

## בתי המשפט

עש 002570/99	<a href="#">בית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו</a>
29/09/02	בפני: כב' השופטת שרה סירוטה, סגן נשיא

**בעניין: שיכון עובדים בע"מ**

**המערער**

**ע"י ב"כ עו"ד עוזי שוחט**

**- נ ג ד -**

**מס רכוש**

**המשיב**

**ע"י ב"כ עו"ד רינה מיוחס**

## **פסק דין**

זהו ערעור לפי סעיף 29(ד) לחוק מס רכוש וקניין פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן "החוק") על החלטת ועדת ערר שבמשרדי אגף מס רכוש אזור מרכז בערר 115/98-34 אשר נתקבלה ביום 30.03.99 אך הגיעה לידי המערער ביום 01.09.99. הועדה קבלה את הערר בחלקו לעניין ההפחתות בגין מיקום נחות, מספר יחידות ובגין דחיה למימוש ודחתה את בקשת המערער להפחתה בגין היטל השבחה. החלטת הועדה קבעה כי שווי הקרקע הינו 210,312,400 ₪ לשנים '96 וסכום זהה לשנת '97, לפי החישוב הבא:  $210,312,400 = 256,478,542 \times 0.82$ . המערער מבקשת לקבוע כי ועדת הערר שגתה ביישום החלטתה היא, וכי יש פער בין מה שקבעה לבין חישובה, ולכן יש לקבוע כי שווי הקרקע לפני ביצוע ההפחתות הינו 203,416,397 ₪. כן מבקשת המערער לקבוע כי יש להפחית משווי הקרקע את היטל השבחה בגין הקרקע.

## תמצית העובדות

1. נשוא הערעור הם מקרקעין הידועים כחלקות: 1,4,6,7 בגוש: 6491 וכחלק מחלקה: 6 בגוש 6492 והמהווים חלק מחטיבת קרקע כוללת בשטח של כ- 400 דונם הנמצאת בדרום שטחי שיפוט המועצה המקומית קריית אונו (להלן "הקרקע"). הבעלות בקרקע הינה במושע ומצויה בבעלותם של מספר בעלים: שיכון עובדים בע"מ (61.59%), שיכון ופיתוח לישראל בע"מ (24.64%), להימנותא (1.45%) ולבעלים פרטיים (12.32%). חלקה של המערערת בקרקע הינו 61.59% משמע כ-247,867 מ"ר.
2. ביום 27/09/96 נכנסה לתקפה תממ/124 שהינה תכנית איחוד וחלוקה מחדש ומטרתה הקמת שכונת מגורים על ידי שינוי ייעוד של הקרקע החקלאית לבניה ולמגורים. ע"פ סעיף 19 (ג) לחוק התאריך הקובע לצורך חישוב מס רכוש הינו 27/09/96 יום כניסתה של התכנית לתוקף.
3. ביום 12/03/97 הוציא המשיב שומות מס רכוש למערערת בגין חלקה בקרקע לשנים 1996 ו-1997, לפי שווי של 270,641,000 ₪. המערערת הגישה השגה על שומות אלו וצרפה חוות דעת מאת שמאי מקרקעין אשר העריך את שווי הקרקע בסך 163,260,115 ₪. המשיב דחה את השגת העוררת וביום 11/02/98 הגישה המערערת לועדת הערר ערר על החלטת המשיב לפי חוק מס רכוש. המערערת שילמה מס רכוש שלא היה שנוי במחלוקת בסך 108,405 ₪.
4. ועדת הערר קבעה בהחלטתה:  
"השומה שנקבעה ע"י מס רכוש ולפיה שווי הקרקע \$80,350,420 שהם 256,478,542 ₪ לכל שנה, 96 וסכום זהה ל-97. ב"כ העוררת טוענים כי יש לקבל את השווי הבסיסי אותו קבעה הועדה למקרקעי שו"פ, וממנו יש לבצע את ההפחתות השונות, כפי שיפורט. אנו מקבלים בעיקרון הנחה זו, ולהלן החלטתנו...". ועדת הערר קבעה כי יבוצעו הפחתות של 3% בגין מיקום נחות, והפחתה של 15% בגין מספר יחידות ובגין דחיה למימוש, ודחתה את בקשת המערערת להפחתה בגין היטל השבחה. הועדה קבעה כי שווי הקרקע הינו 210,312,400 ₪, זאת בדרך החישוב הבאה:  
$$256,478,542 \times 0.82 = 210,312,400 \quad (15\% + 3\% = 18\%).$$
5. ביום 14/01/98, עובר להגשת הערר על ידי המערערת, ניתנה החלטת ועדת הערר בנוגע לשווי חלקה של חברת שיכון ופיתוח במקרקעין נשוא ערעור זה (להלן "ההחלטה בעניין שו"פ"). על פי החלטה זו שווי חלקה של שו"פ הינו 78,235,920 ₪.

## טענות המערערת

ב"כ המערערת מערער על שתי סוגיות העולות מהחלטת הועדה:

- א. השווי הבסיסי למ"ר קרקע בחלקה.
- ב. הפחתת היטל ההשבחה משווי הקרקע למס רכוש.

#### **א. השווי הבסיסי למ"ר קרקע בחלקה**

המערערת טוענת כי השווי הבסיסי ממנו יש לבצע את ההפחתות הינו 203,416,397 ₪ ולא 256,478,542 ₪ כפי שקבעה הועדה, זאת מהנימוקים הבאים:

1. המערערת טוענת כי מנוסח החלטת הועדה עולה כי הועדה קבלה את טענתם שיש לקבוע את ההפחתות על פי שווי הקרקע כפי שנקבע למקרקעי שו"פ אך ביישום החלטתה הפחיתה את ההפחתות משווי בסיסי של 256,478,542 ₪, הוא השווי שקבע המשיב, ולא מהשווי של 203,416,397 ₪ הוא השווי הבסיסי על פי שו"פ. לדעת המערערת היה על הועדה לחשב את שווי הקרקע לצורך חישוב השומה בדרך הבאה:  $166,801,446 \text{ ש"ח} = 203,416,397 \times 0.82$ .
2. המערערת טוענת כי היות ומגרשיה ומגרשי שו"פ סמוכים זה לזה, אזי הן כלכלית והן מבחינת מדיניות המס אין כל מקום ליצירת פער לא מוסבר בקביעת השווי הבסיסי של מ"ר קרקע. לטענת המערערת רשות מינהלית אינה יכולה לנהוג דין שונה בין נישום לנישום ללא סיבה מוצדקת. המערערת טוענת כי ועדת הערר בקביעת שווי בסיסי אחד לחלקת המערערת וחלקת שו"פ במקרקעין, שקלה את עיקרון השוויון שהוא שיקול ענייני במקרה דנן, ואלמלא עשתה כן, היה נופל בהחלטתה פגם שיש בו כדי לפסול את ההחלטה.
3. המערערת טוענת כי מההפחתות בגין מיקום נחות של המגרשים, בגין מספר היחידות ובגין דחיית המימוש, אותן קבעה הועדה ניתן ללמוד כי השווי הבסיסי אליו כיוונה הועדה, הוא השווי שנקבע בהחלטה בעניין שו"פ. המערערת היא שטענה בפני ועדת הערר כי יש לבצע הפחתות אלו בהשוואת חלקת המערערת בקרקע עם חלקה של שו"פ בקרקע. לטענת המערערת, לא היתה מחלוקת כי שווי חלקה של המערערת בקרקע, בהתאם למפתח שנקבע בעניין שו"פ ולפני ההפחתות, היה 203,416,397 ₪, ולא היתה קרקע אחרת ברת השוואה ממנה ניתן היה להפחית ההפחתות הללו. ההפחתות נעשו על מנת להשוות בין השווי הכלכלי למ"ר קרקע שבבעלות המערערת – המאופיין במיקום נחות ובכמות גדולה מאוד של יחידות דיור המקשה על המימוש, לבין השווי שנקבע למקרקעי שו"פ שרק הוא בר השוואה לחלקה של המערערת בקרקע – הן מבחינת גודלו, הן מבחינת אופן מימושו והן מבחינת קצב מימושו.
4. המערערת טוענת כי לעניין שאלה זו, הרי מדובר בטענה משפטית גרידא, של פער בשוגג בין קביעת הועדה ליישום החלטתה.

#### **ב. הפחתת היטל ההשבחה משווי הקרקע לצורך מס רכוש**

המערערת טוענת כי לצורך מס רכוש יש להפחית משווי הקרקע את היטל ההשבחה בסך 78,235,920 ₪ מהנימוקים הבאים:

1. **נימוק כלכלי רציונאלי** – לעניין חוק מס רכוש מבחן "שווי השוק" הינו המבחן הקובע לקביעת שווייה של הקרקע. לטענת המערערת לקביעת שווי הקרקע יש להביא בחשבון גם תשלומים בהם יתחייב בעל הקרקע עם רכישתה, זאת בעיקר כאשר גוזרים את שווי של הנכס מתוך נכס דומה.

המערערת מוסיפה וטוענת כי ככל שהמס גבוה יותר כך הוא מהווה תמריץ שלילי להשקעות, ומזכירה כי ביחס למס רכוש נקבע כי מדובר בחוק בעל תמריץ שלילי לפיתוח הקרקע, וזו אחת מהסיבות שבגינן, לדעתה, בוטל החוק. על כן על פי המערערת, יש לפרש החוק באופן שיצמצם העיוותים.

2. טענתה העיקרית של המערערת בשאלה זו נסמכת על החלטות כב' השופט ד"ר ביין בפסק דין ע"ש 5615/97 **דלתא גליל תעשיות בע"מ נ' מנהל מס רכוש**, מיסים יב/4-ה-360 (להלן "פרשת דלתא גליל 1") וע"ש 5591/98 **דלתא גליל תעשיות בע"מ נ' מנהל מס רכוש**, מיסים יג/3-ה-278 (להלן "פרשת דלתא גליל 2") בו הפך בית המשפט המחוזי את החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מס רכוש שקבעה שאין להפחית את היטל ההשבחה הצפוי משווייה של הקרקע למס רכוש. בית המשפט בפרשות דלתא גליל קבע כי בעקרון נקבע שווי ממוכר מרצון לקונה מרצון על פי נתונים קיימים ועל פי הציפיות של הצדדים לגבי העתיד. בעת קביעת השווי יש ליתן הדעת לנתונים העתידיים היכולים להיות "חיוביים" במובן זה שמי שיקנה את הנכס צפויים לו רווחים ולנתונים "שליליים" במובן זה שצפויים הוצאות שונות לאחזקתו, לפיתוחו ולשימוש בו.

לצורך קביעת שווי השוק באופן אובייקטיבי עפ"י שיטת ההשוואה, יש להביא בחשבון רק נתונים הכרוכים בקרקע להבדילם מנתונים אישיים של הבעלים.

כן נקבע בפרשה זו כי: "היטל השבחה הצפוי עקב אישור תוכנית בעתיד לפי סעיף 196א והתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, יש לקחת בחשבון לפחות באותם מקרים שמדובר בתכנית שהיא עצמה משפיעה על ערך השוק של המקרקעין. ואם אישור עתידי של תכנית כזו מובא בחשבון בבדיקת ציפיות הצדדים, הרי אך טבעי ומתחייב הוא שההוצאות הכרוכות באישורה של תכנית כזו, או הנובעות ממנה, ילקחו בחשבון במסגרת הציפיות ה"שליליות" כאמור לעיל".

לטענת המערערת היטל ההשבחה הינו מן "הציפיות השליליות" בהן יש להתחשב בעת קביעת שווי הקרקע.

ב"כ המערערת מציין כי על פסק הדין בעניין דלתא גליל 2 לא הוגש מעולם ערעור לבית המשפט העליון, ומשכך הפך להלכה חלוטה.

3. המערערת טוענת כי אף סוגיה זו הינה שאלה משפטית ועל כן יש מקום לבית משפט זה לדון בעניין זה. המערערת תומכת דעתה בדברי כב' השופט ד"ר ביין ב**פרשת דלתא גליל 1**, הקובע כי אין מדובר ב"מידות ושיעורין" אלא בעקרונות ההערכה שהם בבחינת נושא משפטי.

4. המערערת מציינת כי אמנם היטל ההשבחה לא הופחת בעניין שו"פ, אך לטענתה ויתור נישום על זכויותיו אינו יכול ליצור השתק או מניעות כלפיה.

5. בתשובה לסיכומי המשיב טוענת המערערת כי אין להיצמד ללשון הפורמליסטית אלא לתכלית החקיקה ולדעתה תכליתה של התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה היא למסות את מרכיב ההשבחה, ואילו תכלית חוק מס רכוש למסות את שווי הקרקע. לכן לעניין שווי הקרקע למס רכוש, טוענת המערערת, נקבע כי יש להביא בחשבון הנתונים הכרוכים בקרקע.

## טענות המשיב

### א. חישוב שווי הקרקע

המשיב טוען כי דין טענת המערער לעניין טעות בחישוב שווי הקרקע להדחות מהנימוקי הבאים :  
1. לטענת המשיב יש להחזיר את הדיון לועדת הערר על מנת שתכריע באיזה טעות מדובר ותבהיר את החלטתה.

2. סעיף 29(ד) לחוק קובע: "על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית לבית המשפט המחוזי...". טוען המשיב כי כבר נפסק בשורה ארוכה של פסקי דין כי אין להתערב בהחלטות של ועדת הערר בכל הנוגע לקביעותיהן העובדתיות (ראה ע"ש 668/84 י.פ.הר **פרדסים לפרי הדר בע"מ נ' ועדת הערר לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים** (לא פורסם) וכן, ע"ש 1764/94 **ציפורה לויט נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, מיסים 1/ (פב' 96) ה-232).

מהאמור לעיל, טוען המשיב כי דין טענת המערער להדחות שכן היא מחייבת בחינת מסכת הראיות ושקילתן מחדש. לטענתו, בית המשפט ביושבו כערכאת ערעור אינו יכול לבחון דברים אלו ואין בידו כל דרך לבדוק האם מדובר היה בטעות קולמוס אם לאו.

### ב. הפחתת היטל ההשבחה

לטענת המשיב, שווי הקרקע לצורך מס רכוש נקבע על פי התמורה שתתקבל מקונה מרצון למוכר מרצון. תמורה זו נקבעת תמיד אך ורק על סמך אפשרויות ניצול הקרקע ולעולם לא תתחשב בחובות המוכר ובפרט לא בהיטל ההשבחה שעליו לשלם. על כן טוען המשיב כי דין טענת המערער לעניין הפחתת היטל ההשבחה להידחות, זאת אף מהטעמים הבאים :

1. למשיב **טענה מקדמית**, כי בשאלה זו לא ניתן לערער לבית המשפט המחוזי היות ומדובר בשאלה שבעובדה שהיא בתחום סמכותה של ועדת הערר.

2. סעיף 12 לחוק קובע כי שוויה של הקרקע יהיה שווי השוק שלה. הסעיף אינו מגדיר מהו שווי השוק, אולם לטענת המשיב, כבר נפסק כי ניתן לאמץ את הגדרת שווי השוק מסעיף 11 לחוק, זאת לאור זהות המונח, זהות הנושא וסמיכות הסעיפים. על פי סעיף 11: "שוויה של קרקע שעליה בנין...הוא השווי שניתן לקבל בעד הנכס כולו במכירה ממוכר ברצון לקונה ברצון...". כך גם כעולה מספרם של ח' אברמזון ושי' בורנשטיין **מס רכוש** (1989) 219, וכן על פי דברי כבי' השופט ד"ר ביין בפרשת דלתא גליל 1, הקובע כי חוק מס רכוש בהגדרת השווי מתבסס על התמורה העשויה להתקבל מקונה מרצון למוכר מרצון.

על פי המשיב, התומך דעתו על פי סעיפים 2 ו-3 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, מהותו של היטל ההשבחה הינו תשלום שמשלם בעל הקרקע לרשות המקומית או לועדה המקומית שבשטחן מצויים המקרקעין, בגין עליית שוויים של המקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג.

3. בנוסף טוען המשיב טיעון **לשוני פורמליסטי** לפיו היטל ההשבחה מחושב באחוזים מן ההשבחה, וההשבחה מחושבת כהפרש בין שווי הקרקע לפני ההשבחה לשוויה לאחר ההשבחה. ע"פ סעיף 4(7) לתוספת השלישית, שומת שווי הקרקע לאחר ההשבחה תיערך ליום תחילת התכנית או אישור ההקלה בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חופשי.

לטענת המשיב הגדרה זו המבוססת על שווי השוק של המקרקעין זהה כמעט להגדרת שווי הקרקע לצורך מס רכוש מבחינת מועדי השומה, תכליתה ומהבחינה הלשונית. על פי כללי פרשנות דיני המס יש לשאוף לפירוש אחיד והרמוני ולכן יש לראות בשומה שנעשתה לצורך היטל ההשבחה אינדיקציה לגובה השומה גם לעניין מס רכוש. לטענת המשיב אם היה המחקר מבקש להפחית את היטל ההשבחה משווי השוק של הקרקע לצורך חישוב ההשבחה היה מציין זאת מפורשות כפי שאכן נעשה בחוקים אחרים, כגון בסעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975.

4. המשיב טוען אף **טיעון מהותי** לגופו של עניין כי אין הגיון בהפחתת היטל ההשבחה משווי הנכס, היות והמחיר אותו יסכים קונה סביר לשלם הינו אותו סכום המשקף את סך התועלת שניתן יהיה להפיק מהנכס, סכום זה אינו קשור כלל לסכומים שהוצאו בעבר להשבחת הנכס ופיתוחו.

כמו כן, ע"פ הניתוח הכלכלי של המשפט נבחר בכלל שימקסם את תועלות הצדדים זאת כדי לגרום להתנהגות יעילה של הצדדים, על כן יש לחייב את בעל המקרקעין בהוצאותיו לפיתוח הנכס, כך שהוצאות אלו יופחתו מרווחיו. כן מבחינת תכלית המס, הטלת מס על השווי המלא של המקרקעין תעודד את פיתוחה, שכן עדיף יהיה לבעל המקרקעין למכור מייד או לפתח את המקרקעין, בעוד שאם נפחית את היטל ההשבחה נפגע באינטרס זה היות וההפחתה משמעותית ככל שעובר הזמן, ולכן היא הופכת את המס לפחות אפקטיבי. לטענת המשיב אם נחסיר מדי שנה את היטל ההשבחה לצורך מס רכוש, זאת למרות שהוא משולם רק פעם אחת, נגיע לתוצאה אבסורדית לפיה לאחר מספר שנים היטל ההשבחה יצר לבעל הקרקע רווחים במקום להוות הוצאה.

5. על פי ב"כ המשיב הסכום שיסכים קונה סביר לשלם בעבור הנכס יהיה סכום המבטא את שווי המקרקעין על פי אפשרויות הניצול של הקרקע בהתאם לתכניות שבתוקף ולמצב השוק, ובשום אופן לא יושפע מחובותיו של המוכר לגורם כלשהו. היטל ההשבחה הוא מס המוטל על הבעלים ולא על הקרקע ואין לראותו כמגולם בערך הנכס.

6. מוסיף המשיב וטוען כי גם אם הוסכם בין המוכר לקונה כי הקונה ישא בנטל היטל ההשבחה, הרי המשמעות כי המחיר הנקוב יהיה מחיר נמוך יותר כך שבכל מקרה סכום ההיטל בתוספת המחיר הנקוב לא יהיה גבוה ממחיר השוק.

7. לעניין קביעת כב' השופט ד"ר **ביין בפרשת דלתא גליל**, טוען המשיב כי יש להבדיל בין מקרקעין שנמכרים לפני שמאושרת תכנית משביחה לבין כאלה שנמכרים לאחר אישור התכנית. כאשר נבוא לשום קרקע לצורך מס רכוש במצב שטרם אושרה תכנית משביחה זאת על ידי השוואתה לקרקע שהושבחה, יהיה הגיון בהפחתת היטל ההשבחה. אולם במקרה דנן התכנית כבר אושרה ולכן קמה החבות בהיטל ההשבחה ואין כל הגיון שקונה סביר יביא בחשבון את ההוצאות שהיו למוכר. באחרית דבריו מוסיף המשיב כי על אף שקבע כב' השופט ד"ר **ביין** כי מן הדין להפחית את היטל ההשבחה משווי הקרקע גם במקרה שבו אושרה התב"ע, סבור המשיב כי נפלה שגגה בהחלטתו זו.

## דיון

במקרה שלפנינו ניצבות שתי שאלות:

- א. מהו השווי הבסיסי של הקרקע ממנו הפחיתה ועדת הערר את ההפחתות השונות?
- ב. האם יש להפחית את היטל ההשבחה מהשווי הבסיסי של הקרקע לצורך חישוב מס רכוש?

אבחן שאלות אלו אחת לאחת.

### א. השווי הבסיסי של הקרקע

1. על פי סעיף 29(ד) לחוק מס רכוש ופיצויים ניתן לערער על החלטת ועדת הערר לבית המשפט המחוזי "בבעיה משפטית". כמו כן נפסק כבר פעמים רבות כי אין להתערב בהחלטות ועדת הערר בכל הנוגע לקביעותיהן העובדתיות בכלל ובפרט בכל הנוגע לטענות הנוגעות לשווי המקרקעין (ראה לדוגמא ע"ש 5870/98 פרידמן הכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' ממונה אזורי על מס רכוש וקרן פיצויים, מיסים יג' 5 (אוק' 99) ה-378). נשאלת השאלה מהי בעיה משפטית? ע"פ ספרם של ח' אברמזון ושי' בורנשטיין מס רכוש (1989) 315, בעיה משפטית הינה בראש ובראשונה בעיה הנוגעת לפרשנותה של הוראת חוק וליישומה במקרה הקונקרטי, זאת להבדיל מבעיה עובדתית, כגון בשאלה של שוויה של קרקע. עם זאת אין לתת למונח זה אך ורק את המשמעות הצרה הנ"ל, אלא יש לכלול בו אף שאלות מסוג אחר בהן יתערב בית המשפט, כגון, אם שיטת השומה אינה נכונה (ראה ע"ש 5072/98 סנילביץ' נ' מנהל מס רכוש, מיסים יג' 1/256, 265, וכן ברע"א 6070/95 אבן זיו נ' מנהל מס רכוש, מיסים יב' 3/85). המערערת טוענת כי מדובר בבעיה משפטית גרידא, היות ולטענתה מדובר ביישום החלטת הועדה עצמה, וברור כי טענה זו איננה טענה לעניין השווי המצריכה מומחיות, אלא בפער בין החלטת הועדה ליישומה בפועל. מנגד טוען המשיב כי מדובר בשאלה עובדתית היות והיא מחייבת בחינת מסכת הראיות אשר הובאה בפני ועדת הערר, ועל כן יש לדחות את טענות המערערת.

2. עיינתי בהחלטת ועדת הערר הן בנוסח המודפס והן בכתב היד שקדם לה, והגעתי להחלטה כי אכן צודקת המערערת בשאלה זו. על פי אופן ניסוח הכתוב ומקריאת תוכן החלטת ועדת הערר עולה כי אכן התכוונה לקבל את בקשת המערערת לעניין השווי הבסיסי כעולה ממקרקעי שו"פ. ועדת הערר פותחת את החלטתה בבקשת המשיב, וממשיכה בבקשת המערערת, כאמור: "ב"כ המערערת טוענים כי יש לקבל את השווי הבסיסי אותו קבעה הועדה למקרקעי שו"פ, וממנו יש לבצע ההפחתות השונות, כפי שיפורט אנו מקבלים בעקרון הנחה זו, ולהלן החלטותינו לגבי כל אחת מטענות ההפחתה". ניתן לציין, כי בנוסח ההחלטה, כעולה מהפרטי-כל, מיום 30.3.99 הכתוב בכתב יד וחתום בחתימת יו"ר הועדה וחבריה, כתובות שורות אלו ברצף וכיחידה אחת, כמצוטט לעיל, זאת בניגוד לנוסח המודפס. לדעתי, זוהי הפרשנות היחידה שניתן לייחס לעולה משורות אלו ולא ניתן לייחס את המשפט "אנו מקבלים בעקרון הנחה זו" אלא להסכמה לבקשת המערערת לקבל את השווי הבסיסי שנקבע למקרקעי שו"פ.

אמנם, בשורה האחרונה של החלטתה, בעת עריכת חישוב השומה השתמשה ועדת הערר דווקא בשווי הקרקע כפי שנקבעה ע"י מס רכוש, זאת אף כפי שעולה מכתב היד, אך כפי שפורט, הנני נוטה להעדיף את המשמעות כפי שעולה בתחילת החלטת הועדה.

3. על פי תקנה 18(א) לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (נוהל וסדרי דין בועדות ערר), התשל"ט-

1979 על הועדה לפרט את נימוקי החלטתה. אכן היה עוזר במקרה זה לו הועדה היתה מנמקת החלטתה ובכך היה עוזרת לצדדים ולבית המשפט לפענח את החלטתה. בשאלה זו בחרה הועדה לומר בלבד: "אנו מקבלים בעקרון הנחה זו". בהמשך מנמקת הועדה את החלטתה בגין ההפחתות, אך לשאלת השווי הבסיסי הסתפקה במילים בודדות אלו.

4. כפי שהעלו בצדק באי כח הצדדים, על פי סעיף 29 (ד) לחוק, אכן לא יתערב בית משפט זה, אלא בבעיה משפטית. בבעיה עובדתית יש להיכנס לבחינת הראיות ולשאלות אשר מצויות בתחום מומחיותה של ועדת הערר, ושאלה הנוגעת לשווייה יש הקרקע הינה בדרי"כ שאלה עובדתית. ברם, במקרה שלפנינו איני נדרשת כלל להיכנס לבחינת הראיות, אלא לאזן בין קביעת הועדה לבין יישומה, דבר המהווה בעיה משפטית ולא עובדתית, ועל כן לא מצאתי קושי בהתערבותי בהחלטת הועדה.

5. בשולי הדברים בסוגיה זו אוסיף כי בדיון שנערך ביום 25/06/00 הציע ב"כ המערער כי התיק יוחזר לוועדה לצורך הבהרת החלטתה. ב"כ המשיב העדיף לסכם בכתב, ועל כן קבעתי כי הצדדים יסכמו בכתב. לאחר שהצדדים הגישו סיכומיהם ועוד בטרם הגישה המערער את תשובתה לסיכומי המשיב, התברר באופן תמוה כי ועדת הערר הוציאה את התיק הנדון מבית המשפט לצורך בחינה מחודשת של החלטתה. למותר לציין כי הדבר לא נעשה בהוראת בית המשפט, ולכן עם קבלת החלטת הועדה ותגובות הצדדים למעשה, קבעתי כי לא אתייחס להחלטת ועדת הערר מיום 06/11/00 שצורפה לתיק לאחר שהצדדים הגישו את סיכומיהם.

6. לסיכום שאלה זו, יש לחשב את השומה באופן הבא:

$$166,801,446 \text{ ש"ח} = 203,416,397 \text{ ש"ח} \times 0.82 \text{ (18\% - אחוז ההפחתות כפי שקבעה הועדה)}.$$

## **ב. הפחתת היטל ההשבחה מהשווי הבסיסי של הקרקע לצורך חישוב מס רכוש**

1. המשיב טוען טענה מקדמית כי מדובר בשאלה עובדתית אשר מצויה בתחום מומחיות ועדת הערר ועל כן לא יכול בית משפט זה לדון בה. אמנם נקבע בעבר כי שאלות בעניין שוויה של הקרקע הן שאלות עובדתיות, אך היות וכב' השופט ד"ר ביין קבע בפרשת דלתא גליל כי מדובר בשאלה של עקרונות והערכה, והיות והמערערת מסתמכת על קביעת השופט ביין באותה פרשה, מצאתי לנכון לבחון את השאלה באופן ענייני ולא לפטור הסוגיה בטענה מקדמית זו, זאת למרות שמקובלת עלי עמדת המשיב כי אין להפחית את היטל ההשבחה לצורך קביעת שווי הקרקע.

2. ס' 12 לחוק מס רכוש הדין בשווייה של קרקע פנויה קובע כי שוויה של קרקע יהיה שווי השוק

שלה. הסעיף אינו מגדיר מהו שווי שוק, אך ניתן ללמוד זאת מסעיף 11 לחוק המגדיר שוויה של קרקע שעליה בניין, וקובע כי שווי הקרקע שניתן לקבל בעד הנכס כולו ממוכר ברצון לקונה ברצון. כעולה מספרו של ד"ר אהרן נמדר דיני מסים (1992) 347, שווי השוק של נכס נקבע על



פי מבחנים אובייקטיביים, דהיינו על פי המחיר העכשווי של הקרקע בהתאם לעסקה הקרובה שנעשתה בקרקע, או על פי עסקאות בקרקעות אחרות בעלות נתונים דומים לקרקעי הנישומה. אכן בעניינו הושווה שווי קרקע המערערת למקרקעי חב' שו"פ ולצורך כך הפחיתה ועדת הערר הפחתות שונות בגין מקום נחות לחלק מהיחידות, הפחתות בגין מספר יחידות וכן בגין דחיה למימוש, סה"כ הפחתות בגובה 18%. כפי שציינה המערערת, בקביעת השווי למקרקעי שו"פ לא נערכה הפחתה של היטל ההשבחה. אמנם אין הדבר מונע מהמערערת מלערער על קביעה זו, אך הדבר כן מחזק את קביעת ועדת הערר כפי שעולה מהחלטתה כי: "אין מקום להפחתה בגין הטל ההשבחה בגלל שנתוני ההשוואה, לקרקע כמו הקרקע הנדונה, מגלמים בשווים גם היטל השבחה הפקעות וכו'".

המערערת מבקשת לקבוע כי לצורך קביעת השווי נפחית את היטל ההשבחה. כאשר המחוקק רוצה להבהיר כי יש להפחית הפחתות כלשהן לצורך קביעת שווי הוא טורח לציין זאת במפורש, כך למשל בסעיף 39 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, קובע המחוקק באופן ברור מהן ההוצאות המותרות בניכוי לשם קביעת סכום השבח. כן, כפי שציין המשיב, בסעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו, קבע המחוקק כי מחירה של העסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אולם למעט מס ערך מוסף.

3. סעיף 2(א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה קובע כי חובת תשלום היטל ההשבחה חלה על הבעלים. כב' השופט ד"ר ביין בפרשת **דלתא גליל 1** מציין כי לצורך קביעת שווי השוק על פי שיטת ההשוואה יש להביא בחשבון רק נתונים הכרוכים בקרקע להבדילם מנתונים אישיים של הבעלים. כן בפרשת **דלתא גליל 2** מציין כב' השופט כי אין זה חשוב כלל מי לפי ההסכם בין המוכר לקונה מקבל על עצמו את תשלום היטל ההשבחה. כך טוען אף המשיב, כי אם יוחלט בהסכם המכירה כי הקונה ישא בנטל הוצאות היטל ההשבחה הרי שיש להוסיף סכום זה למחיר המוסכם לצורך קביעת שווי השוק. ברם, בפרשות **דלתא גליל** קובע השופט ד"ר ביין כי עצם קיומו של ההיטל משפיע על המחיר וכן כי אישור עתידי של תכנית משפיע על ערך השוק של מקרקעין ולכן יש לקחת בחשבון את ההוצאות הכרוכות באישור התכנית כציפיה שלילית של הצדדים.

חולקת אני על דעתו של כב' השופט ד"ר ביין בקביעה זו. לדעתי, היות והתכנית כבר אושרה והיטל ההשבחה אינו עוד בגדר "ציפיה עתידית" אלא הוצאה שחב בה בעל המקרקעין, לכן מדובר בנתון אישי של הבעלים ולא נתון הכרוך בקרקע. במקרה שלפנינו, מושווית קרקע המערערת שלגביה אושרה התכנית למקרקעי שו"פ שאף הן הושבחו ולכן אין כאן נתון עתידי עלום אותו יש להפחית אלא הוצאה שחלה על הבעלים אותה אין להביא חשבון, כפי שלא נביא בחשבון אף הוצאות תשלומי מס הכנסה או מס שבח הצפוי בעת מכירת הקרקע המוטלות אף הן על הבעלים.

4. ב"כ המערערת טוען כי היות ולא הוגש ערעור על פסק דינו של השופט ד"ר ביין, הפכה קביעתו להלכה חלוטה. צודקת המערערת בכך שמדובר בפסק דין חלוט, אך כידוע ע"פ ס' 20(א) לחוק יסוד: השפיטה, הלכה שנפסקה בבית משפט תנחה בית משפט של דרגה נמוכה ממנו. פסק הדין בעניין **דלתא גליל** ניתן על ידי בית משפט מחוזי, ועל כן אינו מחייב בית משפט זה. אמנם

ישנו טעם בשמירה על אחדות הפסיקה, אך בעניין זה מוצאת אני מקום לסטות מקביעתו של כב' השופט ד"ר ביין.

5. ב"כ המערער מוסיף וטוען כי היות ומס רכוש בוטל על פי המלצות ועדת רונן, יש לפרש החוק באופן שיצמצם העיוותים בגינם בוטל ולא באופן שיש בו כדי להרחיב אותם עיוותים. ראשית, **סעיף 3** לחוק לאחר תיקון התשנ"ט (שכמובן אינו חל בענייננו) קובע כי "מס הרכוש על קרקע יהיה בשיעור 0%". כלומר, בניגוד לטענת המערער, המחוקק לא ביטל את המס אלא קבע אותו בשיעור אפס. שנית, עוד בהליך הראשוני של השגת המערער על קביעת השומה שהוציא מס רכוש, צרפה המערער חוות דעת מאת שמאי מקרקעין מטעמה, אשר העריך את שווי הקרקע בסכום של **163,260,115 ₪**. לאחר שקיבלתי את טענות המערער בשאלה הראשונה קבעתי כי שווי הקרקע לצורך מס רכוש הינו **166,801,446 ₪** (זאת בהתחשב בהפחתות כפי שקבעה הועדה).

כיום מבקשת המערער כי אקבע כי שווי הקרקע לעניין מס רכוש יהיה **88,466,466 ₪** ואף מוסיף וטוען כי "לא זה המקום לגבות מהמערער מס גבוה באופן מעוות". כפי שעולה שווי הקרקע בסך **166,801,446 ₪** הינו שווי הקרוב מאוד להערכת השמאי מטעם המערער, כלומר המערער הסכימה לשווי זה מלכתחילה, לא סברה כי הוא מעוות, ולמעשה תומכת בטענה כי זהו השווי הנכון של הקרקע לצורך חישוב מס הרכוש.

אשר על כן אני דוחה את בקשתה של המערער להפחית את שווי היטל ההשבחה לצורך חישוב מס רכוש.

#### **התוצאה:**

ערעור המערער בשאלה הראשונה, הנוגעת לשווי הבסיסי של קרקע המערער, דינו להתקבל ושווי הקרקע לעניין חישוב מס רכוש יהיה **166,801,446 ₪**.  
ערעור המערער בשאלה השניה, הנוגעת לבקשה להפחתת היטל ההשבחה משווי הקרקע לצורך חישוב מס רכוש, דינו להדחות.

אשר על כן כל צד ישא בהוצאותיו.

**ניתן היום כ"ג בתשרי, תשס"ג (29 בספטמבר 2002) בהעדר הצדדים.**

המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

---

שרה סירוטה, שופטת

סגן-נשיא