



בבית המשפט העליון

בר"ם 2866/14

לפני :
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המבקשים :
1. גבי הילדה גוזלן ואח'
2. גבי עידית לרר
3. אהוד זליכה

נגד

המשיבה :
הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט
לעניינים מינהליים בתל אביב-יפו מיום 9.03.2014
בעמ"נ 45964-03-13 שניתן על ידי כבוד השופט א' בכר

בשם המבקשים :
עו"ד אוריאל לוי ; עו"ד אור דבוש-דבורי ;
עו"ד מורן גור ; עו"ד שמעון רייסמן

בשם המשיבה :
עו"ד אילנה בראף-שניר

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. היתר שניתן להרחבתו של מרתף נסמך על שתי תוכניות – על תוכנית מתאר מקומית הקובעת כי ניתן יהיה לבנות מרתף עד לקו הקירות החיצוניים של הקומה שמעליו (להלן: תוכנית המרתפים) ועל תוכנית מאוחרת יותר (להלן: תוכנית קומת הקרקע) המסמיכה את הוועדה המקומית לתת הקלה שעניינה הגדלת קו הקירות החיצוניים של קומת הקרקע (להלן: ההקלה). בפועל, הקלה כאמור אושרה על-ידי הוועדה המקומית באופן שאפשר להגדיל את קומת הקרקע ובהתאם גם להגדיל את שטח המרתף. מהו האירוע "מחולל ההשבחה" ביחס להרחבת המרתף מעבר לקו הקירות החיצוניים כפי שהיה עובר להקלה – מועד תחילת תוקפה של

תוכנית המרתפים, מועד תחילת תוקפה של תוכנית קומת הקרקע או מועד מתן ההקלה כתוצאה מתוכנית קומת הקרקע? זוהי השאלה העומדת במרכזה של הבקשה. שאלה זו היא בעלת היבטים קונקרטיים, אך גם היבטים כלליים, שעניינם זיהוי המועד שבו ניתן לומר שמקרקעין הושבחו, כמפורט להלן.

רקע והליכים קודמים

2. בקשת רשות הערעור דנן נסבה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב-יפו מיום 9.3.2014 (עמ"נ 52532-09-12, השופט א' בכר). בפסק הדין התקבל ערעורה של המשיבה על החלטות של ועדת הערר המחוזית לפיצויים והיטלי השבחה במחוז תל אביב (להלן: ועדת הערר).

3. המבקשים, תושבים בשכונת הרצליה פיתוח, הגישו בקשות להרחבת המרתפים בבתים שאותם תכננו לבנות ובקשותיהם אושרו. למעשה, עסקינן בשלוש קבוצות משיבים, אשר כל אחת מהן היא הבעלים של מגרש אחר. כל אחת מהן הגישה בקשה להרחבת המרתפים בבתים שתכננו לבנות, ועם אישור הבקשות נדרשו לשלם היטל השבחה למשיבה בגין ההרחבה. המבקשים אינם חולקים על עצם ההשבחה ועל חיובם בהיטל השבחה, אך חולקים גם חולקים על המועד שבו בוצעה ההשבחה, ובהתאם לכך על שיעורו של היטל ההשבחה שנדרשו לשלם.

4. ביום 12.11.1989 הופקדה תוכנית המתאר הר/2000מ, המכונה כאן תוכנית המרתפים, ופורסמה למתן תוקף ביום 25.10.1990. תוכנית המרתפים מתירה לבנות את קומת המרתף של כל בניין באזור שבו היא חלה עד לקווי הקירות החיצוניים של הקומה שמעליהם (במאמר מוסגר יוזכר כי עניינה של תוכנית המרתפים כבר נידון בבית משפט זה, אך בהקשר אחר, ראו: עע"ם 1164/04 עיריית הרצליה נ' יצחקי, פסקאות 18-30 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (5.12.2006)). בהמשך לכך, ביום 9.4.2002 פורסמה למתן תוקף תוכנית הר/2000א, המכונה כאן תוכנית קומת הקרקע. תוכנית זו מסמיכה את הוועדה

המקומית, בין השאר, לאשר את הגדלתם של שטחי קומת הקרקע בבתיים של המבקשים, במה שהוגדר לעיל כהקלה.

5. המבקשים ביקשו להגדיל את שטחי קומות הקרקע בבתיים, ובהתאם לכך גם את שטח קומות המרתפים שלהם ובקשה זו אושרה כאמור. הצדדים חלוקים בהתייחס לקביעת מועד ההשבחה הנוגע להגדלת שטח המרתף. המבקשים טוענים כי המועד הקובע לחישוב היטל ההשבחה הוא 15 ימים ממועד אישור תוכנית המרתפים (בשנת 1990), בעוד המשיבה סבורה כי המועד הקובע הוא מועד אישור ההקלה שניתנה למבקשים (בשנת 2008) מכוחה של תוכנית קומת הקרקע (להלן: אישור ההקלה). בנסיבות העניין, המשמעות הכלכלית של ההפרש בין מועדים אלה היא גדולה, שכן בשנים אלה עלה ערך המקרקעין ובהתאם עלה גם ערכו של היטל ההשבחה שנדרשים המבקשים לשלם.

6. בעניינה של המבקשת 1, הילדה גוזלן (להלן: גוזלן) מונתה לדון השמאית המכריעה, לבנה אשד, שקבעה כי האירוע מחולל ההשבחה הוא אישור ההקלה. גוזלן ערערה על החלטה זו לוועדת הערר. המבקשים 2-3 מצדם פנו ישירות לוועדת הערר עם קבלת דרישת תשלום היטל ההשבחה, מבלי להידרש להליך בפני שמאית מכריעה.

7. ועדת הערר קיבלה את עמדת המבקשים בשלוש החלטות המבוססות על אותה גישה, וקבעה כי הגדלת המרתפים בבתיים התאפשרה מכוח הוראות תוכנית המרתפים ולכן את שיעור ההשבחה ואת ההיטל הנגזר ממנו יש לחשב ממועד אישורה של תוכנית זו. המשיבה, הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה, ערערה על החלטות אלה לבית המשפט המחוזי.

8. בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור והורה על ביטול החלטותיה של ועדת הערר. בית המשפט המחוזי קבע כי רק ההקלות שאותן אישרה המשיבה למבקשים מכוח תוכנית קומת הקרקע, אשר אפשרו להם להגדיל את שטח קומות הקרקע בבתיים, הובילו לאישור הגדלתו של שטח המרתפים. על כן, כך נקבע, תוספת השטח למרתף שהעלתה את ערך הנכס הייתה תוצר של אישור ההקלות

מכוח תוכנית קומת הקרקע, ולא של אישור תוכנית המרתפים, ומכאן שאישור ההקלה הוא האירוע מחולל השבח.

9. בית המשפט המחוזי קבע עוד כי התוצאה שאליה הגיע נתמכת בגישת הפרשנות התכליתית לדיני המסים, אשר על-פיה ראוי שחישוב המס יתייחס לאירוע שהביא בפועל להשבחה. בית המשפט המחוזי התייחס גם לכך שקביעה לפיה מועד אישורה של תוכנית המרתפים הוא המועד שבו היה צריך לגבות לכאורה את היטל השבחה מעוררת קושי מיוחד בהתייחס לכך שחלק מהמשיבים כלל לא היו בעלי הנכסים באותו מועד, ומי שהיו הבעלים באותה עת לא נהנו מהשבחה ואף לא שילמו עליה.

10. בית המשפט המחוזי ציין לבסוף כי שמאים מכריעים רבים כבר קבעו בעבר בהתייחס לנכסים אחרים בעיר הרצליה כי האירוע מחולל השבחה הוא אישור ההקלות ולא אישורה של תוכנית המרתפים.

בקשת רשות הערעור והתשובה לה

11. המבקשים טוענים כי בית המשפט המחוזי שגה בפסיקתו, וכי שגיאה זו היא שגיאה עקרונית המצדיקה הענקתה של רשות ערעור. המבקשים טוענים כי עניינם מעורר שאלה כללית הנוגעת לתוכניות מתאר "מפלסיות" רבות בארץ כולה.

12. לשיטת המבקשים, השאלה הרלוונטית לצורך זיהוי האירוע מחולל השבחה במקרה דנן אינה מהי התוכנית שהתירה את הרחבתה של קומת הקרקע, אלא מהי התוכנית שאפשרה את הרחבת קומת המרתף בהתאמה לקומת הקרקע. המבקשים מוסיפים וטוענים, בהקשר זה, כי פוטנציאל הרחבתה של קומת הקרקע מכוחה של ההקלה קבוע עוד בתוכנית קומת הקרקע, ואם כן לכאורה היה אף אפשרי לחשב את השבח דווקא ממועד אישור תוכנית זו.

13. המבקשים טוענים עוד כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי יוביל לתוצאה אבסורדית לפיה כל מימוש של תוכנית המשליכה על מפלס נוסף יוביל לתשלום נוסף של היטל השבחה, גם כאשר כבר שולם היטל השבחה בגין אותה תוכנית.

14. המבקשים מדגישים כי תוכנית המרתפים אינה תוכנית מותנית, במובן זה שהיא לא מותירה דבר לשיקול דעתה של המשיבה ככל שהבקשה נסבה על קו הבניין.

15. באופן כללי יותר, טוענים המבקשים כי יש לפרש את חוקי המס פרשנות "דווקנית", וכאשר מתגלה ספק עליו לפעול לטובת הנישום.

16. ביום 25.5.2014 התבקשה המשיבה להגיש את תשובתה, וזו הוגשה ביום 20.7.2014.

17. המשיבה גורסת כי דין הבקשה להידחות כבר מהטעם שהיא אינה מצדיקה מתן רשות ערעור ב"גלגול שלישי" שכן עניינה בתוכנית שרלוונטית אך לתושבי הרצליה, והיא כבר נדונה לעומקה ולרוחבה בידי הערכאות הקודמות. בנוסף לכך, סבורה המשיבה כי דין הבקשה להידחות גם לגופה, מאחר שצדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי השבחת נכסיהם של המבקשים נגרמה עקב אישור ההקלה על פי תוכנית קומת הקרקע, ועל כן מועד אישורה של ההקלה הוא המועד שעל בסיסו יש לחשב את היטל ההשבחה.

18. המשיבה מוסיפה וטוענת כי אם תתקבל טענתם של המבקשים היא תידרש לחייב בהיטל השבחה בעת מכירת נכס בעבור האפשרות להגדיל בעתיד את המרתף כתוצאה מהקלה בתוכנית קומת הקרקע, בה בשעה שלא קיימת אפשרות לגבות היטל בגין הקלה שטרם התבקשה וממילא טרם התקבלה.

19. באופן פרטני יותר, המשיבה מציינת כי בעת שאושרה תוכנית המרתפים גוזלן כלל לא הייתה בעלת הזכויות במגרש שבבעלותה כיום, ולכן אם תתקבל גישת המבקשים היא כלל לא תחוב בתשלום היטל השבחה אף שנהנתה מהשבחה משמעותית בזכות אישור ההקלה. המשיבה מדגישה כי מי שהיה הבעלים של המגרש האמור בעת אישור תוכנית המרתפים כבר מימש את זכויותיו בנכס, ובשל כך לא תהיה אפשרות לגבות את היטל ההשבחה, כך שתכליתו החלוקתית של ההיטל תוחמץ. לבסוף, מדגישה המשיבה כי החלטתה להגדיל את שטח המרתף התקבלה לאחר שהמבקשים ביקשו הקלה זו. המשיבים לא עררו על החלטה זו (להבדיל מההליכים שבהם נקטו בנוגע להיטל ההשבחה שהוטל עליהם בעקבות

אישור ההקלה), ועל כן היא הפכה לחלוטה. בנסיבות אלה, הם מושתקים מלטעון כעת כי הגדלת שטח המרתף אינה נובעת מהקלה.

התפתחויות נוספות מאז פסק דינו של בית המשפט המחוזי

20. מספר חודשים לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי ניתן פסק הדין ברע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (15.7.2014) (להלן: עניין רון), אשר נסב על השאלה של קביעת מועד ההשבחה ביחס לתוכנית הכוללת זכויות מותנות. בעיקרו של דבר, נקבע בעניין רון כי יש להבחין בין תוכניות מתאר הכוללות זכויות הכפופות להליכי הקלה לבין תוכניות מתאר הכוללות זכויות מבלי שקיים צורך להידרש להליכי הקלה. בכל הנוגע לזכויות שהוטמעו בתוכנית המתאר ואינן כפופות להליכי הקלה שהן זכויות מעין-מוקנות, נקבע כי האירוע המחולל את ההשבחה הוא אישור התוכנית ולא מועד אישורן של הזכויות בפועל (שם, פסקה 34). בית משפט זה הוסיף וקבע בעניין רון כי יש להתייחס להטמעת הזכויות בתוכנית המתאר ולאישורן הסופי כאל השבחה אחת, וכי בהתאם לכך יש לחשב השבחה זו בכללותה בהתאם למועד אישורה של תוכנית המתאר (ולא למועד אישורן של הזכויות בפועל). בעניין רון אף נקבע מתווה לגביית היטל ההשבחה לפיו אם המקרקעין נמכרים לפני מתן היתר בנייה, ייגבה חלק מההיטל במועד המכירה וחלק נוסף עם מתן ההיתר (שם, פסקה 43).

21. עניין רון עוסק לכאורה בעניין קרוב לענייננו, ולפיכך ביום 23.7.2014 התבקשו הצדדים להשלים את טיעוניהם ביחס להשלכותיו של פסק דין זה, ככל שישנן כאלה.

22. במסגרת השלמת הטיעון שהוגשה מטעמם ביום 20.8.2014, טוענים המבקשים כי גישתם מקבלת משנה חיזוק בעניין רון, שכן גם בענייננו עוגנה האפשרות להגדיל את אחוזי הבנייה בתוכנית קומת הקרקע, וזאת בדומה לתוכנית המתאר שנידונה בעניין רון. לעומת זאת, טוענים המבקשים, הזכויות בתוכנית המרתפים מוקנות ללא כל התניה ולכן אישור תוכנית זו הוא מחולל השבחה בענייננו.

23. המשיבה, מנגד, גורסת בהשלמת הטיעון שהוגשה מטעמה ביום 3.9.2014 כי עניין דון מחזק דווקא את עמדתה. המשיבה טוענת בהקשר זה כי תוכנית קומת הקרקע שונה בתכלית מהתוכנית שנדונה בעניין דון, מאחר שההקלה שאפשרה את הגדלת שטח הבתים וכנגזרת מכך גם את שטח המרתף לא הייתה מוקנית בתוכנית קומת הקרקע עצמה, אשר רק התירה למשיבה לאשר הקלה כזו. המשיבה מוסיפה וטוענת כי אכן תוכנית המרתפים אינה כוללת הוראה לפיה הגדלת המרתף תחייב אישורה של תוכנית מתאר חדשה או מתן הקלה מתוכנית קיימת המתייחסת לקומה שמעל המרתף, אך מבחינה מהותית תנאי זה "מובלע מאליו" בהוראות התוכנית. זאת, מאחר שאין חולק על כך שללא אישור או הקלה כאמור לא ניתן להגדיל את שטח המרתף. על כן, כך נטען, לא ניתן לומר שהגדלה זו מוקנית בתוכנית המרתפים עצמה.

דיון והכרעה

24. לאחר שבחנו את הדברים, החלטנו לדון בבקשה כאילו הוגש ערעור לפיה, אך בסופו של דבר לדחות את הערעור עצמו.

25. הענקתה של רשות הערעור במקרה זה מבוססת על החשיבות הנודעת להבהרת הכללים הנוגעים להיטל ההשבחה, הקשור בקשר בל יינתק לסוגיה תכנון ופיתוח, תוך שמירה על עקרונות הצדק החלוקתי.

26. כידוע, תכליתו של היטל השבחה, שהסמכות לגבותו מעוגנת בסעיף 196א לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965 ובתוספת השלישית לו (להלן, בהתאמה: החוק ו-התוספת), היא חלוקתית. ביסודו, עומד העיקרון של חיוב בעל הזכויות במקרקעין (הבעלים או החוכר) לחלוק בעושר שצמח לו כתוצאה מהחלטותיהם של גופי התכנון הציבוריים, עם קהילתו, אותה קהילה שאפשרה את השבחת המקרקעין (ראו למשל: דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 62 (2002); ע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים, פ"ד נז(4) 879, 886 (2003); בר"ם 6195/13 דביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פסקה 19 (8.6.2014); אהרן נמדר היטל השבחה 38-36 (מהדורה שניה, 2011)). בעיקרו של דבר, היטל ההשבחה מבטא כ"תמונת ראי" את העקרונות העומדים גם ביסודו של הפיצוי הניתן בגין פגיעה על-ידי

תוכנית לפי סעיף 197 לחוק, אשר על-פיו מקבל בעל הזכויות במקרקעין פיצוי על ירידת שוויים של התוכנית (ראו למשל: בר"ם 1560/13 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת גן נ' מגן אינטרנשיונל יזמות והשקעות בע"מ, פסקה ב' לחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין (22.7.2014)).

27. על מנת שהיטל ההשבחה יגשים את תכליתו עליו לשקף את ההשבחה האמיתית שחלה, וכן להיות מבוסס על זיהוי נכון של ההחלטות אשר מכוחן צמחה ההשבחה. כמו כן, חשוב שפרשנות הדין בהקשר זה תוביל לכללים שיישומם פשוט ומעשי – בשים לב לכך שהיטל ההשבחה אמור להשתלם במועד מימוש ההשבחה, שהוא המועד אשר בו הועברו הזכויות במקרקעין, החל השימוש בפועל במקרקעין עקב אישור התוכנית, או התקבל היתר הבנייה, לפי המוקדם שבהם (סעיפים 1(א) ו-7 לתוספת).

28. סעיף 4(7) לתוספת קובע לעניין זה כי:

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

29. המקרה שבפנינו מעלה, הלכה למעשה, שלושה מועדים אפשריים לקביעת המועד בו החלה ההשבחה – אישור תוכנית המרתפים, אישור תוכנית קומת הקרקע או אישור ההקלה.

30. בעניין דון נערך, כאמור, דיון מקיף בשאלה מהו האירוע מחולל השבח בתוכניות הכוללות התייחסות למתן זכויות בנייה נוספות. העיקרון שנקבע בו הוא שרק זכויות המוקנות באופן בלתי מותנה בתוכנית הן כאלה שניתנות לייחוס כבר לתוכנית עצמה. ראוי להביא כאן מדבריו של חברי, השופט י' עמית, שנדרש לנושא בהרחבה:

”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... לבין תוכנית הכוללת זכויות כמו זו שלפנינו... ללא הליכי הקלה. בעוד שבתוכנית מהסוג הראשון הזכויות אינן מובטחות, מאחר שההקלה עשויה להתקל בהתנגדויות שתתקבלנה, כך שאין מדובר ב"גשר ברזל" המוליך אל הזכויות, הרי שבמקרה שבפנינו, הפטור מהליכי הקלה לגבי הזכויות המותנות הופך אותן למעין-מוקנות" (שם, בפסקה 34) [ההדגשות הוספו – ד' ב' א'].

31. אישור תוכנית קומת הקרקע או אישור מתן ההקלה – בענייננו אנו, סעיף 8 לתוכנית קומת הקרקע קובע אמנם כי המשיבה תהיה רשאית לאשר תוספת של 6% מעבר לקבוע בתוכנית עצמה, אך מציין במפורש כי "אישור תוספת אחוזי בניה אלה יהיה מותנה בנקיטת הליך כקבוע בסעיף 149 לחוק [שעניינו הליך פרסום בקשה להקלה – ז.ב.א.] ובאישור הועדה המקומית". אם כן, אין ספק כי אף שתוכנית קומת הקרקע מניחה את התשתית לתוספת אחוזי הבניה, היא אינה מבטיחה תוספת כזו, ולכן אין מדובר ב"גשר ברזל" לאחוזי הבנייה הנוספים. מכאן שביחס לתוספת אחוזי הבנייה בקומת הקרקע, האירוע שחולל את ההשבחה הוא מתן ההקלות למבקשים, ולא אישור תוכנית קומת הקרקע, וביחס למועד זה תערך השומה (ראו גם: ע"א 7664/08 עו"ד ניב, כונס הנכסים על זכויות נ' נכסי נירד בע"מ, פסקאות 17-19 (13.9.2011)).

32. אישור מועד ההקלה או אישור תוכנית המרתפים – נראה כי במקרה דנן קיים "סיבוך" נוסף שלא נדון בעניין רון. זאת, בהתחשב בכך שתוכנית המרתפים קובעת לכאורה באופן החלטי כי ניתן יהיה לבנות מרתפים עד לקו הבניין בקומה שמעליהם – מבלי להידרש למתן הקלה מתוכנית מתאר קיימת או לאישור תוכנית חדשה. אולם, בנסיבות העניין, גם נתון נוסף זה לא אמור לשנות את המסקנה לפיה האירוע מחולל ההשבחה הוא מתן ההקלה – הן בהתחשב בשיקולי מדיניות כלליים, הן בהתחשב בשיקולים מעשיים והן לנוכח הנתונים הקונקרטיים של המקרה.

33. העיקרון החלוקתי העומד ביסודו של היטל ההשבחה מחייב הכרעה מהותית ומדוקדקת בבחינת השאלה מהו האירוע מחולל ההשבחה. במסגרת כך, כאשר תוכנית מתאר אחת מעניקה זכויות בנייה כנגזרת מתוכנית מתאר אחרת, כמו בענייננו, הגדלה בזכויות בתוכנית ה"אם" (תוכנית קומת הקרקע במקרה זה)

משביחה בתורה גם את הזכויות לפי תוכנית ה"בת" (תוכנית המרתפים במקרה זה). המבקשים אינם חולקים על כך שהקלה מתנאי תוכנית ה"אם" השביחה את המקרקעין, ובהתאם לכך יוטל היטל השבחה. לא ברור אפוא הטעם לכך שיחול דין אחר על ההשבחה הנגזרת מתנאי תוכנית ה"בת". גישתם של המבקשים עשויה להוביל להקלה משמעותית ביותר מהיטל השבחה, עד כמעט לאיונו בנסיבות מסוימות, וזאת ללא כל הצדקה, ובכך להעשיר למעשה את בעלי המקרקעין על חשבון הציבור.

34. למעשה, ההלכה לפיה חישוב היטל השבחה נעשה בשיטת ה"מדרגות" (ראו: רע"א 4217/04 פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פ"ד סא(3) 386 (2006) (להלן: עניין פמיני)) מהווה חיזוק נוסף לגישה לפיה היטל השבחה על תוכנית "אם" (בענייננו, תוכנית המרתפים) אינו מוציא את היטל השבחה שיש לשלם בגין הזכויות הנגזרות בתוכנית ה"בת" (בענייננו, תוכנית קומת הקרקע). במה דברים אמורים? סעיף 4(5) לתוספת קובע כי מקום שבו אושרו, בזו אחר זו, מספר תוכניות המשביחות את המקרקעין, בלי ששולם היטל בגין אף אחת מהן, תחשב ההשבחה שבגינה יש לשלם היטל כהפרש בין שווי המקרקעין לפני אישור התוכנית הראשונה לבין שוויים לאחר אישורה של התוכנית האחרונה. בפסיקה הוצעו מספר שיטות אפשריות לפירושו של סעיף זה, ובהמשך לכך, נקבע בעניין פמיני כי חישוב זה ייערך לפי שיטת ה"מדרגות", כך שכל אחת מן ההשבחות תחשב בנפרד, תוך השוואת שווי המקרקעין לפני ומיד אחרי אישורה של כל תוכנית ותוכנית (שם, בעמ' 404-405). ניתן ללמוד מכך לענייננו כי ללא קשר להשבחה הנובעת מפרסומה של תוכנית המרתפים, מכל מקום כעת נוספה "מדרגה" נוספת של השבחה, הנובעת מן הזכויות הנגזרות, ובגינה יש לשלם היטל השבחה נוסף – במועד שהוביל באופן מהותי להשבחה, הוא מועד אישור ההקלה.

35. ניתן להבהיר את הדברים באמצעות דוגמה היפותטית שמעוררת אותן שאלות ונוגעת למצבים שעשויים להיות שכיחים יותר – תוכנית מתאר המתייחסת לבנייה על גגות. הבה נניח כי בתוכנית זו נקבע כי ניתן לבנות את קומת הגג בכל בניין בנסיגה של שלושה מטרים מקו הבניין של הקומה שמתחתיו. בעל מקרקעין

בונה בניין קטן בן שלוש קומות בהתאם לתוכנית המתאר הכללית הקיימת. לאחר עשרות שנים, שווי הקרקעות עולה דרמטית, ותוכנית מתאר חדשה מאפשרת להרחיב את שטחן של שתי הקומות התחתונות בבניין ב-50%. בעל המקרקעין מרחיב את שתי הקומות על פי תוכנית המתאר החדשה, ובהתאם גם את שטח קומת הגג. ברי כי השבחת המקרקעין שצמחה לבעלים כתוצאה מהאפשרות להרחיב את שתי הקומות התחתונות תחושב בהתאם למועד אישורה של התוכנית החדשה ובכך תוגשם תכלית החוק. לעומת זאת, אם תחושב ההשבחה שנובעת מהאפשרות להגדיל את שטח הגג על פי מועד אישורה של תוכנית הגגות המקורית, היטל ההשבחה שיידרש בעל המקרקעין בדוגמא זו לשלם יהיה נמוך ביותר, וזאת למרות שהרווח אשר צמח לו מהרחבת הגג הוא משמעותי מאוד ואין ספק כי עליית ערך זו לא הייתה מתרחשת אלמלא אושרה תוכנית המתאר הכללית החדשה.

36. לכאורה, ניתן היה לטעון כי החוק כולל תרופה לקושי העולה בעניין שבפנינו, מאחר שהוא כולל מנגנון הצמדה ביחס להיטל ההשבחה עד למועד תשלומו. אולם, למעשה אין הדבר מדויק. בהקשר זה, יש להבחין בין שני מנגנוני הצמדה שונים הקבועים בתוספת. בתקופה שבין המועד אשר בו נוצרה ההשבחה לבין מועד התשלום צמוד סכום ההיטל לעליית מדד המחירים לצרכן או למדד תשומות הבנייה, על-פי הנמוך מבין השניים (סעיף 9 לתוספת). לעומת זאת, מהמועד שבו נדרש בעל המקרקעין לשלם את ההיטל ועד מועד תשלומו בפועל יתווספו לסכום ההיטל הפרשי ריבית והצמדה על פי חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה), התש"ם-1980 (סעיף 15 לתוספת). ראו גם: ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז מרכז, פ"ד נז(4) 119, 122-123 (2003); עניין דון, בפסקה 19). אם כן, מנגנון ההצמדה ה"מתון" החל עד למועד שבו חייב הבעלים בתשלום ההיטל אינו מאיין את חשיבות ההכרעה בשאלה מהו המועד שבו נוצרה ההשבחה. הכרעה זו חייבת להיות מדויקת – על מנת שלא להעשיר את הבעלים ללא הצדקה, ואף לא לפגוע בו במידה שאינה מוצדקת.

37. שיקולים מעשיים תומכים אף הם בפרשנות זו. כאמור, כאשר מועברות זכויות במקרקעין יש לשלם את היטל ההשבחה הנדרש בגינם, כך שהאפשרות לשום את ההשבחה צריכה להתקיים כבר באותו שלב. אכן, ישנם מצבים שבהם יהיה פיצול בגביית היטל השבחה בין המועד בו נמכרים המקרקעין למועד בו מוצא היתר בנייה מכוח התוכנית המשביחה (כאמור בעניין רון). אולם, במידת האפשר ראוי להימנע מפיצול כזה המסבך את גביית המס שלא לצורך. קבלת גישתם של המבקשים מחייבת לכאורה לגבות לפחות חלק מהיטל ההשבחה על התוספת כאשר המקרקעין נמכרים, וזאת תוך ניסיון להעריך את השבחה שתחולל תוכנית המרתפים לאחר אישורה של תוכנית משביחה נוספת – אף ששבחה כזה יצמח רק בעתיד, שכן בעת המכירה תוכנית ה"אם" שממנה ייגזר שבחה גם לתוכנית המרתפים כלל לא אושרה ואף טרם נהגתה. בכך, המקרה שבפנינו שונה מהתוכנית שנדונה בעניין רון, אשר כללה זכויות מעין-מוקנות של בעלי המקרקעין ולפיכך אפשרה עריכת שומה גם בטרם מומשו בפועל מלוא הזכויות על-פיה. לעומת זאת, בענייננו, חישוב ספקולטיבי של ההשבחה העתידית הוא קשה ועשוי אף להיות בלתי אפשרי לביצוע.

38. יודגש כי, בניגוד לטענת המבקשים, הגישה שאותה אימץ בצדק בית המשפט המחוזי כלל וכלל אינה מביא ל"כפל מס". היטל ההשבחה ישולם רק פעם אחת בגין הרחבת קומת הקרקע, ופעם אחת בגין הרחבת המרתף, ומיותר לציין כי אין כל כפילות בין היטלים אלה. בשולי הדברים אציין כי טענת המבקשים לפיה יש לפרש את חוקי המס בצורה דווקנית ולטובת הנישום נדחתה זה מכבר בשיטתנו, תוך אימוץ של גישת הפרשנות התכליתית גם בהקשר זה (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985); ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים¹, פסקאות 13-15 (23.1.2011); ע"א 5468/12 יונסוף נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 38 (8.7.2014)).

39. על כל אלה ניתן להוסיף כי עיון בפרוטוקולים של הדיונים שקיימה המשיבה בהתייחס לבקשות המבקשים להקלות מתוכנית קומות הקרקע מלמד כי לא נגרם כל עיוות דין או חוסר צדק למבקשים. האישור להגדלת שטח המרתפים

הוענק במסגרת ההקלה מתוכנית קומת הקרקע שלה עתרו המבקשים. כאמור, בנסיבות אלה ההשבחה נובעת ממתן ההקלה והיא האירוע מחולל ההשבחה.

40. המסקנה העולה מהאמור היא כי המבקשים קיבלו אישור להגדיל את המרתפים בבתיהם במסגרת אישור הקלה בידי המשיבה, וכי הקלה זו היא שחוללה את השבחה במקרקעין. על כך יש להוסיף כי אף אם קודם הייתה מאושרת הקלה לפי תוכנית קומת הקרקע, ואילו לאחר מכן ובנפרד היו מבקשים המבקשים היתר בנייה להרחבת המרתף, לא הייתה משתנה התוצאה. במקרה כזה, היו המבקשים נדרשים לשלם היטל השבחה בגין הרחבת המרתף במועד בו קיבלו היתר בנייה, כאשר המועד שלפיו היה מחושב השבחה הוא מועד קבלת ההקלה שכנגזרת ממנו ניתן להרחיב את המרתף.

41. סוף דבר: הערעור נדחה. המבקשים יישאו בהוצאות המשיבה בסך של 20,000 שקל.

ש ו פ ט

ת

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לפסק דינה של חברתי השופטת ד' ברק-ארז. מבקש אני, בהמשך לדבריה, להטעים את רכיב הפישוט. קל מאוד להסתבך בענייני ההיטל ב"תסמונת הבצל" של קילוף שכבות, תכנית אחר תכנית, תוך שכל צד למחלוקת מושך לשכבה הנוחה לו מבחינת גובה ההיטל. במקרה דנא, כפי שתיארה חברתי, הליכה במסלול שעותרים לו המבקשים יוצרת סבך, שהפתרון שהציגה, קרי, מועד

ההקלה, חוסך אותו – ולא מילתא זוטרתא היא. במידה מסוימת יש בפסק הדין דנא בנסיבותיו הליכה של צעד קטן מעבר לרע"א 3002/12 הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (15.7.14), כעולה מפסקה 32 לחוות דעת חברתי, וזאת בשל נוסחה הקטגורי של "תכנית המרתפים", שאין בו הידרשות להקלה; ואולם בצדק ציינה חברתי כי בנסיבות העניין ראוי הדבר. גם בנושא זה בעיניי יש חשיבות לשורה התחתונה של פישוט. ואם ישאל השואל, כלום בשל פישוט על בעלי הנכסים לשלם יתר על המידה, התשובה לכך היא כי אינם משלמים מעל לראוי, שכן ברי כי ערך הנכסים עלה, והציבור ראוי לצדק חלוקתי. בסופו של יום עסקינן בהגינות (ראו פסקה ה' לחוות דעתי בבר"מ 1560/13 הועדה המקומית לתכנון ובניה דמת גן נ' מגן אינטרנשיונל (22.7.14)); והיא נדרשת כלפי כולי עלמא, פעמים יהיה הזוכה הימנה הציבור ופעמים בעל הנכס.

ב. כאמור, אצטרף לחברתי.

ש ו פ

ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז

ניתן היום, ט"ו בכסלו התשע"ה (7.12.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט