

## בבית המשפט העליון

בר"מ 1621/18  
קבוע ליום: 28.1.2019

### אטבליסמונט סמונד

באמצעות עוה"ד משה גלזר ו/או יצחק גלזר  
מרר' רמז 13, נתניה 4231015  
טלפון: 09-8620395; פקס: 09-8626827

### המבקשת

נגד

### הוועדה המקומית לתכנון ולבניה שרונים.

באמצעות עוה"ד ליאורה אפרתי ו/או מיכל גלר  
מרר' הרצל 68 ראשון לציון  
טלפון: 03-9509233; פקס: 03-9509234

### המשיבה

### היועץ המשפטי לממשלה

על ידי ב"כ עו"ד מפרקליטות המדינה,  
מרר' צאלח א-דין 29, ירושלים 9711052  
טלפון: 02-6466480; פקס: 02-6467011

### מתייצב להליך

## הודעה על התייצבות היועץ המשפטי לממשלה

מכוח סמכותי לפי סעיף 1 לפקודת סדרי הדין (התייצבות היועץ המשפטי לממשלה) [נוסח חדש], ולאחר שראיתי, כי זכות של מדינת ישראל או עניין ציבורי עלולים להיות מושפעים או כרוכים בהליך שלפני בית המשפט הנכבד, הריני להודיע על התייצבותי להליך זה. אני מסמך כל פרקליט מפרקליטות המדינה על שלוחותיה להיות נציגי בהליך זה.

היום: ט' שבט תשע"ט,

15 ינואר 2019

  
אביחי ממלבלית

היועץ המשפטי לממשלה

אטבליסמנט סמונד  
באמצעות עוה"ד משה גלזר ו/או יצחק גלזר  
מר' רמז 13, נתניה 4231015.  
טלפון: 09-8620395; פקס: 09-8626827

## ה מ ב ק ש ת

### נ ג ד

הוועדה המקומית לתכנון ולבניה שרונים.  
באמצעות עוה"ד ליאורה אפרתי ו/או מיכל גלר  
מר' הרצל 68 ראשון לציון 7526801.  
טלפון: 03-9509233; פקס: 03-9509234

## ה מ ש י ב ה

היועץ המשפטי לממשלה  
על ידי ב"כ עו"ד מפרקליטות המדינה,  
מר' צאלח א-דין 29, ירושלים 9711052  
טלפון: 02-6466480; פקס: 02-6467011

## מתייצב להליך

## עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה

בהתאם להחלטות בית המשפט הנכבד, ולארכות שהתבקשו, מתכבד היועץ המשפטי לממשלה להתייצב להליך שבכותרת, ולהגיש עמדתו כלהלן.

## פתח דבר

1. עניינה של בקשת רשות ערעור זו בשאלה הממוקדת הבאה – האם יש לכלול את חלקו של מס ערך מוסף (להלן: "מע"מ") במסגרת הערכת שווי המקרקעין, עת נדרשים אנו לחישוב היקף ההשבחה שבעניינו יוטל היטל השבחה, לגבי קרקע ששוק הרוכשים הפוטנציאלי שלה מורכב הן מעוסקים והן מפרטיים (להלן: "שוק מעורב"). במלים אחרות, השאלה הניצבת בגדרו של ההליך דנן היא זו – האם על השמאי הקובע את "שווי הנכס" המושבח בשוק מעורב לכלול את רכיב המע"מ במסגרת גודל הערכת ההשבחה, אם לאו.

2. עוד יצוין בפתח הדברים, כי ההכרעה בשאלה משפטית זו נדרשת, בין היתר, בשים לב למתח שהתגלע בין פסיקה מוקדמת שניתנה בערכאות הנמוכות לבין הכללים שנקבעו בתקן מס' 11.0 א של מועצת שמאי המקרקעין והוועדה לתקינה שמאית (להלן: "תקן מס' 11").

3. גדר המחלוקת להתרתו של מתח זה הוא כדלקמן:

מן העבר האחד, ניצב פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב בע"א (מחוזי ת"א) 2409/99 **הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות לא"י בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, רמת השרון** (פורסם בנבו, 20.03.2002) (להלן: "**עניין קופת התגמולים**"). במסגרת פסק הדין האמור, שניתן בשנת 2002, נקבע **כלל קטגורי מוחלט** המורה, כי תמיד יש להביא בחשבון את רכיב המע"מ במסגרת קביעת שווי השוק לצורך היטל השבחה.

מן העבר השני, ובחלוף שבע שנים מאז פסק הדין בעניין קופת התגמולים, פורסם תקן שמאי מספר 11 במטרה לקבוע הוראות באשר לאופן התייחסותם של שמאים לרכיב המע"מ במסגרת הכנת שומות מקרקעין. ביסוד תקן זה, גלומה התובנה השמאית כי השווקים אינם עשויים מקשה אחת, ולפיכך יש להתייחס לרכיב המע"מ בהתאם לסוג השוק המדובר.

לצורך כך, עורך התקן השמאי אבחנה בין שלושה סוגים של שווקים בהם פועלים רוכשים מרצון אל מול מוכרים מרצון בעולם הנדל"ן: האחד – שוק של רוכשים פרטיים (להלן גם: "**שוק של פרטיים**"); השני – שוק של רוכשים עוסקים (להלן גם: "**שוק של עוסקים**"); ובתווך מצוי שוק מעורב הכולל רוכשים פרטיים ורוכשים עוסקים כאחד (להלן גם: "**שוק מעורב**").

בהינתן חלוקה זו של השווקים, מציע תקן מספר 11 כלל שמאי מורכב יותר מזה שנקבע בפסק הדין בעניין **קופת התגמולים**. הכלל קובע כך: בשוק של רוכשים פרטיים ירשום השמאי את השווי כולל מע"מ; בשוק של רוכשים עוסקים השווי לא יכלול את רכיב המע"מ; ובמסגרת שוק מעורב – ככל שאכן נמצא שלפנינו שוק שכזה (ועל כך עוד יורחב בהמשך) – אין לכלול בשווי את רכיב המע"מ.

4. היועץ המשפטי לממשלה יקדים אחרית לראשית, ויצוין כי אחר בחינת ההיבטים המשפטיים והשמאיים העולים בהליך דנן, הוא סבור, כי יש להעמיד הלכה על מכונה באופן שיעניק בידי השמאים את האפשרות לנהוג בהתאם להוראות תקן מס' 11 (בכפוף לדיוקים כפי שיפורטו להלן); תוך החלפת העיקרון הגורף כפי שנקבע בעניין **קופת התגמולים**, מתוך הבנה כי עקרון זה רלוונטי למעשה לשוק של רוכשים פרטיים.

הוזה אומר, יש לקבוע כלל על-פיו ההתייחסות לרכיב מע"מ, בעת הערכת היקף ההשבחה לצורך קביעת היטל השבחה, תיקבע בשים לב לסוג שוק הרוכשים הרלוונטי לנכס המושבח. סיווג השוק בהתאם לכל אחד משלושת סוגי השווקים המתוארים בתקן מספר 11 היא, ככלל, שאלה שמאית.

5. במצב דברים זה, סבור היועץ המשפטי לממשלה, כי מן הדין ליתן רשות ערעור בהליך דין, ולדון בערעור לגופו. עוד סבור היועץ המשפטי לממשלה, כי על הערעור להתקבל, במובן זה שתחת אימוץ הכלל שנקבע בשעתו בפסק הדין בעניין קופת התגמולים, יש לקבוע כלל משפטי העולה בקנה אחד עם עקרונות תקן מספר 11, שכן הוא מדויק יותר הואיל ויש בו התייחסות לשווקים שונים שמכוונים לרוכשים שונים.

ויוטעם: היועץ המשפטי לממשלה סבור כי מקור הפער שבין הכלל הקטגורי שנקבע בפסק הדין בעניין קופת התגמולים לבין האמור בתקן מספר 11, נובע מהשתכללות ההבנה השמאית והמשפטית באשר לקיומם של שווקים שונים בשים לב לסוג הנכס בו הם נמכרים.

6. אחר הדברים האמורים, הילוך הטיעון יהיה כדלקמן: תחילה, יעמוד היועץ המשפטי לממשלה על המסגרת הנורמטיבית הנדרשת לצורך התרתה של השאלה המשפטית בה עסקינן. לאחר מכן, נעמוד על עיקרי הכרעתו של בית המשפט קמא, אשר מצא לאמץ את הכרעת ועדת הערר. לבסוף, ועל יסוד שני הנדבכים הקודמים, תובא עמדת היועץ המשפטי לממשלה לגופה של השאלה המוגדרת בה עסקינן.  
כך בתמצית, וכעת ביתר הרחבה.

### המסגרת הנורמטיבית הצריכה לעניין

7. דרכנו, במשעולי הוראות הדין הנדרשות להתרת השאלה המשפטית שלפנינו, מתחילה בסעיף 196א לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965 (להלן: "חוק התכנון והבנייה" או "החוק") הקובע כי "ועדה מקומית תגבה היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה". נפנה, אפוא, להוראות התוספת השלישית המציידת אותנו בהגדרות המשפטיות של המושגים הנחוצים להמשך דיוננו.

8. סעיף 1(א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה מוסב על הגדרת המונח "השבחה" לעניין ההיטל, תוך שהמחוקק פותח את הוראות התוספת השלישית וקובע כך: "השבחה" - עליית שוים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג" (ההדגשה הוספה – הח"מ).

9. בהמשך החוק, נקבע כי "שיעור ההיטל הוא מחצית ההשבחה" (סעיף 3 לתוספת השלישית בחוק); ומיד לאחר מכן עוגן הסדר מפורט לעניין אופן עריכת שומת ההשבחה (סעיף 4 לתוספת השלישית). בתוך כך, מורה סעיף 4 לתוספת השלישית, כי ההשבחה תיקבע בידי שמאי מקרקעין והיא תיערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור ההקלה או השימוש החורג, לפי הענין; "בהתחשב בעליית ערך המקרקעין כאילו נמכרו בשוק חופשי" (ראו סעיף 4(7) לתוספת השלישית לחוק, ההדגשה הוספה – הח"מ).

10. דבר ידוע הוא, כי פרשנות התיבה "כאילו נמכרו בשוק חופשי" מכוונת עצמה לסכום שיש לצפות שיקבע בעסקה במקרקעין שתעשה בין ממוכר מרצון לקונה מרצון עבור רכישת הזכויות בקרקע. ללמדנו, כי בבואו של השמאי לערוך את שומת ההשבחה אין הוא נדרש לעסקה הפרטנית שלפניו, ככזאת, אלא לעסקה נורמטיבית בה יימכר הנכס המדובר בשוק חופשי משוכלל.

11. עוד נקבע, כי את ההשבחה יש לחשב אפוא "בהתאם למחיר שבו היו נמכרים המקרקעין בשוק החופשי, ממוכר מרצון לקונה מרצון, כפי שמחיר זה משתקף בתאריך הקובע, שהוא יום אירוע המס – יום תחילת התכנית או יום אישור ההקלה או השימוש החורג" (עניין רע"א 3002/12 הוועדה המקומית לתכנון ובניה גבעתיים נ' רון (פורסם בנבו, 15.7.2014), פסקה 20).

שומת ההשבחה דורשת אם כן לשום את המקרקעין פעמיים, לאותו מועד קובע: פעם אחת, לפי "המצב החדש", דהיינו לפי שווים מיד לאחר הפעולה התכנונית המשביחה; ופעם שנייה, לפי "המצב הקודם", דהיינו לפי שווים עובר לפעולה התכנונית האמורה ובהתעלם מעליית השווי שנבעה מהפעולה התכנונית. ההפרש בין שני ערכים אלה מהווה את ההשבחה שחלה בעקבות הפעולה התכנונית; וסכום היטל ההשבחה יועמד כאמור על מחצית ממנו.

12. מהותה המדויקת של ההשבחה הובהרה פעמים מספר בפסקי דינו של בית המשפט הנכבד, ובתוך כך נקבע כי "[...] נקודת הייחוס לבחינת שווי המקרקעין "במצב החדש" היא ערכם של המקרקעין בשוק החופשי בעת הרלוונטית. זהו נתון אובייקטיבי השאוב אך מהתכונות הקרקעיות ומגורמים שיש בהם כדי להשפיע על המחיר שקונה סביר יהיה מוכן לשלם בעד המקרקעין בשוק החופשי (אף כי, כאמור, לצורך שומת ההשבחה תובא בחשבון עליית שווי שמקורה בפעולה התכנונית בלבד)" (רע"א 147/14 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל-אביב-יפו נ' אברמוביץ (פורסם בנבו, 31.12.2014), פסקה 16) (להלן: "עניין אברמוביץ").

13. נשאלת אפוא השאלה האם רכיב המע"מ נכלל במסגרת הערכת שוויה של ההשבחה לצורך חישוב היטל ההשבחה. באופן מדויק יותר, וברוח הפסיקה דלעיל, עלינו לשאול האם ערכם החדש של המקרקעין בשוק החופשי, קרי המחיר שקונה סביר יהיה מוכן לשלם בעדו בשוק החופשי, כולל את רכיב המע"מ – אם לאו.

14. אף ששאלה זו אינה חדשה עמנו, דומה כי טרם נקבעה בעניין הלכה פסוקה ומפורשת של בית המשפט הנכבד.<sup>1</sup> משכך, אבן הדרך הראשונה עליה יש ליתן את הדעת, בחיפושנו אחר המסגרת הנורמטיבית הצריכה לעניין, מצויה לנו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין קופת התגמולים. וכך פתח בית המשפט המחוזי את פסק דינו – "במוקד

<sup>1</sup> אף שפסק הדין בעניין קופת התגמולים הוזכר, כבדרך אגב, בסעיף 21 לפסק דינו של בית המשפט הנכבד בע"א 222/00 מדינת ישראל, מנהל המכס ומס בולים נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ, פ"ד נז(3) 353 (2003)

הערעור שבפנינו עומדת השאלה, האם לעניין היטל השבחה יש לכלול בעליית השווי של מקרקעין את מס ערך מוסף (להלן - מע"מ)."

אחר שנדרש להוראות חוק התכנון והבניה החולשות על השאלה דנן, פסק בית המשפט המחוזי בתל-אביב כדלקמן: "סיכומו של דבר הוא, שכאשר שמאי מעריך שוויים של מקרקעין לצורכי היטל השבחה עליו לכלול בשווי אף מע"מ". בבואו אל מסקנה זו, נדרש בית המשפט המחוזי בתל-אביב למספר דוגמאות, ובמרכזן לדוגמה הבאה – אשר מפאת חשיבותה להמשך דיונו נביאה בשלמותה:

5. [...] שתי חלקות קרקע סמוכות הינן בבעלות של אנשים שונים. החלקה האחת שייכת לפלוני, שאיננו "עוסק" מבחינת חוק מע"מ. החלקה השנייה שייכת לאלמונית, שהינה "עוסק" לעניין החוק האמור (יש להעיר, כי ההגדרה של המונח "עוסק" בחוק מע"מ כוללת גם מי שעושה עיסקת אקראי. ההסדר בעניין תשלום מע"מ במכירת מקרקעין בגדר עיסקת אקראי מצוי בתקנה 36 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976. לאור אותו הסדר, שלפיו קונה שהוא "עוסק" מוציא חשבונית לעצמו, אין הבדל בכל הנוגע לניתוח של הדוגמה). שווייה של כל אחת משתי החלקות לפני שאושרה תוכנית חדשה היה 117 ש"ח. אילו כל אחד מהבעלים היה מוכר את חלקתו, היה פלוני מקבל 117 ש"ח ואילו בידי אלמונית היה נותר סכום של 100 ש"ח, מאחר שעליה להעביר 17 ש"ח למע"מ (הדוגמה שמביאה המעוררת מתייחסת לסכום של 100 ש"ח כבסיס למע"מ בשיעור 17%). המעוררת מציינת, ובצדק, שקונה פוטנציאלי לא ישלם לאלמונית סכום העולה על 117 ש"ח, בכדי לפצותה על כך שבידיה יישאר רק סכום של 100 ש"ח. נחזור לנקודה זו בהמשך.

בדוגמה שמביאה המעוררת, תוכנית חדשה אושרה לגבי החלקות. כתוצאה מן התוכנית החדשה הושבחו החלקות בשיעור של 100%. על כן, השווי החדש של כל חלקה הוא 234 ש"ח. אם פלוני ימכור את חלקתו יותר בכיסו סך של 234 ש"ח. לעומת זאת, בידי אלמונית ישאר סכום של 200 ש"ח בלבד, משום שעליה להעביר לשלטונות מע"מ סך של 34 ש"ח.

המעוררת מציגה את הבדלי הגישות בינה לבין המשיבה ביחס לדוגמה שהובאה עתה בצורה הבאה: לשיטתה של המעוררת, היטל השבחה שעל אלמונית לשלם הוא מחצית מ-100 ש"ח, היינו 50 ש"ח, שהרי עליית השווי של חלקתה של אלמונית עקב התוכנית החדשה מתבטאת בהפרש שבין 100 ש"ח ל-200 ש"ח. ברם, ההיטל שעל פלוני לשלם הוא מחצית מ-117 ש"ח, היינו 58.5 ש"ח, שכן שווי חלקתו עלה מ-117 ש"ח ל-234 ש"ח. לגישתה של המשיבה, כפי שהמעוררת מציגה את עמדתה של זו בדוגמה שהובאה, הרי הן פלוני והן אלמונית ישלמו, כל אחד, היטל השבחה בסכום של 58.5 ש"ח.

על יסוד דוגמה זו בא בית המשפט המחוזי בתל-אביב לכלל מסקנה, כי הדין מחייב לכלול את רכיב המע"מ במסגרת הערכת שווי המקרקעין המושבחים, תוך שהוא מטעים הכרעתו כך:

6. הנקודה החשובה ביותר לטעמנו היא **מהו המחיר שקונה יהא מוכן לשלם**, כאשר ידוע לו ששתי החלקות מוצעות למכירה. המעוררת מציינת, כי קונה פוטנציאלי לא יהא מוכן לשלם לאלמונית סכום גבוה יותר מזה שהוא ישלם לפלוני, רק משום שאלמונית תהא חייבת להעביר חלק מן התמורה שקיבלה לרשויות מע"מ. הנחה זו מקובלת עלינו. היא היא המוכיחה שמחיר השוק כולל בחובו, בהכרח,

את המרכיב של מע"מ. לאותה מסקנה נגיע אף אם נתייחס לקביעת המחיר מבחינתו של פלוני. המחיר שיקבל פלוני עבור חלקתו יהא דומה למחיר שתקבל אלמונית, על אף שפלוני ישאיר בידיו סכום גבוה יותר מן התמורה מאשר אלמונית, שהרי הוא אינו צריך להעביר מע"מ לרשויות. במילים אחרות, יש להניח שבשוק מפותח ומשוכלל יהא מחירן של חלקות דומה, בהנחה שמדובר בנתונים זהים, אפילו קיים הבדל באשר לחבות במע"מ בין המוכרים השונים. היינו יכולים לסיים את דיונונו בשלב זה, שכן המערערת עצמה מודה, בדוגמה שהביאה (עמ' 10 לסיכומיה), כי קונה פוטנציאלי לא יבדיל, לעניין נכונותו לשלם מחיר מסוים, בין מוכר שהינו "עוסק" לבין אחר שאינו כזה (ההדגשה הוספה – הח"מ).

15. בשלב זה, של דיונונו, יבקש היועץ המשפטי לממשלה להפנות את הזרקור לקביעתו של בית המשפט המחוזי בעניין **קופת התגמולים**, לפיה "קונה פוטנציאלי לא יבדיל, לעניין נכונותו לשלם מחיר מסוים, בין מוכר שהינו "עוסק" לבין אחר שאינו כזה".

היועץ המשפטי לממשלה, מסכים עם קביעה עקרונית זו באשר להכללת רכיב המע"מ כחלק בלתי נפרד מהשווי, שמכוון לסכום שקונה סביר יסכים לשלם עבור הנכס, סכום שכפי שקבע בית המשפט המחוזי בצדק, איננו משתנה לפי זהות המוכר או חבותו במע"מ. ואולם, כפי שנראה להלן, העמדה המקצועית-השמאית כפי שעולה גם מתקן מספר 11, היא כי אין בהכרח שוק אחד של קונים פוטנציאליים לכלל סוגי הנכסים המושבחים, ותקן מספר 11 מבטא גישה מדויקת יותר להבנת השווקים המשוכללים בהם נמכרים הנכסים המושבחים.

משכך, וכפי שיפרט היועץ המשפטי לממשלה להלן בהרחבה, הקביעה שנפסקה בפסק הדין בעניין **קופת התגמולים** תקפה רק במצבים בהם שוק הקונים הפוטנציאלי של הנכס הוא של פרטיים, שכן לגביהם אכן המע"מ מהווה חלק בלתי נפרד מהסכום שמשולם על ידם עבור רכישת הזכויות, ללא אבחנה בין זהות המוכר או חבותו במע"מ.

לעומת זאת, בשוק שהקונים הפוטנציאליים הינם עוסקים, הרי שמבחינת קונים אלה, הסכום האמיתי שמשולם על ידם עבור רכישת הנכס אינו כולל מע"מ, זאת לאור זכותם להתקזז על רכיב המע"מ. בהתאם לשתי קטגוריות אלו, אכן עולה מאליה השאלה מה הדין בשוק מעורב, שאלה שהיא זו שעומדת בבסיס ההליך כאן.

כאמור, תקן מספר 11 מבטא גישה מדויקת יותר להבנת השווקים המשוכללים בהם נמכרים הנכסים המושבחים. הדיוק מצוי בעמדה השמאית, כי מבחינה מקצועית יש לערוך הבחנה בין סוגים שונים של קונים פוטנציאליים הפועלים בשווקים שונים, לפי מהותו של הנכס המדובר. היועץ המשפטי לממשלה ירחיב עתה בנקודה זו.

16. שבע שנים לאחר פסק הדין בעניין קופת התגמולים, בחודש ינואר 2010, נכנס לתוקפו תקן שמאי מספר 11.0א בדבר סוגיות מיסוי בשומות מקרקעין (פרק א' – התייחסות למע"מ).

17. מערכת התקינה השמאית, הנקבעת על ידי מועצת שמאי המקרקעין, היא הרובד המקצועי העיקרי, במסגרתו נקבעות נורמות העבודה בענף שמאות המקרקעין. מטרת התקינה השמאית היא לשפר את הטיב, המקצועיות, השקיפות והאמינות של שומות המקרקעין. בתוך כך, התקנים השמאיים מגובשים על ידי צוותים מקצועיים, הם מפורסמים להערות הציבור, ואף מתקיים בעניינם שימוע, שלאחריו הם מובאים לאישור מועצת שמאי המקרקעין.

מעמד התקינה הוא בבחינת נורמת עבודה מומלצת, ומשכך אין חובה בדין לערוך את שומות המקרקעין על פי התקנים. בצד זאת, באופן מעשי, התקינה השמאית מופנמת היטב על ידי רובם המכריע של השמאים, כמו-גם על-ידי ציבור הצרכנים שמזמינים את השומות, ונעזרים בתקינה כדי לבחון את איכות השומות. ככל ששומה נעשית בהתאמה לתקינה השמאית, הדבר מצויין בגוף השומה, ויש בכך כדי להעיד לכאורה על מקצועיות השומה ועמידתה ברף מומחיות נדרש.

18. מטרתו של תקן מספר 11 היא לקבוע "הוראות להתייחסות למרכיב המע"מ בשומות מקרקעין", והוא חל על "כל שומות המקרקעין, למעט שומות מקרקעין שהתאריך הקובע לגביהן הוא לפני תחילת חוק המע"מ (1/7/1976)".

הכלל הבסיסי העומד ביסוד התקן עוגן בסעיף 3 שקובע, כי "התייחסות למרכיב המע"מ תהיה תלויה בסוג הנכס הנישום". בדברי ההסבר הנלווים להוראות התקן, מבהירה מועצת שמאי המקרקעין והוועדה לתקינה שמאית את העיקרון הבסיסי באופן הבא:

"בשומות מקרקעין נדרש השמאי בדרך כלל לשום שווי זכויות בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון. בעסקה בנכס מקרקעין שמטבעו נצרך על ידי גורמים פרטיים (כגון דירה) מגולם במחיר 'מרכיב המע"מ'. מאחר שרוכשים פרטיים אינם מבצעים אבחנה בין מרכיב הקרן ומרכיב המע"מ, שומת נכסים אלה תהיה תואמת את חשיבת השוק של הרוכשים הפוטנציאליים ותבטא את המחיר הסביר בין פרטיים, שכאמור, מגלים בחובו את מרכיב המע"מ."

בעסקה בנכס מקרקעין, אשר בדרך כלל מהווה גורם ייצור הנמכר לעוסקים (כגון משרד, חנות וכו') יראו הצדדים במע"מ כהוצאה הניתנת לקיזוז. בשוק נכסים אלה 'חשיבת השוק' והמחירים הנוהגים בו אינם כוללים מע"מ. מסיבה זו יידרש השמאי בשומה לנכסים אלה לנקוב בערך הכספי שאינו כולל מע"מ."

19. עקרון כללי זה מודגם במסגרת סעיפים 3א' ו-3ב' לתקן מספר 11.

תחילה, מובאות דוגמאות לנכסים ששוק הרוכשים אותם מורכב מגורמים פרטיים: (א) דירות מגורים בבניה רוויה ויחידת דיור בבניה צמודת קרקע; (ב) מגרשים המיועדים לבניית של יחידת דיור אחת צמודת קרקע; (ג) חניה לרכב פרטי; (ד) זכויות בניה להרחבת דירה וכיוצא בזאת (ראו סעיף 3א לתקן).

בהמשך, מובאות דוגמאות לנכסים עסקיים או ציבוריים ששומת הזכויות בהם לא תכלול את מרכיב המע"מ: (א) מבנה או חלק ממנו המשמש למשרדים, מסחר, מלאכה, תעשיה



או תעסוקה; (ב) נכס בנוי אחר שתכלית הפעלתו היא עסקית, כגון: תחנת תדלוק, חניון, בית מלון ועוד; (ג) מבני ציבור (בתי ספר, מרפאות, בתי כנס, מוזיאונים ועוד); (ד) קרקע המיועדת לבנייה לשימושים המפורטים לעיל; (ה) קרקע המיועדת לצרכים ציבוריים (שצ"פ, בית עלמין, דרך ועוד); (ו) קרקע המיועדת לבנייה רוויה למגורים (ראו סעיף 3ב', ההדגשה הוספה – הח"מ).

20. אחר כל זאת, קובע סעיף 4 לתקן מספר 11 כללים לעניין "נכסים אחרים" ומבהיר כך:

"שומת זכויות במקרקעין בנכסים אחרים (כגון: קרקע בלתי מתוכננת, מדרש המיועד לבניית מספר יחידות דיור צמודות קרקע וכיוצא בזאת), ששוק הרוכשים אותם מעורב (מורכב הן מפרטים והן מעוסקים מורשים), לא יכללו מע"מ והשמאי ינקוב בשווים כמפורט בסעיף 3ב'. עם זאת, באותם המקרים שבהם מצא השמאי מקום לנקוב בשווי כולל מע"מ, ינקוב בשווים כמפורט בסעיף 3א (ראה קריטריונים שיובאו בחשבון לעניין זה בסעיף 4 לדברי ההסבר).

ואכן, בסעיף 4 לדברי ההסבר מובאים קריטריונים שונים והטעמים שעומדים ביסודם לעניין סיווג השוק באותם "נכסים אחרים". בתוך כך, מבהירים דברי ההסבר, כי "בנכסים שלהם ביקוש הן מצד גורמים פרטיים והן מצד גורמים עסקיים, יעריך השמאי את הרוכש הסביר שנהנה מיתרונות יחסיים ברכישת הזכויות".

בהתאם להערכתו זו, יקבע השמאי את צורת הצגת השווי בשומה לזכויות בנכס. לצורך הערכת היתרון היחסי של סוג הרוכש, כוללים דברי ההסבר, בין היתר, את שלושת הגורמים הבאים:

א. שווי הנכס וגודלו הפיזי – נכס ששווי היקפו הפיזי גדולים ביחס לשוק הנכסים שבו הוא מצוי עשוי להיות יתרון לעוסק מורשה. לעומת זאת, הרוכש הסביר לנכס ששווי והיקפו הפיזי קטנים יהיה פרטי. זאת, לנוכח מאפייני ההשקעה השכיחים של גורמים פרטיים ושל גורמים עסקיים.

ב. רמת מורכבות הדרושה לצורך מימוש השימוש המיטבי בנכס – ככל שנכס דורש מקצועיות גבוהה יותר לצורך השימוש המיטבי בו יהיה הביקוש מצד רוכש פרטי נמוך יותר.

ג. סוג בעל הזכות בנכס הרשום (פרטי או עוסק מורשה) – כאשר עוסק מורשה (למשל חברה) מציע בשוק מעורב את זכויותיו במקרקעין, יהיה לעוסקים יתרון ברכישתו על פני הפרטיים. זאת מאחר שעוסק יכול להתקזז במע"מ בגין הרכישה בעוד שהרוכשים הפרטיים יישאו בתשלום המע"מ המלא כחלק ממחיר המכר".

21. כאן המקום להדגיש, כי במקרים רבים שבהם שווקים נחזים להיות בתחילה שווקים מעורבים, אזי בחינה שמאית יסודית בהתאם לאמות המידה שהוגדרו בדברי ההסבר מלמדת – בסופה של הבחינה – כי עניין לנו בשוק שלאמיתו הוא שוק של עוסקים או של פרטיים, או אז, יש להחיל את הכללים הקבועים בסעיף 3א ו-3ב לתקן.

במצב דברים זה, עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה, כמו-גם עמדתו של השמאי הממשלתי הראשי היא, כי פרשנותו הנכונה של הכלל שנקבע בסעיף 4 לתקן, מחייבת בחינה דו-שלבית.

תחילה, במקרה שבו השוק נחזה להיות שוק מעורב, יש להעמיק בבדיקה השמאית בהתאם לקריטריונים הקבועים בסעיף 4 לדברי ההסבר. ככל שבדיקה זו מניבה, כי השוק שנחזה להיות מעורב הוא למעשה שוק של פרטיים או שוק של עוסקים, אזי יש להחיל את הכללים הקבועים בסעיפים 3א ו-3ב לתקן (בהתאמה).

לאחר מכן, ורק ככל שהבדיקה המעמיקה של השמאי מלמדת כי השוק שנחזה להיות שוק מעורב הוא אכן שוק מעורב, יחול הכלל הקבוע בסעיף 4 לתקן לפיו השמאי ינקוב בשווי המקרקעין ללא רכיב המע"מ. יודגש, כי במרבית המקרים, בדיקה מעמיקה כאמור תביא לסיווג השוק כשוק של פרטיים או כשוק של עוסקים, ולפיכך המקרים בהם ייקבע כי מדובר בשוק מעורב נועדו להיות חריגים.

22. עד כאן באשר להוראות תקן מספר 11.

23. המשך פיתוחה ההלכתי של הסוגיה שלפנינו נעשה בעיקרו של דבר בידי ועדות הערר ובפסיקותיהם של בתי המשפט המחוזיים שנדרשו למתח שהתגלע בין תקן מספר 11 לבין פסק הדין בעניין **קופת התגמולים**. ככל שניתן לאפיין מגמה מסוימת, אזי ניתן לומר בזהירות המתבקשת, כי ועדות הערר אימצו את פסק הדין בעניין **קופת התגמולים**, תוך שוועדת הערר בירושלים ניסתה לאבחן את תחולתו כך שאינו חל ביחס לשוק של עוסקים.

בהקשר זה, ראו למשל, מבלי למצות כמובן את הסקירה: ערר (ועדת ערר לתכנון ולבניה ירושלים) 496/11 **אחוזת כרמיה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים** (פורסם בנבו, 17.4.2012) פסקאות 102-105; ערר (ועדת ערר לתכנון ולבניה ירושלים) 17/13 **נוף ילדות בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים** (פורסם בנבו, 20.5.2013); ועוד.

עוד נראה, כי בית המשפט המחוזי בירושלים נכון היה לאמץ את האבחנה האמורה, עת ציין במסגרת עמ"ן (מינהלי י-ם) 17069-03-15 **זעירא נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים** (פורסם בנבו, 6.7.15), כדלקמן: "למעלה מן הצורך אוסיף, כי נראה בעיני שעל

דרך העיקרון צודקת ועדת הערר במסקנתה לפיה אין להפחית את רכיב המע"מ **אלא** בחריג של שוק של עוסקים בלבד" (פסקה 45 לפסק הדין, ההדגשה הוספה – הח"מ).

24. בשלב זה של דרך הילוכנו נראה כי ניתן למקם את סוגי השווקים הפוטנציאליים של רוכשים סבירים על פני ציר אופקי, כאשר בקצהו האחד של הציר ניצב שוק מובהק של רוכשים פרטיים ואילו בקצהו השני של הציר ניצב שוק מובהק של רוכשים שהם עוסקים.

ביחס לכל אחד ממקרי הקצה, נראה שהדין הנוהג בהתאם להחלטות ועדות הערר הוא כזה: ביחס לשוק מובהק של רוכשים פרטיים רכיב המע"מ נכלל ומגולם בשווי הנכס, שכן רוכש סביר רואה לנגד עיניו מחיר שכולל את המע"מ. בנקודה זו, פסק הדין בעניין קופת התגמולים ותקן מספר 11 מתלכדים. מנגד, ביחס לשוק מובהק של רוכשים עוסקים, הרוכש הסביר רואה לנגד עיניו הבחנה בין הקרן לבין המע"מ, ולכן שווי הנכס המושבת אינו כולל את רכיב המע"מ. בנקודה זו תקן מספר 11 מתלכד עם פסיקותיהם המאוחרות של ועדות הערר שביקשו לרכז ולאבחן את פסק הדין בעניין קופת התגמולים.

25. הפער תחום אפוא בעיקרו למצב דברים שבו נדרשת שומת השבחה לנכסים שנחזים להימכר בשוק מעורב, הכולל רוכשים פוטנציאליים פרטיים לצד רוכשים פוטנציאליים שהם עוסקים. במקרים אלה, אין התאמה בין הפסיקה לבין הוראות התקן. היועץ המשפטי לממשלה יבחן אפוא את הכרעת בית המשפט קמא בעניין.

### **פסק דינו של בית המשפט קמא**

26. בית המשפט קמא מצא לאמץ את הכרעת ועדת הערר לפיצויים והיטלי השבחה מחוז מרכז, אשר מצאה בתורה להחיל את פסק הדין בעניין **קופת התגמולים** בעניינה של המבקשת, וקבעה שאין מקום לנכות את רכיב המע"מ מהערכת שווי המקרקעין לצורך החיוב בהיטל השבחה. זאת, בפרט לאחר שהשמאי המכריע קבע כי עוסקים אנו בשוק מעורב.

27. בתמצית, יאמר כי המבקשת הייתה בעלת הזכויות במקרקעין הידועים כחלקות 26-30 ו-67 בגוש 7790, אשר ביישוב תל-מונד. ביום 31.1.13 פורסם ברשומות דבר אישורה למתן תוקף של תכנית הצ/182/5 א (להלן: "**התכנית**"). התכנית שינתה את ייעודם של המקרקעין מייעוד חקלאי לאזור מגורים א' מיוחד, תוך שהיא מקנה זכויות ל-290 יחידות דיור ונותנת הנחיות באשר לאיחוד וחלוקה בהתאם להוראות פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבניה. חלקה של המבקשת בזכויות מכוח התכנית ובהתאם לטבלת ההקצאה והאיזון הוא 115 מגרשי מגורים בהם הותר לבנות 256 יחידות דיור צמודות קרקע. המבקשת ביקשה למכור את זכויותיה במקרקעין כחטיבה אחת, מתוך כוונה שהרוכש יקים במקרקעין שכונה בעלת מאפייני תכנון אחידים. לפיכך, פנתה היא למשיבה, הוועדה המקומית לתכנון ובניה שרונים (להלן: "**הוועדה המקומית**"), בכדי שתונפק לה שומת היטל השבחה.

28. בסופו של דבר, ומבלי להידרש לכלל עובדות המקרה שתוארו בפסק דינו של בית המשפט קמא, מונה שמאי מכריע אשר ראה לכלול את רכיב המע"מ, בין היתר, על רקע סיווגו את השוק הרלוונטי כשוק מעורב והחלת פסק הדין בעניין **קופת התגמולים**. בהמשך, קבעה ועדת הערר כדלקמן, כפי שהדברים תוארו בפסק דינו של בית המשפט קמא:

7. לאחר הדיון שנערך בפני ועדת הערר ולאחר שנתבקשו הבהרות מטעם השמאי המכריע, מצאה ועדת הערר לנכון לקבוע כי: "... אי הכללת המע"מ בשווי המקרקעין תעשה בשוק עוסקים בלבד, מה שאין כן בענייננו. משכך, ועל בסיס כל האמור לעיל, אנו סבורים כי צדק השמאי המכריע עת קבע כי יש לכלול בשווי המקרקעין את המע"מ ועל כן, לא מצאנו להתערב בקביעתו בעניין זה".

29. בית המשפט קמא נדרש בהרחבה לעמדות הצדדים ולטעמי הכרעתו של השמאי המכריע. אחר שעשה כן, ובהעמידו את עיקרי הוראות הדין, דחה בית המשפט קמא את הערעור שלפניו, תוך שהוא מטעים הכרעתו כדלקמן:

32. [...] בראש ובראשונה, קביעתה של ועדת הערר מבוססת על מסקנותיו של השמאי המכריע לפיהן שוק הרוכשים הפוטנציאלי למקרקעין בייעודם לאחר התכנית המשביחה הוא שוק מעורב, קרי – הן של עוסקים מורשים והן של גורמים פרטיים. בית המשפט בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים לא ימיר את שיקול דעתו בשיקולים של גורמי מקצוע מובהקים, כדוגמת שמאי מכריע. בפרט נכון הדבר שעה שהשמאי המכריע הסתמך על ההלכה שנפסקה בעניין הקופה לתגמולים, נימק כדבעי את ממצאיו שנקבעו בסופו של הליך הוגן".

בהמשך, מנה בית המשפט קמא את עיקר ההצדקות לדחיית הערעור שלפניו, כשהוא מפרט כדלקמן:

34. כנגד ניכוי רכיב המע"מ עומדים שלושה נימוקים עיקריים.

ראשית, מגרשים שמיועדים לבנייה צמודת קרקע אשר נמכרים בתנאי שוק משוכלל ישיאו תשואה דומה למוכר, בין אם ימכרו לגורם פרטי ובין אם ימכרו לעוסק מורשה. אין זה סביר שיווצר פער מחירים בתנאי שוק משוכלל רק בגלל שקונה פוטנציאלי רשאי לנכות את המע"מ ואילו קונה אחר אינו רשאי לעשות כן.

שנית, כפי ששינוי החיוב בהיטל השבחה מתייחס לעסקה תיאורטית – מחיר שוק במועד הקובע. מאחר שמדובר בעסקה רעיונית בקרקע למגורים אין מקום לניכוי רכיב המע"מ.

שלישית, הכלל הוא שמחירו החוזי של נכס כולל מע"מ. עניין זה עובר כביריח תיכון בפסיקת בית המשפט העליון [ע"א 738/80 נתן נ' זגורי, פ"ד (4) 387 (1983); ע"א 736/82 כפר חסידים מושב עובדים דתי בע"מ נ' אברהם, פ"ד (2) 490 (1985); ע"א 528/89 שמואליאן נ' אהרוניאן, פ"ד (5) 54 (1992); ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, פסקה 7 בפסק דינה של השופטת (כתוארה דאז) א' חיות (פורסם בנבו, 22.12.2005)].

מאחר שעסקינן בעסקה רעיונית, של מכירת הזכויות במקרקעין ביום הקובע לצד שלישי כלשהו, בהתחשב בכך שהנחת המוצא היא פעילות בשוק משוכלל, כאשר המחיר החוזי מגלם בחובו את המס ובהינתן שמדובר בקרקע בייעוד למגורים, התוצאה היא כי אין הצדקה לנכות

את רכיב המע"מ משווי השוק של המקרקעין, רק משום שהעסקה הקונקרטית בין המערערת לבין אזורים נערכה בין שני עוסקים מורשים אשר מנכים את המע"מ בהתחשבות אל מול רשות המסים.

טעמים אלה שכבר עלו בפסק דינו של השופט (כתוארו דאז) א' גרוניס בבית המשפט המחוזי בעניין הקופה לתגמולים, לא קהו עם השנים וכוחם יפה גם לענייננו.

30. על עיקר קביעות אלו, כמו-גם על יתר קביעותיו של בית המשפט קמא, הוגשה בקשת רשות הערעור שבכותרת.

### עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה

31. כאמור בפתחו הדברים, היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי המקרה דנן בא בקהלם של אותם מקרים חריגים המצטופפים בגדרה של ההלכה בדבר מתן רשות ערעור ב"גלגול שלישי".

32. לגופן של עניין, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא שיש מקום לשנות מן הכלל שנקבע בעניין קופת התגמולים, ולהחליפו בכלל משפטי מורכב יותר הרואה לנגד עיניו מספר שווקים פוטנציאליים של רוכשים סבירים – שוק של פרטיים, שוק של עוסקים ושוק מעורב. על כך יעמוד היועץ המשפטי לממשלה כעת ביתר פירוט.

33. השאלה המהותית שעלתה בעניין קופת התגמולים הייתה – האם בקביעת שומת ההשבחה לצורך היטל השבחה, יש להביא בחשבון גם את רכיב המע"מ. לעניין זה, נקבע שם, כי יש להביא בחשבון את רכיב המע"מ בהיותו חלק בלתי נפרד מהסכום שקונה סביר יסכים לשלם תמורת רכישת הזכויות בנכס. כמו כן הובהר שם, כי זהותו של המוכר (האם הוא עוסק או פרטי), איננה משנה את שווי הקרקע בשוק החופשי ולכן איננה משפיעה על שיעור היטל השבחה.

כך, כפי שהומחש בדוגמה שהובאה בפסק הדין, שתי קרקעות זהות במצב הקודם, שמבחינת אפשרויות הניצול של הקרקע, הושבחו במידה זהה עקב התכנית המשביחה, הרי ששווי שתי הקרקעות בשוק הקונים חייב להיות זהה. עוד נקבע, כי למרות שקרקע אחת של עוסק (שמחויב להעביר את חלק המע"מ לרשויות המס) והקרקע השנייה של פרטי (שלא מחויב במע"מ); ולמרות העובדה שהמוכר העוסק מתעשר פחות ממכירה זו לעומת המוכר הפרטי בשל חבותו במע"מ; הרי שאין בכך כדי להשפיע על שווי הקרקע, שכן הקונה הסביר לא יסכים לשלם יותר, על אותה קרקע, למוכר החייב במע"מ.

34. כאמור, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי לפי הדין הקיים, קביעות אלו בדין יסודן, שכן יש להפריד, בין שאלת התעשרותו של הבעלים המוכר מהתכנית המשביחה, לבין שאלת עליית שווי הקרקע עקב התכנית המשביחה.

כפי שנקבע לא אחת, בעת הערכת שוויו של נכס השמאי נדרש לצפות (נכון למועד הקובע) את הסכום שקונה סביר יסכים לשלם עבור רכישת הזכויות בנכס בעסקה תאורטית ולפי זה לקבוע את שווי הנכס, ללא כל קשר לעסקה שנעשתה בסופו של דבר ולמחיר ששולם במסגרתה.

לפיכך, חבותו של מוכר עוסק, במע"מ, אכן משפיעה על הרווח שלו מהמכירה, אך איננה משפיעה על שווי הנכס, כל עוד זה נבחן מבעד לעיניו של הקונה הסביר. זאת, הואיל והאחרון לא יסכים לשלם יותר למוכר שמתעשר פחות מהמכירה לעומת מוכר שמתעשר יותר. משכך, חבות המוכר במע"מ כמו גם זהות המוכר והוצאותיו השונות, כלל אינה רלוונטית לשומת ההשבחה שעוסקת בעליית שווי המקרקעין. במאמר מוסגר יוער, כי הרווח של המוכר אכן יושפע גם מהחבות במע"מ או ממיסים אחרים המוטלים עליו, כפי שיושפע גם מכל הוצאה שהוציא המוכר כדי לייצר את ההשבחה. אלה כאלה אכן משפיעים על הרווח והתעשרותו של המוכר ולא על השווי או שיעור עליית השווי עקב התכנית המשביחה.

לעניין זה, יבקש היועץ המשפטי לממשלה להפנות גם לפסק דינו של בית המשפט הנכבד בעניין **אברמוביץ**, שם נקבע שאין לקזז מההשבחה את החבות בשיפוי על תביעות לפי סעיף 197 לחוק, שנטל על עצמו הבעלים.

גם שם הנימוק המרכזי להלכה נעוץ היה בקביעת בית המשפט הנכבד, כי היטל השבחה איננו מוטל על הרווח או על התעשרותו הפרטנית של המוכר מההשבחה, אלא נגזר אך מעליית שווי הקרקע עקב התכנית המשביחה – ונתון זה נבחן כאמור בשוק חופשי ואובייקטיבי, מנקודת מבטו של הקונה הסביר (וראו סעיפים 16-17 לפסק דין אברמוביץ).

35. בצד זאת, יצוין כי פסק הדין בענין **קופת התגמולים**, לא נתן דעתו לשאלה האם יתכנו שווקים נפרדים לנכסים שונים, שישפיעו על שווי הנכס כאמור; כלומר שוק של קונים פוטנציאלים שהינם עוסקים ולא פרטיים, לעומת שוק שהקונים הפוטנציאלים הינם פרטיים ולא עוסקים, או שוק שהקונים הפוטנציאלים בו מורכב הן מעוסקים והן מפרטיים; וכנגזרת מכך – ככל שקיימים שווקים נפרדים לנכסים שונים, האם יש בכך כדי להשפיע על שאלת הכללת המע"מ בחישוב השווי לצורך היטל השבחה?

לענין שאלה זו, עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי ההנחה שישנו שוק אחד בלבד איננה משקפת את המציאות העסקית הנוהגת, ויש להכיר בכך שיש נכסים המיועדים בעיקר לשוק של עוסקים, לעומת נכסים המיועדים בעיקר לשוק של פרטיים. כמו כן, יתכנו מקרים של שוק מעורב. הנחיות לעניין סיווג הנכסים כאמור, נכללו בתקן מספר 11, כפי שצוטט בהרחבה לעיל.

36. לאור עמדה זו, לפיה יתכנו שווקים נפרדים לעוסקים ולפרטיים, עמדת היועץ המשפטי לממשלה הינה כי הקביעה לפיה יש לכלול את רכיב המע"מ כחלק מהשווי, כפי שנפסק בעניין קופת התגמולים, תקפה רק לגבי נכסים ששוק הקונים הינו פרטיים, שכן שם אכן השווי לקונה הסביר שהינו פרטי הוא הסכום הכולל שמשלם הקונה עבור רכישת הנכס וסכום זה כולל מע"מ. כל זאת, משום שקונה פרטי כלל איננו מבחין בין רכיב המע"מ לרכיבים אחרים בסכום התמורה עבור רכישת הנכס, והוא רואה לנגד עיניו את הסכום הכולל שהוא נדרש לשלם עבור הרכישה.

לעומת זאת, בנכסים ששוק הקונים שלהם הינו עוסקים, אין לכלול את רכיב המע"מ כחלק מהשווי. טעם הדבר טמון בכך שהסכום שקונה סביר של הנכס, שבשוק זה הוא עוסק, צפוי לשלם עבור רכישת הזכויות הוא סכום שאינו כולל מע"מ, לאור זכאותו של עוסק להתקזז על המע"מ ששילם.

לפיכך, ולמרות שהקונה העוסק אכן מעביר למוכר העוסק סכום הכולל מע"מ עבור רכישת הנכס, לאמיתו של דבר, הקונים העוסקים אינם מחשיבים את רכיב המע"מ כחלק מהסכום המשולם עבור רכישת הזכויות, זאת לאור זכאותם להזדכות על סכום זה. על-כן, בשוק של עוסקים, השווי מנקודת מבטם של הקונים אינו כולל מע"מ, ולפיכך אין להביא את רכיב המע"מ בחישוב ההשבחה.

ואכן, כפי שזכר לעיל, הפסיקה המעודכנת של חלק מוועדות הערר הכירה בכך שיש לסייג את הלכת קופת התגמולים, כך שהיא תקפה רק לגבי נכס ששוק הקונים הינו פרטיים, ולא לגבי נכס ששוק הקונים הינו עוסקים בלבד.

37. ואולם, העמימות שנתרה, ובכך גם עוסקת בקשת רשות הערעור דכאן, נוגעת לאותם מצבים שבהם שוק הקונים הינו מעורב. במצבים אלה, אין התאמה גם בין הפסיקה העדכנית לפיה במצבים אלה יש לכלול את רכיב המע"מ (הפסיקה מחילה את הלכת קופת התגמולים גם במצבים אלה ומסייגת את אותה הלכה רק במקרים שבהם שוק הקונים הינו שוק מובהק של עוסקים), לבין הוראות התקן לפיהן ברירת המחדל במצבים אלה היא שאין לכלול את המע"מ כחלק מהשווי, זאת לצד הנחיות נוספות שמאפשרות לשמאי לנתח את שוק הקונים גם בשוק שנחזה להיות מעורב.

38. לענין שאלה זו, עמדת היועץ המשפטי לממשלה הינה, שבמקרים אלה יש צורך בבחינה דו-שלבית.

תחילה, במקרה שבו השוק נחזה להיות שוק מעורב, יש להעמיק בבדיקה השמאית בהתאם לקריטריונים הקבועים בסעיף 4 לדברי ההסבר לתקן. ככל שבדיקה זו מניבה, כי השוק שנחזה להיות מעורב הוא למעשה שוק של פרטיים או שוק של עוסקים, אזי יש להחיל את הכללים הקבועים בסעיפים 3א ו-3ב לתקן (בהתאמה).

רק ככל שהבדיקה המעמיקה של השמאי מלמדת כי השוק שנחזה להיות שוק מעורב הוא אכן שוק מעורב, ולעמדת השמאי הממשלתי רוב השווקים אינם כאלה, יחול הכלל הקבוע בסעיף 4 לתקן לפיו אין להתחשב ברכיב המע"מ.

39. כפי שנקבע בעניין **אברמוביץ**, נקודת הייחוס המשפטית לבחינת שווי המקרקעין "במצב החדש" היא ערכם של המקרקעין בשוק החופשי בעת הרלוונטית. זהו נתון אובייקטיבי השאוב אך מהתכונות הקרקעיות ומגורמים שיש בהם כדי להשפיע על המחיר **שקונה סביר** יהיה מוכן לשלם בעד המקרקעין בשוק החופשי.

ברם, השאלה מיהו ה"קונה הסביר" וכמה "יהיה מוכן לשלם" בעד המקרקעין (או הזכויות במקרקעין), במסגרת עסקה רעיונית שנעשית בשוק חופשי, היא שאלה שמאית במהותה.

יציין היועץ המשפטי לממשלה לעניין זה, כי שאלת הכללת המע"מ באותם מצבים חריגים שבהם גם לאחר הבחינה המעמיקה התברר שהינו שוק מעורב, אכן איננה פשוטה, שכן לכאורה במצבים אלה, אין בידינו לקבוע מיהו הקונה הפוטנציאלי של הנכס שלפיו יש לקבוע את השווי. האם עוסק שמבחינתו רכיב המע"מ לא מהווה חלק מסכום הרכישה, או שמא פרטי שמבחינתו רכיב המע"מ הינו חלק בלתי נפרד מסכום הרכישה.

יחד עם זאת, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, בהעדר הוראה בחוק לעניין זה, יש לנהוג במצבים אלה, כפי שמנחה התקן ולא לכלול את המע"מ כחלק מהשווי. זאת, בעיקר מהטעם שניתן לראות במקרים אלה, כמקרים שיש ספק לגבי זהות הקונה הסביר – האם עוסק או פרטי, והנישום זכאי ליהנות מספק זה. יקשה השואל וישאל – ומדוע שלא להחמיר בכלל שנקבע ביחס לשוק מעורב ולכלול במסגרת הערכת שווי העסקה את רכיב המע"מ, אם מצויים בו גם רוכשים פרטיים. לכאורה, ניתן היה לנסות ולקבוע כלל מורכב יותר שמבקש לעמוד על דומינטיות פועלם של כל אחד מן הרוכשים – הפרטי והעוסק – על קביעת התמורה שהיו מוכנים לשלם בשוק רעיוני מעורב שכזה. ואולם, כלל כאמור הוא כלל שסרבולו בעוכריו. לכן, באין אמת מידה משפטית להכריע לכאן או לכאן – נראה שיש לאמץ גישה מקלה יותר לעניין הערכת שווי העסקה, כפי שנקבע בתקן מספר 11 על-ידי מועצת שמאי המקרקעין והוועדה לתקינה שמאית.

בהקשר אחרון זה, ובכל הנוגע לאופן התייחסות השמאים לרכיב המע"מ בנושא שלפנינו, ניתן להפנות – בשינויים המחויבים – לפסק דינו של בית המשפט הנכבד רע"א 9778/16 זליגמן נ' הפניקס (פורסם בנבו, 31.5.2018):

34. באילו נסיבות ייטה בית המשפט לאמץ את פרשנות הרשות המינהלית? מהפסיקה עולה כי מקום בו קיימת עמימות פרשנית, ולשון דבר החקיקה מאפשרת פרשנויות שונות, עשויה הפרשנות של הרשות המינהלית – ככל שהיא אינה סותרת את לשון ההוראה – להכריע את הכף. כמו כן, ככל שההסדר הנורמטיבי



**עוסק בתחום הדורש מומחיות מקצועית והיכרות קרובה ומעמיקה עם יישום ההוראות בשטח, ייטה בית המשפט לאמץ את פרשנותה של הרשות המינהלית (בג"ץ 333/68 מפעלי מושבי הדרום חברה לפיתוח בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד כג(1) 508, 512 (1996); עניין אקסלברד, 408-407; עניין עגלי בקר, פסקה 11(ב)-(ג) וחוות דעתה של השופטת ד' ברק-ארז; אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 801-800 (1993) (להלן: פרשנות החקיקה)). עמד על כך פרופ' יצחק זמיר בספרו הסמכות המינהלית:**

**'... במתן הפירוש, בית המשפט אינו מתעלם מן הפירוש שנתנה הרשות המינהלית. הוא מביא בחשבון שהחוק הפקיד את הסמכות בידי הרשות והטיל עליה את האחריות להפעלת הסמכות. הוא מודע לכך שהרשות היא בעלת כישורים להפעלת הסמכות, לעתים אפילו בעלת מומחיות מיוחדת, והיא מתבססת על ניסיון מעשי. הוא מעריך את העובדה שהיא פועלת מתוך היכרות קרובה עם המצב בשטח, כדי לממש מדיניות שלטונית במסגרת המשאבים העומדים לרשותה. הוא מתחשב באפשרות שהפירוש המינהלי משקף את הפרקטיקה המינהלית, שיש בה כדי ליצור ציפייה לגיטימית ותחושת הסתמכות מצד האזרח. כל אלה יש בהם כדי להקנות משקל רב לדעתה של הרשות באשר לפירוש החוק המקנה לה את הסמכות' (יצחק זמיר הסמכות המינהלית 224-223 (2010) (להלן: הסמכות המינהלית)).'**

40. טרם חתימה, היועץ המשפטי לממשלה יבקש להדגיש, כי יש לנקוט משנה זהירות בהשוואת הסדרים מורכבים כגון אלה של היטל השבחה להסדרי מס אחרים. תכליותיהם השונות של הסדרי המס, כמו-גם הוראות הדין המפורשות שנקבעו להגשמת התכליות האמורות, מכתיבות שונות שיש להעמידה כתמרור אזהרה בבואו של הפרשן להקיש מהסדר מס אחד למשנהו.

41. סיכומו של עניין, עמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי בבואו של השמאי לבחון את "שווי העסקה" אשר "כאילו נעשתה בשוק חופשי", יש לפעול לסיווג שוק הקונים שבו יימכר הנכס בין קונה מרצון למוכר מרצון – האם שוק הקונים של הנכס הינו של עוסקים או של פרטיים. סיווג זה הוא עניין למומחיות שמאית. או-אז, יש להתחקות אחר השווי שכל סוג של רוכשים רואה לנגד עיניו. רוכש סביר פרטי יראה לנגד עיניו את השווי ככזה שכולל את רכיב המע"מ, ואילו רוכש סביר שהוא עוסק מורשה הקונה את הנכס לא יראה כן. ואילו באשר לשוק מעורב, יש חובה לוודא כי אכן עניין לנו בשוק מעורב (ולעמדת השמאי הממשלתי מרבית השווקים אינם כאלה), וככל שהוא כזה יש מקום לנהוג בהתאם לתקן מספר 11 הקובע שככלל אין מקום לכלול את מרכיב המע"מ בהערכת שווי ההשבחה.

  
רון רוזנברג, עו"ד

סגן בכיר במחלקת הבג"צים  
בפרקליטות המדינה

היום, ט' בשבט תשע"ט  
15 בינואר 2019