



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים

1. תרצה סגל

2. חנני רויכמן

ע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) אלכס שפירא ואח'

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה

ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1. ביום 30.6.2011 נערך ונחתם הסכם בין העוררים לחברת מרכזי מסחר (אזו-ריט) בע"מ למכירת זכויותיהם של העוררים במחצית ממרכז הקניות הידוע כקניון "לב חדרה". עסקה זו דווחה למנהל מיסוי מקרקעין בחדרה והעוררים נדרשו לשלם מס שבח בגין השבח שנצבר להם במכירה.

הערר שבפנינו עוסק בהערכת שווי הזכויות שנמכרו לצורך חישוב המס ובדרישת העוררים לפצל את התמורה שהתקבלה בין חלקות מקרקעין שונות. המחלוקת העיקרית הנוטשה בין הצדדים הינה האם התמורה ששילמה הרוכשת כללה גם תשלום עבור "מוניטין" שאינו נתון לחיוב במס שבח על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963.

רקע

2. קניון לב חדרה הוקם על ידי אביהם של העוררים, ואחיו – דודס של העוררים. הקניון מצוי במרכזה של העיר חדרה ובנוי על מספר חלקות מקרקעין; חלקות 6, 8, 10 ו-11 בגוש 10037 וחלקה 475 בגוש 10037 (להלן: הקניון). העוררים ירשו את זכויותיו של אביהם במחצית מהקניון ואילו המחצית האחרת עברה בירושה לאברהם רויכמן.

3. במצב זה שבו לעוררים מחצית מהזכויות ולאברהם רויכמן מחצית מהזכויות, ועל פי הסכם בין הצדדים, נערכה התמחרות שבסופה רכשו העוררים את זכויותיו של אברהם רויכמן בקניון (הסכם מיום 16.5.2006, סומן נספח "ב" לתשובת המשיב).

4. רכישת הזכויות מאברהם רויכמן על ידי העוררים נעשתה בשיתוף פעולה עם חברת בריטיש ישראל מרכזי מסחר בע"מ (להלן: הרוכשת או בריטיש). בהתאם להסכם בין העוררים לבין הרוכשת, רכשו העוררים את זכויותיו של רויכמן בנאמנות עבור הרוכשת (ראו הסכם מיום 16.5.2006 סומן נספח "ג" לתשובת המשיב) (להלן: הסכם הנאמנות).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

הסכם הנאמנות כלל בחובו גם הענקת אופציות לצדדים (סעיף 7 להסכם הנאמנות). על פי הסכם הנאמנות ניתנה לעוררים (שכוננו בהסכם רויכמן) אופציה מסוג Put (אופציות מכירה), כלומר אופציה לכפות על הרוכשת לרכוש את חלקם של רויכמן בקניון בתנאים ובתמורה שקבוע בהסכם (סעיף 7.1 להסכם הנאמנות). כן ניתנה לבריטיש אופציה מסוג Call (אופציית רכישה), כלומר ניתנה לרוכשת אופציה לכפות על העוררים למכור לה את זכויותיהם בקניון בתנאים ובתמורה שנקבעו בהסכם (סעיף 7.2 להסכם) (להלן: אופציית בריטיש).

5. עם זכייתם של העוררים בהתמחרות עם אברהם רויכמן ורכישת חלקו בקניון, ובהתאם להסכם הנאמנות, הועברו מחצית מהזכויות בקניון לבריטיש ומאותו מועד (שנת 2006) החזיקו העוררים ובריטיש בזכויות בקניון בחלקים שווים. העוררים אף העבירו לבריטיש את המניות שרכשו מאברהם רויכמן בחברת הניהול, ק.ל.ח לב חדרה בע"מ, שהיא חברת הניהול שפעלה בקניון (להלן: חברת הניהול) ובין הצדדים נכרת גם הסכם ניהול, המסדיר את יחסיהם בניהול והפעלת הקניון וכולל הוראות נוספות בעניין מימוש האופציות.

6. ביום 16.6.2011 הודיעה הרוכשת לעוררים על מימוש האופציה שהוענקה לה לרכוש את חלקם בקניון. ביום 30.6.2011 נערך ונחתם בין הצדדים הסכם לרכישת חלקם של העוררים בקניון (להלן: הסכם המכר). תמורת רכישת הזכויות בקניון התחייבה הרוכשת לשלם לעוררים סך של 266,907,003 ₪ (סעיף 6.1 להסכם). בסעיף 6.1 להסכם נקבע כי סך של 5,000,000 ₪ מתוך התמורה ישולמו לעוררים עבור זכויותיהם בחברת הניהול. עוד צוין בהסכם כי בין הצדדים נטושה מחלוקת לעניין תשלום תמורה נוספת בשים לב להשקעות שהושקעו על ידי הצדדים בקניון וכי מחלוקת זו תובא להכרעה בפני פוסק (סעיף 6.1.3).

7. בהתאם לסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין הגישו הצדדים הצהרות למנהל מיסוי מקרקעין בחדרה. בהצהרתם ציינו העוררים כי תמורת הזכויות שולם להם סך של 266,907,003 ₪ (להלן: התמורה המוסכמת). הצהרה זו תוקנה עם קבלת הכרעת הפוסק והסכום תוקן ל 267,976,455 ₪. בהצהרה שהגישו למשיב נטען על ידם כי התמורה המוסכמת שולמה עבור מספר נכסים שאינם מהווים "זכות במקרקעין" על פי חוק מיסוי מקרקעין. נטען כי 15% מהתמורה שולמה בגין מכירת מוניטין של הקניון, כלומר סך של 39,286,050 ₪ שולם בגין המוניטין (סכום זה חושב על פי התמורה המוסכמת המקורית לפני תיקונה על פי החלטת הפוסק). עוד נטען כי סך של 6,827,636 ₪ שולם בגין מיטלטלין המצויים בקניון, מיטלטלין שאינם בבחינת מחוברים ועל-כן אינם כלולים בהגדרת "זכות במקרקעין". עוד טענו העוררים כי את התמורה המוסכמת (לאחר הפחתת שווי המוניטין והמיטלטלין) יש לייחס לחלקות השונות, כך ש- 25% מהתמורה תיוחס לחלקה 10 ולחלק מחלקה 11. חלקים אלו משמשים על פי הנטען לבניית חלקו החדש של הקניון ונרכשו במועד נפרד מיתרת חלקי הקניון.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

8. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררים וקבע כי שווי הקניון הינו בהתאם לתמורה המוסכמת. עוד קבע המשיב כי כל התמורה המוסכמת שולמה בגין זכויות במקרקעין ודחה את הטענות בדבר ייחוס חלק מהתמורה למכירת מוניטין וחלק למכירת זכויות בחברת הניהול. המשיב גם דחה את הטענה כי ניתן לפצל את התמורה בין החלקות. בשים לב לעמדתו זו, הוציא המשיב לעוררים שומה בה נדרשו לשלם מס שבח בסך של 30,212,062 ₪. השגה שהגישו העוררים על השומה נדחתה בהחלטת מנהל המשיב מיום 10.10.2012 ועל כך הוגש הערר הנוכחי.

תמצית טענות העוררים

9. העוררים חוזרים בערר על הטענות שהעלו בהשגתם ושבים וטוענים כי לשם קביעת שווי העסקה יש להפחית מהתמורה המוסכמת את שווי המוניטין, את שוויים של המיטלטלין ואת עלות מניות חברת הניהול. עם זאת, לאחר הגשת הערר ולאחר שהתפרסם פסק הדין בעניין מלונות צרפת נע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח אזור ירושלים (8.7.2013), הודיע בא כוח העוררים כי הם מוותרים על הטענות בעניין הפחתת שווי המיטלטלין. בסיכומי הטענות (סעיפים 13, 14) הבהירו העוררים כי הם מוותרים גם על טענת ההפחתה בגין שווי מניות חברת הניהול וכי הם עומדים רק על הטענות בעניין הפחתת שווי המוניטין בקניון ובשאלת אופן ייחוס חלק משווי המכירה לחלקות 10/11. על כן, נתייחס בפסק הדין רק לטענות אלו.

10. לעניין המוניטין, טוענים העוררים כי הזכויות בקניין נמכרו בתמורה העולה באופן משמעותי על שווי השוק של הקניון. עודף זה משקף לטענתם את שווי המוניטין. העוררים סומכים טענותיהם על חוות דעת שהוגשו מטעמם. חוות דעתו של השמאי מר טיגרמן ושל המומחה מטעמם בתחום החשבונאי, פרופ' חיים אסיאג. עוד טוענים הם כי יש לבחון את שווייה של כל חלקה בנפרד ולא להתייחס לכלל הקניון כיחידה אחת. בהתאם, ומאחר וחלקו החדש של הקניון הוקם על השטח שכלול בחלקות 10 ו-11 (שטח שסומן על ידם כחלקה 10/11), מבקשים הם לייחס את 25% משווי המכירה לחלקה זו. לייחוס נפרד זה חשיבות בשים לב למועדים השונים בהם נרכשה כל אחת מהחלקות שיחדיו מהוות את המתחם עליו הוקם הקניון.

11. המשיב מצידו עומד על טענתו כי כל התמורה המוסכמת שולמה עבור זכויות במקרקעין. לטענתו המחיר המוסכם נקבע כבר בעת מתן האופציה בשנת 2006. באותה עת לא הוערך שווי המוניטין. עוד מפנה המשיב לכך שבעסקת מכירת מחצית הקניון בשנת 2006 לא נטען כי שווי המכירה כולל מוניטין.

המשיב מדגיש כי על העוררים להוכיח קיומו של מוניטין ולא די בטענה כי התמורה המוסכמת עולה על שווי שוק.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

מכל מקום, כך טוען המשיב, שווי השוק של הקניון, בהיותו נדל"ן מניב, נגזר מצפי ההכנסות העתידיות – גישת היוון ההכנסות. על כן, סבור המשיב כי התמורה המוסכמת משקפת את שווי הקניון. המשיב סומך טענותיו על חוות דעתו של השמאי מר בוחניק ושל המומחה בתחום החשבונאות מר שלומי בוחנה, אשר הגיעו למסקנה כי התמורה המוסכמת משקפת את שווי הקניון ואינה כוללת כל מרכיב של תשלום עבור מוניטין.

דיון והכרעה

12. כפי שיפורט להלן, הגענו למסקנה כי דין הערעור להידחות וכי לא הוכח כי התמורה המוסכמת כוללת בחובה תשלום עבור מוניטין. כמו כן, לא מצאנו מקום לחלק את התמורה לחלקות השונות, שהרי מדובר בנכס כולל אחד ששווי נקבע כיחידה אחת ללא הבחנה בין השווי הבנוי על כל חלקה וחלקה.

מוניטין

13. המחלוקת העיקרית הינה בדרישת העוררים להפחית מהתמורה המוסכמת את שווי המוניטין שנמכר על ידם. העוררים מבססים טענותיהם על ההנחה כי אם שולמה על ידי בריטיש תמורה העולה על שווי השוק של המקרקעין, חזקה שהסכום העודף ששולם מעיד על קיומו של מוניטין ועל שוויו. כדי לבחון את הטענה נקדים ונעיר מספר הערות על מהותו של המוניטין, הוכחתו וקביעת שוויו. רק לאחר מכן נבחן האם במקרה הנוכחי שילמה הרוכשת תשלום כלשהו עבור מוניטין.

14. מקובל להניח כי ישנם מצבים בהם לעסק או לאדם יש נכס מסוג מוניטין שהוא בעל ערך כלכלי. עם זאת, המונח "מוניטין" לא הוגדר על ידי המחוקק ומשמעותו נותרה עמומה ובלתי ברורה. ניתן למצוא בפסיקה ובספרים התייחסות נרחבת לניסיונות להגדיר את מהותו של המוניטין ולקבוע מבחנים להוכחתו.

מקובל לחשוב כי ה"מוניטין מבטא אפוא את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו, מיקומו, שמו הטוב, קיומו, איכות השירות שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו" (ע"א 5321/98 אינוסט אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 249 (2003)). עיקרו של המוניטין מצוי ב"שימור הרגלם של לקוחות לשוב ולפקוד את העסק [...] (ע"א 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (13.1.2015)); ע"א 749/13 תדיראן בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (22.7.2015)).

15. מוניטין של עסק הוא דבר בלתי מוחשי אך אינו דומה לנכסים בלתי מוחשיים אחרים, כגון זכויות יוצרים, פטנטים וכד' (ראו ד' אלקינס מיסוי קניין רוחני 194 (1993)). מוניטין של עסק אינו ניתן לרישום, הוא אינו מוגבל בזמן, אינו מוגבל בשווי, והוא עשוי להשתנות מתקופה לתקופה. זאת ועוד,



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

מוניטין של עסק עשוי לנבוע מתכונותיו המיוחדות של העסק כעסק חי, אולם לעתים נובע המוניטין מתכונותיו המיוחדות של מי שמפעיל את העסק, בעל העסק, מנהלו או מי שמייצגו. כך למשל התחבטו בתי המשפט האם ניתן להבחין בין מוניטין של מוצר למוניטין של מי שעוסק במכירתו ובהפצתו (רע"א 371/89 ליבוביץ' נ' א. את י. אליהו בע"מ, פ"ד מד(2) 309 (1990); ע"א 442/85 משה זוהר ושות' נ' מעבדות טרבנול (ישראל) בע"מ, פ"ד מד(3) 661, 682 (1990); ע"א 4710/12 הנ"ל).

עוד התחבטו בתי המשפט בשאלת ההבחנה בין המוניטין האישי של שותף בשותפות לבין המוניטין של השותפות עצמה (ראו ע"א 1228/11 רפאל נ' רבינוביץ' (14.6.2012); ע"א 1746/11 גרא נ' רוזנצוויג (14.6.2012)).

16. בתי המשפט ניסו גם לגבש סממנים לאיתורו של מוניטין בעסק. בדרך כלל נקבעו הסממנים תוך בחינה בדיעבד של עסקה שבוצעה, האם העסקה הייתה למכירת מוניטין אם לאו. כך צוין בין היתר כי סממנים להערכת מוניטין ימצאו מקום שבו הועבר חוג לקוחות, כאשר המעביר התחייב להימנע מתחרות- להדיר ידיו מהתחום, קיומו של אינטרס מנוגד בין המוכר לקונה בנוגע להגדרת הנכס הנמכר כמוניטין (ראו ע"א 5321/98 הנ"ל עמ' 252 וכן ע"א 4710/12 הנ"ל; ע"א 749/13 הנ"ל) ועוד.

17. סוגיה נוספת שבה התחבטו בתי המשפט ומלומדי המשפט הינה הערכת שווי של המוניטין, דהיינו הערכת שווי של פוטנציאל חזרתם של הלקוחות. בין הגישות השונות לקביעת השווי מקובלת הגישה השיורית, דהיינו הגישה ולפיה מניחים כי הפרש בין שווי של העסק כעסק חי לשווי של הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים האחרים שבו, מבטא את שווי המוניטין (ראו ע"א 5321/98 הנ"ל; ע"א 749/13 הנ"ל; ד' אלקינס הנ"ל עמ' 155).

כאן נדרשת הערת אזהרה; הגישה השיורית הינה גישה מקובלת להערכת שווי של מוניטין. עם זאת, קיומו של הפרש בין שווי העסק החי לשווי נכסיו השונים אינו סממן מספיק כדי לקבוע קיומן של מוניטין לעסק. הפרש שכזה עשוי לנבוע גם מנכסים אחרים שלא הובאו בחשבון, עשוי לנבוע ממוניטין של בעל עסק או של גורם אחר וכדומה. על-כן, על מנת לקבוע כי נמכר מוניטין של עסק יש להצביע על קיומו של מוניטין ועל הסממנים המעידים על מכירתו. רק משהוכח קיומו של מוניטין, יגיע שלב הערכת שווי של המוניטין בגישה השיורית.

18. בטרם סיום פרק כללי זה, נתייחס לסוגיית קיומו של מוניטין בעסק מסוג מרכז קניות, קניון. מרכז קניות הינו עסק מורכב, הוא כולל את המרכז עצמו שבו מצויים עסקים שונים. לכל אחד מהעסקים המצויים במרכז הקניות עשוי להיות מוניטין משל עצמו, דהיינו לעסקים במרכז ישנו פוטנציאל להמשך הגעתם של לקוחות. מוניטין זה עשוי לנבוע משם המותג של העסקים, מטיב המוצרים, מיחס ללקוחות וממיקומם בכלל או במרכז הקניות עצמו.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

19. במקביל עולה השאלה האם גם למרכז הקניות כשלעצמו מוניטין, הנפרד מזה של העסקים המצויים בו. המוניטין המצרפי של העסקים המצויים במרכז הקניות עשוי להשפיע אף הוא על נטייתם של לקוחות לפקוד את המרכז ועשוי להשפיע על נכונותו של מי שמעוניין לרכוש את הקניון לשלם מחיר הגבוה משווי נכסיו. ודוק, במצב כזה עודף התמורה אינו נובע ממוניטין של הקניון אלא מהמוניטין המצרפי של העסקים המצויים בקניון ביום המכירה.

לקוחותיו של בעל מרכז הקניות הינם בעלי העסקים שמבקשים לשכור או לרכוש נכסים בתוך המרכז. אלו בוחנים האם הקמת עסק בתוך המרכז תביא להגדלת הכנסותיהם, המוניטין של מרכז הקניות ימצא אפוא בנכונותם של בעלי עסקים למקם ולחקים את עסקיהם במרכז.

20. גם כאשר בוחנים האם למרכז קניות מוניטין יש לברר האם מדובר במוניטין של העסק או במוניטין אישי של בעל העסק. כך למשל יתכן שלחברת הניהול או לבעלים של המרכז מוניטין אישי המבטיח המשך התקשרותם עם בעלי עסקים, וברי כי מוניטין זה אינו מועבר עם מכירת הזכויות במרכז המסחרי.

21. עוד צריך לזכור כי לעיתים דווקא לרוכש העסק מוניטין משל עצמו אותו הוא מביא עמו לעסק הנרכש. במקרה זה עשוי הרוכש לשלם תשלום העולה על שווי נכסי העסק הנרכש, מתוך צפייה כי יוכל לנצל את העסק ומתקניו למימוש הפוטנציאל הגלום במוניטין שלו עצמו. כך למשל בעל חנות הזוכה למוניטין יאות לשלם מחיר גבוה עבור חנות סמוכה, שכן הרכישה תאפשר לו להגדיל את חנותו ולהרחיב את חוג לקוחותיו שלו, ללא קשר למוניטין, אם קיים, לחנות הנרכשת. כך גם בעל רשת חנויות המעוניין להוסיף חנויות לעסקו יהיה מוכן לשלם מחיר גבוה כדי למקם חנות נוספת באזור חדש שבו לא הייתה לו דריסת רגל קודמת וכדומה.

22. נזכיר עוד כי לעיתים מוכן רוכש נכס לשלם מחיר העולה על שווי בשוק החופשי רק על מנת למנוע את רכישתו על ידי מתחרה עסקי. מניעת התחרות עשויה להצדיק את התשלום הגבוה וברי כי במצב שכזה עודף התמורה אינו משקף מוניטין שנרכש.

23. ניתן לסכם ולהבהיר כי על מנת לשכנע כי מחיר ששולם כולל בחובו תשלום עבור מוניטין של העסק לא די בכך שהמחיר עולה על שוויים של נכסי העסק אלא על הטוען לקיומו של מוניטין ולמכירתו לשכנע כי לנכס הנמכר היה מוניטין וכי הרוכש אכן קנה את המוניטין ושילם עבורו תמורה. כדי להוכיח קיומו של מוניטין על הטוען זאת לשכנע כי קיימים סממנים המעידים כי לעסק היה מוניטין שנמכר. עודף המחיר אינו אלא סממן אחד שיכול לחזק סממנים אחרים אולם אינו סממן מספיק להוכחת המוניטין הנטען.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

האם הוכח כי העוררים מכרו מוניטין

24. ראינו כי העוררים מבססים טענתם כי מכרו מוניטין של הקניון על עודף המחיר ששולם על ידי הרוכשת מעבר לשווי נכסי הקניון. עודף זה, לטענתם, מוכיח קיומו של מוניטין ומצביע על שוויו.

טענה זו של העוררים אינה יכולה להתקבל. כפי שצינו לעיל, שאלת קיומו של מוניטין לעסק נמכר אינה יכולה להילמד אך ורק מהעובדה כי שוויו כעסק חי או התמורה המוסכמת ששולמה עבור רכישתו עולים על שווי כלל נכסיו. עודף שכזה עשוי לנבוע ממקורות שונים ועל-כן על הטוען כי חלק מסכום התמורה שולם עבור מוניטין מוטל להוכיח כי לעסק הנמכר יש מוניטין וכי זה אכן נמכר לרוכש. תשלום עודף יכול לשמש רק כראיה אחת מתוך שלל הראיות לחיזוק הטענה בדבר קיומו ומכירתו של מוניטין אך לא ראיה יחידה. נבחן את המקרה הנוכחי.

25. נקודת המוצא הראשונה לבחון האם לקניון היה מוניטין שנמכר או לא, צריכה להיות אומד דעתם של הצדדים לעסקה, שהרי גם אם לדעת המוכר בידו נכס מסוג מוניטין, הרי שיש לשכנע כי הקונה אכן רכש את אותו נכס. את אומד דעת הצדדים ניתן ללמוד מההסכמים שנכרתו ביניהם.

26. העסקה נשוא הערר הנוכחי הינה עסקה של מימוש אופציה שניתנה לרוכשת בהסכם הנאמנות משנת 2006. בהסכם הנאמנות ניתנה לבריטיש אופציה לרכוש את יתרת זכויותיהם של העוררים בקניון (סעיף 7.2). בסעיף זה נאמר כי "רויכמן מקנים בזאת לבריטיש זכות אופציה בלתי חוזרת מסוג Call לחייב את רויכמן למכור לבריטיש את מלוא יתרת זכויות רויכמן בקניון ובחברות הניהול [...]". הקניון מוגדר בהסכם כ"המקרקעין וכל הבנוי עליהם, לרבות המרכז המסחרי הידוע כ"קניון לב חדרה" וכל הנלווה לו, לרבות כל המיטלטלין הנמצאים בשטח המקרקעין ומשמשים להפעלת הקניון".

רואים אנו כי העוררים העניקו לרוכשת אופציה לרכישת הזכויות המוגדרות כזכויות במקרקעין וזכויות במיטלטלין. ההסכם אינו כולל כל התייחסות למכירת מוניטין. גם בסעיף הצהרות רויכמן (סעיף 3 להסכם הנאמנות) לא מצהירים רויכמן על מוניטין כלשהו שיש לקניון. כל שהוצהר הינו כי רויכמן "הם הבעלים הרשומים של מחצית מן המקרקעין [...]". אין הצהרה כי הם בעלים של מוניטין כלשהו של העסק.

27. הסכם הנאמנות בא לעולם כדי לאפשר את מכירת זכויותיו של אברהם רויכמן בקניון, אותם ביקשו העוררים לרכוש בהתמחרות. העוררים אכן זכו בהתמחרות, רכשו את זכויותיו של אברהם רויכמן עבור הרוכשת והעבירו לרוכשת את הזכויות. בעשותם כן דיווחו העוררים והרוכשת על העסקאות. העוררים דיווחו על רכישת נכס בנאמנות עבור בריטיש ואף נדרשו לשלם מס רכישה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18397-11-12 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

28. מתברר כי על שומת מס הרכישה בעסקת 2006 הגישו העוררים השגה ומשזו נדחתה הגישו גם ערר (ו"ע 9005/08) (נספח ד' לתשובת המשיב). בהצהרה למשיב, בהשגה ובערר לא טענו העוררים כי רכשו מאברהם רויכמן נכס מסוג מוניטין. כל שנטען היה כי יש להפחית מהתמורה את שווי המיטלטלין שנרכשו ואת שווי הסכמי השכירות שהיו חתומים אותה עת. אין שום טענה לנכס בלתי מוחשי מסוג מוניטין. בכך הביעו העוררים דעתם כי לנכס שרכשו, מחצית הזכויות בקניון, אין מוניטין כלשהו.

29. ניתן היה לטעון כי למרות שבשנת 2006 לא סברו הצדדים לעסקאות כי לקניון יש נכס מסוג מוניטין, הרי שמוניטין שכזה נצבר לאחר מכן, אלא שגם טענה זו לא יכולה לעמוד לעוררים.

ראשית, ראינו כי סכום התמורה נקבע כבר בהסכם הנאמנות, בגדרן של הוראות האופציה. בהסכם נקבע כי במקרה של מימוש האופציה שניתנה לבריטיש תשלם בריטיש תמורה העולה ב- 18% על התמורה שנקבעה במקרה של מימוש האופציה על ידי העוררים על פי סעיף 7.1 להסכם הנאמנות. בסעיף 7.1 האמור נקבע מנגנון לחישוב התמורה. מנגנון זה מבוסס על תשלום חלק יחסי מהמחיר שנקבע בהתמחרות אך לא פחות מ- 150,000,000 ₪. לסכום זה נקבע כי ייווסף חלק יחסי של ההשקעות וכן הפרשי הצמדה וריבית. אין שום התייחסות לתמורה עבור מוניטין שיווצר. ודוקו, העוררים לא טענו כי רכשו מוניטין, ועל-כן המחיר שנקבע בהסכם האופציה אינו משקף רכישת מוניטין, לא מוניטין שנרכש קודם להסכם ולא מוניטין שנרכש לאחר ההסכם הנאמנות.

30. שנית, לא הובאה שום ראיה על רכישת מוניטין או יצירת מוניטין לקניון בין שנת 2006 ל- 2011. העוררים לא טרחו להביא לקוחות שיעידו על מוניטין ולא הצביעו על שום עדות אחרת שיכולה ללמד על רכישת מוניטין לקניון.

31. שלישית, ביום 16.5.2006 נחתם בין העוררים לבריטיש הסכם שיתוף (סומן מע/8), שנועד להסדיר את יחסי השיתוף שנוצרו ביניהם עם רכישת חלקו של אברהם רויכמן על ידי בריטיש. בהסכם זה נקבע כי ניהול הקניון ייעשה על ידי חברת הניהול וכי מי שיפקח על חברת הניהול ותנחה את חברת הניהול תהיה בריטיש. מכאן יש להניח כי אם ניהול הקניון לאחר שנת 2006 הביא ליצירת מוניטין כלשהו הרי שזה נוצר אצל חברת הניהול או אצל בריטיש.

ודוקו, הטענה כי לקניון יש מוניטין הנובע מהידע שנצבר בניהול, מדרך הניהול, מתמחיל לקוחות, מפעילויות שיווקיות וכדומה (ראו עמ' 10 לחוות דעתו של פרופ' אסיאג) מניחה כי מי שפעל לקידום הקניון היה בעל הזכויות בקניון. אולם מתברר שלא כך. מי שיכלו לצבור מוניטין היו הגורמים שניהלו את הפעילות בקניון, כלומר חברת הניהול ובריטיש בלבד.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

32. את אומד דעת הצדדים ביחס לקיומו של מוניטין ניתן ללמוד גם מהדוחות הכספיים ומהדיווחים שהגישו. כך למשל עולה כי בריטיש לא דיווחה בדוחותיה על רכישת מוניטין בקניית הקניון וזאת בשונה מדיווחים בעסקאות אחרות (ראו דברי מר בוחניק בחוות דעתו מש/2 סעיף 14). גם פרופ' אסיאג אישר כי בריטיש דיווחה כי רכשה את הקניון כנדל"ן להשקעה ולא כעסק (עמ' 9 לפרוטוקול וכן חוות דעתו מע/1).

נעיר כי דיווח של הרוכשת אינו מלמד בהכרח כי הנכס הנרכש לא היה בבחינת עסק ואינו מחייב את המסקנה כי נמכר עסק ללא מוניטין. עם זאת, דיווח של הרוכשת מהווה חוליה אחת בשרשרת הראיות בדבר אומד דעת הצדדים בעסקה והאם הצדדים התכוונו לבצע עסקה שכללה גם מכירה של מוניטין.

33. נראה גם כי בדרך כלל כאשר צדדים לעסקה מסכימים על רכישת נכס מסוג מוניטין הדבר ימצא את ביטוי במשא ומתן בינם, בהערכת שווי המוניטין וכדומה. כל רוכש שנדרש לשלם עבור מוניטין יברר האם קיים מוניטין לעסק הנרכש ומה שווי. קונה סביר יכין חוות דעת להערכת קיומו של המוניטין והערכת שווי, במיוחד כאשר נטען כי 15% מהתמורה משולמת עבור מוניטין. לא הובאו כל ראיות על הערכות שווי שנערכו לקראת העסקה או על משא ומתן שבגדרו דנו על קיומו ושווי של המוניטין הנמכר. בנסיבות כאלו מתחייבת המסקנה כי נושא המוניטין כלל לא מצא את ביטוי במשא ומתן וכלל לא הושגה הסכמה לרכישתו.

34. ניתן לסכם את האמור עד כה ולקבוע כי לא הוכח שהצדדים ראו לנגד עיניהם מוניטין של הקניון שנמכר, ולא הוכח כי הצדדים סיכמו על עסקה למכירת המוניטין לבריטיש, לא כל שכן לא דנו ולא קבעו את מחיר הרכישה של המוניטין.

35. המסקנה כי לא מדובר בעסקה למכירת מוניטין מבוססת גם על נימוקים נוספים, אולם תחילה נסיר מעל הדרך טענה שהעלה המשיב. המשיב טוען כי הקניון סווג על ידי בריטיש כנדל"ן להשקעה וכי כך יש לסווגו. לגישת המשיב מכירת הקניון אינה בבחינת מכירת עסק. הואיל ומוניטין יכול להיות רק חלק מנכסיו של עסק, הרי שסיווג הקניון כנדל"ן להשקעה מחייב את המסקנה כי לקניון אין מוניטין.

36. טענה זו איננו יכולים לקבל כפשוטה. העמדה ולפיה רכישת נדל"ן להשקעה לעולם אינה עסק אינה מדויקת, שהרי אין מניעה כי העסק שנמכר יעסוק בנדל"ן להשקעה ויהיה בעל מוניטין בתחום זה. מעבר לכך, מרכז קניות יכול לכלול בחובו פעילות עסקית נרחבת שאינה מתמצה רק בהחזקת הנדל"ן והשכרתו (ראו למשל הערותיו של פרופ' אסיאג בעמ' 10 לחוות דעתו מע/1). ההבחנה בין רכישת נדל"ן להשקעה לבין רכישת עסק הכולל נדל"ן להשקעה אינה תמיד פשוטה ויתכן שניתן להקיש מהמבחנים להגדרת עסק לצרכי פקודת מס הכנסה ולהתאימם גם לרכישת עסק של נדל"ן



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

(ראו לעניין מבחנים להגדרת עסק ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005); ע"א 490/13 ע"א 7773/13 יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח-תקוה (16.3.2009)).

37. מכל מקום, דומה שהקביעה האם בפנינו רכישת עסק או רכישת נדל"ן אינה מותנית רק בהגדרת הנדל"ן כמרכז קניות או כנדל"ן להשקעה אלא יש לבחון את מכלול הפעולות ולהגדיר כל עסקה בהתאם למאפייניה ומאפייניו של הנכס הנרכש.

עם זאת, נזכיר כי הגדרה של העסקה כרכישת נדל"ן או כרכישת עסק אינה מספקת תשובה לשאלה האם לנכס הנמכר היה מוניטין והאם זה נרכש בעסקה. בכל מקרה, על הטוען למכירת מוניטין להוכיח כי לנכס הנמכר היה מוניטין וכי מוניטין זה נמכר לרוכש.

38. הערה אחרונה אותה יש להזכיר הינה בקשר ליחס בין ההגדרות החשבונאיות לדיני המס. פרופ' אסיאג הפנה בחוות דעתו (מ/ע 1) ובתשובותיו לתקנים החשבונאיים השונים ובהם לתקן החשבונאי IFRS-3 הכולל הגדרה בדבר סיווג נכס כנדל"ן או כעסק.

הגדרות חשבונאיות נועדו לצרכים חשבונאיים ואינן תואמות בהכרח את ההגדרות הנדרשות לצורך דיני המס וסיווג הנכס או ההכנסה על-פי דיני המס. כך בע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1), 1 (2001), פסקה 7 נאמר:

ניהול החשבונות של הנישום מתבצע על פי כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר. כללי החשבונאות משקפים את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי של הנישום. אולם, לצד ניהול החשבונות הרגיל מתבצעת חשבונאות לצורך מס, כדי לקבוע את ההכנסה החייבת של הנישום. מערכת הדיווח לצרכי מס שונה באופן משמעותי ממערכת הדו"ח הפיננסי. ראה י' פלומין "חשבונאות פיננסית וחשבונאות לצרכי מס" מיסים ד-3 (1995) א-1 (להלן: "פלומין"). לכן, הדיווח לצורכי מס אינו תואם תמיד את עקרונות החשבונאות, המקובלים אצל רואי חשבון. ראה רפאל, שם, בעמ' 575; ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, שם, בעמ' 800. מערכת כללי המס שונה מהחשבונאות המקובלת אצל רואי החשבון, בייחוד כאשר קיים חשש פן משלמי-המס ינצלו עקרונות חשבונאיים לשם הקטנת סכום ההכנסה החייבת במס, או לשם דחיית תשלום המס. ראה א' לפידות, עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון (ירושלים, תשל"א) 119 (להלן: "לפידות"). על הפער בנקודות המוצא של עקרונות החשבונאות לעומת כללי המיסוי עמד י' שטראוס במאמרו "על עקרונות החשבונאות וכללי פקודת מס הכנסה" רו"ח י"ח (1968) 135. ראה גם י' זילבר "חשבון ההתאמה לצרכי מס וזיקה שבין כללי החשבונאות לבין דיני המסים" רואה החשבון לט 229. כמובן שבמקרה של אי התאמה, הוראות דיני המסים גוברות על כללי הרישום החשבונאי.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

(ראו גם א' רפאל מס הכנסה כרך א' 785 (מהדורה רביעית, 2009)).

האם הוכח מוניטין של הקניון

39. ראינו לעיל כי מהצהרות הצדדים בהסכמים שביניהם ובדיווחים שהוגשו ניתן להגיע למסקנה כי הצדדים לא סברו כי לקניון מוניטין ומכל מקום עולה כי ההסכמים שביניהם לא כללו מכירת מוניטין שכזה. לכאורה, די היה בכך על מנת להביא לדחיית הערר אולם נתייחס גם לטענות בדבר הוכחת קיומו של מוניטין.

40. כאמור, העוררים מבססים טענותיהם על קיומו של מוניטין לקניון על עודף המחיר ששולם, העולה על שווי יתרת נכסיו של הקניון. הוכחת עודף מחיר כשלעצמה אינה מלמדת על קיומו של מוניטין לעסק ולפיכך נדרשים העוררים לשכנע כי עודף זה נובע מקיומו של המוניטין.

המומחה מטעם העוררים, פרופ' אסיאג, מבהיר בחוות דעתו כי במרכזי קניות קיימים מאפיינים ייחודיים שאינם קיימים בהחזקות נדל"ן להשקעה (עמ' 9-10 למע/1). מאפיינים אלו מלמדים כי הפעלת המרכז הביאה לצבירת המוניטין שנמכר בעסקה. בין המאפיינים אליהם הפנה היה פרסום, מיתוג, יצירת תמהיל שוכרים, פעילויות משותפות המביאות קהל, גביית דמי שכירות על בסיס פדיון ועוד.

41. גם אם נקבל כי מאפיינים אלו עשויים להצביע על יצירת מוניטין לקניון, הרי שאין די בטענה בדבר אפשרות קיומם של מאפיינים אלו והיה על העוררים להוכיח כי המאפיינים אכן התקיימו.

העוררים לא הציגו שום ראיה על קיום המאפיינים. לא הובאו לעדות מנהלי ומפעילי הקניון על מנת להציג ראיות על פרסום, פעילויות משותפות וכו'. יתרה מזו, גם אם נניח כי בקניון הייתה פעילות משותפת, הרי שיש להוכיח כי מי שיוזם וארגן את הפעילות היו בעלי הקניון או מי מטעמם, שהרי פעילות כזו עשויה להתבצע גם על ידי בעלי העסקים השוכרים חנויות בקניון ובמקרה שכזה, הפעילות תורמת למוניטין של העסקים ולא של הקניון.

פרופ' אסיאג נשאל בחקירתו האם בדק את המאפיינים בעצמו והשיב כי סמך רק על דברי העוררים (עמ' 5, 6). כן הבהיר כי לא בדק מתי בוצעו הפעילויות מושכות הקהל (כמו הצגות ילדים ויריד אוכל) והאם בוצעו לפני העסקה למכירת הקניון או לאחריה (עמ' 6). פרופ' אסיאג לא ידע להשיב האם אכן פעלו בעלי הקניון לפרסום או שמא מדובר היה בפרסום של בעלי העסקים בלבד (עמ' 6-7). גם הטענה כי קביעת תמהיל שוכרים מביאה להגדלת המוניטין של הקניון, לא נבדקה על ידי המומחה שהשיב "אני לא בדק, אני ניזון מהעובדות של המקרה שניתנו לי" (עמ' 7). המומחה רק הניח כי נעשתה בדיקה של התמהיל הנכון והמיטבי לקניון (שם).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

42. רואים אנו כי הטענה שבמשך השנים שבהם פעל הקניון נצבר לו מוניטין בשל פעולות שיווקיות, מיתוג, פרסום, תכנון תמהיל שוכרים וכו', מבוססת כולה על השערות מבלי שהובאה כל ראיה לכך. ודוקו, אפילו נעשו פעולות שכאלו, צריך לשכנע כי אלו יצרו מוניטין לקניון, להבדיל ממוניטין לחברת הניהול או למי שפיקח עליה, כלומר לבריטיש.

הוכחת מוניטין על פי הגישה השיוויונית

43. כאמור, לא שוכנענו כי העוררים השכילו להוכיח קיומו של מוניטין לקניון, באילו מדרכי ההוכחה שפורטו. העוררים סומכים את טענתם על הגישה השיוויונית, דהיינו על העובדה שהתמורה המוסכמת עלתה על שווי השוק של נכסי הקניון וסבורים כי עודף זה מעיד על קיומו של מוניטין. ראינו כאמור כי גישה זו לבדה אינה יכולה לבסס טענה למוניטין. למרות זאת, נבחן האם הוכח כי שווי השוק של נכסי הקניון נופל מהתמורה המוסכמת. ודוקו, כדי לשכנע כי קיים מוניטין לא די לשכנע כי קיים פער בין התמורה המוסכמת לבין שוויים של נכסי הקניון, אלא יש לשכנע כי קיים פער בין שווי השוק של הקניון הנמכר כעסק לבין שווי נכסיו, שהרי יתכן שהתמורה המוסכמת עולה על שווי השוק (ראינו לעיל כי ישנם גורמים שונים שיטפיעו על קונה לשלם יותר משווי השוק).

44. העוררים מבססים טענותיהם בעניין שווי השוק של הקניון על חוות דעתו של השמאי דוד טיגרמן (מ/2 ו-מ/3). השמאי טיגרמן בחן את שוויי של הקניון על פי שלוש שיטות; האחת, השוואה לשטחים מסחריים אחרים בחדרה; השנייה, חישוב השווי בשיטת ההוצאות-דהיינו, הערכת שווי המגרש, צירוף הוצאות ההקמה וצירוף רווח קבלני; והשלישית, השוואה לתשואות במרכזי קניות אחרים.

על פי שיטת ההשוואה לשטחי מסחר בחדרה העריך השמאי כי שוויי של כל מ"ר משטחי המסחר האחרים היה 16,551 ₪ לכל היותר ועל כן המחיר ששולם עבור הקניון עולה ב- 30% על שווי השוק של שטח מסחרי. בשיטת ההוצאות הגיע למסקנה כי שווי נכסי הקניון הינו 405,000,000 ₪, כלומר התמורה המוסכמת עלתה כ- 22,681 ₪ על השווי לכל מ"ר כ- 22.68% על שווי הנכס. בשיטת ההשוואה לתשואות בקניונים אחרים הגיע למסקנה כי שיעור התשואה בקניון עולה על התשואה בקניונים דומים ועל כן עודף התשואה של כ- 18%-19% משקף את המוניטין.

45. בהערכת שוויים של מקרקעין ניתנת בדרך כלל עדיפות לגישת ההשוואה, דהיינו השוואה למחירי נכסים בעלי מאפיינים דומים (ראו על גישת ההשוואה ע"א 738/10 דבאח נ' מדינת ישראל (17.11.2013); ע"א 323/85 מדינת ישראל נ' מזרחי, פ"ד לט(4) 185 (1985)). עם זאת גישת ההשוואה אינה מתאימה לכל סוגי הנכסים וכאשר עוסקים בהערכת שווי של נדל"ן להשקעה, מקובל להעדיף את גישת היוון ההכנסות (ראו עדות מר טיגרמן עמ' 17, 18 וחוות דעת מר בוחניק מ/ש/2 עמ' 13).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

46. כאשר עוסקים בהערכת שווי של נכס מורכב כמו מרכז קניות, הערכת השווי בשיטת ההשוואה אינה פשוטה, שכן קשה למצוא נכסים דומים במאפייניהם להשוואה, במיוחד בעיר כמו חדרה, שאין בה קניונים דומים. גם השוואה לטחתי מסחר בחנויות שאינן מצויות בקניונים יוצרת קשיים, שכן מאפייניהם של טחתי מסחר בקניון שונים ממאפייני חנויות מסחר. כך למשל יש הבדל בנגישות, הבדלים בגדלי החנויות, יש חשיבות לשירותים נלווים שמצויים בקניון וכדומה.

עוד צריך לזכור כי בשיטת היוון ההכנסות עלול השמאי להיתקל בקשיים, שכן היוון ההכנסות מביא בחשבון את כלל נכסי הקניון ולא רק את הנכסים המוחשיים, על כן יש צורך לבחון מהו מקור ההכנסות הצפויות והאם ניתן לייחס את המקור לזכויות במקרקעין אם לאו.

47. לא פלא כי במצב זה עומדות בפנינו חוות דעת שונות והערכות שונות לשווי הקניון. ראינו כי השמאי טיגרמן בחן את שווי הקניון בשלוש שיטות שונות והגיע לתוצנים שונים בכל שיטה.

מתברר גם כי בריטיש ביקשה לערוך שומה ממושרד השמאים ברק פרידמן כהן ושות' (מ/ע/4 5 ו-6). בחוות הדעת ליום 31.12.2010 הוערך שווי הקניון ב- 484,500,000 ₪ ואילו בחוות הדעת ליום 31.12.2011 הוערך שווי הקניון ב- 518,000,000 ₪. בהערכת שווי ליום 30.6.2011 (מ/ע/5) הוא הוערך על ידם בסך של 500,500,000 ₪. בריטיש דיווחה לבורסה על שווי הנכס. בדיווח מיום 19.6.2011 דווח על שווי של 492,000,000 ₪ (מ/ע/7).

ניתן לראות כי במועדים קרובים, אותם שמאים ואותם גורמים מעריכים את שווי הקניון באופן שונה והדבר מעיד על הקשיים הרבים בהערכת שווי של נכס מורכב כמו מרכז קניות.

48. מכל מקום, לפי כל הערכות שווי אלו ברור כי התמורה המוסכמת עלתה על שווי השוק של הקניון. עם זאת, עודף התמורה על הערכות השווי אינו משקף בהכרח את המוניטין. ונזכיר, הערכות השווי שהוצגו אינן עורכות השוואה בין שווי השוק של הקניון לשווי כלל נכסיו-למעט מוניטין, כפי שנדרש לעשות לשם קביעת קיומו של מוניטין והערכת שווי גס על פי הגישה השירית. ההערכות שהוצגו הינן הערכות שווי שוק של הקניון מבלי לקבוע את שוויים של הנכסים.

49. דומה שהערכת השווי הקרובה ביותר למועד העסקה היא הערכת השווי שנערכה עבור בריטיש על ידי השמאי ברק פרידמן כהן ליום 30.6.2011 (מ/ע/5). בהערכה זו נקבע כי שווי השוק של הקניון הינו 500,500,000 ₪, שווי שהוערך על פי גישת היוון ההכנסות. התמורה המוסכמת עולה במעט על שווי זה (עולה בערך ב- 18,000,000 ₪ ביחס לשווי המחצית שנמכרה).

גם אם נקבל כי השווי שנקבע על ידי השמאים משקף את שווי כלל נכסי הקניון, הרי שעודף התמורה אינו משקף בהכרח מוניטין של הקניון. ראינו כי התמורה נקבעה ללא קשר לשווי עדכני אלא



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

על פי מנגנון שנקבע כבר בשנת 2006. יתרה מזו, שיקולי בריטיש לרכוש נכס במחיר העולה במעט על שווי בשוק לא הוצגו. הסיבות עשויות להיות רבות כפי שפירטנו לעיל, לרבות האפשרות שהוצגה על ידי המשיב, רכישת שליטה בנכס (נכס שבו היו לבריטיש קודם לעסקה רק מחצית מהזכויות). על כן אין די בהוכחת שווי הקניון, ככל שניתן לחלץ שווי זה מחוות הדעת שהוגשו, על מנת לקבוע כי לקניון היה מוניטין שנמכר לבריטיש.

סיכום ביניים

50. הטענה ולפיה 15% מהתמורה שולמה בגין מוניטין של הקניון דינה להיחזק. ראינו כי הצדדים לעסקה, בריטיש והעוררים, לא התייחסו לקיומו של מוניטין או למכירתו באף אחד מההסכמים שביניהם. המוניטין לא נזכר בהסכם הנאמנות מ-2006, לא בהסכם השיתוף או בהסכם המכר וגם בעסקה לרכישת חלקו של אברהם רויכמן לא נטען כי לקניון היה נכס מסוג מוניטין שנמכר. גם בדיווחיהם של הצדדים ובמיוחד של בריטיש, לא נמצא זכר לטענה כי בריטיש רכשה מוניטין. לא הובאו שום ראיות על פעילות המעידה על יצירת מוניטין ולא הובאו עדויות של העוררים או של בריטיש על הסכמה למכירת מוניטין. ולבסוף, ראינו כי המבחן השיווי, אינו מספיק כדי לשכנע בדבר קיומו ומכירתו של מוניטין.

על כן, טענת העוררים כי יש להפחית מהתמורה המוסכמת את שווי המוניטין הנטען דינה להידחות.

פיצול התמורה

51. העוררים מבקשים לפצל את התמורה בין החלקות השונות, כך ש-25% מהתמורה תיוחס למכירת החלק המוגדר על ידם כחלקה 10/11. פיצול זה, כך נטען, יאפשר עריכת חישוב מדויק יותר של השבח שנוצר בשים לב לתקופת האחזקה של כל חלק במתחם.

העוררים מדגישים כי על חלקה 10/11 נבנה חלקו החדש של הקניון ומכאן ששווי חלקה זו עולה על שוויין של החלקות האחרות עליהן בנויים שאר חלקי הקניון.

52. דין טענה זו להידחות. הקניון נמכר כיחידה אחת. אין טענה ואין ראיה כי ניתן להפרידו ליחידות נפרדות. חישוב שווי הקניון נערך על פי כלל שטח הקניון, ללא הבחנה בין חלקיו השונים.

לטענה כי לחלק הידוע כחלקה 10/11 שווי גבוה יותר בשל הימצאותו של עסקים בעלי פוטנציאל הכנסות גבוה יותר אין כל רלבנטיות, שהרי תמהיל השוכרים ומיקומם עשוי להשתנות מעת לעת. זהות השוכר אינה מלמדת בהכרח על שווי השונה של הנכס. עוד נזכיר כי חלקה 10/11 אינה חלקת רישום עצמאית אלא רק שטח שנרכש במועד מוגדר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-11-18397 סגל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

53. הואיל והקניון הוא נכס אחד שלם ששווי הוערך ככזה, אין כל מקום לאפשר פיצול התמורה בין החלקים השונים ויש לחלק את התמורה בין החלקות על פי מבחן הגודל היחסי (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב' 138 (מהדורה שביעית, 2012); י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' – חלק ראשון 207 (מהדורה שנייה, 2003)).

סוף דבר

54. בשים לב לכל האמור, אנו דוחים את הערר על כל חלקיו.

העוררים ישלמו למשיב הוצאות ושכר טרחה בסך כולל של 25,000 ₪.

ניתן היום, כ"ח אב תשע"ה, 13 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג- רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה