

תוכן עניינים

1. מאמרים בנושא היטל השבחה

8 עמ'	1.1	כיצד ניתן להקטין את החבות בהיטל השבחה מיד עם אישורה של תכנית בנין עיר חדשה.
10 עמ'	1.2	טיפול מונע לצורך הקטנת החבות בהיטל השבחה, כבר בתחילת הליכי ההכנה הראשוניים של תב"ע (מאמר א').
15 עמ'	1.3	טיפול מונע לצורך הקטנת החבות בהיטל השבחה, כבר בתחילת הליכי ההכנה הראשוניים של תב"ע (מאמר ב').
18 עמ'	1.4	כיצד לנצל את תכנית המתאר של מחוז המרכז (תמ"מ/21/3) על מנת להקטין תשלומי היטל השבחה בגין שינוי יעוד של קרקעות חקלאיות.
21 עמ'	1.5	אי תשלום היטל השבחה בנכסים בחכירה מרשות מקרקעי ישראל.
25 עמ'	1.6	ביטול חיובי היטל השבחה בהעדר "התעשרות" של בעל הקרקע - ישום הלכת בית הכרם.
30 עמ'	1.7	חיוב בלתי חוקי בהיטל השבחה – ממה צריך להזהר.
36 עמ'	1.8	"סיפור מקרה הצלחה" - ביטול מוחלט של דרישת היטל השבחה (מאמר א') - לקרוא, ללמוד וליישם.
40 עמ'	1.9	איך להקטין חיובי היטל השבחה ע"י הגדרה מדוייקת של המונח "מקרקעין" - ישום ערר קולנוע אילת נ' הועדה המקומית אילת.
44 עמ'	1.10	כיצד לנטרל את הסיכון של הגדלת שומת היטל השבחה ע"י שמאי מכריע.
50 עמ'	1.11	"סיפור מקרה הצלחה" - ביטול מוחלט של דרישת היטל השבחה (מאמר ב') - לקרוא, ללמוד וליישם.
55 עמ'	1.12	מהו "הטיעון המנצח" שיכול להפחית עד 25% מסכום היטל השבחה בגין הקלות בניה.
59 עמ'	1.13	"סיפור מקרה הצלחה" - ביטול מוחלט של דרישת היטל השבחה (מאמר ג') - לקרוא, ללמוד וליישם.
65 עמ'	1.14	איך יזם/בעל קרקע יכול ליצור דירות גן ע"י בקשת הקלה - ללא תשלום היטל השבחה.
69 עמ'	1.15	איך אפשר לנצל את קיומה של תמ"א 38 (שפטורה מהיטל השבחה) כ"מנוף" להפחתת היטל השבחה בגין תכניות אחרות (שאינן פטורות מהיטל).

2. מאמרים בנושא מס שבח

2.1	הקטנת חבות במס שבח במכירת חלק מסויים ממקרקעין ע"י קביעת מחיר רכישה נכון - ישום הלכת מירון. עמ' 74
2.2	הקטנת חבות במס שבח ובמס רכישה ב"עסקאות נטו". עמ' 77
2.3	כיצד לשלם פחות מס שבח בהעברת נדל"ן בין חברות קשורות - ישום פס"ד קונטיננטל. עמ' 82
2.4	הכרה בהוצאות לצורך הקטנת תשלומי מס שבח - גם ללא קבלות. עמ' 84
2.5	כיצד להמנע מתשלום מס שבח עודף במכירת נדל"ן בין חברות בעלות קשרים עסקיים - ישום פס"ד שחר ש.יזום והשקעות. עמ' 86
2.6	רעיון יצירתי להפחתת מס שבח ב-50% במכירת קרקע חקלאית שיעודה שונה לבניה - ישום הלכת בראון. עמ' 88
2.7	כיצד להקטין תשלומי מס שבח / מס רכישה לאור שינויים בשער הדולר. עמ' 95
2.8	אי תשלום מס שבח במכירת זכויות בניה בנכס עם חוזה חכירה. עמ' 98
2.9	מכירת דירת מגורים מזכה עם זכויות בניה נוספות - שיקולים ומסקנות כיצד לחסוך במס שבח. עמ' 101
2.10	כיצד לשלם פחות מיסים לאור השינויים בחוק מיסוי מקרקעין בעת מכירת דירת מגורים הכוללת זכויות בניה נוספות שטרם נוצלו (מאמר א'). עמ' 106
2.11	כיצד לשלם פחות מיסים לאור השינויים בחוק מיסוי מקרקעין בעת מכירת דירת מגורים ולהמנע ממיסוי זכויות בניה פוטנציאליות (מאמר ב'). עמ' 110
2.12	כיצד לשלם פחות מיסים בעסקת קומבינציה לאור השינויים בחוק מיסוי מקרקעין. עמ' 114
2.13	רעיון יצירתי להקטנת מס שבח בעת מכירת "דירת מגורים" הכוללת זכויות בניה נוספות (מאמר ג'). עמ' 118

3. מאמרים בנושא שינוי יעוד קרקע

3.1	7 תמרורי אזהרה בבדיקת טבלאות איחוד וחלוקה (מאמר א'). עמ' 123
3.2	שינוי יעוד קרקע חקלאית במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה מחדש - מספר כללים חשובים. עמ' 125
3.3	"מוקשים" צפויים בטבלאות הקצאה במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה מחדש (מאמר ב'). עמ' 130
3.4	כיצד לקבל זכויות בניה נוספות בתכנית בנין עיר חדשה - מבלי להגדיל את סה"כ הבניה והצפיפות המותרות בה. עמ' 133
3.5	הגדלת ההקצאה בעת שינוי יעוד קרקע חקלאית במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה מחדש עקב התייחסות גם ליעוד בתכנית מחוזית וארצית. עמ' 138

על מחבר הספר:

גלעד המאירי

- תואר ראשון בכלכלה ומנהל עסקים (B.A)
- תואר שני מוסמך במשפטים (LL.M)
- שמאי מקרקעין מוסמך.



גלעד המאירי, בעל ותק מקצועי של למעלה מ-15 שנים, משמש כמנכ"ל קבוצת אהוד המאירי ושות'. קבוצת אהוד המאירי ושות' נוסדה לפני למעלה מ-40 שנים ונמנית על אחת מפירמות שמאות המקרקעין ויעוץ הנדל"ן המובילות בישראל. www.e-hameiri.co.il

מאמרים מקצועיים, טיפים והדרכות בנושא היטל השבחה

הבהרה:

אין במידע שבמאמרים המתפרסמים בקובץ זה או בכל חלק ממנו כדי להוות ייעוץ משפטי או ייעוץ אחר או המלצה או חוות דעת מכל סוג שהוא. המחבר אינו נושא באחריות כלשהי בכל הקשור למאמר, תוכנו, נכונותו, אמינותו, דיוקו, שלמותו, תאימותו, עדכנותו, משמעותיותו והשלכותיו. האחריות בעשיית שימוש במאמר או בכל חלק ממנו היא על המשתמש בלבד ועליו לקבל עצה מקצועית מגורם מוסמך לפני נקיטה בכל פעולה או מחדל המסתמכים על הנאמר במאמר.

פרסום זה וכל הכתוב בו מוגן בזכויות יוצרים ואין לעשות בו שימוש למטרות מסחריות וכדו' ללא אישור המחבר.

כיצד ניתן להקטין את החבות בהיטל השבחה מיד עם אישורה של תכנית בנין עיר חדשה

עפ"י הוראות התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, מרגע שמאושרת תב"ע חדשה, נוצר חיוב בתשלום היטל השבחה. עם זאת, כידוע, מועד תשלום היטל השבחה הינו רק בעת מכירת הנכס או הוצאת היתר בניה. לכן, מקובל לחשוב כי אין טעם לטפל בנושא החיוב בהיטל השבחה עד לרגע שידרש התשלום.

חשיבה זו מוטעית !!!



כדאי מאוד לתת את הדעת לנושא היטל השבחה, דווקא מיד עם הוצרות החיוב, כלומר, מיד עם אישור התב"ע, ולא לחכות עד למכירת הנכס או הוצאת היתרי הבניה בעתיד!

התמודדות עם גובה החיוב כבר בשלב המידי של אישור התב"ע, עשויה להקטין משמעותית את ההיטל הצפוי, לחסוך כסף רב ולצמצם את הסיכון הקיים בפרוייקט !!!

אז למה כדאי להתווכח על סכום ההיטל הסופי כבר היום ולא לחכות? מה בוער?



ברגע שיוחל בהקמת הפרוייקט והוצאת היתרי בניה, השמאי מטעם הועדה המקומית יגזור כבר את שווי הקרקע בתכנית ממחירי המכירה/השכרה הצפויים בפרוייקט, כפי שישתקף במחירונים ובעסקאות למכירת/השכרת שטחים שתתבצענה על ידי היזם. לחילופין ההערכה תגזר מהמחיר בו ימכור היזם את הקרקע.

לפיכך, יוצר מילכוד, לפיו ככול שהפרוייקט יוצג על ידי היזם בשוק כמוצלח יותר, או שהמחיר שיושג עבור הקרקע יהא ראוי, כך יגזר היטל השבחה גבוה יותר.

דהיינו, הועדה המקומית תהנה, שלא בצדק, מפירות הצלחת השיווק והמוניטין של היזם. לעומת זו, מיד עם אישור תב"ע, קיימת אי ודאות ואין שום מידע ספציפי לועדה המקומית בעניין מחירי השטחים השונים בפרוייקט.

מיד עם אישור התב"ע, עוד לפני הכנת תכנית בקשה להיתר, ניתן לעיתים לטעון כי ישנן כל מיני מגבלות אדריכליות בתב"ע ובמגרש שצפויות להקשות על ניצול אחוזי הבניה. כך שהשטחים האפקטיביים לשיווק בפרוייקט קטנים יותר מהיקף זכויות הבניה המותר ולפיכך ההשבחה הנובעת מהתב"ע קטנה יותר. אולם, אם נמתין עם נושא היטל השבחה לשלב מתקדם שבו כבר תהיינה תכניות הגשה מפורטות, יתכן שטענה כזו כבר לא תוכל להטען, במידה ובסופו של דבר האדריכל מטעם היזם "הצליח" לאחר מחשבה ומאמצים מקצועיים לנצל בצורה אפקטיבית את זכויות הבניה.

הסכום הסופי שיקבע כבר כיום, יהווה פרמטר ברמת ודאות מלאה בסך תקצוב הפרוייקט העתידי.

לכן, מומלץ לבקש מהועדה המקומית להוציא חיוב בהיטל השבחה על כלל שטח התכנית (או כלל הנכסים שברשותכם) מיד עם אישורה, ולאחר מכן להגיש ערעור כמקובל באמצעות שומה נגדית וכו'.

יש להדגיש כי בעצם הוצאת החיוב בהיטל ע"י הועדה וניהול הליכים לצורך קביעת היטל סופי אין הבעלים נדרשים בסופו של דבר לשלם היום שום סכום. הסכום הסופי שנקבע מוצמד עפ"י החוק, ללא ריבית, לנמוך מבין המדדים (מחירים לצרכן או תשומות בניה) עד למועד בו בעל הקרקע מממש את הזכויות החדשות, ע"י קבלת היתר בניה או מכירת הנכס. עם זאת, בחלק מהועדות המקומיות, קיים נוהג לפיו הן דורשות כי הבעלים יתחייבו לשלם מיידית חלק ניכר מסכום ההיטל הסופי שיקבע, כתנאי להכנת שומה וניהול הליכי הערעור כיום (במקום במועד מכירת הנכס או הוצאת היתר בניה). לדעתנו נוהג זה אין לו בסיס חוקי איתן. מכל מקום, ניתן לברר את עמדת הועדה המקומית הספציפית מראש ולפעול בהתאם

הקטנת חבות בהיטל השבחה -

טיפול מונע כבר בתחילת הכנת תכנית בנין עיר

אדריכל המכין תכנית בנין עיר (תב"ע) חדשה, עבור יזם, פועל בדרך כלל במטרה לנצל את הקרקע ולהגדיל את ערכה עד למקסימום האפשרי, במגבלות שמציבות הרשויות השונות.

אולם, התמקדות ב"מטרת-על" זו בלבד אינה מספיקה ועלולה להביא בעתיד לבזבוז מיותר של כסף.



רבים מהיזמים נוטים לשכוח, כי התב"ע מהווה גם את **המסמך המחייב היחיד**, שיוצר בסופו של תהליך, חיוב חדש בהיטל השבחה ואשר על פיו יחושב סכום ההיטל – כל מילה, סימון, מגבלה, או הטבה כלשהם בתב"ע, יכולים לבוא לידי ביטוי בשומת היטל ההשבחה שתערך בעתיד ע"י **שמאי מקרקעין**.

כידוע, היטל השבחה הינו אחד ממיסי הנדל"ן הכבדים ביותר, אך ניתן לבצע "תכנון מס" נכון מראש עוד בתחילת הכנת התב"ע.

מנסיוננו הרב בליווי ערעורים על שומות היטל השבחה, ראינו כי לעיתים, **די היה בעריכת שינויים קלים בלבד בתב"ע בשלב הכנתה, על מנת לחסוך כסף רב לבעלים!** אולם, ברגע שהתב"ע אושרה במתכונתה – ידינו כבר היו כבולות.

לכן, חשוב מאוד להכין מראש את התב"ע. באופן שיווצר היטל השבחה מינימלי. במאמר זה נציין מספר "מוקשים" אליהם כדאי לשים לב כיום/בעל קרקע בעת הכנת תב"ע חדשה:

1

שטחי שירות

תמיד כדאי לקבוע את היקף שטחי השירות עפ"י הדרוש והאופטימום הכלכלי, ולא מעבר לכך (גם אם ועדת התכנון מוכנה לאשר יותר) – "כל המוסיף גורע". נניח, כי ההיקף הדרוש אותנו מתכוון היזם לנצל הינו 20% בלבד מכלל השטח העיקרי ובתב"ע החדשה ניתן לאשר עד 35%.

לא לעשות זאת! לא לבקש יותר מ-20%.

במידה ויאושרו 35%, היזם עלול לשלם היטל השבחה גם עבור שטחי השירות העודפים, אפילו אם אינו מתכוון לבנות אותם¹.

זכרו, בעת הדיון בעתיד בנושא היטל השבחה, בד"כ אחת הטענות של השמאי מטעם הועדה המקומית תהא, כי אילו היזם היה חושב באמת שאין לשטחים העודפים ערך כלשהו מבחינתו, אזי מדוע טרח לבקש מהועדה לאשר אותם בתב"ע מלכתחילה.

2

הגדרת "מצב תכנוני קיים"

חשוב ביותר להגדיר בתקנון התב"ע, בצורה מפורטת מאוד, מהם **היקפי הבניה וסוגי השימושים המותרים עפ"י התוכניות שבתוקף כיום**, דהיינו, מה ניתן לבנות ולעשות ב"מצב קיים".

במידה והתכניות שמהוות את ה"מצב הקיים" אושרו כולן לפני שהנכס נרכש על ידכם, או לפני יום 1.7.1975 (מועד קובע עפ"י החוק), אזי ה"מצב הקיים" ישמש בעתיד כבסיס להשוואה מול ה"מצב החדש", אשר על פיו תחושב ההשבחה.

מדוע זה חשוב כל כך?



פעמים רבות, בעיקר בתכניות שאושרו לפני זמן רב, קיימת אי בהירות לגבי

1 * בעת מכירת הנכס.

פרשנות הוראות התכנית.

דבר זה נוגע גם לעניינים בסיסיים מאוד, כגון: היקף זכויות בניה, מספר קומות, היקף שטחי שירות ועוד.

מטבע הדברים, כאשר בעתיד תעלה שאלת גובה היטל ההשבחה ותדרש השוואה ל"מצב הקיים" עפ"י אותן תכניות – הועדה המקומית תנסה להציג פרשנות לטובתה, על פיה ב"מצב הקיים" היקף הבניה והשימושים היה מצומצם יחסית ולפיכך קיימת השבחה גבוהה.

לכן, במידה ואי הבהירות תנוסח כבר בשלב הראשוני, בתקנון התב"ע החדשה, בצורה מחייבת וחד משמעית **לטובתכם** - **הרי שחסכתם כך בוודאות הרבה מאוד**

כסף! הן בגין צמצום היטל ההשבחה הצפוי, והן בגין המנעות בעתיד מניהול ויכוח ארוך שעלול להיות מוכרע רק בביהמ"ש.

לכאורה עולות כאן שתי שאלות:

- א. אם בעתיד הועדה המקומית תפרש את התכניות ב"מצב הקיים" לטובתה, מדוע היום היא תסכים לפרשנות אחרת?
- ב. אם היא אכן תסכים לפרשנות, אז בשביל מה ליצור את הויכוח כבר כיום?

התשובה לשאלות אלו פשוטה:

בעתיד, הויכוח יתנהל מול שמאי המקרקעין מטעם הועדה המקומית, מול היועץ המשפטי של הועדה ומול פקידי הועדה הממונים על נושא היטל השבחה. כל אותם גורמים אוזנים באינטרס אחד ויחיד – הגדלת גובה היטל ההשבחה (בכפוף לפרשנות המשפטית הרצויה).

אולם **כיום**, בתחילת התהליך, הגורמים בועדה המקומית האמונים על קידום התכנית הינם מהנדס העיר ואנשי התכנון המקצועיים (תוך הנחיות מסויימות מהיועץ המשפטי של הועדה). כל אותם גורמים פועלים במטרה מרכזית אחת והיא - קידום התב"ע.

לכן, דווקא **כיום** הצגת "מצב קיים" הכולל היקף בניה ושימושים נרחב, משרת את אינטרס הועדה המקומית. שהרי, ככול שהשינוי בין שני מצבי התכנון יהא קטן יותר, כך יוכלו לאשר אותו בקלות רבה יותר ללא התנגדויות רבות **בועדה המחוזית** (מצידה או מצד גורמים אחרים).

כמו כן, המציאות מלמדת, כי כמו בכל מערכת ציבורית - עקב אופי המערכת, ריבוי בעלי התפקידים וליקויים בתיאום עמדות, בד"כ אנשי הועדה המקומית שעוסקים בקידום התב"ע החדשה ובפרשנות ה"מצב הקיים" **כיום**, אינם מודעים להשלכות של מעשיהם לעניין גובה היטל ההשבחה שידרש רק **בעתיד** הרחוק.

כתב שיפוי לועדה המקומית בגין תביעות פיצויים לפי סעיף 197

3

כידוע, ועדות התכנון דורשות בד"כ מיזם לתת כתב שיפוי, לפיו הוא מתחייב לממן את הפיצויים שישולמו ע"י הועדה לתובעים שונים, אם בעתיד יוגשו תביעות בגין פגיעה תכנונית לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה.

טענות רבות הועלו מצד יזמים בנושא זה, לפיו אין צדק כי הם ישאו גם בתשלום הפיצויים וגם בתשלום מלוא היטל ההשבחה (שנועד לכאורה למימון אותם פיצויים).

אולם, נכון להיום עדין המנהג האמור קיים.

לכן, עד שיפסק הנוהג הני"ל, נציע בשלב זה לבצע פעולה קטנה אך חשובה ביותר שיתכן ותוכל להוות מעין "תעודת ביטוח" חלקית ליזם כנגד אותה התחייבות.

אם הועדה אכן דורשת כתב שיפוי כתנאי לאישור התב"ע, **חשוב ביותר להכניס סעיף מפורש בתקנון התב"ע בו מצויין כי היזם יתן כתב שיפוי לועדה המקומית.**

הקטנת חבות בהיטל השבחה - טיפול מונע כבר בתחילת הכנת תכנית בנין עיר

במאמר זה נציין מספר "מוקשים" אליהם כדאי לשים לב כיום/בעל קרקע בעת הכנת תב"ע חדשה ונפרט כמה היבטים חשובים שכדאי לקחת בחשבון **כבר בשלב התכנון**, כך שיווצר היטל השבחה מינימלי.
ישום הטיפים הללו עשוי לחסוך לכם הרבה מאוד כסף!

1. התחייבות יזם לביצוע מטלות ציבוריות

לעיתים, קיימת דרישה מאת ועדת התכנון כי היזם יקח על עצמו ביצוע של מטלות ציבוריות מסויימות, כגון: הקמת חניון ציבורי, גינה, הצבת פיסול סביבתי וכו'.

במקרה זה, חשוב מאוד לציין את כל המטלות הללו **בגוף תקנון התכנית**, ולא רק במסגרת הסכם בין היזם לרשויות.

מדוע זה חשוב?

ברגע שהתחייבות תופיע בתקנון התב"ע, היא תהפוך לחלק בלתי נפרד מהוראות התכנית. ע"י כך, ניתן יהיה לטעון כי צריך לקזז את מלוא עלות ביצוע המטלות משווי המקרקעין ב"מצב החדש" - באופן זה, מחצית מעלות המטלות תופחת מההיטל.

היבט זה נידון לדוג' בערר 487/11 גלבוט מיכל ואח' נגד הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, וכך קבעה ועדת הערר בהחלטתה:

"העוררים טוענים כי שומת המשיבה אינה מפחיתה עלויות של מטלות ציבוריות כגון פיתוח השצ"פ, מטלות המפורטות בתכנית במצב חדש..."



מה זה משנה?

ברגע שנושא כתב השיפוי יופיע בתקנון התב"ע, התחייבות היזם הופכת להיות חלק בלתי נפרד מהוראות התב"ע. דהיינו, **ההתחייבות כבר נובעת מהתב"ע עצמה** ולא מ"סתם הסכם" חיצוני שנערך בין שני גופים כלשהם - חב' יזמית X מול רשות מקומית Y.



אז מה ההבדל?

כידוע, עפ"י החוק, בעת חישוב גובה היטל השבחה, יש להביא בחשבון ולשקול את כל האלמנטים המופיעים בתב"ע שמשפיעים על שווי הנכס - גם את אלה שמשביחים וגם את אלה שפוגעים, כאשר תוצאת ה"מאזן" היא הרלבנטית. לכן, במידה ונושא כתב השיפוי, שפוגע ביזם ויוצר חיוב עתידי בלתי ידוע לגביו, יהווה **חלק מהוראות התב"ע** - ניתן יהיה לטעון שצריך לקזז במלואו את אמדן תשלומי הפיצוי הצפויים משווי המקרקעין ב"מצב החדש".

ע"י כך עשוי היזם "לממן" לעצמו כמחצית מתשלום הפיצויים.

(היבט זה נקבע גם בע"א 2338/09 צבי אברמוביץ ואח' נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה תל-אביב-יפו)

ה"טיפים" שצינו במאמר זה הם קצה קצהו של הקרחון.

קיימים היבטים רבים מאוד שכדאי לתת להם את הדעת ורק ניתוח מעמיק של כל מסמכי תב"ע ספציפית (התקנון, התשריט והנספחים), ע"י שמאי מקרקעין המומחה לנושאי היטל השבחה, יביא לתוצאות רצויות.

זכרו, **אסור** להגיע למצב בו תאושר תב"ע ביוזמתכם מבלי לתת מראש את הדעת לנושא היטל השבחה הצפוי.

כאמור, פעמים רבות הסיבה העיקרית להכנתה של תכנית ב' הינה הצורך בביצוע איחוד וחלוקה מחדש, למגרשי בניה, בתוך המתחמים שקבעה כבר קודם תכנית א', ו/או קביעת הוראות בינוי ספציפיות. מלבד זו, תכנית ב' אינה כוללת הוראות מהותיות (שכן עצם שינוי היעוד והגדרת השימושים וזכויות הבניה נקבעו כבר בתכנית א').

לפיכך, כדאי לנסות להמנע כבר מראש מכתובת סעיף בתקנון תכנית א' לפיו "היתרי בניה יוצאו רק לאחר אישור תכנית בנין עיר מפורטת הכוללת הוראות בדבר איחוד וחלוקה מחדש..." – במקום זאת ניתן לכתוב כי "היתרי בניה יוצאו רק לאחר אישור תשריט איחוד וחלוקה מחדש ותכנית בינוי".

מה ההבדל ?

עפ"י סעיף 1.א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, ניתן לגבות היטל השבחה רק עקב אישור "תכנית מתאר מקומית" או "תכנית מפורטת" (כהגדרתן בחוק) בלבד. לכן, אם יוגדר מראש שניתן יהיה לקבל היתרי בניה בעתיד ע"י אישור תשריט לאיחוד וחלוקה ו/או תכנית בינוי – לא תיווצר עילה חוקית לגביית היטל השבחה **נוסף !**

ה"טיפים" שצינו במאמר זה הינם "על קצה המזלג".

קיימים היבטים רבים מאוד שכדאי לתת להם את הדעת ורק ניתוח מעמיק של כל מסמכי תב"ע ספציפית (התקנון, התשריט והנספחים), ע"י שמאי מקרקעין מומחה, יביא לתוצאות רצויות.

חשוב להמנע מלהגיע למצב בו תאושר תב"ע ביוזמתכם מבלי לתת מראש את הדעת לנושא היטל השבחה הצפוי.

חוסר תשומת לב כעת, עלול להביא בעתיד לבזבוז מיותר של כסף !



...
"מבחינה משפטית ככל שהמטלה אכן כלולה בתכנית יש להביאה בחשבון בשווי המקרקעין במצב חדש..."

יתרה מכך, הקיזוז הנ"ל אינו אמור עקרונית למנוע מהיזם לדרוש בעתיד גם קיזוז מלא של עלות מטלות מסויימות מהיטלי הפיתוח - במידה והמטלות כוללות ביצוע תשתיות מסויימות במקום העיריה שבגינן נדרשים היטלים (כגון: סלילת כביש, מדרכה וכדו').

שינוי יעוד קרקע בשני שלבים

2

קיימים מקרים בהם שינוי יעוד של קרקע מבוצע בשני שלבים ע"י שתי תכניות, כדלקמן:

תכנית א' - משנה את יעוד הקרקע (למשל, מחקלאי למגורים) ובה מסומנים מתחמי בניה גדולים ונקבעים העקרונות לענין סוג הבניה (כגון: מגורים א' / ב' / מיוחד וכו') והיקף הבניה המותר (כגון: אחוזי בניה ומספר יח"ד) בכל מתחם. תכנית ב' – קובעת איחוד וחלוקה מחדש בתוך כל מתחם, כך שיווצרו מגרשי בניה קטנים ודרכי גישה פנימיות, שיוקצו לבעלים השונים לפי חלקם היחסי.

בד"כ, במקרה זה, בתכנית א' מצויין כי "היתרי בניה ינתנו רק לאחר אישור תכנית בנין עיר מפורטת לכל מתחם שתכלול הוראות בדבר איחוד וחלוקה". כלומר, לפי תכנית א' הקרקע עדין לא זמינה לבניה ורק עם אישור תכנית ב' יושלם סופית הליך שינוי היעוד וינתנו היתרי בניה.

במצב כזה נוצרים שני חובלים נפרדים בהיטל השבחה – חיוב א' בעת אישור תכנית א' (ששינתה את היעוד) וחיוב ב' בעת אישור תכנית ב' (שיצרה "זמינות"). לכאורה, קיים הגיון כלכלי בדרישת שני היטלי השבחה, אולם, לעיתים ניתן "להתחמק" מראש מהחיוב בהיטל השני, כפי שנסביר להלן:

כיצד לנצל את תכנית המתאר של מחוז המרכז (תמ"מ/3/21) על מנת להקטין תשלומי היטל השבחה בגין שינוי יעוד של קרקעות חקלאיות

כאשר מתאשרת תכנית מתאר מקומית או מפורטת שקובעת שינוי יעוד של קרקע חקלאית למטרות בניה, נוצרת בעקרון חבות בהיטל השבחה. גובה ההשבחה הינו, כידוע, ההפרש בשווי השוק בין המצב הקודם בו היעוד חקלאי ליעוד החדש לבניה. במסגרת הגשת ערעור על גובה ההשבחה מקובל בדרך כלל למקד את הויכוח על היבטים כלכליים הנובעים מתכונות אותו נכס ספציפי (כגון: שוליות שטחים, שווי קרקע בסיסי ליחידת דיור, הפחתה לשיתוף בלתי מסויים- "מושע" וכדו').

יחד עם זאת, במאמר זה נסביר "על קצה המזלג" את הטענה העקרונית ש"נולדה" כבר ביום 12.11.2003, עם אישורה של תמ"מ/3/21, אשר יש בטענה זו בלבד בכדי להפחית את היטל השבחה הנדרש בעשרות אחוזים!

ראשית, חשוב להפנים כלל בסיסי: על פי החוק והפסיקה², לצורך חישוב גובה ההשבחה, אין להשוות בין שווי הנכס במצב התכנוני "החדש" למצב התכנוני "הקודם" (דהיינו, תב"ע מול תב"ע, כפי שנוהגות רוב הועדות המקומיות) – אלא – יש להשוות בין שווי הנכס במצב התכנוני "החדש" (לאחר אישור התב"ע החדשה המשביחה) לבין שווי **אלמלא אושרה התב"ע החדשה**.

כלומר, ב"מצב הקודם" יש להעריך את שווי הנכס לא רק עפ"י התכניות הקודמות החלות עליו, אלא גם להביא בחשבון כל אלמנט נוסף שיכול להשפיע על השווי בטרם מתאשרת אותה תב"ע מפורטת חדשה (חוץ מאשר גורמים הקשורים ישירות להליכי

² בעניין זה ראה לדוגמא:

פסיקת ביהמ"ש העליון ברע"א 4487/01 מ. לוסטרניק ובנו חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות.

פסיקת ביהמ"ש העליון ברע"א 6188/04 אלינוער רבין נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה "שרונים".

התכנון הספציפים של אותה תב"ע משביחה).

בענייננו, אותו "אלמנט נוסף" הינה תכנית המתאר המחוזית תמ"מ/3/21 - החל מיום 12.11.2003 (מועד אישור התכנית המחוזית), כל תב"ע מקומית ו/או מפורטת במחוז המרכז ששינתה יעוד של שטח חקלאי לבניה, למעשה לא יצרה שינוי יעוד חדש יש מאין!

הואיל וכבר קודם לכן, ב"מצב הקודם", תמ"מ/3/21 שינתה את יעוד אותו שטח מחקלאי ל"אזור פיתוח עירוני" או "אזור פיתוח כפרי" וכדו'.

לפיכך, חלק ניכר מההשבחה נוצר בכלל עקב אישור תמ"מ/3/21 ולא עקב התכנית המקומית/מפורטת המאוחרת יותר, ויש לזכור, כי לפי סעיף 1.1 (א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תכנית מתאר מחוזית אינה יוצרת חבות בהיטל השבחה, אפילו אם היא יוצרת עליית שווי של הנכס.

בשל זאת, ראוי לטעון כי אין לחשב את גובה ההשבחה תוך השוואה בין שווי חקלאי לשווי לבניה, אלא, בין "שווי קודם" ביעוד לבניה ופיתוח עפ"י תכנית מחוזית (שעדין לא ניתן על פיה להוציא היתרי בנייה), לבין "שווי חדש" ביעוד לבניה קונקרטי עפ"י תכנית מתאר מקומית/מפורטת (בה הקרקע "זמינה מיידית" לבניה).

כך שלמעשה מדובר בהשבחה רק ביצירת "זמינות" תכנונית ויצירת קונקרטיזציה בהתאם לעקרון שנקבע בהלכת ביהמ"ש העליון בע"א 1341/93 **סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתו"ב ת"א**.

ברור שהגדרת ההשבחה באופן שכזה תגרור הפחתה של עשרות אחוזים לעומת חישוב "סטנדרטי"!



אמנם קיימים מספר היבטים מורכבים שיש לתת עליהם את הדעת בעת ביצוע תחשיבי שווי במסגרת ישום טענה זו, אך **מנסיוננו בפועל במקרים מעין אלה**, התנהלות מושכלת תביא לתוצאות הרצויות!

מעטה חשוב לזכור, כל תב"ע לשינוי יעוד מחקלאות לבניה במחוז המרכז, שאושרה לאחר יום 12.11.2003 (מועד אישור התכנית המחוזית), קיים לגביה פוטנציאל הפחתת היטל השבחה נוסף מעבר למה שהיה מקובל קודם לכן !

כמו כן, ניתן במידה כזו או אחרת ליישם את האמור לעיל גם לתכניות שאושרו החל מיום 9.4.1998, אשר בו הופקדה התכנית המחוזית אך טרם אושרה.

ה"טיפ" הנ"ל מהווה כמובן טענת סף עקרונית שעשויה להפחית את שומת היטל ההשבחה, אך רק ניתוח מעמיק של כל מסמכי תב"ע ספציפית (התקנון, התשריט והנספחים), יביא לישום נכון ולתוצאה הרצויה. כמו כן, לצורך מיצוי ההליכים, יש מקום גם לערער לגופו של עניין, מבחינה כלכלית, על עצם תחשיבי שומת הועדה.

אי תשלום היטל השבחה בנכסים בחכירה מרשות מקרקעי ישראל

עפ"י סעיפים 1. (א) ו-7. (א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה (להלן: "החוק") – במכירת זכויות בעלות או חכירה לדורות במקרקעין מושבחים, המוכר ("הבעלים" או "החוכר") חייב בתשלום היטל השבחה לועדה המקומית לתכנון ובניה.

כיוון שעפ"י החוק, מלבד הבעלים, חובת התשלום היא רק על "חוכר לדורות", קיימת פסיקה עניפה, לפיה במידה ומדובר במוכר שהינו בעל זכויות אחרות, כגון, מתוקף הסכם פיתוח בלבד (טרם חתימה על חוזה חכירה מול רמ"י) הרי שאינו חייב בתשלום היטל השבחה.

עם זאת, במאמר זה נציג סיטואציה נפוצה, בה ניתן לטעון כי גם "חוכר לדורות" אינו חייב בתשלום היטל השבחה.

במקרים רבים יש לחוכר הסכם חכירה ישן לדורות, המגדיר זכות לבניית יח"ד אחת בלבד (בד"כ עד 160 מ"ר).

במהלך השנים, מתאשרות תכניות בנין עיר חדשות המתירות את פיצול החלקה למספר מגרשים חדשים כאשר בכל אחד מהם ניתן להקים יחידות דיור נוספות. בדרך כלל, אותו חוכר מוכר את החלקה (את כלל המגרשים החדשים) לקונה אשר ינצל בעתיד את מלוא הזכויות עפ"י התב"ע החדשה (ומקבל תמורה כספית בהתאם).

עם זאת, על אף שמבחינה "תכנונית" הקונה מקבל לידי קרקע מושבחת, הרי שמבחינה "קניינית" הוא רוכש למעשה רק את זכויות החכירה הישנות מאת המוכר ו"נכנס בנעליו", כיוון שעסקת המכר כוללת את מכירת זכויות החכירה לדורות עפ"י החוזה הישן, דהיינו, לגבי יח"ד אחת בלבד.

לאחר ביצוע המכירה, כאשר הקונה החדש ירצה לנצל את מלוא הזכויות להקמת יח"ד במגרשים נוספים עפ"י התב"ע, הוא ידרש לחתום על חוזה חכירה חדש מול רשות מקרקעי ישראל שיתייחס באופן ספציפי לכל מגרש חדש וכמו כן ידרש לשלם למנהל דמי היתר בשיעור 31%+מ.ע.מ משווי המגרשים החדשים.

ניתן למעשה להגדיר את "חבילת הזכויות" שמוכר החוכר לקונה באופן הבא:

אלמנט ראשון – **זכויות חכירה לדורות** להקמת יח"ד אחת בלבד.

אלמנט שני – **אופציה** לרכוש בעתיד זכויות חכירה לדורות מאת רמ"י, בכפוף לחתימה על חוזה חכירה חדש ותשלום דמי היתר. אופציה זו לדעתנו אינה ניתנת להגדרה כ"זכות חכירה לדורות" והיא אף נחותה למשל מאותה זכות הקיימת ליום המצוי בהסכם פיתוח (הסכם פיתוח מהווה מסמך התחייבות ספציפי מאת ממ"י להחכיר לבר הרשות את הקרקע וכן תשלום דמי החכירה המהוונים מבוצע בו מראש, בעוד שכאן מדובר על התחייבות הנובעת רק מהחלטות כלליות של מועצת מקרקעי ישראל אשר משתנות מעת לעת וכן לא משולם כל סכום לרשות מראש).

בהתאם לכך, יכול המוכר לטעון בצדק, כי על אף שמכר את מלוא זכויותיו בקרקע שעליה חלה תכנית משביחה - הרי שלגבי כל אותן זכויות בניה שמוגדרות לניצול במגרשים חדשים, לא היו בידי זכויות חכירה לדורות, ועל כן אין הוא חייב בתשלום היטל השבחה כלל בגין זכויות אלו (על אף שקיבל תמורה עבורן מאת הקונה)!

מנגד, כאשר יבוא הקונה לנצל זכויות אלו בעתיד, **לאחר שיחתום על הסכם חכירה חדש**, בודאי שלא ניתן יהיה לטעון לגביו שהוא צריך לשלם את היטל השבחה, שהרי ההיטל חל עפ"י חוק רק על מי שהיה בעל זכויות בעלות/חכירה לדורות במקרקעין במועד אישור התב"ע המשביחה (והוא כמובן לא היה בעל זכויות כלשהן באותה עת).

כפועל יוצא מכך, בהעדר כל "חוכר לדורות" על מלוא זכויות הבניה, במועד אישור התב"ע המשביחה, הגורם אשר יאלץ לשלם את היטל השבחה תהא רשות מקרקעי ישראל שהינה הבעלים באותו מועד...

חיזוק לתיזה זו ניתן ללמוד מחוקים אחרים כגון חוק מיסוי מקרקעין (מס שבח):

בפסק דין אשר ניתן ביום 03.03.08 בועדת הערר בו"ע 1415/05 **עופר מירצקי ושות' ואח' נ'**

מנהל מיסוי מקרקעין (ת"א) סוכמה ההלכה בנושא של תוספת אחוזי בנייה כאירוע החייב במס לעניין חוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"א. זכות המחזיק במקרקעין לבנות עליהם היא חלק אינטגרלי של זכות הבעלות. חוק התכנון והבניה יכול לשלול או להגביל זכות זו ואז קיומה הוא פוטנציאלי בלבד, אך עם הסרת חסמים אלו מיד קמה לתחיה הזכות לידין של המחזיק. לפיכך, "הרוכש **בעלות** במקרקעין, רוכש גם את הזכות לשימוש באחוזי הבניה שעליהם, שאלה הרי נובעים מן הבעלות בקרקע עצמה".

...

ג. תוספת אחוזי בניה המוקצים ע"י רשויות התכנון (או שינוי יעוד) **בקרקע פרטית** אין לראות בהם אירוע מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין. **שונה המצב בשינוי ייעוד בקרקע המוכרת מהמינהל המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות שאינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית שאז יש לראות בזה כאירוע מס לעניין חוק המיסוי.**"

דהיינו, לשיטת ביהמ"ש, כאשר קיימת סיטואציה בה זכויות בניה נוספות ניתנות בכפוף לחתימה על הסכם חכירה חדש, הרי שיש לראות בכך כפעולה שמשנה את המצב הקנייני הקודם.

בהתאם לזאת, כאשר נמכרות זכויות במקרקעין שעדין לא נחתם לגביהן חוזה חכירה חדש, הרי שלא ניתן לטעון שהמוכר העביר "**זכויות חכירה לדורות**" המתייחסות לזכויות הבניה הנוספות (אלא רק מעין "אופציה") ולכן אינו חייב בהיטל השבחה ("זכויות החכירה לדורות" יוקנו רק בעתיד לידי הקונה ע"י רשות מקרקעי ישראל-הבעלים, כנגד תשלום דמי היתר).

למיטב ידיעתנו, התיזה הנ"ל טרם נידונה בהרחבה בפסיקה וטרם הוצגה בפני ועדות מקומיות. כמובן שלקבלת הפרשנות הנ"ל עשויה להיות השלכה מרחיקת לכת, והועדות המקומיות עלולות להפסיד היטלי השבחה רבים.

דווקא משום כך, ראוי לדעתנו להעלות טענה זו במידת הרלבנטיות, במסגרת ערעור על חיובי היטל השבחה.

לאור ראשוניות הנושא, ועדות רבות יעדיפו, מבחינה טקטית, להתפשר על גובה החיוב באופן משמעותי (בין אם בדרך של "תיקון שומה" ובין אם בדרך של "פשרה" במסגרת הליך ערר) ובלבד שלא תאלצנה להתמודד עם פסק דין שידון ספציפית בהיבט זה ועלול לסתום את הגולל לחלוטין על גביית היטל השבחה במקרים אלה.

ביטול חיובי היטל השבחה -

בהעדר "התעשרות" של בעל הקרקע

ישום מוצלח של דנ"א 3768/98 קרית בית הכרם נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים

בהתאם להוראות התוספת השלישית לחוק התכנון ובניה התשכ"ה-1965 (להלן: "החוק"), במידה וחלה "השבחה" במקרקעין, מחמת הרחבת זכויות הניצול בהם או בדרך אחרת, ישלם בעליהם היטל השבחה.

הגדרת המושג "השבחה" בסעיף 1א' לחוק הינה – "עליית שוים של מקרקעין עקב אישור תכנית..."

מן האמור עולה, כי לשם יצירת חיוב בהיטל השבחה, נדרשים שני אירועים ותנאי אחד:

- **האירוע הראשון** – אירוע סטטוטורי - אישור תכנית.
- **"האירוע השני"** – אירוע כלכלי - עליית שוויים של המקרקעין.
- **התנאי** הוא כי האירוע השני הוא תוצאה של האירוע הראשון.

עם זאת, פעמים רבות הועדות המקומיות מתרכזות רק בקיום האירוע הראשון – **אישור תכנית**, ואילו לגבי האירוע השני והתנאי – **עליית שווי כתוצאה** מאישור התכנית, ניתנת על ידן התייחסות טכנית שאינה תואמת את לשון החוק והפסיקה המפורשת!

כאמור, החוק הגדיר את המושג "השבחה" כ"עליית שוים של מקרקעין". אופן חישוב **עליית השווי** נקבע בסעיף 4.7 (7) לחוק: "השומה תיערך ליום תחילת התכנית... בהתחשב בעליית ערך המקרקעין **וכאילו נמכרו בשוק החופשי**". דהיינו, המבחן לקביעת **עליית שווי המקרקעין** אינו כלכלי תיאורטי, אלא **מבחן השוק**.

עם זאת, לעיתים, מתאשרת תכנית חדשה אשר קובעת הוראות משביחות לכאורה, אך למעשה אין להן כל השפעה בפועל בשוק על שווי המקרקעין.

לדוגמא:

- אישור תכנית להקמת מרתף, מחסנים וכדו' באיזורים שלא קיימת כדאיות כלכלית לבנות אותם.
- אישור תכנית המוסיפה שטחי בניה שעל מנת לנצלם יש צורך בהריסת חלק ממבנים קיימים.
- אישור תכנית הקובעת שימושים נוספים שאינם שונים במהותם הכלכלית מהקיימים בפועל, כגון מתן היתר לשימוש משרדים לבעלי מקצועות חופשיים בבנין היי-טק המצוי באיזור מבוקש ע"י חברות עתירות ידע (בו דמי השכירות למשרדים ולשטחי היי-טק זהים).

בסיטואציות כאלו, הועדה המקומית מנסה לקבוע בכל זאת היטל השבחה ע"י הצגת תחשיבים כלכליים "מלומדים" בהם נקבע ערך כלשהו לתוספת הזכויות והשימושים, ע"י מתן מקדמים למיניהם, היוון ההשבחה העתידית למונחי ערך נוכחי בשיעור ריבית מסויים (השבחה שתחול בפועל אולי בעוד עשרות שנים, לאחר תום חיי המבנה הקיים) וכו'.

שמאות "מהונדסת" מעין זו אולי נכונה בתיאוריה כתרגיל אקדמי, אך, בדרך כלל, אין בינה לבין המציאות בשוק כל קשר!

מבחן השוק הינו מבחן קריטי, לאור "עקרון ההתעשרות" שנקבע לפני מספר שנים ע"י כב' השופט חשין בדנ"א 3768/98 קרית בית הכרם נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, (עמוד 63):

"יסוד זה של התעשרות עקב פעילות תכנון שלפי חוק התכנון והבניה, הוא בריה-התיכון בהיטל השבחה – בקומפלקס הכולל

ובכל אחד ואחד ממרכיביו, זעיר ככל שיהא. ההתעשרות היא המרכיב הדומיננטי בכל אירוע של היטל השבחה, ובאין התעשרות לא יקום ולא יהא היטל השבחה. פירוש הדברים הוא, שבכל אירוע שבו טוענת הרשות לזכותה להטיל היטל השבחה, שומה עלינו לתור סביבנו היטב-היטב במטרה לגלות אם הייתה התעשרות של בעל קרקע; ולא אך התעשרות על דרך הסתם, אלא התעשרות שבאה עקב אחד מאותם אירועי תכנון שהוק התכנון והבניה מדבר בהם" (ההדגשה לא במקור).

תיזה זו עמדה למבחן בתיק בו טיפלנו **ונתקבלה במלואה**.

להלן תקציר המקרה:

חברה יזמית מכרה חטיבת קרקע באשדוד בשטח כ- 160 דונם. עקב המכירה נדרשה החברה לשלם היטל השבחה בסך 30 מיליון ש"ח!

מבדיקה שערכנו, סברנו כי אין בסיס לקביעת היטל השבחה כלל. זאת, הואיל וכל התכניות שאושרו בקרקע לאורך השנים, עד למכירתה, קבעו זכויות בניה "תיאורטיות" שאינן כלכליות (כגון מרתפי חניה שעלות הקמתם גבוהה ממחיר מקום חניה) או שאינן ניתנות לניצול מיידי עקב מיקום הקרקע באיזור בלתי נגיש ובלתי מפותח (בו צפויות לחלוף עוד שנים רבות ממועד אישור התכניות עד לאפשרות ריאלית לבניה).

בירור הנושא הועבר להליך שמאות מכרעת.

הטיעון העיקרי אותו העלנו במסגרת השומה הנגדית שהוצגה בפני "השמאי המכריע", הינו, כי במקרה זה לא מתקיים "עקרון ההתעשרות".

נציגי הועדה העלו מנגד שלל טיעונים, כאשר לגבי אי קיומה של "התעשרות", טענה הועדה, כי לאור מכירת הנכס ודיווח החברה על רווח נקי בגין מכירה זו, הרי שבוודאי קיימת התעשרות הצומחת מפעולות תכנוניות אותן בצעה הועדה המקומית, ולכן חייב בעל הזכות במקרקעין לשלם היטל השבחה.

לטענתנו, הואיל והרווח עליו דיווחה החברה נובע בכלל מעליות מחירים כללית בשוק הנדל"ן לאורך השנים, אין רלבנטיות לדרוש היטל השבחה בגין רווח זה (שמחוייב כבר בגין כך במס שבח ע"י משרד האוצר), כאשר התאריך הקובע לשומה (מועד אישור התכנית) היה בכלל כ- 25 שנים אחורה.

ניסיון זה של הועדה המקומית למסות בעקיפין את רווחי המכירה מנוגד אף הוא להלכה הפסוקה:

בית-המשפט העליון בפסה"ד ברע"א 4217/04 ציון פמיני נ. ועדה מקומית ירושלים הדגיש שוב את "עקרון ההתעשרות", לפיו, יש לחייב בהיטל רק התעשרות הנובעת מאישור תוכנית בנין עיר ולא מהשפעות אחרות.

בהלכת פמיני, בית המשפט דן באופן חישוב היטל השבחה ובחר בשיטה הידועה "כשיטת המדרגות" לחישוב היטל השבחה, במקרה של רצף מספר תכניות משביחות (בחינת השפעת כל תכנית משביחה לכשעצמה, יום קודם לעומת יום לאחר אישורה, בהתאם לערכי השוק במועד אישור כל אחת מהתכניות), וזאת על אף ש"שיטת המקפצה" (בחינת שומה לפני תכנית ראשונה לעומת לאחר תכנית אחרונה, בהתאם לערכי השוק במועד אישור התכנית האחרונה) הינה פשוטה ומהירה יותר. בית-המשפט קבע בענין פמיני, כי על אף כל האמור, ועל אף היעילות והנוחות בשיטת המקפצה, הרי שמאחר ו"שיטת המדרגות" הינה צודקת יותר ומטילה תשלום רק על ההתעשרות האמיתית, ולא על עליית שווי מקרקעין שאינו תוצאה ישירה של התכניות שאושרו, הרי שיש לבחור בה.

עיקרון זה אומץ גם בפס"ד בת"א (חי') 914/00 גדעון החזקות בע"מ נ. עיריית חיפה, מפי כב' השופטת שטמר, שקבעה כי: "לא התעשר הנישום, אין הצדקה לחיובו בהיטל השבחה".



בסופו של דבר, "השמאי המכריע" קיבל את דעתנו במלואה, ביטל לחלוטין את חיוב ההיטל והחברה הצליחה לחסוך 30 מיליון ₪!

ה"טיפ" הנ"ל מהווה כמובן טענה עקרונית שעשויה להפחית את שומת היטל השבחה (ואף לבטלה לחלוטין), אך זאת רק בכפוף לניתוח מעמיק של כל מסמכי תב"ע ספציפית (התקנון, התשריט והנספחים) ובדיקת תכניות בניה שאושרו בתאריכים הרלבנטיים, שיביאו לישום נכון ולתוצאה הרצויה.

כמו כן, לצורך מיצוי ההליכים, יש מקום גם לערער לגופו של עניין, מבחינה כלכלית "תיאורטית", על עצם תחשיבי שומת הועדה.

חיובים בלתי חוקיים בהיטל השבחה לקרוא, להזהר וליישם

לעיתים, קיימת תופעה בקרב ועדות מקומיות, לדרוש תשלום היטל השבחה מהבעלים, לכאורה, בניגוד להוראות החוק. במאמר זה נצביע על דוגמא אחת והדרך להתגונן.

בהתאם להוראות סעיפים 1. (א) ו-2. (א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה (להלן: "החוק"), הוגדרו מספר תנאים מצטברים הכרחיים לקביעת חבות בהיטל השבחה:

א. השבחה הינה עליית שווי מקרקעין.

ב. "השבחה", דהיינו, עליית שווי מקרקעין, שניתן לחייב בגינה בהיטל הינה רק כתוצאה מאישור תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת או מתן הקלה או התרת שימוש חורג.

ג. החייב בהיטל השבחה הוא הבעלים או החוכר לדורות במועד היווצרות ה"השבחה".

אע"פ כן, קיימים מקרים בהם ועדות מקומיות דורשות תשלום היטל השבחה, גם אם לא התמלאו כל התנאים הנ"ל.

לדוגמא:

ביום 18.3.2003 אושרה תכנית מס' "ע-1" בתל אביב. תכנית זו קבעה הוראות וזכויות בניה להקמת מרתפים בכל העיר (בכל בנין שמוקם החל מיום זה, הכולל קומות מרתף – הן נבנות כעקרון מתוקף תכנית זו).

בסעיף 9. א. לתכנית, הותרה הקמת 2 קומות מרתף בסיסיות וכן הקמת 4 קומות מרתף נוספות, עפ"י הצורך, בכפוף לאישור הועדה המקומית (בעת הגשת הבקשה להיתר בניה).

בהוראות התכנית מצויין מפורשות כי: "קומות אלה יותרו מכח תכנית זו ולא בדרך של הקלה".

יחד עם זאת, בסעיף 12 לתכנית מצויין כך: "היטל השבחה יגבה כחוק. אולם מאחר ולא ידוע לפני הוצאת ההיתר מספר קומות המרתף מעבר ל-2 קומות..., ישולם היטל השבחה בעת מכירה לפי הידוע באותה עת... לפי 2 קומות... יתרת היטל השבחה תשולם בעת מימוש לפי מספר קומות המרתף ושטחן בהיתר הבניה".

במקרה זה, עיריית תל אביב קבעה מנגנון שאינו תואם כלל את הוראות החוק ועשתה דין לעצמה.

על פי האמור בתכנית, העירייה צפויה לפנות בעתיד ליום אשר קנה את הקרקע מהבעלים הקודם, בעת מתן היתר הבניה, ולדרוש ממנו לשלם היטל השבחה בגין קומות מרתף נוספות (מעבר ל-2 קומות).

פעולה זו נוגדת מפורשות את החוק, שהרי ההשבחה, ככול שנובעת מהקמת קומות מרתף נוספות, נוצרה מתכנית "ע-1" (כפי שאפילו מצויין מפורשות בתקנון התכנית). אם כך, החייב בתשלום ההיטל בגין ההשבחה הוא מי שהיה הבעלים במועד אישור התכנית (הבעלים הקודמים – המוכר) ולא הבעלים החדש שמגיש את ההיתר.

אם הועדה המקומית בוחרת לא לגבות מהמוכר היטל בעת המכירה, בגין האפשרות לבנית קומות נוספות – אין לה להלין אלא על עצמה.

מאידך, הועדה המקומית תטען, כי התנהלותה צודקת ואף תואמת את כוונת המחוקק, שהרי בעת המכירה לא ידוע עדין באם בכלל ניתן יהיה להקים במגרש קומות נוספות (דבר שיתברר רק בעתיד בעת הכנת ההיתר המפורט ע"י הקונה). לפיכך, בודאי שאין הצדקה לגבות מהמוכר היטל על זכויות "ערטילאיות" שיתכן ולא יתקיימו כלל. לעומת זאת, הבעלים החדש אכן נהנה מזכויות בניה נוספות ואם לא יגבו ממנה את ההיטל, תצא הועדה קירחת מכאן ומכאן.

טענה זו, אינה במקומה ואף קיבלה מענה מפורש בלשון החוק:

אופן חישוב ההשבחה - עליית השווי נקבע בסעיף 7.4: "השומה תיערך ליום תחילת

התכנית... בהתחשב בעליית ערך המקרקעין **וכאילו נמכרו בשוק החופשי**." דבר ידוע הוא, כי בנכסים רבים קיים פוטנציאל לעליית ערך בעתיד עקב ניצול אופטימאלי של זכויות הבניה בהם. כאשר קונה/יזם רוכש נכס הוא משלם לבעלים מחיר עבור כל הגלום בו – הן בגין זכויות בניה הניתנות לניצול בודאות והן בגין זכויות שהינן במועד הרכישה רק בגדר פוטנציאל לעתיד בלבד. השוק מתמחר "זכויות ערטילאיות" אלו עפ"י מידת היתכנותן והיקפן הצפוי.

עובדה זו נתמכת גם בדברי כב' השופט א.א. לוי בהלכת ביהמ"ש העליון ברע"א 4487/01 **הועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות נ' מ. לוסטרניק ובנו חברה להנדסה ובנין בע"מ**:

"שווי השוק של מקרקעין יכול להיות מושפע ממספר רב של גורמים, כמו מיקומם, טיבם ושטחם... עם זאת, עשוי שווים של מקרקעין להשתנות בתגובה לציפיות לשינוי תכנוני, ולאז דווקא לשינוי התכנוני-סטטוטורי עצמו. ובמילים אחרות, עצם הידיעה על אפשרות הכנתה של תכנית עשויה להשפיע על ערך המקרקעין... את "שווי השוק" של מקרקעין יש לבחון מבעד למשקפיו של אותו "קונה מרצון" אלמוני, כאשר הדגש הוא על המידע שהיה בידיו ומערכת ציפיותיו מהמקרקעין שהוצעו לו ערב אישורה של התכנית המשביחה."

על כן, אין הועדה המקומית יכולה "לחמוק" מקביעת היטל בגין זכויות פוטנציאליות אלו, בטענה כי במועד המכירה אינן וודאיות עדין. אלא, שומת היטל ההשבחה אמורה לתמחר גם את זכויות אלו (יתכן שבמחיר נמוך מזכויות וודאיות – בדיוק כפי שעושה הקונה) ולגבות היטל בגינן מהמוכר. אמנם בעתיד, לאחר שהקונה יבצע פעולות יזמות ותכנון ויוציא זכויות פוטנציאליות אלו מהכח אל הפועל, הן תהיינה בעלות ערך גבוה יותר – אך אין לועדה המקומית כל זכות לגבות בגין תוספת ערך זו היטל.

ראשית, לא ניתן לגבות היטל כיוון שכאמור הנהנה מעליית הערך בעתיד הוא הקונה

שאינו מוגדר כלל כנישום בהיטל השבחה, כיוון שלא היה בעלים במועד אישור התב"ע (ובכך לא מתמלא אחד התנאים שבחוק).

שנית, גם אם תנסה הועדה המקומית לגבות את ההיטל מהמוכר, הרי שמדובר למעשה בהשבחה (עליית שווי), שאינה חייבת בהיטל כלל, הואיל ולא נתקיים לגביה התנאי שבסעיף 1א' לחוק, המגדיר: "השבחה – עליית שווים של מקרקעין עקב אישור תכנית...". עליית שווי זו הינה כתוצאה מפעולות שבוצעו ע"י הקונה במסגרת הוצאת היתר הבניה, כאשר אישור היתר, אינו מהווה פעולה תכנונית היוצרת חבות בהיטל (אלא, אם מדובר במתן היתר לשימוש חורג או הקלה, שאז נוצרות זכויות חדשות יש מאין, מעבר למוגדר בתב"ע. אך כזכור, בתקנון תכנית "ע-1" מצויין מפורשות כי "קומות אלה יותרו מכח תכנית זו ולא בדרך של הקלה").

בהקשר לכך, נזכיר גם את האמור בסעיף 2.א) לחוק: "חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה...". דהיינו, המחוקק הכיר בכך שקיימות סיטואציות בהן נוצרת השבחה לאו דווקא עקב מתן זכויות בניה, אלא, "**בדרך אחרת**", כמו למשל בעניינו, עקב אישור זכויות ערטילאיות, שהינן בשלב ראשון רק בגדר פוטנציאל בלתי וודאי בלבד. על כן, אין הועדה המקומית רשאית להחליט על דחיית חישוב ההשבחה למועד עתידי בו יודע לה "הערך האמיתי" של הזכויות, אלא, יש לחשבן למועד אישור התב"ע, עם כל המגבלות ואי הוודאות הכלכלית הקיימת אז – ובכך להסתפק.

עמדה זו נתמכת גם בהלכת ביהמ"ש העליון בע"א 1341/93 **סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, תל-אביב-יפו**, בה נקבע היטל בגין השבחה (עליית שווי) עקב יצירת "זמינות" לקרקע, על אף שלא הוקנו לה בתכנית המשביחה זכויות בניה חדשות.

כמו כן, ראוי במקרה זה להתייחס גם לבסיס הרעיוני של עצם זכותה של הרשות הציבורית לגבות היטל מהבעלים.

בבסיס הזכות של הרשות לגביית היטל עומד "**עקרון ההתעשרות**" שנקבע לפני מספר

שנים ע"י כב' השופט חשין בדנ"א 3768/98 **קרית בית הכרם נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים**, (עמוד 63):

"יסוד זה של התעשרות עקב פעילות תכנון שלפי חוק התכנון והבניה, הוא בריח-התיכון בהיטל השבחה – בקומפלקס הכולל ובכל אחד ואחד ממרכיביו, זעיר ככל שיהא. ההתעשרות היא המרכיב הדומיננטי בכל אירוע של היטל השבחה, ובאין התעשרות לא יקום ולא יהא היטל השבחה. פירוש הדברים הוא, שבכל אירוע שבו מוענת הרשות לזכותה להטיל היטל השבחה, שומה עלינו לתור סביבנו היטב-היטב במטרה לגלות אם הייתה התעשרות של בעל קרקע; ולא אך התעשרות על דרך הסתם, אלא התעשרות שבאה עקב אחד מאותם אירועי תכנון שחוק התכנון והבניה מדבר בהם" (ההדגשה לא במקור).

עיקרון זה אומץ גם בפס"ד בת"א (חי') 914/00 **גדעון החזקות בע"מ נ. עירית חיפה**, מפי כב' השופטת שטמר, שקבעה כי: "לא התעשר הנישום, אין הצדקה להיובו בהיטל השבחה".

לפיכך, הואיל והבעלים התעשר רק בגובה התמורה ששולמה לו בגין **הפוטנציאל** לבנית קומות מרתף נוספות בעתיד (וסביר להניח כי קיבל מחיר מופחת בגין כך), אין מקום לדרוש ממנו היטל מעבר לכך.

יחד עם זאת, עולה השאלה, מה יהא הדין במידה ומחיר העסקה כולל תנאי תשלום, לפיהם, במידה ובעתיד תותר בניית קומות מרתף נוספות, תשולם למוכר תמורה נוספת?

בחוק מיסוי מקרקעין (מס שבח) אכן מקרה שכזה אם יתממש, יגרור תשלום מס נוסף. לעומת זאת, **היטל השבחה הוא מס שאינו תלוי מחיר עסקה**. מבחינת המחוקק, יכול המוכר לבצע עסקה במחיר אפסי או אסטרונומי ולכאורה אין לכך כל רלבנטיות על

גובה ההיטל. ההיטל נקבע פשוט עפ"י שווי השוק של המקרקעין במועד אישור התב"ע (שבדרך כלל גם אינו חופף למועד העסקה), במונחי מזומן, ללא כל תנאים מיוחדים

– בעוד שמחיר העסקה בפועל יכול לכל היותר לשמש אינדיקציה לשמאי הקובע את ההשבחה.

במצב דברים שכזה אכן הוועדה המקומית תצא "פראיירית" הואיל ולא תגבה היטל מלא מהמוכר, בעוד שבפועל הוא עתיד לקבל תמורה נוספת מלאה.

לא ברור עדין כיצד יוכרע מקרה כזה אם יגיע לפתחה של ועדת הערר/ביהמ"ש.

מחד גיסא לשון החוק ברורה והינה לטובת הנישום ומאידך מדובר בסטייה גסה מכוונת המחוקק.

דילמות שכאלו הגיעו פעמים רבות לבתי המשפט בענייני מס שבח וגם שם הפסיקה אינה חד משמעית – בין ישום הרציונאל הכלכלי לבין דבקות בלשון החוק ויצירת וודאות משפטית.

לסיכום

אם רכשתם נכס בתל אביב לאחר יום 18.3.2003 ונדרשתם לשלם היטל השבחה בגין הקמת מרתפים, יתכן כי דרישה זו בלתי חוקית.

כאמור, בראש ובראשונה, קבעה השמאית המכריעה פריאל, בהתאם לחומר שהצגנו בפניה, כי לוד מהווה שכונת שיקום הפטורה לחלוטין מתשלום היטל השבחה עפ"י סעיף 19 (ב) לחוק:

1.

" לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה שהיא אחת מאלה:

- (1) השבחה במקרקעין למגורים המצויים בישוב או בחלק ממנו שהממשלה הכריזה עליו כעל שכונת שיקום, כל עוד ההכרזה בתוקף;
- (2) ... "

בהתאם להחלטה מס' 2505 של הממשלה מיום 10.9.2002 הוחלט: "להרחיב, במסגרת תכנית אופק (טיפול נקודתי) את גבולות פרויקט שיקום השכונות בתחום החברתי לכל העיר לוד".

יחד עם זאת, פרויקט השיקום החל על כל העיר לוד הינו "שיקום חברתי". משכך, נציגי הוועדה המקומית טענו כי הפטור מהיטל חל רק על שכונת שיקום פיזי.

אולם, השמאית המכריעה קיבלה את טענתנו, כי סעיפי הפטור בחוק אינם יוצרים אבחנה כלשהי בין שיקום פיזי לחברתי ולכן אף במקרה הנדון יש לקבוע פטור.

חידוש נוסף העולה מהשמאות המכרעת הינו עצם התערבותה של

השמאית המכריעה במחלוקת שהינה משפטית גרידא.

בעבר, בטרם חל תיקון 84 לחוק, סמכותו של שמאי מכריע היתה להכריע בכל סוגי המחלוקות – כלכליות/שמאיות ומשפטיות כאחד (וניתן היה לערער על הכרעתו בפני בית משפט בנושא משפטי בלבד, בעוד שקביעות שמאיות כלכליות

2.

"סיפור הצלחה" -

ביטול מוחלט של דרישת היטל השבחה

חברה קבלנית נדרשה ע"י הוועדה המקומית לתכנון ובניה לוד, לשלם היטל השבחה בסך של כ- 282,000 ₪.

ההיטל נדרש בגין מתן הקלות בניה - תוספת של 9 יח"ד (ללא תוספת שטח עיקרי) והקלה בקווי בנין.

החברה פנתה אלינו על מנת לערער על החיוב. הוגשה על ידינו שומה נגדית ומונה "שמאי מכריע" עפ"י הוראות תיקון 84 לחוק התכנון והבניה (הגב' דורית פריאל).

השמאית המכריעה דורית פריאל, קיבלה את עיקר טענותינו וקבעה, כי אין מקום לגבות כלל היטל במקרה זה הואיל ולוד מהווה "שכונת שיקום" ועל כן פטורה מהיטל עפ"י חוק.

לחילופין קבעה, כי במידה ודעתה המשפטית לא תתקבל ע"י ערכאת ערעור מעליה, הרי שגם מבחינה כלכלית סך ההיטל הראוי הינו כ- 17,000 ₪ בלבד (היינו, הפחתה של 94% לעומת שומת הוועדה).

שומתה המכרעת של דורית פריאל מהווה חידוש ותקדים למספר היבטים עקרוניים להם יש השלכה על שומות השבחה נוספות (גם בערים אחרות). במאמר זה ננסה לעמוד בקצרה על חלק מהנקודות הללו.

כדאי לקרוא היטב את האמור להלן -
הדבר יכול לחסוך לכם בעתיד כסף רב !



היו סופיות).

כיום, עפ"י הוראות תיקון 84 לחוק, לאור הקמת ועדת הערר להיטלי השבחה, כגוף המשפטי הדרושה בנושא כערכאה ראשונה, לכאורה צומצמה פרקטית סמכות השמאי המכריע לקביעות שמאיות-כלכליות בלבד.

יחד עם זאת, אין למעשה כל סעיף בחוק אשר מגביל מפורשות את סמכות השמאי המכריע.

על כן, נכון עשתה השמאית המכריעה פריאל כאשר בחרה להביע את דעתה גם בנושא משפטי.

אף אם יטען, כי הכרעת שמאי מכריע בהיבטים משפטיים מהווים חריגה מסמכות ואינם תקפים, הרי שעדין ניתן לכל הפחות לראות בדעתו כקביעה של "שמאי מייעץ" לועדת הערר – קביעה שללא ספק הינה ברת משקל רב.

זאת, על אחת כמה וכמה בהתחשב בהשכלתם המשפטית הרחבה של מרבית השמאים המכריעים (דורית פריאל לדוג' הינה בעלת תואר ראשון ושני במשפטים, שמאים מכריעים אחרים הינם בעלי רשיון עריכת דין וכו').

3

כאמור, השמאית המכריעה אף קבעה, כי גם אם יוחלט בעתיד ע"י ערכת ערעור כי יש מקום לגבות היטל ולא חל פטור לשכונת שיקום "חברתי", הרי שסכום ההיטל הראוי הינו כ- 17,000 ₪ בלבד. זאת לעומת דרישה מקורית בסך כ- 282,000 ₪.

לסיכום:

ראשית, על פניו, במידה והחלטת השמאית המכריעה לא תשתנה בערכאת ערעור, הרי שמעתי ספק אם הועדה המקומית לוד תוכל להמשיך ולגבות היטלי השבחה לנכסים ביעוד למגורים, בכל רחבי העיר (כל עוד תקפה החלטת הממשלה בדבר הכללת העיר לוד

כולה במסגרת פרויקט שיקום חברתי).

שנית, החלטת השמאית המכריעה הינה עקרונית וניתן להחילה לכל נכס ביעוד מגורים המצוי בכל שכונת שיקום **חברתי** בכל ישוב בישראל.

ההחלטה הנ"ל מהווה כמובן טענה עקרונית שעשויה לבטל שומת היטל השבחה לחלוטין, אך עדין, יש מקום גם לערער לגופו של עניין, מבחינה כלכלית-שמאית, על עצם תחשיבי שומת הועדה.

היבט נוסף שזוכה להתייחסות, הינו מהות הבעלויות במקרקעין השונים, כאשר ועדת הערר קובעת, כי יש לחשב את היטל השבחה לכל "מגרש" בנפרד תוך התעלמות מזהות בעליו. דהיינו, אין כל רלבנטיות אם לבעלים מסויימים יש באותה תוכנית מספר "מגרשים", אלא, יש להתייחס לכל מגרש בנפרד כאילו הוא בבעלות שונה (אפילו אם המגרשים צמודים).

סיכום

ועדת הערר מגדירה שני כללים לחישוב היטל השבחה:

הראשון – יש להתייחס ליחידה הבסיסית שהינה "מגרש" או למעשה לאותה יחידה עצמאית (בין אם היא רשומה בטאבו או לא) שניתן למכור אותה בנפרד ללא תלות ביחידות אחרות.

השני – לא משנה זהות הבעלים, ויש להתייחס לכל יחידה בנפרד.

בהתאם להחלטה זו נביא דוגמא פופולארית בה ניתן ליישם את העקרונות הנ"ל ולהפחית את היטל השבחה משמעותית.

פעמים רבות אנו נתקלים במקרה בו נמכר בנין מגורים (בד"כ ישן) הכולל זכויות בניה נוספות רבות, ע"י כלל בעלי הבניין או אפילו ע"י אדם בודד המחזיק בבעלות על כל הבנין.

במצב זה, הועדה המקומית דורשת תשלום היטל השבחה שמחושב פשוט לפי שויין של כלל זכויות הבניה שטרם נוצלו. במקרה שכזה, לרוב הויכוח על גובה היטל מתמקד רק במחלוקת שמאית "פשוטה" על ערכן של זכויות הבניה לפי נתוני ההשוואה בשוק.

אולם, אם ניישם באופן דקדקני את עקרונות החלטת ועדת הערר הנ"ל, נוכל מיידית לצמצם את היטל בעשרות אחוזים:

איך להקטין חיובי היטל השבחה

ע"י הגדרה מדוייקת של המונח "מקרקעין"

ישום ערר מס' את-86112/09 קולנוע אילת ואח' ני הועדה המקומית אילת ואח'

בהתאם להוראות התוספת השלישית לחוק התכנון ובניה התשכ"ה-1965, במידה וחלה השבחה ב"מקרקעין", מחמת הרחבת זכויות הניצול בהם או בדרך אחרת, ישלם בעליהם היטל השבחה.

הגדרת המושג "מקרקעין" נדרש להכרעה בפני ועדת הערר לפיצויים והיטל השבחה מחוז דרום (ערר את 86112/09).

יו"ר ועדת הערר, עו"ד גלעד הס קבע, כי כוונת המחוקק הינה, כי "מקרקעין" (המהווים את היחידה הבסיסית לצורך גביית היטל השבחה) הינם "מגרש" מכח תכנית או "יחידת רישום".

דהיינו, לא ניתן לחשב את גובה היטל השבחה הכולל שנוצר לחטיבת קרקע או צירוף של מגרשים, אלא יש להתייחס לכל יחידה בנפרד.

מה זה בכלל משנה? האם מתקבל היטל השבחה בסכום שונה?

כפי שנציג במאמר זה, ישום דקדקני של החלטת ועדת הערר (שהינה טריוויאלית לכאורה) עשוי להביא להפחתה של עשרות אחוזים בגובה היטל השבחה במקרים מסויימים - כדאי לקרוא בעיון...

ועדת הערר מביאה בהחלטתה שלל נימוקים חוקיים להגדרת "מקרקעין" ומדגישה את העקרון הכלכלי להגדרה לפיו "היחידה הבסיסית", לצורך גביית היטל, הינה אותה יחידה קניינית עצמאית שניתן לערוך דיספוזיציה בה בלבד.

כך, "מגרש" ניתן למכירה, שעבוד או השכרה בנפרד ללא כל תלות במגרש אחר.

נניח לדוגמא שמדובר במכירת בנין בת"א הכולל 10 דירות ובנוסף קיימות זכויות בניה לעוד 400 מ"ר על הגג (2 קומות נוספות).

כאמור, היחידה הבסיסית אליה יש להתייחס הינה אותה יחידה עצמאית שניתן למכור בנפרד !

לכן, ההיטל צריך להיות מחושב בנפרד לכל דירה בבנין ולא לכל הבנין כחטיבה אחת. המשמעות היא, שבמקום לטעון כי לכלל הבנין נותנו זכויות בניה בשטח של 400 מ"ר, יש לקבוע, כי לכל דירה בנפרד קיימות זכויות נוספות רק עפ"י חלקה היחסי ברכוש המשותף (כ- 10%). זכויות אלו בד"כ אינן צמודות לדירה ובדאי שאינן ניתנות לניצול בנפרד אלא רק ע"י שיתוף פעולה של כלל הבעלים.

לפיכך, במקום שסה"כ זכויות הבניה יחושבו עפ"י שוויין הריאלי המלא בשוק, הרי שיש לחשב את הזכויות היחסיות לכל דירה, תוך ביצוע הפחתה מהותית לאור העובדה שמדובר בזכויות "שוליות", בלתי צמודות ובלתי ניתנות לניצול מיידי (עקב הצורך בשת"פ של כל הבעלים).

כלומר יש לבצע הפחתה בגין "אי זמינות" ו"מושע".

(ואכן, גם ועדה המקומית בבואה לחשב היטלי השבחה במכירת דירה בודדת מתוך בנין שלם נוקטת בגישה זו ודורשת היטל נמוך משמעותית).

לכאורה תטען הועדה המקומית, כי לא נכון לנקוט בגישה זו שהרי אם למשל הבנין כולו בבעלות אדם יחיד או מספר בעלי משפחה קרובים, אין למעשה כל מגבלה בניצול הזכויות ולא קיימת שום בעיית "מושע".

על כך, יש להשיב, כי ועדת הערר בהחלטה הנ"ל קבעה מפורשות, כי יש להתעלם מזהות הבעלים ולכן יש לחשב את ההיטל עבור כל דירה בנפרד כאילו היא בבעלות שונה מהאחרת !

יחד עם זאת, הועדה המקומית עשויה לזעוק כי מדובר ב"עשיית עושר שלא במשפט",

הרי הבעלים (היחיד או הקבוצה המאוחדת) מכרו בו זמנית כולם את הדירות, כך שקיבלו לידם תמורה מלאה עבור הזכויות ולמעשה הם מתעשרים על גב הקופה הציבורית.

על כך קיימת תשובה נחרצת – עפ"י החוק, היטל ההשבחה מחושב לפי מועד אישורה של התכנית המשביחה (ל"מועד קובע" בעבר) ולא למועד עסקת המכר (מועד העסקה הוא רק המועד בו הבעלים חייב לשלם את ההיטל).

כך שלעולם אין כל רלבנטיות לתנאי עסקה זו או אחרת (לכל היותר, מחיר עסקה יכול לשמש כנתון שוק אינדיקטיבי לשווי הנכס במועד קובע מסויים).

למעשה מסיבה זו קיים תשלום אחר שהינו "מס שבח" המשולם לאוצר המדינה ונגזר ישירות ממחיר העסקה הספציפית וממידת ה"התעשרות" הריאלית של הבעלים.

כאמור בדרך זו ניתן להביא להפחתת עשרות אחוזים בדרישת ההיטל.

כיצד לנטרל את הסיכון של הגדלת שומת היטל השבחה ע"י שמאי מכריע

עפ"י פרשנות הפסיקה את הוראות התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה (תיקון 84) – לשמאי מכריע, הדן בחיוב היטל השבחה, קיימת סמכות גם לחרוג מגבולות המחלוקת ואף להגדיל את החיוב.

ואכן, מניסיון שנצבר במהלך השנים האחרונות, שמאים מכריעים רבים אינם מהססים להגדיל את החיוב, גם בעשרות אחוזים, מעבר לשומת הועדה המקומית. **דבר זה קורה יותר מידי פעמים....**

מצב בלתי נסבל זה, גורם לבעלי קרקע רבים להסס בטרם הם מגישים ערעור על שומת היטל השבחה, גם אם בידם טיעונים טובים. כך, בחלק ניכר מהמקרים, על אף שלדעת הבעלים והשמאי מטעם דרישת ההיטל מוגזמת, הם נמנעים מהגשת ערעור עקב הסיכון בהגדלת השומה, או גרוע מכך, הם מגישים ערעור וחששם מתגשם.

הקביעה לפיה יש לשמאי המכריע סמכות להגדלת השומה מצוייה כיום עדין בויכוחים משפטיים וטרם נתנה החלטה מחייבת סופית בעניין. כמו"כ, אף אם נניח כי לשמאי המכריע יש סמכות להגדיל את שומת החיוב, עדין עולה השאלה האם לועדה המקומית יש אכן אפשרות לגבות יותר מאשר דרשה מלכתחילה? כאמור, כל הנ"ל מצוי עדין במחלוקת קשה. יחד עם זאת, כרגע הדעה הרווחת, בועדות המקומיות ובעדות הערר - כי אכן ניתן להגדיל את השומה.

אולם, קיים פתרון פשוט שיכול למנוע את הסיכון ולעקוף "באלגנטיות" את כל הויכוח. **כפי שנסביר במאמר זה, נקיטה בהליך מסויים תיצור "תעודת ביטוח" כנגד הגדלת החיוב!**

אנא קראו את הדברים בעיון, ישמו אותם במידת הצורך ותמנעו מסיכונים.



ראשית, נסביר מהי "דרך המלך" לערער על היטל השבחה.

הוראות החוק (התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה):

14. (א) על שומה... ניתן לערור לפני ועדת ערר לפיצויים ולהיטל השבחה,

בתוך 45 ימים מיום שבו הובאה השומה לידיעת החייב...

(ב) (1) בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), החייב בהיטל רשאי, אם אין הוא חולק על החיוב כשלעצמו, לפנות... ליושב ראש מועצת שמאי המקרקעין בבקשה שימנה שמאי מכריע לצורך הכרעה בעניין גובה החיוב...

...

(ג) (1) דנה ועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה בערר לפי סעיף קטן (א)... רשאית היא, בהחלטה מנומקת, לקבל את הערר או לדחותו, במלואו או בחלקו;

(2) היה הערר לפי סעיף קטן (א) בלבד, רשאית ועדת הערר לפנות ליושב ראש מועצת שמאי המקרקעין בבקשה שימנה שמאי מייעץ אשר יגיש לוועדת הערר חוות דעת בכתב בעניין הנוגע לערר;

(3) מונה שמאי מייעץ, תינתן החלטה בערר לאחר הגשת חוות דעתו, ובלבד שניתנה לצדדים הזדמנות לטעון את טענותיהם לפני ועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה לעניין חוות הדעת;

רבים סבורים, כי ההליך הראשי לערער על היטל השבחה הינו פניה לשמאי מכריע. אכן, ברוב המקרים זהו המסלול, אך למעשה מבחינת החוק מדובר ב"קיצור דרך" חלופי כאשר הדרך הראשית הינה: פניה לועדת ערר.

נחזור בשנית על לשון הסעיף בחוק:

14. (ג) (1) דנה ועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה בערר לפי סעיף קטן (א)... רשאית היא, בהחלטה מנומקת, לקבל את הערר או לדחותו, במלואו או בחלקו;

מההן ניתן ללמוד על הלאו ולהסיק, כי ועדת הערר אינה רשאית להשית חיוב בהיטל השבחה, אשר חורג מגדר המחלוקת. כלומר, כאשר נישום מגיש ערר וטוען ששומת הועדה המקומית מוגזמת, ועדת הערר רשאית להחליט רק בשלוש חלופות (!):

1. לקבל את הערר במלואו.
2. לדחות את הערר במלואו.
3. לקבל/לדחות את הערר באופן חלקי.

ועדת הערר מוגבלת, בהחלטתה, לגובה היטל השבחה אשר נדרש על ידי הועדה המקומית, גם בנסיבות בהן השמאי המייעץ, אשר מונה בהתאם לבקשתה, קבע, במסגרת חוות דעתו, היטל השבחה בשיעור גבוה מהדרישה המקורית.

נציג מקרה לדוגמא:

בעל קרקע קיבל חיוב בהיטל בסך 1,000,000 ₪ והגיש ערר לועדת הערר בטענה שההיטל הראוי צריך לעמוד על סך של 500,000 ₪. ועדת הערר מינתה שמאי מייעץ שקבע כי לדעתו ההיטל הראוי צריך דווקא לעמוד על סכום גבוה יותר וקבע כי ההיטל הינו בסך 1,200,000 ₪.

התוצאה – ועדת הערר לא יכולה לקבוע שהנישום חייב בתשלום גבוה יותר כי אין לה סמכות לכך!

כפי שנסביר להלן, קיים הבדל מהותי בין המסלולים.

קודם כל, נדגיש, כי עפ"י החוק, ניתן תמיד (!!!) לפנות לועדת הערר לצורך השגה על שומת היטל השבחה – בין אם הטענות הן משפטיות ובין אם מדובר רק בטענות שמאיות. לשון סעיף 14. (א) לחוק ברורה מאוד, אינה מסייגת שום מקרה, ומציינת כי **על שומה ניתן לערור בפני ועדת ערר** (ללא כל מגבלה).

לעומת זאת, בסעיף 14. (ב), נקבע מסלול חלופי מקוצר, לפיו, אם אין הנישום חולק על עצם החיוב כשלעצמו, הוא **רשאי** לפנות מיד למסלול מינוי שמאי מכריע.

נסביר: המושג "מחלוקת על החיוב כשלעצמו", משמעותו טענות סף כגון "אני לא הבעלים", "התכנית המשביחה בכלל לא חלה על הנכס שלי" וכדו'. כלומר טענות על עצם הטלת ההיטל ולא על הסכום הכספי של ההיטל.

כאמור, בהעדר מחלוקת על עצם החיוב, הנישום **רשאי, אך לא חייב!** לפנות למסלול של שמאי מכריע.

ואכן, פרקטית, ועדת הערר מקבלת ועוסקת בכל סוגי הערעורים – גם באלה הכוללים טענות שמאיות בלבד.

כמובן, שבמידה והערר עוסק למעשה בשאלה שמאית גרידא, ועדת הערר "אוטומאטית" מפנה את התיק לדיון בפני "שמאי מייעץ".

אם כך, יוצא שבשני המסלולים שהוגדרו בחוק, בסופו של דבר דנים בפני שמאי, ולמעשה מדובר אפילו באותו אדם, אך בתפקיד "אחר", אז מה ההבדל?

ה"שמאי המייעץ" אמנם זהה ל"שמאי המכריע", אולם הוא לא מכריע בתיק, אלא, רק נותן את חוות דעתו לועדת הערר והיא זו שצריכה לפסוק.

אם כך, עדין, מה זה משנה?



ההבדל הקריטי נעוץ **בסמכות המוגבלת של ועדת הערר**.

עפ"י לשון החוק, לועדת הערר (בניגוד לשמאי מכריע), אין בכלל סמכות להגדיל את שומת היטל השבחה!

כל שתוכל ועדת הערר לעשות הוא פשוט **לדחות את הערר במלואו** כיוון שהוכח שהערר טועה, שהרי המומחה מטעם ועדת הערר (השמאי המייעץ) קבע שומה גבוהה אף יותר משומת הועדה המקומית. אולם, אם הנישום היה בוחר במסלול של שמאי מכריע, הוא היה מחוייב, בדוגמא הנ"ל, בתוספת היטל בסך 200,000 ₪.

בהקשר זה, נפנה לדוגמא לסעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, כנוסחו החדש לאחר תיקון מס' 70 לחוק המיסוי, במסגרתו נקבע במפורש, לעניין סמכות ועדת הערר לדון בערעור על גובה שומת מקרקעין שנערכה על ידי מנהל מס שבח, כי:

הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו.

מהסעיף הנ"ל עולה בבירור, כי כאשר המחוקק ביקש להעניק סמכות לועדת ערר כלשהי להגדיל את שומת המקרקעין, היטיב הוא לציין זאת במפורש במסגרת לשון החוק ("למען יראו וייראו"). זאת כאמור בעניין סמכות ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (מס שבח).

המסקנה לענייננו, ברורה –

לועדת הערר לפי חוק התכנון והבניה, אין סמכות להגדיל שומה !

לסיכום, המנגנון הקבוע בחוק התכנון והבניה, לבירור מחלוקות על היטל השבחה בפני ועדת ערר, יוצר הבחנה בין חוות הדעת המקצועית של שמאי מייעץ – אשר אינה מוגבלת על ידי הדרישה המקורית, לבין המסקנות האופרטיביות של הגורם השיפוטי – אשר כאמור, יכול לקבוע היטל השבחה, עד לגובה הדרישה המקורית בלבד.

לכן, כאשר מתקבלת בידי הנישום שומת היטל השבחה, שלדעת הנישום מוגזמת, אך עדין קיים חשש ריאלי (לאחר בדיקת שמאי מטעם הנישום), כי שמאי מכריע עלול להגדיל אותה, ניתן לפנות למסלול ערר ולנטרל את הסיכון.

אמנם, מסלול ערר ארוך יותר וגם דורש מעורבות של עו"ד, אך במקרים מסויימים, בעיקר בהיטלים גבוהים, דרך זו עדיפה **ומנסיוננו בפועל במקרים מעין אלה**, התנהלות מושכלת תביא לתוצאות הרצויות !

לדוגמא במקרה שבו טיפלונו³:

קבוצת יזמים רכשה קרקע בהרצליה לצורך הקמת פרויקט משרדים. במסגרת זו נרכשו שתי חלקות צמודות נפרדות (בשטח כ-4 דונם כל אחת) ולאחר מכן הגישו היזמים תשריט לאיחוד החלקות למגרש בניה אחד.

בעקבות כך, נדרשו היזמים לשלם היטל השבחה בסכום של למעלה מ-3 מיליון ש"ח. לטענת הועדה המקומית, בעקבות אישור תשריט איחוד החלקות, נוספו זכויות בניה במגרש החדש המאוחד ונוצרה השבחה.

לכאורה קיים צדק בטיעון הועדה המקומית – בהתאם להוראות תכנית מתאר מקומית החלה על החלקות (אושרה בשנת 2003), נקבע כי במגרשים ששטחם מעל 5 דונם, אחוזי הבניה יהיו 180%, לעומת 160% בלבד במגרשים קטנים יותר. כלומר, אכן עקב איחוד החלקות למגרש גדול בשטח כ-8 דונם, נוספו זכויות בניה והושבחו המקרקעין.

אולם, כאמור ההשבחה נוצרה עקב אישורו של תשריט איחוד וחלוקה (בהליך שהתבצע מכוח הוראות פרק ד' לחוק התכנון והבניה העוסק בחלוקה ואיחוד של קרקעות על-פי תשריט) - תשריט שכזה אינו מוגדר כ"תכנית" המקימה עילה עפ"י חוק לגביית היטל השבחה!

"תכנית" עפ"י חוק עליה ניתן בעקרון לגבות היטל השבחה, הינה, תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת **בלבד**.

לא תכנית מתאר מחוזית!

לא תכנית מתאר ארצית!

וגם לא תשריט לאיחוד חלקות!



3 ראה ערר הר/10/85011 אקרו בע"מ נגד הועדה המקומית לתכנון ובניה-הרצליה.

"סיפור הצלחה" - ביטול מוחלט של חיוב היטל השבחה בסך 3 מיליון ש"ח (לקרוא, ללמוד וליישם)

לעיתים, קיימת תופעה בקרב ועדות מקומיות, לדרוש תשלום היטל השבחה מהבעלים, לכאורה בניגוד להוראות החוק. הדבר נובע מפרשנויות חוק מאוד "יצירתיות" של אותן ועדות מקומיות, שמנסות בכל כוחן לחייב בהיטל השבחה, גם כאשר לכאורה הדבר נוגד לחלוטין את לשון החוק ואת הפסיקה המנחה.

במאמר זה נביא כדוגמא מקרה בו טיפלונו לאחרונה כאשר הועדה המקומית הרצליה החליטה לגבות היטל השבחה בסך 3 מיליון ש"ח ולאחר מאבק עיקש שכלל ניהול הליכים בפני ועדת הערר לתכנון ובניה, נתקבלה פסיקה חד משמעית של ועדת הערר שביטלה לחלוטין את ההיטל!

כיוון שאין מדובר במקרה חד פעמי, בחרנו להביא במאמר זה את העקרונות והנימוקים שבאמצעותם שכנענו את ועדת הערר כי מדובר בחיוב בלתי חוקי לחלוטין.

ראשית, נחדד את ההגדרה החוקית הבסיסית למושג "השבחה" שחייבת בהיטל - בהתאם להוראות התוספת השלישית לחוק התכנון והבניה (להלן: "החוק"), הוגדרה "השבחה" (שהינה: עליית שווי מקרקעין), שניתן לחייב בגינה בהיטל - אם היא נוצרה **בגין אישור תכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת או מתן הקלה או התרת שימוש חורג**.

אע"פ כן, קיימים מקרים בהם ועדות מקומיות דורשות תשלום היטל השבחה, גם אם לא התמלא אחד מהתנאים הנ"ל.

יודגש, כי קיימות פעולות תכנוניות רבות שיתכן ויצרו עליית ערך לנכס ואף עלייה ניכרת, אך אין אפשרות חוקית לגבות היטל בגינן.

בהקשר לאי חוקיות גביית היטל השבחה בגין אישור תשריט לאיחוד או חלוקה, קיימת תמימות דעים בקרב מלומדים בתחום:

פרופ' אהרון נמדר מציין בספרו **היטל השבחה**, התשנ"ז-1996, כי לדידו "לא ניתן לראות בקשה לאישור תשריט לאיחוד וחלוקה כבקשה למתן הקלה בתיאור גבולות, ולא ניתן לחייב את בעל המקרקעין בהיטל השבחה בגין הקלה" (עמ' 211).

כך גם, המלומד משה רז כהן מציין בספרו איחוד וחלוקה, התשס"ח-2008, כי "אישור תשריט לפי פרק ד', אינו אחד מן האירועים המפורטים בסעיף 1 לתוספת השלישית שעליית ערך בעטיים תיחשב להשבחה. לפיכך, אפילו הביא אישור התשריט לעליית ערך הקרקע, לא תיחשב אותה עלית ערך ל"השבחה" וממילא לא ישולם בגין אותה עליית ערך היטל השבחה" (עמ' 522).

מכל מקום, אפילו אם נצא בהנחה שגוייה, כי אישור תשריט איחוד החלקות מקים לועדה המקומית עילה לגביית היטל, הרי שעדין קיים לבעלים טיעון "כלכלי עקרוני" מצויין להפחתת ההיטל באופן דרסטי, כפי שנסביר להלן:

כאמור, עקב אישור תשריט איחוד החלקות והיווצרות מגרש חדש גדול יותר, נוספות אחוזי בניה. אולם, אחוזי הבניה הללו הוגדרו כבר לפני מספר שנים בתכנית המתאר המקומית (בגינה חוייבו בהיטל השבחה הבעלים הקודמים).

אם כך, לא מדובר כיום ביצירת זכויות בניה חדשות "יש מאין", אלא שתשריט האיחוד מהווה רק פעולה תכנונית המוציאה את הזכויות שכבר הוקנו בתכנית העבר מהכח אל הפועל.

על כן, ההשבחה הכלכלית היחידה שנוצרת לכאורה (אשר גם לגביה אנו בדעה כי לא ניתן לחייב בהיטל) הינה יצירת "זמינות" לזכויות הבניה הנוספות (ואין מקום לחשב השבחה כאילו הזכויות הנוספות "נולדו" רק כעת, כפי שנקט שמאי הועדה).

קבלת עמדה זו בלבד, צפויה להפחית את גובה היטל השבחה בכ- 90% !

יצוין, כי עמדה זו נתמכת בהלכת ביהמ"ש העליון בע"א 1341/93 **סי אנד סאן ביץ'** הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, **תל-אביב-יפו**, בה נקבע היטל בגין השבחה (עליית שווי) עקב יצירת "זמינות" לקרקע, על אף שלא הוקנו לה בתכנית המשביחה זכויות בניה חדשות.

לסיכום נצטט את דברי יו"ר ועדת הערר המדברים בעד עצמם:

"אכן, ניכרים דברי טעם בכל אחד מטיעוני הצדדים, אלא שבמקרה שלפנינו, סבורים אנו כי המחוקק אמר דברו מפורשות בענין זה ולפיכך כבולים כולנו למסגרת אותה קבע המחוקק. רבים ומלומדים פסקו לפנינו כי מס ניתן להטיל אך ורק על פי הוראת חוק מפורשת. לא ניתן ליצור אירוע מחולל מס, על דרך הפרשנות, יצירתית ככל שתהיה, וליצוק לתוך הוראות החוק מה שאין בו.

...
החוק קובע שלושה אירועים, והם בלבד, כאירועים מחוללי השבחה: אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג.

לא אושרה תכנית, לא ניתנה הקלה או לא ניתן היתר לשימוש חורג – אין השבחה כמובנה שבתוספת השלישית. קרי: יתכן וישנם אירועים נוספים שיש בהם כדי להשביח מקרקעין ולגרום לעליית שוויים, ואין חולק כי ישנם גם ישנם כאלה, אלא שלא כל ארוע המביא להשבחת מקרקעין – לעליית שוויים, הינו ארוע מחולל "השבחה" כמובנה בחוק התכנון והבניה, אשר ניתן להטיל מכוחו היטל השבחה...

...
סוף דבר, הערעור מתקבל ודרישת תשלום היטל ההשבחה שנשלחה לעוררת בטלה."

אם ביצעתם פעולה תכנונית כלשהי ונדרשתם לשלם עקב כך היטל השבחה - עצרו !!!

אפילו אם הפעולה השביחה את הנכס בוודאות, הוסיפה זכויות בניה/שימושים ותרמה לעליית שווי וכו' - יתכן ובכל זאת, לא ניתן לגבות היטל השבחה בגין כך.

מהו "הטיעון המנצח" שיכול להפחית עד 25% מסכום היטל השבחה בגין הקלות בניה

פעמים רבות יזמים/קבלנים ובעלי נכסים מגישים בקשה להיתר בניה הכוללת גם הקלות כמותיות, כלומר בקשה לתוספת זכויות בשיעור של 6% ("לשיפור תכנון") ו/או 5% (למעלית) וכדו'. כמובן שבקשה זו גוררת דרישה לתשלום היטל השבחה.

באופן פשטני ניתן להציג את אופן חישוב היטל ההשבחה עבור ההקלות באופן הבא:

היקף השטח הנוסף המבוקש כהקלה X שווי למ"ר מבונה (מ"ר זכויות בניה) = השבחה.

ההיטל הינו כמובן מחצית מההשבחה.

האומנם כך ??? 

כפי שנציג במאמר זה, קיים טיעון מאוד פשוט והגיוני שיכול בקלות להפחית עד 25% מגובה ההיטל.

ואגב, לא מדובר ב"תיאוריה", הטיעון שנציג כבר נטען בפני "שמאי מכריע" והתקבל במלואו.

וזהו הסבר הטיעון: 

על מנת לחשב את גובה ההשבחה יש כאמור לכפול את היקף השטח המבוקש בשווי למ"ר. מטבע הדברים, השווי למ"ר נגזר ממחירי השוק, כלומר בהתאם ל"שווי השוק" במועד הקובע.

בטרם נתקדם בהסבר הטיעון, חשוב להבהיר את המושגים "שווי" ו"שווי שוק".

שווי - 🔍

ההגדרה הכלכלית האוניברסאלית המקובלת לשווי נכס (הן נדל"ני והן אחר), היא:

"הערך הנוכחי של זרם הנאות - תועלות עתידיות (מדודות במונחי כסף) לאורך תקופת חייו הכלכליים הצפויה של הנכס".

הגדרה זו מתבססת על כך כי ניתן לכמת את התועלת העתידית למונחים כספיים, ולכן בשווי הנוכחי של נכס באות לידי ביטוי כל התועלות וההכנסות העתידיות.

שווי שוק - 🔍

ההגדרה השמאית-כלכלית הקלאסית של המונח, הינה:

"הסכום ההגיוני ביותר בעל ההסתברות הגבוהה ביותר שעשוי להתקבל, בתאריך נתון, במונחי מזומן או שווה ערך למזומן, עבור הזכויות בנכס, בכפוף לחשיפה סבירה, בשוק פתוח ותחרותי בעסקה הוגנת, כאשר המוכר והקונה נוהגים באופן זהיר, במודעות מלאה וללא לחצים".

בשוק פתוח שבו הנתונים ידועים לצדדים, סביר כי מחיר עסקה בין צדדים יבטא את הערך הנוכחי של זרמי התועלות העתידיות.

מסקנה! ↩

שווי שוק מגלם בתוכו את הערך הנוכחי של כל ההנאות-התועלות העתידיות הצפויות בנכס.

הואיל ולצורך קביעת היטל השבחה מתייחסים לשווי שוק של זכויות **בעלות**, מתקבל כי **"שווי השוק"** משקף זכות להפקת תועלות עתידיות **לצמיתות!**

אבל...

האם כאשר אנו עוסקים בקבלת זכויות בניה במסגרת הקלה, אכן מדובר בקבלת זכויות בניה לצמיתות? ❓

בודאי שלא! ❗

הרי לזכויות בניה הניתנות במסגרת בקשה להקלות יש "תאריך תפוגה" והן למעשה **"זכויות מתכלות"**.

זכויות בניה בהקלה מתקיימות רק במסגרת אותו היתר בניה בו נתבקשו, לכן הן בתוקף רק כל עוד הבית שנבנה עפ"י אותו ההיתר עומד על תילו. ביום שבו הבית יהרס בעתיד, גם זכויות הבניה שניתנו כהקלה יבואו אל קיצן...

אם כך, לא ניתן סתם באופן פשטני להכפיל את היקף הזכויות המבוקשות ב"שווי השוק" שלהן, כיוון ששווי השוק כאמור מתייחס ל"צמיתות", בעוד שבמקום זאת, יש להביא בחשבון את אורך החיים הצפוי של המבנה ואת המועד הצפוי להריסתו בעתיד (גם אם מדובר בעתיד רחוק מאוד...).

בעניין זה נדגיש, כי יש לבחון את אורך החיים **האפקטיבי מבחינה כלכלית** ולא את משך החיים הפיסיים.

בעוד שמבחינה פיסית מבנה צפוי לעמוד על תילו 50 שנים ואף יותר מכך, הרי שמבחינה כלכלית, יתכנו מקרים בהם אפילו לאחר 30 שנים בלבד יסתיימו חייו הכלכליים של המבנה ותהא כדאיות בהריסתו (לצורך בניית מבנה חדש מתאים ואפקטיבי יותר לאותם צרכים עתידיים).

אגב, ככול שהאזור בו מצוי הנכס הוא איזור יקר יותר, כלומר אזור בו שווי מרכיב הקרקע מתוך כלל שווי הנכס הינו גבוה יותר, כך תרומת המבנה לשווי קטנה יותר ואורך החיים הכלכליים העתידיים של המבנה קצר יותר.

עד כמה ההבדל יכול להיות קריטי אם ניישם את הטיעון הנ"ל? הינה דוגמה פשוטה: נניח שמוגשת בקשה להיתר לבניית וילה יוקרתית בהרצליה פיתוח, על מגרש בשטח דונם, שכוללת הקלות של 11%, כלומר, תוספת של 110 מ"ר. לצורך הדוגמא נקבע כי "שווי השוק" של זכויות בניה באזור הינו 15,000 ש"ח למ"ר, כאשר מדובר בזכויות בבעלות **לצמיתות**. כלומר, אלמלא נביא בחשבון את העובדה כי זכויות הניתנות בהקלה הינן "זכויות מתכלות", יתקבל היטל השבחה באופן הבא:

$$825,000 \text{ ש"ח} = 1,650,000 \text{ ש"ח} / 2 = 15,000 \text{ ש"ח} \times 110 \text{ מ"ר}$$

כעת, נביא בחשבון את העובדה כי בדוגמא הנ"ל אורך החיים הכלכלי הצפוי של המבנה הינו כ- 35 שנים:

בעוד ששווי לצמיתות הינו כאמור 15,000 ש"ח למ"ר, מתקבל כי שווי מהוון של אותה "תועלת" ל- 35 שנים בלבד יעמוד על כ- 12,000 ₪⁴. כך, מתקבל היטל השבחה נמוך בשיעור של 20%!!!

ואגב, גם אם היינו מביאים דוגמא מאזור זול יחסית, בו חיי המבנה צפויים להיות ארוכים יותר, עדין מקובל להניח תקופה של 50 שנים כ"חסם עליון" לחיי מבנה. כך שגם במקרה כזה, היתה עדין נוצרת הפחתה בשיעור מינימאלי של כ- 9%.

כמובן שהטיעון נכון ליישום לגבי כל סוג של הקלה ובכל סוג והיקף של פרויקט.

ה"טיפ" הנ"ל מהווה טענה עקרונית שעשויה להפחית את שומת היטל השבחה, אך רק ניתוח מעמיק של כל מסמכי תב"ע ספציפית (התקנון, התשריט והנספחים) ושל תכנית הבקשה להיתר ("גרמושקה") יביא ליישום נכון ולתוצאה המיטבית. כמו כן, לצורך מיצוי ההליכים, תמיד יש מקום לבחון גם את שאר ההיבטים הכלכליים/משפטיים/תכנוניים וכמובן את עצם תחשיבי שומת הועדה וערכי השווי הבסיסיים.

4 לפי שיעור היוון מקובל של 5% לשנה.

"סיפור הצלחה" -

ביטול מוחלט של חיוב היטל השבחה

(לקרוא, ללמוד וליישם)

לעיתים, קיימת תופעה בקרב ועדות מקומיות, לדרוש תשלום היטל השבחה מהבעלים, לכאורה בניגוד להוראות החוק. הדבר נובע מפרשנויות חוק מאוד "יצירתיות" של אותן ועדות מקומיות, שמנסות בכל כוחן לחייב בהיטל השבחה, גם כאשר לכאורה הדבר נוגד לחלוטין את לשון החוק ואת הפסיקה המנחה.

במאמר זה נביא כדוגמא מקרה בו טיפלנו כאשר הועדה המקומית יבנה החליטה לגבות היטל השבחה בגין אישור הקלות בניה ולאחר מאבק עיקש שכלל ניהול הליכים בפני שמאי מכריע, נתקבלה פסיקה חד משמעית שביטלה לחלוטין את ההיטל! כיוון שאין מדובר במקרה חד פעמי, בחרנו להביא במאמר זה את העקרונות והנימוקים שבאמצעותם שכנענו את השמאי המכריע כי מדובר בחיוב בלתי חוקי לחלוטין.

ראשית, נחדד את ההגדרה החוקית הבסיסית שקובעת מי בעצם חייב בתשלום היטל השבחה - בסעיף 2 (א) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה נקבע כי:

"חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו, היו המקרקעין מוכרכים לדורות ישלם החוכר את ההיטל....".

כלומר, בהתאם להוראות חוק התכנון והבניה, החייב בהיטל הינו אך ורק הבעלים או החוכר לדורות.

לכן, מי שהזכויות שלו בקרקע, במועד אישור תכנית/הקלה/שימש חורג, הן למשל זכויות

בהסכם פיתוח עם רשות מקרקעי ישראל (כלומר הוא מוגדר **ברשות** שטרם נחתם עימו חוזה חכירה) - פטור לחלוטין מתשלום היטל השבחה. זאת, **אפילו שהוא מרוויח מעליית שווי הקרקע**.

היבט זה של פטור מוחלט מהיטל השבחה, נידון גם ע"י בית המשפט העליון ב"הלכת קנית" ולגביו נקבעה הלכה סופית:

ברע"א 85/88 **קנית ניהול והשקעות נ' הועדה המקומית ר"ג**, התעוררה השאלה האם מחזיק מכוח חוזה פיתוח ייחשב חוכר לצורך החיוב בהיטל השבחה. המערערת החזיקה בקרקע מכוח חוזה פיתוח לפיו **אם תעמוד בתנאי הפיתוח**, ייחתם איתה בעתיד חוזה חכירה.

בית המשפט העליון קבע לאחר שניתח את ההסכם, **שחוזה הפיתוח הינו חוזה עם תנאי מתלה** ולכן בעת הטלת ההיטל, המחזיק עדיין **אינו חוכר** ואינו חב בהיטל השבחה.

"כוחה וסמכותה השלטונית של המשיבה להטיל מס השבחה מותנה בכך כי בעת הטלת המס יהא החייב חוכר לדורות... בעת הטלת המס לא היתה המבקשת חוכרת לדורות ועל כן אין היא חייבת כלפי המשיבה בתשלום מס השבחה".

בית המשפט חזר על ההלכה הזו, בין היתר, בפסק דין עא 111/07 **דנקר בניה ופיתוח נגד הועדה המקומית לתכנון ובניה נתניה**:

" פסק הדין המנחה בענין מעמדם של צדדים לחוזה הפיתוח לענין חובת תשלום היטל השבחה ניתן על ידי בית המשפט העליון ברע"א 85/88 קנית נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה.

עיון בפסק הדין שניתן בקנית מלמד כי באותו ענין קבע בית המשפט, מפי כבוד הנשיא ברק, בדעת הרוב, כי אין לראות במי שנמצא במעמד של צד לחוזה פיתוח משום חוכר של הנכס לענין חובת תשלום היטל השבחה.... במשך השנים, ביקשו הרשויות המקומיות לתקוף את הלכת קנית. יחד עם זאת, ההלכה נותרה על כנה...."

חיזוק להלכה זו התקבל גם בהחלטות ועדת ערר ופסיקות בתי משפט נוספים⁵.

לסיכום - עפ"י חוק, אין לחייב בהיטל השבחה יזמים המחזיקים בקרקע במעמד של "ברשות" (הסכם פיתוח).

כאן למעשה מתחילה ה"בעיה" של הועדות המקומיות... מצד אחד, אין ספק כי עפ"י חוק לא ניתן לחייב בהיטל השבחה יזם שמצוי בהסכם פיתוח.

מצד שני, אותו יזם בהחלט עשוי לקבל הקלות בניה, שימושים חורגים ועוד הטבות תכנוניות, אשר בוודאות יוצרות לו השבחה ועליית שווי לקרקע.

בכדי להתגבר על העיוות ו"אי צדק" (בכך שהיזם נהנה ולא חייב לשלם כלום), חלק מהועדות המקומיות נוקטות בשיטה "יצירתית".

כתנאי למתן היתר בניה, הועדות מחתימות את היזמים על הסכם בו הם מוותרים על זכותם לפטור מהיטל השבחה.

5 לדוגמא: עש"א 27318/01/10 נתנאל גרופ ואח' נ' הועדה המקומית מצפה אפק, ערר 8036/11 אינג' בר יהודה בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון, עררים 890/11 – 884/11 תעשיות אלקטרוניקה מגדל העמק בע"מ נ' הועדה המקומית מגדל העמק.

מרגע שנחתם ההסכם סלולה הדרך לועדה המקומית להוציא ליזם שומת היטל השבחה ככול שעולה על רוחה.

ברור שדרישה לחתימה על הסכם שכזה הינה בגדר "אקדח לרקה" ליזם שמבחינתו חייב לקבל היתרי בניה במהירות האפשרית ואינו מעוניין לעכב את בניית הפרוייקט.

יחד עם זאת, הועדות המקומיות טוענות כי בסופו של דבר הסכם שכזה נעשה בהסכמת הצדדים ויש לעמוד בו.

כמו כן, לכאורה אם יזם החליט "להתנדב" ולשלם היטל מעבר למוגדר בחוק וזאת משיקולי עלות-תועלת של כלל קידום הפרוייקט, הרי שמדובר בשיקול עסקי לגיטימי והינו מנוע מלבוא בתלונות לאחר מכן (דבר זה דומה במקצת למצב השכיח של דרישה מיזמים להשתתפות במטלות ציבוריות, כתנאי לאישור תכניות בנין עיר חדשות).

ועל זה כבר אמרו חז"ל: " **כופין אותו עד שיאמר: 'רוצה אני' "** .

אם כן, מה ניתן לעשות במקרה שכזה ?



הנה דוגמא לפתרון מוצלח בו טיפלנו וביטלנו לחלוטין את דרישת התשלום:



בתחום השיפוט של העיר יבנה, קיימת שכונה חדשה - "יבנה הירוקה". לקוחה שלנו, חברה יזמית-קבלנית מובילה, ביקשה הקלות בניה לתוספת של 10 יח"ד (104 יח' במקום 94 יח'), והקלות בבינוי כגון: הפיכת קומת חדרי הגג לקומת פנטהאוסים ועוד...

החברה נמצאת בהסכם פיתוח בלבד ומעמדה המשפטי במועד אישור ההקלות הוא "בר רשות" (ועדין לא "חוכר לדורות"). הואיל והועדה המקומית מודעת לכך, כי על פי הוראות החוק והפסיקה היא אינה רשאית לגבות היטל מהחברה, היא ניסתה "לעקוף" את החוק ולהחתים את היזמים על הסכמים שונים ומשונים בהם היזמים מתחייבים לשלם היטל השבחה ומתחייבים אף לא לערער.

החברה היזמית, מחוסר ברירה ומלחץ שהופעל עליה מהועדה המקומית, שילמה את היטל השבחה בגין הקלות לתוספת יח"ד ("הקלת שבס"), אבל לגבי היטל שנדרש

בגין ההקלות בבינוי, שעמד על סך כ- 300,000 ש"ח היא החליטה בכל זאת לערער על הדרישה. החברה פנתה אלינו על מנת שנטפל בערעור, פנינו להליך של 'שומה מכרעת' והצגנו בפני השמאית המכריעה את כל הטענות וההוכחות, אחת לאחת לפיהן אין בכלל מקום לחייב בהיטל השבחה.

כמו כן, טענו לחילופין, כי גם אם יקבע שיש עילה חוקית לגבות את ההיטל, הרי שעדין הסכום הראוי לגבייה צריך להיות נמוך בכ- 80% מדרישת העיריה.

נציגי הועדה המקומית טענו בפני השמאית המכריעה, כי החברה היזמית חתמה על כתב התחייבות לתשלום ולכן רובצת עליה החבות בתשלום (על אף הוראות החוק). כמו"כ טענו כי לא מדובר בהסדר "מיוחד" ולמעשה בכל שכי' יבנה הירוקה חתמו היזמים על התחייבות לביטול הפטור מהיטל השבחה. זאת ועוד, הועדה טענה לראיה כי ניתן לראות שאכן אותה חברה יזמית כן שילמה קודם לכן את ההיטל שנדרש ממנה בגין ההקלה להגדלת מס' יחידות הדיור במגרש, ללא כל ערעור ולכן העידה על הסכמתה לאמור בחוזה כתב ההתחייבות ועל חובתה העקרונית בתשלום היטל השבחה.

אנחנו מנגד הגבנו כי כל ה"הסדרים" והחוזים שערכה הועדה עם יזמים בקשר להיטל ההשבחה אינם ברי תוקף בכלל לאור פסק דינו של בית המשפט העליון - ע"א 7368 /06 דירות יוקרה ואח' נגד ראש עיריית יבנה ואח'.

בהלכת "דירות יוקרה", שעסקה ישירות בהסכמים בין יזמים לרשות המקומית בנושא היטלי השבחה, נקבע כי אין תוקף חוקי לביצוע הסכם אשר למעשה עוקף את הוראות החוק הראשי. לפיכך, מאחר ותוכנו של ההסכם בין המערערות לגורמי העיריה בדבר היטל השבחה סותר את עקרונות היסוד של המשפט הציבורי יש לסווגו כחוזה פסול שאינו מתיישב עם עקרונות שלטון החוק.

איך יזם/בעל קרקע יכול ליצור דירות גן ע"י בקשת הקלה - ללא תשלום היטל השבחה

פעמים רבות יזמים/קבלנים מנסים למצות בצורה טובה יותר את זכויות הבניה בפרויקט מגורים, ע"י הקמת דירות-גן. אולם, חלק ניכר מהתב"עות שעל בסיסן תוכננו פרויקטים, לא כללו אפשרות של הקמת דירות גן (אלא הגדירו בינוי על עמודים בלבד), כך שלצורך הקמת דירות גן נדרשת לכל הפחות קבלת "הקלה" לניוד זכויות מקומות עליונות לקומת קרקע. אירוע זה של קבלת הקלה, יוצר מיידית חבות בהיטל השבחה.

בכדי להבין **כיצד ניתן להימנע מתשלום היטל השבחה במקרה שכזה**, נביא קודם כל את לשון החוק:

מהי "השבחה" ?



בהתאם להוראות התוספת השלישית לחוק התכנון ובניה התשכ"ה-1965, הגדרת המושג "השבחה" בסעיף 1א' הינה – "עליית שווים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג".

מכח הגדרה זו קבע המחוקק שני מבחנים מצטברים אשר רק בהתקיימם ניתן לקבוע כי חלה "השבחה" שחייבת בהיטל השבחה:

מבחן ראשון – "עליית שווים של מקרקעין", דהיינו, על מנת שתיווצר השבחה המחויבת בהיטל, שווי המקרקעין צריך לעלות.

מבחן שני – "עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג", דהיינו, השווי צריך לעלות בגלל אישורה של תכנית בנין עיר, או אישור הקל **ולא משום סיבה אחרת**.



ומה היתה התוצאה ?

ראשית, השמאית המכריעה קבעה בדומה לדעתנו כי סכום ההיטל צריך להיות נמוך בכ- 74% מדרישת העיריה.

שנית, וחשוב מכל, השמאית המכריעה קיבלה את מלוא טענתנו המשפטית וקבעה, כי גם אם קיים חוזה בין היזם לוועדה המקומית המטיל עליו את תשלום ההיטל, עדין לאור הלכת "דירות יוקרה", אין למעשה כל עילה חוקית לגבות היטל השבחה ויש לבטל את החיוב לחלוטין - הפחתה של 100% !

מסקנה



הלכת "דירות יוקרה" יצרה הזדמנות גדולה לכל יזם ובעל קרקע אשר חתם בעבר על התחייבות מול הרשות המקומית שהינה שונה מהוראות החוק.

- אם לקחתם על עצמכם התחייבות לתשלום מעבר למוגדר בחוק, אפילו בהסכמה מלאה.

- אם ביצעתם פעולה תכנונית כלשהי ונדרשתם לשלם עקב כך היטל השבחה.

עצרו !!!

אפילו אם הפעולה השביחה את הנכס בוודאות, הוסיפה זכויות בניה/שימושים ותרמה לעליית שוויו וכו' - יתכן ובכל זאת, לא ניתן לגבות היטל השבחה בגין כך.

בואו נבחן כל שלב האם הוא מקים חבות בהיטל השבחה :



שלב א - ניווד זכויות בניה מקומה עליונה לקומת קרקע – שלב זה מתבצע ע"י בקשה להקלה ונוצרת כמובן חבות עקרונית בהיטל השבחה. אבל, האם מתקיימים כל התנאים בחוק?

האם שווי הדירה עולה עקב ההקלה? התשובה היא לא...

הרי ברור, כי עצם ניווד זכויות לקומת הקרקע (בלי שהוצמדה לדירה חצר) עדיין אינו משביח את שווי הדירה, להיפך, דירה בקומת הקרקע ללא הצמדת חצר מהווה בד"כ דירה "נחותה" יחסית לדירות בקומות העליונות.

אכן, נכון לטעון כי אלמלא אישור ההקלה, לא ניתן לנייד את הזכויות לקומת הקרקע. אולם עצם ניווד הזכויות עדיין לא מביא לעלית ערך, כך שלא מתקיים התנאי שהחוק הגדיר! (אלא רק אם תוצמד החצר לדירה).

שלב ב' - הצמדת החצר לדירה שבקומת הקרקע – האם הצמדת החצר יוצרת חבות עקרונית בהיטל השבחה?

האם הצמדת החצר לדירה שבקומת הקרקע הינה פעולה שמתאפשרת אך ורק ע"י אישור הקלה (או תב"ע)?
התשובה על כך שלילית!

הרי הצמדת חלק מחצר של בנין למי מיחידות הדיור בו הינה פעולה קניינית רישומית המתאפשרת לביצוע בכל עת ללא כל צורך בהקלה או בתב"ע !!! (למשל באמצעות הסכם שיתוף או רישום ההצמדה בבית המשותף).

בעניין זה נבהיר, כי הפסיקה חידדה והדגישה, כי גם אם עובדתית נוצרה במקרה מסויים עליית שווי עקב אישור תכנית או הקלה, הרי שעדין צריך לבדוק האם אכן זו היתה הדרך החוקית היחידה לגרום לאותה עליית שווי להיווצר והאם לא ניתן היה בהליך אחר גם כן להביא לאותה תוצאה (כלומר האם ניתן היה להביא לאותה עליית שווי גם בלי להזדקק לתב"ע או להקלה).



כיצד נוכל ליישם את המבחנים שנקבעו להגדרת המונח "השבחה" לעניין היטלי השבחה בגין דירות גן?

על פניו, בקשת הקלה לניוד זכויות מקומה עליונה "רגילה" לקומת הקרקע (קומת העמודים) לצורך בניית דירת גן, יוצרת חבות בהיטל השבחה, שכן שני המבחנים שתארנו לעיל מתקיימים. שווי המקרקעין יעלה, שכן דירת גן שווה יותר מדירה בקומה עליונה "רגילה". כמו כן, השווי עולה עקב אישור ההקלה, שכן אלמלא ההקלה שווי המקרקעין לא היה משתנה.



איך בכל זאת אפשר להימנע מתשלום היטל השבחה במקרים כאלו?
לפעול בשלבים...

לאחרונה קבעה ועדת הערר לפיצויים ולהיטל השבחה במחוז ירושלים (עקק 12/13 אלון דיסקין נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים), כי סדר פעולות שונה בהליכי תכנון יכול להשפיע על גובה החבות בהיטל השבחה :

"עצם העובדה שסדר פעולות שונה מניב תוצאה שונה מבחינת מיסוי בכלל ומבחינת היטל השבחה בפרט אינו זר למשפט הישראלי, כך שבמקרים רבים תוצאה סופית זהה תוליד חיוב אחר לגמרי במס וזאת לאור הדרך השונה שננקטה על מנת להגיע לאותה תוצאה"

במידה ויזם יישם את קביעת הוועדה ויפעל בשלבים יתכן ויוכל להימנע מתשלום היטל השבחה בגין יצירת דירת גן.

נסביר, מהם למעשה השלבים שיש לבצע בדרך ליצירת דירת גן בקומת העמודים?

א. ניווד זכויות בניה מקומה עליונה "רגילה" לקומת הקרקע.

ב. "הצמדת" חצר לדירה שנוצרה בקומת הקרקע.

ג. יצירת גישה לחצר מתוך הדירה.

בשלב האחרון נותר לבקש היתר לפתיחת מעבר (ויטרינה) בין הדירה לחצר. במסגרת ההיתר לא מבוקש להגדיר את הדירה כדירת גן. כמו כן, אין צורך לבקש הקלה להורדת דירה לקומת הקרקע שכן את ההקלה הזו כבר קיבלנו קודם לכן (בשלב א'). ההיתר מתייחס אך ורק לפתיחת מעבר (דלת/ויטרינה) שיחבר בין הדירה שבקומת הקרקע והחצר שהוצמדה.

ממכלול הפעולות מתקבלת דירת גן פטורה לחלוטין מהיטל השבחה!

מדובר כמובן במתן פרשנות קיצונית ודווקנית לחוק ולפסיקה, לכן כטיעון חלופי ניתן לומר, כי מתן האפשרות בהקלה לניוד הזכויות מקומות עליוניות לקומת הקרקע יוצר בכל זאת "עליית שווי" מעצם כך שמוציא מן הכח אל הפועל את האפשרות **הריאלית** להצמיד חצר לדירה כלשהי. **דהיינו ההקלה אינה יוצרת דירות גן, אלא, לכל היותר, יוצרת "זמינות" להקמת דירות גן ורק בגין "זמינות" זו יש לקבוע היטל.**

קביעת היטל השבחה בגין "זמינות" אינה בגדר חידוש והיא נתמכת בהלכת ביהמ"ש העליון בע"א 1341/93 **סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, תל-אביב-יפו.**

מכל מקום, גם מתן פרשנות חלופית זו והגדרת השבחה באופן שכזה, תגרור עדין הפחתה של עשרות אחוזים.

לסיכום, אמנם מדובר בתיזה חדשנית, אך למיטב ידיעתנו טרם נתקבלה לגביה הכרעה מחייבת, ויישום נכון של המסקנות, תוך ניתוח כלל ההיבטים הכלכליים, התכנוניים והמשפטיים, בכל מקרה ספציפי העומד על הפרק, יכול להביא לתוצאות הרצויות!

איך אפשר לנצל את קיומה של תמ"א 38 (שפטורה מהיטל השבחה) כ"מנוף" להפחתת היטל השבחה בגין תכניות אחרות (שאינן פטורות מהיטל)

ראשית, הבהרה: על פי החוק והפסיקה⁶, לצורך חישוב סכום היטל השבחה, יש להשוות בין שווי הנכס במצב התכנוני "החדש" (לאחר אישור התב"ע החדשה המשביחה) לבין שווי **אלמלא אושרה התב"ע החדשה**. זאת בשונה מהגישה המקובלת ברוב הוועדות המקומיות המשוות בין שווי הנכס במצב התכנוני "החדש" למצב התכנוני "הקודם" (דהיינו, תב"ע מול תב"ע).

בהתאם לכך, ב"מצב הקודם" יש להעריך את שווי הנכס לא רק עפ"י התכניות הקודמות החלות עליו, אלא גם להביא בחשבון כל "אלמנט נוסף" שיכול להשפיע על השווי בטרם מתאשרת אותה תב"ע מפורטת חדשה (חוץ מאשר גורמים הקשורים ישירות להליכי התכנון הספציפיים של אותה תב"ע משביחה). כך נקבע באופן עקבי בפסיקת ועדות הערר, למשל בערר 49/10 בעניין פרידוולד⁷:

"...אין עוררין כי באופן עקרוני, בהתאם למתודה השמאית, ערכו של הנכס כולל את הפוטנציאל התכנוני שלו"

ובהמשך:

"...פוטנציאל שאינו קשור לתכנית החדשה ואינו נובע מההליך לאישורה יכול לבוא בחשבון בהערכת הנכס במצב קודם..."

במאמר זה, רצינו להדגיש כי אותו "אלמנט נוסף" הינו, בין היתר, תכנית המתאר הארצית 38, לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה (להלן: "תמ"א 38").

⁶ בעניין זה ראה לדוגמא פסיקת ביהמ"ש העליון ברע"א 4487/01 מ. לוסטרניק ובנו חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות וכן ברע"א 6188/04 אלינוער רבין נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה "שרונים".

⁷ ערר (י-ם) 49/10 פרידוולד אלי נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה מחוז ירושלים (2010)

כידוע, תמ"א 38 מאפשרת תוספות בניה במסגרת עבודות החיזוק שנעשות מכוחה, כך שכל מבנה במדינת ישראל שהוקם מכוח היתר שניתן קודם ליום **1.1.1980** (תנאי לתחולתה של התמ"א) מושפע מהפוטנציאל שטומנת בחובה תמ"א 38.

כאן המקום להזכיר, כי השבחות הנוצרות מכח תכניות ארציות ומחוזיות אינן חייבות עקרונית בהיטל השבחה⁸, וביחס לתמ"א 38 קיים בכל מקרה פטור מפורש ואף נקבע לאחרונה בפסיקת ועדת ערר 85064/10 בעניין צור מעוף השקעות נדל"ן ונכסים בע"מ⁹:

"העובדה שאישור תכנית מיתאר ארצית יש בה כדי להביא לעליית שווי מקרקעין לא די בה כשלעצמה כדי להביא לחבות בהיטל השבחה. לא כל השבחה במקרקעין מביאה לחבות בהיטל השבחה, אלא אך ורק השבחה שנוצרה מכח האירועים שנקבעו במפורש בחוק כמחוללי השבחה. **הטלת היטל השבחה מכח תמ"א 38 הינה בניגוד לכוונת המחוקק בין אם בעת המכר ובין אם בעת מתן היתר הבניה.**"

כאמור, השבחה שנוצרת מתמ"א 38 אינה חייבת בתשלום היטל, אולם, חשוב לזכור ולהבין כי אותה "השבחה" (שפטורה מהיטל) אשר נוצרה עקב תמ"א 38, מהווה בהחלט חלק אינטגרלי מ"המצב הקודם" בנכס, משפיעה על השווי ויש להביאו בחשבון כאשר מתאשרת תכנית בנין עיר חדשה ונוצרת השבחה **חדשה**.

ניתן להמחיש את השפעתה של תמ"א 38 על שווי הנכס ב"מצב הקודם", בדוגמה הבאה:

עפ"י תב"ע קיימת מותר לי לבנות 1000 מ"ר.
 עפ"י התב"ע החדשה, זו שבגינה אני חייב בהיטל השבחה, מותר לי לבנות 4000 מ"ר, כלומר תוספת של 3000 מ"ר.
 על פניו, יהיה עלי לשלם היטל השבחה בגובה שווי של 1500 מ"ר (מחצית ההשבחה).
 במידה ונביא בחשבון את ההשפעה של תמ"א 38 על המצב הקודם נמצא כי בנוסף ל-1000 מ"ר שמותר לי לבנות לפי התב"ע הקיימת, יש לי פוטנציאל לתוספת בניה של 1000 מ"ר נוספים במסגרת התמריצים של תמ"א 38 לביצוע עבודות החיזוק. כך שסה"כ

8 ר' ס' 1 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, תחת ההגדרה למונח "תכנית".

9 ערר (ת"א) 85064/10.צ.ו.ר השקעות נדל"ן ונכסים בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ת"א (2013)

ערב אישור התכנית יש לי זכויות בניה להקמת 2000 מ"ר.
 כך שהתב"ע החדשה, שבגינה אני חייב בהיטל, מוסיפה לי בסה"כ רק עוד 2000 מ"ר.
 וההיטל בו אני חייב הינו בגובה 1000 מ"ר בלבד. פער של 500 מ"ר (!)



כדאי לדעת, כי רוב הסיכויים שהועדה המקומית לא תביא בחשבון את הפוטנציאל הגלום בנכס שלכם מכח תמ"א 38 לקבלת תוספת בניה, ותייחס את מלוא ההשבחה לתכנית שאושרה.

כמו כן, רב הסיכויים שהטענה לפיה תמ"א 38 מעלה את שווי הנכס שלכם במצב הקודם לא תתקבל מיד ויתקיים דיון סביב שאלת **הישימות** של תמ"א 38 **בפועל** בסביבת הנכס שלכם (בפרקטיקה בהרבה מקרים תמ"א 38 חלה, כלומר התנאים הבסיסיים הקבועים בה מתקיימים, ולמרות זאת לא ניתן ליישם את הוראותיה בגלל מגבלות כאלו ואחרות).

לכן, אם לאחרונה אושרה תב"ע בסביבת הנכס שלכם, או שעתידיה להיות מאושרת תב"ע בקרוב, אנו ממליצים קודם כל לנסות ולעגן את הישימות של תמ"א 38 כ"תכנון מס" לקראת התמודדות עם חיוב היטל השבחה בגין התב"ע החדשה. כלומר, לפנות לוועדה המקומית בבקשה לקבל אישור עקרוני להיתכנות של יישום הוראות תמ"א 38 בנכס שלכם.

חשוב להבהיר, בפסיקה¹⁰ נקבע כי לא די בטענה כי קיים פוטנציאל לקבלת זכויות נוספות וכי על מנת שיתחשבו במרכיב הפוטנציאל אין די בספקולציה אלא יש צורך בראיות של ממש.

אנו סבורים כי אישור מהוועדה המקומית יהיה הוכחה מספקת לקיומו של פוטנציאל מכח תמ"א 38 ביחס לנכס הספציפי שלכם (כזכור, מדובר במבנים שנבנו לפני 1.1.1980).

אישור זה יחד עם שומה מקצועית ומפורטת של שמאי מטעמכם יוכלו לחסוך לכם, במקרים רבים, הרבה מאוד כסף!



מאמרים, מקצועיים, טיפים והדרכות בנושא מס שבח מקרקעין

הבהרה:

אין במידע שבמאמרים המתפרסמים בקובץ זה או בכל חלק ממנו כדי להוות ייעוץ משפטי או ייעוץ אחר או המלצה או חוות דעת מכל סוג שהוא. המחבר אינו נושא באחריות כלשהי בכל הקשור למאמר, תוכנו, נכונותו, אמינותו, דיוקו, שלמותו, תאימותו, עדכנותו, משמעויותיו והשלכותיו. האחריות בעשיית שימוש במאמר או בכל חלק ממנו היא על המשתמש בלבד ועליו לקבל עצה מקצועית מגורם מוסמך לפני נקיטה בכל פעולה או מחדל המסתמכים על הנאמר במאמר.

פרסום זה וכל הכתוב בו מוגן בזכויות יוצרים ואין לעשות בו שימוש למטרות מסחריות וכדו' ללא אישור המחבר.

ברור הדבר, כי כאשר מדובר בנכס אשר חלקיו אינם הומוגניים, קיים הבדל גדול בין שני אופני החישוב דלעיל, כשנמכר חלק ספציפי מהנכס.

לדוגמא:

- במכירת חלק מסויים (נניח מגרש לקוטג') ממתחם קרקע הכולל יעודים שונים, כגון, מגרשי בניה לקוטגיים, בתים משותפים וכו' - כאשר עסקת הרכישה ומחירה בזמנו התייחסו לכלל המתחם כיחידה כוללת אחת.
- במכירת חלק מסויים במבנה (נניח חנות), כשהמבנה מחולק לשימושים שונים, כגון, קומת קרקע מסחרית ("הממכר"), קומת משרדים וקומות מגורים - בעוד שעסקת הרכישה ומחירה התייחסו למגרש, שעליו לימים הוקם הבנין כולו.

בית המשפט דחה את אופן החישוב שהוצע ע"י הנישומים, ולמען פשטות החישוב והוודאות, קיבל את שיטת מנהל מיסוי מקרקעין לחישוב עפ"י יחסי השטחים. עם זאת, הועלתה ביקורת כנגד כל אחת מהשיטות שהציעו הצדדים ולכל אחת מהן חסרונות משלה במקרה בו מיושמת הנוסחה על מכירת חלק מסויים ממקרקעין לא הומוגניים.

לפיכך, נקבע כי יש יתרון בשיטת החישוב של "יחס של שטח", אך רק באותם מקרים שאין בידי הנישום כדי להראות לפקיד השומה נתונים המוכיחים את שווי הרכישה של החלק הנמכר.

וכדברי כבי השופט י. טירקל: "לענין זה אעיר כי לדעתי, יש להקל על הנישום ולאפשר לו להוכיח את שווי הרכישה אפילו על פי ראיות עקיפות ואפילו בקירוב".

הקטנת חבות במס שבח במכירת חלק מסויים ממקרקעין ע"י קביעת מחיר רכישה נכון

ישום הלכת ביהמ"ש העליון בעניין מנהל מיסוי מקרקעין נ' מרדכי מירון ואח' ע"א 3988/00

בפס"ד מירון, קבע ביהמ"ש העליון את אופן חישוב מחיר הרכישה שיש לשייך לממכר במצב בו מוכר הנישום רק חלק מהמקרקעין, בעוד שבזמנו רכש אותם בשלמות עפ"י תמורה כוללת אחת.

דרך החישוב נקבעה כעקרון בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר קובע את האופן שבו ייוחס לממכר חלק משווי הרכישה הכולל, וכך לשון הסעיף: "שווי הרכישה במכירת זכות בחלק מסויים או בלתי מסויים במקרקעין – הוא חלק יחסי משווי הרכישה לפי פרק זה, של הזכות שממנה נמכר החלק, כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות".

ביהמ"ש נדרש להכריע במחלוקת באשר לפרשנות המונח – "כיחס שבין החלק הנמכר לכלל הזכות".

מנהל מיסוי מקרקעין טען, כי יש לפרש מונח זה עפ"י היחס בין השטח הנמכר לשטח כלל הזכות, כדלקמן:

$$\frac{\text{שווי הרכישה של החלק הנמכר}}{\text{שווי כלל הזכות}} = \frac{\text{מחיר הרכישה של כלל הזכות}}{\text{שטח החלק הנמכר}} \times \text{שטח כלל הזכות}$$



מאידך, הנישומים טענו, כי יש לפרש המונח כיחס שבין שווי החלק הנמכר ובין שווייה של כלל הזכות ביום המכירה, כדלקמן:

$$\frac{\text{שווי הרכישה של החלק הנמכר}}{\text{שווי כלל הזכות ביום המכירה}} = \frac{\text{מחיר הרכישה של כלל הזכות}}{\text{שווי כלל הזכות ביום המכירה}} \times \text{שווי כלל הזכות ביום המכירה}$$



כאשר מתבצעת מכירה של חלק מסויים מתוך נכס לא הומוגני (ששטחיו אינם בעלי שווי זהה למ"ר) בעוד שמחיר הרכישה התייחס בזמנו לכלל הנכס, ניתן להציג ראיות באשר לשווי הרכישה המשוויד לחלק הספציפי שנמכר.

זאת, ע"י הגשת **חוות דעת של שמאי מקרקעין מוסמך**.

חוו"ד השמאי תנתח ותפריד את מחיר הרכישה הכולל למרכיביו השונים עפ"י חלקי הנכס הרלבנטים, או לחילופין, יוערך באופן ספציפי החלק המסויים עפ"י מחירי השוק המקובלים – והכל נכון למצב שוק המקרקעין והנכס במועד רכישתו בעבר.

לאור ההלכה האמורה, בטרם הגשת דווח על עסקה לרשות המיסים, ראוי לערוך בדיקה מקדמית הכוללת אמדן של שווי הרכישה ההסטורי שניתן ליחס לחלק הנמכר (במשרדי שמאות וותיקים קיימים נתוני שוק גם מלפני עשרות שנים). במידה ותוצאת המס תהא עדיפה על פני חישוב יחסי השטחים, ראוי לצרף להצהרה חוו"ד מומחה של שמאי מקרקעין מוסמך.

הקטנת חבות במס שבח ובמס רכישה ב"עסקאות נטו"

לפני מספר שנים ניתן פסק דינה של ועדת הערר בתל אביב בוע' 1139/04 **ורדי עירן ואח' נגד מנהל מיסוי מקרקעין רחובות**. ברקע לפסק הדין עמדה "עסקת נטו" בה התחייב הקונה לשלם את **היטל ההשבחה** במקום המוכר.

רשויות המס טענו כי במקרה זה יש להוסיף לגובה התמורה הנקובה בחוזה, גם את אמדן היטל ההשבחה הצפוי, שהרי סכום זה שישולם ע"י הקונה, **במקום המוכר**, מהווה הטבה כלכלית שיש לשייכה כחלק מהתמורה הכוללת. טענה בסיסית זו אכן נתקבלה ע"י ועדת הערר, תוך דגש כי יש להוסיף את אמדן ההיטל לגובה התמורה, במידה ואכן התב"ע שמשביחה (שבגינה נוצרה החבות בהיטל ההשבחה) אושרה לפני יום המכירה – כך שבעקרון המוכר הוא זה שחייב עפ"י חוק התכנון והבניה בתשלום ההיטל, ובשל כך נטילת החיוב ע"י הקונה מהווה הטבה.

מקרה זה חל בדו"כ בעסקאות קומבינציה (בהן הקבלן נוטל על עצמו את תשלום היטל ההשבחה במקום הבעלים ובהתאם לכך גם מופחת אחוז התמורה) או כאשר מדובר בעסקת מזומן בה המוכר "לא רוצה סיבוכים" ומעוניין לקבל לידיו סכום נטו סופי וברור.

מה המשמעות הפרקטית של פסק הדין ?



סכום **אמדן** היטל ההשבחה שמתווסף למחיר העסקה מגדיל את גובה התמורה ובשל כך מגדיל את **מס הרכישה** (5% מגובה התמורה).

לגבי **מס השבח** - כעקרון, על אף שגובה התמורה גדל בסך גובה **אמדן** היטל ההשבחה (דהיינו השבח החייב גדל), הרי שיחד עם זאת, מנהל מיסוי מקרקעין מחשב את אותו **אמדן** היטל השבחה גם כהוצאה מוכרת בניכוי מהשבח (למרות שעדיין אף צד לא שילם

בפועל היטל השבחה לעיריה), כך שבשורה התחתונה, סכום מס השבח לא משתנה.

עם זאת, כפי שנציג בהמשך, ניתן ליצור "תכנון מס" כך שמש השבח יקטן באופן משמעותי!



מה ניתן לעשות על מנת להקטין את גובה המיסים ?

בפסק הדין דלעיל, הואיל ובמועד קביעת גובה המיסים ע"י הרשויות, טרם היה בידהן את סכום היטל השבחה הסופי, פנו הרשויות לעיריה על מנת לברר את סכום היטל ההשבחה הצפוי אותו העיריה עתידה לדרוש.

ברור הדבר כי העיריה נוקבת בערך המקסימלי של היטל ההשבחה, כך שהאמדם שהתווסף לתמורה החייבת במס היה גבוה ביותר.

אמנם, ועדת הערר נתנה אפשרות בידי הנישום להציג בעתיד את סכום היטל ההשבחה הסופי שיקבע ולתקן את החיוב בהתאם, **אולם באמצעות התנהלות נכונה מראש, יכול הנישום להפוך את סדר האירועים, כך שכיום יקבעו סכומי מס מינימליים ודווקא רשויות המס, הן אלו שתאלצנה בעתיד להוכיח טענה להגדלת המיסים, כדלהלן:**

בפסק הדין דלעיל, לא עמדה בשום שלב בפני ועדת הערר, חוות דעת של שמאי מקרקעין מטעם הנישומים, בה מוצג אמדם נגדי של גובה היטל ההשבחה (בדומה ל"שומה אחרת" שמוגשת כדבר שבשגרה בהליכי ערעור על חיובי היטל השבחה בפני העיריה).

אילו היתה נערכת חו"ד מטעם הנישומים (בדיעבד, ובודאי שמראש), היה ניתן לשכנע באופן מקצועי את מנהל מיסוי מקרקעין או את ועדת הערר, כי יש להקטין את אמדם ההיטל הצפוי ובהתאם לכך גם את גובה התמורה החייבת ואת המיסים הנגזרים ממנה. במסגרת חו"ד של שמאי המומחה בנושאי היטל השבחה, ניתן פעמים רבות להציג גובה חיוב צפוי הנמוך בעשרות אחוזים מהערכים שנוקבת העיריה (ולעיתים אף ניתן לטעון לחיוב צפוי בסך "אפס").

יודגש, כי פערים אדירים כנ"ל אינם נובעים חס וחלילה משרלטנות וחוסר מקצועיות, כי

אם מהתפתחות הפסיקה בנושא היטלי השבחה, והמחלוקות המשפטיות/נורמטיביות הנובעות ממנה.

כך שאע"פ ששמאי הצדדים עשויים להסכים לחלוטין על היבטים בסיסיים כגון שווי קרקע ליח"ד, גובה עלויות בניה וכדו', הרי שיסוד נורמות משפטיות שונות יוביל לתוצאת חיוב בהיטל שונה לחלוטין!

אם כך, במידה ותוגש חו"ד שמאי מומחה מטעם הנישום ונניח שהיא אכן תקבע אומדן היטל השבחה נמוך, האם בעתיד כשיקבע היטל השבחה סופי (כנראה גבוה יותר) - האם סכום המיסים לא יעלה בהתאם ממילא?

ראשית, גם אם רשויות המס יתקנו את החיובים בעתיד, עדין יוצר לנישום חסכון בעלויות מימון, לאורך כל התקופה ממועד העסקה ועד לתשלום המס הסופי בפועל (פרק זמן זה עשוי להמשך חודשים ואפילו מספר שנים!).

שנית, ניתן להציג בעתיד בפני רשויות המס טענה לפיה, על אף שגובה היטל ההשבחה הסופי שונה מהאמדם שנערך עם ביצוע העסקה – **אין מקום לתקן את גובה התמורה שנקבעה בזמנו** (ואת החיובים במס רכישה שנגזרו ממנה) מחד גיסא, ומאידך **יש לאפשר לנישום להגיש את סכום היטל הסופי כניכוי - כך שלמעשה החיוב החדש בהיטל השבחה שהינו גבוה מהאמדם הראשוני, יוביל להקטנת מס השבח.**



במה דברים אמורים ?

כפי שצויין לעיל, בעקרון מנהל מיסוי מקרקעין מחשב את אותו **אמדם** היטל השבחה ראשוני כהוצאה מוכרת בניכוי מהשבח (למרות שעדיין אף צד לא שילם בפועל היטל השבחה לעיריה),

1 לדוגמא:

רע"א 10/7844 הועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות נ"מ. לוטרניק ובנו חברה להנדסה ובנין בע"מ – בענין פוטנציאל ב"מצב קודם".

בג"צ 68/35 ירמיהו עייני נ' ראש עיריית קרית מוצקין – בענין שימוש חורג מהיתר התואם את הוראות התב"ע.

ע"א 39/1431 סי אנד סאן ביץ' הוטלס בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, תל-אביב-יפו – בענין השבחה בגין "זמינות".

סיכום:



בעת ביצוע "עסקת נטו" בה הקונה לוקח על עצמו את תשלום היטל השבחה, במקום המוכר, חשוב מאוד וכדאי להצטייד בחוות דעת שמאי מומחה בה יפורט וינתח היבט אמדן היטל השבחה הצפוי במלואו!

בדרך זו, ניתן יהיה להגיע לחיובי מס רכישה מינימליים, ויתכן אף בעתיד ניתן יהיה להקטין את חיוב מס השבח!

בהתחשב בעובדה כי סכום היטל השבחה בעסקאות רבות הינו גבוה מאוד (כך שהשפעתו על סך תמורה המחוייבת במיסים הינה גדולה) -

ניתן בדרך הנ"ל לחסוך הרבה מאוד כסף!



כך שבשורה התחתונה, סכום מס השבח לא משתנה.

לכן, לכאורה, אם בדיעבר יתברר שסכום ההיטל גבוה מהאמדן, הרי שיש להגדיל בהתאם את התמורה בעסקה, ומנגד להכיר בניכוי של ההיטל הסופי, כך שלא יוצר כל שינוי.

עם זאת, אנו בדעה כי אין מקום לבצע שום תיקון בדיעבד בגובה התמורה – הרי אמדן ההיטל הראשוני שהוסף לתמורה שיקף לכאורה את דעת הצדדים בעסקה באותה עת עפ"י המידע והניתוח השמאי המקצועי שהיה ידוע להם ביום המכירה, והוא הגורם שיש להתחשב בו לצורך קביעת "מחיר המכירה".

דהיינו, מרגע שרשויות המס החליטו לקבל את אמדן ההיטל ("הנמוך") שהציגו הצדדים לעסקה, הרי שנתנה חותמת הכשר לכך שגובה התמורה "ברוטו" (כולל אמדן ההיטל הצפוי) הינו סביר **ותואם את "שווי השוק" של הנכס**. לפיכך, אין ביכולתן של רשויות המס לבוא בעתיד בדיעבד ולטעון כי התמורה לא שיקפה את "שווי השוק".

דבר זה דומה למשל למקרה של אמדן התמורה שנקבע בעסקאות קומבינציה – כדבר שבשגרה קובעות רשויות המס את גובה התמורה בעסקאות מעין אלו על בסיס אמדן עלויות הבניה שמספק הקבלן למוכרים (בעלי הקרקע), או על בסיס שווי הדירות שיקבלו לידיהם (תלוי במהות העסקה). על אף זו, במידה ובעתיד מתברר כי עלויות ההקמה היו שונות בפועל מהאמדן בעת העסקה (עקב למשל התייקרות תשומות בניה) או למשל מחירי הדירות השתנו לחלוטין, אין רשויות המס טוענות כי צריך "לעדכן" את גובה התמורה בעסקה.

באופן דומה, אין מקום לעדכן את אמדן היטל השבחה, שמרגע מנקבע בעבר הוא מהווה כבר חלק אינטגרלי מעצם התמורה בעסקה. מנגד, עדין עומדת זכות לנישום לבקש להכיר לו בניכויים של סכומים חדשים סופיים!

כיצד לשלם פחות מס שבח בהעברת נדל"ן בין חברות קשורות

ישום פס"ד וע 001253/02, וע 1254/02 קונטיננטל נגד מנהל מס שבח מרכז

לעיתים קרובות חברה מבצעת העברת זכויות במקרקעין לחברה קשורה (חברה בת, בעלי מניות זהים וכדו').

העברה זו מהווה בד"כ אירוע מס לצורך תשלום מס שבח (ע"י החברה המעבירה) ותשלום מס רכישה (ע"י החברה המקבלת).

בעקרון, כיוון שמדובר בחברות קשורות, לפעמים בחוזה המכר ביניהן לא מצויין סכום תמורה כספית ולעיתים תמורה במניות.

עם זאת, בעת הדיווח לרשויות המס מצהירות החברות על מחיר עסקה "סביר" שעל פיו יחושבו המיסים השונים.

בפס"ד קונטיננטל נגד מנהל מס שבח לא נתקבלה "התמורה המוצהרת" של החברות והודגשו מספר עקרונות חשובים שיש ליישם על מנת לצמצם את תשלומי המיסים במקרה של ביצוע העברה בין חברות:



העקרון הבסיסי שהודגש הינו, כי במקרה שלא קיימת תמורה נקובה בחוזה המכר (אלא רק בטופס הדיווח לרשויות המס), **נטל ההוכחה לעניין שווי המקרקעין מוטל על הנישום.**

וכדברי כב' חבר ועדת הערר עו"ד דן מרגליות: "הצגת חוזה הנוקב בתמורה ברורה מחייב את רשויות המס להוכיח את שווי השוק באופן כזה שיווצר פער של מחירים ביחס לחוזה ואז על החברה לשכנע את הרשויות בתום הלב של הצדדים בעסקה. ובמקרה הנדון, אין כל ספק לפי הפסיקה הקיימת כי נטל ההוכחה לעניין השווי מוטל על החברה ולא על רשויות המס."



נקבע כי על מנת להוכיח את שווי התמורה בעסקה רצוי וכדאי להציג מראש, חוות דעת של שמאי מקרקעין מוסמך אשר תהווה את הבסיס למחיר "הרעיוני" לצורך הגשת הדיווח לרשויות המס, כבר בעת ביצוע העסקה וכריתת החוזה.

במקרה שנידון בפס"ד קונטיננטל, הוצגה חו"ד שמאי רק בדיעבד, כשלוש שנים אחרי שהעסקה בוצעה "לאחר שהעניינים הסתבכו" – בשל כך, ועדת הערר לא קיבלה את הערכתו של השמאי מטעם החברה, בטענה כי בנסיבות העניין (בהן חוות הדעת מוגשת רק לאחר שהשווי המוצהר כבר נדחה) ולאור חלוף הזמן הרב, חוות הדעת למעשה מתאימה את עצמה בדיעבד לגובה התמורה שקבעה החברה בזמנו.

וכדברי כב' חבר ועדת הערר עו"ד דן מרגליות: "כאשר שוקלים את עמדות הצדדים... ניתן להגיע למסקנה כי טיעון העוררים (החברה, ג.ה.) אין לו על מה שיסמוך.... תבל שהשמאי מטעם העוררים לא נתבקש ליתן חוות דעתו לפני כריתת החוזה... חוות הדעת שניתנו על ידו מרמזות על נסיון לאשר את השומה העצמית כפי שדווחה למשיב (לרשויות המס, ג.ה.). אילו מחיר הרכישה... היה נקבע על פי חוות דעת השמאי, יתכן שדעתי היתה משתנה. חוות דעת שמאי שניתנות לפני ביצוע עסקה עשויות לשמש מימד אובייקטיבי לאמיתות השווי. חוות דעת שמאי המהוות בסיס יחידי ובלעדי לקביעת התמורה החוזית צריכות להיות מהימנות ואובייקטיביות. אילו זה היה המצב היה מקום לקבל את שני העוררים המאוחדים." (הדגשות שלי ג.ה.).

בציניות ניתן לומר שחב' קונטיננטל ניסתה בזמן העסקה לחסוך עלויות שכר טרחת מומחים ולהגיש דיווח לרשויות המס ב"שיטת מצליח" ללא הצגת חו"ד שמאי מראש. (כמובן שזה "לא הצליח" ולאחר מכן כבר היה מאוחר מידי לתקן את הנזק).

הכרה בהוצאות לצורך הקטנת תשלומי מס שבח - גם ללא קבלות

עפ"י סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), תשנ"ג-1963 (להלן: "החוק") ניתן כעקרון להכיר בהוצאות הכרוכות בבניית נכס שנמכר.

עם זאת, לעיתים, אין בנמצא בידי המוכר רישום מסודר (קבלות, חשבוניות וכדו') היכול להעיד על סכום הוצאות הבניה אותו הוא מעוניין לנכות - במקרה זה, מקובל להציג חו"ד שמאי בה נערך אמדן של הוצאות הבניה הישירות והעקיפות.

בפסק דין שניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים בוע 2046/01 לודמילה מאיר נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים, נידון נושא זה בהרחבה ונקבעו 4 קריטריונים מרכזיים הנדרשים לשם הכרה בהוצאות בהעדר קבלות:

א. הכרה בהוצאות לשם ניכויין לצורך קביעת סכום השבח הינה בתנאי שההוצאות אינן מותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה. אם ההוצאות מותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה (ואפילו אם לא נוכו בפועל ולמעשה), כי אז סעיף 39 לחוק, לענין הוצאות אלה, אינו יכול לחול.

ב. מי שמבקש הכרה בהוצאות, עליו הראיה, ועליו להביא את "הראיה הטובה ביותר", ככל האפשר.

אם אין בידו להביא ראיה "טובה" או "מספקת" כגון קבלות, חשבוניות חוזים וכדו', עליו ליתן הסבר סביר לכך, ולשכנע את רשות המס בענין הסיבה המונעת ממנו להביא את הראיה כאמור.

ג. בהעדר קבלות וכדו', מן הראוי לבסס את אמדן ההוצאות עפ"י הוראת ביצוע מס שבח 23/98 והוראה מספר 9א - עלויות הבניה יתבססו על מחירים מקובלים בשוק והערכת היקף הבניה שבוצעה ושווי העלויות ראוי שתיעשה, על ידי מומחה בתחום, תוך אבחנה בסוג הבניה שנעשתה, כגון, בניה רוויה או צמודת קרקע, בניה משובחת או סטנדרטית וכיוצא באלה נתונים.

ד. על מנת שאמדן העלויות, שמוצג בחוות דעת המומחה מטעם הנישום יתקבל על ידי הרשות, על הנישום להוכיח, כי אכן הוציא מכיסו סכומים דומים (אף אם אין בידו ראיות ספציפיות לכל הוצאה בנפרד). כלומר, על הנישום להראות כי אכן בוצעו על ידו העברות כספים בהיקף דומה (באמצעות דפי בנק וכדו') או שקיבל לידיו הלוואה בסכום מתאים או שעמדו לו מקורות מימון אחרים.

בעניין זה פירסמה אף רשות המיסים את חוזר מס הכנסה מס' 2/2012 הדין באסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות. זאת, בעקבות עקרונות שנקבעו במספר פסק דין נוספים (עמ"ה 1068/00 פס"ד הידרולה, ע"א 3568/08 פס"ד חברה בע"מ, עמ"ה 525/02 פס"ד דגמין).

לסיכום, מכתם נכס? רוצים להפחית את מס השבח אבל אין קבלות שתומכות בהוצאת שניתנות לניכוי?

לא להתייאש! ניתן לבצע הערכה ואמדן של ההוצאות ע"י מומחה ולהגיש כראיה לרשות המיסים.

כיצד להמנע מתשלום מס שבח עודף במכירת נדל"ן בין חברות בעלות קשרים עסקיים

ישום פס"ד וע (ת"א) 1261/05 שחר ש. יזום והשקעות ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

לעיתים קרובות חברה מבצעת מכירה או רכישה של נדל"ן בעסקה עם חברה אחרת אשר יש לה קשרים עסקיים עימה.

במקרה זה, מנהל מס שבח עלול לטעון, כי הצדדים עונים להגדרת "בעלי יחסים מיוחדים", והתמורה החוזית שנקבעה בהסכם ביניהם מושפעת ממערכת היחסים ה"מיוחדת" ואינה משקפת את שווי השוק של הממכר.

בשל כך, מנהל מס שבח עלול לקבוע את מחיר העסקה "על פי מיטב שפיטה", בסכום גבוה יותר מהנקוב בחוזה (ולהוציא שומות מס גבוהות בהתאם).

במצב דברים שכזה, מוטל על הנישומים נטל ההוכחה לגבי מחיר הממכר הראוי, כפי שנקבע בביהמ"ש העליון בע"א 2602/01 יהושע קפלן ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין.

לצורך כך, ראוי להציג בפני רשות המיסים חוות דעת של שמאי מקרקעין, התומכת בתמורה החוזית.

בפס"ד וע (ת"א) 1261/05 שחר ש. יזום והשקעות ואח' נגד מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, הוגשה חו"ד שמאי ע"י הנישומים במסגרת הליך ההשגה על שומת המס.

עם זאת, ביהמ"ש דחה את קביעת השווי שבוצעה ע"י השמאי מטעם הנישומים עקב מספר "פגמים":

א. שמאי הנישומים, לא התייחס, באופן מלא ומפורט, לכל ההיבטים הקנייניים הקיימים במקרקעין (חלק מהקרקע יועד להפקעה, דבר שהקטין את שווייה לדעת הנישומים, אך השמאי מטעמם לא הוכיח את היקף ההפקעה).

ב. שמאי הנישומים, לא התייחס לתב"ע חדשה בהכנה, שבמסגרתה מתוכנן שינוי יעוד. לטענת רשות המיסים, שינוי היעוד יצור פיצוי מובנה להפקעה (טענה זו לאו דווקא נכונה, אך שמאי הנישומים לא התייחס לנושא כלל, כך שטענת הרשות התקבלה, בהעדר דעה נוגדת).

ג. חוות דעתו של שמאי הנישומים, על אף שהוכנה לצורך הגשת ההשגה, לא כללה התייחסות להחלטת רשות המיסים בהשגה, ולא לעסקאות ההשוואה שהציגה הרשות בפני הנישומים במסגרת החלטתה בהשגה.

במילותיו של בית המשפט ניתן לסכם את התרשמותו מחוות דעת השמאי: "העוררים לא הציגו ראיה של ממש באשר לשווי השוק של הממכר".

חשוב להבין ולזכור, כי בניגוד לעסקה רגילה בה התמורה הנקובה בחוזה מהווה ראיה ל"שווי השוק" כל עוד לא הוכח אחרת, הרי שמרגע שרשות המיסים קבעה, כי עומדת בפניה עסקה בין "בעלי יחסים מיוחדים", נטל הראייה למחיר החוזי הוא על הנישומים - דהיינו, קיימת חשיבות רבה להוכחת השווי ע"י שמאי מקרקעין - הן באמצעות ניתוח ראוי ומלומד של כל מאפייני הנכס והעסקה (קניינית-פיסית-תכנונית-כלכלית) והן ע"י תקיפת טענות רשות המיסים אחת לאחת באופן קונקרטי ותגובה לכל נתוני ההשוואה שמוצגים על ידה.

במקרה שנדון בפס"ד שחר ש. יזום והשקעות, הנישומים הגישו חוות דעת "בסיסית" של שמאי מקרקעין מבלי להתייחס בה לכל הדקויות הנדרשות, אלא רק "לצאת ידי חובה" - כאמור, לא די בכך!

איך להפחית מס שבח ב-50% במכירת קרקע

חקלאית שיעודה שונה לבניה

ישום הלכת ביהמ"ש העליון - אלפרד בראון נ"י הועדה המחוזית לתכנון ובניה, מחוז המרכז

ביום 25.9.2008 ניתן פסק דין עקרוני בבית המשפט העליון¹ בו נקבע כי **הפרשות** לצרכי ציבור שנעשות במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה, ששיעורן עולה על 40% משטח הקרקע, מהוות **הפקעה** לכל דבר ועניין ויש לפצות את הבעלים בגינן. זאת, למרות שמדובר ב"הפרשה" שנרשמת על שם הרשות הציבורית ללא הליכי הפקעה מקובלים, אלא, במסגרת טבלאות ההקצאה של תכנית האיחוד והחלוקה החדשה (רפרצלציה). בדרך כלל ובעיקר בשינוי יעוד של קרקעות חקלאיות, התכנית כוללת גם "איחוד וחלוקה" ובמסגרת זו מבוצעות הפרשות לצרכי ציבור. הואיל ומדובר בשינוי יעוד הקרקע החקלאית לבניה, ניתנות זכויות בניה ובסופו של דבר, למרות ההפרשות הרבות (שבדרך כלל עולות באופן משמעותי על 40% משטח הקרקע), הבעלים יוצאים ברווח ניכר וסה"כ ערך נכסיהם מושבח. יחד עם זאת, עדין הבעלים זכאי לקבלת פיצויי הפקעה בגין השטח החקלאי שנלקח מעבר ל-40%.

אולם, בקשר לזאת קבע ביהמ"ש כי:

"הפיצוי במסגרת תכנית כזו יכול להינתן... גם בהעלאת שווי המקרקעין באמצעות התכנית. קביעה כזו לא תהווה מחסום בפני המשך פיתוחם של מקרקעין בהעדר מקורות כספיים למימון ההפקעה".

סיכום ביניים

- הפרשה = הפקעה.
- מעבר ל-40% זכאי הבעלים לפיצוי.
- הפיצוי לא חייב להיות בכסף אלא יכול להינתן גם ע"י השבחת הנכס.

1 ע"מ 5839/06 וע"מ 5854/06 אלפרד בראון ואח' נגד יו"ר הועדה המחוזית לתכנון ובניה, מחוז המרכז ואח'

לפס"ד בראון קיימות השלכות מיסויות רבות בהן דנו בעבר לעניין אופן חישוב היטל השבחה.

היבט חדש שטרם קיבל התייחסות, הינו ישום הרצינול שקבע בית המשפט, ליצירת טענה להפחתת מס שבח, כפי שנסביר להלן:

עפ"י הוראות סעי' 48ג.א) לחוק מיסוי מקרקעין, בגין קבלת **תמורה כספית** כפיצוי הפקעה, נהנה הבעלים מהנחה של 50% לעומת סכום המס שהיה אמור להיות משולם על ידו במידה והיה מדובר ב"מכר רגיל" בשוק החופשי ולא ב"מכר כפוי" לרשות הציבורית. כאמור, ההנחה הזו ניתנת רק כאשר הפיצוי הינו כספי, כך שרשות המסים רואה את הליך ההפקעה כעסקה לכל דבר ועניין.

מה הדין כאשר במקום פיצוי בכסף ניתן פיצוי "בהעלאת שווי המקרקעין"? האם גם אז תנתן הנחה במס?

לכאורה לא...

סעי' 66 לחוק קובע: "הפקעה של זכות במקרקעין, שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהא פטורה ממס".

כלומר, לא ניתנת הנחה, כיוון שבמקרה שכזה מדובר במתן קרקע חליפית והחוק אינו רואה ב"החלפה" זו פעולת מכר ולכן עדין אין כל חבות במס. התשלום נדחה לעתיד, למועד בו תמכר הקרקע החליפית, וזאת בשיעור מס מלא, ללא כל הנחה בעתיד.

כמו כן, גם במקרה של "איחוד וחלוקה" במסגרת תכנית בנין עיר המחוקק לא ראה בכך ביצוע עסקת מכר (מלבד מקרה של תשלומי איזון) - בעניין זה לא עלתה עד כה סוגיית פיצויי הפקעה כיוון שפעולת איחוד וחלוקה, אף אם אגב כך הופרשו שטחי ציבור עבור הרשות המקומית לא נחשבה כלל להפקעה.

אולם, לאחר פרסום הלכת בראון המציאות המשפטית השתנתה לחלוטין!

כעת, משנקבע ע"י ביהמ"ש העליון כי הפרשת שטחים לצרכי ציבור במסגרת תכנית איחוד וחלוקה כמוה כהפקעה לכל דבר ועניין, וניתן לפצות בגין הפקעה זו גם ע"י

השבחת יתרת הנכס, הרי שיש לבחון מחדש את נושא ההנחה במס שבח בגין קבלת פיצויי הפקעה.

הטענה כפשוטה הינה: יש להעמיד את מי שקיבל פיצויי "הפקעה" בדמות השבחת מקרקעיו (במסגרת הפרשת שטחים בהליך איחוד וחלוקה שהינו הליך אלטרנטיבי להליך הפקעה) בדיוק באותו מקום בו מצוי מי שמקבל פיצוי כספי במסגרת הליכי הפקעה.

את הרעיון המרכזי הנ"ל: הפרשה = הפקעה לכל דבר ועניין, סיכם כבוד השופט י. דנציגר בבית המשפט העליון בע"א 455/06 חלקה 21 בגוש 6539 נ' עיריית הרצליה:

"... אשר לתוכניות איחוד וחלוקה במסגרתן מופרשים מקרקעין פרטיים לצרכי ציבור, הלכה שנפסקה לאחרונה בבית משפט זה הינה כי נטילת קרקעות על ידי הרשות במסגרת תוכניות כאמור לצרכים ציבוריים מהווה הפקעה של אותן קרקעות על כל המשתמע מכך [ראו: עע"מ 5839/06 ... עניין בראון]. כך, לא רק שהפרשת שטחים מן החלקות המצויות בתחום תוכנית איחוד וחלוקה פלונית הוכרה במסגרת עניין בראון הנ"ל כהפקעה, אלא נקבע כי על הפקעה כאמור גם חלות "המגבלות החלות על פי דיני ההפקעה שבחוק התכנון והבניה"

העיקרון הנ"ל הוסבר ביתר פירוט גם בבית המשפט העליון בע"א 10278/09 יונתן אשכול נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה - רעננה, כדלקמן:

"... דעתי היא ... השבחת המקרקעין ... כמוה כתשלום פיצויים בגין הפרשת המקרקעין במסגרת תכנית זו. אני סבור כי השבחה של מקרקעין בעקבות תכנית שבמסגרתה או בעקבותיה הועברו מקרקעין לרשות כמוה כתשלום פיצויים או תמורה בגין העברת המקרקעין, וזאת בין אם מדובר במצב בו התכנית הביאה

להגדלת שיעורי הבנייה המותרים במקרקעין שנתרו בידי בעליהם ובין אם מדובר במצב בו התכנית קובעת שינויי ייעוד המקרקעין שנתרו בידי הבעלים באופן המביא לעליית ערכם. קביעתי זו עולה בקנה אחד עם קביעתו של בית משפט זה בעניין בראון, בו נדונה שאלת כפיפותה של הקצאת מקרקעין לצרכי ציבור במסגרת תכנית איחוד וחלוקה להוראות הנוגעות לתשלום פיצויים החלות על הפקעות, ובו קבע בית משפט זה כי כל השבחה מכוח תכנית איחוד וחלוקה שממנה נהנה בעל מקרקעין שחלק ממקרקעיו הוקצו לצרכי ציבור על פי אותה התכנית, תיזקף כפיצוי בגין הפקעת אותם המקרקעין ..."

נסכים:



ניתן להגדיר באופן עקרוני, כי בעת הפרשת שטחים לצרכי ציבור, מעבר ל-40%, במסגרת תכנית איחוד וחלוקה, נוצרת השבחה, קרי, עליית שווי, שהינה תולדה של שני מרכיבים:

מרכיב א' – השבחה שמהווה למעשה פיצוי עבור "הפרשת יתר" מעבר ל-40%.
מרכיב ב' – השבחה שמהווה "התעשרות" יש מאין, עקב שינוי היעוד/תוספת זכויות בניה.

לפיכך, בעלים שקיבל פיצוי בדמות עליית שווי הקרקע בגין הפרשה (=הפקעה) מעבר ל-40%, ראוי שגם כן יהנה מאותה הנחת מס בשיעור 50% שניתנת לפיצויי הפקעה.

יחד עם זאת, על פניו סעי' 66 לחוק מטרפד רעיון זה וקובע כי: "הפקעה של זכות במקרקעין, שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין - תהא פטורה ממס". כלומר, לא ניתנת הנחה כיוון שבמקרה שכזה מדובר במתן קרקע חליפית והחוק אינו רואה ב"החלפה" זו פעולת מכר ולכן עדין אין כל חבות במס. התשלום נדחה לעתיד,

למועד בו תמכר הקרקע החליפית, וזאת בשיעור מס מלא, ללא כל הנחה בעתיד. אולם, ראוי לאבחן את סעיף 66 רק למקרה בו ניתנה כפיצוי "זכות במקרקעין" כלומר ניתנו מקרקעין חליפין. דהיינו, הוקנתה לבעלים **זכות קניינית חדשה בחלקה חדשה**. לעומת זאת, ישום הלכת בראון עוסק במקרה בו לא הוקנתה כל זכות חדשה שלא הייתה קודם לכן, אלא פשוט ערך יתרת המקרקעין **שכבר היו בבעלות הנישום** עלה. דבר זה נכון בודאי למקרים (הרבים) בהם מגרשי ההקצאה בתכנית איחוד וחלוקה מצויים אכן פיזית ביתרת אותה חלקה מקורית ממנה הופקעו שטחים.

לאור כל הנ"ל, נכון לפרש, כי מתן פיצויי הפקעה בדמות העלאת שווי יתרת הקרקע, אינה שונה מהותית מכל מקרה בו מבוצעת עסקת מכר החייבת במס שבח אך התמורה אינה בכסף מזומן (מעין "עסקת קומבינציה" שנערכת מול הרשות המפקיעה). פרשנות זו תואמת את **המהות הכלכלית** העומדת בבסיס ה"עסקה" שנערכת עם הרשות המפקיעה וראוי לנקוט בה בהתאם למדיניות חישוב "מס אמת" המאמצת את **הגישה הכלכלית המהותית** (ואינה נצמדת בהכרח לדווקנות של נוסח סעיפי החוק)².

במקרה שכזה, על הבעלים לעמוד על כך כי אישור תכנית הכוללת הפרשת שטחים מעבר ל- 40%, מהווה פעולת מכר לכל דבר ועניין מול הרשות המקומית, כאשר בגין מכר זה מתקבלים פיצויים בשווה ערך כספי (באמצעות השבחת יתרת הקרקע).

² ישום הגישה הכלכלית, בא לידי ביטוי במספר רב של פסקי דין וכן בהוראות ביצוע מיסוי מקרקעין, כגון: פסק דין בעניין **ורה שכטר ע"א/5359/92** – דן בנושא שערך עלויות בניה שנפרסו לאורך תקופת הקמת מבנה. פסק דין בעניין **אינטרביילינג ע"א/1527/97** – דן בנושא ניכוי הוצאות מימון. **המכון הגיאופיסי לישראל וע"א/1289/01** – נפסק, כי לצורך קביעת גובה התמורה בעסקת מכר שהתמורה בה מתבצעת במספר תשלומים הנפרשים לאורך תקופה ארוכה, ניתן להוון את התשלומים ולהביאם לערך נוכחי. **הוראת ביצוע מקרקעין מס' 8/2004** – המאמצת את הגישה התכליתית וסוטה מנוסחה מפורשת הקבועה בחוק. **הוראת ביצוע מס' 23/98 מיום 1.11.98** – בענין שווי מכירה בעסקת אחוזים, מתייחסת להיוון תמורה בעסקאות קומבינציה.

חיזוק למדיניות כלכלית זו ניתן ללמוד, בין היתר, מפסיקת ביהמ"ש העליון **בע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין נ' מרדכי מירון ואח'** בו נדחה דווקא ישום של הגישה הכלכלית למען יצירת וודאות ופשטות חישובית. עם זאת, גם בפס"ד מירון ציין כב' השופט י. טירקל, כי במידה והנישום עומד על כך, יש להקל עימו ולאפשר לו להוכיח את טענתו וליישם גישה כלכלית, אפילו על פי ראיות עקיפות ואפילו בקירוב.

על כן, יש מקום לאפשר לבעלים לשלם מס שבח **מופחת** מיידית עם קבלת ה"תמורה" (בעת מתן תוקף לתכנית האיחוד וחלוקה) עפ"י ערכי השוק באותו מועד, או לדחות את התשלום ולשלמו עם מכירת הקרקע עפ"י ערכי השוק העתידיים – **והכל בכפוף לקבלת הנחה בשיעור 50%, בדיוק כמו בהפקעת קרקע רגילה.**

אז מה צריך לעשות ?



לשם ביסוס הטענות הנ"ל יש צורך לבחון כל תכנית איחוד וחלוקה באופן ספציפי ע"י שמאי מקרקעין מטעם הבעלים ולבצע חישוב של גובה הפיצוי המובנה שניתן בגין הפקעת הקרקע ע"י השבחת הנכס - הן עפ"י ערכי השוק במועד אישור התב"ע והן עפ"י ערכי השוק העדכניים.

יוער, כי את קביעת גובה ההשבחה (שמהווה את פיצוי הפקעה) יש לבצע באופן זהיר ומושכל שהרי לכאורה קיים לבעלים ניגוד עניינים – מצד אחד הבעלים רוצה להצביע על השבחה (קרי, פיצויי הפקעה) גבוהה ככול האפשר מול רשות המיסים, כדי לבקש הנחת מס גבוהה ומצד שני, מול הועדה המקומית לתכנון ובניה קיים אינטרס להציג השבחה נמוכה ככול האפשר על מנת לשלם היטל השבחה נמוך...

יחד עם זאת, מנסיונו, ניתן לבצע את התחשיבים ואת הצגת חוות הדעת השמאית בדרך מקצועית ראוייה ושקולה המאזנת בין האינטרסים ומקדמת את שתי המטרות במקביל מבלי לפגוע האחת בשני.

לסיכום,



על אף העיגון של מכלול הטענות הנ"ל ברציונאל הנובע מפסיקות בתי המשפט השונים, הרי שטרם ניתן, למיטב ידיעתנו, פס"ד ספציפי שעסק ישירות בנקודה זו, כך שצפוי כי רשות המסים לא תקבל מיידית טיעון מעין זה, אלא רק לאחר שתוגש השגה/ערר וינוהלו הליכים בהתאם.

מכל מקום, באופן פרקטי, ניתן וראוי להעלות טענה זו, במידת האפשר, בכל השגה המוגשת לרשות המסים (גם כאשר ההשגה עוסקת בעיקרה בנושא אחר) ולו רק כצעד טקטי, על מנת להעמיד טיעון עקרוני בפני הרשות.

מנסיוננו, עצם הבאת טיעון עקרוני, מהווה "אקט" / "תמריץ" אשר עשוי להוביל את הרשות לפשרות בשאר הנושאים העומדים על הפרק, תוך ויתור של הנישום על הטענה העקרונית (באשר אם תתגלגל לפתחו של ביהמ"ש, וזה יפסוק לטובת הנישום, תהא לכך השפעה גורפת ורחבת היקף על רשות המסים בעתיד).

כיצד להקטין תשלומי מס שבח ומס רכישה לאור שינויים בשער הדולר

כידוע, חישוב מס שבח נגזר מגובה התמורה הכספית הכוללת כפי שמצויין בהסכם מכר – כך שההפרש בין המחיר הנקוב בחוזה לבין מחיר הרכישה בעבר (לאחר הצמדות וניכויים מותרים) מהווה את השבח החייב במס.

בפס"ד וע"1289/01 **המכון הגיאופיסי לישראל** נפסק, כי לצורך קביעת גובה התמורה בעסקת מכר שהתמורה בה מתבצעת במספר תשלומים הנפרשים לאורך תקופה ארוכה, ניתן להוון את התשלומים ולהביאם לערך נוכחי.

בדרך זו, סך התשלומים המהווים נמוך מגובה התמורה הכוללת הנקובה בהסכם, וגובה השבח החייב במס מצטמצם בהתאם.

בפס"ד זה יושם עקרון הגישה התכליתית-כלכלית לפרשנות סעיפי החוק, הרווחת בשנים האחרונות.

ישום הגישה הכלכלית, בא לידי ביטוי גם במספר פסקי דין נוספים² וכן בהוראות ביצוע מיסוי מקרקעין³, העוסקים באופן חישוב הוצאות המותרות בניכוי, או בעסקאות קומבינציה.

עם זאת, ככול שהדבר נוגע לנושא הבסיסי והחשוב ביותר, שהינו עצם גובה התמורה בעסקת מזומן, עדין רשות המסים נוקטת בדרך כלל בגישה טכנית שמרנית ומיישמת את פס"ד המכון הגיאופיסי רק במקרים מיוחדים בהם מדובר בתשלומי תמורה הנדחים לזמן ארוך למועד ספציפי.

² פסק דין בעניין **ורה שכטר ע"א/5359/92** – דן בנושא שערך עלויות בניה שנפרסו לאורך תקופת הקמת מבנה. פסק דין בעניין **אינטרביילדינג ע"א/1527/97** – דן בנושא ניכוי הוצאות מימון.

³ **הוראת ביצוע מקרקעין מס' 8/2004** - המאמצת את הגישה התכליתית וסוטה מנוסחה מפורשת הקבועה בחוק. **הוראת ביצוע מס' 23/98 מיום 1.11.98** בענין שווי מכירה בעסקת אחוזים, מתייחסת להיוון תמורה בעסקאות קומבינציה וזו לשונה: "הוראת הביצוע מתייחסת לקביעת שווי הבניה בערכי מזומן למועד ההתקשרות, זאת כדי למנוע מחלוקות לגבי היוונים ובכדי לחסוך את חיובי הריבית במסגרת שומת מס הכנסה. כאשר קבלת שירותי הבניה תיעשה בטווחים של למעלה מ- 3 שנים והמוכר מבקש היוון יש להפנות הענין למחלקת שומת מקרקעין בנציבות...."

ניתן להבין ולהצדיק התנהלות זו של הרשות, אשר מעוניינת ליצור וודאות רבה יותר בתחשיבי המס הצפוי וכן אינה מעוניינת לסבך את התחשיבים, כאשר ברוב העסקאות מדובר בהיוון תשלומי תמורה הנפרשים על פני תקופה קצרה יחסית של מספר חודשים בלבד.

חיזוק למדיניות זו ניתן ללמוד, בין היתר, מפסיקת ביהמ"ש העליון בע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין נ' מרדכי מירון ואח'4 בו נדחה ישום של הגישה הכלכלית למען יצירת וודאות ופשטות חישובית.

עם זאת, גם בפס"ד מירון ציין כבי' השופט י. טירקל, כי במידה והנישום עומד על כך, יש להקל עימו ולאפשר לו להוכיח את טענתו וליישם גישה כלכלית, אפילו על פי ראיות עקיפות ואפילו בקירוב.

ניתן לסכם, כי על מנת שרשות המסים תמצא לנכון לנקוט בגישה כלכלית לחישוב גובה התמורה בעסקה, אשר תביא להקטנת מחיר העסקה (והפחתת המס בהתאם), יש צורך בקיומם של שני תנאים עיקריים:

התנאי הראשון: 

כי ישום הגישה הכלכלית אכן צפוי לשנות מהותית את גובה התמורה (ולא למשל היוון של מספר חודשים בודדים).

התנאי השני: 

כי הנישום יעמוד על כך שתיושם הגישה הכלכלית ויצגי הוא את הראיות הנדרשות, כיוון שהרשות לא תיזום את ישום הגישה מראש (למען הוודאות והפשטות).

המקרה הנפוץ ביותר בו ראוי ליישם את הנ"ל, הינו פשוט כאשר בהסכם המכר מצויינת תמורה כספית בערכים דולרים, כשהתשלומים מבוצעים עפ"י השער היציג במועד כל תשלום בפועל.

4 פסק הדין עוסק בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין, בעניין אופן חישוב מחיר הרכישה שיש לשייך לממכר במצב בו מוכר הנישום רק חלק מהמקרקעין, בעוד שבזמנו רכש אותם בשלמות עפ"י תמורה כוללת אחת.

לאורך השנים האחרונות היינו עדים בכל פעם מחדש לתקופות בהם שער החליפין ירד בצורה חדה ביותר בתוך זמן קצר. בשל כך, גובה התמורה בש"ח שהתקבלה בפועל בידיהם של המוכרים, היה נמוך בשיעור ניכר לעומת גובה התמורה הכוללת כפי שתורגמה לש"ח, בהתאם לשער החליפין, הידוע ביום חתימת ההסכם. וזאת, על אף שהתשלומים התפרשו על פני תקופה קצרה.

בהתאם לכל האמור לעיל, כדאי במקרים אלה, לדרוש כי תחשיב גובה מס השבח / מס הרכישה יערכו תוך סיכום תשלומי התמורה כפי שבוצעו בפועל.

על אף העיגון של טענה זו ברציונאל הנובע מהפסיקה, הרי שטרם ניתן, למיטב ידיעתנו, פס"ד שעסק ישירות בנקודה זו, כך שצפוי כי רשות המסים לא תקבל מיידית טיעון מעין זה, אלא רק לאחר שתוגש השגה/ערר וינוהלו הליכים בהתאם.

מכל מקום, באופן פרקטי, ניתן וראוי להעלות טענה זו, במידת האפשר, בכל השגה המוגשת לרשות המסים (גם כאשר ההשגה עוסקת בעיקרה בנושא אחר) ולו רק כצעד טקטי, על מנת להעמיד טיעון עקרוני בפני הרשות.

מנסיוננו, עצם הבאת טיעון עקרוני, מהווה "אקט" / "תמריץ" אשר עשוי להוביל את הרשות לפשרות בשאר הנושאים העומדים על הפרק, תוך ויתור של הנישום על הטענה העקרונית (באשר אם תתגלגל לפתחו של ביהמ"ש, וזה יפסוק לטובת הנישום, תהא לכך השפעה גורפת ורחבת היקף על רשות המסים בעתיד).

אי תשלום מס שבח במכירת זכויות בניה בחכירה

בהתאם להוראות סעי' 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר מתבצעת מכירה של בית מגורים הכולל גם זכויות בניה נוספות שטרם נוצלו, והמוכר מעוניין לנצל פטור בגין מכירת "דירת מגורים מזכה", או להנות מ"מס מוטב", מבצעת רשות המסים "פיצול רעיוני" של התמורה בעסקה. זאת, כיוון שמבחינה עקרונית התמורה בעסקה כוללת שני מרכיבים:

- בית מגורים קיים, שבגינו ניתן לקבל פטור ממס שבח ל"דירת מגורים מזכה".
- זכויות בניה שטרם נוצלו, לגביהן לא חל פטור ויש לשלם בגינן מס מלא.

ככלל, קיימות דרכים רבות להתמודד עם מיסוי זה וניתן לנהל השגות ועררים בהיבטים כלכליים בקשר לשווי "דירת המגורים המזכה" ו/או שווי זכויות הבניה הנוספות, במטרה לצמצם את גובה החבות במס, תוך התבססות על חו"ד שמאית ראוייה. יחד עם זאת, במאמר זה ברצוננו להציג רעיון "כלכלי-משפטי" עקרוני בסיסי, שישומו עשוי להביא לפטור מוחלט ממס, כאשר מדובר במכירת בית מגורים שהזכויות הקנייניות בו הן **זכויות חכירה** (זהו לדוג' הסטאטוס של בתים הפרטיים רבים בהרצליה פיתוח, שכי אפקה בת"א, גבעתיים ועוד מקומות רבים בהם הקרקע היא בבעלות קק"ל/מינהל).

נסביר:

אנו כאמור מדברים על מצב של מכירת בית מגורים (בד"כ די ישן) שקיימות בו זכויות בניה נוספת שטרם נוצלו.

כאשר מתבצעת מכירה שכזו, והמוכר הינו בעל **זכויות חכירה לדורות**, בדרך כלל מדובר בזכויות שמעוגנות בהסכם חכירה ישן מול רשות מקרקעי ישראל או קק"ל, לפיו קיימת לחוכר זכות לבניית יח"ד אחת בלבד עד 160 מ"ר.

יחד עם זאת, במהלך השנים, התאשרו תכניות בנין עיר חדשות המתירות בניה נוספת בזכויות מעבר למוקנה עפ"י החוזה החכירה.

כך, שאע"פ שמבחינה "תכנונית" האדם שקונה את הנכס מקבל לידיו מגרש שניתן לנצל בו את מלוא זכויות הבניה עפ"י תב"ע, הרי שמבחינה "קניינית" הוא רוכש למעשה רק את זכויות החכירה הישנות במגרש מאת המוכר ו"נכנס בנעליו".

זאת, כיוון שבעסקת המכר ה"נכס" הנמכר הוא אך ורק זכויות החכירה לדורות עפ"י החוזה הישן, דהיינו, לגבי יח"ד עד 160 מ"ר בלבד.

לאחר ביצוע המכירה, כאשר הקונה החדש ירצה לנצל את מלוא הזכויות הנוספות עפ"י התב"ע, הוא ידרש **לרכוש את זכויות הבניה הנוספות** מאת רשות מקרקעי ישראל ע"י תשלום דמי היתר (ורכישה זו אכן תהווה עסקה נוספת חדשה ותחוייב במס רכישה). ניתן למעשה להגדיר את "חבילת הזכויות" שמוכר הנישום (החוכר) לקונה באופן הבא:

אלמנט ראשון – **זכויות חכירה לדורות**, היינו, "**זכות במקרקעין**" להקמת יח"ד בשטח עד 160 מ"ר.

אלמנט שני – "**אופציה**" לרכוש בעתיד זכויות חכירה לדורות מאת רמ"י, בכפוף לתשלום דמי היתר.

אופציה זו, לדעתנו, אינה מהווה "**זכות במקרקעין**".

תיזה זו נידונה בוועדת הערר בו"ע 1415/05 **עופר מירצקי ושות' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (ת"א) ביום 03.03.08 בה סוכמה ההלכה בנושא של תוספת אחוזי בנייה כאירוע החייב במס לעניין חוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"א. זכות המחזיק במקרקעין לבנות עליהם היא חלק אינטגרלי של זכות הבעלות. חוק התכנון והבניה יכול לשלול או להגביל זכות זו ואז קיומה הוא פוטנציאלי בלבד, אך עם הסרת חסמים אלו מיד קמה לתחייה הזכות לידיו של המחזיק. לפיכך, "הרוכש **בעלות** במקרקעין, רוכש גם את הזכות לשימוש באחוזי הבניה שעליהם, שאלה הרי נובעים מן הבעלות בקרקע עצמה".

ג. תוספת אחוזי בניה המוקצים ע"י רשויות התכנון (או שינוי יעוד) **בקרקע פרטית** אין

לראות בהם אירוע מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין. שונה המצב בשינוי ייעוד בקרקע המוחכרת מהמינהל המקנה לחוכר זכויות שימוש חדשות שאינו נובע משינוי המצב התכנוני אלא מפעולה הסכמית שאז יש לראות בזה כאירוע מס לעניין חוק המיסוי."

דהיינו, לשיטת ביהמ"ש, כאשר קיימת סיטואציה בה זכויות בניה נוספות ניתנות בכפוף לרכישה מרשות מקרקעי ישראל, הרי שיש לראות בכך כפעולה שמשנה את המצב הקנייני הקודם. בהתאם לזאת, כאשר נמכרות זכויות במקרקעין שעדין לא שולמו בגין דמי היתר לרשות מקרקעי ישראל, הרי שלא ניתן לטעון שהמוכר העביר "זכויות במקרקעין" המתייחסות לזכויות הבניה הנוספות (אלא רק מעין "אופציה") ולכן אינו חייב בתשלום מס שבח. היינו, "זכויות החכירה לדורות" החדשות (בגין זכויות הבניה הנוספות), ויקנו רק בעתיד לידי הקונה ע"י רשות מקרקעי ישראל, כנגד תשלום דמי היתר.

לאור זאת, אנו בדעה כי נכון לקבוע על בסיס פס"ד מירצקי, כי אין מקום לגבות תשלום מס שבח במקרה שנמכרות זכויות בניה נוספות אשר חייבות בתשלום דמי היתר לרשות מקרקעי ישראל בעתיד (ורק לאחר מכן יהוו "זכות במקרקעין" החייבת במס שבח).

על אף העיגון של הטענה הנ"ל ברציונאל הנובע מהפסיקה, הרי שטרם ניתן, למיטב ידיעתנו, פס"ד שעסק ישירות בנקודה ספציפית זו, כך שצפוי כי רשות המסים לא תקבל מיידית טיעון מעין זה, אלא רק לאחר שתוגש השגה/ערר ויונהלו הליכים בהתאם. מכל מקום, באופן פרקטי, ניתן וראוי להעלות טענה זו, במידת האפשר, בכל השגה המוגשת לרשות המסים (גם כאשר ההשגה עוסקת בעיקרה בנושא אחר) ולו רק כצעד טקטי, על מנת להעמיד טיעון עקרוני בפני הרשות. מנסיוננו, עצם הבאת טיעון עקרוני, מהווה "תמריץ" אשר עשוי להוביל את הרשות לפשרות בשאר הנושאים העומדים על הפרק, תוך ויתור של הנישום על הטענה העקרונית (באשר אם תתגלגל לפתחו של ביהמ"ש, וזה יפסוק לטובת הנישום, תהא לכך השפעה גורפת ורחבת היקף על רשות המסים בעתיד).

5 יוער, כי במסגרת החלטת ועדת הערר בוע 11-09-11460-11 מלול ואח'י נ' מנהל מס שבח חדרה נערך דיון מקיף בנושא, וועדת הערר הגיעה למסקנה הפוכה מהרציונאל שהצגנו לעיל. יחד עם זאת, ועדת הערר לא דנה בעצם הטענה כי אותה "אופציה" לרכישת זכויות בעתיד ממנהל מקרקעי ישראל (על אף שווייה הכלכלי ועל אף השפעתה על מחיר העסקה), אינה מהווה זכות במקרקעין שיש להחיל עליה את חוק מיסוי מקרקעין.

מכירת דירת מגורים מזכה עם זכויות בניה נוספות - שיקולים פרקטיים ומסקנות כיצד לחסוך במס שבח

כידוע, בהתאם לסעי' 49' לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר מוכרים דירת מגורים (בד"כ בית פרטי צמוד קרקע) + זכויות בניה נוספות שטרם נוצלו, ניתן לקבל פטור מלא (או "מס מוטב") רק על מרכיב "דירת המגורים המזכה", בעוד שחלק התמורה בעסקה המשולם בגין זכויות הבניה שטרם נוצלו – חייב במס מלא. הרבה פעמים פונים אלינו מוכרים במצב שכזה על מנת להתייעץ באם כדאי לחכות עם המכירה וקודם כל לבנות ולהשלים את כל זכויות הבניה שטרם נוצלו וכך לזכות לכאורה בפטור מלא בעסקה.

על פניו קיים הגיון כלכלי רב במהלך זה, אבל... כפי שנציג להלן, מתוך נסיוננו בשטח בפועל, הדבר מורכב יותר וקיימים מספר שיקולים קריטיים שיש לבדוק כדי להגיע באמת למס מינימלי ולתוצאה הכלכלית הנכונה.

היבט ראשון, יש לשים לב האם הנכס שעומד למכירה הוא בית מגורים ישן שצפוי כי הקונה יהרוס אותו ויבנה במקומו וילה חדשה או שמדובר בבית חדש יחסית שצפוי להשאר על תילו.

אילו מדובר בבית ישן להריסה, אזי ברור שגם אם המוכר יוסיף עוד שטח בנוי, הקונה לא ישלם לו עוד תמורה עבור "הנכס" שהוא כקונה רואה לנגד עיניו שהינו למעשה "מגרש ריק לבניה".

לכן, במקרה זה המוכר צפוי להוציא כסף על בניה מבלי שהעלות תוחזר לו, אלא רק ירוויח את המס הנחסף. האם עדין זה כדאי? נתייחס לזה בהמשך...

היבט שני, יש להחליט האם מבוצעת בניה "זריזה", ממש ערב ביצוע עסקה, ללא הגשת בקשה להיתר (ואולי לנסות אח"כ להכשיר את הבניה) או שפותחים בהליכי בניה מסודרים שכוללים קודם כל הגשת בקשה להיתר לועדה המקומית לתכנון ובניה, קבלת

היתר ואז בניה, טופס 4 וכו'. מה ההבדל? גם לזה נתייחס בהמשך בהרחבה...

היבט שלישי, יש לבחון את כל הנ"ל על בסיס ידע והיכרות עם מחירי השוק ביחס לשווי של זכויות בניה, כפי שנציג להלן.

כעת נבחן את כל שלושת ההיבטים הנ"ל במאוחד וננסה לתת מסקנה וכללי אצבע:

סיטואציה א' – כאשר מדובר בבית חדש יחסית שאינו צפוי להריסה

בבית חדש יחסית, אם המוכר ינצל זכויות בניה נוספות וירחיב אותו לפני המכירה בצורה נאה התואמת את המבנה הקיים, הוא צפוי לקבל מהקונה תמורה נוספת לכל הפחות בסכום עלות ההשקעה שלו וכמובן גם לחסוך את מס השבח. הבעיה שבניה שכזו בדרך כלל תדרוש הוצאת היתר בניה, תגרור את המוכר להוצאה מיידית של כספים רבים ובסופו של דבר תיצור עיכוב במכירה של מספר חודשים. על רקע זה יש לזכור, כי לאורך החודשים הללו קשה להבטיח את המכירה העתידית והקונה עלול "לברוח".

לכן, על אף שקיים צידוק כלכלי ברור לבצע בניה, עדין יש להביא בחשבון את הסיכון שבעיכוב עסקה פוטנציאלית כמו גם בהפסד תשואה אלטרנטיבית עד לקבלת התמורה במכירה עתידית לאחר השלמת הבניה.

לסיכום, לשם קבלת החלטה מושכלת יש לשקלל את המרכיבים הבאים בכל מקרה לגופו:

א. המחיר המוחלט של הנכס – ככול שהוא גבוה יותר כך כל עיכוב במכירה מהווה הפסד תשואה גדול יותר באופן מוחלט וחבל להתעכב במכירה.

ב. מאידך, מחיר נכס גבוה משמעו גם בד"כ שווי זכויות בניה גבוה, כך שכל מ"ר שיבנה יגרור חסכון גבוה במס. לכן ככול שהיקף זכויות הבניה שטרם נוצלו גדול יותר, יש לשקול ביתר חיוב מהלך של בניה נוספת.

ג. יחד עם זאת, ככול שהיקף הבניה הנוספת גדול יותר, כך גם ההוצאה הכספית המיידית של המוכר לביצוע הבניה בפועל, יקרה יותר ועלולה להכביד על הכיס כאשר מנגד אין עדין כל הכנסה ממכירה.

סיטואציה ב' – כאשר מדובר בבית ישן להריסה

הואיל וברור שכל בניה נוספת לא תחזיר את ההשקעה ולא תשולם תמורה נוספת מצידו של הקונה, היא נעשית רק לצרכי מס. במצב שכזה, מוכרים רבים מבינים שאין טעם לבצע בניה בהיקף נרחב ולמעשה גם נמנעים מהגשת בקשה להיתר בניה, בכדי להימנע מעיכובים.

ראשית, נבהיר, כי ביצוע בניה ללא הגשת בקשה להיתר ונקיטה בכל ההוראות עפ"י דין, מהווה עבירה על החוק, על כל המשתמע מכך ואיננו ממליצים על כך!
שנית, ביצוע מחטף של בניה "זריזה" ממש בסמוך למכירה, עלול להתפרש ע"י רשות המיסים כתכנון מס בלתי לגיטימי והרשות עלולה לא להביא בניה זו בחשבון כלל.

יחד עם זאת, הואיל ואנו נתקלים מידי פעם במקרים בהם בכל זאת מבוצעת בניה או שהמוכרים מחליטים כן לנקוט בהליכי רישוי מסודרים, נציג להלן את השיקולים בעד ונגד.

כאמור, בין אם הבניה תבוצע בהיתר ובין אם לאו, עלות ההשקעה בבניה לא צפויה להיות מוחזרת לידי המוכר והוא לא צפוי לקבל תמורה נוספת בגינה, אלא רק לחסוך מס.

לכן, יש לבחון את היחס בין גובה המס הצפוי לבין גובה ההשקעה בבניה.

בד"כ עלות בניה (ישירה+עקיפה) פשוטה, בבית צמוד קרקע, נעה בגבולות של כ- 5,500 ₪ למ"ר – נתון זה רלבנטי למעשה לכל הארץ, ללא קשר למיקום הנכס הספציפי. לעומת זאת, מנגד, יש לבחון את שווי זכויות הבניה שמנוצלות ושבגינן נחסך המס, כאשר שווי הזכויות נגזר ממחירי השוק בכל אזור ואזור באופן שונה.

אם נצא בהנחה ששיעור מס השבח הוא כ- 30%-40% במשוקלל (זה המצב בד"כ בבתים צמודי קרקע ישנים שנרכשו, מטבע הדברים, לפני שנים רבות) הרי שכל עוד שווי השוק של זכויות הבניה לא עולה על ערך שבגבולות 18,000 ₪ - 14,000 ₪ למ"ר מבונה, אין למעשה כל כדאיות לבצע השקעה בבניה נוספות. זאת, הואיל וסכום המס הנחסך הינו בדומה לגובה ההשקעה, וזאת עוד מבלי להביא בחשבון את העיכוב שיווצר במכירת הנכס עקב הליכי הרישוי ו/או הבניה.

הערכים הנ"ל מובילים לכאורה למסקנה חד משמעית לפיה אין כמעט מקום כיום בישראל בו כדאי לבצע בניה נוספת לצורך חסכון במס שבח. ברוב המדינה, שווי זכויות בניה נוספות, נמוך משמעותית מהערכים הנ"ל ואפילו באיזורי יוקרה.



אז מה כן ניתן לבצע כדי לנסות להמנע מראש מתשלום מס שבח ?

א. כדאי לחפש ולנצל שטחי בניה שמצויים "בתחום האפור" מבחינה רישוית כגון סגירת מרפסות, סככות, בליטות, חניה וכדו' – פעמים רבות מדובר בשטחים שכבר בנויים בפועל וניתן להכשיר אותם בקלות ובמהירות. יתרה מכך, ניתוח נכון של זכויות הבניה, הוראות התב"ע ותקנות התכנון והבניה, אל מול המצב הבנוי בפועל, יכול להביא למצב בו **שטחים "שוליים" כגון הנ"ל יחושבו כשטחים עיקריים** לכל דבר ועניין מבחינה רישוית ובכך יהוו ניצול ממשי של חלק מזכויות הבניה הנוספות. **כמובן שיש לבחון כל מקרה לגופו....**

ב. לא לשכוח כי שמאי רשות המיסים לא רק מעריכים את שווי זכויות הבניה הנוספות שטרם נוצלו לצורך חישוב המס (החלק החייב), אלא גם בוחנים מנגד את שווי "דירת המגורים המזכה" (החלק הפטור). לכן, כדאי לשקול ביצוע של שיפוץ קל בנכס הבנוי לפני מכירתו. הדגש בשיפוץ צריך להיות על הצד "הקוסמטי"... המטרה להציג את הנכס הכי יפה ומטופח

שאפשר (כמובן במחיר השקעה מינימלית). אמנם, לכאורה ההבדל בשווי בין נכס מוזנח לנכס מטופח אמור להתבטא אך ורק באותה עלות שיפוץ מינימלית ותו לא, אך בפועל קיים "אפקט פסיכולוגי" ונכס מושקע ומטופח מוערך בדרך כלל בשווי גבוה מהותית לעומת נכס מוזנח, מעל ומעבר לעלות השיפוץ.

מסקנות :

ככל שמדובר בבית מגורים חדש יחסית, יש לבחון כל מקרה לגופו לעומק בכדי להגיע למסקנה האם כדאי לבצע בניה נוספת לצורך הקטנת מס השבח הצפוי, אם לאו. יחד עם זאת, במידה ומדובר בבית מגורים ישן שמיועד להריסה, כמעט תמיד אין כדאית לבצע בניה נוספת אלא רק להסתפק ב"שינוי סיווג והכשרה" של שטחים קיימים ובשיפוץ "קוסמטי" קל.

ניתן להמחיש את המשמעות הכלכלית של שיעור המס המוטב בדוגמא הבאה:



רכשתי דירת מגורים לפני 9 שנים. במידה ואמכור את הדירה ביום 1.1.2015 (שנה לאחר המועד הקובע 1.1.14), ובהנחה שמהלך 10 השנים שחלפו מיום שרכשתי את הדירה ועד ליום בו אמכור אותה, מחיר הדירה עלה במיליון ₪, מס השבח שאשלם יחושב כך:

$9/10 * 1,000,000 * 0\%$ – זהו הרווח היחסי שנצבר קודם למועד הקובע ולכן אין חיוב מס בגין סכום זה.
 $1/10 * 1,000,000 * 25\%$ – שיעור מס מוטב של 25% בגין הרווח שנצבר לאחר המועד הקובע.

סה"כ יתקבל מס שבח לתשלום בגין רווח של 1,000,000 ₪: 25,000 ₪ בלבד.



יודגש, כי החישוב הינו כאמור "ליניארי", כלומר, בצורה יחסית מתמטית פשוטה – לכן, אין כל רלבנטיות למצב האמיתי שקיים בשוק ביום 1.1.2014! גם אם למשל מיום 1.1.2014 ועד ליום 1.1.2015 (יום המכירה בדוגמא הנ"ל) חלה בשוק ירידת מחירים, עדין, אם בסופו של דבר המכירה הינה ברווח לעומת מחיר הרכישה בעבר, הרי שחלק מהרווח הזה ייוחס כאילו נוצר מיום 1.1.2014 (למרות שבפועל דווקא בתקופה זו חלה ירידת מחיר).

מכל מקום, היות והחישוב הוא ליניארי, הרי שחשוב לשים לב כי ככל שהמכירה תעשה בסמוך לאחר 1.1.14 ומנגד מועד הרכישה בעבר הינו לפני שנים רבות יותר, כך

כיצד לשלם פחות מיסים לאור השינויים בחוק מיסוי מקרקעין בעת מכירת דירת מגורים הכוללת זכויות בניה נוספות שטרם נוצלו

תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 לכאורה הגדיל בצורה ניכרת את המיסוי בעסקאות נדל"ן.

יחד עם זאת, הבנה מלאה של החוק והיבטיו השונים מאפשרת למעשה לשלם הרבה פחות מיסים מאשר בעבר.

במאמר זה, אנו רוצים להפנות את תשומת ליבך לאחד החידושים בחוק שחשוב מאוד להבין אותו אם רוצים לשלם הרבה פחות מיסים מאשר בעבר...

תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), מבטל את הפטור הידוע של מכירת דירת מגורים מזכה אחת לארבע שנים וקובע במקום זאת מסלול של שיעור מס מוטב לדירות מגורים מזכות. הכוונה הפשוטה הינה שבעת מכירת דירת מגורים יחול שיעור מס של 25%. על פניו, מדובר בבשורה רעה מאוד לבעלי הדירות בישראל, שכן כיום רובם נהנו מפטור מלא. אולם, הבנה מדויקת של החוק מביאה למסקנה הפוכה.

נסביר:

מסלול שיעור המס המוטב קובע כך – עבור רווח שנצבר מיום 1.1.2014 ועד למכירת הדירה בעתיד, ישולם שיעור מס של 25%. אבל, בגין כל הרווח שנצבר ממועד רכישת הדירה בעבר ועד ליום 1.1.14 שיעור המס עומד על 0% (כלומר, פטור מלא). הדרך שנקבעה לביצוע חישוב המס הינה ב"שיטה הלינארית", דהיינו, קודם כל יחושב כל הרווח (הריאלי) שנצבר, לאורך כל שנות חיי הנכס ולאחר מכן רק החלק היחסי ששייך לתקופה מיום 1.1.2014 ואילך ימוסה ב- 25%.

6 בתקופת הביניים שהוגדרה בחוק (עד סוף 2017), ניתן לנצל את הפטור בתנאים מסוימים.

יווצר מצב שהדירה תימכר כמעט בפטור מלא, שכן החלק הגדול של הרווח נצבר לפני 1.1.14 ואינו חייב במס כלל.

לפיכך, בפועל בחלק ניכר מהמקרים "שיעור המס המוטב" משמעו כמעט פטור מלא. כך שהחוק לא כל כך "מזיק" לבעלי הדירות.

יתרה מכך, חשוב לזכור, כי בניגוד לפטור המוחלט שניתן עפ"י חוק הקודם רק על דירה אחת כל 4 שנים, הרי שעפ"י החוק החדש, גם מי שאינו זכאי כלל לפטור בגין מכירת דירת מגורים (כי ניצל אותו כבר בעבר), יכול עדין להנות משיעור המס המוטב, ופרקטית לקבל כמעט פטור מלא.

ולא רק זו, אלא, שמסלול שיעור המס המוטב, בעיקרון, אינו קובע הגבלה ביחס למספר הדירות שניתן למכור.

כל הנ"ל יוצרים סיטואציה לפיה במקרים רבים, בעיקר לבעלי מספר דירות, החוק החדש דווקא יוצר הזדמנויות למכור מספר רב של נכסים על פני תקופה קצרה ולשלם הרבה פחות מיסים מאשר בעבר.

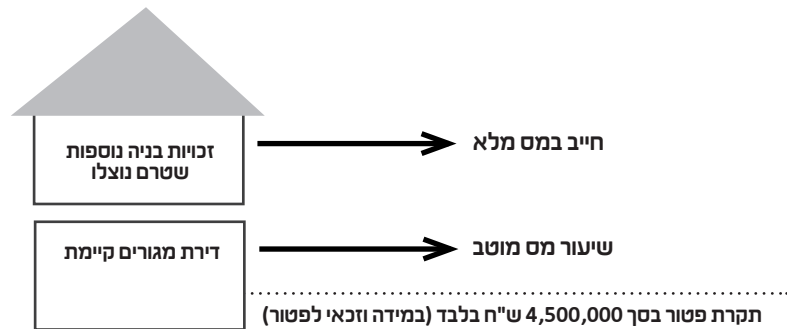
בנוסף לנ"ל, אחת ההזדמנויות הכי גדולות לחסכון במס עפ"י החוק החדש נוצרה במקרה של מכירת דירת מגורים שכוללת גם זכויות בניה בלתי מנוצלות:

בהתאם להוראות החוק, כאשר מתבצעת מכירה של דירת מגורים הכוללת גם זכויות בניה נוספות שטרם נוצלו, תבצע רשות המיסים "פיצול" של התמורה בעסקה. זאת, כיוון שמבחינה עקרונית התמורה בעסקה כוללת שני מרכיבים:

א. מרכיב דירת המגורים הקיימת, שבגינה ניתן להנות משיעור מס מוטב (שכפי שהוצג לעיל בד"כ מביא למס אפקטיבי נמוך מאוד).

ב. מרכיב זכויות הבניה שטרם נוצלו, לגביהן לא חל פטור ולא חל שיעור מס מוטב ויש לשלם בגינן מס מלא.

7 יוער כי בתקופת המעבר, היינו עד סוף 2017, כן קיימת מגבלות ביחס לכמות הדירות שניתן למכור במסלול שיעור מס מוטב. עם זאת, החל מ-2018 אין כל הגבלה!!



ברור שבמקרה שכזה, ככול שהמוכר יוכיח כי מרכיב דירת המגורים הקיימת הינו בשווי גבוה יותר, כך ניתן יהיה לצמצם את גובה המס.

חשוב לזכור, כי קיימות דרכים רבות להתמודד עם סוגית שווי "דירת המגורים המזכה" /או שווי זכויות הבניה הנוספות, באמצעות חוות דעת שמאי ראוייה מטעם המוכר, ובמידת הצורך, ראוי גם לנהל השגות ועררים בהיבטים כלכליים אלה, במטרה לצמצם את גובה החבות במס.

בהקשר לכך נזכיר את דברי כב' השופט דורנר בהלכת פאולה כרמל (עא 8244/02):

"... אין מנוס מעריכת שומות ספציפיות, שיענו על השאלה מהי התמורה שקיבלה המערערת עבור זכויות הבניה שלא נוצלו".

את השומה ניתן להגיש לרשות המיסים, במתכונת "חוות דעת מומחה" של שמאי מקרקעין.

חוות דעת המומחה מחייבת את הרשות ונטל הראייה לסתירת חוות הדעת מונח על כתפי הרשות.

(ראו דברי כב' השופט א.א. לוי בעא 8244/02)

כיצד לשלם פחות מיסים לאור השינויים בחוק מיסוי מקרקעין בעת מכירת דירת מגורים ולהמנע ממיסוי זכויות בניה פוטנציאליות

תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") יצר שינויים וחידושים רבים אשר צפויים להגדיל בצורה ניכרת את המיסוי בעסקאות נדל"ן.

במאמר זה, אנו רוצים להפנות את תשומת ליבך לאחד החידושים בחוק שחשוב מאוד להבין אותו אם רוצים להימנע מתשלום מס מיותר...

כפי הידוע, ס' 149 לחוק קובע כי כאשר מתבצעת מכירה של דירת מגורים מזכה הכוללת זכויות בניה נוספות שטרם נוצלו, תבצע רשות המסים "פיצול" של התמורה בעסקה לשני מרכיבים:

- א. מרכיב דירת המגורים, שבגינו ניתן לקבל מפטור (בתנאים מסויימים) וכן ניתן להנות משיעור מס מוטב⁸.
- ב. מרכיב זכויות הבניה שטרם נוצלו, לגביהן לא חל פטור ולא חל שיעור מס מוטב ויש לשלם בגינן מס מלא.

החידוש בחוק בעניין זה הוא כי לא רק זכויות בניה חייבות במס מלא, אלא גם אפשרויות צפויות לבניה נוספת נכללות במרכיב הזכויות שבגינו יש לשלם מס מלא⁹. כלומר, **פוטנציאל לקבלת זכויות נוספות מהווה זכות שתחויב במס מלא**.

⁸ שיעור המס המוטב מחושב בשיטה ליניארית, כאשר רק החלק ברווח המיוחס לתקופה שבין ה- 1.1.14 למועד המכירה יחויב במס בשיעור 25% ואילו בגין התקופה שלפני 1.1.14 יחול שיעור מס 0% - כך שבד"כ שיעור המס המוטב מביא למס אפקטיבי נמוך מאוד.

⁹ כך בעצם הטמיע המחוקק בחוק את הלכת אהרוני (ע"א 471/03 משה אהרוני ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה)) שעד כה יושמה רק במקרים ספציפים מעטים.

ובלשון החוק: "במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבניה נוספת) יהא המוכר זכאי... לפטור... עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבניה הנוספת כאמור"

השינוי ה"קטן" הנ"ל בחוק יכול להגדיל בצורה ניכרת את גובה המס בעסקה!

ניתן להמחיש את משמעות השינוי בדוגמא הבאה:

נניח שנמכרה "דירת מגורים" (בית צמוד קרקע ותיק) שנוצלו לגביה מלוא זכויות הבניה עפ"י תב"ע.

בהתאם לנוסח סעיף 149 בחוק "הישן" (קודם לשינוי) היתה הדירה יכולה להנות מפטור מלא או לכל הפחות משיעור מס מוטב מלא. זאת כיוון שרכיב הזכויות הלא מנוצלות אינו קיים – מלוא הזכויות נוצלו.

האם גם לאחר השינוי בחוק תהנה הדירה מהפטור המלא או משיעור המס המוטב? לא! או לפחות לא בהכרח, שכן הדירה עדיין עלולה להיות חייבת במס בגין זכויות בניה פוטנציאליות שטרם אושרו.

אז מהן בעצם זכויות בניה פוטנציאליות?



החוק לא קובע גבולות למונח "אפשרויות צפויות", כך נוצר למעשה פתח רחב להתדיינות ביחס לפרשנות המונח "אפשרויות נוספות" כאשר ההתדיינות נסובה סביב השאלה – מה יוצר אפשרויות צפויות לקבלת זכויות בניה נוספות?

מהכרותינו את הלך הרוח של רשות המיסים בעניין זה, הרשות נוטה פעמים רבות לדבוק ברציונאל שקבע בית המשפט העליון בהלכת לוסטרניק¹⁰ (שעסקה דווקא בנושא היטל

¹⁰ ע"א 4487/01 הועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות נ"מ. לוסטרניק ובנו חב' להנדסת בניין בע"מ

השבחה), ולפיו פוטנציאל תכנוני יכול לצמוח ממספר רב מאוד של גורמים ולא דווקא רק מתכנית בנין עיר בהכנה:

"ציפיות לשינוי תכנית יכולות להתעורר בעקבות נאום בחירות של ראש רשות מקומית, בעקבות הצהרת מדיניות חדשה של שר השיכון והבינוי, בעקבות קבלת החלטה של מינהל מקרקעי ישראל וכיוצא באלה.... גלי עלייה, האצה או האטה של פעילות כלכלית, עליית מפלגה זו או אחרת לשלטון, אלה ואחרים עשויים להשפיע על שוק הנדל"ן".

דהיינו, לכאורה כל ציפייה המשפיעה על גובה התמורה בעסקה הינה לגיטימית לצורך קביעת מס שבח ולא רק ציפייה שנובעת מתכנית בנין עיר מופקדת (או בשלבי הכנה מוקדמים יותר).

לכן, אם עד עכשיו, באופן פרקטי, רק זכויות בניה נוספות מכח תב"ע תקפה היו ממוסות, הרי שבעת גם זכויות פוטנציאליות לבניה נוספת שאינן בהכרח מכח תב"ע, שאינן זמינות כלל למימוש ויתכן שבכלל קיימת לגביהן ספקולציה ואי וודאות, בכל זאת יכללו במרכיב הזכויות ועלול להדרש בגיבן תשלום מס מלא – זאת ככול שיוכח שאכן השפיעו על גובה התמורה בעסקה.

אז איך אפשר להימנע מהגדלת החבות במס שבח בגין זכויות בניה פוטנציאליות?

ראשית, חשוב מאוד לפני כל עסקה לבחון לעומק את מלוא פרטי התכנון על מנת לבדוק האם מעבר לזכויות הבניה התקפות קיימות זכויות בניה נוספות בתכניות הנמצאות בהליכי תכנון (ראשוניים או מתקדמים) כמו גם האם קיימת אפילו מדיניות כללית של ועדת התכנון באותו אזור לתוספת זכויות.

שנית, ככול שאותר פוטנציאל לזכויות בניה נוספות (הן מתכניות בנין עיר בהכנה, הן מצפי לקבלת

הקלות בניה בעתיד, הן מתוך מדיניות תכנונית כללית בסביבה והן מתוך כל ספקולציה שהיא...), הרי שמומלץ לבחון האם הפוטנציאל אכן משפיע על מחירהעסקה, ואם כן, כמה הוא תורם למחיר. יודגש, כי בית המשפט העליון, ובעקבותיו ועדות הערר דחו בעבר ניסיונות לטעון כי כשהמוכר לא יודע על קיומן של הזכויות הפוטנציאליות מתבקשת המסקנה כי לא ביקש עבורן מחיר נוסף במסגרת העסקה. וכך קבע בימ"ש העליון בהלכת אהרוני:

"ההנחה היא כי צדדים סבירים לעסקה היו מבררים את המצב התכנוני בטרם כריתת ההסכם. הנחה זו מטילה על הצדדים לעסקה את האחריות לברר את המצב התכנוני."

לסיכום,

גם אם המוכר סבור כי נוצלו על ידו בעבר מלוא זכויות הבניה, וביחס לדירת המגורים מגיע פטור מלא או שיעור מס מוטב – חשוב מאוד לבדוק שמא קיימת חבילת זכויות פוטנציאליות "אי שם".

בהקשר לכך נזכיר את דברי כב' השופטת דורנר בהלכת פאולה כרמל (עא 8244/02):

"... אין מנוס מעריכת שומות ספציפיות, שיענו על השאלה מהי התמורה שקיבלה המערערת עבור זכויות הבניה שלא נוצלו".

חשוב להבין כי קיימות דרכים רבות להתמודד עם סוגית שווי זכויות הבניה הנוספות והשפעתן על גובה התמורה בעסקה, באמצעות חו"ד שמאי ראוייה מטעם המוכר, ובמידת הצורך, ראוי גם לנהל השגות ועררים בהיבטים כלכליים אלה, במטרה לצמצם את גובה החבות במס.

את השומה ניתן להגיש לרשות המיסים, במתכונת "חוות דעת מומחה" של שמאי מקרקעין.

חוות דעת המומחה מחייבת את הרשות ונטל הראייה לסתירת חוות הדעת מונח על

כתפי הרשות.

(ראו דברי כב' השופט א.א. לוי בעא 8244/02)

כיצד לשלם פחות מיסים בעסקת קומבינציה

לאור השינויים בחוק מיסוי מקרקעין

תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") יצר שינויים וחידושים רבים אשר חלקם דווקא צפויים להקטין בצורה ניכרת את המיסוי בעסקאות נדל"ן.

במאמר זה, אנו רוצים להפנות את תשומת ליבך, לאחד החידושים בחוק שנוגע לאופן חישוב המס במסגרת של עסקת קומבינציה, שחשוב מאוד להבין אותו אם רוצים להימנע מתשלום מס מיותר...

כידוע, ההלכה הקיימת, לצורך מיסוי עסקת קומבינציה, מאפשרת להגדירה כעסקת "מכר חלקי" (ע"א 487/77 מנהל מס שבח נ' אחים ברקאי): בעל הקרקע מוכר חלק ממגרש ובתמורה לכך, הקונה מתחייב לבנות עבור הבעלים שטחים מסויימים ביתרת המגרש.

לפיכך, לצורך חישוב התמורה החייבת במס בעסקה, נערך אומדן שווי "שירותי הבניה" אותם אמור הקונה לספק לבעל הקרקע, כלומר, גובה עלויות הבניה (שירות ועקיפות) של אותן דירות שתוקצנה למוכר.

בדרך זו, בא לידי ביטוי חלק מיתרון המיסוי הקיים בעסקת קומבינציה: בעוד שמבחינה נורמטיבית בעל הקרקע מוכר רק חלק מזכויותיו במקרקעין - ששווי כגובה עלות בניית הדירות שצפוי לקבל לידיו; למעשה מבחינה כלכלית הבעלים מוכר את כל זכויותיו ובתמורה יקבל דירות בפרוייקט החדש - ששווין גבוה באופן משמעותי מעלות בנייתן. לכן, קיים חסכון ניכר בתשלומי מס שבח, הואיל והוא מחושב רק עפ"י עלות בניית הדירות ולא עפ"י שוויין בשוק כבנויות וגמורות.

אבל, מה הדין כאשר על המגרש ניצב בית מגורים ישן, שלגביו המוכר מעוניין לנצל זכות

לקבלת פטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" (ללא מרכיב זכויות הבניה הנוספות שיחוייב במס בנפרד)?

בואו נבחן מה היה הדין קודם לתיקון 76 וכיצד החוק החדש שיפר את המצב:

בע"א 3815/99, 791/01 טובי וקובו נ' מנהל מס שבח, בית המשפט העליון בחן ואישר ברוב דעות את הלכת יוניזדה שנקבעה עוד בשנת 1985 (ע"א 595/82). ההלכה קובעת כי עפ"י סעיף 49א(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין: **כאשר מבוקש פטור, יש לחשב את גובה התמורה בעסקת הקומבינציה, לא רק עפ"י אומדן עלויות בנית דירות הבעלים, אלא, יש להוסיף לכך גם את שווי מרכיב "הקרקע" המיוחס לאותן דירות.**

זאת, כיוון שבמקרה של בקשת פטור בגין הדירה הקיימת במגרש, יש לראות את עסקת הקומבינציה כ"מכר מלא" של כל הזכויות במקרקעין (ולא רק של החלק היחסי עפ"י אחוז הקומבינציה).

כלומר, מתקבל מצב, לפיו בשעה שהבעלים מעוניין לנצל פטור בגין מכירת "דירת מגורים מזכה" הקיימת במגרש – התמורה בעסקה תחושב בסכום גבוה יותר. ההבדל בסכום המס שנוצר היה משמעותי מאוד ובמקרים רבים, הכללת "מרכיב הקרקע" בקביעת התמורה, הכפיל את מחיר העסקה לצורך מס ואף מעבר לכך. לכן, פרקטית, רק במעט עסקאות קומבינציה שווה היה לנצל פטור בגין מכירת "דירת מגורים מזכה".

ומה הדין כיום?



לאחר התיקון, סעיף 49א(ב) קובע כך:

"(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר המוכר חלק מזכויותיו בדירת מגורים מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה, זכאי על פי בקשתו, שתוגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על החלק הנמכר בדירת המגורים המזכה."

דהיינו, התיקון לחוק מאפשר קבלת פטור יחסי בסכום שווי דירת המגורים המזכה, בהתאם לאחוז הקומבינציה. כלומר, התמורה בעסקה תחושב עדין רק בהתאם לעלויות הבניה, ללא תוספת של מרכיב קרקע (העסקה תחשב עדין ל"מכר חלקי") וינתן בנוסף הפטור בגין החלק היחסי משווי דירת המגורים שנמכרה (באופן חלקי).

כך, אם למשל נקבעה עסקת קומבינציה של 40% (החלק בפרוייקט שיקבל המוכר-בעל הקרקע), הרי שבעל הקרקע למעשה מכר 60% מזכויותיו בקרקע (ובדירה) לקבלן, ולכן יוכל לדרוש פטור ממס על סכום של 60% משווי דירת המגורים הקיימת במגרש.

ניתן לראות כי השינוי בחוק מיטיב מאוד עם בעל הקרקע בעסקת קומבינציה.

אבל, יחד עם זאת, החוק החדש די הגביל את המקרים בהם ניתן עדין לקבל פטור על מכירת דירת מגורים...

אז מה לעשות אם אין לך כבר אפשרות לנצל פטור ל"דירת מגורים מזכה"?

עדיין יש אפשרות לשלם פחות מס!

נסביר:

במסגרת התיקון בחוק, אמנם הוגבלו וצומצמו מאוד המקרים בהם ניתן לבקש פטור מלא על מכירת דירת מגורים, אבל, נקבע גם שיעור מס מוטב במיוחד לדירות מגורים. מסלול שיעור המס המוטב קובע אופן חישוב ליניארי של השבח, כך שרק השבח המיוחס לתקופה שאחרי ה-1.1.14 חייב במס בשיעור מוטב של 25%. מנגד, כל השבח שנצבר קודם לכן, פטור ממס. במצב זה (חישוב השבח בשיטה הליניארית), ככל שרכישת הנכס בוצעה לפני שנים רבות ומאידך, המכירה תהיה בסמוך לאחר ה-1.1.14, הרי שבעל דירת המגורים ישלם מס בשיעור זניח ויקבל כמעט פטור מלא.

יתרה מכך, חשוב לזכור, כי בניגוד לפטור המוחלט שניתן עפ"י חוק הקודם רק על דירה אחת כל 4 שנים, הרי שעפ"י החוק החדש, גם מי שאינו זכאי כלל לפטור בגין מכירת

דירת מגורים (כי ניצל אותו כבר בעבר), יכול עדין להנות משיעור המס המוטב, ופרקטית לקבל כמעט פטור מלא, ללא הגבלת תקרת שווי (אך מוגבל למכירה עד 2 דירות עד ליום 31.12.17 בשיעור המס המוטב ולאחר מכן, ניתן למכור כמות דיור ללא כל הגבלה).

לכן, כיום, בכל עסקת קומבינציה שעומדת על הפרק, כאשר קיים בית מגורים ותיק על הקרקע בה עתיד לקום הפרוייקט, כדאי לנצל את שיעור המס המוטב. לצורך כך, יש להעריך את שווי דירת המגורים הקיימת בקרקע. ככול ששווי הדירה יהא גבוה יותר, כך ישולם מס נמוך יותר... ונזכיר, כי אין תקרה לשווי הדירה (התקרה בסך 4.5 מיליון ₪ רלבנטית רק לבקשת פטור מלא, אך לא לניצול של שיעור המס המוטב).

רעיון יצירתי להקטנת מס שבח בעת מכירת "דירת מגורים" הכוללת זכויות בניה נוספות

סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין, קובע כי בעת מכירת "דירת מגורים" ובחינת הזכאות לפטור יש לבחון האם "התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבניה נוספת)".

ככל שקיימות זכויות לבניה נוספת הרי שהמוכר מחויב בגיבן בתשלום מס מלא. כלומר, העסקה מפוצלת באופן רעיוני לשני מרכיבים: מרכיב "דירת המגורים" הפטור ממס שבח, ומרכיב "זכויות לבניה נוספת" שיחויב במס שבח מלא.

כידוע קיימים אלמנטים רבים המשפיעים על שווי של דירות מגורים. יפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון בהלכת לוטרניק¹¹:

"שווי השוק של מקרקעין יכול להיות מושפע ממספר רב של גורמים, כמו מיקומם, טיבם ושטחם... לעתים נודעת השפעה לגורמים נוספים, כמו גורמים חברתיים, כלכליים, פוליטיים, מדיניים, דתיים ורבים אחרים..."

מבחינה מדוקדקת של לשון סעיף 49 ז', ניתן לראות כי המחוקק מדבר אך ורק על השפעתן של "אפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר". מכאן נובע, כי אם שווי המכירה של הדירה מושפע מאלמנטים כלכליים נוספים אחרים, כגון זכויות לשימוש נוספים (ולא לבניה נוספת) הרי שאלה אינם מחוייבים בתשלום מס ויש להכליל אותם במרכיב דירת המגורים הפטורה.

11 רע"א 4487/01 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, רחובות נ' מ. לוטרניק ובנו חברה להנדסה ובניין בע"מ (פורסם בנבו)

כלומר, יש להפריד בחישוב בין זכויות לבניה נוספת המחויבות במס שבח לבין אלמנטים אחרים המשפיעים על שווי הדירה הנהנים מהפטור.

הדוגמא הבאה ממחישה את העניין היטב:

פלוגי מבקש למכור דירת מגורים מזכה – בית צמוד קרקע ותיק בשטח בנוי של כ- 150 מ"ר, המצוי במרכז העיר.

עפ"י תב"ע חדשה ניתנו זכויות לבנית בנין מגורים חדש בן מספר קומות נוספות וכן מתאפשר גם שימוש נוסף – מסחר בקומת הקרקע, כאשר שווי שוק של זכות בניה למ"ר ביעוד מסחרי גבוה משמעותית לעומת זכות לבניה למגורים.

זכות השימוש החדשה למסחר בקומת קרקע, המתאפשרת במסגרת התב"ע החדשה, בוודאי שמשפיעה על שווי הדירה הקיימת הנמכרת ולמעשה קיימת כדאיות להרוס את הדירה ולהקים במקומה בנין מגורים חדש עם קומת קרקע מסחרית. אולם, לגבי זכויות הבניה החדשות שמתייחסות לשטח של עד 150 מ"ר מסחרי, זכויות אלו כלל אינן זכויות לבניה נוספת, אלא רק לשימוש נוסף (בהיקף בניה שהיה קיים גם קודם לכן). לכן, למרות שמתן זכויות לשימושי מסחר משפיעות על שווי דירת המגורים (ומהוות תשלום נוסף מעבר לשווי המגורים), עדין ניתן לכאורה לכלול זכויות אלו במרכיב הדירה ולטעון שהשפעתן על מחיר העסקה פטורה ממס שבח.

כלומר, היות והזכות לשימוש אינה נכללת בהגדרת "זכויות לבניה נוספת" לפי ס' 49 ז', הרי שלשיטתנו אינה חייבת במס, ויש לראות בה כחלק מהתמורה בגין הדירה הבנויה עצמה ולא להחריגה או לפצלה מהעסקה לצורך מס.

באופן כללי נעיר, כי קיימות דרכים רבות להתמודד עם סוגית שווי זכויות הבניה הנוספות והשפעתן על שווי הדירה, באמצעות חו"ד שמאי ראוייה מטעם המוכר, ובמידת הצורך, ראוי גם לנהל השגות ועררים בהיבטים כלכליים אלה, במטרה לצמצם את גובה החבות במס. בהקשר לכך נזכיר את דברי כב' השופטת דורנר בהלכת פאולה כרמל (עא 8244/02):

"... אין מנוס מעריכת שומות ספציפיות, שיענו על השאלה מהי התמורה שקיבלה המערערת עבור זכויות הבניה שלא נוצלו".

את השומה ניתן להגיש לרשות המיסים, במתכונת "חוות דעת מומחה" של שמאי מקרקעין. חוות דעת המומחה מחייבת את הרשות ונטל הראייה לסתירת חוות הדעת מונח על כתפי הרשות.

(ראו דברי כב' השופט א.א. לוי בעא 8244/02)

מאמרים מקצועיים, טיפים והדרכות בנושא שינוי יעוד

הבהרה :

אין במידע שבמאמרים המתפרסמים בקובץ זה או בכל חלק ממנו כדי להוות ייעוץ משפטי או ייעוץ אחר או המלצה או חוות דעת מכל סוג שהוא. המחבר אינו נושא באחריות כלשהי בכל הקשור למאמר, תוכנו, נכונותו, אמינותו, דיוקו, שלמותו, תאימותו, עדכנותו, משמעויותיו והשלכותיו. האחריות בעשיית שימוש במאמר או בכל חלק ממנו היא על המשתמש בלבד ועליו לקבל עצה מקצועית מגורם מוסמך לפני נקיטה בכל פעולה או מחדל המסתמכים על הנאמר במאמר.

פרסום זה וכל הכתוב בו מוגן בזכויות יוצרים ואין לעשות בו שימוש למטרות מסחריות וכד' ללא אישור המחבר.

כיצד ניתן למצות את המקסימום

מתכנית בנין עיר חדשה

כחלק מהפעילות היזמית השוטפת של בעל קרקע או של ועדות התכנון, נערכות תכניות בנין עיר חדשות על קרקעות שברשותו.

פעמים רבות, התב"ע כוללת מתחמים ל"איחוד וחלוקה מחדש". במסגרת זו נערכת "טבלת הקצאות ואיזון", ע"י שמאי מקרקעין, בה נקבע שווי הקרקע של כל בעל ספציפי ביחס לשאר הבעלים במתחם, וכתוצאה מכך נקבע אילו מגרשים יוקצו לבעלי הקרקע בתכנית החדשה.

טבלת ההקצאות קובעת בפשטות, "כיצד תתחלק העוגה" בין כלל בעלי הקרקעות בתכנית.

לכן, קיימת חשיבות אדירה לאופן הכנת טבלאות ההקצאה, כך שבעל הקרקע יקבל לידידיו את המירב.

אל תטעו לחשוב, שאם כבעלי קרקע קיבלתם זכויות בניה בהיקף גדול מאוד לעומת המצב בעבר, אז יצאתם ברווח ראוי. זה לא תמיד נכון!

לפעמים, בעלי קרקע אחרים, או העירייה, מנצלים חוסר תשומת לב, ויכולים לקבל לידיהם שטחים נוספים על חשבונכם!

אל תקלו ראש בחשיבות הנושא, חוסר תשומת לב מראש בשלב הכנת התכנית יכול לגרום הפסד כספי ניכר - כל סטייה, אי דיוק של ערך מסויים או התעלמות מהיבט כלשהו, ע"י השמאי שמכין את טבלאות ההקצאה, משמעותם לעיתים הרבה מאוד כסף.

לפיכך,

כדאי מאוד לבדוק את טבלאות ההקצאה בעת הכנתן, ובמידת הצורך לערער עליהן!

בדיקה וערעור על טבלאות הקצאה הינו נושא מורכב המחייב התמחות, ידע מעמיק ונסיון רב - המשלב תחומי משפט, תכנון, כלכלה ושמאות. שינוי משמעותי בטבלת ההקצאה ניתן להשיג רק בצורה מקצועית ורצינית, בסיוע שמאי מקרקעין מטעמכם ולא ע"י "קשרים" בעירייה!

בשלב זה ננסה להפנות את תשומת לבכם למספר "תמרורי אזהרה", שאם אחד מהם מתקיים, חשוב מאוד לבדוק את טבלת ההקצאות באופן יסודי:

- כאשר קיים מספר רב של בעלי קרקע בתכנית. 🔍
- כאשר התוכנית כוללת שטחי בנייה גדולים – מאות יחידות דיור / עשרות אלפי מ"ר. 🔍
- כאשר התכנית חלה על קרקעות שבעבר הופקעו מהן שטחים לצרכי ציבור (דרכים, מבני ציבור וכו'). 🔍
- כאשר התכנית חלה על מתחם קרקע שכולל חלקות לא הומוגניות – ביעודים ושימושים שונים, עפ"י המצב החדש ("מצב מוצע") או עפ"י המצב הקודם ("מצב קיים"). 🔍
- כאשר מצויים בשטח התכנית מבנים (שהוקמו עוד בעבר, עפ"י תכניות קודמות). 🔍
- כאשר מצויים בתחום התכנית או בסמוך לה, מטרדים סביבתיים, כגון – קווי חשמל במתח גבוה, כביש ראשי, בית קברות, מפעל תעשייתי מזהם וכדו'. 🔍
- כאשר מצויים בתחום התכנית או בסמוך לה, אלמנטים משביחים, כגון – נוף לים, פארק רחב ידיים, רחובות "הולנדים" וכדו'. 🔍

זכרו, אם אחד מהסעיפים הנ"ל מתקיים - כדאי לבדוק ולהתעמק בטבלת ההקצאות בצורה מקצועית.

שינוי יעוד קרקע חקלאית במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה מחדש

שינוי יעוד קרקע מחקלאות לבניה, מתבצע בד"כ במסגרת של תכנית בניו עיר הכוללת הוראות בדבר איחוד וחלוקה מחדש עפ"י פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבניה התשכ"ה (1965).

בהליך זה, נערכות כידוע טבלאות איזון והקצאה שבהן נקבע אילו מגרשים ספציפיים ישוייכו לכל אחד מבעלי הקרקע שנכללים בתכנית.

הטבלאות הללו נערכות ע"י שמאי מקרקעין מטעם הועדה המקומית לתכנון ובניה ו/או יזם התכנית.

בעבר פירטנו את חשיבות בדיקתן של הטבלאות ע"י שמאי מקרקעין מומחה מטעם הבעלים, הואיל ועשויים להיות אספקטים רבים המשפיעים על היקף ההקצאה – רק ניתוח מעמיק ויסודי, תוך עמידה על זכויותיכם עפ"י חוק, יוכלו למקסם את התמורה שתקבלו במסגרת חלוקת המגרשים.

מתוך נסיוננו, מצאנו לנכון להביא הפעם לידיעתכם היבט מסויים המצריך בדיקה.

**כדאי לקרוא היטב את תוכן מאמר זה, להפנימו וליישם אותו בעתיד
בבואכם לבחון טבלת הקצאות - בשימוש במידע להלן
תוכלו להרוויח יותר כסף!**



אחד העקרונות המרכזיים בהכנת טבלת הקצאות הוא שמירה על שווי יחסי בין בעלי הקרקעות השונים, בשני מצבי התכנון ("הקודם" ו"החדש"). לכן, בשלב ראשון מעריכים את שווי החלקים של כל אחד מהבעלים עפ"י התכנון "הקודם" ביעוד חקלאי.

לאחר מכן מסכמים את התוצאות וקובעים את חלק השווי היחסי של כל בעל במתחם. בשלב שני מקצים לכל בעל, מגרש תמורה (או חלק ממגרש) עפ"י התכנון "החדש", כך שתשמר יחסיות השוויים.

כאשר עוסקים בקרקעות שהינן ביעוד "קודם" חקלאי, בד"כ נוהגים להתייחס לכל החלקות בצורה הומוגנית ומניחים כי שוויין זהה (במונחי שווי לדונם). בשל כך, לצורך הפשטות, יחסי השווי נקבעים לפי יחס שטחי החלקות.

בנוהג זה קיימת סכנה לעיוות חמור כפי שיתואר להלן:

בד"כ הבסיס לקביעת שטח החלקה החקלאית, הינו עפ"י השטח שמשומן בתכנית בנין עיר הקיימת (אותה תב"ע שבה החלקה מיועדת לחקלאות). כאמור, במקום לכפול שטח זה בערך מסויים לדונם (שזהה ממילא בכל המתחם), מחלקים פשוט את השטח הזה בכלל שטח החלקות שבתכנית וכך קובעים את שווי היחסי.

עד כאן הכל ברור והגיוני, אם כך מה הבעיה ?

במקרים רבים, קיימות חלקות חקלאיות שהופקעו מהן בעבר שטחים לצרכי ציבור (או שסומן בתב"ע הישנה שטח להפקעה וטרם הופקע). בשל כך, **שטח החלקה עפ"י התב"ע הקיימת (החקלאית) קטן מהשטח הרשום המקורי**. אולם, במקרים רבים, למרות שהופקעו שטחים בעבר, ההפקעה טרם נרשמה בנפרד בטאבו (ובודאי שזה המצב אם השטח רק סומן ויועד להפקעה בתכנית אך עדין לא הופקע).

כך נוצר מצב שכ"ח, בו שטח החלקה הרשום בטאבו הינו עדיין השטח המקורי, שגדול יותר מהשטח שמופיע בתב"ע.

מה זה משנה ?

המציאות בשוק הנדל"ן מלמדת, כי הקונים והמוכרים בשוק נוקבים במחיר לדונם אותו

הם מכפילים בשטח החלקה **כפי שרשום בטאבו**. יתרה מכך, אפילו אם קיימת אצלם ידיעה שחלק מהשטח הרשום מיועד כבר להפקעה, **המחיר הכולל לא משתנה**. זאת הואיל וקיימת סברה, שבכל מקרה בעת שינוי יעוד בעתיד, יבוצע "שחזור" של שטחים מופקעים, במסגרת הכנת טבלאות ההקצאה - הנחה זו לא תמיד מתממשת הואיל ואין לה כעקרון בסיס חוקי מוצק שניתן להסתמך עליו בודאות.

לפיכך, המשמעות בפועל הינה, כי על מנת לחשב באופן נכון את "שווי השוק" של חלקה חקלאית שממנה הופקע שטח בעבר (מבלי ששולם פיצוי בגין כך בזמנו), **יש להכפיל את הערך לדונם בשטח הרשום בטאבו** (שגדול יותר) או לחילופין להכפיל את השטח עפ"י התב"ע (הקטן יותר) בערך גבוה יותר לדונם.

ההיבטים הנ"ל קיבלו לפני מספר שנים גם התייחסות בתקן מספר 15.0 של מועצת שמאי המקרקעין שקבעה הנחיות לנושא, אך עדין השאירה כר נרחב של שיקול דעת לשמאי המכין את טבלאות ההקצאה.

להלן נציג דוגמא מספרית שתבהיר את המשמעות הגדולה של אופן חישוב עפ"י העקרון הנכון (לא להבהל מהמספרים, זה ממש פשוט):

נניח שווי דונם חקלאי באזור - \$ 50,000

שטח החלקה הנדונה הרשום בטאבו - 60 דונם

שטח החלקה הנדונה כפי שמופיע בתב"ע הקיימת (לאחר ניכוי שטחים שסומנו להפקעה בעבר, נניח כמקובל 25% ללא תמורה) - 45 דונם

שטח שאר החלקות שבתכנית - 540 דונם

סה"כ כמות יחידות דיור מתוכננות ביעוד "חדש" - 3,500

אפשרות א' לא נכונה –

מבלי להתחשב ב"שווי השוק" של החלקה הנדונה שנקבע לפי שטח רשום

שטח עפ"י תב"ע קיימת	שטח יחסי (שווי יחסי)	
45 דונם	7.7%	חלקה נידונה
540 דונם	92.3%	שאר החלקות
585 דונם שטח התכנית	100%	סה"כ

לפי טבלת ההקצאות הנ"ל, מספר יחידות הדיור שיוקצו לחלקה הנדונה הינו –

$$3,500 \times 7.7\% \text{ יח"ד} = 270 \text{ יח"ד}$$

אפשרות ב' – נכונה –

תוך התחשבות ב"שווי השוק" של החלקה הנדונה שנקבע לפי שטח רשום

שטח עפ"י תב"ע קיימת	שטח רשום בטאבו	שווי לדונם רשום	שווי יחסי כולל "שווי שוק"	שווי יחסי	
45 דונם	60 דונם	\$ 50,000	\$ 3,000,000	10%	חלקה נידונה
540 דונם	540 דונם	\$ 50,000	\$ 27,000,000	90%	שאר החלקות
585 דונם שטח התכנית			\$ 30,000,000	100%	סה"כ

לפי טבלת ההקצאות הנ"ל, מספר יחידות הדיור שיוקצו לחלקה הנדונה הינו –

$$3,500 \times 10\% \text{ יח"ד} = 350 \text{ יח"ד}$$

מסקנה

חשוב מאוד לשים לב לאופן הכנת טבלאות ההקצאה !

במידה ובקרקע המצוייה ברשותכם הופקעו בעבר שטחים לצרכי ציבור (מבלי ששולם בזמנו פיצוי בשל כך) – ההבדל בתוצאה עשוי להיות קריטי.

עם זאת יש להבין, כי במידה ותיקון כפי שהוצג לעיל יבוצע, הוא עשוי לחול גם לגבי

שאר בעלי הקרקעות במתחם. לכן, יש לבחון את ההשפעה הכוללת – אם קיימות חלקות נוספות שהופקעו מהן שטחים בעבר, יתכן ותיקון החישוב גם לגביהן, יגרום אף הוא שינוי ביחסיות, כך שבסופו של דבר התיקון בכללותו לא ישפיע עליכם ואולי אף ירע את המצב.

לפיכך, יש לבדוק היטב כל מקרה לגופו, תוך שקילת כל ההיבטים וההשפעות של תיקון מסויים בטבלה.

זכרו, **אסור** להגיע למצב בו תאושר תב"ע הכוללת "טבלת הקצאות ואיזון" מבלי לבדוק אותה.

"מוקשים" צפויים בטבלאות הקצאה במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה מחדש

בעת שינוי יעוד קרקע במסגרת של תכנית בנין עיר הכוללת איחוד וחלוקה מחדש, נערכות כידוע טבלאות איזון והקצאה שבהן נקבע אילו מגרשים ספציפים ישוייכו לכל אחד מבעלי הקרקע שנכללים בתכנית.

הטבלאות נערכות ע"י שמאי מקרקעין מטעם הועדה המקומית לתכנון ובניה ו/או יזם התכנית.

בעבר פירטנו את חשיבות בדיקתן של הטבלאות ע"י שמאי מקרקעין מומחה מטעם הבעלים, על מנת לוודא, כי זכויות הבניה והמגרשים שיקבלו, יהיו במקסימום האפשרי עפ"י חוק.

הפעם, מצאנו לנכון להביא לידיעתך מספר היבטים שמחדדים ומסבירים מדוע יתכן פער קריטי בין טבלת הקצאות שנערכת מטעם צד אחד, לבין טבלה אחרת מטעם צד שני.

יש להדגיש, כי הסיבה לפערים, נובעת מכך שקיים טווח נרחב ביותר של שיקולים משפטיים, כלכליים וכו' שהינו לגיטימי, וכל בעל מקצוע עשוי לנקוט בפרשנות משפטית והנחות כלכליות מסויימות שיביאו לתוצאה שונה – **הכל בגבולות האתיקה המקצועית והחוק!**

כדאי לקרוא היטב את תוכן מאמר זה, להפנימו וליישם אותו בעתיד בבואכם לבחון טבלת הקצאות - בשימוש במידע להלן תוכלו להרוויח יותר כסף!

להלן מספר דוגמאות "על קצה המזלג":

1. מקרה א'

במידה וחלק מקרקע מסויימת הופקע בעבר מבלי שנתקבל בעבורו פיצוי – עפ"י הוראות החוק (ובכלל זה החוק לתיקון דיני הרכישה), כאשר נערכת טבלת הקצאות אין מקום "לשחזר" את השטח המקורי של הקרקע, ולפיכך, היא "נכנסת" לטבלת ההקצאה עפ"י שטחה הנוכחי (נטו) ועפ"י זאת יחושב חלקה

היחסי בתוכנית.

אולם, בפרקטיקה המצוייה, לעיתים נוטה השמאי שמכין את טבלת ההקצאות "לשחזר" בעקיפין לפחות חלק משטח החלקה ולחשב את שווייה היחסי עפ"י שווי גבוה יותר למ"ר נטו. פרקטיקה זו מיישמת את עקרונות "הצדק החלוקתי".

מאידך, ישום עקרון זה נוגד את הרציו שנלמד מהלכת ביהמ"ש העליון בעניין "בית הכרם"¹, לפיו יש להפריד בין תכניות "משביחות" לבין תכניות "פוגעות" (ובכלל זה ניתן להכיל גם הפקעות), ואין מקום ליצור פיצוי מובנה על הפקעת עבר בתוך תכנית חדשה, אלא, על הבעלים ממנו הופקעה הקרקע היה למצות בזמנו את ההליך המקובל בחוק.

המשמעות היא, שניתן לכאורה לנקוט בכל אחת מהגישות ואין אחידות דעים משפטית. ברור, כי כל שיטה תיטיב עם אחד ותפגע באחר, לפי הנסיבות השונות.

מקרה ב'

2

במידה ואחד ממגרשי ההקצאה פונה לפארק גדול רחב ידיים, ברור ששווי היחסי צריך להיות גדול יותר ממגרשים אחרים. גדול בכמה? ניתן לחשב את הערך בכמה אופנים, כאשר ברור שהדרך הטובה ביותר היא לנקוט ב"גישת ההשוואה".

אולם, במידה ואין בנמצא השוואות ישירות, דהיינו, אין נתונים מובהקים על עסקאות שוק בהן נמכרו שני מגרשים זהים, כאשר האחד פונה לפארק והשני לא, מה יעשה?

אחת הדרכים המקובלות כיום היא להתבסס על מחקרים כלכליים אמפיריים שבהם נבחנו השפעות מעין אלו על שווי המקרקעין. המחקרים הללו נערכו ע"י גופים אקדמאים (בארץ ובחו"ל) וכן בחלק מהמקרים ע"י השמאי הממשלתי הראשי. מדובר במחקרים חדשניים המבוססים על מודלים סטטיסטיים דוגמת רגרסיה מרובת משתנים.

אולם, אף בין המחקרים השונים קיימים פערים גדולים: למשל, מחקר שנערך באוני' תל אביב קבע כי שווי דירות הפונות לנוף פתוח גבוה בכ- 10.1% מדירות

1 דני"א 3768/98 קרית בית הכרם בע"מ נ' הועדה המקומית ירושלים.

עורפיות. מאידך, מחקר מקביל שנערך ע"י השמאי הממשלתי הראשי קבע כי הפער בין שווי דירה הפונה לפארק לעומת עורפית עשוי לנוע בגבולות כ- 9% - 1%. ומה הדין כאשר אנו עוסקים ב"קוטג'" ולא בדירה בבית משותף? וכאשר מדובר בכלל על פער בין שווי מגרשים ריקים ולא נכסים בנויים?

מקרה ג'

3

במידה ואחד ממגרשי ההקצאה סמוך לפרוזדור חשמל המוליך קווי "מתח על" (400 ק"ו) – סביר להניח כי שוויו בשוק פחות. אולם, האם אכן סברה זו נכונה? מחד גיסא, הואיל ורשויות התכנון אישרו שימוש במגרש בסמוך לקו החשמל, נכון לטעון כי לא צפוי כל נזק בריאותי מקו החשמל (ויתכן שאפילו נתקבלו חו"ד מומחים לכך), לכן אין כל סיבה ששווי בשוק החופשי יהא נמוך יותר. מאידך, ממתני השוק החופשי מושפע רק מדעתם של מומחים רפואיים/סביבתיים? למשל קיימים מומחים שטוענים שאנטנות סלולריות בלתי מזיקות, ובכל זאת קיים חשש בציבור מכך. לכן, אולי ראוי לאמץ גישה לפיה למרות דעתם של מומחים שונים ורשויות התכנון, "השכל הישר" ונוהג הציבור גורר הפחתת ערך בקרקע. ואולם, אף אם זו המציאות, האם מבחינה משפטית נורמטיבית יש לקחת אותה בחשבון? הרי עד היום נאבקים אזרחים בועדות ערר ובתי המשפט כנגד חברת חשמל ועדיין לא נתקבלה הכרעה סופית בנושא. מאידך, בארה"ב נושא זה כבר נלמד, נדון לעומק והגיע אף להכרעתו של ביהמ"ש העליון בניו-יורק, שקבע כי יש להביא בחשבון את הלך הרוח והחשש הציבורי, בקביעת שווי נכס, אפילו שהעובדות המדעיות מוכיחות שאין כל סיבה לחשש.

מסקנה

חשוב לשים לב לאופן הכנת טבלאות ההקצאה!

הואיל ועשויים להיות אספקטים רבים המשפיעים על היקף ההקצאה – רק ניתוח מעמיק ויסודי, תוך עמידה על זכויותיכם עפ"י חוק, יוכלו למקסם את התמורה שתקבלו במסגרת חלוקת המגרשים.

כיצד לקבל זכויות בניה נוספות בתכנית בנין עיר חדשה (מבלי להגדיל את סה"כ הבניה והצפיפות המותרות בה!?)

כחלק מהפעילות היזמית השוטפת, שלכם או של ועדות התכנון, נערכות תכניות בנין עיר חדשות על קרקעות שברשותכם. פעמים רבות, התב"ע כוללת מתחמים ל"איחוד וחלוקה מחדש". במסגרת זו נערכת "טבלת הקצאות ואיזון", ע"י שמאי מקרקעין, בה נקבע שווי הקרקע שברשותכם ביחס לשווי הקרקע של שאר הבעלים במתחם, ובהתאם ליחס שבין השוויים נקבע אילו מגרשים יוקצו לכם בתכנית החדשה.

בעבר פירטנו את חשיבות בדיקתן של הטבלאות ע"י שמאי מקרקעין מומחה מטעם הבעלים, הואיל ועשויים להיות אספקטים רבים המשפיעים על היקף ההקצאה – רק ניתוח מעמיק ויסודי, תוך עמידה על זכויותיכם עפ"י חוק, יוכלו למקסם את התמורה שתקבלו במסגרת חלוקת המגרשים.

במאמר זה נתמקד בשלב התכנון הראשוני בו רק מסומנים מתחמי "איחוד וחלוקה", לפני שנערכות טבלאות ההקצאה. על אף שמדובר בעבודה הנעשית ע"י אדריכל - בעל קרקע ויזם מתוחכם יכול וצריך להתערב כבר בשלב זה על מנת למקסם את הרווח שיפיק מהקרקע.

כדאי לקרוא היטב את תוכן המאמר - שימוש מושכל במידע יאפשר לכם להרוויח יותר כסף!



חשוב לדעת, כי כאשר נקבעות בתב"ע הוראות בדבר איחוד וחלוקה מחדש, אין חובה כי כל שטח התכנית יוגדר כמתחם לאיחוד וחלוקה, אלא, ניתן להגדיר מספר מתחמי



חלופה א' -

האדריכל מסמן את כל שטח התכנית כמתחם אחד לאיחוד וחלוקה מחדש

בהתאם לכך, השמאי שיכין בעתיד את טבלאות ההקצאה, יקצה לכל בעלים של חלקה מקורית, חלק יחסי מוגדר מתוך כלל המגרשים במתחם, כך שהפרופורציה בין הבעלים תשמר.

לכן, הואיל והיחס בין החלקות הוא 20% לכל חלקה, אזי כל בעל קרקע יקבל כעקרון 14 מגרשים לקוטגיים ו-96 יח' בבניה רוויה, ובסה"כ שווי החלק שיקבל הינו \$9,960,000⁴



חלופה ב' -

סימון שני מתחמי איחוד וחלוקה נפרדים

הואיל והתכנית כולל מספר יעודי קרקע חדשים, יתכן וניתן לרכז כל יעוד באזור ספציפי מוגדר, כך שיחפוף לחלקות מקור מסוימות ולא "יגלוש" לאחרות. בדרך זו ניתן למעשה ליצור שני מתחמי איחוד וחלוקה, כאשר התוצאה בפועל תהא בדומה לדוגמה שלהלן:

3 חלקות מקור תיועדנה **רק** למגרשי קוטגיים שיוקצו ביניהן עפ"י היחסיות בינן ובין עצמן בלבד (1:3) – כל בעל חלקה יקבל 23.3 מגרשים לקוטגיים בשווי כולל של \$6,990,000⁵.

לעומת זאת, 2 חלקות המקור הנותרות תקבלנה **רק** את המגרשים לבניה רוויה ותחלוקנה אותם בינן ביחס 1:2 – כל בעל חלקה יקבל קרקע ל-240 יח"ד בבניה רוויה בשווי של 14.4 מילון \$⁶

14 מגרשים לקוטגיים X \$300,000 + 96 יח' רוויות X \$60,000 = \$9,960,000	4
70 מגרשים X 1/3 X \$300,000 = \$6,990,000	5
480 יח' X 1/2 X \$60,000 = \$14,400,000	6

איחוד וחלוקה בתחום התכנית.

אם כך נעשה, אזי בעלי הקרקע בכל מתחם ומתחם יתנהלו ביניהם באופן עצמאי ותערך להם טבלת הקצאות ואיזון נפרדת.

מה זה משנה ?



להלן דוגמא מספרית שתבהיר את הנושא ותציג את ההבדל הקריטי שיכול להוצר בין החלופות השונות.

נתאר מקרה בו קיימת חטיבת קרקע חקלאית בשטח 100 דונם המורכבת מ-5 חלקות שוות (כל אחת 20 דונם).

נניח, כי בקרקע זו יוזמים תכנית לשינוי יעוד למגרשי בניה משני סוגים – מגרשים לקוטגיים ומגרשים לרבי קומות.

האדריכל המתכנן קובע, כי מחצית משטח התכנית תסומן ביעוד לקוטגיים ומחצית ביעוד לבניה רוויה.

לצורך הדוגמא נציין, כי יהיו 70 מגרשים לקוטגיים (חצי דונם כל מגרש), כאשר שווי מגרש הינו כ- \$300,000 ובסה"כ שווי המגרשים הפרטיים הוא כ- 21 מיליון \$² לעומת זאת, ביתרת המתחם יבנו 6 מגדלי מגורים שיכילו כ"א כ- 80 יח"ד ובסה"כ 480 יח' ששוויין הכולל הינו כ- 28.8 מיליון \$³.

כעת ננתח שתי חלופות לקביעת מתחמי איחוד וחלוקה:



70 מגרשים X \$300,000 = \$21,000,000	2
480 יח"ד X \$60,000 = \$28,800,000	3

בחלופה א' – סימון מתחם אחד לאיחוד וחלוקה – כל חלקה קיבלה הקצאה זהה בשווי של 9,960,000 \$

בחלופה ב' – סימון מספר מתחמי איחוד וחלוקה – חלק מהבעלים קיבלו הקצאה בשווי 14,400,000 \$ וחלק קיבלו 6,990,000 \$! (באיזה חלק אתם הייתם מעדיפים להיות ?) נזכיר, כי בשתי החלופות לא השתנה סה"כ היקף השטחים בתכנית, אלא רק אופן החלוקה בין הבעלים.

וידגש, כי לפני הכנת התב"ע, כל החלקות היו בעלות שטח זהה ושווי שוק זהה !!!

איך הדבר יתכן ? איפה הצדק והשוויון ? תשובת המחוקק וביהמ"ש היא כי אין ולא צריך להיות שוויון ו"צדק":

בפסיקות בתי המשפט (ראה להלן) ניתנה הלגיטימיות לקביעת מספר מתחמי איחוד וחלוקה נפרדים במסגרת תב"ע אחת, כאשר המשמעות בפועל היא חלוקה לא שוויונית של הזכויות. אמנם, בין הבעלים בכל מתחם ומתחם נערכת הקצאה מאוזנת, אך קיים אי שוויון ו"אפליה" בין המתחמים השונים.

כבר בפסיקת ביהמ"ש העליון בעבר⁷ צויין כי: "אין זכות מוקנית להיכלל בתוכנית בכלל ובתכנית משביחה בפרט" מכאן שאין כל חובה לשמור על "צדק חלוקתי" בתכנון קרקעות.

בנסיבות העניין, קבע כב' השופט מודריק⁸ כי:

"... גם אם נתייחס אל שני המתחמים כאל שני כלים שנשתלבו ונמצא כי זכויות

7 ע"א 483/86 בעניין בירנבך נ' הועדה המקומית ת"א.

8 עתי"מ 1150/00 1177/02 1114/03 1037/03 בריל שבתאי ואח' נ' המועצה הארצית לתו"ב –

ועדת המשנה לעררים ואח' מיום 14.6.05

המוקצות למתחם אחד גורעות מן הזכויות המוקצות למתחם השני, אין בהכרח מקום להשוואת ההקצאות. שכן חוזרים וצפים שיקולי התכנון המבארים מדוע נקבעו שימושי המתחם האחד כך ושימושי המתחם השני אחרת וחוזר חלילה".

בעתירה נוספת קבע ביהמ"ש⁹ כי אין הכרח שמתחמי איחוד וחלוקה יהיו שווים בערכם, וכלשונו:

"... אי אפשר להם לעותרים להיאחז בעקרון השוויון. שהרי החלוקה למבנים וקביעת יעוד הקרקע בהם יצרה "ישויות" שונות זו מזו וההבחנה ביניהן היא בגדר "יחס שונה לשונים" ועל כן אינה יכולה לקיים את דרישת "יחס שווה לשווים"... אני מניח שגם היקף הקצאת הזכויות... הוא פרי שיקולים תכנוניים."

מסקנה

במקרים מסויימים ניתן ליצור מצב תכנוני, לפיו ע"י קביעת מספר מתחמי איחוד וחלוקה, בעלי קרקע מסויימת "שואבים" זכויות נוספות אליהם על אף שחלקתם המקורית זהה לשאר החלקות התכנית.

לצורך כך, יש להביא לשיתוף פעולה בין האדריכל המתכנן לבין שמאי המקרקעין האמון על קביעת ערכי שווי המגרשים, זיהוי ההיבטים הקנייניים והעקרונית לעריכת טבלאות ההקצאה בעתיד.

בהתנהלות נכונה מראש, יכול בעל קרקע מסויים להרוויח הרבה יותר כסף מבלי שיהא צורך להגדיל את זכויות הבניה בתב"ע, אלא, פשוט ע"י קביעת עקרונית עדיפים למתחמי איחוד וחלוקה.

9 עתי"מ 1044/01 אילנה תמיר ואח' נ' שר הפנים ו-41 אח' בפני כב' השופט ד"ר עודד מודריק

מיום 3.5.05

שינוי יעוד קרקע חקלאית במסגרת תכנית לאיחוד וחלוקה מחדש - טיפ חשוב

שינוי יעוד קרקע מחקלאות לבניה, מתבצע בד"כ במסגרת של תכנית בניו עיר הכוללת הוראות בדבר איחוד וחלוקה מחדש עפ"י פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבניה התשכ"ה (1965).

בהליך זה, נערכות כידוע טבלאות איזון והקצאה שבהן נקבע אילו מגרשים ספציפים ישוייכו לכל אחד מבעלי הקרקע שנכללים בתכנית.

הטבלאות הללו נערכות ע"י שמאי מקרקעין מטעם הועדה המקומית לתכנון ובניה ו/או יזם התכנית.

בעבר פירטנו את חשיבות בדיקתן של הטבלאות ע"י שמאי מקרקעין מומחה מטעם הבעלים, הואיל ועשויים להיות אספקטים רבים המשפיעים על היקף ההקצאה – רק ניתוח מעמיק ויסודי, תוך עמידה על זכויותיכם עפ"י חוק, יוכלו למקסם את התמורה שתקבלו במסגרת חלוקת המגרשים.

מתוך נסיוננו, מצאנו לנכון להביא הפעם לידיעתכם היבט מסויים נוסף המצריך בדיקה.

כדאי לקרוא היטב תוכן מאמר זה, להפנימו וליישם אותו בעתיד בבואכם לבחון טבלת הקצאות ו... להרוויח הרבה יותר כסף !



אחד העקרונות המרכזיים בהכנת טבלת הקצאות הוא שמירה על שווי יחסי בין בעלי הקרקעות השונים, בשני מצבי התכנון ("הקודם" ו"החדש").

לכן, בשלב ראשון מעריכים את שווי החלקים של כל אחד מהבעלים עפ"י התכנון "הקודם" ביעוד חקלאי.

לאחר מכן מסכמים את התוצאות וקובעים את השווי היחסי ואת חלקו של כל בעל במתחם.

בשלב שני מקצים לכל בעל, עפ"י חלקו היחסי, מגרש תמורה (או חלק ממגרש) עפ"י התכנון "החדש", כך שתשמר יחסיות השוויים.

כאשר עוסקים בקרקעות שהינן ביעוד "קודם" חקלאי, בד"כ נוהגים להתייחס לכל החלקות בצורה הומוגנית ומניחים כי שוויין זהה (במונחי שווי לדונם) – **האומנם ???**

כאמור, לצורך יצירת איזון וקביעת הקצאה ראויה, יש תחילה להעריך את "שווי השוק" של כל אחת מהחלקות הנכללות בתכנית.

לשם הערכת שווי השוק של כל קרקע, **ובודאי של קרקע חקלאית**, ששווייה העיקרי בשוק מושפע מהפוטנציאל העתידי הטמון בה, יש לבחון אלו תכניות בנין עיר חלות עליה – הן ברמה המקומית והן ברמת המחוזית והארצית.

אולם, בדרך כלל השמאי מטעם הועדה המקומית המכין את טבלאות ההקצאה, בוחן רק את היעוד החקלאי הנובע מתכנית המתאר המקומית "הישנה" ולמעשה מתעלם מהבדלים שקיימים לעיתים בין קרקע אחת לרעותה בתכנון המחוזי ! הסיבה לכך הינה, כי השמאי מטעם הועדה המקומית, מתייחס לכל המכלול של שלבי הליכי שינוי היעוד שבוצעו לאורך השנים כיחידה אחת, בעוד שבעקרון שינוי יעוד הקרקעות מתבצע בשלושה שלבים :

א. מתאשרת תכנית מתאר ארצית שמסמנת את הקרקע באזור לפיתוח (פיתוח עירוני, כפרי וכו').

ב. מתאשרת תכנית מתאר מחוזית שמסמנת את הקרקע באזור לפיתוח מסויים (פיתוח עירוני למגורים, לתעשייה לנופש וכו').

ג. לבסוף מתאשרת תכנית מתאר מקומית הכוללת טבלת הקצאות ואיחוד וחלוקה.

לכל אורך הליכי התכנון, הקרקע אמנם עדין ביעוד חקלאי עפ"י תכנית המתאר המקומית "הישנה", אך למעשה עם התקדמות שלבי התכנון הארציים והמחוזיים, חלים שינויים מהותיים בשווי השוק של הקרקע בהתאם לסימון הקיים לגביה בתכניות הללו.

כך מתקבל, ש"ערב" כניסתה של הקרקע ה"חקלאית" לאיחוד וחלוקה, אין היא כבר "סתם" קרקע חקלאית, אלא קרקע עליה חל יעוד מוגדר בתכנית מתאר מחוזית. יודגש, כי למרות שהליכי שינוי היעוד מתמשכים שנים רבות וכוללים שינוי יעוד ברמה הארצית והמחוזית, הרי שיש להעריך את שווי הקרקע הנכנסת לתכנית האיחוד והחלוקה נכון ל"ערב" אישורה של תכנית המתאר המקומית (אותה תכנית הכוללת את טבלת ההקצאות). היינו, בהתאם לכל הפרמטרים הקיימים כבר באותו זמן בשוק (ובכלל זה היעוד הארצי והמחוזי) המשפיעים על שווי הקרקע ולא רק עפ"י הפרמטרים שהיו בתכנית המקומית "הישנה".

הבדלים בתכנון ברמה המחוזית והארצית יכולים להשפיע רבות על שווייה של קרקע חקלאית, הואיל והתכנית הארצית ובודאי שהמחוזית, הן אלו אשר יוצקות את רוב הפוטנציאל התכנוני של אותה קרקע חקלאית.

ברור, כי במידה והיבט זה לא מובא בחשבון בעת קביעת השווי של כל הקרקעות הנכללות בטבלת ההקצאות, ואכן קיים תכנון מחוזי שונה בין החלקות, הרי שיווצר עיוות חמור בהקצאה ובעלים אחד יקבל יותר (או פחות..) על חשבון בעלים אחרים.

אסור לזלזל בנושא זה, הפערים בשווי השוק בין חלקות חקלאיות "זהות" בעלות סימון שונה ברמה המחוזית הוא גדול מאוד ומגיע לעשרות ואף מאות אחוזים.

לדוגמא:

מחלקת המחקר בחברתנו בדקה לאחרונה את מצב שוק המקרקעין בשטחים נרחבים באיזור ראש"צ, אשר מסווגים עפ"י תכנית המתאר המקומית ה"ישנה" כחקלאיים אך למעשה הוגדרו בתכנית המתאר המחוזית תממ/21/3 ביעודים שונים (אזור נופש מטרופוליני, אזור תעשייה וכו').

כיום, כמובן שעדין לא ידוע מה יהיה יעוד השטחים בתוכנית מקומית מפורטת עתידית, אולי כבר ניכרים הבדלים ברמות המחירים בין הקרקעות ה"חקלאיות" שנעים מ- 90 ₪ למ"ר ועד 700 ₪ למ"ר – הכל תלוי היכן "נופלי" השטח ביחס לסימון היעוד בתכנית המחוזית וכמובן בהתאם למידת הספקולציה של הקונים והמוכרים.

מסקנה

חשוב מאוד לשים לב לאופן הכנת טבלאות ההקצאה ולבדוק מהם היעודים של כל החלקות הנכללות בטבלה ברמת תכנית המתאר המחוזית והארצית. במידה והקרקע המצוייה ברשותכם בעלת תכנון עדיף ברמה המחוזית/ארצית – ההבדל בתוצאה עשוי להיות מהותי.

זכרו, **אסור** להגיע למצב בו תאושר תב"ע הכוללת "טבלת הקצאות ואיזון" מבלי לבדוק אותה.