

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8817/04 וערעור שכנגד

ע"א 11716/04

בפני :
כבוד השופטת א' פרוקצ'יה
כבוד השופט ס' ג'ובראן
כבוד השופט י' עדיאל

המערערת בע"א 8817/04 עיריית רמת גן
והמשיבה שכנגד :

המערערת בע"א 11716/04 : עיריית הרצליה

נ ג ד

המשיב בע"א 8817/04 מנהל מס שבח מקרקעין (תל אביב)
והמערער שכנגד והמשיב
בע"א 11716/04 :

ערעור וערעור שכנגד (ע"א 8817/04) על פסק-דין של ועדת ערר מס שבח מקרקעין בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, מיום 21.6.04 בתיק וע 1393/02, שניתן על-ידי כבוד השופט (בדימוס) ע' זמיר והחברים ד' מרגליות וצ' פרידמן; וערעור (ע"א 11716/04) על פסק-דין של ועדת ערר מס שבח מקרקעין בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 2.11.04 בתיק וע 1276/01, שניתן על-ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה והחברים דן מרגליות ו- י' ביליצקי.

תאריך הישיבה : כ"ח בכסלו תשס"ו (29.12.05)

בשם המערערת בע"א עו"ד אורן הירש
8817/04 והמשיבה
שכנגד :

בשם המערערת בע"א עו"ד בני גבריל, עו"ד עמית וינברג
: 11716/04

בשם המשיב והמערער
 שכנגד בע"א 8817/04
 והמשיב בע"א 11716/04 :
 עו"ד יהודה ליבליין

פסק-דין

השופט ס' ג'ובראן:

בפנינו שני ערעורים, דומים בתוכנם, אשר מהם עולות שתי סוגיות עיקריות: האחת, משותפת לשני הערעורים, האם זכאיות עיריות לשיעור מס רכישה מופחת, על-פי סעיף 8 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1975 (להלן: התקנות), בגין רכישת המקרקעין נשוא ערעורים אלה. השנייה, ייחודית רק לע"א 8817/04, האם יש לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין גם את שווי הציוד והמיטלטלין, אשר הותקנו במקרקעין, בהתאם להסכם הרכישה.

ע"א 8817/04 - העובדות וההליכים

1. עיריית רמת-גן התקשרה (ביום 23.1.01) בחוזה עם חברת ש.א.פ בע"מ ואמד פיתוח נדל"ן והשקעות בע"מ (להלן: המוכרות) לרכישת זכויות במקרקעין. בחוזה ביניהן, התחייבו המוכרות להקים ולבנות עבור עיריית רמת-גן מרכז תרבות, אולם תיאטרון ואודיטוריום עירוני (להלן: התיאטרון), אשר יכלול גם ציוד וריהוט. בנוגע לתמורה בגין רכישת התיאטרון, נקבע בחוזה, כי במסגרת הסכם הרכישה, תוותר עיריית רמת-גן למוכרות על תשלום היטל השבחה בסך 6,400,000 ש"ח על-פי שומה מוסכמת (מיום 30.5.00), וכן, על תשלום בסך של 4,075,000 ש"ח, ובסך הכולל-10,475,000 ש"ח. לאחר זאת, הוציא המנהל שומה זמנית (מיום 30.7.01) לפי סעיף 78(א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, רכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: החוק), בה קבע את סכום הרכישה בגובה 11,157,697 ש"ח, לאור תיאום הסכומים למדד יום המכירה, ואת מס הרכישה לפי שיעור מס רכישה רגיל (5%), בסך 557,885 ש"ח (לפני הצמדה וריבית).

2. על שומה זו, הגישה עיריית רמת-גן השגה. בהשגתה טענה, כי יש לחשב את מס הרכישה לפי תקנה 8(א) לתקנות, היות והנכס משמש כמרכז תרבות עירוני ללא רווח, המסובסד על ידה. בנוסף טענה, כי השווי איננו כולל את שווי המיטלטלין

המוערכים בסך 2,650,000 ש"ח, ולכן יש להעמיד את שווי הרכישה על 8,500,000 ש"ח. המנהל דחה השגה זו, בנמקו, כי בנין התיאטרון מביא להכנסה, ולפיכך קבע, כי מס הרכישה יגבה לפי שיעור מס רכישה רגיל (5%). עוד קבע, כי רכיבי הציוד מהווים חלק ממבנה התיאטרון, שאינם בגדר מיטלטלין. על החלטה זו הגישה עיריית רמת-גן ערר לועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו.

פסק הדין של ועדת הערר

3. ועדת הערר קבעה, כי פרשנות נכונה לסעיף 8(א) לתקנות הינה, כי רשות מקומית המבקשת ליהנות מהפטור החלקי ממס הרכישה, אשר מאפשר הסעיף, נדרשת לשכנע, כי במקרקעין שרכשה, אין כל פעילות אשר תניב לה סוג של "הכנסה". לעניין הגדרת המונח "הכנסה", בסעיף 8 לתקנות, קבעה ועדת הערר, כי יש לתת למונח זה את הפרשנות שנתן לו בית משפט זה בעבר, אשר הינה הכנסה מפעילות בעלת אופי מסחרי. לגבי הפעילות בתיאטרון, קבעה ועדת הערר, כי התיאטרון, אכן מציע לקהל הרחב, בתמורה לתשלום, הצגות, מופעים ופעילויות על בסיס רווחיות, ולכן יש לו "הכנסה". במקביל, קיבלה ועדת הערר את טענת עיריית רמת-גן, ברמה העובדתית, כי הפעילות הכוללת השוטפת של התיאטרון לא בהכרח מניבה לה רווחים, שכן, באמצעות רווחים אלה היא מסבסדת שירותים שונים כגון תרבות לקשישים, בתי ספר ועוד. אך, ברמה המשפטית, קבעה ועדת הערר, כי בסופו של דבר, יש לבחון את הרווחים, לעניין ההקלה בשיעור מס רכישה, במבחן המטרה הזמנית ולא רק במבחן המטרה הסופית. לפיכך, לעניין עיריית רמת-גן נקבע, כי לפי מבחן המטרה הזמנית, פעילותה נושאת אופי רווחי, ולכן, לא באה בגדרי סעיף 8 לתקנות. לאור זאת, דחתה ועדת הערר את הערר וחייבה את עיריית רמת-גן במס רכישה בשיעור רגיל.

4. בנוגע לסוגיה השנייה בה התעוררה מחלוקת בין עיריית רמת-גן למשיב, לגבי הכללת ערך הציוד והמיטלטלין ב"שווי הרכישה", קבעה ועדת הערר, כי את המונח "חיבור של קבע" המופיע בחוק, יש לפרש לאור הדין הכללי של חוק המקרקעין התשכ"ט – 1969. דהיינו, יש לפרש את המונח כך, שמחוברים הניתנים להפרדה אינם נחשבים בגדר מקרקעין. לפיכך, לענייננו, קבעה הועדה, כי הציוד והמיטלטלין המופיעים במפרט הטכני המצורף לחוזה, לא יהיו חלק משווי המקרקעין. זאת, כל עוד על ידי הסרת הברגים מהם, מוחזרת ניידותם אליהם והם אינם מאבדים את זהותם על ידי העברתם ממקום למקום. כמו-כן, נקבע, כי לאותה תוצאה מגיעים גם לפי מבחן הכוונה, משום שקשה להניח שהצדדים התכוונו לראות בציוד - חלק מן המקרקעין. לפיכך, קיבלה הועדה, את הערר שהגישה עיריית רמת-גן בנושא זה, אך משום שעיריית

רמת-גן לא הוכיחה את שווי הציוד, הורתה הועדה על החזרת הדיון אל מנהל מס שבח מקרקעין (להלן: המנהל), לקביעת שווי הציוד. מכאן, הערעור שבפנינו, אשר הגישה עיריית רמת-גן על אי הענקת שיעור מס רכישה מופחת על-פי סעיף 8(א) לתקנות, וערעור שכנגד שהגיש המנהל על אי הכללת שווי הציוד והמיטלטלין ב"שווי הרכישה" של התיאטרון.

הטענות בערעורים

5. לטענת עיריית רמת-גן, הביטוי "הכנסה" בסעיף 8(א) לתקנות לא מוגדר בחוק ואף לא בתקנות, ולפיכך ישנן כמה דרכים אפשריות לפרשו. לשיטתה, המשמעות הנכונה ביותר לביטוי לעניין הסעיף הנ"ל היא "הכנסה חייבת", כהגדרתה בפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה). כמו-כן, טוענת עיריית רמת-גן, יש לפרש את הביטוי "שאינ עמם ושלא תהיה בהם בעתיד הכנסה" שבסעיף 8(א) לתקנות כך, ששיעור מס רכישה מופחת יינתן, במידה ורשות מקומית רוכשת מקרקעין למטרה ציבורית ולא למטרות עשיית רווח. זאת, בהבדל מנכסים הנרכשים על ידי רשות שלא "לצרכי ציבור" ומשמישים רכוש מסחרי-עסקי להפקת רווחים. לפיכך, טוענת עיריית רמת-גן, כי לאור העובדה שפעילותו השוטפת של התיאטרון אינה מניבה רווחים לאור סבסוד שירותי תרבות, וישנו עודף הוצאות על פני הכנסות, היה על הועדה לקבוע, כי עיריית רמת-גן חוסה בצל סעיף 8(א) לתקנות ולהחילו עליה. עוד מוסיפה וטוענת היא, כי לעניינה ועדת הערר קבעה, שלצד פעילות בלתי מסחרית הקיימת בתיאטרון, מתקיימת בו גם פעילות מסחרית, וכי ביחס לפעילות המסחרית, הטבת מס הרכישה אינה יוצרת תחרות בלתי הוגנת, משום שמחירי הכרטיסים בתיאטרון זהים לאלו הנמכרים על ידי גופים מתחרים. לטענת עיריית רמת-גן, הפעילות הבלתי מסחרית ולטובת הציבור של עיריית רמת-גן בכלל ושל התיאטרון בפרט, אינן פעילויות אשר מעצם טיבן מתקיימת בהן תחרות. לפיכך, אמלא ההטבה במס הרכישה ואלמלא הפעילות העסקית המתקיימת בתיאטרון, לא הייתה יכולה לספק את אותם שירותים בלתי מסחריים הניתנים על ידה לתושבי העיר. לכן, לטענתה, המבחן אותו ראוי להפעיל הינו מבחן "המטרה הציבורית", לפיו אין חשיבות לכך שהפעלת מקרקעין נעשית באופן כלכלי, כל עוד ההכנסות מיועדות לטובת הציבור.

6. בנוגע לערעור שכנגד, טוענת עיריית רמת-גן, כי מבחן הציבור של קבע, אותו קבעה ועדת הערר, ראוי ועולה בקנה אחד עם תכלית מס הרכישה. לטענתה, המיטלטלין והציוד הייעודי שנרכשו על ידי עיריית רמת-גן לטובת התיאטרון, במסגרת

החווה, אינם נחשבים "מקרקעין" ולכן אין להכליל את שווי הרכישה", ואין לייחס למחוקק המשנה כל כוונה למסות שכאלו במסגרת מס הרכישה.

7. מנגד, כתשובה לערעור עיריית רמת-גן, טען המנהל, כי עיריית רמת-גן מבקשת להוסיף ללשון הסעיף מלים נוספות או לשנות את התיבה "הכנסה" כך שתחתייה יבואו המונחים "רווח" או "הכנסה חייבת", אולם, זאת מבלי שהצליחה להראות מקרים בהם זו הייתה משמעות המונח. תכלית התקנה הינה לתת הקלה למוסדות ציבור ורשויות מקומיות, מקום שגופים אלו פועלים למימוש המטרות הציבוריות שלהם, ובלבד שפעילות זו לא עולה לכדי "עסק" המתחרה עם עסקים דומים. בענייננו, טוען המנהל, כי אם עירייה רוכשת מקרקעין לצורך מטרות מסחריות אשר יש בצידן הכנסות, הרי שבעניין זה היא פועלת בתחום "המשפט הפרטי", ואין כל תכלית והיגיון לתת לה הקלה בתשלום מס הרכישה, כאשר עסקים דומים משלמים מחיר מלא. נהפוך הוא, אם תינתן למערערת הקלה, תהיה זו הפליה לטובתה. עוד טען המנהל, כי עיריית רמת-גן מפיקה מהתיאטרון הנאה מסחרית-עסקית, וכי פעילותו מהווה תחרות לעסקים דומים במרחב גוש דן ולכן אינה זכאית להקלה בתשלום המס. לטענת המנהל, העובדה שההכנסה מהתיאטרון מופנית לסבסוד פעולות אחרות, אינה משנה דבר, שכן עיריית רמת-גן חייבת לעשות זאת במסגרת תפקידיה, וקבלת גישה תביא לכך שכל רכישת מקרקעין בידיה תזכה להקלה בתשלום מס רכישה.

8. אשר לערעור שכנגד, טוען בו המנהל, כי שווי הרכישה של התיאטרון הוא כשווי החוזי המוסכם הכולל ציוד ומיטלטלין, אשר הינם חלק בלתי נפרד מאולם התיאטרון וממפרט הבניה שלו. לטענת המנהל, בכל הנוגע לשווי "זכות במקרקעין", פרשנות הועדה מובילה לאבסורד שלפיו כמקרקעין ייחשבו רק הבטון וחיפוי האבן, וכל יתר האלמנטים במבנה, בהיותם "פריקים", ייחשבו כמיטלטלין. לטענתו, היות ועיריית רמת-גן חכרה את המקרקעין ל-999 שנה, ובעתיד הנראה לעין כוונתה להפעיל את התיאטרון לקיום מופעים והצגות, הרי שהציוד והמיטלטלין שהופיעו במפרט הבניה נועדו להיות חלק קבוע מהמבנה. זאת, לטענת המנהל, כל עוד לא הובאה כל ראייה לכך שחלק מהציוד והמיטלטלין הם "ארעיים", וכי בכוונת עיריית רמת-גן לסלקם לאחר תקופה קצרה. כמו-כן, לטענתו, גם על פי מבחן הכוונה, נגיע לאותה מסקנה, שכן כל הציוד והמיטלטלין המחוברים אל מבנה התיאטרון, גם אם ניתן לפרקם בצורה כזו או אחרת, עדיין מהווים "מקרקעין". זאת, מפני שלטענת המנהל, כוונת עיריית רמת-גן היא שציוד זה יהיה מחובר כך באופן קבוע, שאחרת לא תוכל לתפעל את התיאטרון על פי ייעודו, ולתוצאה זו מגיעים על פי מבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי. כמו-כן, טוען המנהל, כי פסק הדין מעניק למערערת ניכוי כפול של שווי המיטלטלין,

שכן מלכתחילה, הפחיתה עיריית רמת-גן את שווי המיטלטלין מהשווי המוצהר של העסקה (11,740,000 ₪ במקום 14,400,000 ₪). לכן פסק הדין מעניק לה הפחתת שווי כפולה.

תחולת סעיף 8(א) לתקנות

9. סעיף 8(א) לתקנות, קובע לאמור:

"8. רשות מקומית [תיקון: תשמ"ב]
(א) רשות מקומית מחוייבת במס רכישה של 0.5%
לגבי מכירת זכות במקרקעין שבהם שוכנע המנהל
שאינ עמם ושלא תהיה בהם בעתיד הכנסה."

מן הסעיף משתמע, כי רשות מקומית המעוניינת ליהנות מהפטור בסעיף הנ"ל, נדרשת להוכיח, כי במקרקעין שרכשה, אין כל פעילות המניבה לה "הכנסה", ואף לא תתקיים במקרקעין זה כל פעילות שכזו בעתיד. בענייננו, נראה, כי עיקר המחלוקת, טמונה בפירושו הנכון של המונח "הכנסה". לשיטת עיריית רמת-גן, הכנסה משמעותה "הכנסה חייבת" ואילו לשיטת המנהל, "הכנסה" משמעותה תקבול מפעילות מסחרית.

10. המונח "הכנסה" עשוי להיות פשוטו כמשמעו, כהגדרתו המילונית, כל סכום כסף אשר מקבל אדם בעד עבודתו, עסקיו וכו'. בנוסף, אפשרי פירוש המונח כפי שמוגדר בפקודת מס הכנסה, שם נקבע, כי "הכנסה" היא "הכנסה ממקור". אולם, אפשריים אף הפירושים הכנסה "ברוטו", או הכנסה "נטו" וכן אפשרית גם טענת עיריית רמת-גן, כי הכוונה היא להגדרה מצומצמת יותר של המונח, כגון "הכנסה חייבת". כן אפשרית, פרשנות המנהל כי הכנסה היא הכנסה מפעילות מסחרית. הפרשנות המשפטית הנכונה תיקבע על-פי תכלית החקיקה. וכך קבע הנשיא ברק בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2), 70, לעניין חקיקת מס:

"מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה
אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס"

11. תכליתו של סעיף 8(א) לתקנות, להעניק הקלת מס לרשות מקומית הפועלת למען מטרה ציבורית, אך זאת כל עוד היא פועלת כגוף ציבורי למען מטרה ציבורית וכל עוד שאין בפעילות תחרות עם גופים מסחריים. שכן, במידה שהרשות המקומית פועלת בתחרות עם גופים עסקיים, הרי שיש בהענקת ההקלה לפעילות זו, כדי לפגוע בתחרות ולהעניק לרשות המקומית יתרון בלתי הוגן. לאור תכלית זו, הרי שיש לפרש את המונח "הכנסה" כ"הכנסה מפעילות מסחרית". פרשנות זו תגשים את תכליתו של

סעיף 8(א) לתקנות. פרשנות זו תעניק הקלה לרשות המקומית, כל עוד שאין היא מתחרה בגופים עסקיים. באופן דומה פורשו סעיפי פטור למוסדות ציבוריים בחוקי המס השונים (ראו סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961.

12. עיריית רמת-גן, איננה מכחישה, כי בתיאטרון מתרחשים דרך קבע אירועים שונים, הצגות ומופעים, אשר להם נמכרים כרטיסים במחיר מלא. לפיכך, ניתן לומר, כי התיאטרון פועל בתנאי תחרות מסחרית עם כל יתר אולמות התיאטרון בקרבתו הגיאוגרפית, הן מבחינת תוכן פעילותו והן מבחינת מחירי כרטיסיו, אשר מספקים לה הכנסה. ככזה, התיאטרון, אשר הינו עסק על-פי כל קריטריון, אינו זכאי להקלה בתשלום המס על-פי סעיף 8(א) לתקנות.

13. עיריית רמת-גן, מוסיפה וטוענת כאמור, כי חרף העובדה שיש לה הכנסות מסחריות מהתיאטרון, אין לה למעשה כל הכנסות בפועל, משום שכספים אלו, מועברים לצרכי סבסוד פעילויות שונות. ולכן, כך נטען, היא נכנסת לגדרי סעיף 8(א) לתקנות. לעניין טענה זו, נראה לי, כי גם השימוש בכספים אותם מרוויחה העירייה באמצעות התיאטרון, לצורך סבסוד פעילויות שונות, איננו משנה לענייננו. שהרי, כספים אלו מהווים למעשה הכנסה לעירייה, וזאת ללא קשר לאיזו מטרה וכיצד ישתמשו בהם, ובמנותק מהשאלה האם בסופו של דבר, יהוו רווח או לא. בדומה לכך, גם נקבע בבית משפט זה בעבר, בע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4), 800, כי:

"האם ניתן לומר שמטרת עיסוקה של המערערת אינה השגת רווחים? אכן, אין זו מטרתה הסופית, שהיא עשיית צדקה. אולם מטרתה הזמנית היא השגת רווחים, כדי לממן את פעילות הצדקה. למערערת היו רווחים בפועל, ואין היא מוכרת את המצרכים על בסיס התנדבותי או במחירים נמוכים ממחירי השוק. משמע - מטרתה, בשלב זה היא הפקת רווחים, אם כי מבקשת היא, לאחר מכן, לעשות בהם שימוש שלא למטרת רווח. סבורני שבהפעלת מבחן המטרה יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית. שהרי מטרה זו משליכה כרגיל על השאלה אם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה, ואם יהיו כאלו - נדרש מיסויו של ערך מוסף זה." (ראו עוד לעניין זה בע"א 40/64 ראש העירייה, חברי המועצה ובני העיר ת"א-יפו נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד כרך י"ח (3) 524).

14. סיכומו של דבר, בענייננו, די בכך שבמקרקעין האמורים מתנהלת גם פעילות אשר נחשבת מסחרית, קביעה אותה ביססה ועדת הערר, בכדי לפסול את מתן זכאות עיריית רמת-גן להקלה במס. שאחרת, קבלת גישת עיריית רמת-גן לעניין זה, תביא לכך שכל רכישת מקרקעין באשר היא, בידי רשות מקומית, מוסד ציבורי או ככלל כל מוסד שהוא, אשר הינו נטול כוונת רווח, יזכו תמיד להקלה בתשלום מס רכישה, וזאת בהיעדר רווחים כספיים בחישוב הסופי, מפעילות מסחרית שתנוהל במקרקעין שיירכשו. לפיכך, דין ערעורה של עיריית רמת-גן להידחות.

שווי הרכישה של המקרקעין

15. האם יש לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין הנדונים, גם את שווי של הציוד והמיטלטלין שהותקנו בתיאטרון כמפורט במפרט הטכני המצורף לחוזה הרכישה, ואשר נכלל כחלק מהתמורה על-פי החוזה? ובענייננו, יש להחליט האם נכון הוא לכלול בשווי הרכישה של המקרקעין גם את ציוד התאורה וההגברה, מסך, צגים חשמליים, כסאות, במה, מראות, מערכות מיזוג אוויר ועוד.

16. לשיטתי, מחוברים הניתנים להפרדה, אינם בגדר מקרקעין לעניין חוק מיסוי מקרקעין. בענייננו, הכללתם של חפצים כגון אלו המתוארים לעיל בחישוב סך שווי הרכישה, לצורך חישוב סכום מס הרכישה מתוכו, איננה נראית כמתיישבת נכונה עם תכלית החקיקה. שהרי, אין לייחס תכלית, למסות מיטלטלין כגון אלו, במסגרת מס הרכישה בגין רכישת מקרקעין. במקרה דנן, מדובר כאמור בחפצים, אשר על-ידי הסרת ברגים שבים להיות ניידים ואינם מאבדים את אופיים או זהותם העצמאיים, ומהווים למעשה מיטלטלין. לפן זה יש חשיבות מכרעת, ויש לאבחן בין ציוד שכזה, לבין מיטלטלין שאין הדבר כך לגביהם. לפיכך, בענייננו, נראה כי המיטלטלין והציוד אכן אינם חלק מן המבנה המקרקעין.

17. לעניין זה ראו גם את אשר נאמר בנוגע למיטלטלין בעמ"ה 949/70 קולנוע רינה בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פד"א ה 158, :

"[ש]את האבחנה בין ריהוט וציוד מצד אחד, לבין בנין מהצד השני, יש לבסס לא רק על הניידות הפיזית, אלא גם על ההיבט הכללי. אפשר להצמיד לבנין כסא, ראי, מנורה וכו', ועל ידי ההצמדה, הם מאבדים את ניידותם, אך ניידות זו היא זמנית; על ידי חסרת הברגים, מוחזרת הניידות לחפצים אלה"

18. כך, בדומה, בע"א 412/86 ג'השאן מוריס נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד מג(3), 433, נקבע לעניין מס קניה, אולם ניתן להשליך מכך לענייננו, כי:

"מה דין מיטלטלין המחברים למבנה? בעזרת ה"לרבות" השמיענו המחוקק, כי מיטלטלין מסויימים ("מעלית", "הסקה מרכזית", "ריהוט", ובהימלא תנאי מפורש נוסף - גם "סחורה אחרת"), גם "כשהם מותקנים במבנה" אין הם חדלים מלהיות "טובין". [...] שולחן, אשר יוצר כרהיט, אין חיבורו למבנה - בקיבוע רגליו לאריחי המרצפת, או בהברגת אחת מדפנותיו אל קיר - משנה את מהותו כרהיט. שולחן שכזה הוא בגדר "ריהוט המותקן במבנה". והוא הדין ביתר הרהיטים: ארון וכוננית הקבועים בקיר החדר, כורסאות הקבועות ברצפת אולם התיאטרון, מנורה שהוצמדה אל התקרה או אל קיר, וכל כיוצא-באלה. המכנה המשותף לכל אלה מתבטא בשניים: הם יוצרו בתהליך ייצור נפרד, וחרף התקנתם במבנה הריהם קיימים במובחן מן המבנה עצמו, אין הם מהווים חלק בלתי נפרד מן המבנה, ובדרך-כלל אף ניתנים להפרדה ממנו." (ההדגשות שלי)

לאור כל האמור, מסכים אני עם החלטת ועדת הערר בעניין זה, המבוססת על ממצאיה העובדתיים ודוחה את טענות המנהל בעניין זה.

ע"א 11716/04 - העובדות וההליכים

19. הסוגיה המשפטית אשר מתעוררת בערעור זה, הינה מקבילה לסוגיה הראשונה אשר התעוררה בערעור 8817/04, ועוסקת בשאלה האם זכאית המערערת, עירית הרצליה, לשיעור מופחת של מס רכישה בגין העסקה שביצעה, בהתאם להוראות תקנה 8(א). העסקה, נשוא ערעור זה, תחילתה בהסכם פיתוח (להלן: הסכם הפיתוח) בין עירית הרצליה (להלן: העירייה) לבין עמותת חיל האוויר (להלן: העמותה), ולפיו נתנה העירייה רשות לעמותה להקים על חלק מהחלקה, מבנה שישמש כבית חיל אוויר. העמותה מצידה, התחייבה לבנות בתוך בית חיל האוויר אולם תיאטרון שיכלול כ- 800 מקומות, ואזורי סמך המשתרעים על פני כ- 1,000 מ"ר לצורכי חזרות אחסון וכו', (להלן: תיאטרון חיל אוויר).

יש לציין, כי מיום תחילת הפעלת התיאטרון (אפריל 2003) ועד ליום 3.2.04 נמכרו כ- 2500 מנויים. המנוי הנמכר הינו לשבע הצגות, כאשר מחיר כל מנוי עומד על 585 ש"ח; מחיר כרטיס בודד הינו 85 ש"ח; העירייה קיבלה הכנסות בסך של כ- 1,500,000 ש"ח; הגירעון של התיאטרון עומד על סכום של כ- 3,000,000 ש"ח; התיאטרון אינו פועל למטרות רווח.

ביום 18.1.01 דיווחה העירייה על רכישת הזכויות בהתאם להסכם חכירת המשנה והסכם הפיתוח והתוספת להסכם, בשומה עצמית, אשר בה ביקשה כי תחויב במס רכישה בשיעור של 0.5%, לפי תקנה 8(א) לתקנות מס רכישה. בהמשך לזאת, ביום 25.02.2001, הוציא המשיב, מנהל מס שבח מקרקעין באזור נתניה, הודעת שומה זמנית לפי ס' 78(א)(1) לחוק, לפיה חויבה העירייה בתשלום מס בשיעור של 0.5% על כך, הגישה העירייה השגה ובה ביקשה לתקן את השומה הזמנית ולהוציא במקומה שומה בשיעור 0.5% בהתאם לסעיף 8(א) לתקנות. אולם, השגה זו נדחתה והוצאה שומה חדשה בסך 1,350,049 ₪, ולפיכך על החלטה זו הגישה העירייה ערר לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

ועדת הערר דחתה את עררה של העירייה, ומכאן הערעור שבפנינו.

בערעורה, טוענת העירייה, כי רכישת התיאטרון על-ידה, נעשתה למטרה ציבורית שאין עימה רווח, ובמסגרת תפקידיה כרשות ציבורית, הכוללים בין היתר אספקת שירותי תרבות לתושבי העיר. כמו-כן, טענה, כי התיאטרון העירוני הינו מבנה ציבורי על-פי דין וכי לא רכשה את אולם התיאטרון על מנת להפיק ממנו רווח או הנאה כלכלית ו/או עסקית ו/או מסחרית כלשהם. נהפוך הוא, לטענתה השקיעה ועודנה משקיעה משאבים עצומים בעלויות הקמת התיאטרון, בפיתוח הסביבתי, בפנינויים, כמפורט בהסכם הפיתוח ובתוספת, ובהפעלתו השוטפת, לרווחת הציבור. בנוסף, טענה העירייה, כי התחייבה להסב את כל זכויותיה והתחייבויותיה לגבי התיאטרון על פי הסכם הפיתוח והתוספת, ללא כל תמורה, לתאגיד ציבורי אשר יתנהל כמשק סגור, אשר לה לא יהיה כל רווח מפעילותו כתיאטרון או תמורה מרווחיו כתאגיד ציבורי.

לאחר בחינה מדוקדקת ומעמיקה של ערעור זה, נראה, כי הסוגיה המשפטית העולה בו, כמו גם אופייה, טיבה וטענותיה של המערערת בפרשה זו, דומות ואף כמעט זהות, לאלו אשר מתקיימות בע"א 8817/04 לעיל.

לפיכך, נראה כי אין צורך לסקור ולחזור שוב על הטענות השונים, ויש לדחות ערעור זה גם כן, מאותן הסיבות והשיקולים.

סוף דבר

20. התוצאה היא, אפוא, כי יש לדחות את ערעור עיריית רמת-גן ואת ערעור המנהל שכנגד, בתיק 8817/04. בנסיבות העניין, ישא כל צד בהוצאותיו.

כמו-כן, יש לדחות את הערעור בתיק 11716/04.

ש ו פ ט

השופטת א' פרוקצ'יה :

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט י' עדיאל :

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור, בפסק-דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, ח' באדר תשס"ו (8.3.06).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

