיקה מאז הלכת צרי

3.1 התפתחות הלכת צרי ביחס לבנייה על קרקע ריקה

בהלכת צרי הושם דגש על הקביעה שהפטור מתייחס לדירה אחת ולא למספר דירות. יחד עם זאת, בית המשפט שם ציין כי הפטור ניתן כאשר הוא בא לשמש עבור הרחבת דירה או בניית דירה גדולה במקום דירה ישנה. על כן, ועדות מקומיות רבות, ברוח ההלכה הזו, סירבו לתת פטור מהיטל השבחה כאשר בעלים/חוכר ביקש לבנות דירה על קרקע ריקה בה הוא מחזיק. עניין זה הגיע לבית המשפט העליון בפרשת **חמאיסי**²¹ 5 שנים לאחר הלכת צרי. בפרשה זו קבע כבוד השופט אלון כי הפרשנות לפיה נדרשת דירת מגורים מקורית לא נקבעה כהלכה בפרשת צרי, אלא מהווה אוביטר. כמו כן, פרשנות צרי טעות ביסודה בלשון החוק, שכן בהלכת צרי נסמך בית המשפט על סעיף 19 המקורי אשר נוסחו התייחס למקרקעין ש"שימשו" למגורים, אולם 3 שבועות לאחר חיקוקו של הסעיף המקורי תוקנה טעות סופר למקרקעין ש"שימשו" למגורים. מכאן, הסיק השופט, ברי כי אף המחזיק בקרקע בתולית, זכאי לפטור לדירת מגורים שתשמש אותו ומותיר את ההלכה בפרשת צרי בדבר פטור אחד למחזיק וקרובו.

בנוסף, בעקבות הלכת צרי, ועדות מקומיות רבות וחלק מן הערכאות מעליהן המשיכו להחזיק בפרשנות המצמצמת לפטור והתירו פטור אחד בלבד, אף כאשר דובר במספר מחזיקים בקרקע שאין ביניהם קרבה משפחתית. בהלכת **דיבון**²² קבע בית המשפט העליון, כי על אף המצבים האפשריים של תכנוני מס לצורך הנאה מהפטור, יש לתת **לכל מחזיק בקרקע** פטור לפי סעיף 19(ג) (1) בתנאי, כמובן, שהוא עומד בתנאי הפטור: הגשת בקשה להיתר בנייה, שטח הדירה אינו עולה על 140 מ"ר ושהדירה תשמש את מגורי המחזיק או קרובו. בדעת מיעוט, קבע כבוד השופט הנדל, כי אמנם הפרשנות של מתן מספר פטורים למספר מחזיקים בקרקע מסתדרת יותר עם לשון החוק, אולם גם פרשנות בה זכאים שותפים בקרקע לפטור אחד אפשרית בלשון החוק ולאור תכליתו והצורך לשמור על הקופה הציבורית, יש לפרשו בצמצום כהענקת פטור אחד בלבד. כבוד השופט הנדל קבע כי הלכת צרי אמנם דנה בתא משפחתי אחד ובכך מתעצם הקושי בהרחבת גזרת הפטור, אולם אין לדידו בביצוע הבחנה עובדתית זו כדי לשנות את העיקרון שנקבע בהלכת צרי.

20. ראו דברי כבוד השופט דורנר בה"ש 5 לעיל.

21. רע"א 3626/06 ד"ר זיאד חמאיסי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה מבוא העמקים (22.7.08), אתר מקרקעין (להלן: "הלכת חמאיסי").

22. רע"א 8907/13 דיבון שלום ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה פתח תקווה (3.9.15), אתר מקרקעין (להלן: "הלכת דיבון").

לעומת זאת, עמדת הרוב בהלכת **דיבון**, כפי שניסח כבוד השופט זילברטל, קבעה כי אין להרחיב מדי את תחולת הלכת **צרי** שדנה בבעלים יחיד של נכס שביקש לחלק זכויותיו לקרוביו, על זכויות בעלות משותפות של שותפים בקרקע שאינם תא משפחתי אחד. תכלית הפטור הינה לאפשר לבעל זכויות במקרקעין לשפר את תנאי מגוריו ולעודדו לעשות כן, כל עוד הוא עושה שימוש אישי בנכס. לטעמו של בית המשפט, הפרשנות של מתן פטור לכל שותף בקרקע תואמת ללשון החוק, במיוחד כאשר לשון החוק לא הגדירה את היקף/שטח המקרקעין שיהנה מהפטור ועל כן, ברי כי לשון החוק מכוונת לבעל הזכויות ולא למקרקעין עצמם. העובדה שהחוק מחייב מגורים של 4 שנים בדירה לצורך קבלת הפטור המשלים בעת מכר מפיגה את החשש מתכנון מס מניפולטיבי, ואף אם יוותרו מקרים בודדים שכאלה, עקרון השוויון בין נישומים מצדיק מתן פטור לכל שותף בקרקע. משכך, מסכם השופט, כי לאור ההיסטוריה הפסיקתית של הלכת **צרי** יש לפרש אותה בצמצום. כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין הסכים עם כבוד השופט זילברטל וקרא למחוקק לקבוע הוראות אשר ימנעו מניפולציות במתן הפטור.

לכאורה, ניתן לחשוב כי לאור הלכת **דיבון** "הלכה לעולמה" הגישה המצמצמת לפטור כפי שבאה לידי ביטוי בהלכת **צרי**, שכן הפטור אינו מותנה בקיומה של דירה על הקרקע או בבעלים אחד, אולם, בהמשך, ניתנה החלטה בוועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה אשר מצמצמת את תחולת הלכת **דיבון** לבעלי זכויות בקרקע מקדמת דנא בלבד. ההחלטה קובעת כי אין לראות בבעלי זכויות במקרקעין אשר נקשרו בהסכם, על בסיס הכנת תכנית המוסיפה יחידות דיור כאשר זו טרם אושרה, כזכאים לקבלת פטור לדירת מגורים וכשותפים במקרקעין. לטענת ועדת הערר: ²³

"תוצאת פסק הדין בהלכת דיבון, אף שהיא מתבקשת לדעתנו נוכח נוסח החוק והקשיים הפרקטיים בפרשנות אחרת, יוצרת לדעתנו ודאות ל"מניפולציות" (וייתכן שנכון יותר לכנות את הדברים "תכנוני מס" לגיטימיים)."

ועדת הערר ראתה בבעלי הזכויות במקרקעין שרכשו באותו ערר גג עם תכנית בהכנה להוספת זכויות בנייה, רוכשים של זכות עתידית ועל כן הסכם המכר שנעשה בזכות זו לא נחשב על ידה כמימוש מקרקעין. בשל כך, קבעה ועדת הערר, כי רוכשים אלה אינם בעלי הזכויות במקרקעין בעת אישור התכנית ועל כן אינם זכאים לפטור.

23. ערר (י-ם) 417/14 ברגלס הווארד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ירושלים (11.10.15), אתר מקרקעין.

3.2 קיומה של זהות בין בעל המקרקעין למחזיק בו

בהלכת צרי, קבע בית המשפט, כי הפטור ניתן כאשר בעל הזכות במקרקעין הוא גם המחזיק במקרקעין או קרובו. בפרשת **נווה שלום**,²⁴ קבעה כבוד השופטת חיות שבכך ביקש בית המשפט לחסום את אפשרות ניצול הפטור לצרכים מסחריים ולהבטיח כי הפטור יקל על מי שהבנייה או ההרחבה של הדירה תהווה שימוש עצמי כפתרון דיור. משכך, קבעה השופטת, תושבים בני היישוב נווה שלום שהינם בני רשות הם המחזיקים העתידיים להתגורר בבתי מגורים ביישוב ואילו החוכרת של הקרקע הינה חברה בע"מ של היישוב. לכן, בהיעדר זהות בין המחזיקים לבעלים/לחוכרת אין זכאות לפטור.

בהלכת **דיבון** העלו את השאלה האם קיימת חובת זהות בין בעל המקרקעין למחזיק במקרקעין לצורך קבלת הפטור ובאוביטר קובע בית המשפט, כי לאור הישענות הלכת **נווה שלום** על הלכת צרי מן הראוי לבחון האם קביעה זו תואמת לתכלית החוק. דהיינו, בית המשפט פותח את האפשרות כי בעלים במשותף במקרקעין, כאשר רק אחד מהם מחזיק בבית בפועל יוכלו ליהנות כל אחד מפטור.

3.3 קיומן של דירות נוספות ברשות המחזיק

שאלה נוספת שעלתה מאז הלכת צרי היא, האם מחזיק בדירה שברשותו דירה נוספת זכאי לפטור בגין סעיף 19(ג)(1).

כך, ברוח הלכת צרי, קבע בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים בהרכב של שלושה, כי קרובה של בעלת דירה שקיבלה פטור ל-140 מ"ר בחלקה אחת, לא יהיה זכאי לפטור נוסף בחלקה אחרת שבבעלותה, וכך נקבע:²⁵

"אין לקבל את הטענה שהייתה לאם זכות לפטור בכל אחת מחלקות הקרקע שהיו בבעלותה. אם תתקבל הטענה תהיה משמעות הדבר הענקת הטבה לאותם פרטים שהם לכאורה בעלי אמצעים (אלו שיש בבעלותם מספר חלקות) והגדלת עושרם על חשבון בני קהילתם. תוצאה שכזו אינה מתיישבת עם הלכת צרי ועם תכלית החוק, שנועד לסייע לבעל דירה או מחזיק בה המתקשה בהשגת פתרון דיור הולם לצרכיו, ואשר הקהילה מתגייסת לעזרתו בדרך של מתן הפטור."

24. ע"א 5138/04 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה מטה יהודה נ' יישוב נווה שלום חברה מוגבלת בערבות (30.8.07), אתר מקרקעין.

25. ע"א (מרכז) 14301-12-09 זיו הצופה ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הוד השרון (26.10.10), אתר מקרקעין.

מאוחר יותר נדרש בית המשפט העליון לסוגיה זו בפרשת **רביד**.²⁶ שם נתבקש פטור לדירת מגורים חדשה עבור ילדיה של בעלת דירה שהיו לה שתי דירות באותו בניין שאוחדו לדירה אחת שבה התגוררה. נקבע כי פרשנות סבירה היא שהפטור לא יחול כאשר קיימת כבר יחידת דיור בשטח שעולה על 140 מ"ר, ונוצרה הבחנה בין נכסי יוקרה לנכסים צנועים יותר, אליהם כיוון המחוקק.

בעניין זה פסקה כב' השופטת ברק ארז :

"החלתו של סעיף 19(ג)1 (1) על בנייה במגרש ריק, כפי שזו הוכרה בעניין חמאיסי, אמורה להיעשות בהתאם לסייגים שלהם הייתה כפופה הרחבת נכס קיים או בנייה המחליפה נכס, אותם "מצבי גרעין" שעמדו נגד עיני המחוקק. סוגיה זו לא התבררה למעשה במישרין בעניין חמאיסי, והיא אכן טעונה הבהרה. אני סבורה כי מהיבט תכליותיו של סעיף 19(ג)1 (1) יש להחיל את הפטור מהיטל השבחה (שממילא ניתן רק פעם אחת לכל משפחה, כפי שנקבע בעניין צרי) כך שיובא בחשבון היקפו של הנכס שבו מתגוררת המשפחה עובר לבנייה ונמצא בבעלותה (דירת המגורים העיקרית), ושבגינו מבוקש הפטור מתשלום היטל ההשבחה. היטל ההשבחה אמור להינתן רק לגבי שטח המשלים היקף בנייה זה עד לגבול של 140 מ"ר."

לכן, נקבע בפסק הדין, כי כאשר קיימת דירת מגורים באותם מקרקעין ונבנית דירה נוספת ניתן יהיה לקבל פטור המשלים עד שטח של 140 מ"ר בסך הכל לאותם בעלים או קרובו. עוד צוין :

"ברקע הדברים הטרידה אותי העובדה כי הוראות החוק, ופירושן הנוהג, מביאות למצב שבו יינתן פטור מהיטל השבחה למי שבבעלותו נכסים נוספים רבים שאינם משמשים למגורים, כאשר הנישום מתגורר בפועל בדירה קטנה (ששטחה נופל מ-140 מ"ר), שהיא דירת המגורים העיקרית שלו. לכאורה, במצב דברים זה ייתכן ויינתן לנישום פטור מתשלום היטל השבחה אם ירצה להרחיב את דירת המגורים שלו או לבנות דירה נוספת על קרקע ריקה, על אף שיש בבעלותו נכסים נוספים."

למרות שהלכה זו התייחסה לבעלת נכס שבאותם מקרקעין כבר הייתה בהחזקתה דירת מגורים בשטח העולה על 140 מ"ר, בעקבות פסק דין זה, רשויות רבות דורשות ממחזיקים בדירות המבקשים להרחיב דירתם הצהרה כי אין ברשותם דירה נוספת ללא קשר למיקומה. בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים בפרשת **שלו**²⁷ מתח ביקורת על פרשנות זו של הוועדות המקומיות ובית המשפט העוסקים בחקיקה שיפוטית, שכן לשון החוק

26. בר"ם 6195/13 דפנה רביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים (8.6.14), אתר מקרקעין.

27. עמ"נ (ת"א) 40022-02-14 אברהם שלו נ' ועדה מקומית חולון (27.10.14), אתר מקרקעין.

אינה יכולה לשאת זאת. כבוד השופטת רות רונן מפרשת את סעיף 19(ג) לתוספת השלישית כמניח מצב שבו לבעל דירה יש דירת מגורים לעומת קרובו חסר הדירה בבעלותו, שכן הוא מאפשר לבעל דירה או קרובו, המחזיק בדירה ליהנות מפטור.

פרשנות מחמירה נוספת להלכת **רביד** ניתנה בפרשת **חסיה בן ישראל**²⁸, בה נקבע כי אין לחשב פטור יחסי ל-140 מ"ר ראשונים וכי כאשר בונים מעל 140 מ"ר מראש, אין זכאות כלל לפטור. פירוש זה הינו מחמיר ומתייחס להוראת סעיף 19(ג)1) לתוספת השלישית הקובעת את התנאי "ובלבד שהשטח הכולל של דירת המגורים האמורה לאחר בנייתה או הרחבתה אינו עולה על 140 מ"ר". מאידך, מתעלם הפירוש מהסיפא של הסעיף הקובע כי "עם כל בניה או הרחבה נוספת מעל השטח האמור ישולם היטל בשיעור יחסי לגודל הבניה או ההרחבה הנוספת". פרשנות זו יוצרת אי שוויון בין נישומים ותגרור מצב בו תתבקש בנייה בפרוסות - ראשית יבוקש היתר ל-140 מ"ר ולאחר מתן הפטור יתבקש היתר להרחבת הנכס.

ועדת הערר ניסתה לשרטט את גבולות הפטור במקרים בהם לבעלים יש מספר דירות, כאשר בהחלטה מנומקת קובע יו"ר הוועדה, עו"ד גלעד הס, כי לא ניתן לשלול פטור מתא משפחתי שבבעלותו יחידת דיור נוספת. ועדת הערר הציעה שינוי אידיאלי/אוטופי להגשמת התכלית הסוציאלית: דרישה מהנישום בהיטל השבחה להגיש הצהרת הון בה ייבדק האם ההון החיובי של התא המשפחתי עולה על שוויה של דירת 140 מ"ר. ועדת הערר העלתה את הקשיים ביישום פטור לדירת מגורים יחידה (כפי שקיים במס שבח):²⁹

"מהו המועד הקובע בו בוחנים את מספר הדירות? מה לגבי תא משפחתי המחזיק מניות באיגוד מקרקעין? מה יהיה הדין כאשר הדירה השנייה נמכרת תוך זמן קצר? מהו שיעור האחזקה בדירה נוספת אשר ישלול את הפטור? איך נתייחס למי שבבעלותו משרד ולא יחידת דיור? ומהו הדין לגבי זה שבבעלותו יחידת דיור אלא שהיא כבר שנים בשימוש חורג למשרד?"

לכן, הציעה ועדת הערר פתרון בו כאשר לתא משפחתי יש דירות נוספות באותם מקרקעין, הפטור יהיה לדירה אחת בלבד, וכך גם כאשר ניתן פטור בעבר באותו מרחב תכנון או באחר, אף אם עבר זמן רב מאז ניתן הפטור. אולם, כאשר לנישום יש דירה/דירות במקרקעין אחרים, אין הדבר מונע מתן פטור על דירת מגורים נוספת במיקום אחר.

28. עמ"נ (מרכז) 23012-10-14 חסיה בן ישראל נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה כפר סבא (20.3.16), אתר מקרקעין.

29. ערר (י-ם) 064/13 הרצברג משה ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים (4.6.13), אתר מקרקעין.

עינינו רואות, כי בתי המשפט חלוקים באופן אותו ניתן לפרש את הפטור בגין הרחבת דירה לאור הלכת צרי וכי פעמים רבות נדרש בית המשפט לפרשנות תכליתית מצמצמת למתן הפטור.

4. מדיניות הפטור בהיטל השבחה (אז והיום) - הרפורמה המוצעת לחקיקה בתחום)

מן הסקירה דלעיל עולה כי בהמשך להלכת צרי בתי המשפט ניסו להתחקות אחר תכלית החקיקה ביחס למתן הפטורים וממנה לגזור זכאות/אי הזכאות לפטור. פרשנות זו בוצעה על ידי עיון בהיסטוריה החקיקתית לפטור.

4.1 המדיניות החקיקתית עד היום

אין ספק כי המדיניות החקיקתית עם חקיקת התוספת השלישית לחוק הייתה כי גביית היטל השבחה היא הכלל ואילו הפטור הוא היוצא מן הכלל. כאשר היטל השבחה היה בשלבי הכנה להצעת חוק שיעור המס שהוצע בו היה 80%³⁰ זאת לעומת 50% שנקבע בסופו של יום, מחשש להקפאת פיתוח. יתירה מזאת, כאמור לעיל, במקור אושר החוק ככולל פטור אחד בלבד עם תנאים מגבילים: בהקלה ובשימוש חורג בלבד ורק בגין מצב חומרי.

מספר שנים מועט לאחר מכן תוקן החוק והוכנסו בו הפטורים בשל הרחבת דירה. בדיון בכנסת לקראת חוק התכנון והבנייה (תיקון מסעיף 21) אמרה חברת-הכנסת שושנה ארבלי-אלמוזלינו:³¹

”... היתה הצעה חשובה, שבאה לסייע להרבה מאוד אזרחים שרצו להיטיב את תנאי הדיור שלהם, הן על-ידי הרחבה והן על-ידי תוספת לדירה עד להיקף של 120 מטרים מרובעים, כיוון שהחוק שיחרר אותם מחובת תשלום היטל השבחה. כשנתקבל החוק היתה כוונת המחוקק, שמי שמרחיב את דירתו אינו חייב אחר כך, כשהוא מוכר את הדירה, להחזיר את תשלום ההיטל לרשות המקומית...”

בדיון נוסף לעניין סעיף 19(ג) לתוספת השלישית אמרה חברת-הכנסת ארבלי-אלמוזלינו:³²

”ההוראה השנייה באה למנוע ניצול שלא כהלכה של הפטור מהיטל... על-ידי העברת הנכס מייד לאחר קבלת הפטור, דהיינו - עשיית עסקה מסחרית בו ולא מגורים לשימוש עצמי.”

30. ראו רחל אלטרמן, הי"ש 2 לעיל.

31. ד"כ 99 (תשמ"ד) 1640, ישיבה מיום 20.2.1984, בעמ' 1640-1641.

32. ד"כ 99 (תשמ"ד) 2566, ישיבה מיום 25.9.1984.

מכאן עולה, כי התכלית החקיקתית הייתה להיטיב תנאי דיור של אזרחים רבים כאשר מדובר במגורים לשימוש עצמי. כאמור בהלכת **חמאיסי**, לא ניתן להסיק מדברים אלה כי נדרש שימוש קודם למגורים, אלא הכוונה, לטעמי הייתה לאפשר לאזרחים רבים מגורים אישיים בנכס בבעלותם/בחכירתם בשטח "צנוע" (באותם ימים 120 מ"ר) ללא צורך בתשלום היטל השבחה. כוונה שכזו, אשר אינה בהכרח "סוציאלית" במובן של סיוע לנזקק (הכלולה בסעיף 19(ב)(1) לתוספת השלישית), יכולה להוביל למסקנה שכוונת המחוקק הייתה להעניק מגורים אישיים אף לקרובים העומדים להוות תא משפחתי נפרד ולא בהכרח פטור אחד לתא משפחתי אחד כבהלכת **צרי**. מסקנה זו גוברת עם הלכת **דיבון** שניתנה אך לאחרונה, שכן, על אף שאינה מבטלת את הלכת **צרי**, היא יוצרת מצב לא שוויוני בו שותפים בקרקע זכאים למספר פטורים ואילו שותפים בנכס בנוי עם בית מגורים אחד יהיו זכאים לפטור אחד בלבד.

4.2 הרפורמה המוצעת בחוק התכנון והבנייה

בשנת 2010 הותוותה במשרד המשפטים רפורמה כללית לשינוי חוק התכנון והבנייה, שבמסגרתה כבר אושרו הפרקים התכנוניים בתיקון 101 לחוק (להלן: "**הרפורמה**").³³ הפרקים הכלכליים באותה רפורמה "נתקעו" בוועדות הכנסת ולא התקדמו בהליכי החקיקה.³⁴

לגבי פטור להרחבת דירה קבע סעיף 448 לרפורמה כי בתנאים המצטברים הבאים לא תחול חובה לשלם היטל השבחה:

1. קיימים דירה או בית המשמשים למגורים של החייב בהיטל ההשבחה.
2. המימוש הינו בהרחבת הדירה הקיימת או הריסתה לצורך בניית דירה אחרת תחתיה.
3. החייב בהיטל יתגורר בדירה המורחבת או בדירה החלופית.
4. התכנית שחלה על הקרקע קובעת ששטח דירה לא יעלה על 180 מ"ר, אולם תנאי זה לא יחול בקרקע המצויה באזור עדיפות לאומית.
5. הפטור יהיה לשטח דירה שלא יעלה על 140 מ"ר (וינתן באופן יחסי אף אם שטח הדירה עולה על 140 מ"ר).
6. הפטור יהפוך לקבוע במכר, אילו מבקש ההיתר התגורר בדירה במשך 4 שנים לפחות מהמועד בו הסתיימו העבודות לפי ההיתר.

ניתן לראות כי מדיניות המחוקק היא לצמצם באופן משמעותי את מתן הפטור שנקבע בסעיף 19(ג) לתוספת השלישית בהיבטים הבאים:

33. ס"ח 2450. הנוסח ל"פרקים הכלכליים" ברפורמה בשנת 2010 שהציגה בפני מחלקת ייעוץ וחקיקה (אזרחי) במשרד המשפטים הינו כפי שנוסח לאחר דיון בממשלה.

34. בתזכיר החוק לפרקים אלה שפורסם ביום 25.5.14 התבקשו תיקונים שונים לתוספת השלישית, אולם לא התבקש כל שינוי בסעיף 19 לתוספת השלישית המתייחס לפטורים.

- א. בעוד שלפי התוספת השלישית זכאי ליהנות מהפטור בעלים/חוכר או קרובו, כעת זכאי רק בעלים/חוכר.
- ב. לא ניתן יהיה לקבל פטור על קרקע ריקה - דהיינו ביטול הלכת **חמאיסי** שהרחיבה את הפטור לקרקע לאחר הלכת **צרי**.
- ג. חיזוק ההיבט הסוציאלי וצדק חלוקתי של הפטור - הגבלת הפטור לתכנון הקיים במרכז הארץ ל-180 מ"ר מכוון לכך שהפטור יינתן אך ורק לדירות מגורים ולא לבתים פרטיים או דירות יוקרה במרכז.

משכך ניתן לראות כי המדיניות החקיקתית המוצעת מיועדת לאפשר לכמות מצומצמת של נהנים - בעלי/חוכרי דירות מגורים (ולא בתים פרטיים) צנועות להרחיב דירתם ללא תשלום היטל השבחה עד שטח של 140 מ"ר לשימוש אישי בלבד.

הטבה זו נועדה למי שהינם בעלי דירות מלכתחילה ואינה נותנת פתרון למי שעדיין אין ברשותו דירה והוא מעוניין להוזיל עלויות ולבנות בעצמו, למשל באמצעות השתתפות בקבוצת רכישה לצורך בניית דירה לשימוש עצמי (ולא להשקעה).

4.3 ביקורת בין-לאומית על מדיניות הפטור

בשנת 2011 בסקירה כלכלית שביצע ארגון ה-OECD ביחס למחירי הדיוור הגבוהים ולמיסוי נדל"ן עלה הצורך בצמצום הפטורים ממיסי הנדל"ן, אשר גדולים מאוד לעומת יתר מדינות ה-OECD ואינם מובחנים כלפי אוכלוסייה בעלת הכנסה נמוכה וחלשה, אלא מהווים "ממתיק" למשקי בית בעלי הכנסה בינונית-גבוהה. לפי הארגון, מדינות רבות פוטרות אזרחים ממיסים במכירת דירה עיקרית, אולם בישראל מערכת הפטורים נדיבה יותר. לטענת הארגון, באופן אידיאלי יש לבטל את כל הפטורים ובמינימום לצמצם לדירת המגורים העיקרית בלבד. ביחס להיטל השבחה, הסקירה קובעת, כי יש לשקול להעלות את שיעור ההיטל, על מנת להגדיל את חלק הציבור ברווחים האקראיים של אזרחים ולהקטין את תמריציהם של יזמים לנסות ולהשפיע על החלטות תכנוניות.³⁵

5. סיכום ומסקנות

ניתן לראות מכל האמור לעיל, כי ככלל, קיימת מדיניות לצמצם את הפטור מהיטל השבחה בפסיקה, למעט מצבים בהם בית המשפט פעל בהתאם לעקרון השוויון. מדיניות משפטית זו יושמה באמצעות המעבר לפרשנות תכליתית, אשר נועדה לאתר את תכלית החקיקה לכשנחקקה.

35. OECD סקירה כלכלית ישראל 2011, משרד האוצר 2011.

הראיתי כיצד הלכת צרי, אשר צמצמה באופן משמעותי את מדיניות חלוקת הפטורים שהייתה נהוגה עד אז, נשענה על בסיס עובדתי שגוי. הלכה זו הניחה כי תכלית החיקוק הייתה להעניק פטור למי שנכסו שימש למגורים (בלשון עבר) ולא בהכרח נכס שישמש למגורים (בלשון עתיד). בשל כך נוצר קושי בהלכות המשך כדוגמת **חמאיסי ודיבון** לפרש באופן דומה את החוק. המשותף לכל הפסיקות, לרבות הלכת צרי, הוא כי כולן הסכימו כי הסעיף אינו מנוסח באופן בהיר וקראו למחוקק לבצע תיקון.

כחלק מרפורמה רחבה בחוק התכנון והבנייה הוצעה רפורמה במדיניות הפטורים מהיטל השבחה. רפורמה מוצעת זו ניסתה להגביל את הפטור לנכסים פחות יוקרתיים (דירות מגורים ולא בתים צמודי קרקע, על ידי הגבלת שטחם לשטח מתוכנן מקסימלי של 180 מ"ר בנוי) ולבעלים/חוכר בלבד. יחד עם זאת, הרפורמה מעניקה את הפטור רק למי שברשותו דירת מגורים, דהיינו חוזרת על הלכת צרי וכן מותירה את סעיף הפטור פתוח לפרשנות ו/או מאפשרת תכנון מס מיטיב עם אוכלוסיות שאליהן הרפורמה לא כוונה.

לדעתי, ככל שהתכלית היא להעניק פטור לדירת מגורים עיקרית לתושב (כדוגמת תכנית "מחשב לכל ילד"), יש להעניק הפטור אף למי שמחזיק בקרקע וטרם מחזיק בדירה (למשל זוג צעיר שהשקיע בקבוצת רכישה על מנת לבנות את דירתו הראשונה).

שנית, התנאי הקובע כי יינתן פטור לנכס בו תכנית הקובעת ששטח דירה לא יעלה על 180 מ"ר הינו תנאי בעייתי - לא ברור מהו שטח הדירה: האם שטח העיקרי, האם שטח עיקרי + שירות, האם שטח עיקרי + ממ"ד בלבד וכדומה. יתירה מזאת, תכניות בניין עיר קובעות שטחים ממוצעים ליחידת דיור כאשר התמהיל בבניין שונה - חלק מהדירות בשטח קטן יותר וחלקן גדול יותר ולעתים קיים סעיף נידוד שטחים בתכנית או שניתן לאחר התכנית לבקש הקלות להוספת שטחים בעת מתן היתר הבנייה. לכן תנאי זה עלול ליצור פרשנויות שונות ומשונות, לרבות תכנון מוקדם לשטחים עד 180 מ"ר ולאחר קבלת הפטור תכנון תכניות חדשות המרחיבות את שטחי הבנייה.

לפיכך, הצעתי היא לפשט את מתן הפטור כדלהלן:

- א. הקנייתו לדירת מגורים בלבד (במקום להגביל את השטח המתוכנן ל-180 מ"ר כדי למנוע מתן פטור לצמודי קרקע, לקבוע הגדרה לדירת מגורים). על מנת לפשט את המנגנון ניתן לאמץ את הגדרתה של דירת מגורים בהחלטות מועצת מקרקעי ישראל: דירה בבניין בן שתי קומות לפחות, שיש בו לא פחות מ-4 דירות - דירה אחת לפחות בכל קומה.³⁶
- ב. מתן פטור לשטח של 140 מ"ר, תוך הבהרה כי אף אם הבינוי בשטח גדול יותר יחויב הנישום בחלק היחסי שמעבר לשטח זה, על מנת לשמר את עקרון השוויון.

36. ראו הגדרת בניין רווי בהחלטת מועצת מקרקעי ישראל מס' 1500.

ג. ביטול הסעיף המחייב קיומה של דירה ובמקומו לאפשר את מתן הפטור למי שיצהיר כי זו תהיה דירתו היחידה במשך 4 שנים לאחר הבנייה (כך ניתן יהיה להרחיב הפטור למי שאינו מחזיק בדירה קיימת), ואילו בעת מכר יצהיר כי במשך 4 שנים זו הייתה דירתו היחידה.

פתרון זה יאפשר לצמצם את הפטור לאוכלוסייה בעלת הכנסה נמוכה ויאפשר מגורים ראויים אף למי שאינו מחזיק בדירה בבעלות/חכירה כלל.