

לפני כב' השופט יעקב שקד

**בעניין שבין:**

**המערער:**

**שמואל לויתן אדיב**

ע"י ב"כ עו"ד בנימין קריתי ו/או עו"ד נעם מ. זוכמן

מרחוב הברזל 3, תל אביב, 6971005

טל': 03-6481234; פקס: 03-6481230

כתובת דוא"ל: bkiryati@gmail.com; zlaw.adv@gmail.com

- נ ג ד -

**המשיבה:**

**הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב-יפו**

ע"י ב"כ עו"ד אירית יומטוב

ממשרד שפיגלמן קורן זמיר ושות', עורכי דין

מרחוב לינקולן 20, תל אביב, 67134

טל': 03-6254666; פקס: 03-6254669

**המתייצבת להליך:**

**היועצת המשפטית לממשלה**

ע"י ב"כ עו"ד מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

מדרך מנחם בגין 154 (בית קרדון, ק' 11), תל אביב, 6133001

טל: 073-3924888; פקס: 02-6468005

כתובת דוא"ל: [ez\\_tel-aviv@justice.gov.il](mailto:ez_tel-aviv@justice.gov.il)

**עמדה מטעם היועצת המשפטית לממשלה**

בהמשך להודעתה בדבר ההתייצבותה להליך, ובהתאם להחלטות בית המשפט הנכבד ולארכות שניתנו, היועצת המשפטית לממשלה מתכבדת להגיש את עמדתה בסוגיית החבות בהיטל השבחה במימוש זכויות בדרך של מכר לאחר אישור תכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38, ובסוגיית השווי הנובע מתחולתה של תמ"א 38 בחישוב שווי "מצב קודם" בשומת היטל השבחה.

**א. פתח דבר**

1. עניינו של הליך זה בערעור מנהלי על החלטת ועדת הערר לפיצויים והיטלי השבחה במחוז תל אביב, שניתנה ביום 18.8.2022 בשורה של עררים שנדונו במאוחד, אשר הוגשו על שומות היטלי השבחה שקבעה הוועדה המקומית תל אביב-יפו בקשר לתכנית תא/3616 א3 ("תכנית רובע 3", שהנה גם תכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38).

2. במסגרת החלטה זו, הכריעה ראשית ועדת הערר בסוגיות העקרוניות המשותפות לכלל העררים ולאחר מכן דנה בטענות פרטניות שעלו בעררים השונים. כמו כן צורף להחלטת הוועדה "נספח א – עקרונות לעריכת השומות המייעצות" (להלן גם: "נספח א"), בו נכללו הנחיות כלליות לאופן עריכת השומות

- המייעצות על ידי השמאי המייעץ שמונה על ידי הוועדה (בצד התייחסות לסוגיה פרטנית מסוימת).
3. במסגרת החלטת בית המשפט הנכבד בדיון שהתקיים בערעור ביום 19.3.2023, התבקשה היועצת המשפטית לממשלה להודיע האם היא מבקשת להביע עמדתה בנושאים שהועלו לדיון בערעור זה, תוך התייחסות לשלוש סוגיות פרטניות (עמוד 11 לפרוטוקול הדיון) –
- א. האם במסגרת חישוב שווי מצב קודם בשומת היטל השבחה יש להביא בחשבון את השווי הנובע מתחולת תמ"א 38 על הבניין או לנטרלו.
- ב. האם במקרה של תכנית מפורטת לפי סעיף 23 לתמ"א 38, יש לגבות מכוחה היטל השבחה בעת מכר או רק בעת הוצאת היתר בנייה.
- ג. בהתייחס להנחיות לשמאי המייעץ המפורטות בנספח א' להחלטת ועדת הערר, מהי עמדת היועמ"ש בקשר להנחיות המקצועיות שניתנו בשים לב לסוגיות שבמחלוקת."
4. לאחר בחינת הדברים ועיון במסמכי הצדדים, החליטה כאמור היועצת המשפטית לממשלה להתייבץ להליך ולהגיש את עמדתה.
5. לשלמות התמונה יצוין, כי הליך המעורר שאלות דומות מתנהל בבית המשפט לעניינים מינהליים בירושלים בעמ"נ (מינהליים י"ס) 25955-11-22 **הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים נ' אהרון ברק ואח'**, אשר נסב על תכנית 9988 (תכנית מתאר לשכונת רחביה), אשר אינה מוגדרת במסמכיה כתכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38, אולם ועדת הערר לפיצויים והיטלי השבחה במחוז ירושלים מצאה כי על פי מהותה מדובר בתכנית שאושרה מכוח סעיף 23 לתמ"א 38.

### **ב. תשתית נורמטיבית**

6. בסעיף 196(א) לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1985 (להלן: "החוק") נקבע, כי: **"ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה"**. בהתאם, ההוראות הרלוונטיות לגבייתו של היטל השבחה קבועות בתוספת השלישית לחוק.
7. בסעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק נקבע כי: **"חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו (להלן – היטל)..."**.
8. "השבחה" במקרקעין מוגדרת בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק כ"**עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג"**. קרי, חיוב בהיטל השבחה מותנה בעליית שווי שמקורה באחת מתוך שלוש פעולות תכנוניות – אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג.
9. במקרה של השבחה שמקורה באישור תכנית (כבענייננו), המועד אליו יש לערוך את השומה הוא יום "תחילתה" של התכנית (סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק).
10. עניינו של סעיף 7 לתוספת השלישית לחוק במועד תשלום היטל השבחה, כאשר בסעיף 7(א) נקבע כי: **"היטל ישולם לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל, ורשאי החייב לשלם מקדמות על חשבונו עוד לפני קביעת שומת ההשבחה"**. קרי, מועד תשלום ההיטל ניתן לדחייה למועד "מימוש הזכות" בפועל במקרקעין המושבחים, על אף ש"אירוע המס" נוצר כאמור עוד קודם לכן.
11. הגדרת "מימוש זכויות" במקרקעין בסעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק כוללת מספר חלופות, שתיים

- מהן, הרלוונטיות לענייננו, הן **מכר** (כאמור בסעיף 1(א)(3)) ו**קבלת היתר בניה** (כאמור בסעיף 1(א)(1)).
12. קרי, ככלל, לאחר שאושרה תכנית המשביחה את ערך המקרקעין, יש לשלם היטל השבחה בעת מכירת המקרקעין או בעת קבלת היתר לבניה מכוחה (לפי המוקדם).
13. "תכנית" מוגדרת בסעיף 1(א) הנ"ל כ"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". יצוין, כי תמ"א 38, על אף היותה תכנית מתאר ארצית, נחשבת כתכנית המחייבת בתשלום היטל השבחה, שכן היא למעשה "מתלבשת" על תכניות מפורטות קיימות ומשנה את הוראותיהן,<sup>1</sup> על כן היא נחשבת תכנית מפורטת לעניין הגדרת "תכנית" בתוספת השלישית לחוק.
14. בסעיף 19(ב)(10)(א) לתוספת השלישית לחוק נקבע פטור מתשלום היטל השבחה בגין השבחה מכוחה של תמ"א 38 במקרה של אירוע מימוש בדרך של קבלת היתר בניה בלבד. בחוק לא נקבע פטור בעת מימוש בדרך של מכר לאחר אישור תמ"א 38, אך בפסיקת בית המשפט העליון בעניין **אליק רון** נקבע, כי מאחר שתמ"א 38 היא תכנית כללית שאיננה קונקרטית, והזכויות מכוחה הן למעשה "זכויות צפות" המתגבשות רק בעת החלטה למתן היתר בניה, לא ניתן לגבות מכוחה היטל השבחה בעת מכר. קרי "אירוע המס" מתגבש רק בעת החלטה למתן היתר הבניה, על כן היה צורך בקביעת פטור מפורש בחקיקה מתשלום היטל השבחה בעת מימוש בדרך זו.
15. בכל הנוגע לחישוב היטל השבחה, בסעיף 4(7) סיפא לתוספת השלישית לחוק נקבע, כי שומת ההשבחה תיקבע "בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק החופשי". קרי, על מנת לחשב את גובה ההשבחה יש להעריך את שווי המקרקעין פעמיים – פעם בהתאם לזכויות שהיו קיימות אלמלא אושרה תכנית זו (מצב קודם) ופעם בהתאם לזכויות שהוענקו בתכנית (מצב חדש). את שווי המקרקעין שמתקבל "במצב הקודם" מנכים מהשווי שמתקבל "במצב החדש" וההיטל עומד על שיעור של 50% מההפרש (סעיף 20 לפסק הדין בעניין **אליק רון**).

### ג. עמדת היועצת המשפטית לממשלה

16. בהחלטת בית המשפט הנכבד מיום 19.3.2022 התבקשה היועצת המשפטית לממשלה להודיע האם היא מבקשת להביע את עמדתה בנושאים שהועלו לדיון בערעור שבכותרת וביניהם שלוש השאלות אשר פורטו בה. חלק מהנושאים הללו נדונו בחוות דעת משפטית שהופצה כסיכום דיון מיום 1.12.2022, שנערך אצל המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזורי), עורכת הדין כרמית יוליס, אשר פורסמה באתר משרד המשפטים (להלן: "**חוות הדעת המשפטית**"), ושהיועצת המשפטית לממשלה מאמצת בעמדה זו.

- חוות הדעת המשפטית מיום 1.12.2022 מצ"ב כ"נספח 1".

17. **הסוגיה הראשונה** ביחס אליה התבקשה עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא "**האם במסגרת חישוב שווי מצב קודם בשומת היטל השבחה יש להביא בחשבון את השווי הנובע מתחולת תמ"א 38 על הבנין**

<sup>1</sup> רע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה טבריה (נבו 19.10.1999); ע"מ 8600/15 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה קרית אתא נ' פז גז בע"מ (נבו 1.11.2018); רע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (נבו 15.7.2014), להלן: "עניין אליק רון".

## או לנטרל<sup>2</sup>.

18. סוגיה זו מתייחסת למצב בו על מגרש שתמ"א 38 חלה עליו, אושרה תכנית משביחה (ויכול שתהא זאת תכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38 או כל תכנית משביחה אחרת). השאלה שיש לתת עליה את הדעת היא האם בעת הערכת שווי "המצב הקודם" לאישור התכנית המשביחה יש לקחת בחשבון גם את ההשבחה שצמחה למקרקעין מעצם אישורה ותחולתה של תמ"א 38 על המגרש או שיש לנטרל ולקזז שווי זה.

19. עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא כדלקמן: כיוון שתמ"א 38 אינה תכנית ודאית ואינה קונקרטית, והזכויות מכוחה אף אינן זכויות מוקנות, אלא כאלו המסורות לשיקול דעת רחב של מוסדות התכנון (ושלגביהן נדרש הליך דמוי הקלה של פרסום התכנית ושמיעת התנגדויות הציבור), עצם תחולתה של התכנית על מגרש מסוים אינו מקנה זכויות בנייה, ואלו מתגבשות כאמור (אם בכלל) רק בעת ההחלטה למתן היתר בנייה בסיום ההליך התכנוני. לפיכך, לא ניתן להתחשב בשינוי השווי הנובע מהאפשרות לתוספת זכויות בשל עצם תחולתה של תמ"א 38 במגרש, טרם סיום ההליך התכנוני הכרוך בה.

20. גישה אחרת, לפיה אין לנטרל את עליית הערך שנבעה מתחולת תמ"א 38 במסגרת הערכת שווי "מצב קודם", תוביל, הלכה למעשה, להענקת פטור מהיטל השבחה, או לכל הפחות, לגביית מס בחסר, גם במצבים של מכר (שכן חלק משמעותי מההשבחה נובע מהוראות תמ"א 38 עצמה), וזאת בניגוד להוראות המחוקק שלא מצא לנכון לפטור מתשלום ההיטל בעת אירוע מכר. לעמדת היועצת המשפטית לממשלה, לא ניתן, מחד גיסא, לקבוע שתמ"א 38 לא מספיק קונקרטית והיא נעדרת ודאות ולכן לא מהווה אירוע מס משביח, כך שלא ניתן לגבות בגינה היטל השבחה בעת מכירת הנכס, ויש להמתין למתן ההיתר (כפי שנקבע בעניין **אליק רון**), ומאידך לראות בעליית השווי שנגרמה כתוצאה מתחולתה כחלק אינהרטי משווי המצב הקודם, באופן אשר יבטל, או לפחות יקטין בצורה משמעותית, את תשלום היטל השבחה שצמחה ממנה. קרי, לאור העמדה שנקבעה בפסיקת בית המשפט בעניין **אליק רון** לפיה תמ"א 38 אינה ודאית ואינה קונקרטית, ועל כן לא מחייבים בהיטל השבחה בגינה בעת מכר, אזי אותם עקרונות מחייבים להגיע למסקנה כי בשל מאפייניה הייחודיים של תכנית זו (שהינם, תחולה רחבה על שטחים רבים במינה והיותה לא ודאית או קונקרטית), לא ניתן לקחת אותה בחשבון במסגרת "מצב קודם" בחישוב היטל השבחה.

21. אנלוגיה מתאימה לענייננו היא של תכנית מופקדת, כך שיש להתייחס לעליית ערך שנובעת מתחולתה של תמ"א 38 כשם שמתייחסים לעליית ערך הנובעת מתכנית מופקדת שטרם אושרה. זו כמו זו העלו את ערך הקרקע, ובשני המקרים עליית ערך זו תנוטרל עד להשלמת ההליך התכנוני. כפי שנקבע בעניין **לוסטרניק**,<sup>2</sup> בעת חישוב היטל השבחה יש לנטרל משווי המצב הקודם עליית שווי שנבעה מהליכי התכנון עצמם. מבחינה מהותית, תמ"א 38 דומה לתכנית מופקדת שהעלתה את ערך הקרקע, משום שעד להכרעה בבקשה להיתר בנייה מכוחה, הרי שלא הושלם ההליך התכנוני באופן מלא.

22. ודוק: תוצאה אחרת תוביל לכך שעליית השווי שנבעה מתמ"א 38 לעולם לא תגיע למועד "אירוע המס", ובכך תהיה פגיעה ברציפות המס, זאת אף בניגוד להוראות המחוקק לפיה השבחה זו פטורה מהיטל רק במימוש בדרך של היתר ולא במימוש בדרך של מכר.

23. לפיכך, בעת הערכת שווי "מצב קודם" לאישור התכנית המשביחה (בין אם מדובר כאמור בתכנית לפי

<sup>2</sup> רע"א 4487/01 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, רחובות נ' מ. לוסטרניק ובנו חברה להנדסה ובניין בע"מ, פ"ד נז(5) 529 (להלן: "עניין לוסטרניק").

סעיף 23 לתמ"א 38 או כל תכנית משביחה אחרת), יש לקזז את עליית השווי הנובעת מעצם תחולתה של התמ"א במגרש (שמקורה בציפייה לקבל תוספת זכויות שניתן לקבל מכוח תמ"א 38 במגרש עליו היא חלה).

24. עם זאת יובהר, כי הנטרול או ההפחתה שיש לערוך בשווי "המצב הקודם" ובעליית הערך מכוחו הוא רק לגבי הרכיב בשווי אותו ניתן לייחס לעצם תחולתה של תמ"א 38 על המגרש, והאפשרות או הציפייה הכלאורית לקבלת היתר הכולל תוספת זכויות מכוחה. נטרול זה יש לבצע גם במצב שבו עליית השווי נובעת מהליכי ייזום עסקה בין יזם לבין בעלי הדירות במגרש או מקידום בקשה להיתר מכוח תמ"א 38 במגרש (עניין **לוסטרניק**). ודוק: כאמור לעיל, גם עליית ערך שאיננה נובעת מפעולות יזום או רישוי במגרש, אלא נובעת מעצם תחולתה של תמ"א 38 במגרש, איננה נחשבת כמצב קודם לעניין חישוב ההשבחה, שכן אף היא נובעת מהליכי תכנון (תמ"א 38) שטרם הסתיימו, כמפורט בחוות הדעת המשפטית, ועל כן יש לנטרל את עליית הערך הנובעת מפעולות אלה.

25. לעומת זאת, מרכיב בשווי שמקורו בעליית ערך כללית בשוק החופשי, אף אם הושפע באופן כזה או אחר מעצם אישורה וקיומה של תמ"א 38 במרחב, ובאופן בו התייחס אליה השוק, לא ינטרל ולא יקוזז, שכן הוא חלק בלתי נפרד משווי השוק, שאיננו נובע או כרוך בעצם תחולתה של תמ"א 38 במגרש ובאפשרות לקבל מכוחה היתר, והוא קיים גם במגרשים שתמ"א 38 לא חלה עליהם. קרי, יש להפריד בין השפעת שווי פרטנית על מגרש שהתמ"א חלה עליו, שמקורה בציפייה לתוספת זכויות למגרש הנובעת מהתמ"א (תוספת שכאמור יש לנטרל בחישוב המצב הקודם) ובין השפעת שווי כללית על השוק, לרבות על מגרשים שהתמ"א כלל אינה חלה עליהם.

26. כך למשל, בשכונה מסוימת בה קיימים מגרשים רבים שתמ"א 38 חלה עליהם וכן מגרשים שתמ"א 38 אינה חלה עליהם, וניתן להצביע על שינוי שווי בשוק הכללי באותה שכונה **בכללותה**, שמקורו במגמות בהתחדשות ובתנופת הבנייה בשכונה, שאותה חוללה התמ"א, שינוי שווי זה יובא בחשבון בכל המגרשים, ולא ינטרל. זאת מהטעם, שעליית ערך כללית זו, ככל שקיימת גם במגרשים סמוכים שבהם התמ"א כלל לא חלה, איננה נובעת מהאפשרות לקבלת היתר מכוח התמ"א, אלא היא חלק משווי הקרקע במרחב שבו קיימת התחדשות ותנופת בניה, שאם לא כן, לא הייתה משפיעה גם על אותם מגרשים בשכונה שהתמ"א אינה חלה בהם, וככזו, מובן שאין לנטרלה מחישוב המצב הקודם.

27. לצורך ההמחשה, שני מגרשים סמוכים הדומים במאפייניהם, באחד חלה תמ"א 38 וקיימת ציפייה כזו או אחרת לקבלת היתר מכוחה לתוספת זכויות במגרש, ואילו במגרש השני אין תחולה לתמ"א (נניח מהטעם שמדובר במבנה שניתן לו היתר אחרי ה-1.1.1980). ככל שתוכח עליית ערך הקשורה בתנופת ההתחדשות ובכלל זאת גם בקיומה של תמ"א 38 **גם במגרש שהתמ"א לא חלה עליו**, מובן כי עליית ערך זו, היא חלק מהמצב הקודם ואין לנטרלה בחישוב ההשבחה. בהתאם, מרכיב זה בשווי, ככל שקיים גם במגרשים שהתמ"א חלה עליהם, לא ינוכה או ינטרל (שכן הוא לא נובע מציפייה לקבל היתר מכוח התמ"א ומהליכי תכנון שטרם הסתיימו, אלא מההתחדשות במרחב, כמו במגרש הסמוך), ורק החלק בשווי, שמקורו בציפייה לקבל היתר מכוח התמ"א, ינוכה וינטרל.

28. בחינה של שווי השכונה הכללי לרבות של אותם מגרשים שהתמ"א אינה חלה עליהם, כנגזרת ממגמות ההתחדשות בשכונה או תוצאה של עצם קיומה של תמ"א 38, אשר אירוע המס בגינה לא חל עדיין, היא כמובן סוגיה שמאית-מקצועית, שעל השמאי עורך חוות הדעת להתייחס אליה ולנמקה כנדרש במידת הצורך.

29. **הסוגיה השנייה** ביחס אליה התבקשה עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא **"האם תכנית מפורטת לפי סעיף 23 לתמ"א 38, יש לגבות מכוחה היטל השבחה בעת מכר, או רק בעת הוצאת היתר בניה"** (למען הדיוק יצוין, כי המועד הרלוונטי, מועד "אירוע המס", הינו מועד החלטת הוועדה המקומית בבקשה להיתר).

30. כמבואר לעיל, בכל הנוגע לתמ"א 38 עצמה קיים פטור חקיקתי בעת מימוש בדרך של קבלת היתר בניה, ואילו ביחס למימוש בדרך של מכר נקבע בפסיקה, כי לאור מאפייניה של התמ"א, אישורה אינו מהווה "אירוע מס", אלא שאירוע המס מתרחש רק בעת ההחלטה למתן היתר.

31. ביחס לתכנית מפורטת לפי סעיף 23 לתמ"א, לא קיימת הוראת פטור על כלל ההשבחה בעת מימוש בדרך של קבלת היתר, אלא הוראת הפטור חלה רק לגבי החלק מההשבחה שהיה פטור מתשלום לו היה ניתן ההיתר לפי התמ"א (סעיף 19(ב)(10)(ב) לתוספת השלישית לחוק). יצוין, כי גם הפטור הקבוע ביחס לתכניות לפי סעיף 23 כאמור ניתן בעת מימוש התכנית בדרך של היתר בלבד, ומכאן עולה השאלה האם יש להחיל את אותו רציונל שנקבע בפסיקה בעניין **אליק רון**, ביחס לאי גביית היטל השבחה בעת מימוש בדרך של מכר ביחס להשבחה מכוח עצם תחולתה של תמ"א 38, גם ביחס לתכניות לפי סעיף 23 לתמ"א 38.

32. עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא, כי אין לקבוע כלל אחיד גורף לעניין זה, ולא ניתן לשלול מקרים בהם ניתן יהיה לגבות היטל השבחה מכוח תכנית מפורטת לפי סעיף 23 לתמ"א 38 בעת מכר. בהתאם לכך יש לבחון באופן פרטני כל תכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38 בהתאם להוראותיה ולמאפייניה, שכן אלו יכולות ללבש צורות שונות, המשפיעות על המסקנה הנגזרת בכל מקרה. במסגרת בחינה פרטנית זו יש לתת את הדעת למידת הוודאות ולמידת הקונקרטיות של כל תכנית.<sup>3</sup>

33. בהיבט הוודאות יש לבחון את מרחב שיקול הדעת שהתכנית מתירה לרשות בשלב הרישוי, ביחס להיקף הזכויות שיינתנו מכוחה, ובכלל זה האם קיימת חובת פרסום של הבקשה להיתר בדומה להקלה. בהיבט הקונקרטיות יש לבחון באיזו מידה של קונקרטיות הוראות התכנית קובעות אילו מקרקעין יושבחו מכוחה.<sup>4</sup>

34. במסגרת עמדה זו תבקש היועצת המשפטית לממשלה לתת אמות מידה כלליות לסוגיה זו, כמפורט בחוות הדעת, אותן יש לבחון כאמור באופן פרטני ביחס לכל תכנית.

35. **ככל שמדובר בתכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38, אשר ניתן להוציא מכוחה היתר במסלול תואם תכנית ללא הליך של פרסום דמוי הקלה ואף ללא שיקול דעת לוועדה המקומית** (גם אם לצורך העניין היא חלה על שטח נרחב), הרי שמדובר בתכנית עם רמת ודאות גבוהה לגבי קרקע מסוימת, והזכויות הניתנות מכוחה הן למעשה "זכויות מוקנות" (והיתר המוצא מכוחה הוא למעשה היתר "תואם תכנית"). לכן,

<sup>3</sup> בבר"מ 505/15 **אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה אשקלון** (נבו 20.4.2016; להלן: **"עניין אופל קרדן"**) נקבע ביחס לתמ"א 18/4 (תכנית מתאר ארצית לתחנות תדלוק), בה עוגנה נורמה כללית על פיה הותר ייעוד של תחנות תדלוק בכל המגרשים ברחבי המדינה בייעודים מסוימים, כי בתכנית לא יוחדו מקרקעין מסוימים להקמת תחנת דלק, אלא עוגנה נורמה כללית כאמור שהפכה לקונקרטית במגרש ספציפי רק עם קבלת היתר הבניה ביחס לאותו מגרש (שכן לא ניתן היה לקבוע מראש באילו מקרקעין בדיוק היא תתממש). בהתאם לכך נקבע, כי "אירוע המס", מועד היווצרות ההשבחה, הוא במועד קבלת היתר הבניה, בו **זכתה** תכנית המתאר הארצית הכללית למימוש קונקרטי במקרקעין ספציפיים. ראו לעניין זה גם בפסק דינה של כבוד השופטת ברק-ארז בעניין זה.

<sup>4</sup> בפסק דין בבר"מ 168/20 **אליה ברקול נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון** (נבו 15.2.2023; להלן: **"עניין ברקול"**), לגבי תובא התייחסות בהמשך, הוגדרו זכויות אלו גם כ"זכויות ערטילאיות", כאלו שנקבעה לגביהן הסדרה כללית בתכנית, אך קביעת המיקום המדויק בו הן יתממשו מותנית בקבלת החלטה קונקרטית של מוסד תכנון.

ככלל, במצבים אלה אירוע המס מתגבש עם אישור התכנית ובהתאם יש לגבות היטל השבחה בעת מימוש בדרך של מכר.

36. מן העבר השני, **ככל שמדובר בתכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38, אשר מתן הזכויות בהיתרי הבניה מכוחה מותנה בשיקול דעת ובהליך דמוי הקלה, הכולל פרסום להתנגדויות – קרי, היקף שיקול הדעת המסור לוועדה המקומית וזהה או דומה להיקף שיקול הדעת הקבוע בתמ"א 38 עצמה, כך ששוב אין ודאות ביחס להיקף הזכויות הסופי שיאושר בסופו של יום – הרי שבדומה לתמ"א 38 עצמה, אירוע המס יתגבש רק עם ההחלטה על מתן היתר מכוחה ולא ניתן יהיה לגבות היטל השבחה בעת מכר. זאת, בהתאם לפסיקה ביחס לתמ"א 38, והרציונליים שעמדו בבסיסה (וזאת גם אם התכנית נקודתית לקרקע מסוימת).<sup>5</sup>**

37. בתווך, בין המקרים שפורטו לעיל, **ככל שמדובר בתכנית לפי סעיף 23 לתמ"א 38 שהזכויות והיתרי הבנייה מכוחה מותנים, מחד גיסא, בשיקול דעת מסוים של הוועדה המקומית, ומאידך לא נדרש הליך דמוי הקלה ופרסום להתנגדויות – תחול, ככלל, ההלכה שנקבעה בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ברקול, אשר צמצם את ההלכה שנקבעה בעניין אליק רון, בכל הנוגע למועד ואופן גביית היטל ההשבחה בנוגע לזכויות מותנות. על בסיס הלכת ברקול, דומה שניתן לומר כי מקום בו מדובר בזכויות מותנות שהותנו בשיקול דעת של הוועדה המקומית, גם אם לא הותנו בפרסום לציבור בהליך דמוי הקלה, הרי שמועד אירוע המס היחיד הינו ההחלטה להפוך את הזכויות המותנות למוקנות, ולא מועד אישור התכנית שאפשרה את הזכויות המותנות. בהתאם לכך, צומצמה לכאורה הלכת אליק רון רק לזכויות מעין מוקנות ששיקול הדעת של הוועדה המקומית להתרתן מצומצם. ככל שמדובר בשיקול דעת רחב בדומה לעניין ברקול, אין נפקות לשאלה האם התרת הזכויות המותנות הותנתה בפרסום לציבור בהליך דמוי הקלה (שכן ביחס לשאלה זו, ניתנה זה מכבר הלכת גוזלן, בה נקבע כי במקרה בו נקבע בתכנית כי מתן זכויות לפיה יהיה מותנה בהליך לפי סעיף 149 לחוק (פרסום בקשה להקלה), המועד הקובע שיחולל את ההשבחה יהיה מועד ההחלטה על מתן ההיתר, ולא מועד אישור התוכנית). זאת, שכן הדגש הינו על היקף שיקול הדעת של מוסד התכנון בהתרת הזכויות המותנות והפיכתן למוקנות, וככל ששיקול הדעת כאמור רחב, הרי שההליך התכנוני מסתיים רק לעת ההחלטה להפוך את הזכויות המותנות למוקנות, וזהו מועד אירוע המס היחיד.**

38. בהתאם לאמור בהלכת ברקול, הרי שגם בתכניות לפי סעיף 23, במצבים בהם יש שיקול דעת רחב לוועדה המקומית (במובחן מזכויות מעין מוקנות, עניין שנדון בעניין אליק רון), הרי שאירוע המס לא התגבש לעת אישור התכנית (אלא לעת ההחלטה), ועל כן, בדומה לתמ"א 38, לא תהיה חבות במכר.

39. לעומת זאת, במקרים בהם מדובר בזכויות מותנות מעין מוקנות, כאלו ש"גשר ברזל" מוליך אל מימושן (כלשון בית המשפט בעניין אליק רון), אשר היקפן ידוע ומפורש בתכנית, מועד אירוע המס הוא יום אישור התכנית המשביחה, ובהתאם יש להחיל את המנגנון שנקבע בעניין אליק רון, לפיו למרות שמועד אירוע המס היחיד הוא מועד אישור התכנית, יחול המנגנון של מימוש חלקי במכר, כך שתשלום ההיטל במצב בו קדם המכר להחלטת הוועדה המקומית בקשר להיתר הבניה יפוצל לשני שלבים: בעת המכר, ישולם היטל השבחה רק על החלק בהשבחה שנגרם עם אישור התכנית, המבטא גם את הפוטנציאל לקבלת הזכויות המותנות בשיקול דעת. בהמשך, לאחר החלטה על מתן היתר בניה, תשולם יתרת היטל ההשבחה, לפי ההפרש שבין שווי הזכויות מכוח אישור התכנית (קרי, כאלו שהיה קיים לגביהן שיקול דעת מסוים של הוועדה המקומית) לשוויין כזכויות מוקנות, לאחר שהתקבל ההיתר. ההשבחה בשני

<sup>5</sup> ראו בר"מ 2866/14 גוזלן ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה (נבו 7.12.2014, להלן: "עניין גוזלן").

התשלומים תחושב למועד אחד – מועד אישור התכנית. כמובן שבמקרה בו מתן ההיתר והפעלת שיקול הדעת של הוועדה המקומית קדמו למכירה, אזי היטל ההשבחה ישולם במלואו בעת מתן ההיתר.

40. יצוין, כי בעניין **ברקול** עמדה לדיון שאלת פרשנותה של תקנה 13(ב) לתקנות התכנון והבניה (חישוב שטחים ואחוזי בניה בתכניות ובהיתרים), התשנ"ב-1992 (להלן: "**התקנות**"), בה הוקנתה למליאת הוועדה המקומית סמכות להחליט על הוספת שטחי שירות בתכניות קודמות לתקנות בהן נקבעו שטחים מותרים לבניה או אחוזי בניה ללא פירוט אופן חישובם (וחלוקה לשטחים עיקריים ושטחי שירות), והאם וכיצד ניתן לחייב בהיטל השבחה בעקבות החלטה של הוועדה המקומית על תוספת שטחים כאמור.

41. בפסק הדין נקבע, כי לא ניתן לראות בתקנות מקור הסמכה עצמאי, המעניק לוועדה המקומית סמכות להחליט על שינוי תכניות קודמות בדרך של הוספת שטחי שירות יש מאין. תחת זה נקבע, כי יש לראות את התכניות הקודמות ככאלו שהסמיכו ואפשרו, מכוחן, לתת הוראות לעניין תוספת של שטחי שירות במגרשים עליהם הן חלות, זאת בכפוף להחלטה עתידית של הוועדה המקומית באשר להיקפם ומיקומם הסופי.

42. כמו כן נקבע, כי הזכויות בדבר תוספת שטחי שירות, שנכללו בתכניות הקודמות, הן זכויות מותנות וערטילאיות, שכן גם אם לבעלי המקרקעין היה ביטחון מסוים באשר לעצם אישורן העתידי של זכויות בניה כלשהן לשטחי שירות (שכן לנוכח מאפייניהם התכנוניים של שטחים אלו, ברי כי אלו הכרחיים בכל מקרה של בנייה למטרות עיקריות), הרי שהיקפם המדויק והסופי של שטחים אלו אינו ודאי ואינו ידוע עד למועד קבלת החלטת הוועדה המקומית. קרי, מדובר בפרוטנציאל תכנוני כללי המותנה בשיקול דעתה של הוועדה. עוד נקבע, כי בדומה לסוגיה שנדונה בעניין **אופל קרדן**, כך גם שאלת שטחי השירות נסבה על הסדרה כלל ארצית (שעוגנה בתקנות), אשר באה לכדי מימוש וקונקרטיזציה בהחלטות מאוחרות של הוועדות המקומיות.

43. יצוין עוד, להשלמת התמונה, כי בעניין **ברקול** הודיעה היועצת המשפטית לממשלה על התייצבותה להליך והגישה עמדה מטעמה.

- עמדת היועצת המשפטית לממשלה כפי שהוגשה בעניין **ברקול** מצ"ב כנספח "2" לעמדה זו.

44. יודגש, כי התבחינים המפורטים לעיל עסקו בהיקף שיקול הדעת שנקבע בתכנית בנוגע לזכויות המותנות. היבט נוסף שיש לבחון נוגע **למבחן הקונקרטיזציה של התכנית** (ראה בפסקאות 3-5 לפסק דינה של כבוד השופטת ברק-ארז בעניין **אופל קרדן**). שאלת הקונקרטיזציה תיבחן ממקרה למקרה, בשים לב לשטח התכנית, הוראות התכנית היקף הבחינה התכנונית שנעשתה במסגרתה וכדומה, תוך זיקה להיקף שיקול הדעת הנתון למוסד התכנון בשלב ההיתר.

45. **הסוגיה השלישית** ביחס אליה התבקשה עמדת היועצת המשפטית לממשלה נוגעת לנספח א' להחלטת הוועדה, הכולל כאמור הנחיות לשמאי המייעץ. בעניין זה התבקשה עמדת היועצת המשפטית לממשלה "**בקשר להנחיות המקצועיות שניתנו בשים לב לסוגיות שבמחלוקת**".

46. ועדת הערר מסבירה בהחלטתה, עליה הוגש הערעור שבנדון, כי הצורך בנספח א' בא על רקע "פערים גדולים ובלתי מוסברים" במתודות ובהנחות השמאות השונות ששימשו לצורך עריכת השומות המכריעות בעררים בקשר לתכנית רובע 3. שונות שיש בה כדי להשפיע "באופן משמעותי" על גובה ההיטל.

47. עמדת היועצת המשפטית לממשלה היא, כי ככלל קיימת כמובן חשיבות בשמירה על אמות מידה אחידות



באופן עריכת חוות הדעת השמאיות ונימוק כנדרש של קביעותיהם המקצועיות של השמאים, זאת במיוחד כאשר מדובר בשומות שניתנות על ידי אותה ועדה מקומית ובקשר לאותה תכנית משביחה. בהתאם לכך אין פסול בכך שוועדת הערר קובעת קווים מנחים כלליים ביחס לאופן עריכת חוות הדעת השמאיות, אך יחד עם זאת, כמובן שאין בכך כדי לכבול את שיקול הדעת המקצועי העצמאי של השמאי, כל עוד קביעותיו יהיה מנומקות ומפורטות כנדרש.

48. כך למשל, יכולה להיות שונות בהנחות שמאיות מסוימות שנעשות במגרשים שונים, המבוססות על שוק שונה באזור מסוים, אך על השמאי לנמק מדוע שונות זו מתקיימת, בין היתר תוך התייחסות לנושאים עליהם עמדה ועדת הערר.