משה נדם, שמאי מקרקעין
יוסף מגן, שמאי מקרקעין
ויקטוריה אברמוב, שמאית מקרקעין

תאריך: 14/03/2019
מספר: 1307-2018
גוש: 6416
חלקה: 400
מגרשים: 1, 2, 40, 41
ערר מספר: רה/85029/13

לכבוד

עו"ד גילת אייל - יו"ר ועדת ערר
<u>לפיצויים והיטלי השבחה – מחוז תל אביב</u>

בעניין

הועדה המקומית לתכנון ובניה רמת השרון, המשיבה

עו"ד נתן מאיר
עו"ד גיורא בן טל
עו"ד הילה וינטרוב
השמאי טל נייר

ג'י.אל.אי. גינדי בנינים בע"מ, העוררת

עו"ד עפר טויסטר
עו"ד רועי בראונד
השמאי יורם ברק

<u>תיקון שומה מכרעת להיטל השבחה בגין הקלות</u>

גוש 6416 חלקה 400 מגרשים 1-2, 40-41
רחוב יבנה רמת השרון

בהתאם להחלטת ועדת הערר מיום 17/05/2017, השמאי המכריע מר שמואל רוזנברג התבקש לתקן את שומתו ולבחון את סוגיית השוק הרלוונטי בשני נושאים:

א. תיקון ההשבחה באופן שיכלול את תרומת הממ"דים לשווי בשני מצבי התכנון (88 ממ"דים במצב הקודם לעומת 64 ממ"דים במצב החדש).
ב. הכרעה בשאלת הכללת המע"מ בשווי הנכס, בהתאם לסיווג הרלבנטי של הנכס.

מאחר ומר רוזנברג אינו משמש עוד כשמאי מכריע, מוניתי כשמאי מכריע ע"י יו"ר מועצת השמאים ביום 12/07/2018 והכרעתו <u>נשארת בעינה למעט התיקונים הנדרשים</u>.

1. <u>הכללת תרומת שווי הממ"דים</u>

נושא הכללת הממ"ד בשווי הנכס נדון ע"י ועדת ערר, ובהתאם להחלטתה, נתבקשתי לערוך חישוב חדש, לפיו במצב הקודם הזכויות כוללות 88 ממ"דים לעומת 64 ממ"דים בלבד במצב החדש.

לגישת המשיבה, קיימות מספר טענות לעצם השפעת ההקלה על ההשבחה ואולם ככל ולשמאי המכריע אין אפשרות לדון בנושא שווי הממ"ד והשפעתו על ההשבחה, הרי שהמשיבה שומרת לעצמה את הזכות לטעון בהמשך מול ועדת הערר.

לגישת העוררת, אין חולק, כי תרומת הממ"ד לשווי גבוהה ויישום תרומתו מביאה בהכרח לביטול ההשבחה. עוד מוסיפה העוררת, כי נושא הכללת הממ"ד בשווי נדון ע"י ועדת ערר, וזו כבר קבעה את החלטתה. ולכן, אין מקום בהליך זה לטעון טענות נוספות ואין לשמאי המכריע סמכות לשנות רכיב כלשהו בהכרעה שלא נדרש על ידי ועדת ערר.

ועדת ערר החליטה לעניין הממ"דים והוראותיה ברורות וחד משמעיות ולפיהן נדרש תיקון, אשר ישקף את תרומת הממ"דים בשני מצבי התכנון, כך שזו פעולה טכנית ולא נדרשת הכרעה לצידה.

מצב קודם: שטח ממ"ד 12.77 מ"ר * 88 דירות ע"פ תכנית	1,124 מ"ר
מצב חדש: שטח ממ"ד 12.77 מ"ר * 64 דירות	<u>817 מ"ר</u>
השינוי בשטחי הממ"דים (אובדן שטחי הממ"ד) * מקדם 1.0	306 מ"ר -
תוספת שטחי שירות שהתפנו כתוצאה מהקטנת שטחי ממ"ד * מקדם 0.5	<u>153 מ"ר</u>
סך הקטנת שטח אקו' בין המצב הקודם לחדש	153 מ"ר -
שווי למ"ר אקו' כולל מע"מ	<u>12,000 ₪</u>
סך הקטנת השווי למרכיב זה (כולל מע"מ)	כ- 1,839,000 ₪
סך הקטנת השווי למרכיב זה (ללא מע"מ)	כ- 1,585,000 ₪

משה נדם בע"מ
רחוב הנגר 6 (בניין AVT), הוד השרון 4527703
טלפון: 09-7400933 פקס: 09-7400536 nadammoshe@gmail.com

להלן יישום הכלת השווי בטבלה המרכזת כפי שמוצגת בשומה המקורית של רוזנברג ובהתחשב בשתי חלופות, האחת כוללת מע"מ והנוספת ללא מע"מ:

תחשיב השבחה (טבלאות מרכזות) מתוקן עם וללא מרכיב המע"מ (בהתאם למסקנתי בסעיף הבא)

גורמים משביחים

		כולל מע"מ	ללא מע"מ
א.	השבחה בגין הקלה להקמת בניין אחד במקום שני בניינים (פרק 9)		
	חסכון בעלויות גרעין קומתי (סעיף 9.2א)	2,169,000 ₪	1,870,000 ₪
ב.	השבחה בגין הקלה להקמת 2 דירות גן במקום קומת עמודים מפולשת (פרק 10)		
	68.5 מ"ר * (12,000 ₪ / 1.16)	856,000 ₪	737,586 ₪
ג.	השבחה בגין הקלה להקטנת מספר הדירות (פרק 11)		
	השבחה בגין הפחתת מספר החניות (סעיף 11.1)	2,842,000 ₪	2,450,000 ₪
	השבחה בגין חסכון בעלויות אלמנטים בדירות בגין הקטנת מספרם (סעיף 11.2)	947,000 ₪	816,000 ₪
ד.	השבחה בגין הקלה לתוספת שתי קומות (פרק 12)		
	1.6% * (145,180,444 ₪ / 1.16)	2,323,000 ₪	2,002,483 ₪
	סה"כ השבחה בגין גורמים משביחים	**9,137,000** ₪	**7,876,069** ₪

גורמים מפחיתי השבחה

א.	עלות עודפת לאלמנטים בדירות בגין הקטנת מספרן (סעיף 3.11)		
		928,000 ₪	800,000 ₪
ב.	**הקטנת שווי בגלל הקטנת מספר הממ"דים**		
	306.48 מ"ר * 0.5 * (12,000 ₪ /1.16) למ"ר אקו')	**1,838,911** ₪	**1,585,268** ₪
ג.	הקטנת שווי בגלל הקטנת מספר חדרי היציאה לגג (פרק 15)		
	89 מ"ר *(12,000 ₪ / 1.16)	1,068,000 ₪	920,690 ₪
ד.	הקטנת שווי בגלל הקטנת מספר יח"ד – גורם השוליות (פרק 17)		
	17 דירות * 4.94% * (4,500,000 ₪ / 1.16)	3,779,000 ₪	3,257,845 ₪
ה.	הקטנת שווי בגלל הקטנת מספר יח"ד – גורם הארכת משך המכירה (פרק 18)		
		1,740,000 ₪	1,500,000 ₪
	סה"כ הקטנת שווי	**9,353,880** ₪	**8,063,802** ₪

לסיכום:	ללא מע"מ	כולל מע"מ
סך גורמים משביחים כ	7,876,000 ₪	(9,137,000 ₪ כולל מע"מ)
סך גורמים מפחיתים כ	8,064,000 ₪	(9,354,000 ₪ כולל מע"מ)
השבחה	- אין -	- אין -

בהתאם לשומת רוזנברג ולתיקונים כפי שנדרשתי ע"י ועדת ערר, בהכללת תרומת שטחי הממ"דים בשני מצבי התכנון, מתקבלת המסקנה כי בשתי החלופות עם ובלי מע"מ בהפחתת מספר הדירות מ- 88 יח"ד ל- 64 יח"ד, מתקבל הפסד שטחים דירתיים (ממ"דים) שתרומתם לשווי מהותית וזו מאיינת את ההשבחה. מסקנה זו מתיישבת עם המסקנות הרווחת בשוק זה ובכלל זה בהכרעות, לפיהן במקרה של הגדלת מספר יחידות הדיור ללא תוספת שטחים, קיימת השבחה. כך שבמקרה הפוך, בו מופחתות מספר יח"ד, בקשה נדירה יחסית, סביר בעיני שמתקבלת המסקנה כי לא נוצרת השבחה.

2. <u>שוק עוסקים</u>

בהתאם להחלטת ועדת ערר, נדרשתי לבחון את סוגיית השוק הרלבנטי בענייננו ואם מדובר בשוק של עוסקים בלבד, יופחת רכיב המע"מ מהשווי.

בחנתי את שאלת שוק עוסקים בלבד אך אדגיש, כי כפי שעולה בסעיף הקודם, לא קיימת השבחה בהכללת הממ"דים בשני מצבי התכנון ולכן סוגיית סווג השוק אינה עוד רלוונטית, כך שבין אם הנכס נכלל בשוק של עוסקים ובין אם לאו, אין השבחה.

נציגי המשיבה, טענו כי בהתאם לפסיקה כמו באחוזת כרמיה וזעירא נקבע, כי בשווי הנכס לא ייכלל מע"מ רק במקרים בהם אין הנכס נכלל בשוק עוסקים בלבד, והדגש על בלבד. ואמנם, ועדת ערר מבקשת לבחון האם הנכס נכלל בשוק עוסקים בלבד. לא ניתן לנתח את הפירוש המילולי של המילה בלבד, כאשר אנו מבינים כי קיימים מקרים בהם בשוק הבניה הרוויה כמו בזעירה המסתמך על פס"ד השתתפויות בנכסים, שיש לכלול את רכיב המע"מ ולכן שוק זה אינו מאופיין רק בשוק של עוסקים ולהבנת המשיבה חייבים לכלול את רכיב המע"מ בשווי. לגישתם לעולם לא קיים שוק של עוסקים בלבד והדגש על בלבד. עוד נטען על ידי המשיבה, כי העובדה שרכיב המע"מ עובר במלואו לרשות מע"מ אינה משנה את התכלית ומטרת הפסיקה הינה שרק כשהשוק כולו של עוסקים ניתן שלא להביא בחשבון את רכיב המע"מ בשווי. לטענה כי מע"מ אינו מבחין בין יזם לפרטיים בבניה רוויה, הרי שלא תמיד קיימת זהות בין המע"מ לשווי להיטל השבחה. עוד נטען על ידי המשיבה, כי העובדה שכיום שמאים ובכלל זה שמאי ועדות מקומיות אינם נוהגים לכלול מע"מ בשווי מגרשים לבניה רוויה, אין בה משום הצדקה כי כך נכון לפעול, במיוחד כאשר המועד הקובע במקרה הנדון הנו בשנת 2012, בה היתה הבנה שונה לשוק זה.

לגישת העוררת, ועדת ערר ביקשה לקבוע האם הנכס הנדון נכלל בשוק של 'עוסקים בלבד' ולגישתה ישנן שתי אפשרויות : שוק המאופיין כ'עוסקים בלבד' ושוק שאינו מאופיין ככזה. בניגוד לגישת ועדת ערר, המשיבה טוענת כי למעשה אין מקרה בו קיים שוק של 'עוסקים בלבד' ובפירוש זה, המשיבה נופלת לידי טעות בהבנת הוראת ועדת ערר, שכן זו לא ביקשה לקבוע אם יש שוק כזה באופן כללי או לא, אלא לקבוע האם הנכס נכלל בשוק זה או אחר. לפיכך, לא ניתן לקבל את טענת המשיבה, כי לא קיים לעולם שוק של עוסקים בלבד.

עוד טוענת העוררת כי הנכס כולל זכויות לבניה רוויה רב קומות של יותר מ 60 יח״ד ברמה״ש ובניה כזו מאופיינת כולה בשוק של יזמים וחברות בניה, קרי עוסקים. אין מדובר בפרשנות אלא בעובדה - שוק הבנייה של מבני מגורים רב קומות פועל אך ורק על ידי עוסקים שהם חברות בניה או יזמים ואין דוגמא לכך שנכס כזה נרכש על ידי פרטיים. בעבר היו אבחנות לעניין קבוצת רכישה והיום ברור לכל כי כל קבוצת רכישה לבניה של עשרות יחידות דיור מנוהלת ויזומה ע״י חברת בניה או יזם המהווה עוסק. גם אם היה בשוק זה שיעור שולי של רוכשים שאינם עוסקים, הרי שגם אז אין הוא מבטל את המהות ואת רובו המכריע של השוק. יתרה מזו, גם אגף המיסוי של מע״מ מחייב את היזמים והבעלים בקבוצות רכישה להעביר אליו את רכיב המע״מ, כלומר גם מע״מ בעצמו אינו מאבחן בין קבוצות רכישה ליזמים רגילים. לכן טענת המשיבה אינה מתקיימת. כך או כך הנכס לא נרכש ע״י קבוצת רכישה.

לדברי העוררת מטרת החוק לבחון התעשרות וברור כי העברת המע״מ במלואו לרשויות אינה יוצרת כל התעשרות מרכיב זה. ברור לכל כי שוק עוסקים אינו נהנה מהמע״מ שעם קבלתו יחד עם התמורה מועבר ישירות לרשות המיסים, כך שהעוסק מהווה צינור גבייה בלבד.

<u>הכרעה לעניין שוק עוסקים</u>

מטרתו של היטל השבחה הינה השתתפות בהתעשרות הבעלים בעליית שווי המקרקעין כתוצאה מאישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג. לכן, בהכללת המע״מ בשווי נכסים בהם שוק הקונים מורכב ברובו המכריע מעוסקים, עלול להיווצר עיוות בחישוב ההשבחה, וזאת אף אם קיימים בשוק זה מיעוט של רוכשים פרטיים.

העקרונות להערכת שווים של נכסי מקרקעין בכלל, וההתייחסות למרכיב המע״מ בהתאם לתקן 11 בפרט, ראוי שיהיו אחידים לכל רחבי הארץ וחריגה מהם ראוי שתיקבע רק במקרים בהם הוכח כי מאפייני האזור כולו, ולא מאפייניו של נכס ספציפי, שונים.

נושא הכללת רכיב המע״מ בשווי, בשוק מעורב של עוסקים וקבוצות רכישה, נדון בפסק דין של בית המשפט המחוזי בירושלים (זעירא נ ירושלים עמ״נ 17069-03-15) בו נקבע כי:

> ״בעלי המקרקעין נשוא המחלוקת הם קבוצת רכישה״...״סבורה המשיבה... החייבים בהיטל ההשבחה הם אנשים פרטיים החברים בקבוצת רכישה, ולפיכך אין חל עליהם החריג שנקבע בעניין קופת התגמולים״...״את טענת המשיבה לפיה על בית המשפט לתקן את שהשמיטה ועדת הערר ולהורות לשמאית המכריעה לתקן את שומתה ולכלול בה את רכיב המע״מ - לא אוכל לקבל״...״עם זאת, למעלה מן הצורך אוסיף, כי נראה בעיני שעל דרך העיקרון צודקת ועדת הערר במסקנתה לפיה אין להפחית את רכיב המע״מ אלא בחריג של שוק של עוסקים בלבד״...״התוצאה הסופית היא שרכיב המע״מ לא ייכלל בשומה״.

פסק דין זה קיבל את החלטת ועדת הערר לעניין המע"מ (ערר מספר 140/14 דוד זעירא נ הועדה המקומית לתו"ב ירושלים) בה נקבע כי:

"ראשית נדגיש, כי בחינת הסוגיה אינה מתבצעת לאור זהות בעלי הנכס או הרוכשים, אלא לאור מאפייני המקרקעין במועד הקובע. לאור מאפיינים אלה, לרבות השימוש האפשרי, היקף הבנייה, מורכבותה וכל מאפיין רלוונטי נוסף, על השמאי המכריע להעריך האם במועד הקובע השוק הרלוונטי למקרקעין הוא שוק מעורב או שוק של עוסקים בלבד. שנית ולאור קביעתנו כי קבוצת רכישה מאורגנת תיחשב כעוסק, ניתן לאמץ מבחן שלפיו על השמאי לבדוק האם, נוכח מאפייני המקרקעין, קיימת אפשרות ריאלית כי ביצוע הפרויקט יקודם ללא גורם מארגן, בין אם יזם העוסק בכך ובין אם גורם מארגן לקבוצת רכישה. בהקשר זה ניתן למצוא בנימוקי השמאי המכריע התייחסות למספר יחידות הדיור במקרקעין ומדובר לדעתנו, אכן, בשיקול רלוונטי וחשוב".

בנוסף, בהחלטת ועדת הערר (מספרים: 182/15 ו- 82/15), נקבע קבוצות רכישה מאורגנות נחשבות כעוסק לעניין אי הכללת מרכיב המע"מ בשווי שוק:

"מקבלים אנו את הטענה העקרונית שלפיה שוק בו ה"שחקנים" היחידים, נכון למועד הקובע, הם חברות קבלניות וקבוצות רכישה מאורגנות, הוא בגדר שוק של "עוסקים בלבד". ערים אנו לקושי ביישום קביעה זו המחייבת לבחון האם שוק המקרקעין הרלוונטי למקרקעין במועד הקובע הוא שוק המורכב מעסקים וקבוצות רכישה מאורגנות. בהחלטות קודמות קבעה ועדה זו כי "השאלה האם מדובר במקרה מיוחד בו השוק נשלט כולו על ידי עוסקים ואינו מושפע מ"שחקנים" אשר אינם עוסקים הינה שאלה שמאית מובהקת" (ערר 186/13 מ.ה.א.ר בנין והשקעות בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פורסם בנבו). אכן כך הם פני הדברים ואולם דומה שנכון לקבוע הנחיות כלליות לשמאים המכריעים".

גם לפי תקן 11.0 א' - סוגיות מיסוי בשומת מקרקעין – התייחסות למע"מ, ממנו עולה כי קרקע המיועדת לבניה רוויה למגורים גם בשוק מעורב, המורכבת מפרטיים ומעוסקים מורשים, השווי לא יכלול מע"מ.

בנסיבות אלה, ובהתחשב ברציונל שבהחלטות ועדת הערר בהקשר זה, לפיו השאלה האם יש ביכולתם של גורמים שאינם עוסקים (ובהם, כמובן, קבוצות רכישה) לבצע את הפרויקט ובכך להשפיע על שווי השוק של המקרקעין, פחות רלוונטית, שכן, בכל האמור בתשלום המע"מ, דין קבוצות הרכישה זהה לדינה של כל חברה קבלנית או יזמית.

בחנתי מספר עסקאות לרכישת מגרשים ובכולם נמצא כי מדובר בעוסקים, כמו כן איתרתי נתונים ממכרזי רשות מקרקעי ישראל של מגרשים ברמת השרון וסביבתה, לבניה רוויה עם היקף של עשרות דירות בבניין בדומה לנכס הנדון. מגרשים אלו נרכשו על ידי עוסקים בלבד, כדלקמן:

תאריך	מגרש	גו"ח	עיר	שכונה	יח"ד	זהות הרוכש
27/05/2014	1002	6862/57	רמת השרון		84	רמי שבירו הנדסה בניה והשקעות בע"מ
27/05/2014	1003	6862/56-57	רמת השרון		84	רמי שבירו הנדסה בניה והשקעות בע"מ
20/05/2013	23	6615/312-313	תל אביב	משתלה	80	אפריקה ישראל מגורים בע"מ
07/01/2013	27	6332/160	תל אביב	משתלה	48	גינדי החזקות כיכר המדינה בע"מ
07/01/2013	25 א	6332/157-159	תל אביב	משתלה	92	גינדי החזקות כיכר המדינה בע"מ
07/01/2013	25	6332/157-158	תל אביב	משתלה	92	גינדי החזקות כיכר המדינה בע"מ
07/01/2013	24	6332/155-156	תל אביב	משתלה	112	אפריקה ישראל מגורים בע"מ

מכלל הנתונים שברשותי עולה תמונה ברורה וחד משמעית לפיה מגרשים עם זכויות בניה בסדר גודל זה מתאפיינים בשוק של עוסקים באופן מובהק וכך גם במקרה הנדון הנכס הנדון כולל מגרש ל 64 דירות ברמה"ש והרוכשת (העוררת) הנה עוסקת.

לאור האמור לעיל, אני סבור, כי בהתחשב באופי השוק וסביבתו, במקרה הנדון הנכס נכלל בשוק של עוסקים בלבד ועל כן אין לכלול את רכיב המע"מ בשווי.

כאמור, במקרה זה אין רלוונטיות לשאלת שוק העוסקים, שכן בכל מקרה לא נוצרה השבחה.

בכבוד רב
משה נדם, שמאי מקרקעין
שמאי מכריע