

היטל השבחה – מס רעיוני ולא תוצאתי: "בא לברך ויצא מקלל"

אודי ניסן

מילות מפתח
היטל השבחה
השלכות שליליות
היטל פיתוח

תקציר

מאמר זה מנתח באופן ביקורתי את היטל השבחה הנהוג בישראל, וטוען כי במתכונתו הקיימת הוא מתקשה לממש את שתי מטרותיו המרכזיות. הטענה העיקרית היא שההיטל שהינו מס רעיוני מטבעו, מתקשה להגשים את מטרותיו: השתתפות הציבור בעליית ערך הקרקע הנובע מהחלטות מנהליות ומימון עלויות הפיתוח המוניציפליות. בנוסף, להיטל מספר השלכות שליליות נוספות, שבשילוב עם החמצת המטרות הבסיסיות של ההיטל, מחדדים את התובנה מדוע נכון לבטל את היטל השבחה במתכונת הנוכחית, כפי שנעשה במדינות אחרות. ניתוח מקיף של נתוני גביית היטלי השבחה בכלל הרשויות המקומיות בשנים 2021-2023, מראה כי בפועל ההיטל מהווה מקור מימון משמעותי בעיקר עבור מספר מצומצם של רשויות חזקות ומרכזיות. לעומתן, רשויות חלשות ופריפריאליות גובות היטל השבחה בהיקפים נמוכים לצרכי הפיתוח שלהן, מצב המעמיק פערים בין רשויות ומחזק את תלותן בשלטון המרכזי ובתקציבים משלימים.

ניסן, א'. (2026). היטל השבחה – מס רעיוני ולא תוצאתי: "בא לברך ויצא מקלל". *תכנון*, 22 (2).

המאמר מדגיש כי אופיו הרעיוני של ההיטל יוצר רמת אי-ודאות גבוהה מאוד באמידת השבחה, המתבטאת בריבוי שומות נגדיות, הליכי ערר ממושכים ועלויות כלכליות משמעותיות. ממצאים אמפיריים המבוססים על ניתוח הליכי ערר מראים שיעורי הפחתה גבוהים במיוחד בגובה החיוב, אופייניים בעיקר בקרב נישומים בעלי יכולת כלכלית וייצוג מקצועי, ובכך נפגעת במידה ניכרת הפרוגרסיביות של ההיטל והצדק החלוקתי שהוא מבקש לקדם. בנוסף, מבנה ההיטל והפסיקה המשפטית, יוצרים עיוותים בתמריצי התכנון: ההיטל מקשה על קידום תכנון מתארי ארוך טווח, כולל תמריצים לעידוד הפשרת קרקעות חקלאיות על חשבון ציפוף עירוני, וגורם להקשחת מחירי הדיור באמצעות העלאת עלות תשומות הקרקע. לאור כשלים אלה מציע המאמר להחליף את היטל השבחה בהיטל פיתוח, עם ודאות גבוהה, המבוסס על עלויות פיתוח לפי ייעוד ומיקום. מודל זה צפוי לשפר ודאות, יעילות, שוויון בין רשויות, והתאמה בין מדיניות התכנון למנגנון המיסוי.

מבוא

הבלתי רגיל (תקציב הפיתוח) של הרשויות המקומיות. היטל השבחה הנו מס בגובה 50% מעליית השווי של קרקע הנובעת מאישור תוכנית, הקלה או שימוש חורג אשר אושרו ע"י מוסד תכנון. ישנן שתי הצדקות עיקריות לקיומו של היטל השבחה: הראשונה היא, שזכויות הפיתוח ניתנות על ידי הציבור, ליזם או תושב שהמקרקעין בבעלותו הושבחו, ועל הציבור ליהנות מחלק מהערך הכספי של זכויות אלו. חלוקת הרווחים עקב השבחה בין בעל הנכס לועדה המקומית יוצרת תמריץ משותף לקידום הפיתוח העירוני. ההצדקה השנייה היא, שפיתוח עירוני גורר עלויות פיתוח מגוונות, בהן נושאת הרשות המקומית, שאינן מכוסות

היטל השבחה (או מס השבחה בגלגוליו הראשונים), אשר מעוגן בחוק התכנון והבניה משנת 1965, הוטל במקור בסעיף 24 לפקודת בנין ערים משנת 1921. פקודת בנין ערים משנת 1936 עיגנה פעם נוספת את המס. משנת 1965 עד שנת 1981 המס נגבה באופן חלקי בלבד, בעיקר לאור בעיות שונות בהגדרות החוק. בשנת 1981 עוגן ההיטל בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה וכתוצאה מכך נגבה ההיטל באופן רחב. על פי נתוני משרד הפנים והלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בשנים 2021-2023 נגבו באמצעות היטלי השבחה, בכל הרשויות המקומיות, ממוצע של כ-8.5 מיליארד ש"ח בשנה שהיוו קצת פחות מ-40% מסך התקציב

מימון הפיתוח

בכדי לבחון באופן מעשי את תפקוד היטל ההשבחה כמקור למימון הוצאות פיתוח ברשויות המקומיות ערכתי בדיקה מקיפה של היטלי ההשבחה בכל הרשויות המקומיות בישראל לשנים 2021-2023. בדיקה דומה בוצעה בעבר גם עבור תקופות קודמות: 2003-2004, 2016-2018, ומרבית הניתוחים מעלים תמונה דומה, אולם במאמר זה אציג את הממצאים מהשנים האחרונות. במסגרת הבדיקה נבדקו היקף התקציב הבלתי רגיל של הרשויות המקומיות והיטלי ההשבחה שנגבו. בנוסף נבדקו היקפי התחלות הבנייה, גודל האוכלוסייה ושייכות לאשכול סוציו-כלכלי ואשכול פריפריאלי (אשר הוצבלו עם נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה).

במאמר זה יוצגו מספר השוואות עיקריות שיביאו לידי ביטוי את הפערים העיקריים בין הרשויות:

א. היטל השבחה למ"ר התחלות בנייה למגורים, לפי אשכולות.

ב. שיעור היטל השבחה מסך הוצאות התקציב הבלתי רגיל, לפי אשכולות (סוציו-כלכלי ופריפריאליות).

ג. היטל השבחה לנפש, לפי אשכולות.

גרף 1 (בעמוד הבא) מתאר את היטל ההשבחה למטר מרובע התחלות בנייה לפי אשכולות של רמה סוציו-כלכלית. שטח התחלות בנייה הוא אחד המדדים המשקף לאורך זמן את היקף הפיתוח הנדרש ברשות המקומית. גרף זה ממחיש את רמת אי השוויון הגבוהה בין הרשויות: רשויות מקומיות השייכות לאשכול סוציו כלכלי 10-8 גובות בממוצע 1500 ש"ח למ"ר בנייה. רשויות באשכולות 7-6 גובות בממוצע כ-600 ש"ח למ"ר בנייה. רשויות מקומיות הנמצאות באשכול 5-1 גובות בממוצע פחות מ-350 ש"ח למ"ר.

מהגרף עולה כי למעט רשויות מקומיות מעטות המרוכזות באשכולות סוציו-כלכלי 10-8 והממוקמות במרכז הארץ, אין מקור מימון משמעותי עצמאי לכל אותן תשתיות נדרשות, שאינן ממומנות במסגרות אחרות. יוצא אפוא כי פיתוח עירוני איכותי הכולל, שטחי ציבור פתוחים ומוסדות ציבור חיוניים אינם יכולים להיות מבוצעים ברמה טובה ע"י רשויות חלשות. מנגד, לרשויות החזקות יש מקור מימון לפיתוח תשתיות ברמה גבוהה, השקעות שמעלות את ערך הקרקע מושכות אוכלוסייה חזקה וחוזר חלילה. לפיכך, מדיניות המס הנוכחית של היטל ההשבחה יוצרת תלות משמעותית של כל הרשויות החלשות בתקציבי ממשלה ורשות מקרקעי ישראל.

גרף 2 כולל בחינה דומה לפי אשכול פריפריאלי. הפערים בהסתכלות פריפריאלית מראים תמונה דומה: כ-1200 ש"ח בעשירונים 10-8, כ-600 ש"ח בעשירונים 7-6, כ-300 ש"ח בעשירונים 5-1.

באופן ישיר ע"י האגרות וההיטלים כגון: הפקעת קרקעות ומתן פיצוי בגין פגיעה בקרקעות (סעיף 197), הקמת מבני ציבור ופיתוח שטחים ירוקים. עלויות אלו אמורות להיות ממומנות באמצעות גביית היטל ההשבחה.

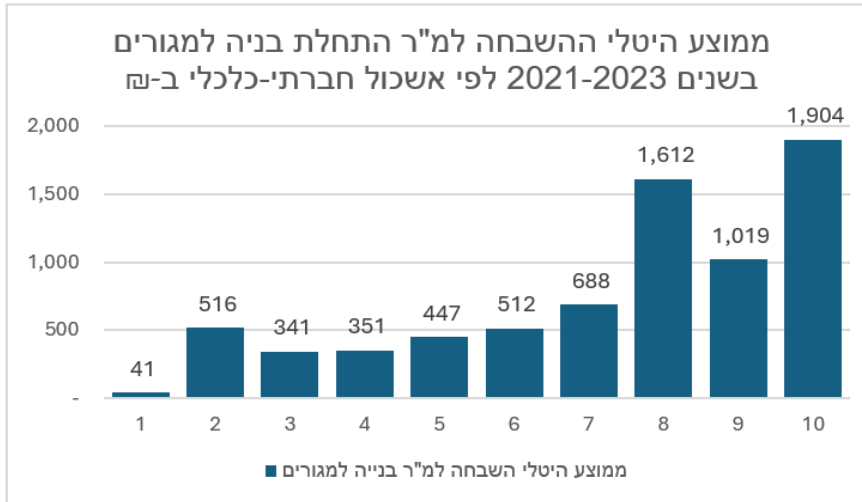
לצורך הבנת הרעיון מאחורי היטל, חשוב להבחין בין שני סוגים של עליית ערך הקרקע על פני זמן. הסוג הראשון נובע מהחלטות התכנון הציבורי והסוג השני נובע מעלייה כללית בערך הקרקע הקשורה לגורמים שונים המשפיעים על ערכי השוק כמו שינויים בביקוש, השינוי ברמת החיים, התפתחות עירונית טבעית, השפעת שער הריבית, עלות התשומות, שוקי הון ועוד. קשה מאוד להבחין בין עליית ערך השווי שנובעת מהחלטות התכנון, לבין עליית ערך שנובעת מגורמים אחרים. מס שבח מקרקעין חל על כל עלייה ריאלית בערך הקרקע ללא קשר לגורם לעליה במחיר (בא לידי ביטוי ברווח תוצאתי). מנגד, היטל השבחה חל על עליית הערך הנובעת מהחלטות תכנון בלבד, קרי שינוי מצב סטטוטורי, אשר גורמות לעלייה בערך הקרקע. כבר מהגדרה זו עולה בעיית היישום העיקרית של היטל והיא כיצד להפריד בין עליית הערך הכללית לעליית הערך הנובעת מהחלטות תכנוניות.

בכל אופן, ניתן לומר שעל ההצדקות התיאורטיות העומדות בבסיס היטל ההשבחה יש הסכמה רחבה: גם מטרת מימוש צדק חלוקתי וגם מטרת מימון הפיתוח. בתוך כך יש הטוענים ששיעור המס הכולל על קרקעות לבנייה גבוה מדי (היטל השבחה ומס שבח), אך לא אתמקד במאמר זה בביקורת זו. ההצדקה החלוקתית להיטל תלויה בשאלה מהן זכויות הקניין של בעל הקרקע אך בניגוד לעבר, מעטות המדינות המפותחות שבהן נהוג לגבות היטל השבחה (Alterman, 2012; Grover, 2018). הסיבות לשינוי במדיניות במדינות אלו נבע בעיקר מקשיי יישום וקשיי גביה טכניים וכן מהתנגדות פוליטית למס, לאור השפעתו על מחירי הדירות.

בישראל, תחולת היטל ההשבחה לא השתנתה מהותית ב-45 השנים מאז שנת 1981. לאורך השנים, ניתנו פסיקות רבות ונקבעו תקדימים רבים, חלקם סותרים, שמנסים (בהצלחה חלקית) להנחות את העקרונות על פיהם יחושב היטל. הפער בין היכולת הכלכלית לקבוע את ההיתר להיבטים המשפטיים, קשה לגישור ובשיווי המשקל הקיים יש רמת אי ודאות גבוהה מאוד על גובה היטל. מצב זה מוביל לתהליכים רבים ומתמשכים של שומות נגדיות וערערים, עם עלויות גבוהות למשק (כמפורט בהמשך).

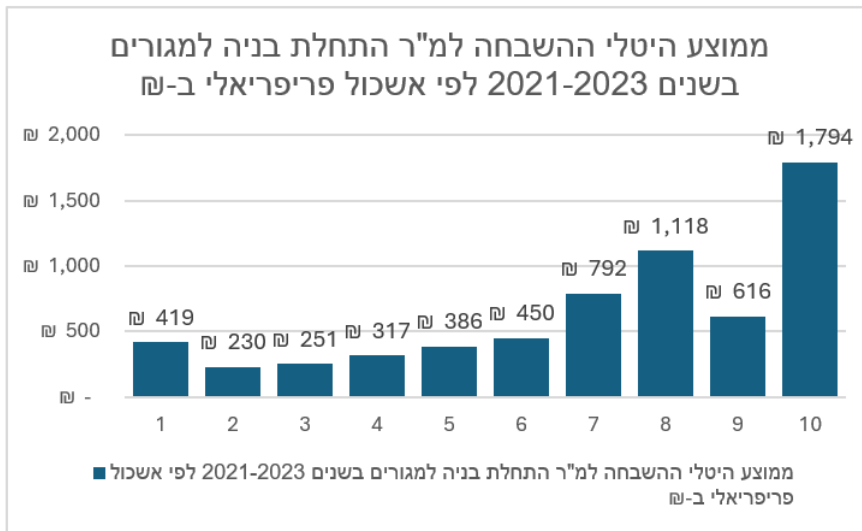
במאמר קצר זה אנסה לנתח את שיווי המשקל הקיים, מידת השגת שתי המטרות הקיימות בבסיס ההצדקה להיטל וכן השפעות שליליות משמעותיות שיש להיטל במתכונת הקיימת. בהמשך, אציע עקרונות למנגנון אלטרנטיבי להיטל שעל קובעי המדיניות לשקול.

גרף 1: היטל השבחה למ"ר של התחלות בנייה לפי אשכולות. מקור: עיבוד נתוני למ"ס ומשרד הפנים



ממוצע אשכולות 8-10: ₪ 1,512
 ממוצע אשכולות 6-7: ₪ 600
 ממוצע אשכולות 1-5: ₪ 339

גרף 2: היטל השבחה למ"ר של התחלות בנייה לפי אשכולות פריפריאליים. מקור: עיבוד נתוני למ"ס ומשרד הפנים

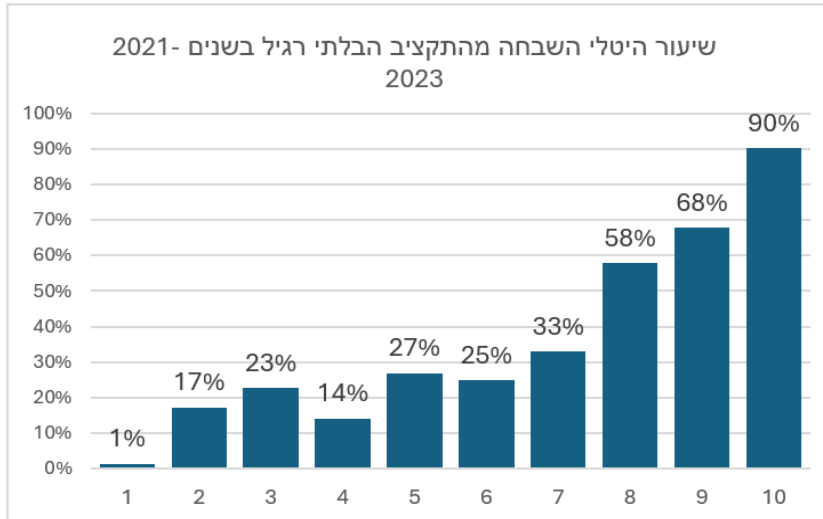


ממוצע אשכולות 8-10: ₪ 1,176
 ממוצע אשכולות 6-7: ₪ 621
 ממוצע אשכולות 1-5: ₪ 321

לפער זה נכנסת הממשלה, בתקצוב משלים, אך הוא עלול להיות חלקי ופוגע משמעותית ביכולת עצמאית של הרשויות. ניתוח היטלי השבחה בשיעור מתקציב הפיתוח של הרשויות המקומיות לפי אשכולות (גרף 3), מעלה תמונה של פערים משמעותיים בין הרשויות. היטלי השבחה בלבד ברשויות בעשירונים 8-10 ממנים כ-72% מתקציב הפיתוח (זאת בנוסף להיטלי סלילה ותיעול, ואגרות נוספות). רשויות בעשירונים 6-7 מצליחות לממן מהיטלי השבחה פחות מ-29% מתקציב הפיתוח, ורשויות בעשירונים 1-5 ממנות בממוצע כ-17% בלבד מתקציב הפיתוח. יש לזכור שהיקף

להמחשת המספרים נסתכל על פיתוח אזור מגורים מתוכנן הכולל 1000 יחידות דיור בשטח ממוצע של 100 מ"ר כל אחת. היטל ההשבחה ברשויות באשכולות 8-10 עומד על כ-120-150 מלש"ח. סכום זה מאפשר לפתח תשתיות ומבני ציבור שאינם מכוסים בהיטלים אחרים, ברמה גבוהה ואף להשאיר יתרה לפיתוח תשתיות כלל עירוניות. מאידך, רשויות באשכולות 1-5 יגבו בממוצע פחות מ-35 מלש"ח, סכום שאינו מספיק לפיתוח איכותי בשטחים המפותחים ובטח שלא למימון פיתוח תשתיות עירוניות רחבות יותר.

גרף 3: שיעור היטלי השבחה מהתקציב הבלתי רגיל בשנים 2021-2023. מקור: עיבוד נתוני למ"ס ומשרד הפנים



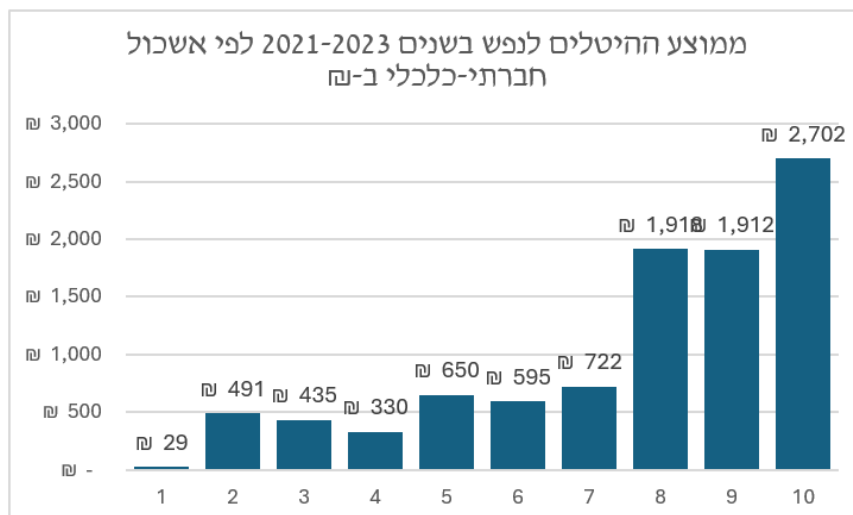
ממוצע אשכולות 8-10: 72%
 ממוצע אשכולות 6-7: 29%
 ממוצע אשכולות 1-5: 17%

כלכלי. התמונה שעולה מהניתוח דומה למסקנות מההשוואות הקודמות. היטל השבחה לנפש ברשויות באשכולות 8-10 הינו בגובה ממוצע של כ-2200 ש"ח לנפש. בעשירונים 6-7 ההיטלים מגיעים לרמה של כ-650 ש"ח לנפש, ובעשירונים 1-5, הם עומדים על רמה של פחות מ-400 ש"ח לנפש. שוב המשמעות היא ברורה רשויות חלשות יכולות לפתח תשתיות בהיקף וברמה של פחות מ-20% לנפש בהשוואה לרשויות החזקות. התלות בשלטון המרכזי של רשויות חלשות, הופכת להיות כמעט מוחלטת.

הוצאות הפיתוח ברשויות אלו מלכתחילה נמוך יותר, לאור היעדר מקורות תקציביים.

היטלי השבחה אמורים לממן את עלויות הפיתוח ברשויות המקומיות. הוצאות משמעותיות מושפעות מהרחבת היישוב ולכן הוצג לעיל ניתוח של היטלי השבחה למ"ר התחלות בנייה למגורים. חלק מעלויות הפיתוח של הרשות הוא גם בשכונות ישנות ומרכזי ערים הדורשים שדרוג תשתיות והתאמה לרמת החיים המתפתחת. גרף 4 כולל השוואה של היטלי השבחה לנפש ברשויות המקומיות לפי אשכול חברתי

גרף 4: ממוצע היטלי השבחה לנפש לפי אשכול חברתי-כלכלי 2021-2023. מקור: עיבוד נתוני למ"ס ומשרד הפנים



במוצאות אלו? ככל שגובה ההפחתה גבוה יותר, כך רמת אי הודאות גבוהה יותר. רמת אי ודאות גבוהה יותר מעידה על פוטנציאל השגה גבוה יותר ועל פגיעה בהשגת מטרת החלוקה. ככל שיש קשר חיובי חזק יותר בין ערך הקרקע למידת ההפחתה של ההיטל, הדבר יכול להעיד על עוצמת בעייתיות גבוהה יותר של המס הרעיוני וקיומה של אפליה בין נישומים בעלי יכולות שונות.

תוצאות המחקר בשנת 2006 הראו כי בממוצע השומה המוסכמת (בתהליך הישן) הייתה נמוכה בכ-35% מהשומה המקורית של הוועדה המקומית. השומה המכרעת (בתהליך הישן) הייתה נמוכה בממוצע בכ-50% מהשומה המקורית. בנוסף, נמצא כי קיים מתאם חיובי מובהק בין גובה השומה לבין הנטייה להגיש שומה נגדית וכן לגבי גובה ההפחתה. המסקנות שהתקבלו דומות מאוד ברשויות המקומיות השונות שנבדקו. מסקנות המחקר העידו על היכולת המשמעותית של בעלי אמצעים להפחית את גובה התשלום. יכולת זו באה לידי ביטוי בהעסקת שמאים ועורכי דין מובילים ומיצוי תהליכי ערעור ותכנוני מס. שיעורי ההפחתה הממוצעים גבוהים מאוד ומעידים על פגיעה משמעותית בפוטנציאל הפרוגרסיבי של ההיטל. פער ממוצע של 50%-35% בחבות במס נראה בלתי סביר, במיוחד בהתחשב בהיקף המס והשפעתו על ערך המקרקעין.

בימים אלו נערך מחקר נוסף (משה וניסן, 2025) בנושא שבמסגרתו נבחנו כ-500 שומות בהיקפים משמעותיים בכל הארץ. המחקר עדיין בשלבי הניתוח אולם, ממצאים ראשוניים עולה כי שיעור הפחתה הינו משמעותי ועומד על ממוצע ארצי של כ-40% בממוצע, כאשר בתל אביב שיעור ההפחתה הממוצע עומד על מעל 50%. אם כי בניגוד לתוצאות מהמחקר הקודם, לא ניתן לראות שיעור הפחתה גבוה יותר במקרים עם שומות תחילתיות גדולות יותר (ואף אולי מתאם שלילי חלש). ממחקר זה עולה מסקנה דומה כי שיעור הפחתה משמעותי, הגוזר רמת אי וודאות גבוהה, מטיל ספק במידת הצלחה בפרוגרסיביות של המס. ממצא נוסף של המחקר הוא שבשנים בהן עולה אי הוודאות בשוק, רמת ההפחתה עולה גם כן, עד כדי ממוצע של כמעט 60%. נתון זה שוב ממחיש את הבסיס הרעוע של מס רעיוני.

בנוסף, מהנתונים שנאספו עולה כי תהליך החיוב בהיטל השבחה הינו תהליך ארוך של הוצאת שומה, תהליך ערר, שימוע ופסיקה שיכולים לערב במקרים רבים גם שאלות משפטיות וגם שאלות שמאיות. תהליך זה שאורך בממוצע מעל שנה, גורם במקרים רבים לעיכוב בתהליכי הבנייה ובקידום עסקאות. משך הזמן הארוך, נובע כמובן מהקושי לאמוד מס רעיוני בניגוד לתשלום אגרות והיטלים או מס שבח שהם תוצאתיים מטבעם וחישובם הוא עניין טכני ומהיר. בנוסף, העלויות הישירות למשק הכרוכות בתהליך הינן גבוהות ונאמדות במאות מיליוני ש"ש בשנה.

לסיכום, המסקנה העיקרית מניתוחים אלו היא שהיטל ההשבחה מהווה מקור מימון לפיתוח תשתיות ברשויות חזקות ומעטות בלבד. במרבית הרשויות המקומיות ובמיוחד ברשויות השייכות לאשכול כלכלי נמוך, ורשויות בפריפריה, ההיטל מהווה מקור מימון נמוך למימון תשתיות. בהעדר מקור מימון חלופי פערי התשתיות ואיכותם הולכים ומחריפים וגורמים להגברת הפערים ואי השוויון. התלות בשלטון המרכזי הופכת להיות מוחלטת. גם הסכמי גג עם רשויות מקומיות שנותנות מענה מסוים לרשויות חלשות, לא מצליחים במרבית המקרים, לצמצם את הפער באופן מספק. היטל ההשבחה מעצים באופן משמעותי בעיית אי שוויון קשה בין הרשויות המקומיות שקיימת גם בתקציב הרגיל (רזין וחזן, 2006).

מטרת חלוקת העושר

ההיטל הוא למעשה מס רעיוני ולא תוצאתי, בסיס המס הוא ההשבחה שחלה בערך הנכס בעקבות השינוי התכנוני. הגדרה זו טומנת בחובה את הקושי בהערכה של גובה ההיטל. כאשר יש צורך בהערכת ההשבחה על בסיס ערך הקרקע כגורם ייצור ולא על בסיס השוואתי, קיימת רמה גבוהה של אי ודאות. רמה גבוהה של אי ודאות גורמת לפגיעה ביעילות אך על כך ארחיב בחלק הבא. בחלק זה חשוב להבין כיצד רמת אי ודאות גבוהה פוגעת ביישום מטרת הפרוגרסיביות של ההיטל. המשמעות של אי ודאות גבוהה היא קיומה של יכולת גבוהה של הנישום לטעון כנגד גובה השומה שנקבעה לו. בהנחה שיכולת זו הייתה אחידה בין פרטים שונים, אזי החשש לפגיעה חלוקתית היה פוחת. מאידך, במידה ויכולת זו קיימת בעיקר אצל נישומים "חזקים יותר" או לחילופין בעלי "קשרים" קיימת גם בעיה חלוקתית. נושא "ניקיון התהליך" קיבל חיזוק מסוים עם תיקון 81 לחוק התכנון, שהחליף את מנגנון "ההסכמה" ברשויות המקומיות, ותייעל את כל תהליכי הערר לוועדות ייחודיות. עדיין, רמות אי ודאות גבוהות מאפשרות בשוק קטן יחסית כמו בישראל, להצליח בהפחתת שומות באופן משמעותי באמצעות יכולת טיעון, ייצוג שמאי ומשפטי ברמה גבוהה וביכולת תכנוני מס מורכבים.

בכדי לבחון סוגייה זו נבחנו נתוני ההשגה על שומת היטל ההשבחה. מחקר מסודר בנושא נערך על ידי בשנת 2006 (ניסן, 2006) במסגרתו נבחנו נתונים באמצעות ניתוח של יותר מ-1000 תיקים בשלוש רשויות מקומיות גדולות. בימים אלו מתבצעת עבודת מחקר נוספת לתיקוף מחודש של הנתונים. מטרת הבחינה הייתה לבחון מספר שאלות עיקריות: מהי רמת ההפחתה בחובת תשלום היטל ההשבחה המתקבלת בעקבות תהליכי ההשגה השונים? האם קיים קשר בין גובה השומה לבין רמת ההפחתה המתקבלת בעקבות תהליכי ההשגה? והאם קיימת שונות גבוהה בין הרשויות

ההיבטים המשפטיים מוסיפים מרכיבים נוספים לאי הוודאות ולאורך זמן מקבלים מורכבויות נוספות: התחשבות במטלות ציבוריות, היחס והיכולת למימוש זכויות מכוח תמ"א 38, סוגי והיקפי פטורים (כגון: פינוי בינוי, מרחבים מוגנים, מוסדות לחינוך, תרבות וכדומה), השבחה בתוכניות עוקבות - גישת "המדרגות" וסוגיות נוספות שחלקן הולכות ומסבכות את יישום ההיטל לאורך זמן.

לאי ודאות זו עלות גבוהה: אי הוודאות וזמן ההתדיינות גורמים לאי שכלול של שוק המקרקעין ולדחיית מרבית העסקאות לשלב המימוש. למעשה לא נוצר באופן אמיתי שוק מקרקעין רחב לקרקעות אלא רק ערב בנייה. שיעורי הפחתה ממוצעים של 40% בשומות שמאי מכריע אל מול שומת הוועדה המקומית, הם התוצאה הבלתי נמנעת.

פגיעה בקידום מדיניות תכנון ובהליכי התכנון המתארי

ההגדרה החוקית של ההיטל על תוספת הערך שחלה בעקבות פעולה תכנונית סטטוטורית (תכנית, הקלה או שימוש חורג), מנסה, למעשה, להבחין בין עליית ערך הקרקע הנובעת מפעולה תכנונית ספציפית לבין עליית ערך כללית. עליית הערך נבחנת לאחר אישורה של התוכנית המשביחה. מכיוון שאנו עוסקים בשוק דינמי וערכי השוק מגלמים ציפיות, סביר להניח שערב אישורה של התוכנית ערך השוק כבר משקף את אישורה של התוכנית. לעניין זה נדרש בית המשפט בפסק דין לוסטרניק (רע"א 4487/01) **הוועדה המקומית רחובות נ. לוסטרניק ובנו**. בפסק דין זה (ובניתוח פסק הדין אשר מופיע בפסק דין ע"א 8736/04 **אורה כהן נ. הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רעננה תק-על 2006** (1) (975)) נקבע כי אמנם נוסחת שווי השוק היא זו שתנחה את הערכות השווי, אך יש לנטרל את עליית המחירים הנגרמת בעטייה של אותה תוכנית כי אחרת "יימוג כלא היה כל השבח הצפוי מתוכנית זו ובכך תסוכל כליל המטרה שלה נועד היטל ההשבחה" (ההדגשה שלי).

אך מה קורה כאשר רשות רוצה לקדם תוכניות אב שאינן סטטוטוריות או שאינן מאשרות זכויות וקובעות קו מדיניות כללית לפיתוח. במרבית המקרים, תוכניות אלו משפיעות במידה מכרעת על הציפיות לרמת הזכויות בקרקע ולכן על ערך הקרקע. בעקבות תוכנית זו, בדרך כלל לאחר מספר שנים, תאושר תוכנית מפורטת שתקנה זכויות לבינוי. תוכנית זו עשויה שלא להשפיע מהותית על ערך הקרקע בגלל שערך הקרקע עלה בעיקר עקב מסמך או תוכנית המדיניות. במקרה זה היטל ההשבחה יהיה נמוך ביותר. רשויות מקומיות נמצאות בבעיה: ככל שיקדמו תוכניות פיתוח מתארייות או מדיניות שקופה וברורה לפיתוח אזורים בעיר, כך הן גורמות להפחתה בהיטלי ההשבחה. לאור זאת, קשה להיות מופתע מהמיעוט היחסי בתכנון מתארי, והעדר מדיניות שקופה וברורה במקומות רבים, ברמה המקומית.

תוצאות אלו מובילות למסקנה מתבקשת של אפקטיביות מוגבלת מאוד בהשגת היעד הפרוגרסיבי של ההיטל. קשה להעריך מהי רמת הפרוגרסיביות שנתרה וכיצד היא עומדת בהיבט החלוקתי מול מנגנון חלופי המבוסס על היטלים דיפרנציאליים והגדלה תוצאתית של מס שבח, אך ניתן לומר שהפרוגרסיביות הרעיונית לא מצליחה להיות מיושמת בשטח בצורה מספיק טובה. מסקנה זו אינה חדשה ודומה לניתוחים שנעשו במדינות אחרות והובילו לביטול ההיטל כמס רעיוני.

השפעות נוספות של ההיטל הקיים

אי ודאות גבוהה בדבר גובה ההיטל

כאמור, ההיטל הוא למעשה מס רעיוני, במקרים רבים לא מדובר ברווח תוצאתי של בעל הקרקע אלא פוטנציאל של רווח עתידי. היותו כזה ישנו באופן אינהרנטי קושי רב בחישוב של ההשבחה הרעיונית. קושי זה מוביל לאי ודאות גבוהה בנוגע לגובה ההיטל. מכיוון שקרקע היא תשומה בפרוייקט בינוי או פיתוח ובמקרים רבים ערכה נגזר ממחיר המוצר הסופי (לדוגמא: דירת מגורים, שטח מסחרי, שטח לפיתוח תיירותי), אי הוודאות במחיר הקרקע גבוהה משמעותית.

להמחשת רמת אי הוודאות האובייקטיבית נסתכל על דירת מגורים בפריפריה של מרכז הארץ בשטח של 100 מ"ר ששוויה המוערך עומד על כ-2 מלש"ח, ונניח שעלויות הכוללות לבניית הדירה עומדות על כ-1 מלש"ח, מרכיב הקרקע בדירה עומד על כ-700 אלף ש"ח ומרכיב היזמות 300 אלף ש. כמובן שדירה היא מוצר הטרונגי וערכה המדויק לא ידוע. לסטייה מאוד סבירה של 10% בהערכת שווי הדירה, משמעות של עשרות אחוזים במרכיב הקרקע (אני מניח שמרביתנו לא יכולים לאמוד בוודאות את שווי דירותינו ושסטייה של 10% היא סבירה). נניח שמחיר הדירה עלה בעשרה אחוזים ושכל העלייה מתבטאת בערך הקרקע, המשמעות היא שערך הקרקע ליחידת דיור עלה מ-300 אלף ל 500 אלף ש. (היות שמרכיב הבנייה והרווח היזמי כמעט לא השתנו). עלייה זו משמעותה גידול של כ-40% בערך הקרקע. רמת אי הוודאות לשימושים אחרים עשויה להיות גבוהה אף יותר. איני בא לטעון שתמיד קיימת רמת אי ודאות גבוהה אך במקרים רבים, כאשר זנים באישור תוכניות שמטרתן שינוי ייעוד בקרקעות בהיקף רחב, לגביהן קיימת אי ודאות גבוהה ביחס להתפתחות שכונה חדשה או אזור מסחרי חדש, או במקרה של תנודתיות במחירים, שינוי בריבית במשק ועוד, קיימת רמה גבוהה של אי ודאות שפוגעת ביכולת אומדן אמיתית של ערך הקרקע, ובהתאמה - לפגיעה ביכולת לגבות היטל השבחה ריאלי. אי וודאות זו מתווספת לאי הוודאות של מה היה שווי הקרקע לפני שינוי הייעוד, שלעיתים מעצימה עוד יותר את הפערים.

שמי מכריע, ועדות ערר ובתי משפט. אומדן עלויות אלו תלוי בהיקף ההכנסה מהיטל ההשבחה ויש לבצעו על פני זמן. אומדן גס לעלויות ישירות אלו עומד על 10%-15% מהיקף הגבייה של ההיטל.

העלויות העקיפות כוללות מספר מרכיבים: עלות הזמן של האזרח/היזם לקבלת אישור לפני מכירת מקרקעין, עלות ההתדיינות בין האזרח/יזם לוועדה ועלויות המשולמות לצדדים שלישיים במימון האזרח. עלויות אלו נבחנו באופן דומה כאשר חושבו עלויות הזמן, עלויות המשולמות להגשת ערעור על שומה וכו'. ההערכה היא כי עלויות אלו עומדות על 10%-15% מהיקף הגבייה. סך העלות למשק מגביית המס עומדת להערכתנו על כחמישית עד רבע מהיקף הגבייה הכולל.

השפעה על מחירי הדירות

מרכיב הקרקע מהווה תשומה במוצר הסופי: דירות, שטח למסחר, תעשייה וכדומה. חיוב משמעותי בהיטלי השבחה מעלה את עלות התשומות באופן ישיר, ובאופן כמעט מבני, מקשיח את השפעת כוחות השוק בירידת מחירי הדירות. טענה נגדית מקובלת היא ששיווי משקל יקבע בהתאם להיצע והביקוש ולכן הוא לא מושפע מתשומות הבנייה. באופן עקרוני הטענה הבסיסית נכונה במרכיבי תשומה רגילים, אולם במרכיב קרקע משמעותי, שיכול להוות מעל 50% מעלות המוצר הסופי, מרכיב היטל השבחה שמגיע לעשרות אחוזים משפיע באופן ישיר על פונקציית ההיצע ולכן גם על המחיר. שיקול זה היה אחד המרכזיים בביטול היטל השבחה באנגליה, במתכונת שהייתה דומה לישראל והיוותה את המקור לתוספת השלישית.

הצעת עקרונות למודל אלטרנטיבי

בטרם גיבוש היטל אלטרנטיבי יש לקבל החלטה אם מנסים ליישם את שתי ההצדקות להיטל, השתתפות הציבור בעליית הערך ומימון הוצאות פיתוח נלוות, ואת החשיבות היחסית של כל הצדקה. ביחס למטרה החלוקתית יש לזכור שעל רווח תוצאתי (לא רעיוני) חל גם כיום מס שבח על היזמים (במרבית המקרים, ובוודאי בתחולה רחבה מתחולת ההיטל), על חברה בע"מ או על ישות משפטית אחרת. כלומר, מיסוי ברמה נתונה ימשיך להיות גם אם יבוטל ההיטל. את הגבייה ממיסוי זה ניתן יהיה לחלוק בין המדינה לרשויות המקומיות, ולהחליט גם על צורת החלוקה בין הרשויות המקומיות. מנגד, עלויות הפיתוח הנגרמות לרשות המקומית ואשר אינן מכוסות באגרות והיטלים אחרים, לא יגבו באם היטל השבחה יבוטל. יש לזכור שעלויות הפיתוח תלויות גם בפרמטרים שאינם תלויים בערך הקרקע, כגון טופוגרפיה וגם בפרמטרים שתלויים בערך הקרקע כמו הפקעות ופיצויים לפי סעיף 197.

תהליכים לקידום התכנון המתארי קיימים ביתר שאת בעשרים השנים האחרונות. תהליכים אלו הובילו לעליית מחירים של קרקעות טרם הוספת זכויות, ונטרלו במקרים רבים את היכולת בהערכת שווי קרקעות להפיק את רעיון ההשבחה המקורי. פער זה בין השיווי משקל הכלכלי בשוק לבין מס רעיוני תיאורטי, גרם להגברת עוצמת אי הוודאות. פער זה בא לידי ביטוי גם בפסיקות המשפטיות שמחד מנסות לא לכלול ציפיות ספציפיות (לוסטרניק), ומאידך כן לכלול שיווי משקל כללי בשוק שנובע מציפיות כלליות. אין באמת דרך כלכלית מוגדרת לאבחנה בין גישות אלו.

אי התאמה בין התמריצים הכלכליים לרשויות לבין מטרות התכנון

גובה היטל ההשבחה תלוי במידה רבה ברמת מיצוי הקרקע לפני שינוי התוכנית. ככל שרמת המיצוי הייתה נמוכה יותר, כך ההשבחה גבוהה יותר ולכן ההיטל גבוה יותר. מבנה זה גורם לכך שלרשויות מקומיות עלול להיות אינטרס גבוה באופן יחסי לקידום הפשרת קרקעות חקלאיות ביחס לתוכניות לציפוף עירוני, שבמקרים רבים לא מאפשרות השבחה גבוהה.

ניתוח דומה מתקיים ביחס לקרקעות עם רמת ציפיות נמוכה לפיתוח. ככל שרמת הציפיות להפשרת קרקע נמוכה יותר כך ערך הקרקע נמוך יותר. ככל שערך הקרקע נמוך יותר לפני השינוי התכנוני, כך ההיטל גבוה יותר. יחס זה מוביל לכך שככל שהפשרת הקרקע סותרת את מדיניות הפיתוח הצפויה, כך עולה היטל ההשבחה. קשר זה עלול לגרום לתמריץ לרשויות המקומיות להפשרת קרקעות בניגוד למדיניות התכנון, ובמקום להוביל לציפוף מרכזי ערים, לעודד הפשרת קרקעות חקלאיות ופגיעה בשטחים ירוקים (בן-אליא, 2015).

עלויות גביית ההיטל

עלויות גביית ההיטל כוללות שלושה מרכיבים עיקריים: עלויות ישירות של גביית ההיטל, בהן נושאת הרשות המקומית, עלויות למשק, הנגרמות מעלויות ישירות ועקיפות אשר נגרמות לאלו אשר חבים בהיטל, ועלויות שנגרמות עקב ניסיונות להימנע או להפחית את ההיטל. בחלק זה אתמקד בשני הסוגים הראשונים, הסוג השלישי קשה עוד יותר למדידה.

העלויות הישירות כוללות עלויות שוטפות של מחלקת היטל ההשבחה והייעוץ המשפטי הנלווה בוועדה המקומית (שכר ותפעול שוטף), ועלויות של יועצים חיצוניים, בעיקר שמאים אשר מייצעים לוועדה המקומית. לאחרונה אנו עדים להתגברות התופעה שבמסגרתה ועדות מקומיות בוחרות במיקור חוץ של הייעוץ והייצוג המשפטי בערעורים על ההיטל. בנוסף, קיימים תשלומים לצדדים שלישיים כמו

הוצאות הפיתוח ברשויות השונות ומפחית באופן משמעותי את האפליה בתחום זה. המס החדש מאפשר התאמה בין התמריצים הכלכליים של הרשות המקומית למדיניות התכנון ואינו מעכב תכנון מתארי.

יתרון משמעותי נוסף, הוא בתחום מחירי הדיור. ביטול המס יאפשר להקטין את עלות התשומות של הבנייה למגורים, צפוי בתנאים מסוימים להגדיל היצע, ויגמיש את מחירי הדיירות.

החסרון המרכזי של המס הוא בעצם הניתוק מהעלייה בערך הקרקע הנובעת מהתוכנית. לכאורה, ההצדקה החלוקתית התיאורטית הגלומה בהיטל במתכונתו הנוכחית נפגעת. אך כפי שהוצג לעיל, קשיי היישום היום גרמו לפגיעה משמעותית בפרוגרסיביות של ההיטל ולכן לטעמי המס המוצע עדיף גם מבחינה חלוקתית. שילוב השיקולים השונים מצביע על חשיבות התיקון המוצע.

סיכום

במסמך זה הוצגו הבעיות השונות בהיטל ההשבחה הנהוג בישראל. שתי מטרות עיקריות עומדות בבסיס ההיטל: השתתפות הציבור בערך הזכויות ומימון עלויות הפיתוח. אי התאמה בין ערך ההשבחה לבין עלויות הפיתוח גורם לאי התאמה בין היטלי ההשבחה להוצאות הנדרשות לפיתוח ולרמת אי שוויון גבוהה בין רשויות מקומיות חזקות לחלשות. היות שההיטל מס רעיוני ולאור רמה גבוהה של אי ודאות בנוגע לערכי הקרקע, היכולת לגבות היטלים בגובה מחצית ההשבחה מוגבלת. יזמים בעלי יכולת כספית גבוהה או קשרים, מצליחים להפחית באופן משמעותי את תשלומי ההיטל ובכך פוגעים בפרוגרסיביות של ההיטל.

בנוסף ליכולת המוגבלת בהשגת שתי המטרות המוצהרות של ההיטל, ההיטל גורם לעיוותים רבים. קיימת רמת אי ודאות גבוהה ביחס לגובה ההיטל אשר פוגעת ביעילות ומונעת היווצרות שוק מקרקעין משוכלל. ההיטל מקשיח את מחירי הדיירות ומעלה את עלות התשומות באופן משמעותי. מבנה ההיטל גורם לתמריצים כלכליים שליליים לקידום תכנון מתארי בשל החשש לפגיעה בהיטל עתידי. מנגד, יוצר ההיטל תמריץ כלכלי חיובי להפשרת קרקעות חקלאיות ומתן זכויות בנייה בניגוד למגמות ומדיניות התכנון. בנוסף, ההיטל הקיים כרוך בעלויות גבייה גבוהות.

דו"ח מבקר המדינה (2022), הצביע גם הוא על מספר עיוותים בגביית ההיטל כגון פערים בין הרשויות למימון הפיתוח, והבעייתיות במס הרעיוני ואי הוודאות הגבוהה, והמליץ על ועדה ציבורית שתבחן סוגיות אלו. דו"ח זה גם מדגיש את חריגות ההסדר הישראלי ביחס לעולם: מיעוט מדינות מנהיגות גביית היטל שאינו קשור ישירות לעלויות הציבוריות של התוכנית. הצעות קודמות שהועלו לביטול ההיטל במתכונתו הנוכחית לא הצליחו להבשיל, בעיקר

בעיית היישום העיקרית שהוצגה להיטל במתכונתו הנוכחית היא בהערכה והפרדת העלייה בערך הקרקע עקב אישור תוכנית סטטורית. בעיית ישימות זו הייתה בין הגורמים העיקריים לביטול ההיטל גם במדינות אחרות. בעיה זו בשילוב עם הרצון להעמיד את מלוא מקורות המימון הנדרשים לפיתוח ציבורי בכל הרשויות מובילה להעדפה עקרונית של היטל שישקף עלויות פיתוח ביישוב על פני התחלקות בעליית ערך הקרקע. במקביל, ניתן לשקול גם תיקון בחוק מס שבח מקרקעין, שיביא לידי ביטוי את ההפחתה בהיטל ההשבחה באותם מקומות עם שבח גבוה.

מס ההשבחה המוצע כתחליף להיטל השבחה הינו היטל פיתוח, אשר אמור לשקף עלויות פיתוח ביישוב, הנובעות מתוספת מ"ר ביעוד מסוים. המס יהיה שונה בין ייעודי הקרקע השונים ויקבע לכל ייעוד על פי השפעתו על עלות פיתוח שאינה מכוסה בהיטלי פיתוח או אגרות פיתוח אחרות. לצורך פשטות (לרבות משפטית), הסתכלות לטווח ארוך ומניעת אפליה, מוצע כי יקבעו מספר סיווגים של רשויות על פי אומדן עלות הפיתוח באזור וכל ישוב או חלק מיישוב ייכנס לסיווג מסוים. מנגנון הקביעה (או האישור) רצוי שיעשה באופן מפורק על ידי משרד הפנים על פי קריטריונים ונתונים. רצוי שתינתן גמישות לרשויות המקומיות בטווח מסוים שיוגדר.

מס ההשבחה ישולם, בדומה לאגרות אחרות, בשלב היתר הבניה ויוטל על כל מ"ר חדש הנבנה. לא ישולם מס השבחה על שטחים שנבנים במקום שטחים קיימים. מכיוון שהמס נובע מתוספת עלויות פיתוח, לא יינתנו ככלל, פטורים ממס ההשבחה, בדומה להיטלי סלילה ותיעול, אלא בגין ביצוע שווה ערך כספי. המס יוטל על קרקע פרטית וציבורית (מקרקעי ישראל) באופן זהה: ההסדר מול מינהל מקרקעי ישראל יבוטל בחוק. המס ישולם בדומה להיטלי הפיתוח האחרים כתנאי לקבלת היתר בנייה.

אחת השאלות לדיון היא אם בנוסף לעלויות הפיתוח יש הצדקה להוסיף להיטל פיתוח גם מרכיב שקשור לערך הקרקע באופן שיענה ולו חלקית על ההצדקה הראשונה של השתתפות הציבור בהשבחה. בגלל בעיות הישימות שתוארו לעיל אני בספק אם ניתן לחבר שוב את ההצדקות השונות. יש לזכור כי ערך הקרקע קשור חלקית לעלויות הפיתוח. במקומות עם ערך קרקע גבוה, סטנדרט הפיתוח גבוה, עלויות הפקעה גבוהות יותר והפיצויים לפי סעיף 197 גבוהים יותר ולכן עלויות הפיתוח גבוהות יותר. המתאם הוא לא מלא ויש קשר חזק גם לאופי הטופוגרפיה ולמאפיינים נוספים.

היתרונות המרכזיים של מס ההשבחה המוצע, כוללים בראש ובראשונה מתן רמת ודאות גבוהה בנוגע למס וכתוצאה מכך, העלאה של היעילות בשוק. המנגנון המוצע מתבסס על מערך הגבייה הקיים ועלויות הגבייה המוערכות נמוכות מאוד. המנגנון החדש יוצר מקור תקציבי ברור וודאי למימון

אהוד (אודי) ניסן הוא פרופ' בבית ספר ע"ש פדרמן למדיניות ציבורית באוניברסיטה העברית בירושלים. בעל תואר ראשון ושני בכלכלה ומינהל עסקים ודוקטורט בכלכלה ציבורית ומדיניות מהאוניברסיטה העברית. שירת בעבר בתפקידים בכירים בשרות הציבורי והעסקי: ראש אגף תקציבים במשרד האוצר, מנהל רשות החברות הממשלתיות, מנכ"ל הרשות לפיתוח ירושלים, יו"ר דלק ישראל ועוד. בנוסף, כיהן ניסן כנציג האוצר במועצה הארצית לתכנון ומועצת מקרקעי ישראל. Udi.Nisan@mail.huji.ac.il

עקב לחצים שהפעילו הרשויות המקומיות החזקות, ארגוני השמאים ועורכי הדין שעוסקים בנושא.

לאור החסרונות של ההיטל מוצע להתקדם לפתרונות יעילים יותר, בדומה למדינות מתקדמות, ולהחליפו במס השבחה קבוע לכל מ"ר לכל ייעוד. המס המוצע, אשר ישולם בשלב היתר הבנייה ייתן ודאות גבוהה, יאפשר פיתוח שוק מקרקעין, ועשוי לתרום להפחתה של מחירי הדירות או לעצירת הגידול המתמשך במחירים. המס המוצע פותר את מרבית הבעיות הקיימות ביחס להיטל הקיים.

מקורות

ניסן, א'. (2006). דו"ח מחקר בנושא היטל השבחה עבור מינהל התכנון במשרד הפנים.

רזין, ע', חזן, א'. (2006). חלוקת העושר המוניציפלי בישראל: צמצום פערים בהכנסות הרשויות המקומיות. ירושלים: מחקרי פלורסהיימר.

משה, א', ניסן, א'. (2025). נייר עבודה, בית הספר למדיניות ציבורית, האוניברסיטה העברית.

בן-אליא, נ'. (2015). מדיניות מיסוי ושמירת השטחים הפתוחים בישראל, מכון דש"א.

Alterman, R. (2012). *Land-Use Regulations and Property Values: The "Windfalls Capture" Idea Revisited*. In N. Brooks, K. Donaghy, & G.-J. Knaap (Eds.), *The Oxford Handbook of Urban Economics and Planning* (pp. 755–786). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780195380620.013.0034>, accessed 17 Dec. 2025

Grover, R. (2018). Betterment: a taxing problem. *Journal of Property Investment & Finance*, 36(2), 217-226. doi: <https://doi.org/10.1108/JPIF-06-2017-0046>