



דף הבית < חקיקה/פסיקה

## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 56250-10-18 ועדה מקומית לתכנון ובניה תל-אביב נ' קזז ואח'

לפני כבוד השופטת אסתר נחליאלי חיאט

מעוררת ועדה מקומית לתכנון ובניה תל-אביב  
ע"י ב"כ עו"ד ש. ברגרזון /או ניר בראונשטיין ואח'

נגד

משיבים

1. עמית קזז

2. טל דוד

3. אסנת דוד

4. ארז רפפורט

5. מרים למברגר

6. מרים למברגר

7. אמיר יער

8. יוסף דותן

9. אסתר דותן

10. יצחק עוז

11. גיל אילני

ע"י ב"כ עו"ד משה אליה

ממשרד נשיץ, ברנדס אמיר ושות'

12. אריאל אזרחי

13. כריסטינה אזרחי

ע"י ב"כ עו"ד ערן לס

חקיקה שאוזכרה:

חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' בתוספת השלישית, 5(ב), 62א, 63, 145ה, 149, 196א, 197, 197(א),  
T13, 13(א), 13(ב), 19(ב), 19(ב2), T23, 2(א), T33, T43, 4(7), T53, T63, 6(ה), T73

חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961

מיני-רציו:



\* אירוע המס לקביעת היטל השבחה חל במועד בו היא מתרחשת בפועל, ומאפשרות היפותטית, הפכה לאירוע מס מסוים ומוגדר. מועד ההשבחה חל במועד הקונקרטיזציה לתכנית שחלה עם מתן ההיתר, ולמועד זה יש לבחון אם היתה השבחה במקרקעין אם לאו.

\* מסים – היטלים – היטל השבחה

\* תכנון ובנייה – היטל השבחה – קביעתו

ערעור על החלטת ועדת הערר שעניינה אופן החיוב של היטל השבחה שהוטל בעקבות אישור תכנית "הסדרת שטחי בנייה (עיקרי ושירות) בעת איחוד דירות". השאלה היא מהו מועד החיוב הנכון לשומות היטל ההשבחה בעקבות התכנית.

בית המשפט לעניינים מנהליים קיבל את הערעור ופסק:

כלל יסוד בדיני המס שאירוע המס צריך להיות מוגדר ומסוים. כך לגבי היטל השבחה אותו יש להטיל רק כאשר ברור שנוצר אירוע של השבחה במקרקעין, המהווה אירוע מס. אירוע המס לקביעת היטל ההשבחה חל במועד בו היא מתרחשת בפועל, ומאפשרות היפותטית, הפכה לאירוע מס מסוים ומוגדר. מועד ההשבחה חל במועד הקונקרטיזציה לתכנית שחלה עם מתן ההיתר, ולמועד זה יש לבחון אם היתה השבחה במקרקעין אם לאו. התכנית הנדונה אינה משייכה אוטומטית את כל המקרקעין בתחום העיר, אלא רק בעת יישומה בפועל במקרקעין ספציפיים ובכפוף להתקיימות התנאים בתכנית עצמה. במקרים שבענייננו, לא הייתה כל השבחה שנבעה מעצם פרסום התכנית, משכך כאשר המקרקעין מומשו ונמכרו למשיבים לא היה מקום להטיל היטל השבחה תיאורטי על המוכרים.

## פסק דין

1. לפני ערעור על החלטת ועדת הערר לתכנון ובנייה פיצויים והיטל השבחה (להלן: "ועדת הערר") מיום 11.7.18, בשני עררים שאוחדו לדיון בפניה, שעניינם אופן החיוב של היטל השבחה שהוטל ע"י הועדה המקומית תל אביב יפו בעקבות אישור תכנית מס' תא/3440 "הסדרת שטחי בנייה (עיקרי ושירות) בעת איחוד דירות" (להלן: "התכנית") שפורסמה למתן תוקף ביום 10.5.2006.

2. היטלי ההשבחה הוטלו על המשיבים בשתי שומות של היטל השבחה: האחת – שומה כוללת על משיבים 1-11 לגבי בנין ברחוב שפירא פינת הרמן (להלן: "בנין שפירא הרמן"), שלגביו ביקשו כל בעלי הדירות בבית המשותף איחוד דירות בכל קומה. השניה – שומת היטל השבחה שהוטלה על בעלים של שתי דירות בקומה העליונה שמתחת לגג ברחוב בלפור 51 (להלן: "בנין בלפור"), שלגביהן ביקשו הבעלים (משיבים 12, 13) איחוד דירות וגג.

המשיבים הגישו בקשות להיתר לאיחוד דירות לפי תכנית תא/3440, ואלה אושרו ע"י הועדה המקומית. בעקבות הבקשות להיתר הוציאה הועדה המקומית שתי שומות של היטל השבחה: האחת – לכל המשיבים לגבי בנין שפירא הרמן; והשניה – לגבי איחוד שתי דירות של קומה ה' וקומת הגג בבנין בלפור.

3. השאלה שהתעוררה בשני המקרים היא, מהו מועד החיוב הנכון לשומות היטל השבחה בעקבות תכנית תא/3440. ועדת הערר פסקה בשני העררים, שאוחדו כאמור, שמועד החיוב הנכון חל ביום 25.5.2006, קרי, 15 יום מיום פרסום התכנית (10.5.2006). אלא שמאחר שכבר היה מימוש על דרך של מכירת המקרקעין למשיבים לאחר היום הקובע בשני המקרים, אין הרוכשים, המשיבים, חייבים בהיטל השבחה.

4. הערר בעניין בנין שפירא הרמן מתייחס לבנין שלם שרכשו משיבים 1-11. בעלי הדירות בבנין שפירא הרמן תקפו את שומת היטל השבחה בדרך של בקשה למינוי שמאי מכריע. טענתם העיקרית לפני השמאי היתה שאין הם חייבים בהיטל השבחה, שכן המימוש כבר התרחש בעת שהבנין נמכר להם. לחלופין טענו, כי לא נוצרה כל השבחה בשל איחוד הדירות בבנין, ולמעשה האיחוד גרם לירידת ערך המקרקעין. לטענת המשיבים 1-11, השמאי הממשלתי אף קיבל את טענתם זו. בעקרון, כך טענו, פיצול דירות הוא שגורם בדרך כלל השבחה, ולא כך לגבי איחוד דירות.

השמאי המכריע קיבל את הטענה המרכזית של המשיבים בעניין מימוש קודם, ומשכך, הגם שקבע שהיתה השבחה במקרקעין לא נדרש לקבוע את ערך השבחה, מאחר שכאמור קיבל את טענת הסף כי המימוש הקודם מאיין את החיוב בהיטל השבחה. הועדה המקומית עררה על החלטה זו לועדת הערר והעלתה טענות רבות הן לעצם החיוב והן לעניין גובה השומה.

5. הערר השני בעניין הדירות בבנין בלפור התייחס לשתי דירות בקומה העליונה ואיחודן עם קומת הגג. הערר הוגש ע"י המשיבים 12, 13 שרכשו את שתי דירות הגג משני בעלים שונים, ומשהוצאה להם שומה להיטל השבחה, הגישו ערר לועדת הערר על עצם חיובם בהיטל. המשיבים 12, 13 לא ביקשו עריכת שומה חלופית והערר שהגישו נסב על עצם החיוב ולא על גובהו.

6. בשני העררים שכאמור אוחדו, קבעה ועדת הערר שאין לחייב את המשיבים בהיטל השבחה מאחר שהיה מימוש קודם, שכן המשיבים רכשו את הקרקע מהבעלים לאחר מתן תוקף לתכנית תא/3440.

7. על החלטת ועדת הערר בעררים המאוחדים הגישה הועדה המקומית את הערעור המנהלי דנא, שבו הועלו שלל טענות משפטיות, שחלקן כבר נטענו, וחלקן הועלו לראשונה בערעור זה שלפני. בעיקרו של דבר, נטען בערעור כי מדובר בשאלה משפטית עקרונית, וראוי

שבית המשפט ישקול את השאלה המתעוררת בערעור - כיצד יש לשום את היטל ההשבחה, כאשר התכנית המחוייבת בהיטל היא תכנית מותנית ולא קונקרטי, המתגבשת רק כאשר הבעלים של דירות במרחב התכנון מבקשים היתר לאיחוד לפי תכנית 3440. לפי טענה זו בעת פרסום התכנית, אין כל אפשרות לדעת מי יבקש איחוד דירות בעתיד, ואין למעשה יכולת אמיתית לקבוע היטל השבחה על כל הדירות במרחב של תל אביב יפו, עליו חלה התכנית. ממילא לא ניתן לדעת מראש בעת מתן תוקף לתכנית מה יהיה גובה ההשבחה, אם בכלל, הנובע מהתכנית בהעדר קונקרטיזציה. הטענה היא שהחלטת ועדת הערר קבעה למעשה כי התכנית כשלעצמה אינה יוצרת השבחה עם פרסומה בשל חוסר הוודאות בשומת ההיטל, ואין זה הגיוני שתכנית מקומית לא תיצור השבחה כלל.

ראיתי להוסיף כי תיאורטית, לפי גישה זו, אפשר שיחול חיוב בהיטל השבחה רק אם הבעלים מחזיק את המקרקעין כל העת, והוא זה שמבקש את היתר איחוד הדירות. במקרה משוער כזה, יחול היטל השבחה לפי התכנית, אך זאת לפי ערכים ישנים כשההשבחה תוערך למועד תחילת תוקף התכנית, ולא למועד שבו נוצרה ההשבחה בפועל, במועד אישור ההיתר.

8. אין חולק שבמקרים לא מעטים אכן יכולה להיווצר השבחה מהתכנית כתוצאה מהיתר לאיחוד. הא-ראייה, שבערר לגבי בנין שפירא הרמן קבע השמאי המכריע שאכן היתה השבחה, אך בשל המימוש שהיה לאחר מתן תוקף לתכנית, בעת שהבעלים מכרו את הבנין למשיבים, לא היתה הועדה המקומית רשאית לקבוע שומת היטל השבחה למשיבים 11-1.

9. אכן הערעור שבפני דן בשאלה משפטית עקרונית:

האם ניתן לחייב בהיטל השבחה תכנית בניה (מקומית או מפורטת כפי שנקבע בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: "חוק התכנון והבניה") הדנה בהיטל השבחה) שפורסמה, גם אם התכנית אינה ספציפית ומוגדרת, אלא מתווה עקרונית כלליים לגבי מרחב תחולתה, ללא ייחוד ספציפי ומסויים למגרשים קונקרטיים, המאפשר הערכה מיידית של השבחה שחלה מעצם הכנתה של התכנית. בדרך כלל תכניות בנייה מקומיות ומפורטות כוללות את אחוזי הבנייה ואת אפשרויות הניצול לגבי השטחים שעליהן הן חלות, ונוצרת השבחה מיידית לבעלי מגרשים שבתחום התכנית הניתנת להערכה שמאית. עם זאת קיימות תכניות, שכולן או חלקן הן תכניות מותנות, ואין אפשרות לדעת מראש את היקף הבנייה ואת הניצול על פיהן, אלא בעת שמתבקש היתר והועדה המקומית מאשרת את הבקשה לפי התנאים שנקבעו בתכנית המקומית.

#### תכנית תא/ 3440

10. כך תאר השמאי המכריע, מר שאול אשרת, את תכנית המתאר 3440 בסעיף 8.10 לשומה המכרעת:

"תכנית מתאר "3440" שדבר אישורה למתן תוקף פורסם ב"פ 5167 מיום 10.5.06. התכנית אשר חלה על כל מרחב העיר, מסדירה שטחי בניה, עיקרי ושירות, בעת איחוד דירות, וקובעת בין היתר:

הוראות בבנייני מגורים בדבר הסדרת שטחי בניה (עיקרי ושירות) בבנייה שנבנתה ו/או נבנית על פי היתר בנייה תקף כגון: ממ"ד, מחסן, מדרגות ו/או שטחים שלא נלקחו בחשבון כגון: מרפסות וכו...  
הוראות ביחס לשטח במרתפים, חדרי יציאה לגג ושטחים נוספים המוצמדים לדירות המקור, בדירות שאוחדו מיותר בדירה אחת, בשטח עיקרי נוסף לדירה המאוחדת.

על פי הוראות התכנית:

בסעיף 9.1 "מקום בו מתבצעת בפועל על פי היתר בניה תקף ו/או הושלמה בנייתן של דירות הכוללות בכל אחת מהן שטחי שירות ו/או שטחים שלא נלקחו בחשבון ואושרו בנפרד לכל דירה (שטחים שלא ניתן לבטלם בהיותם בנויים בפועל). ומבקשים לאחד שתי דירות או יותר לדירת מגורים אחת, יחשבו שטחים נוספים אלה המהווים חלק מכל אחת מדירות המקור כשטח עיקרי נוסף בדירה המאוחדת".

בסעיף 9.2 "תוספת השטחים העיקריים (כאמור לעיל) תהיה, במידת הצורך, בנוסף לשטחים העיקריים המותרים על פי התכניות התקפות החלות על הדירה המאוחדת".

בסעיף 9.3 "במקרה של איחוד דירות, ניתן יהיה להצמיד את שטח המחסנים הדירתיים הנובעים מתכנית המוצמדים לדירות המקור, לדירה המאוחדת".

11. תכנית תא/3440 היא **תכנית מותנית כללית** החלה על מרחב העיר תל אביב יפו, קובעת כללים לניצול שטחי בנייה למקרה של בקשה לאיחוד דירות בבתים משותפים. כאשר התכנית פורסמה, אי אפשר היה לדעת היכן יתבקש איחוד דירות ובאיזה מגרש, ובכלל אם הועדה המקומית תסכים לאיחוד. על כן, לכאורה, אין התכנית קובעת השבחה כלשהי במועד הפרסום, מאחר שאינה קובעת אחוזי ניצול או תוספות בנייה למקרקעין ספציפיים. השבחה עשויה להיווצר לכאורה (או לא) רק במועד בקשה לאיחוד דירות ואישור הבקשה ע"י הועדה המקומית לגבי הנכס הספציפי, והשאלה היא, אם נוצר אירוע מס לצורך היטל השבחה ומה מועדו.

בתכנית 3440 אירוע המס יכול להיווצר רק במועד קיום התנאי – כאשר ניתן לקבוע באופן ספציפי את גובה ההשבחה, אם בכלל, לגבי איחוד דירות בבנין זה או אחר, שנעשה על פי היתר הועדה המקומית לפי הוראות התכנית.

#### ההיתרים שניתנו לגבי בנין שפירא הרמן ושומת ההיטל

12. ביום 21.11.10 ניתן היתר להריסת בנין ישן ולבניית בנין חדש למגורים, בן 4 קומות וחדר יציאה לגג עבור 9 יחידות דיור מעל קומת עמודים הבנויה חלקית, ומרתף חניה עד



גבולות המגרש. ואכן בפועל נבנו בבנין 9 יחידות דיור, חניות במרתף, מחסנים בקומת העמודים, מעלית וחצר עם גינה.  
בקומת העמודים – לובי כניסה, חדר מדרגות ומעלית, חדר אשפה, חדר גז, מחסן עגלות ויחידת דיור של 1 חדר + ממ"ד וחדרי שירות.  
בארבע הקומות נבנו שתי דירות מגורים בכל קומה: דירת 3 חדרים + ממ"ד ושירותים, ודירה בת חדר אחד + ממ"ד ושירותים.  
על הגג קיים חדר יציאה מאוחד ומוגדל עם מדרגות פנימיות מהדירה המזרחית העליונה עם מרפסת גג ופרגולה צמודות. כמו כן נבנו על הגג חלל טכני ופיר גישה לגג העליון ותחנת מעלית בתוך חדר היציאה לגג.  
על הגג העליון הוקמו קולטי שמש ומתקני מיזוג.  
שטחים עיקריים – 705.63 מ"ר.  
שטחי ממ"ד – 108 מ"ר.  
אחסנה במרתף – 77.13 מ"ר.  
חניה תת קרקעית – 327.64 מ"ר.

13. **ביום 12.12.12 ניתן היתר בניה מס' 1003-12 על פי תכנית 3440.** וכך מתאר השמאי המכריע בסעיף 8.11.2 לחוות דעתו את ההיתר שניתן:

"תכנית שינויים מהיתר 10-0895 מתאריך 21.11.10 להקטנת הצפיפות מ-9 יח"ד ל-5 יח"ד כמפורט:

שינויים פנימיים והקטנת מספר מחסנים דירתיים מ-7 ל-5 מחסנים, הקטנת מספר מקומות החניה מ-12 ל-11 מקומות...

בקומת קרקע: תוספת בניה להגדלת דירת הקרקע על חשבון שטח לובי כניסה. איחוד דירת הקרקע עם הדירה המזרחית בקומה הראשונה ע"י מדרגות פנימיות בין המפלסים, ביטול ממ"ד אחד. שינויים בחצר.

בקומה הראשונה: ביטול כניסה לדירה המזרחית (הדירה מוצמדת ע"י מדרגות פנימיות לדירת הקרקע).

בקומה שנייה שלישית ורביעית: 3 יח"ד ע"י איחוד 2 יח"ד ליח"ד אחת וביטול ממ"ד אחד, בכל קומה.

בחדר יציאה לגג: שינויים פנימיים ובגודל הפתחים בחזית צדדית צפונית.

הערות: ההיתר הינו לאיחוד הדירות כמפורט בגוף ההיתר ואינו מקנה אישור לכל בנייה אחרת שימוש או שינוי שנעשה בבנין..."

שטחי הבנייה על פי היתר זה:

שטחים עיקריים - 753.74 מ"ר

שטחי ממ"ד – 60 מ"ר

אחסנה במרתף - 43.27 מ"ר

חניה תת קרקעית – 297.82 מ"ר

14. ביום 14.11.12 הוציאה הועדה המקומית שומת היטל השבחה לבנין שפירא הרמן בהתחשב בכל הגורמים הרלבנטיים שנלקחו בחשבון עבור תכנית 3440 ליום 25.5.2006 (יום מתן תוקף לתכנית). נקבע, כי לבנין נוספו 48.11 מ"ר בניה חדשה, תוך גריעה של 52.25 מ"ר משטחי השירות. השומה נקבעה לפי 8000 ₪ למ"ר לפי הערכות של שמאים מכריעים באיזור, כך שבסופו של דבר נקבעה השבחה של 230,900 ₪ והיטל הנובע מקביעה זו - 115,450 ₪, הכל בערכים ליום מתן תוקף לתכנית. מהאמור בסעיפים 12, 13 לעיל עולה, שהמשיבים בערר המתייחס לבנין שפירא הרמן היו הבעלים בעת בניית הבנין המקורי ובעת איחוד הדירות.

#### ההיתר שניתן לגבי דירות הגג בבנין בלפור לפי תכנית 3440 והיטל השבחה

15. בנין בלפור נבנה כבנין בן 5 קומות, שני חדרי יציאה על הגג, מעל קומת קרקע בשימוש למשרדים, ושתי קומות מרתף. הבנין כלל 2 אגפים ו-2 מעליות. הבנין שוקם ושופץ ובוצעה בו תוספת בנייה של קומות לפי היתר שניתן באמצע שנות התשעים במאה הקודמת (ראו סעיף 4.2 להערכת היטל השבחה, נספח ו' לערעור). בקשת המשיבים 12, 13, שרכשו את שתי הדירות בקומה החמישית, היתה שינויים פנימיים הכוללים איחוד שתי דירות בקומה החמישית ושני חדרי יציאה על הגג לדירה אחת, עם חדר יציאה מוגדל לגג. כמו כן ביקשו תוספת של 3.66 מ"ר שיגרעו מהדירה המאוחדת ויועברו לחדר היציאה לגג. בניה זו היתה קיימת בפועל. המשיבים ביקשו את האיחוד לפי תכנית 3440 וכן ביקשו הקלה של העברת זכויות בניה שלא נוצלו בבניה הישנה, ושטח זה של 3.66 מ"ר נגרע מהדירה המאוחדת וצורף לשטח חדר היציאה לגג. האיחוד וההקלה אושרו בהחלטה של ועדת משנה של הועדה המקומית ת"א מיום 28.11.12.

16. ועדת המשנה קבעה כי איחוד חדרי היציאה לגג וחיבורם לאחת הדירות שמתחת לגג יהיה בהליך של הקלה כפוף לפרסום לפי סעיף 149 לחוק התכנון והבנייה.

17. שומת היטל השבחה שהוצאה ביום 24.4.13 נקבעה לגבי שני אירוע מס: השבחה לפי תכנית 3440 ליום 25.5.06 על סך 85,765 ₪, והיטל הועמד על סך 42,882 ₪. ההשבחה לגבי ההקלה ליום 28.11.12 נקבעה על סך של 10,950 ₪ והיטל המגיע בגין ההקלה הועמד על סך 5,475 ₪.

18. כאמור, ביום 11.7.18 נתנה ועדת הערר החלטה בעררים המאוחדים. לגבי משיבים 1-11 (בנין שפירא הרמן) אישרה ועדת הערר את הכרעת השמאי המכריע, שהתבסס בהכרעתו על פסק דין של בית המשפט המחוזי בעניין אליק רון (פרטי האיזכור בסעיף 21 להלן) שנהפך עקרונית מאוחר יותר על ידי בית המשפט העליון (ראה בעניין זה דיון להלן החל מסעיף 46). לגבי משיבים 12, 13 (בנין בלפור) התקבל הערר מאותו טעם – מימוש קודם. בהחלטתה הסתמכה ועדת הערר בעיקר על פסק דין מאוחר יותר של בית המשפט העליון



בבר"ם 2090/16 ו-2273/16 הועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה נ' אקרו בע"מ (פורסם בנבו) מיום 15.3.18 (להלן: "פס"ד אקרו") שניתן ברוב דעות ע"י הנשיאה כבוד השופטת חיות וכבוד השופט מזוז, נגד דעתה החולקת של כבוד השופטת ברק-ארו.

## דין

19. את ההחלטה לדחיית עמדת הועדה המקומית בעררים נימקה ועדת הערר בכך שהיא מימוש קודם, שכן, המקרקעין שאוחדו נמכרו למשיבים לאחר פרסום תכנית 3440. בעמדתה זו הסתמכה ועדת הערר על פס"ד אקרו.

20. אינני מקבלת את עמדתה העקרונית של ועדת הערר. עובדות המקרה בפס"ד אקרו שונות לחלוטין מעובדות המקרה שלפנינו, ואין ללמוד, לטעמי, הלכה לענייננו מפסק דין הרוב בעניין אקרו. בפס"ד אקרו התעוררה השאלה לגבי תכנית מתאר מקומית בהרצליה שקבעה אחוזי בנייה שונים למגרשים בגדלים שונים: כך מגרש עד 5 דונם – 160%, עד 10 דונם - 180% ומעל 10 דונם – 200%. אקרו רכשה שתי חלקות סמוכות, ששטח שתייהן ביחד עלה על 5 דונם. בעת הרכישה הוטל על המוכר של החלקות היטל השבחה על כל מגרש בנפרד, בגין השבחה הנובעת מניצול של 160% על כל אחד מהמגרשים. לאחר מכן הגישה אקרו בקשה לאישור תשריט לאיחוד החלקות והועדה המקומית אישרה את האיחוד. שטח החלקות לאחר איחודן עלה על 5 דונם, ובהתאם אישרה להם הועדה המקומית היתר לבנייה בהיקף של 180% על השטח (במקום 160% על כל חלקה, שהיטל עבורם כבר שולם ע"י המוכר). הועדה המקומית הרצליה דרשה מאקרו היטל השבחה בשיעור של 3 מיליון ₪ שהתייחס להגדלת אחוזי הבנייה מ-160% ל-180% עקב אישור תשריט האיחוד. אקרו עררה לועדת הערר שקיבלה את הערר וביטלה את חיוב היטל השבחה; על כך הגישה הועדה המקומית ערעור לבית המשפט המנהלי.

21. משהתברר לבית המשפט המנהלי כי ערעור עקרוני בנושא זה תלוי בבית המשפט העליון - רע"א 3002/12 הועדה המקומית לתכנון ובנייה גבעתיים נ' אליק רון (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד אליק רון") (15.7.14) החליט בית המשפט אליו הוגש הערעור, להמתין להחלטת בית המשפט העליון. כך, לאחר שניתן פס"ד אליק רון, אימץ בית המשפט המנהלי כשדן בעניין אקרו, את קביעות בית המשפט העליון בעניין אליק רון, לפיהן ניתן לגבות את היטל השבחה בשני שלבים של מימוש. את החלק הראשון במועד המימוש הראשון, קרי, בעת המכירה של המקרקעין; את החלק השני – עם קבלת ההחלטה שמממשת את הפוטנציאל המשביח בעת אישור תשריט איחוד החלקות. בהסתמך על האמור קבע בית המשפט המנהלי כי יש להחזיר את הדיון לבחינה שמאית. על קביעות אלה של בית המשפט המנהלי ערערו שני הצדדים. בפסק הדין שניתן בבית המשפט העליון נדחה בדעת רוב (מפי כבוד השופט מזוז) ערעור הועדה המקומית, ונתקבל ערעור הנישומים. בית המשפט העליון נימק את פסק הדין בכך שהלכת אליק רון אינה



חלה בעניין אקרו לפי נסיבותיה, ובדעת רוב קבע שההשבחה אינה נובעת מתכנית המתאר המקומית אלא מאישור תשריט החלוקה שהוא כשלעצמו אינו אירוע מס, וכדבריו בפס"ד אקרו:

"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".

ובהמשך:

"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..."

על פסק דין אקרו הוגשה בקשה לדיון נוסף, דני"מ 2694/18, וזו ממתינה להכרעה בשאלה מקדמית אם לאשר דיון נוסף.

22. אני סבורה שבענייננו אין להחיל את החלטת הרוב. בעוד שתכנית הבנייה בעניין אקרו היתה **וודאית וברורה** והקנתה זכויות מוקנות, הרי תכנית 3440 כל כולה היא **תכנית מותנית** שאינה קובעת אחוזי בניה או ניצול. אין דינה כדין תכנית הבניה שהיתה בעניין אקרו בהרצליה, שהעניקה במפורש אחוזי בניה לכל מגרש, וניתן היה לגבות היטל השבחה מיד עם הכנסה לתוקף, בשל עליית הערך המיידית לגבי המגרשים שעליהם היא חלה. לעומת זאת תכנית 3440 כל כולה היא **תכנית מותנית**, לא **קונקרטי** ובלתי וודאית, ואין אפשרות לגבות היטלים בגינה מיד לאחר פרסומה, בשל העדר התגבשות של החבות, שכן אין לדעת אם בכלל יהיה אירוע מס של השבחה בגין איחוד דירות, היכן ומתי.

23. כלל יסוד בדיני המס שאירוע המס צריך להיות מוגדר ומסוים. כך לגבי היטל השבחה אותו יש להטיל רק כאשר ברור שנוצר אירוע של השבחה במקרקעין, המהווה אירוע מס. תכנית 3440 חלה על כל הדירות בבתיים המשותפים במרחב תל אביב יפו. לא ברור אם בכלל יתבקש איחוד על פי התכנית ואם הועדה המקומית תאשר אותו, היכן ומתי.

במקרים שבענייננו, בבנין שפירא הרמן ובבנין בלפור, לא היתה כל השבחה שנבעה מעצם פרסום תכנית 3440, משכך כאשר המקרקעין מומשו ונמכרו למשיבים לא היה מקום להטיל היטל השבחה תיאורטי על המוכרים. לציין, כי בנין שפירא הרמן נבנה ושופץ על ידי המשיבים 1- 11 לפי היתר משנת 2010 (לאחר תכנית 3440), ורק בשנת 2012 ביקשו את איחוד הדירות בבנין לפי תכנית 3440 שקיבלה תוקף בשנת 2006.

תכנית תא/3440 היא תכנית נושאת בענין איחוד דירות בתל אביב יפו. התכנית עצמה אינה משביחה אוטומטית את כל המקרקעין בתחום העיר, אלא רק בעת יישומה בפועל במקרקעין ספציפיים ובכפוף להתקיימות התנאים בתכנית עצמה. יש לבחון את תחולת התכנית בכל מקרה לגופו ובנפרד, והקונקרטיזציה של התכנית במקרקעין מסוימים מתרחשת רק במועד הוצאת היתר בנייה במקרקעין מסוימים, לאחר שאפשרות איחוד הדירות נדונה ואושרה ע"י הועדה המקומית.

24. תכנית 3440, לפי לשונה ולפי מטרתה, מתנה את הענקת הזכויות בהגשת בקשה להיתר לאיחוד דירות, ואישורה מותנה בשיקול הדעת של הרשות המקומית. הועדה המקומית אינה יכולה לגבות היטל השבחה בעת מימוש זכויות במכר, גם אם לפי לשונו הפשוטה של החוק - זהו המימוש הראשון לאחר הפגנת התכנית לתוקף. קביעת חיוב כזה בכל מקרה של מכירת דירה בבית משותף במרחב תל אביב יפו היא בלתי אפשרית, בלתי ישימה לחלוטין, ועומדת בניגוד לתכליתו של עצם החיוב בהיטל השבחה. כוונת המחוקק היתה לחייב בהיטל רק השבחה שנוצרה בפועל, וכל עוד לא מתבקש היתר לאיחוד, לא נוצר כל אירוע מס מגובש של השבחה (יתכנו, כמובן, מקרים שבהם האיחוד לא ייצור השבחה גם לאחר היתר, ואז ממילא לא יוטל היטל ההשבחה).

25. דעת המיעוט של כבוד השופטת ברק-ארז, הממשיכה למעשה את הקו העקרוני שהותווה בפסיקה מאז סוף שנות התשעים, נראה לי מתאים לענייננו. דווקא פסק דין הרוב מחזיר אותנו לפרשנות צרה ופשוטה של מילות החוק, והתוצאה של קבלת דרך זו של פרשנות צרה היא שאירועי השבחה שלגביהם כבר נפסק בעבר כי הם חייבים בהיטל השבחה לא יחויבו עוד בהיטל, אף שבפועל נוצרה השבחה הנובעת מתכנית מקומית או מפורטת, ולכך אתייחס בהמשך.

26. בפס"ד אקרו קבעה דעת הרוב כי תשריט האיחוד הוא הגורם להשבחה, ולא התכנית המקומית שמכוחה נקבעו אחוזי הבנייה למגרש המאוחד. אכן תשריט האיחוד הוא שהביא לכך ששני המגרשים שאוחדו למגרש אחד נתנו אפשרות לניצול אחוזי בנייה גבוהים יותר, כפי שנקבע בתכנית המקומית. אלא שהגורם להגדלת זכויות הניצול הוא בתכנית המקומית עצמה ולא בפעולות כאלה ואחרות שהביאו להגדלת המגרש ועקב כך להגדלת אחוזי הבנייה לפי התכנית. יתר על כן, אפשר לומר שהן תשריט האיחוד והן תכנית הבנייה המקומית הם הגורמים להשבחת הנכס. ואולם העובדה שהיה צורך בתשריט איחוד אינה גורעת ממקור



ההשבחה העיקרי של המקרקעין, שנוצח בעצם בתכנית הבנייה שחלה על המקרקעין. היזם "התעשר" וקיבל אחוזי בנייה נוספים עקב תכנית הבנייה המקומית שחלה על המגרש המאוחד, ועל 'התעשרות' זו כתוצאה מקיומה של התכנית ראוי שישולם היטל השבחה. זו לטעמי תכלית החוק. פרשנות זו, המתיישבת עם חוות דעת המיעוט של כבוד השופט ד. ברק-ארז, עולה בקנה אחד עם עקרונות ההגיונות והצדק החלוקתי, כפי שהוגדרו לא אחת בבית המשפט העליון, ועם עקרונות דין המס החל על השבחה והתעשרות הנובעים מתכנית מקומית. הנהנה מהתכנית חייב בהיטל השבחה בעת היווצרותה של ההשבחה, ואין מקום לקביעת מועד בלעדי לפי מועד תחילת תוקף התכנית, שכן לא תמיד יש קשר ישיר בין מועד זה למועד היווצרות ההשבחה. ההשבחה לא היתה באה לעולם אם לא הייתה קיימת תכנית בנייה שהעניקה לבעל המגרש תוספת אחוזי בנייה אם המגרש הוא בגודל מסוים ומעלה, ולכן נראה לי כי קשה לקבל את הקביעה שתשריט החלוקה הוא הגורם הבלעדי להשבחה. וכדברי כבוד השופט ברק-ארז בפס"ד אקרו:

52. ...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.

כאמור, הוגשה עתירה לד"נ על פס"ד אקרו וטרם הוחלט אם לאשר את הבקשה לדיון נוסף.

### עקרונות החיוב בהיטל השבחה לפי החוק

27. סעיף 196 א' לחוק התכנון והבנייה קובע, כי הועדה המקומית תגבה היטל השבחה בהתאם לתנאים ולהוראות שנקבעו בתוספת השלישית. התוספת השלישית (להלן: "התוספת") הוספה לחוק בשנת 1981 בדרך חקיקה מיוחדת של הוספת תוספת לחוק התכנון והבנייה, שנועדה לגבות היטלי השבחה לטובת הועדות המקומיות לצורך מילוי תפקידן בתכנון ופיתוח המרחבים המקומיים עליהם הן אחראיות. וכך נקבע בסעיף 13(א) לתוספת:

"סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחר ניכוי הוצאות הגבייה לרבות הוצאות על ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי הענין, ולביצוען לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה, ולרבות הוצאות שימור אחר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית".

בסעיף 13(ב) לתוספת נקבע, שהרשות המקומית רשאית להשקיע עד 10% מיתרת ההכנסות מהיטלי השבחה בנושאי חינוך לפי החלטת רוב חברי המועצה, ובתנאים שנקבעו בסעיף. הנה כי כן, הכספים הנגבים מהיטלי השבחה צבועים ומיועדים למטרות תכנון המרחב המקומי לרווחת התושבים. התוספת נחקקה כאמור בשנת 1981, לאחר שהתברר כי לא נגבו היטלי השבחה במידה מספקת לפי פקודת בנין ערים, שחלקה נשאר בתוקף רק לצורך גביית היטלי השבחה. פקודת בנין ערים, למעט נושא ההיטל, בוטלה והוחלפה בחוק התכנון והבנייה כבר בשנת 1965, וכאמור רק עם הוספת התוספת בשנת 1981 בוטל אף החלק הרלוונטי של הפקודה. תיקון החוק והוספת התוספת השלישית נועדו לפתור את בעיית חוסר הגבייה של היטלי השבחה במצב הקודם, במטרה לאפשר לרשות המקומית לבצע את תפקידיה, לתכנן ולפתח את המרחב שבאחריותה. לצורך כך ניתן לה כלי תקציבי מתאים - גביית היטל השבחה שישמש אותה למטרה זו.

28. התוספת מכילה 21 סעיפים (מספר סעיפים מועט יחסית לחוק רוחבי מטיל מס) ששונו במהלך השנים אך עקרונות הטלת המס והגדרת אירוע המס נותרו בעינם. הגדרת אירוע המס והמועד לתשלום המס נקבעו בסעיפים 1-7 לתוספת ובהם לא חל שינוי של ממש במשך השנים. אתייחס להלן בעיקר לסעיפים הנוגעים לאירוע המס ולמועד התשלום. מסעיף 1 לתוספת השלישית שכותרתו "פרשנות" ראיתי להתייחס להגדרות הרלבנטיות לענייננו:

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

"מימוש זכויות", במקרקעין - אחת מאלה:

(1) קבלת היתר לפי חוק זה לבניה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו

אלמלא אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג שבעקבותיהם חל היטל השבחה;

(2) התחלת השימוש בהם בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית שבעקבותיו חל היטל השבחה, ואולם לא יראו בהתחלת שימוש מכוח אישור לשינוי שימוש לפי סעיף 145ה כמימוש זכויות;

(3) העברתם או העברת החכירה לדורות בהם, בשלמות או חלקית, או הענקת זכויות בהם הטעונה רישום בפנקסי המקרקעין, בתמורה או ללא תמורה, אך למעט העברה מכוח דין והעברה ללא תמורה מאדם לקרובו; ואולם לא יראו כמימוש זכויות רישום בפנקסי המקרקעין של זכויות במקרקעין אשר המחזיק בהם בפועל לפני יום כ"ט בסיון תשמ"א (1 ביולי 1981), היה בעלם כהגדרתו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961;

"תכנית" – תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת. ("ולמעט תכנית כוללת" – תיקון 126 שהוסף בשנת 2018 ואינו חל בענייננו).

סעיף 2 עוסק ב"חובות הנישום בהיטל השבחה" וקובע בסעיף קטן (א) את החובה לשלם היטל השבחה בזו הלשון:

"חלה השבחה במקרקעין בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו (להלן – היטל); היו המקרקעין מוכחים לדורות ישלם החוכר את היטל; היטל בעקבות אישור תכנית יחול על מקרקעין הנמצאים בתחום התכנית או הגובלים עמו בלבד".

בסעיף 3 נקבע שיעורו של היטל בגובה של 50% מההשבחה.

בסעיף 4 נקבעו הוראות שונות לעניין עריכת שומת ההשבחה וההודעה עליה. ההוראה הרלבנטית לענייננו היא בסעיף 4(7):

"השומה תערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור ההקלה או השימוש החורג, לפי העניין, בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חופשי".

סעיף 7 אף הוא סעיף רלבנטי ובו נקבע מועד תשלום השומה:

"(א) היטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם שלגביהם חל היטל, 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".

29. העולה מהסעיפים שצטטתי לעיל, כי לא כל השבחה כלכלית חייבת בהיטל, אלא רק השבחה המוגדרת בתוספת 'הנובעת מאישור תכנית, הקלה או שימוש חורג. תכנית לענין זה היא תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת.

כאשר אירוע המס נובע מהקלה או משימוש חורג, תוצא שומה ע"י שמאי בסמוך למועד האירוע של אישור ההקלה או השימוש החורג.

לעומת זאת לגבי תכנית רשאית הועדה להוציא שומה בסמוך לפרסום התכנית או לדחות אותה למועד המימוש (סעיף 4). אם בחרה הועדה להוציא שומה בסמוך לפרסום התכנית, עליה להוציא לוח שומה שיפרט את המקרקעין שהושבחו ואת שיעור השבחתם. הלוח יוצג במשרדי הועדה המקומית והמחוזית (סעיפים 5, 6). אם לא הוצא לוח שומה תוך חצי שנה מיום אישור התכנית יחשב הדבר לדחיית השומה להיטל ההשבחה עד ליום המימוש (סעיף 6(ה) לתוספת).

#### אירוע המס בתכנית מקומית או מפורטת

30. כפי שציינתי לעיל, בסעיף 7(4) לתוספת נאמר, כי שומת ההשבחה תערך ליום "תחילת התכנית". בתי המשפט התלבטו בשאלה מהו יום תחילת התכנית, ונקבע שיום תחילתה חל ביום הכניסה לתוקף, דהיינו 15 יום מיום פרסומה. אם כך הוא, מה הדין בתכנית מותנית שאינה קונקרטית ואינה מגובשת ביום אישור התכנית, אלא הקונקרטיזציה נעשית בשלב מאוחר יותר, בדרך כלל ביום אישור ההיתר?! כך, למשל, בענייננו, ביום אישור התכנית המקומית אין לדעת היכן יבוצע איחוד דירות, אלא רק במועד מאוחר יותר עם בקשת היתר לאיחוד ע"י בעלי הדירות. במקרה זה יתכן וניתן לומר שהתכנית כלל לא חלה ולא התחילה לחול על מקרקעין ספציפיים כל עוד לא נתבקש היתר לאיחוד. לשון אחרת, מי שאינו מבקש איחוד - הרי זה כאילו התכנית לא חלה עליו ולא "התחילה לחול". למעשה, רק כשמתמלאים התנאים שנקבעו בתכנית מתחילה התכנית לחול לגבי הנכסים שבהם מתבקש איחוד! זו הדרך הפשוטה לפרשנות המתבקשת, והיא גם המעשית ומתיישבת עם תכלית החוק. אם לא תאמר כן הרי שלא יוטלו היטלי השבחה כלל על תכניות מקומיות או מפורטות כלליות ובלתי מסוימות, שלא ניתן להחילן כפשוטן על המקרקעין שבתחום התכנית.

31. סעיף 2(א) לתוספת מלמד שיש להחיל היטלי השבחה על כל אירוע השבחה שאירע בפועל בעקבות תכנית מקומית או מפורטת, הקלה או שימוש חורג. בעוד שלגבי השניים האחרונים אירוע המס הוא פשוט וברור - מועד אישור ההקלה או השימוש החורג - לא כן הדבר לגבי תכנית מקומית שמעצם טיבה חלה על אזורים נרחבים שבתחום הרשות המקומית. תכנית מקומית כוללת לעיתים הוראות מרובות הכוללות גם קביעת אחוזי ניצול בפועל וגם קובעת הוראות בדבר ניצול פוטנציאלי המותנה באירועים עתידיים. כך, תכנית 3440 דנה אך ורק בהוראות כלליות של אפשרויות ניצול בעתיד, המותנות בבקשת איחוד דירות בבית משותף. לפי התכנית עצמה אין כל יכולת מעשית להוציא שומת היטל השבחה לאף נכס מקרקעין במרחב תל אביב יפו לאחר 15 ימים מעת פרסומה. מכאן מתבקשת המסקנה שתכנית החבה בהיטל השבחה, יכול ותהיה נתונה לשומה מיידית לפי אחוזי ניצול מפורטים שנקבעו בה, אך יתכן והיא תכלול הוראות כלליות, בלעדיות או נוספות, שעשויות ליצור השבחות לבעלים של מקרקעין עם התקיימות התנאים שנקבעו בתכנית המקומית. על כן, יכול ויהיו לתכנית מספר אירועי מס, ולא דווקא אירוע מס אחד החל 15 יום מיום פרסומה.

32. מאז שנחקק, עבר חוק התכנון והבנייה שינויים רבים בעיקר מאז תחילת שנות האלפיים, כדי להתאים אותו לצרכי הפיתוח, הניצול והבנייה במרחבים הארציים, המחוזיים והמקומיים כפי שנדרש עם שינוי העיתים והתפתחות המציאות התכנונית. בענייננו, הוטל ההיטל על תכנית מקומית או תכנית מפורטת. השינויים שנעשו בחוק התכנון והבניה לגבי תכנית מקומית משתרעים על פני עמודים רבים והוספו סעיפים רבים המתייחסים למקרי תכנון מיוחדים על ידי הועדה המקומית. כך למשל הוסף סעיף 62א, שתוקן באופן משמעותי בשנים 2014, 2016 ו-2018, (התיקון אינו חל לענייננו) המתייחס לסמכויות הועדה המקומית וקובע לה סמכויות נרחבות. סעיף 62א האמור עוסק בעשרות מקרים פרטניים שבהם מוסמכת הועדה המקומית לקבוע תכנית, וביניהם איחוד וחלוקה, איחוד וכל הקלה שהועדה המקומית רשאית לתת. חוק התכנון והבנייה המקורי משנת 1965 היה קצר ולא כלל את כל הסיטואציות התכנוניות שנוספו לו במהלך השנים. סימן ב' לפרק ג' המתייחס לסמכויות ועדה מקומית תוקן והורחב בהתאם לצרכים ולנסיבות הדינאמיות של החיים במאה ה-21.

הגיונית ומעשית, אין זה נכון להיטיב עם בעל מקרקעין שקיבל למעשה הקלה בתכנית מקומית, לעומת בעל מקרקעין המקבל הקלה ישירה מכוח חוק התכנון והבנייה, כשזה האחרון חייב בהיטל השבחה, ואילו זה שקיבל "הקלה" מכוח התכנית המקומית אינו מחויב בהיטל, כפי שנקבע בדעת הרוב בפס"ד אקרו.

33. הפרשנות המרחיבה של התוספת מתחייבת ונדרשה לאור תיקונו המשמעותי של חוק התכנון והבניה, כדי להתאים את התוספת לנסיבות התכנוניות החדשות שהוספו לחוק התכנון והבניה. לכן נזקקו בתי המשפט להרחיב בפסקי הדין מעבר ללשון הפשוטה של החוק. וכדברי כבוד השופטת ברק ארז בפס"ד אקרו בסעיף 63:

"אין לכחד – פרשנות זו אינה מבוססת על לשונו הפשוטה של סעיף (7)4 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".

34. ההלכה הפסוקה התפתחה והעמיקה במשך השנים ובמיוחד עם תחילת שנות האלפיים ובתי המשפט קבעו כיצד יש להתייחס לאירועי השבחה שונים הנובעים מאותה תכנית, כפי שיפורט להלן.

35. הלכה עקרונית ראשונה נקבעה בפסק דין של בית המשפט העליון ברע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הועדה המקומית טבריה [פורסם בנבו] (19.10.1999) (להלן: "פס"ד מועש"). השאלה שנדונה שם, היתה אם אפשר להטיל היטל השבחה לאחר קבלת היתר לבניית תחנת דלק בעקבות אישור תמ"א 18. נטען, כי לפי לשונו המפורשת של סעיף ההגדרות בתוספת השלישית יחול היטל השבחה רק על השבחה שנוצרה עקב אישור תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת ולא כתוצאה מתכנית מתאר ארצית. בית המשפט העליון דחה את הטענה וקבע כי יש לראות את תכנית המתאר הארצית כתכנית ששינתה את תכנית המתאר המקומית והמפורטת שחלו לגבי אותם מקרקעין. כלומר תכנה השבחות נוספות הנובעות מתכנית בנין מקומית או מפורטת אף בעקבות מתן היתר לאחר הוצאתה של תכנית מתאר ארצית. בפסד מועש מועד אירוע המס נקבע לפי מועד כניסתה לתוקף של תכנית מתאר ארצית.

36. בבר"מ 505/15 אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הועדה המקומית אשקלון [פורסם בנבו] (20.4.16) אושרה באופן עקרוני ההלכה שנקבעה בפס"ד מועש, אך נקבע מועד שונה לאירוע המס. ראו דברי כבוד השופט עמית שם:

"9... 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 השבחה היא השתתפות בהוצאות התכנון והפיתוח של הרשות המקומית, וכפי שנאמר על ידי הנשיא א' ברק: "ביסוד היטל השבחה 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 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבנייה תל אביב יפו, פ"ד נב (5) 715, 719 (1999) (להלן: עניין סי אנד סאן); ראו גם ע"א 1321/02 נווה בנין ופיתוח בע"מ נ' הועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז מרכז פ"ד נ(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... "



37. באשר למועד אירוע המס, שעל פיו יש לחשב את ההשבחה החייבת בהיטל סטה בית המשפט מפס"ד מועש, וקבע, שמועד החיוב יחול רק במקרה בו ניתן להוכיח השבחה קונקרטי, מסוימת, ובדרך כלל המסוימות וגיבוש אירוע המס יחולו במועד היתר, והוא המועד הקובע. כדי לאתר את הפעולה המשביחה אשר ממנה נגזר מועד האירוע נעזר בית המשפט בעניין אופל קרדן בסעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, הקובע פיצוי לנפגעים עקב תכניות בנייה, ובעקבות פס"ד אחרים קבע שסעיף 197 אינו אלא "תמונת ראיי" לחיוב בהיטל השבחה.

38. דוגמה לתמונת ראיי לשאלה זו נמצאה בבר"מ 1560/13 הועדה המקומית לתכנון ובנייה רמת גן נ' מגן אינטרנשיונל יזמות והשקעות בע"מ [פורסם בבנו] (22.7.14) (להלן: "פס"ד מגן"), שם נקבע כי על מנת להגיש תביעה מחמת פגיעה במקרקעין לפי סעיף 197, נדרש שהפגיעה מכוח התכנית תהיה מסוימת וקונקרטית, ולא דווקא עם הכנסה לתוקף של התכנית הפוגעת, כפי שנקבע בסעיף 197 לחוק התכנון והבנייה.

השאלה שהתעוררה בפסק דין מגן היא מהו המועד להגשת תביעה על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה בגין תכנית מתאר ארצית (תמ"א 36) הקובעת הוראות כלליות לגבי הצבת מתקני שידור סלולאריים ברחבי המדינה, אך אינה מגדירה מראש את המיקום להצבת מתקנים אלה. סעיף 197(א) לחוק התכנון והבנייה קובע כי נפגע על ידי תכנית שהוא בעל של מקרקעין או מי שיש לו זכויות במקרקעין בתחומי התכנית (המוגדרת בחוק התכנון והבנייה ככל תכנית, מיתאר ארצית מקומית וכו') או בגבולותיה, זכאי לפיצויים מהועדה המקומית החל מיום התכנית. כאשר התכנית היא ספציפית ומוגדרת ניתן לתבוע פיצויים על פי התכנית המוגדרת, אך כאמור ייתכנו מקרים של תכניות כלליות ללא ייחוד ספציפי, אז לא ברור מראש אלו מקרקעין יפגעו על פי תכנית כללית זו. בית המשפט העליון קיבל את עמדת הועדה המקומית שנתמכה בעמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי תמ"א 36 אינה קובעת מיקומים ספציפיים ועל כן אי אפשר לתבוע פיצויים על פי תכנית זו. עילת התביעה תתגבש רק במקרה שבו ניתן היתר בנייה המביא ליישום בפועל של התכנית על המקרקעין. פסק הדין שניתן על ידי כבוד השופטת ברק-ארז אושר על ידי המותב כבוד השופטים רובינשטיין והנדל. ראיתי להביא את ההערה, החשובה לענייננו, של כבוד השופט רובינשטיין:

"אמנם, סעיף 197 הוא מעין "תמונת ראיי" לסיטואציות בהן נדרש בעל נכס לשתף את הציבור ברווח שצמח לו מפעולות תכנוניות, כגון על-ידי תשלום היטל השבחה לפי סעיף 196א לחוק התכנון והבנייה והתוספת השלישית; ראו לאחרונה דברי השופט עמית ברע"א 3002/12 הודעה המקומית לתכנון ובנייה גבעתיים נ' רון [פורסם בבנו] (15.7.14), פסקה 48:

"עקרון היסוד העומד בבסיס החיוב בהיטל השבחה הוא עקרון של צדק חלוקתי. משמעות הדבר כי המתעשר בגין פעולות תכנון של הועדה המקומית, ראוי כי ישתף את הציבור בהתעשרותו".

סעיף 197 בא – מנגד – לפצות מי שבשל תכנית נפגעו מקרקעין, ועל כן על הציבור להשתתף (בכפוף לפטורים שבסעיף 200) בנזק שנגרם לו. האתגר החוזר ונשנה הוא מועד היישום.”

39. אני ערה לכך שההלכה שנפסקה בפס"ד אופל קרדן חלה כפשוטה לגבי תכנית מתאר ארצית בלבד המשנה תכנית מקומית. עם זאת, הרציונל שלה נכון לגבי כל תכנית **שאינה מסוימת**, בין אם מדובר בתכנית ארצית או מקומית. סעיף 2(א) לתוספת מנוסח בצורה רחבה וכללית ביותר, ופרשנות מרחיבה אך מתבקשת. חיוב בהיטל חל על כל השבחה בין מחמת הרחבת זכויות הניצול במקרקעין ובין בדרך אחרת.

40. לכאורה בסעיף 7(4) לתוספת נקבע מועד אחד לאירוע המס. אין חולק, שכאשר מדובר בשימוש חורג או בהקלה מדובר באירוע מס אחד מסוים, שחל במועד אישור ההקלה או השימוש החורג ע"י הועדה המקומית. ואולם אין הדבר כך ביחס לתכנית מתאר מקומית או מפורטת. מטבע הדברים בתכנית מתאר מקומית יכולים להיות מספר מועדים להשבחות מכוח התכנית ככל שהתכנית כללית יותר וקובעת מספר אפשרויות של השבחה בתנאים מסוימים שיחולו בעתיד והיקף הניצול ומועדו לא נקבעו מיד עם פרסום התכנית. ישנן תכניות פשוטות החלות מיידית ללא צורך בפרשנות, ולעומתן קיימות תכניות מרחביות הכוללות מספר אפשרויות של ניצול ובנייה התלויות בתנאים שיתקיימו בשלב מאוחר יותר, בעת הבשלתם במסגרת הבקשה למתן היתר ואישור ההיתר ע"י הועדה המקומית.

41. פסק דין נוסף השייך למתווה שהתוותה הפסיקה הוא בר"מ 2866/14 הילדה גוזלן ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה [פורסם בבנו] (7.2.14) שניתן אף הוא פה אחד (מפי כבוד השופטת ברק-ארז). פסק דין זה הלך צעד נוסף בכיוון הפרשנות התכליתית. השאלה שהתעוררה שם היתה מהו מועד אירוע ההשבחה לגבי תכנית מקומית בדבר מרתפים; תכנית שהתירה לבנות את קומת המרתף מתחת לכל בנין, באיזור שבו היא חלה, עד לקווי הקירות החיצוניים של הקומה שמעליהם, תכנית שפורסמה למתן תוקף ביום 25.10.90. בשנת 2008 ביקשה המערערת הקלה להגדיל את שטח קומת הקרקע שמתחתיה נמצאת קומת המרתף.

הרחבה זו של קומת הקרקע כתוצאה מההקלה הגדילה את שטח קומת הקרקע ואפשרה הגדלת המרתף מכוח התכנית משנת 1990. הועדה המקומית ביקשה לחייב את המערערת בהיטל השבחה לגבי המרתף שיחושב לפי מועד ההקלה, קרי, שנת 2008, ולא לפי מועד אישור התכנית למרתפים ב-1990. בית המשפט העליון קיבל את טענת הועדה המקומית וקבע שההשבחה הנובעת מהגדלת המרתף חלה מכוח ההקלה שניתנה ע"י הועדה המקומית בשנת 2008 ולא מכוח התכנית המקומית שהתייחסה למרתפים משנת 1990. בהלכה זו של בית המשפט העליון ניתן חיזוק נוסף לעקרון של פרשנות תכליתית, הגיונית, העונה על צרכי הציבור ומתיישבת גם עם צרכי היחיד. הנה כך ההלכה שנקבעה לגבי

תכנית מיתאר ארצית המשנה תכנית מקומית או מפורטת הוחלה גם על מקרים נוספים של השבחה עתידית שהתגבשה זמן ניכר לאחר פרסום התכנית המקומית.

42. סעיף 19(ב) לתוספת מעניק פטור מהיטל השבחה בגין אפשרויות ניצול ובנייה שניתנו

מכוח התכנית הארצית תמ"א 38 כדלקמן:

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

10. השבחה במקרקעין בשל קבלת היתר לבנייה או להרחבה של דירת מגורים,

שניתן מכוח תכנית כמפורט להלן:

(א) תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (תמ"א 38), ואולם על החלק מההשבחה שמקורו בתוספת שטחי בנייה בשיעור שטחה של קומה טיפוסית מורחבת או חלקה, מעבר ל-2.5 קומות טיפוסיות מורחבות, כאמור בסעיף 14(א)(2) לתכנית האמורה, יחול היטל השבחה ששיעורו רבע ההשבחה, בכפוף להוראות סעיף קטן (ב);

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

(ג) תכנית אחרת המאפשרת בניית חדר מגורים על גג המבנה; פטור לפי פסקת משנה זו יחול רק לגבי חדר מגורים כאמור הצמוד לדירה שתיוסף לפי התכניות האמורות בפסקאות משנה (א) או (ב) ונכלל בהיתר שניתן לצורך חיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה על פי הוראות תכניות אלה; שר הפנים רשאי, בהסכמת שר האוצר ובאישור ועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת, לקבוע יישובים או אזורים, לפי אמות מידה .. שיקבע, שבהם לא יחולו הוראות פסקת משנה זו;"

מעצם קיומו של סעיף פטור עולה מיניה וביה הנחת המחוקק כי מכוח תמ"א 38 ניתן להוציא היתר לתוספת בנייה כאמור בה, והשטחים הנוספים שהותרו לבנייה עד ל-2.5 קומות טיפוסיות מורחבות יהיו פטורים לחלוטין מהיטל השבחה. כל בנייה מעבר לכך תהיה חייבת בהיטל ששיעורו רבע מההשבחה. גם לגבי היטל מוקטן זה רשאית הועדה המקומית לתת פטור בתנאים שנקבעו בסעיף 19(ב) לתוספת. (חקיקה זו הוספה בתיקון משנת תשע"ז-2017 ספר חוקים 2626 מיום 3.4.17. תיקון מס' 115 לחוק התכנון והבנייה עמ' 584, בעמ' 585 – 586).

בהתאם להוראת המעבר בסעיף 5(ב) לחוק יחול התיקון בדבר הפטור לגבי היתרים שניתנו מיום 22.3.17 ואילך. המסקנה המתבקשת מהאמור היא, כי המחוקק יצא מהנחה שתכנית מתאר ארצית יכולה לשנות תכנית מקומית או תכנית מפורטת ולייצר השבחה

**החייבת בהיטל, כשהמועד הקובע הוא מועד אישור ההיתר.** בעקרון תכנית מתאר ארצית אינה חייבת כלל בהיטל השבחה, ואולם כאשר היא משנה תכנית מקומית או תכנית מפורטת חל חיוב בהיטל השבחה, כאשר נוצרת השבחה, מועד אירוע המס הוא מועד אישור ההיתר.

ברור כי בהעדר חיוב כלל אין צורך במתן פטור! ובכך אימץ המחוקק למעשה את הלכת אופל קרדן.

43. לאור כל האמור נראית לי טענתה החלופית של הועדה המקומית, לפיה יש לקבוע את מועד האירוע למועד ההיתר שאז מתרחשת ההשבחה, ואירוע המס הופך למסוים ומוגדר. לדעתי הקביעות בעניין פס"ד מועש, פס"ד אופל קרדן, פס"ד מגן ופס"ד גוזלן מביאות לתוצאה האחת המתבקשת: אירוע המס לקביעת היטל ההשבחה חל במועד בו היא מתרחשת בפועל, ומאפשרות היפותטית, הפכה לאירוע מס מסוים ומוגדר. זוהי פרשנות תכליתית, הגיונית ומעשית של התוספת, גם אם יש צורך בהשלמה מסוימת של החקיקה באמצעות הפסיקה כדי לאפשר יישום הגיוני ומעשי של כוונת המחוקק. אכן בפועל הלך בית המשפט העליון בדרך זו בפסיקותיו וקבע שאירוע מס בתכנית מקומית או מפורטת יחול במועד שבו מתרחשת ההשבחה למעשה, ולא דווקא במועד שבו נכנסת התכנית לתוקף.

44. המערערת, הועדה המקומית, טענה, בין היתר, כי החלטת ועדת הערר נוגדת את ההלכה שנפסקה בפס"ד אליק רון וביטלה את שומות היטל ההשבחה שהוטלו על פי פס"ד אליק רון (סעיפים 38, 42 לעיקרי הטיעון). אלא שלפי עובדות המקרה היטלי ההשבחה הוטלו בשנים 2012 ו-2013, זמן ניכר לפני שניתן פס"ד אליק רון. ועוד לציין כי היטלים חושבו למועד תחילת התכנית ביום 25.5.2006 והוטלו על המשיבים מבקשי איחוד הדירות ללא פיצול לשני מועדי מימוש כאמור בפס"ד אליק רון, ממילא, הועדה המקומית לא יכולה הייתה לנבא את תוצאת פסק הדין שניתן מאוחר יותר רק ב-15.7.14...

45. המערערת גם העלתה טענות פרוצדורליות נגד החלטת ועדת הערר. כך טענה, דרך משל, שמשיבים 1-11 מושתקים מלטעון טענות לעצם החיוב מאחר שמלכתחילה פנו לשמאי מכריע שאינו מוסמך לפסוק בשאלת החבות, אלא אך ורק בשאלת גובה השומה. אין בידי לקבל טענות פרוצדורליות אלה של המערערת. כפי שהראיתי לעיל ההלכות לענין היטלי השבחה הן דינאמיות והתפתחו במשך עשרים השנים האחרונות בבית המשפט העליון, והועדות המקומיות התאימו עצמן בכל שלב, למצב המשפטי שסברו שהוא המצב המשפטי הנכון. כך לא נטען בשום שלב לפני השמאי המכריע שנתן את החלטתו בשנת 2013 שאינו מוסמך לקבוע כי אין חבות בהיטל בשל מימוש קודם. טענה זו נטענה לראשונה רק בדיון לפני ועדת הערר, וממילא יש לדחותה ולו בשל השלב המאוחר בו הועלתה, כפי שפסקה ועדת הערר.

כשלעצמי אני סבורה כי לא היה מקום לטענות פורמליות מצד מי מהצדדים, ונכון לברר את הסוגיה לגופה, זאת מאחר שבמשך השנים מאז החלו להתברר העררים בעניין

הבניינים דנא לפני ועדת הערר (2013 – 2018), התפחתה ההלכה בבית המשפט העליון בשאלה מה דין השבחה כאשר התכנית המחייבת בהיטל, מותנית כולה או בחלקה. על כן מצאתי לנכון לפסוק בשאלה המשפטית לגופה מבלי להיזקק לטענות פורמליות מצד מי מהצדדים.

46. פס"ד אליק רון: הועדה המקומית סמכה את עיקר טענותיה על ההלכה שנקבעה בפס"ד זה (על ידי כבוד השופט עמית), ורק לחלופין ביקשה לקבוע את מועד החבות למועד ההיתר, כפי שנקבע בפס"ד אופל קרדן. בעניין אליק רון ניתנה רשות ערעור על פסק דין של בית המשפט המחוזי, ובית המשפט העליון קיבל את הערעור בחלקו במישור העקרוני, אך דחה את הערעור במישור האופרטיבי, בשל הנסיבות המיוחדות.

47. בעניין אליק רון, במועד שהיזם רכש את המקרקעין, חלו על המקרקעין מספר תכניות תקפות שכללו זכויות בנייה קבועות ובנוסף לכך זכויות מותנות לבנייה נוספת לאחר אישור הועדה המקומית לפי תנאים מסוימים שנקבעו בתכניות אלה. המקרקעין נמכרו ליזם ע"י רשות מקרקעי ישראל, שחויבה מצידה בהיטל השבחה.

במסגרת בקשה להיתר בנייה ביקש היזם שהועדה תאשר לו את כלל הזכויות המותנות בתכניות ותאשר תוספת בנייה של שתי קומות נוספות, מרתף, מעליות וניוד זכויות בנייה מדירת מרתף לקומת הגג. אישור הזכויות המותנות ע"י הועדה המקומית הביא להגדלת ניצול הבנייה במקרקעין בכ-60%. טרם אישור הזכויות, חישוב אחוזי הבנייה במקרקעין עמד על 137%, ולאחר מכן על 197%. במקרה זה התקיימו הליכים שונים (לפי חוק התכנון והבנייה שהיה תקף למועד הרלבנטי) וכך לאחר שלב השמאי המכריע הוגש ערעור לבית המשפט השלום שקבע שהיו שני אירועי מס שונים, שהאחד מומש בעת המכירה, והשני מומש בעת מתן ההיתר.

בית המשפט המחוזי שדן בערעור על פסק הדין קבע שהיה אירוע מס אחד שמומש בעת המכירה מרשות מקרקעי ישראל ליזם, וכי אין לקבוע היטל נוסף שיחול על היזם. היועץ המשפטי לממשלה, שבית המשפט העליון ביקש את התייחסותו, תמך בעמדת הועדה המקומית לפיה היו שני אירועי מס, והאירוע השני התגבש עם אישור הזכויות המותנות שנקבעו בהיתר שניתן על ידי הועדה המקומית.

48. בית המשפט העליון קבע כי אין חולק שאישורן הסופי של הזכויות המותנות, הביא לעליית שווי המקרקעין, שנבעה מאישור הזכויות בפועל בהמשך לתכנית המקומית שאושרה ולא בשל "גורמים חיצוניים" כמו עליית מחירי המקרקעין בשוק. אלא שבית משפט קבע שהזכויות למעשה לא היו מותנות אלא היו "מעין מוקנות" והוטמעו בתכנית. לפי קביעה זו מצא בית המשפט שאישור הזכויות המעין מוקנות אינו בא בגדר אירועי המס שבתוספת ואינו מהווה "הקלה" כהגדרתו בתוספת. לכן מועד ההשבחה הוא מועד אישור התכנית ולא מועד אישור הזכויות בפועל. אף על פי כן, בחן בית המשפט את האפשרות לחייב בהיטל השבחה "משלים" בגין אישור הזכויות בפועל, שכן אישור זה הביא להשבחה - לעליית שווי המקרקעין.

49. אף שבית המשפט קבע, כי יש לחשב את ההשבחה בכללותה נכון למועד כניסת התכנית לתוקף ולפי ערכי השווי הנכונים למועד זה, נקבע כי יש לגבות את היטל ההשבחה בשני מועדי מימוש שונים, בהתאם למידה שבה ניצל הנישום את הזכויות המעין מוקנות בכל אחד ממועדי המימוש. בית המשפט סיכם וקבע כי אירוע המס - אירוע ההשבחה - הוא אחד (מועד כניסתה לתוקף של התכנית) אך מימוש הזכויות הוא דו שלבי: בעת המימוש הראשון - במכירה, ובעת המימוש השני - במועד הוצאת היתר הבנייה. לכן במקרה בו בכל אחד מהשלבים היה בעל מקרקעין שונה, ניתן לחייב כל אחד מהם לפי מידת הניצול שניצל את ההשבחה במועד מימוש הזכויות.

50. פסק הדין ניתן פה אחד אך השופט עמית עצמו ציין את מורכבותו ואת הקשיים הנובעים ממנו והשופטים רובינשטיין ופוגלמן שהצטרפו אליו, בדרכם, הסכימו "שהשאלות המורכבות שמתעוררות (ועוד יתעוררו) בהקשר שבו עסקינן, הפתרון שאותו מציע חברי עונה על התכלית של תשלום מס אמת ומצוי הוא בגדר הסייגים הקבועים בדין", כדברי כבוד השופט פוגלמן בסיום פסק הדין.

51. נושא החיוב בהיטל השבחה עמד במרכזם של דיונים רבים בפסיקה לאורך השנים, על רקע המציאות התכנונית הסבוכה, במציאות ובחוק התכנון והבניה, שיצרה מצבים שונים ומגוונים שלגביהם יש לקבוע את ההיטל. מאז פס"ד אליק רון נדונו בבית המשפט העליון מקרים נוספים שבהם אירעה השבחה במקרקעין שנבעה מאירועים תכנוניים מאוחרים למועד אישור התכנית, והתעוררו שאלות ביחס לאירוע המשביח ולמועד הקובע לצורך שומת ההשבחה. כבר הפניתי לעיל לפס"ד אופל קרדן ופס"ד גוזלן, בהם נקבע מועד ההשבחה למועד מתן ההיתר, שרק אז נוצרה ההשבחה בפועל. (בפסקי דין אלה לא הוחלה ההלכה שנקבעה בפס"ד אליק רון).

52. פס"ד אקרו בדעת הרוב מתייחס אף הוא לקשיים בפס"ד אליק רון אך קבע שהלכה זו אינה חלה בעניין אקרו שנדון לפניו, וכדברי כבוד השופט מזוז בסעיף 15:

"ולבסוף באשר 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 רון, שכן בכל מקרה ענין רון לא חל בנסיבות המקרה דנן (וזאת בעיקרם של דברים גם גישתה של חברתי כעולה מפסקה 7 לחוות דעתה)..”.

53. מבלי להיכנס לעובי הקורה של הקביעות בעניין אליק רון, חשוב לי להעיר כי המקרה שלפנינו **כלל אינו דומה לפס"ד אליק רון** ואין להחילו לענייננו. במקרה אליק רון נדונו תכניות בנייה שכללו זכויות מוגדרות וזכויות המותנות באישור הועדה המקומית, שהוגדרו על ידי בית המשפט העליון כזכויות "מעין מוקנות" כאילו "גשר ברזל" מחבר בינן לבין התכניות המקומיות. לפי קביעת כבוד השופט עמית, לא ניתן שיקול דעת לרשות המקומית שלא לאשר את הזכויות המותנות, ולפיכך הזכויות המותנות הוגדרו על ידו כזכויות מעין מוקנות.

במקרה שלפנינו, תכנית 3440 **כל כולה מותנית** ואינה יוצרת השבחה כלשהי מעצם פרסומה. השבחה יכולה להיווצר מתכנית זו רק עם הגשת בקשה להיתר לאיחוד דירות ואישורה ע"י הועדה המקומית. אין מדובר ב"זכויות מעין מוקנות" ומבקש האיחוד לא זכאי לאישור אוטומטי של הועדה המקומית, אלא לפי שיקולים ענייניים לצורך תכנון וניצול הבנין שאליו מתייחסים. עם זאת אני סבורה שקשה להבחין בין זכויות מעין מוקנות לבין זכויות מותנות, כדברי כבוד השופט מזוז בפס"ד אקרו, וכן לא ברור כיצד ניתן להחיל שני מועדי מימוש (שנועדו להיות מועדים אלטרנטיביים) על אירוע מס אחד.

54. השאלה בפס"ד אליק רון הייתה מורכבת לאין ערוך מהשאלה שבענייננו. שם היו מספר תכניות שחלו על המקרקעין שכללו הוראות בנייה למימוש מיידי, והוראות מעין מוקנות לפי קביעת בית המשפט העליון, שהותנו באישור הועדה המקומית, שניתן מאוחר יותר כשהוגשה הבקשה להיתר. בעת רכישת המקרקעין ע"י היזם שולם היטל השבחה לפי התכניות הקיימות שהכילו הוראות קבועות לניצול, שלא היו מותנות באישור כלשהו של הועדה המקומית. רק לאחר מכן בבקשה להיתר ביקש היזם לנצל את הזכויות המעין מוקנות שהוקנו לו בתכניות. הנסיבות במקרה אליק רון שונות ומורכבות, ואף הביאו לטעמי, לפסק דין מורכב וקשה ליישום.

כאמור, הוגשה עתירה לדיון נוסף על פס"ד אקרו, וניתן להניח שדבריו של כבוד השופט פוגלמן בפס"ד אליק רון בדבר התדיינויות עתידיות הצפויות להתקיים, יתממשו. במקרה נשוא ערעור זה, תכנית 3440 איננה ניתנת להחלה במרחב תל אביב יפו ללא ייחוד וקביעת מיקום ספציפי שמוגדרים לראשונה בבקשה להיתר איחוד ואישורה ע"י הועדה המקומית. בענייננו יש להחיל את ההלכה שנפסקה, כאמור, בפסקי הדין אופל קרדן, מגן אינטרנשיונל וגוזלן.

#### סיכום של דבר

55. לאור כל האמור לעיל אני מקבלת את ערעור הועדה המקומית.



כפי שהוסבר לעיל מועד ההשבחה חל במועד הקונקרטיזציה לתכנית שחלה עם מתן ההיתר, ולמועד זה יש לבחון אם היתה השבחה במקרקעין אם לאו.

הועדה המקומית קבעה את שיעור היטל ההשבחה ליום מתן התוקף לתכנית – 25.5.06. המשיבים 1-11 תקפו הן את עצם חיובם בהיטל והן את גובה השומה. לטענתם, התכנית לא רק שלא השביחה את המקרקעין אלא גרמה לירידת ערכם. לאור העובדה שההליכים נושא ערעור זה נמשכו שנים רבות שבמהלכן התפתחה ההלכה בבית המשפט העליון, סברתי כי בנסיבות תיק זה, מהבחינה הפרקטית והצודקת, יהיה זה נכון לקבוע ששומות היטל ההשבחה שנקבעו למשיבים על ידי הועדה המקומית יוותרו על כנן. אמנם השומות נקבעו למועד מתן התוקף לתכנית 3440 בשנת 2006, אך אני סבורה בנסיבות תיק זה, אין זה ראוי לקבוע שומת השבחה לפי המועד המאוחר שקבעתי, מועד מתן ההיתר, בשנת 2012.

אני מניחה ששומה לשנת 2012 תהיה בערכים גבוהים יותר, לאור עליית מחירי המקרקעין באיזור תל אביב יפו שחלה בין 2006-2012. ואולם ככל שהמשיבים 1-11 סבורים כי לא היתה כל השבחה כתוצאה מאיחוד הדירות בבנין שפירא הרמן, כפי שטענו לאורך כל הדרך, הם רשאים לחזור ולפנות לשמאי המכריע שיקבע אם היתה השבחה אם לאו, ואת שיעורה לאור מה שקבעתי לעיל. משיבים 12-13 לא תקפו את גובה השומה, ועל כן שומת העירייה (שנקבעה למועד מתן התוקף לתכנית) תעמוד על כנה.

אף שקבלתי את ערעור הועדה המקומית לא ראיתי לחייב את המשיבים בהוצאות, לאור חוסר הבהירות המשפטית בנושא והתפתחות ההלכה במשך השנים. המשיבים נשאו בהוצאות משפט בהליכים המשפטיים והאחרים כדי להגיע להכרעה סופית בעניין היטל ההשבחה שהוטל עליהם, כשהמצב המשפטי לא ברור, וניתנו פסקי דין שונים, החלטות סותרות של שמאים מכריעים, וועדות הערר. אני נוטה להניח שכנראה גם פסק דין בערעור זה שלפני, לא יהיה סוף פסוק בנושא ובתי המשפט ימשיכו לדון בנושא הדינאמי הזה ולפתח הלכות.

ניתן היום, ה' חשוון תש"פ, 03 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

לראש פסק הדין

פס"ד מהוזי מס' – עמ"ל 18-10-18-56250