

מדינת ישראל
ועדת הערר לתכנון ובניה
פיצויים והיטלי השבחה
מחוז תל אביב

עררים: תא - 81115-1220
תא - 0222-
81024

הרכב הוועדה:
עו"ד שרון טל, יו"ר
אור לוי, שמאי מקרקעין
יעקב קרייזלר, נציג מתכנן המחוז

העוררת בערר 81115-12-20:
ע"י ב"כ עו"ד גלית שיצר ו/או עו"ד איילת חותה

העוררות בערר 81024-02-22:
תדהר בניה ונכסים ראול ולנברג 16 בע"מ
עפ"מ ראול ולנברג 16 בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד גלית שיצר ו/או עו"ד איילת חותה
- נגד -

המשיבה בעררים:
הועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד אירית יומטוב ו/או עו"ד הראל וינטרוב

כתובת הנכס: ראול ולנברג 16, תל אביב
גוש: 6638 חלקה: 349

כתבי עת:
בועז כהן, "היטל השבחה לשרשרת תוכניות", הפרקליט, מב (תשנ"ה-תשנ"ו) 623

חקיקה שאוזכרה:
חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' בתוספת השלישית, 4(א), 9, 1, 19(ב), 4, 4
(5), 4(א), 4(7), 5א, 7, קטן (ב), 9

החלטה

רקע

1. בפנינו שני עררים שעניינם חיובים בהיטל השבחה לעת מימוש זכויות בהיתר, במקרקעין הידועים כגוש 6638 חלקה 349, ברחוב ראול וולנברג 16, תל אביב (להלן "החלקה").

2. בערר 81024 /0222 טוענות העוררות (להלן "תדהר ועפמ") כנגד שומה מכרעת שערך השמאי אלי כהן. בערר 81115 /1220 טוענת העוררת (להלן "טוורס") כנגד שומת הועדה המקומית. הסיבה לפיצול השומות בין תדהר ועפמ, לבין טוורס, לעת מימוש זכויות זהה זה בהיתר, נעוצה בכך שטוורס מכרה 50% מזכויותיה בחלקה לתדהר ועפמ, לאחר כניסתה לתוקף של תכנית תא/5000 (להלן גם "התכנית הכוללנית"), ולפני כניסתה לתוקף של התכנית המפורטת שאושרה אחריה, תכנית תא/3561 (להלן גם "התכנית המפורטת"). בגין מימוש זכויות זה במכר, שילמה טוורס היטל השבחה, בגין התכנית הכוללנית. זאת מכח שומה שערך השמאי דוד אנזנברג (להלן גם "שומת אנזנברג"), שהיא שומה חלוטה.

3. השתלשלות עניינים זאת הביאה לכך שמימוש הזכויות הנוכחי בהיתר בניה בחלקה, הוא מימוש מפוצל. מימוש הזכויות במחצית החלקה השייכת לתדהר ועפמ – נערך בגין התכנית המפורטת בלבד. זאת משום שהזכויות בה מכח התכנית הכוללנית, מומשו, כאמור, במכר, קודם למימוש הנוכחי בהיתר. מימוש הזכויות במחצית הנותרת של החלקה, השייכת לטוורס, נערך הן בגין תכנית תא/3561 והן בגין התכנית הכוללנית. זאת משום שהזכויות במחצית נותרת זאת של החלקה, מכח התכנית הכוללנית, לא מומשו קודם למימוש הנוכחי בהיתר.

4. הועדה המקומית ערכה, אפוא, שתי שומות השבחה, לשתי מחציות החלקה. בגין השומה שערכה לתדהר ולעפמ, פנו הצדדים לשמאי מכריע ואחרי שהתקבלה הכרעתו הגישו תדהר ועפמ את עררן – ערר 81024-02-22. על השומה שערכה הועדה המקומית לטוורס, הגישה זאת את עררה - ערר 81115-12-20.

5. לאחר שקיימנו דיון בשני העררים, להלן הכרעתנו בהם.

דיון והכרעה

ערר 81115-12-20 – ערר טוורס

עו"ד שרון טל, יו"ר ועדת הערר

6. הועדה המקומית ערכה שומת השבחה במסגרתה חישה את ההשבחה החלה בשיטת המקפצה המנטרלת. בערר שהגישה, טענה **טוורס** כי יש לחשב את ההשבחה בשיטת המדרגות.

7. כפי שאבהיר להלן, אני סבורה כי בסוגיה זאת הדין עם **טוורס**, וכי יש לאמוד את ההשבחה במקרה זה בשיטת המדרגות. לטעמי יש לדחות את טענת הועדה המקומית לפיה לאחר שנכנס לתוקף [חוק התכנון והבניה \(תיקון 126\)](#), **התשע"ח – 2018** (להלן "**תיקון 126**"), היא מחויבת לנקוט את שיטת המקפצה המנטרלת. בנוסף, נקיטה של שיטת המדרגות במקרה זה, מחייבת השוואת ההיטל להיטל הקודם שנגבה **מטוורס**, בגין מימוש הזכויות במחצית האחרת של החלקה, ולאחר שיערוך. התוצאה היא הפחתת ההיטל הנקוב בשומת הועדה המקומית בסך של כשני מליון ₪, בגין 50% הזכויות הנותרות, הממומשות כעת.

8. להלן אנמק.

9. השבחה מוגדרת [בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה](#), תשכ"ה – 1965 (להלן "**התוספת השלישית**" ו"**החוק**"), כ"עליית שווים של המקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג".

10. היטל השבחה, בשיעור מחצית מההשבחה, מהווה את השתתפות הנהנה מהשבחת מקרקעין, בהוצאות תכנוןם ופיתוחם של המקרקעין. בכך חולק הנהנה את העושר שנוצר עם הציבור המקומי. כדברי השופט מ' חשין בפסק הדין [בדנ"א 3768/98 קרית בית הכרם נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים](#), פד"י נו(5) 47, 62:

"פלוני שנתעשר אך בשל שינויי תכנון שנערכו לפי [חוק התכנון והבניה](#) – לאמור, נתעשר אך בשל פעילות נורמטיבית של רשויות הציבור – ראוי לו שישתף את הקהילה באותה התעשרות שנתעשר. ואם לא בכל ההתעשרות כולה, למצער בחלקה של ההתעשרות – בחצייה."

11. לפי [סעיף 4 \(5\) לתוספת השלישית](#):

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

12. ב**תיקון 126 לחוק**, תוקנה הגדרת "תכנית" [בתוספת השלישית](#). כעת מוגדרת תכנית באופן הבא: "תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת ולמעט תכנית כוללנית או

תכנית כוללת להתחדשות עירונית כהגדרתה בסעיף 64(ב) לעניין מגרשים שלגביהם היא לא מאפשרת מתן היתר בנייה או ביצוע עבודות לפיה ללא אישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר או ביצוע העבודה".

13. לפי [סעיף 5א לתוספת השלישית](#), בנוסחו הנוכחי [הסעיף התווסף אף הוא בתיקון 126 לחוק, ותוקן מאז בשני תיקונים]:

"במקרקעין שבהם אושרה תכנית לאחר אישורה של תמ"א 70, כהגדרתה בחוק רכבת תחתית (מטרו), התשפ"ב-2021 (בסעיף זה – תמ"א 70), תכנית כוללת או תכנית כוללת להתחדשות עירונית כהגדרתה בסעיף 64(ב) לענין מגרשים שלגביהם היא לא מאפשרת מתן היתר בנייה או ביצוע עבודות לפיה ללא אישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר או ביצוע העבודה, תיוסוף לשומת ההשבחה, השבחה בשל תמ"א 70, התכנית הכוללת או תכנית כוללת להתחדשות עירונית כהגדרתה בסעיף 64(ב) לענין מגרשים שלגביהם היא לא מאפשרת מתן היתר בנייה או ביצוע עבודות לפיה ללא אישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר או ביצוע העבודה, אם היתה;"

14. כעת עלינו להכריע האם לאור תיקון החוק, יש לאמוד את ההשבחה בהתיחס למקרקעין שנותרו בידי **טוורס** (50% מהזכויות בחלקה), בהתאם לשיטת המדרגות, או בהתאם לשיטת המקפצה המנטרלת.

15. על מאפייני שיטות חישוב אלה (ושיטה נוספת – שיטת המקפצה) עמד בית המשפט העליון בפסק דינו [ברעא 4217/04 ציון פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים](#) (פורסם בנבו, 22.10.2006) (להלן "ענין פמיני"), מפי כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות.

16. על שיטת המקפצה המנטרלת אמר כך:

"שיטה זו שואפת לנטרל את העלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין, ככל שהייתה כזו, בין המועד שבו אושרה התכנית הראשונה למועד שבו אושרה התכנית האחרונה. המשמעות המעשית הנובעת מכך היא הערכת שווי המקרקעין פעמיים לאותו מועד עצמו, הוא מועד אישורה של התכנית האחרונה (להלן: המועד הקובע). פעם אחת תבוצע ההערכה ללא ההשבחות הנובעות מן התכניות שאושרו, ופעם נוספת יוערכו המקרקעין במצבם לאחר אישור התכנית האחרונה. הערכת שווי המקרקעין פעמיים למועד הקובע, כאמור, שקולה להשוואה בין שוויים של המקרקעין המושבחים לבין שוויים של מקרקעין זהים אשר לא הושבחו וההפרש בין שתי הערכות אלה משקף את ההשבחה בשווי המקרקעין כתוצאה מן התכניות השונות, כערכה במועד הקובע".

17. על שיטת המדרגות אמר כך:

" - - - שיטת המדרגות משמעותה חישוב כל אחת מן ההשבחות בנפרד תוך השוואת שווי המקרקעין בסמוך לפני ומיד אחרי אישורה של כל תכנית ותכנית. שיערוכך של ההשבחות למועד אישור התכנית האחרונה וסיכום סך כל ההשבחות מהווה את סכום ההשבחה הכוללת ממנה ייגזר ההיטל".

18. עוד נאמר, כי [סעיף 4\(5\) לתוספת השלישית](#) אינו מורה באיזו משתי השיטות יש לנקוט. הנה כך:

"הסעיף מורה כי יש להתייחס אל ההשבחה אשר ארעה בין שתי נקודות על ציר הזמן: האחת – בסמוך לפני אישורה של התכנית הראשונה והשנייה – מיד לאחר אישורה של התכנית האחרונה. אך הוא אינו מורה אותנו מהי השיטה אשר לפיה יש לחשב את ההשבחה שחלה בשווי המקרקעין בין שני מועדים אלה. על כן, מאפשר הסעיף מבחינת לשונו פירושים שונים באשר לשיטת החישוב שיש ליישם".

19. בפסק הדין עמד בית המשפט על דוגמא שבה פער מספרי בולט בין השבחה שחושבה בשיטת המקפצה המנטרלת, למועד קובע מאוחר, לבין השבחה שחושבה בשיטת המדרגות, בגין כל אחת מהתכניות למועדה, בשוק שבו ערך המקרקעין עולה. כך, בין היתר, אמר:

"הפער המתקבל בין ההשבחה המחושבת על פי שיטת המדרגות (11,400 דולר) לבין ההשבחה המחושבת על פי שיטת "המקפצה המנטרלת" (71,400 דולר) בדוגמא שהוצגה, נובע מכך שהתוצאה המתקבלת על פי שיטת "המקפצה המנטרלת" מושפעת אף היא מהעלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין, אם כי במידה פחותה מזו המתקבלת על פי שיטת המקפצה כפשוטה. השפעה זו נובעת מן העובדה ששווי הזכויות המושבחות לגבי כל התכניות כאחת מחושב למועד הקובע (700 דולר למ"ר מבונה בדוגמא שהוצגה) ולא למועד שבו התרחשה כל השבחה בפועל. החישוב כולל על כן את העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המושבחות נשוא השומה מאז מועד אישורה של כל תכנית ועד המועד הקובע. וביתר פירוט – על פי הדוגמא שהוצגה חושבה ההשבחה עקב התכנית הראשונה לפי שווי השוק של מ"ר מבונה למועד הקובע (שנת 1995), בעוד שכדי לבדוד את ההשבחה התכנונית כערכה הנכון יש לחשבה לפי שווי השוק של מ"ר מבונה למועד אישור התכנית הראשונה (שנת 1976). הנה כי כן, הפער בין סכום

ההשבחה שיתקבל בשיטת חישוב זו ובין סכום ההשבחה שיתקבל על פי שיטת המדרגות גדל ככל שהעלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין גבוהה מעליית המדד בתקופה שבין אישור התכנית הראשונה לאישור התכנית האחרונה (וזוהי בדרך כלל המגמה הקיימת בישראל - נוימן, 59; בועז כהן ["היטל השבחה לשרשרת תוכניות"](#) הפרקליט מב 623, 625, הערת שוליים 14 (תשנ"ו) (להלן: בועז כהן); ה' כרוך "פירושים של סעיף 4(5) של התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה" מקרקעין וערכם ק"ד(110) 33, 34 (ינואר 1994) (להלן: כרוך)). זאת משום שעל פי שיטת "המקפצה המנטרלת" תכלול ההשבחה בצד עליית השווי הנובעת מן הפעילות התכנונית ובצד הפרשי ההצמדה הנובעים מעליית המדד, גם את העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המושבחות (ראו נוימן, 61). לפי שיטת המדרגות, לעומת זאת, יחושב בנפרד סכומה של כל השבחה והשבחה למועד התכנית המשייכה, ואליו יתווספו הפרשי הצמדה למדד מאותו מועד ועד מועד אישור התכנית האחרונה. למען הדיוק, יש לחזור ולציין כי לצורך פישוט הדוגמא המספרית שהובאה לעיל הושמטו מן החישוב על פי שיטת המדרגות הפרשי ההצמדה למדד, וכי אם נוסיף הפרשים אלה לדוגמא כי אז יקטן (כדי אותם הפרשים), הפער בין סכום ההשבחה על פי שיטת המדרגות ובין סכום ההשבחה על פי שיטת "המקפצה המנטרלת". עוד נציין כי לפי שתי השיטות כאחת יש לשערך את סכום ההשבחה שיתקבל עד יום תשלום ההיטל, כהוראת סעיף 9 לתוספת".

20. בית המשפט סקר את היתרונות ואת החסרונות שבבסיס כל אחת מהשיטות, ואת האינטרסים שבבסיסם, והכריע לטובת שיטת המדרגות. כך אמר:

"הנה כי כן, במקרה שלפנינו נדרשת הכרעה בין שיטת "המקפצה המנטרלת" לפיה מושגת יעילות רבה יותר בהליך השומה המתייחס למספר תכניות שאושרו בזו אחר זו, ובין שיטת המדרגות המבטאת באופן מדויק יותר את הקשר הסיבתי שבין ההשבחה לפעילות התכנונית. האיזון הראוי בין אינטרסים אלה מצריך דירוג של העקרונות והאינטרסים המתנגשים על פי חשיבותם החברתית היחסית (ברק, 228) ונראה לי כי במקרה הנדון יש להעדיף את שיטת החישוב המשיגה תוצאה מדויקת יותר בקביעת סכום ההשבחה הנובע ישירות מן הפעילות התכנונית, על פני השיטה שיתרונה ביעילותה אך היא מדויקת פחות. דירוג זה נראה לי ראוי ונכון נוכח החשיבות הרבה שבהקפדה על קיומו של קשר סיבתי בין ההשבחה לפעילות התכנונית, בהיותו עקרון יסודי המבטא את ערכי הצדק החברתי הגלומים בהיטל ההשבחה. העדפת שיטת המדרגות מתיישבת עם אינטרס הפרט שלא

להיות מחויב בהיטל-יתר אשר כולל בגדר חישוב ההשבחה עליית שווי של הזכויות המשביחות שאינה נובעת באופן ישיר מן הפעילות התכנונית של הרשות ואינה מבטאת על כן את התעשרותו כתוצאה מאותה פעילות. בה במידה מתיישב דירוג זה עם אינטרס הרשות למנוע חיוב בחסר של היטל ההשבחה באותם המקרים שבהם ירד שווי השוק של הזכויות המשביחות בתקופה הרלוונטית שכן, היטל בחסר כאמור, עלול ליצור מחסור במשאבים נזילים הנחוצים לפעילות התכנונית (ראו [ע"א 210/88](#) החברה להפצת פרי הארץ בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, כפר-סבא, פ"ד מו(4) 641, 627 (1992)).

14. הפגיעה בעקרון הקשר הסיבתי על פי שיטת "המקפצה המנטרלת", שאינה מבודדת מן החישוב את עליית שווי השוק של הזכויות המשביחות, היא העומדת גם ביסוד הסתייגותם של רוב השמאים משיטה זו (נוימן, 62-63; כרוך, 35; גדעון גולדשטיין "היטל השבחה בגין מספר תוכניות שאושרו בזו אחר זו" מקרקעין וערכם ק"ה(111) 33, 34 (נובמבר 1994); צביקל, 28). בין הטעמים הנזכרים על ידם להצדקת העדפתה של שיטת המדרגות על פני שיטת "המקפצה המנטרלת", טעמים שעליהם עמד גם המערער בטיעונו, צוין כי שיטת "המקפצה המנטרלת" יוצרת פער מהותי בין היטל ההשבחה שישלם נישום אשר בחר שלא לדחות את תשלום ההיטל בגין כל אחת מן התכניות המשביחות לעומת נישום אשר דחה את מועד התשלום ומימש את זכויותיו במקרקעין לאחר אישור התכנית האחרונה. פער מהותי זה נובע מכך שעל פי שיטת "המקפצה המנטרלת" מובאת בחשבון העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המשביחות והוא עלול ליצור אצל נישומים תמריץ לתשלום ההיטל לפני מימוש הזכויות, בניגוד לעקרון המימוש שביסוד ההסדר הסטטוטורי בתוספת השלישית. כמו כן עלול פער זה להוביל נישומים לתכנון מס אשר יכוון אל העיתוי אשר בו יהא סכום ההיטל הנמוך ביותר. תכנון מס כזה עלול לפגוע ביעילותה ובשוויוניותה של מערכת המס משום שבדרך כלל רק נישום בעל אמצעים יוכל לבחור לשלם את ההיטל טרם מימוש זכויותיו במקרקעין (ראו: בועז כהן, 631-633; נוימן, 63; ולעניין תכנון מס באופן כללי ראו [ע"א 10666/03](#) שיטת נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, תק על 2006(1) 1289, פסקה 15 (2006); אך ראו לעניין זה גם רוסטוביץ, 482). נימוקים אלה יש בהם טעם ומכל מקום, אין מקובלת עליו עמדתו של בית משפט קמא בהקשר זה לפיה החיסכון בריבית שנוצר כתוצאה מדחיית תשלום ההיטל מאזן את העלייה

הכללית בשווי השוק של המקרקעין הנכללת בחישוב על פי שיטת המקפצה כפשוטה (ובאופן מתון יותר, לגבי הזכויות המשביחות בלבד, גם בשיטת "המקפצה המנטרלת"). ראשית, החיסכון בריבית כאמור מעוגן בהוראות התוספת השלישית ומכוחן זכאי כל נישום הבוחר בכך לדחות את תשלום ההיטל עד מועד מימוש הזכויות המשביחות. בין בחירתו זו ובין שיטת החישוב שיש לנקוט לעניין סעיף 4(5) לתוספת אינני מוצאת קשר אמיתי. יתרה מכך, אין מיתאם כלכלי בין שיעור הריבית הנחסכת ובין שיעור העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המשביחות ועל כן, שיטת "המקפצה המנטרלת" אינה צפויה להשיג איזון בהקשר זה. היא אך מגבירה את יסוד אי הוודאות באשר לסכום ההיטל והיא פותחת פתח לתכנוני מס בלתי רצויים הנוגדים את רוחו של ההסדר הסטטוטורי, כמפורט לעיל".

21. הנה כי כן, לאחר שנסקרו היתרונות והחסרונות של כל אחת מהשיטות, על פגמיהן, הכריע בית המשפט העליון באופן ברור לטובת שיטת המדרגות. פסק הדין דן באינטרסים השונים שבבסיס הענין. הוא אמנם ציין את שיקולי היעילות, לאורם יש להעדיף לכאורה את שיטת המקפצה המנטרלת, אך הוא הכריע לטובת הדרישה לקשר סיבתי בין ההשבחה לבין הפעילות התכנונית, קשר שנפגע, כפי שהובהר, בשימוש בשיטת המקפצה המנטרלת.

22. **תיקון 126** לחוק נכנס לתוקפו כשתיים עשרה שנים לאחר שניתן פסק הדין בענין **פמיני**. בתיקון נקבע כי תכנית כוללנית איננה תכנית. מאידך, נקבע כי לעת חישוב ההשבחה מכח התכנית המפורטת "**תיווסף לשומת ההשבחה, השבחה בשל התכנית הכוללנית**".

23. אני סבורה שלשון **תיקון 126**, חרף אי הבהירות המסוימת שבה, מכריעה לטובת שיטת המדרגות. לשונו מורה למעשה לחשב את ההשבחה מכח התכנית הכוללנית, ולצרפה להשבחה הנובעת מן התכנית המפורטת. שיטת המקפצה המנטרלת אינה תואמת את לשון החוק, שכן במסגרתה של שיטה זאת, התכנית הכוללנית "שקופה". שיטה זאת מדלגת למעשה על התכנית הכוללנית. כפי שהבהיר בית המשפט העליון בהלכת **פמיני**, בשיטת המקפצה המנטרלת: "פעם אחת תבוצע ההערכה ללא ההשבחות הנובעות מן התכניות שאושרו, ופעם נוספת יוערכו המקרקעין במצבם לאחר אישור התכנית האחרונה. הערכת שווי המקרקעין פעמיים למועד הקובע, כאמור, שקולה להשוואה בין שוויים של המקרקעין המושבחים לבין שוויים של מקרקעין זהים אשר לא הושבחו וההפרש בין שתי הערכות אלה משקף את ההשבחה בשווי המקרקעין כתוצאה מן התכניות השונות, כערכה במועד הקובע". זאת איננה לשון התיקון, שלפיה התכנית הכוללנית שבה ו"קמה לתחיה" בתור תכנית, שעה שמחשבים את ההשבחה מכח התכנית המפורטת. לפי התיקון, אפוא, התכנית הכוללנית שקופה רק כל עוד אין מממשים את התכנית

המפורטת. לעת מימושה של התכנית המפורטת, קם בדיעבד אירוע מס של מימוש התכנית הכוללנית, ולמועדה.

24. ואולם גם אם נאמר שלשון החוק משתמעת לשתי פנים, הרי שפרשנות תכליתית מחייבת נקיטה של שיטת המדרגות.

25. ודוקו. התחקות אחר כוונת המחוקק בענין זה מלמדת כי כל שביקש לעשות הוא לדחות את מועד החיוב בהיטל בגין התכנית הכוללנית, ולוודא מיסוי בגינה, במועד הנדחה. מהדיונים שהתקיימו בכנסת לקראת חקיקת החוק, עולה כי המחוקק היה ער לשאלה הקיימת בענין שיטת החישוב, אך על אף הפצרות, נמנע במכוון מלקבוע כי החישוב יהיה בשיטת המקפצה המנטרלת.

26. עיון בפרוטוקול הדיון הממצה שהתקיים בועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת, ביום 5.7.18, מלמד על המנעות זאת. כך, בעוד שחלק מהדוברים בדיון החזיקו בדעה לפיה יש להבהיר במסגרת התיקון כי יש לחשב את ההיטל בשיטת המקפצה המנטרלת, דוברים אחרים התנגדו לכך נחרצות. בסופו של יום נקבע במפורש שלא להכריע בסוגית אופן החישוב.

27. נעמוד להלן על חלק מהדברים.

28. כך אמר עו"ד תומר רוזנר, היועץ המשפטי לועדה:

"זה נכון שגם בשיטה שאני מציע נוצרת בעיה של אי-ודאות, כי גם כשיבואו אחרי התוכנית המפורטת יהיה קשה לחשב מה הייתה ההשבחה בזמן התוכנית הכוללנית. עם זאת, לדעתי מקצוע השמאות הוא מקצוע שעוסק בהרבה מאוד אי-ודאויות והוא יוכל להתגבר על העניין הזה, ואחרי שתיים-שלוש שומות שבהן יהיה קשה מאוד לחשב ויהיו שמאים אחרים שייתנו שומות מכריעות, ויהיו שתיים-שלוש פסיקות בוועדות ערר, כולם ידעו מה הייתה ההשבחה בתוכנית הכוללנית"

29. לאחריו דיברה היועצת המשפטית למינהל התכנון, עו"ד תדמור עציון. כך אמרה:

"אני אומר בקצרה ובני ארביב יוכל להשלים. הסיבה שמלכתחילה אנחנו נדרשים לדבר הזה היא הקושי המיוחד שהתעורר בשומה של תוכנית כוללנית, ודיברנו גם עם שמאים שעוסקים בזה. פה אי-הוודאות נובעת גם מעצם העובדה שההליך התכנוני לא הסתיים. זו לא אותה אי-ודאות רגילה שיש לכל שמאי, שמתמודד אותה, וחזקה על שמאים שהם יודעים את מלאכתם, אלא פה למעשה ההליך התכנוני עוד לא הושלם. תוכנית כוללנית יכולה למשל לצבוע בצבוע מגורים, כתם גדול מאוד של שכונה, היא לא מסמנת דרכים, היא לא מסמנת נקודות ציבוריות - - -".

30. יו"ר הועדה, חה"כ יואב קיש, אמר כך:

"קודם כול, אנחנו פותרים את זה שלא ישלמו היטל השבחה - - -"
[בטרם מימוש זכויות מכח תכנית מפורטת- ש.ט.]

וכן:

"תסדירו את זה. תגישו חקיקה ממשלתית. בגלל הצעת החוק הפרטית שבאה לפתור את זה שלא יגבו מס, אני לא אתחיל להיכנס לשיטת החישוב. תעשו אתם. אני משאיר לכם את הבעיות הגדולות שלכם. אני מצטער. אני אומר בכל הכנות, אני לא אכנס לשיטת החישוב בגלל הגבייה בנושא מוקדם של השבחה. גמרנו. זה סגור."

ועוד:

"אני רוצה לתקן את החוק ולדחות את התשלום של היטל השבחה בגין תוכנית כוללנית, נקודה. זו הגישה שלי, אתה יכול להסכים, לא להסכים, זה מה שאני הולך לעשות."

מתעוררת השאלה איך מחשבים ביום שבו תהיה תוכנית מפורטת. אני לא הולך להכריע בסוגיה זו בהצעת חוק פרטית זו. ההכרעה הזאת יכולה להתקבל באחת משתי הדרכים הבאות: 1. יכולה הממשלה להחליט לקדם חקיקה ממשלתית בהכרעה, היא יכולה להיות הרבה יותר רחבה בעניין, לא רק תוכנית כוללנית, ולפי הבנתי זה גם רצונם; 2. זה יכול גם להתברר בבתי משפט שיכולים לבחון את זה. ולכן בהצעה פרטית זו, בדיון זה שהולך להסתיים, אני לא הולך להכריע בשיטת החישוב בניגוד לרצונכם. אני רק הולך להבהיר ולתקן בחוק שתוכנית כוללנית, לא יידרש תשלום היטל השבחה בעקבותיה. זה הכול."

וכן:

"אני אגיד לך מה השגתי – שני דברים: ראשית, בניגוד אליך שאתה מפרש את החוק שאתה מחייב היטלי השבחה בגלל תוכנית כוללנית – שכנתך אומרת ההיפך, אבל לא משנה, נעזוב את זה – אני מתנגד לזה, ואת זה אני מתקן. השגתי הישג אחד; שנית, אני מקווה שעכשיו הממשלה תבין שיש לחץ, תקדם חקיקה, ואם לא, אי-הבהירות הזאת תוכרע בבית משפט ולא פה בישיבה קצרה, שבה אני מודה שעדיין לא ירדנו לעומק המהלך."

וכן:

"זה לא משנה לי שכל השולחן מסכים. אני מסכם את הדיון. ההסכמה של חברי הכנסת, וזה גם מה שנאשר בחוק, שלא ייגבו היטלי השבחה בעקבות פרסום תוכנית כוללנית. זה לגבי היטלי השבחה. זה הנושא שאני מבקש שיוסדר. אנחנו לא נכנסים לשאלה האם לקבוע שם אירוע מס ומה שיטת חישוב המס לאחר מכן ביום קבלת תוכנית מפורטת. שאלה זו הייתה קיימת לפני הדיון הזה - - -"

וכן:

"לא להפריע עכשיו. שיטת החישוב שבה ידונו בחישוב מס לאחר שתתקבל תוכנית מפורטת, שנובעת מתוכנית כוללנית, צריכה להיפתר על-ידי הממשלה. אותה שאלה שקיימת גם בהרבה מקרים אחרים, אני לא קובע מהי כרגע."

31. הנה כי כן, גם אם חלק מהדוברים ניסו לגרום לכך שהחוק יציין כי החישוב יערך בשיטת המקפצה המנטרלת, הרי שמטרת התיקון הובהרה שוב ושוב על ידי יו"ר

הועדה – והיא לדחות את מועד תשלום ההיטל בגין ההשבחה מכח התכנית הכוללנית, למועד מימושה של התכנית המפורטת. לאמור – נקבע כי ההשבחה מכח התכנית הכוללנית תמוסה, אך זאת לעת מימושה של התכנית המפורטת שתבוא אחריה. הא ותו לא.

32. בהעדר הכרעה מפורשת בדבר שינוי שיטת החישוב, נותרנו עם הדין הקיים מלפני **תיקון 126**, על לשונו, ועל פרשנותו התכליתית, כפי שקבעה בית המשפט העליון בהלכת **פמיני**. בהעדר קביעה חקיקתית אחרת, ועדת הערר מחוייבת לטעמי לפעול בהתאם להלכה שקבע בית המשפט העליון בנושא. לאור זאת איני יכולה להסכים עם מסקנתה של חוות דעתו של המשנה דאז ליועץ המשפטי לממשלה, עו"ד ארז קמינץ, חוות דעת מיום 8.11.2018, שעסקה בנושא (להלן "**חוות הדעת**"). בהתאם לחוות הדעת, מאחר שהמחוקק לא הורה כיצד לתווסף ההשבחה מכח התכנית הכוללנית, יש להסיק כי מדובר בהשבחה אחת ולא בשתיים נפרדות, ויש לנקוט את שיטת המקפצה המנטרלת. בין המצב החוקי שבבסיס ענייננו, לבין המצב החוקי בו עסקה הלכת **פמיני**, לא קיים שוני מהותי המבסס סטיה משיטת המדרגות, שיטה שבעניינה קבע בית המשפט העליון כי היא מייצרת קשר סיבתי הדוק יותר בין ההשבחה הנקבעת, לבין התכנון, וכי יש לנקוט אותה. אין להסיג – בדרך של פרשנות – קביעה לפיה מושל עקרון זה, שמכחו ההשבחה תהא מדויקת יותר, מפני עקרון היעילות, שאכן אין להפריז בחשיבותו, אך נקבע כי הוא נסוג מפני גביית מס אמת.

33. לענין החשיבות בגביית מס אמת, עיינו גם בדברי כב' השופט א' רובינשטיין, בפסק הדין [ברעא 3002/12](#) הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' אליק רון (פורסם בנבו). כפי שאמר:

"האתגר הוא לחלץ מן המצב הנתון מס אמת, כלומר – בהקשר של היטל השבחה – מה הוא לאמיתו שיעור ההשבחה, ולעגן אותו בפרשנות הדין, באורח הוגן כלפי כולי עלמא".

34. כן עיינו, בהקשר אחר, בדברי כב' השופט ד' ברק ארז, בפסק הדין [ברמ 1621/18](#) **אטבליסמנט סמונד נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה שרונים** (פורסם בנבו), בדבר התכלית של "גביית מס אמת, אשר משקף את השיעור מדויק של התעשרות הנישום", ובדברי כב' השופט (בדימ') ע' ארבל, בפסק הדין [ברעא 725/05 הועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' עוזי ושפרה בלוך](#) (פורסם בנבו).

35. דברים אלה מומחשים היטב בעניין הנדון בפנינו. זאת משום שמדובר בחלקה שבגין מחציתה שולם כבר היטל השבחה בגין ההשבחה שיצרה תכנית תא/5000. זאת מכח **שומת אנזנברג**. בנסיבות אלה, אף נשמט כליל האינטרס

בדבר שיקולי יעילות. התחשיב כבר נעשה ויש להחילו גם על מחצית החלקה הנותרת.

36. זאת ועוד. **שומת אנזברג** נערכה – כפי שיש לערוך שומות השבחה – על בסיס הנתונים התכנוניים הקונקרטיים. בענייננו, הללו שיקפו את אי הודאות שהיה לעת אישורה של התכנית הכוללנית.

37. התכנית הכוללנית פורסמה להפקדה ברשומות ביום 5.12.13, ופורסמה לתוקף ברשומות ביום 22.12.16.

38. תכנית זאת, בהתאם להסבר שבאתר העיריה:

"-- היא מסמך חוקי המתווה את מדיניות התכנון ארוכת הטווח בכל העיר והמיישם את התכנית האסטרטגית העירונית בכל הנושאים שהם בעלי היבט פיזי. היא מתארת את האופן שבו תפתח העיר בשנים הבאות, ומתייחסת למגוון ההיבטים של חיי האדם בעיר (מגורים, תעסוקה, תנועה, שטחים פתוחים, מסחר, מבני ציבור ועוד). היא קובעת בהסתכלות רחבה, ולא ברמה של המגרש הבודד מה מותר ומה אסור לעשות ואיפה".

39. התכנית המפורטת מטרתה לשדרג את אזור התעסוקה רמת החייל כאזור תעסוקה עירוני, בהתאם לתכנית הכוללנית. על אף זאת, תכנית זאת לא אושרה מכח התכנית הכוללנית, על ידי הועדה המקומית, כי אם נדונה ואושרה בועדה המחוזית.

40. עוד אציין כי לעת אישורה של התכנית הכוללנית, לא היה ידוע מה הרח"ק¹ שיקבע בתכנית המפורטת, מה יהיה גובה המבנים, וכיו"ב. כך, בין היתר, נאמר בהקשר של היחס והשוני בין התכניות, בדיון להפקדת התכנית המפורטת, שנערך ביום 11.4.16 (דברי אדר' אריה קוץ, עמ' 127 לתמליל הישיבה):

"הערה בכל זאת פורמליסטית קצרצרה, תל אביב 5000 נתנה פה רח"ק 6 אז הדיון על הזכויות נגמר במסגרת תכנית המתאר. אנחנו הרבה יותר קמצנים בתכנית המתאר כי כשראינו את ההערכה השמאית אמרנו בסדר, אנחנו ניתן פה עוד איזה שהוא אלבו ספייס, מרחב מרפק קטן גם לרווח כדי שלא יהיה טעויות והסתפקנו ב-400 אחוז".

41. בהחלטה בהתנגדויות לתכנית המפורטת (הדיון התקיים ביום 11.9.17, וההחלטה התקבלה ביום 13.11.17), גדל הרח"ק - שמהנדס העיר טען כי הוא שגוי - ואולם כאמור, לעת אישורה של התכנית הכוללנית נתונים רבים לא היו ידועים, ובהם הנתון החשוב בענין הרח"ק. בין אם מתוך טעות, ובין אם לאו, קבעה התכנית המפורטת שהופקדה, רח"ק נמוך יותר.

¹ "רצפה חלקי קרקע" אופן חישוב זכויות הבניה בתכנית הכוללנית.

42. כפי שמציין חברי השמאי אור לוי בהמשך, חלק מהפער בין שומת הועדה המקומית נושא הערר, לבין **שומת אנזברג**, גם אם לא עיקרו, מקורו "בהקטנת ההפרשה שחושבה למטלות ציבוריות". עיקר הפער נובע משינוי הערך הבסיסי שנקבע למ"ר.

43. עינינו הרואות כי חישוב ההשבחה מכח התכנית הכוללנית בשיטת המקפצה המנטרלת, למועד התכנית המפורטת, מהווה מיסוי שאינו נכון של "חכמה בדיעבד". חישוב זה, מייחס למעשה השבחה מכח התכנית הכוללנית לתכנית שאושרה לאחריה, באופן שאינו מבוסס בנתונים התכנוניים הקונקרטיים שבבסיס התכנית הכוללנית, לרבות אי הודאות באשר לזכויות, ולמטלות הציבוריות שידרשו, אי ודאות שבהכרח משפיע על ערך הזכויות. הנתונים התכנוניים שבבסיס הענין, הם לעולם הבסיס לעריכתה של שומת השבחה.

44. כן אציין כי אני רואה קושי בצירוף הפרשי הצמדה לסכום ההיטל, מכח **סעיף 9 לתוספת השלישית**, העוסק בכך. ברי כי הסעיף חל גם במקרה שלפנינו. התכנית הכוללנית מהווה אירוע מס בדיעבד, עם מימושה של התכנית המפורטת, ולעת חישוב ההשבחה המתווספת מכח התכנית הכוללנית, ההצמדה חלה למן בסמוך לפני תחילתה, ועד למועד תשלום ההיטל, כבכל מקרה אחר.

45. בטרם סיום אציין כי אם הייתי סבורה שהחוק אכן הורה לשנות את שיטת החישוב, ספק אם העקרון של שוויון בין נישומים היה מכריע את הכף לטובת עמדת העוררות, לפיה יש להחיל את **שומת אנזברג** בהתייחס למחצית החלקה הנותרת. שינוי כה משמעותי בחוק היה מהווה בסיס לשוני מהותי בין הנישומים בהתייחס ל-50% החלקה, שבעניינה מומשו זכויות לאחר כניסתה לתוקף של התכנית הכוללנית, לבין 50% הנותרים, בעינים ממומשות כעת הזכויות, לאחר שאושרה גם תכנית מפורטת וכשטרם שולם היטל על השבחה מכח התכנית הכוללנית. אלא ששעה שלעמדתי יש לנקוט את שיטת המדרגות, קיימת בעיני גם חובה לקדש את עקרון השוויון בין הנישומים, שהם בעלי זכויות באותה החלקה. אין לאפשר חריגה מן ההשבחה שנקבעה בשומה החלוטה בחלקה, לתכנית הכוללנית. כפי שנאמר בהחלטתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז ב**בר"מ 2049/15 פרדסי כפר ברנדייס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חדרה** (פורסמה בנבו):

"קיומן של שומות סותרות ביחס לאותם מקרקעין, לאותו מועד קובע ואף לאותם בעלי זכויות, במסגרת הליכים של שומה מכרעת, חותר תחת התכלית של שוויון בגבייתם של תשלומי חובה, וממילא גם באמון הציבור בהליכים אלה. על כן, יש להימנע ממנו ככל הניתן".

46. אף בפסק הדין [בע"א \(ת"א\) 1160-08](#) פנינת העיר רמת גן בע"מ נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה רמת גן (פורסם בנבו) נקבע כי יש לפעול לאחידות השומות בגין היטל השבחה במגרשים זהים הכלולים באותה תכנית. כך נכתב:

"בסיס החבות בהיטל השבחה, כפי שהוא נובע מפורשות [מחוק התכנון והבניה](#), מאומד דעת המחוקק ומההלכה הפסוקה – באשר לחלקות הכלולות באותה תכנית שאושרה, חייב להיות שוויוני ומושתת על בסיס פרמטרים קבועים ביחס לכלל זכויות הבניה הכלולות בתכנית.

... יש לזכור כי התכלית הכללית שביסוד ההסדר הסטטוטורי הנוגע לעניין היטל השבחה הינו חלוקה צודקת ושיוויונית של התועלת הצומחת מהפעילות התכנונית תוך שמירה על שיוויוניותה של מערכת המס.

זאת ועוד, בתכלית החוק עומד היסוד לפיו ההיטל אינו חל על "התעשרות" מושגית אלא רק על השבחה מעשית. מכאן שאם ההפרש בין שתי השומות הוא כה מהותי בהכרח המערערת נישומה בגין השבחה מושגית".

47. כן ראו ההחלטה [בערר \(צפון\) 8006/20](#) ביג מרכזים מסחריים בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה כרמיאל (פורסמה בנבו).

48. סיכומו של דבר, אני סבורה כי המלים המפורשות לפיהן יש לצרף השבחה אחת לשניה, ברורות, ומכוונות לקיומן של שתי השבחות, ולחישוב ההשבחה בשיטת המדרגות. ואם אין די במלים, הרי שפרשנותם התכליתית, כפי שנקבעה בהלכת **פמיני**, מחייבת נקיטה של שיטת המדרגות. העובדה שהמחוקק נמנע במכוון מלהכריע בסוגיה, והותיר את הדיון בדבר הצורך בתיקון השיטה, למועד אחר, מלמדת על הותרת שיטת החישוב הקיימת. בנוסף, לטעמי, הצמדות לשיטת המדרגות במקרה זה, מחייבת לאמץ כמדרגה הראשונה, של ההשבחה מכח תא/5000, את **שומת אנזברג**, שהיא שומה חלוטה, בשערך הנדרש.

התיחסות לעמדת חבר הועדה, מר אור לוי

49. לשיטת חברי מר לוי, "הדרך הנאותה להעריך את השפעת התכנית לעת התכנית המפורטת, כמצוות המחוקק, תהא על ידי שומת ומדידת השפעתה כמקשה אחת עם התכנית המפורטת ולמועד התכנית המפורטת אשר הסירה את עננת הדחיה ואי הוודאות וקבעה מסויימות וזמינות לזכויות". דא עקא שהמחוקק הורה **להוסיף** את ההשבחה מכח התכנית הכוללנית להשבחה שמכח התכנית המפורטת. תוצאת החישוב בשיטת המקפצה המנטרלת גורמת לייחוס השבחה ודאית, לתכנית שהכל מסכימים שהשבחה מכחה אינה ודאית, ולפיכך בהכרח פחותה. בכך, כאמור, הגדלה מלאכותית של ההשבחה ושל ההיטל.

50. חברי עמד על הקשיים באומדן השבחה מכח התכנית הכוללנית. אכן, קשה לאמוד את ההשבחה הנובעת מתכנית מתאר שאינה מפורטת בכלל, לרבות ההשבחה הנובעת מתכניות כוללניות. קושי מובנה זה הוא מנת חלקו של השמאי העוסק בהערכת מקרקעין לצורך תשלום היטל השבחה, בהקשרים רבים, ולא רק בהקשר בו אנו עוסקים. פעמים רבות קשה לאמוד את ההשבחה החלה אף מכח תכנית מפורטת. דוגמא קונקרטית – אך לא בלעדית – לקושי מובנה זה, מצויה מקום בו נדרשת הערכת ערכם של מקרקעין במצב התכנוני הקודם לתכנית המשביחה, שעה שמצב תכנוני זה נקבע מכוח של תכניות ישנות נושנות. במקרים אלה, גם אם קל לשמאי לראות אילו שינויים ערכה תכנית חדשה במקרקעין, הוא יתקשה לקבוע מה הותר בהם לפניה, ומה היה ערכם בהתאם. ככלל, שומות מקרקעין נסמכות על שיקול דעת רחב מאד של העוסקים במלאכה. לצד זאת יש לזכור שאף בעל מקצוע לא נמנע ממלאכה קשה זאת, משהוטלה עליו. בהקשרה של תכנית תא/5000, דומה כי לא מוכרים מקרים בהם נקבע כי היא כלל לא העלתה את ערכם של המקרקעין שבבסיסה, או בהם שמאים שעסקו במלאכה, הגיעו למסקנה כי אינם יכולים היו לקבוע מה היא ההשבחה. במקרה שלפנינו מומחש הדבר במובהק, שכן נקבעה במדויק ההשבחה מכח תא/5000, שעה שמומשה לאחר שנכנסה לתוקף. זאת על בסיס כלל הנתונים התכנוניים – הוודאיים ושאינם וודאיים.

51. בנסיבות אלה איני מסכימה עם האמירה לפיה הקושי המובנה צריך להוות בסיס לקביעה כי יש לערוך את השומה בשיטת המקפצה המנטרלת, להבדיל משיטת המדרגות. הקושי הרב בעריכת שומות השבחה ושיקול הדעת הרב שבבסיסן, שגורר לא אחת פערים משמעותיים בין שומות העוסקות באותם נתונים בדיוק, גורם להרחורים על השיטה בכלל, אולם זה ענין למחוקק לענות בו. אין בכך כדי להכריע כנגד היתרונות המובהקים של שיטת המדרגות, לקביעת מס אמת.

התייחסות לעמדת נציג מתכנן המחוז, יעקב קרייזלר:

52. חברי הכריע לטובת שימוש בשיטת המקפצה המנטרלת, לאור מה שהוא סבור שמהווה מטרת התיקון לחוק. כאמור, בחינת הליך החקיקה, אינו מאפשר לקבוע זאת. עמדת חברי אף אינה עולה בקנה אחד עם העובדה שלפי לשון החוק, התכנית הכוללנית קמה לתחיה שעה שנדרש לחשב השבחה מכחה **ולצרפה** להשבחה שמכח התכנית המפורטת. שעה שהיא קמה לתחיה כפי שמורה החוק, מובן גם כי חלות עליה ההוראות הנוספות [שבתוספת השלישית](#), ובהן ההוראה [שבסעיף 4 \(7\)](#), וההוראה [שבסעיף 9](#).

53. חברי מציין את השלב המאוחר בו נוסף [סעיף 4 \(א5\)](#) לתוספת. אני סבורה שאף בכך יש דווקא כדי לחזק את האמור לעיל, הן לענין לשון החוק, והן

לענין התכלית. לענין הלשון – החוק מדבר על היות התכנית הכוללנית תכנית, על הצורך למסות בגינה, ועל כך שיש לצרף את ההשבחה מכחה להשבחה שמכח התכנית שבאה אחריה. לענין התכלית – חברי אומר כי הוספת הסעיף נבעה מבקשת הממשלה והשלטון המקומי. לאור לשון החוק והליך החקיקה, אני סבורה כי אין לקבוע כי יוזמות אלה הן כוונת המחוקק. כפי ששנו רבותינו "לא בשמים הוא" (דברים ל יב). אני מסכימה עם חברי כי אנו מצווים לפרש את הדין בהתאם להלכות עליהן עמד. בהתאם, כפי שציין, בחינת התכלית אינה מתחילה או מסתיימת באמירות בדיון בועדת הפנים, אולם היא אף איננה יכולה להסתמך על שאיפת יוזמי החוק, במנותק מן התהליך שעבר, ומבחינת מה שהתבקש, אל מול מה שחוקק בסופו של דבר.

54. חברי ציטט מדברי ההסבר של הצעת החוק הפרטית, אולם דברי הסבר אלה ליוו הצעה פשוטה וברורה לפיה: "[בחוק התכנון והבניה](#), התשכ"ה-1965, [בתוספת השלישית](#), [בסעיף 7](#), אחרי [סעיף קטן \(ב\)](#) יבוא: '(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), היטל בשל תכנית כוללנית ישולם במועד שבו החייב מימש זכויות לפי התכנית המפורטת שאושרה לאחר התכנית הכוללנית'". אם נסתמך על הצעת חוק זאת, ברור כי יש לנקוט לפיה את שיטת המדרגות, ולטעמי, כאמור, אף התיקון שהתקבל בסופו של דבר מצווה כך.

55. עוד עמד חברי על ההלכות בענין זכויות מותנות, אלא שאלה אינן עוסקות, כבענייננו, בשתי השבחות אותן יש לחשב, בהתאם לחוק, כי אם בהשבחה אחת, מכח תכנית, המחושבת לעת מימושה. מה גם שההלכות שקבע בית המשפט העליון בסוגיות אלה התייחסו למצבים שונים, שבענין נקבע אופן חישוב ההשבחה שונה².

56. חברי סבור כי הפער בין השומות בענייננו, לא נובע מפער בין שיטות החישוב. הוא מציין גם את הזמן הקצר שחלף בין מועדי כניסתן לתוקף של התכניות, כמחזק עמדתו זאת. ואולם לעמדתי השומה החלוטה שנערכה לעת מימוש התכנית הכוללנית לבדה, משקפת בדיוק את חוסר הודאות ששרר לעת מימוש זכויות מכח התכנית הכוללנית, בענין הזכויות, ערכן, המטלות הציבוריות, ובכלל.

אור לוי, חבר ועדת הערר

² ראו למשל פסק הדין [ברע"א 3002/12](#) הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים נ' אליק רון (פורסם בבנו, 15.7.2014).

57. לפנינו שני עררים אשר עניינם חיוב בהיטל השבחה בגין מימוש בהיתר אשר ניתן לאחר אישור התכנית הכוללנית תא/5000 ("התכנית הכוללנית או התכנית") והתכנית המפורטת תא/3561 ("התכנית המפורטת").

- ערר 81115/1220 בו עוררת חב' וולנברג טוורס בע"מ ("טוורס") אשר החזיקה במלוא הזכויות בנכס בעת אישור התכנית הכוללנית. טוורס כבר מימשה, בדרך של מכר, מחצית הזכויות בנכס, לאחר אישור התכנית הכוללנית, אך בטרם תיקון 126, וכבר חויבה ואף שילמה את היטל השבחה בגין התכנית הכוללנית בשל מכר מחצית זו. עתה חבה החברה בהיטל בשל מימוש בהיתר של המחצית האחרת אותה הותירה בידה, הן בגין התכנית הכוללנית והן בגין התכנית המפורטת.
- ערר 81024/0222 בו עוררות תדהר בניה ונכסים ראול ולנברג 16 בע"מ ועפ"מ ראול ולנברג 16 בע"מ ("תדהר ועפ"מ") אשר רכשו את מחצית הזכויות בנכס מחב' טוורס לאחר שאושרה התכנית הכוללנית אך בטרם אושרה התכנית המפורטת. תדהר ועפ"מ חבות בהיטל בשל מימוש בהיתר במחצית החלקה שבידיהן בגין התכנית המפורטת בלבד.

58. השאלה העומדת בפנינו בערר 81115/1220 היא האם בעת שומת ההשבחה בשל שתי התכניות, התכנית הכוללנית תא/5000 והתכנית המפורטת תא/3561 שבאה אחריה, יש לשום השבחת כל תכנית בפני עצמה ולמועדה (שיטת המדרגות), או שמא לשום את סך ההשבחה בשל שתי התכניות יחדיו למועד התכנית האחרונה (שיטת המקפצה המנטרלת).

59. לשאלה זו משמעות כספית רבה, שכן כפי שעולה משומות הוועדה המקומית שבפנינו, בשומה החלוטה שנערכה בשל מימוש במכר טרם תיקון 126, שם שמאי הוועדה המקומית דוד אנזנברג את השבחת מחצית החלקה במושע בשל התכנית הכוללנית למועדה (06.01.2017), כמדרגת השבחה נפרדת, בסך ₪ 2,807,000 ואילו מתוך שומת הוועדה שבמחלוקת שנערכה בידי השמאי יונתן לוי לאחר תיקון 126, אמנם התחשיב בשיטת המקפצה לשתי התכניות גם יחד, אינו מאפשר לבדוד את השבחת התכנית הכוללנית כשלעצמה, אך הואיל ושומה זו כוללת גם את חישובי ההשבחה בהם חבים בעלי הזכויות במחצית האחרת של החלקה ניתן ללמוד כי השבחת מחצית החלקה, בשל התכנית הכוללנית, חושבה הפעם כחלק משומת המצב הקודם, למועד התכנית המפורטת (18.05.2018) בסך ₪ 5,482,332, שהיינו פער שיקלי נומינלי של 95.3% באמדני ההשבחה לחלק זהה מן החלקה בשל אותה התכנית, זאת כאשר השינוי במדד המחירים לצרכן בתקופה שבין שני המועדים הקובעים, היה 0.7% בלבד.

60. אעיר כי עיקר הפער האמור בין שומות הוועדה המקומית הינו בשל שינוי המחיר הבסיסי מ- 2,500 ₪ למ"ר מבונה בשומת דוד אנזנברג ל- 4,000 ₪ למ"ר מבונה בשומת יונתן לוי. יתרת הפער מקורו בהקטנת ההפרשה שחושבה למטלות ציבוריות.

61. אכן, המחלוקת רבת השנים בשאלה "מדרגות" או "מקפצה" כבר הוכרעה בידי ביהמ"ש העליון בענין פמיני, אלא שלאחר מכן בא תיקון 126 [לחק](#) [התכנון והבניה](#), החריג תכנית כוללנית מגדר תכנית לצורך [התוספת השלישית](#) לחוק, וקבע כי רק לאחר שתאושר תכנית מאוחרת המאפשרת מתן היתר או ביצוע עבודות, (משמע, תכנית מפורטת) "תיוסף לשומת ההשבחה, השבחה בשל התכנית הכוללנית".
אלא שהמחוקק לא אמר דברו לענין שיטת החישוב במקרה כזה בו "תיוסף לשומה ההשבחה" (בשל התכנית המפורטת), גם "השבחה בשל התכנית הכוללנית", האם תיערך בשיטת המדרגות או בשיטת המקפצה.

62. מכאן המחלוקת שלפנינו. העוררת טוורס טוענת כי כפי שנקבע בענין פמיני יש לערוך את השומה בשיטת המדרגות ולאמץ לענין השבחת תכנית תא/5000 את שומת אנזנברג על פיה כבר חוייבה ושילמה בעת המימוש הקודם, ואילו המשיבה - הוועדה המקומית, טוענת לתקפות השומה העדכנית מטעמה שנערכה בשיטת המקפצה.

התכנית הכוללנית תא/5000, משמעותה התכנונית והשפעתה על ערכי השוק

63. התכנית הכוללנית תא/5000 ("התכנית") אינה מקנה זכויות אלא קובעת מתווה ומסגרת כללית לאישור תכנית מפורטת בעתיד. (ראה ערר 1037-03-19 אייל יונה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב).

64. התכנית אינה משנה את יעוד הקרקע ואת הזכויות התכנוניות התקפות (ס' 2.4.1 לתכנית) ולא ניתן להוציא מכוחה היתר בניה (ס' 2.5.1 לתכנית) אמנם התכנית תוחמת את גבולות שיקול הדעת בתכנית המפורטת העתידית אולם לאמור בה אין קיום ללא תכנית מפורטת אשר תממש אותה (ראה ערר תא/ 91010/0821 פיתבונדד בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב).

65. מתווה התכנית לשיעור הזכויות שייקבעו בעתיד אינו סופי אלא נקבע כטווח אפשרי ורובצת עליו עננת דחיה ואי ודאות אשר תוסר בעתיד אם וכאשר תוכן ותאושר בעתיד תכנית נוספת, מפורטת. למעשה התכנית הכוללנית הינה שלב ביניים של הליך תכנוני שיסתיים בעתיד לכשתאושר התכנית המפורטת.

66. זאת ועוד, השפעת התכנית על מחירי השוק, לרוב ולאו דווקא במקרה שלפנינו, כלל אינה ניכרת ולפיכך גם אינה ניתנת למדידה ישירה מתוך מחירי השוק של הנכסים הנישומים ודומיהם, טרם התכנית ולאחריה. אשר על כן, ככל שנטענת השבחה בגינה, חשבונות ההשבחה נערכים לרוב על ידי חישובים שמאיים תאורטיים המשקללים שיקולי דחייה ואי ודאות ושאר הנחות בדבר התנהגות שוק רציונלית בעיני השמאי, זאת גם כאשר הנחות אלו אינן מתבטאות הלכה למעשה במחירי שוק ובתוספת שווי ממשית. בענין זה אפנה לסקירה ולהנמקות בשומת השמאי המכריע אייל יצחקי מיום 18.06.2018 בענין חלק מחלקה 24 בגוש 7229, רחוב נחמיה 15, תל-אביב.

67. באשר לגורם הדחיה אוסיף כי אין ענינו בדחייה בשל גורמים חיצוניים להליך התכנוני, כגון דחייה עד לסלילת כביש, פינוי דיירים, העתקת קו מתח וכיוב', גורמים אשר פתרונם יהפוך את הזכויות התכנוניות לזמינות ללא כל צורך בהליך תכנוני נוסף. אלא כאן ענינו בדחיה בשל אופי התכנית הכוללנית והוראותיה ועננת הדחיה ובעיקר אי הוודאות בדבר הזכויות לאשורן, תתבהר רק בהתקיים הליך תכנוני נוסף של אישור תכנית מפורטת.

68. אף מן העיסקה בנכס הנדון, מיום 03/10/2017, בה מכרה טוורס מחצית הזכויות לתדהר ועפמ, שהיתה בין גורמים עיסקיים המכלכלים מן הסתם צעדיהם באופן רציונלי ומשיקולים כלכליים גרידא, אנו למדים כי לא באה השפעתה של התכנית הכוללנית שכבר אז עמדה בתוקפה לידי ביטוי בסכומי תשלום נקובים ששולמו מיידית או בתוך פרק ידוע קבוע וקצר, אלא אך כתשלום נוסף, עתידי ומותנה, אשר יחושב על פי סך המ"ר שיתוספו בתב"ע חדשה ואשר ישולם "היה וינתן אישור סופי ומוחלט לתב"ע החדשה במסגרתה יתווספו זכויות עיקריות נוספות". ואף זאת רק על פי סך המ"ר שיתוספו מכח התב"ע החדשה ויכללו בהיתר הבניה של הפרוייקט, (סעיף 5.10 להסכם המכר מיום 03.10.2017).

69. משמע, הרוכש ישלם את הסכום הנוסף רק בהתממשן של זכויות נוספות מכח תכנית מפורטת עתידית, באופן סופי ומוחלט. הרוכש לא שילם כל תמורה אשר ניתן לייחסה ישירות לתכנית הכוללנית תא/5000, אשר במועד ההסכם כבר עמדה בתוקפה.

70. מכל הנ"ל אנו למדים כי התכנית הכוללנית תא/5000 לא יצרה שינוי קונקרטי בתכונות המקרקעין ובאפשרויות ניצולם. משכך גם השפעתה על השווי ערטילאית, נדחית, מותנית ותלויה באישור תכנית מפורטת עתידית. בהעדר וודאות ומסויימות ספק רב אם תכנית תא/5000 יצרה שווי והתעשרות ממשית הניתנים לשיוך לתכנית זו בפני עצמה וסביר יותר כי ההשבחה המיוחסת לה בשומת אנזנברג ובשומות אחרות אשר קבעו

השבחה בגינה, הינה לאמיתו של דבר כימות וביטוי כספי של הציפיה והפוטנציאל לתכנית מפורטת עתידית.

תיקון 126 לחוק התכנון והבנייה

71. בהתאם לתיקון 126, תכנית תא/5000 בהיותה תכנית כוללנית, אינה בגדר תכנית לצורך התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה.

72. בהתאם לסעיף 4(א5), נדחה מועד החיוב בהיטל השבחה בגין אישורה של תכנית כוללנית והחיוב יהיה רק לאחר אישורה של תכנית מאוחרת נוספת: "5(א) במקרקעין שבהם אושרה תכנית לאחר אישורה של תכנית כוללנית... תיוספ לשומת ההשבחה, השבחה בשל התכנית הכוללנית, אם היתה";

73. המחוקק לא הגדיר כיצד תוערך השבחתה של התכנית באותה עת. האם כמקשה אחת עם התכנית המאוחרת ולאותה העת (שיטת המקפצה) או שמא על ידי נסיון לכמת השפעתה של התכנית למועד אישורה (כמדרגת השבחה נפרדת).

74. על החסרונות והקושי במדידת השפעתה של התכנית למועד אישורה, כבר הרחבתי לעיל. הדברים גם עולים בבירור מדברי ההסבר לתיקון: "שבחלק ניכר מהמקרים שיעורו המדויק של היטל ההשבחה קשה להערכה. הדבר נובע מאי ודאות לגבי מרכיבים שונים אותם דורשת התכנית הכוללנית כתנאי לאישור תכנית מפורטת..." מסיבות אלו ולצד סיבות נוספות פטר המחוקק משומת ומתשלום ההיטל בעבורה, כל עוד לא אושרה התכנית המפורטת.

75. קושי ובעייתיות זו, בבידוד השפעת התכנית, לצורך שומת ההשבחה מכוחה כמדרגת השבחה נפרדת, בעיני תעמודנה גם לו תידרש שומה להשבחת התכנית בפני עצמה (כמדרגת השבחה נפרדת) לאחר שתאושר התכנית המפורטת.

76. על כן, סבורני כי הדרך הנאותה להעריך את השפעת התכנית לעת התכנית המפורטת, כמצוות המחוקק, תהא על ידי שומת ומדידת השפעתה כמקשה אחת עם התכנית המפורטת ולמועד התכנית המפורטת אשר הסירה את עננת הדחיה ואי הוודאות וקבעה מסויימות וזמינות לזכויות.

סיכום

77. משהוחרגה במסגרת תיקון 126 תכנית כוללנית מגדר תכנית לצורך התוספת השלישית, ספק אם ניתן לראות בה כארוע היווצרות מדרגת השבחה נפרדת.

78. התכנית הכוללנית תא/5000 אינה יוצרת שינוי קונקרטי בתכונות המקרקעין, אינה משנה את יעוד הקרקע ואת הזכויות התכנוניות התקפות ולא ניתן להוציא מכוחה היתר בניה. גורמי אי-הוודאות והדחייה עד שתאושר תכנית מפורטת הבאים לידי ביטוי במרבית השומות האמורות לכמת השפעתה, מצביעים כי ההשבחה בגינה, ככל שקיימת, הינה לאמיתו של דבר כימות וביטוי כספי של הציפיה והפוטנציאל לתכנית מפורטת עתידית.

79. כפי שקבע ביהמ"ש העליון בענין פמיני: "נוכח החשיבות הרבה שבהקפדה על קיומו של קשר סיבתי בין ההשבחה לבין הפעילות התכנונית" וכן הואיל וגביית היטל ההשבחה צריכה שתהיה בשל התעשרות אמיתית וודאית והואיל וספק אם תכנית תא/5000 בפני עצמה וכמדרגת השבחה נפרדת ועצמאית, אכן יוצרת התעשרות כזו ובהתאם למצוות המחוקק כי השבחת תכנית כוללנית תיווסף לשומת השבחת התכנית המפורטת שאחריה, סבורני כי יש לערוך את שומת ההשבחה בשל שתי התכניות, התכנית הכוללנית תא/5000 והתכנית המפורטת תא/3561 שבאה אחריה, באופן הבא:

80. **מצב קודם:** יוערך למועד התכנית המפורטת על פי הזכויות התקפות, טרם התכנית הכוללנית תא/5000 וטרם התכנית המפורטת וללא הציפיות והפוטנציאל בגין.

מצב חדש: יוערך למועד התכנית המפורטת ועל פי כלל הזכויות הממומשות הלכה למעשה.

81. כך אמנם נעשה בשומת הוועדה המקומית אשר נעשתה לאחר תיקון 126, ולדעתי אין לשנות בעניין זה.

82. בכל יתר סעיפי ההחלטה, הנני מסכים ומצטרף לדעת היו"ר.

יעקב קרייזלר, נציג מתכנן המחוז

1. עיינתי בעמדות חבריי, ועל אף שעובדות המקרה מעט מורכבות, לא ראיתי בעמדת יו"ר הוועדה עילה לחרוג מעמדתו המנומקת של המשנה ליועמ"ש דאז, עו"ד ארז קמיניץ בנוגע לפרשנות הראויה של סעיף 4(א5) – להלן "חוות הדעת".

בחוות דעת מפורטת זו, אותה אני מאמץ במלואה, הוסברו באר היטב, הנימוקים התומכים במסקנה כי הפרשנות הנכונה של תיקון 126 לחוק, הינה השיטה המזוהה

- עם שיטת המקפצה המנטרלת (למרות שכפי שאכתוב להלן, השימוש במונח זה בענייננו – לא מדויק).
2. חוות הדעת, התייחסה במפורש לדיונים בוועדת הפנים של הכנסת בנושא, ואף נזכרה בה העובדה, כי שתי הגישות הוצגו בפני ועדת הפנים של הכנסת, וזו נמנעה מלהכריע בה. אך מובן כי משנחקק החוק כפי שנחקק ושעה שהשאלה הובאה לפתחנו, אנו מחויבים להכריע בה לפי כללי הפרשנות המקובלים.
3. ראשית, אינני רואה כיצד עצם הרצון של יו"ר ועדת הפנים להימנע מהכרעה, תומך או מוביל לשיטת המדרגות.
- בהקשר זה אצטט גם את דבריו של יו"ר ועדת הפנים בנוגע להכרעה בין שתי הגישות – "שנית, אני מקווה שעכשיו הממשלה תבין שיש לחץ, תקדם חקיקה, ואם לא, אי-הבהירות הזאת תוכרע בבית משפט ולא פה בישיבה קצרה, שבה אני מודה שעדיין לא ירדנו לעומק" (עמ' 80 לפרוטוקול ועדת הפנים מיום 5.7.18).
4. בפנינו שאלה פרשנית מובהקת של הוראת חוק. ההכרעה בשאלה פרשנית זו, תעשה לפי כללי הפרשנות המקובלים, שעיקרם – בחינה לשונית ובחינה תכליתית.
5. אתחיל בבחינה לשונית:
- במסגרת תיקון 126 הנוגע לענייננו, תוקנו שני סעיפים [בתוספת השלישית](#). התיקון הראשון הינו תיקון הגדרת "תכנית" [בסעיף 1](#) לתוספת השלישית לחוק (להלן – התוספת) והתיקון השני הוסיף את [סעיף 4\(א5\)](#) בתוספת. לשם הנוחות אצטט סעיפים אלו כלשונם –
- "תכנית" – תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת ולמעט תכנית כוללנית או תכנית כוללת להתחדשות עירונית כהגדרתה בסעיף 64(ב) לעניין מגרשים שלגביהם היא לא מאפשרת מתן היתר בנייה או ביצוע עבודות לפיה ללא אישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר או ביצוע העבודה.
-
- (א5) במקרקעין שבהם אושרה תכנית לאחר אישורה של תמ"א 70, כהגדרתה בחוק רכבת תחתית (מטרו), התשפ"ב-2021 (בסעיף זה – תמ"א 70), תכנית כוללנית או תכנית כוללת להתחדשות עירונית כהגדרתה בסעיף 64(ב) לעניין מגרשים שלגביהם היא לא מאפשרת

מתן היתר בנייה או ביצוע עבודות לפיה ללא אישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר או ביצוע העבודה, תיוסוף לשומת ההשבחה, השבחה בשל תמ"א 70, התכנית הכוללנית או תכנית כוללת להתחדשות עירונית כהגדרתה בסעיף 64(ב) לעניין מגרשים שלגביהם היא לא מאפשרת מתן היתר בנייה או ביצוע עבודות לפיה ללא אישור תכנית נוספת טרם מתן ההיתר או ביצוע העבודה, אם היתה;" [נוסח הסעיף כולל תיקון נוסף שתוקן רק לאחרונה – לעניין תמ"א 70].

6. חברתי מתמקדת בנוסח [סעיף 4\(א5\)](#) בתוספת וטוענת כי ניסוחו של סעיף זה, מורה את שיטת המדרגות. אינני מסכים לקביעה זו. אכן, ככל שהמחוקק לא היה מתקן את הגדרת תכנית [בסעיף 1](#) לתוספת, והיה בפנינו רק את [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת, הרי שפרשנות לשונית הייתה תומכת בשיטת המדרגות. אך כאמור, לאור התיקון המהותי להגדרת תכנית, במסגרת אותו תיקון חקיקה, מסקנתי שונה בתכלית. אפרט.

7. התיקון להגדרת תכנית, בו נקבע 'ברחל בתך הקטנה', כי תכנית כוללנית איננה "תכנית" לעניין [התוספת השלישית](#), מורה מפורשות, כי תכנית כוללנית איננה מהווה אירוע מס, וככזו איננה יוצרת חבות במדרגת מס נפרדת. (לא למותר לציין, כי גם מעיון בפרוטוקול ועדת הפנים שדנה בתיקון החוק, עולה כי משמעות הדברים – שהתיקון להגדרת "תכנית" והחרגת תכנית כוללנית מהגדרה זו, מורה כי תכנית כוללנית איננה מהווה אירוע מס. הדברים הובהרו באר היטב על ידי מספר דוברים במהלך הדיון ובכלל זה על ידי הייעוץ המשפטי לוועדה, ולא נסתרו על ידי מי מהדוברים. ראו, בין השאר, בעמ' 88-90 לפרוטוקול מיום 5.7.18).

8. לדברי חברתי, [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת, למעשה "מתקן" שוב, את הגדרת "תכנית", כך שאחרי אישורה של תכנית מפורטת, 'קמה לתחייה' התכנית הכוללנית, והופכת 'לתכנית' לעניין [התוספת השלישית](#) כולה ולאירוע מס לכל דבר ועניין. עמדה זו איננה מקובלת עליי.

9. העמדה לפיה, אחרי אישורה של תכנית מפורטת, התכנית הכוללנית חוזרת להיות 'תכנית' לעניין [התוספת השלישית](#), סותרת לדעתי באופן מובהק את התיקון להגדרת תכנית בו הוחרגה תכנית כוללנית מהגדרת תכנית – החרגה שלא הותנתה בשאלה האם אושרה אחרי התכנית הכוללנית תכנית מפורטת אם לא.

10. בהתאם, ולאור העובדה שתכנית כוללנית איננה נחשבת תכנית לעניין [התוספת](#)

[השלישית](#), אף אחרי אישורה של תכנית מפורטת, הרי שמספר הוראות מהותיות

[בתוספת השלישית](#), מובילות למסקנה שאין אפשרות ליישם בענייננו את שיטת המדרגות.

כך – הגדרת "השבחה" קובעת במפורש כי השבחה הינה "עליית ערך עקב אישור תכנית [...]". וכאמור, תכנית כוללנית איננה "תכנית", כהגדרתה בתוספת. ומשכך הגדרת "השבחה" כלל לא חלה לגביה.

כך [סעיף 4\(7\)](#) לתוספת השלישית קובע, כי שומת ההשבחה תערך ליום תחילת התכנית – כלומר, זהו המועד הקובע להערכת שומת השבחה וערך המצב החדש). ושוב, תכנית כוללנית איננה תכנית לעניין [התוספת השלישית](#), כך שסעיף זה לא חל עליה. על כן, לא ניתן להעריך את ההשבחה על תכנית כוללנית בנפרד, ולכן איננה יכולה להוות מדרגת מס נפרדת.

כך גם לגישת חברתי, נוכח [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת, יש לערוך את השומה לפי שיטת המדרגות, הרי שלדעתי לא ניתן יהיה להחיל את [סעיף 9](#) לתוספת, העוסק בהצמדת שיעור ההיטל מיום אישור התכנית הכוללנית ועד למועד השומה על תכנית כוללנית, שכן, תוכנית כוללנית איננה תכנית לעניין [התוספת השלישית](#), ואין בנמצא הוראה אחרת בתוספת שתאפשר להחיל את [סעיף 9](#) האמור.

11. בהתאם, לאור ניסוחה הברור של הגדרת תכנית והחרגת תכנית כוללנית מהגדרת תכנית לעניין [התוספת השלישית](#) כולה, הרי שאף מבחינה לשונית, מתחייבת לדעתי המסקנה כי אין אפשרות לפעול לפי שיטת המדרגות ואין אפשרות לראות בתכנית כוללנית כתכנית נפרדת המהווה מדרגת מס נפרדת.

12. לעמדתי, אין בהוראת [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת השלישית כדי לערער מסקנה זו.

אכן, נוסח ההוראה [בסעיף 4\(א5\)](#) האמור – "תיווסף לשומת ההשבחה [...] השבחה בשל התכנית הכוללנית [...]", הינו עמום. ניתן אף לטעון כי התיבה "תיווסף", כשלעצמה, נוטה לעמדה שיש לבודד את ההשבחה על התכנית הכוללנית 'ולהוסיפה' להשבחה של התכנית המפורטת, כשיטת המדרגות. מניח אני, שעמימות זו בנוסח הסעיף, הייתה מכוונת, לאור הרצון להימנע מהכרעה לשונית מפורשת בין השיטות. אך כאמור, נוסחו של [סעיף 4\(א5\)](#) האמור אינו עומד לבדו, והוא נחקק יחד עם התיקון המהותי להגדרת תכנית, וככל שנפרש סעיף זה בשיטת המדרגות, הרי

שסעיף זה יעמוד בסתירה ברורה להגדרת תכנית שנקבעה במסגרת אותו תיקון עצמו.

לפיכך, וכדי שהוראות הסעיפים יעלו בקנה אחד, עמדתי היא שיש לפרש את הוראת [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת, כך שסעיף זה בא למנוע מצב שבו, לאור תיקון הגדרת תכנית [בסעיף 1](#) לתוספת והחרגת תכנית כוללנית ממנה, לעת אישורה של תכנית מפורטת, יחושב המצב הקודם אחרי התכנית הכוללנית ובכך יקטן ההיטל. מצב דברים זה בא המחוקק למנוע בהוספת [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת וקבע שאין לראות בתכנית כוללנית כמצב קודם, כך שגם עליית הערך בשל תכנית כוללנית, תמוסה ותיכלל בשומת ההשבחה – האחת – נכון למועד אישור התכנית המפורטת.

פרשנות לשונית זו, עולה בקנה אחד לא רק עם התיקון להגדרת תכנית כאמור, אלא גם עם מיקום ההוראה – [בסעיף 4](#) לתוספת, שעוסק בהוראות לחישוב שומת ההשבחה ומועדה, ואיננו עוסק בהגדרת אירוע המס.

[למעלה מהצורך אציין, כי תיקון [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת, התווסף בשלב מאוחר יותר לנוסח החוק. כך בדיון שנערך בוועדת הפנים ביום 5.7.18, הוקרא רק התיקון להגדרת תכנית ממנו הוחרגה תכנית כוללנית וכלל לא נכלל התיקון [לסעיף 4\(א5\)](#) האמור.

התיקון [לסעיף 4\(א5\)](#) לתוספת השלישית, התווסף להצעת החוק, לבקשת הממשלה והשלטון המקומי, כפי שניתן ללמוד מפרוטוקול הדיון מיום 9.7.18. מפרוטוקול זה ניתן אף ללמוד, כי הרקע לבקשה זו מצד הממשלה והשלטון המקומי (לה נעתר יו"ר וועד הפנים), היה בדיוק החשש שהזכרתי – שכלל שתתקן רק הגדרת תכנית ותוחרג ממנה תכנית כוללנית, הרי שעליית ערך זו כלל לא תמוסה (ולמצער תתעורר שאליה לגביה, בדומה לתמ"א או תמ"מ).

כאמור, מצב זה ביקשו נציגי הממשלה והשלטון המקומי (שלאורך הדיונים כולם, הסבירו למה לאור תכלית החוק ומטרתו, לא ניתן ליישם את שיטת המדרגות בענייננו) למנוע, וזו הסיבה להוספת [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת, שהתווסף כאמור במסגרת דיון נפרד ומאוחר יותר. אלא שכאמור, בשל הרצון להימנע מהכרעה מפורשת בלשון החוק עצמו בין הגישות, הוסכם על ניסוח עמום לסעיף זה.]

13. זאת ועוד. לדברי חברתי, למעשה תיקון 126 לחוק, לא שינה את הדין שקדם לתיקון – שתכנית כוללנית הינה אירוע מס ויש לחשב את ההשבחה בגינה, בנפרד, לפי

שיטת המדרגות. לעמדתה, השינוי היחיד שתיקון 126 לחוק יצר, נוגע לכך שלא תהיה חבות במכר על תכנית כוללנית לפני אישורה של תכנית מפורטת. הא ותו לא. ואולם, לדעתי, הוראות החוק כפי שנקבעו, מורות בבירור אחרת. לדברי חברתי, נדרש היה לא לתקן כלל את הגדרת תכנית, ולהשאיר תחת תחולתה של הגדרה זו, תכנית כוללנית, כאירוע מס לכל דבר ועניין. וכדי להשיג את המטרה שלא יהיה חיוב במכר אחרי תוכנית כוללנית ולפני תכנית מפורטת, כל שנדרש היה לתקן תיקון אחר פשוט וקל, שיקבע כי לא יראו כמימוש זכויות מכר אחרי תוכנית כוללנית טרם אישורה של תכנית מפורטת. תיקון שכזה היה מגשים בצורה המדויקת והנכונה ביותר את גישת חברתי, ואולם לא כך נחקק החוק, ולא בכדי.

לא למותר לציין כי תיקונים דומים נעשו לאחרונה, הן במסגרת תיקון 146 לחוק – לעניין העברה בין בני זוג או ילדיהם אגב הליכי פירוד – תיקון פסקה (3) בהגדרת "מימוש זכויות" [שבסעיף 1](#) לתוספת, והן במסגרת חוק ההסדרים האחרון – תיקון [סעיף 19\(ב3\)](#) לתוספת, לעניין מכירת זכויות על ידי קשיש. שני התיקונים הנזכרים, קבעו דחיית תשלום היטל השבחה, כך שהעברת הזכויות במקרקעין לא תחייב בהיטל, ותמוסה מאוחר יותר לעת מימוש נוסף. לדברי חברתי, תיקון 126 לחוק, יש לפרשו באופן זה – דחיית תשלום ההיטל על תכנית כוללנית, כך שלא תהיה חבות במכר טרם אישורה של תכנית מפורטת.

אך עיננו הרואות שתיקון 126 לחוק, נוסח אחרת לחלוטין ותוקנה במסגרת ההגדרה המהותית של תכנית שעוסקת ביצירת אירוע המס.

14. בשל כל הנימוקים המפורטים לעיל, אני סבור כי פרשנות לשונית של תיקון 126 לחוק, כולו על כל חלקיו, ובפרט התיקון להגדרת תכנית להוראות נוספות [בתוספת השלישית](#), תומכים בפרשנות לפיה ככל שאושרה תכנית כוללנית ואחריה תכנית מפורטת, שיטת החישוב תעשה – לפי השיטת המזוהה עם שיטת המקפצה המנטרלת.

15. ואולם, גם אם נניח כי מבחינה לשונית אין הכרעה (ולאור התיקון המפורש להגדרת תכנית אינני סבור כך), הרי שמבחינה תכליתית, **לדעתי ההכרעה הינה ברורה ומובהקת.**

16. בחינה תכליתית, איננה מתחילה ואיננה מסתיימת באמירות של חברי הכנסת במהלך החקיקה (זאת מבלי לגרוע מהעובדה, שלאמירות שכאלה, אכן יש משקל מסוים). מהותה של הפרשנות התכליתית הינה – התחקות אחר מטרת ההסדר שנקבע בחוק והסיבות שבבסיס ההסדר, והעדפה של פרשנות שתשרת מטרה זו באופן הראוי ביותר.

17. וכך נקבע –

"מבין המשמעויות הלשוניות שדיבור שבחוק סובל, יש לבחור באותה המשמעות, המגשימה את תכלית החקיקה. תפקידו של הפרשן אינו רק לחשוף את קשת המשמעויות הלשוניות שהדיבור יכול לשאת. זהו תפקידו של הבלשן, אך השופט אינו אך בלשן ([בג"צ 188/63](#) [9], בעמ' 350). תפקידו של הפרשן הוא להכריע, איזו מבין קשת המשמעויות הלשוניות היא המשמעות המשפטית, כלומר, המשמעות המגשימה את תכלית החקיקה ומטרתיה ([בג"צ 47/83](#) [10], בעמ' 174). אכן, פרשנות החוק מתחילה במלות החוק, אך לעולם אין היא מסתיימת במלות החוק. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות 'נכונה'. בחירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה" ([בג"צ 267/88](#) **רשת כוללי האידרא, עמותה נ' בית משפט לעניינים מקומיים [פורסם בבנו]**).

ועוד:

"ככל שבסופו של השלב הראשון נותרה יותר מאפשרות אחת, יש לבחור מבין החלופות הקיימות את האפשרות שמגשימה באופן מיטבי את תכלית החוק ([בג"צ 5119/23](#) **התנועה לטוהר המידות נ' הכנסת**, פסקה 35 (פורסם בבנו, 26.10.2023).

על המקורות לפרשנות תכליתית, נאמר בין השאר –

"על תכליתה של הוראת חוק ניתן ללמוד הן מלשונה והן מההקשרים הפנימי והחיצוני של אותה הוראה. בכל הנוגע להקשר הפנימי של הוראת חוק פלונית ניתן לפנות, בין היתר, לכותרת הוראת החוק, למיקומה בחוק ולמבנה הכללי של החוק בהתחשב ביתר ההוראות הכלולות בו. באשר להקשר החיצוני הכרוך בפרשנות הוראת חוק מסוימת רשאי הפרשן לפנות גם למקורות שהם מחוץ לאותה הוראה, ובהם ההיסטוריה החקיקתית של דבר

החקיקה הרלוונטי ואף הערכים, עקרונות היסוד וזכויות האדם העומדים בבסיס שיטתנו המשפטית" ([בג"ץ 8425/04 אדם טבע ודין – אגודה ישראלית להגנה על הסביבה נ' הוועדה הארצית לתכנון ובניה של תשתיות לאומיות \(פורסם בנבו, 8.7.2008\)](#)).

18. חברתי מצטטת את דברי יו"ר ועדת הפנים וטוענת כי מטרת ההסדר היא "לדחות את מועד התשלום בגין ההשבחה מכח תכנית כוללנית, למועד מימושה של תכנית מפורטת".

אינני מסכים עם קביעה זו.

אכן, זוהי התוצאה הישירה שחברי הכנסת ביקשו להשיג, אך לא מדובר במטרת ההסדר או תכליתו. התוצאה הישירה של החוק – שאותה ציין יו"ר הוועדה כאמור, איננה תכלית החקיקה. כדי להבין את תכלית החקיקה נדרש לנתח את הקשיים והכשלים שהובילו את המחוקק לשינוי החוק. קשיים וכשלים אלו, הם תכלית החקיקה ובסיס ההסדר, ופרשנות שתתמודד באופן הראוי ביותר עם כשלים וקשיים אלה, אותה יש לבכר לפי עקרונות הפרשנות התכליתית.

19. התכלית והמטרה בהסדר כולו, שבגינם קבע המחוקק שלא ישלמו היטל השבחה על תכנית כוללנית במכר (לפני אישורה של תכנית מפורטת), קשורים באופן מובהק לחוסר הודאות בחישוב ההשבחה על תכנית כוללנית. לאור חשיבות הדברים, ארחיב בנקודה מהותית זו.

20. העובדה כי תכלית החקיקה הייתה – למנוע היטל על תכנית כוללנית – בשל חוסר הודאות הכרוך בה, עולה בבירור, הן מדברי ההסבר של יוזמי הצעת החוק, והן מהדיונים במסגרת הליכי החקיקה והן ממהות ההצעה עצמה. וכן נכתב בדברי ההסבר להצעת החוק –

"בשנים האחרונות מאושרות בתחומי ועדות מקומיות רבות תכניות כוללניות. במקרים רבים תכניות כוללניות אלו מביאות לעליית ערך המקרקעין ולפיכך מחייבות את בעליהם בהיטל השבחה. אלא שבחלק ניכר מהמקרים, שיעורו המדיק של היטל ההשבחה קשה להערכה. הדבר נובע מאי ודאות לגבי מרכיבים שונים אותם דורשת התכנית הכוללנית כתנאי לאישור תכנית מפורטת, כמו גם מהיקף שיקול הדעת המסור למוסדות התכנון באישור תכניות התואמות את התכנית הכוללנית.

במצב דברים זה לצד הקושי באומדן ההשבחה שניתן לייחס לתכנית הכוללנית קיים קושי נוסף הניצב בפני אלו הרוצים למכור דירת מגורים, לדוגמה, ומושת עליהם חיוב בהיטל השבחה בשל אישורה של התכנית הכוללנית. " (הצעת [חוק התכנון והבניה](#) (תיקון – מועד חיוב היטל השבחה באישור תכנית כוללנית), התשע"ח-2018. פ.5293/20. הדגשים אינם במקור).

21. גם מעיון בפרוטוקולים של ועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת, עולה בבירור, כי מטרת החקיקה הייתה להימנע מהתדיינות על חישוב ההשבחה על התכנית הכוללנית בנפרד. תכלית זו הובהרה על ידי נציגי הממשלה שוב ושוב לאורך הדיונים ולא נסתרה על ידי גורם כלשהו במהלך הדיונים. יתרה מזו, אף לא עלה כל הסבר אחר להצעת החוק ולהסדר המוצע לפיו לא תהיה חבות במכר אחרי אישורה של תכנית כוללנית, וספק אם הסבר כזה בנמצא.

22. מטרה זו – למנוע חוסר ודאות והתדיינות על היקף ההשבחה בשל התכנית הכוללנית, עולה בבירור גם מההצעה עצמה, שכן אם כדברי חברתי, על אף שאכן קיימת חוסר ודאות בהערכת ההשבחה הנובעת מתכנית כוללנית הרי ש"קושי מובנה זה הוא מנת חלקו של השמאי העוסק בהערכת מקרקעין לצורך תשלום היטל השבחה, בהקשרים רבים, ולא רק בהקשר בו אנו עוסקים " (פסקה 44 בעמדת חברתי), אזי, מה הטעם ומהי ההצדקה בהסדר כולו? כלומר, ככל שגם אחרי תיקון 126 לחוק, נדרש לחשב את ההשבחה על התכנית הכוללנית בפני עצמה ולמועד אישורה, מובן כי מאליה מהדהדת השאלה – מהו הבסיס לתיקון ומהי ההצדקה לשינוי הדין? לעמדה זו, נדרש היה להמשיך לגבות היטל השבחה על תוכנית כוללנית אף במכר לפי הערכת השמאי, כפי שממילא יעשה לאחר אישורה של התכנית המפורטת.

23. במילים אחרות, בהינתן שמטרת ההסדר ותכליתו הינה למנוע את הדיונים וחוסר הוודאות בנוגע להיקף ההשבחה שיצרה התכנית הכוללנית לבדה כפי שהראיתי, הרי שלגישת חברתי, לפיה אחרי אישורה של התכנית המפורטת, יערכו שתי שומות לפי שיטת המדרגות, האחת – על התכנית המפורטת; השנייה – על התכנית הכוללנית

למועדה, נשמטה מטרת ההסדר כולו, שהרי אם בכל מקרה נדרש יהיה לחשב את ההשבחה על התכנית הכוללנית בנפרד, מה הטעם ומהי ההצדקה לקביעת המחוקק שלא יגבו היטל השבחה על התכנית הכוללנית לפני אישורה של התכנית המפורטת?

ודוק, בהתאם לעקרונות יסוד של שיטת המדרגות, אישורה של התכנית המפורטת אחרי אישורה של תוכנית הכוללנית, לא מעלה ולא מורידה ולא משנה כי הוא זה, את שומת ההשבחה על התכנית הכוללנית. שכן, שומה זו נערכת למועדה של התכנית הכוללנית ובהתאם לדין אף לא מתחשבת ולא יכולה להתחשב באירועים מאוחרים לה דוגמת אישור התכנית המפורטת ומה שנקבע במסגרתה.

מכאן שיישום שיטת המדרגות בענייננו, לא רק שאינו מגשים את מטרת ההסדר ותכליתו – למנוע חוסר ודאות בחישוב ההשבחה על התכנית הכוללנית, אלא אף מוביל להסדר מוקשה, לפיו על אף שיש לחשב את ההשבחה על התכנית הכוללנית למועדה, ככל משפטה וחוקתה, בחר המחוקק לדחות את התשלום ההיטל, ולא לגבות את ההיטל על התוכנית הכוללנית עובר לאישורה של תכנית מפורטת, וזאת ללא כל טעם ענייני.

24. על כן, עצם קביעת המחוקק, לפיה לא תהיה חבות במכר על תכנית כוללנית, שתכליתה המובהקת (ואף היחידה) להימנע מהדיינות וחוסר ודאות על ההשבחה שיצרה התכנית הכוללנית במועד אישורה, מחייבת מיניה וביה, את המסקנה כי לא תחושב שומת היטל השבחה על התכנית הכוללנית בפני עצמה.

25. לסיכום עניין זה –

בהינתן שתכלית ומטרת ההסדר הינה – למנוע את הדיונים על היקף ההשבחה שיצרה התכנית הכוללנית, הרי שמטרה ותכלית זו ממש, תומכים באופן מובהק בשיטת המזוהה עם שיטת המקפצה המנטרלת, כך שלעת אישור התכנית המפורטת, המצב הקודם יחושב בהתעלם מהתכנית הכוללנית ובענין זה עסק [סעיף 4\(א5\)](#), שכן, בשיטת המדרגות – מטרה זו כלל לא הושגה והבעיה נותרה כשהייתה, ללא כל שינוי ורק נדחתה למימוש שאחרי התכנית המפורטת, שאז, התוכנית הכוללנית 'תהפוך' להיות אירוע מס נפרד, ונדרש יהיה לחשבה לפי שיטת המדרגות למועדה, וללא התחשבות בתכנית המפורטת, בניגוד למטרת ההסדר ולתכליתו.

26. חברתי מצטטת באריכות מפסק הדין **בעניין פמיני** כתמיכה בשיטת המדרגות. לדעתי, פסק הדין **בעניין פמיני**, כלל לא נוגע לענייננו. אסביר.
27. עמדתי איננה נוגעת **להלכת פמיני** ואיננה מבקשת לסטות ממנה. **הלכת פמיני** עסקה בשתי תכניות, שללא ספק יצרו אירוע מס במועד אישורן. וככל שהיה מימוש אחרי התכנית הראשונה ולפני התכנית השנייה, לא הייתה מעולם שאלה שהחישוב יעשה לפי שיטת המדרגות.
28. השאלה שעלתה **בהלכת פמיני** התעוררה רק בשל ניסוחו של [סעיף 4\(5\)](#) לתוספת השלישית, שממנו עולה לכאורה שבמקרים שלא היה מימוש בין שתי התכניות ולפיכך לא נגבה היטל השבחה על התכנית הראשונה עד שאושרה התכנית השנייה, יש לחשב לפי שיטת המקפצה. בית המשפט בחן את הנושא מכל היבטיו, והכריע שלמרות שמבחינה לשונית [סעיף 4\(5\)](#) לתוספת יכול לתמוך גם בשיטת המקפצה, הרי שפרשנות תכליתית תומכת בשיטת המדרגות.
29. ואולם, מקרה דנן שונה בתכלית. אנו עוסקים בתכנית שהמחוקק החריג במפורש מהגדרת תכנית [בסעיף 1](#) לתוספת, וקבע שתכנית כוללנית לא מחייבת בהיטל השבחה עם אישורה, וככזו לא תהיה בגינה חבות במימוש בדרך של מכר. עוד הראינו, כי הסיבה להסדר זה ומטרתו, הייתה למנוע התדיינויות וחוסר ודאות על ההשבחה שיצרה התכנית הכוללנית. מכאן שהשאלה שבפנינו הינה פרשנות הוראות החוק כפי שנקבעו בתיקון 126, ותורף השאלה הינו – האם תכנית כוללנית מהווה אירוע מס נפרד או לא?
- לשאלה זו, שעליה השבתי באריכות לעיל לפי כללי הפרשנות הידועים והמקובלים, אין ולו תחילת מענה **בהלכת פמיני**, שכאמור עסקה במובהק בשני אירועי מס נפרדים, ובפרשנות [סעיף 4\(5\)](#) לתוספת.
30. זאת ועוד, בית המשפט העליון **בהלכת פמיני**, הזכיר כנימוק מהותי בהכרעתו לטובת גישת המדרגות, את העובדה שאם היה מימוש בין שתי התכניות, החישוב היה נערך לפי שיטת המדרגות ולא המקפצה. לפיכך, תהא בית המשפט, לגישת החישוב לפי שיטת המקפצה – מהי ההצדקה לשיעורי מס שונים, רק בשל העובדה שלא בוצע מימוש בין שתי התכניות?
- מובן כי נימוק מהותי זה, כלל לא שייך בענייננו. שכן, בענייננו אין מחלוקת כי מימוש אחרי אישורה של תוכנית הכוללנית, לא מחייב בהיטל השבחה.

31. כאמור, השאלה שעומדת בפנינו הינה האם תכנית כוללנית מהווה אירוע מס או לא, ועל שאלה זו, לדעתי לא ניתן ללמוד דבר וחצי דבר **מהלכת פמיני**.

32. גם הטענה ששיטת המקפצה המנטרלת ממסה גם עליית ערך כללית, וזאת אין לעשות בהתאם לנימוקים שנזכרו **בהלכת פמיני**, איננה במקומה.

33. יישום שיטת המקפצה המנטרלת בענייננו, מבוסס על כך, שיש לראות בתכנית כוללנית על חוסר הוודאות הכרוך בה, כתכנית שקובעת עקרונות כללים בלבד, אך לא מסיימת את הליכי התכנון הקונקרטיים במגרש. לפיכך, מבחינה מהותית, לעניין [התוספת השלישית](#), יש לראות בתכנית הכוללנית ובתכנית המפורטת שאחריה, הליך תכנוני, שראשיתו בתכנית הכוללנית וסופו בתכנית המפורטת.

במצב דברים זה, מובן כי יש לקבוע את המועד הקובע לחישוב ההשבחה – על כל ההליך התכנוני מראשיתו, למועד אחד - המועד שבו הסתיים ההליך התכנוני - אישור התכנית המפורטת, והמצב הקודם יהיה בהתעלם מהתכנית הכוללנית שבסגרתה החלו הליכי התכנון.

34. ודוק. אין לראות במצב דברים זה, מיסוי נוסף על עליית ערך שלא נובעת מהליכי תכנון, אלא קביעת המועד הנכון והראוי לחשוב ההשבחה על הליכי התכנון מראשיתם.

35. ניתן לדמות זאת לתכנית מפורטת משביחה, שכידוע, גורעת לעליית ערכי הקרקע בתחומה, הרבה לפני אישורה הסופי.

לשם המחשה, נניח והוגשה תכנית משביחה על מגרש פלוני ששווי עובר להגשת התכנית היה 100. עם ההחלטה על הפקדת התכנית שווי המגרש עלה ל-150. עם הפקדת התכנית שווי המגרש עלה ל-200 ועם החלטת האישור ל-250. לעת מתן התוקף לתכנית והמועד הקובע לחישוב ההשבחה עלה שווי המגרש ל-300. כידוע, המצב הקודם יחושב 'בהתעלם' מהליכי התכנון מראשיתם (לפי 100), וההשבחה כולה תמוסה למועד הקובע – מתן תוקף לתכנית, למרות שבפועל מרבית עליית הערך נוצרה לפני מתן התוקף, "במדרגות" שונות שנוצרו כתוצא מהתקדמות ההליך התכנוני.

מובן שאין לראות במצב זה מיסוי על עליית ערך כללית (גם אם הייתה כזו לאורך חיי התכנית עד למתן תוקף, כפי שמתרחש במרבית המקרים), אלא קביעת המועד הקובע לחישוב ההשבחה על ההליך התכנוני כולו מראשיתו.

36. לדעתי, כך הוא גם בענייננו ללא כל הפרש. לאור קביעת המחוקק לפיה תכנית כוללנית איננה נכללת בהגדרת תכנית לעניין [התוספת השלישית](#), ולאור מטרת ההסדר ותכליתו – להימנע מחוסר ודאות על ההשבחה שיצרה התכנית הכוללנית, מתבקשת המסקנה שלעניין [התוספת השלישית](#), יש לראות בתכנית הכוללנית ובתכנית המפורטת שאחריה, כתכנית אחת לעניין החיוב בהיטל השבחה, ולחייב בהיטל לפי שומת השבחה על הליכי התכנון מראשיתם (כך שהמצב הקודם יחושב בהתעלם מהתוכנית הכוללנית), שתערך למועד קובע אחד – תחילתה של התכנית המפורטת. לשם כך נועד [סעיף 4\(א5\)](#) לתוספת וכך יש לפרשו.

37. כאן המקום לציין, כי למרות שמבחינה מעשית שיטה זו מכונה שיטת המקפצה המנטרלת, הרי שמונח זה לא מדויק בענייננו. מונח זה נטבע על רקע **הלכת פמיני** והוא לא רלוונטי לענייננו.

הלכה למעשה, מדובר במועד קובע אחד, מאוחר, שנקבע לעת סיום הליכי התכנון - (תכנית שנכללת בהגדרת תכנית בתוספת), לצד קביעה מתבקשת, כי תמוסה כל עליית הערך מתחילת ההליך התכנוני שהחל בכוללנית, ולפיכך המצב הקודם יחושב בהתעלם מהתכנית הכוללנית. הא ותו לא.

38. ראיתי לנכון לציין בהקשר זה, גם את הפסיקה הענפה בנוגע לזכויות מותנות (בין השאר, [בבר"ם 2866/14](#) גוזלן נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה (פורסם בנבו, 7.12.2014); [בבר"ם 168/20](#) ברקול נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חולון (פורסם בנבו, 15.2.2023)). מהלכות אלה עולה, כי גם בנוגע לזכויות מותנות שהותנו בשיקול דעת רחב של מוסד תכנון, נקבע שהמועד הקובע **היחיד**, לחישוב ההשבחה בגין, הוא מועד התרתן והפיכתן ממותנות – למוקנות. כלומר, יום החלטת מוסד התכנון לאשרן ולא מועד אישור התכנית שקבעה את הזכויות המותנות. מובן, כי משמעות הדברים הינה, שלעת אירוע המס – החלטת מוסד התכנון והפיכת הזכויות המותנות – למוקנות, יחושב המצב הקודם 'בהתעלם' מהזכויות המותנות שנקבעו בתכנית. מובן כי גם בכך אין סתירה כלשהי **להלכת פמיני**, שכן גם במצבים

אלה, השאלה הנשאלת הינה אחת – מהו מועד אירוע המס על זכויות מותנות? המענה שניתן לשאלה זו הוא, שכלל שמדובר בשיקול דעת תכנוני רחב, מועד אירוע המס איננו קביעת הזכויות המותנות בתכנית. אלא מועד סיום ההליך התכנוני והפיכת הזכויות המותנות למוקנות במסגרת החלטת מוסד התכנון – מועד זה, הוא מועד 'אירוע המס' בגין זכויות אלה והוא המועד שבו נוצרה החבות בהיטל.

כאמור, כך הוא גם בענייננו – יש לראות בתכנית הכוללנית כתכנית מסגרת שקובעת את עקרונות התכנון בתחומה, אך הליכי התכנון במגרש הסתיימו רק לעת אישורה של תכנית מפורטת, ומועד אירוע המס נקבע למועד שבו הסתיימו הליכי התכנון, לצד קביעה מתבקשת שיש למסות על הליכי התכנון מראשיתם.

עוד אציין, כי גם ההלכות שנזכרו לעיל בנוגע למועד אירוע המס על זכויות מותנות (הלכות שהתבססו בעיקר על פרשנות תכליתית של הוראות [התוספת השלישית](#)) נתמכו על ידי בית המשפט העליון בהנמקות שקשורות לוודאות בחישוב ההשבחה (שכן הערכת ההשבחה על זכויות מותנות, כרוכה בהשערות והערכות לרוב ספקולטיביות) והרצון להגיע למס אמת - בהתאם להשבחה התכנונית הסופית שאושרה במגרש בסיום הליכי התכנון. בית המשפט מיאן לקבל את העמדה שזוהי מלאכת השמאי – להעריך את ההשבחה גם במצבים של אי-ודאות, כך שלהבנתי, גם בהלכות אלה, יש חיזוק של ממש לעמדתו.

39. **סיכום.** לאור כל האמור לעיל, עמדתי היא כי הפרשנות הנכונה של [סעיף 4\(א5\)](#)

לתוספת השלישית היא: שהחישוב יעשה למועד קובע אחד, שהוא מועד אירוע המס היחיד – אישור התכנית המפורטת, והמצב הקודם יחושב בהתעלם מהתכנית הכוללנית, כמפורט לעיל ובחוות הדעת של המשנה ליועמ"ש

40. בהתאם לעמדתי זו, מתייתר הצורך לדון בטענות הנוגעות לשוויון בין הנישומים באותה חלקה, שכן מוסכם גם על חברתי, כי אין בטענות אלה כדי לאפשר סטייה מהוראות החוק.

41. מבלי לגרוע מהאמור, והרבה למעלה מן הצורך, אבקש לציין את הדברים הבאים. הפער (העצום – של כ-2 מלש"ח, כ-95%) בין השומות כפי שפורט בהחלטות חבריי, כלל לא נובע מהפער בין השיטות – שיטת המדרגות או שיטת המקפצה המנטרלת. אסביר.

42. ניתן לראות כי בין תחילתה של התכנית הכוללנית לתחילתה של התכנית המפורטת, חלפה פחות משנה וחצי. בהתחשב בעליית ערכי הקרקע בתקופה זו (עלייה מתונה של אחוזים בודדים אם בכלל), מובן כי הפער העצום בין השומות, כלל לא נובע מהפער בין שתי השיטות, שכן השוני בין השיטות, קשור כולו לשאלה האם ההשבחה מתפרשת על שני מועדים קובעים (תחילתה של התוכנית הכוללנית ותחילתה של התוכנית המפורטת) או על מועד אחד בלבד - תחילתה של התכנית המפורטת).

43. בהתאם ברי כי אם לא הייתה מבוצעת בחלקה עסקת מכר אחרי התכנית הכוללנית ולפני התכנית המפורטת (לפני תיקון 126 לחוק) ולא הייתה יוצאת בזמנו שומה על התוכנית הכוללנית, והיינו מבקשים משמאי אחרי אישור התכנית המפורטת, לערוך שומת השבחה על שתי התכניות – התוכנית הכוללנית והתוכנית המפורטת, בשתי השיטות, הראשונה – לפי שיטת המדרגות; השנייה – לפי שיטת המקפצה המנטרלת, מובן שהפער בין השומות והשיטות היה זניח אם בכלל (זאת כאמור בשל העובדה שהפער בין כניסתן לתקף של התוכנית הכוללנית ושל התוכנית המפורטת, קטן משנה וחצי).

על כך לא יכולה להיות מחלוקת.

44. מכאן, שהפער בסכומים לא נובע מהפער בין השיטות, אלא מהערכות שונות של שמאים שונים בנוגע לשווי מ"ר ובנוגע להפחתות של מטלות יזם, כפי שניתן לראות בשומות עצמן. בהערכות שונות אלה טמון הפער הגדול בין הסכומים, ואין לפער זה דבר עם שתי השיטות. לא למותר לציין, כי פערים אלה, ממחישים היטב, את חוסר הוודאות בחישוב היטל השבחה על תכנית כוללנית, שהוא הוא הסיבה לתיקון 126 לחוק, ותכלית החקיקה ומטרתה כונו בדיוק לייתר שאלות אלה ממש.

ערר 81115-12-20 – ערר טוורס - סיכום

83. בהתאם לדעת הרוב, של חברי ועדת הערר השמאי אור לוי, ונציג מתכנן המחוז יעקב קרייזלר, טענות **טוורס** בענין שיטת החישוב, נדחות.

ערר 81024-02-22 - ערר תדהר ועפמ

84. אנו דוחים את טענות **תדהר ועפמ** לענין הרח"ק שנלקח בחשבון. אין כל פגם בשומה המכרעת שהתייחסה למחיר העסקה על בסיס רח"ק זה, בטרם כניסתה לתוקף של התכנית המפורטת. ודוק, העסקה היא מיום 3.10.17. מועד שהוא לאחר הדיון בהתנגדויות שבו נדונה התנגדות מהנדס העיר שטען כי יש ברח"ק המופקד טעות. מכל מקום, ככל הנראה כבר היה ידוע

שהרח"ק יתוקן (אף בשומה הנגדית מצויין בהגינות כי הרח"ק המופקד היה שגוי). ככלל, מחיר העסקה חייב ניתוח ואינו פשוט במקרה זה כלל ועיקר. בנוסף, לא ניתן ללמוד מנתון התשלום של 1500 ₪ למ"ר, כי זה אכן היה שוויו של מ"ר בעיני הצדדים. לא ניתן לשלול את המסקנה כי שוויים של המטרים הוערך כבר במחיר הבסיסי ומדובר אך בתוספת ערך. אנו מקבלים אף את טענת הועדה המקומית לפיה גם שינוי עמדת העוררות בהתייחס למה שניתן ללמוד ממחיר העסקה, מעיד על מורכבותה, ולפיכך על העדר פגם בשיקול דעת השמאי המכריע, הן באופן ההתייחסות אליה והן במשקל שנתן לה בקביעת הערך הכולל.

85. בנוסף לא מצאנו להתערב בענין מקדם הדחיה, הנתון לשיקול דעתו המקצועי של השמאי, ובענין הערכת השטחים המסחריים.

86. בענין ההוצאות שנוכו, נבקש מהשמאי המכריע לנמק קביעתו בדבר שיעורן, לאור הנתונים שהציגו בפניו העוררות, ומעני המשיבה.

87. בענין אופן ההתייחסות לשומות המכרעות נאמר כך:

"לטענת שמאי המבקש
מבונה עיקרי המגלם ש
שמתקבל על ידו שווי ע
אקדים ואומר, לא ק
המפורטות לעיל עולה
בשומת משה נדס בה
כפי שנטען ע"י שמאי ה
לאור זאת, ערכי השווי
כ-4,000 ₪/מ"ר מבונה

88. בעוד שאנו דוחים את טענות העוררות בדבר השומות המכרעות עליהן בחר השמאי המכריע להתבסס, נבקש מן השמאי המכריע להתייחס לטענת העובדתית, לפיה קביעתו "למצער ביחס ל – 3 מתוך 6 השומות המכרעות שנבחנו על ידו, שגויה לחלוטין, ומתעלמת מההתאמות שנערכו לערכי השווי במסגרת אותן שומות מכרעות". יראה השמאי המכריע פירוט לענין זה בסעיפים 92 ואילך בערר, ובפרוטוקול הדיון שהתקיים בפנינו.

סוף דבר

89. במסגרת ערר **תדהר ועפמ** – ערר 81024-02-22 - יבחן השמאי המכריע את הסוגיות הנדרשות לבחינה, כמפורט לעיל, ובמידת הצורך יתקן שומתו. השמאי המכריע יגיש התיחסותו, ככל הניתן, עד יום 28.11.24.

90. במסגרת ערר **טוורס** - ערר 81115-12-20 - יודיעו הצדדים עד יום 28.11.24, מה הוא האופן בו מבוקש להמשיך או לסיים את ההליך, לאור הקביעות דלעיל.

91. אין צו להוצאות.

ההחלטה התקבלה ביום שני, כ"ו תשרי תשפ"ה, 28.10.2024.

שרון טל,

מחוז תל-אביב

מלבינה יוסובוב

עו"ד

מ"מ מזכירת ועדת ערר

יו"ר ועדת ערר

מחוז תל-אביב

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

שרון טל 54678313/-

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה