

עו"ד אמיר דרמר



גרסת הדפסה 

## מאמר

חובת תשלום היטל השבחה - פטור למוסד ציבורי  
מאת עו"ד צבי שוב ומר עדיאל אולשטיין, מתמחה

היטל השבחה כידוע, הינו תשלום חובה אשר נדרש על ידי [הוועדה המקומית](#) בהתקיים השבחה במקרקעין, עליית שוויים של המקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. להיטל השבחה נקבעו בחוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965 (להלן: "החוק") (שורה של תנאים בהם יינתן פטור מתשלום, לעיתים מדובר בפטור נדחה ולעיתים פטור מוחלט.

במאמר זה נדון באחד הפטורים, **פטור למוסד ציבורי**, אשר מעוגן בסעיף 19(ב)4 לתוספת השלישית לחוק, אשר קובע כי לא תחול חובת תשלום היטל השבחה בשל השבחה שהיא:

"השבחה במקרקעין של 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"

מדובר בסעיף המעניק פטור מוחלט למוסד העומד ב-4 תנאים מצטברים הקבועים בו, והם:

**תנאי ראשון** - המקרקעין הם של "מוסד".

**תנאי שני** – שמטרותיו, אחת (או יותר) מהמנויות בסעיף הינן: חינוך, תרבות, מדע, דת, צדקה, סעד, בריאות, ספורט, או מקרקעין של הקדש ציבורי.

**תנאי שלישי** - שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים.

**תנאי רביעי** - המקרקעין או התמורה בעדם משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות.

התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה המסדירה את נושא היטל השבחה, עוסקת בסוגיות חשובות אך כוללת מעט סעיפים ומנוסחת באופן מצומצם, כך שנדרשת פרשנות רבה של בתי המשפט וועדות הערר לכל סעיף. בענייננו לדוגמא, **המחוקק קבע בהגדרתו "מוסד" אך לא הגדיר את המבחנים למוסד, כלומר לא ניתן להסיק לאיזה סוג התאגדות כוון המחוקק, האם לחברה/ עמותה/ אגודה שיתופית וכדומה וכן מהם המבחנים לבהינת המוסד המתאים מתוך אותם אורגנים.**

בסוגיה זו עסקה ועדת הערר מחוז המרכז (ע"י יו"ר הועדה ע"ד רונית אלפר) בערר **321/15 אגודת ישיבת השרון נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מצפה אפק**, שם נקבע, כי "מוסד" המאוגד כעמותה רשומה שמטרותיה, על פי תקנונה, תואמות את המטרות הציבוריות המנויות בסעיף הפטור, המציג ראיות להתנהלות תקינה לכך שהוצאותיו השוטפות משמשות למטרות המוכרות בסעיף הפטור ואף מביא תצהיר מטעם הגורמים המורשים בעמותה לתמיכה בעמידתו בתנאי הפטור, יהא מוחזק כמי שיעשה בכספי התמורה שימוש למטרותיו וזאת כל זמן שלא מוכח אחרת. לפיכך, כאשר "המוסד" מאוגד כעמותה רשומה אשר מעצם טיבה וטבעה מהווה מוסד הפועל ללא מטרות רווח והינה גוף מפקח, הדבר יהווה ראיה אובייקטיבית לכך שמדובר ב"מוסד" הפועל ללא כוונת רווח לעניין הפטור (על פסק הדין הוגש ערעור אשר "נמשך" על ידי המגיש בבית המשפט המחוזי).

בעניין אחר, יצוין כי החוק תוקן במהלך השנים, ובשנת 2006 הוחלט על תיקון נוסח הסעיף באופן שנוספה אפשרות לקבל את הפטור גם במקרה בו **התמורה בעד המקרקעין משמשת את המוסד למטרות המנויות בסעיף ולא דווקא הקרקע עצמה**. התנאי הוא שהתמורה שתתקבל בעד מכירת המקרקעין **משמשת או מיועדת לשמש את המטרות המנויות בסעיף**, מכאן שבעת הגשת הבקשה לפטור אין הכרח להוכיח כי נעשה כבר בפועל שימוש בכספי התמורה ודי בכך שהתמורה מיועדת לשמש בעתיד למטרות האמורות בסעיף.

לאור התיקון, עלתה השאלה **כיצד ניתן לקבוע שהתמורה אכן תשמש למטרות המנויות בסעיף**, הרי לא ניתן לעקוב אחר הכסף, כמו כן, לא ברור כיצד ניתן להוכיח בעת בקשת הפטור מה יעשה בכספי התמורה בעתיד, וגם אם יתברר כי לא נשמר הדבר, הרי "הסוסים כבר לא מצויים באורווה".

המחוקק לא הגדיר נוהל או פרוצדורה ברורה בעניין, ועל כן בפועל ועדת התכנון/הערר אמורה לבחון כל גוף בפני עצמו. האינדיקציה המרכזית על פיה פועלות הוועדות, הינה עמדת רשויות המס ויחס המדינה כלפי אותו מוסד. לדוגמה, עמותה רשומה שעברה את הסינון והבדיקות של רשם העמותות במשרד המשפטים ומאושרת על ידי המדינה חזקה עליה שכספה מיועד לשמש למטרות העמותה אשר נקבעו בתקנון, וכך גם כספי התמורה בעד מכירת המקרקעין חזקה כי מיועדים לשמש למטרות האמורות. יש לציין, כי דרכי ומידת ההוכחה עשויים להשתנות ממוסד למוסד בשים לב לצורת התאגדותו, אופיו ומהות פעילותו הציבורית.

תכליתו של היטל השבחה הינו חלוקת העושר עם הציבור, שימת הלב שכאשר מדובר במוסד ציבורי שמטרותיו הוכרו ממילא מתקיימת חלוקת העושר והמחוקק מעוניין להקל על גוף זה ליזום ולא להידרש לתקציבי המדינה ועל כן ניתן הפטור, עם זאת נראה כי נכון היה שהמחוקק יקבע מבחנים בחוק כפי שקבע לדוגמא לעניין פטור מס שבה למוסד ציבור, כקבוע בסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, שכן לכאורה מספיק פיקוח והכרת המדינה במוסד להוכחה שהכסף מיועד למטרות המוסד.

סוגיה זו מקבילה לסוגיות נוספות בעניין הגדרת הזהות בין מיסוי מקרקעין לבין היטל השבחה, בעיקר לעניין הפטורים, אך גם לקביעת שווי וכד', ומן הראוי היה לקבוע הגדרות ברורות וקווים דומים על מנת למנוע בלבול וסתירות בין הרשויות השונות ולמנוע מצב בו לדוגמא לצורך מע"מ יוכר כפטור, וכן לצורך מס שבח, אך לא לעניין היטל השבחה, כך גם תקבל רשות מיסוי מקרקעין את שווי העסקה, אך לעניין היטל השבחה לא יתקבל שווי זה.