



בבית המשפט העליון

בר"ס 1621/18

לפני : כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט י' אלרון

המבקשת : אטבליסמנט סמונד

נ ג ד

המשיבה : הוועדה המקומית לתכנון ובניה שרונים

צד קשור : היועץ המשפטי לממשלה

המבקש להצטרף : מרכז השלטון המקומי

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום
29.1.2018 בעמ"ן 68170-01-17 שניתן על-ידי כבוד השופט
א' שורץ

תאריך הישיבה : כ"ה בשבט התשע"ט 31.1.2019

בשם המבקשת : עו"ד יצחק גלזנר

בשם המשיבה : עו"ד ליאורה אפרתי, עו"ד מיכל גלר

בשם היועץ המשפטי
לממשלה :

עו"ד רן רוזנברג

בשם המבקש להצטרף : עו"ד אלי וילצ'יק, עו"ד אריאל פל

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. האם בעריכתה של שומה לצורך חיוב בהיטל השבחה על השמאי להניח מכירה במחיר הכולל את הרכיב של מס ערך מוסף (להלן : מע"מ) ? זו השאלה שהובאה לפתחנו בגדרה של בקשת רשות ערעור זו.

2. בקשת רשות הערעור נסבה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 29.1.2018 (עמ"נ 68170-01-17, השופט א' שוורץ). בהתחשב בהשלכותיה על יישום הדין החל על היטל השבחה ראינו לקבלה, לדון בה כבערעור ולהכריע בה (ועל כן, המבקשת תכונה מכאן ואילך המערערת).

עיקרי התשתית העובדתית

3. מקורו של ההליך דנן בהשבחתן של מספר חלקות מקרקעין (להלן: המקרקעין) בתל מונד שבבעלות המערערת, חברה זרה, כתוצאה משינוי ייעודן בהליך תכנוני מייעוד חקלאי לייעוד למגורים מסוג "אזור מגורים א' מיוחד". על-פי התכנית העדכנית שחלה על המקרקעין הוקנתה למערערת הזכות לבנות 256 יחידות דיור צמודות קרקע על 115 מגרשי מגורים. בהמשך לכך, הוציאה המשיבה, הוועדה המקומית לתכנון ולבניה שרונים (להלן: הוועדה המקומית), שומות היטל השבחה למערערת. שומות אלה היו מבוססות על הנחה של מכירת המקרקעין במחיר הכולל את רכיב המע"מ. כאמור, הנחה זו מצויה בליבת המחלוקת בין הצדדים. ההכרעה במחלוקת זו במקרה דנן היא בעלת משמעות כספית ניכרת, המוערכת בכ-17 מיליון שקלים.

רקע נורמטיבי

4. את השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים יש לבחון לאור העקרונות המעצבים את הדין החל על חיוב בהיטל השבחה.

5. סמכותה של ועדה מקומית לתכנון ולבניה לגבות היטל השבחה מעוגנת בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה או החוק). העקרונות המנחים באשר לאופן חישובו וגבייתו של היטל השבחה מצויים בתוספת השלישית לחוק. סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק קובע כי "השבחה" שבגינה חב נישום בהיטל, היא עלייה בשוים של מקרקעין אשר התרחשה כתוצאה מאחת מתוך שלוש פעולות תכנון: אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. למעשה, כדי להטיל היטל השבחה, נדרש כי יתקיימו שני תנאים מצטברים: האחד – עליית שווי המקרקעין; והאחר – ייחוסה של עלייה זו לאחת מפעולות התכנון המצוינות לעיל (ראו: רע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון, פסקה 14 (15.7.2014); בר"ם 2090/16 הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה נ' אקרו בע"מ, פסקה 3 לפסק דיני (15.3.2018) (להלן: עניין אקרו)).

6. התכלית העומדת בבסיס היטל ההשבחה היא תכלית של צדק חברתי, לפיה בעל מקרקעין אשר התעשר בעקבות פעולת תכנון של הרשות נדרש לשתף אותה ואת הציבור ברווח שהפעולה הניבה לו, ולהעביר חלק ממנו לקופת הרשות כדי שישמש את הרשות להכנת תכניות ולביצוען (ראו: ע"א 1341/93 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, תל אביב-יפו, פ"ד נב(5) 715, 719 (1999); דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 62 (2002); ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 54 (10.5.2016); עניין אקרו, בפסקה 43 לפסק דיני). הצד השני של המטבע הוא שללא התעשרות, אין בסיס לגבייתו של ההיטל (ראו: בר"ם 4367/16 מאיר נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה הוד השרון, פסקה 15 (25.3.2018) (להלן: עניין מאיר)).

7. סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק קובע את אופן עריכתה של שומת ההשבחה:

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

אם כן, השומה נערכת לפי יום אישור התכנית המשביחה, וערך ההשבחה הוא ההפרש בין ערך הזכויות בידי בעל המקרקעין לאחר אישור התכנית (להלן: המצב החדש) לבין ערך הזכויות שהיו נתונות לו לפני האישור (להלן: המצב הקודם). ראו: רע"א 4217/04 פמיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (22.10.2006)). סכום היטל ההשבחה יעמוד על מחצית מההפרש האמור (ראו: סעיף 3 לתוספת שלישית לחוק). סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק מדגיש כי עליית הערך תחושב "כאילו נמכרו בשוק חפשי". לפיכך, הערכת השווי תיעשה בהתאם למבחן אוניברסלי, אשר ביסודו הנחת שוק משוכלל שבו קונה סביר מוכן לשלם תמורה המשקפת את הערך האובייקטיבי של המקרקעין באותה נקודת זמן. זאת, כאשר יש להביא בחשבון רק "השבחת תכנון" הנובעת במישרין מהחלת הפעולה התכנונית על המקרקעין (ראו: רע"א 147/14 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל אביב-יפו נ' אברמוביץ, פסקה 16 (31.12.2014) (להלן: עניין אברמוביץ)).

8. כפי שצוין בפתח הדברים, השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא האם יש לכלול את רכיב המע"מ בשווי הנכס לצורך חישוב שיעורו של היטל ההשבחה. שאלה זו טרם הוכרעה בפסיקתו של בית משפט זה. בשנת 2002 השאלה נדונה בפסק דין שנתן בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו – ע"א (מחוזי ת"א) 2409/99 הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות לא"י בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת-השרון

(25.3.2002) (להלן: עניין הקופה לתגמולים). באותו פסק דין קבע השופט (כתוארו אז) א' גרוניס כי בעת עריכת השומה יש לכלול גם את רכיב המע"מ. להשלמת התמונה יוער, כי בעבר עניין הקופה לתגמולים הוזכר בפסיקתו של בית משפט זה כדוגמה למקרה שבו חישוב שווי המקרקעין למטרות מס כלל את רכיב המע"מ, אך ללא דיון לגופה של שאלה זו (ראו: ע"א 222/00 מדינת ישראל, מנהל המכס ומס בולים נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ פ"ד נז(3) 353, 365 (2003) (להלן: עניין מנהל המכס ומס בולים)).

9. היבט חשוב נוסף לענייננו הוא שבשנת 2009, מספר שנים לאחר שניתן פסק הדין בעניין הקופה לתגמולים, פרסמה מועצת שמאי המקרקעין הפועלת במשרד המשפטים מסמך המכונה "תקן 11.0 בדבר סוגיות מיסוי בשומות מקרקעין (פרק א' – התייחסות למע"מ)" (להלן: תקן 11 או התקן). מטרתו המוגדרת של תקן 11 היא "קביעת הוראות להתייחסות למרכיב המע"מ בשומות מקרקעין". לפי תקן 11, שהוא העמדה המנחה של מועצת שמאי המקרקעין בעניין זה, התשובה לשאלת הכללתו של רכיב המע"מ היא מורכבת. ליתר דיוק, תקן 11 מבחין בין שלושה מצבי שוק, אשר מסווגים לפי סוג הלקוח אשר בדרך כלל רוכש את סוג הנכס הנישום: שוק של רוכשים פרטיים שקונים נכסים לצרכיהם, כגון דירת מגורים בבניה רוויה ויחידות דיור בבניה צמודת קרקע (להלן: שוק פרטיים); שוק של נכסים "עסקיים או ציבוריים", שלפי סעיף 2 לדברי ההסבר לתקן מהווים בדרך כלל "גורם ייצור הנמכר לעוסקים", דוגמת מבנה או חלק ממנו המשמש למשרדים, מסחר, מלאכה, תעשייה ותעסוקה (להלן: שוק עוסקים); ושוק המוגדר כ"מעורב", המורכב מרוכשים פרטיים ועוסקים כאחד (להלן: שוק מעורב) (ראו סעיפים 3-4 לתקן 11).

10. לפי תקן 11, הגדרת השוק אליו משתייך הנכס הנישום משליכה על הכללת המע"מ בשומת המקרקעין שלו. כן, התקן קובע כי במצב של שוק פרטיים יש לכלול את רכיב המע"מ בשומת נכס המקרקעין. הנימוק לכך, המופיע בסעיף 2 לדברי ההסבר של תקן 11, הוא שרוכשים פרטיים "אינם מבצעים אבחנה בין מרכיב הקרן ומרכיב המע"מ", ולפיכך "שומת נכסים אלה תהיה תואמת את חשיבת השוק של הרוכשים הפוטנציאליים ותבטא את המחיר הסביר בין פרטיים, שכאמור, מגלים בחובו את מרכיב המע"מ". במצב של שוק עוסקים נקבע כי אין לכלול את רכיב המע"מ, מאחר שבשוק זה "חשיבת השוק" והמחירים הנהוגים אינם מכילים את רכיב המע"מ. המקרה המורכב יותר הוא זה של "שוק מעורב". ביחס אליו קובע סעיף 4 לתקן כי אין להביא בחשבון את רכיב המע"מ ועל השמאי לנקוב בשווי הנכסים כמו ביחס לשוק עוסקים, להוציא מקרים שבהם השמאי ימצא לנכון לחרוג מכך, לפי קריטריונים המופיעים בסעיף 4 לדברי ההסבר של התקן, אשר מורים כי על השמאי לבחון "את סוג הרוכש הסביר שנהנה מיתרונות יחסיים

11. כאמור, תקן 11 פורסם מטעם מועצת שמאי המקרקעין אשר קמה מכוח סעיף 2(א) לחוק שמאי מקרקעין, התשס"א-2001. באופן יותר ספציפי, מלאכת הכנתם של התקנים השמאיים נעשית על-ידי הוועדה לתקינה שמאית, שהוקמה על ידי מועצת שמאי המקרקעין בשנת 2005. מטרתה של זו היא להכין תקנים בתחום המקרקעין על מנת לשפר את טיבו ואמינותו של המידע המופיע בדו"חות שומה. התקינה השמאית נחשבת נורמת עבודה מומלצת, מבלי שניתן לה מעמד סטטוטורי במישורין. עם זאת, ישנם חיקוקים המחייבים שימוש בתקן שפורסם מטעם מועצת שמאי המקרקעין (ראו למשל: תקנה 3(א) לתקנות הגנת הצרכן (חובת גילוי פרטים במכירת קרקע שאינה זמינה לבנייה), התשע"ז-2016, המתייחסת לתקן 22). כמו כן, תקנה 1(1) לתקנות שמאי מקרקעין, התשכ"ו-1966, קובעת כי מתן שירות מקצועי "שלא לפי הכללים, התקנים, והנהלים המקובלים במקצוע" (ההדגשה הוספה) היא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע (מידע נוסף על עבודתן של המועצה לשמאי מקרקעין והוועדה לתקינה שמאית מופיע באתר האינטרנט של משרד המשפטים).

12. הלכה למעשה, העיקרון של הבחנה בין שווקים שונים שעליו מבוסס תקן 11 השפיע, לפחות באופן חלקי, על היקף פריסתו של הכלל שנקבע בעניין קופת התגמולים בפרקטיקה של ועדות הערר. תשומת ליבנו הופנתה לכך שבעשור שחלף מאז פרסום התקן קבעו ועדות ערר בהזדמנויות שונות, כי יש מקום לפרשנות וסיווג של הכלל שנקבע בעניין הקופה לתגמולים כך שלא יוחל על שוק של עוסקים, הזכאים לפי התקן לניכוי של רכיב המע"מ (ראו למשל: ערר (י-ם) 496/11 אחזת כרמיה בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה מחוז ירושלים (17.4.2012); ערר (י-ם) 17/13 נוף ילדות בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (20.5.2013); ערר (י-ם) 186/13 מ.ה.א.ר בנין והשקעות בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (9.7.2013); ערר (י-ם) 140/14 זעירא נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים (17.12.2013)).

ועדה מקומית לתכנון ולבניה ירושלים (22.1.2015); ראו גם: עמ"ן 15-03-17069 זעירא נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (6.7.2015)).

ההליכים עד כה

13. בשלב זה, יש לחזור להצגת השתלשלות העניינים במקרה דנן. כאמור, השומה שהפיקה הוועדה המקומית למעוררת בגין השבחת המקרקעין הביאה בחשבון את רכיב המע"מ בעת הערכת השווי. המעוררת חלקה על כך, ובעקבות זאת מונה שמאי מכריע לפי פרט 14(ב)(1) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה.

14. השמאי המכריע ערך שתי שומות – האחת ביחס למגרש שמספרו 249 בלבד והאחרת ביחס לשאר המגרשים (מטעמים שאין צורך לפרטם כאן). בשומות אלה כלל השמאי המכריע במסגרת מחירי המקרקעין, הן במצב הקודם והן במצב החדש, את רכיב המע"מ. בשומה מיום 10.3.2015 שערך ביחס למגרש 249 קבע השמאי המכריע כי הוא עושה כן מאחר ששוק הרוכשים לנכס זה הוא בדרך כלל פרטי. בשומה מיום 28.1.2016 שערך ביחס לשאר המגרשים (להלן: השומה העיקרית) קבע השמאי המכריע כי הוא עושה כן בהתאם לפסק הדין שניתן בעניין הקופה לתגמולים, ובניגוד לאמור בתקן 11. השמאי המכריע הסביר כי עסקינן בשוק מעורב, הכולל יזמים וקבוצות רכישה לצד גורמים פרטיים, וכן ציין ששווי והיקף הנכס "גבוהים יחסית לשוק הנכסים בו הוא מצוי" ושקיימת "מורכבות במימוש המקרקעין" (פרמטרים הנזכרים בתקן 11 כטעמים להפחתה של רכיב המע"מ).

15. המעוררת הגישה ערר על שומות מכריעות אלו לוועדת הערר המחוזית לפיצויים ולהיטל השבחה – מחוז מרכז (להלן: ועדת הערר או הוועדה), בטענה כי אין לכלול את רכיב המע"מ במחירי המקרקעין לצורך חישוב גובה ההשבחה. זאת, כך נטען, בהתחשב בכך שמדובר במקרקעין עם זכויות לבניית מספר רב של יחידות דיור צמודות קרקע, ועל כן הם צפויים להימכר בשוק של עוסקים, שבו קיימת זכאות לקיזוז המע"מ. בהמשך לכך הורתה הוועדה לשמאי המכריע להעביר את התייחסותו לטענות המעוררת וכן להבהיר את קביעותיו באשר לשוק הרוכשים הפוטנציאליים.

16. השמאי המכריע הגיש את התייחסותו כאמור לוועדת הערר, בה ציין כי היות שהקרקע מיועדת לבנייה דו-משפחתית, ברי כי שוק הרוכשים כולל גם גורמים פרטיים. השמאי המכריע הוסיף כי כלל את רכיב המע"מ בשומה בשל תפיסתו כי הוא כפוף להחלטות שיפוטיות רלוונטיות, ובפרט לעניין הקופה לתגמולים.

17. ביום 22.12.2016 דחתה ועדת הערר את עררה של המערערת. אף ועדת הערר הזכירה בהחלטתה את עניין הקופה לתגמולים והוסיפה כי בית משפט זה הפנה אליו בפסק דינו בעניין מנהל המכס ומס בולים. ועדת הערר הפנתה גם לפסיקה מאוחרת יותר של בתי המשפט המחוזיים שהגמישה מעט את האמור בעניין הקופה לתגמולים, אך הוסיפה כי פסיקה זו אינה שוללת את האפשרות להתחשב ברכיב המע"מ כאשר מדובר בשוק מובהק של עוסקים. לעומת זאת, כך נקבע, במקרה דנן השמאי המכריע סבר שאופי שוק הרוכשים הוא שוק מעורב של גורמים פרטיים ועוסקים ושאין מקום להתערב בקביעה זו לנוכח אמת המידה המצמצמת להתערבות בשומה מכרעת.

18. המערערת הגישה ערעור על החלטה זו לבית המשפט המחוזי, וזה נדחה. בית המשפט המחוזי קבע כי אין מקום להתערב בחוות דעתו של השמאי המכריע. מהבחינה העקרונית, בית המשפט המחוזי ציין כי קיימת הצדקה לכלול את רכיב המע"מ במסגרת שומת המקרקעין ממספר טעמים: האחד – מאחר שבתנאים של שוק משוכלל יהיה מחיר אחיד למקרקעין, בין שהקונה הוא גורם פרטי ובין שהוא עוסק מורשה; השני – מאחר שמדובר בעסקה רעיונית בקרקע למגורים, לגביה מכריע מחיר השוק במועד הקובע (וזאת חרף העובדה שבסופו של דבר המקרקעין נמכרו בפועל לעוסק); השלישי – בשל כך שלפי הפסיקה מחירו החוזי של נכס כולל מע"מ. בית המשפט המחוזי ציין כי לא נעלמה מעיניו טענתה של המערערת באשר לתקן 11, שממנו עולה כי הכלל החל בשוק מעורב הוא שהשומה לא תכלול את רכיב המע"מ. לצד זאת, הוא הוסיף כי תקן 11 עצמו מאפשר לסטות מכלל זה בכפוף להנמקה, וכי בנסיבות העניין השמאי המכריע נימק את סטייתו מהתקינה בהתבססותו על המצב המשפטי, בהתאם לפסק הדין בעניין הקופה לתגמולים.

עיקרי טענות הצדדים בערעור

19. בעיקרו של דבר, המערערת טוענת כי תקן 11 קובע כלל ברור המסדיר את המקרים שבהם על שמאי מקרקעין לכלול את רכיב המע"מ בשווי השוק של מקרקעין, וכי יש חוסר התאמה בינו לבין פסק הדין בעניין הקופה לתגמולים. עוד נטען, כי הכלל שנקבע בעניין הקופה לתגמולים יוצר עיוותים ומסכל את תכליתו של היטל ההשבחה. זאת, מאחר שבמקרים אשר בהם השומה כוללת את רכיב המע"מ בניגוד לעמדה השמאית הבאה לידי ביטוי בתקן 11, תוצאת הדברים היא שהנישום נמצא משלם על התעשרות שלא תתרחש בפועל.

20. עוד מפנה המערערת להחלטות שונות של ועדות ערר אחרות שלשיטתה הביאו ל"ריכוך" הכלל שנקבע בעניין הקופה לתגמולים. ריכוך זה בא לידי ביטוי, כך נטען, בקביעה כי במצב של שוק עוסקים אין להביא בחשבון את רכיב המע"מ.

21. לגופו של עניין, חוזרת המערערת על טענותיה בערכאות הקודמות ומטעימה כי יש הצדקה להתערבות שיפוטית בחוות דעתו של השמאי המכריע משום שמדובר במקרה שבו זו נסמכה על תשתית משפטית שגויה. המערערת מבהירה כי השמאי טעה בכך שפעל על-פי עניין הקופה לתגמולים חרף עמדתו השמאית המבוססת על תקן 11, לפיה יש לנכות את רכיב המע"מ בחישוב היטל ההשבחה. זאת ועוד: לשיטת המערערת, מדבריו של השמאי המכריע עצמו עולה, שלו היה פועל לפי התקינה השמאית, כפי שראוי היה לעשות, לא היה כולל את הרכיב כאמור. ראוי להדגיש, כי הדברים מתייחסים לקביעת השמאי המכריע בשומה העיקרית בלבד, שכן בשומה מיום 10.3.2015 נקבע כי חלקה 249 מתאימה לשוק פרטיים.

22. מנגד, הוועדה המקומית סומכת את ידיה על הכרעותיהם של ועדת הערר והשמאי המכריע, בהדגישה כי הם גופים בעלי מומחיות רלוונטית אשר אין הצדקה להתערב בהחלטותיהם במקרה דנן.

23. בכל הנוגע לשאלה המשפטית שבפנינו הוועדה המקומית טוענת כי אין בתקן 11, ובתקינה השמאית בכלל, שהיא בעלת מעמד מנחה בלבד, כדי לשנות מן העקרונות שנקבעו בפסק הדין בעניין הקופה לתגמולים. הוועדה המקומית מפנה בהקשר זה להחלטות של ועדות ערר שלשיטתה אשררו אותם עקרונות גם לאחר שאומצה התקינה השמאית העדכנית, וכן לספרות משפטית שגרסה כי יש לכלול את רכיב המע"מ כחלק אינטגרלי בחישוב שווי מקרקעין בכל מקרה (בהפניה לאהרן נמדר ותומר רייף "האם יש לראות במע"מ כחלק מהשווי לעניין חוקי המס השונים?" מיסים יד א-13 (2000) (להלן: נמדר ורייף)). לפיכך, הוועדה המקומית סבורה כי פרשנותה של המערערת, לפיה במצב של שוק מעורב על השמאי לנסות לבחון אם בכל זאת ניתן לאפיינו כשוק פרטיים או עוסקים, תביא בפועל לסרבול רב. מכל מקום, לשיטת הוועדה המקומית טענתה של המערערת שיש לשנות מן העקרונות שנקבעו בעניין הקופה לתגמולים היא טענה חדשה המהווה הרחבת חזית אסורה.

24. בהתייחס לנסיבות העניין, טוענת הוועדה המקומית כי מדובר ב-115 מגרשים נפרדים שאין להתייחס אליהם כאל מגרש אחד, כעמדת המערערת, ומפנה לנימוקים לכך מתוך דברי ההסבר של תקן 11. לשיטת הוועדה המקומית, רובם המכריע של המגרשים

נועד לבנייה של שתי יחידות צמודות קרקע, כך שגם לפי התקינה השמאית השוק הרלוונטי הוא שוק פרטיים, המחייב לכלול את רכיב המע"מ בשומת המקרקעין. הוועדה המקומית מוסיפה וטוענת כי התייחסות לאסופת המגרשים בבעלות המערערת כאל מגרש אחד גדול, ולכן כנכס השייך לעוסקים שביחס אליו אין לכלול את רכיב המע"מ, תוביל לחוסר שוויון בין בעלי מגרשים רבים לבעלים של מגרש אחד או שניים, שיסווגו בשוק פרטיים והיטל ההשבחה בעניינם יכלול מע"מ.

25. ביום 28.11.2018 הוגשה בקשה מטעם מרכז השלטון המקומי להצטרף להליך במעמד "ידיד בית המשפט" ולחילופין כמשיב לערעור. בהמשך לכך, הותר לו להגיש תגובה בכתב. בעיקרו של דבר, מרכז השלטון המקומי תומך בעמדתה של הוועדה המקומית ומצביע על קשיים בתקן 11. לטענת מרכז השלטון המקומי, קבלת הערעור צפויה לפגוע בקופה הציבורית, לשבש את הקצאת המשאבים הנדרשים לרשויות מקומיות בתחום התכנון, וכן לפגוע ביכולתן להעריך את הכנסותיהן הצפויות מהיטלי השבחה.

עמדת היועץ המשפטי לממשלה

26. ביום 24.5.2018 התבקש היועץ המשפטי לממשלה (להלן: היועץ) להודיע אם ברצונו להגיש את עמדתו בעניין או להתייצב בהליך. בהמשך לכך, ביום 15.1.2019 הוגשה עמדת היועץ בסוגיה.

27. בעיקרו של דבר, היועץ סבור כי יש מקום לסטות מן האמור בעניין הקופה לתגמולים, ולאמץ את הוראותיו של תקן 11, שהוא התקינה השמאית הרלוונטית. לשיטת היועץ, תקן 11 משקף תפיסה עדכנית ומדויקת יותר, לפיה קיימת הבחנה בין מספר שווקים שבהם פועלים סוגים שונים של קונים פוטנציאליים. במלים אחרות, נטען כי ההכרעה בעניין הקופה לתגמולים הייתה יפה לשעתה, אך יש להתאימה לתפיסה הרווחת כיום, לפיה קיימים שלושה סוגי שווקים: שוק פרטיים, שוק עוסקים ושוק מעורב. היועץ מדגיש כי לשיטתו, סיווג שוק הקונים שבו יימכר הנכס הוא עניין למומחיות שמאית.

28. בהמשך לכך, לשיטת היועץ, הקביעה בעניין הקופה לתגמולים לפיה יש לכלול את רכיב המע"מ בחישוב היטל ההשבחה, רלוונטית רק לשוק הפרטיים. היועץ מטעים בהקשר זה כי קונה פרטי כלל אינו מבחין בין רכיב המע"מ לרכיבים אחרים בסכום התמורה עבור רכישת הנכס, והוא רואה לנגד עיניו את הסכום הכולל שהוא נדרש לשלם עבור הרכישה.

29. לעומת זאת, במקרה של נכסים בשוק עוסקים, היועץ סבור כי יש לאמץ את הוראות תקן 11 לפיהן אין לכלול את רכיב המע"מ בחישוב היטל ההשבחה, וכי כך נעשה בפועל בהחלטות ועדות ערר מאוחרות לעניין הקופה לתגמולים. זאת, כך מוסבר, מאחר שהסכום אשר קונה סביר של נכס צפוי לשלם בשוק עוסקים אינו כולל מע"מ, לאור זכאותו של עוסק להתקזז על המע"מ ששילם.

30. במקרה של שוק מעורב, היועץ גורס שיש לאמץ מבחן דו-שלבי. בשלב הראשון, כאשר השוק נחזה להיות שוק מעורב, יש לערוך בדיקה שמאית בהתאם לקריטריונים הקבועים בסעיף 4 לדברי ההסבר לתקן 11 (כמפורט לעיל בפסקה 10). ככל שבדיקה זו תעלה כי השוק שנחזה להיות מעורב הוא למעשה שוק פרטיים או שוק עוסקים, יש להחיל את הכללים הקבועים לכך בתקן. לעומת זאת, כך נטען, אם בתום הבחינה הנוספת השמאי לא הצליח לעמוד על הלקוח הסביר של הנכס (היינו, אכן מדובר בשוק מעורב), אין לכלול את רכיב המע"מ, וזאת מהטעם שהנישום זכאי ליהנות ממצב שבו קיים ספק לגבי זהות הקונה הפוטנציאלי.

31. לאחר שהוגשה עמדת היועץ השלימה הוועדה המקומית את תגובתה אליה. הוועדה המקומית מחזיקה בדעתה כי אין מקום לנהוג על-פי האמור בתקן 11, אשר לשיטתה אינו תואם את הוראות הדין, סוטה מפסיקותיהן של ועדות הערר ואף עלול להביא להפליה בין נישומים. עוד נטען, כי הצעתו של היועץ לביצוע בדיקה דו-שלבית לבחינת שוק הקונים כאשר מדובר בשוק מעורב אינה ברורה או מעשית. בצד זאת, הוועדה המקומית טוענת כי גם אם יינתן משקל לעמדת היועץ, הרי שעדיין יש מקום להותיר את התוצאה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי על כנה. זאת, כך נטען, מאחר שבדיקה של שוק הקונים במקרה דנן תוביל למסקנה כי הקונה הסביר הוא קונה פרטי, ועל כן יש לכלול את רכיב המע"מ בשווי המקרקעין לצורך חישוב היטל ההשבחה.

32. לעומת זאת, המערערת הביעה תמיכה בעמדת היועץ במסגרת התגובה שהוגשה מטעמה. המערערת חידדה כי במקרה דנן קבע השמאי המכריע שיש לשייך את המקרקעין שבבעלותה לשוק מעורב, וכן שבהתאם לאמות המידה שנקבעו בתקן, סביר יותר שהנכס יימכר לעוסק, ולפיכך אין להתחשב ברכיב המע"מ. על כן, המערערת טענה כי עמדת היועץ תומכת הלכה למעשה בקבלת הערעור במקרה זה. המערערת התייחסה גם לטענתו של מרכז השלטון המקומי לפגיעה התקציבית הצפויה משינוי ההלכה שנקבעה בעניין הקופה לתגמולים, וטענה בהקשר זה כי הטענה של "הגנה תקציבית" אינה מצדיקה פרשנות שגויה של החוק, וכן כי הטענה כלל לא הוכחה כנדרש.

33. ביום 31.1.2019 התקיים בפנינו הדיון בבקשה. בפתח הדיון הודענו כאמור על מתן רשות ערעור, ובהתאם על כך שהערעור יידון לגופו, לנוכח השלכות הרוחב של הנושא שטרם נדונו בבית משפט זה. רשות הערעור ניתנה ביחס לשאלה העקרונית של הכללת רכיב המע"מ, מן ההיבט של אימוץ אמות המידה שנקבעו בתקן 11. הא – ותו לא. ממילא לא נדרשנו לטענות אחרות שעלו בכל הנוגע לקביעותיהן העובדתיות של הערכאות הקודמות ולטענות להרחבת חזית.

דיון והכרעה

34. לאחר שבחנתי את הנושא אני סבורה כי דין הערעור להתקבל. במישור העקרוני, יש לקבוע כי בשלב זה של התפתחות הפרקטיקה השמאית יש לנהוג לפי תקן 11 בשאלה שעניינה הכללת רכיב המע"מ בחישוב היטל השבחה.

35. ככלל, יישומן של נורמות משפטיות אמור להתחשב בתחום הידע שאותו הן מסדירות. החלתן של נורמות בתחום המיסוי מבוססת, לא אחת, על יישום של ידע מתחום החשבונאות (ראו לדוגמא: ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 800, 795 (1992); ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקאות 34-38 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (20.11.2006); ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים, פסקה 34 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ס' ג'ובראן (10.9.2012); ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' ז'ורבין, פסקה 25 לפסק דינו של השופט א' שהם (22.6.2015). ראו גם: ישראל קליין "עד כמה נורמטיבי מעמד הנורמטיבי? על כללי חשבונאות מקובלים והמשפט הישראלי" משפטים מח (עתיד להתפרסם, 2019)). בדומה לכך, ובשינויים המחויבים, החלתן של נורמות שעניינן קביעת מחירים מחייבת לעיתים את בתי המשפט לפנות לידע, מונחים וכללים שמאיים.

36. באופן יותר ספציפי, תקן 11 מבטא מומחיות שמאית, שיש בה רמות תחכום ומיומנות גבוהות יותר מאלו שהיו מוכרות בעבר. בעיקרו של דבר, תקן 11 מבחין בין שווקים שונים, ומכיר בכך שלא כל ה"שחקנים" פועלים באותו שוק. לעומת זאת, פסק הדין בעניין הקופה לתגמולים ניתן בשנת 2002 והוא מבוסס על הנחה של פעולה בשוק אחד. הנחה זו אינה משקפת עוד את התפיסה השמאית של שוק המקרקעין. דברים דומים יש לומר בהתייחס לעמדה שהובאה במאמרם של נמדר ורייף (שם, בעמ' א-15, א-20 ו-א-21), שאף בו הנמקת הדברים מניחה קיומו של שוק אחד (אם כי ראוי לציין כי עמדה

זו מצוטטת גם בספר מאוחר יותר. ראו: אהרן נמדר היטל השבחה 192-193 (2011)). בזמן שחלף מאז ניתן פסק הדין בעניין הקופה לתגמולים, כך למדנו מתקן 11, התבססה בתחום שמאות המקרקעין תפיסה מורכבת יותר של הדברים. תפיסה זו באה לידי ביטוי בהבנה כי קיים יותר משוק אחד של רוכשים פוטנציאליים, בכל הקשור לחשיבות שהם מייחסים לרכיב המע"מ בהערכת שווי הנכס.

37. לאמיתו של דבר, ההכרה במציאות המורכבת בשוק המקרקעין, שאינו פועל כשוק מונוליטי, החלה להתבטא גם בפסיקתן של ועדות ערר, והתבטאה באי-החלת הכלל שנקבע בעניין הקופה לתגמולים כאשר מדובר בשוק מובהק של עוסקים. אם כן, המחלוקת שבפנינו נסבה על השאלה האם להמשיך במגמה זו של הכרה ב"בידול" אם לאו. החידוש בתקן 11 בהשוואה להתקדמות שכבר הושגה בהחלטותיהן של ועדות הערר הוא ההתייחסות לא רק להבחנה בין "שוק עוסקים" לבין "שוק פרטי", אלא גם למצב של "שוק מעורב".

38. במבט רחב יותר, יש לומר כי כבר נקבע בפסיקתנו שערכם של המקרקעין בשוק החופשי בעת הרלוונטית לחישובו של ערך ההשבחה הוא "נתון אובייקטיבי השאוב מהתכונות הקרקעיות ומגורמים שיש בהם כדי להשפיע על המחיר שקונה סביר יהיה מוכן לשלם בעד המקרקעין בשוק החופשי" (עניין אברמוביץ, בפסקה 16). מקום שניתן לאפיין שוק של נכס מסוים, ולקבוע כי הוא מכיל סוג מובהק של קונים פוטנציאליים, אשר יחסם לרכיב המע"מ הוא אחד, הרי שניתן להעריך אם אותם קונים יתחשבו ברכיב המע"מ בהערכתם את שווי הנכס, ולכך יש השלכה על המחיר הסביר אותו ישלמו. כפי שעולה מתקן 11 ואף מהאמור בעמדת היועץ, במקרה הטיפוסי "עוסק" ישקיף על שווי הנכס ללא רכיב המע"מ, מאחר שהוא מקזז אותו. קונה פרטי, אשר לא פועל כך, יעריך את שווי הנכס שרכש ככולל מע"מ. תקן 11 מציג אפוא קווים מנחים ביחס למתן מענה לשאלה איזהו נכס המקרקעין שקונו יתחשבו ברכיב המע"מ, ובדרך זו הוא משקף את המחיר הסביר בשוק החופשי.

39. במלים אחרות, אם שומת ההשבחה תכלול את רכיב המע"מ מקום שבו ההתחשבות בו אינה מבטאת את מחירו האמיתי של נכס המקרקעין, כפי שעשוי לקרות במקרה של אימוץ כלל גורף דוגמת ההלכה שנקבעה בעניין הקופה לתגמולים, הדבר לא יעלה בקנה אחד עם דרישת סעיף 4(7) לתוספת השלישית של החוק. פרשנות התיבה "כאילו נמכרו בשוק חפשי", מחייבת יישום של כללים אשר רגישים לסוגים שונים של שווקים אשר התקינה השמאית מתארת ובהם ניסיון לבחון האם רכיב המע"מ נתפס כרכיב המגלם את שווי הנכס בעיני הקונה, מתוך הבנה כי לכך השלכה על עליית ערך המקרקעין

בעקבות ההשבחה. זאת ועוד: ככל שנכס מקרקעין נמצא בשוק עוסקים, אשר לא משלמים מע"מ ברכישת הנכס, אך רכיב המע"מ מגולם בהיטל ההשבחה, הרי שהדבר פוגם בתכליתו החברתית של היטל השבחה, דהיינו גבייתו מן ההתעשרות שצמחה לנישום כתוצאה מפעולת התכנון של הרשות. כמו כן, חישוב היטל ההשבחה באופן זה עלול לפגוע בתכלית של גביית מס אמת, אשר משקף את השיעור מדויק של התעשרות הנישום (ראו: רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה השומרון נ' בלור, פסקה 77 (3.9.2014); עניין מאיר, בפסקה 16).

40. אכן, המקרה של שוק מעורב הוא מורכב יותר. אולם, העמדה המוצעת על ידי היא עמדה עקרונית לפיה על הדינים החלים על חישוב היטל השבחה לשקף את הפרקטיקה השמאית, כל עוד זו לא סותרת את הוראות הדין. כפי שתואר לעיל, התקינה השמאית מציגה את הסטנדרט הנדרש משמאי מקרקעין. בהתאם לכך, אני סבורה כי הכלל המעוגן בתקן 11, הוא כלל שראוי לנהוג לפיו. על כן, ככלל, השומה שתינתן בשוק מעורב לא תכלול את רכיב המע"מ, אולם ניתן יהיה לחרוג מכך בשים לב למאפיינים המנויים בתקן (כמפורט לעיל בפסקה 10, בעיקר שווי הנכס וגודלו הפיזי, רמת המורכבות הדרושה לצורך מימוש השימוש המיטבי בנכס, וסוג בעל הזכות בנכס).

41. למעלה מן הצורך, אציין כי לא מצאתי טעם בטענת המשיבים בדבר פגיעה בשוויון (במובן זה שלכאורה תקן 11 מוביל להבחנות מלאכותיות בין בעלי נכסים גדולים וקטנים, למשל). ההבחנות המופיעות בתקן מיועדות "לחקות" את כללי ההתנהגות של השוק, בפרט באמצעות אפיון הרוכש הפוטנציאלי של נכס. בהתאם לכך, המחירים הנוהגים בשוק החופשי נקבעים בהתאם להבחנות בין נכסים, הכוללות את גודלם, לצד פרמטרים אחרים כמו אם ייעודם מסחרי או פרטי, ומידת המורכבות למימושם. לא למותר לציין, כי ההנחיה של דברי ההסבר בתקן 11 לבחון את סוג בעל הנכס במקרה של שוק מעורב, נועדה לסייע בקביעה מיהו הרוכש הסביר בעסקה תיאורטית בנכס, ולא להפנות לעסקה קונקרטית בו.

42. ומן הכלל אל המקרה שבפנינו. בשומה העיקרית קבע השמאי המכריע כי השוק הרלוונטי לענייננו הוא שוק מעורב – שבו פועלים רוכשים יזמים, רוכשים פרטיים וכן קבוצות רכישה. בהתאם לכך, ככלל, יש מקום לנכות את רכיב המע"מ מהשווי המוערך של המקרקעין. האם יש מקום לסטות מכך בהתאם למאפייני המקרקעין ולקריטריונים הקבועים בתקן 11? עיון בשומה העיקרית מעלה כי התשובה לכך היא בשלילה. כך, בשומה העיקרית נקבע כי היקפם הפיזי ושוויים של המקרקעין גדולים יחסית לשוק הנכסים שבו הם מצויים. כמו כן, קבע השמאי המכריע כי רמת המורכבות הדרושה לצורך

מימוש המקרקעין היא גבוהה. בהתאם לתקן 11, שני תנאים אלה – כפי שאף מציין השמאי המכריע בשומה העיקרית – מלמדים כי יש לנכות את רכיב המע"מ במקרה דנן, שכן הם מעידים כי הרוכש הסביר בשוק יהא עוסק ולא אדם פרטי. במילים אחרות, במקרה דנן אין מקום לסטות מן הכלל שקובע תקן 11, לפיו בשוק מעורב ינוכה רכיב המע"מ מהשומה.

43. סוף דבר: דין הערעור להתקבל במובן זה שבנסיבות העניין לא היה מקום לכלול את רכיב המע"מ בחישובו של היטל ההשבחה במסגרת השומה העיקרית. כמו כן, הוצאות המשפט שנפסקו לחובת המערערת בבית המשפט המחוזי יבוטלו. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות בהליך זה.

ש ו פ ט ת

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' אלרון:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, ט"ו בסיון התשע"ט (18.6.2019).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט