



## בבית המשפט העליון

דנ"א 5200/13

כבוד הנשיא א' גרוניס

לפני :

מלונות צרפת ירושלים בע"מ

העותרת :

נ ג ד

מנהל מס שבח, אזור ירושלים

המשיב :

עתירה לדיון נוסף בפסק-דינו של בית המשפט העליון  
מיום 8.7.2013 בע"א 2587/12 שניתן על ידי כבוד  
השופטים : ח' מלצר, י' עמית, ד' ברק-ארז

עו"ד גיל גריידי ; עו"ד שלמה אביעד זידר

בשם העותרת :

### החלטה

1. לפני עתירה לדיון נוסף בפסק-דינו של בית המשפט העליון בע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח (8.7.2013) (השופטים ח' מלצר, י' עמית וד' ברק-ארז).

2. עניינה של העתירה באופן חישוב מס הרכישה החל על העותרת בגין רכישת בית מלון. מבנה עסקת הרכישה היה כזה שהעותרת רכשה את בית המלון טרם שהושלמה בנייתו תמורת סכום של 28 מיליון דולר, והתקשרה בהסכם קבלנות עם המוכרת להשלמת הבנייה תמורת 16 מיליון דולר נוספים. בהליך קודם שהתנהל בין העותרת למשיב נקבע כי פיצול זה הינו מלאכותי, והמס בגין רכישת בית המלון חושב עבור הסכום הכולל של 44 מיליון דולר. המחלוקת בין העותרת למשיב, בהליך שלפנינו, נוגעת לשאלה אם יש לסווג את מערכות מיזוג האוויר והחשמל ואת המעליות המותקנות בבית המלון כמיטלטלין או כמקרקעין. ועדת הערר קבעה כי יש לסווג

פריטים אלה כחלק מן המקרקעין ועל כן יש לכלול אותם בשווי לעניין מס רכישה. העותרת ערערה על קביעה זו לבית המשפט העליון.

3. בית המשפט העליון (מפי השופט י' עמית) סקר את הפסיקה הקיימת ביחס לשאלה מהו המבחן שלפיו יש להבחין בין מקרקעין למיטלטלין לצורכי מס. בהקשר זה הוזכר תחילה פסק-הדין בע"א 406/72 קולנוע "רנה" בחולון בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3, פ"ד כז(2) 630 (1973) (להלן – עניין קולנוע רנה). שם נתקבל המבחן שהוצע על-ידי בית המשפט המחוזי באותו הליך (כבוד השופט ש' אשר), לפיו אין להסתפק בשאלה אם אובייקט מסוים "ניתן להפרדה" במובן הפיסי בלבד, ויש לבחון גם את "ההיבט הכללי". נקבע כי מקום בו אובייקט מסוים "ניתן להפרדה", אך פירוקו מהבניין יוביל לכך שהוא יאבד את זהותו ולמעשה יהפוך לחומרי בניין משומשים, הרי שהוא ייחשב לחלק מן המקרקעין. בהמשך התייחס בית המשפט העליון לפסק-הדין בע"א 8817/04 עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבח מקרקעין (8.3.2006) (להלן – עניין עיריית רמת גן) וקבע כי הוא לא שינה מן ההלכה שנקבעה קודם לכן בעניין קולנוע רנה.

4. בית המשפט העליון קבע כי כמבחן מרכזי לצורך ההבחנה בין מקרקעין למיטלטלין, בהקשר של מס רכישה, יש להחיל את "מבחן הכוונה" שעניינו בשאלה אם הייתה כוונה לחיבור של קבע או לחיבור ארעי. כן פירט בית המשפט מבחני עזר שונים לבחינת מהותה של הכוונה. בין אלה נמנים: המבחן הפיסי, שעניינו בשאלה אם האובייקט ניתן להפרדה מן הבניין מבלי שייגרם נזק ממשי לאחד מהם; המבחן הכלכלי, שעניינו בשאלה אם האובייקט יאבד שיעור ניכר משוויו עקב ההפרדה; מבחן אופי וזהות האובייקט, שעניינו השאלה אם האובייקט יאבד את זהותו ואופיו בעקבות ניתוקו; מבחן זהות המקרקעין וערכם הכלכלי לאחר הניתוק, שעניינו בשאלה אם המקרקעין יאבדו את זהותם ואת אופיים, או שערכם ירד באופן ניכר, עקב הפרדת האובייקט מהם. לבסוף נקבע כי גם השכל הישר, או חוש המומחיות של המשפטן, ישמשו "כמעין 'מבחן גג'". בהתאם למבחנים אלה, נקבע כי יש לסווג את המחוברים שבמחלוקת כמקרקעין. בשולי פסק-הדין, התייחס בית המשפט לטענת העותרת לפיה רכיבי המיטלטלין מחלקה הראשון של העיסקה (היינו, החלק המתייחס לרכישת המלון בעודו בנוי חלקית) לא נלקחו בחשבון בחישוב גובה המס. בית המשפט קבע כי המדובר בשאלה עובדתית, ועל-פי סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), הערעור לבית המשפט העליון הוא בשאלות משפטיות בלבד. השופט ח' מלצר הצטרף לפסק-הדין של השופט י' עמית, והעיר כי ישנו הבדל בין אופן הגדרת המונח "מקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכוש), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין) לבין ההגדרה המצויה בחוק

המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן – חוק המקרקעין), ולכאורה נראה כי חוק המקרקעין נוטה למבחן החיבור הפיסי של המחברים ואילו חוק מיסוי מקרקעין נוטה ל"מבחן הכוונה". גם השופטת ד' ברק-ארז הצטרפה לפסק-הדין, והוסיפה כי יישומו של "מבחן הכוונה", הלכה למעשה, צפוי להתבצע תוך שימוש בחלק מן המבחנים האחרים, שלהם אופי קונקרטי-יישומי. נוכח כל האמור, נדחה ערעורה של העותרת.

5. עיקר טענותיה של העותרת הוא כי "מבחן הכוונה" הינו בגדר חידוש פסיקתי, העומד בניגוד להלכה שנקבעה בעניין עיריית רמת גן. העותרת מדגישה כי באותו עניין נקבע כי אין לראות במערכת מיזוג אוויר, שהותקנה במבנה תיאטרון, מקרקעין לעניין מס רכישה. כמו-כן, לטענתה, בעניין עיריית רמת גן הודגש כי תכליתו של מס רכישה אינה מתיישבת עם נקיטת מבחן "מרחיב" להגדרת מקרקעין. העותרת מוסיפה כי לפי הבנתה, ישנו קושי ממשי בכך שמבחן הכוונה כפי שהוגדר בפסק-הדין נותן משקל לייעודו העסקי הספציפי של המבנה, וגם המבחן שעניינו בשאלה אם האובייקט יאבד את זהותו ואופיו בעקבות ניתוקו, פורש כך שהוא קושר בין זהות האובייקט לייעוד העסקי והתפקודי של הבניין. העותרת מוסיפה כי לעמדתה, למבחן הכוונה, כפי שהוגדר ויושם בפסק-הדין, ישנן השלכות רחבות היקף בענפי משפט שונים. לבסוף מציעה העותרת להבחין בין תשתית החיבור של מערכות החשמל ומיזוג האוויר, לבין החלקים המותקנים בה, כגון מנועי מזגנים.

6. העותרת טוענת גם כי נקבעה בפסק-הדין הלכה חדשנית באשר לפרשנות סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי זכות הערעור לבית המשפט העליון על החלטת ועדת ערר תהא בשאלה משפטית בלבד. לעמדתה, שגתה ועדת הערר ביישום ההלכה המשפטית שהיא עצמה קבעה, והקביעה כי השגה על כך היא בגדר "שאלה עובדתית", שאין עליה ערעור לפני בית המשפט העליון, עומדת בסתירה להלכה שלפיה יישום של חוק על עובדות שנקבעו הוא בגדר שאלה משפטית.

7. דין העתירה להידחות. בפסק-הדין נושא העתירה פירט ושיכלל בית המשפט העליון את המבחנים השונים המשמשים להבחנה בין מקרקעין למיטלטלין לעניין תחולת מס רכישה. עם זאת, המבחנים המפורטים בפסק-הדין הוזכרו ברובם גם בפסקי-הדין הקודמים בעניין קולנוע רנה ובעניין עיריית רמת גן. כך למשל, בעניין קולנוע רנה אישר בית המשפט העליון את מסקנתו של בית המשפט המחוזי לפיה לצד המבחן הפיסי, היינו שאלת היכולת להזיז או להפריד את המחברים, יש לבחון גם אם זהותם של המחברים נשמרת לאחר הפרדתם ואת השפעת ההפרדה על ערכם (ראו עמ"ה (מחוזי תל-אביב) 949/70 קולנוע "רינה" בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, פד"א ה 158,

162-163 (1972)). גם בעניין עיריית רמת גן, לצד המבחן הפיסי, הדגיש בית המשפט העליון כי מחוברים שאחרי הסרתם "אינם מאבדים את אופיים או זהותם העצמאית" הם בגדר מיטלטלין (שם, פסקה 16). כפי שהוער בפסק-דין של השופטת ברק-ארז, הרי שגם "מבחן הכוונה" נבחן בסופו של דבר לפי מעשים ותכונות חיצוניים ויישומם צפוי להתבצע תוך שימוש במבחני העזר המתאימים. מבחנים אלה, אשר פורטו בפסק-הדין נושא העתירה, אינם רחוקים מן המבחנים הנוהגים שהתגבשו בפסיקה. המסקנה היא כי גם אם ישנו חידוש הלכתי מסוים בפסק-הדין, המדובר בהתפתחות טבעית והדרגתית של ההלכה המשפטית (ראו למשל, דנ"א 7624/07 אליהו נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה קרית-אתא (11.5.2008); דנ"א 956/12 מוסקוביץ' נ' בית חולים ברזילי (26.2.2012)). לכך יש להוסיף כי ממילא לא כל הלכה חדשה מצדיקה את קיום ההליך הנדיר ויוצא הדופן של דיון נוסף בפסק דין של בית המשפט העליון. הליך זה שמור למקרים חריגים וספורים, שבהם עולה הצורך לבחון הלכות בעלות משמעות ציבורית או משפטית רחבה. פסק-הדין נושא העתירה, על אף חשיבותו, אינו נמנה על מקרים אלה. בהקשר זה ראוי להוסיף, כי מסקנתה של העותרת, לפיה חלים המבחנים שנקבעו בפסק-הדין גם מחוץ להקשר המיסויי שבו נקבעו, אינה עולה בהכרח מפסק-הדין, כפי שמפורט בפסק-דינו של השופט מלצר. אע"פ, כי לא נעלמה מעיני טענת העותרת, המצביעה על כך כי בעוד שבעניין עיריית רמת גן נקבע כי מערכת מיזוג אוויר בתיאטרון היא מיטלטלין, הרי שבענייננו נקבע כי מערכת מיזוג אוויר בבית מלון היא חלק מן המקרקעין. בין אם אכן מדובר בסתירה של ממש, ובין אם קיימים הבדלים רלוונטיים בין המקרים, הרי שבכל מקרה, סיווגו של "מחובר" מסוג מסוים אינו בגדר הלכה משפטית כללית ורחבת תחולה, מן הסוג שיש לקיים לגביו דיון נוסף בהרכב מורחב של שופטי בית המשפט העליון.

8. אף בהתייחסותו של בית המשפט העליון להבחנה בין שאלות משפטיות לבין שאלות שבעובדה, התייחסות המסתכמת בפסקה אחת קצרה, אין משום קביעת הלכה, ובוודאי שאין בה משום קביעת הלכה מרחיקת לכת, חדשה וקשה. אכן, כפי שנאמר לא פעם, "עד שנדע אם דברים שאמר בית-המשפט העליון בפסק-דין עולים הלכה, חייבת אותה הלכה לגלות עצמה על-פני פסק-הדין. וגילוי-פנים בהקשר ענייני פירושו הוא זה, שבית-המשפט ביקש במודע ובכוונת-מכוון לקבוע הלכה, ולא עוד אלא שביטא את כוונתו באורח ברור ומפורש; כך, לא פחות" (דנ"א 4804/01 רביזדה נ' גולדמן (19.8.2002)).

9. סופו של דבר, העתירה נדחת, בלא שהוגשה תשובה. על כן, לא ייעשה צו להוצאות.

ניתנה היום, י"ז בחשון התשע"ד (21.10.2013).

ה נ ש י א