

## בבית המשפט העליון

בר"ם 2090/16

בר"ם 2273/16

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז  
כבוד השופט מ' מזוז

המבקשת בבר"ם 2090/16  
והמשיבה בבר"ם 2273/16: הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה

נגד

המשיבה בבר"ם 2090/16  
והמבקשת בבר"ם 2273/16: אקרו בע"מ

בקשות רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט לעניינים  
מינהליים בתל אביב-יפו מיום 11.2.2016 בעמ"ן 20204-10-  
14 שניתן על-ידי כבוד השופטת מ' אגמון גונן

תאריך הישיבה: י' בשבט התשע"ז (6.2.2017)

בשם המבקשת בבר"ם  
2090/16 והמשיבה  
בבר"ם 2273/16: עו"ד אילנה בראף-שניר, עו"ד יונתן הראל

בשם המשיבה בבר"ם  
2090/16 והמבקשת  
בבר"ם 2273/16: עו"ד אלי וילצ'יק, עו"ד רות צימנט

כתבי עת:

אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים, כרך כח (תשנ"ז) 425

ספרות:

דניאל פרידמן, דיני עשיית עושר ולא במשפט (מהד' 2, 1998)

אהרן נמדר, היטל השבחה (חושן למשפט, 2011)

שרית דנה ושלום זינגר, דיני תכנון ובנייה (2015)

חקיקה שאוזכרה:

חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' 1, 'בתוספת לחוק, התוספת השלישית, 119, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 149, 196  
(לפרק ג', בפרק ד', 4, 4(5), 4(7), 7, א, 2(א), 196א, 197, 1, 4(1), 4(4), 1, 1(א142, 143, 144, 145, 149, 196

חוק יסוד: משק המדינה: סע' 1

תקנות ההגנה (שעת-חירום), 1945: סע' 125

מיני-רציו:

\* ביהמ"ש העליון קובע ברוב דעות, כי כאשר הוראות בתכנית יוצרות אפשרות (פוטנציאל) להשבחה עתידית, שמימושה טעון הליך תכנוני נוסף, שאין וודאות באשר למימושו, ניתן לחייב בהיטל השבחה רק בגין השבחה שנבעה במישורין מהתכנית עצמה, היינו בגין עליית ערך הקרקע בשל עצם הפוטנציאל להשבחה עתידית – ככל שנבעה השבחה כזו – ולגבות בגינה היטל השבחה בהתייחס למועד אישור התכנית ומהבעלים של הקרקע בעת אישור התכנית. לעומת זאת, לא ניתן לייחס לתכנית השבחה מאוחרת, שנתגבשה בעקבות הליך תכנוני נוסף כאמור (ובענייננו כתוצאה מאישור תשריט איחוד חלקות).

\* תכנון ובנייה – היטל השבחה – חובת תשלומו

\* תכנון ובנייה – היטל השבחה – איחוד וחלוקה

\* מסים – היטלים – היטל השבחה

סוגיית החיוב בהיטל השבחה בקשר עם זכויות בנייה שמתגבשות במועד מאוחר יותר למועד האישור המקורי של תכנית הבנייה. רקע: ב-2003, פורסמה למתן תוקף תכנית מתאר מקומית באזור התעשייה הרצלית (להלן: התכנית) אשר הקנתה אחוזי בנייה פרוגרסיביים, דהיינו אחוזי בנייה מוגדלים לחלקות גדולות. כארבע וחצי שנים לאחר אישור התכנית, רכשה חברת אקרו בע"מ (להלן: אקרו) שתי חלקות מקרקעין סמוכות בשטח התוכנית. בגין מכירה זו הוציאה הוועדה המקומית שומת היטל השבחה לבעלים הקודמים בגין ההשבחה שנבעה מהתכנית עצמה, ובין היתר בגין הגידול בזכויות הבניה לחלקות בגודלן המקורי. ביום 17.7.2008 הגישה אקרו לאישור הוועדה המקומית תשריט לאיחוד החלקות. לאחר פרסום הודעה להתנגדויות לפי סעיף 149 לחוק התכנון והבניה, אישרה הוועדה ביום 6.5.2009 את התשריט, כך ששתי החלקות הפכו להיות מגרש אחד שגודלו כ-8 דונם. עקב כך, בהתאם להוראות התכנית גדלו זכויות הבניה במגרש המאוחד ל-180% (במקום 160%). ביום 16.9.2009 אישרה הוועדה המקומית לאקרו בקשה להיתר בניה לבנין בהיקף של 180% שטחים עיקריים. ביהמ"ש המחוזי קבע כי "הבסיס הרעיוני העומד בבסיס היטל השבחה" ופסק הדין בענין רון (רע"א 3002/12) מאפשרים לייחס את ההשבחה לתכנית עצמה. בהמשך לכך החיל בימ"ש קמא גם את המודל הדו-שלבי שנקבע בענין רון לגביית היטל, היינו – חלק מההשבחה במועד רכישת המקרקעין על ידי אקרו, והחלק האחר עם קבלת ההחלטה שממשת את הפוטנציאל המשביח, ובענייננו עם אישורו של תשריט האיחוד. בהסתמך על כל האמור, קבע ביהמ"ש המחוזי כי יש להחזיר את העניין לבחינה שמאית על מנת שייקבע האם הייתה עלייה בערך המקרקעין בעת אישור תכנית 1900, לנוכח האפשרות הפוטנציאלית לאיחוד החלקות. לטענת הוועדה המקומית התאריך הקובע לחישוב היטל הוא מועד

אישורו של התשריט, ואין מקום להחיל את המודל הדו-שלבי שנקבע בעניין רון. לעומת זאת, לשיטתה של אקרו, לא ניתן לייחס את ההשבחה לתכנית 1900 אלא לתשריט האיחוד שאינו מהווה אירוע מס לפי חוק התכנון והבניה, ולכן ממילא היא אינה חייבת בהיטל השבחה כלל בגין איחוד החלקות. הבקשות נדונו כערעור.

ביהמ"ש העליון (מפי השופט מ' מזוז בהסכמתה של הנשיאה א' חיות וכנגד דעתה החולקת של השופטת ד' ברק-ארז) דחה את הערעור הוועדה המקומית וקיבל את ערעורה של אקרו בע"מ, מהטעמים הבאים:

השופט מ' מזוז: הסוגיה של היטל השבחה מוסדרת בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה, ובתוספת השלישית לחוק זה. מלשון החוק עולה כי לא כל השבחה כלכלית, באשר היא, גוררת חיוב לתשלום היטל השבחה, אלא רק "השבחה" כהגדרתה בחוק: השבחה "עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג", כאשר "תכנית" לענין זה היא אך "תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת". מכאן שהשבחה החייבת בהיטל השבחה מוגבלת לכזו הנובעת מאישור תכנית, או מתן הקלה או אישור לשימוש חורג, והיא אינה כוללת השבחה הנובעת ממקור אחר, לרבות השבחה כתוצאה מאישור תשריט איחוד או חלוקה של מגרשים.

לעמדת השופט מזוז (בהסכמת הנשיאה א' חיות) במקרים כגון זה שלפנינו, כאשר הוראות בתכנית יוצרות אפשרות (פוטנציאל) להשבחה עתידית, שמימושה טעון הליך תכנוני נוסף, שאין וודאות באשר למימושו, ניתן לחייב בהיטל השבחה רק בגין השבחה שנבעה במישרין מהתכנית עצמה, היינו בגין עליית ערך הקרקע בשל עצם הפוטנציאל להשבחה עתידית – ככל שנבעה השבחה כזו – ולגבות בגינה היטל השבחה בהתייחס למועד אישור התכנית ומהבעלים של הקרקע בעת אישור התכנית. לעומת זאת, לא ניתן לדעתו לייחס לתכנית השבחה מאוחרת, שנתגבשה בעקבות הליך תכנוני נוסף כאמור.

מכאן שבנסיבות המקרה אין לייחס את ההשבחה שנבעה מאיחוד החלקות לתכנית, ועל כן אין מקור חוקי לחיובה של אקרו בתשלום היטל השבחה ויש לדחות את ערעור הוועדה המקומית ולקבל את ערעורה של אקרו.

השופטת ברק-ארז בדעת מיעוט. גם השופטת ברק-ארז מסכימה כי ההשבחה הנדונה היא תוצר של אישור תשריט האיחוד, וכי מדובר בהליך נפרד ומאוחר הכרוך בשיקול דעת הוועדה המקומית. מטעם זה אף היא סבורה כי טעה בימ"ש קמא כאשר החיל בענייננו את העקרונות שנקבעו בעניין רון. כן היא קובעת כי לא ניתן לראות באישור תשריט האיחוד משום אירוע מס עצמאי, שכן תשריט האיחוד אינו בגדר "תכנית" ואין לראות באישורו גם משום "הקלה". ואולם לדעתה ניתן לראות באישור תשריט האיחוד כאירוע מס נוסף ונפרד המטיל חיוב בהיטל השבחה נוסף ונפרד על זה שהוטל עם אישור התכנית.

אכן, חוק התכנון והבניה בנוסחו הקיים אינו מגדיר אישור תשריט איחוד או חלוקה כאירוע מס המהווה מקור לחיוב בהיטל השבחה. בהינתן מצב זה, הכרה בתשריט איחוד כאירוע תכנוני שניתן להטיל בגינו היטל השבחה תתרחש רק בנסיבות הספציפיות שבהן ניתן להצביע בבירור על כך שהשבחה לא נובעת ישירות מאישור התשריט אלא מהתכנית (או לחלופין מאירוע מס אחר המוגדר בתוספת השלישית לחוק).

לשיטת השופטת ברק-ארז, במקרה המיוחד של השבחה שצומחת מאיחוד חלקות בתכנית המעניקה זכויות בנייה פרוגסיביות התלויות בגודל החלקה יש לומר שהשבחה נובעת מתכנית זו וכי התאריך הקובע לחישוב ההשבחה אמור להיות מועד אישורו של תשריט האיחוד. בהתאם לכך, במקרה זה אקרו

תחוב בהיטל השבחה בגין ההשבחה שמקורה בתכנית 1900 והתאריך הקובע לשומת ההשבחה שלה הוא יום אישורו של תשריט האיחוד שהגישה.

פרשנות זו אינה "פרשנות לשונית 'פשוטה'", ואולם לשיטת השופטת ברק-ארז, פרשנות זו תואמת את תכלית החוק ומוצדקת לאור שיקולי יעילות וצדק חלוקתי וכן היא תואמת את העקרונות שגובשו בפסיקתו של בימ"ש זה (בין היתר בפסקי הדין בעניין אופל קרדן ובעניין מגן אינטרנשיונל, אשר הלכו מעבר לפרשנות הלשונית "הפשוטה" של חוק התכנון והבניה), כמו גם את המאפיינים הפונקציונליים של אישור התשריט במקרה דנן.

## פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. בעל מקרקעין מקבל מן הוועדה המקומית לתכנון ובניה אישור לאיחוד של שתי חלקות שבבעלותו, ואיחוד זה מניב לו זכויות בניה נוספות על-פי הוראותיה של תכנית מתאר מקומית שמקנה אחוזי בנייה פרוגרסיביים, דהיינו אחוזי בנייה מוגדלים לחלקות גדולות. האם בנסיבות אלה חב בעל המקרקעין בתשלום היטל השבחה? זוהי, בעיקרו של דבר, השאלה המתעוררת בבקשות רשות הערעור שבפנינו, הנסבות על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 11.2.2016 (עמ"ן 20204-10-12, השופטת מ' אגמון-גונן). בפסק הדין התקבל ערעור שהגישה הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה (להלן: הוועדה המקומית או הוועדה) על החלטתה של ועדת הערר המחוזית לפיצויים והיטלי השבחה במחוז תל-אביב (להלן: ועדת הערר) מיום 30.7.2012 בעניין היטל השבחה שבו חויבה חברת אקרו בע"מ (להלן: אקרו).

רקע כללי: החקיקה בנושא היטל השבחה וחידושי הפסיקה

2. המקרה שבפנינו עוסק בכללים החלים על תשלום היטל השבחה, תחום שעקרונות היסוד בו הם ברורים, אך פרטיו מסועפים. על כן, ראוי להקדים ולהזכיר כמה מושכלות יסוד בתחום זה, טרם נידרש לעובדות המקרה שבפנינו ולטענות הצדדים.

3. היטל השבחה הוא תשלום חובה הנגבה לפי הוראות חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה או החוק). לפי הוראות התוספת השלישית לחוק, היטל השבחה יוטל בהתקיים שני תנאים מצטברים: הראשון – קיומה של "השבחה", דהיינו, עלייה בשווי המקרקעין; השני – התרחשותה של ההשבחה עקב אחת מפעולות התכנון הקבועות בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק: אישור תכנית,



מתן הקלה או התרת שימוש חורג. "תכנית" מוגדרת בסעיף זה כתכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת, ואילו "הקלה" מוגדרת בחוק כהרשאה לבצע עבודה שהיא טעונה היתר לפי סעיף 145 לחוק, תוך סטייה מהוראות תכנית או תקנה אחרת החלות במקום הנדון ושאינן בה משום שימוש חורג.

4. סעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק מבהיר גם כי השבחה עשויה לחול במקרקעין "בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת". היינו, כל השבחה שנגרמה עקב האירועים המפורטים בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק תהווה סיבה להטלת ההיטל (ראו: אהרן נמדר היטל השבחה 64-66 (2011) (להלן: נמדר)). אם כן, החוק מבחין בין הגדרתם של אירועים מסוימים שרק הם עשויים להיחשב עילות לתשלום היטל השבחה, לבין טווח רחב של ביטויים שיכולה לקבל ההשבחה עצמה.

5. הבחנה חשובה נוספת, במישור הזמן, נוגעת להגדרתם של שלושת המועדים הרלוונטיים לעניין יישומו של החוק – יום אירוע המס, התאריך הקובע לעריכת השומה ומועד המימוש. אירוע המס מתרחש כאמור לפי סעיף 1 לתוספת השלישית לחוק במועד של אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. בהתאם, מגדיר החוק את התאריך הקובע שבו יש להעריך את ההשבחה – לפי יום תחילת התכנית, יום מתן ההקלה או יום התרתו של השימוש החורג, לפי העניין (סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק). יובהר, כי התאריך הקובע לחישוב ההשבחה שהתחוללה עקב אישור תכנית אינו בהכרח יום אישור התכנית אלא יום תחילת התכנית, המוגדר בסעיף 119 לחוק כך: "בתום חמישה עשר ימים מיום פרסום הודעה ברשומות או בעתון על דבר אישורה, לפי המועד שבו פורסמה ההודעה האחרונה מבין ההודעות ברשומות או בעיתון" (ראו עוד: נמדר, בעמ' 90-91). לבסוף, ובהתאם להסדר הכללי בדיני המס המפריד בין מועד אירוע המס לבין מועד תשלומו, קובע חוק התכנון והבניה את מועד התשלום של היטל השבחה כמועד מימוש הזכויות על ידי הנישום. מועד המימוש מוגדר בסעיף 1 לתוספת השלישית לחוק כאחד מאלה: קבלת היתר בניה או היתר לשימוש במקרקעין; תחילת השימוש במקרקעין בפועל; העברת המקרקעין או העברת החכירה לדורות בהם, בתמורה או ללא תמורה. זהו למעשה השלב שבו הנישום מפיק הנאה כלכלית ממשית מההשבחה, ולפיכך יש בידו לשלם את ההיטל (ראו: נמדר, בעמ' 347-351).

6. נושא החיוב בהיטל השבחה עמד במרכזם של דיונים רבים בפסיקה לאורך השנים, על רקע העובדה שהמציאות התכנונית הסבוכה יוצרת בפועל מצבים שונים ומגוונים אשר "מאתגרים" את ההסדרים הנוהגים בחוק התכנון והבניה.

7. אחד מפסקי הדין הבולטים שניתנו בשנים האחרונות בהקשר זה הוא פסק הדין ברע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (15.7.2014) (להלן: עניין רון). פסק דין זה זכה להתייחסות נרחבת בטיעוני הצדדים וכן בהליכים שקדמו לבקשות רשות הערעור, וכפי שיובהר להלן, אכן יש לו רלוונטיות מסוימת (גם אם מוגבלת להשקפתי) למקרה זה. לפיכך, ולמען סדר הדברים, אתייחס כעת בקצרה לעיקריו של פסק דין זה.

8. בעניין רון נדונה תכנית מתאר מקומית שחלה על מקרקעין בעיר גבעתיים. בתכנית המתאר הוענקו זכויות מסוימות כך שתחולתן הותנתה באישור נוסף שתיתן הוועדה המקומית לתכנון ולבניה. לאחר שהמקרקעין נמכרו והיטל השבחה בגין התכנית שולם על ידי המוכר, ביקש הקונה לממש את הזכויות המותנות שנכללו בה והגיש בקשה להיתר בניה. בקשתו אושרה, ובד בבד נשלח לו חיוב בתשלום היטל השבחה. לא הייתה מחלוקת כי אישור הזכויות המותנות אכן הביא לעליית שוויים של המקרקעין. יחד עם זאת, התעוררה מחלוקת בשאלה האם יש לחייב את הקונה בהיטל השבחה עקב אישור הזכויות המותנות, נוסף על ההיטל ששילם המוכר בעת מכירת המקרקעין, ואם כן – מהו התאריך הקובע לחישוב ההשבחה בגינן.

9. השופט י' עמית (שאליו הצטרפו השופטים א' רובינשטיין ו-ע' פוגלמן) נתן לשאלה זו תשובה חיובית, המבוססת על ניתוח רב-שלבי. ראשית, הוא קבע כי יש להבחין בין תכנית הכוללת זכויות הכפופות להליכי הקלה לבין תכנית הכוללת זכויות שאינן כפופות להליכי הקלה. בעוד שבתוכנית מהסוג הראשון הזכויות אינן מובטחות, מאחר שבקשת ההקלה עלולה להיתקל בהתנגדויות, הרי שבתכנית מהסוג השני קיים "גשר ברזל" המוליך אל הענקת הזכויות, ועל כן הן הופכות לזכויות מעין-מוקנות (ראו: עניין רון, בפסקה 34). בהמשך לכך, קבע השופט עמית כי במקרה שבו מאושרת בקשה למימוש זכויות מותנות מעין-מוקנות, אירוע המס הוא אחד (אישור התכנית) אך מימוש הזכויות הוא דו-שלבי – בעת המכירה ובעת שניתן היתר הבניה (שם, בפסקה 43). במישור המעשי, נקבע כי ייגבה היטל השבחה חלקי בעת מכירת המקרקעין ואילו במועד שבו ניתן היתר הבניה תיגבה "השלמת היטל". כן נקבע כי התאריך הקובע

לצורך הערכת השומה הוא מועד תחילתה של התכנית. ומה הדין מקום בו הבעלים אינו מוכר את המקרקעין בין השלב של אישור התוכנית הכוללת זכויות מותנות לבין מועד אישור הזכויות המותנות בפועל? במקרה כזה, כך נקבע בעניין רון, מועד המימוש הוא בעת מתן היתר הבניה ובמועד זה "נבלעת" ההשבחה במלואה בשלב אחד (שם).

10. אם כן, פסק הדין בעניין רון הכיר באפשרות של חיוב בהיטל השבחה "משלים" בעקבות התקיימותו של תנאי שמקורו בתכנית, כאשר מועד התרחשותו של התנאי מאוחר למועד אישורה של התכנית. מאז ניתן פסק הדין בעניין רון נדונו בבית משפט זה מקרים נוספים שבהם אירעה השבחה במקרקעין כתוצאה מאירועים תכנוניים מאוחרים לאישור התוכנית, והתעוררו שאלות הנוגעות לזהות אירוע המס המשביח ולמועד הקובע לצורך שומת ההשבחה.

11. דוגמה למקרה כזה היא בר"מ 2866/14 גוזלן נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה (7.12.2014) (להלן: עניין גוזלן), שבו נדונה הסוגיה של הרחבת מרתף על סמך שתי תכניות – תכנית אחת שקבעה כי ניתן יהיה לבנות מרתף עד לקו הקירות החיצוניים של הקומה שמעליו; וכן תכנית מאוחרת יותר שהסמיכה את הוועדה המקומית לתת הקלה שעניינה הגדלת קו הקירות החיצוניים של קומת הקרקע. השאלה שהתעוררה באותו מקרה הייתה מהו אירוע המס שחולל את ההשבחה המתבטאת בהרחבת המרתף. בפסק דיני באותו עניין ציינתי כי העיקרון שנקבע בעניין רון חל רק כאשר עסקינן בזכויות המוקנות באופן בלתי מותנה בתכנית, היינו זכויות אשר ניתנות לייחוס כבר לתכנית עצמה (עניין גוזלן, בפסקה 30). בהמשך לכך, קבעתי כי התכנית המאוחרת באותו עניין לא הבטיחה את תוספת הבניה, ועל כן אירוע המס אשר חולל את ההשבחה הוא אישור ההקלות, וכי ביחס למועד זה תיערך השומה (שם, בפסקה 31).

12. מקרה נוסף שראוי לציין בהקשר זה הוא בר"מ 505/15 אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה, אשקלון (20.4.2016) (להלן: עניין אופל קרדן). באותו עניין נדונה תכנית מתאר ארצית המאפשרת הקמה של תחנות דלק בכל המגרשים ברחבי המדינה שייעודם "תעשייה" או "שימוש משולב הכולל תעשייה". מכוחה של תכנית זו אושרה בקשה שהגישה חברה לקבלת היתר בנייה לתחנת דלק. השאלה שהתעוררה באותו עניין הייתה מהו התאריך הקובע לצורך שומת היטל השבחה – מועד אישור תכנית המתאר הארצית או יום הנפקת היתר הבניה? בית משפט זה השיב

כי התאריך הקובע הוא מועד הנפקת היתר הבניה, שרק בו הפכה ההשבחה לקונקרטית, להבדיל ממועד תחילתה של תכנית המתאר הארצית, שבו ההשבחה הייתה ספקולטיבית בלבד. זאת, כיוון שתכנית המתאר הארצית לא ייחדה מקרקעין מסוימים להקמת תחנת הדלק, אלא קבעה נורמה כללית שהפכה לקונקרטית רק עם קבלת היתר בנייה.

13. בית משפט זה התבסס בעניין אופל קרדן על העקרונות שהותוו בבר"מ 1560/13 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת גן נ' מגן אינטרנשיונל יזמות והשקעות בע"מ (22.7.2014) (להלן: עניין מגן אינטרנשיונל), שם נקבע כי על-מנת להגיש תביעה על פגיעה במקרקעין בגין תכנית מתאר ארצית לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה נדרש שהפגיעה מכוח התכנית תהיה "מסוימת" דיה, במובן זה שניתן יהיה ללמוד מהתכנית מה יהיו ההשפעות לגבי מקרקעין קונקרטיים. על כן, כך נקבע, התאריך הקובע להגשת תביעה לפיצוי במקרה של תכנית מתאר ארצית "אבסטרקטית" הוא המועד שבו ניתן היתר בניה מכוחה של התכנית, כיוון שרק אז מתגבשת הקונקרטיות לצורך הגשת התביעה.

14. בשים לב לעקרונות אלה, כמו גם לתקדימים שפירשו ויישמו אותם, אפנה לבחינתן של עובדות המקרה שבפנינו.

רקע עובדתי והליכים קודמים

15. המקרקעין מושא המחלוקת שבפנינו נמצאים באזור התעשייה בהרצליה, וחלה עליהם תכנית מתאר מקומית המכונה "תכנית הר/1900" (להלן: תכנית 1900 או התכנית), אשר פורסמה למתן תוקף ביום 4.9.2003. תכנית זו העניקה זכויות בניה נוספות בשטח שבו היא חלה וכן הרחיבה את השימושים המותרים בו ביחס לתכנית המתאר הקודמת (תכנית 253'א' מיום 8.6.1961). זכויות הבניה בחלקות השונות הוגדרו בתכנית באופן פרוגרסיבי בהתאם לגודלו של המגרש, כך שניתנה תוספת אחוזי בנייה למגרשים גדולים. כך, במגרש שגודלו עד 5 דונם זכויות הבניה עומדות על 160%, במגרש שגודלו 5-10 דונם זכויות הבניה עומדות על 180%, ובמגרש שגודלו מעל 10 דונם – 200%.

16. בשנת 2008 רכשה אקרו את המקרקעין הנדונים מחברת סוכנות מכוניות לים התיכון בע"מ (להלן: הבעלים הקודם). המקרקעין כללו שתי חלקות שמספרן 27 ו-28 וגודלה של כל אחת מהן כ-4 דונם (להלן: החלקות). בהתאם לכך, זכויות הבניה בכל



אחת מהחלקות היו בהיקף של 160%. בהמשך לעסקת המכר שולם היטל השבחה על-ידי הבעלים הקודם (בגין ההשבחה שנבעה מאישורה של תכנית 1900 ועניינה, בין היתר, הגדלת זכויות הבנייה ביחס למצב התכנוני שקדם לה).

17. ביום 17.7.2008 הגישה אקרו לוועדה המקומית בקשה לאישור תשריט לאיחוד החלקות (להלן: התשריט או תשריט האיחוד). לצורך כך, פורסמו הודעות לפי סעיף 149 לחוק התכנון והבניה, והציבור הוזמן להגיש התנגדויות לבקשה. התנגדויות כאלה לא הוגשו, ובסיומו של ההליך, ביום 6.5.2009 אישרה הוועדה המקומית את התשריט, וכך החלקות אוחדו למגרש אחד שגודלו הוא כ-8 דונם, ומה שחשוב לענייננו – למגרש שגודלו עולה על 5 דונם. מספר חודשים לאחר מכן אישרה הוועדה את בקשתה של אקרו לקבלת היתר בנייה במגרש המאוחד לבנייה במתכונת של ניצול 180% מהזכויות במגרשים, כפי שמאפשרת התכנית לגבי מגרשים שגודלם עולה על 5 דונם.

18. ביום 1.12.2009 שלחה הוועדה המקומית לאקרו דרישה לתשלום היטל השבחה שהתייחסה לאישור תשריט האיחוד, בסך של כ-3 מיליון שקלים. התאריך הקובע לאומדן ההשבחה כפי שהופיע בשומה היה יום אישור התשריט.

19. בין הצדדים אין מחלוקת כי איחוד החלקות אכן הוביל לעליית שווי של המקרקעין. עם זאת, הם חלוקים גם חלוקים באשר לשאלת החיוב בהיטל השבחה, כמפורט להלן.

20. אקרו הגישה ערר כנגד החיוב לוועדת הערר, ובו טענה כי אישור התשריט אינו אירוע מס המאפשר לוועדה המקומית לגבות היטל השבחה בגינו. ועדת הערר קיבלה את עררה של אקרו וביטלה את הדרישה לתשלום של היטל השבחה. ועדת הערר קבעה כי אין מקור חוקי לחיוב בהיטל, שכן סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק קבע שלושה אירועים בלבד היוצרים השבחה המחייבת בהיטל: אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. אישור התשריט, כך נקבע, על אף שהוא משביח את המקרקעין ומעלה את שווי, אינו נכלל בגדר אירועים אלו, ועל כן לא ניתן לחייב בגינו בהיטל השבחה לפי החוק.

21. הוועדה המקומית הגישה ערעור על החלטתה של ועדת הערר. במהלך הדיון בערעור הודיעה הוועדה המקומית לבית המשפט המחוזי כי בבית משפט זה תלוי

ועומד ההליך בעניין רון, והוסיפה כי באותו עניין נדונה סוגיה המשיקה לזו המתעוררת במקרה דנן. על רקע זה, קבע בית המשפט המחוזי כי ההליך שבפניו יעוכב עד למתן פסק הדין בעניין רון.

22. בסופו של דבר, בית המשפט המחוזי נתן את פסק דינו לאחר שניתן פסק הדין בעניין רון. בית המשפט המחוזי קבע כי העקרונות שיושמו בעניין רון חלים גם במקרה דנן. בהמשך לכך ציין בית המשפט המחוזי את הדברים הבאים:

“אין מחלוקת כי המקרקעין הושבחו בעקבות תשריט האיחוד, שכן, בעקבותיו ניתן היה לנצל במגרש המאוחד זכויות בניה בשיעור של 180%, בעוד שבכל אחד מהמגרשים המקוריים קודם לאיחוד, ניתן היה לממש זכויות בניה בשיעור של 160%. אמנם, כפי שטוענת המשיבה [אקרו – ד' ב' א'], אישור תשריט האיחוד כשלעצמו אינו מהווה אירוע מס. עם זאת, הבסיס הרעיוני העומד בבסיס היטל ההשבחה, ופסק הדין בעניין אליק רון, מאפשרים לייחס את ההשבחה לתכנית עצמה” (שם, בפסקה 3א לפסק דינו של בית המשפט המחוזי).

23. בית המשפט המחוזי קבע אפוא כי בהתאם לאמור בעניין רון ניתן לגבות את היטל ההשבחה במקרה דנן בשני שלבים: את החלק הראשון – במועד המימוש, דהיינו מועד המכירה של המקרקעין לאקרו; את החלק האחר – עם קבלת ההחלטה שמממשת את הפוטנציאל המשבית, ובעניינו עם אישורו של תשריט האיחוד. בהסתמך על כל האמור, קבע בית המשפט המחוזי כי יש להחזיר את העניין לבחינה שמאית על מנת שייקבע האם הייתה עלייה בערך המקרקעין בעת אישור תכנית 1900, לנוכח האפשרות הפוטנציאלית לאיחוד החלקות.

טענות הצדדים

24. הן הוועדה המקומית והן אקרו הגישו בקשות רשות לערער על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. עמדת הוועדה המקומית היא שאכן יש מקום לחיובה של אקרו בהיטל השבחה, כפי שנקבע בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, אלא שלטענתה של הוועדה המקומית התאריך הקובע לחיוב ההיטל הוא מועד אישורו של התשריט, ואין מקום להחיל את המודל הדו-שלבי שנקבע בעניין רון. לעומת זאת, לשיטתה של אקרו, לא ניתן לייחס את ההשבחה לתכנית 1900 אלא לתשריט האיחוד שאינו מהווה אירוע

מס לפי חוק התכנון והבניה, ולכן ממילא היא אינה חייבת בהיטל השבחה כלל בגין איחוד החלקות.

25. הן אקרו והן הוועדה המקומית הבהירו כי הן נותנות את הסכמתן למתן רשות ערעור וכן לכך שבית משפט זה ידון בבקשות שהוגשו כבערעורים. מכיוון שסברנו כי הבקשות אכן מעוררות שאלה עקרונית – סוגיית החיוב בהיטל השבחה בקשר עם זכויות בנייה שמתגבשות במועד מאוחר יותר למועד האישור המקורי של תכנית הבנייה – החלטנו להיעתר לבקשות רשות הערעור ולדון בהן כאילו הוגשו ערעורים לפיהן. בדיון שנערך בפנינו השלימו הצדדים את טיעוניהם בעל פה בקצרה. להלן אביא את תמצית טענות הצדדים מכאן ומכאן.

טענותיה של הוועדה המקומית

26. בעיקרו של דבר, הוועדה המקומית סבורה כי במקרה זה אין מקום למנגנון גביה דו-שלבי של היטל השבחה כפי שיושם בעניין 1700. הוועדה המקומית טוענת כי עניין 1700 חל רק לגבי מצב שבו קיים "גשר ברזל" בין התכנית לבין אישור הזכויות הנוספות. לעומת זאת, כך נטען, המקרה שבפנינו שונה: אישורו של תשריט האיחוד נעשה רק לאחר הליך של פרסום ושמיעת התנגדויות (הדומה יותר להליך מתן הקלה). במלים אחרות, נטען כי הזכויות בתכנית 1900 אינן "מעין-מוקנות", כפי שהיה בעניין 1700, ולכן התאריך הקובע לחישוב היטל השבחה שיוטל על אקרו צריך להיות מועד אישור התשריט, ולא מועד אישורה של תכנית 1900.

27. באופן יותר ספציפי, נטען כי המקרה דנן דומה במאפייניו לעניין גוזלן, שבו נקבע כי הזכויות בתכנית שנדונה שם אינן "מעין-מוקנות" מאחר שנדרש אקט תכנוני נוסף לצורך התגבשות הזכויות. הוועדה המקומית טוענת כי האקט החיצוני שחולל את ההשבחה במקרה דנן היה אישור התשריט לאיחוד החלקות, וכי בלעדיו לא הייתה כל ודאות כי יתקיימו התנאים המאפשרים את תוספת הבניה (היינו, את ההשבחה).

28. הוועדה המקומית טוענת כי התוצאה שאליה הוביל פסק דינו של בית המשפט המחוזי אינה ראויה, וכי לכך השלכה על תכניות רבות נוספות, ובכלל זה על מקרים נוספים בתחומי העיר הרצליה. לטענת הוועדה, הקושי בתוצאה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי כרוך בכך שבעת אישורה של התכנית האפשרות של איחוד חלקות במיקומים ספציפיים הוא ספקולטיבי בלבד. התוצאה, לשיטת הוועדה המקומית, היא

בעייתיות כפולה: ראשית, החיוב בהיטל השבחה צפוי להיות מצומצם או אף אפסי, תוך פגיעה בקופה הציבורית ובעקרונות הצדק החלוקתי; שנית, כל עסקה במקרקעין בתחומי התכנית תחייב הזמנת שומה של היטל השבחה גם כאשר אין כל צפי לאיחוד חלקות (מאחר שאפשרות לאיחוד קיימת תמיד וביחס לכל חלקה באופן תיאורטי). בהקשר זה, הוועדה המקומית מפנה לעניין אופל קרדן, שם נקבע כאמור כי כאשר תכנית מתאר ארצית משנה תכנית מתאר מקומית באופן שיש בו כדי להשביח מקרקעין, התאריך הקובע לעניין שומת היטל ההשבחה הוא היום שבו ניתן ביטוי קונקרטי-מסוים לאותה זכות על-ידי מוסד התכנון. לשיטת הוועדה המקומית, בדומה לעקרונות שעליהם התבססה הפסיקה שם, אישורו של תשריט האיחוד הוא שיוצר את ההשבחה הקונקרטית במקרקעין המסוימים בענייננו. תכנית 1900, כך נטען, קבעה נורמה כללית בנוגע לזכויות פרוגרסיביות, אולם רק אישור התשריט גיבש והצמיח את ההשבחה הקונקרטית הנוגעת לאותן זכויות.

29. לחלופין, טוענת הוועדה המקומית כי יש לראות באישורו של תשריט האיחוד אירוע מס עצמאי המחולל השבחה. הוועדה המקומית מבססת טענה חלופית זו על בסיס שתי פרשנויות מוצעות: האחת למונח "תכנית" והאחרת למונח "הקלה".

30. באשר לפרשנות המונח "תכנית" נטען כי נקיטת ההליך של איחוד חלקות באמצעות הגשת בקשה לאישור תשריט איחוד, המהווה סטייה מתכנית 1900, הובילה למעשה לשינוי בתכנית. הוועדה המקומית מציינת בהקשר זה כי לתכנית 1900 צורף תשריט שבו צוינו חלקות מסוימות כמיועדות לאיחוד, והחלקות דגן לא נכללו במסגרת זו. לשיטתה, גם בכך יש כדי להעיד כי איחוד החלקות שינה את מערך הזכויות מנוסח התכנית המקורי. שינוי זה בתכנית, כך נטען, דינו כתכנית אשר מכוחה ניתן לגבות היטל השבחה.

31. באשר לפרשנות המונח "הקלה" נטען כי אישור התשריט היה למעשה שלב מקדמי בדרך להגשת בקשה להיתר בניה על המגרש המאוחד, אשר הביא לשינוי בקווי הבניין של החלקות המקוריות והביא לחיסכון משמעותי לאקרו בהיבטים תכנוניים-הנדסיים-כלכליים רבים.

טענותיה של אקרו



32. בעיקרו של דבר, אקרו טוענת שאישורו של תשריט איחוד אינו אירוע שמוגדר כחוק התכנון והבנייה כאירוע מס שבגיניו ניתן לגבות היטל השבחה. באופן יותר ספציפי, אקרו מטעימה כי בעוד שתכנית לאיחוד וחלוקה מביאה לשינוי הזכויות הקנייניות בקרקע, הרי שאיחוד מכוח תשריט אינו גורר שינוי שכזה, ועל כן אינו יכול להיחשב אירוע מחולל השבחה. על בסיס כל האמור, אקרו מבקשת לבטל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולקבוע כי אין מקור הסמכה בדין לחיובה בהיטל השבחה בגין תוספת הבניה בחלקה המאוחדת.

33. עוד טוענת אקרו כי במקרה דנן לא היה מקום להחלתו של המודל שהותווה בעניין רון מאחר שאין מדובר בתכנית שבה הוטמעו זכויות מעין-מוקנות. בהקשר זה נטען כי תכנית 1900 לא התייחסה בהוראותיה לאפשרות של איחוד חלקות, אלא רק קבעה זכויות בנייה מוחלטות, על בסיס דירוג המתחשב בגודל המגרש. בנסיבות אלו, כך נטען, האישור של תשריט האיחוד היה פעולה תכנונית נפרדת לחלוטין, ולא ניתן לייחס את ההשבחה בגינה לתכנית 1900. כמו כן, אקרו טוענת כי אישור התשריט לא יכול להיחשב "מועד מימוש" שכן הוא אינו נכלל באירועי מימוש הזכויות הנמנים בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק.

34. לחלופין, אקרו טוענת כי אפילו היה מקום להחיל את עניין רון במקרה דנן, הרי שהיה צריך לעשות כן באופן שונה. לטענת אקרו, יישום של עניין רון היה אמור להוביל לכך שההיטל הנגבה בשלב האיחוד יגלם רק את ההפרש שבין הפוטנציאל לאיחוד חלקות כפי שהתאפשר לכאורה במסגרת התכנית, לבין מימוש איחוד החלקות בפועל. לעומת זאת, כך נטען, בית המשפט המחוזי קבע כי ההיטל שיגבה כעת יגלם את מלוא ההשבחה בגין תוספת זכויות הבניה הפרוגרסיביות, ולא רק את ההפרש בין הפוטנציאל למימושו. לטענת אקרו, קביעה זו מרוקנת מתוכן את הפסיקה בעניין רון שקבעה כי שמאי מכריע יבחן את עליית שווי המקרקעין שחלה במועד אישור התכנית ונובעת מהאפשרות העתידית כי הזכויות המותנות יאושרו.

35. אקרו דוחה את עמדתה של הוועדה המקומית לפיה אישור התשריט מהווה שינוי שעולה כדי אישור תכנית. לשיטת אקרו, אם תקבל עמדתה של הוועדה המקומית משמעות הדברים תהיה למעשה שכל הליך המוביל לשינוי כזה או אחר באופן יישומה של התכנית ייחשב ל"שינוי תכנית", מצב שאין לקבל. אקרו אף מוסיפה כי קבלת הטענה עלולה לחשוף את הוועדה המקומית לתביעות פיצויים בגין ירידת ערך

לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה במקרים שבהם בעלי קרקע יפצלו חלקות באופן המוביל להפחתת הזכויות המוקנות בגינן.

36. לבסוף, בכל הנוגע לעניין אופל קרדן טוענת אקרו כי הדין במקרה דנן צריך להיות שונה, בין השאר משום שבאותו מקרה נדון עניינה הייחודי של תכנית מתאר ארצית.

37. להשלמת התמונה יצוין כי ביום 5.6.2017 הגישה אקרו הודעת עדכון ובה הפנתה לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעת"ם (ת"א) 22395-09-15 הועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב נ' בקשי (24.5.2017) (להלן: עניין בקשי), שניתן אף הוא על-ידי השופטת אגמון-גונן ובו היא התייחסה לקשיים שעשויים לנבוע מן הפרשנות שאומצה בפסק דינה מושא ערעור זה. ביום 26.6.2017 הגישה הוועדה המקומית תגובה להודעת העדכון, ובה טענה כי עניין בקשי מובחן מענייננו בהיבטים שונים, בין היתר מכיוון שכלל לא נדונה שם סוגיה של זכויות "מותנות". מכל מקום, הוועדה המקומית חזרה וטענה כי עמדתה היא עדיפה משום שהיא מבטיחה וודאות ביחס לחיוב בהיטל השבחה.

דיון והכרעה

38. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, אציע לחבריי לדחות את ערעורה של אקרו ולקבל את ערעורה של הוועדה המקומית. אני סבורה כי במקרה זה התקיימו התנאים הדרושים בתוך לצורך חיובה של אקרו בתשלום היטל השבחה, וכי חיוב זה עולה בקנה אחד עם פסיקתו הקודמת של בית משפט זה בתחום וכן עם העקרונות הפרשניים המנחים בסוגיה, והכל כמפורט להלן.

39. בשלב ראשון ראוי לחדד את השאלה שעליה אנו נדרשים להשיב. מכיוון שבענייננו מוסכם על הכל כי שווי המקרקעין עלה בעקבות איחוד החלקות והגדלת אחוזי הבנייה בחלקה המאוחדת, אין מחלוקת באשר לקיומה של "השבחה". לפיכך, השאלה שבה יש להכריע היא האם גם התנאי השני לחיוב בהיטל השבחה מתקיים, כלומר – האם ערך המקרקעין עלה כתוצאה מאישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג.

40. כבר עתה ייאמר כי אני סבורה שהפרשנות שהוצעה על ידי הוועדה המקומית לפיה אישור התשריט מהווה הקלה אינה פרשנות סבירה, בפרט לנוכח ההגדרה הברורה למנוח "הקלה" המצויה בסעיף 1 לחוק התכנון והבניה (ראו לעיל בפסקה 3). כמו כן, אין חולק כי אין בפנינו מקרה של התרת שימוש חורג. השאלה המתחדדת מכך היא, אפוא, האם ההשבחה בענייננו התחוללה עקב אישור תכנית. אם התשובה לכך היא חיובית, המסקנה היא שיש מקום לחייב את אקרו בתשלום היטל השבחה. בהמשך לכך, יהיה צורך לקבוע מהו התאריך הקובע לחישוב ההשבחה. אולם עוד קודם לכן, אבקש להידרש בקצרה לעקרונות הפרשניים המנחים החלים על הסוגיה.

עקרונות פרשניים מנחים

41. בפתח הדיון אני מבקשת להזכיר מושכלות ראשונים שינחו אותי בגיבוש הפרשנות הראויה לחול במקרה זה. הכרעה העוסקת בחיוב בהיטל השבחה צריכה להביא בחשבון עקרונות שונים – לעתים מתנגשים – ולהביא למימושם על בסיס איזון ביניהם, כמפורט להלן.

42. אין מס ללא חוק – אין ספק שהיטל השבחה הוא תשלום חובה שניתן להטילו ולגבותו רק על בסיס הוראות החוק הרלוונטיות (ראו: סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה; בג"ץ 1640/95 אילנות הקריה (ישראל) בע"מ נ' ראש העיר חולון, פ"ד מט(5) 582, 589-587 (1996); ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, פסקאות 37-38 ו-49 (27.6.2011); ע"ע 980/08 מנירב נ' מדינת ישראל – משרד האוצר, פסקה 16 (6.9.2011)). כן ראו: אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים 30 (מהדורה רביעית, התשכ"ט); אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 22 (מהדורה רביעית, 2009); דניאל פרידמן דיני עשיית עושר ולא במשפט כרך ב 879 (מהדורה שנייה, התשנ"ח); נמדר, בעמ' 52-50. בהתאם לכך, כאמור, הדין מחייב כי היטל השבחה יגבה רק אם נוכל להצביע על כך שבמקרה שבפנינו ההשבחה התחוללה עקב אחת מפעולות התכנון המנויות בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק.

43. צדק חלוקתי – זהו, למעשה, השיקול המרכזי החולש על הסוגיה שבפנינו. החיוב בהיטל השבחה מכוון לשתף את קופת הציבור בהתעשרותם של בעלי נכסים בגין פעילות תכנונית, וזאת בשם העיקרון של צדק חלוקתי. השקעת משאבים ציבוריים בתכנון ובפיתוח מקרקעין אשר מובילה להעלאת ערכם משמשת הצדקה לכך שבעלי המקרקעין, הנהנים מהשקעה זו, יישאו בעלויות הכרוכות בכך וישתפו את הציבור

ברווחיהם (ראו: ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999) (להלן: עניין סי אנד סאן); דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נ"ו(5) 49, 62 (2002) (להלן: עניין קרית בית הכרם); ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 54 (10.5.2016) (להלן: עניין בר יהודה). ראו עוד: נמדר, בעמ' 36-38). בהקשר זה נודעת חשיבות רבה לכך שהיטל ההשבחה משולם לוועדה המקומית, ובדרך זו לקהילה שאליה משתייך בעל המקרקעין. כך משמש היטל למימון פעולות התכנון המקומיות – הכנת תכניות וביצוען; רכישת מקרקעין לצורכי ציבור; שימור אתרים וכן תשלום פיצויים בגין פגיעה במקרקעין (ראו: עניין קרית בית הכרם, בעמ' 63).

44. התאמה למודלים תכנוניים חדשים – ככל שנוקפות השנים מתפתחים מודלים נוספים של תכניות בכדי לתת ביטוי לצרכים של עולם המעשה (שרית דנה ושולם זינגר דיני תכנון ובנייה כרך א 201 (2015)). כך, באו לאוויר העולם תכניות שמנסחיו של חוק התכנון והבנייה לא הכירו, ובהן תכניות מתאר ארציות שניתן להוציא מכוחן היתרי בנייה, ללא צורך בקיומה של תכנית מקומית נוספת (כמו אלה שנדונו בעניין מגן אינטרנשיונל ובעניין אופל קרדן, כמפורט בפסקאות 12-13 לעיל). הוא הדין במצבים של תכניות המקנות זכויות בנייה בתנאים (עניין רון; עניין גוזלן; נמדר, בעמ' 70-71 וההפניות שם). שינוי זה במציאות הדברים מחייב לאמץ עקרונות פרשניים המתאימים את הוראותיו של חוק התכנון והבנייה למציאות דהאידינא, ומאפשרים את מימוש תכליות החוק. הפרשנות צריכה להיות אפוא פרשנות תכליתית, גישה המקובלת כיום ככלל בדיני המסים (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985). כן ראו: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (התשנ"ז)).

45. שיקולי יעילות ותמריצים לפיתוח – הכללים החלים על חיוב בהיטל השבחה אמורים להיות פשוטים וקלים ליישום (ראו: עניין בר יהודה, בפסקה 53 וההפניות שם). במובן זה נודע ערך למצבים שבהם החיוב בתשלום היטל השבחה לא יהיה כרוך בפרקטיקה של שומות בגין כל מגרש ומגרש בתחומיה של התכנית, גם כאשר ההשפעה על המגרש היא ספקולטיבית ורחוקה. מעבר לעלויות הכבדות של עריכת שומות גם עבור מגרשים בהם בסופו של דבר לא תתבצע השבחה, הרי שהליכים כאלה עלולים להיות כרוכים בהתדיינות משפטיות ארוכות שהינן חסרות תוחלת מלכתחילה (ראו: עניין אופל קרדן, פסקה 19). בסופו של דבר, סרבול הליכי הגביה והעמימות לגביה



עלולים אף להוביל לפגיעה בפעילות יזמית ולתמריצים שליליים להשקעה במקרקעין. לצד זאת, באופן כללי, יש מקום לשאוף לכך שהסדרי המס לא ישמשו חסמים שירתיעו מביצוען של פעולות רצויות של פיתוח ויזמות לצורך מיקסום התועלת מן המקרקעין (שהם משאב במחסור).

השאלה הפרשנית: האם קיים אירוע מס במקרה זה?

46. כעת נשוב לשאלה שבה פתחנו: האם בנסיבות העניין ניתן לומר כי ההשבחה שחלה בעקבות אישור תשריט האיחוד מקורה ב"תכנית" המהווה אירוע מס לפי חוק התכנון והבניה?

תשריט איחוד וחלוקה – האם אירוע מס המנביע חיוב בהיטל השבחה?

47. טענה מרכזית שהעלתה בפנינו הוועדה המקומית היא כי תשריט האיחוד עצמו מהווה "תכנית" ועל כן מדובר באירוע מס עצמאי המחולל השבחה לפי החוק. על מנת להידרש לטענה זו, יש לעמוד על טיבו של תשריט האיחוד. סעיפים 137 ו-144 בפרק ד' לחוק התכנון והבניה קובעים כי אדם המעוניין לאחד קרקעות רשאי להגיש לאישור הוועדה המקומית לתכנון ובניה תשריט לאיחוד ביניהן. בהקשר זה מבחין החוק בין איחוד או חלוקה שיוזמים בעלי המקרקעין לבין עריכת תכנית מתאר מקומית או מפורטת הכוללת הוראות בדבר איחוד וחלוקה, שלא בהסכמת בעלי המקרקעין בהתאם לפרק ג' לחוק (להלן: תכנית איחוד וחלוקה). תשריט האיחוד הוא חלק מההיררכיה התכנונית שתחילתה בתכנית מתאר מקומית וסופה בהיתר בניה (ראו: ע"מ 8748/03 ועדת ערר מחוז תל אביב נ' פואה, פסקה 11 (20.6.2005) (להלן: עניין פואה)).

48. ברגיל, אישור של תשריט איחוד או חלוקה, כשלעצמו, אינו מביא לשינוי מהותי בזכויות שבקרקע, מלבד השינוי בגבולות החלקות, וזאת להבדיל מתכנית איחוד וחלוקה המביאה עמה שינויים בעלי אופי קנייני (ראו: משה רז כהן איחוד וחלוקה 381, 394-395 (2008) (להלן: רז כהן)). בהתאם לכך, בספרות המשפטית הובעה העמדה לפיה בעוד תכנית איחוד וחלוקה תיחשב ל"תכנית" לפי סעיף 1 לחוק התכנון והבניה, הרי שאישור של תשריט איחוד או חלוקה לא ייחשב לכזו, ועל כן אין לגבות היטל השבחה בגינו, הגם שהוא תורם להשבחת המקרקעין (ראו: הנריק רוסטוביץ' היטל השבחה 211 (1996); אהרן נמדר ושולה בנדל "היטל השבחה: מהי 'תכנית' משביחה שעליה מוטל ההיטל" מקרקעין 6(1) 3, 17 (2007); רז כהן, בעמ' 522-523). עמדה זו

באה לידי ביטוי גם במספר החלטות של ועדות ערר ובמספר פסקי דין של בית המשפט המחוזי, לרבות בענייננו (ראו למשל: עמ"נ 59598-12-12 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה קרית אתא נ' פז גז בע"מ, פסקה 37 (19.5.2014); עמ"נ 41505-10-13 אשרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה שומרון, פסקה 32 (28.1.2015); ערר (חי') 8021/12 חמצני נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה שומרון (7.8.2012); אולם ראו: ע"ש 1003/04 א.ד. שגיאה הנדסה אזרחית בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון (7.11.2004)).

49. על כך ראוי להוסיף כי בספרות המקצועית הובעה גם הדעה כי במישור המדיניות מן הראוי לגבות היטל השבחה בגין אישור תשריט איחוד וחלוקה, אלא שנדרש לכך תיקון של סעיף 1 לתוספת השלישית לחוק (ראו: נמדר, בעמ' 78; ארית גיל ורחל אלטרמן היטל ההשבחה בישראל – סוגיות שבחוק ובדרך הפעלתו 74-77 (מהדורה שנייה, 1995). לדעה המצדדת בחיוב ההיטל השבחה אף ללא תיקון חקיקתי, ראו: דורית פריאל "היטל השבחה – בהקשר לאישור תשריט חלוקה" מקרקעין וערכם (1986)). להשלמת התמונה יצוין כי השאלה טרם הוכרעה בבית משפט זה.

50. העמדה השוללת חיוב ההיטל השבחה בגין אישור תשריט, במקרה הרגיל, מבוססת על מספר נימוקים, אשר באו לידי ביטוי גם בטיעוניה של אקרו ובהחלטתה של ועדת הערר. בראש ובראשונה עמדה זו מבוססת על פרשנות נוסח החוק כפשוטו. כאמור, חוק התכנון והבנייה מגדיר בתוספת השלישית את אירועי המס מחוללי ההשבחה, ורשימה זו אינה כוללת את המקרה של אישור תשריט. כמו כן, נטען כי אישור התשריט מהווה במידה רבה יישום בלבד של הוראות התכנית המקורית החלה על המקרקעין, כך שאין בו כשלעצמו כדי להרחיב את זכויות הניצול בקרקע (ראו למשל: עש"א (שלום פ"ת) 20782-09-10 הוועדה המקומית לתכנון ובניה דרום השרון נ' ברליצהיימר, פסקאות 10-12 (28.8.2011)). טענה נוספת שהועלתה בעניין זה היא כי על אישור תשריט לא חלות הדרישות בדבר פרסום ברשומות ואישור, שעליהן מורה החוק ביחס לתכניות לפי פרק ג' לחוק, ועל כן אין הצדקה לראות בו תכנית העשויה לחייב את בעלי המקרקעין בהיטל השבחה (ראו: נמדר, בעמ' 78).

51. כאשר בוחנים טעמים אלה, קל להיווכח כי חלקם אינם רלוונטיים לנסיבות שבפנינו. כך למשל, אישור התשריט במקרה זה היה טעון פרסום מוקדם ודיון בהתנגדויות (בדומה להליך שעליו מורה החוק ביחס לתכניות). עם זאת, בהתחשב בכך שחוק התכנון והבנייה מבחין באופן מפורש בין תכנית איחוד וחלוקה לבין אישור

תשריט איחוד, ואף אינו מגדיר את אישור התשריט כאירוע מס מחולל השבחה, אין מקום – במסגרת החקיקה הקיימת – להכיר באישור התשריט עצמו כאירוע מס עצמאי, כפי שטענה הוועדה המקומית.

תכנית 1900 – האם אירוע מס המנביע חיוב בהיטל השבחה?

52. לצד האמור לעיל, אני סבורה כי במקרה זה ההשבחה נבעה למעשה מתכנית 1900, ומהסדר הזכויות הפרוגרסיבי שנכלל בה, ועל כן יש מקום לחיוב בהיטל השבחה. אסביר את עמדתי.

53. תשריט האיחוד במקרה זה אינו רק מממש את הזכויות שהיו מוקנות במסגרת כל אחת מן החלקות טרם איחודן אלא יוצר בבחינת "יש מאין" זכויות נוספות, שמקורן בתכנית 1900. במלים אחרות, אישור תשריט האיחוד במקום שבו מוקנות זכויות בנייה פרוגרסיביות בהתאם לגודל החלקה יוצר אפקט סינרגטי, שאינו דומה לשינוי בזכויות שחל במקרה הרגיל של אישור תשריט (כאשר אין ברקע תכנית המקנה זכויות פרוגרסיביות). ההשבחה אינה נוצרת מעצם אישור התשריט, אלא בשל הגדלת זכויות הבניה הכרוכה במרכיב הפרוגרסיבי בתכנית 1900, והיא מתגבשת רק עם אישורו של תשריט האיחוד.

54. ניתן להציג זאת כך: תכנית המתאר שבפנינו כללה שתי "שכבות" של הגדלת זכויות הבנייה – אחת בעלת תחולה מיידית ובלתי מותנית ואחרת בעלת תחולה מותנית ומושהית, בהתאם לחלוקה הפרוגרסיבית בתכנית. בעל הקרקע נהנה במועד כניסתה של התכנית לתוקף ממרכיב ההשבחה בעל התחולה המיידית, ולכן בעת שמכר את הקרקע ליזם הוא נדרש לשלם היטל השבחה בגין השבחה זו. בהמשך, ארעה פעולה תכנונית נוספת – זו של אישור איחוד החלקות – שהביאה להשבחה הנובעת מהתכנית אולם התגבשה רק במועד הפעולה התכנונית. בגין השבחה זו נדרש היזם לשלם היטל השבחה נפרד. במצב זה אותה תכנית יצרה מספר אירועי השבחה – כאשר חלקם התגבשו מיד עם אישור התכנית וחלקם רק בשלב מאוחר יותר, עם ביצועה של פעולה תכנונית נוספת.

55. ניתן להיעזר בהקשר זה, על דרך גזירה שווה, גם בפסיקה שהתחבטה בשאלה האם פעולה הנעשית בגדרה של נורמה כללית צריכה להיחשב נורמה חדשה המשנה את המשפט הנוהג או רק יישום של הנורמה הכללית. שאלה מסוג זה נדונה בבג"ץ 220/51 אסלאן נ' המושל הצבאי של הגליל, פ"ד ה' 1480 (1951) (להלן: עניין אסלאן). באותו

מקרה נדונה עתירה שהוגשה נגד צו לסגירתו של שטח שניתן לפי תקנה 125 לתקנות ההגנה (שעת חירום), 1945. בין היתר, נדונה השאלה האם צו הסגירה מהווה תקנה בת-פועל-תחיקתי (הטעונה פרסום ברשומות), או שמא רק פעולה בגדרה של הנורמה הכללית שפורסמה (תקנה 125 עצמה). בית המשפט זה קיבל את הטענה כי צו הסגירה מהווה אף הוא תקנה בת פועל תחיקתי, ועל כן נדרש פרסומו ברשומות (אם כי בשל ההשלכות המעשיות של פסיקה זו תוקן החוק בעניין זה בהמשך. ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 332 (2010)). לענייננו, חשוב לשים לב לכך שבמישור העקרוני עולה מעניין אסלאן כי בנסיבות מסוימות פעולה הנעשית בגדרה של נורמה כללית נחשבת אף היא לנורמה המשנה את הדין הנוהג. הגיון דברים זה יפה אף לענייננו. אכן, תכנית 1900 הייתה בעצמה "אירוע מס" בכל הנוגע להשבחה המיידית שהיא יצרה במקרקעין. אולם, בנוסף לכך, אישור התשריט מימש השבחה נוספת שהייתה גלומה בתכנית 1900 ביחס לשטחים שאוחדו, ממש כשם שצו הסגירה של שטח גורם למימושה של תקנה 125 במיקומים שעליהם הוא חל.

היחס בין המקרה שבפנינו לבין התקדימים שנקבעו במקרים קודמים

56. כזכור, בית המשפט המחוזי סבר כי יש מקום להחיל בענייננו את העקרונות שהוחלו בעניין 707. על כן, יש לעמוד אפוא על ההבחנה בין המקרה שבפנינו לבין עניין 707.

57. ראוי להבהיר כי העיקרון שנקבע בעניין 707 חל רק כאשר עסקינן בזכויות שהוקנו בתכנית באופן בלתי מותנה, דהיינו זכויות שמוביל אליהן אותו "גשר ברזל". במקרה שבו התכנית אינה מבטיחה את התממשותן של הזכויות, אין מקום להחיל את עניין 707. עמדתי על כך בעבר, בעניין גוזלן (ראו: בפסקה 30 לפסק דיני), והדברים יפים גם לענייננו. תכנית 1900 אמנם קבעה את אחוזי הבניה בחלקות באופן פרוגרסיבי, אולם היא לא הניחה "גשר ברזל" לאיחוד החלקות (המבטיח ניצול גבוה יותר של אחוזי בנייה). הזכות לאיחוד החלקות לא שולבה כחלק אינטגרלי בתכנית, אלא חייבה אקט חיצוני בדמותו של אישור תשריט האיחוד – פעולה הכפופה לשיקול דעתה של הוועדה המקומית. במסגרת שיקול הדעת המוקנה לה הוועדה המקומית רשאית לבדוק את מכלול המאפיינים של החלקות ולהביא בחשבון, בין היתר, נתונים כדוגמת זיקות הנאה, זכויות מעבר ומבנים קיימים או מתוכננים (ראו: 77 כהן, בעמ' 386). האפשרות לערוך איחוד של חלקות מסוימות על מנת להגדיל את אחוזי הבנייה בהן הייתה אפוא אך אפשרות פוטנציאלית שאינה נובעת מניה וביה מהתכנית ותלויה



גם בהתפתחויות חיצוניות לה. בהקשר זה יוזכר שוב כי ביחס לבקשה לאישור התשריט פורסמו הודעות לציבור לפי סעיף 149 לחוק והנפגעים מהבקשה הוזמנו להגיש התנגדויות לה, כך שהאישור אף היה כפוף להליך זה. על כן, בנסיבות אלו, אין מקום להחיל את העקרונות שהותוו בעניין 700, שכן אין עסקינן בזכויות מעין-מוקנות.

58. על כן, בשונה מעניין 700 שעסק בהיטל וב"היטל משלים" בגין אותה השבחה, במקרה שבפנינו שני היטלים נפרדים, הנובעים כל אחד מהשבחה אחרת, הגם שמקור שניהם בתכנית אחת (זאת, בשונה מעניין 700 שבו הודגש כי מדובר באירוע מס אחד. ראו שם, בפסקה 43). במלים אחרות, בפנינו שני אירועי השבחה שונים החלים במועדים שונים הגם ששניהם נוגעים לאותם מקרקעין ונובעים מאותה תכנית.

59. אכן, מדובר במצב חריג יחסית. ברגיל, יוטל היטל השבחה אחד בגין האירוע מחולל ההשבחה (כגון אישור תכנית או מתן הקלה). הדין אף מכיר גם במצבים שבהם ההשבחה נובעת ממספר תכניות שאושרו זו אחר זו (ראו: סעיף 4(5) לתוספת השלישית לחוק; נמדד, בעמ' 135-161). לצד זאת, דומה כי אין מניעה שתכנית אחת תצמיח כמה השבחות נפרדות שכל אחת מהן תחייב את בעל המקרקעין בהיטל. לשונו של סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק לפיה השבחה היא "עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג", אינה מצמצמת עצמה להשבחה אחת בלבד הנובעת מכל פעולה תכנונית. למעשה, אף מלשונו של סעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק, הקובע כי "חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו", ניתן ללמוד כי ביחס לכל השבחה של מקרקעין על הבעלים לשלם היטל השבחה בהתאם, וכי אין מדובר בהכרח בהשבחה אחת ויחידה. כמובן, בכל מקרה ומקרה יש לנהוג בזהירות על מנת להימנע ממצב של גביית כפל מס. כך, רק במצבים שבהם ניתן להבחין בבירור בין כמה השבחות נפרדות שחלו ביחס למקרקעין בגין אותה תכנית, ניתן יהיה להטיל היטל השבחה נפרד ביחס לכל אחת מהן. בענייננו, כאמור, תכנית 1900 הצמיחה שתי השבחות שניתן בבירור להבחין ביניהן – אחת שעניינה ההשבחה המיידית של הקרקע שחלה עם אישורה של התכנית (ובגינה שילם מוכר המקרקעין לאקרו את היטל השבחה) והשנייה ההשבחה שהתגבשה בעקבות אישור תשריט האיחוד ובשל הוראות התכנית בעניין הזכויות הפרוגרסיביות. ההשבחה האחרונה היא השבחה נפרדת ורק בגינה תשלם אקרו את היטל השבחה שבו חויבה.

60. חשוב להדגיש כי אין זה אומר שהתכנית המגלמת בחובה השבחה פוטנציאלית בעת שיתקיים אירוע עתידי אינה יכולה לכלול גם מרכיב של השבחה מיידית. כפי שקרה בענייננו, בעל המקרקעין שמכר אותם לאקרו שילם היטל השבחה בגין ההשבחה המיידית שהתחוללה ביחס למקרקעין עם אישור תכנית 1900. אולם, ההשבחה שהתחוללה בעקבות איחוד החלקות לא הייתה רלוונטית באותה עת. היא התגבשה רק בשלב מאוחר יותר, עם איחוד החלקות, ובהתאמה מי שיישא בהיטל השבחה בגינה הוא הגורם שהיה בעל הקרקע באותה עת, כלומר – אקרו.

61. ככלל, אני סבורה כי גם העקרונות שהותוו בעניין מגן אינטרנשיונל ובעניין אופל קרדן תומכים במסקנה הפרשנית שאליה הגעתי. כפי שהוסבר בפתח הדברים, בשני המקרים הללו הכיר בית המשפט בכך שהאירוע הפוגע או המשביח (לפי העניין) לא התחולל בנסיבות העניין עם אישור התכנית המקורית, אלא התגבש בשלב מאוחר יותר, עקב ביצועה של פעולה תכנונית אחרת (ראו: עניין מגן אינטרנשיונל, בפסקה 33 לפסק דיני; עניין אופל קרדן, בפסקאות 16-17 לפסק דינו של השופט עמית).

62. בשלב זה מתעוררת שאלה נוספת – מהו התאריך הקובע ביחס לשומת ההשבחה? כפי שהוסבר בפתח הדברים, סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה מורה בהקשר זה כי "יום תחילת התכנית" הוא התאריך הקובע. האם, אפוא, בענייננו התאריך הקובע הוא יום תחילת תכנית 1900? כאמור, הוועדה המקומית טוענת כי מועד אישורו של תשריט האיחוד הוא התאריך הקובע. גם בהקשר זה אני סבורה כי ניתן ללמוד מפסקי דין בעניין מגן אינטרנשיונל ובעניין אופל קרדן. בשני המקרים הללו נקבע כי התאריך הקובע לחישוב ההשבחה או הפיצוי הנובעים מהתכנית לא יהיה מועד אישור התכנית אלא מועד מאוחר יותר, וזאת בשם שיקולי יעילות והתאמה למודלים תכנוניים חדשים. כך, בעניין מגן אינטרנשיונל נקבע כי המועד שבו ניתן להגיש תביעת פיצויים הוא יום מתן ההיתרים מכוחה של התכנית (להבדיל מיום אישור התכנית), ואילו בעניין אופל קרדן נקבע כי התאריך הקובע לצורך שומת היטל ההשבחה הוא מועד הנפקת היתר הבניה, ולא יום תחילתה של התכנית (ראו לעיל בפסקה 12). בהתאם לעקרון המנחה הכללי שיושם במקרים אלה, אני סבורה כי יש מקום לקבל את טענתה של הוועדה המקומית ולקבוע שבענייננו התאריך הקובע לשומת ההשבחה הוא מועד אישור התשריט. מכיוון שהשבחה גלומה למעשה בזכויות הפרוגרסיביות – ואלה לא נכנסו לתוקף בטרם אושר תשריט האיחוד – אין כל משמעות לשומת ההשבחה במועד תחילת התכנית. במועד זה, ניתן לשום את ההשבחה הראשונה

זו ששילם בעל המקרקעין שמכר אותם לאקרו) אולם לא את ההשבחה השניה (זו שמקורה ברכיב הפרוגרסיבי בתכנית).

63. אין לכחד – פרשנות זו אינה מבוססת על לשונו הפשוטה של סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק. אולם, היא מבטאת את הגישה שכבר אומצה בפסקי הדין דלעיל, וכפי שציינתי בעניין אופל קרדן, אני סבורה כי יתרונותיה עולים על חסרונותיה (ראו: שם, בפסקה 4 לפסק דיני). בראש ובראשונה, מדובר בפרשנות המשרתת את הרציונל העומד בבסיס סעיף 119 לחוק, לפיו התאריך הקובע לגבי השבחה הנובעת מתכנית הוא לא יום אישור התכנית, אלא 15 ימים לאחר הפרסום על אישור התכנית. סעיף זה נועד לאפשר לצדדים להסכם מכר לכלכל את צעדיהם ולקחת בחשבון קיומה של תכנית משביחה. ידיעה כזו ניתן לייחס להם רק לאחר פרסום אישורה של תכנית ברשומות או בעיתון (ראו: אהרן נמדר מערכת המס בעסקאות נדל"ן 210 (2013)). בהתאם לכך, פרשנות לפיה בנסיבות המקרה דנן התאריך הקובע לשומת ההיטל הוא מועד אישור תכנית 1900 תמנע מכל המתקשרים בחוזים למכירת חלקות בתחום התכנית את היכולת לכלכל צעדיהם באופן דומה. שכן, לאחר אישור התכנית כל חלקה יכולה – באופן תיאורטי – להתאחד עם חלקה שכנה לה, ובכך להגדיל את אחוזי הבניה. חוסר הוודאות ביחס למימוש הזכויות הפוטנציאליות האלה עלול להוביל לכשלי שוק, והוא אינו עולה בקנה אחד עם ההיגיון המסחרי העומד בבסיס סעיף 119 לחוק.

64. בנוסף, פרשנות זו מתיישבת גם עם שיקולי היעילות שהוזכרו בפתח הדברים. כפי שציינתי בעניין גוזלן, ראוי להימנע ככל הניתן מפרשנות התומכת בהכנת שומות שביסודן ספקולציות באשר להסתברות להשבחה בגין איחוד בין חלקות כל אימת שנמכרות חלקות הנכללות בתחומי התכנית, באופן שצפוי לסרב את הליך השומה והגבייה (ראו: שם, בפסקה 37. ראו גם: עניין אופל קרדן, בפסקה 17 לפסק דינו של השופט עמית). טענה זו מקבלת חיזוק בענייננו מבחינה מעשית, שכן בעת שנערכה השומה ביחס להיטל הראשון לא העלה השמאי צורך בהערכה גם של פוטנציאל ההשבחה מהאיחוד האפשרי של החלקות, על אף שכבר בשלב השומה היה ידוע כי שתי החלקות נמכרו לאותו הקונה (ועל כן לכאורה, ניתן היה לשער כי הוא עשוי להגיש בקשה לאישור תשריט איחוד).

סיכום ביניים



65. הגעתי אפוא למסקנה כי בנסיבות העניין תכנית 1900 הייתה אירוע מס שחולל שני אירועי השבחה: אירוע השבחה אחד התבטא בהגדלת זכויות הבניה "הרגילות" במקרקעין ביחס לתכנית הקודמת שחלה עליו, ובגיננו שילם הבעלים הקודם את היטל ההשבחה ששומתו נערכה לפי יום תחילת התכנית. אירוע השבחה נוסף התבטא בהענקת הזכויות הפרוגרסיביות שבתכנית, והתגבש רק עם אישור תשריט האיחוד. בגינו תחוב אקרו בהיטל השבחה, שיחושב לפי יום אישור התשריט.

66. אני סבורה שהתוצאה שהגעתי אליה מתיישבת לא רק עם פסיקתו של בית משפט זה אלא גם עם התוצאה הרצויה בעין העקרונות המנחים שפורטו לעיל. ראשית חשוב להבהיר כי התוצאה במקרה זה מבוססת על פרשנות החוק, הגם שזו אינה פרשנות לשונית "פשוטה". מעבר לכך, ובעיקרו של דבר, השיקולים שעניינם צדק חלוקתי תומכים באופן מובהק בחיוב ההיטל השבחה בגין מימוש מלוא הפוטנציאל של החלקה המאוחדת. כפי שכבר צוין, לעניין זה נודעת חשיבות מיוחדת בשים לב לכך שצדק חלוקתי הוא "העיקרון המארגן" של דיני ההיטל השבחה (ראו: עניין טי אנד סאן, בעמ' 719). אקרו התעשרה מפעולות התכנון והפיתוח של הרשות, אשר הסירו בפניה מחסום נורמטיבי, ועל כן, על פי העקרונות המנחים בענייננו עליה לשאת בהיטל זה (שם. כן ראו: נמדד, בעמ' 78). יתר על כן, התוצאה של חיוב ההיטל השבחה במקרה דנן אף עולה בקנה אחד עם השיקול של התאמת הדין למודלים תכנוניים עדכניים – כגון תכנית המכילה זכויות פרוגרסיביות, כבענייננו. לבסוף, אף מן ההיבט של שיקולי היעילות, התוצאה שלפיה מועד המימוש יהא מועד אישור תשריט האיחוד מאפשרת גבייה פשוטה יחסית, בפרט ביחס למנגנון הגבייה שחל בעניין דון. אציין גם כי בהתחשב במכלול השיקולים האמורים, איני סבורה כי יש בהחלטתי כדי לפגוע בתמריצים לפעילות יזמית רצויה – בשים לב לכך שהרווח של אקרו מאיחוד החלקות, גם בכפוף לתשלום ההיטל, הוא משמעותי. כפי שכבר הודגש, עקרונות היסוד בתחום ההיטל השבחה מחייבים כי אקרו תחלוק את הרווח האמור עם הציבור.

גבולות הפרשנות המוצעת

67. נוכח מורכבותם של הדברים חשוב להבהיר את גבולותיו של העיקרון הפרשני המוצע. אין ללמוד מהתוצאה שאליה הגעתי כי מעתה ואילך כל תשריט איחוד ייחשב כאירוע מחולל השבחה. כפי שכבר הוזכר, חוק התכנון והבניה בנוסחו הקיים אינו מגדיר אישור תשריט איחוד או חלוקה כאירוע מס המהווה מקור לחיוב בהיטל השבחה. בהינתן מצב זה, הכרה בתשריט איחוד כאירוע תכנוני שניתן להטיל בגינו



היטל השבחה תתרחש רק בנסיבות הספציפיות שבהן ניתן להצביע בבירור על כך שהשבחה לא נובעת ישירות מאישור התשריט אלא מהתכנית (או לחלופין מאירוע מס אחר המוגדר בתוספת השלישית לחוק).

68. בהמשך לכך, ראוי להתייחס לשאלת תחולתה של הפרשנות האמורה במקרה שבו המקרקעין לא היו "עוברים ידיים", כלומר במצב שבו הבעלים בעת כניסתה של התוכנית לתוקף לא היה מוכר את המקרקעין לאקרו, ומבצע את איחוד החלקות בעצמו, ורק לאחר מכן מבצע פעולת מימוש (למשל, מוכר את המקרקעין, או מוציא היתר בניה). גם מצב זה אינו מעורר קושי של ממש מהיבטה של הפרשנות המוצעת. למעשה, הוא משול למצב מוכר היטב בדיני התכנון והבניה, של תחולת כמה תכניות משביחות ברצף על אותו מקרקעין. כידוע, במקרה כזה חלה שיטת החישוב המכונה "שיטת המדרגות", לפיה מחושבת ההשבחה בגין כל תכנית ותכנית בנפרד (על ידי חישוב שווי המקרקעין לפני אותה תכנית ולאחריה), תוך נטרול השפעת עליית מחירי הנדל"ן הכללית, כאשר סכום כל ההשבחות כולן מהווה את ההשבחה שעליה יש לשלם את ההיטל (ראו: רע"א 4217/04 פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פ"ד סא(3) 386 (2006) (להלן: עניין פמיני); נמדר, בעמ' 144-146). כפי שנקבע בעניין פמיני, העיקרון הטבוע בהסדר הסטטוטורי הנוגע להיטל השבחה הוא יסוד הקשר הסיבתי הישיר שבין הפעילות התכנונית ובין ההשבחה נשוא ההיטל (שם, בעמ' 408). יסוד זה מנחה את שיטת החישוב הקבועה במקרה של כמה תכניות משביחות ברצף, ולפי הגיונו הפנימי, יש מקום להחילו גם במקרה של כמה השבחות נפרדות החלות על אותם מקרקעין כאשר הבעלות בהם אינה משתנה במשך כל אותה תקופה.

69. טרם סיום, ראוי לציין כי מעת לעת שבה ונדונה סוגיה זו של חיוב בהיטל השבחה בגין אישור תשריט איחוד או חלוקה – בוועדות הערר, בפסיקת בתי המשפט המחוזיים ובספרות המשפטית. בהזדמנויות אלה חזרה והובעה הדעה לפיה מן הראוי שחוק התכנון והבניה יכלול במפורש אירוע של אישור תשריט איחוד או חלוקה כאירוע מס המחולל השבחה (ראו לעיל בפסקה 45). דומה כי הגיעה העת להסדרה כוללת ומפורשת של סוגיה זו, שתבהיר גם מהם המקרים הקונקרטיים שבהם אישור תשריט איחוד או חלוקה אכן יהווה בסיס לחיוב בהיטל השבחה. ככלל, נראה שזוהי הזדמנות מתאימה נוספת לחזור ולהפנות את תשומת ליבו של המחוקק לכך שהפרקטיקה התכנונית התרחקה מאד מן המציאות שהייתה נגד עיניו כאשר נחקק חוק התכנון והבניה. עובדה זו משפיעה אף על כך שההסדרים בנושא של היטל השבחה אינם

משקפים את מלוא מורכבותה של המציאות התכנונית (ראו: בר"מ 6195/13 רביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פסקה 30 לפסק דיני (8.6.2014); עניין אופל קרדן, פסקה 6 לפסק דיני).

אחר הדברים האלה

70. בשלב זה, ולאחר שהשלמתי את כתיבת חוות דעתי, הגיעה לעיוני חוות דעתו של חברי השופט מ' מזוז. חברי סבור כי בנסיבות המקרה אין לייחס את ההשבחה שנבעה מאיחוד החלקות לתכנית, ועל כן אין מקור חוקי לחיובה של אקרו בתשלום היטל השבחה. במובן זה, דומה שחברי אינו מכוון את ביקורתו לתוצאה עצמה, אלא להגשמתה במסגרת נוסחו הנוכחי של החוק.

71. בהמשך לכך, אני מבקשת להוסיף ולהטעים כי לשיטתי בשלב זה של התפתחות הפסיקה איננו כותבים עוד על "לוח חלק", ובמובן זה עמדתי שלי ממשיכה, כך אני סבורה, את הדרך שהתוו בין היתר פסקי הדין בעניין אופל קרדן ובעניין מגן אינטרנשיונל, אשר הלכו מעבר לפרשנות הלשונית "הפשוטה" של חוק התכנון והבניה. הדברים אמורים במיוחד באשר לעניין אופל קרדן אשר אף בו נקבע כי החיוב בהיטל השבחה יושת על חלקה בגין שינוי שאמנם גלום בתכנית אך התגבש בהמשך (עם מתן היתר בנייה לתחנת דלק). במובן זה, חוות דעתי ממשיכה את הקו הפסיקתי האמור ולא חורגת ממנו. יתר על כן, לשיטתי היא מובילה במקרה דנן לתוצאה הצודקת, ובהקשר זה הדגשתי לעיל את העיוות הכלכלי שעלול להיגרם באם אקרו לא תחוב בהיטל השבחה.

72. בשולי הדברים אוסיף עוד כי חברי התייחס ל"איזונים הפנימיים" בין ההסדרים החלים על היטל השבחה לבין אלה החלים על פיצויים בגין פגיעה במקרקעין לפי סעיף 197 לחוק (פסקה 12 לחוות דעתו). בכל הכבוד, אני חולקת על דבריו גם בהקשר זה. אכן, גם אם לכאורה מדובר בשני הסדרים המהווים "תמונת ראי" זה של זה בכמה היבטים עקרוניים, הרי שהפסיקה כבר עמדה על כך שאין מדובר בהסדרים משלימים באופן מלא, ושלמעשה הם אינם סימטריים. כך, בין היתר: היטל השבחה חל רק על בעלים (או חוכר לדורות) של המקרקעין, ואילו זכאות לפיצויים בגין פגיעה במקרקעין מוקנית גם למי שהוא "בעל זכות" בהם; פיצויים בגין פגיעה ניתנים על השיעור המלא של הפגיעה במקרקעין, ואילו היטל השבחה מוטל רק בשיעור של 50% מההשבחה; ועוד בנושא הפיצויים קיימת הוראה ייחודית המחריגה את תחולת הסדר הפיצוי

מפגיעה שאינה עוברת רף מסוים, ואילו אין הוראה דומה בהקשר של היטל השבחה. זאת, אף מבלי למנות את כל ההבדלים הדיוניים והמהותיים בין השניים (ראו: דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 49 (2002); בר"מ 2647/14 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה פתח תקוה נ' גולדן פוינט בע"מ, פסקה 6 (5.8.2014)). על רקע זה, אני סבורה כי ההשוואה שעורך חברי מעוררת קושי. ההסדר החל על היטל השבחה רלוונטי רק לשלושה אירועים מחוללי השבחה – אישור תכנית, אישור שימוש חורג או מתן הקלה. לעומת זאת, פיצויים בגין פגיעה במקרקעין ניתנים רק עקב אישור תכנית. ודאי שקבלת טענתן של הוועדות המקומיות במקרה דנן לגבי השבחה עקב אישור התכנית ואישור התשריט אינה מהווה "תמונת ראי" להסדר הכללי הקובע כי פיצויים יינתנו רק עקב אישור תכנית פוגעת, ולא עקב אירועים תכנוניים אחרים. אין מקום לומר אפוא שהפרשנות המוצעת על ידי בכל הנוגע להוראות החוק העוסקות בהיטל השבחה מחייבת גם הרחבה של ההסדר הכללי החל על פיצויים לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה.

סיכום

73. בהגיעי לשלב זה בדרך שבה הלכתי אני סבורה כי הדין עם הוועדה המקומית. לשיטתי, במקרה המיוחד של השבחה שצומחת מאיחוד חלקות בתכנית המעניקה זכויות בנייה פרוגסיביות התלויות בגודל החלקה יש לומר שהשבחה נובעת מתכנית זו, וכי התאריך הקובע לחישוב ההשבחה אמור להיות מועד אישורו של תשריט האיחוד. בהתאם לכך, במקרה זה אקרו תחוב בהיטל השבחה בגין ההשבחה שמקורה בתכנית 1900 והתאריך הקובע לשומת ההשבחה שלה יהא יום אישורו של תשריט האיחוד שהגישה.

74. מסקנה זו מבוססת על פרשנות – שאינה "פשוטה" בהכרח – אך תואמת את תכלית החוק ואת העקרונות שגובשו בפסיקתו של בית משפט זה, כמו גם את המאפיינים הפונקציונליים של אישור התשריט במקרה דנן. אכן, כפי שצינתי בעבר, הפסיקה אימצה זה מכבר את גישת הפרשנות התכליתית ביחס לדיני המס בכלל, ולסוגיית היטלי השבחה בפרט (ראו: עניין גולן, בפסקה 38 לפסק דיני. ראו גם בפסקה 44 לעיל).

75. נוכח כל האמור, אציע לחבריי לקבל את ערעורה של הוועדה המקומית ולדחות את ערעורה של אקרו, כך שאקרו תשלם את היטל ההשבחה שחויבה בו על ידי הוועדה המקומית.

ש ו פ ט ת

השופט מ' מזוז:

1. אין בידי להסכים למסקנה אליה הגיעה חברתי השופטת ד' ברק-ארז ולחלק מנימוקה. כפי שאפרט להלן, אני סבור כי יש לקבל את ערעור חברת אקרו בע"מ (להלן: אקרו) ולדחות את ערעור הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה (להלן: הוועדה המקומית).

קודם לפירוט וביאור עמדתי ונימוקי אעמוד בקצרה על עיקרי העובדות הצריכות לענין ועיקרי הוראות החוק הרלבנטיות.

2. עיקרי העובדות הצריכות לענייננו -

א. תכנית מתאר מקומית הר/1900 - אזור התעשייה הרצליה (להלן: התכנית) פורסמה למתן תוקף ביום 4.9.2003. מטרתה הייתה, בין היתר, להגדיל את זכויות הבניה באזור התעשייה ולהרחיב את השימושים המותרים בו. בתכנית נקבעו 3 קטגוריות של זכויות בניה כפונקציה של גודל המגרש: 160% למגרש עד 5 דונם; 180% למגרש בין 5 ל- 10 דונם; 200% למגרש מעל 10 דונם.

ב. חלקות 27 ו- 28 באזור התעשייה (להלן: החלקות), כל אחת בגודל של כ- 4 דונם, היו עובר לאישור התכנית בבעלות חברת סוכנות מכוניות לים התיכון בע"מ (להלן: הבעלים הקודמים). ביום 4.3.2008, כארבע וחצי שנים לאחר אישור התכנית, נמכרו החלקות לאקרו. בגין מכירה זו הוציאה הוועדה המקומית שומת היטל השבחה לבעלים הקודמים בגין ההשבחה שנבעה מהתכנית עצמה, ובין היתר בגין הגידול בזכויות הבניה לחלקות בגודלן המקורי.

ג. ביום 17.7.2008 הגישה אקרו לאישור הוועדה המקומית תשריט לאיחוד החלקות. לאחר פרסום הודעה להתנגדויות לפי סעיף 149 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: החוק או חוק התכנון והבניה), אישרה הוועדה ביום



6.5.2009 את התשריט, כך ששתי החלקות הפכו להיות מגרש אחד שגודלו כ- 8 דונם. עקב כך, בהתאם להוראות התכנית כאמור, גדלו זכויות הבניה במגרש המאוחד ל- 180% (במקום 160%).

ד. ביום 16.9.2009 אישרה הוועדה המקומית לאקרו בקשה להיתר בניה לבנין לתעשייה מיוחדת בן 5 קומות, כולל שטח מסחרי, בהיקף של 180% שטחים עיקריים. בסמוך לאחר מכן שלחה הוועדה המקומית לאקרו דרישה לתשלום היטל השבחה עקב אישור התשריט שגרם כאמור להגדלת אחוזי הבניה במגרש המאוחד. הוועדה המקומית קבעה את היום הקובע לצורך חישוב ההשבחה ליום אישור התשריט. שומת השבחה הועמדה על סך של כ- 3 מיליון ₪.

ה. אקרו הגישה ערר לוועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה (להלן: ועדת הערר) על חיובה בהיטל השבחה. ועדת הערר קיבלה את הערר תוך שקבעה כי אין כל מקור חוקי לחיוב אקרו בהיטל השבחה. נגד החלטה זו ערערה הוועדה המקומית לבית המשפט לעניינים מינהליים בתל אביב-יפו אשר קיבל את הערעור וקבע כי חל חיוב בהיטל השבחה, בתנאים שקבע, כפי שיפורט בהמשך.

ו. שני הצדדים מסתייגים מפסק דינו של בית משפט קמא, זה בלה וזה בלה, ושניהם הגישו בקשות לרשות ערעור על פסק הדין.

3. עיקרי הוראות החוק הרלבנטיות -

א. הסוגיה של היטל השבחה מוסדרת בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה, ובתוספת השלישית לחוק זה. סעיף 196א לחוק קובע:

"ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה."

ב. התוספת השלישית לחוק (להלן: התוספת) היא ארוכה ומפורטת, אך לענייננו אסתפק בשלב זה בהפניה להוראות סעיפים 1 ו- 2 הקובעים בין היתר כדלקמן:

1. (א) בתוספת זו -

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

...

'תכנית' - תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת.

2. (א) חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו (להלן – היטל)..."

ג. מצירוף הוראות אלה עולה כי לא כל השבחה כלכלית, באשר היא, גוררת חיוב לתשלום היטל השבחה, אלא רק "השבחה" כהגדרתה בחוק: השבחה "עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג", כאשר "תכנית" לענין זה היא אך "תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת".

ד. בהתרחש "אירוע מס" כאמור היוצר חיוב בהיטל השבחה, הרי שככלל תיקבע ההשבחה בידי שמאי מקרקעין "בסמוך לאחר אישור התכנית, התרת השימוש החורג או מתן ההקלה" (סעיף 4 לתוספת). עם זאת, רשאית הוועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה עד לשימוש הזכויות במקרקעין, אך זאת בכפוף לזכותו של בעל המקרקעין לדרוש שלא לדחות עריכת השומה כדי "לאפשר לו לשלם מיד את ההיטל החל עליו" (שם). בהעדר דרישה כאמור של בעל המקרקעין, החיוב בהיטל חל בעת "מימוש הזכויות" במקרקעין (סעיף 7 לתוספת), כאשר לענין זה, "מימוש זכויות" משמעו - קבלת היתר, התחלת שימוש, או העברת הזכויות במקרקעין (סעיף 1 לתוספת).

ה. פרק ד' לחוק עוסק בחלוקה ואיחוד של חלקות (סעי' 137-144). תשריט חלוקה או איחוד של מגרשים טעון אישור הוועדה המקומית, וככל שהדבר כרוך בסטייה מתכנית נדרש הליך של פרסום להתנגדויות קודם להחלטה בבקשה (סעיף 149 לחוק). החלטת הוועדה המקומית לאישור או דחיית בקשה לאישור תשריט חלוקה או איחוד קרקע נתונה לערר על ידי המבקש או על ידי מתנגד לבקשה הרואה עצמו נפגע מהחלטת ועדת הערר (סעיפים 140 ו-142). החלטה של ועדה מקומית בבקשה לאיחוד או חלוקה של מגרשים אינה אפוא עניין טכני גרידא, אלא החלטה הכרוכה בשיקול דעת, גם אם מצומצם יחסית, בהתייחס לשיקולים תכנוניים שונים, כגון עומס על תשתיות כתוצאה מגידול באחוזי הבניה, קיום זיקות הנאה וזכויות מעבר במגרשים ועוד (וראו גם סעיף 142 לחוק).

ו. הנה כי כן, השבחה החייבת בהיטל השבחה מוגבלת לכזו הנובעת מאישור תכנית, או ממתן הקלה או אישור לשימוש חורג, והיא אינה כוללת השבחה

הנובעת ממקור אחר, לרבות השבחה כתוצאה מאישור תשריט איחוד או חלוקה של מגרשים. המונח "תכנית" מוגדר בסעיף 1 לתוספת כ- "תכנית מתאר מקומית או מפורטת" – ולא תשריט איחוד או חלוקה או כל הליך תכנוני אחר - כאשר ההשבחה נבחנת בהתייחס למועד תחילת התוקף של התכנית, אישור ההקלה או האישור לשימוש חורג).

4. מהמקובץ עד כה עולה כי התשובה למחלוקת בענייננו היא לכאורה פשוטה. ההשבחה לה זכתה אקרו, שעל קיומה אין כאמור מחלוקת, נבעה מאישור תשריט האיחוד של שתי החלקות, שרכשה זמן רב לאחר אישור התכנית. עליית ערך זו אינה בגדר "השבחה" כהגדרתה בחוק (סעיף 1 לתוספת), המגביל כאמור השבחה החייבת בהיטל ל- "עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג". תשריט איחוד אינו בגדר הקלה או שימוש חורג ואף לא בגדר "תכנית", המוגדרת כאמור כ- "תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת", וממילא אין בפנינו "השבחה" כמובנה בחוק.

5. ואכן, זאת הייתה, בעיקרם של דברים, עמדתה של ועדת הערר בהחלטתה מיום 30.7.2012, בה קיבלה את ערר אקרו על החלטת הוועדה המקומית לחייבה בהיטל השבחה. ועדת הערר קבעה כי אין בענייננו כל מקור חוקי לחיוב אקרו בהיטל השבחה, שכן ההשבחה בענייננו אינה בגדר "השבחה" כמובנה בחוק, ואף אם ניתן לסבור שיש צידוק ענייני לחיוב בהיטל בכגון דא, לא ניתן לעשות זאת על דרך של פרשנות יצירתית של החוק אלא נדרשת הוראה מפורשת של המחוקק. כן צוין כי בהצעת חוק מ-2010 הוצע במפורש לחייב בהיטל השבחה גם השבחה הנובעת מאישור תשריט חלוקה או איחוד, אלא שהצעת חקיקה זו לא הגיעה לכלל אישור. לבסוף נקבע כי גם אם ניתן לומר שאישור התכנית (הר/1900) יצר כשלעצמו השבחה מסוימת, כנגזרת מפוטנציאל ההשבחה עקב האפשרות של איחוד חלקות, לא ניתן לחייב את אקרו בהשבחה זו שכן היא לא הייתה בעלת הזכויות במקרקעין בעת אישור התכנית.

אלא שבית משפט קמא הגיע כאמור למסקנה שונה. בית המשפט קבע כי "הבסיס הרעיוני העומד בבסיס היטל השבחה" ופסק הדין בענין רון (רע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים נ' רון (15.7.2014), להלן: ענין רון)) מאפשרים לייחס את ההשבחה לתכנית עצמה (פסקה 3). בהמשך לכך החיל בית משפט קמא גם את המודל הדו-שלבי שנקבע בענין רון לגביית ההיטל, היינו - חלק מההשבחה במועד רכישת המקרקעין על ידי אקרו, והחלק האחר במועד אישור התשריט. ההנמקה

שניתנה הייתה כי פוטנציאל ההשבחה (על ידי איחוד שתי חלקות) נקבע כבר בתכנית ואילו מימוש הפוטנציאל נעשה באישור תשריט האיחוד.

6. כאמור, שני הצדדים מסתייגים מהכרעתו של בית משפט קמא, ושניהם הגישו בקשות לרשות לערער על פסק הדין. לטענת הועדה המקומית, התכנית אמנם קבעה נורמה כללית המאפשרת השבחה על ידי איחוד חלקות אך אישור התשריט הוא המגבש את ההשבחה הקונקרטית, ולא התכנית. על כן, המועד הקובע לשומת ההשבחה הוא מועד אישור התשריט, ואין להחיל את המודל הדו-שלבי לגביית ההיטל; ולחלופין - שיש לראות בתשריט חלוקה כ"תכנית" או כ"הקלה", וממילא יש לראות באישור התשריט, ולא בתכנית, כאירוע המס היוצר את החיוב בהיטל. מנגד, טוענת אקרו, כגישת ועדת הערר, כי תשריט איחוד מגרשים אינו בגדר תכנית, הקלה או היתר לשימוש חורג, וממילא השבחה מכוחו של תשריט כזה אינה בגדר "השבחה" כהגדרתה בתוספת לחוק, וממילא לא ניתן להטיל בגינה היטל השבחה.

7. אני סבור, בעיקרם של דברים, כי צדקה ועדת הערר כאשר קבעה כאמור כי בנסיבות דנן אין כל מקור חוקי לחיוב אקרו בהיטל השבחה, שכן ההשבחה בענייננו נבעה מאישור תשריט איחוד, ואין ליחסה לתכנית, והשבחה כזו אינה בגדר "השבחה" כהגדרתה בחוק לענין חיוב בהיטל השבחה.

8. גם חברתי השופטת ברק-ארו מסכימה כי ההשבחה הנדונה היא תוצר של אישור תשריט האיחוד, וכי מדובר בהליך נפרד ומאוחר הכרוך בשיקול דעת הוועדה המקומית (פסקה 57). מטעם זה אף היא סבורה כי טעה בית משפט קמא כאשר החיל בענייננו את העקרונות שנקבעו בענין 1711. כן היא קובעת כי לא ניתן לראות באישור תשריט האיחוד משום אירוע מס עצמאי, שכן תשריט האיחוד אינו בגדר "תכנית" ואין לראות באישורו גם משום "הקלה". ואולם לדעתה ניתן לראות באישור תשריט האיחוד כאירוע מס נוסף ונפרד המטיל חיוב בהיטל השבחה נוסף ונפרד על זה שהוטל עם אישור התכנית (פסקה 58). ואולם למרות כל זאת ניתן לגישת חברתי לייחס את ההשבחה שנגרמה עקב אישור תשריט האיחוד לתכנית עצמה, ומשכך חייבת השבחה זו בהיטל השבחה. לדעתה, אף שהשבחה התגבשה רק בשלב מאוחר יותר, עם אישור תשריט האיחוד, יש לראות השבחה נוספת ונפרדת זו כהשבחה שצמחה מאישור התכנית, ובה בעת יש לקבוע כי המועד הקובע לשומת ההשבחה הוא מועד אישור התשריט ולא מועד כניסתה לתוקף של התכנית (פסקאות 60-62).



9. עמדה זו אינה מקובלת עלי, ולמעשה אני מתקשה לרדת לסוף דעתה של חברתי, שכן הדברים נדמים בעיני כסתירה פנימית. מאחר שהשבחה נבעה מאישור תשריט האיחוד, ומאחר שלא ניתן כאמור לראות באישור תשריט האיחוד משום "תכנית" או "הקלה", ממילא אין בפנינו השבחה במובן החוק. יתרה מזו, משמוסכם גם על חברתי כי אישור תשריט איחוד החלקות לא היה בגדר זכות מעין-מוקנית בתכנית, במובן ענין רון, אלא הליך נפרד הכרוך בשיקול דעת, הרי ממילא לא ניתן לייחס את ההשבחה הנוספת עקב אישור התשריט לתכנית עצמה. בנסיבות אלה, ייחוס ההשבחה לתכנית עצמה משמעותו שבאופן עקיף אנו מכירים למעשה באישור תשריט איחוד כאירוע מס אף שהחוק אינו מכיר בכך כאמור. תוצאה זו אינה מתיישבת גם עם ההוראות בחוק אשר כורכות את מועד עריכת השומה עם מועד אישור התכנית כמפורט לעיל. ואכן, גם חברתי מציינת כי הפרשנות המוצעת על ידה אינה "פרשנות לשונית פשוטה", ואולם היא סבורה שהיא מוצדקת לאור שיקולי יעילות וצדק חלוקתי. איני שותף כל עיקר לעמדה זו.

לא למותר לציין כי עמדת חברתי חורגת למעשה מעמדות שני הצדדים (כמו גם מעמדות ועדת הערר ובית משפט קמא). הן הוועדה המקומית והן אקרו מסכימות כי ההשבחה בחלקות מקורה באישור תשריט החלוקה ולא בתכנית עצמה, אלא שמכאן ואילך נפרדות דרכיהן של הוועדה המקומית ואקרו, כמפורט לעיל (פסקה 6).

10. כאמור, עמדתי היא שלא ניתן לייחס בענייננו את ההשבחה לתכנית. התכנית לא העניקה את התוספת של עשרים אחוזי בניה לחלקות, כפי מצבן בעת אישור התכנית, אלא אך יצרה את הפלטפורמה החוקית לאפשרות פוטנציאלית עתידית של השבחה של חלקות הכלולות בתחומה, על ידי מהלך תכנוני נוסף, באמצעות איחוד חלקות. המדובר אך באפשרות פוטנציאלית, לא מסוימת, להשבחה, אשר גם לא בהכרח תמומש ושלא בכל מקרה ניתנת למימוש, כגון כאשר החלקות הסמוכות הן בבעלויות שונות. ואכן בענייננו מומש פוטנציאל זה רק כ- 6 שנים לאחר אישור התכנית ולאחר שהחלקות נמכרו לבעלים אחרים מאלה שהחזיקו בהן בעת אישור התכנית. בנסיבות אלה ייחוס ההשבחה שנוצרה על ידי איחוד החלקות, שנים לאחר אישור התכנית, לתכנית עצמה היא כאמור מהלך שאינו עולה בקנה אחד עם הוראות החוק.

יתרה מזו, ייחוס ההשבחה שנוצרה בעקבות אישור תשריט האיחוד, כ- 6 שנים לאחר אישור התכנית, לתכנית עצמה אינה מתיישבת עם הוראות החוק – לא עם הוראת ס"ק 4(1) לתוספת, המחייב עריכת שומת השבחה "בסמוך לאחר אישור התכנית", ולא

עם הוראת סעיף 4(4) לתוספת הקובע את זכותו של בעל המקרקעין לדרוש לשלם "מיד" עם אישור התכנית את היטל ההשבחה שחל עליו (ולא להמתין לשלב המימוש).

11. ייחוס ההשבחה במקרה דנן ובמקרים דומים לו לתכנית עצמה, אף שההשבחה נוצרה עקב הליך תכנוני אחר ומאוחר לתכנית (אישור תשריט השבחה), משבש את ההסדר הברור שנקבע בחוק לענין חיוב בהיטל השבחה. מהלך כזה יוצר גם קשיים מעשיים ממשיים בהיותו יוצר אי-ודאות רבה בעסקאות והליכים תכנוניים, וממילא גם פוטנציאל למחלוקות והתדיינויות אין ספור, כפי שאכן אירע בענייננו.

ולמען הסר ספק אוסיף, כפי שכבר הובהר על ידי ועדת הערר, כי גם אם ניתן לומר שעצם פוטנציאל ההשבחה שיצרה התכנית עקב האפשרות של איחוד חלקות בעתיד, יש לראות בו כהשבחה שהתכנית עצמה יצרה, ועל כן היא מחויבת בהיטל, הרי שמדובר בהשבחה אחרת מזו שנקבעה בענייננו, ואשר אותה יש להטיל בסמוך לאחר אישור התכנית ועל בעלי הקרקע בעת אישור התכנית. לא זה המקרה בענייננו, שכן ההשבחה בענייננו הוטלה כ- 6 שנים לאחר אישור התכנית, ועל אקרו, שלא הייתה הבעלים של החלקות בעת אישור התכנית, וסכום ההשבחה שהוטל לא התייחס להשבחה הפוטנציאלית הנגזרת אולי מהתכנית אלא להשבחה שנבעה מאישור תשריט האיחוד של החלקות.

12. ראוי כאן להעיר, כהערה כללית, כי דיני התכנון והבניה הם מערכת דינים מסועפת וסבוכה, המעלה מפעם לפעם שאלות שלא ניתן להן מענה בחוק והמחייבות את הכרעתם של בתי המשפט. והנה דווקא בסוגיה דנן, של החיוב בהיטל השבחה, נקבע לכאורה כלל ברור ופשוט, ואיני סבור כי על בתי המשפט לפגוע בבהירות הכללים שנקבעו בחוק ולגרום לאי-ודאות ולהתדיינויות משפטיות על ידי יצירת פרשנות "יצירתית", שאין לה עיגון בחוק, המבקשת לתקן עיוותים כביכול בחוק, אך יוצרת אי וודאות רבה, תוך יצירת חריגים ואבחנות שאין להן עיגון בחוק.

חברתי מציינת בחוות דעתה כי "הכללים החלים על חיוב בהיטל השבחה אמורים להיות פשוטים וקלים ליישום", וזאת כדי למנוע התדיינויות משפטיות ארוכות וסרבול ועמימות הפוגעת בפעילות יזמית (פסקה 45). אני שותף כאמור לגישה זו, אלא שעמדת חברתי במקרה דנן הולכת למעשה בנתיב המנוגד ליעד זה.

13. יתרה מזו, בדיני התכנון והבניה קיימת מערכת מורכבת של איזונים פנימיים, בעיקר בכל הנוגע לזכות לפיצויים בגין פגיעה מהליך תכנוני מזה, לבין חובת תשלום היטל השבחה בגין השבחה כלכלית הנובעת מהליך תכנוני מזה. בהתאם להוראות חוק התכנון והבניה, לא כל השבחה מטילה כאמור חיוב בתשלום היטל השבחה, אך גם לא כל פגיעה עקב הליך תכנוני מזכה בפיצויים. כך אל מול השבחה עקב חלוקה או איחוד של מגרשים, שאינה חייבת בהיטל השבחה, עומדת פגיעה במקרקעין סמוכים עקב אישור הקלה או שימוש חורג שאינה מזכה בפיצויים לפי סעיף 197 לחוק. לפיכך, כל "תיקון" נקודתי בצד אחד של "המשוואה", שנועד לתקן עיוות לכאורה, בלא בחינה של מכלול ההסדרים, והתאמה גם של הצד האחר של "המשוואה", עלול לשבש את האיזון האמור ולא לתקנו. ניתן כמובן לסבור שקיימת הצדקה לחייב בהיטל השבחה גם בגין השבחה הנובעת מאישור תשריט איחוד או חלוקה, אך שינוי במערכת האיזונים המורכבת של היטלי השבחה ופיצויים היא ככלל ענין למחוקק לענות בו.

הערה זו משליכה גם על האמור בחוות דעת חברתי כי ביסוד החיוב בהיטל השבחה עומד "עקרון של צדק חלוקתי" (פסקה 43). הצדק החלוקתי (או "הצדק החברתי", כלשון הנשיא ברק בע"א 1341/93 סי אנד סאן נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999)) צריך להיבחן בראיה כוללת של מאזן קבלת פיצויים בגין פגיעה תכנונית מצד אחד, ותשלום היטל השבחה בגין השבחה תכנונית מאידך. בחינה נקודתית של הצידוק בתשלום היטל השבחה עלולה להוביל דווקא לעיוות של הצדק החלוקתי.

14. אוסיף עוד, כי ההסדר של היטל השבחה בחוק התכנון והבניה אינו הסדר מיושן הרחוק מהמציאות התכנונית העדכנית שעל כן הוא מצדיק פרשנות "יצירתית" לתיקון עיוותים. סעיף 196א לחוק והתוספת השלישית לחוק, המסדירים כאמור את הנושא של היטל השבחה, הוספו לחוק בשנת 1981 (ס"ח תשמ"א 184), ומאז תוקנה התוספת השלישית פעמים רבות (19 פעמים), כולל מספר תיקונים בשנים האחרונות, ואף לאחרונה ממש (תיקון מס' 115 מאפריל השנה). גם חוק התכנון והבניה כולו הוא חוק מאוד "דינמי" שעבר מאז חקיקתו לא פחות מ- 117 תיקונים, חלקם תיקונים מאוד מקיפים, לרבות בשנים האחרונות ממש.

15. ולבסוף כאשר לפסק הדין בענין רון עליו סמך בית משפט קמא את פסק דינו. אעיר תחילה, מעבר לנדרש, כי ההסדר שנקבע בענין רון בעייתי בעיני. הוא אינו מעוגן בטקסט של החוק והוא גם יוצר אי וודאות כפולה: הן לעניין סיווג הזכויות (זכויות



"מעין מוקנות", לעומת "זכויות מותנות", כאשר הגבול ביניהם לעתים קרובות אינו ברור כל עיקר), ובעיקר לעניין חישוב מועד ההשבחה ("מודל המימוש הדו-שלבי"). מודל זה מעורר קושי גם נוכח הוראות החוק, שכן בהתאם לחוק, פעולות המימוש המפעילות את חובת תשלום ההיטל (קבלת היתר, התחלת שימוש או העברת הזכויות) הן אלטרנטיביות, וכל אחת מפעילה את החובה לתשלום מלוא ההיטל, דבר שאינו מתיישב עם המודל הדו שלבי. ואכן, המותב בתיק היה ער לקשיים הכרוכים במודל זה (פסקה 45 שם), אך ספק רב בעיני אם המענה שניתן שם מיישב את הקשיים.

מכל מקום, אין צורך להאריך כאן בהתייחסות לענין דון, שכן בכל מקרה ענין דון לא חל בנסיבות המקרה דנן (וזאת בעיקרם של דברים גם גישתה של חברתי כעולה מפסקה 7 לחוות דעתה). בניגוד למקרה שנדון בענין דון, בו מדובר היה ב"זכויות מעין מוקנות" ש"גשר ברזל" מוביל (מהתכנית) לאישורן, במקרה דנן מדובר במקרה מובהק של "זכויות מותנות", כאשר התכנית קבעה כאמור אך פוטנציאל השבחה, אשר מימושה היה מותנה, בנוסף לרכישת שני המגרשים על ידי אותו גורם, בהליך תכנוני נוסף, שכלל גם פרסום להתנגדויות, וכאשר לוועדה המקומית מסור שיקול דעת אם לאשר את איחוד חלקות אם לאו. מצב כזה דומה במהותו למצב הרווח בו תכנית מתאר כללית קובעת בתקנונה זכויות בניה לפי סוגי אזורים מגורים, ותכנית נקודתית מאוחרת יותר משנה את הסיווג (ייעוד) של מתחם מגורים מסוים בתוך תחומי התכנית מאזור מגורים אחד לאזור מגורים בעל זכויות בניה גבוהות יותר. ברור כי במקרה כזה ההשבחה היא תוצר של שינוי הייעוד בתכנית המאוחרת ולא של פוטנציאל השינוי שבתכנית המקורית. אשר על כן, גם בחינת המקרה דנן לפי הכללים והאבחנות שנקבעו בענין דון תוביל למסקנה כי אין לייחס את ההשבחה לתכנית, ולפיכך אין לחייב את אקרו בהיטל השבחה בעקבות אישור תשריט החלוקה, וממילא אין אנו נדרשים כלל להחיל את המודל הדו שלבי.

ואכן, במקרה דנן גם הועדה המקומית אינה טוענת שמדובר בזכויות "מעין מוקנות", וממילא הדבר שולל את ייחוס ההשבחה לתכנית. בהתאם לכך גם נטען על ידי הוועדה המקומית כאמור כי ההשבחה נתגבשה באישור תשריט החלוקה ולא בתכנית, וכי יש לראות באישור זה את "אירוע המס" היוצר את החיוב בהיטל השבחה. אלא שטיעון זה משולל כל יסוד בדין, והוא אינו מקובל גם על חברתי.



16. סיכומם של דברים: במקרים כגון זה שלפנינו, כאשר הוראות בתכנית יוצרות אפשרות (פוטנציאל) להשבחה עתידית, שמימושה טעון הליך תכנוני נוסף, שאין וודאות באשר למימושו, ניתן לחייב בהיטל השבחה רק בגין השבחה שנבעה במישרין מהתכנית עצמה, היינו בגין עליית ערך הקרקע בשל עצם הפוטנציאל להשבחה עתידית - ככל שנבעה השבחה כזו - ולגבות בגינה היטל השבחה בהתייחס למועד אישור התכנית ומהבעלים של הקרקע בעת אישור התכנית. לעומת זאת, לא ניתן לדעתי לייחס לתכנית השבחה מאוחרת, שנתגבשה בעקבות הליך תכנוני נוסף כאמור.

17. ובאשר להערות חברתי בנוגע לעמדתי (פסקאות 70-72 לחוות דעתה) אבהיר בקצרה: ראשית, עמדתי בפסקה 13 לחוות דעתי לעיל על כך כי במסגרת חוק התכנון והבניה קבע המחוקק מערכת מורכבת של איזונים פנימיים - בין הזכות לפיצויים בגין פגיעה מהליך תכנוני מזה, לבין חובת תשלום היטל השבחה בגין השבחה כלכלית הנובעת מהליך תכנוני מזה, כאשר לא כל השבחה מטילה חיוב בתשלום היטל השבחה, אך גם לא כל פגיעה עקב הליך תכנוני מזכה בפיצויים. אין מדובר בתמונת ראי מדויקת וניתן גם לחלוק על הדרך בה בחר המחוקק לאזן בין פיצויים להשבחה, אך שינוי במערכת האיזונים המורכבת בין החובה לתשלום היטל השבחה לבין הזכות לפיצויים עקב פגיעה תכנונית היא ענין למחוקק לענות בו, ובמיוחד כאשר המחוקק אמר את דברו באופן ברור ומפורש. שינוי כזה מחייב גם בחינה של מכלול ההסדרים בתחום של פיצויים והשבחה - שמטבע הדברים יכולה להתבצע רק במסגרת הליך חקיקה - כדי למנוע פגיעה באיזון הפנימי בין שתי המערכות.

שנית, באשר לפסיקה קודמת. הפסיקה בתחום התכנון והבניה היא רבה ועניפה, ואיני סבור שעמדתה של חברתי בענין דנן מתחייבת מפסיקה קודמת של בית משפט זה. כל מקרה לנסיבותיו ולאילוץיו. לא דומה מקרה בו בית המשפט נדרש לפרשנות "יצירתית" בהעדר מענה בחוק לשאלה המתעוררת, לבין מקרה, כמו זה שלנו, בו החוק נותן מענה ברור ומפורש לשאלה שבמחלוקת, ואיני רואה צורך להאריך בכך כאן. אוסיף אך לענין אופל קרדן, עליו בעיקר סומכת חברתי את עמדתה, כי הנסיבות שם שונות לחלוטין מענייננו, והמעין ישכיל. ומעניין לצייין כי דווקא בענין אופל קרדן סטה בית המשפט מפסיקה קודמת (הלכת מועש) בשל הקושי הייחודי אותו ראה בית המשפט בנסיבות אותו ענין (ראו פסקה 1 לחוות דעת חברתי שם).

18. אשר על כן, אם דעתי תישמע, נדחה את ערעור הוועדה המקומית, נקבל את ערעורה של אקרו, ונבטל בהתאם את פסק דינו של בית משפט קמא.

הנשיאה א' חיות:

במחלוקת שנפלה בין חבריי השופטת ד' ברק-ארז והשופט מ' מזוז דעתי כדעתו של חברי השופט מזוז.

כחברי אף אני סבורה שהשבחה במקרה דנן נובעת מאישור תשריט האיחוד של שתי החלקות ועל כן, אין לראות בה "השבחה" החייבת בהיטל כמשמעותה בסעיף 1 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965. זאת משום שאין לראותה כעליית שווי הקרקע "עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג".

האמת צריכה להיאמר – פסיקותיו של בית משפט זה נקטו לא אחת בדרך פרשנית יצירתית שהוליכה להרחבת תחולתו של היטל ההשבחה (ראו למשל: רע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה טבריה (19.10.1999); רע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (15.7.2014) (להלן: עניין רון); בר"מ 505/15 אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה אשקלון (20.4.2016)). אך במקרה דנן, ועל כך אין מחלוקת בין חבריי, אין להחיל את המתווה הדו-שלבי שנקבע בעניין רון ולמעשה בפנינו השבחה אשר לגישתי לא ניתן לייחס אותה – אף לא בדרך פרשנות יצירתית – לתכנית הר/1900.

בצדק ציין חברי כי "התכנית לא העניקה את התוספת של עשרים אחוזי בניה לחלקות, כפי מצבן בעת אישור התכנית, אלא אך יצרה את הפלטפורמה החוקית לאפשרות פוטנציאלית עתידית של השבחה של חלקות הכלולות בתחומה על ידי מהלך תכנוני נוסף, באמצעות איחוד חלקות" (פסקה 10 לחוות דעתו של חברי). לכן מקובלת עלי מסקנתו כי לכל היותר ניתן לחייב את אקרו בע"מ בהיטל השבחה בגין הפוטנציאל להשבחה עתידית, כאשר אותו ואתו בלבד ניתן לראות כנובע במישרין מן התכנית. לעומת זאת, הטלת היטל השבחה על תוספת אחוזי הבניה במקרים דוגמת המקרה דנן – גם אם יש הסבורים כי מן הראוי להטילו – היא עניין למחוקק לענות בו.

מטעמים אלה אני מצטרפת למסקנתו של חברי השופט מזוז כי יש לדחות את ערעור הוועדה המקומית ולקבל את ערעורה של אקרו בע"מ.

ה נ ש י א ה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט מ' מזוז בהסכמתה של הנשיאה א' חיות  
וכנגד דעתה החולקת של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, כ"ח באדר התשע"ח (15.3.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א ה

---

ד' ברק ארז 54678313-2090/16

לראש פסק הדין

בר"מ 2090/16 ו- בר"מ 2273/16