

**הוועדה המקומית לתכנון ובניה – ירושלים**  
על-ידי ב"כ עו"ד ארז שפירא ועו"ד כרמית פרוסט  
מרח' יגאל אלון 67, תל-אביב-יפו 67443  
טלפון : 03-5614655 ; פקס : 03-5614659

**המבקשת בבר"ם 6589/15  
והמשיבה בבר"ם 6596/15**

## **נ ג ד**

**דוד זעירא**  
על-ידי ב"כ עו"ד גיא זוהר ועו"ד דוד דרור  
מרח' המגשימים 20, פתח תקווה 49348  
טלפון : 03-9195959 ; פקס : 03-9198989

**המשיב בבר"ם 6589/15  
והמבקש בבר"ם 6596/15**

## **עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה**

מוגשת בזאת עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה בעניין בקשות רשות הערעור שבכותרת.

1. השאלה המרכזית, העומדת ביסוד הבקשות שבכותרת, נוגעת לסעיף 7(ב) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: "**החוק**" או "**התוספת**") – לפי העניין; ולשאלה כיצד יחושב היטל השבחה כאשר מימוש הזכויות במקרקעין הוא חלקי. בעניין זה התגלעה מחלוקת בין בית המשפט המחוזי לבין ועדת הערר המחוזית לפיצויים והיטל השבחה-מחוז ירושלים (להלן: "**ועדת הערר**").
2. המבקשת בבר"ם 6589/15 והמשיבה שכנגד בבר"ם 6596/15 היא הוועדה המקומית לתכנון ובניה-ירושלים (להלן: "**הוועדה המקומית**"). המבקש בערעור שכנגד בבר"ם 6596/15 והמשיב בבר"ם 6589/15 הוא מר דוד זעירא (להלן: "**זעירא**"). זעירא הוא הנאמן והמייצג של "קבוצת רכישה" של מקרקעין בשכונת ארמון הנציב בירושלים, שחבריה הם הבעלים של חלקה 35 בגוש 30208 מושא דיונו, שבשוליה המזרחיים של שכונת ארמון הנציב בירושלים (להלן: "**החלקה**").
3. בקשות רשות הערעור מופנות נגד פסק-דינו מיום 6.7.2015 של בית המשפט לעניינים מינהליים בירושלים (כב' השופטת נ' בן אור) בעמ"נ (י"ם) 17069-03-15 (צילום פסק-דינו של בית משפט קמא צורף לבר"ם 6589/15 וסומן **נספח א'**). בפסק-דינו, התערב בית המשפט קמא בהחלטתה של ועדת הערר, אשר קיבלה את עמדת הוועדה המקומית לעניין אופן החישוב של חלקיות מימוש הזכויות בחלקה וההשלכות של עניין זה על גובהו של היטל ההשבחה. בתוך כך, בית המשפט קמא השיב על-כנה את חוות-דעתה של השמאית

המכריעה שמונתה בשלב מוקדם יותר של ההליך (חוות דעתה של השמאית המכריעה נדחתה על-ידי ועדת הערר).

4. בית המשפט קמא פסק, אם כן, בכל הנוגע לחישוב חלקיות המימוש, לטובתו של זעירא. בתמצית יצוין, כי בהתאם לפסק הדין – חישוב חלקיות המימוש לצורך חישוב גובהו של היטל ההשבחה שישולם (במצב שבו המימוש הוא בדרך של קבלת היתר בנייה) מורכב ממספר שלבים :

א. השלב הראשון הוא הבאת זכויות הבנייה בשתי התכניות הרלבנטיות (התכנית המקורית והתכנית המשביחה) למכנה משותף בר השוואה – מ"ר אקוויוולנטי (להלן : "מ"ר א").

ב. השלב השני עניינו בחישוב (במ"ר א) ההפרש בין המצב התכנוני הקודם לבין התכנית המשביחה (חישוב זה מבטא את ההשבחה המלאה).

ג. השלב השלישי עניינו בחישוב ההפרש שבין היתר הבנייה המבוקש (המהווה מימוש של ההשבחה) לבין המצב התכנוני הקודם.

ד. בשלב הרביעי נדרש לחשב את חלקיות המימוש כיחס שבין ההשבחה החלקית (סעיף ג' לעיל) לבין ההשבחה המלאה (סעיף ב' לעיל).

ה. לבסוף יחושב היטל ההשבחה לתשלום כמכפלה של חלקיות המימוש (תוצאת סעיף ד' לעיל) בסכום ההשבחה המלאה.

5. הוועדה המקומית מעלה בבקשתה טענות נגד קביעותיו של בית המשפט קמא בנושא אופן החישוב של חלקיות המימוש.

זעירא, מצדו, מעלה טענות, בבקשתו לערעור שכנגד, בשתי סוגיות : (א) טעות לכאורה שנפלה בהחלטות השמאיות לגבי מספר יחידות הדיר על-פי המצב התכנוני המקורי. עניין זה אינו מעלה כל שאלה עקרונית ולפיכך, אין מקום להתייחס אליו במסגרת עמדה זו ; (ב) הפחתת רכיב מס ערך מוסף (מע"מ) בחישוב שווי המקרקעין לצורך קביעת גובה היטל ההשבחה. בהקשר זה יוער כי השאלה, האם בעריכתה של שומה לצורך חיוב בהיטל השבחה על השמאי להניח מכירה במחיר הכולל את רכיב המע"מ, נדונה אך לאחרונה בפסק-דינו של בית המשפט הנכבד בבר"ם 1621/18 אטלבליסנט סמונד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה שרונים (פורסם באר"ש, 18.6.2019) (להלן : "עניין אטלבליסנט") ; ולפיכך, אין מקום להרחיב בסוגיה זו במסגרת העמדה דנן.

6. באשר לשאלה העקרונית המתעוררת כאמור בכל הנוגע לשאלת אופן החישוב של היטל ההשבחה במצב של מימוש חלקי יובהר, כבר בפתח הדברים, כי היועץ המשפטי לממשלה סומך ידיו על קביעותיו של בית המשפט המחוזי בנקודה זו, אשר תואם את הוראות הדין ואת תכליתן. לפיכך, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי פסק-דינו של בית המשפט קמא אינו מקים עילת התערבות מצדו של בית משפט נכבד זה.

7. להלן יפורטו הרקע לדיון ועמדת היועץ המשפטי לממשלה.

## הרקע לדיון והעובדות כפי שהן עולות מפסק-דינו של בית המשפט קמא

### רקע כללי

8. ביום 10.11.2011 פורסמה למתן תוקף תכנית מק/12879 (להלן גם: "התכנית המשביחה"), אשר חלה על החלקה והחליפה את התכנית הקודמת 6210 מיום 19.9.2000 (להלן גם: "המצב התכנוני הקודם"). לפי המצב התכנוני הקודם, על החלקה ניתן היה להקים שלושה בנייני מגורים בני חמש קומות עיליות, מעל 2-3 קומות תת-קרקעיות. המספר הכולל של יחידות הדירור שניתן היה לבנות בחלקה עמד על 66 יחידות.
9. התכנית המשביחה שינתה את המצב התכנוני ואפשרה מימוש שונה של זכויות הבנייה בחלקה. זאת, על-ידי שינוי קווי בניין, שינוי מספר הקומות, שינוי גובה הבניין והעברת שטחי שירות ושטחים עיקריים; והכל – בלי שחל שינוי בסך כל השטחים. כך, התכנית המשביחה אפשרה הקמת שלושה בניינים בני 7-8 קומות עיליות ו-2-3 קומות תת-קרקעיות. המספר הכולל של יחידות דירור שניתן לבנות לפי התכנית המשביחה עמד על 63 יחידות.
10. לאחר פרסומה של התכנית המשביחה, זעירא הגיש לוועדה המקומית בקשה לקבלת היתר בנייה לצורך בניית שלושה בנייני מגורים מדורגים מעל שתי קומות חנייה ומחסנים תת-קרקעיים, ובסך הכל 62 יחידות דירור (להלן: "היתר הבנייה" או "המימוש החלקי" לפי ההקשר).
11. ביום 27.6.2012 אושרה הבקשה לקבלת היתר בנייה וביום 23.4.2013 הוחלט להאריך את תוקף ההחלטה.
12. כיוון שהיתר בנייה הוא בבחינת "מימוש זכויות" לפי סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק, הוועדה המקומית הוציאה לזעירא הודעה על חיוב בהיטל השבחה. קביעת גובהו של היטל ההשבחה נעשתה על סמך שומתו של שמאי מקרקעין שמונה על-ידי הוועדה המקומית (השמאי מר דוד אנזנברג). אנזנברג קבע כי הבקשה להיתר בנייה, כפי שאושרה, מהווה מימוש מלא של הזכויות שהוקנו בתכנית המשביחה; כי שומת ההשבחה המלאה היא 1,593,000 ש"ח; ומכאן שהיטל ההשבחה עומד על 796,500 ש"ח (מחצית ההשבחה, בהתאם לסעיף 3 לתוספת). כלל הסכומים נכונים למועד הקובע כאמור בחוות הדעת (העתק שומת אנזנברג צורף לבר"ם 6589/15 וסומן נספח ב').
13. זעירא חלק על השומה; הוא ביקש למנות שמאית מכריעה (בהתאם לסעיף 14(ב)(1) לתוספת); ומשמונתה גב' דורית פריאל כשמאית מכריעה כאמור, הציג זעירא חוות דעת

של השמאי מר איל טדי הראל, ולפיה היתר הבנייה שהתבקש אינו כולל כל השבחה שהיא (העתק שומת הראל צורף לבר"ם 6589/15 וסומן נספח ג').

#### חוות הדעת של השמאית המכריעה

14. השמאית פריאל קבעה, כי שומת ההשבחה היא 2,450,107 ש"ח; ומשכך במצב של מימוש מלא, היטל ההשבחה עומד על 1,225,053 ש"ח (מחצית מסכום ההשבחה כאמור). עם זאת, מסקנתה של פריאל היתה, כי המימוש הוא חלקי, ועומד על שיעור של 47%. לפיכך, גובה ההיטל הועמד, נכון למועד הקובע, על סך של 574,062 ש"ח (ראו סעיף 11 לחוות הדעת, נספח ד לבר"ם 6589/15).

15. בחוות דעתה התייחסה פריאל לכך, שהמצב התכנוני הקודם (על-פי תכנית 6210) אפשר בינוי של שלושה בניינים תוך פירוט הוראות הבנייה וקווי הבניין. כמו כן, אוזכרה עמדתן של האדריכליות שמונו על-ידי זעירא, אשר עמדו על בעיות שונות שהתעוררו במצב הקודם. זאת, בעוד שהפרויקט שהוצע על-ידו (ואשר לגביו התבקש והתקבל היתר הבנייה) – "יאפשר ניצול אופטימאלי של חטיבת הקרקע תוך התאמה מירבית לטופוגרפיה הקיימת, התאמת קווי הבניין, התאמת הבינוי לטופוגרפיה, התאמת מס' הקומות למספר הדירות המותרות" (ראו סעיף 10.1 לחוות הדעת).

בבסיס חוות-דעתה של פריאל עמדה ההנחה, כי "השיטה המתאימה ביותר לאמזן השבחה הינה אומזן ההשבחה כהפרש השווי בין השווי במצב החדש והשווי במצב הקודם, כל מצב על מאפייניו והשטחים הרלוונטיים" (המשך סעיף 10.1 להחלטה). לפיכך, כך קבעה פריאל, "כדי לאמוד ההשבחה ביחס למימוש המבוקש, יש לאמוד ההשבחה המלאה ומתוכה לגזור את ההשבחה הרלוונטית למימוש המבוקש. במקרה הנדון ניתן לאמוד הניצול במר"א את הזכויות במצב הקודם, במצב החדש ובמימוש המבוקש, ולגזור ההשבחה היחסית מתוך מלוא ההשבחה" (סעיף 10.2 לחוות הדעת).

16. בהתאם לזאת, פרטה פריאל את תחשיב ההשבחה, כמפורט להלן. יובהר כי עמודת הספרות הימנית מפרטת את השטחים במ"ר, לפי סוגיהם במצב קודם ובמצב חדש. לצדם, בעמודת הספרות המרכזית, מפורטים מקדמי ההפחתה השונים שקבעה השמאית המכריעה עבור כל אחד מהם. התוצאה, בעמודה השמאלית, היא אותם שטחים במכפלת מקדמי ההפחתה, קרי מ"ר אקוויוולנטי (מר"א). קביעת השמאית המכריעה היא, כמפורט להלן, כי ההשבחה במר"א למימוש מלא היא 803 מר"א (הפער בין סך הכל מר"א לפי המצב התכנוני הקודם - 6,857 מר"א לבין סך-הכל מר"א לפי התכנית המשביחה - 7,660 מר"א), וכי מתבקש ניצולם של 376 מר"א מתוך ההשבחה (ההפרש בין סך-הכל מר"א לפי המצב התכנוני הקודם : 6,857, לבין סך-הכל מר"א לפי היתר הבנייה : 7,233 ;  $376 = 7233 - 6857$ ), ומכאן ששיעור המימוש הוא 47% ( $376/803$ ).

להלן הנתונים, כפי שהופיעו בחוות הדעת השמאית, תוך הבחנה בין "מצב קודם" לבין "מצב חדש":

מצב קודם	יח"ד	163	
עיקרי זמין	4,383	1.00	4,383
עיקרי עם בעיית זמינות	674	0.80	539
סה"כ עיקרי	5,057		
שטחי שירות עיליים מעבר לממ"דים	44	0.70	31
שטחי שירות תת קרקעיים	3,780	0.30	1,134
שטחי שירות תת קרקעיים שולי	2,731	0.24	655
סה"כ שטחי שירות תת קרקעיים	6,511		
מרפסות זיז	459	0.25	115
סה"כ מר"א			6,857
מצב חדש	יח"ד	63	
עיקרי	4,848	1.00	4,848
עיקרי תחתון	209	0.97	203
שטחי שירות עיליים מעבר לממ"דים	1,486	0.70	1,040
שטחי שירות תת קרקעיים	3,780	0.30	1,134
שטחי שירות שולי	1,289	0.24	309
סה"כ שטחי שירות תת קרקעיים	5,069		
מרפסות זיז	459	0.28	126
סה"כ מר"א			7,660
השבחה במר"א			803
שווי קרקע למר"א			3,050 ש"ח
השבחה			2,450,107 ש"ח
היטל השבחה			1,225,053 ש"ח

אומדן ההשבחה למימוש החלקי הוצג כך בחוות הדעת:

מימוש חלקי	יח"ד	62	
עיקרי	4,770	1.00	4,770
עיקרי (במקום יח"ד 63)	59	0.95	56
עיקרי תחתון	206	0.97	200

<sup>1</sup> לשלמות התמונה יוער, כי במצב התכנוני הקודם התאפשרה הקמה של 66 יחידות דיור ולא 63 כפי שנכתב בטעות בטבלה. במקומות אחרים בחוות הדעת של פריאל נכתב מספר יחידות הדיור הנכון (ראו למשל סעיף 8.1 לחוות הדעת).

מימוש חלקי	יח"ד	62	
סה"כ עיקרי	5,036		
שטחי שירות עיליים מעבר לממ"דים	1,594	0.70	1,116
שטחי שירות תת קרקעיים	3,214	0.30	964
מרפסות זיז	459	0.28	126
סה"כ מר"א			7,233
השבחה במר"א			376
שיעור המימוש החלקי	376/803		0.47
היטל השבחה			574,062 ש"ח

17. לשלמות התמונה יצוין, כי בחוות דעת פריאל נכללו קביעות גם לעניין מספר יחידות הדיור במצב התכנוני הקודם; וכן בנוגע לרכיב המע"מ בקביעת שווי המקרקעין לצורך חישוב היטל ההשבחה. בעניין רכיב המע"מ השמאית המכריעה הפנתה ל-"תקן 11.0 בדבר סוגיות מיסוי בשומות מקרקעין (פרק א' התייחסות למע"מ) (להלן: "תקן 11") והיא קבעה, כי **"שוק הקונים הפוטנציאליים למגרשים לבנייה רוויה בצפיפות כמו זו הנדונה, הינו ברובו שוק עסקי אשר מרכיב המע"מ אינו מהווה עבורו חלק מהשווי... במקרה הנדון, עסקות ההשוואה הינן של דירות למגורים, עסקות אלו כוללות מע"מ ולפיכך יש להפחית המע"מ כדי לקבל שווי הקרקע בשוק העסקי בבנייה רוויה למגורים"** (ראו סעיף 10.3 לחוות הדעת).

18. שני הצדדים עררו לפני ועדת הערר. הוועדה המקומית טענה, כי אופן חישוב חלקיות המימוש – שגוי. זעירא, מצדו, טען כי חלה טעות בשומה המכרעת בכך שפריאל לא התחשבה בביכול בהקטנת מספר יחידות הדיור מ-66 במצב התכנוני הקודם ל-63 במצב התכנוני החדש. עוד נטען, כי חלה בשומה המכרעת טעות בקביעת השווי למ"ר בשל אי-הפחתת רכיב המע"מ.

#### החלטת ועדת הערר

19. בהחלטתה מיום 22.1.2015 קיבלה ועדת הערר את הערר של הוועדה המקומית ודחתה את הערר של זעירא (העתק החלטת ועדת הערר צורף לבר"ס 6589/15 וסומן **נספח ז**). בשים לב לכך שהסוגיה המהותית שעומדת לדיון במסגרת הבקשות שבכותרת היא כאמור אופן חישוב היטל ההשבחה במצב של מימוש חלקי, יתמקד היועץ המשפטי לממשלה בקביעותיה של ועדת הערר בעררה של הוועדה המקומית.

20. החלטתה של ועדת הערר נשענה על החלטה קודמת של הוועדה בערר 289/11 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ירושלים נ' קלמן (פורסם בנבו, 14.12.2011) (להלן גם: **"פרשת**

**קלמן**). באותה החלטה נקבע, כי במקרה של מימוש חלקי תחושב ההשבחה לתשלום כיחס בין שווי המקרקעין בהתאם למימוש החלקי לבין שוויים בהתאם לתכנית המשביחה. לדעתה של ועדת הערר, שיטה זו מבטיחה כי תיעשה חלוקה נכונה בין ההיטל לתשלום בשל המימוש בהווה לבין ההיטל לתשלום בעת המימוש בעתיד. כמו כן, לדעת ועדת הערר, שיטה זו מבטיחה שההיטל לתשלום "יבטא את מידת ההעמסה על התשתית העירונית". הנה כי כן, על-פי שיטתה של ועדת הערר – במקרה הרגיל, **"מחושבים שני פרמטרים ברורים וקלים לחישוב, שווי לפי היתר הבניה שנתבקש ושווי לפי התכנית, כאשר היחס הינו חלוקה של זה בזה"** (ראו פסקה 62 לפרשת קלמן). בתוך כך הסבירה ועדת הערר בפרשת קלמן, כי קיים קושי לבדוד את שווי תוספת הזכויות, שכן **"תכנית חדשה אינה רק עניין טכני של הוספת זכויות למצב קיים. תכנית מפורטת בדרך כלל מהווה מכלול שלם של פרמטרים תכנוניים ואחרים היוצרת מציאות תכנונית חדשה, ומכוחה מוצר תכנוני חדש לגמרי. המוצר התכנוני החדש אינו מהווה את המוצר הקודם + תוספת זכויות, אלא הינו מוצר אחר, שונה וחדש, אשר יש להתייחס אליו כמכלול"** (ראו פסקאות 69-70 לפרשת קלמן).

לצד זאת, בפרשת קלמן פתחה ועדת הערר פתח להכיר בחריגים לשיטה האמורה, כאשר התכנית המשביחה אינה אלא **"תכנית טכנית של הוספת זכויות בלבד על מצב קיים שלם"** (פסקה 74 לפרשת קלמן). או אז – נכון יהיה לדעת ועדת הערר לחשב את המימוש החלקי, כיחס בין שווי הזכויות שמומשו לבין שווי ההשבחה בלבד.

21. בענייננו ועדת הערר קבעה, כי "מדובר במקרה מובהק של תכנית מורכבת המשנה הוראות תכנוניות על מנת לאפשר ניצול מיטבי של זכויות". עוד נקבע, כי **"אין ענייננו בתכנית המוסיפה שטחים עיקריים ויחידות דיור, אלא בתכנית המבקשת לשפר את זמינות ניצול הזכויות"**. לפיכך, נקבע כי חל הכלל כפי שהוצג בפרשת קלמן ולא החריג (כנטען על-ידי זעירא).

22. לשם חישוב שיעור יחסיות המימוש החלקי בענייננו קבעה אפוא ועדת הערר, כי יש לפעול בהתאם לכלל שנקבע בפרשת קלמן, כדלקמן (ראו סעיף 26 להחלטתה של ועדת הערר; השוו גם סעיף 85 להחלטה בפרשת קלמן):

- (א) חישוב שווי המקרקעין לפי היתר הבנייה שהתבקש ;
- (ב) חישוב שווי המקרקעין בהתאם לתכנית המשביחה (ההשבחה המלאה) ;
- (ג) חישוב שיעור יחסיות המימוש שהוא שווי המקרקעין לפי היתר הבנייה (סעיף א' לעיל) חלקי שווי ההשבחה המלאה (סעיף ב' לעיל) ;
- (ד) ההשבחה לתשלום תחושב כמכפלה של שיעור יחסיות המימוש בהשבחה המלאה.

כלומר, ועדת הערר קבעה כי, ככלל, השיעור היחסי במימוש חלקי הוא **שווי המקרקעין לפי המבוקש בהיתר הבנייה לחלק בשווי המקרקעין**, לפי התכנית המשביחה (ההשבחה "המלאה"); ולא כפי שקבעו השמאית המכריעה ובהמשך לכך – גם בית המשפט קמא.

23. ועדת הערר החזירה אפוא את התיק לשמאית המכריעה על-מנת שתתקן את שומתה בהתאם לקביעתה של ועדת הערר; ובהמשך לזאת נקבע כי היטל השבחה למימוש המבוקש עומד על 1,156,784 ש"ח (תחשיב ההשבחה בהתאם להנחיית ועדת הערר צורף לבר"ם 6589/15 וסומן נספח ח').

24. נגד החלטתה של ועדת הערר הגיש זעירא ערעור מינהלי לבית המשפט קמא.

#### פסק-דינו של בית משפט קמא

25. בית המשפט קמא קיבל את ערעורו של זעירא בשאלת אופן חישוב חלקיות המימוש בקבעו, כי היטל ההשבחה שהוא יחויב בו הוא ההיטל שקבעה השמאית פריאל בשומתה המקורית.

26. ה"שורה התחתונה" של פסק הדין בנקודה זו מבוטאת בדבריה הקולעים של כב' השופטת בן אור בפסקה 31 לפסק הדין:

**"... חלקיות המימוש, בדיוק כפי שקבעה השמאית המכריעה בשומתה המקורית, הוא היחס בין ההשבחה החלקית (היינו, ההפרש בין היתר הבנייה לבין המצב התכנוני הקודם) לבין ההשבחה המלאה (היינו, ההפרש בין התכנית המשביחה לבין המצב התכנוני הקודם). יחסיות זו אינה מצריכה יצירת כלל וחריגים לו, שכן בין אם המדובר ב"מוצר תכנוני חדש", המחייב, כפי שקבעה הוועדה בעצמה, יצירת מכנה משותף בין השטחים השונים וטיבם על ידי הכפלתם במקדמים המתאימים, ובין אם מדובר בהוספת זכויות טכנית, הניתנת לביטוי פשוט בתוספת המ"ר שאושרה, חלקיות המימוש היא לעולם אותה חלקיות. חזרנו לפשוטו של מקרא: חלקיות המימוש היא אותו חלק יחסי מ"מידת המימוש החייבת בהיטל". קרי, חלקיות מימוש ההשבחה. זו לשון החוק, זו גם תכליתו."**

27. בהגיעה למסקנה זו התייחסה כב' השופטת בן אור לעקרונות המונחים ביסוד התוספת השלישית ולתכליותיו של היטל ההשבחה (דיני עשיית עושר וצדק חלוקתי) והבהירה כי **"היטל ההשבחה הוא פונקציה של מידת ההתעשרות של בעל המקרקעין, ככל שאותה התעשרות היא תולדה של פעילות תכנונית של רשות תכנון"** (פסקה 18 לפסק הדין). לצד זאת, הודגש בפסק הדין, כי היטל ההשבחה איננו "פונקציה של היקף הבנייה" (שם).

28. בית המשפט קמא קבע, כי על-מנת לשום את ההשבחה יש להביא את השטחים השונים שבתכניות הרלבנטיות למכנה משותף, בדרך של "תרגום" כל אחד מסוגי השטחים למר"א בלבד (פסקה 21 לפסק הדין). בהמשך פסק הדין הובהר, כי "חישוב ההשבחה במר"א מבטא באופן מדויק את הפער שבין המצב התכנוני הקודם לבין התכנית המשביחה. כך, ככל שבשל בעיות תכנוניות לא ניתן היה לנצל חלק מן הזכויות הקיימות במצב התכנוני הקודם, מקדם ההפחתה יהיה נמוך, וככל שהתכנית המשביחה שיפרה את זמינות הניצול, מקדם ההפחתה



במצב החדש – גבוה. במצב דברים זה, הפער בין שני המצבים יהיה גדול, והיטל ההשבחה – בהתאם. לעומת זאת, ככל שהמצב התכנוני הקודם אפשר ניצול זכויות מיטבי, מקדם ההפחתה יהיה גבוה, והפער בינו לבין התכנית המשביחה (ככל שיש בה השבחה) אינו גדול. ומכאן, ששיעור ההשבחה (ככל שתהיה) יהיה נמוך במקרה זה. כך, באה במלואה ההתחשבות בהיטל הקודם ששולם, וכך בא לידי ביטוי מדויק הפרש השווי בין 'המוצר התכנוני החדש' לבין המצב התכנוני הקודם" (ראו פסקה 29 לפסק הדין).

29. בתוך כך נפסק, כי המתודה שבה בחרה ועדת הערר בפרשת קלמן ואשר יושמה בענייננו אינה יכולה לעמוד. זאת, משום שהיא מביאה "לחייב כפול בהיטל על חלק מן ההשבחה, או לפירעון מידי של ההיטל על זכויות שטרם מומשו" (פסקה 20 לפסק הדין); בניגוד להוראות הדין ולתכליתן. לעומת זאת, כך נפסק, "היטל ההשבחה, כמו גם היטל השבחה חלקי, הם לעולם נגזרת של ההשבחה ולא של היקף הבנייה" (פסקה 26 לפסק הדין). לפיכך, טענות הוועדה המקומית (אשר נסמכות על הרציונאל של ועדות הערר הן במקרה דנן, הן בפרשת קלמן) ולפיהן היתר בנייה אשר מבקש למצות את מרבית זכויות הבנייה המתאפשרות על-פי התכנית המשביחה משמעו מימוש לכאורה של מרבית ההשבחה כלל וכלל אינן מתחייבות. זאת, כאמור, משום שעניינו של ההיטל איננו נעוץ בשאלה אם מומשו זכויות הבנייה ב"שטח", כי אם בשאלה אם הנישום התעשר מהשבחה, כמובנו של הביטוי בתוספת (ראו והשוו פסקה 28 לפסק הדין).

30. הנה כי כן, בהתאם לפסק-דינו של בית המשפט קמא חלקיות המימוש תחושב באופן הבא, כפי שהוצג גם בפתח הדברים :

- א. נדרש להביא את השטחים השונים בתכניות השונות למכנה משותף (מר"א).
- ב. נדרש לחשב את ההפרש בין המצב התכנוני הקודם לבין התכנית המשביחה (ההשבחה המלאה).
- ג. נדרש לחשב (במר"א) את ההפרש שבין היתר הבנייה המבוקש לבין המצב התכנוני הקודם (המימוש החלקי).
- ד. כדי לחשב את אחוז המימוש יש לחלק את התוצאה של סעיף ג' לעיל בתוצאה של סעיף ב' לעיל.
- ה. תשלום היטל השבחה הוא המכפלה של שיעור יחס המימוש (תוצאת סעיף ד') בסכום ההשבחה המלאה.

31. לשלמות התמונה יצוין, כי בית המשפט קמא דן גם בשתי הטענות הנקודתיות שהועלו על-ידי זעירא. כך, בכל הנוגע לטעות הסופר שנפלה לטענתו בחוות הדעת של השמאית פריאל בעניין מספר יחידות הדיור על-פי המצב התכנוני הקודם (66 יחידות דיור) – נקבע כי פריאל הייתה מודעת לכך; ומכל מקום, כי חוות הדעת השמאית ערכה את תחשיביה על-פי הערכת השווי למ"ר, לפי סוגי השטחים, ולא לפי מספר יחידות הדיור. בנוסף, בכל הנוגע לסוגיית המע"מ, התקבלה, אגב אורחא וכדברי בית המשפט קמא, "למעלה מן הצורך" עמדתה

העקרונית של הוועדה המקומית (ושל ועדת הערר). כך נפסק, כי "על דרך העיקרון צודקת ועדת הערר במסקנתה לפיה אין להפחית את רכיב המע"מ אלא בחריג של שוק של עוסקים בלבד" (פסקה 45 לפסק הדין). זאת, בהלימה עם פסק הדין המחוזי בע"א (ת"א-יפו) 2409/99 הקופה לתגמולים ופנסיה של הסוכנות לא"י בע"מ נ' הוועדה המקומית רמת השרון (פורסם בנבו, 20.3.2002); להלן: "**פרשת קופת התגמולים**". לפיכך, לו הייתה הוועדה המקומית מגישה ערר בעניין, כך קבע בית המשפט קמא "נכון היה להורות לשמאית המכריעה לתקן את שומתה בהיבט זה" (פסקה 45 לפסק הדין); אולם לנוכח מחדלה של הוועדה המקומית "**התוצאה הסופית היא שרכיב המע"מ לא ייכלל בשומה**" (פסקה 46 לפסק הדין).

#### ההתפתחויות בעקבות פסק-דין של בית המשפט קמא

32. נגד פסק-דין של בית המשפט קמא, הוגשו הבקשות שבכותרת. הוועדה המקומית מבקשת מבית המשפט הנכבד להשיב על-כנה את החלטתה של ועדת הערר בכל הנוגע לאופן החישוב של מימוש חלקי לצורכי היטל השבחה. הוועדה המקומית מביאה בבקשתה דוגמאות שונות, אשר תומכות בגישתה ולפיה כאשר בעקבות התכנית המשביחה "מתקבל מוצר תכנוני חדש", כפי שקרה בענייננו, אזי אין מקום לחשב את היחס שבין הבקשה להיתר בנייה שהתבקשה למצב התכנוני הקודם; ויש לבחון את שיעור המימוש ביחס לזכויות על-פי התכנית המשביחה.
33. זעירא, לעומת זאת, תומך מטבע הדברים בקביעותיו של בית המשפט קמא בנקודה זו; והוא חוזר בבקשתו על טענותיו בעניין מספר יחידות הדיור ובעניין ההתייחסות לרכיב המע"מ.
34. כל אחד מן הצדדים התבקש להשיב לבקשות רשות הערר. הן הוועדה המקומית, הן זעירא השיבו, כי לגישתם אין ליתן רשות ערר לצד השני. בנוסף לכך, היועץ המשפטי לממשלה התבקש לשקול את התייצבותו, לנוכח "**השלכות הרוחב של הנושא המועלה בבקשות**".

#### עמדת היועץ המשפטי לממשלה

35. להלן תוצג עמדת היועץ המשפטי לממשלה, ולפיה הוא סומך ידיו על קביעותיו של בית המשפט קמא, בכל הנוגע לאופן החישוב של חלקיות המימוש לצורך קביעת שיעורו של היטל השבחה.

למען הזהירות מובהר, כי היועץ המשפטי לממשלה איננו מתייחס מטבע הדברים לנתונים השמאיים שנכללו בחוות הדעת השמאית ובפסק-דינו של בית המשפט המחוזי והתייחסותו היא להיבט העקרוני בלבד.

#### המסגרת הנורמטיבית

36. סמכותה של ועדה מקומית לתכנון ולבניה לגבות היטל השבחה מעוגנת בסעיף 196א לחוק, אשר מפנה כאמור לתוספת השלישית לחוק. סעיף 1(א) לתוספת מורה כי "השבחה" שבגינה חב נישום בהיטל היא עלייה בשוויים של מקרקעין, אשר התרחשה כתוצאה מאחת מתוך שלוש פעולות תכנון: אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. לפיכך, לשם הטלת היטל השבחה, נדרש כי יתקיימו שני תנאים מצטברים: (א) עליית שווי המקרקעין; ו- (ב) ייחוסה של עלייה זו לאחת מפעולות התכנון האמורות (ראו למשל: עניין אטלבליסנט; רע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (פורסם באר"ש, 15.7.2014); בר"ם 2090/16 הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה נ' אקרו בע"מ (פורסם באר"ש, 15.3.2018)).

37. התכלית העומדת בבסיס היטל ההשבחה היא תכלית של צדק חברתי. כך, כפי שנפסק, **"בעל מקרקעין אשר התעשר בעקבות פעולת תכנון של הרשות נדרש לשתף אותה ואת הציבור ברווח שהפעולה הניבה לו, ולהעביר חלק ממנו לקופת הרשות כדי שישמש את הרשות להכנת תכניות ולביצוען"** (עניין אטלבליסנט, בפסקה 6; ראו והשוו גם: ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999); דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פ"ד נ"ו(5) 49, 62 (2002)). הצד השני של המטבע, כפי שמתחייב מהוראות החוק ומן ההלכה הפסוקה הוא שללא התעשרות, אין בסיס לגבייתו של ההיטל (ראו: עניין אטלבליסנט, שם; בר"ם 4367/16 מאיר נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הוד השרון, פסקה 15 (פורסם באר"ש, 25.3.2018)).

38. סעיף 1 לתוספת קובע, כי מימוש זכויות במקרקעין הוא, בין היתר, **"קבלת היתר לפי חוק** זה לבנייה או לשימוש בהם שלא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור תכנית..."; וסעיף 3 לתוספת מורה כי "שיעור ההיטל הוא **מחצית** ההשבחה" [ההדגשות הוספו – הח"מ].

39. כמו כן, סעיף 7(א) לתוספת קובע, כי ההיטל ישולם "לא יאוחר מהמועד שהחייב בו מימש זכות במקרקעין שלגביהם חל ההיטל..."; ובענייננו מדובר כאמור במועד קבלת היתר הבנייה. סעיף זה מתייחס לעקרון המימוש המקובל בדיני המס. הרציונאליים העומדים בבסיס עקרון המימוש באו לידי ביטוי, בין היתר, בדבריו הקולעים של כב' השופט (כתוארו אז) ריבלין בע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה חולון (פורסם באר"ש, 2.7.2001):

"שלושה נימוקים עומדים ביסוד "עקרון המימוש". האחד, נזילות. אנו דוחים את החיוב במס עד למועד המימוש, מועד שבו יהיה לנישום כסף נזיל שישמש אותו לתשלום המס. מיסוי על סמך עליית ערך בלבד יחייב את הנישום להיזקק למקורות כספיים אחרים לשם תשלום המס. דרישת המימוש פותרת זאת. השני, יכולת מדידה. אנו ממתינים למועד המימוש בכדי שיהיה ניתן למדוד את הרווח שהופק. מרגע התרחשות אירוע המימוש מתגבשת אמת-מידה נוחה לבחינת גובה הרווח שהופק. השלישי, גורם הוודאות. ברגע המימוש נוצרת ודאות כי אכן נוצר רווח, שהרי עליית ערך בנקודת זמן מסוימת עשויה להשתנות בהמשך הזמן ואף להפוך לירידת ערך" (בפסקה 11 לפסק הדין).

ראו והשוו גם ע"א 2761/09 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ירושלים נ' הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים (פורסם באר"ש, 27.8.2012), שם הובהר, בין היתר, כי "עיקרון המימוש בהיטל השבחה מספק ודאות מסוימת שהחיוב במס הוא מוצדק ושהנישום אכן נהנה הלכה למעשה מן ההשבחה" (בפסקה 25 לפסק הדין).

40. וכעת – לאחר הצגת הרקע הנורמטיבי הכללי לנושא היטל השבחה יבקש היועץ המשפטי לממשלה להפנות לסעיף החוק הספציפי הנוגע לסוגיה המתעוררת בבקשות שבכותרת – אופן החישוב של היטל השבחה במקרה של מימוש חלקי. בעניין זה עוסק כאמור סעיף 7(ב) לתוספת שזו לשונו:

**"מימש החייב בהיטל חלק מן הזכויות במקרקעין ישלם היטל בשיעור יחסי לפי מידת המימוש החייבת בהיטל."**

סעיף זה מורה, כי כאשר נישום מממש חלק מהזכויות במקרקעין עליו לשלם היטל השבחה בשיעור יחסי שייקבע, לפי "מידת המימוש החייבת בהיטל".

41. השאלה המתעוררת היא – כיצד יחושב השיעור היחסי כאמור? האם על-פי דרכה של ועדת הערר, אשר בה מצדדת הוועדה המקומית; או שמא, על-פי דרכו של בית המשפט קמא, שבה מצדד זעירא (ושהייתה גם השיטה שננקטה על-ידי השמאית פריאל בחוות-דעתה המקורית כשמאית מכריעה)?

#### אופן חישוב היטל השבחה במקרה של מימוש חלקי

42. משילוב ההוראות השונות של התוספת השלישית, כמתואר לעיל עולה, כי אירוע המס המקים את החבות בהיטל השבחה בענייננו הוא מועד אישורה של **התכנית המשביחה** (סעיף 1(א) לתוספת). אולם סעיף 7(א) לתוספת, מאפשר את **דחיית** התשלום למועד מימוש הזכויות בפועל, כאשר אחת הדרכים למימוש היא **קבלת היתר בנייה**, אשר לא היה ניתן

אלמלא התכנית המשביחה (סעיף 1א), הגדרה (1) של המונח "מימוש זכויות". עוד נובע מהוראות התוספת כי לא קמה חובת תשלום היטל עבור זכויות שטרם מומשו. ממילא החבות היא אך ורק בגין השבחה לעומת המצב התכנוני הקודם ששרר ואשר לא שולם בגינה היטל השבחה בעבר, שכן חיוב כפול בהיטל עומד בניגוד גמור לעקרונות התוספת השלישית.

43. הנה כי כן, לעניין סעיף 7(ב) לתוספת, השאלה הרלבנטית היחידה היא איזה חלק (בשווי) מתוך ההשבחה (כמשמעותה בחוק), מבקש הנישום לממש במקרקעין. החיוב בהיטל השבחה יחול, בהתאם לאמור, אך ורק על החלק שהנישום מבקש לממש. זוהי "מידת המימוש החייבת בהיטל", כמשמעותה של תיבה זו בסעיף 7(ב) לתוספת, המתיישבת עם עקרון היסוד שנקבע בתוספת, ולפיו חובת התשלום קמה רק לעת המימוש, וכי אין חובה לשלם על השבחה שלא מומשה. בהתאם, במימוש חלקי, יש לשלם רק על חלק ההשבחה שמבוקש לממש. על החלק של ההשבחה אשר נותר "על הנייר" ואין כוונה לממשו, לא קמה החובה לשלם היטל השבחה בעת המימוש החלקי (והחובה לשלם היטל בגינו תחול בעתיד אם וכאשר יתבקש מימושו).

44. מסקנות אלו – הנובעות מלשון הסעיף, המהווה כידוע נקודת המוצא למלאכת פרשנות של החוק (ראו למשל: רע"א 4217/04 ציון פמיני נ' הוועדה לתכנון ובנייה ירושלים (פורסם באר"ש, 22.10.2006); וכן מעקרונות היסוד המונחים בבסיס החבות בהיטל השבחה – נתמכות גם בדברי ההסבר לסעיף. בהקשר זה יצוין כי בדברי ההסבר לסעיף 7(ב) צוין בין היתר –

"לפי החוק הקיים כל מימוש זכויות במקרקעין, גם אם הוא מימוש של חלק קטן מהיקף הזכויות הניתנות בפועל למימוש, משמש כגורם המחייב בתשלום היטל השבחה, באותם מקרים שבהם חל חיוב בתשלום ההיטל. בעקבות הפעלת החוק, התברר כי במקרים שבהם מבקשים לממש חלק קטן בלבד מהזכויות, מוטל נטל מלוא התשלום על מבקשי המימוש החלקי, ובכך למעשה נמנע מהם לממש גם אותו חלק קטן שהם מבקשים לממש. **מוצע לחייב בתשלום היטל באופן יחסי להיקף המימוש בלבד.**" (חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 19), התשמ"ב-1982, ה"ח ממשלתית 1579, הכנסת ה-10, 29.4.1982, בעמוד 190).

הנה כי כן, מדברי ההסבר ניתן ללמוד במפורש, כי המחוקק ביקש להבטיח כי נישום יהיה חייב בהיטל באופן יחסי להיקף המימוש בלבד, ואגב כך ביקש המחוקק למנוע מצב של מיסוי יתר.

45. נוסחת החישוב שנקבעה על-ידי בית המשפט קמא, תואמת באופן מלא את לשון הסעיף ואת תכליתו. ודוק: בית המשפט קמא הבהיר, כי בשלב **ראשון** נדרש לשום את ההשבחה המלאה. לשם כך נדרש להביא את השטחים השונים שבתכניות הרלבנטיות למכנה משותף באמצעות שימוש ביחידות מר"א. **לאחר מכן**, נדרש לשום את שווי המקרקעין לפי ההיתר המבוקש, לחשב את ההפרש בין ההיתר לבין המצב התכנוני הקודם; ולחשב מהו חלקו

מתוך ההשבחה המלאה. זהו שיעור המימוש החלקי או בלשוננו של סעיף 7(ב) לתוספת "שיעור יחסי לפי מידת המימוש".

46. במקרה דנן נקבע, כי שווי המקרקעין במצב התכנוני הקודם הוא 6,857 מ"ר"א וכי שווי המקרקעין לפי התכנית המשביחה הוא 7,660 מ"ר"א; ההפרש בין שני נתונים אלה מבטא, ברמ"א, את מלוא ההשבחה והוא עומד על 803 מ"ר"א. בחוות הדעת השמאית נקבע, כי שווי הקרקע למר"א עומד על 3,050 ש"ח. לפיכך מלוא ההשבחה שווה ל- 2,450,107 ש"ח והיטל ההשבחה במימוש מלא עומד על מחצית מסכום זה. עד כאן דומה, כי אין כל מחלוקת בין הוועדה המקומית לזעירא.

בענייננו לא התבקש מימוש של מלוא ההשבחה, אלא מימוש חלקי כפי שבא לידי ביטוי בהיתר הבנייה שהתקבל. שווי המקרקעין לפי המבוקש בהיתר משקף 7,223 מ"ר"א; ולפיכך, ההפרש בין שווי המקרקעין לפי היתר הבנייה (7,223 מ"ר"א) לבין שווי המקרקעין לפי המצב התכנוני הקודם (6,857 מ"ר"א) הוא 376 מ"ר"א. זוהי "ההשבחה החלקית" של היתר הבנייה שהתבקש ועל-מנת לחשוב מהו שיעור המימוש נדרש לחלק נתון זה – 376 מ"ר"א – בהיקף ההשבחה המלאה: 803 מ"ר"א. התוצאה המתקבלת היא כי שיעור המימוש עומד על 47% ( $0.47 = 376/803$ ), כפי שנקבע על-ידי בית המשפט קמא.

47. הוועדה המקומית, לעומת זאת, מסתמכת על ועדת הערר ומבקשת לקבוע, כי השיעור היחסי לפי מידת המימוש בענייננו עומד על היחס בין שווי המקרקעין לפי היתר הבנייה (7,223 מ"ר"א) לבין שווי המקרקעין לפי התכנית המשביחה (7,660 מ"ר"א), כלומר על 94% ( $0.94 = 7223/7660$ ). ההשוואה לפי שיטה זו צריכה להיעשות לפי היחס בין שווי של המקרקעין לפי ההיתר מזה והתכנית המשביחה מזה; ולא לפי שווי "ההשבחות". אולם שיטה זו מובילה לתוצאות שגויות מבחינת הדין:

כפי שצוין בצדק בפסק-דינו של בית המשפט קמא, שיעור מימוש של 94% מתוך מלוא ההשבחה (803 מ"ר"א) מתייחס ל-758 מ"ר"א ( $758 = 803 * 0.94$ ) ואילו בענייננו שטח הבנייה הנוסף על המצב התכנוני הקודם הוא כאמור 376 מ"ר"א בלבד. כלומר, שיטת החישוב של ועדת הערר מובילה לחיוב שלא לפי מידת המימוש.

זאת ועוד: אם תאומץ שיטתה של ועדת הערר וזעירא יבקש, בעתיד, לממש את מלוא הזכויות (על-ידי מכירת המקרקעין או על-ידי קבלת היתר לבנייה נוספת) – הרי שהזכויות שנותרו הן 427 מ"ר"א ( $427 = 803 - 376$ ). בנקודה זו קבע בית המשפט קמא, לדעת היועץ המשפטי לממשלה בצדק רב – כי:

**"אם נאמר, שעליו להשלים את התשלום עד מלוא ההשבחה – 803 מ"ר"א, הרי שבהביאנו בחשבון שכבר שילם עבור 758.24 מ"ר"א, יהיה עליו לשלם רק עבור 44.76 מ"ר"א (758.24 - 803). ואם כך – יוצא בבירור, שהתשלום היום כולל תשלום גם עבור מימוש עתידי, בניגוד מפורש להוראת סעיף 7(ב) לתוספת השלישית. ואם נאמר שגם על מימוש היתרה יש להחיל את המתודה שקבעה ועדת הערר, הרי שבעת שיבקש את ההיתר (או ימכור את הקרקע) ייחשב הדבר כמימוש מלא**

(שכן היתר הבנייה יהיה עבור 427 מ"ר"א והזכויות שנותרו על פי התכנית המשבחה הן 427 מ"ר"א). המערער יחויב, אפוא, בתשלום עבור 427 מ"ר"א. ואם כך, ההיטל הכולל שישלם בסופו של דבר יהיה:

$$758.24 + 427 = 1,185.24$$

וזאת עבור השבחה שהוערכה ב- 803 מ"ר"א בלבד. ואם כך הוא, שיעור היטל ההשבחה שישלם בסופו של דבר עולה על מחצית ההשבחה, בניגוד מפורש להוראת סעיף 3 לתוספת". (פסקה 24 לפסק הדין).

48. הנה כי כן, יישום של הוראות התוספת מוביל למסקנה, כי שיטת החישוב שננקטה על-ידי בית המשפט קמא היא השיטה הנכונה, אשר על-פיה נדרש לפעול.

49. הוועדה המקומית וועדת הערר נימקו את המתודה שהועדפה על-ידן בשיקולים של מדיניות ציבורית ותכלית החקיקה. על-פי הטענה, נדרש לבחון את אחוז הבנייה על-פי היתר הבנייה (C), כאמור בפסק-דין של בית המשפט קמא) מתוך סך הבנייה המתאפשרת בתכנית המשבחה (B), כאמור בפסק-דין של בית המשפט קמא); ולפיכך, אחוז המימוש צריך להיות היחס ביניהם (C/B). זאת, על-פי הטענה משום שבנייה בהיקף של C (היתר הבנייה) מעמיסה על התשתית העירונית ולכן יש לקבוע את היטל ההשבחה על-פי היחס המשקף את מידת ההעמסה על התשתית העירונית בפועל. טענה זו נדחתה על-ידי בית המשפט קמא, ולדעת היועץ המשפטי לממשלה בצדק – שכן, כפי שהובהר "היטל ההשבחה, כשמו כן הוא, היטל על ההשבחה או על 'ההתעשרות' ותכליתו שיתוף הציבור באותה 'התעשרות', ככל שהיא תולדה של פעילות מוסדות התכנון...".

בהמשך פסק הדין הובהר, כי עבור "חלק ניכר מ-C, קרי A (המצב התכנוני הקודם), כבר שולם היטל השבחה ולכן התשלום המתחייב הוא חלקיות המימוש מתוך תוספת המ"ר"א ולא מתוך כלל זכויות הבנייה במקרקעין. כפי שהודגם לעיל, שיטת החישוב של הוועדה מובילה לתשלום כפול, ולחלופין - פירעון מוקדם בגין זכויות שטרם מומשו, כמו גם להטלת תשלומים שונים בגין השבחה וחלקיות מימוש זהים, כשהשוני מושפע מנתון בלתי רלוונטי - היקף הזכויות בעבר, להבדיל מהיקף מימוש ההשבחה" (פסקה 28 לפסק הדין).

50. הנה כי כן, חלקיות המימוש, כפי שקבע בית המשפט קמא (וכפי שקבעה גם השמאית פריאל בחוות-דעתה המקורית), הוא היחס בין ההשבחה החלקית שמבוקש לממש (ההפרש בין היתר הבנייה לבין המצב התכנוני הקודם) לבין ההשבחה המלאה (ההפרש בין התכנית המשבחה לבין המצב התכנוני הקודם). היתרון באימוץ גישתו של בית המשפט קמא אף נעוץ בכך שהיחסויות האמורה אינה מצריכה יצירת כלל וחריגים – שכן "בין אם המדובר ב'מוצר תכנוני חדש', המחייב, כפי שקבעה הוועדה בעצמה, יצירת מכנה משותף בין השטחים השונים וטיבם על ידי הכפלתם במקדמים המתאימים, ובין אם מדובר בהוספת זכויות טכנית, הניתנת לביטוי פשוט בתוספת המ"ר שאושרה, חלקיות המימוש היא לעולם אותה חלקיות. חזרנו לפשוטו של מקרא: חלקיות המימוש היא אותו חלק יחסי מ'מידת

**המימוש החייבת בהיטל**. קרי, חלקיות מימוש ההשבחה. זו לשון החוק, זו גם תכליתו" (פסקה 31 לפסק הדין).

51. לשלמות הטיעון יצוין, כי לאחר עיון בדוגמאות השונות שהובאו בבקשת רשות הערעור של הוועדה המקומית – לא נמצא כי יש בהן כדי לשנות מן המסקנה בדבר נכונות פסק-דין של בית המשפט קמא.

כך למשל, ב"דוגמא הראשונה" (סעיף 76 לבקשת רשות הערעור של הוועדה המקומית), מתוארת בקשה להיתר בנייה, המנצלת את מלוא הזכויות שהוקנו בתכנית החדשה (לבנייה על הגג) אך היא אינה מממשת את הזכויות להקמת מרתף שהוקנו כבר בתכנית הקודמת. זאת, במצב שבו סך הזכויות במצב הקודם עמד על 135 מ"ר א; והבקשה להיתר בנייה משקפת אף היא 135 מ"ר א. לטענת הוועדה המקומית, הבקשה להיתר במצב כזה מהווה מימוש מלא של התכנית המשביחה (לבנייה על הגג) ומדובר בתכנית שאינה משנה את "המוצר התכנוני". לפיכך, אמור לשיטת הוועדה המקומית לחול החרג שנקבע בפרשת קלמן. לדעת היועץ המשפטי לממשלה, במקרה שכזה, שבו מבוקש היתר לבנות בקרקע בשווי של 135 מ"ר א, אשר משקף בדיוק את השווי על-פי המצב התכנוני הקודם – לא אמורה לקום חבות בהיטל השבחה כלל. למעשה, מצב זה דומה למצב שבו התכנית החדשה לא הייתה מוסיפה זכויות בנייה על הגג בנוסף למרתף שהותר במצב הקודם (אך לא מומש), אלא היתה מחליפה את הזכויות במרתף בזכויות בגג. במצב כאמור ברור שהתכנית אינה תכנית משביחה כלל, שכן ערך הקרקע לא עלה כלל. לפיכך, מובן שבקשה לבנייה על הגג לא הייתה מקימה חבות בהיטל השבחה. לכן, יישום אופן החישוב של בית המשפט קמא, המוביל לכך שלא תקום בדוגמא המובאת על-ידי הוועדה המקומית חבות בהיטל השבחה, במצב שבו קיימת אפשרות תיאורטית להקים גם מרתף, אך היא אינה ממומשת בפועל – אינו מעורר קושי.

בדומה לכך, גם ב-"דוגמא השנייה", המובאת בסעיף 77 לבקשת רשות הערעור של הוועדה המקומית אין כדי לסייע לה. בהתאם לדוגמא זו יוזכר, כי במצב הקודם עמדו זכויות לבניית 1,000 מ"ר לייעוד של מלאכה (השווים ל-700 מ"ר א); ועל-פי המצב החדש הוקנו זכויות בנייה בהיקף של 1,000 מ"ר לייעוד מסחר (השווים ל-1000 מ"ר א). מלוא ההשבחה עמד במצב דברים זה על 300 מ"ר א, אולם על-פי הדוגמא התבקשו 500 מ"ר (למסחר), השווים ל-500 מ"ר א. בהתאם לגישת בית המשפט קמא, במצב דברים שכזה אכן לא תחול חבות בהיטל השבחה; ולדעת היועץ המשפטי לממשלה, בניגוד לטענת הוועדה המקומית, זהו המצב המתחייב בהתאם להוראות התוספת, שכן אין השבחה החייבת בהיטל בנסיבות כאלו.

אם התכנית החדשה הייתה משנה ייעוד ממלאכה למסחר ומתירה עד 700 מ"ר מסחר (ללא שינוי היקף המ"ר א של כל אחת מהתכניות; 700 מ"ר א לכל תכנית) לא הייתה השבחה וממילא לא היתה כל חבות בעת קבלת היתר בנייה למסחר (אף בהיקף של 700 מ"ר ולא רק 500 מ"ר כפי שמובא בדוגמא). אם כן, העובדה שהתכנית המשביחה מתירה מסחר



בשיעור של עד 1000 מ"ר אינה משנה דבר. זאת – וכאן העיקר – משום שעל-פי האמור בדוגמא, הבקשה היא למימוש של 500 מ"ר בלבד; וברור שהשבחה אשר לא מבקשים לממשה, אינה מקימה חבות בהיטל השבחה. זאת, בהתאם לעקרון המימוש המתואר לעיל.

במילים אחרות, החבות בהיטל השבחה במקרה של מימוש חלקי צריכה להיות זהה למצב דברים שבו התכנית המשביחה הייתה מאפשרת בדיוק מה שמבוקש בהיתר ולא מעבר לכך (גם לא מכוח תכניות קודמות). במצב דברים שכזה ברי, כי על-מנת לקבוע את היקף ההשבחה, יש לחשב את השווי, לפני התכנית המשביחה ולאחריה, ואותו בלבד. כך הוא גם אם התכנית המשביחה מאפשרת יותר ממה שמבוקש לממש בהיתר. שיעור ההיטל בשני המקרים צריך להיות זהה; ואם לא נאמר כן, הרי שחייבנו על השבחה שלא התבקש לממשה, בניגוד לעקרונות שבבסיס התוספת.

עיון בדוגמאות הנוספות, המובאות על-ידי הוועדה המקומית, אף הוא איננו משנה מן השורה התחתונה באשר לדרך החישוב הנכונה של היטל השבחה במצב של מימוש חלקי, כפי שקבע בית המשפט קמא.

52. לאור כל האמור, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כאמור, כי פסק-דינו של בית המשפט קמא תואם את הוראות הדין ואת תכליתו, בכל הנוגע לשאלת אופן החישוב של היטל השבחה במצב של מימוש חלקי. מעבר לכל האמור לעיל יצוין, כי העובדה שמדובר בשיטה, אשר ניתן להחילה בכל מקרה ומקרה, ללא חריגים, תיצור ודאות; וזאת בהלימה עם השאיפה לחתור "לוודאות משפטית, לפשטות וליעילות ביישום" הן מבחינת ציבור הנישומים הן מבחינת הוועדות המקומיות (ראו והשוו: ע"א 7084/13 בר יהודה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה שומרון (פורסם באר"ש, 10.5.2016)).

53. בשולי הדברים יוזכר, כי בשאלת הכללתו של רכיב המע"מ, אשר נוגעת בין היתר ליחס בין תקן 11 לבין פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בפרשת קופת התגמולים – ניתן לאחרונה פסק-דין מנומק של בית המשפט הנכבד בעניין אטלבליסנט המוזכר לעיל. בהתאם לפסק-דין זה, אשר גם במסגרתו הוזמן היועץ המשפטי לממשלה לחוות דעתו, קיבל בית המשפט הנכבד את עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה. כך נפסק, בין היתר, כי הכלל המעוגן בתקן 11 הוא כלל שראוי לנהוג לפיו. על כן, ככלל, השומה שתניתן בשוק מעורב לא תכלול את רכיב המע"מ, אולם ניתן יהיה לחרוג מכך בשים לב למאפיינים המנויים בתקן (ראו פסקה 40 לפסק הדין). בית המשפט הנכבד הוסיף וקבע כי פסק הדין בפרשת קופת התגמולים ניתן בשנת 2002 והוא מבוסס על הנחה של פעולה בשוק אחד, אלא שהנחה זו אינה משקפת עוד את התפיסה השמאית של שוק המקרקעין (פסקה 36 לפסק הדין).

בנסיבות האמורות ומשהובהרה ההלכה בעניין הכללת רכיב המע"מ אך לאחרונה, דומה כי אין צורך להידרש לסוגיה במסגרת הבקשות שבכותרת.

בנוסף לכך, היועץ המשפטי לממשלה אינו רואה לנכון להתייחס לסוגיית מספר יחידות הדיור במצב התכנוני הקודם, שהועלתה על-ידי זעירא. זהו נושא, אשר ודאי אינו מצדיק מתן רשות ערעור.

54. סוף דבר: עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא, כי אין עילה להתערב בפסק-דינו של בית המשפט קמא בכל הנוגע לסוגיה המרכזית המתעוררת בבקשות שבכותרת, ביחס לאופן החישוב של מימוש חלקי של זכויות החייבות בהיטל השבחה.

ה' באב תשע"ט  
06 באוגוסט 2019

( - )

נחי בן אור

ממונה על ענייני הבג"צים

בפרקליטות המדינה