



בבית המשפט העליון

רע"א 3002/12

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המבקשת: הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים

נגד

המשיב: אליק רון

בקשת רשות ערעור על פסק דינו בית המשפט המחוזי תל אביב מיום 14.03.2012 בתיק ע"א 002851-11-10 שניתן על ידי כבוד השופטים י' שנלר, ד"ר ק' ורדי ור' לבהר-שרון

בשם המבקשת: עו"ד תמר לרנר
בשם המשיב: עו"ד צדוק צדיק; עו"ד חיים קורן
בשם היועמ"ש: עו"ד משה גולן

פסק-דין

השופט י' עמית:

מה דינן של זכויות מותנות בתכנית מתאר מקומית לאחר אישורן, לצורך החיוב בהיטל השבחה? על כך נסב פסק דין זה.

הוראות בתכנית מתאר מקומית מתנות הענקה של זכויות, כגון ניווד שטחי בניה בין קומות, הוספת שטחי בניה עיקריים בגין תוספת קומות וכיוצא בזה, באישור נוסף של הוועדה המקומית (להלן: הזכויות המותנות). הזכויות המותנות משולבות בתכנית עם יתר הזכויות שבתוכנית. המקרקעין שעליהם חלה התכנית נמכרים. לאחר זמן מה מבקש הקונה לממש את הזכויות המותנות שבתכנית ומגיש בקשה להיתר בניה. הוועדה המקומית מאשרת את הזכויות המותנות, ומוציאה לקונה היתר בניה מתאים. כעת מבקשת הוועדה המקומית לגבות היטל השבחה מהקונה בטענה כי אישור הזכויות המותנות מהווה השבחה. הקונה מצידו טוען כי היטל השבחה בגין הזכויות המותנות כבר שולם במועד מכירת המקרקעין. האם יש לחייב בהיטל השבחה נוסף עקב אישור הזכויות המותנות, ואם כן מהו "התאריך הקובע" לחישוב ההשבחה בגינן?

ובמילים אחרות – מה מעמדן של זכויות בתכנית מתאר מקומית או מפורטת שאישורן תלוי בשיקול דעת נוסף של הוועדה המקומית, לצורך החיוב בהיטל השבחה? האם כטענת המערער (להלן: הוועדה המקומית) יש לגבות את היטל השבחה בגין

זכויות אלו רק עם מועד אישור אותן הזכויות בפועל, אישור אשר לטענתה הוא שמסיים את ההליך התכנוני לגביהן? או שמא, כטענת המשיבה (להלן: היזם), ההשבחה נוצרה במועד אישור התכנית אשר כללה בתוכה את אותן הזכויות, כך שמלוא ההשבחה שולמה כבר על ידי המוכר בעת המכירה?

זו השאלה המתעוררת בבקשת רשות הערעור שלפנינו, המוגשת על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטים י' שנלר, ד"ר קובי ורדי ו-ר' לבהר-שרון) מיום 11.3.2012, אשר ניתן בערעור על פסק דינו של בית משפט השלום (כב' השופט ש' פרידלנדר) מיום 17.8.2010. פסק דינו של בית משפט השלום ניתן בערעור על החלטת שמאי מכריע מיום 18.8.2009.

[במאמר מוסגר: המקרה שבפנינו נדון טרם תיקון 84 (תשס"ח) לחוק התכנון והבניה לפיו מוגש ערר לועדת ערר לפיצויים ולהיטל השבחה, שעל החלטתה יש ערעור בזכות לבית המשפט לעניינים מינהליים (סעיף 5 לתוספת השניה לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000).

העובדות הצריכות לעניין וטענות הצדדים בערכאות דלמטה

1. היזם זכה במכרז שפרסם מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) לרכישת מקרקעין הידועים כחלק מחלקה 320 בגוש 6164 בגבעתיים (להלן: המקרקעין). הסכם הרכישה בין הצדדים נחתם ביום 18.3.2007, ותמורת רכישת הזכויות במקרקעין שילם היזם למינהל סך של 17,645,000 מיליון ₪ נכון למועד אישור העסקה.

במועד רכישת המקרקעין על ידי היזם חלו על המקרקעין מספר תכניות תקפות, שתיים מהן רלוונטיות לענייננו - תכנית מתאר מקומית ומפורטת גב/מק/258/ו' אשר נכנסה לתוקפה ביום 22.10.1998, ותכנית מתאר מקומית גב/מק/2002 אשר נכנסה לתוקפה ביום 24.3.2003 (להלן ביחד: התוכניות). התכנית העיקרית והעדכנית מבין השתיים היא תכנית גב/מק/2002 (להלן גם: התכנית) והיא כוללת, בין היתר, זכויות שנקבעו בתכנית גב/מק/258/ו'. עם זאת, מאחר שהתכנית אינה מבטלת לחלוטין את הוראות תכנית גב/מק/258/ו' (מלבד שני תתי סעיפים שאינם נוגעים לענייננו, ראו בפרק 9 לתכנית גב/מק/2002) נקדיש גם להוראות תכנית גב/מק/258/ו' תשומת לב, ככל שהן מסייעות בידינו להשלמת התמונה.

בסעיף 11 לתכנית גב/מק/258/ו' תחת הכותרת "אחוזי בניה נוספים" נקבעו בין היתר ההוראות הבאות: "עבור כל קומה נוספת מעל מספר הקומות המותר לפי תכנית, למעט תוספת של קומה מפולשת, תינתן תוספת שטח ריצפה בשיעור של 2.5%"; "עבור קומה מפולשת נוספת תינתן תוספת שטח ריצפה בשיעור של 5%". בטבלה שבסעיף 9 לתכנית, המחשבת את אחוזי הבניה המותרים, לא נכללו תוספות בניה אלו במסגרת החישוב כך שסך אחוזי הבניה המותרים על פי התכנית עמד על 137%.

בתכנית גב/מק/2002 נקבעו הוראות ברוח דומה. כך, בפרקים 5 ו-6 לתכנית שלובות ההוראות הבאות: "תותר תוספת של 2.5% בגין כל קומה נוספת"; "על כל מעלית נוספת תותר תוספת של 5% נוספים לשטחי הבניה המותרים"; "הוועדה המקומית תהיה רשאית להתיר תוספת של 5% בגין קומת מרתף שתיבנה במקום קומת עמודים מפולשת נוספת"; "במגרש מדרוני תותר תוספת של 15% על שטחי הבניה המותרים המצוינים בטבלה"; "הוועדה המקומית תהיה רשאית, בנימוקים שיירשמו בהחלטתה, לאשר ניווד שטחי בנייה עיקריים המותרים עפ"י תוכניות תקפות, לרבות שטח חדר היציאה לגג, בין הקומות השונות בבניין".

בדומה לטבלה שבתכנית גב/מק/258/ו', גם בטבלת חישוב אחוזי הבניה שבתכנית גב/מק/2002 לא נכללו התוספות שפורטו לעיל ואחוזי הבניה נשארו כפי שהיו קודם לכן, קרי 137% בלבד (אעיר כי התכנית מוסיפה אחוזי בניה נוספים מעבר ל-137% בשל הוספת שטחי שירות אך עובדה זו אינה רלוונטית להבנת המחלוקת).

הזכויות דלעיל מכונות בפי הצדדים "זכויות מותנות" שכן על מנת לקבלן נדרש אישור נוסף של הוועדה המקומית, כגון אישור של מעלית או קומה נוספת.

2. מספר חודשים לאחר הזכייה במכרז, במסגרת בקשה למתן היתר בנייה, ביקש היזם כי הוועדה המקומית תפעיל את סמכותה ותאשר את כלל הזכויות המותנות שנקבעו בתכנית. ביום 2.1.2008 אישרה וועדת המשנה לתכנון ובניה את הבקשה בכפוף למילויים של תנאים מסוימים שאינם רלוונטיים לענייננו. ביום 30.1.2008 אושרה החלטת וועדת המשנה על ידי הוועדה המקומית (להלן: יום אישור הוועדה). ביום 29.7.2008 ניתן ליזם היתר בניה לשני בניינים הכוללים 24 דירות כל אחד, בהתאם לאישור הוועדה המקומית את הזכויות המותנות (להלן: היתר הבניה הראשון). היתר הבניה אפשר ליזם תוספות בנייה כלהלן:

א. תוספת שטחי בנייה עיקריים בגין אישור בנייתן של 2 קומות נוספות - 5% (בהתאם להוראות תכנית גב/מק/258/ו' אשר מנוסחות באופן שונה בתכנית גב/מק/2002).

ב. תוספת שטחי בניה בגין מרתף - 5% (כפי שנקבע בפרק 5 לתכנית גב/מק/2002).

ג. תוספת שטחי בניה עיקריים בגין שבע (!!!) מעליות בנוסף למעלית הראשונה - 35% (כפי שנקבע בתכנית גב/מק/258/ו' בהתאם להוראה בתכנית ישנה יותר גב/385 וחוזר על עצמו בניסוח שונה בתכנית גב/מק/2002).

ד. אישור ניוד זכויות בניה מדירת מרתף (קומת מדרון) - 15% (בהתאם לפרקים 5 ו-6 בתכנית גב/מק/2002).

ה. המרת שטחים מחדרי יציאה לגג לדירות גג (בהתאם להוראות פרק 6 בתכנית גב/מק/2002).

ו. ניוד זכויות בניה מקומות תחתונות להקמת דירות הגג (בהתאם להוראות פרק 6 בתכנית גב/מק/2002).

אישור הזכויות המותנות על ידי הוועדה המקומית הביא להגדלת ניצול הבניה במקרקעין בכ-60%. כאמור, טרם האישור חישוב אחוזי הבניה במקרקעין עמד על 137% ולאחר אישור הזכויות המותנות עמד על 197%. מכיוון שטכנית לא ניתן היה לנצל את מלוא הזכויות שאושרו ליזם על ידי הוועדה (197%), ועל מנת שיוכל להפיק את המקסימום מתוספות הבניה שאושרו לו, ביקש היזם להגיש תכנית חדשה המאפשרת בניה של קומה נוספת, בנוסף לשתי הקומות שאושרו לו. לפיכך, הגיש היזם בקשה נוספת להיתר בנייה (להלן: הבקשה השנייה להיתר בנייה). ביום 19.7.2009 ולאחר שמיעת התנגדויות, אושרה תכנית חדשה (להלן: תכנית גב/מק/533), תכנית זו אינה מושא דיוננו.

עם הוצאת היתר הבנייה הראשון, המציאה הוועדה המקומית שומת היטל השבחה ליזם בגין אישורן של הזכויות המותנות. היזם השיג על המצאת השומה וטען כי אין הוא חייב כלל בהיטל השבחה.

3. היזם טען כי אירוע המס של ההשבחה בגין הזכויות המותנות הינו בעת אישור התכניות בשנת 2003 (השנה בה נכנסה לתוקפה תכנית גב/מק/2002), ולא בעת אישור הזכויות המותנות על ידי הוועדה בשנת 2008. במועד אישור התכניות היה המינהל הבעלים של המקרקעין ולכן ההשבחה בגין הזכויות המותנות שולמה על ידי המינהל בעת מכירת המקרקעין. עוד טען היזם, כי האישור של הוועדה המקומית את הזכויות המותנות אינו בא בגדר אחד מהאירועים שבגינם מאפשר החוק לגבות היטל השבחה, שכן לא מדובר באישור תכנית נוספת ולא מדובר בהקלה כמשמעותה בחוק. שילובן של הזכויות המותנות בתוכנית נועד לתמרץ את היזמים לרכוש את המקרקעין, ולכן קבעה אותן הוועדה המקומית באופן שבו הן פטורות מהליך של פרסום הקלה כנדרש בחוק. הפטור מהליך של פרסום הקלה הביא מלכתחילה לעליית שווי המקרקעין, עלייה אשר גולמה בתמורה ששילם היזם למינהל בעד רכישתם. לכן, חיוב בהיטל השבחה נוסף במועד אישורן הסופי של הזכויות המותנות מהווה כפל מס.

עוד הוסיף היזם וטען, כי המינהל כבר שילם 10% ממחיר מכירת המקרקעין לוועדה המקומית "חלף היטל השבחה", בהתאם להסדר שבין המינהל לרשויות המקומיות הקבוע בסעיף 21 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה. מאחר שמחיר המכירה נגזר, בין היתר, משילובן של הזכויות המותנות בתכנית, מנועה הוועדה המקומית מלטעון כי לא קיבלה היטל השבחה בגינן. לחיזוק טענותיו הוסיף היזם כי אישורן הסופי של הזכויות המותנות נעשה במסגרת בקשה שהגיש להוצאת היתר בניה. דרישת היטל השבחה נוסף בעת בקשה להוצאת היתר בניה מנוגדת להוראות החוק אשר מבחין מפורשות בין מועד יצירת החבות בהיטל השבחה לבין מועד מימוש הזכויות. היתר בניה הינו בגדר מימוש זכויות, ועל כן לא ניתן להוציא שומה נוספת חדשה במועד זה.

4. הוועדה המקומית טענה כי אישור הזכויות המותנות הוא שמהווה את אירוע המס על פיו יש לחשב את ההשבחה שנוצרה בגין זכויות אלו. לטענתה, במועד אישור התכניות היו הזכויות המותנות בגדר ציפייה בלבד ולא הייתה ליזם כל ערובה לכך שהזכויות תאושרנה בסופו של דבר. השארת הזכויות לשיקול דעת נוסף של הוועדה המקומית מעידה כי ההליך התכנוני בקשר לזכויות אלו טרם הושלם. אישורן הסופי של הזכויות המותנות הוא שהביא להוצאת ההשבחה מהכוח אל הפועל, ולכן מועד אישורן של הזכויות המותנות הוא שמהווה את מועד ההשבחה לצורך חישוב ההיטל בגינן. אף אם ייתכן שבנסיבות המיוחדות דכאן - שהמוכר הוא המינהל ששילם "חלף היטל השבחה" - תתקבל השבחה גבוהה מהרגיל, אין בכך כדי לשנות מהקביעה העקרונית

לפיה מועד החיוב בהיטל השבחה בגין הזכויות המותנות הוא במועד אישורן הסופי בפועל על ידי הוועדה המקומית.

החלטת השמאי

5. בהסכמת הצדדים מונה שמאי מכריע (להלן: השמאי). השמאי קיבל עקרונית את עמדת הוועדה המקומית לפיה אישור הזכויות המותנות מהווה השבחה, וקבע כי השבחה זו באה בגדר "השבחה בדרך אחרת". השמאי חישב את ההשבחה בהתאם למועד שבו אישרה הוועדה המקומית את הזכויות המותנות (30.1.2008). עם זאת, קבע השמאי כי בחישוב ההשבחה בעקבות אישור הזכויות המותנות, יש לקחת בחשבון את "המצב הקודם" בו היו הזכויות המותנות בגדר פוטנציאל, ולהפחית בהתאם את ההשבחה שנוצרה עם אישורן. בבחינת "המצב הקודם" התחשב השמאי בהיעדר הוודאות והדחייה הצפויה עקב ההליכים הדרושים לאישור הזכויות המותנות. בהתאם לכך, קבע השמאי מקדם השבחה בשיעור של 25% והפחית 75% מההשבחה בגין "המצב הקודם".

החלטת בית משפט השלום

6. על פסיקת השמאי הגישה הוועדה המקומית ערעור לבית משפט השלום (כב' השופט ש' פרידלנדר). הערעור נסב בעיקרו על הניכוי בשיעור של 75% מההשבחה בגין הזכויות המותנות. הוועדה המקומית טענה כי שגה השמאי כאשר לקח בחשבון את הפוטנציאל הטמון באישור הזכויות המותנות והפחית בשל כך את ההשבחה בגינן. לטענתה, הכללת הזכויות המותנות במסגרת התוכניות היא בגדר ציפייה בלבד וכל עוד לא אושרו אין להתחשב בהן בחישוב ההשבחה.

היזם ביקש לסלק על הסף את הערעור בטענה כי הכרעת השמאי אינה מעוררת שאלה משפטיות אלא שאלה שבשמאות בלבד. בית המשפט דחה את עמדת היזם בנקודה זו וקבע כי מדובר בשאלה משפטית.

לגופם של דברים, קבע בית המשפט כי ההשבחה בגין הזכויות המותנות התגבשה בשני אירועי מס שונים. אירוע המס הראשון התגבש עם אישור התכניות אשר הסמיכו את הוועדה המקומית לאשר תוספות בנייה ללא צורך בהליך של אישור תכנית או הקלה, ובכך הביאו לשיפור זמינותן של זכויות בניה פוטנציאליות. השבחה זו היא בגדר "השבחה בדרך אחרת". חלקה השני של ההשבחה התגבש באישור הזכויות

המותנות אשר הפך אותן בכך לזכויות מוקנות. אישור זה הוא בגדר השבחה נוספת. בית המשפט קיבל את עמדת השמאי אשר העריך את תרומתם היחסית של שני האירועים להשבחה הכוללת וגזר בהתאם את שיעור ההיטל. עוד קבע בית המשפט כי שילובן של הזכויות המותנות בהוראות התוכניות אינו בגדר ציפייה בלבד ולכן לא ניתן לנטרל מהחישוב הכולל את ההשבחה שנגרמה עקב שילובן בתכניות.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. על החלטת בית משפט השלום הגישה הוועדה המקומית ערעור לבית המשפט המחוזי. בערעור חזרה הוועדה המקומית על עמדתה כי יש לחייב בהיטל השבחה מלא בגין אישור הזכויות המותנות. בנוסף השיגה הוועדה המקומית על כך שבית משפט קמא לא התייחס לטענותיה לגבי ההשבחה הנובעת מהתכנית החדשה שאושרה ליום, תכנית שכאמור הוגשה ביוזמתו (גב/מק/533).

בית המשפט דחה את עמדת הוועדה המקומית ופסק כי מלכתחילה לא היה מקום לחיוב היזם בהיטל השבחה נוסף עקב אישור הזכויות המותנות, וכי כל ההיטל שולם למעשה בעת המכירה. נקבע כי אירוע המס הרלוונטי היחיד לחישוב ההשבחה הוא אישור התוכניות בהן נכללו הזכויות המותנות. מכיוון שהתוכניות אושרו בטרם נמכרו המקרקעין, אין מקום לגבות היטל השבחה נוסף. לכן, יש לחשב את ההשבחה בגין הזכויות המותנות כחלק בלתי נפרד מההשבחה שנוצרה עקב אישור התוכניות. השבחה זו יש לחשב בכלים שמאיים אשר יעריכו את השפעתן של הזכויות המותנות על ערך המקרקעין, תוך התחשבות בתנאים לאפשרות ניצולן. הניכוי שניכה השמאי המכריע בשיעור של 75% מההשבחה משקף השפעה זו.

עוד נקבע, כי מאחר שבנסיבות דנן שולם לוועדה המקומית "חלף היטל השבחה" מהמינהל בשיעור של 10% ממחיר מכירת המקרקעין, יכול שהוועדה המקומית אף יצאה נשכרת. בית המשפט הוסיף וקבע כי אם היזם הוא שהיה בעל הזכויות במקרקעין בעת אישורן של התוכניות, ולא המינהל, היה ניתן לגבות את היטל ההשבחה במועד הוצאת היתר הבניה ולהתחשב במה שאושר בפועל.

מאחר שהיזם לא ערער על ממצאי השמאי ועל מסקנת בית משפט השלום, הותיר בית המשפט המחוזי את החיוב בהיטל ההשבחה שקבע השמאי על כנו.

8. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגישה הוועדה המקומית בקשת רשות ערעור לבית משפט זה. לאחר שהוגשה תגובת היזם, התבקשה גם עמדת היועץ המשפטי לממשלה (להלן: היועמ"ש) בסוגיה שלפנינו.

החלטנו לדון בבקשת רשות הערעור כאילו ניתנה רשות והוגש ערעור על פיה.

עמדת היועמ"ש

9. היועמ"ש תומך בעמדתה העקרונית של הוועדה המקומית בכל הנוגע לחיוב בהיטל השבחה בגין הזכויות המותנות. לטענת היועמ"ש, יש לפרש את הוראות החוק הרלוונטיות בדרך של פרשנות תכליתית, והמבחן המהותי הוא מבחן שיקול הדעת. ככל שהזכויות המעוגנות בתכנית מחייבות הפעלת שיקול דעת מהותי של מוסד תכנון, אין לומר כי אישור התכנית בה נכללו אותן הזכויות, מהווה את אירוע המס לגביהן. מסקנה זו נלמדת גם מהשוואה לדין החל במתן הקלה. כאשר מדובר בזכויות הניתנות בהליך של הקלה, יום אישור ההקלה הוא גם יום אירוע המס והמועד הקובע לחישוב ההשבחה. הזכויות המותנות ניתנו בהליך שהוא "דמוי הקלה" ולכן ניתן להקיש כי גם לגביהן אירוע המס והמועד הקובע הוא מועד אישורן. פרשנות זו מביאה למס אמת ומונעת גביית היטל ביתר או בחסר.

באשר לתחולת ההלכה מעתה ואילך, מסייג היועמ"ש את עמדתו וטוען כי במקום שבו הייתה הסתמכות על הפרקטיקה לפיה גובה הוועדה המקומית את ההשבחה בגין הזכויות המותנות במועד מכירת המקרקעין, אין מקום לגבות השבחה נוספת. מכל מקום, לשיטת היועמ"ש, העובדה שבמקרה דנן שולם חלף היטל השבחה על ידי המינהל אינה מצביעה בהכרח על הסתמכות כזו מצד היזם.

תמצית טענות הצדדים בערעור

10. לטענת הוועדה המקומית, מדובר בסוגיה בעלת חשיבות ציבורית רבה שלהכרעה עקרונית בה יש השלכות רוחב גם על נושאים אחרים. לשיטתה, אישור הזכויות המותנות הוא שמהווה את אירוע המס של ההשבחה ולא עצם הכללתן במסגרת הוראות התכנית. לטענתה, לו תתקבל עמדת בית המשפט המחוזי, לעולם לא יתאפשר לגבות מס אמת בגין הזכויות המותנות אלא מס משוער בלבד, המבוסס על ספקולציה באשר לאפשרות אישורן של הזכויות המותנות בעתיד. עוד נטען, כי גביית היטל ההשבחה בגין הזכויות המותנות כבר במועד מכירת המקרקעין, כמתחייב מפסק דינו

של בית המשפט המחוזי, יוביל לחיכוכים בלתי רצויים עם תושבי העיר, שכן יחייב את הוועדה לגבות היטל גבוה בשל זכויות שכלל לא בטוח כי ניתן יהיה לנצלן בסופו של דבר.

עוד מוסיפה הוועדה המקומית וטוענת כי גישת בית המשפט המחוזי אף אינה עולה בקנה אחד עם תכלית הענקת הפטור מהיטל השבחה בכל הקשור לתמ"א 38. תמ"א 38 היא תכנית המותנית באישור הוועדה המקומית. לו תתקבל גישתו של בית המשפט המחוזי, כל בעל דירה שימכור דירה שעליה חלה תמ"א 38 ייאלץ לשלם במועד זה את היטל השבחה בגין תמ"א 38, וכך תסוכל מטרת הפטור שביקש המחוקק להגשים.

באשר לשאלת תחולתה של ההלכה מכאן ואילך, חולקת הוועדה המקומית על גישתו של היועמ"ש וטוענת כי אין מקום להסתייגותו. לשיטתה, הנוהג של גביית ההשבחה במועד אישור הזכויות המותנות ולא במועד אישור התוכניות אינו חדש וניתן למצוא לכך סימוכין אף בפסיקת בית המשפט העליון ובערכאות הנמוכות.

11. לטענת היזם, עמדת היועמ"ש אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק והפסיקה. אימוץ גישת היועמ"ש לפיה ניתן לחייב בהיטל השבחה נוסף בגין אישור הזכויות המותנות תפגע בוודאות וביציבות בשוק הנדל"ן שכן יש בה כדי לשנות שינוי של ממש את המציאות העסקית הנוהגת.

עוד נטען כי עמדתו של היועמ"ש משמעה קבלת הרפורמה בדיני התכנון והבנייה הנמצאת בימים אלה בשלבי חקיקה, ולפיה עתיד להשתנות המועד הקובע לחישוב היטל השבחה למועד הוצאת היתר הבניה. העובדה כי רפורמה זו טרם התקבלה מחזקת את עמדת היזם כי המצב הנוהג כיום אינו כפי שמבקשים הוועדה המקומית והיועמ"ש לטעון.

מכל מקום, טוען היזם כי גם אם ייקבע כי יש לקבל את עמדת הוועדה המקומית, הרי שאין להחילה בנסיבות דנן, בהן הסתמך היזם על כך שהמינהל שילם היטל השבחה בגין הזכויות המותנות במועד מכירת המקרקעין והתמורה שהיזם שילם כבר גילמה זכויות אלה.

12. אציין כי הסוגיה שבפנינו התעוררה כבר בפסיקת הערכאות דלמטה אך טרם הוכרעה בבית משפט זה. ראו והשוו, לדוגמה, בש"א 110/04 (שלום הר') גני דולינגר

חברה לבנין והשקעות 1986 בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים (21.4.2005) (להלן: עניין דולינגר); עש"א (שלום הר') 9313-02-09 הועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה נ' נויברגר (4.3.2010) (להלן: עניין נויברגר); עש"א (שלום ת"א) 11582-10-09 הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' דניאל (16.2.2011); בש"א (שלום ת"א) 151389/07 ב.ע.פ. חברה לבנין בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים (10.4.2007); ערר (דרום) 86039/12 ז'אן נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה באר טוביה (22.7.2012); ערר (דרום) 86046/12 מכנס נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה באר טוביה (22.4.2013) (להלן: עניין באר טוביה)).

אקדמות מילין

13. בערעור דנן נדרשים אנו להכריע ביחס שבין הכללת הזכויות המותנות בתכנית לבין אישורן בפועל לצורך חישוב ההשבחה בגינן. במסגרת שאלה עקרונית זו יש להבחין בין שלוש שאלות שונות הבנויות כנדבך זו על גבי זו:

א. האם הכללת הזכויות המותנות והטמעתן בתכנית היא אירוע המס היחיד של "השבחה" או שאישור הזכויות המותנות בפועל, מהווה אירוע מס נוסף של "השבחה" כהגדרתה בחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: החוק)?

ב. כיצד יש לחשב את ההשבחה בגין אישור הזכויות המותנות - האם יש להתחשב בעליית שווי המקרקעין בעקבות הכללתן של הזכויות המותנות בתכנית ולנכות עלייה זו מהיטל ההשבחה בגין אישורן של הזכויות, או שיש לחשב את היטל ההשבחה בהתעלם מהעובדה שהזכויות נכללו במסגרת התכנית? ככל שנאחוז באפשרות הראשונה (כפי שעשה השמאי), אנו מגיעים לשאלה הבאה.

ג. מהו התאריך הקובע לפיו יש לחשב את ההשבחה בגין אישור הזכויות המותנות?

שלוש עמדות שונות הוצגו בסוגיית הזכויות המותנות:

(1) עמדת השמאי המכריע וקביעת בית משפט השלום שנקט בקו דומה, מהו עולה כי לפנינו שני אירועי מס של השבחה, כאשר באירוע המס השני של אישור הזכויות בפועל יש להפחית מצב קודם של אירוע המס הראשון. בין עמדת השמאי לבין עמדת בית משפט השלום קיימים הבדלי ניואנסים שאיננו נדרשים להם (למעשה,

השמאי לא הגדיר את הסיטואציה כשני אירוע מס, אך ראה את אישור הזכויות בפועל כ"השבחה בדרך אחרת".

(2) קביעת בית המשפט המחוזי לפיה יש בפנינו אירוע מס אחד של השבחה בעת הכללת הזכויות בתכנית ויש לחשב את ההשבחה בגינן כהשבחה רעיונית-פוטנציאלית בהתאם לסיכוי לאישורן.

(3) עמדתו של היועמ"ש ושל הוועדה המקומית כי בפנינו אירוע מס של השבחה בעת אישור הזכויות המותנות בפועל.

העמדות דלעיל התייחסו לשלוש השאלות במעורב כמקשה אחת, ודומני כי היה בכך כדי לערפל את התמונה. העמדה הרביעית השונה שתוצג להלן, מקורה בהתייחסות נפרדת לכל אחת מהשאלות וחיבורן למסקנה אחת כוללת.

אקדים ואומר כי העמדה הרביעית בה אנו מצדדים היא כלהלן: אירוע מס אחד של השבחה בעת אישור התכנית; "המועד הקובע" לחישוב ההשבחה הוא יום תחילת התכנית; ושני שלבי מימוש - האחד בעת המכירה והשני בעת אישור הזכויות בפועל לצורך קבלת היתר הבניה. עמדה זו מקורה בהבחנה בין "אירוע ההשבחה" לבין "מימוש ההשבחה".

אך לא אקדים את המאוחר ואפתח בסקירה ובשרטוט של המונחים והסעיפים הרלוונטיים בחוק.

המסגרת הנורמטיבית

מהי "השבחה" במקרקעין המחייבת בהיטל השבחה?

14. סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק (להלן: התוספת או התוספת השלישית) מגדיר "השבחה" באופן הבא:

"השבחה" - עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג;

חוק התכנון והבניה קובע שלוש פעולות תכנון בגינן ניתן לגבות היטל השבחה: אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. "תכנית" מוגדרת בסעיף 1(א) לתוספת כתכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת.

שני תנאים צריכים אפוא להתקיים על מנת שיוטל היטל השבחה: 1. שווי המקרקעין עלה; 2. עקב אחת מפעולות התכנון הקבועות בסעיף. תנאים אלו במצטבר הם שיוצרים את החיוב בהיטל השבחה. לכן, לא ייגבה היטל השבחה בגין עליית שווי מקרקעין שנגרמה שלא עקב אחת משלוש פעולות התכנון המנויות בסעיף, כגון בשל עליית מחירים כללית בשוק החופשי, סלילת כביש באיזור וכיו"ב. לא ייגבה היטל בשל אחת מפעולות התכנון המוזכרות בסעיף אשר לא הביאה בפועל לעליית שווי המקרקעין (ראו אהרון נמדר היטל השבחה 62-63 (2011) (להלן: נמדר)).

הצטברות התנאים מהווה את ההצדקה לגביית היטל השבחה במובחן ממס שבח. ואסביר. בשונה ממס שבח, היטל השבחה אינו מס המוטל על עצם עליית שוויים של מקרקעין בשוק החופשי, אלא על עליית שווי שנגרמה בשל פעולות תכנון של רשות מקומית (אהרון נמדר ושולה בנדר "היטל השבחה: מהי 'תכנית' משייחה שעליה מוטל ההיטל" מקרקעין ו/6 3 (2007)). לולא הבחנה זו הייתה יכולה להישמע הטענה כי הנישום משלם פעמיים מס בגין אותה עליית שווי של המקרקעין, פעם כמס שבח ופעם כהיטל השבחה (ראו נמדר, עמ' 48-49).

הבחנה זו בין היטל השבחה למס שבח, קשורה קשר הדוק לעיצוב הכללים לפיהם ראוי לחשב את השבחה (וראו לעניין זה רע"א 4217/04 פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (22.10.2006) (להלן: עניין פמיני)). בעניין נדרש בית המשפט לפרשנות סעיף 4(5) לתוספת. השאלה שנדונה בפסק הדין הייתה איזה מנגנון יש לאמץ בחישוב השבחה בגין מספר תוכניות שאושרו בזו אחר זו מבלי שנגבה היטל השבחה בגינן. בית המשפט ביכר את "שיטת המדרגות" בחישוב השבחה על פני "שיטת המקפצה". בתמצית, "שיטת המדרגות" קובעת כי יש לבודד כל אחת ואחת מההשבחות שנוצרו עקב כל אחת ואחת מהתוכניות בנפרד (שם בפסקה 9 ואילך). העדפה זו מלמדת על החשיבות שראה בית המשפט ב"זיקוק" השבחה בגינה מוטל ההיטל, על מנת שלא יוטל היטל בגין עליית שווי "סתם" אשר לא נבעה כתוצאה מאחת משלוש פעולות התכנון המנויות בסעיף 1(א) לתוספת (וראו גם נמדר, עמ' 144-146).

שני תנאים מצטברים אלו מהווים אפוא את כללי הסף לחיוב בהיטל השבחה.

15. ס' 2(א) לתוספת קובע: "חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת

זו". החייב בהיטל השבחה הוא מי שהיה הבעלים של המקרקעין במועד שבו חלה ההשבחה, וזו אינה חייבת להיות דווקא בדרך של הוספת אחוזי בניה אלא יכולה להיות גם "בדרך אחרת" (ראו נמדד, עמ' 63-65). ודוק: הביטוי "בדרך אחרת" לא בא להוסיף על אחת משלוש פעולות התכנון המוגדרות בסעיף 1(א), אלא נועד להרחיב את הדרכים שבהן יכולה ההשבחה לבוא לידי ביטוי במסגרת שלוש פעולות התכנון המנויות בסעיף 1(א) לתוספת השלישית (ראו נמדד, עמ' 66). כך, למשל, בע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל אביב יפו, פ"ד נב(5) 715 (1999) (להלן: עניין סי אנד סאן) נקבע כי תכנית שהסירה מחסום נורמטיבי ועקב כך נתאפשרה הקדמת קבלתם של היתרי בנייה, אף מבלי שהתכנית עצמה הביאה להגדלה של אחוזי הבניה במקרקעין (אשר נשארו כפי שהיו בתכנית קודמת), מהווה השבחה אשר יש לחייב בגינה בהיטל (ראו נמדד, שם).

ובקיצור – יש להבחין בין מקור ההשבחה (אחת משלוש פעולות התכנון) לבין מהות ההשבחה (שיכולה לבוא לידי ביטוי באופנים שונים).

בין אירוע המס לבין מועד מימוש הזכויות ו-"התאריך הקובע"

16. חוק התכנון והבניה מבחין בין האירוע המצית את החיוב בהשבחה (להלן: אירוע המס) לבין האירוע שבו מנצל הנישום את המקרקעין שבהם חלה ההשבחה (להלן: מימוש הזכויות). סעיף 1(א) לתוספת מגדיר שלושה מצבים של מימוש הזכויות מושא אירוע המס:

"מימוש זכויות", במקרקעין - אחת מאלה:

(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;

(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 כוח דין והעברה ללא תמורה מאדם לקרובו; 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;

מימוש זכויות הינו אפוא אחד מבין שלושת האירועים הבאים: קבלת היתר בניה או היתר לשימוש במקרקעין; התחלת השימוש בהם בפועל; והעברת הבעלות או החכירה לדורות בהם (ראו אהרון נמדר ושולה בנדל "היטל השבחה: בין 'אירוע המס' לבין יום תשלומו - דחיית תשלום ההיטל למועד מימוש הזכויות" מקרקעין ז/1 26 (ינואר 2008) (להלן: נמדר ובנדל)).

17. סעיף 4 לתוספת השלישית קובע כדלקמן:

שומת ההשבחה

4. על שומת ההשבחה יחולו הוראות אלה:

(1) ההשבחה תיקבע בידי שמאי מקרקעין בסמוך לאחר אישור התכנית, התרת השימוש החורג או מתן ההקלה; אולם רשאית הועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה עקב אישור תכנית עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבחה (להלן - דחיית השומה עד למימוש הזכויות);

(2) החליטה הועדה המקומית על דחיית שומה עד למימוש הזכויות, לגבי מקרקעין שאינם כלולים בתכנית, תודיע הועדה לבעל המקרקעין, תוך חצי שנה מיום תחילת התכנית, על חבותו בהיטל, והוראות סעיף 6(ג) יחולו גם על הודעה לפי פסקה זו;

(3) (בוטלה);

(4) החליטה הועדה המקומית על דחיית עריכת השומה עד למימוש הזכויות, רשאי כל בעל מקרקעין לדרוש מהועדה המקומית לאפשר לו לשלם מיד את ההיטל החל עליו; משנתקבלה דרישה כזו, תיערך שומת ההשבחה לגבי מקרקעין אלה תוך 90 ימים מיום קבלת הדרישה;

(5) במקרקעין שבהם אושרו מספר תכניות בזו אחר זו, בלי ששולם היטל עקב אף אחד מאישורים אלה, תהא ההשבחה ההפרש בין שוויים של המקרקעין בסמוך לפני אישורה של התכנית הראשונה לבין שוויים מיד לאחר אישורה של התכנית האחרונה;

(6) הפקעת מקרקעין ללא תשלום פיצויים לפי פרק ח' לחוק זה, לא תובא בחשבון בעת עריכת שומת ההשבחה של אותם מקרקעין;

(7) השומה תיערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור ההקלה או השימוש החורג, לפי הענין, בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי.

סעיף 4(1) קובע את העיקרון המוכר בדיני המס כעקרון דחיית המס או עקרון המימוש (ראו משה גלברד "מועד התשלום של היטל השבחה בעסקת מכר מקרקעין" מאזני משפט ג' 87, 106-111 (תשס"ה) (להלן: גלברד)). הסעיף קובע כי כאשר פעולת התכנון היא אישור תכנית, הוועדה המקומית רשאית לדחות את עריכת השומה, וממילא את מועד התשלום בגין ההשבחה שנוצרה עם אישור התכנית, עד למועד מימוש הזכויות.

בבסיס עקרון המימוש עומדים שלושה רציונלים: נזילות; יכולת מדידה של הרווח שהופק; וודאות כי אכן נוצר רווח (רע"א 6126/98 חברת חלקה 520 בגוש 6043 (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון, פ"ד נה(4) 769, 780 (2001) (להלן: עניין חברת חלקה)). רציונל הנזילות מאפשר לנישום לשלם את ההיטל במועד שבו הוא "נפגש עם הכסף" ויש בידו לשלמו. המועד שבו בעל המקרקעין מוכר את המקרקעין, הוא המועד שבו יש לו כסף נזיל שיכול לשמשו לתשלום המס, ולכן מאפשר המחוקק לדחות את התשלום עד למועד המכירה (ראו: נמדד, עמ' 384; גלברד, עמ' 110-111). לעניין מימוש בדרך של מכירה, נקבע בפסיקה כי המימוש חל בעת כריתת חוזה המכר ולא בעת רישום העברת הזכויות בלשכת רישום המקרקעין (ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז, פ"ד נז(4) 119, 123 (2003) (להלן: עניין נוה בנין)). סעיף 4(4) מוסיף וקובע כי בעל המקרקעין החייב בהיטל ההשבחה רשאי לבקש להקדים לשלם את ההיטל החל עליו עוד קודם למועד מימוש הזכויות. במקרה כזה תיערך שומת ההשבחה תוך 90 ימים מיום הבקשה.

18. סעיף 4(7) לתוספת קובע תאריך מוגדר שבו מתרחש אירוע המס שנכון אליו יש להעריך את ההשבחה (להלן: התאריך הקובע). בעליית שווי המקרקעין עקב אישור תכנית, התאריך הקובע הינו ביום תחילת התכנית. בעליית שווי המקרקעין עקב מתן הקלה או התרת שימוש חורג, התאריך הקובע הוא יום אישור ההקלה או יום התרת השימוש החורג. התאריך הקובע משתנה אפוא בהתאם לפעולת התכנון שהביאה ל"השבחה" המהווה את אירוע המס.

יום "תחילת התכנית" אינו מוגדר בתוספת. עם זאת סעיף 119 לחוק קובע הוראה לעניין תחילת התכנית:

תחילתה של תכנית
119. (א) תחילתה של תכנית, שאושרה לפי סימן זה,
היא בתום חמישה עשר ימים מיום פרסום הודעה ברשומות

או בעתון על דבר אישורה, לפי המועד שבו פורסמה
 ההודעה האחרונה מבין ההודעות ברשומות או בעיתון.
 (ב) מועד פרסום ההודעה ברשומות יהיה
 המועד הקובע לענין תביעת פיצויים לפי סעיף 197.
 (ג) אין חובה לפרסם את מסמכי התכנית
 והוראותיה ברשומות.

מכאן הסיקו מלומדים כי המועד הקובע לחישוב השבחה הנגרמת עקב אישור
 תכנית הוא 15 יום לאחר פרסום ההודעה שאושרה התכנית ברשומות. כאשר אין חובה
 לפרסם ברשומות, אזי התאריך הקובע הוא היום שבו אושרה התכנית (ראו נמדד, עמ'
 90-91).

19. תפיסתו הבסיסית של המחוקק, כפי שעולה מסעיף 4 לתוספת היא כי אירוע
 המס הוא מעשה ההשבחה המתגבש במועד אישור התכנית (עניין נוה בנין, עמ' 123-
 124, עניין חברת חלקה, עמ' 784). דחיית התשלום נועדה רק על מנת להקל על הנישום,
 שרשאי לוותר על זכותו זו כאמור בסעיף 4(4) (נמדד, עמ' 89-90; עניין פמיני, פסקה
 6). החוב נוצר אפוא ביום שהתכנית נכנסה לתוקף, אך עריכת השומה ופרעון החוב
 נדחים עד למועד המימוש (בג"ץ 199/88 קהילת ציון אמריקאית (בפידוק) נ' יו"ר הוועדה
 המקומית לתכנון ובניה קרית אתא, פ"ד מג(1) 89, 95-96 (1985)). מהמועד הקובע של
 אירוע המס לבין מועד המימוש יתווספו הפרשי הצמדה בהתאם למדד המחירים לצרכן
 או מדד תשומות הבניה, לפי הנמוך מביניהם (סעיף 9 לתוספת). לא שולם החוב במועד
 מימוש הזכויות, תחול על החוב הריבית המיוחדת הקבועה בחוק הרשויות המקומיות
 (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), תש"ם-1980 עד למועד התשלום בפועל
 (סעיף 15 לתוספת; וראו גלברד, עמ' 92-93; נמדד ובנדל, עמ' 27).

20. סעיף 4(7) סיפא קובע כי שומת ההשבחה תיקבע "בהתחשב בעליית ערך
 המקרקעין וכאלו נמכרו בשוק חפשי". את ההשבחה יש לחשב אפוא בהתאם למחיר
 שבו היו נמכרים המקרקעין בשוק החופשי, ממוכר מרצון לקונה מרצון, כפי שמחיר זה
 משתקף בתאריך הקובע, שהוא יום אירוע המס - יום תחילת התכנית או יום אישור
 ההקלה או השימוש החורג (אהרון נמדר וישראל עטר "היטל השבחה (חלק א)":
 עקרונות חישוב ההשבחה" מיסים כא/5 1 (אוקטובר 2007); ראו גם נוחי דנקנר ודרור
 לזבניק, "על החיוב בהיטל השבחה", עיוני משפט י 121, 139-140 (1984).

על מנת לחשב את גובה ההשבחה יש להעריך את שווי המקרקעין פעמיים.
 פעם בהתאם לזכויות שהוענקו בתכנית (מצב חדש) ופעם בהתאם לזכויות שהיו קיימות
 אלמלא אושרה תכנית זו (מצב קודם). את שווי המקרקעין שמתקבל "במצב הקודם"

מנכים מהשווי שמתקבל "במצב החדש" וההיטל עומד על שיעור של 50% מההפרש (ראו עניין פמיני, פסקה 8).

על אף שבמבט ראשון נראה כי מדובר בנוסחה פשוטה וקלה ליישום, היא מעוררת קשיים לא מעטים. קשיים אלו באים לידי ביטוי בקביעת אומדן שווי המקרקעין ב"מצב הקודם" (ראו אירית גיל ורחל אלטרמן היטל ההשבחה בישראל-סוגיות שבחוק ובדרך הפעלתו 93-102 (מהדורה שנייה, 1995) (להלן: גיל ואלטרמן)). כך, לדוגמה, במצב שבו שווי המקרקעין עלה עקב ציפיות לאישור תכנית עובר לתאריך הקובע, יהיה ההפרש בין שווי השוק "במצב הקודם" לבין שווי השוק "במצב החדש" נמוך במיוחד (שכן שני "המצבים" מחושבים נכון לאותו תאריך, הוא התאריך הקובע). כדי להתמודד עם קושי זה ולבודד את עליית השווי במקרקעין שנוצרה עקב פעולת התכנון ולא עקב גורמים אחרים, נפסק כי יש להוציא מכלל הנתונים האובייקטיביים המשפיעים על שווי השוק של המקרקעין ערב אישורה של התכנית המשכיחה, את עליית המחיר שנגרמה עקב הציפיות הקיימות בשוק כתוצאה מהליכי התכנון (ראו עניין פמיני, בפסקה 8 והאסמכתאות שם).

סוגיית "ניכוי הציפיות" היא סוגיה אחת מיני רבות המתעוררות בשל היעדר בהירות בחוק בכל הנוגע לדרך שבה יש לחשב את ההשבחה (וראו גיל ואלטרמן, עמ' 102). בענייננו משתקף קושי זה בסוגיה של הזכויות המותנות.

21. תכליתו של סעיף 4(7) היא אפוא להעמיד את השומה על תאריך מסוים, הוא התאריך הקובע הקשור לאירוע שיצר את ההשבחה (אישור תכנית, מתן הקלה או שימוש חורג). אך לא מדויק לזהות את התאריך הקובע ואת אירוע יצירת ההשבחה כמושג אחד. האירוע שיוצר את החיוב בהיטל השבחה הוא שמהווה את אירוע המס, הוא העילה לחיוב בהיטל ההשבחה (ראו והשוו גיל ואלטרמן, עמ' 39-42), בעוד שה"תאריך קובע" מגדיר את יום אירוע המס, להבדיל מ"אירוע המס" עצמו.

לסיכום, כאשר מקור ההשבחה הוא באישור תכנית הרי שבין אירוע המס (אישור התכנית) לבין המועד הקובע (תחילת התכנית) קיים פער זמנים קטן (15 יום מיום פרסום ברשומות של אישור התכנית). כאשר מקור ההשבחה הוא הקלה או שימוש חורג הרי שמועד אירוע המס והמועד הקובע הם סימולטניים (השוו עניין חברת חלקה בעמ' 785)).

22. נשים נגד עיננו גם את סעיף 7 לתוספת:

מועד תשלום ההיטל

7. (א) ההיטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל, ורשאי החייב לשלם מקדמות על חשבונו עוד לפני קביעת שומת ההשבחה.

(ב) מימש החייב בהיטל חלק מן הזכויות במקרקעין ישלם היטל בשיעור יחסי לפי מידת המימוש החייבת בהיטל.

הסעיף קובע כי חובת תשלום ההיטל חלה החל מהיום בו מימש הנישום זכות במקרקעין, כגון שמכר את המקרקעין או הוציא היתר בניה. החוק לא קובע כי המוקדם ביניהם הוא שמהווה את מועד המימוש (ראו והשוו גיל ואלתרמן, עמ' 82). אולם זו התוצאה המתחייבת מסעיף 7(א) הקובע כי ההשבחה תשולם לא יאוחר ממועד המימוש, שאם קדמה המכירה להוצאת היתר הבנייה, ממילא חלה חובת התשלום כבר במועד המכירה.

סעיף 7(ב) מאפשר לשלם במועד המימוש היטל יחסי בלבד בהתאם למידה שבה מימש הנישום את הזכויות עד לאותו מועד. המלומדים פרופ' נמדר ועו"ד בנדל מציינים כי הזכות לתשלום היטל חלקי אופיינית למימוש זכויות בדרך של קבלת היתר בניה, אך אינה ישימה לחלופות האחרות שבהגדרת מימוש זכויות כגון מכירת הנכס או השימוש בו בפועל (ראו נמדר ובנדל, עמ' 29). כשלעצמי, איני סבור כי מסקנה זו מתחייבת מלשון הסעיף וניתן ליישם את סעיף 7(ב) גם כשמדובר במימוש זכויות בדרך של מכירת נכס, כפי שאראה בהמשך.

23. אסכם בקצרה את עקרונות היסוד בהיטל השבחה כפי שעלו מהסקירה עד כה:

א. ההשבחה היא עליית שווי המקרקעין הנגרמת עקב אחת משלוש פעולות התכנון המנויות בסעיף 1 לתוספת - אישור תכנית, הקלה או שימוש חורג, ובגינן בלבד.

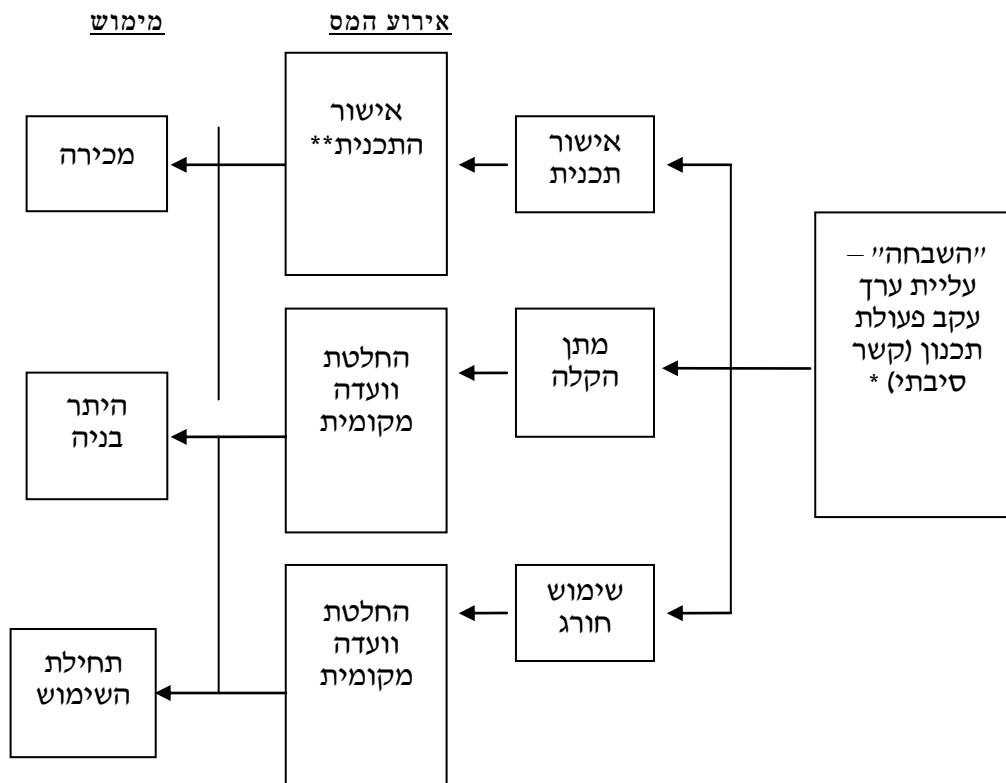
ב. ההשבחה יכול שתבוא לידי ביטוי בהגדלת זכויות בניה אך גם "בדרך אחרת", כגון תכנית מפורטת המאפשרת הקדמת קבלת היתרי בניה מכוח הוראות של תכנית מתאר מקומית קודמת, אך גם אותה "דרך אחרת" צריכה להיות מעוגנת באחת משלוש פעולות התכנון כאמור לעיל.

ג. בכל הנוגע לעליית שווי מקרקעין עקב אישור תכנית, מבחין המחוקק בין מועד אירוע המס לבין מועד תשלום ההיטל, שהוא מועד מימוש הזכויות. שומת ההשבחה נערכת נכון ליום תחילת התכנית, ומכאן ועד ליום המימוש יחולו הפרשי הצמדה למדד או לתשומות הבניה.

ד. התאריך הקובע משתנה בהתאם לאירוע המס שיצר את החיוב בהיטל. כאשר אירוע המס הוא אישור התכנית התאריך הקובע הוא "תחילת התכנית"; כאשר אירוע המס הוא מתן הקלה או התרת שימוש חורג, התאריך הקובע הוא יום אישור מתן ההקלה או השימוש החורג.

ה. מועד מימוש הזכויות יכול שיהיה ביום הוצאת היתר הבניה או ביום מכירת המקרקעין, לפי המוקדם ביניהם, ובהתאם למידה שבה מימש הנישום את הזכויות עד לאותו מועד.

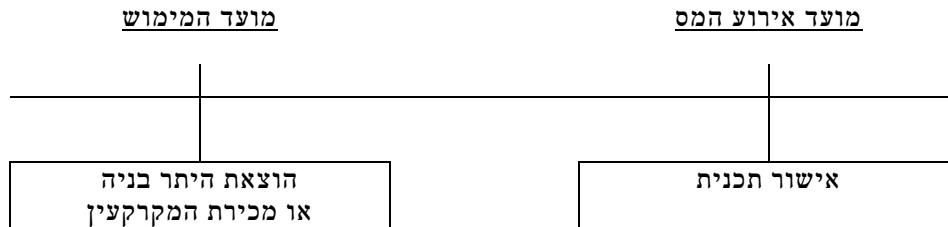
נסכם את הדברים בשרטוטים שלהלן בהתאם לסעיף ההגדרות שבתוספת:



* השבחה אינה רק עקב הרחבת ניצול זכויות הבניה אלא גם בשל כל סיבה אחרת שיש בה להשפיע על ערך המקרקעין כמו הסרת חסם נורמטיבי (עניין טי אנד טאן).

** המועד הקובע לצורך חישוב ההשבחה הוא יום תחילת התכנית.

א. סיטואציה "קלאסית":

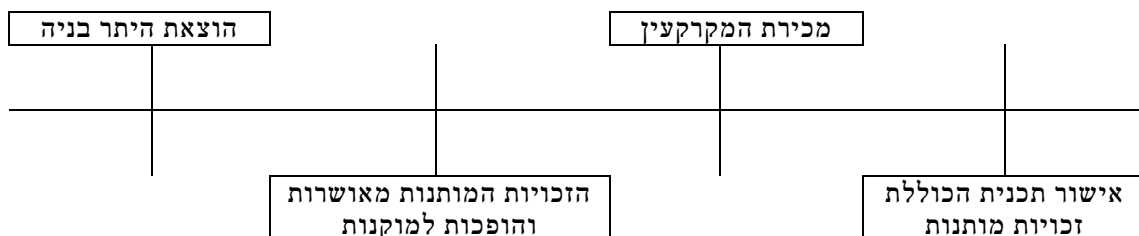


ב. סיטואציה מורכבת א':



* בעל המקרקעין בעת מתן אישור התכנית הוא הבעלים לכל אורך הדרך, הן בעת אישור הזכויות המותנות והפיכתן למוקנות והן בעת המימוש (הוצאת היתר הבניה או המכירה). בהיותו הגורם היחיד שנהנה מההשבחה, הוא שישא במלוא היטל ההשבחה. עם זאת, מתעוררת השאלה מהו התאריך הקובע לחישוב ההשבחה – האם במועד אישור התכנית (ליתר דיוק, תחילת התכנית) או ביום אישור הזכויות המותנות בפועל.

ג. סיטואציה מורכבת ב' (היא הסיטואציה בענייננו):



** הדילמה מתעוררת בסיטואציה זו מכיוון שבעל המקרקעין בעת אישור התכנית הכוללת זכויות מותנות איננו בעל המקרקעין בעת שהזכויות המותנות הופכות למוקנות, שכן המקרקעין נמכרו לאדם אחר. כתוצאה מכך נהנים לכאורה שני בעלי מקרקעין שונים מההשבחה שנגרמה בגין הזכויות המותנות. לשיטת הוועדה והיועמ"ש, רק מוציא היתר הבנייה נהנה מההשבחה. לשיטת בית המשפט המחוזי, רק המוכר נהנה מההשבחה.

וכעת, לאחר שעמדנו על מבנה היטל ההשבחה, המושגים השונים הצריכים לעניין והסיטואציה מושא דיוננו, נפנה לגופם של דברים.

דיון והכרעה

24. על רקע האמור לעיל ניתן לזהות טוב יותר את מקור הקושי בענייננו. דומה כי אין חולק שאישורן הסופי של הזכויות המותנות, להבדיל מהיותן מוטמעות בתכנית, מביא לעלייה נוספת של שווי המקרקעין. עליית השווי באה עקב אישור הזכויות בפועל בהמשך לתכנית שאושרה בשעתו, ולא בשל גורמים "זרים" אחרים כמו עליית מחירים בשוק החופשי. לכאורה עומדים אנו בהגדרת "השבחה" שבסעיף 1 לתוספת ולכן יש לגבות מהיזם היטל בגין אישור הזכויות המותנות.

אלא שבנקודה זו עלינו לשאול תחת איזו פעולת תכנון מבין השלוש - אישור תכנית, מתן הקלה או שימוש חורג - חוסה הפעולה של אישור הזכויות המותנות? כפי שהראינו, יש חשיבות רבה לזיהוי פעולת התכנון המסוימת שבגינה נגרמה ההשבחה, שכן התאריך הקובע לחישוב ההשבחה נגזר מפעולת התכנון.

25. הוועדה המקומית סבורה כי המועד לפיו יש לחשב את ההשבחה בגין הזכויות המותנות הוא 30.1.2008, יום אישור הזכויות המותנות. גם היועמ"ש סבור כי יש להתחשב באישור הזכויות המותנות כאירוע מס המנותק מאישור התוכנית שבהן הוטמעו הזכויות המותנות, ובהתאם לכך יש לחשב את ההשבחה בהתאם למועד אישורן בפועל. מאחר שאישור הזכויות המותנות חייב להיות מזוהה עם אחת משלוש פעולות התכנון, ניתן להבין מאופן חישוב ההשבחה על פי עמדה זו, כי היועמ"ש והוועדה המקומית רואים את אישור הזכויות המותנות כמתן הקלה.

לכאורה יש לגישה זו על מה שתתבסס. לפי גישתו של המלומד נמדר, כאשר מופיעה הקלה בתכנית משביחה, אין בעצם אישור התכנית כדי לחייב בהשבחה

הפוטנציאלית שנוצרה בגין ההקלה, ורק עם אישור ההקלה בפועל יתחייב בעל המקרקעין בהיטל השבחה. דהיינו, כאשר נכללת הקלה בתכנית, יום אישור ההקלה הוא התאריך הקובע ואין לנכות מהיטל השבחה את ההשבחה שנוצרה מעצם שילוב ההקלה בתוכנית (ראו נמדר, עמ' 122-124).

26. אימוץ גישה זו משמעה שאנו מכירים בזכויות המותנות כ"מתן הקלה" לכל דבר, בהתעלם מהעובדה שהזכויות המותנות משולבות ומוטמעות בתכנית. גישה זו מעוררת שתי בעיות מרכזיות, האחת מיוחדת לענייננו והשניה כללית.

הבעיה הראשונה, הוועדה המקומית קיבלה מהמינהל חלף היטל השבחה בשיעור של 10% ממחיר מכירת המקרקעין. מחיר המכירה כבר גילם בתוכו את ההטבה שנוצרה כתוצאה משילובן של הזכויות המותנות במסגרת התוכניות. אף אם אקבל את טענת הוועדה המקומית כי על דרך הכלל היא אינה נוהגת לגבות היטל השבחה בגין הזכויות המותנות במועד המכירה, הרי שבנסיבות דכאן הוועדה המקומית קיבלה תמורה כלשהי בעד הכללתן של הזכויות המותנות בתוכניות. לפיכך, אם נאמץ את גישת הוועדה המקומית, ייגבה היטל השבחה ביתר.

הבעיה השנייה והיא הבעיה העקרונית - האם אכן ניתן לראות באישור הזכויות המותנות המוטמעות בתכנית, כמתן הקלה?

על מנת להשיב על שאלה זו, עלינו לסטות קמעה מדרכנו ולתהות על קנקנו של מוסד ההקלה.

האם דין הזכויות המותנות כדין "הקלה"?

27. הקלה מוגדרת בסעיף 1 לחוק התכנון והבניה כ"הרשאה לבצע עבודה שהיא טעונה היתר לפי סעיף 145 בסטייה מהוראות תכנית או תקנה אחרת החלות במקום הנדון ושאינן בה משום שימוש חורג". סעיפים 149-152 לחוק מסדירים הוראות שונות בנוגע למתן הקלה. סעיף 149 שכותרתו היא "תנאים מוקדמים למתן היתר לשימוש חורג או למתן הקלות" קובע הוראות לעניין דרכי פרסום הבקשה למתן הקלה והאפשרות להגיש התנגדויות. סעיף 152(א)(1) מאפשר הגשת ערעור לוועדת ערר על דחיית ההתנגדויות.

סעיף 151 לחוק מגביל את שיקול הדעת של הוועדה המקומית במתן הקלות או שימושים חורגים וקובע כי "לא יינתנו הקלה או היתר לשימוש חורג אם יש בכך

סטייה ניכרת מתכנית החלה על הקרקע או הבנין". על מנת להבהיר מה נחשב לסטייה ניכרת מתכנית, כזו שלא ניתן לאשר כמתן הקלה או שימוש חורג, התקין המחוקק את תקנות התכנון והבניה (סטייה ניכרת מתכנית), תשכ"ז-1967 שהוחלפו בנוסח עדכני בשנת תשס"ב-2002 (להלן: תקנות סטייה ניכרת).

28. מכאן, שבסיטואציה "קלאסית" של בקשה למתן הקלה, היוזמה להגשת הבקשה היא של בעל המקרקעין שמעוניין כי הוועדה המקומית תיתן לו הרשאה לסטות מהוראות תוכנית קיימת. מסקנה זו מתיישבת היטב עם הטלת הוצאות פרסום ההקלה על המבקש ולא על הוועדה המקומית (סעיף 149 לחוק).

אך במקרה שבפנינו, נקודת הפתיחה שונה. הוועדה המקומית שילבה כחלק אינטגרלי, בלתי נפרד מהתכנית עצמה, זכויות שייתכן כי בחלקן היו יכולות להינתן על ידה בהליך של מתן הקלה. עצם הכנסת זכויות, שיכולות להינתן גם בהליך של מתן הקלה, כחלק בלתי נפרד מהוראות התכנית, יוצרת מתח מסוים עם לשון החוק אשר מגדיר הקלה כסטייה מתכנית. ברם, הפסיקה הכירה באפשרות לשלב בהוראות התכנית זכויות אשר עתידות להינתן בהליך של הקלה, מבלי שייגרע בשל כך החיוב המלא בהיטל השבחה במועד אישורן (ע"א 7664/08 עו"ד אסף ניב, כונס הנכסים על זכויות נ' נכסי נירד בע"מ, פסקאות 17-19 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין (13.9.2011) (להלן: עניין ניב); והשוו גם לע"א (מחוזי ת"א) 1583/03 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה נ' ה.ה. קניונים בע"מ, פסקה 4 (ט')-(י"א) (8.11.2006)). גם המחוקק מכיר באפשרות לשלב במסגרת תכנית, זכויות אשר הוועדה המקומית רשאית ברגיל לתת בהליך של אישור הקלה, וראו סעיף 62א(א)(9) לחוק הקובע כי תכנית מפורטת או מקומית הכוללת כל ענין שניתן לבקשו כהקלה לפי סעיף 147 היא בסמכות הוועדה המקומית.

29. בעניין ניב נסב עיקר הדיון על פרשנות הוראה בהסכם מכר בין כונס נכסים לבין רוכשת נכס בהליכי הכינוס, ולפיה היטל השבחה שיחול ביחס לממכר "לגבי זכויות בניה שהותרו לגביו עד ליום מינוי הכונס" יחולו על הזוכה. בתוספת לתכנית שחלה על המקרקעין נקבע כי בקשה להיתר בניה הכוללת תוספת שטחי שירות "תינתן בהקלה". נפסק כי מהוראה זו ניתן ללמוד כי ההשבחה בגין תוספת שטחי השירות נוצרה רק עם אישור הוספת שטחי השירות בפועל ולא עם אישור התכנית עצמה, וללא החלטה קונקרטיית בבקשת ההקלה שהוגשה, לא ניתן לראות את האמור בתוספת לתכנית כ"פוטנציאל השבחה". לכן, לא נוצר חיוב בהיטל השבחה בגין תוספת שטחי השירות בטרם מינוי הכונס וההיטל צריך לחול על הרוכשת.

מעניין ניב ביקשו היועמ"ש והוועדה המקומית להקיש לענייננו וללמוד כי גם את ההשכחה בגין הזכויות המותנות יש לחשב בהתאם למועד אישורן בפועל ולא בהתאם למועד שבו אושרו התוכניות.

30. איני סבור כי ניתן להקיש מעניין ניב לענייננו, מהטעמים הבאים:

א. אישור הזכויות בעניין ניב נעשה בהליך של הקלה לפי החוק, הליך אשר כלל הגשת התנגדויות ופרסום כנדרש (עניין ניב, עמ' 11 פסקה 17). אף נקבע במפורש בתוספת לתכנית שנדונה שם, כי בקשה להיתר בניה הכוללת תוספת שטחי שירות "תינתן בהקלה".

ואילו בענייננו, לא נקבעה כל הוראה בתוכניות הקובעת כי הזכויות המותנות עתידות להינתן בהליך של הקלה.

ב. מלשון התוכניות בענייננו, עולה כי מעמדן של הזכויות "כזכויות מותנות" התלויות בשיקול דעתה של הוועדה ולא כזכויות "מוקנות" שאינן כפופות לשיקול דעת אינו כה מובהק. בתכנית גב/מק/258/ו' נקבע כי מטרת התכנית היא "לכלול את ההקלות הכמותיות (תוספת שטחי רצפה) כפי שהן מופיעות בתקנות התכנון והבניה (סטייה ניכרת מתכנית) התשכ"ז-1967, במסגרת הוראות התכנית". משמעות הדבר, כי זכויות שניתן היה לקבל בהקלה – על חוסר הוודאות הכרוך בעצם קבלת ההקלה – מוטמעות בתכנית ללא צורך לעבור את הפרוצדורה של הקלה. מבחינה זו, זכויות שהיו מותנות בהקלה, הופכות למעין מוקנות בתכנית.

ג. בהמשך לאמור לעיל, הלשון הננקטת בתכנית גב/מק/258/ו' היא "תינתן תוספת". ביטוי זה מעיד על כך שמדובר בזכויות שתאושרנה, שאינן נתונות לשיקול דעת כמו הקלה הכפופה לשיקול דעתה של הוועדה לאחר שמיעת התנגדויות. גם היבט לשוני זה, מצביע על כך שמדובר למעשה בזכויות מעין מוקנות.

בדומה, גם בתכנית גב/מק/2002 אשר נכנסה לתוקפה מספר שנים לאחר תכנית גב/מק/258/ו' אין כל זכר למילה "הקלה", וגם בתכנית זו שגור הביטוי "תותר תוספת" לגבי חלק לא מבוטל מהזכויות המותנות.

31. אך איננו נדרשים ללשון הבלתי מותנית שננקטה בתכניות ("תינתן תוספת" או "תותר תוספת") כדי ללמוד על כוונת התכניות, באשר הוועדה המקומית אישרה במפורש כי לא התכוונה להחיל על הזכויות המותנות את ההוראות החלות על הקלה. כאמור, הליך רגיל של הקלה לפי החוק מצריך פרסום, מאפשר הגשת התנגדויות וכיוצא בזה. הוועדה המקומית טענה כי ביקשה לפטור את הזכויות המותנות מההליכים הכרוכים באישור הקלה ובפרט מהפרסום הנדרש בחוק וההתנגדויות בעקבות הפרסום.

בכך מבקשת הוועדה המקומית לאחוז את החבל בשני קצותיו - מחד גיסא להחיל על הזכויות את הכללים החלים על הקלה, ומאידך גיסא לפטור זכויות אלו מהליך של אישור הקלה לפי חוק.

32. הוועדה המקומית והיועמ"ש תמכו יתירותיהם בהחלטתה הקצרה של השופטת דורנר ברע"א 8538/99 סמפלסט בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה קרית גת (3.4.2000) (להלן: עניין סמפלסט). באותו מקרה, החליטה הוועדה המקומית להתיר תוספת אחוזי בנייה בתחומה של תכנית מסויימת, בהתאם לסמכות שהוקנתה לה על-פי סעיף 13(ב) לתקנות התכנון והבנייה (חישוב שטחים ואחוזי בנייה בתוכניות ובהיתרים), תשנ"ב-1992. נקבע כי בסיטואציה זו קמה חבות בהיטל השבחה בשל השינוי בתכנית מאחר ש:

"החלטת הוועדה שינתה את התכנית המקורית, בכך שהפכה חריג שהותר על-פי התכנית המקורית לכלל. שכן, לאחר ההחלטה, כל אימת שמדובר בבנייה למטרות משניות, שאינן כלולות באחוזי הבנייה הקיימים, הותרה תוספת של 15 אחוז, מבלי להיזקק לאישורים חריגים. מובן, אם-כן, שהחלטת הוועדה הביאה להרחבת זכויות ניצול המקרקעין שנקבעו בתכנית המקורית, ומכאן - להשבחת המקרקעין" (הדגשה הוספה – י"ע).

קריאה זהירה של פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין סמפלסט מעלה כי החלטת הוועדה לא נעשתה בהליכי שינוי תכנית, אלא בגדר החלטה גרידא של הוועדה. למרות זאת, השופטת דורנר משתמשת בהחלטתה במילים שינוי בתכנית ודומה כי עקב כך הגיעה למסקנה אליה הגיעה (לביקורת על פסק הדין בעניין סמפלסט ראו: גד ויסקינד "היטל השבחה מכח התקנות, האמנם?" מקרקעין ד(5) 65 (2005) (להלן: ויסקינד). המחבר מצביע על כך שבאותה עת לוועדה המקומית לא הייתה סמכות לאשר תכנית או לשנותה). לשיטתה זו של השופטת דורנר, שסברה כי מדובר בשינוי בתכנית, הרי שמסקנתה הסופית דווקא עומדת לרועץ לשיטת הוועדה והיועמ"ש, באשר ממנה

עולה כי "השינוי בתכנית" כשלעצמו, מהווה השבחה, נוכח אפשרויות הניצול של המקרקעין ללא צורך באישור נוסף וחריג (אציין כי הקטע המודגש דלעיל לא צוטט בעמדת היועמ"ש – י"ע). דהיינו, השופטת דורנר ראתה כהשבחה וכאירוע מס את השינוי בתכנית שגרם לכך שתוספת שהייתה כפופה לאישור חריג, הפכה לזכות מוקנית בתכנית. כך גם בענייננו, עצם הטמעת הזכויות בתכנית, גרמה לכך שבקשה להיתר לאישור הזכויות בתכנית היא בקשה תואמת תב"ע, בבחינת זכויות שהוקנו כבר בעת אישור התכנית, ללא צורך בהליך של הקלה לפי החוק.

33. זאת ועוד. בהליך אחר (עניין דולינגר) טענה הוועדה המקומית היפוכה של הטענה אותה היא טוענת בפנינו כיום. באותו מקרה לא הייתה מכירה לאחר הכללת הזכויות בתכנית, והוועדה טענה כי עצם הפטור מהליך של אישור הקלה לפי חוק הופך את זכותו של בעל הנכס לזכות מוקנית, ועל כן יש לראות את התכנית כתכנית משיבחה. טענה זו משקפת עמדת הוועדה כי אין לראות את הזכויות המותנות כהליך של הקלה, והפטור מהקלה משמעו כי הזכות היא מוקנית. מבלי להידרש לתחולת הדוקטרינה של השתק שיפוטי, דומני כי יש טעם לפגם בהעלאת טענות סותרות בהליכים שונים.

מכל מקום, בעניין דולינגר קיבל בית המשפט את עמדת הוועדה כי לפני תכנית גב/מק/1258 הוועדה המקומית הייתה רשאית לאשר בדרך של הקלה את תוספות הבניה, אך כיום:

"... משאשרה תוכנית גב/מק/1258' הרי היא כללה בתוכה, כחלק מהתוכנית, את כל ההקלות הנ"ל (ראה סעיף 8 לתקנון התוכנית) והמשמעות היא כי, מעתה ואילך, זכותו של בעל נכס לקבלת התוספות הללו היא זכות מוקנית, המעוגנת בתוכנית, ולא זכות המותנית בשיקול דעת הוועדה, והנתונה אף להתנגדויות" (הדגשה הוספה – י"ע).

פסק הדין בעניין דולינגר והטענות שהוועדה העלתה שם המתייחסות לתכנית החלה גם בענייננו, שומטים את הבסיס תחת טענת הוועדה המקומית כי היה על היזם לדעת שהשבחה בגין הזכויות המוטמעות בתכנית תחושב בהתאם למועד שבו תאושרנה בפועל, ולא למועד אישור התוכניות.

34. לסיכום, יש להבחין בין תוכנית הכוללת זכויות הכפופות להליכי הקלה, בנוסח "תותר תוספת של עד 6%... בכפוף למילוי הוראות ותנאים הקבועים בסעיפים 149-155

לחוק התכנון והבניה" (כפי שנדון בעניין נויברגר), לבין תוכנית הכוללת זכויות כמו זו שלפנינו (וכפי שנדון בעניין דולינגר), ללא הליכי הקלה. בעוד שבתוכנית מהסוג הראשון הזכויות אינן מובטחות, מאחר שההקלה עשויה להיתקל בהתנגדויות שתתקבלנה, כך שאין מדובר ב"גשר ברזל" המוליך אל הזכויות, הרי שבמקרה שבפנינו, הפטור מהליכי הקלה לגבי הזכויות המותנות הופך אותן למעין-מוקנות. כאמור, זה ההבדל בין המקרה שנדון בעניין דולינגר, שם טענה הוועדה המקומית גבעתיים כי הזכויות המותנות הן מוקנות, לבין המקרה שנדון בעניין נויברגר, שם נדחתה טענת הוועדה המקומית הרצליה כי התכנית מאפשרת לקבל תוספת אחוזי בנייה כזכות מוקנית בבחינת "גשר ברזל", מאחר שהזכות כפופה להליכי הקלה.

מסקנתי היא אפוא כי הזכויות שהוטמעו בתכנית אינן בגדר הקלה ויש לראותן כזכויות מעין-מוקנות. לכן, מועד ההשבחה, מועד אירוע המס, הוא עם אישור התכנית ולא מועד אישור הזכויות בפועל.

היטל השבחה "משלים"

35. המסקנה אליה הגענו ולפיה הזכויות המותנות אינן בגדר פעולה תכנונית של "הקלה" כנטען על ידי הוועדה המקומית והיועמ"ש, אינה סותרת את הגולל על האפשרות לחייב בהיטל השבחה "משלים" בגין אישור הזכויות בפועל.

אין חולק כי אישור הזכויות המותנות הביא לעליית שווי המקרקעין, וניתן לטעון כי עליית שווי זו נגרמה עקב אישור תכנית. אבחן להלן את האפשרות לפיה יש לראות את אישורן של הזכויות המותנות בפועל בגדר "אישור תכנית" לפי הגדרת "השבחה" שבסעיף 1 לתוספת, ואקדים ואומר כי אני סבור שניתן לילך בדרך זו.

36. מהי הנפקות המעשית של מסקנתנו דלעיל וכיצד יש לחשב את היטל השבחה בגין הזכויות המותנות-מוקנות? על מנת להבהיר זאת אנתח את מסקנת השמאי המכריע לעומת מסקנתו של בית המשפט המחוזי ואצביע על הקשיים העולים מכל אחת מהן בנפרד.

37. השמאי המכריע העמיד את התאריך הקובע לחישוב ההשבחה על יום אישורן של הזכויות המותנות. מבחינה משפטית נשען השמאי המכריע על המונח "בדרך אחרת" שבסעיף 2(א) לתוספת וקבע כי יום אישור הזכויות המותנות מהווה "השבחה בדרך אחרת". אלא שבכך שגה השמאי, מאחר שהביטוי "בדרך אחרת" לא יוצר פעולת

תכנון נוספת מעבר לשלוש הפעולות שהכיר בהן המחוקק (אישור תכנית, הקלה ושימוש חורג). משכך, "בדרך אחרת" גם אינו יכול להיחשב לאחד מהתאריכים הקובעים שבסעיף 4(7) לתוספת.

עולה השאלה בגין איזו פעולת תכנון העמיד השמאי את התאריך הקובע ליום אישור הזכויות המותנות? ברי כי לא ראה באישור הזכויות המותנות בגדר הקלה, כפי שמבקשת לראות הוועדה המקומית, שכן בחישוב ההשבחה ניכה השמאי השבחה קודמת אשר לדעתו הייתה חלק בלתי נפרד מההשבחה הכוללת בגין הזכויות המותנות. ההשבחה הנפרדת שאותה ניכה השמאי היא בגין שילובן של הזכויות המותנות בתכנית, שילוב אשר עם אישור התכנית העלה את שווי המקרקעין והביא לעליית התמורה שקיבל המינהל בעדם. לו סבר השמאי כי אישור הזכויות המותנות כמוהו כהקלה לכל דבר ועניין, לא היה צריך לנכות משווי ההשבחה את שווי ההשבחה הקודם הנובע מעצם שילובן של הזכויות בתכנית, שכן מתן הקלה הוא אירוע מס נפרד שאינו תלוי באשר אושר בתכנית. לדוגמה, פלוני המבקש ומקבל הקלה וכתוצאה מכך זכאי לתוספת בנייה של 30 מ"ר, ישלם 50% משווי השוק של 30 מ"ר, חד וחלק, ללא ניכוי של מצב קודם כלשהו.

38. אציג את התוצאה אליה הגיע השמאי המכריע במספרים. התאריך הקובע שהעמיד השמאי לחישוב ההשבחה הוא יום אישור הזכויות המותנות (30.1.2008). שווי השוק של הזכויות המותנות נכון למועד זה, עמד על 4,438,200 מיליון ₪ (לפי 5,600 ₪ למ"ר מבונה כשווי השוק בתאריך הקובע (עמ' 44-45 לחוות הדעת של השמאי)). היטל ההשבחה על פי סעיף 3 לתוספת הינו מחצית מסך ההשבחה הכוללת. אילו בהקלה עסקינן, היטל ההשבחה היה אמור לעמוד על 2,219,100 ₪. אלא שהשמאי קבע כי יש להביא בחשבון את שילובן של הזכויות המותנות בתוכניות כמצב קודם, ולכן ניכה מהיטל ההשבחה שיעור של 75% והעמיד אותו על 554,775 ₪ בלבד (שהם 25% מ-2,219,100 ₪).

39. יש היגיון בדרך הביניים שבה הלך השמאי. ההשקפה לפיה אישור הזכויות המותנות הינו חלק בלתי נפרד מההשבחה הקודמת שנגרמה כבר בעת אישור התוכניות, נראית צודקת וראויה. עם זאת, מבחינה משפטית, בהתבסס על הוראות החוק, קשה להצדיק אותה. כאמור, השמאי העמיד את התאריך הקובע לחישוב ההשבחה כיום אישור הזכויות המותנות וחישוב את שווי השוק של הזכויות המותנות נכון למועד זה בניכוי מצב קודם. אולם עמדנו על כך שסעיף 4(7) לתוספת השלישית מגדיר את התאריך הקובע לחישוב ההשבחה כאחד מבין שלושת המועדים הבאים: יום תחילת

התכנית, יום אישור ההקלה או יום אישור השימוש החורג. מהכרעת השמאי המכריע עולה כי הציב את התאריך הקובע כאילו במתן הקלה עסקינן, שכן ברור שתאריך זה אינו יום "תחילת התכנית" (שהרי התוכנית האחרונה נכנסה לתוקפה ב-2003).

בשיטת השמאי קיים אפוא חוסר סינכרון בין סוג הפעולה התכנונית (אישור התכנית) לבין המועד הקובע (כאילו מדובר בהקלה). כך, לצורך המועד הקובע השמאי התייחס לאישור הזכויות המותנות כאילו מדובר בהקלה (יום אישור ההקלה) ואילו לצורך חישוב ההשבחה התייחס השמאי לאישור הזכויות המותנות כאישור תכנית, ולכן ניכה את המצב הקודם.

40. בית המשפט המחוזי נקט בגישה שונה ולפיה אין לראות כלל באישור הזכויות המותנות פעולה משביחה. הפעולה המשביחה היחידה לגישת בית משפט המחוזי הייתה אישור התוכניות הכוללות כבר את הזכויות המותנות. מאחר שהמקרקעין נמכרו לאחר שאושרו התוכניות, מועד המכירה מהווה מימוש ו"סגר את השער" בפני חיוב בהשבחה נוספת, וההנחה היא כי ההשבחה בגין הזכויות המותנות שולמה זה מכבר במועד המכירה. מסקנתו של בית המשפט המחוזי הייתה כי בחישוב ההשבחה עקב אישור התוכניות ובמועד אישורן, יש לקחת בחשבון את הזכויות המותנות בגדר פוטנציאל תוך התחשבות בסיכוי לאישורן.

41. הכרעתו של בית המשפט המחוזי הגיונה בצידה, אך היא מעוררת שני קשיים. הקושי העיקרי הוא כי בדרך זו לא ייגבה היטל השבחה מלא בגין הזכויות המותנות גם אם בעל המקרקעין יחליט לנצלן. בין אם הזכויות תאושרנה בסופו של דבר ובין אם לאו, לא ישתנה שיעור גביית ההיטל בגינן. קושי זה הדגישו הוועדה המקומית והיועמ"ש בטיעוניהם. הקושי גובר ככל שאישור הזכויות המותנות בפועל אכן מעלה את שווי המקרקעין, עלייה אשר בגינה למעשה לא שולם היטל השבחה.

קושי נוסף טמון בחוסר הקוהרנטיות בהכרעת בית המשפט המחוזי בכל הנוגע לשיעור ההיטל. בית המשפט המחוזי פסק ששיעור ההיטל בגין הזכויות המותנות יעמוד על השיעור של 75% שניכה השמאי מההשבחה הכוללת והעיר כי לאור העובדה שהוועדה המקומית קיבלה 10% מהתמורה שקיבל המינהל בעד מכירת המקרקעין ייתכן שהוועדה אף קיבלה היטל השבחה ביתר. אולם, לגישת בית המשפט המחוזי, צריך היה לתקן את השומה המכרעת שקבע השמאי, שכן היא מחושבת נכון ליום אישור הוועדה את הזכויות המותנות. השיעור של 75% אינו מדויק שכן הוא נגזר מהשבחה שנקבעה ליום אישור הזכויות המותנות (30.1.2008) ולא ליום תחילת

התוכניות בשנת 2003 (15 יום לאחר פרסומן ברשומות). אימוץ גישת בית המשפט המחוזי בשלמותה, מחייבת להציב את התאריך הקובע נכון למועד "תחילת התכנית" ולחשב את הסיכוי לאישורן הסופי של הזכויות המותנות נכון למועד זה ולא ליום אישורן בפועל.

עם זאת, אציין כי בית המשפט המחוזי לא הלך בדרך זו, ככל הנראה מאחר שלא הוגש ערעור מטעם היזם.

42. היועמ"ש והוועדה המקומית ביקשו לראות באישור הזכויות המותנות כעילה עצמאית שמציתה חיוב בהיטל השבחה, בהתעלם מכך שזכויות אלו כבר שולבו כחלק אינטגרלי בתכנית. לגישה זו, שילובן של הזכויות המותנות בתכנית היא בגדר ציפייה בלבד, ציפייה שאותה יש לנטרל משווי ההשבחה בגינן.

אני מתקשה לקבל עמדה זו המנטרלת את הציפייה לאישור הזכויות המותנות, שהרי הוועדה המקומית היא שיצרה את הציפייה באמצעות הכנסת הזכויות באופן מפורש לתכנית. מה עוד, שהלשון שננקטה בתכנית ("תינתן תוספת" / "תותר תוספת") לגבי חלק נכבד מהזכויות המותנות והעובדה שמימוש הזכויות תלוי ברצונו של בעל המקרקעין מבלי שהוא כפוף לשיקול דעת הוועדה כמו במצב של התנגדויות להקלה, הפכה את הזכויות למעין-מוקנות. זאת, בניגוד לציפייה ספקולטיבית או ציפייה לתכנית שטרם באה לעולם.

בנוסף, ועל כך עמדתי בהרחבה לעיל, אימוץ עמדה זו משמעה שאנו רואים בזכויות המותנות כהקלה, על אף שאין מדובר בהקלה לפי החוק.

43. הדרא קושיה לדוכתה. אם כך, כיצד יש לחשב את ההשבחה בגין הזכויות המותנות?

לשיטתי יש להתייחס להשבחת המקרקעין עקב הזכויות המותנות כהשבחה אחת המורכבת הן מהזכויות המותנות-המוקנות המוטמעות בתכניות והן מאישורן הסופי. עד כאן דומה גישתי לגישת השמאי המכריע ולתפיסת בית משפט השלום, שראו בשני השלבים שבהם התגבשה ההשבחה בגין הזכויות המותנות כמשלימים האחד את השני. עם זאת, במובחן מהכרעתו של השמאי, אני סבור כי יש לחשב השבחה זו בכללותה נכון למועד תחילת התוכנית, ולא למועד אישור הזכויות המותנות בפועל. זאת ועוד, במובחן מתפיסת בית משפט השלום אני רואה באישור הזכויות המותנות

"אירוע מס" נוסף. אולם, על אף שהשבחה בכללותה תחשב נכון למועד תחילת התוכניות, היטל השבחה ייגבה בשני מועדי מימוש שונים בהתאם למידה שבה ניצל הנישום את הזכויות המותנות בכל אחד מהמועדים הללו. מאחר שיום תחילת התוכנית הוא המועד הקובע, הרי שמכאן ואילך יש להצמיד את הסכום פעם עד למועד המכירה ופעם עד ליום מתן היתר הבניה (בהנחה כי ביני לביני הייתה מכירה, שאם לא הייתה מכירה, מועד המימוש הוא בעת מתן היתר הבניה ובמועד זה "נבלעת" השבחה במלואה בשלב אחד).

ובקיצור: אירוע השבחה, אירוע המס הוא אחד (אישור התכנית) אך מימוש הזכויות הוא דו-שלבי (בעת המכירה ובעת הוצאת היתר הבניה) והמועד הקובע לצורך הערכת השומה הוא מועד התחלת התכנית.

44. כתימוכין לעמדה זו אפנה לסעיף 7 לתוספת שצוטט לעיל. כזכור, סעיף 7 לתוספת מאפשר תשלום של היטל השבחה יחסי בהתאם למידה שבה ניצל הנישום בפועל את הזכויות עקב פעולת התכנון. במקרה דנן, התרחשו שני אירועים של מימוש זכויות, שבכל אחד מהמועדים הללו נוצלה רק חלק מהשבחה הכוללת בגין הזכויות המותנות.

אירוע מימוש הזכויות הראשון התרחש עם מועד מכירת המקרקעין מהמינהל ליזם. במועד זה ניצל המינהל חלק מהשבחה בגין הזכויות המותנות. חלק זה הוא שילובן של הזכויות בתכנית אשר הביאה לעליית שווי המקרקעין ולכן הביאה לעלייה בתמורה ששולמה בעד המקרקעין. המינהל, כמוכר, שילם "חלק היטל השבחה" בגין עליית השווי שנבעה כתוצאה מהכללת הזכויות המותנות בתכנית.

אירוע המימוש השני, התרחש עם הוצאת היתר הבניה הראשון ליזם. במועד זה מימש היזם את החלק הנוסף בהשבחה בגין הזכויות המותנות. חלק זה הוא האפשרות לנצל את הזכויות המותנות בפועל. לכן במועד זה יצטרך היזם להשלים היטל השבחה אשר לא שולם קודם לכן במועד המכירה. השלמה זו תיקבע בהתאם לשווי השוק של הזכויות המותנות כאילו נוצלו במועד הקובע, הוא יום תחילת התכנית (ולכן יתווספו הפרשי הצמדה למדד המחירים לצרכן או למדד תשומות הבניה לפי הנמוך).

45. אמחיש את הדברים בדוגמא מספרית. נניח שטרם אישור התכנית שווי המקרקעין היה 800 ₪. כתוצאה מהכללת הזכויות המותנות בתכנית עלה ערכם של

המקרקעין נכון ליום תחילת התכנית ל-1200 ש. אילו היו באותו מועד הזכויות המותנות וודאיות ולא מעין-מוקנות, היו המקרקעין נמכרים במחיר של 1,400 ש.

מכאן נובע כי במועד מכירת המקרקעין בו טרם אושרו הזכויות המותנות, תעמוד ההשכחה על 400 ש (800-1200) וההיטל יהיה 200 ש. במועד הוצאת היתר הבניה, כאשר הזכויות המותנות הפכו לוודאיות, יצטרך בעל המקרקעין לשלם "השלמת היטל" בגובה 100 ש (2 : (1400-1200)). סך ההיטל שצריך להיות משולם בגין הזכויות המותנות לפי דוגמא זו עומד על 300 ש (המהווה 50% מההפרש שבין מחיר המקרקעין ללא הזכויות המותנות לבין מחיר המקרקעין כולל הזכויות המותנות, נכון למועד תחילת התוכנית). ההיטל מתחלק אפוא בין שני נישומים שכל אחד מהם היה הבעלים במקרקעין במועד אחר של מימוש ההשכחה בגין הזכויות המותנות (לניתוח ברוח דומה ולקשיים הנובעים מניתוח כאמור, ראו והשוו גיל ואלתרמן בעמ' 74-77. בעמודים אלו דנים המלומדים בשאלת אפשרות גביית היטל השכחה עקב אישור תשריט חלוקה; ראו והשוו רינת ווייס-רביב "הכרעת ועדת ערר לפיצויים והיטלי השכחה מחוז מרכז בענין תכנית מתאר 'ע'1" מקרקעין 12(4) 136 (2013)). לדרך זו יתרון נוסף, באשר יש לערוך שומה אחת במועד אישור התכנית, וכל שנותר הוא להצמיד מיום המועד הקובע.

הדרך המוצעת לעיל אינה חפה מקשיים לכאוריים עליהם אעמוד להלן, תוך מתן מענה לאותם קשיים.

46. החלפת זהות הנישומים החייבים בהיטל ההשכחה בהתאם למועד מימוש הזכויות מעוררת קושי לכאורי. כך, בעת אירוע המס ובמועד הקובע לחישוב ההשכחה בגין הזכויות המותנות, שהוא כאמור מועד תחילת התוכנית, המינהל היה הבעלים של המקרקעין, אך נוצר מצב בו החייבים בהיטל הם שניים. מצב זה לא מתיישב לכאורה עם סעיף 2(א) סיפא לתוספת הקובע "חלה השכחה במקרקעין... ישלם בעלם היטל". מכאן שהחייב בהיטל השכחה הוא בעל המקרקעין במועד שבו חלה ההשכחה (ראו ירמיהו אלוני ופנינה אבן-חן "הצעת תיקון חוק התכנון והבניה - היטל השכחה" מקרקעין וערכם ק"א 22, בסעיף ד. 2. למאמר (1989); השוו עניין נווה בנין בעמ' 132)).

על כך אשיב כי קושי זה אינו מתעורר מקום בו הבעלים אינו מוכר את המקרקעין בין השלב של אישור התוכנית הכוללת זכויות מותנות לבין מועד אישור הזכויות המותנות בפועל (ראו התרשים להלן). מכל מקום, כאשר המקרקעין נמכרים לאחר אישור התכנית הרי שעל אף שמדובר בהשכחה אחת הכוללת את הזכויות

המותנות, ניתן לומר כי ההשכחה התממשה בשני שלבים. בשלב הראשון עם הכללתן של הזכויות המותנות בתכנית, ובשלב השני עם אישורן בפועל. שני השלבים התממשו כתוצאה מאישורה של תכנית אחת, במובן הרחב של השכחה עקב תכנית. בכל אחד מהשלבים היה אחד מהנישומים הבעלים של המקרקעין, כך שאיני רואה בעיה לחייב את שניהם בהתאם למידת הניצול שניצל כל אחד מהם את ההשכחה במועד מימוש הזכויות.

אוסוף ואומר, כי יש הבדל אינהרנטי בין מימוש בדרך של מכירה לבין מימוש בדרך של הוצאת היתר בניה. באופן טבעי, במועד הוצאת היתר בנייה קיימת יותר וודאות בנוגע למידת הניצול של הנישום את ההשכחה ולכן קל יותר לחשב את ההשכחה "לאחור" במועד זה. במועד המכירה רמת הוודאות נמוכה יותר ומבוססת על רכיב ספקולטיבי מסוים. מטעם זה היו שביקרו את ההסדר שבחוק אשר מתייחס לשני מועדי המימוש בנשימה אחת וללא הבחנה, והציעו כי החייב בתשלום היטל השכחה יהיה מבקש היתר הבניה במקרקעין בלבד (ראו והשוו, גיל ואלתרמן עמ' 82-89). אולם בהתאם למצב החוקי דהיום איננו יכולים להתעלם מקביעת מועד המכירה כמועד מימוש בפני עצמו הנבדל ממועד הוצאת היתר הבניה. עם זאת, מאחר שהמחוקק לא קבע כי המועד המוקדם מבין מועדי המימוש הוא שמהווה את מועד המימוש היחיד לאותה השכחה, איני מוצא לפרש את סעיף 7(א) באופן דווקני לפיו עם מכירת הנכס מוצה המימוש, ולא ניתן ולשוב לגבות היטל השכחה במועד מאוחר יותר עם מימוש השלב השני.

47. קושי לכאורי נוסף הנובע מהשיטה המוצעת הוא, שיש לחשב את ההשכחה הכוללת נכון לתאריך הקובע כאילו היו הזכויות המותנות בתאריך זה בגדר זכויות מוקנות-וודאיות (על אף שההיטל שייגבה במועד המכירה לא ייגבה במלואו כל עוד לא אושרו הזכויות באופן סופי).

איני סבור כי יש בכך קושי של ממש. ענייננו בזכויות מותנות שהכללתן העלתה את ערך המקרקעין, אך הזכויות המותנות לכלל מוקנות טרם הגיעו, ואישורן בפועל מוסיף מטבע הדברים ערך למקרקעין. שיעור עליית ערך המקרקעין כתוצאה מהאישור הוא עניין לשמאי המעריך לענות בו, ואישורן בפועל יחייב בהיטל משלים על פי קביעתו. מכל מקום, ככל שהוועדה המקומית מבקשת להימנע ממצב זה של השכחה שנגרמת עקב שילובן של הזכויות המותנות בתכנית, כל שעליה לעשות הוא לקבוע במפורש בתכנית כי הזכויות תינתנה בהליך של אישור הקלה לפי החוק.

48. השיטה המוצעת על ידינו מתיישבת היטב עם התכליות העומדות בבסיס החוק.

עקרון היסוד העומד בבסיס החיוב בהיטל השבחה הוא עקרון של צדק חלוקתי. משמעות הדבר כי המתעשר בגין פעולות תכנון של הוועדה המקומית, ראוי כי ישתף את הציבור בהתעשרותו (וראו, לדוגמה, דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 61 פסקאות 8-10 והאסמכתאות שם (2002)). אישור הזכויות המותנות מהווה התעשרות של היזם והתעשרות זו נובעת מאישור תכנית ולא נוצרה יש מאין. בגין התעשרות זו לא שולם היטל השבחה מלא במועד מכירת המקרקעין, שכן במועד זה לא נוצלה ההשבחה בגין הזכויות המותנות עד תומה. מנגד, לא ניתן להתעלם מכך שבמועד מכירת המקרקעין קיימת גם התעשרות של המוכר, שכן הזכויות המותנות מעלות את ערך המקרקעין שברשותו. לפיכך, שני צדדים מתעשרים כתוצאה מהזכויות המותנות, וראוי כי כל אחד ישלם את חלקו בנפרד בהתאם למידת התעשרותו בכל אחד משלבי מימוש ההשבחה.

49. הפתרון המוצע מתיישב עם ההבחנה בין מועד אירוע המס לבין מועד מימוש הזכויות. מועד מימוש הזכויות אינו בגדר "אירוע מס" אלא מהווה את מועד תשלום ההיטל בלבד. ההשבחה בגין הכללת הזכויות המותנות בתכנית היא אירוע המס. ההשבחה מחושבת בהתאם למועד תחילת התכנית, אך התשלום בגין הזכויות המותנות ייגבה בשני מועדים שונים. זאת, באשר ההנחה היא שכל עוד הזכויות המותנות לא התממשו בפועל, מחיר השוק של המקרקעין נמוך מהמחיר בו היו נמכרים אילו נעשתה המכירה לאחר המימוש בפועל. ההפרש בין השניים - שהוא עניין לשמאי לענות בו בהתאם למידת "וודאות" הזכויות המותנות - הוא החלק השני של המימוש, החלק שטרם נוצל, כאמור, בשלב המכירה (והשוו לעניין חברת חלקה בעמ' 786, שם נקבע בהתייחס לעקרון הוודאות כי עצם אישור התכנית מעלה את שווי הנכס, ולפיכך מהווה את ה"השבחה" שהיא אירוע המס ומקור החבות).

50. פתרון זה נותן מענה הולם לקושי מעשי שעלול להתעורר כאשר הזכויות המותנות לא מאושרות בסופו של דבר, שאז לכאורה עשויה הייתה לעלות טענה להחזר היטל השבחה מטעם המוכר, בדומה לסוגיה בדבר "תכנית זמנית" כפי שנדונה בע"א 2761/09 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים (27.8.2012) (להלן: עניין הפטריארך היווני).

בעניין הפטריארך היווני נדונה שאלת השבה של היטל השבחה ששולם בגין השבחה שלא נוצלה בפועל. היטל השבחה שולם במועד מכירת המקרקעין אך

ההשבחה לא נוצלה בפועל מכיוון שהתכנית פקעה מספר שנים לאחר אישורה ולא הוצא היתר בניה מכוחה. אפשרות פגיעתה של התכנית הייתה מוטמעת בהוראות התכנית עצמה, ולכן היא כונתה בשם "תכנית זמנית".

בית המשפט קבע כי אין בעובדה שהתכנית היא זמנית כדי לאיין את החיוב בהשבחה שנגרמה במועד אישור התכנית, על אף היעדר הוודאות בכל הנוגע למימושה הלכה למעשה. עם זאת סבר בית המשפט כי בנסיבות בהן התכנית פקעה, לא הייתה כל התעשרות של הנישום ולכן יש להשיב לו את ההיטל שנגבה: "בבואנו לדון באפשרות השבת ההיטל לנישום, עלינו לבחון אם הייתה התעשרות כנגד ההיטל בכל מקרה לגופו ולנסיבותיו. השאלה אינה אם מומשו זכויות הבניה או השימוש 'בשטח' דווקא, אלא אם מישהו התעשר- התעשרות כמובנה בחוק- כתוצאה מן ההשבחה" (שם, פסקה 32).

בעניין הפטריארך היווני, הציעה השופטת ארבל מנגנון הכולל הסדרה מראש של תשלום היטל ההשבחה בגין תכנית זמנית כך שבחישוב ההשבחה יילקח בחשבון הסיכון של אי-מימוש ההשבחה וסכום ההיטל יופחת בהתאם. השופטת עומדת על התועלות הצומחות ממנגנון כזה, כמו הדיוק בערך ההשבחה שנגרמה והעובדה כי יש בו לשרת ערכים של סופיות, יציבות ויעילות (שם, פסקאות 45-53).

בית המשפט המחוזי בענייננו סמך את הכרעתו, בין היתר, בהיקש לסוגיה זו, תוך שהוא מיישם למעשה את המודל שהציעה השופטת ארבל בדבר הפחתת שיעור ההיטל בהתחשב באופי התכנית (במועד מתן פסק הדין של בית המשפט המחוזי בענייננו טרם ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון ובית המשפט הפנה לת"א (מחוזי י-ם) 9224/07 הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (9.2.2009)). בדומה, גם לשיטתנו, במועד המכירה לא ייגבה היטל מלא בגין הזכויות המותנות אלא היטל חלקי בלבד "מופחת" בהתחשב באופי הייחודי של הזכויות המותנות. בכך מתייחר הצורך לדון בהשבה של היטל השבחה למוכר במצב בו הזכויות המותנות לא תאושרנה בסופו של דבר. מאחר ששילוב הזכויות המותנות בתכנית מביא לעליית שווי המקרקעין הרי שבמועד המכירה משתקפת עליית שווי בגין הכללתן בתכנית ולכן נדרש המוכר לשלם היטל בגינה. ככל שהזכויות לא תאושרנה בסופו של דבר, לא נגרע מהמוכר דבר, שמא נגרע מהקונה שרכש את המקרקעין בהסתמך על כך כי הזכויות המותנות תאושרנה בפועל. אולם הסתמכות זו של הקונה היא בגדר סיכון שהקונה משקלל בסכום התמורה שהסכים לשלם בעד המקרקעין.

עם זאת, בניגוד לעמדתו של בית המשפט המחוזי, איני סבור כי עניין הפטריארך היווני מלמד על נעילת השער בפני חיוב בהשלמת היטל. בענייננו, התעשרו שני בעלי מקרקעין כתוצאה מהכללת הזכויות המותנות בתכנית - פעם המוכר כתוצאה משילובן של הזכויות המותנות בתכנית ופעם היזם כתוצאה מאישורן הסופי. ואילו בעניין הפטריארך היווני, המוכר ששילם את היטל ההשבחה במועד המכירה נותר - כתוצאה מביטול הסכם המכר - בעל המקרקעין גם במועד שבו התכנית פקעה, ולכן נוצר מצב כי לא התעשר כתוצאה מאותה תוכנית זמנית. יסוד ההתעשרות הוא שעמד בבסיס ההכרעה שם והוא שעומד גם בבסיס הכרעתנו כאן.

51. לסיכום: ההשבחה נובעת מאישור התכנית הכוללת את הזכויות המותנות וזהו אירוע המס; המועד הקובע לחישוב ההשבחה הוא יום תחילת התכנית; על פי סעיף 7(ב) לתוספת ניתן לגבות היטל חלקי בעת המכירה ולחייב ב"השלמת היטל" בעת אישור הזכויות המותנות במועד הוצאת היתר הבניה, בבחינת מימוש השלב השני של אירוע המס. ההיטל ייקבע בניכוי ההיטל שכבר שולם במועד המכירה בגין הכללת הזכויות המותנות במסגרת התוכנית.

תמ"א 38

52. בשולי הדברים, אתיחס לטענת היועמ"ש והוועדה המקומית כי גישת בית המשפט המחוזי לפיה יש לגבות את היטל ההשבחה במועד מכירת המקרקעין תוך התחשבות בסיכון ובסיכוי לאישורן של הזכויות, תביא לאיון הפטור שקבע המחוקק מהיטל השבחה בגין אישור לפי תמ"א 38. כיוון שגם לשיטתנו, היטל ההשבחה החלקי שיוטל בשלב הראשון של מכירת המקרקעין, ייגזר מעליית שווי המקרקעין כתוצאה משילובן של הזכויות המותנות בתכנית, אבחן אם יש ממש בטענה זו ממש.

53. הפטור מהיטל השבחה בגין תמ"א 38 נקבע בסעיף 19 לחוק:

19. (ב) לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה שהיא אחת מאלה:

(1)...

....

(10) השבחה במקרקעין בשל קבלת היתר לבנייה או להרחבה של דירת מגורים, שניתן מכוח תכנית כמפורט להלן:

- (א) תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38);
- (ב) תכנית מפורטת שהוכנה על פי הוראות תכנית המתאר הארצית האמורה בפסקת משנה (א) ושבין מטרותיה חיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה; פטור לפי פסקת משנה זו יחול רק לגבי חלק מההשבחה שהיה פטור מתשלום היטל השבחה לו ניתן היתר לפי תכנית המתאר הארצית האמורה בפסקת משנה (א);
- (ג)...

תכלית הפטור שקבע המחוקק היא לעודד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה (ראו נמדר, עמ' 319). עצם הצורך להעניק פטור עקב אישור תכנית מתאר ארצית מעוררת לכאורה קושי, מאחר ש"תכנית" כהגדרתה בסעיף 1(א) לתוספת השלישית, היא רק תכנית מתאר מקומית או מפורטת, וככלל, לא ניתן לגבות היטל השבחה מכוח תכנית מתאר ארצית או מחוזית (ראו נמדר, עמ' 66).

54. ניתן להצביע על שני רציונאלים מרכזיים שהנחו את המחוקק כאשר הגביל את גביית היטל השבחה אך לתכנית מתאר מקומית או מפורטת.

האחד - כי ייעודן של תוכניות מתאר ארציות או מחוזיות הוא לקבוע מדיניות תכנון מקיפה החלה על שטח תכנון נרחב. לכן, לרוב גם לא ניתן להוציא מכוחן של תוכניות מתאר ארציות או מחוזיות היתרי בניה, שכן נדרשה רמת פירוט מסוימת החסרה בהן (ראו נמדר, שם, ה"ש 38 ו-39). זאת, להבדיל מתוכניות מתאר מקומיות או מפורטות החלות על יחידת תכנון קטנה וספציפית יותר אשר מכוחן ניתנים היתרי בנייה.

השני - היטל השבחה נועד לכסות את הוצאות התכנון והפיתוח של הוועדה המקומית ולא של השלטון המרכזי. לפיכך, אך הגיוני שהיטל ההשבחה ייגבה בגין תוכניות שהוועדה המקומית מעורבת בהכנתן או באישורן (ראו והשוו נמדר, עמ' 67 ה"ש 40 והאסמכתאות שם).

אולם במרוצת השנים התרופפה מבחינות מסוימות החלוקה ההיררכית המוגדרת שבין התוכניות. כיום ניתן למצוא תוכניות מתאר ארציות או מחוזיות היורדות לרמת פירוט כשל תכנית מקומית או מפורטת, באופן המאפשר הוצאת היתרי בנייה

מכוחן בלבד, כמו תמ"א 18 המאפשרת הקמת תחנות תדלוק. כך, ברע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה טבריה (19.10.1999) (להלן: עניין מועש) נדונה השאלה האם אישור תמ"א 18 יוצר אירוע מס לצורך היטל השבחה, משהתאפשר מכוחה לקבל היתר בניה. נקבע, בהסתמך על עניין סי אנד סאן, כי משהסירה התמ"א מחסום נורמטיבי ואפשרה קבלת היתר, חלה השבחה במקרקעין, אך זאת מכוח התכנית. ודוק: החיוב בהיטל השבחה בעניין מועש לא נעשה מכוח תמ"א 18 לבדה אלא מאחר שהיא שינתה תכנית קודמת מפורטת שכבר חלה על אותו שטח. אישור תכנית מתאר ארצית המשנה תכנית מקומית או מפורטת מהווה שינוי תכנית לכל דבר שכן מדובר ב"דבר חקיקה" במדרג נורמטיבי גבוה (תכנית מתאר ארצית) המשנה "דבר חקיקה" במדרג נורמטיבי נמוך ממנו (תכנית מתאר מקומית או מפורטת) (ויסקינד בעמ' 83).

הוועדה והיועמ"ש הסתמכו על עניין מועש, אלא שמהדברים שם עולה כי בית המשפט שלל את דרכו של בית המשפט המחוזי, שזיהה את מועד החיוב עם מועד מתן היתר הבנייה. לפנינו דוגמה נוספת להבחנה בין מועד יצירת החבות (אישור התכנית שהוא אירוע המס) לבין מועד החיוב בתשלום (שלב המימוש), כך שפסק דין זה אינו תומך בעמדת הוועדה והיועמ"ש.

55. כפי שנאמר בעניין מועש, היתר הבנייה לא ניתן מכוח התמ"א לבדה, והוא יונק גם מכוחה של תכנית מקומית מפורטת שאושרו בה פרטי הבנייה. המחוקק פטר מהיטל השבחה היתר בנייה שניתן מכוח תמ"א 38, וקשה לייחס למחוקק אי ידיעה כי המצב החוקי כיום ממילא אינו מאפשר לחייב בהיטל השבחה בגין תכנית מתאר ארצית שאינה קשורה לתכנית מתאר מקומית או מפורטת. לפיכך, על פניו לא היה צריך המחוקק לקבוע את הפטור שבסעיף 19(ב)(10)(א) וניתן היה לכאורה להסתפק בסעיף 19(ב)(10)(ב) (ראו נמדד, עמ' 599-600 (2013)).

נראה אפוא כי הפטור בחוק נקבע במפורש על מנת למנוע חיוב בהיטל השבחה מכוח הלכת סי אנד סאן או הלכת מועש. כך, בעניין באר טוביה מצאה הוועדה להיטל היטל השבחה מכוח תמ"א 18 ותמ"א 10 (שעניינה הקמת מתקנים סולאריים), בדומה לעניין מועש, באשר תכניות אלה משפיעות ומשנות תכנית מקומית מפורטת קיימת. אילולא הפטור שנקבע בתמ"א 38 ניתן היה לטעון כי יש לראות בתמ"א 38 אקט תכנוני שיצר השבחה ולחייב בהיטל בעת המכירה. ברם, המחוקק ביקש בתמ"א 38 לעודד חיזוק מבנים, ולשם כך נקבע פטור מיוחד בחוק מהיטל השבחה שמקורו בזכויות שהוענקו בגין תמ"א 38.

56. תמ"א 38 חלה על כל המקרקעין בתחומי המדינה, ולכאורה יוצרת השבחה תיאורטית לכל בניין בארץ, ובכך שונה עניינה מתמ"א 18 ותמ"א 10 המשנים ייעוד כזה או אחר בתכנית מפורטת. לכן, דומה כי מלכתחילה לא ניתן היה לראות את אישור תמ"א 38 כשלעצמה, כאירוע השבחה המצית את החיוב במס ומחייב בהיטל כבר בעת המכירה. מבחינה זו, תמ"א 38 משולה למעין תוכנית המרחפת מעל כל שטח המדינה, ובהיקש ל"שעבוד צף" המתגבש בהתקיים אירוע מסויים, כך גם התגבשות ההשבחה היא במועד הוצאת היתר הבנייה (ראו עניין באר טוביה בפסקה 114). לכן, מקובלת עליי עמדת המלומד נמדר כי לגבי תמ"א 38, המחוקק ראה את מועד הוצאת היתר הבניה כמועד המצית את החיוב בהיטל השבחה (נמדר, עמ' 601), ולא את מועד אישור התכנית. לפיכך, ומאחר שממילא לא ניתן היה לחייב בהיטל השבחה במועד המכירה נצרך המחוקק לקבוע פטור מפורש לקבלת היתר בניה מכוח תמ"א 38.

57. לסיכום נושא זה, מאחר שתמ"א 38 היא כללית וחלה על כל הארץ, מלכתחילה לא ניתן היה לגבות היטל השבחה בגינה במועד מכירת המקרקעין. לכן, אין מקום להקיש מההוראות הנוגעות לתמ"א 38 לגבי הזכויות המותנות, ולהיפך, אין גם להסיק ממסקנתנו בנוגע לזכויות המותנות לגביה.

סיכום וסוף דבר

58. עמדנו על שלושה מודלים לפתרון סוגיית הזכויות המותנות. מודל הוועדה המקומית שנתמך בעמדת היועמ"ש ולפיו אישור הזכויות בפועל מהווה אירוע מס נפרד שניתן לגבות היטל נוסף בגינו; מודל בית המשפט המחוזי ולפיו ניתן לגבות היטל השבחה רק פעם אחת, במועד המכירה; ומודל בית משפט השלום והשמאי המכריע ולפיו ניתן לגבות היטל השבחה כתוצאה מאישור הזכויות אך בניכוי ההשבחה הקודמת הנובעת מעצם הכללת הזכויות המותנות בתכנית.

המודל שנקבע על ידינו קרוב לזה של בית משפט השלום והשמאי בהבדל הנוגע לחישוב מועד ההשבחה. ההשבחה בגין הכללת הזכויות המותנות בתכנית היא השבחה אחת כוללת המהווה את אירוע המס אך מימושה הוא דו-שלבי. את ההשבחה בכללותה יש לחשב נכון למועד תחילת התכנית שבמסגרתה נכללו הזכויות המותנות. ככל שיבקש הנישום לממש את ההשבחה בגין הזכויות המותנות, ישלם היטל בהתאם למידה שבה מנוצלת ההשבחה בפועל. אם מכר הנישום את המקרקעין טרם אושרו הזכויות המותנות בפועל, ישלם היטל חלקי בהתאם לעליית השווי שנגרמה עקב

הכללת הזכויות בתכנית. ככל שיבקש הקונה לממש את "יתרת ההשבחה" כתוצאה מאישורן של הזכויות המותנות הלכה למעשה, יהא עליו לשלם היטל חלקי המשלים לשיעור ההשבחה הכוללת.

59. בנסיבות דנן, חישוב ההשבחה בגין אישור הזכויות המותנות לשיטה זו, היה מביא מן הסתם להפחתה בגובה ההיטל שהושת על היזם. זאת, מאחר שהשמאי קבע את גובה ההיטל בהסתמך על יום אישור הזכויות המותנות בשנת 2008, כחמש שנים לאחר מועד אישור תכנית גב/מק/2002, ומן המפורסמות כי מחירי המקרקעין בשוק החופשי עלו עם השנים. אולם, מאחר שהיזם לא ערער על גובה ההיטל, התשלום שקבע השמאי יישאר על כנו.

60. סיכומו של דבר, שבמישור ההלכתי-העקרוני הערעור מתקבל חלקית, במובן זה שנדחה המודל שנקבע בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. מנגד, במישור האופרטיבי, הערעור דכאן נדחה ואין לחייב את היזם בתשלום נוסף מעבר למה שנקבע על ידי השמאי.

הוועדה המקומית תשא בהוצאות היזם בסך 30,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

חברי השופט עמית פרס יריעה אנליטית רחבה ומרשימה של הנושא שבפנינו, משחק מוחות שלא היה מבייש חכמי ישיבות המעמיקים בלימודם. כדרך מסים והיטלים למיניהם, לפנינו מאבק בין הרשויות הרוצות לגבות ויפרשו את הדין ככל שלא ידן לכיוון זה, ובין בעלי נכסים ויזמים המבקשים שלא לשלם ויעשו אף הם כך לכיוונם שלהם. האתגר הוא לחלץ מן המצב הנתון מס אמת, כלומר – בהקשר של היטל השבחה – מה הוא לאמיתו שיעור ההשבחה, ולעגן אותו בפרשנות הדין, באורח הוגן כלפי כולי עלמא. זאת עשה חברי בחוות דעתו המקיפה. ברי כי עצם העובדה שלפנינו, בסופו של יום, ארבעה דגמי פעולה, של הוועדה המקומית המערערת ועמה היועץ המשפטי לממשלה, של בית המשפט המחוזי, ושל בית משפט השלום והשמאי המכריע, ולבסוף של חברי השופט עמית, קרי, ארבע דעות בין אנשים מביני דבר – אומרת מאליה דרשני. חברי בהשקפתו מיישב בין צרכי מס אמת לבין מגבלות שלשיטתו מטיל הדין בפרשנות. כשלעצמי סברתי מתחילה כי עמדתו של השמאי המכריע – ובית משפט

השלום – יוצרת את התמהיל המתאים, של גביית היטל ההשבחה לעת אישור הזכויות בניכוי ההשבחה הקודמת; מס אמת מזה, הגינות מזה. ואולם בסופו של יום שוכנעתי, כי בגדרי הדין הקיים ראוי להצטרף לעמדת חברי. ועדיין, התוצאה אינה משביעת רצון במלואה על פי תחושתי, ויתכן שראוי כי במסגרת רפורמת התכנון והבניה אכן יתוקן הדבר כראוי.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים לחוות דעתו המקיפה של חברי השופט י' עמית.

גם להשקפתי, על אף השאלות המורכבות שמתעוררות (ועוד יתעוררו) בהקשר שבו עסקינן, הפתרון שאותו מציע חברי עונה על התכלית של תשלום מס אמת, ומצוי הוא בגדר הסייגים הקבועים בדין.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ז בתמוז התשע"ד (15.7.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט