



בבית המשפט העליון

בר"מ 505/15

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

המבקשת: אופל קרדן השקעות בע"מ

נגד

המשיבה: הוועדה המקומית לתכנון ובניה, אשקלון

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט לעניינים מינהליים באר שבע בתיק עמנ 016925-03-14 שניתן ביום 22.12.2014 על ידי כבוד השופט י' אלון

תאריך הישיבה: כ"ו בטבת התשע"ו (07.01.2016)

בשם המבקשת: עו"ד אלכס כץ ועו"ד אלירן חליבה
בשם המשיבה: עו"ד אילנה מרכוס

פסק-דין

השופט י' עמית:

היתר בניה ניתן על ידי הוועדה המקומית בעקבות תכנית מתאר ארצית. האם המועד הקובע לצורך שומת היטל ההשבחה הוא מועד אישור תכנית המתאר הארצית או יום הנפקת היתר הבניה? זו השאלה המונחת לפתחנו.

רקע עובדתי

1. המבקשת הינה בעלת זכויות במקרקעין הידועים כחלק ממגרש 1-147 בגושים 1731 ו-1733 באשקלון (להלן: המקרקעין).

עובר לשנת 2006, ייעודם התכנוני של המקרקעין היה לתעשייה, בהתאם לתכנית המתאר המפורטת והמקומית שחלה על המקרקעין.

ביום 23.8.2006 פורסמה ברשומות (י.פ. 5568) תמ"א 18/4 לתחנות תדלוק (להלן: אישור תמ"א 18/4), על-פיה הותר הייעוד של תחנת תדלוק בכל המגרשים ברחבי המדינה שייעודם "תעשייה" או "שימוש משולב הכולל תעשייה".

ביום 12.6.2012 אישרה המשיבה (להלן: הוועדה המקומית) את בקשתה של המבקשת להיתר בניה לתחנת תדלוק (להלן: היתר הבניה).

בעקבות מתן היתר הבניה, דרשה הוועדה המקומית מהמבקשת לשלם היטל השבחה. ביום 24.6.2013 ניתנה שומה מכרעת בגין היטל ההשבחה, בה נקבע כי "המועד הקובע" לצורך חישוב ההשבחה הוא מועד אישור תמ"א 18/4 ביום 9.7.2006, ולא המועד בו ניתן היתר הבניה; "גורם ההשבחה" הוא אישור תמ"א 18/4 ולא מתן היתר הבניה; ומאחר ששווי המקרקעין לא עלה כתוצאה מאישור תמ"א 18/4, לא חלה כל "השבחה" במקרקעין המצדיקה תשלום היטל.

הוועדה המקומית הגישה ערר לוועדת הערר המחוזית לפיצויים והיטלי השבחה, בגדרו טענה כי יש לבחון את ההשבחה במקרקעין נכון למועד אישור הבקשה להיתר הבניה ולא למועד אישור תמ"א 18/4. ועדת הערר דחתה את הטענה וקבעה כי יש להבחין בין מועד אירוע המס, שהינו מועד אישור התכנית הארצית, לבין מועד המימוש, שהוא מועד הוצאת היתר הבניה. ועדת הערר הוסיפה כי "סוגיה דומה מונחת לפתחו של בית המשפט העליון, בעניין אליק רון נ' הוועדה המקומית גבעתיים, אך טרם ניתן פסק דין בנושא".

בעקבות דחיית הערר, הגישה הוועדה המקומית ערעור לבית משפט קמא. ביני לביני ניתן פסק הדין בעניין אליק רון (ע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים נ' רון (15.7.2014)) (להלן: עניין רון).

פסק דינו של בית משפט קמא

2. בפסק דינו הקצר קבע בית משפט קמא כי בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בעניין רון, "הגם שמועד 'אירוע המס' הינו יום פרסומה של תמ"א 18/4 [...], הרי שבחישוב היטל ההשבחה יש לחייב את בעל הנכס [...] ב'השלמת היטל' בעת אישור הזכויות המותנות ובמועד הוצאת היתר הבניה". בהתאם לכך, קיבל בית משפט קמא את ערעורה של המשיבה, והחזיר את העניין לבחינת שמאי מכריע, תוך הנחייה לגבי האופן בו יש לערוך את השומה המתוקנת, כדלקמן:

"שומה דו שלבית אשר חלקה הראשון יתייחס להשבחה במגבלת הזכויות המותנות כפי שנקבעו בתמ"א 18/4 אשר פורסמה ביום 9.7.2006 – וזאת בנתוני וערכי המועד הנ"ל (יולי 2006).
השלב השני של השומה יתייחס למועד אישור התוכנית המפורטת ומתן היתר הבניה – דהיינו 12.6.2012."

על החלטה זו נסבה הבקשה שבפנינו.

3. לטענת המבקשת, קביעתו של בית משפט קמא לפיה יש להעריך את ההשבחה בשני שלבים ובשני מועדים שונים: יום אישור תמ"א 18/4 ויום מתן היתר הבניה, שגויה ומנוגדת להלכה שנקבעה בפסיקה. לטענתה, יש להעריך את עליית הערך המידית בעקבות אישור התכנית, כמו גם את ערכן של הזכויות המותנות שנקבעו במסגרת התכנית, נכון לערכי מועד אישור התכנית בלבד. המבקשת טענה כי בית משפט קמא שגה במישור העובדתי בקביעתו לפיה היתר הבניה ניתן במסגרת "תכנית מפורטת" מאוחרת. עוד נטען כי פסיקתו של בית משפט קמא מובילה לעיוות דין, היא מעלה שאלה בעלת חשיבות ציבורית ועלולה לפגוע באחידות הלכות בית משפט זה.

4. לטענת הוועדה המקומית, מועד מתן היתר הבניה במקרקעין של המבקשת ומועד המימוש לצרכי גביית היטל ההשבחה – חד הם. הגם שתמ"א 18/4 הביאה לשינוי תכנית המתאר המקומית, בכך שהרחיבה את זכויות הניצול המותרות בקרקע, הרי שהמועד בו אירעה ההשבחה הוא המועד בו ניתן ההיתר בפועל. לכן, נכון לומר כי היתר הבניה לא הוצא מכוח התמ"א אלא מכוח התכנית המקומית ששונתה על ידי התמ"א, ולאחר שהוועדה המקומית הפעילה שיקול דעת תכנוני לגבי המקרקעין. הוועדה המקומית תמכה עמדתה בטענות נוספות, אליהן אתייחס בהמשך.

דיון והכרעה

5. לאחר שעיינו בבקשה ובתגובה, בעקבות הדיון שנתקיים בפנינו, ובשים לב לשאלה העקרונית שהבקשה מעלה והשלכותיה, מצאנו לדון בבקשה כאילו ניתנה רשות ערעור והוגש ערעור על פי הרשות שניתנה. בהמשך לכך, מצאנו כי דין הערעור להידחות.

רקע – היטל השבחה

6. בעניין דון, עמדתי בהרחבה על יסודותיו של היטל ההשבחה, אופן ומועד חישובו וגבייתו. לא אחזור על הדברים, והקורא מוזמן לעיין שם. כמבוא לדיון, אסתפק בסקירה תמציתית של פסק הדין ושל סעיפי החוק הרלוונטיים לענייננו.

סעיף 196א לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: החוק) קובע כי הוועדה המקומית תגבה היטל השבחה בהתאם לתנאים והדרכים שנקבעו בתוספת השלישית לחוק (להלן: התוספת). סעיף 1(א) לתוספת מגדיר את המושגים הבאים:

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

"תכנית": תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת.

סעיף 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.

7. בעניין רון עמדתי על כך שמנגנון היטל ההשבחה פועל באופן הבא:

"שני תנאים צריכים אפוא להתקיים על מנת שיוטל היטל השבחה: 1. שווי המקרקעין עלה; 2. עקב אחת מפעולות התכנון הקבועות בסעיף [אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג – י"ע]. תנאים אלו במצטבר הם שיוצרים את החיוב בהיטל ההשבחה..."

[..] 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" (עניין רון, בפס' 14 ו-16).

8. הצדדים שבפנינו אינם חולקים על עצם קיומה של השבחה במקרקעין וכי אישור תמ"א 18/4 עומד ביסודה. המחלוקת בין הצדדים נסבה על המועד שבו התרחשה ההשבחה, שהינו המועד הקובע לשומת היטל ההשבחה.

זהותה של התכנית המשביחה

9. לכאורה, ניתן היה לדחות על הסף את גישתה של המבקשת, לאור ההגדרה של "תכנית" בסעיף 1(א) לתוספת כ"תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת". מכאן,

שהשבחה הנובעת מתכנית מתאר ארצית, אינה יכולה להיחשב מלכתחילה כתכנית שיש בכוחה ליצור השבחה.

אלא שברע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית טבריה (19.10.1999) (להלן: עניין מועש), נקבע אחרת. גם שם, עלה הנושא של היטל השבחה לאחר קבלת היתר לבניית תחנת תדלוק בעקבות אישור תמ"א 18, ונטען כי היטל השבחה חל רק על השבחה עקב אישור תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת, אך לא מקום בו ההשבחה באה עקב אישורה של תכנית מתאר ארצית. הטענה נדחתה על ידי בית המשפט באומר:

"תכנית המתאר הארצית הרחיבה את דרכי השימוש המותרות על פי התכנית המקומית (המפורטת) והרחיבה בכך את זכויות הניצול המותרות בקרקע. ההיתר במקרה זה ניתן בעקבות השינוי שהוכנס, כאמור, בתוכנית המקומית על ידי תכנית המתאר הארצית ועקב אותו שינוי. אין גם מחלוקת בדבר קיומה של תוכנית מפורטת במקרה זה" (הדגשה הוספה – י"ע).

ובקיצור, בהלכת מועש קבע בית המשפט כי יש לראות את תכנית המתאר הארצית, כתכנית ששינתה את תכנית המתאר המקומית והמפורטת.

בעניין רון היה מדובר בתכנית מתאר מקומית, אך נדרשתי כבדרך אגב לשאלה מדוע ראה המחוקק לקבוע פטור עקב אישור תמ"א 38, שהרי מלכתחילה לא ניתן להטיל היטל השבחה מכוח תכנית מתאר ארצית או מחוזית אלא רק מכוח תכנית מתאר מקומית או מפורטת. בהקשר זה הלכתי בעקבות ההלכה שנקבעה בעניין מועש:

"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....

[...] כפי שנאמר בעניין מועש, היתר הבנייה לא ניתן מכוח התמ"א לבדה, והוא יונק גם מכוחה של תכנית

מקומית מפורטת שאושרו בה פרטי הבנייה... " (שס, פס' 54-55 הדגשות הוספו – י"ע).

גם אם ניתן להרהר אחר הלכת מועש, איני רואה לעשות כן, באשר גם אם נלך בעקבותיה, אין מקום לקבל את גישתה של המבקשת. אצא אפוא מנקודת הנחה כי "התכנית המשביחה" היא תכנית המתאר המקומית, אשר שונתה מכוח תמ"א 18/4. נזכיר כי תכליתו של היטל ההשבחה היא השתתפות בהוצאות התכנון והפיתוח של הרשות המקומית, וכפי שנאמר על ידי הנשיא א' ברק: "ביסוד היטל ההשבחה מונח רעיון של צדק חברתי. הרשות הציבורית השקיעה בתכנון ובפיתוח. כתוצאה מכך עלה ערכם של המקרקעין. בעל המקרקעין מתעשר מכך. מן הראוי שבעל המקרקעין יישא בהוצאות התכנון והפיתוח" (ע"א 1341/93 סי' אנד סאן ביק' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל אביב יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999) (להלן: עניין סי' אנד סאן); ראו גם ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז, פ"ד נז(4) 119, 128-129 (2003) והאסמכתאות שם).

לאור הלכת מועש, נקודת המוצא היא כי אישורה של תכנית מתאר ארצית מוביל לשינוי בתכנית מתאר מקומית, שבתורה יוצרת את ההשבחה במקרקעין. כעת נפנה לשאלה: מהו המועד הקובע לצורך שומת היטל ההשבחה?

מועד השבחת המקרקעין

10. לפי סעיף 4(7) לתוספת, "המועד הקובע" לעניין שומת היטל השבחה הינו "יום תחילת התכנית" המשביחה, תוך התחשבות בעליית ערך המקרקעין:

שומת ההשבחה

4. על שומת ההשבחה יחולו הוראות אלה:

[...]

(7) השומה תיערך ליום תחילת התכנית, [...] בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי.

המועד לתשלום ההיטל הינו מועד מימוש זכות במקרקעין שהושבחו, כך לפי 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.

סעיף 1(א) לתוספת, קובע כי מימושן של זכויות במקרקעין יכול שיעשה במספר אופנים:

1. (א) [...]
 - (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) ...
 - (3) ...

11. שאלת מועד ההשבחה עלתה בעניין 700, במסגרתו, כתוצאה מאישורה של תכנית מתאר מקומית הוקנו לבעליהם של מקרקעין "זכויות מותנות", קרי – זכויות הצפויות להשביח את ערכם של המקרקעין, אך מימושן כפוף לאישור הוועדה המקומית. עצם קיומן של זכויות מותנות אלה, הטומנות בחובן פוטנציאל להעלאת שווי המקרקעין, נתפס כמעלה את ערכם. לאחר מכן, הוועדה המקומית אישרה את מימושן של הזכויות המותנות בפועל. נקבע, כי על אף שהשבחת המקרקעין נפרשת על פני שני מועדים, הרי שאירוע ההשבחה, אירוע המס, הוא אחד. לכן, המועד הקובע הוא יום תחילת התכנית, אך מימוש הזכויות הוא דו-שלבי, כך שניתן לגבות היטל חלקי בעת המכירה ולחייב ב"השלמת היטל" בעת אישור הזכויות המותנות במועד הוצאת היתר הבניה (עניין 700, פס' 43, 51).

12. כאמור, בעניין 700 נדונו זכויות מותנות בתכנית מתאר מקומית. בענייננו, השינוי של תכנית המתאר המקומית אינו "עצמאי", ומקורו באישורה של תכנית מתאר ארצית. במצב הדברים הרגיל, על פי סעיף 4(7) לתוספת, התאריך הקובע הוא יום תחילת התכנית, המוגדר בסעיף 119 לחוק "בתום חמישה עשר ימים מיום פרסום הודעה ברשומות או בעתון על דבר אישורה" (שם, פס' 18 ו-21). אלא שכאשר שינוי תכנית המתאר המקומית מקורו באישור תכנית מתאר ארצית, כאמור בהלכת מועש, לא נמצא פרסום ברשומות או בעיתון אודות שינוי בתכנית המקומית (להבדיל מפרסום ברשומות אודות אישורה של התכנית הארצית). אם כן, מהו מועד תחילתה של התכנית המקומית

ה"מעודכנת" - היא התכנית המשביחה בעקבות התכנית הארצית - שהוא המועד הקובע לעניין שומת היטל ההשבחה?

13. על מנת לאתר את פעולת התכנון ה"משביחה", המציתה את אירוע המס, ואשר ממנה נגזר המועד הקובע לחישוב היטל ההשבחה, ניעזר בדואליות הקיימת בין היטל השבחה במקרקעין, לבין פיצוי בגין פגיעה בערכם של מקרקעין. בעניין מועש נקבע כי היטל השבחת מקרקעין הוא צדו האחד של המטבע, כאשר פיצוי בגין פגיעה בערכם הוא צדו השני (ראו גם ע"א 4809/91 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה, ירושלים נ' קהתי, פ"ד מח(2) 190, 209 (1994); כמו כן, ראו סעיף 119(ב) לחוק הקובע כי מועד הפרסום ברשומות הוא המועד הקובע לענין תביעת פיצויים לפי סעיף 197)).

ואכן, "תמונת ראי" לשאלה הניצבת בפנינו, אנו מוצאים בכר"מ 1560/13 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת גן נ' מגן אינטרנשיונל יזמות והשקעות בע"מ (22.7.2014) (להלן: עניין מגן). באותו מקרה, דנה חברתי השופטת ד' ברק-ארז בשאלה מהו המועד להגשת תביעת פיצויים לפי סעיף 197 לחוק בגין תמ"א 36, שהתוותה עקרונות להצבת מתקני שידור (אנטנות סלולאריות) בכל שטח המדינה. התכנית לא קבעה היכן יוצבו מתקני שידור, אלא את התנאים להקמתם וכן "מובלעות" שבהן לא יוצבו מתקני שידור, ומכאן השאלה אם המועד הקובע להגשת תביעה הוא בעת פרסום התמ"א או כאשר ניתן היתר בניה מכוחה. פסק הדין בחן אם תכנית המתאר הארצית, כשלעצמה, יכולה להיחשב "תכנית פוגעת" המזכה בפיצויים, הגם שהיא חלה באופן "אבסטרקטי" על כל שטח המדינה, ובטרם זכתה לקונקרטיזציה בדמותו של היתר להקמת מתקן שידור במקום מוגדר.

נקבע, כי על מנת להגיש תביעה לפגיעה במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק, נדרש

שהפגיעה מכוח התכנית תהיה "מסוימת" דיה:

"תכנית מתאר ארצית מסדירה מדיניות תכנון רחבת היקף, ומטבע הדברים הוראותיה של תכנית כזו הן כלליות. לא אחת, הן אינן כוללות פרטים ספציפיים של המקרקעין המדויקים עליהם היא משפיעה. על כן, בית משפט זה קבע כי כדי שיהיה ניתן לתבוע על פי תכנית מתאר ארצית יש צורך במסוימות של הפגיעה. מסוימות כזו יכולה להילמד, למשל, מקיומו של תשריט המצורף לתכנית. לא הכותרת 'תכנית מתאר ארצית' היא הקובעת, אלא אמת המידה המהותית – האם תכנית זו היא מסוימת דייה, במובן זה שניתן ללמוד ממנה השפעות לגבי מקרקעין קונקרטיים" (שס, בפס' 28) [ההדגשה הוספה – י"ע].

14. המלומד אהרן נמדר דן בדרישת ה"קונקרטיזם" ואף הוא מביע דעתו כי תכנית ארצית כוללנית אינה יכולה להיחשב כתכנית הפוגעת בערכם של מקרקעין:

"כאמור לעיל, תכנית מיתאר ארצית עשויה להחשב כתכנית פוגעת לענין פיצויי הפגיעה האמורים בסעיף 197 לחוק אם היא ברורה וניתן להגדיר את הפגיעה על-פיה. ואולם, לעיתים, תכנית ארצית עשויה רק להתוות מדיניות ולקבוע מגמות כלליות כדי להנחות את הועדות המקומיות בפעולותיהן התכנוניות. במקרה כזה אין לומר כי התכנית הארצית היא הקובעת את השינויים בייעוד ובשווי של מקרקעין מסויימים, אלא שהיא משאירה לתכניות המחוזיות ולתכניות המקומיות לעשות כן. היוצא הוא כי אם מאשרים תכנית מקומית לאחר תכנית ארצית שכזו לא יהיה ניתן לבסס תביעת פיצויים על-פיה. לא ניתן להגדיר תכנית כתכנית פוגעת אלא אם כן היא פוגעת בשווי ברור ומוגדר של הקרקע שהתבסס על תכנית קודמת או על ציפיות שבשוק. לפיכך, לא יהיה ניתן לבסס תביעה בגין פגיעה במקרקעין על בסיס תכנית מקומית מאוחרת הפוגעת כביכול בשווי שנקבע לקרקע בהתאם לתכנית הארצית האמורה. הערכת הפגיעה צריכה להיות מבוססת על נזק מוחשי שהתכנית המקומית גרמה לשווי מוגדר של הקרקע המבוסס על תכנית, או על ציפיות כלכליות של ממש, אך לא על בסיס תכנית ארצית שאינה משנה את יעודם של המקרקעין" (אהרן נמדר "פגיעה במקרקעין על-ידי תכנית לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965: מהי 'תכנית' והשפעתן של מספר תכניות על הפגיעה" קריית המשפט ג 298, 300, 305-306 (2003)).

15. נחזור לעניין מגן, שם נקבע כי תמ"א 36 אינה מייחדת מקרקעין מסויימים להצבת מתקני שידור סלולאריים, ולכן "רק לאחר שהוצאו היתרים מכוחה של התוכנית, ניתן לדעת היכן ימוקמו מתקני שידור, ובהתאמה אלו מקרקעין עשויים להיפגע כתוצאה מסמיכותם למקום שבו יוקם מתקן שידור" (שם, פסקה 29, הדגשה הוספה – י"ע). עוד הדגישה חברתי השופטת ברק-ארז כי אין בעובדה שתכנית המתאר הארצית מאפשרת להוציא היתרי בניה מכוחה כדי שתיחשב "קונקרטיזם" דיה לחייב בתשלום פיצויים בגינה:

"אכן, אחד המאפיינים המיוחדים של התוכנית הוא שחרף היותה תכנית מתאר ארצית היא מאפשרת להוציא היתרי בניה מכוחה, ללא צורך בקיומן של תכניות מקומיות מפורטות יותר [...] לכאורה, יש בכך כדי

לשוות לה אופי של תוכנית קונקרטיית. אולם, זו אינה קונקרטיות מספקת, מאחר שגם כך התוכנית רובצת כ'עננה' מעל שטח המדינה כולו, וכל עוד לא הוצא ההיתר לא ניתן לדעת היכן מתממשת הפגיעה.

[...]

ניתן לומר שתמ"א 36 קובעת נורמה מופשטת, אך רק ההחלטה ליתן היתר למתקן ספציפי 'מיישמת' את הנורמה ומעניקה לה קונקרטיזציה אשר מוציאה אותה מן הכוח אל הפועל" (שם, בפס' 29, 33) [ההדגשה הוספה – י"ע].

16. כך לגבי פגיעה במקרקעין והדברים נכונים גם לגבי השבחה במקרקעין, מקום בו תכנית המתאר הארצית אינה מייצגת מקרקעין מסוימים, אלא קובעת נורמה כללית שתהפך לקונקרטית רק עם קבלת היתר בנייה. עמדתי על כך בעניין רון:

מבחינה זו, תמ"א 38 משולה למעין תוכנית המרחפת מעל כל שטח המדינה, ובהיקש ל'שעבוד צף' המתגבש בהתקיים אירוע מסויים, כך גם התגבשות השבחה היא במועד הוצאת היתר הבנייה...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" (שם, פס' 56) [ההדגשה הוספה – י"ע].

[במאמר מוסגר: בעניין רון סברתי בטעות, באמרת אגב, כי תמ"א 18 יורדת לרמת פירוט המאפשרת הוצאת היתר בנייה ישירות מכוחה בלבד (שם, פסקה 54). כאמור, תמ"א 18 אך קובעת עקרונות כלליים, המכניסים שינוי בתכנית המתאר המקומית, שמכוחה ניתן להעניק קונקרטיזציה בדמות היתר בניה במקום ספציפי].

במקרה הרגיל של בקשה להיתר בניה, אשר תואמת תכנית החלה על מקרקעין מסוימים, בעל המקרקעין צועד ב"מסלול ירוק" המקנה לו זכות לקבלת ההיתר, למעט בנסיבות חריגות ומיוחדות. לא כך לגבי תכנית מתאר ארצית המתירה שימוש, ייעוד או הקלה, שאינם קונקרטיים למקרקעין מסוימים, ואשר מותירה את שיקול הדעת למוסד התכנון המקומי. במקרה כאמור אין למבקש ההיתר "זכות מוקנית" לקבלת היתר בניה, כך שרק עם אישור הבקשה להיתר בניה, נצמחת ההשבחה. בסיטואציה מעין זו, הוועדה המקומית חובשת את כובעה כרשות תכנון, להבדיל מכובעה כרשות רישוי המנפיקה היתרי בניה ב"מסלול הירוק".

17. מכאן, שכאשר עסקינן בתכנית מתאר ארצית שאינה קונקרטית דיה, מועד אירוע המס, המועד הקובע לשומת היטל השבחה, הינו המועד שבו זכתה תכנית המתאר הארצית הכללית למימוש קונקרטי במקרקעין ספציפיים (ראו אהרן נמדר מערכת המס בעסקאות נדל"ן 600-601 (2013) (להלן: נמדר – מערכת המס)).

דחיית שומת ההשבחה למועד האמור אף מתיישבת עם הנימוקים שבלב "עקרון המימוש", שהינו מאבני היסוד של דיני המס (ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 במגרש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון, פ"ד נה(4) 769, 777-780 (2001) והאסמכתאות שם (להלן: עניין חברת חלקה)). הגדרת המועד הקובע כמועד יישום התכנית בפועל, עולה בקנה אחד גם עם עקרונות הנזילות, הוודאות ויכולת המדידה (עניין 170, פס' 17; להצגת העקרונות בראי המשפט האמריקאי ראו D.N. Shaviro, An Efficiency Analysis of Realization and Recognition ((Rules under the Federal Income Tax, 48 Tax L. Rev. (1992-1993) 1, 12-13)).

שומת השבחה בהתאם למחיר השוק ביום אישור היתר הבניה, מאפשרת אומדן מדויק לשינוי בשווי המקרקעין. לא כך כאשר עסקינן באישורה של תכנית מתאר ארצית, שאז הוודאות באשר לשינוי בערכם של מקרקעין ספציפיים בתחומי התכנית נמוכה, וקיים קושי למדוד את מידת השבחתם של המקרקעין (או הנזק שנגרם להם) בעקבות אישור התכנית (השוו לעניין חברת חלקה, בעמ' 777-780). איננו צריכים להרחיק עדותנו, והמקרה שבפנינו אך יוכיח. השמאי המכריע הגיע לתוצאה לפיה ביום אישור התמ"א בשנת 2006, ערכם של המקרקעין ירד. תוצאה אבסורדית זו, אך ממחישה כי כאשר מדובר בתכנית מתאר ארצית הקובעת עקרונות כלליים בלבד, אין מקום לחישובי הסתברויות והערכות הקלוטות מהאוויר, ויש להמתין ל"קונקרטיזציה" של ההשבחה או של הפגיעה במקרקעין.

18. לסיכום, סעיף 197 שנדון בעניין מגן משמש כמעין "תמונת ראי" לסיטואציות בהן נדרש בעל מקרקעין לשלם היטל השבחה (ראו שם, פס' ב' לפסק דינו של השופט א' דובינשטיין). מתמונת ראי זו נלמד, שכאשר עסקינן בתכנית מתאר ארצית שאינה מצביעה על השבחתם של מקרקעין ספציפיים, לא די בעצם אישורה כדי להשביח את המקרקעין, על אף שאישור התכנית הסיר חסם נורמטיבי בפני כלל בעלי המקרקעין שבשטחי התכנית (עובדה אשר ברגיל הייתה נחשבת ל"אקט משביח", המחייב בהיטל השבחה - עניין מועש, בפס' 5; ראו גם עניין סי אנד טאן)).

הטלת היטל השבחה מכוח תכנית מתאר ארצית המתקנת תוכנית מקומית, תתאפשר אפוא רק בנסיבות בהן ניתן להוכיח פגיעה או השבחה קונקרטיה לגבי מקרקעין מסוימים מכוחה של התכנית. לדוגמה, כאשר התכנית הארצית קובעת מיקומים מסוימים להקמתם של מתקנים או מבנים. רק כאשר ההשבחה היא מסוימת-קונקרטית דיה, יראו בכך שינוי של תכנית המתאר המקומית, שאז יחול אירוע ההשבחה ותאריך תחילת תכנית המתאר הארצית ייחשב כ"מועד הקובע".

לא כך כאשר בתכנית מתאר ארצית כללית עסקינן, שאינה מביאה בעקבותיה השבחה של מקרקעין מסוימים. הדבר עולה גם בקנה אחד עם תכליתו של היטל ההשבחה, שנועד לסייע במימון הוצאות התכנון של הוועדה המקומית, מהן נהנה בעל המקרקעין שהושבחו. בעוד שבאישורה של תכנית מתאר ארצית יש להניח כי לא הושקעו משאבים על ידי הוועדה המקומית, מתן ההיתר הפרטני מחייב את מעורבותה של הוועדה המקומית, והוא שמצדיק את תשלום היטל ההשבחה.

19. גישה כאמור מתבקשת אף משיקולי מדיניות ושכל ישר. שאם לא כן, כלל בעלי המקרקעין שבשטחה של תכנית מתאר ארצית, העשויים ליהנות בעתיד כתוצאה מאישורה יחויבו בהיטל השבחה כבר בעת אישורה. לצורך חיובם, ידרשו הוועדות המקומיות לבצע אין-ספור שומות, ויפתח תהליך ארוך של הגשת שומה נגדית, התדיינות בפני שמאי מכריע, וועדת ערר ובית משפט לעניינים מינהליים, תהליך שעל פי רוב יהיה חסר תוחלת מלכתחילה. זאת, נוכח הסבירות הנמוכה לאישור הזכויות המותנות במקרקעין הספציפיים בפועל, ונוכח הקשיים בהערכה, שמא "התנבאות" לגבי ההסתברות למתן היתר במקרקעין המסוימים.

ומזווית נוספת. לגישתה של המבקשת, בכל מקרה של העברת בעלות באחד מאלפי המגרשים בארץ המיועדים ל"תעשייה" או ל"שימוש משולב הכולל תעשייה", יהיה צורך לבחון אם המקרקעין "הושבחו" כתוצאה מתכנית מתאר ארצית כללית, על מנת לקבל אישור לצורך רישום בפנקס המקרקעין כנדרש בסעיף 10 לתוספת. תוצאה זו היא בלתי סבירה בעליל.

מן הכלל אל הפרט – תמ"א 18

20. כפי שנקבע בעניין מועש, גם שם נדונה השבחת מקרקעין בעקבות אישור שינוייה של תמ"א 18: "תכנית המתאר הארצית נשוא הבקשה אינה נוגסת בכלל שהיתר

הבניה מוצא על-ידי הוועדה המקומית וכי הוא מוצא מכוחה של תכנית מקומית" (שס), בפס' 4). סעיף 8(א) לתמ"א 18/4 מציין במפורש כי:

8. היתר לתחנת תדלוק שלא על פי תכנית לתחנת דלק על אף האמור בסעיף 7.1 רשאי מוסד תכנון לתת היתר לתחנת תדלוק שלא על פי תכנית לתחנת תדלוק בהתקיים התנאים הבאים:
(א) מקום שתכנית הכוללת הוראות של תכנית מפורטת, מייעדת מקרקעין לתעשייה [...], רשאי מוסד תכנון להתיר הקמת תחנת תדלוק מכל דרגה, וזאת כשאינ בתכנית כאמור כוונה אחרת משתמעת לעניין הקמת תחנות תדלוק בתחומה.

מכאן, שמתן ההיתר להקמת תחנת התדלוק הוא פועל יוצא של יישום תכנית המתאר המקומית, כפוף לשיקול דעתה של הרשות המקומית, ואף מוגבל במקרים בהם תכנית מפורטת קיימת כוללת הוראות שונות לעניין הקמת תחנת תדלוק בתחומה.

21. המועד הקובע לשומת היטל ההשבחה, הוא אפוא מועד מתן היתר הבניה. בטרם אושר היתר הבניה למערער, לא הייתה וודאות מספקת בעצם אישורה של תמ"א 18 לשם הטלת היטל השבחה על המערער, ולכך מספר אינדיקציות:

(-) תמ"א 18 אינה "מסמנת" מקרקעין מסוימים כמיועדים באופן מיוחד להקמת תחנת תדלוק, אלא מאפשרת את הקמתם על פני שטחים רבים ומגוונים בפריסה כלל-ארצית (ראו והשוו עניין מגן, בפס' 29). תכנית המתאר המקומית שחלה על השטח הרלוונטי לענייננו (מס' 94/101/02/4) כללה 195 מגרשים, מתוכם 157 מגרשים (המהווים כ-70% משטח התכנית) ייועדו ל"תעשייה" או ל"שימוש משולב הכולל תעשייה". בעקבות אישור תמ"א 18 ניתן היה, עקרונית, לאשר הקמתה של תחנת דלק בכל אחד מ-157 המגרשים שבתכנית המקומית, על פני שטח כולל של 1477.4 דונם. גישתה של המבקשת יוצרת אבסורד לפיו כל אחד מאותם מגרשים הושבח "אוטומטית" כתוצאה מהתמ"א ותוצאה זו קשה להלום. הדבר אך ממחיש כי רק בעת אישור היתר הבניה, הושבח המגרש הספציפי של המבקשת.

(-) בהמשך לכך, תמ"א 18 אינה מאפשרת הקמת תחנות תדלוק בהיעדר בחינה של הבקשה להיתר הבניה ואישורה על ידי הוועדה המקומית. סעיף 9.2 לתכנית מבטא את הצורך בבחינה מעמיקה של הוועדה המקומית טרם אישור הבקשה: "טרם החלטה על [...] מתן היתר לפי סעיף 8 לתחנת תדלוק, יבחן מוסד התכנון את מאפייני האזור

ובכלל זה היבטים סביבתיים, נופיים, חזותיים, תחבורתיים, ובטיחותיים ואת תחנות הדלק באזור [...]”.

(-) מחוות דעתו של השמאי המכריע עולה תמונה דומה, לפיה תמ"א 18 אינה תכנית קונקרטיבית, וכי בהיעדר אישור קונקרטי מטעם הוועדה המקומית, היא אינה יוצרת כל השבחה: "במועד הקובע אושר שינוי 4 המאפשר הקמת תחנות דלק באזורי תעשייה. התכנית לא היתה ספציפית למגרש הנדון, כך שהיא חלה על כל המגרשים שבאזור התעשייה הנדון (ועל כל מגרשי התעשייה בשטח המדינה). בשומות מכריעות של שמאים אחרים, באזורי תעשייה אחרים, הובא בחשבון בגלל סיבה זו שההשבחה בגין שינוי 4 – אפס" [הדגשה הוספה – י"ע]. השמאי המכריע אף ערך "ניתוח השבחה" ספציפי לנכסי המערערת שהביא לתוצאה לפיה אף חלה ירידה בשווי המקרקעין לאחר אישור תמ"א 18. תוצאה זו - לפיה תמ"א 18/4 שהסמיכה את הוועדות המקומיות לאשר הוספת שימוש של תחנת תדלוק במגרשים המיועדים לתעשייה הביאה בסופו של דבר לירידת ערך – אך ממחישה, מזוית נוספת, כי גישת המבקשת עלולה להביא לאבסורד.

מנגד, המספרים מדברים בעד עצמם. בעוד שתמ"א 18/4 לא הביאה להשבחת המקרקעין – ועל פי הערכת השמאי המכריע ערך המקרקעין אף ירד לאחר אישור התמ"א בשנת 2006 – הרי שעם קבלת היתר הבניה, ערך המקרקעין עלה פי עשרה, כפי שעולה מחוות דעת השמאי המכריע.

סיכום וסוף דבר

22. מקום בו תכנית מתאר ארצית מתירה שימוש או ייעוד או הקלה כלליים, שלא במקום מסוים וממוקד, כך שלא ניתן ישירות מכוחה לקבל היתר בניה, המועד הקובע לעניין שומת היטל ההשבחה הוא היום בו ניתן ביטוי קונקרטי-מסוים לאותה זכות על-ידי מוסד התכנון המקומי המוסמך להפעיל שיקול דעת תכנוני ליישומה של הזכות ה"ערטילאית" מושא התכנית הארצית. תוצאה זו עולה בקנה אחד עם לשון החוק ותכליתו, עם פסיקתו של בית משפט זה בעניין מועש, דון ו-מגן, היא משקפת מדיניות משפטית רצויה, ומעוגנת בהגיון ובשכל הישר.

במקרה דנן, הוראות תמ"א 18/4 אינן קונקרטיות והן "מרחפות" מעל כלל המקרקעין בהם היא מקנה זכויות מותנות. רק עם אישור הוועדה המקומית את בקשת היתר הבניה של המערערת, ניתן ביטוי קונקרטי להוראות תמ"א 18/4, וזה המועד

הקובע לצורך החיוב בהיטל השבחה. לפיכך, יש לבצע שומה מחודשת להיטל ההשבחה שהוטל על המערערת. עם זאת, ובשונה מקביעתו של בית משפט קמא, בהינתן שעצם אישורה של תמ"א 18/4 לא העניק זכויות מותנות "קונקרטיות" למערערת, הרי ששומת היטל ההשבחה תהיה במקרה זה, חד-שלבית, ותיערך נכון ליום אישורו של היתר הבניה.

23. הערעור אפוא נדחה חלקית, ומתקבל במובן זה שהשמאי המכריע יכין את שומתו בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסק דיננו זה, כך שמועד ההשבחה ייחשב מועד הוצאתו של היתר הבניה.

בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

1. אני מסכימה לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט י' עמית, אך הדרך שבה הגעתי לתוצאה זו שונה במידת מה. זהו אחד מאותם מקרים שבהם הררי ההלכות שהצטברו על שולחנו, וזאת ביחס למציאות תכנונית מורכבת מזו שעמדה נגד עיניו של המחוקק עם חקיקתו של חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה), מובילים לתוצאות מורכבות וקשות ליישום. הניסיון המצטבר שנחשף בפנינו תומך באופן ברור בתוצאה שאליה הגיע חברי. עם זאת, אני סבורה שיש להודות כי בעשותנו כן איננו הולכים רק בתלם של ההלכות שנקבעו, אלא אף סוטים מהן במידת מה, והדברים אמורים בעיקר בפסק דינו של בית משפט זה ברע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה טבריה (19.10.1999) (להלן: הלכת מועש).

2. אכן, צודקת המבקשת בטענה כי לא ניתן להותיר את פסק הדין מושא הבקשה על כנו. בית המשפט המחוזי סבר כי הוא הולך בתלם שהותוותה בע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים נ' רון (15.7.2014) (להלן: הלכת רון) בקבעו כי ההשבחה חלה בשני מועדים – חלקה האחד במועד פרסומה של תמ"א 18/4 וחלקה האחר במועד מתן היתר הבניה. אולם, לאמיתו של דבר, יישום זה של הלכת רון חורג ממה שנקבע בה. בהלכת רון נקבע כי כאשר מאושרת תכנית מתאר הכוללת זכויות מותנות, אשר לא מוענקות בהליך של הקלה, יש לחשב את ההשבחה כולה לפי מועד

תחילתה של תכנית המתאר (ולא לפי מועד מתן ההיתר המאפשר את מימוש הזכויות), אך כאשר הקרקע נמכרת בטרם ניתן היתר, היטל ההשבחה ייגבה בשני שלבים: הראשון כאשר הקרקע נמכרת, והשני, "היטל משלים", כאשר ניתן היתר והזכויות מאושרות בפועל. חברי השופט עמית ציין באותו עניין כי מנגנון הגבייה הדו שלבי מהווה תשובה למצב שבו בסופו של יום הזכויות המותנות לא מאושרות – ההיטל החלקי משקף את הפוטנציאל שימושו, וההיטל המשלים נגבה רק אם ימומשו בפועל. ואמנם, דומה שאף המשיכה לא תמכה יתודותיה בהנמקתו של בית המשפט המחוזי אלא הציעה פרופוזיציה משלה לחישובו של היטל ההשבחה במקרה זה – בהתאם למועד הוצאתו של היתר הבנייה.

3. השאלה שהתעוררה בפנינו, כפי שהציג חברי השופט עמית, היא מהו המועד הקובע לצורך שומת היטל ההשבחה – מועד תחילתה של תכנית המתאר הארצית או יום הנפקת היתר הבניה. אף אני, כחברי, סבורה שלצורך התשובה על כך יש מקום להיקש מפסק דיני בעניין מגן אינטרנשיונל (בר"ם 1560/13 הועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת גן נ' מגן אינטרנשיונל יזמות והשקעות בע"מ (22.7.2014)) ולקבוע, ככלל, כי מקום בו תכנית המתאר הארצית משנה תכנית מתאר מקומית באופן שיש בו כדי להשביח מקרקעין, "התגבשות" ההשבחה חלה רק כאשר ניתן ביטוי לשינוי במקרקעין מסוימים. בהמשך לכך, אני אף מסכימה לקביעה כי תמ"א 18/4 היא תכנית מתאר ארצית שאינה קונקרטיית דיה כדי שתצמח השבחה לבעל מקרקעין כבר ממועד תחילתה, ומכאן שרק עם אישור הבקשה להיתר בניה נצמחת ההשבחה. היתרון באימוץ גישה זו הוא בפשטות ובדיוק הטמונים בה. היא אינה עמומה, במובן זה שהיא לא דורשת בחינה ספקולטיבית של השאלה מה הסיכוי שיינתן היתר בנייה; היא פוטרת את הצורך בתשלום היטל השבחה מקום בו המקרקעין נמכרים בטרם ניתן היתר בניה (סוגיה דומה לזו שנדונה בהלכת 1700); והיא מגשימה בצורה המיטבית את אחת התכליות העיקריות העומדות בבסיס המוסד של היטל השבחה – חתירה לצדק חלוקתי עקב התעשרות של הפרט כתוצאה ממהלך תכנוני.

4. לצד יתרונותיה של דרך זו, יש להודות בכך שאימוצה מעורר קשיים. ראשית, הוא כרוך בסטייה מסוימת של הלכת מועש. להבנתי, המשמעות של הקביעה באותו עניין הייתה שמועד תחילתה של תכנית המתאר הארצית (ובהמשך ישיר לכך – המועד שבו "עודכנה" התכנית המקומית) הוא המועד הקובע לצורך ההשבחה, ולא מועד מתן ההיתר (ראו עוד: עניין 1700, בפסקה 54; אהרן נמדר מערכת המס בעסקאות נדל"ן 208 (מהדורה שלישית, 2013) (להלן: נמדר); שרית דנה ושלום זינגר דיני תכנון ובנייה כרך א 227 (ה"ש 92) (2015)). שנית, הוא מבוסס על פרשנות החורגת לכאורה מן המובן

המילולי הפשוט של סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, המורה כי יום תחילת התכנית הוא המועד הקובע לעניין ההשבחה (ראו: נמדד, בעמ' 209-210). עם זאת, בסופו של דבר, אני סבורה שיתרונותיה של הפסיקה הנוכחית עולים על חסרונותיה. הסטייה מהלכת מועש מתחייבת מן הניסיון שנצבר ביחס להחלטה. באשר לפרשנותו של סעיף 4(7) המוזכר לעיל יש לומר כי הנחתו של המחוקק הייתה שלתוכנית המשביחה יש תחולה קונקרטיה במיקום ספציפי. אולם, לא תמיד אלה הם פני הדברים, ובאותם מקרים יש לומר שהשבחה תחול כאשר נוצר ה"מפגש" הקונקרטי בין התכנית המשביחה למקרקעין. כאשר תכנית המתאר הארצית היא נעדרת מיקום ספציפי למעשה, כך שהיא משנה תכניות מקומיות ללא זיקה קונקרטית, הרי שכל עוד לא הוצא היתר הבנייה אין לומר כי ההשבחה חלה שם. אכן, גם בעניין דון לא הייתה ודאות כי התכנית שמקנה זכויות מותנות תוביל לבנייה נוספת במקרקעין שעליהם חלה התכנית. אולם אני סבורה כי קיים שוני מהותי בין תכנית מתאר ארצית נעדרת מיקום קונקרטי, לבין תכנית שמלכתחילה חלה באזור קונקרטי, גם אם קיים חוסר ודאות מסוים לגבי אופן יישומה בו. טעם אפשרי נוסף להבחנה עשוי להיות טמון בהיקף שיקול הדעת המוקנה לרשויות באשר להענקת ההיתר.

5. חשוב להבהיר: יישומן של ההלכות הקיימות על ענייננו מעורר קשיים רבים, ואף מוביל לתוצאות שאינן מגשימות את תכליתו של היטל ההשבחה. אימוץ הגישה הקיימת משמעו, למעשה, כי כל אימת שנמכרת קרקע באזור תעשייה, במקום כלשהו במדינה, יש לערוך שומה שתחשב את עליית ערך הקרקע בגין הסיכוי שיינתן היתר בנייה להקים בה תחנת דלק. הדבר צפוי להוביל לריבוי התדיינויות בנושא של היטל השבחה בחלקים נכבדים של שטח המדינה ללא תכלית של ממש, מה גם שחוות הדעת השמאיות יהיו ספקולטיביות במידה רבה, במובן זה שהן יידרשו לבצע הערכות לגבי החלטות עתידיות של הרשויות.

6. לא ניתן לסיים מבלי לציין כי הקשיים הרבים אשר התעוררו בפנינו נובעים מכך שהסדר הסטטוטורי לגבי היטל השבחה אינו משקף את המורכבות והמגוון הקיימים כיום בתחום התכנון, ובאופן ספציפי בכל הנוגע לתכניות מתאר ארציות. אני סבורה שטוב ייעשה אם המחוקק יבהיר את ההסדר המשפטי החל בתחום זה, תוך התייחסות למאפיינים ייחודיים של תכניות מתאר ארציות שונות, ובהן תכניות שמאפשרות להוציא היתר בניה לפיהן (בהקשר זה ראו והשוו: בג"ץ 8077/14 עיריית יוקנעם נ' המועצה הארצית לתכנון ולבניה, פסקאות 66-82 לחוות דעתו של השופט פוגלמן ופסקאות 3-4 לחוות דעתי (22.12.2015)); עניין מגן אינטרנשיונל, בפסקאות 31-28; נמדד, בעמ' 208-209).

7. בכפוף לאמור לעיל ובמישור המעשי, אני מסכימה אפוא שיש לבטל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ולהחזיר את התיק לוועדת הערר כדי שתמנה שמאי אשר יבחן את השומה על פי העקרונות המפורטים בפסק דינו זה.

ש ו פ ט ת

השופט י' דנציגר:

אני מסכים לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט י' עמית, ולהערותיה של חברתי השופטת ד' ברק-ארז.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ב בניסן התשע"ו (20.4.2016).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט