



## בית המשפט העליון

בר"מ 1975/24  
בר"מ 25226-04-25

לפני: כבוד המשנה לנשיא נעם סולברג  
כבוד השופט יוסף אלרון (בדימי)  
כבוד השופט אלכס שטיין

המבקשת בבר"מ הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב  
: 1975/24

המבקשת בבר"מ-25226 עיריית ירושלים  
: 04-25

נגד

המשיבים בבר"מ 1. לויתן אדיב שמואל (אדווין סמואל)  
2. היועצת המשפטית לממשלה  
: 1975/24

המשיבים בבר"מ-25226 1. יערה קלמנוביץ ואח'  
: 04-25

מצטרפת לבקשה בבר"מ היועצת המשפטית לממשלה  
1975/24 ובבר"מ-25226  
: 04-25

בקשת רשות ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו (השופט י' שקד) שניתן ביום 8.1.2024 בעמ"נ 18618-12-22; בקשת רשות ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי ירושלים (השופט ד' זילר) שניתן ביום 11.3.2025 בעמ"נ 25955-11-22

תאריך ישיבה: ז' בתמוז התשפ"ה (3 ביולי 2025)

בשם המבקשת בבר"מ עו"ד אילנה בראף-שניר; עו"ד יונתן הראל; עו"ד אירית יומטוב; עו"ד הראל וינרטוב; עו"ד גלית פלס-גרטל; עו"ד מיכל דיק  
: 1975/24

בשם המבקשת בבר"מ עו"ד ארז שפירא; עו"ד הדס יצחקי  
: 25226-04-25

בשם המשיב 1 בבר"מ עו"ד בנימין קריתי; עו"ד נעם זוכמן  
: 1975/24

בשם המשיב 2 בבר"מ עו"ד שלום זינגר  
: 1975/24

בשם המשיבה 1 בבר"מ עו"ד נמרוד אסיף  
: 25226-04-25

בשם המשיבים 2, 10, 35, עו"ד חננאל ברהום  
37, 39, 55 ו-60 בבר"מ  
: 25226-04-25

בשם המשיבה 3 בבר"מ עו"ד גרשון מק  
: 25226-04-25

בשם המשיבה 25 בבר"מ עו"ד גד דישי  
: 25226-04-25

בשם המשיבה 43 בבר"מ עו"ד עופר ארמוני  
: 25226-04-25

בשם המשיבה 48 בבר"מ עו"ד עופר ליפשיץ  
: 25226-04-25

בשם המשיב 58 בבר"מ עו"ד יניב גלבווע  
: 25226-04-25

בשם היועצת המשפטית עו"ד רן רוזנברג; עו"ד מיה ציפין  
לממשלה:

### פסק-דין

השופט אלכס שטיין:

סוגייתנו

1. בלב שכונה בעיר ניצב בניין ישן (להלן: הבניין או המקרקעין). על הבניין חלה "תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה" – הידועה לכל כ"תמ"א 38" (להלן: התמ"א או תמ"א 38). בקשה להיתר בניה מכוחה של תמ"א 38 לא הוגשה ביחס לאותו בניין ישן. לימים, מאשר גוף התכנון המקומי תכנית אחרת, שאף היא חלה על הבניין (להלן: התכנית האחרת). תכנית זו – תכנית משכיחה היא, אשר מעלה את ערכו של הבניין ומקימה חובה לשלם היטל השבחה לרשות המקומית שהעמידה את התכנית על כנה. בעל הבניין מממש את זכויותיו בבניין בדרך של מכר. מימוש זה מקים חבות בהיטל השבחה, ועל כן יש לקבוע את גובה ההיטל שעל בעל הבניין לשלם. שיעור ההיטל עומד, בדרך כלל, על 50% מההשבחה (ראו: סעיף 3 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן, בהתאמה: חת"ב ו-התוספת)). "השבחה" – משמעה ההפרש הכספי בין שווי המקרקעין במצב החדש שאחרי התכנית האחרת לבין שווי המקרקעין ערב אישורה של התכנית האחרת (להלן: "המצב הקודם").

האם בהערכת שווי המקרקעין "במצב הקודם" יש לכלול את תרומתה של תמ"א 38 להעלאת שוויים (מבלי שהוצא מכוחה היתר בניה), או שמא יש לנטרל את השפעתה של תמ"א 38 ולחשב את שווי המקרקעין במצב הקודם בהתאם למצב התכנוני שחל עליהם לפני אישורה של תמ"א 38?

זאת הסוגיה המשפטית שמתעוררת במסגרתן של בקשות רשות הערעור שלפנינו.

המסגרת הנורמטיבית

2. בטרם אדרש לעובדות המקרים שלפנינו ולטענות בעלי הדין, אפרט אודות החקיקה והפסיקה שעניינן חבות בהיטל השבחה – סקירה שתהווה מסד לדיוננו בתיק זה.

החיוב בהיטל השבחה

3. היטל השבחה הוא תשלום חובה שנגבה על ידי ועדה מקומית מבעל מקרקעין שמקרקעיו הושבחו כתוצאה מפעולה תכנונית (אשר נכללת בגדר המקרים המנויים בתוספת). ביסוד החיוב בהיטל השבחה עומד צדק חלוקתי. תכלית ההיטל היא השתתפות בהוצאות הרשות המקומית ושיתוף הציבור בהתעשרות הנישום אשר צמחה לו בעקבות המאמצים שהשקיעה הרשות בתכנון ובפיתוח המרחב (ראו: ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 720 (1999); ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז, פ"ד נז(4) 119, 128-130 (2003)).

4. הבסיס החוקי שמעניק לוועדה המקומית סמכות לגבות היטל השבחה מצוי בסעיף 196א לחת"ב, כאשר שיעור ההיטל, תנאי גבייתו ודרכי תשלומו מוסדרים בתוספת.

5. סעיף 1א) לתוספת מגדיר את המושג "השבחה" כך:

"עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג".

6. בהתאם לכך, וברמה העקרונית, ניתן לחייב בעל מקרקעין בהיטל השבחה בהתקיים שני תנאים מצטברים: האחד – חלה עלייה בשווי המקרקעין; והשני – עליית השווי נגרמה בעקבות אחת מפעולות התכנון המנויות בסעיף 1(א) לתוספת (ראו: בר"מ 168/20 ברקול נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון, פסקה 5 (15.2.2023) (להלן: עניין ברקול)). התנאי הראשון הוא אפוא התעשרות בשוק הנדל"ן. התנאי השני מגלם את דרישת הקשר הסיבתי בין הפעולה התכנונית לבין ההתעשרות כאמור. בהתקיים תנאים אלה, קם החיוב בהיטל; ובמילים אחרות: מתרחש אירוע מס.

7. אחת מבין פעולות התכנון אשר עשויות להקים את החיוב בהיטל השבחה היא "אישור תכנית". "תכנית" מוגדרת בסעיף 1(א) לתוספת כ"תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת". עם זאת, במרוצת השנים, הכירה הפסיקה בכך שגם תכנית מתאר ארצית עשויה להוות בסיס לחיוב בהיטל השבחה מקום בו תכנית המתאר הארצית הובילה לשינוי בתכנית מקומית (ראו: רע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה טבריה, פסקאות 4-5 (19.10.1999)), או כאשר תכנית המתאר הארצית מאפשרת להוציא מכוחה היתרי בניה (ראו: עע"מ 8600/15 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה קרית אתא נ' פז גז בע"מ, פסקה 54 (1.11.2018)).

8. בהקשר זה, נקבע כי כאשר עסקינן בתכנית מתאר ארצית שאינה קונקרטית דיה, ואשר מותרת את שיקול הדעת ביחס למימושה למוסד התכנון המקומי, כך שאין לבעל המקרקעין "זכויות מוקנות" מכוחה – אזי מועדו של אירוע המס, המועד בו חלה ההשבחה, יהיה המועד בו זכתה תכנית המתאר הארצית למימוש ספציפי בדמות קבלת היתר בניה (ראו: בר"מ 505/15 אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה, אשקלון, פסקה 16 (20.4.2016)). מצב דברים זה כונה בפסיקה כ"זכויות ערטילאיות" (ראו: עניין ברקול, בפסקה 15).

תמ"א 38

9. תמ"א 38 היא תכנית מתאר ארצית שמטרתה עידוד חיזוק מבנים ישנים מפני רעידות אדמה. חרף היותה תכנית ארצית, נקבעו בתמ"א 38 הוראות של תכנית מפורטת באופן המאפשר למוסד התכנון המקומי להעניק היתרי בניה ישירות מכוחה (ראו: סעיף 21 לתמ"א 38; מיכה גדרון ואהרן נמדר תמ"א 38 (2012) (להלן: גדרון ונמדר)). תמ"א 38 מעניקה למוסד התכנון המקומי שיקול דעת נרחב ביחס למתן היתר הבניה, לרבות הכוח לסרב ליתן את ההיתר למבקש (ראו: סעיף 22 לתמ"א 38; גדרון ונמדר, בעמ' 339-338). בנוסף, תמ"א 38 מסמיכה את מוסד התכנון המקומי לאשר תכנית מפורטת למטרת

חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה אשר תנאיה חורגים מאלה שנקבעו בתמ"א (ראו: סעיף 23 לתמ"א 38; גדרון ונמדד, בעמ' 309).

10. בפסיקה נקבע כי מאחר שהזכויות מכוח תמ"א 38 הן "זכויות ערטילאיות" – זכויות שמימושן מותנה בהחלטה קונקרטיית של מוסד התכנון המקומי הנתונה לשיקול דעתו – אירוע המס ביחס אליה יתגבש רק עם הוצאת היתר בניה. גביית ההיטל במקרה כזה כפופה לפטור שקבע המחוקק בסעיף 19 לתוספת, לפיו לא תחול חובת תשלום היטל השבחה בגין השבחה במקרקעין בשל קבלת היתר בניה שניתן מכוח תמ"א 38 או מכוח תכנית מפורטת שהוכנה על-פי הוראות התמ"א.

11. בהתאם לכך, נפסק ברע"א 3002/12 הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (15.7.2014) (להלן: עניין רון) כי אין לגבות היטל השבחה מכוח תמ"א 38 בעת מימוש זכויות בדרך של מכר, אלא רק עם הוצאת היתר בניה:

"תמ"א 38 חלה על כל המקרקעין בתחומי המדינה, ולכאורה יוצרת השבחה תיאורטית לכל בניין בארץ [...] לכן, דומה כי מלכתחילה לא ניתן היה לראות את אישור תמ"א 38 כשלעצמה, כאירוע השבחה המצית את החיוב במס ומחייב בהיטל כבר בעת המכירה. מבחינה זו, תמ"א 38 משולה למעין תוכנית המרחפת מעל כל שטח המדינה, ובהיקש ל"שעבוד צף" המתגבש בהתקיים אירוע מסויים, כך גם התגבשות השבחה היא במועד הוצאת היתר הבנייה [...] לכן, מקובלת עליו עמדת המלומד נמדד כי לגבי תמ"א 38, המחוקק ראה את מועד הוצאת היתר הבניה כמועד המצית את החיוב בהיטל השבחה [...] ולא את מועד אישור התכנית [...] לסיכום נושא זה, מאחר שתמ"א 38 היא כללית וחלה על כל הארץ, מלכתחילה לא ניתן היה לגבות היטל השבחה בגינה במועד מכירת המקרקעין" (ראו: שם, בפסקאות 56-57; ההדגשות הוספו – א.ש.).

12. אציין, כי פסק הדין בעניין רון עסק בדין של זכויות מותנות שנכללו בתכנית מתאר מקומית לצורך החיוב בהיטל השבחה, וההתייחסות לתמ"א 38 נעשתה בו בשולי הדברים. עם זאת, אין כיום עוררין על הקביעה כי אין לגבות היטל השבחה מכוח תמ"א 38 בעת מכר; ומכל מקום, בל נשכח כי על-פי הוראות החוק כפשוטן כלל לא ניתן לגבות היטל השבחה מכוח תכנית מתאר ארצית ככזאת.

גובה ההיטל

13. אחרי שנוכחנו לדעת מהו אירוע המס המגבש את החיוב בהיטל השבחה, נהגש בקצרה לכללים החלים על חישוב ההיטל. נושא זה מצוי במידה רבה במוקד דיוננו.

14. סעיף 3 לתוספת קובע, כאמור, כי "שיעור ההיטל הוא מחצית ההשבחה". סעיף 4(7) סיפא לתוספת קובע כי שומת ההשבחה תיערך "בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי". הוזה אומר: ההשבחה תחושב על-פי המחיר בו היו נמכרים המקרקעין בעסקה בין מוכר מרצון לקונה מרצון בשוק חופשי. כדי לקבוע את גובה היטל ההשבחה נדרש השמאי לבצע שתי הערכות שווי למקרקעין: האחת, שווי המקרקעין "במצב החדש" בהתאם לזכויות שהוענקו במסגרת התכנית המשביחה; והשנייה, שווי המקרקעין "במצב הקודם" בהתאם לזכויות שהיו קיימות לפני אישורה של התכנית המשביחה. ככלל, ההפרש בין הערכות השווי מגלם את סכום ההשבחה ועל מחצית ממנו מחויב הנישום בתשלום היטל (ראו: רע"א 147/14 הועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב-יפו נ' אברמוביץ, פסקה 11 (31.12.2014)).

15. הפעם הקודמת בה נדרש בית משפט זה לסוגיה שעניינה הערכת שווי מקרקעין לצורך שומת היטל השבחה היא רע"א 4487/01 הועדה המקומית לתכנון ולבנייה, רחובות נ' מ. לוטטרניק ובנו חברה להנדסה ובניין בע"מ, פ"ד נז(5) 529 (2003) (להלן: עניין לוטטרניק). באותו עניין נדונה השאלה אם במסגרת שומת היטל השבחה בעקבות אישורה של תכנית בניין עיר יש מקום להתחשב בעובדה שאחד החלקים של המקרקעין שהושבחו נמצא ברחוב סואן ובלב שכונת בניה למגורים, כך שחרף ייעודו החקלאי הקודם של אותו חלק מהמקרקעין, הציפיות לתכנון עתידי השפיעו על שוויו עוד בטרם הכנת התכנית המשביחה (התב"ע).

16. השופט המנוח א' א' לוי, ז"ל, קבע שם כדלקמן:

"שווי השוק של מקרקעין יכול להיות מושפע ממספר רב של גורמים [...] עם זאת נדמה כי לגורמי התכנון השפעה מכרעת, באשר אלה קובעים את פוטנציאל המקרקעין ואת אפשרויות הניצול הגלומות בהם. שווייה של קרקע המיועדת לבנייה אינו כשווייה של קרקע חקלאית, ושווייה של זו אינו כשווייה של קרקע המיועדת לצורכי ציבור. עם זאת עשוי שוויים של מקרקעין להשתנות בתגובה לציפיות לשינוי תכנוני, ולא דווקא לשינוי התכנוני-סטטוטורי עצמו. ובמלים אחרות, עצם הידיעה על אפשרות הכנתה של תכנית עשויה להשפיע על ערך המקרקעין, והשאלה היא אפוא אם נכון לייחס משקל לציפיות מסוג זה, ולאלו מהן, ודוק: ציפיות לשינוי ייעוד תכנוני

יכולות לצמוח ממספר רב של גורמים, ולאן דווקא מתקווה לאישורה של תכנית מסוימת" (ראו: עניין לוטטרניק, בעמ' 537; ההדגשה הוספה – א.ש.).

17. השופט לוי אבחן אפוא בין ציפייה כללית לשינוי תכנוני (למשל, ציפייה הנובעת מהפוטנציאל הטמון בסוג הנכס או במיקומו) לבין ציפייה ספציפית לאישורה של תכנית מסוימת. על רקע זה, נקבע כי בשומת ערך המקרקעין ניתן לכלול את הציפיות הכלליות לפיתוח המקרקעין, אולם אין להתחשב בציפיות הספציפיות הנובעות באופן ישיר מהתכנית המשביחה (להלן: כלל הנטרול). בהיעדרו של כלל הנטרול, ציפיית ההשבחה שתבוא בזכות הכנת התכנית המשביחה תעלה את שווי המקרקעין במצבם שלפני התכנית, וכפועל יוצא מכך תצמצם את ההשבחה, עד כדי ביטולה כליל, ותקטין, ואף תאיין, את ההיטל למרות שהתכנית שנצפתה גרמה לחלק מההשבחה – ומכאן הקשר הסיבתי בין ההשבחה הכוללת של המקרקעין לתכנית. בהתאם לכך, קבע השופט לוי כי "נדרש קשר סיבתי ישיר בין התכנית המשביחה לבין עליית הערך, ומכאן אתה למד כי כל ציפייה שאין מתקיים בה קשר מסוג זה, רשאי השמאי להביאה בחשבון" (שם, בעמ' 539; ההדגשה הוספה – א.ש.).

18. כאן המקום להעיר הערה טרמינולוגית שתשרת אותנו לאורך פסק דיני. כאשר מבוקש "לנטרל" רכיב כלשהו מערך המקרקעין "במצב הקודם", הכוונה היא להפחתה של סכום מסוים משווי השוק של המקרקעין. במובחן מכך, כאשר מבוקש "לכלול" רכיב מסוים בשווי המקרקעין, הכוונה לאי-הפרדת הרכיב המדובר משווי השוק של המקרקעין. הווה אומר: מדובר בהערכת שווי המקרקעין בשוק כמות-שהם (ללא נטרול). לדוגמא: אם, כמו בענייננו, הרכיב אותו מבוקש לנטרל הוא תרומתו של אישור תמ"א 38 (X) לשווי המקרקעין (V), אזי, בעקבות הנטרול, ערך המקרקעין "במצב הקודם" יהיה פחות X (V-X). במובחן מכך, הכללה משמעה הטמעת תרומתה של תמ"א 38 בערך המקרקעין כמצבם במועד שקדם לתכנית המשביחה (V). נטרול מגדיל אפוא את ההשבחה, וכפועל יוצא מכך את ההיטל.

רקע והליכים קודמים

בר"מ 1975/24: תיק לויתן

19. עסקינן בבקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים (השופט י' שקד) אשר ניתן בעמ"נ 18618-12-22

ביום 8.1.2024. במסגרתו של פסק דין זה, התקבל בחלקו ערעור המשיב 1 בבר"מ 1975/24 (להלן: לויתן) על החלטת ועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה תל אביב (להלן, בהתאמה: ועדת הערר ת"א ו-תיק לויתן).

20. עניינו של תיק לויתן נסב על חיובו של לויתן בתשלום היטל השבחה בגין מכר זכויותיו בשתי דירות שכבועלותו (להלן: הדירות) המצויות בתחום תכנית רובע 3: תכנית מפורטת לתוספת זכויות בניה אשר נערכה מכוח סעיף 23 לתמ"א 38. לויתן ערר בפני ועדת הערר ת"א על עצם חיובו בהיטל השבחה בגין אישורה של תכנית רובע 3; ולחלופין טען כי לצורך חישוב ההשבחה יש להעריך את שווי המקרקעין "במצב הקודם" תוך התחשבות בהשפעתה של תמ"א 38 על שוויים. ועדת הערר ת"א דחתה את טענותיו. בית המשפט המחוזי קיבל את ערעור לויתן בחלקו: נקבע כי תכנית רובע 3 מעניקה זכויות מוקנות ועל כן אישורה מחייב בתשלום היטל השבחה בעת מכר. לצד זאת, נקבע כי בעת הערכת שווי הדירות "במצב הקודם" יש ללכת בדרך של הכללה. הווה אומר: יש לקחת בחשבון את עליית שוויין של הדירות אשר נבעה מהשפעת תמ"א 38 כחלק מהמצב הקודם, תוך קביעת מקדמים שמאיים אשר ישקללו את מידת אי-הוודאות במימוש הזכויות מכוח התמ"א.

21. הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב-יפו (להלן: הוועדה המקומית ת"א) לא השלימה עם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בכל הנוגע לתרומתה של תמ"א 38 לשווי הדירות. לטענת הוועדה המקומית ת"א, את היטל השבחה בו חב לויתן יש לקבוע בדרך של נטרול השפעת התמ"א על שווי הדירות במצבן הקודם; ומכאן בקשת רשות הערעור שהוועדה הניחה לפנינו.

בר"מ 25226-04-25: תיק קלמנוביץ

22. עסקינן בבקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים (השופט ד' זילר) שניתן בעמ"נ 25955-11-22 ביום 11.3.2025. במסגרתו של פסק דין זה נדחה ערעור המבקשת בבר"מ 25226-04-25, הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (להלן: הוועדה המקומית י-ם), על החלטת ועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה ירושלים (להלן, בהתאמה: ועדת הערר י-ם ו-תיק קלמנוביץ).

23. במסגרת תיק קלמנוביץ ערערה הוועדה המקומית י-ם על החלטת ועדת הערר י-ם לבטל עשרות חיובים בהיטל השבחה שהשיתה הוועדה בגין מכר מקרקעין עליהם

חלה תכנית 9988 – תכנית מפורטת להגדלת זכויות בניה באזור שכונת רחביה בעיר (לגבי תכנית זו נקבע בהחלטת ועדת הערר, למעלה מן הצורך, כי מבחינה מהותית מדובר בתכנית אשר באה מכוחו של סעיף 23 לתמ"א 38). זאת, משקבעה ועדת הערר י-ם כי הזכויות מכוח תכנית 9988 הן "זכויות צפות" אשר לא ניתן לחייב בגינן בהיטל השבחה בעת מכר; כי יש להתחשב בהשפעת תמ"א 38 על שווי המקרקעין "במצב הקודם"; וכן כי, בהינתן האמור, לא הוכחה קיומה של השבחה מכוח תכנית 9988. בית המשפט המחוזי ירושלים, בשונה מוועדת הערר י-ם, מצא כי הזכויות מכוח תכנית 9988 הן זכויות "מעין מוקנות" אשר יש לחייב בגינן בהיטל השבחה במתכונת דו-שלבית. עם זאת, בית המשפט קבע כי לצורך חישוב שווי המקרקעין "במצב הקודם" יש להתחשב בהשפעת תמ"א 38. הוזה אומר: בית המשפט ביכר את ההכללה על-פני הנטרול. לאור האמור – ובשים לב לממצאי ועדת הערר, לפיהם תכנית 9988 לא הביאה להשבחה נפרדת של המקרקעין – דחה בית המשפט את הערעור.

24. הוועדה המקומית י-ם לא אמרה נואש והניחה לפנינו בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים. בקשה זו מעלה טענות ביחס לסוגיה העקרונית של שומת "המצב הקודם" וכן בנוגע לקביעותיו הנוספות של בית המשפט המחוזי שעניינן מהות הזכויות מכוח תכנית 9988 וההשבחה הגלומה בהן. כפי שיוסבר בהמשך דבריי, קביעות נוספות אלה אינן ראויות לדיון "בגלגול שלישי" ועל כן אינן רואה סיבה לעסוק בהן בגדרי ההליך הנוכחי.

טענות הצדדים

טיעוני המערערות

25. הוועדה המקומית ת"א והוועדה המקומית י-ם (להלן: המערערות) סבורות כי בגדרי פסקי הדין אשר ניתנו בענייניהן שגו בתי המשפט המחוזיים בקביעתם כי בחישוב שווי המקרקעין "במצב הקודם" יש לכלול את עליית ערך המקרקעין שמקורה באישור תמ"א 38. לטענת המערערות, עליית ערך המקרקעין שמקורה בתמ"א 38 צריכה להיות מנוטרלת בחישוב שווי המקרקעין "במצב הקודם". המערערות מבססות טענה זו על נימוקים דומים, תוך שהן מבקשות מאתנו שנקבל את בקשותיהן ואת הערעורים על פסקי הדין דלמטה ונקבע כי עליית ערך המקרקעין נושא הדיון, אשר נובעת מתמ"א 38, תנוטרל בחישוב שווי המקרקעין במצבם שלפני התכנית המשביחה.

26. לטענת המערערות, ההשבחה אשר נובעת מאישור תמ"א 38 משקפת אפשרות תכנונית ספקולטיבית בלבד, ולכן, לשיטתן, מאחר שאין מדובר בהשבחה ממשית יש לנטרל רכיב זה מערך המקרקעין במצבם שקדם לתכנית המשביחה. עוד טוענות המערערות כי בשומת "המצב הקודם" יש לנטרל את עליית ערך המקרקעין אשר נובעת ממהלכים תכנוניים רגולטוריים, להבדיל מפוטנציאל תכנוני כללי אשר מהווה חלק מדעת השוק. בעניין זה מסתמכות המערערות על האמור בעניין לוטטרניק. במסגרת זו, טוענות המערערות כי ההלכה שנקבעה בעניין לוטטרניק חלה לא רק על הציפיות הנובעות מהליכי התכנון שקדמו לתכנית המשביחה, אלא על כל מתת רגולטורי, יהא מקורו אשר יהא.

27. המערערות מפרטות וטוענות כי הכללת השפעתה של תמ"א 38 בשווי המקרקעין "במצב הקודם" תעלה את שווי המקרקעין ללא הצדקה ותקטין את השבחתם באמצעות התכנית המשביחה עד כדי הענקת פטור מהיטל השבחה לבעל המקרקעין. המערערות סבורות כי הדבר יפגע באופן ממשי בתכליתה המרכזית של תמ"א 38 – עידוד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה. זאת, משום שבעלי מקרקעין יוכלו לזכות בפטור מתשלום היטל על השבחה הנובעת מאישור תמ"א 38 מבלי שמימשו בפועל את זכויות החיזוק באמצעות קבלת היתר בניה ומימוש. עוד נטען כי העמדה לפיה אין לנטרל את השפעת תמ"א 38 בשומת "המצב הקודם" לא עולה בקנה אחד עם עיקרון ההגיונות. זאת, מאחר שבעת המכר לא משולם היטל השבחה בגין עליית שווי המקרקעין הנובעת מתמ"א 38; ובנוסף לכך, קטנה ההשבחה שמקורה בתכנית המשביחה. כל זה, כך נטען, מביא להתעשרות יתר של בעל המקרקעין, שאינו חולק עם הציבור שום חלק מהמתת שקיבל מהמדינה או מהרשות המקומית.

28. לבסוף, גורסות המערערות כי הצורך לחשב את ערכן של הזכויות מכוח תמ"א 38 יחייב שמאים להעריך את מידת ההיתכנות לקבלת היתר בניה – עניין המבוסס על שיקולים הנדסיים, תכנוניים וכלכליים אשר אינם בתחום מומחיותם ובידיעתם של השמאים. לטענת המערערות, הדבר יהפוך את הערכות השווי של מקרקעין לספקולציה שסופה חוסר ודאות במיסוי.

טיעוני מרכז השלטון המקומי

29. מרכז השלטון המקומי, אשר לבקשתו צורף כצד להליך, מצדד בעמדת המערערות וטוען גם הוא כי מאחר שהזכויות מכוח תמ"א 38 הן זכויות מותנות ובלתי מגובשות, שמימושן אינו מובטח, אין הצדקה לכלול אותן בשומת ערך המקרקעין. לפיכך, יש לנטרל את שוויין הכלכלי של זכויות אלה.

30. מרכז השלטון המקומי מוסיף וטוען כי הוא נסמך על ההלכה הפסוקה לפיה יש לנטרל מעליית שווי המקרקעין רכיבים שמקורם בהליכי התכנון אשר קדמו לאישור התכנית המשביחה. בכך הובהר כי שיטת "שווי השוק" אינה מוחלטת ואינה מיושמת באופן דווקני, אלא נתונה לעקרונות אשר מבטיחים שומת השבחה הוגנת ומדויקת. לטענת מרכז השלטון המקומי, כך יש לפסוק גם בענייננו.

טיעוני המשיבים

31. המשיבים סומכים את ידיהם על פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים בענייניהם, ומבקשים לאמץ את גישתם העקרונית לפיה יש להתחשב בהשפעת תמ"א 38 על שווי המקרקעין במצבם שלפני התכנית המשביחה – זאת, תוך מתן ביטוי לאופיין המותנה של הזכויות המעוגנות בתמ"א 38 באופן שישקף את אי-הוודאות הכרוכה במימושן.

32. בתוך כך, המשיבים טוענים כי בהתאם לאמור בחת"ב היטל השבחה צריך להיגבות אך ורק בגין אותה השבחה שנוצרה כתוצאה מאישור התכנית המשביחה (להלן: דרישת הקשר הסיבתי). לטענתם, דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת במקרים שלפנינו, שכן ההשבחה הנובעת מתמ"א 38 אינה קשורה בקשר סיבתי לתוכניות בגינן הוטלו ההיטלים. כמו כן, נטען כי על-פי דרישות החוק ועל-מנת להגשים את העיקרון של "מס אמת", שיעור ההיטל חייב לשקף את ההשבחה הריאלית בהתאם לערך המקרקעין בשוק חופשי. נטרול מלאכותי של עליית הערך אשר נצמחה מעצם אישורה של תמ"א 38 גורר אחריו מיסוי שאינו מייצג את ערכם האמיתי של המקרקעין ואף מוביל לחוסר שוויון בין נישומים שונים.

33. זאת עוד: המשיבים טוענים כי אמנם בעניין 170 נקבע שהזכויות מכוח תמ"א 38 אינן זכויות מוקנות, אך קביעה זו אינה נוגעת להערכת שווי המקרקעין ואינה מבססת מסקנה שמאית לפיה תמ"א 38 לא השביחה את המקרקעין. במילים אחרות: שוק המקרקעין לבדו הוא זה שנותן מענה לשאלה אם עצם אישורה של תמ"א 38 השביח את

המקרקעין שבהם עסקינן. בהתאם לכך, המשיבים טוענים כי הלכת לוסטרניק מורה אך ורק על נטרול הציפיות אשר נוצרו על ידי הליכי התכנון של התכנית המשביחה גופה. נטרול זה מונע שקילה כפולה של התכנית המשביחה, מטעמים מובנים.

34. המשיבים מוסיפים וטוענים כי הגישה לפיה יש לנטרל את השפעת תמ"א 38 על שווי המקרקעין מעוררת קושי שמאי. גישה זו מחייבת את השמאי לבודד את השפעת התמ"א תוך התעלמות ממחירי הנדל"ן שקבע השוק. לעומת זאת, גישה לפיה יש לכלול בשומה את השפעת התמ"א מאפשרת לשמאים להישען על עסקאות אמת בשוק החופשי, אשר מטבען מגלמות את עליית הערך האמורה – ככל שהיא קיימת. בדרך זו, לדברי המשיבים, מושגת הערכה אובייקטיבית ומבוססת יותר של שווי המקרקעין.

עמדת היועצת המשפטית לממשלה

35. לבקשת בית המשפט, ובשים לב להשלכות הרוחב של ההכרעה בסוגיה נושא דיוננו, התבקשה והתקבלה עמדת היועצת המשפטית לממשלה בנושא. היועצת המשפטית לממשלה (להלן: היועצת) מבקשת מאתנו לקבוע כי בעת הערכת שווי מקרקעין "במצב הקודם" יש לנטרל את השפעת תחולתה של תמ"א 38 על המקרקעין. כלומר, לעמדתה, "המצב הקודם" של המקרקעין הוא המשטר התכנוני אשר חל עליהם עובר לאישור תמ"א 38.

36. היועצת מטעימה כי הזכויות הנובעות מתמ"א 38 אינן "זכויות מוקנות" אלא "זכויות מותנות", אשר התגבשותן תלויה בקבלת היתר בניה מאת מוסד התכנון המקומי. משכך הוא, כפי שנפסק בעניין 700, זכויות אלה אינן יוצרות אירוע מס, שבבסיסו השבחה, במועד מכירת המקרקעין. בהתאם לכך, לשיטת היועצת, לא ניתן להתחשב בזכויות אלה בשומת "המצב הקודם". התחשבות בזכויות אלה ב"מצב הקודם" תאפשר לנישום "לאחוז את החבל בשני קצותיו": במכירת המקרקעין, לא תוטל על הנישום חבות בהיטל השבחה בגין עליית הערך שנובעת מתמ"א 38, מאחר שאין בידיו זכויות מוקנות לבניה נרחבת יותר; ובד-בבד, ערכן הכלכלי של אותן זכויות מותנות ובלתי-מוקנות יעלה את שווי המקרקעין ב"מצב הקודם" ועל ידי כך יפחית את חבות הנישום בהיטל השבחה בגין תכנית משביחה אחרת.

37. היועצת מפנה לעניין לוסטרניק שם נקבע, כאמור, כי בשומת "המצב הקודם" יש לנטרל את עליית ערך המקרקעין אשר נובעת מציפיות השוק עקב הליכי תכנון לקראת

אישורה של התכנית המשביחה עצמה. לטענתה, ניתן להחיל הלכה זו גם בענייננו: עד להוצאת היתר בניה המהלך התכנוני מכוח תמ"א 38 לא הושלם ועליית הערך הנובעת מהתמ"א, כך נטען, דומה במהותה לעליית ערך בשל הפקדת תכנית. בהתאם לאמור, גם מקום בו תמ"א 38 הוחלפה לבסוף בתכנית אחרת – יחול הכלל שנקבע בעניין לוטטרניק לפיו בחישוב ההשבחה יש להתעלם מהעלייה בשווי המקרקעין אשר נבעה מההליך התכנוני ככזה. לטענת היועצת, גישה זו יפה ביחס לכל תכנית משביחה "אחרת", אך מקבלת משנה תוקף כאשר מדובר בתכנית מכוח סעיף 23 לתמ"א 38 (להלן: סעיף 23). נטען, כי במקרים אלה ניתן לראות באישור תמ"א 38 ובאישור התכנית המפורטת כמהלך תכנוני אחד, באופן המצדיק, ביתר שאת, את נטרולה של עליית הערך אשר נבעה מהתמ"א כשלב ביניים לקראת כינונה של התכנית המפורטת שמקנה זכויות בניה מכוחו של סעיף 23.

38. היועצת מציינת כי אין בעמדתה כדי למנוע התחשבות בעליית הערך הכללית אשר נובעת מתחולתה של תמ"א 38 במרחב מסוים (להבדיל ממקרקעין ספציפיים). נטען, כי הבחנה זו מתיישבת עם הקביעה בעניין לוטטרניק אשר הבחינה בין פוטנציאל תכנוני כללי לבין פוטנציאל הנובע מניהולו של הליך תכנוני קונקרטי.

39. היועצת טוענת, בנוסף, כי התחשבות בהשפעתן של זכויות מכוח תמ"א 38 בשומת "המצב הקודם" תביא, הלכה למעשה, להענקת פטור גורף מהיטל השבחה בגין ההשבחה שצמחה מכוח התמ"א – פטור שאין לו עיגון בדין. לטענתה, קיים חשש ממשי כי אם השפעתה של תמ"א 38 לא תנוטרל משומת המקרקעין ב"מצב הקודם", ההשבחה שצמחה מהתכנית האחרת תתמוג עם ההשבחה מכוח התמ"א באופן אשר יפטור את הנישום כליל מהיטל השבחה. תוצאה זו, לדברי היועצת, תסכל את תכליתו של היטל ההשבחה.

דיון והכרעה

40. הסוגיה המשפטית אשר מתעוררת בענייננו עניינה, כאמור, קביעת שווי מקרקעין – עליהם חלה תמ"א 38 ותכנית משביחה אחרת – לצורך שומת היטל השבחה. סוגיה זו עלתה לא אחת בשנים האחרונות בפני ועדות הערר לפיצויים והיטלי השבחה, כמו גם בפני בתי המשפט המחוזיים ביושבם כערכאת ערעור. פתרונות סותרים ניתנו לה על ידי המותבים השונים שישבו בדין (ראו: עמ"נ (מינהליים חי') 20-09-33949 לביא נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה חיפה (12.7.2021); עמ"נ (מינהליים ת"א) 23-09-56975 הוועדה

המקומית לתכנון ולבניה תל אביב-יפו נ' בלו מרבל בע"מ (6.3.2025); וכך ראו: ערר (ת"א) 85143/13 צין נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה רמת גן (24.2.2016); ערר (מרכז) 8053-08-21 לוי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רעננה (14.4.2022); ובנדון דידן טרם נפסקה הלכה מחייבת על ידי בית משפט זה (ראו: רע"א 6188/04 רבין נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה "שרונים" (26.9.2004)). זאת ועוד: דומה כי אין צורך להכביר מילים על השלכות הרוחב המשמעותיות הכרוכות בהכרעה שמונחת לפתחנו, הן מבחינת קופת השלטון המקומי והן מבחינת הנישומים הרבים שעניינם בדבר. מדובר, ללא ספק, בשאלה משפטית עקרונית המצדיקה דיון "בגלגול שלישי" (ראו: בר"מ 3416/18 מדובוי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה גבעתיים, פסקה 10 (29.7.2018); רע"א 103/82 חניון חיפה בע"מ נ' מצת אור (הדר חיפה) בע"מ, פ"ד לו(3) 123 (1982)).

41. לפיכך, בהתאם לסמכותנו לפי תקנות 149(2)(א) ו-(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018, אשר הוחלו גם על בקשות רשות ערעור בעניינים מינהליים, מכוח תקנה 34 לתקנות בתי המשפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), התשס"א-2000, אציע לחבריי כי נדון בבקשות רשות הערעור שלפנינו כאילו ניתנה רשות והוגשו ערעורים על-פי הרשות שניתנה. רשות הערעור ניתנת אך ורק ביחס לשאלה העקרונית שעל הפרק, ורק בה אעסוק בהמשך דבריי. יתר טענות בעלי הדין ביחס לסוגיות הפרטיקולריות אשר התעוררו בעניינם, ממילא אינן יכולות לבוא בשערנו "בגלגול שלישי".

42. אקדים ואומר: אחרי שנתתי דעתי לטענות הצדדים בכתב ובעל-פה, הגעתי למסקנה כי הדין עם המשיבים, כפי שנקבע בפסקי הדין קמא. אם כן, סבורני שעלינו לקבוע כי בעת הערכת שווי מקרקעין "במצב הקודם" לצורך שומת היטל השבחה אין להתעלם מתרומתה של תמ"א 38 (מעצם אישורה) לשוויים, ככל שישנה. לפיכך, אציע לחבריי כי נדחה את הערעורים שלפנינו.

בקשות ביניים

43. תחילה, אסיר מסדר היום שתי בקשות ביניים שהוגשו במסגרת תיק לויתן:

- בקשה מטעם לויתן מיום 26.9.2025 לחייב את הוועדה המקומית ת"א בהמצאת פרטים בנוגע ליישום תכנית רובע 3 – בקשה זו נדחת בזאת, באשר היא נוגעת

לנסיבות המקרה הפרטניות ואינה רלבנטית לשאלה המשפטית העקרונית נושא דיוננו.

- בקשה מטעם הוועדה המקומית ת"א מיום 16.9.2025 להוציא מתיק בית המשפט את דו"ח מבקר המדינה שהוגש אליו על ידי לויטן – בקשה זאת מתקבלת שכן דו"ח מבקר המדינה ממילא אינו יכול לשמש ראיה בהליך משפטי (ראו: סעיף 30 לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב]).

תמ"א 38 ומתת רגולטורי

44. בטרם אפנה לבחינה מעמיקה של הדין החל בענייננו, אבקש להאיר את הסוגיה הנדונה מנקודת מבט כלכלית-חברתית.

45. התעשרותו של אזרח בעקבות שינוי בערכו של נכס מקרקעין המצוי בבעלותו יכולה לנבוע משני מקורות עיקריים: (1) תנודות המחירים בשוק הנדל"ן החופשי, אשר משקפות את שיווי המשקל בין הביקוש להיצע; וכן (2) התעשרות שמקורה במעשה שלטוני יזום אשר מעלה את ערך המקרקעין על ידי שינוי ייעוד או הגדלת היקף הבניה המותר.

המלומדים גדעון פרחומובסקי ואברהם בל תיארו את ההטבות השלטוניות בתחום של תכנון ובניה כ"מתת רגולטורית" (regulatory giving), לאמור:

"Every time the government 'upzones' or changes a zoning ordinance to the benefit of certain property owners, it has executed a giving".

ראו:

Gideon Parchomovsky & Abraham Bell, *Givings*, 111 YALE L.J. 547, 550 (2001).

46. התעשרות שמקורה במתת רגולטורית עשויה להצמיח חיוב בהיטל השבחה (*fair charge*), בעוד שהתעשרות שמקורה בשוק החופשי אינה מקימה חובת תשלום מסוג זה (אף שהיא עשויה להיות כרוכה בתשלום מס שבח במימוש הנכס, בהתאם לאמור בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין)). כאשר פעולות תכנוניות של הרשות מגדילות את ערך הקניין הפרטי, ככלל, מובן כי יש לחייב את הנישום לחלוק את התעשרותו עם הציבור באמצעות מנגנון המס, שכן פעולות

אלה של הרשות נעשו לטובת הציבור כולו ולא לטובת פלוני או אלמוני שנכסיו מצויים במתחם התכנית. כפי שכבר נאמר: "ראוי כי בלעו של המתעשר יוצא מפיו וינתן – שמא נאמר: יוחזר – לציבור" (ראו: דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 63 (2000) (להלן: דנ"א בית הכרם)).

47. לא כך הוא כאשר שיווי המשקל בין הביקושים להיצעים בשוק החופשי הוא זה שמעלה את ערך המקרקעין. במקרה כזה, בכפוף לחיובי מס שבת, אין הציבור רשאי לבוא אל בעל המקרקעין ולדרוש ממנו כי יחלוק עמו את התעשרותו. זאת, משתי סיבות. ראשית, הציבור – בפועלו באמצעות רשויות המדינה – לא עשה דבר כדי להשביח את המקרקעין, ועל כן אין לו שום חלק בהתעשרות. שנית, כאשר שוק הנדל"ן מוריד את ערכם של מקרקעין פרטיים, בעל המקרקעין אינו זכאי לבוא אל הציבור ולדרוש כי יחלוק עמו את הפסדו.

48. כאמור, ענייננו נסוב על התעשרות אשר מקורה בעצם אישורה של תמ"א 38, מבלי שהוצא מכוחה היתר בניה. כלומר, הממשלה אישרה את תמ"א 38 ובכך הוסיפה למקרקעין עליהם חלה התכנית פוטנציאל תכנוני: אפשרות – בלתי ודאית – לקבלת תוספת זכויות בניה. רק כאשר הפוטנציאל התכנוני ממומש באמצעות קבלת היתר בניה, אזי מדובר במתת רגולטורי, אשר מצדיק, ברמה העקרונית, הטלת חיוב על בעל המקרקעין לחלוק עם הציבור את ההתעשרות שצמחה לו מכוח המתת. כאמור, רק אז מתגבש אירוע מס השבחה (ראו: עניין דון, בפסקאות 56-57) – זאת, כאמור, ברמה העקרונית בלבד ובכפוף לפטור מההיטל שהמחוקק העניק לבעל המקרקעין בסעיף 19 לתוספת על-מנת לעודד, בין היתר, חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה.

העלייה בערך הנכסים אשר מתרחשת כפועל יוצא מעצם אישורה של תמ"א 38, מבלי שהוצא מכוחה היתר בניה, אינה עולה אפוא כדי מתת רגולטורי. עליית ערך זאת היא תוצאה של כוחות השוק אשר מעלים את הביקוש לנכסים מסוג זה בשל הפוטנציאל התכנוני הגלום בהם; וכאמור, כאשר מדובר בהתעשרות שמקורה בשוק החופשי – אין הכרח לחלוק אותה עם הציבור.

49. ועתה – לפרטי הדין הנוהג.

השפעת תמ"א 38 על "המצב הקודם" של המקרקעין

50. כאמור, השאלה המשפטית המונחת לפתחנו היא כדלקמן: האם בהערכת שווי המקרקעין "במצב הקודם" יש לכלול את תרומתה של תמ"א 38 לשויים, או שמא יש לנטרל את השפעתה ולחשב את שווי המקרקעין על-פי המצב התכנוני שקדם לאישורה של תמ"א 38?

ונזכור: עסקינן בתרומה לשווי המקרקעין אשר צמחה רק מעצם אישורה של תמ"א 38 בעטיו של הפוטנציאל התכנוני אשר גלום בה, מבלי שהוצא מכוחה היתר בניה.

51. הבה נשוב לדוגמא אותה הצגתי בפתח דבריי, ונצמיד לעובדותיה ערכים מספריים:

הנישום הוא בעליו של בניין ישן ששוויו מיליון ש"ח (להלן: המצב המקורי). בשנת 2005 מאושרת על ידי ממשלת ישראל תמ"א 38 והיא חלה על הבניין. כזכור, מימוש הזכויות לתוספת בניה מכוח תמ"א 38 מותנה במתן היתר בניה על ידי הוועדה המקומית. על אף זכאותו לעשות כן, הנישום לא מגיש בקשה להיתר בניה ומן הסתם גם אינו פועל לחיזוק הבניין מפני רעידות אדמה. בשלב זה, בעקבות החלת תמ"א 38 על המקרקעין ולמרות שלא הוצא מכוחה היתר בניה, מאמיר שווי הבניין לשני מיליון ש"ח (להלן: מצב הביניים). נניח כי עליית שווי זה של מיליון ש"ח נובעת באופן בלעדי מעצם אישורה של תמ"א 38. לאחר מכן, מתכננת ומאשרת הוועדה המקומית תכנית מפורטת אשר מעניקה זכויות בניה נוספות ביחס לבניין (להלן: התכנית המפורטת); ובהמשך אכנה תכנית מעין זו תכנית אחרת). בעקבות התכנית המפורטת מטפס לו שווי הבניין ומגיע לכדי שלושה מיליון ש"ח (להלן: המצב החדש). משעלה שווי המקרקעין בעקבות התכנית המפורטת, חל אירוע מס אשר גורר אחריו חיוב בהיטל השבחה בשיעור מחצית ההשבחה.

52. בכדי לשום את ההשבחה ממנה ייגזר גובה ההיטל, יש להעריך את שווי הבניין "במצב הקודם" – ערב תחולתה של התכנית המפורטת – ולהשוות אותו לשווי הבניין "במצב החדש" – זה שאחרי אישור התכנית המפורטת. שווי הבניין במצב החדש הוא שלושה מיליון ש"ח. מהו אפוא "המצב הקודם" של הבניין? האם מדובר "במצב המקורי" ששוויו מיליון ש"ח, או שמא מדובר "במצב הביניים" ששוויו שני מיליון ש"ח? בהינתן תשובה לשאלה זו נדע את גובה ההשבחה: השבחה של שני מיליון ש"ח או של מיליון ש"ח בלבד.

53. בנקודה זו ניטשה המחלוקת בין בעלי הדין.

על-פי גישה אחת – בחישוב היטל ההשבחה יש להתעלם מעליית השווי אשר נגרמה בעקבות תחולתה של תמ"א 38 על המקרקעין. לפיכך, בשומת "המצב הקודם" יש לנטרל עליית שווי זו ולהעריך את שווי המקרקעין בהתאם למצב המקורי (בדוגמה שלנו: מיליון ש"ח). גישה זו תיקרא גישת הנטרול.

על-פי גישה אחרת – בחישוב היטל ההשבחה יש לשום את שווי המקרקעין "במצב הקודם" כמות-שהם, בהתאם לערכם בשוק חופשי אשר משקלל את תרומתה של תמ"א 38 לשווי השוק (בדוגמה שלנו: שני מיליון ש"ח). למען הנוחות, גישה זו תיקרא גישת ההכללה (אף שלטעמי מתאים יותר לכנותה בשם גישת שווי-שוק).

54. להשקפתי, הגישה הנכונה – אשר מקיימת את דרישות החוק והולמת את דיני המס – היא גישת ההכללה; ואפרט.

גבולות אירוע המס בעקבות "התכנית האחרת"

55. הסוגיה שלפנינו נטועה כל-כולה בדיני המס (ולא בדיני תכנון ובניה, כפי שאפשר לטעון). כאשר בדיני מס עסקינן, מרכז הכובד מצוי תמיד באירוע המס – אותו עלינו לאתר ולתחום את גבולותיו.

56. כפי שכבר נפסק בעבר, וכפי שהוסבר על ידי לעיל, עצם אישורה של תמ"א 38 אינו מכונן שום אירוע מס. אירוע המס הרלבנטי – והיחיד – בענייננו הוא אירוע המס אשר מתגבש עם אישורה של התכנית האחרת. אישור התכנית האחרת מקיים את שני התנאים המצטברים להתגבשותו של אירוע מס, עליהם עמדתי לעיל: (1) עם אישור התכנית האחרת חלה עלייה בשווי המקרקעין; וכן (2) העלייה נגרמה בעקבות אישור התכנית. אולם, בכך לא סגי. אירוע המס של "השבחה" מוגבל בהוראות סעיף 1(א) לתוספת אך ורק לעליית שווי המקרקעין אשר בינה לבין התכנית המשביחה יש קשר סיבתי ישיר או בלתי אמצעי (ראו: רע"א 10879/02 באולינג כפר טבא נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, פסקה 13 (6.12.2006)); רע"א 4217/04 פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פ"ד סא(3) 386, פסקה 7 (2006) (להלן: עניין פמיני)).

57. דברים אלה הוסברו היטב על ידי המלומד הנריק רוסטוביץ:

"ליצירת אירוע מס בהיטל השבחה נדרשים שני אירועים ותנאי אחד: האירוע הראשון – עליית שוויים של המקרקעין; האירוע השני – אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג; התנאי הוא כי האירוע הראשון הוא תוצאה של האירוע השני. אושרה תכנית, ניתנה הקלה או הותר שימוש חורג, ושוויים של המקרקעין לא עלה, אזי לא חל כל אירוע מס כלל ועיקר, ואין להתייחס אל מקרה זה כאל מקרה בו שיעור היטל השבחה הוא אפס. הוא הדין אם עלה שוויים של המקרקעין ולא נתקיים האירוע השני. אם נתקיימו שני האירועים, אולם שוויים של המקרקעין עלה שלא כתוצאה מהאירוע השני, לא נתקיים התנאי הקושר בין השניים, ולא חל אירוע מס" (ראו: הנריק רוסטוביץ' היטל השבחה 201 (1996); ההדגשה הוספה – א.ש.).

58. על חשיבותו של הקשר הסיבתי הבלתי אמצעי עמד השופט המנוח מ' חשין, ז"ל, בדנ"א בית הכרם באלה המילים:

"היטל השבחה מוטל על השבחת-תכנון, ואך-ורק על השבחת-תכנון. שוויים של מקרקעין יכול שיעלה מטעמים שאינם טעמי-תכנון, אך על השבחה זו אין מוטל היטל השבחה [...] למותר לומר כי שומתה של כל השבחה והשבחה פרטיקולרית תיעשה על-פי הנחיות החוק, דהיינו: בחישוב השבחתם של מקרקעין לא תובא במניין אלא השבחה הקשורה בקשר סיבתי ישיר לתכנית המשביחה" (שם, בעמ' 79; ההדגשה הוספה – א.ש.).

59. הדרישה הדווקנית לקשר סיבתי ישיר מובנת גם על רקע הרעיון העומד בבסיס ההיטל, שהוא, כאמור, השתתפות בהוצאות הרשות המקומית ושיתוף הציבור בהתעשרותו של בעל המקרקעין אשר מקורה בפעולה תכנונית של הרשות. בכך שונה היטל השבחה ממס שבח אשר במסגרתו לא נדרש קשר סיבתי משום סוג, וכל עלייה בערכו של הנכס, ככזאת, היא בגדר שבח החייב במס (ראו: סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין; ע"א 1458/99 רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(2) 174, 184 (2001)).

60. שוק הנדל"ן מושפע ממגוון רחב של משתנים, החל ממאפייני הנכסים, דרך שיעורי הריבית ("עלות ההון"), וכלה בעובדה כי ידוען כזה או אחר מתגורר בשכונה. דא עקא, עליית ערך אשר אינה תוצאה ישירה של אישור התכנית המשביחה אינה נלכדת ברשת המס ואינה מחוללת אירוע מס מהסוג הנדון. דיני המיסים מכתיבים אפוא כי לצורך עריכת שומת השבחה יש לחלץ ולבודד את עליית ערך המקרקעין אשר נגרמה כתוצאה

מהתכנית המשביחה ככזאת מתוך העלייה הכוללת בשווי המקרקעין אשר מושפעת גם מגורמים אחרים. על "השבחה" זו – ועליה בלבד – יחול היטל ההשבחה.

61. מבחינת הפרקטיקה השמאית, ההשבחה האמורה נקבעת באמצעות חישוב ההפרש שבין שווי המקרקעין "במצב הקודם" לבין שווי המקרקעין "במצב החדש". הפרש זה אמור לייצג את ההשבחה שצמחה בעקבות הפעולה התכנונית המשביחה, וממנו נגזר גובה ההיטל שעל הנישום לשלם. מבחינת נטל המס, ככל שההפרש האמור נמוך יותר (ככל שההשבחה קטנה יותר), כך קטן ההיטל. לצורך העניין, בהנחה כי שווי המקרקעין "במצב החדש" הוא נתון קבוע, אזי ככל ששווי המקרקעין "במצב הקודם" יהיה נמוך יותר, כך יגדל ההפרש, וכפועל יוצא מכך יגדל שיעור ההיטל. משמעות הדברים היא זאת: כאשר מבוצע "נטרול" (הפחתה) של רכיב מסוים משווי המקרקעין "במצב הקודם" גִּדַל שיעור היטל ההשבחה; ועל כן, הלכה למעשה, ההיטל נגבה גם בגין הרכיב המנוטרל.

62. ברי הוא כי הסיבה שבגינה טיפס שווי המקרקעין והגיע ל"מצב קודם" אינה רלבנטית ועליית ערך זו אינה מחויבת בהיטל השבחה, כל אימת שבמעלה הדרך לא התקיים אירוע מס המוגדר בחוק כהיטל השבחה. אם יימצא במעלה הדרך אירוע מס המוגדר בחוק כהיטל השבחה, אזי ניתן להבין מדוע יש "לנטרל" את עליית הערך הכרוכה בו בשומת "המצב הקודם", שכן, כאמור, הנטרול מאפשר לגבות את המס המחויב בגין עליית ערך זו. ומכאן להיפוכם של דברים: באין אירוע מס המוגדר בחוק כהיטל השבחה, אין לנטרל דבר או חצי-דבר משווי "המצב הקודם". זאת, כאמור, מפני שהמצב הקודם הוא תולדה של כוחות השוק (אשר מייחסים, במקרים מסוימים, שווי לפוטנציאל התכנוני הגלום בעצם אישורה של תמ"א 38) ואינו תולדה ישירה של פעולה תכנונית-שלטונית אשר מוגדרת בחוק ככזאת אשר מקימה חבות בהיטל השבחה.

63. על רקע הדברים האמורים, אבחן את שתי הגישות המוצעות.

64. המצדדים בגישת הנטרול מבקשים להפחית משווי המקרקעין "במצב הקודם" את עליית הערך שמקורה בתמ"א 38, ועל ידי כך להגדיל את ההשבחה ממנה ייגזר שיעור ההיטל. הפחתה כאמור תוביל, הלכה למעשה, לגביית היטל השבחה לא רק בגין ההשבחה שמקורה בתכנית האחרת, אלא גם בגין עליית ערך המקרקעין שמקורה באישור תמ"א 38.

65. בנקודה זו, מקום יש עמנו לשאול: האם עליית השווי שמקורה בתמ"א 38 (ללא הוצאת היתר בניה) טומנת בחובה אירוע מס של השבחה אשר מצדיק לנטרל רכיב זה בשומת "המצב הקודם" באופן שיאפשר גביית היטל בגינה? כמו כן, האם עליית השווי שצמחה בעקבות אישור תמ"א 38 מקיימת את התנאי ההכרחי של קשר סיבתי ישיר לפעולה התכנונית שבגינה נגבה ההיטל – היא אישור התכנית האחרת? דומני כי לא יכולה להיות מחלוקת כי התשובה לשתי השאלות הללו היא לאו מוחלט.

66. ראשית, כפי שכבר נפסק בעניין 170, אישור תמ"א 38, ככל שלא הוצא מכוחה היתר בניה, אינו מגבש אירוע מס המוגדר בחוק כהיטל השבחה, ולא ניתן לגבות בגינו היטל השבחה במועד מכירת המקרקעין (ראו: עניין 170, בפסקה 57). מאחר שעליית השווי בשל אישור תמ"א 38 אינה מכווננת אירוע מס, אין היא שונה מכל גורם שוקי אחר המשפיע על שווי המקרקעין, שאותו, כמובן, אין לנטרל (ואין לגבות בגינו היטל השבחה). שנית, עליית השווי שצמחה בעקבות אישור תמ"א 38 בוודאי אינה מקיימת קשר סיבתי ישיר, או קשר כלשהו, לתכנית האחרת אשר באה לעולם אחרי שצמחה ההשבחה מכוח התמ"א. מכאן עולה כי גישת הנטרול חוטאת לעיקרון היסודי המחייב בגביית היטל השבחה ובגביית מיסים בכללותם: "אין מס ללא חוק" (ראו: בר"מ 2090/16 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה נ' אקרו בע"מ, פסקה 42 (15.3.2018)). גישת הנטרול לא יכולה אפוא לעמוד.

67. העובדה כי אישור תמ"א 38 יוצר מעין "השבחה תכנונית" אינה מעלה ואינה מורידה לענייננו. לא כל פעולה תכנונית של רשות ציבורית, גם אם יש בה כדי להעשיר את האזרח, מכווננת אירוע מס וגוררת אחריה חיוב במס כדוגמת היטל השבחה. למשל, השלטון המרכזי שוקד לעתים על פיתוח תכנוני בדמות הכנת תכניות מתאר ארציות למטרות שונות, מבלי שהשקעתו מוחצנת על האזרחים הנהנים ממנה באמצעות מיסוי (ראו: אהרון נמדר היטל השבחה 319 (2011); עע"מ 7381/15 ש. דורפברגר בע"מ נ' עודד, פסקאות 19-22 (30.10.2016)).

68. בשונה מגישת הנטרול, גישת ההכללה דוגלת בהערכת שווי המקרקעין "במצב הקודם" על-פי ערכי שוק חופשי כמות-שהם, מבלי לייחס חשיבות מיוחדת לעובדה ששווי המקרקעין עלה בשל אישור תמ"א 38 ומבלי לדרוש את גביית ההיטל על עליית ערך זו. גישת ההכללה הולמת אפוא את עקרונות דיני המס והיא שצריכה להדריכנו.

69. זאת ועוד: סעיף 4(7) לתוספת מורנו כי עליית ערך המקרקעין תחושב "כאילו נמכרו בשוק חפשי". בכך גילה המחוקק את דעתו כי מבין הגישות המוצעות, שומה עלינו

לנקוט בגישת ההכללה. אם השוק מייחס ערך כלכלי לעצם תחולתה של תמ"א 38 על המקרקעין, יש לכלול השפעה זו בשומת ערך המקרקעין (ואציין, במאמר מוסגר, כי תמ"א 38 לא תמיד תוסיף ערך למקרקעין – על כך תעדנה התדיינות סביב כישלונות הפרויקטים הקשורים לתמ"א 38, שמובאים לפתחנו מפעם לפעם). גישת זו מיישמת כהלכה את אחת המטרות המרכזיות של דיני המס: השאיפה להגיע לגביית "מס אמת". גביית "מס אמת" – משמעה גביית מס בהתאם לרווח הכלכלי האמיתי שבבסיס המס (ראו והשוו: ע"א 9308/20 פקיד שומה עכו נ' בית חוסן בע"מ, פסקה 12 לפסק דיני והאסמכתאות שם (13.2.2023)). במסגרת גביית היטל השבחה, אין אפוא להלום את הניסיון לייחס לנישום התעשרות, אותה עליו לחלוק עם הציבור, כאשר התעשרותו לא צמחה מהתכנית העומדת בבסיס החיוב בהיטל. כאמור, חיוב הנישום בהיטל השבחה תלוי בקיומו של קשר סיבתי בין התעשרותו לתכנית המשיכה. באין קשר סיבתי כאמור, חיוב בהיטל השבחה לא יכול לקום.

70. הנה כי כן, חרף פרטיה המסועפים של הסוגיה המונחת לפנינו, הדין מספק לה מענה ברור ומפורש כאמור לעיל.

71. בנקודה זו יכולתי לסיים את פסק דיני. ברם, בעלי הדין העלו בפנינו טענות נוספות, כאשר כל אחד מהם ומהן טען בטוב טעם ודעת. מטעם זה, אכבד טענות אלה במתן מענה.

"פטור" דה-פקטו מעליית הערך מכוח תמ"א 38 במכירת הנכס

72. המערערות והיועצת – שכאמור מבקשות להחיל בענייננו את גישת הנטרול – טוענות כי הכללת עליית הערך אשר צמחה מעצם אישורה של תמ"א 38 בשומת "המצב הקודם" מובילה, הלכה למעשה, למתן פטור מהיטל השבחה על עליית ערך זו במכירת המקרקעין. לטענתן, פטור כזה אינו מעוגן בחוק ואין לו מקום.

73. טענה זו דינה להידחות. על-פי הדין הקיים, אותו הצגתי לעיל, "פטור" כאמור ממילא מוכר ומיושם בפועל במדיניות המס. ליתר דיוק: ה"פטור" הנטען אינו אלא אשליה. כפי שלמדנו, אישורה של תמ"א 38 מלכתחילה אינו מגבש אירוע מס של השבחה במכירת המקרקעין.

74. זאת ועוד. בהינתן העובדה כי במסגרת הדין הקיים לא נגבה היטל השבחה על עליית הערך מכוח אישור תמ"א 38 בעת מכר, מוקשית בעיניי הגישה לפיה יש להחיל דין שונה – גביית ההיטל בגין עליית הערך הנובעת מתמ"א 38 – אך ורק בשל אישורה של תכנית אחרת אשר חלה על אותם מקרקעין. יישומה של גישה מעין זו מוביל לתוצאות שרירותיות ובלתי-שוויוניות בעליל. אדגים: טול בניין עליו חלה תמ"א 38 ובו שתי דירות זהות, א' וב'. בעקבות אישורה של תמ"א 38, מבלי שהוצא מכוחה היתר בניה, עלה שוויין של הדירות ממיליון ש"ח לשני מיליון ש"ח. דירה א' נמכרה ובהתאם לדין בעל דירה א' לא חויב בהיטל השבחה על ההשבחה שצמחה בעקבות אישור תמ"א 38 (מיליון ש"ח). לאחר מכן, אושרה תכנית אחרת אשר השכיחה את המקרקעין והעלתה את שווי הדירות משני מיליון ש"ח לשלושה מיליון ש"ח. כעת דירה ב' נמכרה. אם תיושם גישת הנטרול, בעלת דירה ב' תחויב בהיטל בגין השבחה של שני מיליון ש"ח (ההפרש בין "המצב הקודם" של מיליון ש"ח, תחת הנחת הנטרול, לבין "המצב החדש" של שלושה מיליון ש"ח). השבחה זו, בגינה תחויב בעלת דירה ב' בהיטל בשיעור של 50%, כוללת הן את עליית הערך של מיליון ש"ח שצמחה בעקבות אישור התמ"א – בגינה לא חויב בעל דירה א' – והן עליית ערך של מיליון ש"ח נוספים בגין ההשבחה בעקבות התכנית האחרת (כדין). זאת, מבלי שחל שינוי בעל משמעות רלבנטית במצב המשפטי וללא קשר סיבתי בין עליית הערך הראשונה לבין אישור התכנית האחרת. ברי הוא, לטעמי, כי תוצאה זו אינה מתקבלת על הדעת ויש לדחותה בשתי ידיים.

השפעת הפסיקה בעניין רון על עניינינו-שלנו

75. כזכור, בעניין רון נקבע כי אין לגבות היטל השבחה מכוח תמ"א 38 בעת מימוש זכויות בדרך של מכר, אלא רק עם הוצאת היתר בניה. זאת, מאחר שהזכויות מכוח התמ"א הן זכויות "ערטילאיות" (לא-מוקנות) שאינן מגבשות אירוע מס של השבחה מיד עם אישור התמ"א (בין היתר, משום שמימוש הזכויות נתון לשיקול דעתו של מוסד התכנון המקומי).

76. המערערות והיועצת מצאו בפסיקתו של השופט י' עמית בעניין רון עוגן לטענותיהן המצדדות בגישת הנטרול. לטענתן, משנקבע כי בעת אישור תמ"א 38 לא מתרחש אירוע מס של השבחה, אזי לא ניתן עוד לומר כי בעת חישוב "המצב הקודם" לצורך עריכת שומת השבחה עקב תכנית אחרת – הפכו פתאום זכויות אלו ל"מוקנות" באופן שמעלה את שווי המקרקעין.

77. בכדי להשיב לטענה זו יש להבחין תחילה בין השבחה כאירוע מס (או "השבחה משפטית") לבין השבחה כעובדה כלכלית-שמאית (או "השבחה עובדתית"). כמה דברים אמורים? השבחה כאירוע מס (היטל השבחה) מתגבשת רק בהתמלא התנאים הקבועים לכך בחת"ב, עליהם עמדתי לעיל. השבחה כעובדה כלכלית-שמאית היא למעשה כל עלייה בפועל בערך המקרקעין, תהא אשר תהא.

78. הערותיו של השופט עמית בעניין דון ביחס לתמ"א 38 לא עסקו בקביעת שווי המקרקעין "במצב הקודם" ואף לא בשאלה האם תמ"א 38 מייצרת השבחה עובדתית. דבריו עסקו בשאלה האם אישורה של תמ"א 38 בזמן המכר מייצר השבחה משפטית. במילים אחרות: בעניין דון לא נקבע כי תמ"א 38 לא העלתה בפועל את שווי המקרקעין עליהם היא חלה. כל שנקבע שם הוא כי אישורה של תמ"א 38 לא מכונן אירוע מס אשר מחייב גביית היטל השבחה במכירת הנכס. העובדה כי תמ"א 38 יצרה השבחה עובדתית – דהיינו: העלתה את שווי המקרקעין בפועל – אינה מנביעה התגבשות של אירוע מס; ולהפך: העובדה כי תמ"א 38 אינה מייצרת אירוע מס אינה מלמדת על כך שלא צמחה בגינה עליית ערך המקרקעין. מדובר בשני מובנים שונים של "השבחה".

79. התחשבות כלכלית בזכויות מותנות מכוח תמ"א 38 בשומת "המצב הקודם" אינה הופכת זכויות אלה, כטענת היועצת, ל"זכויות מוקנות". ערך מקרקעין בשוק החופשי מגלם משתנים שונים, לרבות זכויות שאינן מוקנות והציפיות אשר נלוות אליהן. זאת, כאשר בגדרם של דינים שעניינם היטל השבחה, בעל המקרקעין אינו אמור לחלוק עם הציבור את מה שהשוק נתן לו (כשם שהציבור אינו אמור לפצותו על מה שהשוק לקח ממנו).

עמד על כך, בהקשר דומה, השופט ע' פוגלמן בעניין דלי דליה:

"הדרך המקובלת לקביעת שווי השוק של נכסים בכלל, ונכסי מקרקעין בפרט, היא שיטת ההשוואה (או בשמה האחר – שיטת שווי השוק), דהיינו שווי המקרקעין נאמד באמצעות עסקאות השוואה שדרכן נבחן המחיר ששולם בעבור נכסים דומים בעסקה רצונית בשוק החופשי [...]. מטבע הדברים, שיטה זו מביאה בחשבון את מכלול מאפייניו של הנכס, ובכלל זה מאפיינים שאין להם עיגון סטטוטורי, דהיינו אין הם משקפים בהכרח זכויות משפטיות המוקנות לבעל המקרקעין מכוח תוכנית מחייבת, כדוגמת מיקומו הגיאוגרפי, רמת הביקוש למקרקעין באזור בו מצוי הנכס, צפיפות הבניה בסביבתו, רישות הכבישים והתחבורה הציבורית בסביבתו, הנוף הנשקף ממנו

וכיו"ב" (ראו: בר"מ 10212/16 דלי דליה נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה הרצליה, פסקה 10 לפסק דינו של השופט פוגלמן (1.4.2020); ההדגשה הוספה – א.ש.).

השופט ע' גרוסקופף, אף הוא הבהיר באותו עניין כי "שוויים בפועל של נכסים אינו תוצר של זכויות משפטיות בלבד, אלא של מכלול מאפיינים שחלקם מעוגנים בדין וחלקם לא" (ראו: עניין דלי דליה, בפסקה 13 לפסק דינו של השופט גרוסקופף; ההדגשה הוספה – א.ש.).

80. השופט גרוסקופף אף הוסיף בהמשך לכך כי "כשאנו נותנים הנחיה לשמאי לנטרל רכיבים משווי השוק, עלינו להצדיק זאת בטיעון נורמטיבי" (שם; ההדגשה הוספה – א.ש.). בענייננו, ככל שעצם אישורה של תמ"א 38 הוביל לתנודות בשוק הנדל"ן אשר העלו את ערכו של נכס מקרקעין מסוים, ובשים לב לכך שבאישור התמ"א לא התגבש אירוע מס, אין הצדקה לנטרל תרומה זו בשומת "המצב הקודם".

81. השאלה אם עצם אישורה של תמ"א 38 אכן תרם בפועל לערך המקרקעין היא שאלה שמאית מובהקת, שדינה להיקבע על ידי השמאים המוסמכים.

כפי שהזדמן לי להבהיר בהקשרן של הפקעות:

"שומת מקרקעין, כשמה כן היא, היא שומה ולא תאוריה. שומת מקרקעין היא תיאור מקצועי של עובדות שעניינן התנהגותם של אנשים ומוסדות אשר מוכרים, קונים, משכירים ושוכרים נכסים בשוק הנדל"ן. תיאור זה מתמקד בחליפין אמתיים ובנכונות אמיתית – לא נורמטיבית, לא היפותטית ולא תאורטית – של קונה או שוכר לשלם סכום כסף מסוים בעד רכישה [...] של נכס מקרקעין בזמן הנתון. תיאור כאמור מושתת על העיקרון הכלכלי 'כסף מדבר'" (ראו: ע"א 8717/17 מדינת ישראל רשות מקרקעי ישראל נ' עזבון המנוח איסמעיל מוחמד איסמעיל אחמד ז"ל, פסקה 32 לפסק דיני (23.7.2019); ההדגשות הוספו – א.ש.).

82. בטיעוניה ציינה היועצת כי אין בעמדתה לפיה יש לנטרל את תרומתה של תמ"א 38 לערכם של מקרקעין ספציפיים, כדי למנוע את ההתחשבות בתרומתה של התמ"א לעלויות מחירים בשוק הנדל"ן בכללותו. לנוכח המסקנה אליה הגעתי, איני רואה צורך להידרש להבחנה זו.

83. המערערות טענו גם לקיומו של קושי שמאי-פרקטי בהערכת שוויין של זכויות מותנות מכוח תמ"א 38. כשלעצמי, איני רואה בכך קושי רב בהינתן העובדה כי שיטת ההערכה המקובלת היא שיטת ההשוואה באמצעות עסקאות דומות אשר מחירן ממילא מגלם את ערכן של זכויות מותנות אלה. מכל מקום, אין בקושי שמאי זה כדי לשנות את התוצאה המתחייבת מכוח הדין, שכן "השומה הולכת אחרי הדין. העקרונות הנורמטיביים צריך שייקבעו על-ידי בית המשפט ומכך ייגזר החישוב השמאי" (ראו: עניין דלי דליה, פסקה 4 לפסק דינו של השופט פוגלמן; ההדגשה הוספה – א.ש.).

עניין לוטטרניק

84. פסק דין נוסף אליו התייחסו הצדדים בהרחבה הוא פסק הדין בעניין לוטטרניק. בעניין לוטטרניק נקבע "כלל הנטרול" לפיו ממכלול הנתונים האובייקטיביים אשר משפיעים על שווי השוק של המקרקעין "במצב הקודם" יש להוציא את עליית הערך אשר נגרמה בעטיין של ציפיות לאישור התכנית המשביחה שבגינה נגבה ההיטל (ראו גם: עניין פמיני, בפסקה 8; ע"א 8736/04 כהן נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה רעננה, פסקה 4 (24.1.2006)). השופט לוי הבחין כאמור בין ציפייה כללית לשינוי תכנוני (למשל, ציפייה הנובעת מהפוטנציאל הטמון בסוג הנכס או במיקומו) לבין ציפייה ספציפית לאישורה של תכנית מסוימת – אשר אותה יש לנטרל משווי המקרקעין "במצב הקודם".

85. את מסקנתו כי את הציפייה הספציפית יש לנטרל נימק השופט לוי כך:

"מטבעם, רבים הם שלבי התכנון ואף מתישים, ועל-כן הם נמשכים זמן ניכר. עובדה זו גורמת לכך שהידיעה על קיומם של הליכי התכנון הופכת לנחלת רבים, ובעקבות כך מתעוררת אצל בעלי עניין ציפייה ואף נכונות להשקיע, ומכאן ועד לעלייה במחירי הקרקע הדרך קצרה. אישורה של התכנית ההופך את הציפייה למציאות, גורם לעלייה נוספת בערך המקרקעין, אם כי נראה שחלק הארי של העלייה התרחש כבר בשלבים של הציפייה לאישורה של התוכנית. מכאן ברור שאם לצורך שומת ערך המקרקעין ערב אישור התכנית תובא בחשבון אותה עליית המחירים שנגרמה בעטיים של התכנית המשביחה וההליכים שהיו כרוכים בכך, יימוג כלא היה כל השבח הצפוי מתכנית זו, ובכך תסוכל כליל המטרה שלה נועד היטל ההשבחה" (ראו: עניין לוטטרניק, בעמ' 537).

86. בענייננו נטען כי את כלל הנטרול שנקבע בעניין לוטטרניק יש להחיל על כל ציפייה אשר נובעת מפעולה תכנונית רגולטורית, ולא רק על ציפייה תכנונית אשר נוגעת

לתכנית המשביחה הקונקרטי בהיותה תכנית "מתבשלת". אני סבור כי הניסיון ללמוד גזרה שווה מעניין לוטרניק לענייננו – נידון לכישלון. הרציונל שעמד בבסיס כלל הנטרול הוא הקשר ההדוק בין אותן ציפיות ספציפיות שיש לנטרל לבין התכנית המשביחה, כבחינת ציפייה והתממשותה. לעומת זאת, ציפיות שמתעוררות בעקבות תמ"א 38 דומות יותר במהותן לציפייה כללית לשינוי תכנוני, אותה, לפי הלכת לוטרניק, אין לנטרל.

סיכול תכלית ההיטל – האמנם?

87. לקראת סיום, אבקש להתייחס בקצרה לחשש שהביעו המערערות והיועצת כי יישום גישת ההכללה עלול להוביל לסיכול תכלית ההיטל ולפגיעה בקופה הציבורית עקב חפיפה מלאה בין "המצב הקודם" (אשר כולל את עליית השווי שכבר צמחה בעקבות אישור תמ"א 38) לבין "המצב החדש" (אחרי אישור התכנית האחרת). מדובר על מצב דברים בו התכנית האחרת השביחה אמנם את המקרקעין ביחס למצבם המקורי (לפני החלת תמ"א 38), אך שוויים לא האמיר ביחס למצבם אחרי החלתה של תמ"א 38 (זה המקרה שהתרחש בתיק קלמנוביץ, מושא בקשת רשות הערעור דנן). במקרה כזה, על-פי גישת ההכללה, לא ייגבה היטל השבחה והוצאות הוועדה המקומית אשר עמלה על הכנת התכנית האחרת לא תוחזרנה לקופתה.

88. אכן, אין להפחית מחשיבות התכלית העומדת ביסוד גביית היטל השבחה. עם זאת, תכלית זו, חשובה ככל שתהיה, אין להגשים בכל מחיר ובוודאי שאין לחרוג לשם כך מגבולות הדין. כאשר גוף התכנון המקומי פועל ומשקיע משאבים באישורה של תכנית, אולם, למרבה הצער, מאמציו לא נושאים פרי ואינם משביחים את נכסו של הנישום (מעבר להשבחה שכבר צמחה לו מכוח הזכויות המותנות על פי תמ"א 38) – אין לזכות את הוועדה המקומית בהיטל. אדרבה: נראה כי גביית היטל השבחה על השבחה אשר צמחה בקשר סיבתי עם תמ"א 38 היא זאת שאינה הולמת את תכלית ההיטל, שכן אישורה של תכנית מתאר ארצית אינו כרוך בהשקעת משאבים על ידי הוועדה המקומית, אלא על ידי השלטון המרכזי אשר בחר מטעמיו-שלו שלא לחייב בגינה בהיטל.

89. בעניינה של התכלית העומדת ביסוד גבייתו של היטל השבחה נאמר כי "הוועדה המקומית נתנה – הוועדה המקומית תיקח" (ראו: דנ"א בית הכרם, בפסקה 63). בהתאם לאותו עיקרון, אמרו מעתה: הוועדה המקומית לא נתנה – הוועדה המקומית לא תיקח.

90. התכניות מושא דיוננו – תכנית רובע 3 (תיק לויתן) ותכנית 9988 (תיק קלמנוביץ) – הן תכניות מפורטות, ולפיכך הן באות בגדר פעולות התכנון המנויות בסעיף 1(א) לתוספת אשר עשויות לכוון חיוב בהיטל השבחה. כמו כן, תכניות אלה מעניקות זכויות מוקנות (רובע 3) ומעין מוקנות (תכנית 9988). על-מנת להשלים את התגבשות החיוב בהיטל השבחה, יש לבחון ביחס לכל אחת מהתכניות את יסוד ההתעשרות, על בסיס ההשוואה בין "המצב הקודם" ל"מצב החדש", תוך בידוד ההשבחה אשר צמחה בקשר סיבתי ישיר לתכניות האמורות, וכאשר בשומת "המצב הקודם" יש לכלול את תרומת תמ"א 38 לשווי המקרקעין, אם ישנה.

91. דרך חישוב זו היא שהדריכה את בתי המשפט המחוזיים: בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו בתיק לויתן הנחה את השמאי המייעץ לערוך את השומה, בין היתר, בהתאם לאמור; וכן בית המשפט המחוזי ירושלים בתיק קלמנוביץ מצא כי בהינתן האמור – כאשר מכלילים את תרומת תמ"א 38 לשווי המקרקעין "במצב הקודם" – לא מתמלא יסוד ההתעשרות ולא חלה השבחה נפרדת מכוח תכנית 9988. בקבעם כך, צדקו בתי המשפט המחוזיים – כל אחד לפי דרכו שלו.

92. היועצת טענה כי העובדה שתכנית רובע 3 היא תכנית לפי סעיף 23 מלמדת כי לפנינו מהלך תכנוני אחד, עליו יש להחיל את "כלל הנטרול" שנקבע בעניין לוטטרניק ולנטרל את הציפיות הנובעות מתמ"א 38 בהיותן ציפיות הקשורות לתכנית המשביחה עצמה. אני סבור אחרת. להשקפתי, אין בעובדה כי "התכנית האחרת" היא תכנית לפי סעיף 23 כדי לשנות ממסקנותיי. מכל מקום, בפסק הדין קמא קבע בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו, כממצא עובדתי, כי תמ"א 38 אינה מהווה חלק מהליכי התכנון שבעקבותיהם הוכנה תכנית רובע 3 (ראו: פסקה 72 לפסק הדין; ובהקשר זה ראו גם קביעה דומה בהחלטת ועדת הערר י-ם בתיק קלמנוביץ: ערר (י-ם) 403/17 ברק נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פסקה 88 (5.9.2022)).

93. אשוב ואסכם כי דרך החישוב אשר נקבעה בפסקי הדין קמא – נקבעה כדת וכדין. באשר לקביעות העובדתיות הנוגעות לטיבן של התכניות, בממצאים מסוג זה אין מקום להתערב "בגלגול שלישי"; וממילא הרשות לערער בנוגע אליהן לא ניתנה (ראו, מיני רבים: רע"א 28427-10-24 פלוני נ' אלקיעאן, פסקה 7 (19.11.2024)).

94. סבורני כי בעת שומת "המצב הקודם" של מקרקעין לצורך גביית היטל השבחה אין מקום להפחית משווי השוק של המקרקעין את תרומתה של תמ"א 38 לשוויים, אם ישנה כזאת על-פי הכרעת השמאי. עליית הערך אשר נובעת מתמ"א 38 ככזאת, מבלי שהוצא היתר בניה, אינה מכווננת אירוע מס המוגדר בחוק כהיטל השבחה. בהתאם לכך, הכללתה בשומה של "המצב הקודם" אינה מובילה להתעשרות שעל בעל המקרקעין לחלוק עם הציבור. ההפך הוא הנכון: נטרול ההשפעה הנובעת מכוח אישורה של תמ"א 38 על שווי המקרקעין, באופן אשר גורר אחריו חיוב בהיטל השבחה בגין עליית ערך זו, הוא אשר חורג מגבולות הדין לנוכח היעדרו של קשר סיבתי בין התעשרותו של בעל המקרקעין לתכנית המשביחה.

95. אשר על כן, הנני מציע לחבריי כי נדון בבקשות שלפנינו כבערעורים ונדחה את הערעורים לגופם. במכלול הנסיבות ובהתחשב בתרומתם של בעלי הדין לליבון הסוגיה המשפטית החשובה, אשר נדונה והוכרעה בפסק דיננו, לא נעשה צו להוצאות.




---

אלכס שטיין  
שופט

השופט (בדימ') יוסף אלרון:

אני מסכים לחוות דעתו של חברי השופט א' שטיין.

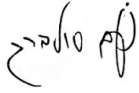



---

יוסף אלרון  
שופט בדימוס

המשנה לנשיא נעם סולברג:

אכן, כפי שהיטיב חברי, השופט א' שטיין, להסביר בחוות דעתו, צדקו בתי המשפט קמא בפסיקתם. על-פי שורת הדין – דינם של הערעורים להידחות.




---

נעם סולברג  
המשנה לנשיא

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שטיין.

ניתן היום, כ"ד בתשרי התשפ"ו (16 באוקטובר 2025).



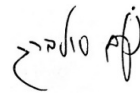

---

אלכס שטיין  
שופט




---

יוסף אלרון  
שופט בדימוס




---

נעם סולברג  
משנה לנשיא