

רע"א 4217/04

בפני : כבוד הנשיא (בדימי) א' ברק  
כבוד השופט ס' גובראן  
כבוד השופטת א' חיות

המבקש : ציון פמיני

נגד

המשיבה : הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בע"א 4111/03 שניתן ביום 10.9.2003 על ידי כב' השופטים י' עדיאל, ב' אוקון וח' בן-עמי

בשם המבקש : עו"ד יורם ברסלע ועו"ד אליצור דיבון

בשם המשיבה : עו"ד שרי לרנר-הורוביץ

### פסק-דין

השופטת א' חיות:

כללי

כיצד תחושב השבחה מקום שבו אושרו מספר תכניות בזו אחר זו מבלי ששולם היטל השבחה בעקבות איזו מהן? זוהי השאלה העולה בערעור שבפנינו והיא נוגעת לפירושו של סעיף 4(5) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה, התוספת ו-סעיף 4(5) לתוספת, בהתאמה), הקובע:

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

וביתר פירוט – השאלה העומדת לדיון בערעור זה היא האם כטענת המערער יש לחשב את ההשבחה במקרה של רצף תכניות באופן המצרף את ההשבחות שנוצרו בעקבות אישורה של כל תכנית ותכנית (להלן: שיטת המדרגות), או שמא כקביעת בית משפט קמא יש לחשבה לפי ההפרש שבין ערך המקרקעין במצבם המקורי, דהיינו בסמוך לפני אישורה של התכנית הראשונה, ובין ערכם לאחר אישור התכנית האחרונה (להלן: שיטת המקפצה).

1. בתחילת שנות השבעים רכש המערער מקרקעין בשכונת בית הכרם בירושלים. במועד הרכישה חלה על המקרקעין תכנית מתאר 62 לירושלים שפורסמה למתן תוקף ביום 16.7.1959, ומספר שנים לאחר מכן, ביום 13.3.1980, פורסמה למתן תוקף תכנית 2005/6 אשר חלה אף היא על המקרקעין (להלן: התכנית הראשונה). תכנית נוספת החלה על המקרקעין פורסמה למתן תוקף ביום 28.6.1996 והיא תכנית 2005/6 ב' בדבר איחוד וחלוקה מחדש של חלקות בשכונת בית הכרם (להלן: התכנית האחרונה). עד לתכנית האחרונה היו המקרקעין שבבעלות המערער 19 חלקי חלקות אי-רגולאריות במושע ובעקבות הליך האיחוד והחלוקה על פי התכנית האחרונה הפך המערער לבעלים הבלעדי של שני מגרשים זמינים לבנייה. חלק מן הבעלים במשותף (לפי מצב המקרקעין טרם התכנית האחרונה), שילמו ככל הנראה היטל השבחה בגין התכנית הראשונה, לאחר שמימשו את זכויותיהם בחלקות בעת שתכנית זו הייתה בתוקף ואילו המערער מימש את זכויותיו במגרשים רק לאחר אישור התכנית האחרונה. באותו מועד, חייבה המשיבה את המערער בהיטל השבחה על פי שומה אשר העמידה את סכום ההשבחה על סך 2,015,813 דולר. השמאי מטעם המערער חלק על שומה זו והגיש חוות דעת נגדית לפיה ההשבחה אינה עולה על סך 107,080 דולר. השמאי המכריע שמינו הצדדים, יהושע אבני, חישב את ההשבחה בשיטת המקפצה וקבע כי ההיטל עומד על סך 2,851,967 ש"ח.

2. בערעור שהגיש לבית משפט השלום בירושלים על החלטת השמאי המכריע טען המערער, בין היתר, כי לפי סעיף 4(5) לתוספת אין לערוך את השומה בשיטת המקפצה. בדחותו את הערעור קבע בית משפט השלום (כב' סגן הנשיא י' שמעוני) כי לפי סעיף 4(5) לתוספת על המשיבה לבצע את שומת ההשבחה בשיטת המקפצה, תוך דילוג על כל תכניות הביניים. על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בירושלים בו שב המערער והעלה טענות נגד חישוב השומה בשיטת המקפצה. בית המשפט המחוזי (כב' השופטים י' עדיאל, ב' אוקון וח' בן-עמי) קיבל את הערעור בנוגע למרכיבים שונים בשומה, אך דחה את טענתו המרכזית של המערער באשר לשיטה שבה יש לחשב את ההשבחה, בקובעו כבית משפט השלום בשיטת המקפצה היא השיטה הנכונה לחישוב ההשבחה על פי סעיף 4(5) לתוספת. בית המשפט המחוזי קבע בהקשר זה כי אף שיש בהוראת סעיף 4(5) לתוספת "שטח מחייה מספיק" לפרשנות הדוגלת בשיטת המדרגות, אין להחילה משום שאימוץ שיטה זו עלול "להוביל לאיזון האפשרות לחשב את ההשבחה בהינף אחד ובדרך מקוצרת". בית המשפט הוסיף וקבע כי סעיף 4(5) לתוספת אינו הוראת נוהל בלבד כי אם "Novation סטטוטורי, בגדרו חיוב השבחה שנדחה משתנה דרך חישובו, אם אושרה בינתיים תוכנית משביחה אחרת". עוד קבע בית המשפט כי סעיף 4(5) לתוספת יוצר איזון בין אינטרס הציבור במנגנון גבייה יעיל ובין

אינטרס בעל המקרקעין בדחיית תשלום ההיטל, המשחררת אותו מן הצורך לגייס מקורות למימונו. בית המשפט דחה את טענת המערער בדבר אפליה שיוצרת שיטת המקפצה בין בעלי מקרקעין שבחרו לשלם את ההיטל בזמנים שונים, מן הטעם שבעלים אשר העדיף ליהנות מדחיית תשלום ההיטל לקח על עצמו את הסיכון שתאושר תכנית משביחה נוספת על המקרקעין והוא יחויב בסכום גבוה יותר. בית המשפט הוסיף וקבע כי שיטת המדרגות היא זו העלולה ליצור אפליה לטובת הבעלים שבחר בדחיית התשלום שכן היא משחררת אותו מן הצורך לגייס אמצעי תשלום באופן מיידי ואינה מחייבת אותו בתשלום ריבית בגין הדחייה. עוד קבע בית המשפט כי שיטת המקפצה אינה מובילה כשלעצמה לחדירת מרכיבי השבחה לא תכנוניים לשומה וכי "ברגיל, לא צריך להיות הבדל בין שומה בשיטת המדרגות לבין שומה בשיטת המקפצה...". לבסוף קבע בית המשפט כי אף שבמקרים מסוימים ייתכן הבדל בין סכום ההיטל שיתקבל מחישוב על פי כל אחת מן השיטות (כתוצאה מהבדלים בין שיעור עליית מדד המחירים לצרכן לעומת שיעור עליית ערך המקרקעין שאינו נובע מהשבחה תכנונית), אין בכך בעיניו כדי לבסס טענה של אפליה. לדבריו, "מדד עליית ערך המקרקעין איננו פחות רלבנטי ממדד עליית המחירים לצרכן, ובעל המקרקעין איננו יכול 'לעצור את הזמן' ולדרוש כי נתון זה ינוטרל...".

על פסק דין זה נתבקשה רשות לערער בבית משפט זה, וביום 13.7.2005 ניתנה בהסכמה רשות ערעור כמבוקש והוחלט לדון בבקשה כבערעור. באותה החלטה נקבע כי הצדדים יגישו את סיכומיהם בכתב וכי פסק הדין יינתן על פי סיכומים אלה. כתב הסיכומים האחרון הוגש ביום 16.5.2006 ועתה הגיעה עת ההחלטה.

#### טענות הצדדים

3. הטענה המרכזית שחוזר המערער ומעלה בפניו היא הטענה כי על פי פירושה הנכון והראוי של הוראת סעיף 4(5) לתוספת יש לחשב את ההשבחה בשיטת המדרגות. לטענת המערער, שגה בית המשפט המחוזי וכן שגה בית משפט השלום לפניו בקובעם כי יש להחיל בעניין זה את שיטת המקפצה. לטעמו, שיטת המקפצה יש בה כדי לעוות את שומת היטל ההשבחה משום שהיא מביאה אל תוך החישוב ערכים המשביחים את שווי המקרקעין שאינם נובעים מן הפעילות התכנונית ועליהם אין ההיטל אמור לחול. המערער מוסיף וטוען כי התפישה השגויה לפיה שיטת המקפצה נגזרת מלשון הסעיף היא שהובילה לתמיכה בשיטה זו בספרות המקצועית. בהפנותו לסעיפים שונים בתוספת טוען המערער כי הכלל הוא ששומה יש לערוך בסמוך לאחר אישור התכנית (סעיף 4(1) לתוספת), שכן במועד זה מתגבשת החבות בהיטל השבחה (סעיף 2(א) לתוספת). זאת, להבדיל מן המועד הנדחה לתשלום ההיטל החל רק עם מימוש הזכויות (סעיף 7 לתוספת). עוד הוא טוען כי גם אם החליטה ועדה מקומית לדחות את עריכת שומת ההשבחה "עד למימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה ההשבחה" (סעיף 4(1)

לתוספת), יש לערוך את השומה ליום תחילת התכנית (סעיף 4(7) לתוספת). על כן, יש לנטרל מן השומה כל השבחה שאינה נובעת מאישור התכנית ומכאן עדיפותה של שיטת המדרגות המאפשרת זאת. המערער מוסיף וטוען כי חישוב ההשבחה בגין כל תכנית בנפרד אינו מסבך את הליכי השומה באופן כה משמעותי עד שיש בנימוק זה כדי לשלול את השיטה, וכי מכל מקום תכליתו של סעיף 4(5) לתוספת אינה פישוט הליכי השומה אלא לכידת מלוא ההשבחה שנוצרה עקב רצף של תכניות משביחות ברשת היטל ההשבחה. המערער טוען כי שגה בית משפט קמא בקבעו כי בדרך כלל אין הבדל בין שומת היטל השבחה המחושבת בשיטת המדרגות לשומה המחושבת בשיטת המקפצה, והא ראייה שבעניינינו מגיע ההפרש שבין ההיטלים לפי שיטות החישוב השונות לסכום של למעלה מ-1,250,000 ש"ח. השוני בעלויות הכנת השומה לפי השיטות השונות אינו מצדיק, כך נטען, הפרש בהיקף כזה אותו נדרש המערער לשלם כתוצאה מחישוב ההיטל על פי שיטת המקפצה. עוד טוען המערער כי שגה בית משפט קמא בקובעו כי דחיית תשלום ההיטל מפצה את הנישום על חיובו בהיטל השבחה מוגדל שכן דחיית התשלום נסמכת על עיקרון המימוש שביסוד דיני המס בכלל והיטל ההשבחה בפרט. על כן, אין מקום לאזן בינה ובין היטל השבחה מוגדל המתקבל מחישובו על פי שיטת המקפצה במקרה של שרשרת תכניות משביחות. לטענת המערער, שיטת המקפצה יש בה כדי לתמרץ את הנישום להקדים את תשלום ההיטל ולהימנע מתשלום היטל מוגדל בו יחויב אם תאושר תכנית משביחה נוספת. בכך מסכלת שיטת המקפצה את הרציונאל שביסוד עיקרון המימוש ולפיו מן הראוי לגבות את ההיטל מידי הנישום רק עם מימוש ההשבחה בפועל. עוד טוען המערער כי שיטת המקפצה מעודדת תכנוני מס כגון תשלום מקדמה על חשבון ההיטל ובכך מפלה בין נישומים מתוחכמים לנישומים רגילים. לחלופין, המערער טוען כי אין מקום להחלת סעיף 4(5) לתוספת במקרה שבו אושרה שרשרת תכניות משביחות אשר בגין אחת מהן שולם היטל על ידי אחד מהבעלים במשותף במקרקעין, כפי שאירע בענייננו, שכן משנערכה שומה עבור המקרקעין, השימוש בשיטת המקפצה אינו חסכוני ואף יוצר אפליה בין הבעלים השונים של המקרקעין בשל חיובם בהיטלים שונים.

4. מנגד טוענת המשיבה כי יש לפרש את סעיף 4(5) לתוספת בהתאם למשמעותו המילולית הברורה, לפיה תיערך שומת ההשבחה על ידי השוואה בין ערך המקרקעין סמוך לפני אישור התכנית הראשונה לעומת ערכם מיד לאחר אישור התכנית האחרונה, דהיינו על פי שיטת המקפצה. לטענתה, שיטה זו שאלה מכוונת לשונו של סעיף 4(5) לתוספת מפשטת את ההליכים ועוד היא טוענת שהוראת סעיף 4(7) לתוספת הקובעת כי "השומה תיערך ליום תחילת התכנית... בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי", יש בה כדי ללמד שהמחוקק לא ביקש לנתק את שווי המקרקעין לצורך עריכת השומה משווים האמיתי, הוא שווי השוק. על כן אין לדרוש מן השמאי כי יתעלם מפעילות השוק ומהמחיר הריאלי של המקרקעין והוא נדרש לשום אותם בשווים הריאלי אך בנטרול השפעת ההליכים לאישור התכנית החדשה על השווי במצב הקודם.

המשיבה טוענת עוד כי שיטת המדרגות היא זו העלולה לעוות את חישוב ההשבחה ולהכביר מחלוקות בין הצדדים בשל ריבוי המועדים בהם יש להעריך את שווי המקרקעין. אשר לטענת המערער לפיה ההפרש בין ההיטלים לפי שיטות החישוב השונות הינו משמעותי בענייננו, טוענת המשיבה כי טענה זו כלל לא עלתה בפני בית משפט קמא ועל כן יש למחקה בהיותה משום הרחבת חזית ולחלופין היא טוענת כי אף לגופם של דברים עניינו הפרטי של המערער אין בו כדי להעיד על הכלל, ומכל מקום עמדתה לגבי שיטת החישוב משקפת את פרשנותו הראויה של הסעיף ואינה מושפעת מן התוצאה בענייניו של נישום זה או אחר. לבסוף טוענת המשיבה כי אין לקבל את עמדתו החלופית של המערער לפיה אין להחיל את סעיף 4(5) לתוספת מקום שבו כבר נערכה לאחד מן הבעלים במשותף במקרקעין שהושבחו שומה בגין תכנית הביניים. המשיבה טוענת בהקשר זה כי דין הטענה להידחות ולו משום שכעניין שבעקרון אין לכבול בעל מקרקעין אחד לסכום ששילם שותפו ולפגוע בזכותו לנהל הליכי ערעור עצמאיים בהתאם לנסיבות עניינו.

5. בסיכומי תשובתו טוען המערער כי אף לשיטתה של המשיבה לשון החוק כפשוטה אינה מובילה לתוצאה ראויה ויש לנטרל לפחות את השפעות הציפייה לאישור התכניות המשביחות על שווי המקרקעין במצב הקודם. כמו כן טוען המערער כי הצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), התשמ"א-1980, כפי שהונחה על שולחן הכנסת חייבה את מוסד התכנון לערוך לוח שומה למקרקעין המושבחים בסמוך לאחר אישור כל תכנית משביחה, ומכאן שהוראת סעיף 4(5) לתוספת (סעיף 4(3) להצעה) לא נועדה לחסוך את עריכת השומה לאחר כל תכנית. מכל מקום, כך נטען, ניתן לחסוך בהוצאות עריכת השומה על ידי עריכת שומה אחת אשר תיערך לפי שיטת המדרגות. המערער מוסיף וטוען כי בישראל עולים מחירי השוק של מקרקעין בתקופת זמן נתונה הרבה מעבר לשיעורי ההצמדה למדד. על כן, שיטת המקפצה שבה דוגלת המשיבה תוביל לתשלום היטל עבור עליית שווי של המקרקעין שכלל איננה תוצאה של השבחה תכנונית עליה אמור ההיטל לחול. אשר לטענת המשיבה בדבר הרחבת חזית טוען המערער כי הסכום בו נקב לעניין ההפרש בין ההיטלים על פי כל אחת משיטות החישוב, מתבסס על נתונים שהמשיבה לא חלקה עליהם ועל כן אין לראות בכך משום טענה חדשה. עוד טוען המערער כי אין כל פסול בכך שבעלים במשותף במקרקעין יחויב בהיטל על סמך הליך שומה שניהל שותפו למקרקעין ולעומת זאת חיוב של בעלים במשותף בסכומי היטל שונים בגין אותן השבחות אינו ראוי.

ד"ר

היטל השבחה – כללי

6. בעלים של מקרקעין ששוויים עלה עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג, חייב בתשלום היטל השבחה עקב הפעילות התכנונית המשביחה. התכלית שבהטלת היטל השבחה והמטרה המונחת ביסודו מבוססות על רעיון של צדק חברתי לפיו ראוי כי בעל המקרקעין אשר התעשר כתוצאה מפעולה תכנונית שביצעה רשות התכנון "ישתף את הציבור בהתעשרותו זו בדרך של תשלום היטל המשתלם לאותה רשות תכנון, והמשמש אותה להכנת תכניות וביצוען" (ע"א 1321/02 נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז, פ"ד נז(4) 119, 129 (2003) (להלן: עניין נוה)). השבחת מקרקעין ופגיעה בהם כתוצאה מפעילות תכנונית אינם אלא שני צדיה של אותה מטבע, וכשם שבעל מקרקעין זכאי לפיצוי מקום שתכנית פגעה במקרקעין שבבעלותו (סעיף 197 לחוק [התכנון והבניה])... כן חייב בעל מקרקעין לשאת בהיטל השבחה אם תכנית השביחה את המקרקעין שבבעלותו" (ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל-אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999)). ההסדר הסטטוטורי לפיו הוסמכה ועדה מקומית לגבות היטל השבחה נקבע בסעיף 196 לחוק התכנון והבניה. שיעורו של ההיטל וכן התנאים והדרכים לגבייתו נקבעו בתוספת השלישית לחוק. ברע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים, פ"ד נב(2) 494 (1998) (להלן: רע"א קרית בית הכרם), וכן בדנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים, פ"ד נו(5) 49 (2002) (להלן: דנ"א קרית בית הכרם), עמד בית משפט זה בהרחבה על פרטיו של ההסדר הסטטוטורי הנוגע להיטל השבחה. לצורך הדיון שבפנינו נעמוד על חלק בלבד מן ההוראות הכלולות בו ככל שהן נוגעות לענייננו. אחת ההוראות המהותיות בהקשר זה היא הוראת סעיף 7 לתוספת המאפשרת דחייה של תשלום ההיטל למועד בו מימש החייב את הזכות במקרקעין אשר לגביהם חל ההיטל. זאת אף שאירוע המס המקים את החבות בהיטל השבחה מתרחש עם אישור התכנית המשביחה, כהוראת סעיף 2(א) לתוספת. פיצול זה שבין המועד אשר בו קמה החבות בהיטל השבחה לבין מועד הפירעון הנדחה לעת מימוש הזכויות במקרקעין שהושבחו, מבטא עיקרון יסודי בדיני המס הוא עיקרון המימוש. על פי עיקרון זה, וככל שהדבר נוגע להיטל השבחה, אין על הנישום לשאת בתשלום ההיטל אלא בעת שהתרחשה "פעולה ממשית ומשמעותית שמבצע הנהנה במקרקעין המושבחים, אשר יש בה משום הוצאת התעשרותו מן הכוח אל הפועל" (עניין נוה, 130; וראו גם ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ (בפירוק מרצון) נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון, פ"ד נה(4) 769, 778-780 (2001)). כך למשל תיחשב כמימוש זכויות קבלת היתר לבנייה על פי הזכויות שהושבחו וכן העברת זכויות במקרקעין המושבחים כולם או חלקם לאחר בתמורה או אף ללא תמורה (ראו הגדרת "מימוש זכויות" בסעיף 1 לתוספת). הנישום אינו חייב לדחות את מועד תשלום ההיטל ואם החליטה הוועדה המקומית לדחות את עריכת שומת השבחה עד למועד מימוש הזכויות במקרקעין שבהם חלה השבחה (ראו סעיף 4(1) לתוספת), עומדת לו הזכות לדרוש מן הוועדה המקומית לאפשר את תשלום ההיטל החל עליו

מייד. במקרה כזה על הוועדה המקומית לערוך את שומת ההשבחה לגבי מקרקעין אלה בתוך תשעים ימים מיום קבלת הדרישה (ראו סעיף 4(4) לתוספת). אך אם בחר הנישום שלא לשלם את ההיטל מיד ודחה את תשלומו לעת מימוש הזכויות במקרקעין שהושבחו, כי אז יתווספו אל סכום ההיטל שבו הוא חב הפרשי הצמדה בשיעור בו עלה מדד המחירים לצרכן או מדד תשומות הבנייה, לפי הנמוך מבין השניים, מאז המועד שבו אושרה התכנית או ההקלה או השימוש החורג שבגינם חל ההיטל ועד מועד תשלום ההיטל (ראו סעיף 9 לתוספת). אשר לשיעור ההיטל, קובעת הוראת סעיף 3 לתוספת כי זה יעמוד על מחצית ההשבחה ולא על שיעור ההשבחה במלואה, ככל הנראה בשל החשש שהיטל בגובה מלוא ההשבחה עלול לבלום את היצע הקרקעות ואת יזמות הפיתוח (ראו אירית גיל, רחל אלטרמן היטל ההשבחה בישראל – סוגיות שבחוק ובדרך הפעלתו 43 (הוצאה רביעית, 1995); על שיקולי היעילות והצדק שביסוד הוראה זו ראו דנ"א קרית בית הכרם, 91 וההפניות המופיעות שם; וכן ראו בעניין זה גם חנוך דגן קניין על פרשת דרכים 177-178 (2005)).

7. בהינתן תכליתו הבסיסית של היטל ההשבחה עליה עמדנו לעיל והיא שיתוף הציבור בהתעשרותו של בעל המקרקעין הנובעת מפעולה תכנונית של הרשות, מובן הוא כי צריך להתקיים קשר סיבתי ישיר בין הפעילות התכנונית שבעקבותיה מחויב בעל המקרקעין בהיטל ובין עליית שוויים של המקרקעין לפיה מחושבת ההשבחה. יסוד הקשר הסיבתי עולה אף מלשונו של סעיף 1 לתוספת המגדיר "השבחה" כ"עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תוכנית..." (ההדגשה אינה במקור). על חשיבותו של קשר סיבתי זה עמד השופט מ' חשין בדנ"א קרית בית הכרם באומרו:

היטל השבחה מוטל על השבחת-תכנון, ואך-ורק על השבחת-תכנון. שוויים של מקרקעין יכול שיעלה מטעמים שאינם טעמי-תכנון, אך על השבחה זו אין מוטל היטל השבחה... שומתה של כל השבחה והשבחה פרטיקולרית תיעשה על-פי הנחיות החוק, דהיינו: בחישוב השבחתם של מקרקעין לא תובא במניין אלא השבחה הקשורה בקשר סיבתי ישיר לתכנית המשיבחה. על השמאי לחלץ ולבודד את המרכיב של השבחת התכנון מכל יתר המרכיבים שהביאו לעליית שוויים של המקרקעין, ורק השבחה זו תשמש נושא להיטל השבחה (דנ"א קרית בית הכרם, 78).

בעניין זה הייתה תמימות דעים בין השופט חשין אשר הוביל את דעת המיעוט בפסק-הדין הנ"ל, ובין השופט אור אשר הוביל את דעת הרוב וציין אף הוא כי:

השבחה לעניין זה מוגדרת בסעיף 1 לתוספת השלישית כ"עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית...". היינו, בעת חישוב ההשבחה בהתאם להוראת סעיף 4(5) יש לבודד את עליית ערך הקרקע כתוצאה מן התכניות המשביחות מתוך העלייה הכוללת בשווי הקרקע, אשר

עשויה להיות מושפעת גם מגורמים אחרים (דנ"א קרית  
בית הכרם, 118).

משהצטיידנו ביסוד מהותי זה הטבוע בהיטל ההשבחה, נוסיף ונבחן עתה את  
העקרונות לחישוב ההיטל בכלל ובמקרה של רצף תכניות כבענייננו, בפרט.

עקרונות לחישוב ההשבחה

8. סעיף 4(7) לתוספת קובע את המנגנון לחישוב ההשבחה עקב תכנית משביחה  
יחידה, וזו לשונו:

השומה תיערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור  
ההקלה או השימוש החורג, לפי הענין, בהתחשב בעליית  
ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי.

הנה כי כן, לגבי תכנית משביחה יחידה מוערכים המקרקעין למועד הקובע -  
הוא יום אישור התכנית המשביחה - פעם אחת בהתאם לזכויות שהוענקו בתכנית (מצב  
חדש) ופעם אחת בהתאם לזכויות שהיו קיימות אלמלא אושרה תכנית זו (מצב קודם).  
ההפרש בין שני ערכים אלה מהווה את ההשבחה (ראו: הנריק רוסטוביץ היטל השבחה  
223 (1996) (להלן: רוסטוביץ); ליאור נוימן "היטל השבחה ברצף תכניות משביחות:  
ביקורת על פרשנותו של סעיף 4(5) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה" מקרקעין  
א/58, 66 (2002) (להלן: נוימן)). הנוסחה שאימץ המחוקק בסעיף 4(7) שלתוספת  
לקביעת ערכים אלה היא אומנם נוסחת "שווי השוק", אך על מנת להישאר נאמנים  
לעיקרון היסוד של היטל ההשבחה לפיו עליו לשקף את העלייה בשווי המקרקעין  
הנובעת מן הפעילות התכנונית המשביחה, נפסק כי יש להוציא מכלל הנתונים  
האובייקטיביים המשפיעים על שווי השוק של המקרקעין ערב אישורה של התכנית  
המשביחה את ציפיות השוק הקיימות כתוצאה מהליכי התכנון (ראו: רע"א 4487/01  
הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, רחובות נ' מ. לוטטרניק ובנו חברה להנדסה  
ובניין בע"מ, פ"ד נז(5) 529, 537-538 (2003); ע"א 8736/04 כהן נ' הוועדה  
המקומית לתכנון ובניה רעננה, תק על 2006(1) 975 (2006)).

מהו המנגנון לחישוב ההשבחה מקום שבו נדחה תשלום ההיטל בגין תכנית  
משביחה אחת עד למועד מימוש הזכויות במקרקעין, אך בטרם בוצע התשלום אושרה  
תכנית נוספת או אושרו מספר תכניות נוספות לגבי אותם מקרקעין? במצב דברים כזה  
עוסקת הוראת סעיף 4(5) לתוספת שכבר צוטטה לעיל והיא נושא הערעור שבפנינו.  
בשל חשיבותה נשוב ונפרטה וזו לשונה:

במקרקעין שבהם אושרו מספר תכניות בזו אחר זו, בלי  
שולם היטל עקב אף אחד מאישורים אלה, תהא



ההשבחה ההפרש בין שוויים של המקרקעין בסמוך לפני  
אישורה של התכנית הראשונה לבין שוויים מיד לאחר  
אישורה של התכנית האחרונה.

בעניין דנ"א קרית בית הכרם עמדה בפני בית משפט זה שאלת פירושו של סעיף 4(5) לתוספת בהיבט שונה מזה המתעורר בענייננו. אולם, הקביעות העקרוניות לעניין תכליתו של הסעיף והנימוקים השונים שהועלו שם על ידי שופטי הרוב ושופטי המיעוט להצדקת גישותיהם יש בהם כדי להאיר גם את הסוגיה העומדת לדיון במקרה שלפנינו. מטעם זה הפנו הצדדים בטיעוניהם, כל אחד כשיטתו, אל הקביעות וההנמקות שבפסק הדין הנ"ל, ואף אנו נתייחס אליהן להלן בנוסף למה שכבר צוטט לעיל, ונסה לשאוב מתוך קביעות והנמקות אלה מסקנות ראויות לענייננו. בעניין דנ"א קרית בית הכרם נדרשה הכרעה בשאלה האם יש לסעיף תחולה מקום שבו לא כל התכניות שנתאשרו בזו אחר זו הן תכניות משביחות ואחת מהן היא תכנית פוגעת. דעת הרוב באותו עניין הייתה כי במקרה כזה לא יחול סעיף 4(5) לתוספת וכדברי השופט ת' אור: "נוסח החוק ופרשנות הוראותיו, תוך ראייתו כמכלול, מצביעים בבירור על כך שסעיף 4(5) עוסק בתכניות משביחות בלבד" (שם, 117). על כן, כך נפסק, מקום שבו אושרה תכנית פוגעת לאחר תכנית משביחה נקטע הרצף וככל שנדרש חישוב של ההשבחה בעקבות תכנית משביחה נוספת לאחר התכנית הפוגעת, אין לבצע את החישוב לפי סעיף 4(5) לתוספת. בסוקרו את ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 4(5) לתוספת הוסיף בית המשפט וקבע בעניין דנ"א קרית בית הכרם כי התכלית המרכזית שביקש הסעיף להגשים היא מניעת פירצת מס ולכידת כל השינויים המשביחים שהתחוללו במקרקעין ברשת ההיטל. זאת אף אם לא מימש הנישום את זכויותיו במקרקעין אלא בעת שאושרה התכנית המשביחה האחרונה. כמו כן, ציין בית המשפט כי הסעיף נועד להקל על רשויות התכנון ולפשט את חישוב ההשבחה (ראו דנ"א קרית בית הכרם, 117-119; וראו גם רע"א קרית בית הכרם, 514-517).

השופט חשין, בדעת מיעוט, סבר לעומת זה כי קיים קשר בל ינתק בין השבחה לבין פגיעה במקרקעין וכי על כן אין להתעלם מתכנית פוגעת אשר אושרה בין שתי תכניות משביחות. לדידו יש להחיל את סעיף 4(5) לתוספת על תכניות משביחות ופוגעות כאחד, באופן המביא בחשבון את השפעתה של התכנית הפוגעת על שווי המקרקעין טרם ההשבחה הנוספת. אחד הנימוקים המרכזיים שהעלה השופט חשין כנגד דעת שופטי הרוב בעניין זה הוא הנימוק לפיו מעמדתם מתחייב חישוב בשיטת המקפצה ולדידו פירוש הוראת סעיף 4(5) לתוספת באופן המחיל שיטת חישוב זו, אינו מתיישב עם עקרונות היסוד הטבועים בהיטל ההשבחה, וכדבריו:

בפירוש הוראת סעיף 4(5) לתוספת השלישית דרכם של חבריי השופט אור והשופטת שטרסברג-כהן הייתה הדרך הראשונה, דרך גישת המקפצה. ועל כך ביקשתי לשאול: האם גישת המקפצה גישה מחויבת היא על פי

הוראת סעיף 4(5)? יתר-על-כן, האם גישת המקפצה גישה מותרת היא על-פי הוראת סעיף 4(5)? דומני כי התשובות לשתי השאלות תשובות בשלילה הן: גישת המקפצה אינה גישה מחויבת-הדין, ולא עוד אלא שאפשר אין היא גישה מותרת כלל... אכן, גישת המקפצה - על-פי עצם הגדרתה - אינה מאפשרת לנו לחלץ את יסוד התכנון שבהשבתה, לחלצו ולבודדו משאר יסודות המביאים לעלייה בשוויים של מקרקעין אך אינם משמשים נושא להיטל השבחה. בגישת המקפצה יחדרו אל השומה בהכרח מרכיבי-השבחה שאינם מרכיבי-תכנון גרדא... ומתוך שאין בכוונתנו למרוד במחוקק ובחוק, נסיק מעצמנו כי גישת המקפצה לא תסכון לחישובו של היטל השבחה על-פי הוראת סעיף 4(5) לתוספת השלישית... אין זאת שאנו מעדיפים את גישת המדרגות על גישת המקפצה. לדעתי, אין ניתנת בידינו כל אפשרות אלא להוליך עצמנו - על-פי גישת המדרגות - ממדרגה למדרגה, שגישה לגיטימית אחרת אין (דנ"א קרית בית הכרם, 78-79).

השופט אור הסתייג מדבריו אלה של השופט חשין והדגיש כי שיטת חישוב ההשבחה אותה יש ליישם לעניין סעיף 4(5) לתוספת מעלה שאלות לא קלות, אך סוגיה זו לא התעוררה באותו עניין וממילא, כך ציין, לא השמיעו הצדדים טיעונים מלאים לגביה. משכך קבע השופט אור כי יש להשאיר בצריך עיון. יחד עם זאת ראה השופט אור לנכון להעיר כי שיטת המדרגות בה דוגל השופט חשין "אינה השיטה הראויה האפשרית היחידה" וכי במקרים מתאימים אין לשלול את האפשרות שחישוב ההשבחה לעניין זה ייעשה "על-ידי קביעת שיעור העלייה הכולל בשווי המקרקעין הנדונים בין שתי נקודות הזמן הרלוונטיות כאמור בסעיף 4(5), בהפחתה של העלייה הכללית, בלא קשר לתכניות המשיכות, בשווי המקרקעין בתקופה הנדונה ובאזור הנדון" (דנ"א קרית בית הכרם, 118).

שיטת החישוב הראויה לעניין סעיף 4(5) לתוספת

9. הנה כי כן, השאלה מהי השיטה הראויה לחישוב ההשבחה על פי סעיף 4(5) לתוספת, אשר נותרה בצריך עיון בעניין דנ"א קרית בית הכרם, היא השאלה המרכזית העומדת לדיון בערעור שבפנינו. המערער אינו משלים עם קביעתו של בית משפט קמא לפיה יש לפרש את סעיף 4(5) לתוספת באופן המחיל את שיטת המקפצה. בהסתמכו, בין היתר, על דברי השופט חשין אשר צוטטו לעיל לפיהם שיטת המדרגות היא השיטה המגשימה בצורה המיטבית את העקרונות שביסוד היטל ההשבחה, טוען המערער כי שגה בית משפט קמא בקביעתו לעניין שיטת החישוב והוא מבקש כי נורה למשיבה לתקן את השומה ולחשב את ההשבחה על פי שיטת המדרגות. המשיבה לעומת זאת סומכת ידיה על פסק דינו של בית משפט קמא ועל שיטת המקפצה שאותה אימץ.

מהי, אם כן, שיטת החישוב הראויה של ההשבחה אליה מכוון סעיף 4(5) לתוספת במקרקעין שבהם אושרו מספר תכניות משביחות בזו אחר זו?

לשון הסעיף היא כידוע נקודת המוצא למלאכת פרשנותה של כל הוראת חוק. במקרה שלפנינו, מאפשרת לשונו של סעיף 4(5) לתוספת פירושים שונים באשר לשיטת החישוב שניתן לאמץ, ובניגוד לקביעתו של בית משפט השלום אין היא מצמצמת את הפרשן לשיטת המקפצה כשיטת החישוב היחידה האפשרית. הסעיף מורה כי יש להתייחס אל ההשבחה אשר ארעה בין שתי נקודות על ציר הזמן: האחת – בסמוך לפני אישורה של התכנית הראשונה והשנייה – מיד לאחר אישורה של התכנית האחרונה. אך הוא אינו מורה אותנו מהי השיטה אשר לפיה יש לחשב את ההשבחה שחלה בשווי המקרקעין בין שני מועדים אלה. על כן, מאפשר הסעיף מבחינת לשונו פירושים שונים באשר לשיטת החישוב שיש ליישם. שיטת המקפצה אותה אימץ בית משפט קמא משמיעה לנו השוואה בין שווי השוק של המקרקעין נשוא השומה בסמוך לפני אישורה של התכנית הראשונה ובין שווי השוק של מקרקעין אלה מיד לאחר אישורה של התכנית האחרונה. הערכת שווי השוק ערב אישורה של התכנית הראשונה נעשית תוך נטרול ציפיות השוק הקיימות כתוצאה מהליכי התכנון, והשווי המתקבל מוצמד למועד אישורה של התכנית האחרונה על מנת לנטרל את שחיקת האינפלציה. לאחר מכן מופחת שווי זה משוויים של המקרקעין מיד לאחר אישור התכנית האחרונה ומתקבלת ההשבחה לפי שיטת המקפצה. לעומת זאת, שיטת המדרגות משמעותה חישוב כל אחת מן ההשבחות בנפרד תוך השוואת שווי המקרקעין בסמוך לפני ומיד אחרי אישורה של כל תכנית ותכנית. שיערוכך של ההשבחות למועד אישור התכנית האחרונה וסיכום סך כל ההשבחות מהווה את סכום ההשבחה הכוללת ממנה ייגזר ההיטל.

המחשה מאירת עיניים לשוני שבין שתי שיטות חישוב אלה ניתן למצוא בדוגמא המובאת במאמרו של הכלכלן והשמאי עדי צביקל "היטל השבחה באישור מספר תכניות בזו אחר זו" מקרקעין וערכם קי"ט(119) 25, 26 (דצמבר 1999) (להלן: צביקל; וראו גם נוימן, 61-62). דוגמא זו מתייחסת לשיטת המקפצה בגרסה משוכללת יותר, המנטרלת חלק מן העלויות הריאליות בשווי המקרקעין בתקופה שבין התכניות ואליה נתייחס בהמשך. אולם, נוכח קביעתו של בית משפט קמא כי יש להחיל לגבי סעיף 4(5) לתוספת את שיטת המקפצה כפשוטה, באופן המביא בחשבון את העלויות הריאליות בשווי השוק של המקרקעין שחלו בין שתי נקודות הזמן לגביהן נבחנת ההשבחה, תפורט להלן הדוגמא ממאמרו של צביקל בשינויים מסוימים שנועדו להמחיש את שיטת המקפצה כפשוטה: על מקרקעין בהם זכויות הבניה היו 200 מ"ר אושרו שתי תכניות משביחות רצופות – התכנית הראשונה אושרה בשנת 1976 והרחיבה את זכויות הבניה מ-200 מ"ר ל-300 מ"ר; התכנית האחרונה אושרה בשנת 1995 והוסיפה לזכויות הבניה 2 מ"ר נוספים, כך שעל פי שתי התכניות המשביחות שאושרו ברצף ניתן לבנות במקרקעין 302 מ"ר. שווי השוק של מ"ר מבונה במקרקעין

אלה, אשר בשנת 1976 עמד על 100 דולר, האמיר עד לשנת 1995 ל-700 דולר. על מנת לפשט את הדוגמא נניח כי בתקופה הרלוונטית לא הייתה אינפלציה ועל כן ניתן לוותר על פעולות ההצמדה. לפי שיטת המקפצה, ההשבחה עקב שתי התכניות היא ההפרש בין שווי השוק של המקרקעין בשנת 1976 לפני אישור התכנית הראשונה ושוויים בשנת 1995 אחרי אישור התכנית האחרונה. שווי המקרקעין בשנת 1976 לפני אישור התכנית הראשונה היה 20,000 דולר (200 מ"ר מבונה ששווי כל אחד מהם 100 דולר) ואילו בשנת 1995 אחרי אישור התכנית האחרונה שוויים עלה ל-211,400 דולר (302 מ"ר מבונה ששווי כל אחד מהם 700 דולר). על כן ההשבחה לפי שיטת המקפצה היא 191,400 דולר. לפי שיטת המדרגות, ההשבחה היא סכום שתי ההשבחות הפרטיקולאריות. ההשבחה עקב התכנית הראשונה היא עליית השווי עקב הוספת 100 מ"ר מבונה ששווי כל אחד מהם 100 דולר ובסה"כ 10,000 דולר. ההשבחה עקב התכנית השנייה היא עליית השווי עקב הוספת 2 מ"ר מבונה ששווי כל אחד מהם 700 דולר ובסה"כ 1,400 דולר. לפיכך ההשבחה לפי שיטת המדרגות היא 11,400 דולר.

10. פער זה בסכום ההשבחה המתקבל על פי כל אחת משתי שיטות החישוב מדגים את חסרונה הגדול של שיטת המקפצה, הכוללת בגדר חישוב ההשבחה את כל העלויות הכלליות בשווי השוק של המקרקעין, אף כשאלה אינן נובעות כלל וכלל מן הפעילות התכנונית המשביחה. בעניין דנ"א קרית בית הכרם היה השופט אור ער לקושי זה ולפיכך, כפי שכבר צוין, העלה שם את האפשרות להפחית מסכום ההשבחה המתקבל על פי שיטת המקפצה את שיעור העלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין שחלה בין התכנית הראשונה לאחרונה, ככל שהוא אינו נובע מן הפעילות התכנונית המשביחה. בספרות המקצועית זכתה שיטה זו – המשכללת את שיטת המקפצה כפשוטה – לכינוי "שיטת המקפצה המנטרלת" (ראו נוימן, 60). שיטה זו שואפת לנטרל את העלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין, ככל שהייתה כזו, בין המועד שבו אושרה התכנית הראשונה למועד שבו אושרה התכנית האחרונה. המשמעות המעשית הנובעת מכך היא הערכת שווי המקרקעין פעמיים לאותו מועד עצמו, הוא מועד אישורה של התכנית האחרונה (להלן: המועד הקובע). פעם אחת תבוצע ההערכה ללא ההשבחות הנובעות מן התכניות שאושרו, ופעם נוספת יוערכו המקרקעין במצבם לאחר אישור התכנית האחרונה. הערכת שווי המקרקעין פעמיים למועד הקובע, כאמור, שקולה להשוואה בין שוויים של המקרקעין המושבחים לבין שוויים של מקרקעין זהים אשר לא הושבחו וההפרש בין שתי הערכות אלה משקף את ההשבחה בשווי המקרקעין כתוצאה מן התכניות השונות, כערכה במועד הקובע. בדוגמא המספרית שהובאה לעיל החישוב בשיטת "המקפצה המנטרלת" הוא זה: שווי המקרקעין למועד הקובע (לאחר אישור התכנית האחרונה בשנת 1995), ללא הפעילות התכנונית על פי התכניות המשביחות הינו 140,000 דולר (200 מ"ר זכויות בניה לפי 700 דולר למ"ר מבונה). שווי המקרקעין למועד הקובע לאחר השבחתם על פי התכניות השונות הינו 211,400 דולר (302 מ"ר זכויות בניה לפי 700 דולר למ"ר מבונה). ההפרש בין שתי הערכות

שווי אלה יביא את סכום ההשבחה לפי שיטת "המקפצה המנטרלת" לסך של 71,400 דולר.

11. הפער המתקבל בין ההשבחה המחושבת על פי שיטת המדרגות (11,400 דולר) לבין ההשבחה המחושבת על פי שיטת "המקפצה המנטרלת" (71,400 דולר) בדוגמא שהוצגה, נובע מכך שהתוצאה המתקבלת על פי שיטת "המקפצה המנטרלת" מושפעת אף היא מהעלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין, אם כי במידה פחותה מזו המתקבלת על פי שיטת המקפצה כפשוטה. השפעה זו נובעת מן העובדה ששווי הזכויות המושבחות לגבי כל התכניות כאחת מחושב למועד הקובע (700 דולר למ"ר מבונה בדוגמא שהוצגה) ולא למועד שבו התרחשה כל השבחה בפועל. החישוב כולל על כן את העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המושבחות נשוא השומה מאז מועד אישורה של כל תכנית ועד המועד הקובע. וביתר פירוט – על פי הדוגמא שהוצגה חושבה ההשבחה עקב התכנית הראשונה לפי שווי השוק של מ"ר מבונה למועד הקובע (שנת 1995), בעוד שכדי לבודד את ההשבחה התכנונית כערכה הנכון יש לחשבה לפי שווי השוק של מ"ר מבונה למועד אישור התכנית הראשונה (שנת 1976). הנה כי כן, הפער בין סכום ההשבחה שיתקבל בשיטת חישוב זו ובין סכום ההשבחה שיתקבל על פי שיטת המדרגות גדל ככל שהעלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין גבוהה מעליית המדד בתקופה שבין אישור התכנית הראשונה לאישור התכנית האחרונה (וזהו בדרך כלל המגמה הקיימת בישראל - נוימן, 59; בועז כהן "היטל השבחה לשרשרת תוכניות" הפרקליט מב 623, 625, הערת שוליים 14 (תשנ"ו) (להלן: בועז כהן); ה' כרוך "פירושים של סעיף 4(5) של התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה" מקרקעין וערכם ק"ד(110) 33, 34 (ינואר 1994) (להלן: כרוך)). זאת משום שעל פי שיטת "המקפצה המנטרלת" תכלול ההשבחה בצד עליית השווי הנובעת מן הפעילות התכנונית ובצד הפרשי ההצמדה הנובעים מעליית המדד, גם את העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המושבחות (ראו נוימן, 61). לפי שיטת המדרגות, לעומת זאת, יחושב בנפרד סכומה של כל השבחה והשבחה למועד התכנית המשביחה, ואליו יתווספו הפרשי הצמדה למדד מאותו מועד ועד מועד אישור התכנית האחרונה. למען הדיוק, יש לחזור ולציין כי לצורך פישוט הדוגמא המספרית שהובאה לעיל הושמטו מן החישוב על פי שיטת המדרגות הפרשי הצמדה למדד, וכי אם נוסיף הפרשים אלה לדוגמא כי אז יקטן (כדי אותם הפרשים), הפער בין סכום ההשבחה על פי שיטת המדרגות ובין סכום ההשבחה על פי שיטת "המקפצה המנטרלת". עוד נציין כי לפי שתי השיטות כאחת יש לשערך את סכום ההשבחה שיתקבל עד יום תשלום ההיטל, כהוראת סעיף 9 לתוספת.

12. משעמדנו על שיטות החישוב השונות לפיהן ניתן לחשב את ההשבחה במקרקעין שבהם אושרו מספר תכניות בזו אחר זו, ומשעמדנו על טיבה של כל שיטה יש להוסיף ולבחון מהי השיטה שיש להעדיף במקרה של רצף תכניות משביחות כאמור. כפי שכבר

צוין, סעיף 4(5) לתוספת, מבחינת לשונו, אינו שולל אף אחת מן השיטות אך מהי השיטה הנכונה והראויה לחישוב אותה יש לאמץ בהקשר זה? על מנת להשיב לשאלה זו עלינו להידרש לתכלית שביסוד סעיף 4(5) לתוספת עצמו וכן לתכלית הכללית שביסוד ההסדר הסטטוטורי הנוגע להיטל השבחה (על השאיפה לפרש דבר חקיקה כיצירה הרמונית ראו אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 414 (2003) (להלן: ברק)). נראה כי מבין שלוש השיטות שסקרנו – שיטת המקפצה, שיטת "המקפצה המנטרלת" ושיטת המדרגות – שיטת המקפצה כפשוטה היא השיטה המגשימה פחות מכולן את היסוד הכללי הטבוע בהסדר הסטטוטורי הנוגע להיטל השבחה והוא יסוד הקשר הסיבתי הישיר הצריך להתקיים בין הפעילות התכנונית ובין ההשבחה נשוא ההיטל. אכן, כפי שהודגם, שיטה זו חושפת את בעל המקרקעין לתשלום היטל אשר סכומו נקבע במידה רבה על פי תנודות בשווי המקרקעין שאין להן קשר כלשהו לפעילות התכנונית המצדיקה את ההיטל. בכך סוטה שיטת המקפצה באופן בולט מעקרון הקשר הסיבתי שיש לקיים בין הפעילות התכנונית לבין ההשבחה. סטייה זו יוצרת פגיעה בלתי מוצדקת בקניינו של הנישום וחוטאת לרעיון הצדק החברתי המונח ביסוד ההיטל. עיקרו של רעיון זה, כפי שכבר נפסק, הוא בחלוקה צודקת ושוויונית יותר של התועלות הצומחות לנישום מפעילות התכנונית של הרשות, באמצעות השבת חלק מהתעשרותו אל קופת הקהילה. תנאי יסוד לחיובו של הנישום בהיטל השבחה הוא כי אותה התעשרות אכן נובעת ישירות מן הפעילות התכנונית ולא מגורמים אחרים אשר בינם ובין הפעילות התכנונית אין ולא כלום (ראו עניין נוה, 129). שיטת המקפצה כפשוטה אינה מנטרלת גורמים נוספים אלה, הממלאים לעתים (ובייחוד בישראל) תפקיד משמעותי ביותר בעליית שוויים של המקרקעין. היא אינה מתמקדת בעליית השווי הנובעת מן הפעילות התכנונית והיא עלולה לגרום לנישום עוול ממשי ולהוליך לקביעת סכום היטל אשר חלק מהותי ממנו אינו נגזר כלל מן ההשבחה. מטעם זה אני סבורה, בניגוד לבית משפט קמא, כי אין מקום לאמץ את שיטת המקפצה כשיטה הראויה לחישוב ההשבחה לצורך סעיף 4(5) לתוספת.

13. שיטת "המקפצה המנטרלת" מרפאה חלק נכבד מן העיוותים העלולים להיווצר, כאמור, בחישוב על פי שיטת המקפצה כפשוטה והדבר עולה בבירור מן הדוגמא המפורטת לעיל (השבחה של 191,400 דולר לפי שיטת המקפצה לעומת השבחה של 71,400 דולר לפי שיטת "המקפצה המנטרלת"). על כן, יש להוסיף ולבחון עתה את שיטת "המקפצה המנטרלת" אל מול שיטת המדרגות ולהכריע האם, כטענת המערער, יש להעדיף את שיטת המדרגות בהיותה השיטה המגשימה באופן מיטבי את התכליות שביסוד היטל השבחה בכלל וביסוד סעיף 4(5) לתוספת בפרט, או שמא יש לבחור בשיטת "המקפצה המנטרלת" כשיטה העונה על תכליות אלה. בעניין דנ"א קרית בית הכרם עמד בית משפט זה על שתי התכליות שביסוד סעיף 4(5) לתוספת, אותן כבר הזכרנו לעיל, והן: לכידת מלוא ההשבחה ברשת ההיטל והקלה על הרשות בהליכי שומת ההשבחה, על מנת לייעל אותם ולפשטם. התכלית הראשונה – לכידת מלוא

ההשבחה ברשת ההיטל – מושגת הן בשיטת המדרגות והן בשיטת "המקפצה המנטרלת" ובהקשר זה אין לאיזו מן השיטות יתרון על האחרת. לעומת זאת, ככל שהדבר נוגע לייעילות הליכי השומה ופישוטם, יש לשיטת "המקפצה המנטרלת" יתרון בולט על פני שיטת המדרגות. זאת משום שעל פי שיטת המדרגות (אפילו תכונס, כהצעת המערער, לשומה אחת וראו נתן מאיר "היטל השבחה בגין מספר תוכניות שאושרו בזו אחר זו" הפרקליט מא 377, 378-379 (תשנ"ד)), נדרשים חישובים רבים יותר לעניין שווי המקרקעין לפני ואחרי כל אחת מן התכניות המשביחות. על פי שיטת "המקפצה המנטרלת" לעומת זאת נדרשים שני חישובים בלבד, שניהם למועד הקובע, האחד ללא הזכויות המשביחות על פי כל התכניות שאושרו והשני כולל את שוויין של זכויות אלה, כערכן למועד הקובע. יתרון זה שבפישוט הליכי השומה מתיישב עם האינטרס הציבורי הכללי הקיים בייעול מערכת גביית המס ובהקלה עליה (לחשיבות ייעול מערכת גביית המס באופן כללי ראו: ע"א 6235/98 מדינת ישראל, אגף המכס ומע"מ נ' אגודת הכורמים הקואופרטיבית של יקבי ראשון-לציון וזכרון-יעקב בע"מ – כרמל מזרחי, פ"ד נז(1) 787, 794-795 (2003); ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה(1) 156, 165 (1999); בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541-542 (1997)).

הנה כי כן, במקרה שלפנינו נדרשת הכרעה בין שיטת "המקפצה המנטרלת" לפיה מושגת יעילות רבה יותר בהליך השומה המתייחס למספר תכניות שאושרו בזו אחר זו, ובין שיטת המדרגות המבטאת באופן מדויק יותר את הקשר הסיבתי שבין ההשבחה לפעילות התכנונית. האיזון הראוי בין אינטרסים אלה מצריך דירוג של העקרונות והאינטרסים המתנגשים על פי חשיבותם החברתית היחסית (ברק, 228) ונראה לי כי במקרה הנדון יש להעדיף את שיטת החישוב המשיגה תוצאה מדויקת יותר בקביעת סכום ההשבחה הנובע ישירות מן הפעילות התכנונית, על פני השיטה שיתרונה בייעילותה אך היא מדויקת פחות. דירוג זה נראה לי ראוי ונכון נוכח החשיבות הרבה שבהקפדה על קיומו של קשר סיבתי בין ההשבחה לפעילות התכנונית, בהיותו עקרון יסודי המבטא את ערכי הצדק החברתי הגלומים בהיטל השבחה. העדפת שיטת המדרגות מתיישבת עם אינטרס הפרט שלא להיות מחויב בהיטל-יתר אשר כולל בגדר חישוב ההשבחה עליית שווי של הזכויות המשביחות שאינה נובעת באופן ישיר מן הפעילות התכנונית של הרשות ואינה מבטאת על כן את התעשרותו כתוצאה מאותה פעילות. בה במידה מתיישב דירוג זה עם אינטרס הרשות למנוע חיוב בחסר של היטל ההשבחה באותם המקרים שבהם ירד שווי השוק של הזכויות המשביחות בתקופה הרלוונטית שכן, היטל בחסר כאמור, עלול ליצור מחסור במשאבים נזילים הנחוצים לפעילות התכנונית (ראו ע"א 210/88 החברה להפצת פרי הארץ בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, כפר-סבא, פ"ד מו(4) 627, 641 (1992)).

14. הפגיעה בעקרון הקשר הסיבתי על פי שיטת "המקפצה המנטרלת", שאינה מבודדת מן החישוב את עליית שווי השוק של הזכויות המשביחות, היא העומדת גם ביסוד הסתייגותם של רוב השמאים משיטה זו (נוימן, 62-63; כרוך, 35; גדעון גולדשטיין "היטל השבחה בגין מספר תוכניות שאושרו בזו אחר זו" מקרקעין וערכם ק"ה (111) 33, 34 (נובמבר 1994); צביקל, 28). בין הטעמים הנזכרים על ידם להצדקת העדפתה של שיטת המדרגות על פני שיטת "המקפצה המנטרלת", טעמים שעליהם עמד גם המערער בטיעונו, צוין כי שיטת "המקפצה המנטרלת" יוצרת פער מהותי בין היטל ההשבחה שישלם נישום אשר בחר שלא לדחות את תשלום ההיטל בגין כל אחת מן התכניות המשביחות לעומת נישום אשר דחה את מועד התשלום ומימש את זכויותיו במקרקעין לאחר אישור התכנית האחרונה. פער מהותי זה נובע מכך שעל פי שיטת "המקפצה המנטרלת" מובאת בחשבון העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המשביחות והוא עלול ליצור אצל נישומים תמריץ לתשלום ההיטל לפני מימוש הזכויות, בניגוד לעקרון המימוש שביסוד ההסדר הסטטוטורי בתוספת השלישית. כמו כן עלול פער זה להוביל נישומים לתכנון מס אשר יכוון אל העיתוי אשר בו יהא סכום ההיטל הנמוך ביותר. תכנון מס כזה עלול לפגוע ביעילותה ובשוויוניותה של מערכת המס משום שבדרך כלל רק נישום בעל אמצעים יוכל לבחור לשלם את ההיטל טרם מימוש זכויותיו במקרקעין (ראו: בועז כהן, 631-633; נוימן, 63; ולעניין תכנון מס באופן כללי ראו ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, תק על 2006) (1) 1289, פסקה 15 (2006); אך ראו לעניין זה גם רוטטוביץ, 482). נימוקים אלה יש בהם טעם ומכל מקום, אין מקובלת עליי עמדתו של בית משפט קמא בהקשר זה לפיה החיסכון בריבית שנוצר כתוצאה מדחיית תשלום ההיטל מאזן את העלייה הכללית בשווי השוק של המקרקעין הנכללת בחישוב על פי שיטת המקפצה כפשוטה (ובאופן מתון יותר, לגבי הזכויות המשביחות בלבד, גם בשיטת "המקפצה המנטרלת"). ראשית, החיסכון בריבית כאמור מעוגן בהוראות התוספת השלישית ומכוון זכאי כל נישום הבוחר בכך לדחות את תשלום ההיטל עד מועד מימוש הזכויות המשביחות. בין בחירתו זו ובין שיטת החישוב שיש לנקוט לעניין סעיף 4(5) לתוספת אינני מוצאת קשר אמיתי. יתרה מכך, אין מיתאם כלכלי בין שיעור הריבית הנחסכת ובין שיעור העלייה הכללית בשווי השוק של הזכויות המשביחות ועל כן, שיטת "המקפצה המנטרלת" אינה צפויה להשיג איזון בהקשר זה. היא אך מגבירה את יסוד אי הוודאות באשר לסכום ההיטל והיא פותחת פתח לתכנוני מס בלתי רצויים הנוגדים את רוחו של ההסדר הסטטוטורי, כמפורט לעיל.

טוף דבר

15. בשל כל הטעמים שפורטו, אני סבורה כי שיטת החישוב הראויה לעניין סעיף 4(5) לתוספת (אישור של מספר תכניות משביחות בזו אחר זו) הינה שיטת המדרגות. הבחירה בשיטה זו גובה אמנם מחיר בהיותה יעילה פחות, אך האינטרס החברתי



שביסוד ההיטל יוצא נשכר, משום ששיטה זו מקיימת באופן מיטבי את הקשר הסיבתי הישיר בין הפעילות התכנונית ובין ההשבחה החייבת בהיטל.

אשר על כן, אמליץ לחבריי לקבל את הערעור ולהורות על חישוב היטל ההשבחה החל על המערער במקרה דנן על פי שיטת המדרגות. כמו כן אמליץ לחבריי לחייב את המשיבה לשלם למערער את הוצאותיו בגין האגרה בערעור וכן שכר טרחת עורך דין בערעור בסך 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיא (בדימ') א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א (בדימ')

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ל' תשרי, תשס"ז (22.10.06).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א (בדימ')