

משרד ראש הממשלה
Prime Minister's Office
مكتب رئيس الحكومة



אגף
תקציבים



מינהל
התכנון



משרד הפנים



משרד המשפטים
MINISTRY OF JUSTICE | وزارة العدل



דו"ח המלצות הצוות הבין-משרדי
לבחינת הוראות חוק התכנון והבניה

התוספת השלישית: היטל השבחה

דו"ח ביניים

יולי 2026

תוכן עניינים

3 תקציר מנהלים

11 פרק א': מבוא

11 רקע כללי – היטל ההשבחה

12 עבודת הצוות הבין-משרדי לבחינת שינויים בתחום היטל ההשבחה

15 הצדקות ותכליות החיוב בהיטל השבחה

18 רקע היסטורי ותיקונים מרכזיים בתוספת השלישית מאז ועד היום

28 פרק ב': הקשיים המרכזיים במנגנון החיוב בהיטל ההשבחה

28 חוסר ודאות באשר לגובה ההיטל

45 הימשכות הליכי השגה וערר

49 העדר "צדק חלוקתי" / פערים בתקבולים מהיטלי השבחה בשל שונות בין ערכי הקרקע במרחבי התכנון...

54 פרק ג': השינויים שנבחנו בעבודת הצוות – והמלצות הביניים

55 רפורמה מבנית לחיוב בגין השבחה במקרקעין

62 קרן ארצית לחלוקת תקבולים מהיטל השבחה לאיזון בין רשויות מקומיות

64 דחיית אירוע המס למועד מימוש הזכויות

העברת זכויות במקרקעין לא תחשב אירוע "מימוש זכויות" – חובת התשלום בהיטל ההשבחה תקום רק עם

73 קבלת היתר או התחלת שימוש בפועל

86 ניתוק הזיקה בין עורך השומה לבין הוועדה המקומית

88 לוח שומה סמוך לאחר אישור התוכנית

92 ייעול הליכי עריכת שומת השבחה, ערר והשגה

תקציר מנהלים

היטל ההשבחה הוא אחד מכלי המיסוי המרכזיים החלים על מקרקעין בישראל. היטל מוטל כאשר פעולות תכנוניות מביאות לעליית שווי המקרקעין, זאת לטובת מקור מימון לרשויות המקומיות לשם הוצאות תכנון, פיתוח תשתיות וצרכי ציבור ותשלום פיצויי הפקעות לצרכי ציבור ופיצויים בגין פגיעות תכנוניות. אם כן, להכנסות מהיטלי ההשבחה יש חשיבות רבה עבור הרשויות המקומיות עצמן כמו עבור ציבור כולו אשר נהנה מקידום הליכי תכנון מותאמים לצרכים המשתנים ומפיתוח התשתיות הציבוריות. מנגנון זה מבטא עקרון של צדק חלוקתי: מי שהתעשר מהחלטה תכנונית של מוסד תכנון חולק את התעשרותו עם הציבור שבתחום הרשות המקומית,

עם זאת, לאורך השנים התגלעו קשיים רבים בהפעלת המנגנון: חוסר ודאות ביחס להיקף החיוב, פערי זמנים משמעותיים בין "המועד הקובע" לאישור התוכנית לבין מועד המימוש בפועל המחייב בתשלום, שונות רבה בשומות השבחה, הליכים ממושכים ומורכבים של השגה וערר, ולעיתים תחושת חוסר שקיפות או אחידות. כל אלה פוגעים בוודאות, שהיא ערך קריטי בשוק הנדל"ן, באמון הציבור וביכולת שלו לכלכל את צעדיו, בכדאיות הכלכלית של פרויקטים, וביכולת של השוק והמערכת הציבורית לפעול באופן יעיל. על קשיים אלו ואחרים שעוד יפורטו להלן, עמד גם דו"ח מבקר המדינה בנושא "גביית היטל ההשבחה והשימוש בו" שהתפרסם במהלך שנת 2024, פירוט לגבי ממצאיו יובא בהמשך

בהחלטת הממשלה מס' 186 מיום 24 בפברואר 2023 הוקם צוות בין-משרדי בראשות המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזורי) יחד עם מנכ"ל משרד הפנים, אשר מונה כנציג שר הפנים. החברים בצוות: הרב נתן אלנתן, יו"ר מטה התכנון הלאומי היוצא; מר רפי אלמליח, מנכ"ל מינהל התכנון; מר מתן יגל, סגן הממונה על התקציבים במשרד האוצר; השמאי הממשלתי הראשי; נציגי משרד הפנים; נציגי מנהל התכנון ומטה התכנון; נציגי משרד ראש הממשלה; נציגי אגף התקציבים במשרד האוצר; ונציגי היועצים המשפטיים הרלוונטיים.

עבודת הצוות כללה עשרות שעות של ישיבות עם מומחים, כנס שיתוף ציבור רחב, היועצות עם נציגי השלטון המקומי ורשויות מקומיות, יושבי ראש של ועדות הערר לפיצויים והיטלי השבחה, לשכת שמאי המקרקעין, שמאים העוסקים בהיטל השבחה, שמאים מכריעים, עורכי דין מתחום הנדל"ן, ועדות התכנון והבניה וההתחדשות העירונית שבלשכת עורכי הדין, התאחדות הקבלנים בוני הארץ, יזמים ונציגי ארגונים מקצועיים. התהליך נועד לייצר תמונה מלאה של האתגרים והכשלים הקיימים, ולאפשר בחינת חלופות שונות לשינוי ההסדרים החוקיים.

הצוות בחן שורה של הצעות – חלק מההצעות מטרות להניע רפורמות רחבות ומבניות בתחום, וחלק מההצעות הציגו שינויים ממוקדים יותר כאשר את הבחינה של אותן הצעות הובילה המטרה להביא לוודאות, אחידות ויעילות, תוך שמירה על עקרונות הצדק החלוקתי ומקורות ההכנסה לרשויות המקומיות

האתגרים המרכזיים שזוהו במנגנון החיוב בהיטל השבחה:

● חוסר ודאות בגובה ההיטל

החובה לשלם היטל השבחה חלה רק במועד מימוש הזכויות, ולעיתים חולפות שנים רבות מאישור התוכנית ("אירוע המס") ועד למימוש בפועל. כאשר אירוע המס הוא אישור תוכנית, במרבית המקרים שומת ההשבחה נערכת רק בסמוך למימוש, ולא בעת אישור התוכנית. הדבר יוצר מצב שבו בעלי נכסים, יזמים ורוכשים אינם יודעים מראש מה גובה ההיטל הצפוי לעת מימוש הזכויות ע"י הוצאת היתר בניה או לעת מכר.¹ חוסר הבהירות פוגע בוודאות, מקשה על בניית תחזיות עסקיות ועל גיוס מימון, וגורם לשוק להכניס "פרמיית סיכון" במחירים. כמו כן, גם לרשויות המקומיות נגרם קושי עקב עררים מרובים וחוסר הודאות מהיקף ההכנסות הצפויות מהיטלי השבחה, והציבור הרחב מושפע בעקיפין דרך התארכות פרויקטים והשלכה על מחירי הדיור.

ההיטל מחושב לפי השבחת הקרקע במועד אישור התוכנית ("המועד הקובע"), אך התשלום מתבצע רק במועד המימוש – ככלל במכירת נכס או בקבלת היתר בניה. דחיית חובת התשלום למועד המימוש נועדה, בבסיסה, להקל על הנישום שלא נדרש לשלם עם אירוע המס, אלא במועד שבו הוא ייהנה מפירותיו הכלכליים. לעיתים הפער האמור מגיע לעשרות ואף יותר. בתקופה זו מתרחשים שינויים כלכליים מהותיים – עלויות מחירים, משברים פיננסיים, שינויים רגולטוריים ותנודות בשוק האשראי. כתוצאה מכך, שומת ההשבחה המסתמכת על נתונים היסטוריים, לרוב לא משקפת את שווי הקרקע במועד העסקה בפועל. הדבר פוגע ברלוונטיות השומות, מקשה על מו"מ מסחרי, ואף מוביל להתדיינויות משפטיות סבוכות.

● שונות רבה בשומות המקרקעין עצמן

שומת ההשבחה נשענת על הערכות שמאיות, הכוללות שיקול דעת רחב בבחירת עסקאות השוואה, בהערכת מקדמי סיכון ודחייה ובהבנת הוראות התוכנית המשביחה. בפועל, שמאים שונים מגיעים לעיתים לתוצאות שונות מאוד לגבי אותה תוכנית. פערים אלה הובילו לכך שבמקרים רבים שמאים מכריעים הפחיתו באופן ניכר את הסכומים שנקבעו על ידי ועדות מקומיות – לעיתים בעשרות אחוזים. שונות זו יוצרת תחושת שרירותיות וחוסר שוויון, מערערת את האמון הציבורי במערכת, ומכניסה חוסר יציבות לשוק הנדל"ן, שבו סכומי ההיטל עשויים להגיע למיליוני שקלים.

● ריבוי והתמשכות הליכי השגה וערר והעדר בהירות של הוראות הדין

מנגנון ההשגה והערר על שומות ההשבחה כולל שלבים רבים – השגה לוועדה המקומית, פנייה לשמאי מכריע, או ערר לוועדת ערר, או שניהם ואף ערעורים לבתי המשפט. לעיתים קרובות למדי מגיעים סכסוכים הנוגעים להיטלי השבחה גם לבית המשפט העליון ובלא מעט תיקים מתבקשת עמדת היועצת המשפטית לממשלה ביחס לסוגיות המשפטיות הרלוונטיות לעניין. זאת, בין היתר, בשל חוסר בהירות בהוראות התוספת השלישית לחוק, ובשל העובדה שהוראות החוק בעניין היטל השבחה אינן משקפות את המורכבות

¹ יצוין, כי סעיף 4(4) לתוספת השלישית מאפשר לחייב בהיטל לדרוש מהוועדה המקומית, בכל מועד לפני מועד מימוש הזכויות, לערוך את שומת ההשבחה עבורו; משנתקבלה דרישה כאמור על הוועדה המקומית לערוך את השומה בתוך 90 ימים.

והמגוון הקיימים כיום בעולם התכנון. כל שלב מוסיף זמן ועלויות לנישומים, ליזמים ולרשויות. פעמים רבות, מחלוקות מקצועיות סביב פרשנות הוראות החוק ותוכניות או אומדני שווי הופכות להתדיינות ארוכות, שמעכבות פרויקטים ומכבידות על מערכת המשפט. המצב הנוכחי יוצר תחושת חוסר יעילות בגביית ההיטל, הליכים בירוקרטיים ארוכים וחוסר וודאות ממשי.

יצוין כי שלוש הנקודות הנזכרות, קשורות בקשר הדוק זו בזו, בבחינת סיבה ותוצאה. חוסר הודאות נובע, בין השאר, מהפער בין מועד אירוע המס והמועד הקובע, לבין מועד הכנת השומה, וממורכבות המטריה. חוסר הודאות בא לידי ביטוי בשומות שונות ואף סותרות. תוצאה ישירה של חוסר הודאות, הינה ריבוי הליכים בנוגע לשומות היטל השבחה, מה שבתורו גורם להתמשכותם. לפיכך, פישוט שיטת החישוב, תייצר אחידות וודאות, ואף תצמצם מאוד הגשת הליכים והתמשכותם.

● **פערים בין רשויות מקומיות**

מנגנון היטל ההשבחה ותשלומי חלף היטל השבחה בהסכם שבין השלטון המקומי למדינת ישראל, יוצרים פערים גדולים בהכנסות, בין רשויות מקומיות שבהן ערכי הקרקע גבוהים ותוכניות רבות מייצרות השבחה משמעותית, לבין רשויות שבהן ערכי הקרקע נמוכים יותר, שם, לעיתים קרובות התוכניות לא מייצרות השבחה או שההשבחה לא משמעותית.

בנוסף, בחלק ניכר מהמקרים (לעיתים קרובות, דווקא ברשויות עם ערכי קרקע נמוכים), היקף הקרקעות הפרטיות הוא מצומצם יותר, ולכן לא חלה חובת תשלום בהיטל השבחה, אלא חל מנגנון ה'חלף'. מנגנון זה מבוסס על אחוז מהתקבולים שמקבלת רשות מקרקעי ישראל מהשיווקים בתחום אותה רשות מקומית, כך שגם התקבולים ממנגנון החלף, מושפעים במישרין מערכי הקרקע.

התוצאה היא פערים משמעותיים ביכולת הפיתוח העירוני, בשירותים הניתנים לתושבים ובאיתנות הפיננסית של הרשויות. מצב זה מעלה תדיר את השאלה האם יש מקום לייצר היטל שיהווה הכנסה לרשויות המקומיות באופן שמצמצם פערים, או להביא לצמצום הפערים בדרך אחרת על רקע הנתונים ביחס להיקפי הגביה של ההיטל ברשויות השונות.

עיקרי הנושאים שנבחנו והמלצות ליישום בזמן הקרוב:

● **דחיית אירוע המס (המועד הקובע) למועד ההיתר לעניין "זכויות מותנות" ולעניין תוכנית כללית**

הצעה זו מבקשת לשנות מן היסוד את מועד אירוע המס והמועד הקובע לשומת ההשבחה: כיום, עליית השווי לחישוב ההשבחה נמדדת במועד אישור תוכנית, בעוד שדרישת התשלום ועריכת שומת ההשבחה, מתבצעים רק בעת מימוש הזכויות. התוצאה היא, כאמור, פער של שנים רבות בין מועד הערכת השווי לבין מועד עריכת השומה לצורך החיוב בפועל, היוצר אי וודאות. ההצעה גורסת כי יש לחשב את השומה לפי ערכי השוק במועד המימוש, כך שההיטל יסקף את עליית השווי האמיתית ממנה נהנה הנישום. מנגד, נשמעו הסתייגויות, ובהן חשש כי בשוק עולה, שינוי זה יוביל לעליית מחירי הדיר.

הצוות מכיר ביתרונות המשמעותיים, המעשיים והרעיוניים שבהצעה זו, אך אינו ממליץ בשלב זה על אימוץ ההצעה במלואה. לצד זאת, ממליץ הצוות בשלב זה ליישם תיקון חקיקה מצומצם – קביעת כללים מיוחדים לתוכניות הכוללות "זכויות מותנות" (פעולה תכנונית הכרוכה בהפעלת שיקול דעת תכנוני נוסף בעת הליך רישוי הבנייה, של מוסד תכנון שאינו רשות רישוי) ותוכניות המאופיינות בהיעדר קונקרטיות, כך שבמקרים אלה, מועד אירוע המס ידחה לשלב ההחלטה במתן היתר.

בנוסף, ממליץ הצוות לקבוע בחוק, כי אישורה של תוכנית שלא ניתן להוציא מכוחה היתר בניה (להלן – תוכנית מיתארית), לא יהווה אירוע מס, ולעת אישורה של תוכנית מפורטת שקובעת "זכויות מוקנות", תחושב ההשבחה במצב הקודם, בהתעלם מהתוכנית המיתארית (בדומה לתוכנית כוללנית או תוכנית כוללת להתחדשות עירונית). הצעה זו תחול גם על תמ"א או תמ"מ שלא ניתן להוציא מכוחן היתר בניה.

● קביעת לוחות זמנים מחייבים לעריכת שומת מקרקעין

תשלום היטל ההשבחה מהווה תנאי למימוש הזכויות בנכס. אי-תשלום ההיטל מונע מהבעלים במקרקעין לרשום בפנקסי המקרקעין את העברת הזכויות בנכס, כאשר מדובר במימוש בדרך של מכר, ומונע את קבלת היתר הבנייה מהוועדה המקומית בפועל. לצד האמור, עלה בדיוני הצוות כי ברוב המקרים מלאכת עריכת שומת ההשבחה על ידי הוועדה המקומית נעשית סמוך למועד מימוש הזכויות ולעיתים אף לאחריו (כאשר מדובר במכר). בעוד שלעניין מימוש בדרך של קבלת היתר קיימת הוראה בחוק כי עיכוב בהמצאת דרישת התשלום לא ימנע את מתן היתר ואכיפת התשלום תידחה למועד מתן תעודת גמר, אין הוראה דומה לעניין מכר.

יושב ראש המרכז לשלטון מקומי העלה הצעה לקבוע לוחות זמנים ברורים ומחייבים לעריכת שומות ובמסגרת הליכי ההשגה עליהן. ההצעה כוללת קביעת מועדים מחייבים לעריכת השומות על ידי כלל הגורמים – החל משמאי הוועדה המקומית ועד השמאי המכריע. בין היתר הוצע לבחון קביעת ברירות מחדל שיחולו בעת חריגה מלוחות הזמנים שיקבעו, באופן שיתמרץ את הגורם הרלוונטי לסיים את מלאכת השומה בזמן. הצוות ממליץ להמשיך בבחינת ההצעה בשיתוף עם השלטון המקומי וזאת תוך חתירה למתווה מאוזן שבין ייעול ההליך לבין שמירה ומניעת פגיעה בהכנסות השלטון המקומי או בנישום.

● ייעול הליכי ערר והשגה

מערכת הערר וההשגה כיום ארוכה ומורכבת. הצעות השינוי כוללות איחוד ערכאות (שמאי מכריע וועדות ערר), הקמת ערכאה שתעסוק בסוגיות עקרוניות, מתן תוקף תקדימי להחלטות שמאי מכריע, וכן קביעת לוחות זמנים מחייבים לניהול הליכים. מטרת השינויים היא הקמת ערכאה בעלת מומחיות בסוגיות אלה, שתקבל הכרעות מהירות, אחידות ושקופות יותר, בנושאים מהותיים שיש להם השפעה רחבה, ובכך ולהפחית את ריבוי ההתדייבויות.

בשל המורכבות הכרוכה בהקמת ערכאה ייחודית לעניין היטל השבחה שהכרעותיה יהיו מחייבות, ובכלל זה השאלה איזה ערכאות יהיו כפופות או מונחות בהתאם להכרעותיה, אופן קיום ההליך והדיון בפניה, האפשרות להכרעה ללא קיום הליך אדוורסרי, ובחינת כלל המשמעויות הכרוכות בכך, הצוות לא מצא

מקום להמליץ על שינוי בטווח הזמן המידי, אך הוא ער לצורך בקיצור זמנים וביצירת כלים שיאפשרו קבלת החלטות באופן אפקטיבי ואחיד.

לאור האמור, הצוות ממליץ על הקמת פורום משפטי-שמאי משולב, שיתכנס מידי תקופה באופן יזום, וייתן חוות דעת בנושאים שעל הפרק, לפי שיקול דעתו.

נושאים נוספים שנבחנו והמלצות להמשך בחינה:

● רפורמה מבנית במנגנון החיוב בהיטל ההשבחה

במהלך הליך שיתוף הציבור עלו קולות רבים שהביעו תסכול מהשיטה הקיימת לחיוב בהיטל השבחה. נטען כי התוספת השלישית הפכה במשך השנים למנגנון מסורבל, המייצר תלות גבוהה בשמאים, עורכי דין, ערכאות שיפוטיות ומומחים – באופן שמכביד על הציבור ועל המשק. לאור האמור הוצע לבחון מהלך מבני רחב שיפשט את שיטת החיוב, יפחית את היקף המחלוקות המשפטיות, ויצור מנגנון שקוף וברור יותר. בין החלופות שנדונו: קביעת תעריפים אחידים בתחום מרחב התכנון המקומי לפי ייעודי קרקע ושטח; ביטול היטל ההשבחה והישענות על מס שבח כחלופה מרכזית; או מעבר למס מכירה חד-פעמי על עסקאות בנכסים בנויים חדשים בלבד.

לצד היתרונות התיאורטיים בחלופות המאקרו שלעיל, כבר בראשית הדיון בהן הועלו קשיים משמעותיים הנוגעים לקידום ההצעות ויישומן: הצורך בתיאום עם מערך המיסוי הארצי, החשש מפגיעה בקופת הרשויות המקומיות, וכן שאלות מורכבות של צדק חלוקתי ואי יישום התכליות העומדות ביסוד היטל השבחה במתכונתו הנוכחית. מאחר שמדובר ברפורמה שדורשת בחינה מעמיקה, מחקר משווה בינלאומי והסכמה רחבה של כלל הגורמים הרלוונטיים, הצוות סבור כי יש להמשיך לבחון את ההיתכנות לרפורמה מבנית כוללת, אך לעת הזו אין להמליץ על יישום אופרטיבי.²

● העברת זכויות (מכר) לא תיחשב כ"מימוש זכויות"

כיום, העברת זכות במקרקעין (למשל מכירת דירה) מהווה אירוע מימוש המקים חובת תשלום היטל השבחה. הצעה זו מבקשת לשנות את ההסדר כך שהחיוב יהיה רק בשלב שבו הזכויות מתממשות בפועל – עם קבלת היתר בנייה או התחלת שימוש, תוך ביטול החיוב על מימוש בדרך של מכר, שלעיתים קרובות כרוך בחוסר ודאות ומקדמים שונים לעומת מימוש בדרך של היתר (בעיקר, במקרים של יעוד מעורב ויישום המבחן השמאי של השימוש המיטבי במקרקעין, צפי למימוש חלקי ועוד, כפי שיפורט להלן).

הוצעו גם חלופות מצומצמות יותר להצעה זו (שמכר לא יחשב מימוש): הגבלת השינוי האמור, רק לדירות מגורים בבניינים משותפים בכלל, או רק לאחר אישור תוכניות להתחדשות עירונית, וזאת במטרה להקל

² להרחבה ראו סקירה של ה-OECD, "Global Compendium of Land Value Capture Policies".

על בעלי דירות פרטיים כך שלא יידרשו להתמודד עם חבות בהיטל לעת מכר ולפני היתר בנייה. המטרה היא להקל על בעלי דירות פרטיים, במיוחד במיזמי התחדשות עירונית, ולהסיר חסם משמעותי במכירת דירות לפני ביצוע הפרויקט.

הסוגייה בכללותה הנוגעת לשינוי מהותי בדיני היטל ההשבחה בכל הנוגע למועדי המימוש, מעלה מורכבות, ובכלל זאת בכל הנוגע ליתרונות ולחסרונות הטמונים בה ולתועלת שבביצוע השינוי האמור, כשלעצמו או במשולב עם שינויים נוספים, כאשר בפני הצוות הועלו דעות וטענות שונות בהקשר זה. לפיכך, סבר הצוות כי לא מן הנמנע להמשיך לבחון את ההיתכנות והשלכות של צעד כאמור במסגרת היתכנות לרפורמה מבנית כוללת, אך לעת זו אין מקום להמליץ על ישום צעד כאמור.

יצוין כי במסגרת זאת, ואגב הסוגייה הפרטנית שהועלתה בפני הצוות לגבי הקשיים שעלו בגביית היטל השבחה בדרך מכר דירה בבית משותף והשאלה של הטלת היטל השבחה במכר במציאות כאמור, התרשם הצוות כי פסיקה עדכנית יצרה מתווה ראוי לגביית היטל השבחה במימוש בדרך של מכר דירה בבית משותף לאחר אישור תוכנית להתחדשות עירונית, ועל כן ההצעה היא לאמץ מתווה שמאי העולה בקנה אחד עם הפסיקה המעניק מענה לקשיים העולים בדוח בגביית וקביעת היקף ההיטל במקרה כאמור.

• **חוב עריכת לוח שומה ואימוץ השומות שנקבעו בתוכנית איחוד וחלוקה או בתחשיב לפי תקן 21**

כאמור, אחת הבעיות המרכזיות היא חוסר הוודאות לגבי גובה ההיטל. ההצעה מבקשת לחזק את ברירת המחדל הקיימת כבר כיום בחוק, ולחייב ועדות מקומיות לערוך "לוח שומה" סמוך לאחר אישור תוכנית, כך שבעלי נכסים ויזמים יוכלו לדעת מראש את גובה החיוב הצפוי, בהליך שוויוני ואחיד כלפי כלל בעלי הזכויות באותה תוכנית. מנגד, מדובר בנטל משמעותי על הוועדות המקומיות והשמאים מטעמן, בפרט באותם מצבים בהם קיימת שונות רבה בין המקרקעין שבתחום התוכנית, הן במצב התכנוני הקודם לתוכנית המשביחה והן לאחריה.

לחלופין, הוצע לכוון לוח "עקרונות שומה" – מסמך מנחה כללי שיקבע שיטת חישוב אחידה לגבי תוכנית מסוימת. יש בכך כדי להעניק ודאות לשוק, אך גם חשש מהכבדה על הוועדות המקומיות, ואף חשש להליכים כפולים, הן על עצם העקרונות והן על היישום שלהם בשומה מסוימת.

עוד הוצע לבחון אפשרות להסתמך על הערכת שווי המקרקעין שבוצע במסגרת תוכניות איחוד וחלוקה כבסיס לשומת ההשבחה. למרות שמדובר במענה חלקי הרלוונטי רק ביחס לתוכניות שכוללות הוראות איחוד וחלוקה שלא בהסכמה, היתרונות בהצעה זו, בפרט בהיבט הוודאות, ברורים. מנגד, קיים חשש ממשי כי יישום ההצעה, יעמיס על ההליך התכנוני ויהפוך אותו לזירת דיון והכרעה בסוגיות המיסוי, שכן היטל ההשבחה יוכרע לעת הדיון בתוכנית בהתאם לשווי שנקבע בטבלאות ההקצאה והאיזון, וכל שינוי בשומת ההשבחה, לרבות במסגרת ערר על ההיטל בהתאם למנגנון שיקבע, יגרור בהכרח שינוי בטבלאות.

הצעה נוספת שנבחנה נוגעת לתוכניות להתחדשות עירונית שנערך לגביהן, לעת אישור התוכנית, תחשיב לפי תקן 21. לפי הצעה זו, חישוב היטל ההשבחה הצפוי שנכלל בדו"ח שמאשר שמאי מוסד התכנון בהתאם לתקן הנזכר, יהפוך לשומת היטל השבחה מחייבת וסופית, תוך יצירת מנגנון שמאפשר לצדדים להשיג על

השומה. גם להצעה זו, יתרון ברור, שכן היא תביא ודאות כבר בשלב התוכנית. מנגד, גם בהצעה זו, קיים חשש ממשי כי יישומה, יעמיס ויארך את הליכי התכנון עד להכרעה סופית בגובה ההיטל.

מכל מקום, המכנה המשותף להצעות הנזכרות, הוא ודאות בגובה היטל ההשבחה, כבר בשלב אישור התוכנית או בסמוך לאחר אישור התוכנית, אולם מנגד, יש להן השלכות ועלויות על הארכת והתמשכות הליכי התכנון אשר יידרשו גם להכרעה בכל הנוגע לסוגיות המיסוי הנגזרת

הצוות מצא כי מדובר בהצעות מורכבות, שיש לבחון עומק את היתרונות הגלומים בהן לעומת החסרונות ואשר על כן יש צורך להמשיך בבחינתן, לרבות באמצעות יישום פיילוט לגבי תוכניות מסוימות, בשיתוף פעולה עם הוועדות המקומיות הרלוונטיות.

● **הממשק שבין השמאי עורך השומה לבין הוועדה המקומית**

כיום, שמאי שמועסק על ידי הוועדה המקומית הוא שעורך את שומת ההשבחה, מצב שעלול לעורר חשש לניגוד עניינים ולפגיעה באמון הציבור. ההצעה מבקשת להרחיק את הזיקה המתוארת, למשל באמצעות הקמת גוף מקצועי עצמאי שיערוך את השומות; או לחילופין ששמאי הוועדות ימונו על ידי גורם ממשלתי ואף יוחלפו מעת לעת, ללא תלות בהסכמת הוועדה המקומית; או לחילופין שהנישום יוכל לבחור את השמאי מתוך רשימת שמאים שתמציא לו הוועדה המקומית. הצעות אלו מבקשות להרחיק את הזיקה שבין השמאי שעורך את השומה לוועדות. היתרון בכך הוא שיפור השקיפות והגברת אמון הציבור, אך הדבר כרוך בהקמת מנגנון חדש ובעלויות ניכרות.

לאור מורכבות ההצעה ויישומה, הצוות לא מצא להמליץ על קידום הצעות אלה. לכל היותר וככל שיעלה בכך צורך, ניתן להמשיך לבחון הצעות אלו, לצד פעולות ומהלכים נוספים שיגבירו את עצמאות השמאות והגברת האמון בשומות, בין השאר, על דרך בחינת חובת פרסום השומות באתר הוועדה המקומית וקידום תקינה שמאית אחידה שתנחה את השמאים מטעם הוועדות המקומיות.

● **קרי ארצית לחלוקת תקבולים מהיטל השבחה**

הצעה נוספת שעלתה נוגעת לקרי הארצית נועדה להתמודד עם הפערים הגדולים שנוצרים בין רשויות מקומיות במרכז – הנהנות מהכנסות ניכרות מהיטלי השבחה ומתקבולי החלף – לבין רשויות פריפריאליות, שבהן ערכי הקרקע נמוכים ולכן גם ההכנסות מההיטל או מהחלף, מצומצמות. (יוער כי במרבית המקרים דווקא ברשויות חלשות יותר, היקף הקרקעות הפרטיות הוא מצומצם יותר, ולכן לא חלה חובת תשלום בהיטל השבחה, אלא חל מנגנון ה'חלף').

לפי הצעה זו הקרי נועדה לשמש מנגנון איזון, אשר נטען כי יאפשר לחלק את התקבולים מהיטל השבחה וממנגנון החלף, בין הרשויות באופן צודק יותר, כך שתהיה אפשרות לממן תשתיות גם בפריפריה ולצמצם פערים מרחביים. יחד עם זאת, הצוות הדגיש את החסרונות המובנים שבהצעה זו, כמו גם את ההתנגדות העזה להצעה מקרב השלטון המקומי, ומכל מקום סוכם כי מדובר בהסדר מורכב, הכרוך בהשלכות כלכליות ומוסדיות נרחבות.

לאור מורכבות הנושא והיותו נוגע לשימוש בהיטל ההשבחה ולשאלת חלוקת ההכנסות בין הרשויות המקומיות להבדיל משאלת עצם יצירת החבות של הנישום, ובשים לב לעבודה שנעשית במשרד הפנים בכל הנוגע להכנסותיהן של הרשויות המקומיות, הוחלט כי נכון שהמשך בחינת הנושא בכללותו יעשה בשיתוף פעולה על ידי הגורמים הרלבנטיים שבידם מסדי הנתונים ובכללם משרד הפנים ומשרד האוצר.

דו"ח זה מהווה דו"ח ביניים, שנועד לאפשר יישום מהיר של חלק מההמלצות, לצד המשך עבודה על רפורמות רחבות יותר בטווח הארוך. המטרה היא לבסס מנגנון חיוב בהיטל השבחה שיהיה יציב, אחיד והוגן, יעניק ודאות לשוק הנדל"ן, וישמור על הלגיטימציה הציבורית של מערכת התכנון. הצוות סבור כי שילוב בין צעדים אלו יוכל להביא לאיזון בין יעילות, ודאות ושוויוניות, תוך שמירה על מקורות ההכנסה של הרשויות המקומיות.

בשם כל חברי הצוות אנו מבקשים להוקיר תודה לכלל השותפים שסייעו בתהליך: למשרדי הממשלה השותפים; לנציגי הרשויות המקומיות, המרכז לשלטון מקומי, פורום ה-15, לשכת שמאי המקרקעין, התאחדות הקבלנים ולשכת עורכי הדין; ליושבי הראש בוועדות הערר השונות, לשמאים המכריעים, לאנשי המקצוע בשלטון המקומי ולכל מי שלקח חלק בימי ההיוועצויות, בכנסים ובשולחנות העגולים. תודה מיוחדת ליחידת האסטרטגיה במשרד המשפטים ולחברת Raizit שליוו וסייעו בהליכי שיתוף הציבור. תרומתכם המקצועית, הניסיון והחשיבה המשותפת אפשרו לדו"ח זה להיבנות באופן מעמיק ומאוזן.

תודה נוספת לעו"ד נועה סרברו, עו"ד ירדן כרמלי ועו"ד תום פישר, ממחלקת ייעוץ וחקיקה (משפט אזרחי) שעמלו על ריכוז עבודת הצוות לאורך כל הדרך ועל כתיבת מסמך זה.

אנו סבורים כי המלצות אלו יסללו את הדרך לרפורמות משמעותיות בתחום היטלי ההשבחה, יחזקו את מערכת התכנון בישראל ויתרמו ליצירת ודאות, יציבות והוגנות בשוק הנדל"ן. זוהי הזדמנות אמיתית לקידום שינוי מערכתי שייטיב עם כלל הציבור ועם עתיד הפיתוח העירוני במדינה.

ישראל אוזן,
מנכ"ל משרד הפנים

כרמית יוליס,
המשנה ליועצת המשפטית
לממשלה (משפט אזרחי)

פרק א': מבוא

רקע כללי – היטל השבחה

חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן – החוק) הוא החוק המרכזי הקובע את האסדרה התכנונית החלה על המקרקעין בישראל. מכוחו, פועלים מוסדות התכנון השונים כדי להתוות את מדיניות התכנון בישראל, וכדי לקבוע הסדרים ונורמות שיחולו על המקרקעין, ובמרכזם את שימושי הקרקע המותרים, את היקפי הבניה ואת אופי הבינוי. קביעות תכנוניות כאמור יכולות להיות משיחות או פוגעניות מבחינת השפעתן על ערכי הקרקע

התוספת השלישית לחוק קובעת כי מקום בו הקביעות התכנוניות השבחו את המקרקעין, כלומר העלו את שווייה, תחול חובת תשלום היטל השבחה לוועדה המקומית לתכנון ובניה. היטל השבחה הוא תשלום חובה מקומי המוטל על בעלי מקרקעין או חוכרים לדורות, כאשר עלה שווי המקרקעין עקב אחת מהפעולות התכנוניות הבאות: (1) אישור תוכנית; (2) מתן הקלה – היתר בנייה שניתן בסטייה מהוראות התוכנית; (3) התרת שימוש חורג מתוכנית.

עליית שווי של המקרקעין המחייבת בהיטל כאמור יכולה להיות בשל הרחבת זכויות הניצול של המקרקעין, דוגמת תוכנית שמגדילה את שטחי הבניה המותרים בקרקע, או בדרך אחרת, דוגמת תוכנית המבטלת תנאים למתן היתר בניה שנקבעו בתוכנית קודמת ובכך מקדימה את זמינות הבניה.

ככלל, שיעור ההיטל עומד על מחצית (50%) ההשבחה. ההשבחה נקבעת בשומה הנערכת על ידי שמיא מקרקעין. החיוב בביצוע תשלום היטל השבחה הוא במועד מימוש הזכויות של בעל המקרקעין או החוכר לדורות, וזאת, בין השאר, בשם עיקרון הנזילות שלפיו החיוב נעשה במועד בו החייב פוגש בפועל את ההתעשרות שנוצרה לו מהפעולה התכנונית המשיכה או בסמוך לכך. בחוק נקבעו שלושה מועדי מימוש כאמור:

1. קבלת היתר לבניה או לשימוש – שלא ניתן היה לתתו אלמלא אישור התוכנית, מתן ההקלה או התרת השימוש החורג;
2. התחלת שימוש בפועל – כפי שהותר לראשונה עקב אישור התוכנית שבעקבותיה חל היטל השבחה;
3. העברה או הענקת זכות במקרקעין הטעונה רישום (מכר) – בין אם בתמורה ובין או לאו, ולמעט העברה מכוח דין, העברה ללא תמורה מאדם לקרובו או העברה על פי פסק דין של פירוד בני זוג.³

היטל השבחה הוא מרכיב מס מרכזי בשוק הנדל"ן הישראלי, בעל השלכות כלכליות משמעותיות. מאחר שגובה ההיטל עשוי להגיע לסכומים ניכרים ביותר, הוא מהווה שיקול מרכזי בהחלטותיהם של הגורמים הפועלים בשוק. משמעותו הכלכלית הרבה היא גם אחת הסיבות לכך שהתחום מתאפיין בריבוי הליכים משפטיים, וזכה להתפתחות נרחבת ומעמיקה בפסיקה.

לצד זאת, לאורך השנים התגלעו מחלוקות רבות בנוגע למנגנון החיוב בהיטל השבחה, לאופן חישוב ההיטל ולפרשנות סעיפי החוק השונים החלים בעניין, מה שהוביל לצורך בבחינת עדכונים אפשריים לחוק. במסמך זה

³ חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 146), התשפ"ד-2023.

יוצגו מספר הצעות לשינויים אפשריים בתחום היטל ההשבחה, אשר נועדו להתמודד עם חסרונות המערכת הקיימת, להפחית חוסר ודאות ולקדם מדיניות שתטיב עם כלל הגורמים המעורבים – בעלי נכסים, רשויות מקומיות, יזמים, ושוק הנדל"ן בכללותו.

עבודת הצוות הבין-משרדי לבחינת שינויים בתחום היטל ההשבחה

במסגרת החלטת הממשלה מס' 186 מיום 24 בפברואר 2023 בנושא "ייעול הליכי תכנון ורישוי בנייה" הוקם צוות בין משרדי לבחינת הצורך בעריכה מחודשת של הוראות חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: "הצוות"). הצוות בראשות המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזרחי) ומנכ"ל משרד הפנים, אשר מונה כנציג שר הפנים, ובו חברים ראש מטה התכנון הלאומי, מנכ"ל מינהל התכנון, נציגי מטה התכנון מינהל התכנון ומשרד הפנים, משרד ראש הממשלה ואגף התקציבים במשרד האוצר.

על רקע ריבוי הנושאים המגוונים הדורשים בחינה מחודשת בתחום התכנון והבניה, כבר בראשית פעילותו בחר הצוות להתמקד בשני תחומים מרכזיים: חלוקת סמכויות התכנון בין הועדות המחוזיות לבין הוועדות המקומיות, שהעבודה לגביה תרוכז על ידי מטה התכנון ומנהל התכנון, והיטל ההשבחה, שהעבודה בעניינו תרוכז על ידי משרד המשפטים. בהתאם לכך, נחלקה עבודת הצוות לשני אפיקי פעולה נפרדים אך משלימים, שמטרתם לבחון את הצורך בעדכון ההסדרים הקיימים בחוק בתחומים אלו.

אל דיוני הצוות בתחום היטלי ההשבחה, שנערכו בראשות המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזרחי), גב' כרמית יוליס, הצטרפו גם השמאי הממשלתי הראשי וראש האגף לאסדרת מקצועות במשרד המשפטים, האגף האמון על מקצוע השמאות.

הצוות החל את פעילותו במחצית השנייה של שנת 2023, אך עבודתו נקטעה זמנית בעקבות מתקפת הפתע של ארגון הטרור חמאס על מדינת ישראל בשבעה באוקטובר ופרוץ מלחמת "חרבות ברזל". לנוכח מציאות החירום שנפתה, רוכזו כלל מאמצי הממשלה בהתמודדות עם המצב ובמענה לענייני השעה. פעילות הצוות התחדשה במחצית השנייה של שנת 2024.

נסקור להלן כמה מהפגישות המרכזיות שקיימו חברי הצוות:

- ביום 7 ביולי 2024 התקיימה פגישת צוות בראשות המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזרחי), גב' כרמית יוליס, יו"ר מטה התכנון ומנכ"ל מינהל התכנון, עם יושבי ראש ועדות הערר לפיצויים ולהיטלי השבחה, בהתאם לסימן ב'2 לחוק. בפגישה השתתפו 13 יו"רים, אשר שיתפו מניסיונם המקצועי העשיר בנוגע להיטלי ההשבחה, תוך שעמדו על הסוגיות המשפטיות המרכזיות שמעוררות מחלוקות תכופות, האתגרים המרכזיים בהתמודדות עמן, וכן הציגו רעיונות והצעות לשינויים אפשריים.
- בחודש אוקטובר 2024 מחלקת ייעוץ וחקיקה, משפט אזרחי, יזמה והובילה כנס שיתוף ציבור ושולחנות עגולים בנושא "היטלי השבחה – לאן?", במסגרתו התקיים סיעור מוחות ראשוני. בכנס לקחו חלק פעיל כ-

100 משתתפים, ביניהם: נציגי משרדי ממשלה ורשויות ממשלתיות, נציגי רשויות מקומיות, שמאים מכריעים, יו"ר ועדות ערר, שמאים במגזר הפרטי, יזמים וקבלנים ועורכי דין מהמגזר הפרטי. מטרתו הייתה למפות את האתגרים והכשלים, לקבל רעיונות לשינויים נדרשים וחלופות אפשריות, ולאפשר לבעלי העניין לקחת חלק בתהליך, להפגיש ולהקשיב לעמדות של בעלי עניין אחרים.



הכנס נפתח בהצגה כללית של עבודת הצוות הממשלתית, בסקירה של נציג מבקר המדינה על דו"ח הביקורת בנושא "גביית היטל ההשבחה והשימוש בהם", שפורסם בחודש יולי 2024. לאחר מכן נערך פאנל בהשתתפות יו"ר מטה התכנון הלאומי במשרד הפנים – הרב נתן אלנתן, סגן נשיא התאחדות הקבלנים בוני הארץ – מר חיים פייגלין; יו"ר איגוד היועצים המשפטיים של השלטון המקומי ויועמ"ש עיריית תל אביב-יפו – עו"ד עוזי סלמן; יו"ר לשכת שמאי המקרקעין – הגב' נחמה בוגין; והשמאי הממשלתי הראשי – מר גיל בלולו.

בשלב הבא משתתפי הכנס התכנסו בשבעה שולחנות דיון מונחים. טרם הדיון בשולחן, נשלח שאלון מקוון ובו המשתתפים התבקשו להציע את רעיונותיהם בתחום, ולציין על אילו צרכים הרעיונות עונים – ודאות של סכומי התשלום, צדק חלוקתי בהכנסות הרשויות, פישוט הליכים, קיצור לוחות זמנים וכדומה. בשולחנות הדיון, המשתתפים העלו את הצעותיהם לשינויים בהיטלי השבחה, ודנו בצרכים שיענו כתוצאה מכל הצעה ובהתנגדויות צפויות. תוצרי השאלונים והדיון במסגרת השולחנות העגולים עובדו והיוו חלק מהתשתית להמשך עבודת הצוות.



- ביום 24 בפברואר 2025 קיים הצוות יום מרוכז לשם היוועצות ושיתוף עם נציגי גופים מרכזיים הפועלים בתחום היטלי ההשבחה. המפגש התקיים במטרה לשמוע עמדות, חוויות מקצועיות והצעות לשיפור מנקודת מבטם של גורמים העוסקים ביישום החוק הלכה למעשה, תוך קיום שיח פתוח ושקוף. ההזמנה להשתתף הופנתה למגוון בעלי עניין – ובכללם נציגי לשכת שמאי המקרקעין, התאחדות הקבלנים, המרכז לשלטון מקומי, פורום ה-15 של הרשויות המקומיות העצמאיות, ראשי ערים, שמאים מכריעים ויושבי ראש ועדות

הערר. לקראת המפגש, הופץ למשתתפים מצע לדיון ובו פירוט של ההצעות לשינויים שבוחן הצוות, במטרה לשמוע התייחסות הגורמים להצעות אלו.

השיח שהתנהל במסגרת המפגש תרם תרומה משמעותית להעמקת ההבנה של הצוות באשר לאתגרים הקיימים בשיטה הנוכחית ולמשמעויות האפשרויות של החלופות הנבחנות. אך כי לעיתים עולה מתח מובנה בין אינטרסים שונים – בין הרצון בוודאות ויעילות מצד אחד לבין הצורך בהגינות וצדק חלוקתי מצד שני – מהלך ההיוועצות מאפשר ניתוח זהיר של ההשלכות האפשרויות של כל חלופה, ומהווה נדבך חשוב בעבודת המטה לקראת גיבוש המלצות הצוות.



- ביום 31 במרץ 2025 התקיימה ישיבה נוספת עם נציגי לשכת עורכי הדין, בה השתתף יו"ר הוועדה להתחדשות עירונית בלשכה. במהלך המפגש נדונו סוגיות עקרוניות הנוגעות להשלכות התיקונים המוצעים על מגמות התכנון וההשבחה ברשויות המקומיות, וכן הובעה עמדת הלשכה בדבר הצורך באיזון בין ודאות תכנונית לזכויות קנייניות של בעלי נכסים. התרומות המקצועיות והניסיון הרב של המשתתפים סייעו להעמקת ההבנה בעבודת המטה.

- ביום 29 באפריל 2024 התקיימה ישיבה עם גורמי מקצוע נוספים העוסקים בתחום היטל ההשבחה ברשויות המקומיות – מנהלי מחלקות היטלי השבחה, מהנדסי ערים, גזברים ולשכות משפטיות. בפגישה זו נשמעו האתגרים בתחום והעמדות ביחס להצעות השונות מפי מי שעוסקים בהיבטים השונים של החיוב בהיטל השבחה ביום-יום.

במהלך עבודתו בחן הצוות מגוון רחב של הצעות לשינויים בתחום היטלי ההשבחה, שהובאו בפניו על ידי גורמים שונים. חלק מההצעות גובשו לכדי מתווים בשלים יחסית, אשר מאפשרים מתן המלצות אופרטיביות ליישום בטווח הזמן הקרוב. הצעות אחרות דורשות המשך בחינה מעמיקה, לרבות עריכת מחקר משווה והיוועצות עם משרדי ממשלה וגורמים נוספים הרלוונטיים לתחום. לאור זאת, ועל מנת שלא לעכב את קידום יישומן של ההצעות הניתנות לקידום בטווח זמן מיידי, הוחלט בשלב זה לפרסם דו"ח ביניים הכולל המלצות ממוקדות הניתנות ליישום כבר כעת. לצד זאת, עבודת הצוות תימשך במטרה להעמיק את הבחינה של יתר ההצעות ולגבש המלצות בעניין קידום רפורמות נוספות בטווח הארוך יותר / בהמשך.

הצדקות ותכליות החיוב בהיטל השבחה

ניתן למנות מספר הצדקות ותכליות לחיוב בהיטל השבחה, כפי שבאו לידי ביטוי בפסיקה ובספרות. הצדקה מרכזית העומדת בבסיס החיוב בהיטל השבחה עניינה צדק חלוקתי - חלוקת העושר עם הקהילה, במובן זה שראוי כי בעלי מקרקעין שהושבחו כתוצאה מפעולה תכנונית יחלקו את התעשרותם עם הקהילה אליה הם משתייכים:

"בבסיסו של היטל ההשבחה עומד אפוא העיקרון של צדק חלוקתי, שאחת ממשמעויותיו היא כי מי שנהנה מפעולות התכנון שביצעה הרשות במימון ציבורי יחלק את התעשרותו עם הקהילה שבקרבה הוא יושב. לפיכך, יש חשיבות רבה לכך שבערך של ההשבחה תחלוק דווקא הקהילה שאלה משתייך בעל המקרקעין, באמצעות הרשות המקומית – להבדיל מאוצר המדינה.⁴

יצוין, כי לצד מנגנון החיוב בהיטל השבחה, קיים מנגנון משלים בדמות הזכות לפיצוי לפי סעיף 197 לחוק, במקרה שבו תוכנית פוגעת במקרקעין. אף שאין מדובר בתמונת ראי מושלמת, הן בעצם ההצדקה לזכות הפיצוי הרחבה כפי שנקבעה בסעיף 197 (שאף הינה חריגה בהשוואה למקובל בעולם⁵) לעומת ההצדקה שיש בגביית היטל השבחה, והן בהבדלים נוספים כפי שעולה מהוראות החוק והפסיקה – מדובר בשני מנגנונים, שנתפסים כשני צדדים של אותו המטבע. כשם שבעל מקרקעין אשר הפיק תועלת תכנונית חייב לשתף את הציבור ברווחיו באמצעות היטל השבחה, כך גם ראוי שהציבור יידרש להשתתף בנשיאה בנזק בגין פגיעה בזכות קניינית שנבע מתוכנית.

בפסקי דין מסוימים הוכרה גם הצדקה נוספת הנובעת מדיני עשיית עושר שלא במשפט, העולה מהמבוא לדברי ההסבר לחוק התכנון והבניה (תיקון מס' 18), בו נאמר כי:

"היסוד הרעיוני להטלת המס נעוץ בדיני 'עשיית עושר ולא במשפט', לאמור: אם הרשות הציבורית משקיעה בתכנון ובפיתוח, וכתוצאה מכך עולים נכסים בערכם, מן הראוי שבעלי הנכסים ישאו בחלק מהוצאות התכנון והפיתוח.⁶

בפסיקת בית המשפט בעניין הוא הוסיף והדגיש, כי:

"ביסוד היטל ההשבחה עומדת אפוא תכלית של מיסוי על התעשרות כתוצאה מתוכנית משביחה, ובאין 'עשיית עושר ולא במשפט' (כדברי ההסבר בהצעת החוק) – אין היטל".⁷

מהאמור עולות איפא שתי הצדקות לעצם החבות בהיטל השבחה:

- הראשונה, צדק חלוקתי. הצדקה זו הינה ההצדקה הכללית לדיני מיסים באשר הם, אך בענייננו, הצדקה זו מקבלת משנה תוקף, שכן עליית הערך נבעה בסופו של דבר מאישור תוכנית שהיא פעולה נורמטיבית של רשויות שלטוניות. על כן, ראוי וצודק לחלוק את התעשרות עם הציבור.

⁴ ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 54 (פורסם בנבו, 10.5.2016).

⁵ ר"א, בין השאר, "ירידת ערך מקרקעין בשל נזקי תוכניות: ניתוח השוואתי בינלאומי כבסיס לרפורמה בישראל", רחל אלתרמן, 2010.

⁶ ה"ח תשמ"א מס' 1491, עמ' 55.

⁷ רע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פ"ד נב(2) 526, 494 (1998).

- ההצדקה הנוספת, משתמשת בדוקטרינת עשיית עושר שלא במשפט, כדי לבסס עילה נוספת לחיוב בהיטל. נימוק זה מבקש להדגיש, כי לא רק שראוי וצודק לחלוק את ההתעשרות שנובעת מפעולה תכנונית שלטונית, עם הציבור, אלא שלרשות אף קיימת זכות באותה השבחה, שכן היא נבעה, בין השאר, מפעולות תכנון ופיתוח שבהן השקיעה הרשות.

יודגש, כי אין מקום לראות בנימוק זה, כתומך בטענה שאם הוועדה המקומית לא היתה מעורבת בקידום התוכנית המשביחה, אין הצדקה שהיא תקבל בגינה היטל השבחה, שכן חלק ניכר מהתוכניות המשביחות, מקודם במוסדות התכנון הארציים והמחוזיים, ולעיתים אף בניגוד גמור לעמדת הרשות המקומית והוועדה המקומית, שפעמים שאף נוקטות בהליכים כנגד התוכנית. אך אין לכך כל השפעה, על החבות בהיטל ותשלום ההיטל לקופת הוועדה. בהתאם, יש לראות בנימוק זה, כמכוון להשקעותיה של הרשות המקומית בתכנון ופיתוח במרחב התכנון המקומי, על צרכי הציבור והתשתיות שבו, מה שמאפשר את קידומן, אישורן וביצוען של תוכניות משביחות.

לצד שתי הצדקות אלה שמבססות את התשתית הנורמטיבית – למה ראוי וצודק לחייב בהיטל השבחה, קיימת הצדקה מרכזית נוספת הקשורה בקשר הדוק בתכליות ההיטל ומטרותיו. מדובר בהחצנות הכרוכות במימוש תוכנית משביחה, אשר ככלל, דורשת מהרשות המקומית השקעת משאבים בפיתוח תשתיות ומבנים לצורכי ציבור. הצדקה זו, קשורה להצדקות הקודמות, כפי שדיוקנו לעיל, וניתן לראות בה צדק חלוקתי במובנו הרחב.⁸ פעולותיה של הרשות, בתכנון ופיתוח תשתיות וצרכי הציבור, עובר לתוכנית המשביחה ולאחריה, הן שמאפשרות את פיתוחה של העיר, ואת אישורן ומימושן של תוכניות משביחות על הצרכים וההחצנות שהן עצמן מייצרות. לתכלית מרכזית זו, נמצא ביטוי מובהק בהוראות החוק עצמו, בקביעת ייעודי היטל השבחה. כך קובע סעיף 13 לתוספת השלישית:

"סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחרי ניכוי הוצאות הגביה לרבות הוצאות של ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הוועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תוכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי הענין, ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה, ולרבות הוצאות שימור אתר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית".⁹

סעיף זה, שעוסק ביעוד כספי ההיטל, מורה את התכלית המרכזית שבגביית היטל השבחה, שכאמור מהווה גם הצדקה מהותית לעצם החיוב בהיטל, בשל ההחצנות שמייצרות תוכניות משביחות. ההיטל נועד לכיסוי ההוצאות הנזכרות במרחב התכנון המקומי כולו, ולא רק לטובת הצרכים של אותה תוכנית שבגינה שולם ההיטל.

מטעמים אלה, גם תוכניות שאושרו על ידי הוועדה המחוזית או הוועדה הארצית לתכנון ולבנייה של מתחמים מועדפים, ואף תוכניות מיתאר ארציות או תוכניות לתשתית לאומית שאושרו על ידי הממשלה, ככל שהן כוללות הוראות מפורטות, מחייבות בתשלום ההיטל לקופת הוועדה המקומית. זאת אף אם התוכנית המשביחה אושרה בניגוד גמור לעמדת הוועדה המקומית, שכן ההצדקה שעומדת בבסיס התכלית שנקבעה בחוק לשימוש בהכנסות

⁸ ע"מ 8600/15 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה קרית אתא נ' פז גז בע"מ (פורסם בנבו, 1.11.2018).

⁹ תיקונים מאוחרים בתוספת אפשרו שימוש מיתר ההכנסות מהיטלי השבחה גם לטובת הוצאות חינוך והוצאות לשם תחזוקת שטחים ציבוריים ומבני ציבור.

מההיטל – הצורך בתכנון ופיתוח תשתיות וצרכי הציבור – צורך שנובע מביצוע תוכניות משביחות, היא הנימוק המרכזי לתשלום ההיטל לקופת הועדה המקומית.

אם כן, בבסיס החיוב בהיטל השבחה ניצב עיקרון הצדק החלוקתי עקרון זה משקף – תפיסה נורמטיבית, חברתית ושיוויונית, לפיה, ראוי וצודק כי בעל מקרקעין שהתעשר כתוצאה מפעולה תכנונית שלטונית, יחלוק מהתעשרותו לקהילה. הצדקה נוספת הושתתה גם על דיני עשיית עושר שלא במשפט. אך כאמור, דומה שהצדקה והתכלית המעשית ביסוד החיוב בהיטל השבחה, והעברתו לקופת השלטון המקומי ולא לקופת המדינה, נובעת מהצורך להבטיח לרשות המקומית, מקור מימון לפיתוח תשתיות וצרכי ציבור, שבתורו, מאפשר את ביצוען של התוכניות המשביחות.



עולה מהאמור, כי היטל ההשבחה, המבוסס על צדק חלוקתי, אינו רק כלי חברתי וצודק, אלא גם ואף בעיקר כלי פיסקאלי הכרחי, המאפשר לרשויות לתכנן ולפתח תשתיות וצרכי ציבור, להפקיע מקרקעין ולפצות בגין פגיעות תכנוניות ועוד.

מכאן נובעת גם המסקנה, כי כל ניסיון לתיקון ושינוי במנגנון זה חייב להיעשות בזהירות רבה, ולהתייחס לא רק לשיקולי יעילות מנהלית, אלא גם לתכליות שעומדות בבסיס החיוב בהיטל השבחה, בדגש על שמירת קופת הרשויות המקומיות ויכולה של הרשות למלא את תפקידיה ולפתח את תחום הרשות המקומית.

רקע היסטורי ותיקונים מרכזיים בתוספת השלישית מאז ועד היום

פקודת בניין ערים 1936

מדינת ישראל ירשה את דיני התכנון והבנייה שלה מהשלטון המנדטורי הבריטי, אשר שלט בארץ ישראל עד להקמת המדינה בשנת 1948. הבסיס המשפטי המרכזי בתחום זה היה פקודת בניין ערים משנת 1936, שהונהגה על-ידי שלטונות המנדט והיוותה את המסגרת החוקית להסדרת שימושי הקרקע ותהליכי הרישוי והבנייה. עם קום המדינה, אימצה מדינת ישראל רבים מן החוקים המנדטוריים מכוח פקודת סדרי השלטון והמשפט.

ראשיתו של היטל ההשבחה מצוי בפקודת בניין ערים הנ"ל. סעיף 32 לפקודה קבע:

"הכספים הדרושים לתוכנית לבנין ערים מותר להשיגם, כולם או מקצתם, ע"י תרומה שתוטל ע"י הועדה המקומית על כל האנשים אשר ביום שניתן תוקף לתוכנית או מזמן לזמן לאחר מכן, יהיו בעלי הנכסים, בין שהם כלולים בתוכנית ובין שאינם כלולים בתוכנית, ששוויים עלה מפאת הכנתה או ביצועה של התוכנית. תרומה זו קרויה "מס השבחה", ותיגבה בהתאם להוראות דלקמן."

בהתאם להוראות הפקודה מס ההשבחה יעמוד על מחצית סכום ההשבחה מכל קרקע ששוויה עלה מפאת הכנתה או ביצועה של התוכנית, בין שהיא כלולה בתוכנית ובין שאינה. על הוועדה המקומית לגבות את מס ההשבחה עד תום שנתיים ממועד כניסתה לתוקף של התוכנית או ממועד גמר העבודה על פיה. כן נקבע בפקודה כי מחלוקות בשאלת קיומה של השבחה או סכום ההשבחה יובאו לבוררות.

חוק התכנון והבניה, 1965

בהצעת חוק התכנון והבניה משנת 1962, שנועדה להחליף את פקודת בניין ערים המנדטורית, נכלל פרק שמיני שעסק במנגנוני מימון חדשים לשם כיסוי הוצאותיה של הוועדה המקומית לתכנון ובנייה. במסגרת פרק זה, הוצע להנהיג "ארנונת תכנון" – מס חדש שיחליף את מס ההשבחה שהיה קבוע בפקודת בניין ערים. הארנונה הוצעה בשתי גרסאות: ארנונה כללית, שתשולם על ידי כלל בעלי המקרקעין בתחומי הרשות המקומית, וארנונה מיוחדת, שתוטל על בעלי מקרקעין שהשבחתם נובעת ישירות מתוכניות חדשות או שינויים תכנוניים, העשויים "לשפר את תנאי הרווחה, הבריאות או התנאים הכלכליים במקום".

על פי הצעת החוק, שיעורי ארנונות התכנון יקבעו על ידי הוועדה המקומית, באישור הוועדה המחוזית, בשים לב לשטח המקרקעין של החיוב בארנונה, אורך החזית שלהם, מידת הניצול שלהם ודרכיו ובשים לב להכנסה המשוערת מהמקרקעין.

מטרת ההצעה הייתה ליצור מנגנון מימון יציב, שוטף וצודק יותר למימון פעולות התכנון והפיתוח העירוני, תוך הפחתת התלות באירועים נקודתיים של השבחת מקרקעין. בדברי ההסבר להצעת החוק הובהר:

"ההוראות בדבר מס השבחה שבחוק הקיים נשארו אות מתה. ההשבחה העצומה שחלה עקב פעולות התכנון במשך יותר מ־30 שנה היתה במידה מרובה נחלתם של בעלי הקרקעות בלבד, ובמידה קטנה עד מאד נהנה ממנה הציבור בשעה שבעל הקרקע בא להעבירה לאחר ונמצא, להלכה, חייב בתשלום מס שבח מקרקעין.. החוק המוצע מאפשר לרשויות התכנון להטיל ארנונות תכנון על בעלי הקרקעות שבשטח תוכנית פלנונית. ארנונות אלה מיועדות לכיסוי ההוצאות הכלליות של רשויות התכנון לעריכת תוכנית פלנונית, לאישורה ובעיקר – לביצועה. המבחן להטלת הארנונה לא יהיה עוד, כמו בענין מס ההשבחה, היקף ההשבחה שנהנה ממנה בעל הקרקע הנדון, דבר שהיה בעבר קשה מאד להוכיחו למעשה. המבחנים להטלת הארנונות יהיו שונים, כפי שמתואר בסעיף 176 וקיימות הוראות מפורטות בדבר הטלת הארנונות ובירור העררים עליהן ודרכי גבייתן."

עם זאת, ההצעה עוררה התנגדויות רבות, בעיקר בשל החשש מהטלת נטל כספי נוסף על כלל בעלי המקרקעין, ללא קשר ישיר להשבחה בפועל. בסופו של דבר, פרק זה בהצעת החוק לא התקבל, ונקבע בסעיף 270 לחוק כי פקודת בניין ערים – בטלה, "למעט הפסוק האחרון של סעיף 27, סעיף 32 וכן, במידת הדרוש לביצוע סעיפים אלה, גם סעיפים 37 ו-39". הסעיפים שנותרו בתוקף עניינם מס השבחה. כן נקבע כי "ימשיכו לנהוג לפי הסעיפים האמורים לפקודה גם לגבי תוכניות שאושרו לפי חוק זה".

תיקון מס' 18 לחוק התכנון והבניה – חיקוק התוספת השלישית לחוק, 1981

תיקון מס' 18 לחוק, שנחקק בשנת 1981, מהווה ציון דרך משמעותי. התיקון ביטל את מס ההשבחה שהיה קיים לפי פקודת בניין ערים משנת 1936, והחליף אותו בהיטל השבחה, אשר מעוגן בסעיף 196 לחוק. בנוסף, נוספה התוספת השלישית לחוק, המפרטת את ההוראות האופרטיביות בנוגע להיטל השבחה.

בדברי ההסבר להצעת החוק צוין כי אחד מהמניעים לשינוי החקיקה היה אי-הבהירות המשפטית לגבי החיוב במס ההשבחה לפי סעיף 32 לפקודה: "במספר פסקי דין של בית המשפט העליון חזר בית המשפט וקבע כי לנוכח ההוראות הבלתי ברורות של הסעיף, במה שנוגע להטלת החיוב, לשיעורו, למועדי התשלומים, ולקשר שבין החיוב ובין הוצאות הכנת התוכנית, מן הראוי שהמחוקק יתן דעתו להסדיר את ההוראות הנוגעות למס זה".

אמנם, בסיס החיוב נשאר כפי שנקבע בפקודת בניין ערים (50% מעליית השווי במקרקעין עקב אישור פעולה תכנונית), אולם החידוש הבולט והמרכזי בתיקון הוא בקביעת העקרון של חיוב בתשלום בשל מימוש הנאה מתוכנית חדשה. תיקון זה הוא שביסס, לראשונה, את שלושת אירועי "מימוש הזכויות" כפי שאנו מכירים כיום – קבלת היתר בניה, תחילת שימוש בפועל והעברת זכויות במקרקעין. עניין מרכזי נוסף שהתווסף בתיקון זה הוא החיוב בהיטל השבחה גם בגין עליית שווי שנגרמה עקב מתן הקלה או התרת שימוש חורג, בשונה ממס ההשבחה בפקודה שהתייחס להשבחה שמקורה בתוכנית בלבד.

כמו כן, הוסדרו בתיקון זה הליכי הכנת השומה, ההשגה והגבייה. בהצעת החוק הוצע כי שר המשפטים ימנה לכל מחוז ועדת ערר, וכי מי שחויב בהיטל השבחה רשאי לערור בפניה. אולם בסופו של יום נקבע מנגנון השגה שונה לחלוטין של "שומה חוזרת". בהתאם למנגנון זה כל ועדה מקומית תקבע רשימה של לפחות חמישה שמאי

מקרקעין, ומי שחויב בהיטל השבחה יהיה רשאי לבחור מי מבין השמאים ברשימה על מנת שיכין שומה חוזרת, שתבוא במקום כל שומה אחרת שהוכנה קודם לכן.

החרגת מקרקעי ישראל מהחבות בהיטל השבחה והסכם החלף עם השלטון המקומי

עניין שבו תיקון מס' 18 לא טיפל הוא שאלת תחולת היטל ההשבחה על מקרקעי ישראל. בשנת 1973 נחתם הסכם משותף למינהל מקרקעי ישראל, מרכז השלטון המקומי, משרד האוצר ומשרד הפנים, בו נקבע הסדר תשלומים מיוחד המתייחס לקרקעות המדינה המנוהלות על ידי מינהל מקרקעי ישראל, בין אם הן מוכרות ובין אם לאו. בהתאם להסדר זה, מועבר אחוז מסוים מתקבולי המינהל לרשויות המקומיות, לפי אזורי הגבייה ובתחומי הבנייה העירוניים, וזאת כתחליף לתשלום מס ההשבחה שהיה קיים כאמור בפקודה. הסדר תשלומים זה מכונה "הסכם החלף".

לאור מורכבותו הרבה של הסדר התשלומים, הנוגע במארג הסבוכ של יחסי השלטון המרכזי עם השלטון המקומי – הן בהיבטי מימון והן בנושאים כגון הקצאת מקרקעין ומגמות התכנון – הוצע להסדירו שלא במסגרת חקיקה ראשית, אלא באמצעות תקנות שיוקנו על ידי השרים הרלוונטיים. אולם בסופו של דבר תיקון מס' 18 לחוק, כפי שעבר, התיר למנהל מקרקעי ישראל להאריך בשנה אחת נוספת את ההסדר שהיה קיים בהסכם החלף טרם חקיקת החוק. תקופה זו הוארכה מפעם לפעם¹⁰, עד שבשנת 1986 התווסף לתוספת השלישית סעיף 21¹¹ הקובע כי במקרקעי ישראל, שלא הוחכרו בחכירה לדורות, "יחול, על אף האמור בתוספת זו, במקום היטל השבחה, ההסכם בדבר התשלומים מאת מינהל מקרקעי ישראל לרשויות המקומיות, שהיה קיים לפני תחילתו של חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 18), תשמ"א-1981".

בהמשך, הוראה זו הורחבה גם לגבי מקרקעי ישראל "שהוחכרו בחכירה לדורות לשימוש חקלאי ושונה ייעודם לייעוד אחר, והחוכר לדורות שלו הוחכרה הקרקע לשימוש חקלאי בלבד אינו זכאי לנצל את הקרקע על פי ייעודה החדש, אלא אם כן יתוקן חוזה החכירה המקורי או יחתם חוזה חכירה חדש". זאת מאחר שלמעשה, גם במצבים אלו, מי שנהנה מההשבחה עקב אישור התוכנית החדשה ששינתה את ייעוד הקרקע היא המדינה.¹²

במהלך השנים התקיימו מספר הליכים משפטיים בין המדינה לבין הרשויות המקומיות בעניין יישום הוראות הסכם החלף. בפסק דין של בית המשפט המחוזי בתל אביב נקבע כי מקום בו קיבל הסכם החלף ביטוי בחקיקה ראשית, לא ניתן עוד להתייחס להתנהגות הצדדים כאינדיקציה פרשנית או לשינוי ההתחייבויות על פי ההסכם.¹³ המדינה חויבה בפסק הדין בתשלומי חלף היטל השבחה שלא העבירה לרשויות בגין תקבולים מסוימים. על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון, אולם בסופו של דבר ההליכים נסתיימו בדרך של פשרה, במסגרתה נחתם הסכם חלף מעודכן בין המדינה לשלטון המקומי, בשנת 2012.

¹⁰ חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 20), התשמ"ג-1982; חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 21), התשמ"ד-1984.

¹¹ חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 24), התשמ"ו-1986.

¹² חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 1999), התשנ"ט-1999.

¹³ ת"א (מחוזי ת"א) 1142/04 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב-יפו נ' מינהל מקרקעי ישראל (פורסם בבנו, 21.2.2007).

ככלל, הוסכם במסגרת הסכם החלף המעודכן כי מהתקבולים שתקבל רשות מקרקעי ישראל משיווק קרקעות יופרשו 12% לטובת הרשות המקומית שבתחומה מצויים המקרקעין. כמו כן, הוסכם כי הצדדים יפעלו בשקיזה לקידום תיקון חקיקה שתעגן את הוראות ההסכם בחוק, אולם עד היום המהלך טרם הבשיל, לא קודמה חקיקה כאמור והתשלומים לרשויות המקומיות מעוגנים בהסכם החלף המעודכן.

תיקון מס' 20 לחוק התכנון והבניה – חבלי הלידה של ההיטל ותיקונים בהליכי ההשגה, 1982

החוק נחקק כתיקון משלים זמן קצר לאחר כניסתה לתוקף של התוספת השלישית ומנגנון היטל ההשבחה המודרני (במסגרת תיקון מס' 18 כאמור לעיל). מטרתו המרכזית הייתה לטייב את המנגנון החדש ולפתור לקונות משפטיות ראשוניות שעלו מהשטח. התיקון מיקד את גבולות הגזרה של החיוב, וקבע במפורש כי היטל השבחה בעקבות אישור תוכנית יוטל אך ורק על מקרקעין הכלולים בתחום התוכנית או על מקרקעין הגובלים עמה בלבד, ובכך תחם באופן ברור את סמכות הגבייה המקומית.

במישור ההגדרות, התיקון יצר הבחנות הנוגעות לעצם הזכאות לפטורים ולתנאים לעיתוי הטלת החיוב. הוא דייק את מנגנון "מימוש הזכויות" המהווה כאמור את המועד לתשלום ההיטל בפועל. במסגרת זו נקבע כי מימוש בדרך של היתר בניה ייחשב כמימוש רק אם לא ניתן היה לתיתו אלמלא אישור התוכנית המשביחה, ולצד זאת נקבע סייג הגנה חשוב לטובת בעלים היסטוריים, לפיו רישום זכויות ראשוני בפנקסי המקרקעין לא ייחשב כשלעצמו כמימוש הגורר חובת תשלום. כמו כן, התיקון הסדיר את חלוקת הנטל הכלכלי בין חוכר לבין מחכיר, וקבע כי במקרים שבהם המחכיר זכאי לתבוע מהחוכר תשלום עבור ניצול ההשבחה מכוח הסכם ביניהם, החוכר יהיה רשאי לקזז ולנכות את תשלומי היטל ההשבחה שהעביר לוועדה מתוך התשלומים שהוא חב למחכיר.

בנוסף, התיקון ביטל את ההליך הנוגע ל"שומה חוזרת" שנקבע בתיקון מס' 18 וקבע כי הנישום רשאי להגיש שומה נגדית מטעמו, ואם הוועדה המקומית והנישום לא מגיעים להסכמה בקשר לגובה החיוב, הם רשאים למנות שמאי מוסכם ששומתו תהיה מכריעה. כמו כן נקבע כי על החיוב ניתן יהיה לערור לבית המשפט השלום, ככלל, בעניין משפטי בלבד.

תיקונים מס' 74 (2005) ומס' 76 (2006) לחוק התכנון והבניה – שמאים מכריעים וועדות ערר לפיצויים והיטלי השבחה

תיקון מס' 74 לחוק התכנון והבניה הניח את היסודות הרעיוניים להליכי ההשגה על היטלי השבחה המוכרים היום. התיקון ביקש "ליישר קו" – תביעות פיצויים לפי סעיף 197 וחיוב בהיטל השבחה – באמצעות הליך דומה ואחיד וייסוד מוסד "השמאי המכריע", שנועד להחליף את מנגנון השמאים המוסכמים. בהתאם לתיקון, ראשי היה הנישום להגיש השגה לוועדה המקומית, ועל ההחלטה בהשגה היה ניתן להגיש ערר לוועדת הערר לתכנון ובניה או, אם המחלוקת נוגעת לגובה החיוב בלבד, לשמאי מכריע כאמור. עם זאת, הוראות אלו נותרו תיאורטיות בלבד בשל התניית כניסתן לתוקף בהתקנת תקנות נלוות שלא נחתמו מעולם.

תיקון מס' 76 לחוק (אשר נחקק כתיקון עקיף במסגרת חוק ההסדרים), ייסד את ועדות הערר המחוזיות הייעודיות לפיצויים ולהיטל השבחה באמצעות הוספת סעיף 12 לחוק. תיקון זה חולל הפרדה בין סוגי ועדות הערר ויצר מערכת ערר דואלית העוסקת בענייני כספיים, לצד ועדות הערר הרגילות לתכנון ובנייה, במטרה לרכז את הדיון הכלכלי-שמאי תחת קורת גג אחת.

תיקון מס' 84 לחוק התכנון והבניה – שמאים מכריעים, 2009

תיקון מס' 84 לחוק, שנכנס לתוקף ב-1 במאי 2009, חולל רפורמה מקיפה בהליכי הערעור על חיובים בהיטל השבחה ועל תביעות לפי סעיף 197 לחוק. התיקון נועד לשפר את היעילות, השקיפות והמקצועיות של ההליכים, תוך צמצום ניגודי עניינים. עיקרי השינויים בתיקון מס' 84:

- ביטול האפשרות לשומה מוסכמת – לפני התיקון, נישומים יכלו להגיש שומה נגדית ולנהל משא ומתן עם הוועדה המקומית כדי להגיע לשומה מוסכמת. תיקון מס' 84 ביטל אפשרות זו (למעט במקרים שבהם סכום השומה אינו עולה על 50,000 ש"ח, ובתנאי שהשומה הוגשה עד ל-31 בדצמבר 2009).

- מסלולים חדשים לערעור על שומת היטל השבחה וביטול ההליך ההשגה בפני הוועדה המקומית:

1. פנייה לוועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה: ניתן לערור בפני הוועדה תוך 45 ימים ממועד קבלת השומה. הוועדה רשאית למנות שמאי מייצג ולדון בערר בהתאם.

2. פנייה ליו"ר מועצת שמאי המקרקעין למינוי שמאי מכריע: במקרים שבהם החייב אינו חולק על עצם החיוב אלא רק על גובהו, ניתן לפנות ליו"ר מועצת שמאי המקרקעין בבקשה למנות שמאי מכריע שיכריע במחלוקת. החלטות השמאים המכריעים מתפרסמות בהתאם לכללים שנקבעו, מה שמאפשר לחייבים ולעורכי דינם להסתמך על תקדימים ולשפר את השקיפות בהליכי הערעור.

- ביסוס מוסד השמאים המכריעים – התיקון מסדיר את מעמד השמאים המכריעים, שנבחרים על ידי שר המשפטים על פי המלצות ועדה מייצגת. שמאים אלו אינם יכולים לעסוק בפעילויות אחרות העשויות ליצור ניגוד עניינים עם תפקידם כשמאים מכריעים, והם פועלים בהתאם לכללים שנקבעו בתקנות. שכר הטרחה של השמאי המכריע נקבע בתקנות התכנון והבניה, והוא נגזר מסכום התביעה או ההשבחה

לצד היתרונות הברורים, תיקון מס' 84 עורר גם ביקורת. הביטול של האפשרות להגיע לשומה מוסכמת פגע בגמישות וביכולת המשא ומתן של הנישומים, במיוחד עבור נישומים קטנים או חסרי ניסיון. בנוסף, ההליך החדש דורש מהנישום להגיש שומה נגדית ולפנות לשמאי מכריע, דבר המצריך משאבים כלכליים וזמן, מה שעלול להכביד על נישומים מסוימים. קיים גם החשש כי התיקון הוביל לעלייה בעלויות העסקאות בשל חוסר הוודאות והעלויות הנלוות להליכי ההשגה. בהקשר זה נציין, כי תיקון מס' 157 לחוק, עליו נרחיב להלן, חידש את האפשרות להגיע לשומה מוסכמת, ככל שמדובר בחיוב שאינו עולה על 90 אלף ש"ח ובכפוף למכלול התנאים שנקבעו בחוק.

הצעת החוק לתיקון חוק התכנון והבניה, 2010

בהחלטת הממשלה מס' 708 מיום 23 באוגוסט 2009 הקימה הממשלה ועדת שרים לשיפור וייעול תחום התכנון והבניה, אשר בראשה עמד ראש הממשלה. סמוך לאחר מכן, במסגרת החלטת ממשלה מס' 777 מיום 2 באוקטובר 2009 נקבע כי הרפורמה תבוצע באמצעות חקיקת חוק תכנון ובניה חדש, או על ידי חקיקת תיקון משמעותי לחוק הקיים. בין היתר, הורתה החלטת הממשלה לבחון את האפשרות להגדרה מחדש לשל היטלי ההשבחה ואופן החיוב בעבורו ושל הזכאות לפיצויים הניתנים בגין אישור תוכניות פוגעות. בהמשך לכך, החלה עבודת מטה מקצועית, בראשות גב' שרית דנה, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (משפט אזרחי) דאז, אשר הגישה בפני ועדת השרים את הצעתה לרפורמה האמורה, אשר אומצה בהחלטת ממשלה מס' 1295 מיום 29 בינואר 2010 שעניינה "הרפורמה בתחום התכנון והבניה – ייעול, זירוז ופישוט הליכי התכנון". בחום היטל ההשבחה קבעה הממשלה כדלהלן:

"ייקבעו הוראות בנוגע להיטל השבחה על מנת להבטיח הגברת הוודאות והיעילות בקביעת היטל וזאת בהתאם לעקרונות הבאים:

1. היטל השבחה ישולם רק בגין תכנית הכוללת הוראות מפורטות, כאשר המועד הקובע לגביית היטל, יהיה יום המימוש (הוצאת היתר בניה, מתן הקלה או שימוש חורג או מכירת הנכס).
2. הערך הנובע מציפיות (פוטנציאל), ינוטרל מחישוב שווי הקרקע לעניין החבות בהיטל השבחה.
3. לא ישולם היטל השבחה בעד תכנית כללית החלה על שטח מרחב תכנון או חלק ממנו שאינה מסוימת, אלא בשל הוצאת היתר הבניה.
4. הליך ההתדיינות לקביעת היטל השבחה יהיה בהתאם להליך שנקבע בתיקון מס' 84 לחוק התכנון והבניה."

למרות שההצעה עברה בקריאה ראשונה בכנסת וקיומו לגביה דיונים רבים בוועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת, שארכו כשנתיים, היא לא הושלמה ונותרה בגדר יוזמה שלא מומשה במלואה. לצד זאת, במרוצת השנים קודמו חלקים מתוך הצעת החוק, בשינויים, פרקים פרקים.

בתחום היטל ההשבחה (כמו גם לעניין סעיף 197), הוצעו במסגרת הצעת החוק, בהתאם לנוסחו האחרון שהוכן להצבעות בוועדת הפנים והגנת הסביבה, כמה שינויים מהותיים, בין השאר:

- שינוי המועד הקובע לחישוב ההשבחה למועד מימוש הזכויות – כלומר, בשונה מהמצב כיום לפיו שומת ההשבחה נערכת ליום תחילתה של התוכנית המשביחה ואילו החיוב בתשלום הוא באחד ממועדי מימוש הזכויות, הוצע כי גם שומת ההשבחה תחושב בהתאם לערכי הקרקע ולהשבחה שצמחה נכון למועד מימוש הזכויות – קבלת היתר בניה, העברת זכויות במקרקעין או התחלת שימוש בפועל
- התוכניות המקימות חיוב בהיטל השבחה – הוצע לקבוע כי רק תוכנית שניתן להוציא מכוחה היתר בניה תחשב כתוכנית שניתן לגבות בגינה היטל השבחה. כמו כן, הוצע כי אם התוכנית כללה הוראת פקיעה, יראו

במכר כמימוש – רק אם התקיימו התנאים שמבטיחים שהתוכנית לא תפקע. באופן דומה הוצע לקבוע כי תוכנית כללית ("תוכנית נושאית")¹⁴ תחייב בהיטל השבחה רק במימוש בדרך של היתר (ובהתאם להצעה שהוצעה שם - לדחות את המועד הקובע למועד המימוש, מועד זה יהיה גם המועד הקובע)

- הוספת אישור תשריט חלוקה להגדרת ההשבחה – אישור תשריט חלוקה (כיום, לפי סעיף 137 לחוק התכנון והבניה), מאפשר שינוי קנייני בגבולות החלקות, באופן התואם לתוכנית החלה במקרקעין. שינויים כאלו עשויים להשפיע על היקף שטחי הבניה הניתנים לניצול או על האופן שבו ניתן לבצע את הבינוי שהתוכנית התירה, ואלו, כמובן, בעלי פוטנציאל להביא לעליית שווי המקרקעין. כמה שנים לאחר שהוגשה הצעת החוק לכנסת, הוכרע בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **אקרו נדל"ן**¹⁵ כי אישור תשריט חלוקה כאמור אינו מקים חבות בהיטל השבחה. על פסק דין זה נרחיב בהמשך.
- הנחיות לחישוב ההשבחה – הוצע לקבוע כללים לעניין חישוב ההשבחה בקרקע. בין היתר הוצע כי בחישוב שווי המצב הקודם במקרקעין לא יינתן כל ביטוי לפוטנציאל תכנוני, וכי שומת המקרקעין תתייחס למצב התכנוני הקיים בקרקע כאילו לא צפוי שתתאשר בה תוכנית משביחה.

תזכירים לתיקוני חקיקה של הפרקים הכלכליים בחוק התכנון והבניה (2014, 2018)

בשנים 2014 ו-2018 פורסמו שני תזכירים ממשלתיים לתיקון חוק התכנון והבניה, אשר עסקו בפרקים הכלכליים של החוק, ובכללם דיני הפקעה, פיצויים לפי סעיף 197 לחוק והיטל השבחה הקבוע בתוספת השלישית.

תזכיר משנת 2014, שפורסם ביוזמת שר הפנים במקביל לקידום תיקון 101 לחוק, נועד לבצע רפורמה בדיני היטל השבחה ובזכות לפיצוי לפי סעיף 197. במסגרת זו הוצע לדחות את מועד אירוע המס למועד מימוש הזכויות, ולקבוע כי חבות בהיטל השבחה וזכאות לפיצוי לפי סעיף 197 יקומו רק מכוח תוכנית מפורטת שמכוחה ניתן להוציא היתר בניה. כן נכללה בו הסדרה ייעודית של סוגיית הזכויות המותנות, על רקע פסק הדין בעניין אליק רון (לגביו יורחב בהמשך), ולפיה כאשר מדובר בזכויות המותנות בשיקול דעת של מוסד תכנון שאינו רשות רישוי, מועד אירוע המס ומועד התגבשות הזכאות לפיצוי יהיו מועד ההחלטה לאשר את מימושו, ולא מועד אישור התוכנית. התזכיר הופץ להערות הציבור, אך לא קודם לכדי הצעת חוק, בין היתר בשל חילופי ממשל.

¹⁴ ההגדרה של תוכנית כללית בהצעת החוק, היא תוכנית שהיא אחת מאלה:

(1) תוכנית מתאר ארצית המאפשרת להוסיף שימוש על השימושים המותרים בתוכנית הכוללת הוראות מפורטות החלה על השטח או המאפשרת להגדיל את השטח הכולל המותר לבנייה לפי תוכנית כאמור, והכל ללא צורך באישורה של תוכנית נוספת;

(2) תוכנית מתאר מקומית החלה על כל מרחב התכנון המקומי, או על כל שטח הרשות המקומית או היישוב או על חלק משמעותי מהם, והמאפשרת להוסיף שימוש על השימושים המותרים בתוכנית הכוללת הוראות מפורטות או להגדיל את השטח הכולל המותר לבנייה לפי התוכנית הכוללת הוראות מפורטות, לצורך הקמתם של מרתפים, חדרים על גג בניין או בריכות שחייה ומבנים נוספים מסוגים שקבע השר;

¹⁵ בר"מ 2090/16 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה נ' אקרו בע"מ (פורסם בנבו, 15.3.2018).

תזכיר משנת 2018, שפורסם בהנחיית שר האוצר על ידי מטה הדיור ומינהל התכנון, שב והציע תיקונים מהותיים בתוספת השלישית. בין היתר הוצע לקבוע כי אירוע המס יתגבש רק עם אישור תוכנית שמכוחה ניתן להוציא היתר בנייה ללא צורך בתוכנית נוספת, כך שתוכניות מתאר כוללניות ותוכניות מתאר אחרות לא ייחשבו כמקימות חבות בהיטל. עוד הוצע לקבוע כי ביחס לזכויות מותנות, מועד אירוע המס יהיה יום ההחלטה לאשר את ההיתר למימוש. בשונה מן התזכיר משנת 2014, לא נכללה בו הצעה לדחיית אירוע המס למועד מימוש הזכויות. בנוסף הוצע להסדיר במפורש כי תוכניות מתאר ארציות ומחוזיות לא יובאו בחשבון בקביעת שווי המקרקעין במצב הקודם, כך שהחבות בהיטל תחול על ההליך התכנוני כולו מראשיתו. גם תזכיר זה הופץ להערות הציבור, אך לא קודם לכדי חקיקה, בין היתר בשל חילופי ממשל.

תיקון מס' 126 לחוק התכנון והבניה – החרגת תוכנית כוללנית, 2018

תיקון מס' 126 לחוק¹⁶, שנכנס לתוקף ב-18 ביולי 2018, הביא לשינוי מהותי במנגנון חיוב היטל ההשבחה בגין תוכניות כוללניות. תוכנית כוללנית, המהווה מסגרת תכנונית רחבה הקובעת מדיניות תכנון עירונית, אינה מאפשרת הוצאת היתרי בנייה ישירות מכוחה. לפני התיקון, אישור תוכנית כוללנית נחשב 'אישור תוכנית', כמשמעותה בהגדרת השבחה, ועל כן חייב בהיטל השבחה (במימוש בדרך של מכר), אף על פי שלא ניתן היה לממש זכויות בנייה בפועל.

התיקון שינה מצב זה, החריג את התוכנית הכוללנית מהגדרת "תוכנית" בתוספת השלישית, ובכך קבע כי אישור תוכנית כוללנית לא ייחשב "אירוע מס" לחיוב בהיטל השבחה. במקום זאת, החיוב יידחה למועד אישור תוכנית מפורטת שתאפשר הוצאת היתר מכוחה או תוכנית אחרת החייבת בהיטל השבחה. במועד החיוב, ההשבחה שנוצרה מהתוכנית הכוללנית תתווסף לשומת ההשבחה של התוכנית המאוחרת, ככל שהייתה.

מטרת התיקון באה למנוע הוצאת שומות בשל אישור תוכנית כוללנית, בעיקר בשל חוסר ודאות ממשי בעריכת שומת היטל השבחה על תוכנית כאמור, זאת בשל הצורך להעריך מה יאושר בעתיד בתוכנית מפורטת.

עם זאת, תיקון זה מחייב את הרוכשים להיות מודעים להשפעות עתידיות של תוכניות כוללניות על נכסיהם.

תזכירים לתיקוני חקיקה בתוספת השלישית (2020, 2024)

בשנים 2020 ו-2024 פורסמו תזכירים ממשלתיים נוספים לתיקון חוק התכנון והבניה, אשר התמקדו בהסדרת דיני היטל ההשבחה וזכות הפיצוי לפי סעיף 197, ובהמשך למגמות שהוצעו בתזכירים קודמים.

תזכיר נובמבר 2020 (תיקון מס' 128), שפורסם ביוזמת שר הפנים, כלל הצעת חוק מקיפה שנגעה, בין היתר, להיטל ההשבחה ולפיצויים לפי סעיף 197. גם במסגרתו לא הוצע לדחות את מועד אירוע המס למועד מימוש

¹⁶ חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 126), התשע"ח-2018.

הזכויות. עם זאת, הוצע לקבוע כי אירוע המס זכות התביעה לפי סעיף 197 יתגבשו רק עם אישור תוכנית מפורטת שמכוחה ניתן להוציא היתר בנייה, תוך קביעה כי לצורך חישוב ההשבחה או הפגיעה יתעלמו, בקביעת המצב הקודם, מתוכניות מיתאריות שלא הקימו חבות בהיטל השבחה או זכות תביעה לפי סעיף 197. כן נכללה בו הסדרה לעניין זכויות מותנות, בדומה למוצע בתזכירים קודמים. התזכיר הופץ להערות הציבור, אך לא קודם כמקשה אחת, וחלקיו הנוגעים לסעיף 197 ולהיטל ההשבחה לא קודמו, חרף נחיצותם.

תזכיר פברואר 2024, שפורסם בהנחיית שר הפנים, התמקד אף הוא בהשלמת ההסדרים הנוגעים למועד התגבשות החבות בהיטל השבחה ולמועד התגבשות הזכאות לפיצוי לפי סעיף 197, וכן בהסדרת סוגיית הזכויות המותנות. במסגרתו הוצע לקבוע כי החבות בהיטל השבחה וזכות התביעה לפי סעיף 197 יתגבשו רק עם תחילתה של תוכנית מפורטת שמכוחה ניתן להוציא היתר בנייה, וכי לגבי זכויות מותנות, אירוע המס ומועד התגבשות הזכאות לפיצוי יהיו מועד ההחלטה לאשר את מימושן כזכויות מוקנות. מטרת ההסדר הייתה לחזק את הוודאות המשפטית ולהבטיח חיוב בהתאם להשבחה שנוצרה בפועל עם השלמת ההליך התכנוני.

חרף נחיצות התיקון, הוחלט באותה עת שלא לקדם את התזכיר, לנוכח החלטת הממשלה לבצע בחינה כוללת של חוק התכנון והבניה והקמת צוותי עבודה ייעודיים, ובהם צוות לבחינת דיני היטל ההשבחה, ולהמתין למסקנות דוח הביניים של צוות זה.

תיקון מס' 157 – שומות מוסכמות, 2024

בהתאם לתיקון מס' 157 לחוק¹⁷, אשר פורסם ברשומות בנובמבר 2024, נקבע מנגנון מזורז לקביעת שומת היטל השבחה במקרים שבהם קיימת מחלוקת על גובה ההיטל, והסכום שנקבע בשומת הוועדה המקומית אינו עולה על 90,000 ש"ח. מנגנון זה נועד לפשט ולייעל את ההליך עבור נישומים, תוך חיסכון בזמן ובעלויות. אמנם תיקון זה עומד בניגוד למגמה שהתוותה במסגרת תיקון מס' 84 לחוק כאמור, אולם האפשרות להגיע להסכמה על גובה החיוב בהיטל הוגבלה רק למקרים בהם מדובר בסכומים נמוכים יחסית ובהליך מפוקח.

במסגרת המנגנון החדש, נישום החולק על גובה השומה שנקבעה לו רשאי להגיש לוועדה המקומית לתכנון ובנייה בקשה לבחינה מחודשת של השומה, בצירוף שומה נגדית שערך שמאי מקרקעין מטעמו. לאחר קבלת הבקשה, שמאי מטעם הוועדה המקומית יבחן את הפנייה ויחליט האם להפחית את ההיטל ולקבוע שומה מוסכמת באישור החייב. ההחלטה תועבר לעיונו של השמאי הממשלתי הראשי, אשר רשאי לא לאשרה. אם לא הודיע השמאי הממשלתי על החלטתו בתוך תקופה שנקבעה בחוק, יתישב השומה המתוקנת כמוסכמת.

במקרה שבו לא הושגה הסכמה במסגרת המנגנון המזורז, ניתנת לנישום האפשרות לפנות לערכאות הקבועות בחוק, כגון ועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה או שמאי מכריע, בהתאם להוראות תיקון מס' 84 לחוק. מנגנון זה מהווה כלי יעיל לנישומים המעוניינים לערער על שומות היטל השבחה בסכומים נמוכים, ומאפשר להם להגיע להסכמה ישירה עם הוועדה המקומית, ללא צורך בהליכים משפטיים ממושכים ויקרים.

¹⁷ חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 157), התשפ"ה-2024

אימוץ מנגנון היטל ההשבחה לטובת לכידת ערך למימון מיזם המטרו

מנגנון החיוב בהיטל השבחה מצא מקום גם בחקיקת מס מדינתית למימון מיזם הרכבת התחתית במטרופולין תל אביב (המטרו). מיזם המטרו הוא פרויקט התשתית הגדול בתולדות ישראל, בהיקף של כ-145 ק"מ ויותר מ-100 תחנות, בעלות מוערכת של כ-150 מיליארד ש"ח – סכום חסר תקדים ביחס למיזמי תשתית אחרים בישראל. בשל עלות זו, נקבעה למיזם חבילת מימון שמחציתה מגיעה מאוצר המדינה ומחציתה ממקורות הכנסה ייעודיים, בדגש על מנגנונים ללכידת ערך מעליית שווי הנדל"ן.

לכידת ערך קרקע (Value Capture) היא שיטה מקובלת בעולם, המבוססת על כך שבעלי נכסים הנהנים מעליית ערך הקרקע עקב הקמת המטרו, ישתתפו במימון. שיטה זו נועדה למנוע הטלת נטל בלתי הוגן על כלל משלמי המיסים, בפרט אלו שאינם נהנים ישירות ממיזם התשתית.

חוק רכבת התחתית (מטרו), התשפ"ב-2021, החיל מנגנון זה להיטל השבחה על "מתחמי ההשפעה", האזור הגאוגרפי הסובב את תחנות מטרו כפי שנקבע בתמ"א 70. סעיפים 18 ו-19 לחוק האמור קובעים כי במתחמים אלו היטל ההשבחה שישולם לוועדה המקומית יעמוד על שיעור של 40% מההשבחה (במקום 50%) וכי לכך יתווסף "מס השבחת מטרו", בשיעור של 32% מההשבחה, שישולם לאוצר המדינה לשם מימון מיזם המטרו. למעשה, מדובר בבסיס מס זהה – ההשבחה שצמחה למקרקעין עקב פעולה תכנונית – ומבסיס מס זה נגבה גם היטל השבחה לוועדה המקומית וגם מס השבחת מטרו למדינה. כך יוצא כי 72% מההשבחה במתחמי ההשפעה ממוסה – בין אם לטובת הוועדה המקומית ובין אם לאוצר המדינה. המנגנון הקבוע בחוק המטרו מחיל גם, באופן חלקי, את מוסד הפטורים הקבועים בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה.

הגדלת שיעור המיסוי מההשבחה כאמור נובעת, בין השאר, משתי הנחות מוצא: האחת, כי אישור התוכניות למיזם המטרו ובטח ביצוען יביאו לעלייה בערכי השוק בשווי למ"ר, וזאת בשל הקרבה לתחנת הסעת המונים ושיפור משמעותי בנגישות למרכזי תעסוקה, פנאי, מסחר ומגורים. הנחה ראשונה זו היא גם זו שעומדת בהצדקה להפחית את שיעור היטל ההשבחה שתגבה הוועדה המקומית ל-40%, שכן חלק מההשבחה מקורו בהשקעה של המדינה בתשתית תחבורתית לאומית, ולא בהשקעה של הוועדה המקומית; הנחת מוצא השנייה היא כי מערכת קווי המטרו תאפשר, מהבחינה התכנונית, את העצמת שטחי הבנייה המותרים והיקף יחידות הדיור בסביבת תחנות המטרו, באופן משמעותי שלא היה מתאפשר לולא נשענו על מערכת הסעת המונים. לטובת כך אושרה תמ"א 70 הקובעת את מדיניות התכנון במתחמי ההשפעה של תחנות המטרו ומציבה רף מינימאלי לפיתוח לתוכניות מפורטות שיבואו בהמשך.

פרק ב': הקשיים המרכזיים במנגנון החיוב בהיטל ההשבחה

מנגנון החיוב בהיטל ההשבחה, ככלי מרכזי ללכידת עליית שווי מקרקעין הנובעת מפעולות תכנוניות, ראוי שיהיה מנגנון ודאי ובהיר. עם זאת, בחינה מעמיקה של יישומו בפועל, כפי שעלתה במסגרת הליכי השימוע הציבורי ושיתוף הציבור שקיים הצוות הבין-משרדי ומהניסיון ארוך השנים שנצבר במשרדי הממשלה הרלוונטיים, חושפת קשיים מהותיים ועקרוניים. קשיים אלו, מהווים אתגרים מרכזיים בפני כלל השחקנים בשוק. פרק זה יסקור את הקשיים העיקריים הללו, ויעמוד על השלכותיהם הרחבות.

במהלך המחצית השנייה של שנת 2023 ערך משרד מבקר המדינה בדיקה מקיפה שעסקה בהיבטים שונים של מנגנון גביית היטל ההשבחה והשימוש בכספים הנגבים במסגרתו¹⁸ (להלן: דו"ח המבקר). הבדיקה בחנה, בין היתר, את מידת היישום של עקרונות מס אמת, את השפעת ההיטלים על תקציב הרשויות המקומיות ועל איתנות הפיננסית ואת משך הזמן הנדרש להכנת שומות ולבירור מחלוקות בעניין. לצורך כך נותחו הדוחות הכספיים של כלל הרשויות המקומיות בין השנים 2018-2022, ובוצעה בדיקת עומק בארבע רשויות מקומיות – ירושלים, הרצליה, רמת גן ורמת השרון. בדיקות נוספות נערכו במנהל התכנון, באגף לאסדרת מקצועות במשרד המשפטים ובמשרד הפנים. בפרק זה נעמוד, במקומות הרלוונטיים, גם על עיקרי הממצאים בדו"ח המבקר.

חוסר ודאות באשר לגובה ההיטל

שוק הנדל"ן מתאפיין בכך שהחלטות בו מתקבלות על בסיס ציפיות עתידיות, ולכן הוודאות המשפטית והרגולטורית היא קריטית. שיקולי מיסוי ובכלל זה החיוב בהיטלי השבחה, משפיעים ישירות על כדאיות כלכלית של עסקאות. חוסר בהירות או שינויים תכופים במדיניות המיסוי עלולים לגרום לאי-ודאות, המשפיע על כלל השחקנים בשוק הנדל"ן.

מוכרי קרקעות נרתעים מביצוע עסקאות כאשר אינם יודעים את גובה ההיטל שיידרשו לשלם, מה שעלול לעכב עסקאות ולפגוע בנזילות השוק. יזמים נתקלים בקשיים בבניית תחזיות רווח מדויקות ובשכנוע גופים מממנים, בשל חוסר הוודאות לגבי גובה ההיטל. רשויות מקומיות מתמודדות עם עררים, עיכובים וערעורים, ולעיתים אף עם ירידה בהכנסות - לעומת הציפייה בהתאם לשומות שיצאו מתחת ידי שמאי הוועדות - בשל הפחתות בשומות על ידי שמאים מכריעים או ועדות ערר. הציבור הרחב סובל מהשלכות אלו בדמות דחיית פרויקטים, הימנעות ממימוש תוכניות או עלייה במחירי הדירות, המגלמת את עלות ההיטל הצפוי. לכן, יציבות, וודאות ושיקיפות בתחום הן תנאים הכרחיים לתפקוד תקין ויעיל של שוק הנדל"ן. עם זאת, המנגנון הקיים בנושא החיוב בהיטלי השבחה מתאפיין בחוסר ודאות, וזאת בשל מספר היבטים/מרכיבים שיפורטו להלן.

¹⁸ מבקר המדינה גבייה של היטלי השבחה והשימוש בהם (2024).

א. פער הזמנים – בין "המועד הקובע" ל"מועד המימוש"

לפי הדין הקיים, שיעור ההיטל מחושב לפי ההשבחה בשווי הנכס ביום "אירוע המס" (אישור תוכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג), בעוד שהחייב והתשלום נעשים רק בעת "מימוש הזכויות". ההפרדה בין מועד "אירוע המס" לבין מועד החבות לתשלום, הוא עקרון הנהוג בדיני המיסים, ונועד להגשים, בין השאר, את עקרון הנזילות¹⁹. כך, שהתשלום במס יידחה למועד בו הנישום קרוב "להיפגש עם הכסף" שבגינו הוא ממסיה וכשיש בידיו לעמוד בתשלום המס, זהו גם המועד בו ההשבחה "הרעיונית" שגלומה בתוכנית שאושרה בקרקע הופכת להשבחה מעשית וממשית.

שלושת אירועי המימוש שנקבעו בתוספת השלישית הם, כאמור, העברת זכויות במקרקעין (למעט העברה מכוח דין והעברות נוספות שהחורגו מההגדרה), קבלת היתר בניה והתחלת שימוש בפועל. אלו נועדו "לתפוס" את המועדים שבהם החייב בהיטל - מי שהיה הבעלים במועד תחילת התוכנית, זוכה לראשונה להנות מהפירות הכלכליים שיצרה התוכנית המשביחה, ולהבטיח כי הוא זה שיישא בתשלום ההיטל.²⁰

אולם, בשונה ממיסים אחרים, היטל ההשבחה מתאפיין בכך שכאשר אירוע המס הוא אישור תוכנית, הפער בין מועד אירוע המס לבין אירועי המימוש האמורים יכול להתארך לכדי שנים רבות, ולעיתים אף עשור או יותר. לאורך תקופה זו נושאת ההשבחה הפרשי הצמדה למדד המחירים לצרכן או למדד תשומות הבנייה, לפי הנמוך.²¹ בתקופה זו, השוק עשוי לעבור תמורות כלכליות רבות – עליית מחירים, שינויים רגולטוריים, שינויים במיסוי המקרקעין, תנודתיות בשוק האשראי והמשכנתאות, ואף משברים כלכליים.

התוספת השלישית קובעת כי סמוך לאחר אישור תוכנית משביחה תערוך הוועדה המקומית שומת השבחה, אולם רשאית היא לדחות את מועד עריכת השומה למועד מימוש הזכויות.²² על אף ברירת המחדל הקבועה בחוק, בפועל, רוב מוחלט של הוועדות המקומיות עושות שימוש באפשרות השנייה ועורכות את שומת ההשבחה רק עם מימוש הזכויות.²³ כך למשל, בעל קרקע שתוכנית משביחה אושרה בה בשנת 2005, וביצע מימוש זכויות רק בשנת 2025, עלול למצוא עצמו מתמודד עם שומה שמעריכה את שווי הקרקע על בסיס נתונים בני 20 שנה – תוך התעלמות מעליות (או ירידות) ערך מהותיות. הצורך להשוות בין הערכים, של לפני ואחרי אישור התוכנית, כדי ללכוד את ההשבחה, ובתוך כך לחזור אחורה בזמן שנים רבות לפני מועד המימוש, ובכלל זה זמינותו של מידע

¹⁹ לעניין מס שבח, חוק מיסוי מקרקעין קובע את מועד "אירוע המס" כיום המכירה, המועד בו נכרתה עסקת המכר, אולם דוחה את חובת התשלום למועד בו נתקבל בידי המוכר 40% ממחיר מהכירה או למועד בו נתקבלה החזקה במימכר.

²⁰ לעניין העברת זכות במקרקעין שהחורגה מהגדרת "מימוש זכויות", דוגמת העברה ללא תמורה לקרוב, העברה מכוח דין, העברה בירושה או העברה בעקבות פירוד של בני זוג – אין משמעותה כפטור מתשלום היטל השבחה אלא שאלו מצבים חריגים בהם חובת תשלום ההיטל נדחית למועד "מימוש הזכויות" הראשון שיעשה על ידי הנעבר.

²¹ סעיף 9 לתוספת השלישית.

²² סעיף 1(1) לתוספת השלישית: "ההשבחה תיקבע בידי שמאי מקרקעין בסמוך לאחר אישור התוכנית, התרת השימוש החורג או מתן ההקלה; אולם רשאית הוועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה עקב אישור תוכנית עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבחה".

²³ על פי ממצאי דו"ח מבקר המדינה, בין השנים 2018 ל-2022, ארבע העיריות שנבדקו בחרו לערוך שומות פרטניות לכל נכס בנפרד בהתאם למועד מימוש הזכויות או לפי בקשה של בעלי הנכסים.

מסוג זה, אפיונו ואמינותו, יוצרים את אחת הבעיות בהקשרו של היטל ההשבחה, ביחס לצורך בוודאות ובגביית מס אמת, ומקשות על מו"מ מסחרי ותכנון פיננסי.

יצוין כי הוראות התוספת השלישית מאפשרות לחייב לבקש מהוועדה המקומית, בכל עת לפני מועד המימוש, לערוך את השומה, באופן שמגביר את הוודאות ומאפשר לו לכלכל את צעדיו בהתאם.²⁴ אולם, אם בחר החייב לעשות כן, השומה שתוכן לבקשתו תפעיל גם את "מרוץ הזמנים" להליכי ההשגה והערר, מה שידרוש מהחייב להקדים את עלויות בירור הסכסוך לשלב שבו טרם נדרש לשלם את ההיטל, ככל שיש מחלוקת לגבי שומת ההשבחה. בפועל, למיטב הידיעה, מעטים הם המשתמשים במנגנון זה

סוגיה נוספת המתעוררת בשל פער הזמנים המתואר היא כיצד לחשב את שומת ההשבחה במצבים שבהם אושר מספר תוכניות המקימות חיוב בהיטל השבחה בזו אחר זו, מבלי שהיה אירוע "מימוש זכויות" ביניהן. סעיף 4(5) לתוספת השלישית מתייחס למצב דברים זה וקובע:

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

סעיף זה היה מוקד להתדיינות לא מעטות באשר לשאלת אופן ההתייחסות לתוכניות השונות ("אירועי המס"), אשר הוכרעו בסופו של דבר בפסק דין של בית המשפט העליון ברע"א 4217-04 ציון פמיני²⁵, שנחשב לאחד מפסקי הדין המרכזיים והמשמעותיים ביותר בתחום היטלי ההשבחה. פסק הדין סקר בהרחבה את הפרשנויות האפשריות. הראשונה היא "שיטת המקפצה", שבה נקטו רוב הוועדות המקומיות, לפיה שווי "המצב הקודם" בשומת ההשבחה ייקבע בהתאם למצב התכנוני שלפני התוכנית הראשונה, ושווי ה"מצב היוצא" ייקבע בהתאם למצב התכנוני לאחר התוכנית האחרונה, כאשר המועד הקובע הוא מועד אישור התוכנית האחרונה. שיטת חישוב נוספת היא "המקפצה המנטרלת" שבה פועלים בהתאם לשיטת המקפצה המתוארת, אך משווים בין המצב התכנוני הקודם, למצב התכנוני החדש, בהתייחס לאותו מועד (מועד אישור התוכנית האחרונה), ובכך מנטרלים (לפחות באופן חלקי) את העלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין, שבין אישור התוכנית הראשונה לבין אישור התוכנית האחרונה. השיטה השלישית היא "שיטת המדרגות", לפיה לכל אחת מהתוכניות יש לערוך שומת השבחה נפרדת שבה המועד הקובע הוא יום אישור אותה תוכנית, כאשר כל שומה שכזו תישא הצמדה למדד ממועד אירוע המס הרלוונטי, והיטל ההשבחה יהיה סך כל השומות כאמור.

בית המשפט העליון קבע בהלכת פמיני כי יש להעדיף את "שיטת המדרגות", שבה ההשבחה מחושבת עבור כל תוכנית בנפרד, בהתאם לשווי המקרקעין בעת אישור כל תוכנית. שיטה זו נחשבת לצודקת יותר לפי הדין הקיים, שכן היא מתיישבת עם דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בהוראות התוספת, בין הפעילות התכנונית לבין ההשבחה במועד אירוע המס, בכך שהיא מייחסת את עליית הערך לתוכנית הספציפית שגרמה לה, ולא לעלויות ערך כלליות

²⁴ סעיף 4(א) לתוספת השלישית: "החליטה הוועדה המקומית על דחיית עריכת השומה עד למימוש הזכויות, רשאי כל בעל מקרקעין לדרוש מהוועדה המקומית בכל עת, לערוך את שומת ההשבחה בעבור אותם מקרקעין; משנתקבלה דרישה כזו, תיערך שומת ההשבחה לגבי מקרקעין אלה תוך 90 ימים מיום קבלת הדרישה".

²⁵ רע"א 4217/04 ציון פמיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, סא(3) 386 (2006).

בשוק. יחד עם זאת, שיטת חישוב זו פותחת פתח להרבה יותר התדיינויות ומחלוקות בדבר חישוב ההיטל, שכן למעשה מדובר במספר שומות השבחה עם מועדים קובעים שונים, המסתכמות בסופו של דבר לחיוב אחד בהיטל השבחה.

ב. ריבוי הנחות שמאיות וחוסר אחידות בקביעתן

מרכיב נוסף שתורם לאי-הוודאות הוא שיקול הדעת השמאי הרחב והיעדר אחידות בשיטות העבודה. שמאים נדרשים לקבוע את שווי הקרקע לפני ואחרי "אירוע המס", פעולה הנתמכת בנתונים דינמיים, ומתבססת על עסקאות השוואה, על תחזיות תכנוניות ועל מגמות שוק.

במקרים רבים, שמאים שונים פועלים בשיטות שונות ועל בסיס הנחות מוצא שמאיות שונות להערכת שווי הקרקע. חלק ניכר מהפערים בהערכת השווי על ידי שמאים שונים נובע מהצורך בקביעת מקדמי התאמה והיוון, במסגרת הליך הערכת שווי הקרקע, כדי לשקלל גורמים משתנים כמו מיקום, נגישות, איכות הבנייה, וכן מקדמים הנוגעים לרכיבי דחייה או סיכון. קביעת מקדמים אלו יכולה להשתנות בין שמאים בהתאם לשיקול דעתם המקצועי, מה שמוביל להבדלים בהערכת השווי ובהיטל השבחה כנובע מכך. מצב דברים זה יוצר חוסר וודאות שעשוי להיות בעל משמעות רבה כאשר מדובר בסכומים גדולים המשפיעים על גורל הפרויקט.

רכיב נוסף העשוי להוביל לפערים בין שומות השבחה הוא פרשנותו של השמאי ביחס להוראות התוכנית המשביחה או באשר למצב התכנוני הקודם. הממשק בין פרשנות תוכנית (הן התוכנית שמשקפת את המצב הקודם והן התוכנית החדשה) לבין שומת ההשבחה הוא אינהרנטי, ועולה תדיר לדיון בפני ועדות הערר ובתי המשפט. יצוין כי בעוד ששמאי הוועדה פועל בהתאם לפרשנות הוועדה והיועץ המשפטי שלה לתוכנית, הרי שבמסגרת הליכי השגה וערר, שמאי מכריע או ועדת הערר מוסמכים לאמץ פרשנות שונה להוראות התוכנית.

מקור נוסף לחוסר האחידות בין שומות היטל השבחה נעוץ בבחירת עסקאות ההשוואה שעליהן מתבסס השמאי בעת קביעת שווי הקרקע. שיטת ההשוואה נחשבת לשיטה האמינה ביותר להערכת שווי מקרקעין, במיוחד כאשר קיימות עסקאות דומות שבוצעו בתנאים רגילים ובמועדים סמוכים למועד הקובע.²⁶ יחד עם זאת, בשל הקושי למצוא נכסים זהים לחלוטין, נדרשות התאמות שונות בין העסקאות להשוואה לבין הנכס הנישום, מה שמגביר את הפוטנציאל להבדלים בין שומות שונות. למרות שהשומות נערכות למועד קובע אחיד – מועד תחילת התוכנית המשביחה – הבחירה בעסקאות ההשוואה, כמו גם האופן שבו מבוצעות ההתאמות ביניהן לבין הנכס הנישום, הנתונות לשיקול דעתו המקצועי של השמאי, עלולה להוביל להבדלים משמעותיים בהערכת השווי של הקרקע נשוא השומה.

לעיתים, עקב אירועי מימוש שונים, נערכות שומות מקרקעין נפרדות ושונות לאותה תוכנית משביחה. כך למשל, כאשר מדובר בתוכנית המאפשרת הרחבות דיור בבית משותף, עשויות להיערך שומות השבחה נפרדות בסמוך למכירת דירות שונות באותו בניין – כל שומה בהתאם להשבחה שנוצרה לדירה המסוימת שנמכרה. בשל השונות

²⁶ להרחבה על שיטות שמאיות ראו [תקן מספר 2.1 בדבר יישום גישות השומה בשומות מקרקעים לנכסים בנויים למגורים, תעסוקה, תעשייה ומסחר](#), של הוועדה לתקינה שמאית במועצת שמאי המקרקעין, מחודש פברואר 2025.

בין השמאים העורכים את השומות, עלולים להיווצר פערים משמעותיים בהערכות המתייחסות לאותה תוכנית משביחה, הן מבחינת פרשנות הוראות התוכנית והן מבחינת הנחות שמאיות, כגון קביעת מקדמי הפחתה שונים. בתי המשפט עמדו על תופעה זו וגילו כלפיה לא אחת גישה ביקורתית:

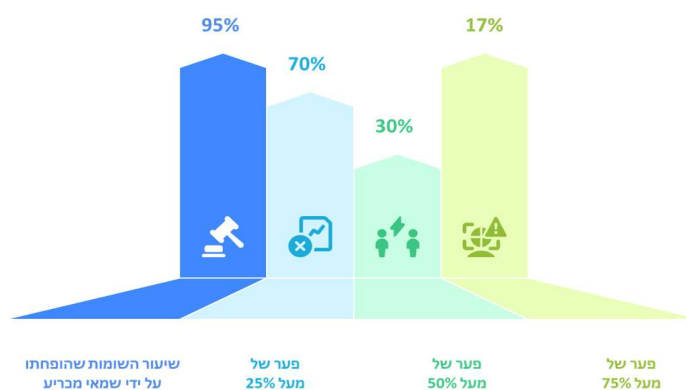
"הדעת אינה נותנת, כי אזרח שאתרע מזלו ונפל חלקו אצל שמאי א' – ייקבע בעניינו כי מדובר בתוכנית משביחה בהיקף ניכר (השקול לדחייה של שנים ארוכות במתן ההיתר או לחשש שמא מחצית מזכויות הבנייה כלל לא היו ניתנות לו), ואילו אזרח שהאיר לו מזלו ונפל חלקו אצל שמאי ב' – ייקבע לו כי התוכנית אינה משביחה כל עיקר ואין להשית עליו היטל השבחה כלל.

אכן, לשמאים שמור שיקול דעתם המקצועי, אולם אני סבור כי לצד זה, ראוי ונחוץ לשקול אף שיקולי צדק חלוקתי וכללי מיסוי ראויים, אשר אינם יכולים לקבל שונות כה דרמטית בשומות ובמס בו אזרחים שונים נדרשים לשאת – בגין אותה "השבחה" עצמה וללא כל שונות רלוונטית ביניהם.²⁷

ג. הפחתת שומות שנקבעו על ידי שמאי הוועדות המקומיות

בדיקה מדגמית שערך משרד מבקר המדינה הצביעה על פערים מהותיים בין שומות היטל השבחה שקבעו ועדות מקומיות לבין אלה שנקבעו על ידי שמאים מכריעים שדנו בהשגות על אותן שומות. מתוך 60 שומות שנבדקו, ב-95% מהמקרים (57 שומות), הפחית השמאי המכריע את הסכום שנקבע על ידי הוועדה המקומית, כשבממוצע עמדה ההפחתה על 36% משומת ההשבחה המקורית שהנפיקה הוועדה המקומית – סכום של כ-1.1 מיליון ש"ח בממוצע. ההפחתה המשמעותית ביותר שנמצאה במסגרת אותה בדיקה מדגמית הייתה בגובה של כ-11 מיליון ש"ח, שהיוו 71% משומת ההשבחה המקורית כאמור.

כמו כן, בכ-70% מהשומות שנבדקו נמצא פער מהותי של למעלה מ-25% בין סכום היטל השבחה שקבעו שמאי הוועדות המקומיות לבין הסכום שקבעו השמאים המכריעים. ב-30% מהמקרים הפער עמד על יותר מ-50%, וב-17% מהם אף עלה על 75%, כאשר בשבעה מתוכם חצה את רף ה-90%.



²⁷ עמ"נ (מינהליים מרכז) 16460-09-23 חוה גנדליס נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה יהוד מונסון (פורסם בנבו, 25.3.2025).

מניתוח של שישה מקרים שנדונו בפני שמאי מכריע עולה כי המחלוקות סביב שומות השבחה נובעות בעיקרן מפרשנות שונה של הוראות תכנוניות, מהערכת שווי שונה של הנכס לפני ההשבחה, מהבדלים באומדן משך החיים הכלכליים של הנכס, מהערכת היתכנות מימוש ההשבחה בפועל ומהערכת שווי המקרקעין עצמם. מצב דברים זה מדגיש את המורכבות, הן בהיבט המקצועי והן בהיבט המשפטי, אשר כרוכה בקביעת שומת השבחה.

נוסף על הפגיעה בעיקרון הוודאות, הפערים בין השומות, במיוחד כאשר הם מובילים להפחתות משמעותיות על ידי שמאים מכריעים, עלולים לגרום לתחושת חוסר צדק, שרירותיות, לפגיעה באמון הציבור במערכת, ואף לתמרץ הגשת עררים או פניות לשמאי מכריע. לעיתים הליכי השגה אלה אף מעכבים פרויקטים עד לקבלת שומה חלוטה, שלפיה בוחן היזם את הכדאיות הכלכלית של הפרויקט.

נוכח ממצאים אלו, הומלץ בדו"ח המבקר לשקול מהלכים שיביאו לפישוט ולבהירות בתהליך השומה, כגון פרסום פומבי של השומות והנתונים, על ההבדלים ביניהן, גיבוש הנחיות מקצועיות אחידות לוועדות המקומיות, ואף בחינה מחודשת של התקינה השמאית ושל הגדרת ההשבחה עצמה.

ד. פרשנות גמישה של התוספת השלישית

חוסר הוודאות אינו נוגע רק להערכת שווי הנכס, אלא גם לשאלת עצם החיוב וגדריו. התוספת השלישית לחוק מנסחת לעיתים בלשון שאינה בהירה דיה ובאופן שאינו משקף את המורכבות והמגוון הקיימים כיום בעולם התכנון. מצב דברים זה הוביל לקושי ביישום הוראות החוק עצמן על הסיטואציות, הדינמיות בסוגי התוכניות והמורכבויות בחיי המעשה. כל אלו, תרמו לפרשנות רחבה שנתנו ועדות ערר ובתי המשפט לתוספת בשורה של החלטות ופסקי דין לאורך השנים. פרשנות זו יצרה מצבים של חוסר בהירות בשאלות רבות, בעיקר ביחס לתחולת הפטורים שבסעיף 19 לתוספת השלישית ויישומם, וכן ביחס לתוכניות הכוללות מנגנונים מורכבים או מיוחדים. התוספת השלישית רוויה בפסיקות של בתי המשפט בעניין פרשנות הוראותיה.

בערעורים המגיעים עד לבית המשפט העליון, פעמים רבות מתבקשת היועצת המשפטית לממשלה, על ידי בית המשפט, להתייבץ בהליך בהתאם לפקודת סדרי הדין (התייצבות היועץ המשפטי לממשלה) [נוסח חדש]. זאת, מהטעם שעל אף שבתיקים מסוג זה המחלוקת היא בין ועדה מקומית מסוימת לבין נישום מסוים, קביעות פרשניות על ידי בית המשפט העליון ישפיעו, באופן ברור, על כלל הוועדות המקומיות. בשל כך, מתבקשת היועצת המשפטית לממשלה להתייבץ ולהביע עמדתה לטובת ייצוג האינטרס הציבורי הרחב.

הנושאים הנתונים לפרשנות בתוספת השלישית, רבים הם. עם זאת, ניתן לזהות כי קיימים מספר נושאים עקרוניים ורוחביים. במסגרת דוח זה, נזכיר כמה מהם:

1. מועד אישורה של תוכנית משביחה - מועד אירוע המס:

אחת הסוגיות המרכזיות שעוררה מחלוקות חוזרות ונשנות היא שאלת מועד "אירוע המס" בחלופה של "אישור תוכנית" – ועניינה זיהוי הרגע שבו התחולל השינוי התכנוני המקום חבות של בעל המקרקעין לשלם את ההיטל בגין עליית שווי המקרקעין (לעת המימוש). השאלה מתעוררת בעיקר בנוגע לאבחנה בין תוכנית

הקובעת "זכויות מוקנות" לבין תוכנית הקובעת "זכויות מותנות". כלומר, האם התוכנית קובעת זכויות מוקנות – שניתנות למימוש ללא שיקול דעת תכנוני בשלב ההיתר, או שמדובר בזכויות מותנות – שמימושן תלוי בהפעלת שיקול דעת תכנוני נוסף של מוסדות התכנון.

אמת מידה נוספת בהקשר זה, נוגעת למידת הקונקרטיות של התוכנית – האם מדובר בתוכנית כללית/נושאת, או בתוכנית קונקרטית ומסוימת.

הפרשנות שניתנה על ידי בתי המשפט במצבים אלה אינה אחידה, ולעיתים אף משקפת גישות שונות ביחס להתגבשות אירוע המס. כך נדרשים בתי המשפט לבחון לא רק את הוראותיה של התוכנית, אלא, בין השאר, גם את – היקף שיקול הדעת של מוסד התכנון לעת הליך הרישוי ואת מידת הקונקרטיות של הוראות התוכנית, ולשקול גם שיקולי מדיניות לשם קביעת מועד אירוע המס. ניתוח פסיקות בית המשפט העליון מלמד כי שאלת התגבשות אירוע המס לצורך היטל השבחה תלויה, לא פעם, בשאלה פרשנית עדינה של מידת הוודאות התכנונית שנוצרה – ובמילים אחרות: מתי הופכת תקווה תכנונית לכזו שממנה נגזרת חבות מס. נסקור להלן כמה מפסקי הדין המרכזיים בעניין.

פסק הדין בעניין אליק רון²⁸, שניתן על ידי בית המשפט העליון בשנת 2014, נחשב לאחד מפסקי הדין המטלטלים ביותר בתחום היטל השבחה, שהוביל אחריו רצף פסיקות נוספות בסוגיות דומות והגביר את חוסר הוודאות בחיוב בהיטל השבחה. פסק הדין עוסק בשאלה האם ניתן לחייב בהיטל בגין זכויות בנייה מותנות שנקבעו בתוכנית מתאר מקומית, כאשר מימושן תלוי בהחלטה נוספת של הוועדה המקומית לעת הליך הרישוי (ללא צורך בפרסום להתנגדויות הציבור). במקרה הנדון, נמכרו מקרקעין שעליהם חלה תוכנית כאמור, ולאחר המכירה, ביקש הרוכש לממש את זכויות הבנייה המותנות והגיש בקשה להיתר בנייה, שאושרה על ידי הוועדה. הוועדה המקומית דרשה מהרוכש לשלם היטל השבחה בגין מימוש הזכויות המותנות, בטענה כי אישורן מהווה השבחה נוספת, זאת על אף שהוא לא היה בעל המקרקעין במועד אישורה של התוכנית.

בעניין זה הובעו שלוש עמדות שונות במסגרת ההליכים המשפטיים. לעמדת בית משפט השלום באותו ענין, במצבים אלה קיימים שני אירועי מס: הראשון – מועד אישור התוכנית, והשני – מועד קבלת החלטת הוועדה המקומית לאשר את הזכויות המותנות. לעמדת בית המשפט המחוזי שם, במצב זה קיים אירוע מס אחד – מועד אישור התוכנית, ובמימוש בדרך של מכר, יש לגבות מהמוכר לפי ההשבחה שהייתה במועד הקובע בהתאם להערכות בנוגע לאישור הזכויות המותנות בעתיד, מבלי שתהיה אפשרות לגבות מהקונה את הפרש ההשבחה לעת קבלת ההחלטה לאשר את הזכויות המותנות. גישה שלישית הובעה בעמדת היועץ המשפטי לממשלה שהוגשה באותו הליך, לפיה, בשל כך שההליך התכנוני לא הסתיים, נכון לקבוע כי אירוע המס היחיד בכל הנוגע לזכויות המותנות, הוא מועד ההחלטה לאשר את הזכויות המותנות. בהתאם לעמדה זו, במכר טרם קבלת החלטה כאמור, לא יגבו היטל השבחה כלל על הזכויות המותנות (גם לא על עליית הערך שבעצם קביעת ההוראה בתוכנית המאפשרת הענקתן בהמשך), שכן טרם התגבש אירוע המס ביחס אליהן. בהתאם לגישה זו, את מלוא ההשבחה על זכויות אלו, יגבו מהקונה לעת ההיתר.

²⁸ רע"א 3002/12 הועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' אליק רון (פורסם בנבו, 15.7.2014)

בית המשפט העליון, דחה את שלוש הגישות הנזכרות, ובחר בדרך רביעית, תוך קביעה שניתן להפעיל במקרים אלה, את מנגנון המימוש חלקי (הקבוע בסעיף 7 לתוספת), גם במכר שבמסגרתו הועברו מלוא, הזכויות בקרקע. נקבע כי כאשר תוכנית קובעת זכויות בנייה "מעין מוקנות" ש"גשר של ברזל"²⁹ מחבר בין אישור התוכנית לבין התרתן, למרות שהענקתן מותנית באישור נוסף של הוועדה המקומית, ניתן לחייב בהיטל השבחה בהליך דו-שלבי:

- במכר אחרי אישור התוכנית וטרם אישור הזכויות המותנות: יש לחייב את המוכר בהיטל השבחה בגין עליית שווי המקרקעין שנבעה מעצם הכללת הזכויות המותנות בתוכנית, תוך התחשבות בפוטנציאל למימוש.
- לאחר אישור הזכויות המותנות: כאשר הקונה מממש את הזכויות המותנות באמצעות קבלת היתר בנייה, ניתן לחייבו בהיטל השבחה נוסף בגין ההשבחה הנוספת שנבעה מהמימוש בפועל של הזכויות. משמעות הדברים היא, שיש להעריך למועד אישור התוכנית, את הזכויות פעמיים – פעם אחת כזכויות מוקנות, ופעם נוספת כזכויות מותנות באישור נוסף של הוועדה המקומית. המוכר יחויב לפי הערכים של זכויות מותנות, ואילו הקונה, ככל שיאשרו לו הזכויות המותנות, ישלם את הפרש ההשבחה, שבין שני הערכים הנזכרים.

בית המשפט העליון הדגיש כי אישור הזכויות המותנות אינו מהווה "הקלה" או "שימוש חורג" לפי חוק התכנון והבנייה, ולכן אינו מהווה אירוע מס עצמאי. לכן, אירוע המס והמועד הקובע היחיד לשומת ההשבחה הוא מועד אישור התוכנית, אך ההיטל יגבה בשתי פעימות כאמור.

מפסק הדין בעניין אליק רון, לא ניתן היה להסיק באופן ברור, מהו הדין ביחס לתוכנית שאפשרה זכויות מותנות מכוחה, אך אלו הותנו בהליך דמיוני הקלה הכולל פרסום להתנגדויות. מחד, ניתן היה לומר כי בשל העובדה שלא מדובר בזכויות 'מעין מוקנות' ש'גשר של ברזל' מוביל להתרתן, הרי שמועד אירוע המס ביחס לזכויות המותנות, אינו מועד אישור התוכנית אלא מועד ההחלטה לאשרן. אך מאידך, מאמירות אחרות בפסק הדין, ובכלל זה ההתייחסות לתמ"א 38 (שבה הזכויות הותנו בהליך דמיוני הקלה, ובית המשפט לא הסתפק בכך כדי להצדיק את דחיית אירוע המס למועד ההחלטה בהיתר, ונימק זאת גם בהיותה תוכנית בלתי מסוימת החלה על שטח המדינה כולה) כמו גם מהאמירה העקרונית בפסק הדין, כי אין להוסיף בדרך של פרשנות, על שלושת אירועי המס המנויים בתוספת, ניתן היה לכאורה להסיק שגם בזכויות מותנות של ממש ואף אם אלה הותנו בהליך דמיוני הקלה, אירוע המס היחיד הוא אישור התוכנית, שכן לא מדובר בהקלה כהגדרתה בחוק.

בפסק הדין בעניין גוזלן³⁰ הוסרה חלק מעמימות זו, ודויקה או צומצמה הלכת אליק רון רק למקרים שבהם הזכויות המותנות לא הותנו בהליך דמיוני הקלה. בפסק דין זה עסק בית המשפט העליון בשאלה מה הוא מועד אירוע המס במצב שבו תוכנית התירה בנייה מכוחה, אך לשם מימוש הבנייה נדרש הליך נוסף דמיוני הקלה, הכולל פרסום להתנגדויות (לדוג' בקווי הבניין) – האם מועד אישור התוכנית שהעניקה את זכויות הבנייה

²⁹ הכוונה במונחים אלו היו למרחב שיקול הדעת. ראו פסקה 34 ואילך לפסק הדין בעניין אליק רון.
³⁰ בר"מ 2866/14 הילדה גוזלן ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה (נבו 7.12.2014).

המותנות או מועד ההחלטה בהליך דמוי ההקלה שאפשרה את מימוש אותן זכויות? בית המשפט פסק כי אירוע המס הוא אישור ההקלה (למרות שמדובר במנגנון שנקבע בתוכנית עצמה כך שלא מדובר בהקלה כהגדרתה בחוק אלא בהליך דמוי הקלה), ולא מועד אישור התוכנית שאפשרה את ההליך דמוי ההקלה. מהלכה זו נלמד הכלל כי כאשר זכויות מותנות בהליך פרסום לציבור בדומה להקלה (לפי סעיף 149 לחוק), הכולל אפשרות להגשת התנגדויות, הרי שמועד אירוע המס הוא ההחלטה בבקשה להיתר וההכרעה בהתנגדויות, וזאת בדומה להקלה ממש, שמוגדרת בחוק כאירוע מס נפרד. בהתאם, במצבים אלה, טרם ההחלטה בהליך הרישוי כאמור, אין לחייב במכר גם על הפוטנציאל שיאושרו הזכויות המותנות, שכן אירוע המס ביחס לזכויות אלה טרם התגבש.

בנושא זה ניתנה גם חוות דעתה של המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזרחי), הגב' כרמית יוליס, שהתייחסה לחבות בהיטל השבחה במימוש זכויות בדרך של מכר, בפרט לענין תוכניות לפי סעיף 23 לתמ"א 38, ולמועד התגבשות אירוע המס בתוכניות כאמור.³¹

פסק דין נוסף, מאוחר להלכות אליק רון וגוזלן, ניתן בשנת 2018 בעניין **אקרו נדל"ן**³² פסק הדין עוסק בשאלה האם ניתן לחייב בהיטל השבחה בגין עליית שווי מקרקעין שנבעה מאישור תשריט איחוד חלקות לפי סעיף 137 לחוק. מדובר בתוכנית שקבעה זכויות בניה באופן פרוגרסיבי בהתאם לגודלו של המגרש (ככל ששטח המגרש יותר גדול, נקבעו אחוזי בניה גבוהים יותר). בפסק הדין נקבע, בדעת רוב, כי אין לחייב בהיטל השבחה בגין אישור תשריט איחוד חלקות, שכן זכויות הבניה הנוספות – עקב אישור תשריט האיחוד, כבר התאפשרו בתוכנית עצמה, זאת חרף העובדה שמימושן חייב אישור תשריט חלוקה, בהתאם לשיקול דעתה של הוועדה המקומית אחרי פרסום הבקשה להתנגדויות. כב' השופטת דפנה ברק ארז, ביקשה להחיל גם במקרה זה את הלכת גוזלן, לאור שיקול הדעת התכנוני הכרוך באישור בקשה לאיחוד חלקות, אך עמדתה לא התקבלה. בית המשפט הדגיש כי בפסק דין זה, כי היטל השבחה ניתן לגבות רק בגין שלושה אירועים המפורטים בתוספת השלישית: אישור תוכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. אישור תשריט איחוד חלקות אינו נכלל באף אחד מהאירועים הללו, ולכן אינו מהווה עילה לחיוב נוסף בהיטל השבחה. אך האבחנה בין הלכת אליק רון, לבין הלכת גוזלן – שבה נקבע כי הליך דמוי הקלה מהווה אירוע מס, נותרה איפא עמומה וטעונה הסדרה.

להשלמת התמונה יוער, כי בפסק הדין בענין אקרו, הוסכם על כל השופטים, כי אין מקום להחיל את המתווה של מימוש חלקי שנקבע בענין אליק רון, על אישור תשריט איחוד, וזאת בניגוד לעמדת בית המשפט המחוזי שם.

פסק הדין בענין ברקול³³ שניתן לאחרונה, עסק אף הוא בסוגיית "זכויות מותנות". פסק הדין עוסק בשאלה האם החלטה של ועדה מקומית להוסיף שטחי בניה למטרות שירות, בהתאם לתקנה 13(ב) לתקנות התכנון

³¹ חוות דעת בענין חבות בהיטל השבחה במימוש זכויות בדרך של מכר וההתייחסות לשווי הנובע מתחולתה של תמ"א 38 בחישוב שווי מצב קודם בשומת היטל השבחה" (חוות דעת של המשנה ליועצת המשפטית לממשלה - משפט אזרחי 1.12.2022).

³² ראו לעיל, ה"ש 15.

³³ בר"מ 168/20 אליה ברקול נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון (פורסם בנבו, 15.2.2023)

והבניה (חישוב שטחים ואחוזי בניה בתוכניות ובהיתרים), התשנ"ב-1992,³⁴ היא החלטה המקימה חיוב בהיטל השבחה, ואם כן, מהו אירוע המס והמועד הקובע לחישוב שומת ההשבחה לגביה – מועד אישור התוכנית או מועד החלטת הוועדה המקומית?

בפסק הדין התקבלה בעיקרה עמדת היועץ המשפטי לממשלה שהוגשה באותו הליך, ונקבע כי יש לפרש את תוכניות העבר שאליהן מתייחסת התקנה ככאלו שהתירו גם הוספת שטחי בניה למטרות שירות. יחד עם זאת, בית המשפט קבע שיש להבחין בין שטחי שירות ההכרחיים לשם מימוש השטחים העיקריים שנקבעו במפורש בתוכנית ב"בהיקף המקובל והנדרש"³⁵ ובין שטחי שירות מעבר להיקף האמור. לגבי הקבוצה הראשונה, מדובר בזכויות מוקנות שהותרו בתוכנית עצמה ועל כן מועד אישור התוכנית הוא מועד אירוע המס והמועד הקובע לגביהם. לעומת זאת, לגבי הקבוצה השנייה, למרות שיש לראות גם אותם כשטחי בניה שהתאפשרו מכוח התוכנית עצמה, הרי שיש לוועדה המקומית שיקול דעת רחב האם להתירם, ועל כן יש לראות רק במועד החלטת הוועדה המקומית, לאשר שטחי שירות אלה, את התגבשות אירוע המס והמועד הקובע.

פסק דין זה הרחיב עוד יותר את הלכת גוזלן, שכן נקבע בו כי שאלת התגבשות אירוע המס ביחס לזכויות מותנות איננה תלויה בשאלה האם התרת הזכויות המותנות הותנתה בהליך פרסום דמיו הקלה אם לא, והדגש ניתן על היקף שיקול הדעת בשלב החלטת מוסד התכנון לאשר את הזכויות המותנות, וזאת גם אם לא נקבע בתוכנית הליך פרסום הדומה להקלה בשלב ההחלטה כאמור. בכך נתחמה הלכת אליק רון, רק לזכויות מותנות מעין מוקנות, שגשר של ברזל מוביל מהתוכנית להתרתן, בעוד שלגבי זכויות מותנות של ממש, ששיקול הדעת לגביהן רחב יותר, אירוע המס היחיד הוא ההחלטה לאשרן.

בפסקי דין אלה (הלכות גוזלן וברקול), הלך בית המשפט העליון כברת דרך, והכיר בכך, שיש לפרש את הביטוי 'אישור תוכנית' בתוספת השלישית, כמועד שבו מסתיים ההליך התכנוני בידי מוסדות התכנון. הגם שמבחינה פורמלית, החלטת מוסד תכנון לאשר זכויות מותנות שהתאפשרו בתוכנית, איננה בגדר 'אישור תוכנית'. יחד עם זאת, ישומן של ההלכות הנזכרות, וההבחנה בין זכויות מוקנות לבין זכויות מותנות, שתלויה בהיקף שיקול הדעת הנתון למוסד התכנון לעת הדיון בבקשה לאשר את הזכויות המותנות, נותר עמום ונתון לפרשנויות וחוסר ודאות.

לצד שאלת הזכויות המותנות, התמודדה הפסיקה גם עם סוגי תוכניות החלות על שטח נרחב ואף על כל שטח המדינה המאפשרות הוצאת היתר מכוחן, מבלי שהן קובעות את שטחי הבנייה לעניין מגרש מסוים,

³⁴ תקנה זו היא הוראת מעבר המתייחסת לתוכניות עבר שלא קבעו חלוקה בין שטחי בנייה למטרות עיקריות לבין שטחי בנייה למטרות שירות. בהתאם לתקנה, יראו את השטחים שנקבעו כשטחי בנייה למטרות עיקריות, והוועדה המקומית רשאית להוסיף שטחי בנייה למטרות שירות בהחלטה לגבי כל אחת מהתוכניות, ללא הליך תכנוני נוסף. יוער כי בהתאם לתיקון לתקנות משנת 2025 (תקנות התכנון והבניה (חישוב שטחים ואחוזי בניה בתוכנית ובהיתרים) (תיקון), התשפ"ו-2025), הוועדה המקומית רשאית לקבל החלטה כאמור עד תום ארבעה חודשים מיום תחילתו של התיקון.

³⁵ כאשר הכוונה היא להיקף שטחי בניה למטרות שירות ההכרחיים הנדרש לשם ביצוע התוכנית, כגון חדרי מדרגות.

בפסק הדין בעניין מועש³⁶, משנת 1999, עסק בית המשפט בהשבחה שצמחה למקרקעין עקב תמ"א 18 הקובעת כי בכל מקום ברחבי המדינה שבו חלה תוכנית מתאר מקומית המייצגת קרקע לתעשייה או למרכזי תחבורה, ניתן יהיה להקים גם תחנות תדלוק. השאלה שהתעוררה היא האם ניתן לחייב בהיטל השבחה מכוח תוכנית מתאר ארצית, אף שסוג זה של תוכניות אינו נמנה בהגדרת "תוכנית" בתוספת השלישית. בית המשפט קבע כי יש לראות בתוכניות מתאר ארציות שכאלו כ"מתלבשות" ומתקנות את תוכנית המתאר המקומית או התוכנית המפורטת החלה על המקרקעין, שכן לולא התוכנית אלו, כלל לא ניתן היה להוציא היתר בנייה במקרקעין. לפיכך קבע כי ניתן לחייב בהיטל השבחה מחמת הרחבת אפשרויות הניצול של הקרקע שהתירה תמ"א 18.

שנים לאחר מכן נדרש בית המשפט העליון שוב לסוגיית חיוב בהיטל השבחה בגין תמ"א 18 ולמשמעותה של הלכת מועש, והפעם דן בשאלה מה הוא מועד "אירוע המס" הרלוונטי והמועד הקובע לחישוב ההשבחה – האם מועד אישורה של התמ"א או מועד הוצאת ההיתר לשימוש שהיא התירה. בעניין אופל קרדן³⁷ נפסק כי כאשר מדובר בתוכנית מתאר ארצית שאינה משפיעה באופן קונקרטי על מקרקעין מסוימים, עצם אישורה אינו מהווה השבחה במובן המטיל חבות בהיטל השבחה

באופן דומה, גם בעניין אליק רון הנזכר לעיל, הוחרגה מההלכה שנקבעה שם השבחה שמקורה בתמ"א 38, המאפשרת הוצאת היתר מכוחה לטובת חיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה. נקבע, כי יש לראות בה "תוכנית צפה" שלא חלה על מגרש מסוים, ומשכך לא הקימה עם אישורה חבות בהיטל השבחה, אלא "אירוע המס" יתגבש רק לעת יישומה על מבנה מסוים הטעון חיזוק, במסגרת החלטה של הוועדה המקומית בהיתר הבניה המותנה בשיקול דעתה:

"תמ"א 38 חלה על כל המקרקעין בתחומי המדינה, ולכאורה יוצרת השבחה תיאורטית לכל בניין בארץ, ובכך שונה עניינה מתמ"א 18 ותמ"א 10 המשנים ייעוד כזה או אחר בתוכנית מפורטת. 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 ההשבחה היא במועד הוצאת היתר הבנייה"

בהקשר זה יוער, כי דומה, ששאלת היותה של התוכנית קונקרטית ומסוימת, אינה עומדת לבדה, והיא קשורה גם לשיקול הדעת הנתון לעת ההיתר, ובלשונו של בית המשפט שם (בענין אופל קרדן), בהתייחס הן לתמ"א 18 והן לתמ"א 38 –

במקרה הרגיל של בקשה להיתר בניה, אשר תואמת תכנית החלה על מקרקעין מסוימים, בעל המקרקעין צועד ב"מסלול ירוק" המקנה לו זכות לקבלת ההיתר, למעט בנסיבות חריגות ומיוחדות. לא כך לגבי תכנית מתאר ארצית המתירה שימוש, ייעוד או הקלה, שאינם קונקרטיים למקרקעין מסוימים, ואשר מותירה

³⁶ רע"א 384/99 מועש בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה טבריה (פורסם בנבו, 19.10.1999).

³⁷ בר"מ 505/15 אופל קרדן השקעות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובנייה אשקלון (פורסם בנבו, 20.4.2016).

את שיקול הדעת למוסד התכנון המקומי. במקרה כאמור אין למבקש ההיתר "זכות מוקנית" לקבלת היתר בניה, כך שרק עם אישור הבקשה להיתר בניה, נצמחת ההשבחה. בסיטואציה מעין זו, הוועדה המקומית חובשת את כובעה כרשות תכנון, להבדיל מכובעה כרשות רישוי המנפיקה היתרי בניה ב"מסלול הירוק".

בית המשפט, כך איפא, בין שתי אמות המידה – היותן של הזכויות מותנות בשיקול דעת תכנוני נוסף, וחוסר המסוימות של התוכנית³⁸. אך גם יישומה של אמת מידה זו והשאלה מתי יש לראות בתוכנית כבלתי מסוימת, במקרים רבים נותרה עמומה. כך למשל בכל הנוגע לתוכניות נושאות, תוכניות לפי סעיף 23 לתמ"א 38, תוכניות לפי סעיף 64(ב) לחוק ועוד. במקרים מעין אלה, לא מדובר בתוכניות שחלות על שטחה של המדינה כולה, אלא על שטח של מרחב תכנון מקומי, כולו או חלקו. זאת ועוד, הזיקה שבין שתי אמות המידה הנזכרות – היקף שיקול הדעת וחוסר המסוימות, מעוררת אף היא שאלות שונות. בין השאר, האם בתוכניות עם חוסר מסוימות, אירוע המס ידחה אף בזכויות מעין מוקנות, או שמא גם בזכויות מוקנות ללא שיקול דעת ממשי?

אם כן, לסיכום, ריבוי הפסיקה בסוגיית "אירוע המס" מלמד אותנו כי התוספת השלישית מתקשה להתמודד עם התפתחויות תכנוניות וקביעת מנגנונים מורכבים בתוכניות, או עם מצבים בהם קיימת השבחה כתוצאה מצירוף של כמה הליכים תכנוניים יחד. על מנת להכריע בשאלת מועד אירוע המס בוחנים בתי המשפט מידת הוודאות והקונקרטיות של ההשבחה ובכלל זה את היקף שיקול הדעת הנתון לעת ההיתר. בתי המשפט בפסיקותיהם חזרו וקראו למחוקק לעדכן את התוספת השלישית בהתאם לרוח המשתנה. היטיבה לתאר זאת כב' השופטת ברק-ארז בפסק הדין בעניין ברקול:

"לא אחת, קו התפר המפריד בין זכויות מוקנות, זכויות מותנות מעין-מוקנות וזכויות מותנות ערטילאיות עשוי להיות דק. על רקע זה, ההכרעה בעניין צריכה להיעשות תוך בחינת מאפייניה הקונקרטיים של הזכויות העומדות לדיון ותוך השוואתן למקרים הקודמים שכבר נדונו בפסיקתו של בית משפט זה.

לא אוכל לסיים מבלי לחזור ולהצביע על כך שאופן ניסוחה של התוספת השלישית לחוק שב ומעורר קושי מבחינת הפרקטיקות התכנוניות שהתפתחו לאורך השנים ולא עמדו לנגד עיניו של המחוקק. כך חזרתי ועשיתי גם בעבר (ראו למשל: בר"ם 6195/13 רביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פסקה 30 לפסק דיני [פורסם בנבו] (8.6.2014); עניין אופל קרדן, בפסקה 4 לפסק דיני; עניין אקרו, בפסקה 69 לפסק דיני). אף בהקשר הנדון בענייננו אני סבורה כי היתרונות הכרוכים באימוץ עמדתי עולים על חסרונותיהם וכי יש בכך לשקף גישה פרגמטית החותרת להגשמת תכליות החוק. בצד זאת, אחזור ואעיר, כי ככל שנוקפות השנים מגוון המודלים והמצבים התכנוניים המחייבים התייחסות

³⁸ על שתי אמות מידה אלה, עמדה כך גם כב' השופטת דפנה ברק-ארז שם (בפסקה 4 לפסק דינה) –

אכן, גם בעניין רון לא הייתה ודאות כי התכנית שמקנה זכויות מותנות תוביל לבנייה נוספת במקרקעין שעליהם חלה התכנית. אולם אני סבורה כי קיים שוני מהותי בין תכנית מתאר ארצית נעדרת מיקום קונקרטי, לבין תכנית שמלכתחילה חלה באזור קונקרטי, גם אם קיים חוסר ודאות מסוים לגבי אופן יישומה בו. טעם אפשרי נוסף להבחנה עשוי להיות טמון בהיקף שיקול הדעת המוקנה לרשויות באשר להענקת ההיתר.

קונקרטיית רק הולך וגדל ומציב בפני בתי המשפט דילמות חדשות. עניין זה עומד מטבע הדברים לפתחו של המחוקק, וטוב יעשה אם יבחן את הדברים."

2. פרשנות הפטורים שבסעיף 19 לתוספת, אופן יישומם וחישובם:

הוראות הפטור מהיטל השבחה, הקבועות בסעיף 19 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, עמדו לא אחת במוקד דיוניהם של בתי המשפט השונים, לרבות בית המשפט העליון. לאורך השנים התגבשה פסיקה ענפה באשר לפרשנותם של סעיפי הפטור השונים, אשר לעיתים קרובות נדרשת לפרטי נסיבותיו של כל מקרה לגופו. ריבוי הפסיקות והגישה הפרשנית הדקדקנית שננקטה כלפי הוראות הפטור יצרו מידה של חוסר בהירות משפטית, אשר פוגעת באינטרס הוודאות וביכולת של בעלי מקרקעין ורשויות מקומיות לצפות את תוצאות ההליך מראש ולכלכל את צעדיהם בהתאם. כך, לגבי כל סעיף פטור נדרשת פעולה פרשנית, הכרוכה בהבנת לשונו והתחקות אחר תכליתו, כאשר לחלק מהפטורים ניתן לייחס תכליות סוציאליות-אישיות, לחלקם תכליות של שיקום פיזי ומרחבי ולאחרים תכליות שעניינן תמריצים לבנייה מסוימת. ככלל, בתי המשפט נוהגים לפרש את הוראות הפטור בצמצום, תוך הדגשת הצורך באיזון בין הנטל המוטל על הפרט לבין ההשלכות התקציביות הנובעות מהפחתת הכנסות הרשות המקומית.

נבקש להמחיש, על קצה המזלג, את המורכבות הקיימת בפרשנות סעיפי הפטור, באמצעות הדגמה של סעיף פטור אחד, המעסיק באופן תדיר את בתי המשפט.

סעיף הפטור בו נעשה השימוש הנפוץ ביותר, ובהתאמה גם הפסיקה לגביו היא הענפה ביותר, הוא הפטור לפיו לא יראו כ"מימוש זכויות" בניה או הרחבה של דירת מגורים עד ל-140 מ"ר או מכירת דירה שהורחבה או שניתן להרחיבה כאמור, בהתאם לתנאים שבסעיף 19(ג) לתוספת השלישית, שאחד מהם הוא שהבניה תשמש את המחזיק במקרקעין או קרובו למשך 4 שנים לפחות. התכלית העיקרית של פטור זה היא סוציאלית. הפטור נועד לסייע לבעל דירה לשפר את תנאי המחיה ולהרחיב את דירת המגורים בה הוא מתגורר, מבלי שיוטלו עליו הוצאות כספיות כבדות.

בתחילה, בעניין צרי³⁹, פורש סעיף זה כמקנה פטור רק במקרים שבהם הורחבה דירה קיימת או נבנתה דירה חדשה אשר באה במקום דירת המגורים המקורית והחליפה אותה, ונקבע כי פטור כאמור יינתן פעם אחת בלבד לכל משפחה. מאוחר יותר, בעניין נווה שלום⁴⁰, נקבע כי לצורך הזכאות לפטור נדרש שתהיה זהות בין המחזיק במקרקעין לבין החייב בהיטל. לצד זאת, נאמר כאמרת אגב כי יש מקום לבחון מחדש את המסקנה שהתקבלה בעניין צרי, וזאת על רקע טעות דפוס שנפלה בנוסח המקורי של הסעיף אשר תוקנה לאחר מכן, כך שבמקום המילה "ששימוש" באה המילה "שימוש", כך שעל פניו ניתן להחיל את הפטור גם לגבי בנייה חדשה בקרקע ריקה, ובלבד שהדירה שתיבנה תשמש את החייב בהיטל או קרובו. סוגיה זו שבה לבית משפט והוכרעה בעניין חמאיסי⁴¹, שם נקבעה ההלכה לפיה אין מקום להבחין בין בניה מלכתחילה, לרבות בנייה על

³⁹ רע"א 7417/01 לאה צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים, נז(4) 879 (2003).

⁴⁰ בע"א 5138/04 הוועדה המקומית לתכנון ובניה מטה יהודה נ' נווה שלום חברה מוגבלת בערבות (פורסם בבנו, 30.8.2007).

⁴¹ רע"א 3626/06 ד"ר זיאד חמאיסי נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מבוא העמקים (פורסם בבנו, 22.7.2008).

קרקע ריקה, לבין בניה מרחיבה, בלי שיש לכך אחיזה בלשון הסעיף, ולכן הפטור יכול להינתן אף בבניה על קרקע פנויה. בהמשך להתפתחות זו, בעניין רביד⁴², הובהר כי במסגרת בחינת תחולת הפטור במקרה של בניה חדשה על מקרקעין ריקים, יינתן פטור מהיטל השבחה עד להיקף המשלים ל-140 מ"ר, ביחס לדירה המקורית הבנויה, אחרת "ייווצר מעשה "שעטנז" שאין בו היגיון פנימי". בעניין שילה⁴³ אף הובהר כי לצורך בחינת היקף הפטור יילקחו בחשבון הנכסים שעמדו לזכות המבקש ביום תחילת התוכנית המשיבה, וזאת אף אם במועד מימוש הזכויות (בדרך של קבלת היתר) היו לו זכויות פחותות רק בשטח שנבנה בסופו של דבר לפי ההיתר שניתן.

מאוחר יותר, דן בית המשפט בשאלה האם, על רקע הפסיקות הקודמות, הפטור לפי סעיף 19(ג), יכול להינתן לכל מחזיק במשותף בקרקע הממלא אחר תנאי הסעיף, או שניתן להעניק פטור אחד בלבד לכלל המחזיקים הזכאים, אשר יתחלק ביניהם. לאחר דיון נוסף בהרכב של חמישה שופטי בית המשפט העליון בעניין דיבון⁴⁴, נקבע כי ניתן להעניק פטור לכל אחד מהשותפים המחזיקים בחלקה עבור כל דירה המיועדת לשמשם. לצד זאת, נקבע כי מקום שהמחזיקים במשותף בקרקע הם קרובי משפחה, תחול הלכת צרי, המאפשרת להם לקבל פטור אחד בלבד בגין החלקה. הלכה זו הורחבה לאחרונה בפסק הדין בעניין איצר⁴⁵, לפיה יש לפרש את הפטור כך שיחול גם במצבים שבהם בנייתה של דירה מתאפשרת מכוח החזקה בזכויות בנייה על גבי בניין קיים, לעניין בניית דירה חדשה על גג מבנה מגורים. כמו כן, בימים אלו מתקיימים דיונים בבית המשפט העליון באשר לתחולת הפטור במצב בו המחזיקים במקרקעין התאגדו כקבוצת רכישה⁴⁶ ובשאלה האם לצורך זכאות לפטור בבנייה חדשה נדרש ששיעור הזכויות במקרקעין יעלה לכדי דירה אחת.⁴⁷

כל זאת, באופן שאף אינו ממצה את ריבוי השאלות והפסיקות אף לגבי סעיף פטור אחד ויחיד, ולצידן עוד פסיקות רבות לגבי סעיפי פטור נוספים המנויים תחת סעיף 19 לתוספת השלישית, שתקצר היריעה מלפרט את כולן כאן. כך, למשל, לעניין הפטור ביחס למקרקעין למגורים בשכונות שיקום,⁴⁸ לעניין הפטור ביחס למקרקעין למטרות ציבוריות,⁴⁹ לעניין הפטור לזכאי סיוע ממשרד הבינוי והשיכון שנקבע כ"אות מתה" שלא

⁴² בר"מ 6195/13 דפנה רביד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (פורסם בנבו, 8.6.2014).

⁴³ בר"מ 7114/18 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' שלמה שילה (פורסם בנבו, 18.11.2019).

⁴⁴ דנ"א 6298/15 הוועדה המקומית לתכנון ובניה פתח תקוה נ' שלום ירושלים דיבון (פורסם בנבו, 29.6.2017).

⁴⁵ בר"מ 4624/21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' אהובה איצר (פורסם בנבו, 18.8.2024).

⁴⁶ בר"מ 6820/21 גולדשטיין זאב נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ת"א (פורסם בנבו, 19.1.2023).

⁴⁷ בר"מ 3720/22 חיים אלקובי נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה (פורסם בנבו, 29.2.2024).

⁴⁸ ס' 19(ב) ו-19(ב3); רע"א 8565/10 נאסר עמאש ואח' נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון (פורסם בנבו, 27.9.2012); עמ"נ (מינהליים י-ם) 15933-02-14 אלון דיסקין נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (פורסם בנבו, 7.10.2014); בר"מ 2041/21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ת"א נ' שושנה מדמוני (פורסם בנבו, 22.01.2026).

⁴⁹ ס' 19(ב) ו-19(ב4); בר"מ 9231/20 הוועדה המקומית לתכנון ובניה רמלה נ' הכנסייה האוונגלית האפיסקופלית בירושלים (פורסם בנבו, 13.8.2023); בר"מ 2949/20 קהלת עדת הבוכרים בירושלים נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (פורסם בנבו, 14.4.2022).

ניתן עוד לממש⁵⁰ וכן הליכים רבים בוועדות הערר ובבתי המשפט לגבי אופן יישום הפטור לעניין בניית מרחב מוגן⁵¹ ולעניין הפטור הקבוע לטובת התחדשות עירונית וביצוע בנייה לחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה.⁵²

מן המקובץ עולה כי סעיף 19 לתוספת השלישית, אשר נועד להגשים תכליות חברתיות, קהילתיות ותכנוניות, הפך עם השנים למוקד של פרשנות שיפוטית מרובת פנים, הנדרשת לא אחת לאיזונים עדינים בין צרכים אישיים לבין אינטרסים ציבוריים. אף שמגמת הפסיקה נוטה לפרש את הפטורים בצמצום, פרשנות זו עצמה הולידה הבחנות מורכבות, חריגים לכלל, ודינמיקה מתמשכת של עדכון ההלכה. העומס הפרשני הניכר, אפילו ביחס לסעיף פטור אחד בלבד שלגביו הרחבנו, ממחיש את האתגר הגלום ביצירת ודאות משפטית בשדה זה רווי באינטרסים ובשיקולים מתנגשים. לכך יש להוסיף כי העובדה שמדובר בסכומים משמעותיים העשויים להיחסך מהחייב בהיטל, או להבדיל, להיות חסרים מקופת הוועדה המקומית, מחמירה גם היא את הבעיה שכן היא מובילה את השחקנים השונים הן לפרקטיקה מתוחכמת שתכליתה תכנון מס, וכן להעלאת טענות פרשניות יצירתיות שנועדו להחיל או להחריג את הפטורים, לפי העניין. על רקע זה, עלה הצורך בבחינה מחודשת של הוראות הפטורים, לשם פישוטן, והבהרת תכליותיהן.

3. אופן חישוב שומת ההשבחה – חישוב המצב הקודם, התחשבות בהוצאות ועוד:

הפסיקה מלמדת כי בבסיס חישוב שומת ההשבחה ניצב עיקרון יסודי לפיו "השומה הולכת אחר הדין". כלומר, אופן עריכת השומה נגזר ישירות מפרשנות הוראות התוספת השלישית, ולא מהבנה או פעולה שמאית גרידא. משכך, שומות ההשבחה אינן מבטאות רק הערכת שווי השוק, אלא גם יישום של מסקנות משפטיות באשר לגבולות ההיטל, נסיבות החיוב והיקפו.

פסק הדין בעניין לוסטרניק⁵³ נחשב לאבן דרך בתחום היטלי ההשבחה, במיוחד בכל הנוגע לשאלה בעניין התחשבות בציפיות תכנוניות עתידיות בעת חישוב שווי המקרקעין במצב הקודם. הדיון נסב סביב מקרקעין שיועדו במצב התכנוני הקודם לשימוש חקלאי אך היו ממוקמים בלב אזור עירוני. הנישומים טענו כי בעת חישוב שווי המצב הקודם לצורך היטל ההשבחה יש להביא בחשבון את הציפייה לשינוי ייעוד המקרקעין למגורים, כך שלמעשה ההשבחה שיצרה התוכנית נמוכה יותר. מנגד, הוועדה המקומית טענה כי יש לנטרל את הציפייה לשינוי הייעוד. בית המשפט העליון קבע הבחנה בין שני סוגי ציפיות תכנוניות:

- ציפייה כללית לפיתוח: ציפייה המבוססת על מאפייני הקרקע, מיקומה והסביבה התכנונית הכללית. ציפייה זו נחשבת לחלק מהשווי במצב הקודם ויש להביאה בחשבון בעת חישוב היטל ההשבחה.

⁵⁰ ס' 19(ב)(5); רע"א 10472/07 אימן דאהוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה מבוא עמקים (פורסם בנבו, 10.11.2009).

⁵¹ ס' 19(ב)(9); בר"מ 6874/21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה נ' פז קבלנים יזמות ובניה בע"מ (פורסם בנבו, 19.1.2022).

⁵² ס' 19(ב)(10)-(10א);

⁵³ רע"א 4487/01 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רחובות נ' מ. לוסטרניק ובנו חברה להנדסה ובניין בע"מ, נז"מ (5) 529 (2003).

- ציפייה קונקרטית לאישורה של תוכנית מסוימת: ציפייה המבוססת על הליכים תכנוניים ספציפיים. ציפייה זו יש לנטרל מהשווי במצב הקודם, שכן היא נובעת מהתוכנית המשביחה עצמה, והתחשבות בה תאיין כמעט את ההשבחה כולה.

בהקשר זה יוער, כי לאחרונה, בפסק הדין בענין לויתן,⁵⁴ עסק בית המשפט העליון גם בפרשנותה של הלכת לוסטרניק, וקבע לכאורה שגם עליית ערך שנבעה כתוצאה מפעולה תכנונית שהחלה וטרם הסתיימה, ולו הסתיימה הייתה מחייבת בהיטל השבחה על ההליך התכנוני כולו מראשיתו, תחשב כמצב תכנוני קודם במצב שבו אושרה תוכנית אחרת. קביעה זו, הגיונה וגבולותיה, מעוררים שאלות רבות.

העקרון שנקבע בהלכת לוסטרניק משפיע על שומות היטל ההשבחה ומחייב את השמאים והוועדות המקומיות להבחין בין סוגי הציפיות התכנוניות בעת קביעת שווי המקרקעין.⁵⁵ עם זאת, לעיתים, קיים קושי מקצועי ממשי לזהות ולכמת במדויק את התרומה של סוג ציפייה מסוים לעליית השווי, ולעיתים ההבחנה בין הציפיות נעשית על בסיס הערכה שמאית שאינה חד-משמעית.⁵⁶

בהקשר זה יוער, כי במספר הצעות חוק שהפיץ משרד הפנים בעבר, הוצע לשנות את הלכת לוסטרניק, שכן בסופו של דבר, גם עליית ערך כללית, הנובעת בשל מיקום הקרקע (היותה כלואה, צמודת דופן או סמוכה לאזורי פיתוח וכיו"ב), נעוצה כולה בצפייה שתקודם על הקרקע תוכנית משביחה, כך שמבחינה מהותית, ספק אם האבחנה שנערכה בענין לוסטרניק אכן משקפת את הדין הראוי.

התחשבות בהוצאות - בפסק הדין בענין אברמוביץ,⁵⁷ נדונה השאלה אילו הוצאות הנדרשות לשם מימוש התוכנית רשאי השמאי לקזז לטובת בידוד ההשבחה שצמחה לבעל המקרקעין מהתוכנית, ובפרט - האם יש להתחשב בהתחייבויות של בעל המקרקעין לשיפוי הוועדה המקומית בגין פיצויים לפי סעיף 197 לחוק, במקרה שזו תתבענה בשל אישור התוכנית. בית המשפט העליון קבע כי אין להביא בחשבון התחייבויות לשיפוי כאמור. בית המשפט הדגיש, כי בהתאם לסעיף 4(7) לתוספת השלישית, את היטל ההשבחה החל על מקרקעין יש לחשב "כאילו נמכרו בשוק החופשי", ולפיכך נקבע המבחן לפיו ההוצאות שיש לקזז מבסיס ההשבחה הן הוצאות שעומדות בדרכו של קונה סביר לצורך מימוש התוכנית המשביחה. על כן, נקבע כי אין לקזז מההשבחה את שווי ההתחייבות לשיפוי שכן מדובר בהוצאה שנטל על עצמו המוכר כדי שהתוכנית תאושר, וככזו היא אינה עומדת בדרכו של כל קונה בדרך למימוש התוכנית, ולפיכך אינה משפיעה על שווי הקרקע ועל ההשבחה כתוצאה מאישור התוכנית.

הלכה זו מבהירה היטב אלו הוצאות יש להכיר ולפיכך לקזז מבסיס ההשבחה. רק הוצאות שעומדות בדרכו של קונה סביר בדרך למימוש התוכנית המשביחה הן אלה שמשפיעות על שווי המקרקעין בעקבות התוכנית

⁵⁴ בר"מ 25226-04-25 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' לויתן אדיב שמואל (פורסם בנבו, 16.10.2025).

⁵⁵ בפסקי דין מאוחרים, כגון בענין "דלי דליה" (בר"מ 10212/16), נדונה שאלת ההתחשבות בציפיות תכנוניות גם בהקשרים אחרים, כמו פיצויים לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה. במקרה זה, נקבע כי ככלל, לצורך פיצויים לפי סעיף 197, יש להביא בחשבון רק ציפיות המבוססות על פעולה תכנונית קונקרטית וקרובה לוודאי. עם זאת, בית המשפט הבהיר כי הלכת לוסטרניק נותרה בעינה בכל הנוגע להיטל ההשבחה, וכי יש להבחין בין שני המנגנונים המשפטיים.

⁵⁶ ערר (ת"א) 81100-11-20 קבוצת חג'ג' סלמה בע"מ נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה תל אביב (פורסם בנבו, 1.4.2025).

⁵⁷ רע"א 147/14 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב-יפו נ' סוניה אברמוביץ (פורסם בנבו, 31.12.2014).

המשביחה, ולפיכך יש וחובה להכיר בהן. לעומת זאת, הוצאות או התחייבויות בדרך לקידום התוכנית ואישורה, דוגמת הוצאות עריכת התוכנית, התחייבות לשיפוי שיפוי וכיו"ב, אינן משפיעות על שווי הקרקע, ואין להן קשר להיקף ההשבחה החלה בעקבות התוכנית.

בהתאם, גם עניין בורשטיין⁵⁸, קבע בית המשפט העליון, כי בחישוב היטל ההשבחה יש להביא בחשבון הוצאות "חיצוניות" לתוכנית, כמו תשלום לקרן חניה, לפי תקנות התכנון והבניה (התקנת מקומות חניה), התשמ"ג-1983, אם היא משפיעה ישירות על שווי המקרקעין במצב החדש. זאת מאחר שמדובר בהוצאה המונחת לפתחו של הקונה לשם מימוש התוכנית.

דוגמה נוספת למורכבות בחישוב שומות היטל השבחה נוגעת לשאלת הכללת רכיב המע"מ בחישוב שווי המקרקעין, כפי שנקבע בפסק הדין בעניין אטבליסמנט.⁵⁹ על פי פסיקה זו, אופן חישוב ההשבחה אינו אחיד ונגזר מסיווג הנכס כמיועד לאחד משלושה שווקים של קונים: שוק עוסקים, שבו המע"מ אינו נכלל בשווי; שוק פרטיים, שבו המע"מ מהווה חלק בלתי נפרד מהשווי; ושוק מעורב, המחייב בחינה פרטנית של מאפייני הנכס וזהות הקונה הסביר. פרשנות זו מטילה נטל נוסף על השמאים ומייצרת מורכבות בתהליך עריכת השומה, שכן על השמאי לסווג כל נכס ותוכנית לפי מאפייניהם כדי לקבוע אילו מרכיבים ייכללו בערך ההשבחה, דבר המוביל לחוסר ודאות ולוויכוחים פרשניים לגבי חישוב ההיטל.

נושא רוחבי נוסף, שנדון בבית המשפט העליון נוגע לשאלה האם וכיצד יש להביא בחשבון, בחישוב שווי מצב קודם בשומת היטל ההשבחה, את עליית הערך שנובעת עקב תחולתה של תמ"א 38 על מבנה פלוני הטעון חיזוק מפני רעידות אדמה, כאשר ההשבחה היא עקב אישורה של תוכנית אחרת על אותם המקרקעין.⁶⁰

נושא זה הוכרע לאחרונה על ידי בית המשפט העליון, ונקבע כי בחישוב השווי במצב הקודם אין להתעלם מעליית ערך שנבעה כתוצאה מאישורה ותחולתה של תמ"א 38 על המקרקעין. נקבע, כי עליית ערך זו, דומה לעליית ערך כללית, שלא נבעה מהליכי תכנון, וזו כמו זו, לא חייבת בהיטל. ואולם הנימוקים שנכללו בפסק דין זה, ובהתאם גבולותיו ותחולתו, מעוררים שאלות רבות.

כמו כן, מתבררת בבית המשפט העליון השאלה האם וכיצד יש להביא בחשבון בשומת ההשבחה השפעות של החלטות מועצת מקרקעי ישראל על שווי המקרקעין.⁶¹ בהליכים אלו התבקשה גם כן עמדת היועצת המשפטית לממשלה.

⁵⁸ בר"מ 7255/17 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' אורלי בורשטיין (פורסם בנבו, 22.3.2021).

⁵⁹ בר"מ 1621/18 אטבליסמנט סמונד נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שרונים (פורסם בנבו, 18.6.2019).

⁶⁰ עמ"נ (מינהליים ת"א) 18618-12-22 ליתן אדיב שמואל נ' ועדה מקומית לתכנון ובניה תל אביב (פורסם בנבו 8.1.2024).

⁶¹ בר"מ 9095/23 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' חלמיש חברה ממשלתית עירונית לדיור שיקום והתחדשות שכונות בתל אביב יפו בע"מ (טרם ניתן פסק דין); בר"מ 5406/23 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הרצליה נ' אפריקה ישראל מגורים בע"מ (טרם ניתן פסק דין).

סיכום ביניים – חוסר הוודאות

מכל המפורט לעיל עולה תמונה של חוסר ודאות מובנה במנגנון חיוב היטל השבחה, החורג מאי-בהירות נקודתית והופך לבעיה אסטרטגית המעכבת את פיתוח הנדל"ן בישראל. שורש הבעיה אינו רק בפער הזמנים שבין אירוע המס למועד החיוב, או בשונות שמקורה בשיקול דעת שמאי רחב, אלא גם בכך שההסדר הקיים לגבי היטל השבחה אינו נותן מענה למציאות התכנונית הדינמית.

הפער בין הלשון הארכאית של התוספת השלישית, ובין השינויים שנעשו מאז בחקיקה ובעולם התכנון המעשי, לרבות יצירת סוגי תוכניות שהמחוקק לא נתן דעתו עליהן לעת קביעת ההוראות הנוגעות לגביית היטל השבחה, הוביל לשורה ארוכה של "הלכות" פרשניות ספציפיות במקום בהירות רוחבית, מצב דברים המעיד על כשל מערכתי בהתאמת הרגולציה לצרכי השוק המשתנים. ההשלכות השליליות משמעותיות: פגיעה בסחירות ובפיתוח של הקרקעות, תוספת "פרמיות סיכון" בתמחור עסקאות, עומס בירוקרטי ומשפטי על הרשויות, קשיים בגביית מס אמת ופגיעה פוטנציאלית בקופה הציבורית תוך יצירת אי וודאות תקציבית המקשה על יכולתן של הרשויות המקומיות לפתח את תחומן, ואולי מעל הכל – פגיעה קשה בוודאות הנוגעת למס, וקשיים ממשיים בהערכות כלכליות ואישיות שהגורמים הרלוונטיים צריכים להיערך אליהן.

הימשכות הליכי השגה וערר

קשר ישיר קיים בין חוסר הוודאות במנגנון החיוב בהיטלי השבחה לבין ריבוי הסכסוכים המתגלעים סביב החיוב האמור. בתוספת השלישית לחוק נקבע כי ניתן להגיש לוועדת הערר המחוזית ערר על שומת השבחה שערכה הוועדה המקומית, הן לעניין עצם החיוב והן לעניין גובה ההיטל. על החלטת ועדת הערר המחוזית קיימת זכות ערעור לפני בית המשפט המחוזי בשבתו כבית המשפט לעניינים מנהליים, ועל החלטתו קיימת אפשרות להגיש בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון.

לצד האמור, חייב בהיטל השבחה אשר חולק על גובה ההיטל בלבד (ולא על עצם החיוב), רשאי לפנות ליושב ראש מועצת שמאי המקרקעין בבקשה שימנה שמאי מכריע.⁶² הצדדים יכולים לערר על החלטתו של השמאי המכריע לפני ועדת ערר. על החלטת ועדת הערר קיימת זכות ערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים⁶³, ועל החלטתו ניתן להגיש בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון.

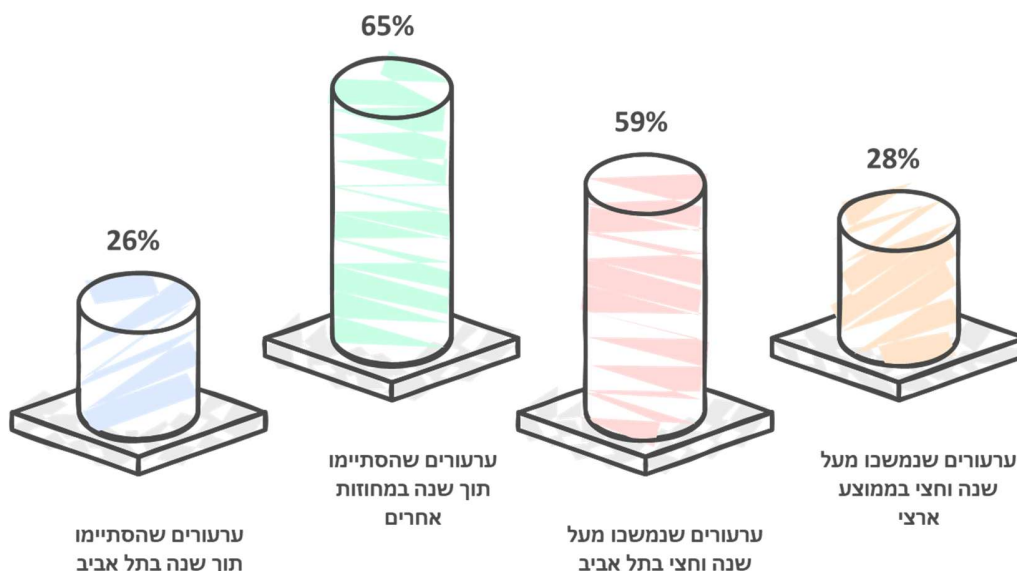
קרי, מחלוקת לגבי חיוב בודד בהיטל השבחה עשויה לעבור מסלול של ארבע ערכאות שונות עד להכרעה.

מדו"ח מבקר המדינה עולה כי בממוצע, הליכי ערר על שומות השבחה נמשכים כ-429 ימים בכלל המחוזות – זמן ממושך מאוד שמייצר חוסר ודאות הן לנישומים והן לרשויות המקומיות. במחוז תל אביב התמונה בעייתית במיוחד: רק כ-26% מהעררים הסתיימו בתוך שנה, לעומת 60%-70% מהעררים במחוזות האחרים; כ-59%

⁶² סעיף 14(ב)(1) לתוספת השלישית.

⁶³ סעיף 14 לתוספת השלישית.

מהערים בתל אביב נמשכו מעל שנה וחצי – כפול מהממוצע הארצי שעומד על 28%; וזמן הטיפול הממוצע בערר במחוז זה עמד על 696 ימים – כמעט שנתיים ופי 5 מזמן התקן. יצוין כי תל אביב סובלת מעומס חמור במיוחד, שכן מוגשים בה כ-45% מכלל העררים בארץ



ועדות הערר לפיצויים והיטלי השבחה פועלות כגופים מעין שיפוטיים העצמאיים בשיקול דעתם⁶⁴. עצמאות זו מתחייבת מעצם טיבן של ועדות מעין-שיפוטיות הדנות בסוגיות של חבות במס או בזכאות לפיצויים. יחד עם זאת, לאור העובדה שקיימים 17 הרכבים של ועדות ערר הפועלים בשישה מחוזות שונים, נוסף על ועדת המשנה לעררים של המועצה הארצית באזורים גליליים – עלולות להתקבל לעיתים החלטות סותרות באותו נושא ממש או באותה שאלה משפטית. לעיתים קרובות, מוגשים ערעורים מנהליים על החלטות כאמור, ולאחריהם בקשות לרשות ערעור בגלגול נוסף לבית המשפט העליון. כל עוד מתבררת הסוגיה בערכאות הגבוהות, נוהגים ועדות הערר והשמאים המכריעים לעכב את החלטותיהם בתיקים המעוררים שאלות דומות.

בהקשר זה יש לציין כי ההמתנה להכרעה בערכאה משפטית גבוהה, מייעלת את הדיונים באותן סוגיות בערכאות הנמוכות יותר, ומונעת שמיעת סרק של עררים שההחלטה בהם עלולה להשתנות ולחייב בחינה מחודשת.

יחד עם זאת, לפי בדיקה סטטיסטית שנערכה במטה התכנון הלאומי נמצא כי משך ההליך של ההליכים שהוקפאו כאמור ארוך במיוחד. כך, לדוגמה, במחוז תל אביב הוקפאו ההליכים במעל 2300 עררים הנוגעים לשיעור היטל השבחה בעקבות שתי תוכניות שאושרו בשנת 2018 בתחום רובע 3 ורובע 4 בעיר⁶⁵. יצוין כי הסוגיות שבמחלוקת רלוונטיות לכל שומות מכר הדירות שנערכו ויערכו ביחס לרובע 3 ולרובע 4 ועל כן עררים ממשיכים להיות מוגשים

⁶⁴ סיכום דיון של המשנה ליועץ המשפטי לממשלה (ייעוץ) דאז, מני מזוז, בנושא: מעמדן של ועדות הערר וודות העררים לפי חוק התכנון והבניה וייצוגן על ידי פרקליטות המדינה, מיום 7 בינואר 2001

⁶⁵ ביום 9.1.18 אושרה תוכנית מס' 3616 בתחום רובע 3 בת"א. ביום 1.6.18 אושרה תוכנית מס' 3729 בתחום רובע 4 בת"א. תוכניות אלה מחליפות ומחדשות את זכויות הבניה באזורים אלה תוך התייחסות, בין היתר, למבנים קיימים וחיזוקם על דרך הוספת זכויות בניה או לחילופין הריסתם ובניתם מחדש.

בעניין זה. במהלך השנים האחרונות התקבלו הכרעות בעניין (סותרות בחלקן) על ידי בתי המשפט המחוזיים, ואף הוגשה עמדה מטעם היועצת המשפטית לממשלה במסגרת ההליכים בבית המשפט. לאחרונה ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין זה (עניין לויטן), מכאן שהתמשכות הליכי ההשגה והערר נובעת בין היתר בשל הצורך להמתין, לעתים תקופות ממושכות, עד לקבלת הכרעות משפטיות סופיות בסוגיות שעל הפרק.

המתנה ארוכה להכרעות משפטיות -

החלטות או פסקי דין ביחס לפרשנות תוכנית מסוימת, או פרשנות הוראת פטור הקבועה בחוק, או מתן הנחיה בדבר הדרך לחישוב היטל ההשבחה משפיעות בדרך כלל על עררים נוספים העוסקים באותה סוגיה. במקרים בהם טענות אלה מתבררות בבית המשפט המחוזי או בבית המשפט העליון, מוקפאים עד להכרעה משפטית סופית עררים דומים העוסקים באותה הסוגיה. כך נוצר מצב לפיו בבדיקה סטטיסטית נמצא כי משך ההליך (של ההליכים שהוקפאו כאמור) ארוך במיוחד, אך יודגש כי במקרים אלה, דווקא ההמתנה להכרעה בערכאה משפטית גבוהה, מייעלת את הדיון ומונעת שמיעת סרק של עררים שההחלטה בהם עלולה להשתנות ולחייב בחינה מחודשת.

נמחיש את האמור לעיל ונבהיר באמצעות זאת את העיכוב המשמעותי במחוז ת"א. ראשית, כנזכר לעיל, עררי ההשבחה במחוז ת"א מהווים 45% מכלל עררי ההשבחה המוגשים בכל הארץ ועל כן מוטל עומס רב על ועדת הערר. בנוסף, החלטות רבות מגיעות לבירור בערכאות משפטיות, בהן מתקבלות הכרעות רוחביות, שיש בהן כדי להשליך על עררים רבים, כמפורט בהרחבה בדוגמה שלהלן:

ביום 9.1.18 אושרה תוכנית מס' 3616 בתחום רובע 3 בת"א. ביום 1.6.18 אושרה תוכנית מס' 3729 בתחום רובע 4 בת"א. תוכניות אלה מחליפות ומחדשות את זכויות הבניה באזורים אלה תוך התייחסות, בין היתר, למבנים קיימים וחיצוקם על דרך הוספת זכויות בניה או לחילופין הריסתם ובניתם מחדש.

שיעור היטל ההשבחה בעקבות אישון של תוכניות אלה שנוי במחלוקת ובעניין בלבד הוגשו 2,328 עררים בין השנים 2018-2024:

שנה	רובע 3 - תוכנית 3616	רובע 4 - תוכנית 3729
2018	18	1
2019	269	59
2020	249	124
2021	189	139
2022	270	199
2023	468	290
2024	36	17
סה"כ	1499	829

מרבית העררים הינם על החלטות שמאי מכריע ועל כן המחלוקת הכלכלית נדרשת לבחינת שמאי מייעץ במסגרת ההליך בפני ועדת הערר. על מנת להיכנס לעובי הקורה ולקבל תמונה רחבה אודות המחלוקות, שמעה ועדת

הערר כ- 70 תיקים, בקבוצות קטנות ובמגבלות תקופת הקורונה. התקיימו בעניינם של עררים אלה 22 ישיבות של ועדת הערר, אשר הראשונה בהם התקיימה ביום 23.6.20 והאחרונה ביום 13.4.21. במסגרת זאת נשמעו עררים על 19 שמאים מכריעים שונים, וכן עררים על שומות ועדה מקומית שנערכו על ידי שמאים שונים. באופן כזה, קיבלה הוועדה תמונה רחבה אודות ה"אסכולות" השונות בעריכת השומות המכריעות, והתחדדו הנושאים המרכזיים ששנויים במחלוקת ביחס לשומות בתחום רובע 3.

ביום 18.8.22 פורסמה החלטה בסדרה של עררים ת"א 1118 / 8290+8291 ועררים מאוחדים לויתן ואחרים נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ת"א (פורסם בנבו) (להלן: "עניין לויתן"). במסגרת ההחלטה הוכרעו השאלות העקרוניות שבמחלוקת והוחלט על מינוי שמאי מייעץ, אשר התבקש לקבוע אמות מידה אחידות לעריכת שומות בתחום הרובע, בהתאם להנחיות שפורטו בהחלטה ובנספח לה. זאת, לאור השונות בין השומות המכריעות השונות, אשר הביאו לקביעת היטלים שונים מאוד ביחס לנכסים דומים. מכוחה של ההחלטה מונתה שמאית מייעצת אשר החלה בעבודה זו.

על החלטה בעניין לויתן הוגש ערעור מינהלי לבית המשפט המחוזי בת"א, במסגרת עמ"נ 18618-12-22 שמואל לויתן נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ת"א. במהלך הדיון הוגשה הודעה על התייצבות היועצת המשפטית לממשלה.

ביום 8.1.24 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בת"א (מפי כב' השופט שקד) במסגרתו אושרו חלק מהכרעות ועדת הערר. ואולם, בית המשפט קיבל את הערעור בחלקו באופן המשנה חלק מההנחיות שניתנו לשמאית המייעצת, ועל כן עליה לבחון את הדברים לאור הנחיית בית המשפט.

יתרה מכך, על פסק דין זה הגישה הוועדה המקומית בר"מ. בין היתר מאחר שהוא סותר פסק דין אחר שניתן על ידי בית המשפט המחוזי בחיפה.

הסוגיות שבמחלוקת רלבנטיות לכל שומות מכר הדירות שנערכו ויערכו ביחס לרובע 3 ולרובע 4 ועררים ממשיכים להיות מוגשים בעניין זה. לאור האמור, בשלב זה מוקפאים ההליכים בפני ועדת הערר והשמאית המייעצת בכל 2,328 העררים התלויים ועומדים עד להכרעה המשפטית בבית המשפט העליון בסוגיות העקרוניות, שכן אין טעם בניהול הליכים ביחס לאלפי עררים על בסיס הנחיות משפטיות שעשויות להשתנות ולחייב עדכון כלל השומות על בסיס ההנחיה המשפטית המעודכנת.

לאחרונה, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין זה, על פסק הדין הוגשה עתירה לדיון נוסף שנדחתה.

מצב דברים זה של התמשכות הליכי ההשגה והערר פוגע לא רק ביכולת של היזמים לכלכל צעדיהם, אלא גם ביכולת של הרשויות המקומיות להעריך את תקבוליהן ולתכנן מיזמי תשתיות ותכנון בהתאם לכך. הסיבות לעיכובים כוללות עומס תיקים, צורך בניסוח החלטות מורכבות, ולעיתים, כאמור, גם המתנה ממושכת להכרעות שיפוטיות. לפיכך, על פי המלצות דו"ח המבקר יש לבחון את הגורמים המעכבים ולמפות דרכים שיאפשרו את קיצור ההליכים.

על פי ממצאי דו"ח המבקר, קיימת מגמת עלייה במספר הבקשות למינוי שמאי מכריע, המלמדת על שיעור ניכר של שומות השבחה שבעניין התעוררו מחלוקות על גובה ההיטל. עוד עולה מהדו"ח כי קיימת העדפה לבירור

המחלוקת בפני שמאי מכריע, על פני הגשת ערר לוועדות הערר המקומיות. שיעור ההליכים שהחלו במסלול של שמאי מכריע גבוה בכמעט פי 2.5 ממספר העררים שהוגשו לוועדות הערר. זאת, למרות שבמסלול זה נדרשים בעלי המקרקעין לשלם מחצית משכר טרחת השמאי, ולמרות שוועדת הערר מוסמכת להכריע גם בנוגע לעצם החיוב.

מניתוח נוסף שנערך בביקורת, משך הליך ממוצע בוועדות הערר ארוך ב-191 ימים ביחס לממוצע במסלול שמאי מכריע. בנוסף, כ-28% מההליכים בוועדות הערר נמשכים יותר משנה וחצי, בעוד שבמסלול שמאי מכריע שיעור ההליכים הנמשכים פרק זמן זה עומד על 2%.

שיעור גבוה של שינויים בשומה במסגרת הליכי ערר מלמד כי בחלק ניכר מהמקרים נדרש לתקן את השומה או אף לבטלה. מהדו"ח עולה, כי במחצית מהליכי הערר שהתקיימו בוועדות הערר חלה סטייה מהשומה המקורית: ב-55% מההליכים התקבל הערר (באופן מלא או חלקי), או שההליך הסתיים בפשרה או בהסכמת הצדדים. מנגד, רק ב-10% מההליכים נדחה הערר, וב-29% מההליכים נמחק הערר לבקשת העורר.

בכל הנוגע להחלטות של שמאים מכריעים, מהנתונים עולה כי רק כ-8% מהחלטות של שמאים מכריעים בשנים 2018–2022 היו מושא לערר, כאשר רוב העררים (57%) הוגשו על ידי בעלי מקרקעין, והיתר על ידי הוועדות המקומיות. יובהר כי גם במסלול השמאי המכריע מתקבלות לא אחת טענות הצדדים, אם כי שיעורי הדחייה בו מעט נמוכים יותר כאשר העוררת היא הרשות המקומית (18%).

בהתבסס על האמור לעיל, גם אם לוקחים בחשבון שגורם משמעותי ל התמשכות ההליכים בוועדות הערר, נובע מהקפאת הליכים בעררים שההכרעה בהם תלויה בשאלה רוחבית שנדונה בערכאות גבוהות, כפי שנזכר לעיל, ולמרות שאין בידינו נתונים מעודכנים לגבי היקף התמשכות ההליכים בשל הגורמים האחרים לכך, ניתן להניח כי מערכת הערעור על שומות היטל השבחה בישראל סובלת מעומס ומזמני טיפול ממושכים. מצב זה יוצר חוסר ודאות משמעותי הן ליזמים והן לרשויות המקומיות, ופוגע ביכולתם לתכנן ולקדם פרויקטים במועדים סבירים. מנגד, ההליך בפני שמאי מכריע, על אף העלויות הנוספות הכרוכות בו, מתגלה כיעיל בהרבה, עם זמני טיפול קצרים יותר ושיעור סיום גבוה משמעותית.

הערר "צדק חלוקתי" / פערים בתקבולים מהיטלי השבחה בשל שונות בין ערכי הקרקע במרחבי התכנון

ביקורת נוספת על תחום היטלי השבחה, שהינה חשובה ועקרונית אך שונה במהותה מהסוגיות שנסקרו לעיל באשר היא מעלה שאלות של מדיניות רחבה לגבי מקור ההכנסות של הרשויות והשוויון ביניהן, נוגעת לפערים המשמעותיים בתקבולים מהיטלי השבחה בשל שונות ערכי הקרקע במרחבי תכנון שונים.

לתקבולים מהיטלי השבחה עשויה להיות השפעה מהותית על יציבותן הכלכלית של רשויות מקומיות ועל יכולתן לממש מדיניות תכנון, לפתח את המרחב הציבורי ולהקים מוסדות ציבוריים⁶⁶. על פי דו"ח המבקר, במהלך פחות מעשור, נרשמה עלייה חדה בסך התקבולים מהיטל השבחה, המלמדת על צמיחה של כ-171%. בעקבות הגידול

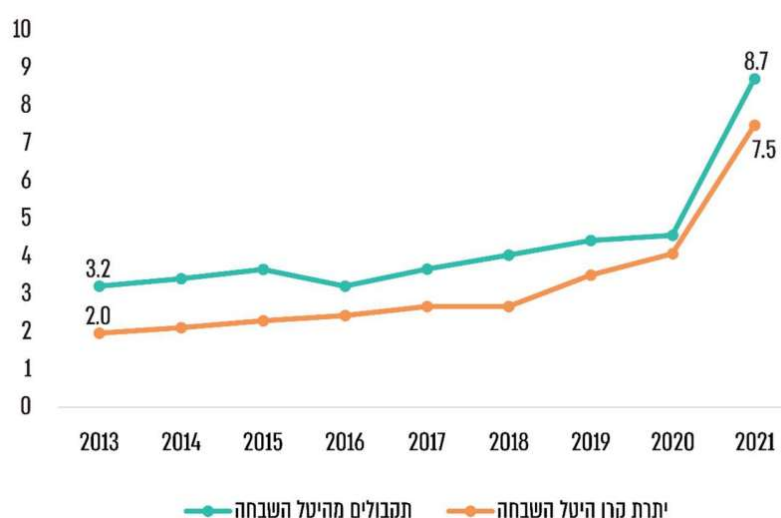
⁶⁶ לעניין ייעוד השימוש בכספי היטל השבחה ר' הרחבה לעיל בפרק בנושא "הצדקות ותכליות החיוב בהיטל השבחה".

הניכר בתקבולים מהיטלי השבחה, ולאחר קיזוז הכספים שנעשה בהם שימוש, עלתה גם היתרה המצטברת בקרנות היטל ההשבחה של הרשויות המקומיות בשיעור חד של כ-275%. נתונים אלה ממחישים את הפוטנציאל התקציבי המשמעותי הגלום בהיטל ההשבחה עבור הרשויות המקומיות.

לפי הנתונים שצינו בדוח המבקר, נכון לשנת 2021 גבו הרשויות המקומיות כ-8.7 מיליארדי ₪ מהיטלי השבחה, כאשר באותה שנה ההכנסות מארנונה הסתכמו בכ-27.9 מיליארדי ₪. כלומר, ההכנסות מהיטלי השבחה של הרשויות המקומיות בשנת 2021, שוות ערך לכשליש מההכנסות מארנונה שלהן בשנה זו, כך שמדובר בנתח משמעותי, שמשפיע על התקציב הכולל של הרשויות המקומיות השונות וביכולתן להשקיע בתשתיות ציבוריות.

עוד עולה מהנתונים שם, כי כ-78% מכספי היטל ההשבחה שגובות הרשויות המקומיות, מושקעים, הלכה למעשה בקידום תוכניות ופיתוח והקמה של מבנים לצורכי ציבור או שטחים ציבוריים פתוחים.

התקבולים מהיטל השבחה ויתרת קרן היטל השבחה בכלל הרשויות המקומיות, 2013 - 2021 (במיליארדי ₪)⁶⁷



ואולם, על פי ממצאי הביקורת קיימים פערים דרמטיים בתקבולים מהיטלי השבחה בין הרשויות, בהתאם למיקומן הגיאוגרפי ולדירוגן לפי אשכולות המדד החברתי-כלכלי. כך, בעוד שברשויות "חלשות" ופריפריאליות התקבולים עמדו על 559 ₪ בממוצע לתושב, ברשויות "חזקות" ומרכזיות התקבולים עמדו על 8,476 ₪ בממוצע לתושב, פער של פי 15⁶⁸. כמו כן, הרשויות החזקות והמרכזיות נהנו מ-40% מכלל התקבולים אף כי מתגוררת בהן רק כ-13.5% מהאוכלוסייה. הרשויות החלשות לעומת זאת, בהן מתגוררת כ-10.8% מהאוכלוסייה, נהנו רק מ-2%

⁶⁷ על פי נתוני הדו"חות הכספיים של הרשויות המקומיות, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

⁶⁸ יצוין כי מדובר בפער שנמדד בהתאם לשילוב של הדירוג הפריפריאלי והדירוג החברתי-כלכלי של הרשויות, בהתאם למדד שנבחר בביקורת, וכי הפערים עשויים להשתנות בהתאם למדד שעל פיו מסווגים את הרשויות הפריפריאליות והמרכזיות. ואולם אין ספק כי קיימים פערים משמעותיים מאוד בתקבולים בין הרשויות השונות, הנובעים בעיקר מהפערים בערכי הקרקע.

מהתקבולים. נתונים אלה ממחישים את העיוות בחלוקת המשאבים הנובע מהמנגנון הקיים, וזאת בעיקר בשל הפערים בערכי הקרקע בין הרשויות השונות.

לצד זאת, ישנן השקעות חלופיות שהמדינה מייצרת, שאינן באות לידי ביטוי בקרן ההשבחה ובחלף היטל השבחה. כך למשל, מימון מלא של עלויות פיתוח, תקציבי "ישן מול חדש", תקצוב מוסדות ציבור ותקציבים נוספים שמושקעים בפיתוח קרקעות מדינה. להשקעות אלה, משמעות כלכלית רבה עבור הרשויות המקומיות, אשר אינה באה לידי ביטוי בהשוואה בין התקבולים מהיטלי ההשבחה וחלף היטל השבחה בין הרשויות.

בחינת היתרות בקרן היטלי ההשבחה מלמדת על מגמה זהה: מרבית הכספים מצויים בידי רשויות מקומיות חזקות, הן מבחינת דירוג חברתי-כלכלי והן בקרבה הגיאוגרפית למרכז הארץ, זאת אף שבתחומן מתגורר רק חלק קטן מהאוכלוסייה. לצד זאת, יצוין כי היכולת לשמר יתרות בקרן תלויה גם במקור התקציבי של הכסף, וכך תקציבים ישירים המוקצים על ידי משרדי הממשלה, כאמור, אינם באים לידי ביטוי גם כאן.

תקבולים מהיטלי השבחה לתושב, שיעורם מכלל התקבולים ושיעור האוכלוסייה ברשויות מקומיות המקובצות לפי שני דירוגים משולבים, 2017 - 2021⁶⁹

אשכול חברתי-כלכלי				
10 - 8	7 - 5	4 - 1		
 1,394 ₪ (0.4%) 0.9% מהאוכלוסייה	 1,254 ₪ (3.6%) 8.6% מהאוכלוסייה	 559 ₪ (2%) 10.8% מהאוכלוסייה	4 - 1	אשכול פרמילאות
 3,679 ₪ (6.4%) 5.2% מהאוכלוסייה	 2,025 ₪ (17.4%) 24.6% מהאוכלוסייה	 1,156 ₪ (3.6%) 9.1% מהאוכלוסייה	7 - 5	
 8,476 ₪ (40.4%) 13.5% מהאוכלוסייה	 3,527 ₪ (17.1%) 13.7% מהאוכלוסייה	 1,899 ₪ (9.1%) 13.6% מהאוכלוסייה	10 - 8	

משתנה נוסף העלול להשפיע על פערי ההכנסות בין הרשויות המקומיות, מעבר לערכי הקרקע, הוא היחס בין מקרקעי ישראל לקרקע פרטית בתחום הרשות. כזכור, סעיף 21 לתוספת השלישית לחוק פוטר מקרקעי ישראל מתשלום היטל השבחה, ובמקום זאת חל עליהם הסכם החלף. המשמעות היא שכלל ששיעור הקרקע הפרטית בתחומי הרשות גבוה יותר, כך גדלה יכולתה ליהנות מהכנסות מהיטלי השבחה – ולהפך. זאת ועוד, כאשר רשות מקומית מתאפיינת גם בשיעור גבוה של מקרקעי ישראל וגם בערכי קרקע נמוכים, הפגיעה כפולה: גם אין לה מקור הכנסה מספק מהיטל השבחה, וגם ההפרשה שהיא מקבלת מרשות מקרקעי ישראל, לפי הסכם החלף, נמוכה, שכן זו נגזרת מהתקבולים משיווק הקרקע – המושפעים אף הם מערכה.

⁶⁹ על פי נתוני הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות וקובץ הרשויות המקומיות של הלמ"ס, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

על רקע ממצאים אלו, מציע דוח המבקר לגלם את הפערים בין הרשויות בתקצוב השוטף של משרד הפנים, כך שלרשויות בפריפריה תוענק ההזדמנות להתמודד בצורה טובה יותר עם אתגרי הפיתוח ותכנון המרחב הציבורי. על פי דו"ח מבקר המדינה, כיום מענקי הפיתוח שהממשלה מעבירה מדי שנה לרשויות המקומיות, אשר נקבעים בין היתר בהתייחס לתקבולי הרשות היטל השבחה, לא מגשרים על הפערים בין הרשויות. זאת ועוד, במענקי האיזון ובסכומי התמיכות מהקדן לצמצום פערים המועברים ממשרד הפנים לרשויות, רכיב התקבולים מהיטלי השבחה כלל לא מובא בחשבון.⁷⁰

לצד נתונים אלה, יש להביא בחשבון כי מאז חקיקתו של חוק התכנון והבנייה חלו שינויים מהותיים בהיקפן ובאופיין של הוצאות הוועדה המקומית. אם בעבר ניתן היה לטעון לקיומו של קשר ישיר בין הוצאות הוועדה לערכי הקרקע במרחב התכנון שלה – בשל הוצאות הכרוכות בהליכי הפקעת מקרקעין או בתשלומי פיצויים לפי סעיף 197 לחוק, תהליכים שבבסיסם עומד רכיב שווי הקרקע – הרי שכיום קשר זה התרופף באופן ניכר ואינו משקף עוד את המציאות בפועל.

הליכי הפקעה נותרו כמעט באופן בלעדי בתחומן של תשתיות לאומיות, כאשר המדינה היא הנושאת בתשלומי הפיצויים בגין. הוועדות המקומיות, מנגד, ממלאות את צורכי הציבור המקומיים פעמים רבות באמצעות "הפרשה" של שטחים ציבוריים בתוכניות איחוד וחלוקה ללא תמורה.⁷¹

בכל הנוגע לפיצויים לפי סעיף 197, מאז תיקון מס' 115 לחוק בשנת 2017 הוסדרה בחוק,⁷² סמכותה של הוועדה המקומית לדרוש ממגיש התוכנית או מהנהנה העיקרי ממנה כתב שיפוי, כתנאי להפקדת התוכנית או לאישורה, לצורך כיסוי תשלומי פיצויים אפשריים. בפועל, אם כן, הוועדה המקומית אינה עוד הנושאת העיקרית בנטל הפיצויים. בנוסף, מגמות הפסיקה בקשר לתביעות פיצויים לפי סעיף 197 צמצמו ככלל את היקפי הפיצויים, הן כשמדובר במרחב האורבני והן כשמדובר בשטחים פתוחים, בשל הקביעה שככלל אין לפצות על אובדן פוטנציאל תכנוני.

שינוי נוסף שיש לציין נוגע להיקף הוצאות הוועדה המקומית בגין ייזום תכנון מטעמה - הוצאות שנכללות תחת אחד מייעודי כספי היטל השבחה לפי סעיף 13 לתוספת. עד לתיקון מס' 43 לחוק,⁷³ רק גופים ציבוריים – ובכללם הוועדה המקומית – היו מוסמכים ליזום תוכנית מתאר מקומית או תוכנית מפורטת. תיקון מס' 43, שנכנס לתוקפו בשנת 1995, אפשר גם לבעלי קרקע או לבעלי עניין בקרקע ליזום תוכניות כאמור. בהתאם, היקף משמעותי מהתוכניות המפורטות, מוגשות כיום על ידי גורמים פרטיים. תוצאה אפשרית נוספת של שינוי זה היא שבאזורים בהם ערכי הקרקע גבוהים וקיימת פעילות נדל"נית ערה, יותר תוכניות, באופן יחסי, יוגשו ביוזמה פרטית, לעומת אזורים שבהם ערכי הקרקע נמוכים. כך שדווקא באזורים פריפריאליים עשויה להיות מוטלת על הוועדה המקומית אחריות מרכזית ומשמעותית יותר לקידום תכנון באמצעות יוזמה ציבורית.

⁷⁰ כך, בשנת 2021 הוקצו כ-100 מיליון ש"ח לרשויות המקומיות שנמצאות באשכולות 1-4, אשר מהווים רק 3% מהפער הכללי בהיטלי השבחה בין הרשויות המקומיות הללו לבין הרשויות המדורגות באשכולות 8-10. כלומר, מענקי הפיתוח לא מצליחים לגשר על הפערים הגדולים בין הרשויות מהבחינה הכלכלית.

⁷¹ ע"מ 5839/06 אלפרד בראון נ' יו"ר הוועדה המחוזית לתכנון ובניה, מחוז המרכז (פורסם בנבו, 25.9.2008).

⁷² חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 115), התשע"ז-2017.

⁷³ חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 43), התשנ"ה-1995.

גם בכל הנוגע לתכלית המרכזית הנוספת לתשלום היטל השבחה לקופת הוועדה המקומית – הצורך לממן פיתוח תשתיות וצרכי ציבור, שאף מושפע ממימושן של תוכניות, נטען כי נטל הפיתוח של תשתיות ציבוריות – כגון סלילת כבישים, הקמת מבני ציבור וכדומה – אינו שונה באופן מהותי בין רשויות מקומיות באזורי ביקוש לבין רשויות פריפריאליות שבהן ערכי הקרקע נמוכים, מה שיכול לכאורה להעצים את הפער בין הרשויות המרכזיות והפריפריאליות. מנגד, עלתה הטענה, שככל שרשות מקומית מרכזית ובעלת ערכי קרקע גבוהים יותר, כך עולה שיעור האוכלוסייה שאינה תושבת המקום שהרשות מספקת לה תשתיות ושירותים. כמו כן, היקפי הפיתוח באזורי הביקוש דורשים תשתיות, חניונים ומערכי הסעת המונים בעלויות עצומות ביחס לרשויות בפריפריה שבהן ניתן לפחות בחלק מהמקרים לבחור בפתרונות בעלויות נמוכות יותר, בשל היצע הקרקעות הפנויות והצפיפות נמוכה יחסית.

לסיכום נקודה זו, בכל הנוגע לפערים המובנים בהכנסות הרשויות מהיטל השבחה (או מחלף) הטענה היא כי אין הצדקה לפערים אלה, שכן עלויות התכנון והפיתוח של תשתיות וצרכי ציבור, דומות, עלויות לתשלום פיצויי הפקעה או פגיעה תכנונית – כמעט לא קיימות, אך לעומת זאת, ההכנסות שונות בתכלית בהתאם לערכי הקרקע בתחום כל רשות. כתוצאה מכך, ועדות מקומיות "חזקות" נותרות, באופן מובנה, עם יתרת הכנסות גבוהה משמעותית – הן במונחים אבסולוטיים והן יחסית להיקף ההוצאות – לעומת ועדות מקומיות "חלשות", הפועלות באזורים דלי ערך קרקע. כאמור לעיל, ישנן גם טענות הפוכות לעניין היקף הוצאות הפיתוח הנדרשות ברשויות המרכזיות, והנושא טעון בחינה כלכלית מקיפה ומעמיקה לשם גיבוש מסקנות בעניין.

כנגד טיעונים אלו שבה ועולה הטענה מצד נציגי השלטון המקומי כי התפיסה לפיה יש לבחון את הפערים בהכנסות מהיטלי השבחה איננה חזות הכל. כך למשל, טוענים נציגי השלטון המקומי כי ערכי הקרקע הגבוהים בתחומיה של רשות מקומית מסוימת, נובעים, לעיתים, מההשקעה של הנהגת העיר בפיתוח, בחינוך, וברצון להביא להצלחת העיר. יתר על כן, לטענת נציגי השלטון המקומי המדינה איננה משתתפת כראוי בהוצאות לצרכי ציבור המוטלות על הרשות המקומית כך שהרשות המקומית נדרשת להתמודד בעצמה עם כל ההוצאות הנובעות מתוספת המגורים וקבלת תושבים נוספים, כמו גם עם אתגרים נוספים שהיה מקום לטפל בהם ברמת השלטון המרכזי. משכך, נטען כי יש לייחס את עליית ערך הקרקע לעיר עצמה ואין מקום, לשיטתם, לבחון את הדברים בראיה כלל ארצית.

עולה כי בסוגיה זו נשמעות טענות מורכבות וסותרות, המצריכות בחינה עובדתית וכלכלית מקיפה של מכלול הנתונים וההשלכות בטרם ניתן יהיה לגבש המלצות ומסקנות בעניין.

פרק ג': השינויים שנבחנו בעבודת הצוות – והמלצות הביניים

לאחר שסקרנו את הרקע ההיסטורי להיטל ההשבחה ועמדנו על הקשיים המרכזיים במנגנון הקיים, הפרק שלהלן מציג את השינויים שנבחנו במסגרת עבודת הצוות הבין-משרדי. במהלך עבודתו בחן הצוות מגוון רחב של הצעות לרפורמות אשר הובאו בפניו על ידי גורמים מקצועיים שונים. החל מהצעות המבקשות לבחון מחדש את כל מנגנון החיוב ומציאת חלופות לו, דרך שינויים משמעותיים בתוספת השלישית המשנים את אופן חישוב ההשבחה וגבייתה ועד לתיקונים שנועדו לשפר ולהבהיר את המנגנון הקיים בנושאים המעוררים מחלוקות.

כאמור, חלק מההצעות גובשו לכדי מתווים מוסכמים ובשלים יחסית, המאפשרים מתן המלצות אופרטיביות ליישום בטווח הקצר. מנגד, הצעות אחרות העלו סוגיות מורכבות יותר, המחייבות המשך בירור, לרבות עריכת מחקר משווה והיוועצות עם משרדי ממשלה נוספים וגורמים רלוונטיים נוספים. לנוכח האבחנה בין ההצעות, הוחלט בשלב זה לפרסם דו"ח ביניים, הכולל המלצות ממוקדות ושימויות בטווח הזמן הקרוב, כאשר עבודת הצוות תימשך לשם העמקה בסוגיות שטרם הבשילו וקידום רפורמות נוספות בהמשך הדרך.

להלן נציג את כל ההצעות שנבחנו, לרבות אלו שטרם התגבשו לגביהן עמדה או המלצה של הצוות ובחינתן תהיה בשלבים מאוחרים יותר בהמשך עבודת הצוות.

רפורמה מבנית לחיוב בגין השבחה במקרקעין

במהלך הליך שיתוף הציבור עלתה תחושת תסכול ניכרת מהשיטה הקיימת לחיוב בהיטל השבחה. עלו לא מעט קולות מהעוסקים בתחום האוחזים בעמדה לפיה התוספת השלישית היא בבחינת "גולם שקם על יוצרו" והתפתח במרוצת השנים למנגנון מסורבל המעסיק, שלא לצורך ובאופן לא יעיל, שורה של בעלי מקצוע – שמאים, עורכי דין, מומחים, כמו גם ערכאות שיפוטיות. לתומכי גישה זו, אין מקום לשינויים המבוססים על השיטה הקיימת, אלא שיש לחשוב על פתרון אחר "מחוץ לקופסא", שמצד אחד יביא לפישוט משמעותי בהיבטי מיסוי על מקרקעין, יחסוך את ההתדיינות המרובות, ומן הצד השני ישמור על קופת הרשויות המקומיות ועל היכולת לממן צרכי פיתוח.

בתוך כך, עלו מספר הצעות מרחיקות לכת לשינוי יסודי של מנגנון היטל השבחה. הצעות אלו מציעות להחליף את שיטת החיוב הקיימת בשיטות מיסוי אחרות, השמות דגש על פשטות, וודאות וגבייה מבוססת-שוק, תוך ניתוק מלא או חלקי מהזיקה הישירה בין ההמס לבין פעולת התכנון.

הצוות בחן ארבע חלופות מרכזיות שהוצעו ברוח זו:

קביעת תעריפים אחידים בתחום מרחב התכנון המקומי לפי השימוש והשטח

עניינה של הצעה זו הוא המרת מנגנון חישוב שומת ההשבחה הקיים במנגנון פשוט ושקוף יותר, המבוסס על תעריפים אחידים. לפי הצעה זו, סכום החיוב בהיטל השבחה לא ייקבע עוד לפי שומה פרטנית המבוססת על הערכת שווי הקרקע לפני ואחרי אישור התוכנית, אלא לפי תעריפים קבועים מראש, בדומה לאגרות בניה שמחושבים לפי מ"ר. תעריפים אלה ייגזרו מסוג השימוש שהותר בתוכנית (כגון מגורים, מסחר, תעסוקה) ומהיקף השטח הכולל המותר לבנייה שנוסף בה – בדומה לאופן שבו נגבות כיום אגרות בגין הוצאת היתר בנייה.⁷⁴

בהתאם להצעה, יוגדר לכל מרחב תכנון מקומי מערך תעריפים קבועים שייקבעו, בהתחשב, בערכי הקרקע באותו אזור ובסוג היעוד או השימוש. תעריפים אלה יעודכנו מעת לעת, כך שתשמר הזיקה בין גובה החיוב לבין ההשבחה הכלכלית המשוערת.

הצעה זו שומרת לכאורה על העקרונות הבסיסיים של היטל השבחה: מדובר עדיין בחיוב כספי הנגזר מאירוע תכנוני שעל פניו מיטיב עם בעל הקרקע – כלומר, אישור תוכנית (הכוללת תוספת שטחים או שינוי ייעוד), הקלה או שימוש חורג, כאשר חובת התשלום תתגבש רק בעת מימוש הזכויות. בהתאם לחלופה זו, ככלל, אין עוד רלוונטיות למועד אירוע המס, שכן התעריף לתשלום, יחושב לפי התעריף העדכני נכון למועד המימוש. עם זאת, מעבר לשאלה העקרונית שהצעה זו מעוררת – האם בשם הפישוט והודאות, ראוי וצודק להתנתק משאלת ההשבחה ושיעורה לעת קביעת ההיטל, יש לבחון האם בהתאם להצעה זו, ההיטל יגבה רק לעת מתן היתר בניה ובהתאם להיקף שטחי בניה המבוקשים בהיתר ויעודם, או שתהיה גבייה גם לעת מכר.

⁷⁴ ראו התוספת השלישית לתקנות התכנון והבניה (בקשה להיתר, תנאיו ואגרות), תש"ל-1970.

שיטה זו אכן עשויה לחולל שינוי מהותי, שכן היא מפשטת את חישוב ההיטל, מביאה לוודאות הן מבחינת היזמים והציבור והן מבחינת הרשויות המקומיות, ומייתרת את ההתדיינות סביב שומות ההשבחה. עם זאת, מטבע הדברים, מובן כי תעריף אחיד אינו מסוגל לשקף, ולו בקירוב, את שיעור ההשבחה שצמחה בכל נכס ונכס. בשל אופיו הגנרי. בהתאם, ברוב המקרים של המקרים, ייגבה היטל בסכום גבוה או נמוך מזה שהיה נגבה אילו נערכה שומת השבחה פרטנית. כך למשל, תעריף אחיד אינו יכול להביא בחשבון נסיבות פרטניות כמו רכיב דחייה – המתייחס לעיכוב במימוש הזכויות בשל תנאים מוקדמים שנקבעו בתוכנית – אשר כיום מקטין את שווי ההשבחה בשומות מסוימות. בתוך כך ייתכנו מקרים שבהם החיוב לפי תעריף אחיד יהיה נמוך מההשבחה הכלכלית בפועל, למשל כאשר התוכנית כללה אלמנטים תכנוניים ייחודיים (שאינם שטחי בניה או שימוש) שהובילו לעלייה בשווי המקרקעין, אך לא יבואו לידי ביטוי בתעריף האחיד. בהקשרים אלו יש יתרון מובהק בשומה הנערכת על ידי שמאי מקרקעין המתייחסת לכל מאפייניו של הנכס, של הקרקע ושל התוכניות החלות, על פני תעריף אחיד. מדובר בקביעת שווי הקרקע עקב אישור תוכנית או מהלך משביח אחר, דבר הנתון ברגיל לבעל המקצוע העוסק בתחום – שמאי המקרקעין.

כמו כן, הצעה זו אינה מתמודדת עם פערי ההכנסות בין רשויות, שכן קביעת תעריף אחיד ארצי (נניח, תעריף שיחושב לפי סך התקבולים מהיטל השבחה לכלל הרשויות בשנה, לחלק לסך שטחי הבניה שממומשים בשנה), תגרום לעיוות, שכן המשמעות תהיה קביעת היטל השבחה גבוה יותר ממה שמשולם לפי השיטה הקיימת היום, דווקא באזורים שבהם ערכי הקרקע נמוכים, לעומת היטל השבחה נמוך יותר באזורים שבהם ערכי הקרקע גבוהים. מצב דברים זה עלול לתמרץ בנייה דווקא באזורים בהם עליית הערך התכנונית גבוהה ביחס לגובה ההיטל ולייצר עיוות נוסף שאיננו רצוי. מנגד קביעת תעריף שונה בכל אזור ואזור, בהתחשב בערכי הקרקע באותו אזור, באופן שההיטל ישקף בקירוב את ההשבחה, לא מתמודדת עם הפערים בין הרשויות בדומה למצב היום.

ביטול היטל ההשבחה והישענות על מס שבח

הצעה זו תומכת בביטול מוחלט של היטל ההשבחה, תוך הסתמכות על מנגנון מס השבח הקיים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.⁷⁵ מס שבח הוא מס מדינתי המוטל על הרווח שנוצר ממכירת זכות במקרקעין. המס מחושב בגין ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה ולאחר ניכוי הוצאות מוכרות שתרמו לשבח. כיום, גם תשלום היטל ההשבחה על ידי המוכר נחשב כהוצאה מוכרת לניכוי לצורך חישוב מס השבח, כך שבמקרים של אישור תוכנית משביחה, תשלום ההיטל מפחית את הכנסות המדינה ממס השבח.

בניגוד להיטל ההשבחה, מס השבח מוטל על כלל ההתעשרות הנובעת ממכירת הזכות במקרקעין, לרבות כזו שאינה תוצר של פעולה תכנונית. כמו כן, בשונה מהיטל השבחה המבוסס על שומה, ככלל, מס השבח מבוסס על מחיר עסקאות המכר, עליהן נדרש לדווח לרשות המיסים. היתרונות המובהקים של גישה זו הם פשטות החישוב, צמצום מחלוקות לגבי גובה ההיטל, הגברת הוודאות, וקבלת הכרעה סופית בפרקי זמן שצפויים להיות קצרים

⁷⁵ חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.

יותר לצד האמור מובן כי לפי שיטה זו תחול חובה לוודא כי התקבולים לרשויות המקומיות מגיעים אליהן, למרות שיטת הגביה החדשה והגם שהגביה היא מדינתית ולא מקומית.

בהתאם להצעה, ישנן שתי חלופות עיקריות אפשריות שמוצעות לבחינה:

1. העלאה כללית של שיעור מס השבח והפרשה לרשות המקומית בגין כל מכירת זכות במקרקעין:

כנגד ביטול היטל ההשבחה ההצעה מבקשת להעלות את שיעור החבות במס שבח (בשיעור קבוע שישמור, ככל הניתן, על הכנסות הרשויות שמתקבלות היום מהיטל וחלף), ומתוך הסכומים שיתקבלו מגבייתו להקצות שיעור קבוע (שאינו ניתן לשינויים מצד המדינה) לטובת הרשות המקומית שבתחומה מצויים המקרקעין, בניכוי הוצאות הגביה. לחילופין, ניתן לבחון מנגנונים לגבייה ישירה על ידי הרשות המקומית.

חלופה זו, מאפשרת לרשויות המקומיות ליהנות, בדומה למדינה, מהתעשרות שצמחה למוכר הזכות במקרקעין – גם כאשר אינה נובעת בהכרח משיפור תכנוני. עליית שווי המקרקעין עשויה להיות תוצאה של פעולות אחרות שביצעה הרשות המקומית, כגון השקעה במערכת החינוך שהובילה לגידול בביקוש למגורים בעיר, שדרוג המרחב הציבורי שסייע לשגשוג העסקים באזור, וכיוצא באלה, או עליית ערך כללית. כיום, עליית שווי הנובעת מגורמים אלו אינה באה לידי ביטוי בהיטל השבחה, שכן היא איננה נובעת במישרין מתוכנית משביחה.

גם תת חלופה זו מציעה לנתק את הקשר שבין השבחה תכנונית לחיוב במס שבח עודף שיועבר לרשות. כך שלפי ההצעה, אחוז המס יהיה אחיד בין מי שבמקרקעיו אושרה תוכנית משביחה שהעלתה את ערך מקרקעיו עשרות מונים, לבין מי שבמקרקעיו אושרה תוכנית כלשהי, ולבין מי שלא אושרה כל תוכנית במקרקעיו לפני יום המכירה. בנוסף, בחלופה זו הגביה תחול רק במכר ולא בהיתר בניה.

2. העלאת שיעור המס רק במקרקעין בהם התחולל שינוי תכנוני והפרשה לרשות המקומית:

בהתאם לחלופה זו, ככלל לא יחול שינוי בחיוב במס שבח, אלא רק במקרקעין לגביהם, בתקופה שבין רכישת הזכויות ועד מכירתן, התרחש שינוי תכנוני – בדרך של אישור תוכנית, הקלה או שימוש חורג. במקרים אלו, בעת מכירת הזכות במקרקעין, ייגבה מהמוכר מס שבח בשיעור גבוה מהשיעור הרגיל, כאשר חלק מהסכום יועבר לרשות המקומית שבתחומה מצויים המקרקעין.

יודגש כי גם בהתאם לחלופה זו, החיוב בתשלום יחול בעת גביית מס השבח – כלומר, במועד מכירת הזכות במקרקעין – ולא במועד קבלת היתר הבנייה.

תת חלופה זו אמנם מבקשת לשמור על הזיקה בין גביית המס לבין השבחה תכנונית בקרקע, עם זאת, הקושי המרכזי בחלופה זו הוא שלא כל תוכנית חדשה בהכרח יוצרת השבחה. כך למשל, כאשר מאושרת תוכנית שאינה משפיעה על שווי המקרקעין, ואף עלולה להפחיתו, אין הצדקה להטיל חיוב בשיעור גבוה יותר. בהיעדר שומה הבוחנת את השלכות התוכנית, קשה להעריך האם מדובר בתוכנית משביחה אם לאו. בנוסף, הצעה זו לא מתמודדת כראוי, עם השונות הגדולה בהיקף ההשבחה בין תוכניות משביחות שונות ומגרשים

שונים. כך למשל, לעיתים, שיעור ההשבחה יכול שיהיה נמוך מהמס העודף שיגבה, או שהמס יאיין את הכדאיות הכלכלית ואת ההשבחה.

יתרון מרכזי בהצעה להישען על המנגנון של מס שבח, נעוץ בכך שההצעה מתבססת על מנגנון חיוב קיים ומתפקד, באופן שמקל על האזרח המוכר זכות במקרקעין להתנהל מול מנגנון גבייה אחד בלבד, וחוסך עלויות גבייה כפולות. יתרון נוסף, על שתי החלופות המתוארות, הוא בכך שמדובר במס הנחשב ל"מס אמת" – נגזר מהתעשרות בפועל ובהתאם להיקפה, ולא על בסיס שומת השבחה אובייקטיבית או תעריפים אחידים.

לצד היתרונות והחסרונות הנזכרים, ובכללם השאלה המהותית הנוגעת ליצירת השותפות בין השלטון המרכזי לשלטון המקומי בסכומים שיגבו כמס שבח והעברת סמכות הגבייה למדינה, ההצעה נדרשת להתמודד עם מגוון משוכות ומורכבויות- מעבר לקביעת שיעור העלאת מס השבח כאמור, מערך הגבייה, אופן העברת הכספים לרשויות ומנגנון קיזוז הוצאות הגבייה, נדרש לבחון את מעורבות הרשויות בגביית המס ובכלל זה מתן אפשרות להגיש עררים על גובה המס (בהיותן מושפעות ממנו במישרין), מעורבותן בהסכמי פשרה, במתן הנחיות על ידי רשות המיסים ועוד. בנוסף, נדרש לבחון את המשמעות מבחינת הרשויות להעדר גבייה בשלב ההיתר או תחילת שימוש בפועל (עד לביצוע מכר), ובכלל זה החשש מתכנון מס בהקשר זה. עוד יש לבחון את מערך הפטורים השונים שקיימים היום במס שבח ובהיטל השבחה, והאפשרות לייצר הסדר פטורים אחיד, על אף השונות בין תכליות המס ותכליות הפטורים השונים הקיימים היום. כך לדוגמה, לעניין הפטור הרחב הקיים כיום ממס שבח בגין מכירת דירה יחידה, יש לבחון האם פטור זה רלוונטי גם לעניין לכידת ערך ההשבחה התכנונית שצמחה לדירה, או לחילופין מה תהיה השפעת החלתו על הכנסות השלטון המקומי).

בין כך ובין כך, על מנת לבחון נושא זה, תידרש בחינה באופן מעמיק ביחס להחלת והתאמת החבות במס השבח ומנגנונים אחרים, למתן מענה לצרכי מימון הוצאות הרשויות המקומיות בגין פיתוח בשטח.

בנוסף, גם הצעה זו אינה עוסקת ומתמודדת עם הפערים בין ערכי הקרקע ברשויות המקומיות וכנובע מכך גם מהפערים בין סכומי התקבולים שמגיעים לרשויות השונות.

מס מכירה על עסקאות לעניין נכסים בנויים

הצעה זו, שהועלתה על ידי התאחדות הקבלנים בוני הארץ, מבקשת להנהיג מס חדש, או במובן מסוים "להחיות" בשינויים מיסוי מקרקעין שהיה קיים בעבר – מס מכירה. מוצע, להטיל על מוכר זכות במקרקעין מס בשיעור קבוע, ללא תלות בשבח, על כל עסקה למכירת זכות במקרקעין בנויים.

בשנת 2000 הונהג בישראל מס מכירה, שהחליף את מס הרכוש לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים שבוטל.⁷⁶ מס המכירה, בדומה למס רכישה החל על הקונה, הוא מס מחזורי המושת על המוכר, והוא חל בגין כל עסקה

⁷⁶ חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 45), התשנ"ט-1999.

במקרקעין באותו נכס. כמו כן הוא חל בנוסף על מס השבח.⁷⁷ בעוד שמס השבח חל על עליית הערך של הנכס שנמכר, מס המכירה המוצע יוטל בעת מכירת זכות כאמור, גם אם לא חלה עליית ערך או אף אם ערכם של המקרקעין ירד.

מס המכירה שהוחל בשנת 2000 כאמור נקבע בשיעור של 2.5% משווי המכירה, וכאשר מדובר בדירת מגורים שהיא מלאי עסקי (לדוג' מכירת דירות על ידי קבלן) שיעורו עמד על 0.8% משווי המכירה. שווי המכירה מוגדר בסעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין, כערך של הזכות במקרקעין הנמכרת ביום המכירה, נקייה מכל שעבוד או התחייבות אחרת. על פי רוב, שווי המכירה משקף את התמורה בהתאם לחוזה המכר, אלא שבמקרה שמנהל רשות המיסים אינו משוכנע שהתמורה נקבעה בתום לב או בנסיבות שוק הוגנות, ניתן להטיל את מס הרכישה כשיעור משווי השוק המוערך של הנכס. החוק קבע פטור ממס מכירה בגין מכירת דירת מגורים מזכה, כהגדרתה בסעיף 49ד(א) לחוק (ככלל, דירה יחידה), ובנוסף נקבעו תקנות למצבים נוספים בהם יינתן פטור ממס מכירה.

תקופה קצרה לאחר חקיקתו לראשונה, ביום 2 באוגוסט 2001, מונתה בידי שר האוצר דאז, מר סילבן שלום הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין, אשר בראשה עמד רו"ח יאיר רבינוביץ.⁷⁸ הוועדה המליצה לבטל את מס המכירה, וזאת לאחר שהגיעה לכלל מסקנה שחסרונותיו עולים על יתרונותיו. בעקבות המלצת הוועדה בוצע תיקון חקיקה,⁷⁹ במסגרתו הוגבלה תחולת מס המכירה כך שהוא איננו חל עוד על מכירת זכויות במקרקעין שמועד רכישתן היה לאחר 7 בנובמבר 2001. כמו כן, שיעור המס לעניין דירת מגורים שהיא מלאי עסקי פחת ל-0%. כמו כן, בתיקון האמור הוכרה האפשרות לנכות את החיוב במס המכירה מהשבח עליו מוטל מס השבח. מס המכירה בוטל כליל מהחוק בשנת 2008.⁸⁰

אם כן, הצעת התאחדות הקבלנים בוני הארץ היא, לקבוע 'היטל מכירה', כנגד ביטול מנגנון החיוב בהיטל השבח. לפי ההצעה, היטל זה יחול בגין מכירת זכות בנכס בנוי בלבד, ולא בגין מכירת קרקע.

הצעה זו מתנתקת לחלוטין מהרציונאל של השבחה תכנונית כהצדקה לגביית המס, משום שהחיוב במס המכירה המוצע לא תלוי בקיומה של תוכנית משביחה או בהשבחה כלשהי, למעט העובדה שמוצע להחיל אותה על נכס בנוי בלבד, שמתו שהוא, קודם לגביו הליך תכנוני כלשהו שאפשר את בנייתו.

הצעה זו, לא מוגבלת לחיוב חד פעמי, והיא תחול על כל מכירת נכס בנוי, גם אם אינו בנין חדש, וגם אם לא מדובר במלאי עסקי אלא במוכר פרטי, כל אימת שיתבצע מכר.

עוד הוצע על ידי התאחדות הקבלנים ובוני הארץ, כהצעה משלימה ועל מנת להתמודד עם הפערים בין הרשויות, כי ההכנסות מתקבולי מס המכירה, יתחלקו בין הרשות המקומית שבתחומה מצוי הנכס הבנוי שנמכר, לבין קרן ארצית לניהול תקבולים שתפריש כספים לרשויות המקומיות בהתאם לקריטריונים שתכליתם לעודד קידום תכנון

⁷⁷ במסגרת בחינת ההצעה, יחד עם רשות המיסים והגורמים הנוגעים לדבר, יש לבחון את האפשרות לקיזוז בין מס המכירה לבין מס השבח. מס המכירה שהונהג בעבר היה מוכר לניכוי ממס השבח. (כהוצאה, אין ספק שיש להכיר בו. השאלה האם הוא יקוזז באופן מלא, מהמס עצמו (ולא מבסיס ההשבחה). שזו תהיה השאלה.

⁷⁸ [דו"ח ועדת רבינוביץ - הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין](#)

⁷⁹ חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002.

⁸⁰ לאזכר את תיקון 61 לחוק

ומתן היתרים. כך, חלוקת התקבולים המתוארת תאפשר מידה מסוימת של חלוקה מחדש של ההכנסות בין רשויות, בהתייחס למאפייניהם וכדי לתת מענה לפער בשוני בין ערכי הקרקע ביניהם, זאת תוך הקפדה על כך שחלק מהסכום יועבר לישירות לקופת הרשות שבה מצוי הנכס.

מס מכירה חד-פעמי על מכירת נכס בנוי חדש בלבד

הצעה זו מהווה גרסה מצומצמת של ההצעה הקודמת, שהועלתה במהלך הדיונים, ונבדלת ממנה בשני היבטים עיקריים: ראשית, היטל המכירה יחול רק על מכירת נכס בנוי חדש; שנית, הוא יוטל באופן חד-פעמי – רק בעת המכירה הראשונה של הנכס.

במתכונת זו, המס צפוי לחול בעיקר (אם כי לא רק) על קבלנים המוכרים דירות חדשות או נכסים בנויים חדשים אחרים. בכך נשמר קשר מסוים בין החיוב במס לבין תהליכי תכנון ועליית הערך בגינם, שמאפשרים את הקמת הבנייה החדשה, אך גם בהצעה זו, אין הלימה או מידרג באשר להיקף ההשבחה שנבעה מהליכי התכנון, לבין שיעור המס. בנוסף, גם בחלופה זו, המס לא יוטל בעת מימוש התכנון בדרך של קבלת היתר הבנייה, אלא רק במועד מכירת הנכס לראשונה, ועל בסיס שווי המכירה בפועל, כמתואר מעלה. ועל כן, גם ביחס להצעה זו נדרש לבחון את המשמעות מבחינת הרשויות לרבות מבחינת העיתוי והמשמעות המימונית, על מנת שלא לפגוע במקור הכנסה חשוב זה, הן את שיעור המס שיש להשית, והן את המשמעות שיש להעדר גבייה בשלב ההיתר או תחילת שימוש בפועל (עד לביצוע מכר), ובכלל זה החשש מתכנון מס בהקשר זה.

הצעה זו דומה במידה מסוימת להסדר "חלף היטל ההשבחה" הקיים בין המדינה לבין הרשויות המקומיות, שלפיו מפרישה המדינה לרשות המקומית 12% מהתקבולים ממכירת מקרקעין בתחומה.⁸¹ עם זאת, בעוד שהסכם החלף חל גם על מקרקעין לא בנויים, היטל המכירה המוצע יחול אך ורק על מכירת נכסים בנויים. הבדל זה נובע מהשוני המהותי בפעילותם של הגורמים המעורבים: המדינה עוסקת בעיקר בשיווק קרקעות פנויות, ואילו קבלנים ויזמים מוכרים דירות בנויות – שם מתרכז עיקר הרווח הכלכלי שלהם.

סיכום –

ההצעות שפורטו לעיל מבקשות להתמודד עם קושי מהותי במבנה הקיים של היטל ההשבחה, ולבחון חלופות כאשר הגורם שהציע אותם טוען שיש בהן להציע מודל חיוב צודק, יציב ויעיל ויותר מהמערכת הקיימת וליצור

⁸¹ בהתאם לסעיף 21 לתוספת השלישית, על מקרקעי ישראל שלא הוכרו לדורות לא יחול חיוב בהיטל השבחה, ובמקום זאת יחול הסכם שנחתם בין המדינה לבין הרשויות המקומיות – הסכם המכונה "הסכם החלף". על פי ההסכם האחרון שבתקוף, מתחייבת המדינה להפריש לרשות המקומית שבתחומה המקרקעין 12% מהתקבולים שקיבלה בעד השיווק שלהם, זאת ללא תלות בשאלה אם חלה השבחה במקרקעין ואם אושרה תוכנית חדשה. סעיף 21 האמור חל גם על מקרקע ישראל שהוכרו לדורות לשימוש חקלאי בלבד, ותוכנית שינתה את ייעודם לשימוש אחר המחייב הסכם חכירה חדש או עדכון של הסכם החכירה הקיים.

ודאות גבוהה יותר. בכל אחת מההצעות שפורטו מובאת הסתכלות מערכתית על אופן גביית התשלומים ועל בסיס המס – תוך ניסיון לייעל את השיטה הקיימת, והקניית ודאות ככל הניתן.

עם זאת, כאמור בכל הצעה ישנם יתרונות וחסרונות שעל חלקם עמדנו. זאת ועוד, מדובר ברפורמות מבניות ועמוקות, שכל אחת מהן עשויה להשפיע לא רק על אופן החישוב והגבייה של המס, אלא גם על תהליכי התכנון עצמם, על הכדאיות הכלכלית של יוזמות פיתוח, ועל הממשק שבין המדינה לרשויות המקומיות. לפיכך, נדרש להעמיק את הבחינה של ההשלכות האפשריות, ולבסס את הדיון על ניתוחים כלכליים ואנליטיים מקצועיים.

המלצת הצוות – רפורמות מבניות לחיוב בגין השבחה במקרקעין:

כדי לקדם את העבודה לקראת קבלת החלטות מדיניות מושכלות, מוצע לקיים עבודת מטה המשכית בשיתוף פעולה עם גורמים ממשלתיים נוספים, לרבות רשות המיסים, שתכלול בין היתר בדיקה עיונית של המודלים המוצעים, בדיקת פוטנציאל הכנסות לרשויות, בחינת היתכנות משפטית ומנהלתית, ואפיון של המנגנונים הנדרשים ליישום כל אחת מהחלופות. בכך ניתן יהיה להבטיח שמכלול השיקולים יילקח בחשבון, ושכל חלופה תיבחן לא רק ברמה העיונית, אלא גם כמודל ישים, מעשי וצודק. לצד האמור יש לבחון בכל אחת מהחלופות האם שינוי השיטה שומר על העקרון שלפיו התקבולים מיועדים לשלטון המקומי ושאינן פגיעה בהכנסותיו.

קרן ארצית לחלוקת תקבולים מהיטל השבחה לאיזון בין רשויות מקומיות

היטל השבחה, שהפך בשנים האחרונות למקור תקציבי משמעותי לפיתוח ברשויות המקומיות, מגלם פוטנציאל כלכלי אדיר עבורן. לצד הפוטנציאל הכלכלי המשמעותי עבור הרשות המקומית, אין מחלוקת כי לא כל הרשויות נהנות באופן דומה מההיטל. עמדנו לעיל על הפערים בין הרשויות, כפי שהשתקפו בדו"ח מבקר המדינה. פערים אלו, הנובעים בראש ובראשונה מהשונויות הדרמטיות בערכי הקרקע, יוצרים הבדל משמעותי בהכנסות הרשות המקומית מהיטל השבחה. התקבולים הגבוהים המתקבלים מההיטל ברשויות החזקות, מגדילים את הפערים בין מרכז לפריפריה. זאת, אף שעלויות הפיתוח והתשתיות כמעט זהות בכל הארץ.

וכך סוכמו הדברים בדוח המבקר -

"מכלול הממצאים מראה כי יש פערים מהותיים במשאבים שעומדים לרשות הרשויות המקומיות בתקבולים מהיטלי השבחה. הנתונים מראים כי יש פערים של פי 5 בתקבולים מהיטלי השבחה לתושב בין רשויות מקומיות במרכז הארץ לבין רשויות בפריפריה, ופערים דומים נמצאו גם בין רשויות מקומיות המדורגות בדירוג חברתי-כלכלי גבוה לבין רשויות בדירוג הנמוך. הפער בתקבולים מהיטלי השבחה לתושב בין רשויות בדירוג חברתי-כלכלי נמוך המצויות בפריפריה, לבין רשויות בדירוג חברתי-כלכלי גבוה המצויות במרכז הארץ, עומד על פי 15. יוצא אפוא כי היטלי השבחה אינם מתחלקים באופן שוויוני, ולמעשה כלי פיסקלי זה, במתכונתו הנוכחית, מביא לפערים ביכולות הכספיות של רשויות מקומיות ובמשאבים שעומדים לרשותן לתכנון המרחב הציבורי ולפיתוחו ולהקמת מבני ציבור".

מבקר המדינה מציין כי מנגנוני התקצוב לרשויות המקומיות הקיימים מצד המדינה - מענקי איזון, תמיכות ומענקי פיתוח - אינם מאזנים את הפערים בפועל.⁸² על רקע זה עולה הצורך בבחינת המנגנון, תוך חתירה לצדק חלוקתי שיאפשר לרשויות חלשות לפתח את המרחב הציבורי, חרף נחיתותן הגיאוגרפית והחברתית-כלכלית.

אחת ההצעות שהועלתה בפני חברי הצוות היא האפשרות לכונן קרן ארצית, אליה יופרשו תקבולים מהיטלי השבחה בהתאם לנוסחה שתיקבע, על מנת שזו תוכל לחלק את הכסף בין רשויות באופן שינסה לאזן ביניהן ולתת מענה מסוים לפער המתואר.

⁸² יוער כי אמירה זו אינה מתבססת על מיפוי נתונים של הכנסות הרשויות המקומיות לצרכי פיתוח, לרבות מתקציבי מדינה, אשר לא הוצג בדו"ח

המלצת הצוות – קרן ארצית לחלוקת תקבולים מהיטל השבחה לאיזון בין רשויות מקומיות:

לנוכח ההשלכות הרחבות והמורכבות הנלוות להצעות לחלוקה מחדש של הכנסות מהיטלי השבחה, שאינו נוגע כאמור לשאלת עצם החבות של התושב ודרך חישובה אלא לשאלת השימוש בכספים שנגבו, ובשים לב לעבודה שנעשית במשרד הפנים בנושא כלל ההכנסות של הרשויות המקומיות והפערים ביניהן סבור הצוות כי המדובר בשאלה מורכבת וכי נדרש מיקוד נוסף בהיבטים אלה מתוך ראיה כוללת, לרבות הממשק עם הסכם החלף הקיים בין המדינה לרשויות המקומיות.

לאור האמור, ממליץ הצוות כי נכון שהמשך בחינת הנושא בכללותו יעשה על ידי ובשיתוף פעולה של הגורמים הרלוונטיים שבידם מסדי הנתונים ובראשם משרד הפנים ומשרד האוצר. בחינה זו תעשה, בין השאר, בהתאם לממצאי העבודה שמתבצעת על ידי משרד הפנים, אשר כוללת בחינה של סך ההכנסות של הרשויות המקומיות בתחומי הפיתוח והדיור, לרבות היטל השבחה, חלף היטל השבחה, היטלי פיתוח, חוקי עזר עירוניים, תקציבי פיתוח במקרקעי המדינה ותקציבים ממשלתיים ייעודיים.

דחיית אירוע המס למועד מימוש הזכויות

עניינה של הצעה זו היא לקבוע כי אירוע המס והמועד הקובע לחישוב שומת ההשבחה יהיו במועד מימוש הזכויות, כהגדרת מונח זה בתוספת השלישית לחוק, ולא במועד תחילתה של התוכנית המשביחה.

עמדנו לעיל על הקשיים המעשיים נובעים מהמצב הקיים, ובעיקר מהפער המובנה בין מועד תחילתה של התוכנית המשביחה – שהוא המועד הקובע לשומה – לבין מועד מימוש הזכויות בפועל. פער זה עשוי להימשך שנים רבות, שבמהלכן עשויים לחול שינויים מהותיים בשוק. במצב זה, שומת ההשבחה מבוססת על ערכי קרקע מהעבר, ואף אינה משקפת בהכרח את ההתעשרות בפועל שנוצרה לבעל המקרקעין בעת המימוש. כך, למשל, בתקופה של ירידת מחירים, עשוי להיגבות היטל בגין השבחה שלא הניבה התעשרות ממשית, ואילו בתקופה של עליות מחירים, ההיטל עלול שלא לשקף את מלוא ההתעשרות שהופקה בפועל מהמקרקעין.

הצעה זו מבקשת לערוך שינוי מהותי ודרמטי במנגנון החיוב הקיים, כך שמועד אירוע המס והמועד הקובע לשומה יידחה למועד מימוש הזכויות בפועל. כלומר, רק בעת שבעל מקרקעין שמקרקעיו הושבחו מתוקף תוכנית יממש את זכויותיו – בין אם באמצעות מכירה ובין אם בקבלת היתר בנייה – יוצת אירוע המס ותיבחן ההשבחה כתוצאה מהתוכנית, בהתאם לערכי השוק באותו מועד. מובן כי משמעותה של הצעה זו הינה, שהחייב בהיטל, יהיה הבעלים או החוכר לדורות במועד המימוש – שהוא מועד אירוע המס בהתאם להצעה, ולא במועד אישור התוכנית כפי שהדין קובע היום.

הצעה דומה הועלתה מספר פעמים מטעם הממשלה וראשיתה במסגרת הצעת חוק התכנון והבנייה משנת 2010. ראו ההתייחסות מתוך דברי ההסבר להצעה: "עיקר השינוי המוצע הוא בשיטת החישוב וההצמדה. בשונה מהמצב על פי החוק הקיים, מועד המימוש ייקבע כ"יום הקובע" אשר אליו תתייחס שומת ההשבחה. זו תיערך באמצעות הבאת המצב ש"לפני" וזה ש"אחרי" למכנה משותף בזמן – הוא היום הקובע. השומה תיערך, כפי שהוצע גם בהקשר של שומת פיצויים בגין פגיעות תכנוניות, באמצעות השוואת שווי המקרקעין ביום הקובע אילולא חלה עליהם התכנית המשביחה, לשוויים על פי המצב התכנוני הנוכחי"⁸³.

במסגרת הליכי השיתוף וההיוועצות שקיים הצוות עלו קולות מגוונים ביחס להצעה זו. מן הצד האחד. המרכז לשלטון מקומי כמו גם חלק מיושבי הראש של ועדת הערר, הביעו תמיכה בהצעה בשל היתרונות הגלומים בה, בין השאר:

- **לכידת ההתעשרות בפועל** – ההצעה מבטיחה כי היטל ההשבחה יחול על "ההתעשרות האמיתית" של בעל המקרקעין בעקבות אישור התוכנית ויש בה שיקוף מדויק יותר של ההשבחה בפועל. זאת, בין אם ערכי הקרקע עלו מאז אישורה של התוכנית ובין אם חלה ירידה בשווי. השיטה הנוהגת כיום, המקבעת את שומת ההשבחה למועד אישור התוכנית במנותק ממועד מימוש הזכויות בפועל, בעלת פוטנציאל ליצור עיוות כלכלי חמור הנובע מהסתמכות על הערכות שווי תיאורטיות ומקדמי דחייה שאינם עומדים במבחן המציאות. עיוות זה בולט במיוחד במקרים של הערכת יתר במועד אישור התוכנית (למשל, בשל מקדמי דחייה שהתבררו כחסרי קשר למציאות) או ירידת ערך בשוק עד למועד המימוש, אז נדרש הנישום לשלם היטל בגין

⁸³ הצעות חוק הממשלה - 499 כ"ט באדר התש"ע, 15.3.2010, עמ' 840.

'התעשרות רעיונית' בלבד שמעולם לא הגיעה לכיסו – תוצאה החותרת תחת עקרון ההתעשרות והופכת את המס לנטל בלתי הוגן. אימוץ מועד המימוש כמועד אירוע המס וכמועד הקובע, יבטיח סימטריה, שכן הוא משקף את התעשרותו הממשית של הפרט בעת המפגש עם הכסף ומנטרל את עיוותי השומה המוקדמת. בהתאם להצעה, החישוב יבוצע נכון ליום מימוש הזכויות, כאילו התאשרה התוכנית באותו המועד, ותחושב על פי ההפרש בין השווי במצב התכנוני הקודם לבין תוספת השווי שהוסיפה התוכנית, והכל נכון למועד המימוש.

- **פישוט עריכת השומה** – השומה תתבסס על נתונים עובדתיים שניתן להוכיחם בקלות, מבלי להידרש להערכות או לספקולציות. כך למשל, כאשר מימוש הזכויות נעשה באמצעות קבלת היתר בנייה, ההצעה מבטלת את הצורך בהערכת מקדמי דחייה – נושא שמעורר כיום מחלוקות והתדיינות רבות – שכן במועד הקובע המוצע כבר קיימת החלטה למתן ההיתר, ואין עוד רכיב דחייה, לא בשל תנאי תוכנית, לא בשל ריבוי בעלים, ולא מכל סיבה אחרת. כאשר מימוש הזכויות נעשה באמצעות מכר, ניתן להסתמך גם על מחיר העסקה עצמה, ככל שזהו מחיר אותנטי המשקף את שווי השוק.

- **נתונים עדכניים** – ההצעה תאפשר לשמאי להעריך את השומה על פי ערכים עדכניים ולהתבסס על עסקאות מהעת האחרונה, במקום המצב הקיים היום בו השמאי נדרש להתחקות אחר עסקאות ישנות מהמועד בו אושרה התוכנית המשביחה, ולעתים אף מספר מועדים שונים כאשר אושרו כמה תוכניות במהלך התקופה, כדי להתחקות אחר שווי המקרקעין במועד הרלוונטי.

- **שיטת חישוב ההשבחה** – כאשר המועד הקובע הוא מועד מימוש הזכויות, מתבטלת, למעשה, השאלה שנדונה בעניין פמיני כיצד יש לחשב את ההשבחה במצב שבו אושרו סדרת תוכניות משביחות, מבלי שהיה מימוש ביניהן. שכן, במצב דברים זה, לכל התוכניות שאושרו יהיה מועד קובע אחד – מועד מימוש הזכויות הראשון לאחר אישורן, ולמעשה "שיטת המדרגות" שנקבעה באותו עניין ופורטה לעיל, כלל לא רלוונטית. כפי שתואר, שיטת המדרגות מעלה את פוטנציאל המחלוקת על שומת ההשבחה, בשל מועדים קובעים שונים לכל אחת מהתוכניות. כאשר המועד הקובע הוא מועד המימוש, מובן כי יש אירוע מס ומועד קובע אחד.

ואולם, מן הצד השני, הועלו טענות בנוגע לבסיס הנורמטיבי של גביית ההיטל במועד המוצע. נטען כי החיוב בהיטל ההשבחה מושתת בעיקר על ההצדקה לשתף את הציבור בעושר שנוצר לבעל המקרקעין כתוצאה מהחלטה תכנונית, ולפי הטענה, הקפדה על הצדקה זו מחייבת לקבוע את מועד החיוב למועד תחילתה של התוכנית, שאם לא כן – ההיטל יחול גם על עליות שווי שאינן נובעות ישירות מהתוכנית, אלא נובעות משינויים כלליים בשוק.

להמחשת הדברים, נבחן את הדוגמה הבאה:

- במצב הקודם חלה על מגרש ריק תוכנית המתירה בנייה של 400 מ"ר.
- אושרה תוכנית חדשה, שהוסיפה 200 מ"ר, כך שהיקף הבנייה המאושר הוא 600 מ"ר.
- במועד אישור התוכנית, שווי מ"ר בנוי עמד על 20,000 ש"ח.
- עשר שנים לאחר מכן, במועד מכירת הקרקע, שווי מ"ר בנוי עלה ל-30,000 ש"ח.

■ בתקופה זו עלה מדד המחירים לצרכן ב-20%.

בתרחיש שבו המועד הקובע הוא מועד תחילתה של התוכנית, ההשבחה תחושב לפי השווי ההיסטורי, ותעמוד (באופן גס וללא התאמות נוספות) על 4 מיליון ש"ח (200 מ"ר $\times$ 20,000 ש"ח), ובתוספת הצמדה למדד, שמטרתה לשמר את ערכו הריאלי של הסכום לאורך זמן – כ-4.8 מיליון ש"ח. בהתאם, היטל ההשבחה יעמוד על 2.4 מיליון ש"ח.

לעומת זאת, אם המועד הקובע הוא מועד מימוש הזכויות, ההשבחה תעמוד על 6 מיליון ש"ח (200 מ"ר $\times$ 30,000 ש"ח), וההיטל יעמוד על 3 מיליון ש"ח. כלומר, תוספת של 600 אלף ש"ח נגבית בגין עליית שווי כללית שנוצרה בחלוף הזמן, ולא עקב התוכנית עצמה.

מענה חלקי לעניין זה הוא שגם בחישוב המצב הקודם, יילקח בחשבון שווי הקרקע לרבות עליית ערך כללית של המצב הקודם, נכון למועד המימוש (מענה חלקי זה, אף לא רלוונטי בדוגמה הנזכרת).

אך המענה המהותי לטענה הנזכרת, כופר בטיעון עצמו שמניח את המבוקש. דומה כי אין כל קושי, בודאי בכל הנוגע לדיני מיסים, לקבוע, ששיעור המס מפעולה תכנונית, לא יקבע למועד הפעולה התכנונית, אלא למועד מימושה, שהוא המועד שהלכה למעשה, מוציא מהכוח אל הפועל, את ההשבחה התכנונית.

למרות מענה זה יש הסבורים כי אימוץ ההצעה, בשוק עולה, עשוי להגדיל את היטל ההשבחה וקיים חשש כי המשמעות תהיה עלייה במחירי הדיור, ואף יצירת אפקט מצנן לקידום עסקאות ועיכוב בהוצאת היתרי בניה למימוש תוכניות.

כמו כן, הועלה חשש כי דחיית המועד הקובע עלולה להגביר את חוסר הוודאות בעריכת עסקאות במקרקעין, שכן לא ניתן יהיה להעריך את גובה החיוב המדויק שיחושב למועד קובע עתידי ולא תהיה האפשרות לבקש שומה מוקדמת מהוועדה המקומית.⁸⁴ לענין טענה זו, נציין, כי למרות תיקון מס' 126 – שדחה את אירוע המס על תוכנית כוללת, לא ידוע לנו על קשיים של ממש בעריכת עסקאות הנעוץ בקושי של הקונים להעריך את ההיטל שיושת עליהם לעת אישור של תוכנית מפורטת, היטל שלפי הוראות החוק, יכלול גם את ההשבחה בגין הכוללת.

מכל מקום, הצוות לא מצא לנכון להמליץ על אימוץ הצעה זו, במסגרת דוח ביניים זה, לאור המשמעויות והשינויים המהותיים הכרוכים בו, והצורך לבחון שיטות חלופיות אחרות כפי שנסקרו בדוח זה, טרם גיבוש המלצה בענין עקרוני זה.

⁸⁴ בסעיפים 419-420 בהצעת חוק התכנון והבניה, התשע"ה-2010, הוצע, על מנת לתת מענה לקושי המתואר, לאפשר לבעל המקרקעין לשלם את היטל ההשבחה במועד מוקדם יותר ממועד מימוש הזכויות. במקרה כזה, המועד הקובע לשומת ההשבחה יהיה המועד בו ביקש בעל המקרקעין לשלם. מתוך דברי ההסבר: "מוצע לאפשר לחייב לשלם את ההיטל אף אם טרם מומשו הזכויות, ובלבד שחלה השבחה במקרקעין. ההצדקה לכך נעוצה ברצון לאפשר לחייב בפרט, ולשוק בכלל, להגביר את הוודאות לגבי גובה היטל ההשבחה המוטל עליו ולמנוע דחיית חיוב ותשלום עד לשלב המימוש. הסדר מעין זה קיים בסעיף 4(4) לחוק הקיים, ועל אף העקרונות השונים שאומצו בהצעה זו, יש מקום לחזור על הסדר הקיים גם בהצעה זו".

דחיית אירוע המס (המועד הקובע) לעניין "זכויות מותנות", לעניין תוכנית שלא ניתן ליתן היתר מכוחה ולעניין תוכנית לא קונקרטית

לצד ההצעה הרחבה לדחיית אירוע המס והמועד הקובע למועד המימוש כאמור, הוצע לערוך תיקון ממוקד בחוק לסוגיה החוזרת ומעסיקה את הפסיקה בעשור האחרון. הצוות בחן הצעה לתקן את החוק כך שיסדיר במפורש את החבות בהיטל השבחה בשני מקרים: האחד – כאשר מדובר בזכויות אשר מימושן מותנה באישור של מוסד תכנון שאינו רשות רישוי ("זכויות מותנות"), והשני – כאשר מדובר בזכויות שנקבעו בתוכנית כללית.⁸⁵ כמפורט לעיל, עקרונות אלו התבטאו במספר תזכירי חוק שפורסמו בשנים האחרונות על ידי משרד הפנים, והאחרון שבהם פורסם ביום י"א באדר א' התשפ"ד (20 בפברואר 2024) לתיקון חוק התכנון והבנייה בעניין זה ובעניינים נוספים.⁸⁶

במהלך עבודת הצוות הובעה הסכמה כמעט מצד כל הנוגעים בדבר, כי אף שמדובר בתיקון נקודתי יחסית, העוסק בסוגיה מסוימת מתוך כלל הסוגיות הקשורות בהיטל ההשבחה, הרי שיש לו פוטנציאל השפעה חיובית רחב ומשמעותי. הוסכם, כי פסקי הדין שניתנו בשנים האחרונות בסוגיות אלו יצרו חוסר בהירות ניכר והובילו להנחיות שומה מסורבלות, אשר מקשות על יישום החוק הלכה למעשה. לפיכך, תיקון חקיקה שיביא להסדרה מפורשת של תחום זה ויחזק את הוודאות המשפטית והמקצועית, עשוי לתרום תרומה משמעותית ליעול המערכת וליצירת יציבות נדרשת.

הצורך בתיקונים אלה נובע, בין היתר, מהעדר בהירות וחוסר ודאות בנוגע למועד היווצרות החבות בהיטל השבחה והמועד הקובע במקרים של זכויות מותנות – נושא שהוסדר עד כה בפסיקה באופן מורכב ולא תמיד אחיד. וראו הסקירה לעיל של ריבוי הפסיקות בנושא זה, והקריאה של בתי המשפט להסדיר נושא זה בחקיקה.

על רקע האמור, בעניין ה"זכויות המותנות" מוצע לקדם שוב, תיקון חקיקה שיקבע כי בכל מקום שבו הותירה התוכנית שיקול דעת תכנוני נוסף (של מוסד תכנון שאינו רשות רישוי) בשלב ההחלטה במתן היתר הבניה, יהיה מועד ההחלטה של מוסד התכנון כאמור, מועד אירוע המס המצית חיוב בהיטל, והמועד הקובע לעריכת השומה ולא לפני כן. זאת, בין אם הייתה הבקשה להיתר טעונה פרסום להתנגדויות בהליך דמוי הקלה ובין אם לאו.

כלומר, לגבי הוראה תכנונית, שהתרתה הלכה למעשה, טעונה החלטה עתידית של מוסד תכנון שאינו רשות רישוי (להלן – זכויות מותנות) – תיווצר חבות בהיטל השבחה רק במועד שבו מתקבלת ההחלטה המאשרת את מימוש "הזכויות המותנות" והופכת אותן ל"זכויות מוקנות". בכך, תובטח ודאות, ותימנע גביית היטל השבחה על זכויות שטרם ניתן לממשן בפועל. יובהר כי החבות, לעת החלטת מוסד התכנון כאמור, תחול על כלל ההשבחה שנוצרה לאורך ההליך התכנוני, כך שהמצב הקודם, יחושב בהתעלם מההוראה בתוכנית המאפשרת את התרת הזכויות המותנות.

⁸⁵ תוכנית כללית - תוכנית החלה על שטחים נרחבים ומאפשרת הוצאת היתר בניה מכוחה (כדוגמת תוכנית גגות או תוכנית מרתפים), אך לא כוללת תשריט מפורט או מיקום מדויק של הזכויות המותרות מכוחה. בחוקמכונה תוכנית כאמור "תוכנית נושאת" ראו בסעיף 62א(ח).

⁸⁶ תזכיר חוק התכנון והבנייה (תיקון מס'..), התשפ"ד-2024 – [קישור](#).

תיקון, תיקון מוצע זה, הינו בהמשך לתיקון שהוצע בתזכירים הנזכרים, שמוצע לשוב ולקדם לפיו רק תוכנית מפורטת, שמכוחה ניתן להוציא היתר בנייה בלא צורך באישורה של תוכנית נוספת, תקים חיוב בהיטל השבחה. בכך, יורחב תיקון מס' 126 שעסק בתוכנית כוללנית ובתוכנית כוללת להתחדשות עירונית, לכל תוכנית מיתאר.

לצד תיקון זה, מוצע לקבוע כי לעת אישורה של תוכנית מפורטת המחייבת בהיטל, יחושב המצב הקודם, בהתעלם מהתוכנית המתארית שאישורה לא חייב בהיטל, כך שיגבה מס על הליכי התכנון כולם, מראשיתם.

כאן המקום להדגיש, כי מוצע להחיל את התיקון המוצע – שלא תהיה חבות על תוכנית מיתארית, ולעת אישור תוכנית מפורטת, יחושב המצב הקודם בהתעלם מהתוכנית המיתארית, גם על תוכנית מיתאר ארצית או תוכנית מיתאר מחוזית שאינן מפורטות, כך שגם לעניין תוכניות כאמור, יחושב המצב הקודם, בהתעלם מהוראות התמ"א או התמ"מ. להבנת הדברים ומשמעותם, יובהר, כי בהתאם לדין הקיים, תמ"א מפורטת (או תמ"א ש'מתלבשת' ומתקנת תוכנית מפורטת) מחייבת בהיטל השבחה. אך תמ"א או תמ"מ מיתאריות, שלא ניתן ליתן מכוחן היתר בניה, לא מהוות אירוע מס ולא מחייבות בהיטל השבחה. יתרה מזו, בהתאם לפרקטיקה השמאית המקובלת, ככלל, לעת אישורה של תוכנית מפורטת אחרי אישור תמ"א או תמ"מ מיתארית כאמור, מחושב המצב הקודם בהתחשב באישור של תמ"א או תמ"מ כאמור, ובכך קטנה ההשבחה וההיטל. פרקטיקה זו אושרה ע"י בית המשפט העליון בעניין רבין בנוגע לתמ"א 8731.

עם זאת, מבחינת הדין הראוי והשמירה על עקרונות השוויון, דומה כי קשה למצוא הצדקה שלא לחייב בהיטל גם על עליית ערך שנבעה מתמ"א או תמ"מ כאמור, ויש להשוות אישורן של תוכניות אלה, לאישור תמ"א 70 או תוכנית כוללנית ותוכנית כוללת להתחדשות עירונית, לגביהן קבע המחוקק כי לעת אישור תוכנית שמחייבת בהיטל, תכלול ההשבחה את ההשבחה שנבעה מהתוכניות כאמור (סעיף 4(א5) לתוספת. (ראו בענין זה, את חוות הדעת מאת המשנה ליועמ"ש דאז, עו"ד ארז קמיניץ, בדבר חישוב ההשבחה בהתאם להוראה זו).⁸⁸

יתרה מזו, הדין הקיים עשוי לתמרץ קידום תוכניות ללא תיקון מוקדם לתמ"א או לתמ"מ, בין השאר באמצעות קידום תוכניות עם הוראות מפורטות בותמ"ל (שם ניתן לאשר תוכנית אף בסתירה לתמ"א או תמ"מ), רק כדי לחייב בהיטל השבחה מלא על התוכנית המפורטת, לעומת מצב שתקודם תמ"א או תמ"מ בנפרד, ורק לאחריה התוכנית המפורטת, שאז לפי הדין היום, יגבה היטל בחסר, רק על עליית הערך שגרמה התוכנית המפורטת, אחרי אישור התמ"א או התמ"מ כאמור.

בהקשר זה יצוין עוד, כי בית המשפט העליון נדרש בעניין אליק רון, לקביעת המחוקק לפיה תוכנית מיתאר ארצית או מחוזית, הוחרגה מהגדרת תוכנית בתוספת ואיננה מחייבת בהיטל השבחה, ונתן לכך שני נימוקים אפשריים, הראשון, בשל תחולתן על שטח נרחב ובהיותן חסרות את רמת הפירוט הנדרשת, והשני בשל חוסר מעורבותה של הרשות המקומית בקידום תוכניות כאמור. למען הנוחות נביא את הדברים כלשונם –

"ניתן להצביע על שני רציונאלים מרכזיים שהנחו את המחוקק כאשר הגביל את גביית היטל השבחה אך לתכנית מתאר מקומית או מפורטת.

⁸⁷ חריג אפשרי לכך, הינו מצב דברים שבו יש לראות תמ"א או בתמ"מ ובתוכנית המפורטת, כהליך תכנוני אחד.

⁸⁸ חוות הדעת בעניין "סעיף 4(א5) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה – פרשנות", מיום 5 בנובמבר 2018.

האחד - כי ייעודן של תוכניות מתאר ארציות או מחוזיות הוא לקבוע מדיניות תכנון מקיפה החלה על שטח תכנון נרחב. לכן, לרוב גם לא ניתן להוציא מכוחן של תוכניות מתאר ארציות או מחוזיות היתרי בניה, שכן נדרשה רמת פירוט מסוימת החסרה בהן (ראו נמדר, שם, ה"ש 38 ו-39). זאת, להבדיל מתוכניות מתאר מקומיות או מפורטות החלות על יחידת תכנון קטנה וספציפית יותר אשר מכוחן ניתנים היתרי בנייה.

השני - היטל ההשבחה נועד לכסות את הוצאות התכנון והפיתוח של הוועדה המקומית ולא של השלטון המרכזי. לפיכך, אך הגיוני שהיטל ההשבחה ייגבה בגין תוכניות שהוועדה המקומית מעורבת בהכנתן או באישורן (ראו והשוו נמדר, עמ' 67 ה"ש 40 והאסמכתאות שם).

נציין, כי הנימוק השני שהזכיר בית המשפט, למעשה נזנח על ידי בית המשפט העליון עצמו בשורה של פסקי דין, בין השאר בעניין מועש (שנזכר בעניין אליק רון) ואופל קרדן ועוד יותר בעניין פז גז,⁸⁹ שם נקבע כי תוכנית מיתאר ארצית הכוללת הוראות מפורטות, מחייבת בהיטל השבחה, חרף העובדה שהיא מאושרת ע"י המועצה הארצית והממשלה בדומה לתמ"א מיתארית, ללא מעורבות הרשות המקומית ולעיתים אף בניגוד לדעתה (כמו תוכניות אחרות, שמתאשרות בוועדה המחוזית או בותמ"ל, שאף הן מתאשרות לעיתים בניגוד לעמדת הרשות המקומית, ואין עוררים על כך שהן מחייבות בהיטל).

נותר איפוא הנימוק הראשון שהזכיר בית המשפט, שעניינו תחולה רחבה וחוסר פירוט, אך נימוק זה מצדיק רק דחייה בהיטל, ולא ויתור על היטל השבחה על עליית ערך זו, בדיוק בדומה להסדר לגבי תמ"א 70 או תוכנית כוללת, שנקבע אף הוא, בשל העדר פירוט וחוסר הודאות בתוכניות כאמור.

תיקונים אלה, מטרתם לקבוע כי מועד אירוע המס והמועד הקובע, יתגבש רק לעת השלמת ההליך התכנוני באופן מפורט, ודאי ומוקנה, ומשמעותם כי החיוב בהיטל יושת לא אך בשל עצם ההתעשרות שנובעת מהליכי התכנון שטרם הסתיימו, אלא רק כאשר מתקבלת ההחלטה השלטונית הסופית, "האחרונה בשרשרת", המאפשרת בפועל את הרחבת אפשרויות הניצול בקרקע.

יוער, כי המצב המשפטי היום, מעורר קושי לא מבוטל. מחד, מהוראות החוק עולה כי אישורה של תוכנית מיתאר מקומית שלא ניתן להוציא מכוחה היתרי בנייה, שהיא איננה תוכנית כוללת, מהווה אירוע מס (אף שנדרשת תוכנית נוספת, טרם הוצאת ההיתר), ומאידך, תוכנית שניתן להוציא מכוחה היתרי בנייה, שקובעת זכויות מותנות שהותנו בשיקול דעת ממש (שאינן זכויות מעין מוקנות), לא מהווה אירוע מס, והוא מתגבש רק לעת סיום ההליך התכנוני – ההחלטה לאשרן (ענין גוזלן וברקול לעיל). תוצאה זו, על אף שניתן ליישבה, מעוררת קושי עיוני, שמצדיק כשלעצמו, את התיקונים המוצעים.⁹⁰

⁸⁹ ה"ש 9.

⁹⁰ ראו והשוו: עמ"נ (מינהליים מרכז) 69444-02-23 ועדה מקומית לתכנון ובניה פתח תקוה נ' יוסף שמוחה (פורסם בנבו 26.11.2025).

בהתאם לתיקונים מוצעים אלה, החבות בהיתר תתגבש, רק לעת אישור של תוכנית מפורטת, ורק אם זו סיימה את ההליך התכנוני כך שהוראותיה הפכו למוקנות ללא שיקול דעת תכנוני נוסף. אך ככל שהתוכנית הותירה שיקול דעת תכנוני לעת הרישוי, הפעלת אותו שיקול דעת וסיום ההליך התכנוני שבמסגרתו הפכו הזכויות למוקנות, היא זו שתצית את אירוע המס.

הסדרה זו צפויה להביא לתוצאה צודקת ומדויקת יותר מבחינת דיני המס – חיוב מס אמת, שאינו גבוה או נמוך מההשכחה האמיתית שנוצרה מבחינת אפשרויות הניצול של המקרקעין, הלכה למעשה. בנוסף, היא צפויה לפשט את ההליכים התכנוניים והרישויים, לצמצם את הצורך בדיונים משפטיים ומקצועיים סבוכים, ולהגביר את הוודאות המשפטית והכלכלית בכל הנוגע לחבות בהיטל השבחה.

תיקון נוסף שמוצע, נוגע לתוכניות כלליות -

עניין נוסף שנכלל בעיקרו כבר ברפורמה משנת 2010 ואף הוצע על ידי משרד הפנים בתזכירים שפורטו לעיל, נוגע לתוכנית כללית (או "נושאת"). תוכנית כללית היא לרוב תוכנית החלה על שטחים נרחבים (כדוגמת תוכנית גגות או תוכנית מרתפים), אך מאפשרת הוצאת היתר בניה מכוחה, לעיתים אף כזכויות מוקנות וללא הפעלת שיקול דעת נוסף בשלב הרישוי. הוצע כי לגבי תוכניות כאמור, תקום החבות בהיטל השבחה רק בעת מתן ההיתר בהתאם לתוכנית הכללית.

יצוין כי ההליך התכנוני של תוכניות כלליות כאמור, אינו כולל ממילא בחינה פרטנית של כל מגרש ומגרש בתחום התוכנית. בהתאם, גם ברמה המהותית, לרוב, גם שיקול הדעת שמפעיל מוסד התכנון במסגרת תוכניות אלו אינו נוגע למקרקעין מסוימים, אלא עוסק בהסדרה כללית של נושא תכנוני על פני שטח נרחב. מכל מקום, מה שמאפיין תוכניות שכאלה, היא העובדה שבשל תחולתן הרחבה, לא ניתן לדעת מראש אילו מגרשים בתחומה של התוכנית יושפעו בפועל מהוראותיה והיכן ימומשו הזכויות מכוחה. מטעם זה נקבע בפסיקה כי במצבים של היעדר מסוימות / קונקרטיזציה, התוכנית תקים חיוב בהיטל השבחה (אירוע המס) רק כאשר תתממש במגרש מסוים – כלומר, בעת מתן ההחלטה להיתר הבנייה על פיה.⁹¹

ואולם גם בהקשר זה נותרה אי-בהירות יישומית, שכן לא נקבעו תבחינים ברורים להבחנה בין תוכנית קונקרטית, המייצרת אירוע מס עם אישורה, לבין תוכנית "כללית" או "לא קונקרטית", שאירוע המס בגינה מתגבש רק בשלב מתן ההיתר. שאלת מידת הקונקרטיות של התוכנית נבחנת ממקרה למקרה, תוך התחשבות בגודל התוכנית, בהיקף הבחינה התכנונית שבוצעה במסגרתה, ובמידת שיקול הדעת שנותר בידי הוועדה המקומית בשלב ההיתר.⁹² כן הובאו דוגמאות כי מוסדות תכנון קובעים בכוונת מכוון הוראות לשיקול דעת רחב בהליך הרישוי, וזאת רק על מנת להימנע מחיוב בהיטל השבחה עם אישורה של התוכנית. קיומה של בחינה שאינה מושתתת על כללים ברורים ואחידים הוא מצב בלתי רצוי, קל וחומר כאשר מדובר בהטלת מס.

⁹¹ ראו: עמ"נ (מינהליים ת"א) 56250-10-18 ועדה מקומית לתכנון ובניה תל-אביב נ' עמית קזז (פורסם בנבו, 3.11.2019).

⁹² ראו הדיון בנושא החלטות ועדות הערר: ערר (ת"א) 8290-11-18 לזיתן אדיב שמואל נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב – יפו (פורסם בנבו, 18.8.2022); ערר (ירושלים) 403/17 אהרון ברק נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (פורסם בנבו, 5.9.2022); ובחוות הדעת של המשנה ליועצת המשפטית לממשלה (משפט אזרחי), כרמית יוליס, בעניין התייחסות לתמ"א 38 בשווי המצב הקודם בשומת השבחה וחיוב בהיטל בגין תוכניות שאושרו מכוחה במימוש זכויות במכר.

לאור האמור, מוצע לקדם שוב גם את ההצעה לעניין תוכנית כללית, להגדירה בצורה מפורשת, ולקבוע כי תוכניות כלליות כאמור, יקימו חיוב בהיטל רק לעת החלטה למתן היתר הבניה, וזאת גם אם מדובר בזכויות מוקנות ללא כל שיקול דעת בשלב ההיתר.

יודגש. כי ההצעה לדחות את אירוע המס על 'תוכנית כללית', למועד ההחלטה למתן היתר, גם אם מדובר בזכויות מוקנות, ללא כל שיקול דעת תכנוני במועד ההחלטה על מתן ההיתר, שונה מהותית מההצעה לדחות את אירוע המס על זכויות מותנות למועד ההחלטה למתן היתר. שכן ההצעה בנוגע לזכויות מותנות, נעוצה בכך שההליך התכנוני עצמו – בנוגע לזכויות המותנות, טרם הגיע אל סיומו בשלב התוכנית, והוא מסתיים בשלב ההחלטה לאשר את הזכויות המותנות. אך בנוגע לתוכנית כללית שקבעה זכויות מוקנות ללא כל שיקול דעת בשלב הרישוי (לדוג' תוכנית גגות, מרתפים, בריכות שחייה – ככל שקבעו זכויות מוקנות), עולה השאלה מה ההצדקה לדחות את אירוע המס למועד ההחלטה למתן היתר, או לייתר דיוק – מה ההצדקה לא לגבות מהמוכר, לעת מכר על ההתעשרות שהניבה לו התוכנית הכללית, חרף העובדה שהליכי התכנון הסתיימו?.

המענה לטענה זו, כאמור, קשור לסיכויי מימושה של תוכנית כללית בתחומה נכון למועד אישורה. מחד גיסא העדר הצדקה מספקת לגבות היטל השבחה במכר במגרשים שספק רב אם התוכנית תיושם בהם, ומאידך גיסא, הרצון לגבות היטל השבחה מלא שמשקף את ההשבחה המלאה, במגרשים שהתוכנית כן תיושם בהם – לפי המועד הקובע לעת ההחלטה בהיתר, ולא היטל בחסר לפי המועד הקובע של אישור התוכנית.

למרות מענה זה, עולה השאלה מה השוני בין חוסר הוודאות של תוכנית כללית באשר לסיכויי מימושה, לעומת תנאים אחרים שנדרשים כתנאי למימוש התוכנית, דוגמת תנאים שנקבעו בתוכנית כתנאי למתן היתר, למשל, הוראה לפיה לא יינתן היתר, טרם סלילתה של דרך, הקמת מחלף, חניון, או מענה ציבורי אחר, או צורך בהסכמות של בעלי הקניין וכדומה, כאשר כל אלו ועוד אינם נוגעים לשיקול דעת מוסדות התכנון וסיום ההליך התכנוני, שכן דומה שאותם טעמים לדחיית אירוע המס למועד ההחלטה בהיתר – רצון להימנע מגביית היטל במגרשים שהתוכנית לא תמומש מחד, ומאידך גביית מס אמת מלא שמשקף את ההשבחה בפעול במגרשים שהתוכנית כן תמומש), קיימים גם שם.

המענה לשאלה זו אינו מובהק והוא קשור, בין השאר, בהיקפה של התוכנית הכללית והשפעותיה על מספר רב של מגרשים, זהות הגורם שיזם אותה, ושיקולי מדיניות כלליים, שתומכים בדחיית אירוע המס במצבים אלה למועד ההחלטה בהיתר, כך שכאמור – שיגבה היטל מלא – שמשקף את ההשבחה שמומשה במקרקעים עצמם – במגרשים שבהם התוכנית תבוצע, ומאידך לא יגבה היטל כלל, במקרקעין שטרם הוחלט שהתוכנית תבוצע בהם. שיקולי מדיניות אלה, קשורים גם לתכלית שעומדת בבסיס החיוב בהיטל השבחה, שיסודה בהחצנות הכרוכות בביצועה של תוכנית.⁹³

בנוסף, הצעה זו קשורה וכרוכה גם בעניין מועד התגבשות הזכאות לתביעה לפי סעיף 197 לחוק על תוכניות כלליות, והרצון להשוות בין ההסדרים הנוגעים לפיצויים בגין פגיעה תכנונית והיטלי השבחה. בנוגע לפיצויים, ישנם טעמים כבדי משקל, לדחות את מועד התגבשות העילה והמועד הקובע להערכת הפגיעה, גם בנוגע לתוכנית כללית שקבעה זכויות מוקנות, למועד ההחלטה על מתן ההיתר. כך לשם המחשה, מתן זכות תביעה לפי סעיף

⁹³ ראו על כך בהרחבה בהצעה לבטל את אירוע המכר כאירוע מימוש – בחלק הבא לדו"ח זה.

197 לחוק בשל אישורה של תמ"א 36, גם בנוגע למיתקני שידור שהתרתן לא כרוכה בפרסום או בשיקול דעת תכנוני, איננה נכונה או ראויה. מטעם זה, הכירה הפסיקה, בכך שלא ניתן להגיש תביעה לפי סעיף 197 על תוכנית בלתי מסוימת.⁹⁴ עם זאת, גם פסיקה זו, גבולותיה ומשמעותה, איננה ברורה כל צורכה.

יוער, כי גם לעניין הצעה זו, וחרף עובדה שההליך התכנוני הסתיים במלואו, דומה כי אין קושי בדחיית אירוע המס למועד ההחלטה על מתן היתר, חרף העובדה שבשוק עולה, משמעות הדברים הינה עליית שיעור ההיטל, והעובדה שההיטל יתכן וילכוד גם עליית ערך כללית שהתגבשה לאחר סיום ההליך התכנוני, שכן, כפי שהובהר לעיל, אין כל קושי מהותי, בתיקון חקיקה לפיו ידחה אירוע המס למועד המימוש, ככל שקיימים טעמים ראויים המצדיקים את עצם הדחייה, וכך הוא לעניין תוכנית כללית. במסגרת הליכי השיתוף וההיוועצות שקיים הצוות, עלתה הסכמה רחבה בדבר הצורך בתיקונים בתחום "הזכויות המותנות" ובתחום "התוכניות הכלליות".

נציגי השלטון המקומי לא הביעו עמדה נחרצת בסוגיה זו. עם זאת, יש להסב את תשומת הלב לכך שאימוץ ההצעות עלול להשפיע לרעה על תזרים ההכנסות של הוועדות המקומיות, שכן העברת זכויות במקרקעין שתתרחש לאחר אישור תוכנית אשר קובעת זכויות מותנות או נחשבת תוכנית כללית – אך לפני שניתנה החלטה בהיתר בנייה מכוחה, לא תקים חבות בהיטל כלל. בנוסף, לעיתים קיים פטור (מלא או חלקי), במימוש בדרך של היתר, ולא בדרך של מכר, כך שקביעה כאמור לפיה אירוע המס מתגבש רק בשלב ההיתר, עשויה להביא למעשה לאיזון החיוב ולפגוע פגיעה נוספת בקופת הוועדה המקומית.

מנגד, בכל הנוגע לזכויות מותנות שהותנו בשיקול דעת ממשי, זהו למעשה הדין הקיים גם היום בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, אף אם התרת הזכויות המותנות לא הותנתה בתוכנית בהליך דמוי הקלה (ענין ברקול), כך שהשינוי המוצע מהדין הקיים, מתייחס בעיקרו רק לזכויות מעין מוקנות על הקושי לגדר מונח זה. בנוסף, מאחר שמועד החיוב נדחה לשלב מאוחר יותר – שלב ההחלטה בהיתר – ובהנחה כי שוק המקרקעין מצוי במגמת עלייה, הרי שבמקרים של מימוש קונקרטי ומלא של הזכויות, סכום ההיטל שייגבה בסופו של דבר צפוי להיות גבוה יותר ובכך ניתן לראות כגורם שיש בו ליצור ולשמור על איזון נכון בין הרצון להבטיח גביית מס אמת לבין הצורך לשמור על הקופה הציבורית.

המלצת הצוות – דחיית אירוע המס (המועד הקובע) למועד מימוש הזכויות

על אף הצעות החוק הממשלתיות שהוגשו בעבר בעניין זה, בשלב זה ובמסגרת דו"ח הביניים לא מוצע לקדם תיקון מקיף לדחיית המועד הקובע לשלב מימוש הזכויות, וזאת נוכח הצורך בהשלמת בחינת משמעויות הדברים לרבות בחינת כלכלית וגיוש מדיניות סדורה באשר להשפעת תיקון כאמור על מחירי הדיור. עם זאת, לצורך הגברת הוודאות וצמצום המחלוקות הקיימות בכל הנוגע לתוכניות מיתאר, תוכניות הכוללות זכויות מותנות ותוכניות כלליות, ובהמשך להצעות שהועלו כבר בתזכירי חקיקה קודמים, מוצע לקדם בטווח הזמן המידי תיקונים ממוקדים, שיתייחסו לסוג התוכנית שתקים חיוב בהיטל השבחה ולדחיית אירוע המס והמועד הקובע – במקרים של תוכניות כאמור – לשלב ההחלטה של מוסד התכנון בבקשה להיתר בנייה מכוחה.

⁹⁴ בר"מ 1560/13 הועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת גן נ' מגן אינטרנשיונל יזמות והשקעות בע"מ (פורסם בנבו 22.7.2014);

בר"מ 5898/16 רומן ברג ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון לציון (פורסם בנבו, 10.3.2020).

העברת זכויות במקרקעין לא תחשב אירוע "מימוש זכויות" – חובת התשלום בהיטל ההשבחה תקום רק עם קבלת היתר או התחלת שימוש בפועל

כאמור, חובת תשלום היטל ההשבחה קמה במועד "מימוש הזכויות". סעיף 1 לתוספת השלישית מגדיר שלוש חלופות למועד שבו תקום חובת התשלום כאמור, לפי המוקדמת מביניהן: (1) קבלת היתר בנייה או לשימוש במקרקעין שלא ניתן היה לתתו אלמלא אישור התוכנית; (2) התחלת השימוש במקרקעין בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התוכנית; והאחרון – (3) העברת הבעלות במקרקעין או זכות החכירה לדורות בהם, או הענקת זכות אחרת הטעונה רישום, בתמורה או שלא בתמורה, למעט העברה על פי דין או העברה ללא תמורה לקרוב או העברה על פי פסק דין שנקבעה בו העברת זכויות בין בני זוג או מהם לילדיהם אגב פירוד בני הזוג.

הצעה שנדונה על ידי חברי הצוות, מתמקדת בפסקה השלישית להגדרת "מימוש זכויות" – קרי, העברת זכויות במקרקעין (מכר). לפי פסקה זו, עסקת מכר נחשבת לפעולה המחייבת את המוכר בתשלום ההיטל, כאשר ממועד זה ואילך יצבור החוב גם ריבית, וניתן יהיה לנקוט הליכי גבייה לגביו. ההסדר הקיים, מבוסס על כך שהמוכר הוא הנהנה הישיר מהתוכנית שהביאה להשבחת המקרקעין שבבעלותו או בחכירתו לדורות, והוא גם זה שמתעשר ממכירתם. בעת המכירה מתקיימת למעשה נקודת המפגש של המוכר עם רווחי ההשבחה – הן במובן של התגבשות הרווח הכלכלי והן מבחינת עקרון הנזילות. מכאן שמכירת זכות במקרקעין משקפת ומהווה נקודת זמן נכונה לחיוב בהיטל השבחה על ההתעשרות בעקבות התוכנית המשביחה.

יחד עם זאת, במקרים רבים החיוב בהיטל ההשבחה במימוש בדרך של מכר, מעורר חוסר ודאות בשל שאלות שונות ופותר פתח להתדיינויות מורכבות. כך למשל, בכל הנוגע למקדם שיש ליתן לתנאים שונים שנקבעו בתוכנית כתנאי למתן היתר, או תנאים אחרים שמימוש התוכנית תלוי בהם, דוגמת הסכמות. של בעלי הזכויות. כך גם, מחלוקות הנוגעות לפרשנויות שונות לגבי היקף שטחי הבנייה שהתוכנית התירה מתעוררות בעיקר כאשר מדובר במימוש בדרך של מכר, והן כמעט לא מתקיימות ביחס לשומה הנערכת לעת מימוש בדרך של היתר, שכן מצב זה מחלוקות אלו מוכרעות, לרוב, כבר בהליך הרישוי. כך גם הנחות שמאיות בדבר רכיבי דחייה וסיכון עשויות להצטמצם במצב של מימוש בדרך של היתר.⁹⁵

אם כי, מנגד, עולה הטענה, כי מרבית השאלות הנזכרות ועוד רבות אחרות, לא תלויות בסוג המימוש, שכן לפי הדין הקיים, ההשבחה לא אמורה להשתנות בין מימוש בדרך של היתר למימוש בדרך של מכר, שכן המועד הקובע לחישוב ההשבחה וההיטל, הינו תחילת התוכנית, ולמועד זה יש להעריך את עליית ערך הקרקע, במנותק מהשאלה איך תמומש ההשבחה – האם בהיתר או במכר ובמנותק משינויים שהתבררו לאחר מועד זה.

אך למרות הצדק בטענה זו, נראה כי ישנם מספר מצבים, שבהם, חרף הערכת ההשבחה נכון למועד תחילת התוכנית כהוראת הדין היום, יש קשיים וחוסר וודאות בקביעת ההיטל לעת מימוש בשעת מכר. מצבים אלה מתייחסים בעיקר לתוכניות שמתירות מגוון יעודים או שימושים, ומנעד אפשרויות רחב לניצול. במצבים אלה, במימוש בדך של מכר, ההשבחה (נכון למועד תחילת התוכנית) מחושבת לפי מבחן 'השימוש המיטבי' – מבחן

⁹⁵ ראו והשוו: ערר (ת"א) 85033-24 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה תל אביב נ' לנדא כוכבא שושנה (פורסם בנבו, 31.07.2025).
73

שלעיתים קרובות כרוך בחוסר ודאות והתדיינות מורכבות, אך במימוש בדרך של היתר, השאלות לא מתעוררות, בשל עקרון המימוש החלקי.

עוד יצוין כי גם העיתוי המדויק בו מתגבש אירוע המימוש ביחס לעסקת מכר מהווה כר פורה להתדיינות משפטיות ומחלוקות בין בעלי המקרקעין לבין הועדה המקומית.⁹⁶ מלבד פערים מהותיים הנוגעים לאופן חישוב הפרשי ההצמדה והליכי הגביה,^{98,97}

בשל מצבים אלה ועוד, בחן הצוות הצעה שהועלתה בפניו לפיה לא יראו בהעברת זכויות, מימוש שמחייב בהיטל.

כאן המקום לדון בטענה מהותית שעלתה גם בהקשרה של הצעה זו. לפי הטענה, אין כל מקום להצעות לא לחייב במכר, למרות חוסר הודאות במצבים הנזכרים, שכן בסופו של דבר, השבחה – שהיא עליית ערך הקרקע במועד הקובע, מגלמת את כל חוסר הודאות הכרוך בה, ואין כל סיבה שלא לחייב את המוכר, לשלם היטל השבחה ולחלוק את התעשרותו מדמי המכירה, שכמובן עלו בשל התוכנית המשביחה למרות חוסר הודאות הגלום בה.

במילים אחרות – שווי הקרקע לאחר התוכנית המשביחה, הוא ענין נתון שבא לידי ביטוי בעסקאות בשוק החופשי. ואם למרות חוסר הודאות, יש עליית ערך, מה ההצדקה שלא לחייב את המוכר לשלם היטל השבחה במכר על השבחה זו שנוצרה עקב אישור התוכנית?

יודגש. הצעה זו לא מבקשת לדחות את מועד אירוע המס ואת המועד הקובע למועד היתר, אלא להשאירו במועד תחילתה של התוכנית, ורק לקבוע שמכר לא יחשב מימוש. בהתאם, ולאור העובדה שמועד אירוע המס כבר התגבש, מתחדדת השאלה הנזכרת – מה ההצדקה שלא לגבות מהמוכר היטל השבחה, על אותה עליית ערך שכבר התגבשה?

טענה זו דורשת להעמיק חקר. דומה שהיא מצדיקה עיון נוסף בהצדקות ובתכליות שבגביית היטל השבחה והממשק ביניהם. ככל שטענה זו נכונה, יש מקום לפקפק גם בתיקון מס' 126 לחוק, שבו נקבע כי לא יגבה היטל השבחה על תוכנית כוללנית, וזאת כעולה מדברי ההסבר להצעת החוק ומהדיונים בעניינו בוועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת – מהטעם שתוכנית כוללנית לוקה בחוסר ודאות באשר לתכנון שיקבע בסופו של דבר בקרקע, בתוכנית מפורטת. אך גם כאן, עולה למעשה שאלה זהה – מה לנו לדון בתכנון המפורט שיקבע באותה קרקע, ומה ההצדקה לא לגבות מהמוכר, היטל על ההשבחה שיצרה הכוללנית, כפי שבאה לידי ביטוי בערכי הקרקע בשוק החופשי, על חוסר הודאות הכרוך בה?

גם כך לגבי ההצעה לעיל, לקבוע דין אחד לכל תכנית מיתאר, ולהשוותה לתוכנית כוללנית, כך שלא יגבה היטל על תוכנית שנדרשת תוכנית נוספת לשם הוצאת היתר. גם כאן, עולה שאלה זהה.

כך גם לגבי ההלכות שנקבעו בבית המשפט העליון שנזכרו מעלה, לפיהם אירוע המס בזכויות מותנות, נדחה למועד ההחלטה לאחר את הזכויות המותנות, ובעיקר בכל הנוגע לטיעונים שנזכרו בפסיקה כתמיכה בדחיית

⁹⁶ ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה מחוז המרכז, נז' (4) 119 (2003)

⁹⁷ ע"א (שלום ראשון לציון) 154/06 ד"ר גרינשטיין ראובן נ' ועדה מקומית לתכנון ולבניה נתניה (פורסם בנבו, 30.7.2007).

⁹⁸ עמ"נ (מינהליים חי') 28824-02-11 הועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' ערפאת ג'ורבאן (פורסם בנבו, 2.4.2013).

אירוע המס למועד ההחלטה בהיתר, שעניינם ודאות. גם בכל המצבים הנזכרים, ככל שבסופו של דבר יש עליית ערך בשל תוכנית שקובעת זכויות מותנות או תוכנית כללית שנעדרת קונקרטיזציה, מה הצדקה יש שלא לחייב בהיטל, במכר, למרות שהמוכר משלשל לכיסו את ההשבחה שצמחה עקב אישור התוכנית.

בכל המצבים הנזכרים, ההתעשרות מההשבחה שיצרה התוכנית (הכוללת, המיתארת, או הכוללת זכויות מותנות, או תוכנית כללית), נשארת, לפחות בחלקה בכיסו של המוכר, למרות שהקונה יודע שהוא יידרש לשלם היטל השבחה מלא, לעת ההחלטה לאשר את הזכויות המותנות, כך שהשאלה הינה מה ההצדקה שהמוכר לא יחלוק את התעשרותו עם הקהילה, בהתאם לשתי ההצדקות שפורטו בפסיקה כעומדות בבסיס החיוב בהיטל השבחה – צדק חלוקתי ועשיית עושר שלא במשפט.

דומה שמענה אפשרי לכך, קשור בקשר הדוק עם תכלית מרכזית בגביית היטל השבחה, שכאמור לעיל, אף מהווה הצדקה מהותית נוספת בבסיס החיוב ותשלומו לקופת הוועדה המקומית – התמודדות עם צרכי פיתוח וצרכי הציבור שתוכניות משביחות מייצרות, ואלו מתגבשות רק לעת ביצועה של התוכנית. במילים אחרות, בשונה ממס שבח שמוטל על התעשרות גרידא, היטל השבחה ותשלומו לקופת הוועדה המקומית, קשור ביצירת מקור מימון לפיתוח תשתיות וצרכי ציבור, וצרכים אלה מושפעים במישרין, מביצוען בפועל של התוכניות משביחות. כך למשל, ביצוע תוכנית למגורים, מחייב את הרשות המקומית לפתח תשתיות, דרכים, שטחים פתוחים ובניית מבני ציבור, שיתנו מענה להגדלת האוכלוסייה. דומה כי רק מטעם זה, יש מקום לבחון את האפשרות המוצעת לפיה חרף התעשרות המוכר מההשבחה שיצרה התוכנית, לא יגבה היטל במכר, אלא בהיתר, שכן במועד זה, מתגבשות ההצטנות שהתוכנית מייצרת.

על רקע האמור, ההצעה זו מבקשת לקבוע כי עסקת מכר לא תהווה עוד אירוע "מימוש זכויות" המקיים את חובת תשלום היטל השבחה. במקום זאת, החיוב יידחה למועד מתן היתר בנייה או תחילת השימוש בפועל במקרקעין.

יוצאין כי על מנת לאפשר לחייב את הקונה, לעת מתן היתר כאמור, מובן כי אימוץ ההצעה כאמור, יחייב גם שינוי בזהות החייב בהיטל, כך שבמקרה של מכר לפני היתר, החייב בהיטל לא יהיה זה עוד מי שהיה בעל המקרקעין או החוכר לדורות בהם במועד אירוע המס, אלא הבעלים או החוכר לדורות כאמור במועד ההיתר.

להצעה זו כאמור מספר יתרונות ברורים. על פניו, היא צפויה להסיר חסמים המכבידים על קידום עסקאות נדל"ן, לאפשר מסחר חופשי ויעיל יותר בזכויות במקרקעין, ואף להפחית את העלויות הראשוניות המוטלות על רוכשי נכסים, שכן החיוב בהיטל יידחה לעתיד ויחול רק בעת מימוש הזכויות בפועל בהיתר (או בתחילת שימוש). על כן, חיוב עתידי שיחול על רוכש, עשוי להשפיע גם על הפחתת שווי המכירה, בהשוואה למצב היום בו החיוב חל על המוכר, שכן הצדדים יביאו בחשבון, כי הקונה יצטרך לשלם בבוא העת את ההיטל.

בנוסף, במסגרת מערכת התמריצים ששינוי כזה יכול להוביל, הוא עשוי לעודד הנפקת היתרי בנייה מצד הרשויות המקומיות, שכן זו תהיה הפעולה אשר תייצר הכנסה בגין אישורה של התוכנית, תוצאה שהיא חיובית ומעודדת פיתוח. מנגד, על מנת שרשות מקומית תוכל לפתח את התשתיות וצרכי הציבור, היא דרושה לתזרים שכן השקעת הכספים בפיתוח האמור יכול שתעשה הרבה לפני שבעלי הקרקע יגישו היתרי בניה מכוח התוכנית. במובן זה, גביית היטל השבחה במועד מימוש בדרך של מכר, מסייע ביצירת תזרים כאמור ואפשרות לפתח את צרכי הציבור ללא תלות במתן היתרי בניה מכוח התוכנית.

במסגרת הליכי שיתוף הציבור והיועצות שקיים הצוות, עלו דעות מגוונות ביחס להצעה. לשכת שמאי המקרקעין סבורה כי השינוי המוצע יגרום לנזק שיעלה על התועלת, בשל כך שיגביר את חוסר הוודאות בשוק הנדל"ן. לעמדת הלשכה, ביטול אירוע המכר כאירוע מימוש יכביד על הקונים, שכן הם לא יוכלו להעריך במדויק את עלות העסקה הכוללת, מה שיגרום להם להעלות את רכיב הסיכון בעסקה או להימנע מעסקאות מסוימות. הלשכה הזהירה כי צעד זה עלול להוביל לפגיעה בשוק ולהאט קצב העסקאות בשוק הנדל"ן.

גם המרכז לשלטון מקומי התנגד נחרצות להצעה. במפגש היועצות שקיימנו, יו"ר המרכז השלטון המקומי, מר חיים ביבס, הדגיש כי ההכנסות מהיטלי השבחה חיוניות לתקציבי הרשויות המקומיות, ובעיקר לתקצוב פרויקטים תשתיתיים ופיתוח שטחים ציבוריים. ביטול שלב המכר כבסיס לחיוב בהיטל השבחה יפגע באופן ישיר בתזרים ההכנסות של הרשויות, ויאלץ רשויות מקומיות להסתמך על הכנסות שגיעו בשלב מאוחר יותר, אם בכלל, ועל סבסוד ממשלתי. לא זו בלבד, אלא שפטורים מסוימים מהיטל השבחה ניתנים רק בדרך של קבלת היתר בניה,⁹⁹ כך שהפגיעה מההצעה לעיל לא נוגעת רק לתזרים ההכנסות, אלא שהיא בעלת פוטנציאל לפגוע גם בהכנסות עצמן. בהקשר זה יצוין, כי בעקבות חוק המטרו, הכולל גם חיוב במס השבחה מטרו במנגנון דומה לחיוב בהיטל השבחה ובאמצעות הליכי גבייה שנכרכים במנגנוני הגבייה של הוועדה המקומית, הרי שהשינוי המוצע ישפיע גם על תזרים ההכנסות ועל ההכנסות המדינה הנובעים ממיזם המטרו ועבורו.¹⁰⁰

לעמדה זאת של המרכז לשלטון מקומי הצטרף ראש עיריית לוד, מר יאיר רביבו, אשר ציין כי ההצעה תגרום לפגיעה בביצוע עסקאות מכר, שכן החיוב יידחה למועד לא ברור, דבר שייצור חוסר ודאות כלכלית בשוק ויקשה על תכנון פיננסי. כמו כן, הוא הדגיש כי דחיית החיוב תפגע בעיקר ברשויות מקומיות חלשות, אשר נשענות במידה רבה על היטלי השבחה לצורך פיתוח תשתיות ואספקת שירותים ציבוריים איכותיים. הדחייה הצפויה בהכנסות תגרום לרשויות אלה קושי בביצוע השקעות בזמן, דבר שעלול להגדיל את הפערים החברתיים בין רשויות חזקות לחלשות.

מנגד, התאחדות הקבלנים בוני הארץ הביעה תמיכה בהצעה. לעמדתם, בכך יופחת העומס על יזמים ובעלי נכסים, שכן החיוב יידחה למועד בו התוכנית המשביחה תצא מן הכוח אל הפועל. עוד לשיטתם, ביטול אירוע המכר כמועד מימוש יאפשר מסחר חופשי יותר במקרקעין ויפחית את עלויות העסקאות, מה שיגביר את הפעילות בשוק ויתרום לצמיחה הכלכלית של הענף.

נציגי השמאים המכריעים הביעו עמדה מסויגת ביחס להצעה לבטל את מכר המקרקעין כאירוע מימוש. מצד אחד, הובעה תמיכה מסוימת ברעיון של דחיית החיוב למועד המימוש בפועל (למשל בעת קבלת היתר בניה), שכן, בחלק מהמצבים, במועד זה ניתן להעריך בצורה מדויקת יותר את ההשבחה האמיתית שנוצרה למקרקעין. יחד עם זאת, הובעה גם דאגה מכך שהשינוי עלול להוביל להעמסת חיובים על בעלי הקרקעות במועד מאוחר מאוד, מה שיגרום להגדלת העומס הכלכלי על הנישומים ויביא דווקא להימנעות מהגשת בקשות להיתר בניה. השמאים ציינו כי נדרש איזון עדין בין מנגנון החיוב לבין השמירה על יציבות השוק, שכן דחיית החיוב עלולה

⁹⁹ ראו: פסקאות (9) עד (14) לסעיף 19(ב) לתוספת השלישית; כן ראו את עמדת היועצת המשפטית לממשלה בבר"מ 2041/21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ת"א נ' שושנה מדמוני (נבו 26.12.2024).

¹⁰⁰ וראו לעניין זה סעיף 19(א) חוק רכבת תחתית (מטרו), תשפ"ב-2021, הקובע הפחתה בתשלום מס השבחה המטרו במימוש זכויות בדרך של קבלת היתר בניה.

להכביד על הנישומים בצורה שלא תהיה פרופורציונלית לעלייה האמיתית בערך הנכס מהמועד שבו הם רכשו אותו. הם הזהירו כי השפעה זו תורגש במיוחד בקרקעות פרטיות מרובות בעלים, בהן יש צורך להגיע להסכמות רבות בין הצדדים, מה שעלול לעכב מימוש עסקאות ולהקשות על תכנון פיננסי לטווח ארוך.

יושבי ראש ועדות הערר שהשתתפו בהיוועצות הביעו תמיכה בהצעה וציינו כי קיים קושי לשום במדויק את ההשבחה במועד מימוש זכויות בדרך של מכר, מה שמוביל למחלוקות רבות ומסרביל את התהליך. כך למשל, יתייתרו חלק מהתדיינויות משפטיות לגבי סיווגה של תוכנית ככזו ש"סובלת" מהיעדר קונקרטיזציה (כך שעל פי הפסיקה, לא יחול לגביה חיוב עד לקבלת היתר בניה במגרש מסוים), או ביחס למצבים שבהם תוכנית קובעת זכויות מותנות אך עם הותרת שיקול דעת מצומצם בשלב ההיתר. לצד זאת הם סברו שהנושא טעון בחינה, שכן הוא עלול ליצור חוסר ודאות כלכלית, שכן המוכר והקונה נדרשים להביא בחשבון ולהתמודד עם היטלי השבחה בגובה שאינו ידוע במועד העסקה, ושצפוי לחול על הקונה אם יממש את התוכנית.

נציגי מטה התכנון ומשרד הפנים העירו, כי לגישתם היתרונות שבהצעה זו אל מול חסרונותיה כפי שפורטו לעיל, אינם מצדיקים את קידומה. בנוסף לכך, הם ציינו, שביטול מכר כאירוע מימוש, ללא דחיית אירוע המס למועד ההחלטה בהיתר, לא ייתן מענה של ממש לחוסר הודאות השורר היום, שכן המועד הקובע יישאר מועד אישור התוכנית, ולמועד זה יש להעריך את ההשבחה, על כל חוסר הודאות שיש במועד זה, בשל תנאים שונים, ומתן מקדמים וכו'. לעמדתם, בלא לגרוע מחסרונות אחרים בהצעה זו, ביטול החבות במכר, ללא דחיית המועד הקובע, תיתן מענה רק לחלק קטן מהמקרים שמייצרים היום חוסר ודאות (כך למשל בכל הנוגע למבחן השימוש המיטבי שמימוש במכר, ולעיתים מעורר מורכבויות), כך שלשיטתם קיים ספק ממשי אם היתרונות בהצעה זו עולים על חסרונותיה.

חלופה מצומצמת ראשונה – החלת ההצעה רק ביחס דירות מגורים בבתים משותפים

במקביל, ונוכח ההערות שנשמעו, נבחנה האפשרות להחיל את השינוי המוצע רק ביחס למכירת זכויות בדירת מגורים בבית משותף.

בדיוני הצוות עלה, כי הקשיים הקיימים בחיוב בהיטל השבחה, נכונים בעוצמה רבה יותר ביחס לתוכניות החלות על בתים משותפים. כך למשל, תוכניות כלליות החלות על שטח מרחב התכנון המקומי כולו (למשל תוכניות לפי סעיף 23 לתמ"א 38, או תוכנית כוללת להתחדשות עירונית לפי סעיף 64(ב) לחוק) או תמ"א החלה על שטח המדינה כולה, אמנם יכולות לייצר השבחה, כמשמעותה בחוק, גם לעניין בתים משותפים, בעוד שההיתכנות של אותה תוכנית להתממש בבניין קונקרטי, לא תמיד נראית באופק ולוטה בערפל.¹⁰¹ עיקר הקושי במבנים אלו נעוץ בעיקר בצורך בקבלת הסכמות מאת בעלי הדירות טרם המימוש, מה שמכניס אלמנט משמעותי של חוסר וודאות,

¹⁰¹ בפרק הקודם הומלץ לבחון לקדם תיקון לפיו תוכנית כללית לא תקים חיוב בהיטל השבחה, אלא במועד ההחלטה בהיתר מכוחה. השינוי בין ההצעות הוא המועד הקובע לחישוב ההשבחה – בעוד שלפי ההצעה בפרק הקודם המועד הקובע לעניין תוכנית כללית, יהיה מועד ההחלטה במתן ההיתר, כאן המועד הקובע יישאר מועד תחילתה של התוכנית. מובן כי, אין מניעה לקדם את שתי ההצעות במקביל, כך כאשר מדובר בתוכנית כללית, מועד אירוע המס והמועד הקובע להשבחה יהיה ההחלטה בהיתר מכוחה, ואילו כאשר מדובר בתוכנית אחרת החלה על בית משותף, המועד הקובע יהיה תחילתה של התוכנית, אך לא יראו במכר כמימוש.

אותו השמאים נאלצים לתמחר. בנוסף, לעיתים כוללות תוכניות כאמור הוראה בדבר מכסת יחידות דיור (כללית או בחלקים בתחומה), מה שמייצר מורכבות נוספת בהערכת השומה.

יצוין, כי על אף ששמאים, לעיתים קרובות, נאלצים להעריך מקדמים של חוסר הסכמות או תנאים מורכבים אחרים, גם במקרים רבים אחרים, עולה הטענה, כי הרוב המכריע של תוכניות מהסוג האמור, מתאפיינים מעצם טיבם בתנאים שמקשים על עריכת השומות, ולאור זהות החייבים בהיטל – פרטיים בעלי דירות, נכון לחסוך מהם להתמודד עם שומות מורכבות שכאלה לעת מכה. יצוין כי קשיים מעין אלו מתעוררים לא רק בתוכנית כללית כמתואר, אלא גם בתוכניות אחרות, קונקרטיות, לעניין בית משותף מסוים – כמו למשל תוכנית התחדשות עירונית לפינוי ובינוי, תוכנית לשימור או תוכנית לשינוי ייעוד וכיצא באלו.

זאת ועוד, כאשר נמכרת דירת מגורים בבית משותף באופן המקיים חוב בהיטל השבחה ועריכת שומת השבחה, הדבר משפיע על כל בעלי הדירות בבניין ומערב אותם, שכן, לקביעות שמאיות בקשר להשבחה שנוצרה לדירה פלונית תהיינה השלכות גם לגבי שומת ההשבחה שתעשינה, בעתיד, ליתר הדירות בבניין.¹⁰²

חלופה מצומצמת שנייה – החלת ההצעה רק ביחס לתוכניות התחדשות עירונית

חלופה נוספת שנבחנה בצוות, היא האפשרות להחיל את ההצעה בדבר ביטול מכר כאירוע מימוש רק ביחס להשבחה הנובעת מתוכנית התחדשות עירונית, וזאת, כדי לתת מענה לעיוות שנוצר במצב הקיים היום כמתואר להלן.

כרקע, נקדים ונאמר כי בהליכי התחדשות עירונית עולה במלוא עוצמתה סוגיית היטלי השבחה, וזאת בשל הממשק המורכב בין צורכי המימון של הרשויות המקומיות לבין הצורך בקידום מיזמי פינוי ובינוי בעלי חשיבות ציבורית וחברתית כאחד. מחד גיסא, תוכניות להתחדשות עירונית מייצרות לרוב השבחה של המקרקעין, המצדיקה חוב בהיטל השבחה בהתאם לדין הכללי. מאידך גיסא, על מנת לאפשר את היתכנותם הכלכלית של המיזמים ולמנוע הכבדה על בעלי הדירות והיזמים ועל מנת שמסודות התכנון ימנעו מלאשר צפיפות חריגה בתוכניות כאמור, רק כדי לאפשר כדאיות כלכלית, נדרשות התאמות ייחודיות במנגנוני החוב והגבייה. איזון זה מתבטא הן במנגנוני פטור או הפחתה ייחודיים שנקבעו בחקיקה, והן בדיונים מתמשכים בשאלה כיצד ניתן לשמר את מקור ההכנסה לרשויות המקומיות, מבלי לסכל את היכולת לממש את היעדים החברתיים של ההתחדשות העירונית.

עד לשנת 2021 נהג מנגנון פטור מורכב מהיטל השבחה, אשר דרש החלטה משותפת של שר הבינוי והשיכון ושר הפנים, לאחר קבלת הסכמת הרשות המקומית (פטור לפי סעיף 19(ב)(2)). פטור זה, גם לפי נוסחו עובר לתיקון מס' 133, לא כוון דווקא לתוכניות פינוי בינוי, אך למיטב הידיעה, עד לתיקון האמור, השימוש בו, נעשה לתוכניות כאמור). במסגרת תיקון מס' 133 לחוק התכנון והבנייה בוצעה רפורמה מקיפה בתחום, ונוסף סעיף 3א לתוספת השלישית לחוק. סעיף זה קובע כי, ככלל, היטל השבחה במקרקעין למגורים במתחמי פינוי-בינוי יעמוד על שיעור

¹⁰² ראו סעיף 71ב(ג) לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969;

של 25% מההשבחה (במקום 50%). כמו כן, נקבע כי כל רשות מקומית רשאית, אחת לחמש שנים, לחלק את מרחב התכנון המקומי שלה לאזורים, ולקבוע לכל אזור שיעור היטל השבחה שונה - 50%, 25% או כי לא תחול חובת תשלום היטל השבחה כלל. במקביל, ועל מנת לאזן את הפגיעה הפיסקלית ברשויות המקומיות המקדמות פרויקטים של התחדשות עירונית תוך ויתור על הכנסות מהיטלי השבחה, לעיתים, מקדמת הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית הסכמי מסגרת עם רשויות מקומיות. במסגרת הסכמים אלה נקבעים מגגונים להעברת תקציבים מהמדינה לרשות המקומית, כנגד קידום מיזמי ההתחדשות העירונית.¹⁰³

אם כן, הסדרים ייחודיים ביחס להיטלי השבחה בהקשר של הליכי התחדשות עירונית אינם תופעה חדשה. עם זאת, השינויים שתוארו לעיל עסקו בפטור או בהפחתות גובה ההיטל, לצורך קידום אינטרס חברתי ותכנוני רב חשיבות הנוגע להתחדשות עירונית אך לא עסקו ולא קבעו שינוי מהותי בקביעת עצם החבות ומועד המימוש בהיטל השבחה לגבי תוכניות בהליכים אלו. זאת כאשר על מנת לקבוע אחידות ולייעל את ההליכים בנוגע לתוכניות אלו במסגרת הדין הקיים, המחוקק הסמיך את שר המשפטים, באישור ועדת הפנים של הכנסת, לקבוע בתקנות כללים אחידים ומחייבים לדרך חישוב ההשבחה בתוכניות פינוי ובינוי, אולם תקנות כאמור טרם הותקנו.

התייחס לכך בית המשפט בעניין נועה לב:¹⁰⁴

"כפי שחזרתי וצינתי לעיל, קביעת היטל השבחה בהתחדשות עירונית הינו נושא מורכב הן משפטית, הן שמאית ולעיתים גם הסכמית, כך שעם כל הרצון למצוא פתרון אחד ויחיד שיקנה וודאות בנושא זה, הרי שלטעמי לא ניתן, בשלב זה, למצוא "פתרון על" אחד ויחיד שיתאים לכל מקרה ומקרה של פרויקט התחדשות עירונית ומימוש זכויות בגינו. לפיכך, לא יהיה מנוס להמשיך ולפתח את התיאוריה השמאית והמשפטית בנושא זה."

החויב בהיטל השבחה במיזמי התחדשות עירונית מעורר מספר קשיים ומורכבויות, בין השאר, בשל כך שברוב המכריע של הפרויקטים מסוג זה, קיים יזם. סוגיה זו נוגעת לכך שבמועד שבו אושרה התוכנית המשביחה – שהוא גם המועד הקובע לחישוב ההשבחה – היזם, אשר בסופו של דבר יישם את התוכנית וייהנה מחלק ניכר מיחידות הדיור החדשות שיתווספו מכוחה, איננו החייב בהיטל. בשל כך, דומה כי העמדה השלטת בפסיקה הינה, כי גם במצבים שבהם במועד אישור התוכנית המשביחה, כבר נחתם הסכם פינוי ובינוי בין היזם לבעלי הדירות, כולם או חלקם, ועל אף מה שנקבע בהלכת נווה בנין, אין לראות את היזם כבעלים או חוכר במועד אישור התוכנית וכחייב בהיטל.

בהתאם לעמדה זו, לפיה החייבים בהיטל הם רק בעלי הדירות הקיימים (שכן הם בעלי הזכויות במועד אשר התוכנית), כשניגשים למלאכת חישוב ההשבחה, על תכנית לפינוי בינוי, בין אם בשל מימוש בדרך של מכר דירה, בין אם בשל מימוש בדרך של הוצאת היתר לביצוע התוכנית, קיימות כמה גישות אפשריות:

1. **גישת ההשוואה הישירה - עליית ערך הזכויות של בעלי הדירות** – בגישה זו בוחנים את מחירי הדירות לאחר אישור התוכנית, כפי שהם משתקפים בפועל בשוק החופשי באמצעות שיטת ההשוואה הישירה. זו גם

¹⁰³ ראו לדוג': <https://www.gov.il/he/pages/31012022-renewal>

¹⁰⁴ ראו: עמ"נ (מינהליים ת"א) 18341-09-24 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב-יפו נ' נועה לב (פורסם בנבו, 26.6.2025)

השיטה השמאית המועדפת הן לפי התקינה השמאית והן לפי הפסיקה, שכן הן מבחינה לשונית - הוראות התוספת השלישית מתייחסות לשווי שוק בשוק החופשי, ושומה שנשענת על עסקאות השוואה, מדמה באופן הקרוב ביותר את שווי השוק של המקרקעין שהושבחו (בוודאי כך בנגע לעסקאות השוואה שבוצעו בנכס עצמו, החייב בהיטל, לאחר נטרול הטיות, ככל שישנן), והן מבחינת ההצדקות שבבסיס החבות בהיטל, שמבוססת בעיקרה, על התעשרות בעל הקרקע מהתוכנית המשביחה, והתעשרות זו נמדדת בשוק החופשי בעסקאות זהות או דומות, כהוראת החוק עצמו.

מכיוון שהתמורה המקובלת בעסקאות התחדשות עירוניות שבין בעל דירה ליזם היא, על פי רוב, דירת תמורה אחת, חדשה וגדולה יותר מהדירה הקיימת המיועדת להריסה, הרי שגם ההשבחה שיצרה התוכנית המשביחה (לבעלי הדירות - שהם כאמור החייבים בהיטל), למעשה תשקף את הפוטנציאל לקבלת דירת תמורה כאמור, במקומה של הדירה הקיימת. אומנם, גישה זו מתייחסת אך ורק לדירות הקיימות ולמעשה מתעלמת מתוספת יחידות הדיור ושטחי הבנייה לטובתן שקבעה התוכנית אך הסיבה לכך, כפי שנקבע בפסיקה שתפורט בסמוך, הינה כי דירות התמורה ליזם הן הוצאה נדרשת על מנת להוציא לפועל את התוכנית ולממש את דירת התמורה עבורם, ועל כן יש לנכות אותם מההשבחה. יצוין, כי אין המדובר בדירות התמורה ליזם לפי ההסכם הספציפי שנחתם בין בעלי הדירות לבין היזם, אלא מדובר בדירות התמורה הנדרשות ליזם סביר לצורך מימוש הפרויקט, כאשר היא טעונה בחינה עובדתית בכל מקרה ומקרה.

דומה שנכון למועד כתיבת מסמך זה, ובפרט לאחר מתן פסק הדין בעניין נועה לב, אין עוד מחלוקת של ממש, למצער בכל הנוגע לחבות בעלי הדירות במכר, כי גישה זו, שמבקשת לבחון, הלכה למעשה, בכמה עלה ערך הנכס של החייבים בהיטל (בעלי הדירות הקיימים) בשוק החופשי עקב אישור התוכנית המשביחה, היא גישה נכונה, ראויה ואף הגישה העדיפה כאמור לעיל. הצוות ממליץ כי משרד המשפטים יבחן הוצאת עמדה בנושא בהתאם לכך, לפיה נכון לאמץ את גישת ההשוואה הישירה בשומות שיוצאות לבעלי דירות בבתים משותפים שחלה עליהם תכנית להתחדשות עירונית.

השווי בשוק החופשי, מגלם בתוכו, את כל המרכיבים ל חוסר הוודאות, והביטוי שהשוק נותן להם. שווי מצרפי של הדירות הקיימות, כולל את כלל הזכויות בקרקע, והקונה הסביר שכל הנתונים בידיו, מעריך את כלל ההוצאות הנדרשות לביצוע הפרויקט ובכלל זה רווח קבלני ויזמי. בהתאם, ובשים לב למספר בעלי הדירות בבניין, ויחס הזכויות ברכוש המשותף, השוק 'החכם' מחשב באופן נכון את השווי של כל דירה לאחר התוכנית, ושווי זה הוא הקובע להערכת ההשבחה.

עם זאת, לפי הנתען, לעיתים, יש מחסור בעסקאות השוואה, ובמצבים אלה, יש לפנות לגישות אחרות.

2. **הגישה הכלכלית / גישת השבחת הקרקע** - בגישה זו מתבצע חישוב של שווי עתידי של המגרש כולו לאחר בנייתו לפי התוכנית המשביחה, לצד הפחתת השווי בשל מקדם דחייה עד להשלמת הפרויקט וזמינות יחידות הדיור לאכלוס.

השווי העתידי הכולל של המבנה החדש, בכפוף להפחתת כלל ההוצאות הנדרשות לשם השלמת הפרויקט (ובכלל זה רווח יזמי כאמור), והפחתת סכום זה במקדם הדחייה שנקבע כדי לתרגם את השווי העתידי לשווי

במועד הקובע, מהווה את השווי במצב החדש בשומת ההשבחה. שווי זה מיוחס לכל בעל דירה בהתאם לחלקו היחסי במקרקעין.

3. **גישת היוון ההנאות העתידיות** – בגישה זו בוחנים את הערך שיקבל בעל הדירה בגמר המיזם – למשל דירת התמורה החדשה, בתוספת הנאות אחרות כגון השתתפות בשכר דירה בתקופת המעבר או כיסוי הוצאות שונות של מעבר, ייצוג משפטי וכיוצא באלו. את כלל ההטבות הללו מהווים לערך נוכחי נכון למועד הקובע. שיטה זו דומה מבקשת להעריך את השווי, מנקודת המבט של הבעלים החייבים בהיטל, לפי התמורה הסופית שתתקבל בידי הבעלים, לאחר ניכוי עלויות היזם, כשהכול מתורגם לערך נוכחי במועד אישור התוכנית.

למעשה, שתי השיטות האחרונות, הינן שיטות שמאיות, שבהעדר עסקאות השוואה מספקות, שתיהן מבקשות להעריך את השווי הנוכחי של הזכויות במגרש, בניכוי כלל ההוצאות הנדרשות למימוש הפרויקט, שיש לנכות, ובכלל זה עלויות הבניה, הרווח הקבלני והיזמי, וההפרש בין שווי המגרש במצב הקודם, לשווי זה, הוא ההשבחה. ההבדל המרכזי בין השיטות - האם להעריך את כלל זכויות הבניה במגרש, ולנכות את ההוצאות בשוק יזמי סביר, או להעריך רק את הזכויות שמגיעות לדיירים, קשור, בין השאר, בהנחה שביקשה להניח ועדת הערר בעניין **אשדר**,¹⁰⁵ כי דירות התמורה ליזם (לפי ההסכם שנחתם) מגלמות את כלל ההוצאות לביצוע הפרויקט ועל כן אין להביא בחישוב ההשבחה.

אך על החלטה זו הוגש ערעור מנהלי, אשר הפך את החלטת ועדת הערר.¹⁰⁶ בית המשפט המחוזי קבע כי הנחה או חזקה זו שהניחה ועדת הערר, לפיה דירות התמורה ליזם (בהתאם להסכם שנחתם) הן הוצאה שאין להביאה בחשבון ההשבחה, איננה מדויקת והיא טעונה בחינה עובדתית בכל מקרה ומקרה.

בית המשפט נימק את קביעתו בשני נימוקים מרכזיים:

הראשון, שלעיתים התמורה ליזם כוללת פעולות והליכים שקדמו לאישור התוכנית ושאינם נוגעים לביצועה (דוגמת עלויות הקשורות בהכנת התוכנית וכיו"ב), שאותן אין לנכות מבסיס ההשבחה, בדומה להוצאות שיפוי לתביעות לפי סעיף 197, וזאת מאותם טעמים שפורטו בהלכת **אברמוביץ** שנזכרה לעיל.

השני, שיש להתעלם מההסכם המסוים שנחתם בין הדיירים לבין היזם, שכן יתכן שהסכם זה לא משקף את כוחות השוק האובייקטיבי ודרישות המינימום של יזם סביר לביצוע הפרויקט, אלא את הרווח הסובייקטיבי של הדיירים בהתאם למידת הצלחתם במו"מ מול היזם.

לצד זאת, ועל סמך אותה הלכה בעניין **אברמוביץ**,¹⁰⁷ קבע בית המשפט כי יש לנכות מבסיס ההשבחה גם רווח קבלני וגם רווח יזמי ובלבד שמדובר ברווח בגבול הסביר. שכן כל קונה בשוק החופשי, לוקח בחשבון, שנדרש יזם כדי להוציא את הפרויקט מהכח אל הפועל.

בהתאם, בפסק דין זה, פירט בית המשפט את הגישה הכלכלית (הגישה השנייה המתוארת לעיל).

¹⁰⁵ ערר (ת"א) 85224/14 **אשדר חברה לבניה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב** (פורסם בנבו 20.4.2020).

¹⁰⁶ עמ"נ (מינהליים ת"א) 52383-10-20 **הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' אשדר חברה לבניה בע"מ** (פורסם בנבו 26.8.2021).

החלטת בית המשפט בעניין **אשדור**, אמנם נגעה לחיוב בהיטל השבחה שנוצר עקב מימוש זכויות בדרך של קבלת היתר בניה. ואולם, ישום פסק הדין על מימוש זכויות בדרך של מכר של אחת הדירות בתחום התוכנית, הביא לעיוותים. כך למעשה, משויכת לדירה בודדת שנמכרת השבחה בגובה המשקף את כלל יחידות הדיור שהתווספו במכפלת חלקה היחסי-הקנייני של הדירה, זאת באופן שעולה באופן מובהק מעליית השווי שנגרמה בשוק החופשי לדירה כתוצאה מהתוכנית. ראו, למשל, הדוג' שניתנה בהחלטת ועדת הערר בעניין **גל**¹⁰⁷:

"על בסיס הגישה הכלכלית שאומצה בשומה המכרעת, שווי דירת שמש במצב החדש הינו 1,955,308 ₪ נכון למועד הקובע. שווי הדירה במצב הקודם הינו 1,188,379 ₪, ועל כן ההשבחה שיצרה תמל/2012 במקרקעין במועד הקובע הייתה בסך של 766,929 ₪. כפועל יוצא מכך נדרשת שמש לשלם היטל השבחה בסך של 383,465 ₪. דא עקא, סכומים אלו אינם עולים בקנה אחד עם המחיר שבו נמכרה דירת שמש לאדם פרטי, בשוק החופשי, חמישה חודשים לאחר המועד הקובע: 1,355,000 ₪."

להשלמת התמונה יצוין, כי בעניין **גל** ביקשה ועדת הערר לגשר על הפער בשווי, שמתקבל בגישת ההשוואה לעומת הגישה הכלכלית, באמצעות אימוץ דוקטרינת המימוש החלקי, בהתאם לסעיף 7(ב) לתוספת השלישית, כפי שנקבעה בעניין **אליק רון** גם במימוש בדרך של מכר. לשיטתה, יש לראות במכירת הדירה כמימוש חלקי של הזכויות, שבשלב זה מצדיק גביית היטל השבחה חלקי בלבד – המשקף את ההתעשרות שנוצרה לדירה – באמצעות שיטת ההשוואה הישירה. את יתרת ההשבחה הציעה ועדת הערר לגבות בשלב מאוחר יותר, עם מימוש התוכנית בדרך של הוצאת היתר בניה, לפי הגישה הכלכלית. בדרך זו, כך סברה, יימנע חיוב יתר של בעל דירה בעת מכירה, ומנגד הוועדה המקומית תבטיח גבייה של מלוא ההשבחה בסופו של דבר. עם זאת, גם ועדת הערר עצמה הכירה בכך שהפתרון מעורר קושי עם לשון התוספת השלישית. בהינתן שהחייבים בהיטל הינם בעלי הדירות בלבד (ולא היזם), הרי שמכר של דירה והחלק היחסי ברכוש המשותף שמתייחס לאותה דירה, מהווה מימוש מלא של אותו חלק במגרש.

מצב זה שונה מהלכת **אליק רון** (שעל מורכבותה עמדנו לעיל) שעסקה במצבים שהליכי התכנון עצמם טרם באו על סיומם (לאור שיקול הדעת, גם אם מצומצם – בזכויות מעין מוקנות, הנתון לוועדה המקומית לעת החלטתה בהיתר). אם נבקש ליישם את דוקטרינת המימוש החלקי במכר כפי שנקבעה בהלכת **אליק רון**, גם במצבים של תוכניות פינוי בינוי (ובהתאם - לחייב במכר לפי ההשבחה בהינתן חוסר הודאות, ולעת ההיתר, על ההפרש, כאילו מדובר בזכויות שמימושן ודאי), קצרה הדרך ליישם הצעה זו על כל תכנית שקבעה תנאים למתן היתר (דוגמת סלילת כביש או מחלף) או שנדרשות הסכמות של בעלי הזכויות, כך שיראו במכר כמימוש חלקי, ואת ההפרש – כאילו מדובר בזכויות מוקנות, יגבו לעת ההיתר, נכון למועד הקובע של אישור התוכנית. כידוע, ההלכה הפסוקה והפרקטיקה, לא תומכות בדרך זו.

במקרה אחר, בעניין **כספי**¹⁰⁸, בחרה ועדת הערר דרך שונה ליישב את הפער המתואר, וזו באמצעות הבחנה בין שני סוגי שווקים לעניין חישוב היטל השבחה: כאשר מדובר ביזם שמבקש היתר בניה מכוח תוכנית פינוי ובינוי,

¹⁰⁷ ערר (מרכז) 8036-07-24 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה לוד נ' עמית גל (פורסם בנבו, 13.11.2024).

¹⁰⁸ ערר (ת"א) 81077-07-21 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב נ' אברהם כספי ז"ל (פורסם בנבו, 19.8.2024).

נקודת המבט היא של השוק היזמי. במצב כזה, ההשבחה נבחנת בגישה הכלכלית, בהתאם לפסק הדין אשדר. לעומת זאת, כאשר מדובר בבעל דירה פרטי שמוכר את דירתו לפני שהפרויקט מומש, נקודת המבט היא של שוק פרטיים. במקרים כאלה נכון להעדיף את גישת ההשוואה הישירה, שכן היא משקפת את ערך ההשבחה בעיני מוכר פרטי ולא מחייבת אותו בגין זכויות שמהן אינו נהנה בפועל. כך, לשיטת ועדת הערר, מושג איזון: בעלי דירות פרטיים לא מחויבים על זכויות שלא נוצלו ושלא "משויכות" להם, בעוד שהיזם, המממש בפועל את כלל הזכויות, נושא במלוא ההיטל לפי הגישה הכלכלית. יצוין כי דומה שקיים קושי גם בהצעה זו. זאת באשר אכן, דיני היטל השבחה וקביעת שווי, מבחינים בין סוגי שווקים שונים של קונים (ראו לעיל הדיון בעניין **אטבליסמנט** שעסק בהבאה בחשבון של רכיב המע"מ בשומת ההשבחה), אך ההשבחה שנקבעת לפי שוק הקונים נמדדת במכר ולא בהיתר. בהתאם, ככל ששוק הקונים הוא שוק של רוכשים פרטיים שרוכשים דירות, יש להעריך את השווי מנקודת מבטם של רוכשים פרטיים אלה, ושווי זה, תקף הן במימוש בדרך של מכר והן במימוש בדרך של היתר.

על ההחלטה בעניין כספי הוגש ערעור מנהלי, שבמסגרתו החליט בית המשפט שלא להתערב בהחלטת ועדת הערר, שהעדיפה במקרה שנדון בפניה – מימוש בדרך של מכר – את שיטת ההשוואה.¹⁰⁹

יוער, כי על אף שמבחינה שמאית תיאורטית כל הגישות להערכת השווי הן שיטות לגיטימיות שאמורות להניב תוצאה זהה או קרובה, בפועל יישום שיטת ההשוואה הישירה, לעניין השבחה מאישורה של תוכנית להתחדשות עירונית, מוביל לרוב לקביעת השבחה נמוכה יותר לעומת יתר הגישות שהוצגו לעיל.

יוער ויודגש, כי הפער האמור בין הגישות, מעורר קושי, כשלעצמו.

כלל השיטות השמאיות, מטרתן אחת ויחידה – חישוב עליית השווי בשוק החופשי כתוצאה מאישור התוכנית המשביחה. בהעדר עסקאות השוואה, משתמשים בשיטות אחרות **וזאת על מנת לקבוע את השווי בשוק החופשי**, נכון למועד הקובע. כמו גם, גם אין פערים או מחלוקות של ממש, בין השיטות, שכן מוסכם, כי התמורה ליזם – שכאמור לעיל איננו החייב בהיטל – בעבור מימוש המיזם (לרבות הרווח היזמי), הינה הוצאה שאין לחייבה בהיטל, בדומה לשאר ההוצאות שמוטלות לפתחו של היזם בהתאם לפרקטיקה, דוגמת דמי שכירות בתקופת הביניים וכיוצא בזה. בהתאם, דומה כי הפער בין שווי שמתקבל לפי עסקאות השוואה ברות תוקף, לבין השווי שמתקבל לפי לשיטה שמאית אחרת, בוודאי פער מהותי כאמור בדוגמה הנזכרת, מראה בעיקר על כשל באחת השיטות שנבחנו ובאופן יישומה.

מכל מקום, וכפי שנאמר לעיל, ככל שיש עסקאות השוואה שאין מקום לפסול אותם, הן משקפות באופן המיטבי והמוחשי ביותר את שווי השוק החופשי, והן עדיפות לחישוב ההשבחה וההיטל.

לאחר שסקרנו את הקשיים והמורכבויות הכרוכים בממשק שבין חיוב בהיטל השבחה לבין תחום ההתחדשות העירונית, נעבור כעת להצעה שנבחנה בעבודת הצוות. הצעה זו מהווה יישום מצומצם יותר של ההצעה הקודמת לביטול העברת זכויות במקרקעין (מכר) כאירוע מימוש, כך שתחול אך ורק על מכירת דירת מגורים שנכללת במסגרת תוכנית מאושרת להתחדשות עירונית. כלומר, בנוגע לתוכניות להתחדשות עירונית כפי שיוגדרו בהצעת

¹⁰⁹ עמ"נ (מינהליים ת"א) 24406-11-24 ועדה מקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' אברהם כספי (פורסם בנבו, 18.5.2025).

החוק, במגרשים שבהם קיימים בתים משותפים, לא תחול חבות בתשלום היטל השבחה, על העברת זכויות בדירת מגורים.

הצעה זו זכתה לתמיכה יחסית רחבה. אך במסגרת השימוע הציבורי והליכי ההיוועצות שקיימנו, עלה באופן ברור הצורך בהסדרה ובהתאמה של ההסדרים בתוספת השלישית להליכים הייחודיים ולמורכבויות שיוצר הליך ההתחדשות העירונית. כמו כן, גם הרשות הממשלתית להתחדשות עירונית והוועדה להתחדשות עירונית בלשכת עורכי הדין, הביעו תמיכה בהצעה.

עם זאת, נציגי מטה התכנון ומשרד הפנים, טענו גם לעניין הצעה זו, כי מבלי לשנות את מועד אירוע המס, התועלת בהצעה זו, תתמקד אך ורק בהטבה לבעלי הדירות שלא יחויבו במכר, אך היא לא תסייע כלל, בכל הנוגע לחוסר הודאות בחישוב שומת השבחה על תוכניות אלה וההכרעה בין השיטות השונות לחישוב השבחה על תוכניות כאמור, שכן בהינתן שאירוע המס והמועד הקובע, היה ונשאר, מועד אישור התוכנית, הרי שלעת ההיתר, יתגלעו שוב, כלל השאלות והמחלוקות שקיימות היום, ולעיתים אף ביתר שאת ואף תוך עיכוב הוצאת ההיתר לעומת המצב היום (שכן נכון להיום, ככלל, החלטה סופית על גובה ההיטל במכר של בעל דירה, מכתיבה, את החבות בשלב ההיתר, כך שבמועד ההיתר, ככלל, לא צפויות מחלוקות נוספות. אך ככל שלא יגבה היטל במכר, כלל המחלוקות יתנקזו למועד ההיתר).

כמו כן, ציינו כי כל החסרונות שנזכרו לעיל לגבי ההצעה הכללית שלא לראות במכר כאירוע מימוש זכויות, נכונות ותקפות גם לתוכנית התחדשות עירונית. למעשה, כדי לפתור קשיים בחישוב שומת השבחה, מוצע לפטור נישומים מחבות בתשלום היטל ולפגוע בתזרים וביכולתה של הרשות המקומית לגבות, וזאת במקום ליתן מענה לסוגיה המהותית הנוגעת לשאלת דרך החישוב השבחה עצמה בתוכניות התחדשות עירונית.

זאת ועוד, אם מועד אירוע המס, היה ונשאר, גם לפי ההצעה, מועד אישור התוכנית, מתחדד יותר העדר ההצדקה שלא לגבות על השבחה זו שנוצרה והתגבשה דייה כבר לעת אישור התוכנית (השבחה שכאמור תחושב לפי עסקאות השוואה ברות תוקף נכון למועד הקובע), במימוש בדרך של מכר, ועל אף שהמוכר משלשל לכיסו את הפירות מהשבחה זו. ההצדקה שלא לגבות במכר, קשורה בדחיית מועד אירוע המס למועד ההיתר, אז ממילא אירוע המס לא יתגבש בשלב המכר, וגם תיפתר בעיית חוסר הוודאות הכרוכה בשחזור השווי נכון למועד אישור התוכנית והערכת מקדמי דחייה וכיוצא באלו.

לעמדה זו הצטרפו כמה רשויות מקומיות ויו"רים של ועדות ערר, שכן לטענתם, אין ספק שמכירת דירה שאושרה לגביה תוכנית התחדשות עירונית מביאה להתעשרות לבעליה, ועל כן, עולה השאלה האם יש הצדקה לתת פטור מלא מחיוב בתשלום במועד זה ולדחות את התשלום לשלב היתר הבניה.

בהמשך לכך, שבו נציגי מטה התכנון על עמדתם, לפיה, לפי הדין הקיים, הגישה המועדפת הנכונה והצודקת ביותר, היא שיטת ההשוואה הישירה, ועל כן, בכל הנוגע לחוסר הוודאות בגובה ההיטל עקב מימוש בדרך של מכר, בשל הגישות הנזכרות והפערים ביניהן, יש ליתן את המענה המהותי לצורך ביצירת וודאות לדרך החישוב, באמצעות חוות דעת משפטית, תקינה שמאית או בכל דרך אחרת, תוך קביעת הבהרה כי חובה לחשב - ללא הבדל בין דרכי מימוש הזכויות, לפי שיטת ההשוואה הישירה, ובכך להביא וודאות וליתן מענה לבעיה המהותית שנוגעת לקשיים הייחודיים לחישוב היטל השבחה בתוכנית להתחדשות עירונית

מנגד, דומה שיש ליתן את משקל גם לשיקולי מדיניות, ובעיקר, לאור זהות החייבים במכר – בעלי דירות פרטיים שלעיתים קרובות דירתם היא רכושם היחיד או העיקרי, והרצון למנוע מהם את הצורך להתמודד עם שומות מורכבות, ולהקל על ביצוע עסקאות של מכירת דירות כאמור. מענה נוסף, קשור בתכלית שעומדת בבסיס היטלי השבחה – הצורך לממן תשתיות וצרכי ציבור, תכלית שמתגבשת לעת ביצועה של התוכנית, כמפורט לעיל.

בין כך ובין כך, במהלך הליכי גיבוש דו"ח ביניים זה, עלה כי הפסיקה בעניין נועה לב, שאמצה כאמור את שיטת ההשוואה הישירה של דירת מגורים כשיטה המתאימה והנכונה ביותר להעריך את השבחה כאשר מדובר במכירת דירת מגורים המקימה חיוב בהיטל השבחה, אף שניתנה על ידי בית המשפט המחוזי ואינה הלכה פסוקה, השתרשה בפעילותן של הרשויות המקומיות. לעמדת הצוות, מדובר בפסיקה מאוזנת ונכונה המביאה לתוצאה צודקת, כך שהיטל המושט על דירת מגורים בעת מכירתה משקף את השבחה שנוצרה לאותה הדירה כאילו נמכרה בשוק החופשי, בהתאם להוראות הדין. בהינתן האמור, מצא הצוות שאין מקום להתערב בסוגיה זו בעת הזו ומוצע כי משרד המשפטים יוציא עמדה בנושא על מנת לייצר אחידות.

המלצת הצוות –

הצוות מצא כי ביטול המכר כאירוע מימוש המקום חובת תשלום היטל מהווה שינוי מהותי בדיני היטל השבחה. מדובר בסוגייה מורכבת, בכלל זאת בכל הנוגע ליתרונות והחסרונות הטמונים בה ולתועלת שבביצוע השינוי האמור כשלעצמו או במשולב עם שינויים נוספים כאשר בפני הצוות הועלו דעות וטענות שונות בהקשר זה. על רקע הזהירות הנדרשת ביחס לשינויים מעין אלו, ובכלל זאת בכל הנוגע לצורך לבחון את הטענות לחשש לפגיעה בהכנסות הרשויות וביכולתן ליתן מענה לצרכי הציבור, מוצע להמשיך בבחינת הנושא ביחד עם בחינת החלופות השונות שהועלו כאמור לעיל לגבי היטל השבחה וזאת בשיח עם השלטון המקומי.

בד בבד, ובשים לב לסוגיה הפרטנית שהועלתה בפני הצוות בנוגע למכר דירות מגורים בתוכניות להתחדשות עירונית, סבור הצוות כי המצב האמור קבל כיום מענה בפסיקה בעניין נועה לב. בהינתן האמור, מצא הצוות שאין מקום להתערב בסוגיה זו בעת הזו ומוצע כי משרד המשפטים יוציא עמדה בנושא על מנת לייצר אחידות.

ניתוק הזיקה בין עורך השומה לבין הוועדה המקומית

גביית היטל ההשבחה מצויה בסמכותה הבלעדית של הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, והיא זו שמוסמכת להטיל חיוב זה על הנישום. מלאכת הערכת השווי צריכה להתבסס על עקרונות ברורים ואובייקטיביים, וחוות הדעת חייבת להיות בהירה ומנומקת. מכיוון שמדובר במלאכה מקצועית, קבע המחוקק כי שומת ההשבחה תערך על ידי שמאי מקרקעין. למעשה, חוות הדעת של שמאי המקרקעין מטעמה של ועדת התכנון, היא זו שמהווה את הבסיס לחיוב בהיטל, ובלעדיה לא ניתן לחייב את הנישום.

לאור האמור, הועלתה טענה שלפיה המצב הקיים מעלה חשש לניגוד עניינים מובנה, שכן הוועדה המקומית היא זו שממנה ומשלמת את שכרו של שמאי הוועדה אשר עורך את השומה מטעמה. נטען, כי מצב דברים זה, מטבעו, עלול להשפיע על תוצאת השומה כך שיושפעו מהאינטרס של הרשות המקומית, או לכל הפחות עלול לעורר תחושת אי-אמון מצד הנישומים ביחס לאובייקטיביות ההליך.

בכל הקשור להליכי ההשגה על שומת הוועדה, מבוסס כיום מעמדו של השמאי המכריע כמותב מעין שיפוטי נטול פניות, אשר מכריע בכל מקרה קונקרטי על פי מיטב מומחיותו, ניסיונו וידיעתו, עת אינו כפוף לאחד הצדדים ומחויב רק לעקרונות השמאיים ולאמות המידה המקצועיות. מעמד זה מובטח באמצעות תנאים מחמירים של כשירות ואופן מינויו של השמאי המכריע, לרבות איסור על עיסוק נוסף והסדרה רגולטורית של שכרו.

הממצאים שעלו מדו"ח מבקר המדינה עשויים להמחיש את הפער בין שומות הוועדות המקומיות לבין קביעות השמאים המכריעים – פערים המגיעים לעיתים למיליוני שקלים ובאחוזים ניכרים מהשומה הראשונית. כך, ב-95% מהתיקים שנבדקו הפחית השמאי המכריע את היטל ההשבחה שנקבע, כאשר ב-70% מהמקרים הפער היה מהותי (מעל 25%), וב-17% אף חצה את רף ה-75%. נוכח ממצאים אלו, גם בדו"ח המבקר המדינה הומלץ, בין השאר, לשקול בחינה מחודשת של התקינה השמאית.

הצעה זו מבקשת לנתק את הקשר הישיר בין השמאים לבין הוועדות המקומיות, כך שהשמאים ימונו לוועדות המקומיות השונות על ידי גוף בלתי תלוי מתוך מאגר שמאים ציבורי או שיבחרו באופן אקראי ממאגר כאמור.

השאיפה למינוי שמאי בלתי תלוי נובעת מעקרונות היסוד של הגינות שלטונית, שקיפות ואמון הציבור. עיגון מעמדו של השמאי כגורם בלתי תלוי, שאינו נבחר או תלוי ברשות המקומית, אלא מתוך מאגר ציבורי ועל פי קריטריונים אחידים, עשוי להפחית את החשש להשפעה פסולה, לחזק את האובייקטיביות של ההליך ולבסס את אמון הציבור בתוצריו.

לצד יתרונותיה של ההצעה, יש להדגיש גם את חסרונותיה. ראשית, באשר אין מדובר במקרה חריג אלא בדומה לגופים שלטוניים אחרים, השומה והחבות של הנישום הינה עניין שהוטל על הגוף השלטוני הנוגע בעניין, לרבות דרך קביעת השומה והחבות אשר נעשית על ידי גורמי מקצוע מטעמו. אשר על כן, אין מקום ליצירת הסדר שונה. כמו גם, נטען כי היא עלולה לפגוע בהיכרותו של השמאי עם התכנון המקומי – היכרות שיש לה משקל במקרים רבים בקביעת שומת ההשבחה וביצירת ראייה כללית ושמירה על אחידות. כמו גם, על רקע הקשיים המעשיים בישומה ובהכנסת גורם נוסף למערך חישוב היטלי ההשבחה שכאמור הינו מסובך ומורכב כבר כיום.

לשכת שמאי המקרקעין, המרכז לשלטון מקומי ויושבי ראש ועדות הערר הביעו התנגדות להצעה, בטענה כי מדובר במהלך המעיד על היעדר אמון במקצועיות השמאים ואשר מטיל בהם דופי שאינו מבוסס. במקרים לא מעטים, כך צוין, שמאי הוועדה עורכים שומות המיטיבות עם היזמים – ולא עם הרשות המקומית – דבר המלמד על עצמאות מקצועית. לשיטתם, מקור הפערים בשומות נובע פעמים רבות מהנחיות משפטיות של הרשויות המקומיות ולא מהטיות מובנות. לפיכך, הוצע כי במקום ההצעה הנזכרת, ניתן לקבוע שהשמאות תיעשה בהתאם להנחיות מקצועיות אחידות וברורות, ולשקול פתרונות מדודים כגון מנגנוני סנקציה או פיקוח ענייני מקום בו הוכח כי השומה הוערכה כלפי מעלה בצורה בלתי סבירה.

המלצת הצוות – ניתוק הזיקה בין עורך השומה לבין הוועדה המקומית

בשלב זה, ובין היתר לאור קשיים מעשיים ויישומים, הצוות ממליץ שלא לקדם שינוי בתחום זה. לצד זאת, ולשם יצירת אחידות בכללים השמאיים לחישוב שומת השבחה וליתן מענה לקשיים שעליהם הצביע מבקר המדינה – ממליץ הצוות למועצת שמאי המקרקעין לקדם ולעדכן בשקידה הראויה תקנים שמאיים לשומת השבחה לצורך חיוב בהיטל השבחה, שינחה את שמאי הוועדות המקומיות. בנוסף, הצוות ממליץ לבחון קביעת חובת פרסום השומות של שמאי הוועדות המקומיות ואת התנאים לכך. מהלך זה צפוי לסייע בהיבטי השקיפות והאחידות.

לוח שומה סמוך לאחר אישור התוכנית

סעיף 4(1) לתוספת השלישית לחוק קובע כי: "ההשבה תיקבע בידי שמאי מקרקעין בסמוך לאחר אישור התכנית, התרת השימוש החורג או מתן ההקלה; אולם רשאית הוועדה המקומית לדחות את עריכת שומת ההשבה עקב אישור תכנית עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבה". בפועל, ברוב המקרים עושות הוועדות המקומיות שימוש בסיפא של הסעיף, ודוחות את עריכת השומה עד למועד מימוש הזכויות.

לדחייה זו יתרונות לא מבוטלים: היא חוסכת עלויות עריכת שומה מקום בו טרם הגיע מועד החיוב או טרם הובררו התנאים לקבלת פטורים; היא מונעת מן החייב בהיטל להקדים ולשאת בעלויות הכרוכות בהליך השגה או בירור מחלוקת ביחס לשומה; וכאשר המימוש נעשה בדרך של קבלת היתר בנייה, היא מאפשרת עריכת שומה המשקפת את היקף הבינוי בפועל בהתאם להיתר, לרבות מימוש חלקי. עם זאת, לדחיית עריכת השומה גם חסרונות משמעותיים: בעל המקרקעין נותר במצב של חוסר ודאות באשר לגובה ההיטל, עד למועד שבו יחליט למכור את המקרקעין או להגיש בקשה להיתר בנייה.

לשם צמצום אי-הוודאות בחן הצוות את האפשרות למחוק את הסיפא של סעיף 4(1), או לכל הפחות להגביל את האפשרות לעשות בה שימוש למצבים מוגדרים בלבד. משמעות הדבר היא חיוב בעריכת "לוח שומה" בהתאם לסעיף 5 לתוספת, בסמוך לאחר אישור התוכנית. מהלך זה עשוי גם להפחית שונות בין שומות, שכן אותו שמאי יערוך שומה לכל יחידות המקרקעין החייבות מכוח אותה תוכנית ועל בסיס פרמטרים אחידים – בניגוד למצב כיום, שבו בכל אירוע מימוש ממונה שמאי אחר לעריכת השומה. יצוין, כי אם תתקבל בעתיד ההצעה לשינוי המועד הקובע למועד מימוש הזכויות (כפי שהוצגה לעיל), הרי שההצעה של לוח שומה אחיד, אינה רלוונטית עוד, שכן מועד אירוע המס איננו אחיד, והוא מתגבש רק במועד המימוש של כל נישום ונישום.

בהליך השימוע והיועצות הציבורית הוצגה ההצעה לחייב את עריכת לוח שומה סמוך לאחר אישור התוכנית. מקצת מהגורמים -- תמכו עקרונית בהצעה, אולם כולם הצביעו על קשיים משמעותיים ביישומה. הובעו הסתייגויות בדבר העלות הגבוהה של עריכת שומות לכלל המגרשים בתוכניות רחבות והעומס שיוטל בשל כך על השמאים ועל הרשויות.

כמו כן, בשל כך שבמצבים אלו, לרוב תיקבע השומה, במועד מוקדם למועד מימוש הזכויות שבו קמה חובת התשלום, הרי שבשלב זה החייב לא בהכרח מגלה עניין ממשי בשומה, בעוד שהתוספת השלישית קובעת כי האפשרות להשיג עליה בפני שמאי מכריע או ועדת ערר היא בתוך שנה מהמועד בו הומצא לחייב לוח השומה. על כן, עלתה הטענה כי יש לשקול קביעת מנגנוני השגה גמישים יותר, ובכלל זה להאריך את התקופה האמורה ואף לאפשר את ההשגה על גובה השומה במועד חובת התשלום, היינו במועד מימוש הזכויות. תוצאה אשר למעשה לא היתה מביאה לסופיות ולסוגיית אי הוודאות אשר בגינה הועלתה הצעה זו.

חסרונות נוספים, הכרוכים בהכנת לוח שומה, קשורים, בשונות גבוהה מאוד בין מגרשים בתחום התוכנית, בין השאר, רצף תוכניות שונות במגרשים שונים, מחוברים, שימושים מעורבים, תנאים פיזיים שונים, פטורים (שחלקם מתגבשים ומותנים במימוש או רק בהיתר ובתנאים שונים), תוכניות מתקנות ותוכניות פוגעות וכו'. בשל כך, קיימת

מורכבות מובנית בעריכת לוח שומה, שהלכה למעשה, במקרים רבים, יצריך שומה פרטנית לכל מגרש ומגרש שבתחום התוכנית לאור מאפייניו ונסיבותיו הייחודיים, מה שכרוך בעלויות גבוהות ובעבודה ממושכת.

חלופה רכה יותר – לוח "עקרונות שומה"

נוכח הקשיים שעלו ביחס למנגנון לוח השומה במתכונתו הנוכחית, הוצע לבחון מנגנון חלופי ללוח השומה. במסגרת זו הועלתה הצעה לפיה החיוב הנקבע בסמוך לאחר אישור התוכנית לא יהווה שומת השבחה מלאה, אלא יתמצה בקביעת "עקרונות שומה" כלליים לאותה תוכנית. עקרונות אלה ישמשו כמצפן מקצועי לשמאים שיערכו את השומות הפרטניות בשלב מאוחר יותר, ויכללו גם הוראות מפורשות שיגדירו באילו מצבים ניתן לסטות מהם.

יישום מנגנון זה עשוי להעניק מענה למחלוקות שכיחות, אשר כיום מובילות להליכים משפטיים ממושכים ולאחידות חלקית בלבד בין השומות. כך, לדוגמה, ניתן לקבוע כבר בשלב המוקדם שווי בסיסי למ"ר נכון למועד הקובע, או להחיל מקדמים אחידים ביחס לסוגיות כגון רמת הסיכון, תקופות דחייה וכיוצא באלה. בדרך זו עורך לוח עקרונות השומה לצמצם מראש את פערי הפרשנות בין שמאים, ולהעניק ודאות גבוהה יותר לבעלי הזכויות ולרשויות המקומיות כאחד.

עם זאת, לצד יתרונותיה, ההצעה אינה חפה מקשיים. מאחר שעקרונות השומה אינם מחליפים את הצורך בהכנת שומה פרטנית לכל מגרש בהתאם לנסיבותיו, עלולה להיווצר למעשה הכבדה על המערכת – בדמות הכפלת ההליכים: תחילה השגה וערר ביחס ללוח העקרונות, ולאחר מכן ביחס לשומות ההשבחה שיערכו בפועל. מצב זה עשוי להאריך את פרקי הזמן עד לגביית ההיטל, ולהכביד הן על הרשויות המקומיות והן על הנישומים.

חלופה נוספת – עיגון הערכת השווי בתוכניות איחוד וחלוקה כבסיס לשומת השבחה

אפשרות נוספת שנבחנה היא להסתמך על הערכים השמאיים הקבועים בטבלאות ההקצאה והאיזון שבתוכניות הכוללות הוראות איחוד וחלוקה שלא בהסכמת הבעלים, ולראות בהם כשומת ההשבחה, ללא צורך בעריכת שומה נוספת. שכן הערכת השווי של המגרשים נערכת במועד קרוב בזמן למועד הקבוע בתוספת השלישית – עד חצי שנה לפני הפקדת התוכנית.¹¹⁰

בכך יובטח כי כבר בו-בעת עם אישור התוכנית יידעו בעלי הזכויות, ברמת ודאות גבוהה, את גובה היטל ההשבחה הצפוי – דבר שעשוי לעודד מימוש זכויות ולזרז את פיתוח המקרקעין. יודגש כי בהליכי תכנון הכוללים איחוד וחלוקה ממילא מתקיימים דיונים בסוגיות שמאיות הנוגעות לשווי הזכויות,¹¹¹ ועניינים אלו מתבררים ומוכרעים כבר בשלב זה, בהליך ההתנגדויות לתוכנית.

¹¹⁰ ראו תקנה 4(ב)(2) לתקנות התכנון והבניה (תכנית איחוד וחלוקה), תשס"ט-2009.

¹¹¹ ראו תקן 15 בדבר פרוט מזערי נדרש בטבלת ההקצאה ואיזון הנערכת לתכנית איחוד וחלוקה.

לצד זאת, יש להדגיש כי בתוכניות איחוד וחלוקה העיקרון המנחה הוא שמירה על יחסיות השווי בין בעלי הזכויות במתחם.¹¹² בהתאם לכך, בעת הערכת שווי המקרקעין בתוכניות מסוג זה, נוהג השמאי שלא לייחס משקל לרכיבים שאינם משפיעים על היחסיות, וזאת כאשר מדובר ברכיבים אחידים המתקיימים בכל החלקות.

כך למשל, אם במצב הקודם לתוכנית ("מצב נכנס") חלה תוכנית כללית שמשביחה את הקרקע – כגון אפשרות להשבחה באמצעות הגדלת זכויות בנייה – אך תוכנית זו חלה לגבי כלל החלקות במתחם, אין הכרח להביאה בחשבון, שכן הוא אינה משנה את ההשוואה היחסית ביניהן. דוגמה נוספת היא מצב שבו כל החלקות סובלות מאותה מגבלה סביבתית, כגון קרבה לתשתית מטרד (לדוגמה קו מתח גבוה או דרך ראשית סואנת). גם כאן, מאחר שההשפעה על כלל החלקות אחידה, אין היא רלוונטית לקביעת היחסיות ביניהן. אם כן, אימוץ הצעה זו יגרור, באופן ברור, חיוב של השמאי להתייחס לכלל הרכיבים העלולים להשפיע על השווי, שכן לקביעתו תהיה משמעות לא רק לעניין השווי היחסי בין בעלי הזכויות, אלא גם לעניין החיוב בהיטל השבחה.

בין כך ובין כך, עולה החשש להעברת העלות והזמן הנדרש לניהול הליכי היטל השבחה אל ההליך התכנוני, לרבות במסגרת הליך ההתנגדויות לתוכנית שיהפוך גם לדיון בהשגת על שומת השבחה וזאת תוך עיכובים משמעותיים ופגיעה מהותית ביעילות ואיכות ההליך התכנוני.

קביעת היטל השבחה לתוכניות פינוי ובינוי במסגרת הליך התכנון –

הצעה נוספת שהועלת על ידי השמאי הממשלתי הראשי ונבחנה, נוגעת לתוכניות להתחדשות עירונית שנערך לגביהן, לעת אישור התוכנית, תחשיב הבוחן את הכדאיות הכלכלית, לפי תקן 21. לפי הצעה זו, חישוב היטל השבחה הצפוי שנכלל בתחשיב שמאשר שמאי מוסד התכנון, יהפוך לשומת היטל השבחה מחייבת וסופית, תוך יצירת מנגנון שמאפשר לצדדים להשיג על השומה.

כיום, התחשיב הכלכלי הנערך לפי תקן 21 נועד לבחון את כדאיותו הכלכלית של הפרויקט בשלב התכנוני בלבד, ואינו בעל מעמד מחייב לעניין קביעת גובה ההיטל, על אף שהוא אחד מהרכיבים הנלקחים בחשבון בתחשיב האמור. שומת היטל השבחה נערכת מחדש, במנותק מהתחשיב שנערך ושנים לאחר מכן, בעת מימוש הזכויות. ניתוק זה יוצר חוסר ודאות עבור יזמים שכן בשלב היתר הבנייה הפרויקט כבר "סגור פיננסית", מורכבות חישובית ועומס מערכתי עבור דיירים המבקשים למכור את דירותיהם, ואף אובדן הכנסות מוצדקות לרשויות המקומיות בשל פטורים המוגשים בשם הדיירים חרף ההכרה בהיטל כהוצאה מלאה של היזם.

הליבה של הפתרון המוצע מעניקה מעמד מחייב וסופי לשומת היטל השבחה הצפויה הנכללת בתחשיב תקן 21 ומאפשרת על ידי שמאי מוסד התכנון, תוך הצגתה כחלק ממסמכי התוכנית בסמוך למועד הפקדתה ויצירת מנגנון השגה מובנה במסגרת ההליך התכנוני. היתרון המרכזי הטמון בהצעה זו הוא יצירת ודאות ויציבות כלכלית לכלל השחקנים בפרויקט כבר בשלב אישור התוכנית, תוך צפי לצמצום דרמטי של מחלוקות, עררים ועומס שיפוטי עתידי.

¹¹² ראו סעיף 122 לחוק התכנון והבניה.

מנגנון זה נסמך על איזון אינטרסים מובנה: עבור היזם, היטל ההשבחה מהווה "הוצאה מוכרת" במסגרת התחשיב הכלכלי לתוכנית, והיא "מוחזרת" באמצעות שטחי בנייה נוספים שיבטיחו רווח מינימלי (בכפוף כמובן לכך שהתכנון מאפשר זאת). לכן הוא נותר אדיש יחסית לגובה ההיטל כל עוד קיימת ודאות שהשומה בשלב התכנון תהיה זהה לזו שיידרש לשלם בעת המימוש. מן העבר השני, גם לרשות המקומית יש אינטרס מובנה לאיזון, היטל גבוה מדי יגרור העצמת זכויות בנייה המהוות נטל תשתיתי ותחזוקתי גירעוני עבודה, בעוד היטל נמוך יפחית את זכויות הבנייה ויגדיל את הרווח היזמי. יתרה מכך, כדי למנוע חיסרון כיס לרשויות המקומיות, מוצע גם לקבוע כי במנגנון המוצע לא תהיה תחולה לפטורים לעניין תוספת ממ"דים והרחבת הדירות הקיימות, והרשות תגבה את ההיטל במלואו מהיזם בעת הוצאת היתר הבנייה.

מנגד, יישומה של ההצעה מעורר חששות כבדי משקל בקרב מוסדות התכנון, שכן קיימת סבירות גבוהה כי היא תעמיס באופן ניכר על הליכי התכנון ותאריכם עד להכרעה סופית בגובה ההיטל. ההצעה משנה באופן מהותי את אופיו של תקן 21, והופכת אותו מכלי עזר דינמי שנועד לסייע למוסד התכנון לשקול ישימות כלכלית במכלול שיקוליו, לשומת השבחה חלוטה החייבת בתשלום. פגיעה זו בהליך התכנוני נובעת מכך שמוסד התכנון יידרש לאשר שומה מחייבת תוך ניהול הליכי התנגדות והכרעות מעין-שיפוטיות מורכבות, בשיתוף שמאי יועץ, בשלב שבו התוכנית טרם הבשילה סופית. בנוסף, עולה חשש לפגיעה ישירה באינטרסים ובסמכויות של הוועדה המקומית, היות והשומה המחייבת לא תיערך, ברוב המקרים, על ידיה, אלא מאושרת על ידי שמאי מוסד התכנון שמוסמך לאשר את התוכנית, דבר המפקיע מידיה את הזיקה והשליטה המסורתית על עריכת שומות והגנה על קופתה הציבורית בתחומה.

המלצת הצוות – לוח שומה סמוך לאחר אישור התוכנית

מהסיבות שפורטו והצביעו על הקשיים והחסרונות, הצוות סבור שאין לאמץ בשלב זה את ההצעות הנזכרות ובכלל זה את ההצעה לחייב בלוח שומה סמוך לאחר אישור התוכנית. לצד זאת, הצוות סבור כי נכון לבוא בדברים עם מספר ועדות מקומיות וסוגי תוכניות שימצאו מתאימות לכך, ולבצע בהן פיילוט במסגרת הוראות הדין התקף, שבמסגרתו יוכן לוח שומה. לאחר הסקת המסקנות מהפיילוט, להמשיך בחינה בנוגע לתקנות שיגדירו סוגי תוכניות שאישורן יחייב עריכת לוח שומה. בנוגע להצעות לאימוץ הערכת השווי שנקבעה במסגרת תוכניות איחוד וחלוקה שלא בהסכמת הבעלים כמחייב לשומת ההשבחה או אימוץ היטל ההשבחה שהובא בחשבון בתחשיב לפי תקן 21, מצא הצוות כי לאור מורכבותן של הצעות אלה, נכון להמשיך ולבחון אותן, בכפוף לשיח עם גופי התכנון בכל הנוגע לחשש הכרוך בהצעות אלה, בדבר פגיעה ביעילות ההליך התכנוני.

ייעול הליכי עריכת שומת השבחה, ערר והשגה

כפי שסקרנו בפרק ב' של הדו"ח, סוגיית הליכי ההשגה והערר בהיטלי השבחה מהווה נדבך מרכזי בשיח על רפורמות בתחום. כיום מוסדר ההליך באמצעות מנגנון השמאי המכריע מצד אחד, וועדות הערר המחוזיות מצד אחר, כאשר לשני הגופים סמכויות שונות ונפרדות. מנגנון זה, על אף תרומתו המשמעותית להכרעות מקצועיות וליקורת על השומות, זוכה לביקורת הן מצד יזמים ובעלי קרקע והן מצד רשויות מקומיות ושמאים. במסגרת השימוע הציבורי הועלו מספר הצעות לעדכון ושכלול המנגנון הקיים.

איחוד ערכאות – שמאי מכריע וועדות ערר

אחת ההצעות המרכזיות שעלו במסגרת הליכי שיתוף הציבור נוגעת לשינוי יסודי במבנה הערכאות המטפלות בהשגות ועררים על חיובים בהיטל השבחה. כיום, קיים מנגנון כפול: שאלות שמאיות נידונות בפני שמאי מכריע, בעוד ששאלות משפטיות מובאות להכרעת ועדות הערר המחוזיות. כפילות זו נועדה להבטיח מומחיות מקצועית נפרדת, אך בפועל היא יוצרת הליכים מורכבים, ארוכים ולעיתים סותרים.

ההצעה מבקשת לאחד את שתי הערכאות וליצור גוף מקצועי אחד שידון הן בהיבטים המשפטיים והן בהיבטים השמאיים של ההשגה. כך, החייב בהיטל יידרש לפנות לערכאה אחת בלבד, שתכריע בכל השאלות הכרוכות בערר. יתרונה המרכזי של ההצעה טמון בייעול ההליך – קיצור זמני ההכרעה, הפחתת הביורוקרטיה, והסרת החובה להתנהל במקביל מול כמה גופים שונים. בנוסף, הוצגה טענה ולפיה קיימת תחושה של "טשטוש גבולות" בין השדה המשפטי לשדה השמאי: נטענו כי ועדות הערר נדרשות לעיתים להיבטים שמאיים מובהקים, ואילו השמאים המכריעים מתייחסים לסוגיות בעלות אופי משפטי. בהתאם לגישה זו, איחוד הערכאות נועד לצמצם תופעה זו ולרכז את מכלול הסוגיות בגוף אחד.

על פי מתווה ההצעה, ייערך מיפוי ראשוני של העררים (GATE). ככל שהערר עוסק במהותו בשאלות שמאיות או גם בשאלות כאמור, יצורף להרכב ועדת הערר שמאי מכריע כחבר, כך שההכרעה תשלב מומחיות משפטית ושמאית גם יחד. מנגנון זה אמור להבטיח הכרעה מקיפה ומאוזנת, תוך מתן מענה מקצועי לכל אחד מההיבטים הרלוונטיים.

על אף היתרונות שבאיחוד הערכאות, הובעו גם חששות מהותיים. ראשית, נטען כי המהלך עלול להכביד על ועדות הערר, אשר ממילא מתמודדות עם עומס תיקים משמעותי, ובכך להאריך עוד יותר את משך ההליכים. בנוסף, קיים חשש כי ביטול מנגנון השמאי המכריע יפגע במהירות וביעילות ההכרעה בסוגיות שמאיות טהורות, ביחס להשגות שנוגעות לגובה החיוב בלבד, אשר כיום נפתרות באופן ממוקד ומהיר יחסית. עוד צוין כי האיחוד עלול לגרום לאובדן יתרונם של מנגנון ההתמחות הקיים – שמאים מול סוגיות שמאיות ומשפטיים מול סוגיות משפטיות – וליצור מבנה ארגוני מורכב שידרוש הכשרה מיוחדת והרכבים רחבים, באופן שעלול לסרב לאת ההליך ולא להקל עליו.

לשכת שמאי המקרקעין והשמאים המכריעים הביעו התנגדות לאיחוד. לשיטתם, מנגנון השמאי המכריע מהיר ויעיל, ואיחודו עם ועדות הערר יגרום לסחבת ולעיכובים נוספים. חלק מיושבי ראש ועדות הערר הביעו תמיכה עקרונית, והציעו לשלב שמאים כחברי קבע בהרכבים לשם הכרעה מקצועית יותר. אחרים התריעו מפני הכבדה נוספת על ועדות הערר, והציעו חלופות כגון שיתוף פעולה הדוק יותר בין השמאים המכריעים לוועדות, במקום איחוד מלא.

הקמת ועדה ארצית לסוגיות עקרוניות

במהלך הליך השימוע עלתה הצעה להקים בחוק ועדה ארצית שתדון בסוגיות עקרוניות בתחום היטלי ההשבחה. ייעודה של ועדה זו הוא לייצר אחידות בפסיקה השמאית והמשפטית, להפחית את מספר המחלוקות החוזרות ולהנחות את כלל הערכאות – ועדות הערר, השמאים המכריעים ואף השמאים מטעם הרשויות המקומיות – בהתמודדות עם שאלות יסוד. הרציונל העומד בבסיס ההצעה הוא כי סוגיות עקרוניות חוזרות ומכבידות על המערכת, ולעיתים מתבררות בנפרד במקומות שונים תוך יצירת פערים וחוסר אחידות. ועדה ארצית תוכל לייעל את ההליכים, לצמצם שונות ולבסס יציבות רגולטורית בשוק.

עם זאת, להקמת גוף כזה ישנן השלכות מורכבות בין השאר, הרכב הוועדה, מעמדה, סמכויותיה (ובכלל זה מהי סוגייה עקרונית רוחבית), מי רשאי להפנות אליה שאלה או לצרף עמדה, את מי הכרעותיה יחייבו או ינחו ועוד. ועדה שתכריע בסוגיות עקרוניות תתפקד למעשה כערכאה מעין-שיפוטית, עצמאית בשיקול דעתה, וזאת לצד ערכאות מעין-שיפוטיות אחרות שכבר קיימות – ועדות הערר והשמאים המכריעים. מצב זה עלול לפגוע בעקרון יסוד במשפט המנהלי, לפיו בית דין מנהלי המקיים הליך שיפוטי עצמאי בשיקול דעתו (כמובן, למעט כפיפות לדין ולהלכות מחייבות של בית המשפט העליון). יצירת גוף חדש בעל אופי "פסיקתי" מעלה חשש ליצירת מדרג בלתי ברור בין הערכאות, ואף לערעור עקרון הפרדת הסמכויות בין רשויות המדינה.

בעיה נוספת מתייחסת לממשק בין הכרעות ועדה ארצית כזו לבין עמדות היועצת המשפטית לממשלה. כידוע, עמדות היועצת המשפטית מחייבות את רשויות המדינה, ואלו ניתנות לא אחת במסגרת התייצבויות היועצת בתיקים המעלים סוגיות משפטיות עקרוניות בתחום היטל ההשבחה. במידה שהוועדה הארצית תקבע עמדה עקרונית הסותרת את עמדת היועצת המשפטית, עלול להיווצר מתח נורמטיבי בין שני גופים אלה.

לצד החסרונות, קיימים גם יתרונות פוטנציאליים: ערכאה שכזו יכול לייצר הנחיות אחידות, לצמצם פערים בין פרשנויות שונות ולהבטיח יציבות לשוק. השאלה העומדת במרכז הדיון היא כיצד לאזן בין היתרונות שבאחידות ובוודאות לבין החשש מפגיעה בעקרונות יסוד של המשפט המנהלי, בדרך הביקורת השיפוטית, ובמארג הסמכויות הקיים. ייתכן שעל הצורך בעקרונות אחידים כאמור, יש לענות בדרך של תקינה שמאית מנחה, כפי שהמלצנו קודם.

חלופה נוספת רכה יותר וללא צורך בתיקון חקיקה שנבחנה, היא להקים פורום משולב של הייעוץ המשפטי לממשלה, מינהל התכנון, מטה התכנון, משרד הפנים ונציגות של שמאים מכריעים, של יו"ר ועדות ערר ושל השלטון המקומי, עם השמאי הממשלתי הראשי, אשר יתכנס באופן יזום אחת לתקופה לדון בשאלות רלוונטיות

על הפרק שמעסיקות את השוק בתחום היטלי ההשבחה, וככל שיימצא לנכון, ייתן גילוי דעת בנושא מסוים. הנושאים יכולים להיות בהיבטים משפטיים או שמאיים, או שמעריבים את שני התחומים גם יחד. אלו, לא יחייבו באופן ישיר את ועדות הערר בתיקים שבפניהם כמובן, אולם ניסיון העבר מלמד שחוות דעת מסוג זה זכו לאימוץ ולכיבוד גם בוועדות הערר, ואף לפני כן, גם בוועדות המקומיות הגובות את היטל ההשבחה.

מעמד תקדימי להחלטות שמאי מכריע

הצעה נוספת שנדונה במסגרת הליכי שיתוף הציבור היא קביעת תוקף תקדימי מחייב להחלטות של שמאי מכריע. כיום, שמאי הפועל מטעם ועדה מקומית אינו מחייב בהחלטות קודמות של שמאי מכריע, גם אם מדובר באותה תוכנית משביחה או בנסיבות דומות. מצב זה יוצר שונות ניכרת בין שומות ההשבחה, מגביר את אי הוודאות בקרב בעלי הקרקע והיזמים, ולעיתים אף מתמרץ הגשת השגות נוספות מתוך ציפייה לתוצאה שונה. כפועל יוצא, ההליכים מתארכים, גובר העומס על הערכאות, והמערכת כולה סובלת מהיעדר אחידות. בהתאם להצעה זו החלטת שמאי מכריע בעניין מסוים תשמש כתקדים מחייב עבור שמאים אחרים, לכל הפחות ביחס לאותה תוכנית משביחה.

יתרונה המרכזי של ההצעה נעוץ ביכולת לייצר אחידות והמשכיות בקביעה השמאית, להפחית את הפערים בין שומות ולצמצם את הצורך בהליכי ערר חוזרים ונשנים. הדבר צפוי להוביל לוודאות רבה יותר בשוק המקרקעין, ולחסכון במשאבים הן עבור הנישומים והן עבור הרשויות המקומיות. עוד הוצע כי במקרים חריגים שבהם שמאי מכריע סבור כי יש הצדקה לסטות מתקדים מחייב שקבע שמאי מכריע לפניו, תוקם מסגרת מוסדית שתכריע – למשל באמצעות השמאי הממשלתי הראשי, או בפני פורום מיוחד שבו שמאים מכריעים בדימוס. בכך ניתן יהיה להבטיח גם גמישות מסוימת, מבלי לפגוע בעיקרון האחידות.

עם זאת, הועלו גם הסתייגויות מהותיות מהרעיון. נטען כי שמאות מקרקעין במהותה מבוססת על שיקול דעת עצמאי, שיש להפעילו בהתאם לנסיבות, וכי כל מגרש וכל תוכנית נושאים עמם מאפיינים ייחודיים המחייבים שיקול דעת עצמאי. כפיפות מחייבת להכרעות קודמות עלולה להביא להחלת נוסחאות קשיחות שאינן מתאימות למקרים פרטניים, ואף להחמיר את תחושת אי הצדק. יתר על כן, יצירת מנגנון תקדימי תכבול את ידיהם של השמאים ותפגע בעקרון שיקול דעת מקצועי ועצמאי בנוסף, ההצעה עלולה להעלות קשיים גם ביחס למנגנוני ביקורת על החלטות של גופים מנהליים וההסדרים המשפטיים המקובלים בעניין זה.

קביעת לוחות הזמנים לעריכת שומת השבחה

יושב ראש המרכז לשלטון מקומי העלה הצעה לקבוע לוחות זמנים ברורים ומחייבים לעריכת שומות ובמסגרת הליכי ההשגה עליהן. ההצעה כוללת קביעת מועדים מחייבים לעריכת השומות על ידי כלל הגורמים – החל משמאי הוועדה המקומית ועד השמאי המכריע. בין היתר הוצע לבחון קביעת ברירות מחדל שיחולו בעת חריגה מלוחות הזמנים שיקבעו, באופן שיתמרץ את הגורם הרלוונטי לסיים את מלאכת השומה בזמן.

יצוין כי תשלום היטל ההשבחה מהווה תנאי למימוש הזכויות בנכס. אי-תשלום ההיטל מונע מהבעלים במקרקעין לרשום בפנקסי המקרקעין את העברת הזכויות בנכס, כאשר מדובר במימוש בדרך של מכר, ומונע את קבלת היתר הבנייה מהוועדה המקומית בפועל. לצד האמור, עלה בדיוני הצוות כי ברוב המקרים מלאכת עריכת שומת ההשבחה על ידי הוועדה המקומית נעשית סמוך למועד מימוש הזכויות ולעיתים אף לאחריו (כאשר מדובר במכר). בכל הנוגע למימוש בדרך של היתר, נקבעה בסעיף 145(ד) לחוק חובה למשלוח פירוט החיובים ובכלל זה היטל השבחה, בתוך 10 ימים ממועד ההחלטה למתן היתר. אם לא נשלח פירוט החיובים כאמור, נקבעה חובה למתן ההיתר אף אם לא שולמו כלל החיובים (אין באמור כדי לגרוע מחובת התשלום לאחר קבלת ההיתר (ר' סעיף 157א(ה3)). עם זאת, לא נקבעה בחוק הוראה דומה לעניין מימוש בדרך של מכר.

המלצת הצוות – ייעול הליכי עריכת שומת השבחה, ערר והשגה

הצוות ממליץ להמשיך בבחינת ההצעה שהועלתה על ידי יושב ראש מרכז השלטון המקומי בשיתוף עם השלטון המקומי וזאת תוך חתירה למתווה מאוזן שבין ייעול ההליך לבין שמירה ומניעת פגיעה בהכנסות השלטון המקומי או בנישום.

מעבר לעניין זה, הצוות לא מצא מקום לאמץ שינויים נוספים בהליכי השגה והערר כפי שפורטו לעיל, אך הוא ער לצורך בקיצור זמנים וביצירת כלים שיאפשרו קבלת החלטות באופן אפקטיבי ואחיד. היבטים אלו יישקלו בהמשך הדרך, במעורבות של גורמים נוספים במחלקת ייעוץ וחקיקה, לרבות המחלקה למשפט ציבורי מנהלי, האמונים על היבטי ביקורת שיפוטית ובתי דין מנהליים. לצד האמור, הצוות מצא לנכון לאמץ את ההמלצה לפיה יוקם פורום משולב שיתכנס מידי תקופה וייתן חוות דעת לא מחייבות, בנושאים שעל הפרק, לפי שיקול דעתו.