

עו"ד ספיר זילבר



**מאמרים, עדכוני חקיקה וחידושי פסיקה בנושאים:
תכנון ובנייה, מקרקעין והתחדשות עירונית**
עריכה מקצועית: עו"ד צבי שוב | ניהול ועריכה: עו"ד ספיר זילבר

גרסת הדפסה 

מאמר

היטל השבחה בגין זכויות בניה שניצולן מוטל בספק

מאת עו"ד צבי שוב ועו"ד גלעד שמעון

פעמים רבות אנו נתקלים במצבים בהם במקרקעין המיועדים על פי תכניות החלות עליהם לבניה, לא ניתן דה פקטו להוציא היתר באופן מיידי, אלא שנדרש לשם כך ביצוע אקט מקדים נוסף, כתנאי למימוש הזכויות והוצאת היתר בניה.

הדוגמאות לכך רבות ומגוונות. ניגע בכמה מהן: יכולה זו להיות למשל תכנית מתאר כוללת המחייבת הכנת תכנית מפורטת כתנאי להוצאת היתר; יכולה זו להיות תכנית הקובעת "זכויות מותנות" שבשיקול דעת הועדה המקומית לקבוע כמה מהן יוכל בעל הקרקע לנצל, בשלב היתר הבניה.

מאידך, יכול שהתכנית החלה עצמה, תהיה תכנית מפורטת שאינה מתנה תנאים כלשהם לצורך ניצול הזכויות מכוחה, אלא שדווקא תכונות המקרקעין הספציפיים עליהם היא חלה, הן אלה שתאלצנה את בעל הזכויות לבצע אקט נוסף, לצורך מימוש הבניה בשטחם, כגון – מקום בו בשל צורת המגרש או שטחו, לא ניתן לנצל את מלוא הזכויות, ולשם כך נדרשת הקלה מקווי הבניין המחייבים וכד'.

לצד חוסר הוודאות התכנוני הנלווה פעמים רבות למצבים מעין אלה המוזכרים לעיל, ומקשה מטבע הדברים על התנהלות השוק ובעלי המקרקעין בתחומה ביחס לעתיד הקרקע, מעורר הדבר גם קושי מובנה בהיבט של חיוב בהיטל ההשבחה המוטל בגין אותן תכניות.

כידוע, היטל השבחה הינו היטל שאותו נדרש בעל זכויות בקרקע לשלם לקופת הועדה המקומית, בגין השבחה מקרקעין, כאשר זו ארעה בשל אישור תכנית, אישור הקלה או שימוש חורג. ככלל, שיעור ההיטל הינו 50% מגובה ההשבחה.

חובת התשלום בפועל של היטל ההשבחה, מתרחשת בעת "מימוש" הזכויות, כגון – בעת מכירת הזכויות במקרקעין, או בעת הוצאת היתר בניה. גובה ההשבחה וההיטל הנגזר ממנה, נקבע על ידי הועדה המקומית, באמצעות חוות דעת שמאי מקרקעין מטעמה, לכל המאוחר בעת אירוע המימוש.

מאחר שעיקרון העל בדיני המיסים בכלל והיטל השבחה בפרט, הוא גביית "מס אמת" מן הנישום, נשאלת השאלה - מה קורה באותם מצבים בהם בעת המימוש חל עדיין חוסר ודאות תכנוני? כיצד יכול שמאי המקרקעין לאמוד בצורה מהימנה את ההשבחה שנוצרה לבעל הזכויות במקרקעין, כאשר היקף הזכויות שאותו יוכל לנצל עדיין לוט בערפל?

לצד הכלים והכללים השמאיים שנועדו להתמודד עם מצבים של חוסר וודאות, כגון שימוש במקדמי הפחתה וכיו"ב, התפתחו במהלך השנים גם כלים וכללים משפטיים שונים, אם במסגרת פסיקות בתי המשפט, ואם במסגרת הליכי חקיקה פרטניים, שנועדו לאפשר התמודדות עם מצבים אלה.

כך למשל, בפסק הדין בעניין "אליק רון" (רע"א 3002/12), דן בית המשפט העליון בסוגיית חיוב היטל השבחה בגין "זכויות מותנות", אשר מימושן כפוף לשיקול דעת הועדה המקומית, מקום בו טרם הוצאת ההיתר אירע אירוע מימוש של מכר, ששולם בעטיו היטל השבחה. באותו עניין, קבע בית המשפט העליון כי יש להתייחס להשבחת המקרקעין עקב הזכויות המותנות כהשבחה אחת המורכבת הן מהזכויות המותנות-המוקנות המוטמעות בתכניות והן מאישורן הסופי, כי ההשבחה בכללותה תחושב נכון למועד תחילת התוכניות, אולם היטל ההשבחה ייגבה בשני מועדי מימוש שונים בהתאם למידה שבה ניצל הנישום את הזכויות המותנות בכל אחד מהמועדים הללו, באופן שיאפשר גביית מס אמת בגין מלוא הזכויות מן הגורם המתעשר.

פתרון שונה למצב של חוסר ודאות בניצול הזכויות, נקבע על ידי המחוקק במסגרת תיקון מס' 126 לחוק התכנון והבניה משנת 2018. תיקון זה בא לעולם על רקע הקושי הרב שעלה מצד הרשויות והועדות המקומיות להעריך נכונה את ההשבחה שנגרמה למקרקעין בשל אישור תכנית מתאר כוללנית, בשל אותו ערפל וחוסר ודאות ביחס לאופן יישומן הקונקרטי ביחס לכל מגרש ומגרש בשטחן. במסגרת אותו תיקון, תוקנו בין היתר הוראות התוספת השלישית לחוק, באופן בו נקבע כי תכניות מתאר כוללניות לא תוגדרנה כ"תכנית" לפי התוספת השלישית, ולא תהווה אירוע מס בפני עצמן, אלא שהחיוב בגינן יידחה לאחר אישור תכנית מפורטת מכוחן, שתפזר את הערפל התכנוני האמור.

בכל הנוגע לחיוב בהיטל במצב בו אופי או תנאיו הגאוגרפיים של המקרקעין (להבדיל מהתכנית עצמה) הם אלה שאינם מאפשרים את ניצול מלוא הזכויות, אלא מצריכים הליך של הקלה לצורך מימושם בפועל, העקרון המנחה, הוא זה שנקבע בפסק הדין בעניין עמ"נ 23304-06-14 יצחק כהן נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה (להלן – "פס"ד כהן") שניתן בשנת 2014.

באותו עניין, דן בית המשפט המחוזי בסוגייה כיצד יש לשום זכויות בניה מאושרות ומוקנות על פי תכנית, במצב בו התכנית אינה מצריכה שלב נוסף כלשהו, אולם המקרקעין הנישומים אינם מאפשרים, בשל מאפייניהם הפיזיים, את ניצול זכויות הבניה הללו ללא מתן הקלה, וכאשר הקלה זו טרם התבקשה וספק אם תתבקש.

באותו עניין קבע בית המשפט, כי במצב בו לא ניתן דה פקטו לנצל את זכויות הבניה המאושרות, בשל תכונות המקרקעין, וכאשר נדרשת הקלה לצורך מימוש מלוא הזכויות, הרי שטרם נוצרה השבחה, ולכן הדרך הנכונה במצב זה היא לחייב את החייב בתשלום היטל השבחה, בשלב הראשון – על פי אפשרות בניה מירבית ללא היזקקות להקלה (שאולי לא תינתן) ובשלב שני – ככל שתתבקש ותינתן הקלה – לחייב בהיטל השבחה בגין השטח נושא ההקלה.

על פניו, נראה כי העיקרון מדובר בתוצאה הוגנת, המקנה וודאות טובה יותר לבעלי הזכויות, וכי יישום עיקרון זה על ידי הועדות המקומיות המוציאות שומות היטל השבחה, יביא אכן לגביית מס אמת מבעלי הזכויות, בהתאם ל"התעשרות" שנוצרה בפועל, ובהתאם לזכויות שמומשו.

אלא, שאליה וקוץ בה, שכן יישום העיקרון בפס"ד כהן במסגרת שומות היטל השבחה, באופן לא מבוקר, עלול גם להוביל בעקיפין, לחיוב בעל זכויות ב"כפל מס" וחיובו בהיטל בגין זכויות שכבר שולם עליהם בעבר היטל השבחה, או לחיוב בעל זכויות בהיטל השבחה בגין זכויות שאינן בנות חיוב על פי דין בהיטל השבחה.

ניתן דוגמא להמחשה:

נניח כי ראובן רכש משמעות בשנת 2005 (כלומר, לפני פסק דין כהן), זכויות במגרש מסוים בעיר חולון. נניח שבאותה עת, חלה על המגרש תכנית המתירה בניית בניין מגורים, וקובעת את היקף הזכויות הבניה המותר בכל קומה, אולם בשל צורתו של המגרש ובשל קווי הבניין שקובעת התכנית, לא ניתן לנצל את כל הזכויות, ולשם כך, נדרש בעל הזכויות החדש – ראובן, לבקש הקלה מקווי בניין, לצורך ניצול כלל הזכויות.

מאחר ומכירת זכויות מהווה "מימוש", הועדה המקומית הוציאה למוכר - שמעון, בעת המכירה בשנת 2005, שומת היטל השבחה, בגין התכניות וזכויות הבנייה שהיו מאושרות אותה שעה. מאחר ובאותו שלב טרם ניתן פסק דין כהן, הרי שהיטל ההשבחה שנדרש שמעון לשלם, חושב לפי מימוש **מלוא** הזכויות המאושרות, ללא התחשבות או הפחתה בשל מגבלות הניצול הנובעות מצורת המגרש.

השנים חלפו, ובשנת 2016 (לאחר פסק דין כהן), מחליט ראובן לממש את מלוא זכויות הבנייה, ולשם כך מגיש לועדה המקומית בקשה למתן היתר, הכוללת הקלה מקווי הבניין שתאפשר את ניצול מלוא זכויות הבניה. בעקבות אישור ההקלה, מוציאה לו הועדה המקומית שומת היטל השבחה, הכוללת בין היתר ההשבחה בגין זכויות הבנייה שנמצא כי לא ניתן היה לנצל קודם לכן בשלב מגבלות המגרש, ושהתאפשר מימושן בעקבות מתן ההקלה, לכאורה בהתאם לעקרון שנקבע פסק דין המנחה בעניין "כהן".

אלא, שהועדה המקומית לא לקחה בחשבון כי הבעלים הקודם – שמעון, כבר שילם היטל השבחה מלא בגין מלוא הזכויות שהיו מאושרות כבר בעת רכישת הקרקע על ידי הבעלים הנוכחי, בשנת 2005, ללא הפחתה כלשהי, ובכך למעשה חייבה ב"כפל מס" את בעל הזכויות במקרקעין: **פעם אחת** – כאשר גבתה משמעון היטל השבחה בגין מלוא הזכויות המאושרות (לפני פס"ד כהן), **ופעם שנייה** – כאשר גבתה מראובן היטל השבחה בגין הזכויות שהשתחררו (לפי העקרון שנקבע בפס"ד כהן).

בעיה נוספת שעלולה להתעורר כתוצאה מיישום עקרונות פס"ד כהן על זכויות שנולדו בתכניות שקדמו לפסק הדין הנ"ל, עשויה להיות חיוב עקיף בגין זכויות שכלל אינן בנות חיוב בהיטל השבחה, כגון זכויות שמקורן בתכניות ישנות, שהיו בתוקף עוד לפני תחולת התוספת השלישית לחוק התו"ב, ולכן אין לכאורה מקום לחייב בגינן בעת אישור ההקלות.

אלו הן רק שתי דוגמאות לבעייתיות העלולה להתעורר במסגרת שומות היטל השבחה המחילות את העיקרון שנקבע בפסק דין כהן, בפרט ביחס לזכויות הנובעות מתכניות שאושרו בטרם ניתן אותו פסק דין.

אם כן, החלת עיקרון זה, מחייב בדיקה קפדנית בראש ובראשונה של הועדה המקומית המחילה אותו, וכמובן של הנישום המקבל לידיו את השומה, באמצעות אנשי המקצוע מטעמו - **האם אירעו מימושי זכויות בעבר ביחס לאותן תכניות, מתי אושרו התכניות שמכוחן נובעות הזכויות הנישומות, זאת על מנת להימנע ממצב שבו נישום מחויב שלא כדון בכפל מס או בהיטל השבחה בגין זכויות שאינן בנות חיוב בהיטל השבחה, או כאלה שחל עליהן פטור כזה או אחר.**