



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 924/12

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער: מדינת ישראל – מנהל מס שבח חיפה

נגד

המשיבה: אספן בניה ופיתוח בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (הנשיא
(בדימוס) סלוצקי ורואי החשבון יחזקאלי-גולן ופסטנברג)
מיום 24.8.11 בו"ע 615-03-10

תאריך הישיבה: כ"ב בטבת התשע"ד (25.12.13)

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה: עו"ד אופיר סעדון; עו"ד אפרת רוסינסקי

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (הנשיא (בדימוס) סלוצקי ורואי החשבון יחזקאלי-גולן ופסטנברג) מיום 24.8.11 בו"ע 615-03-10. עניינו של הערעור בשאלת סיווגה של שותפות פלונית כאיגוד מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, וזאת לעניין חיוב מכירת זכויות בה במס רכישה.

רקע

ב. ביום 30.6.02 חתמו החברות אשל הירדן אחזקות 2000 בע"מ (להלן אשל אחזקות), ליגת תעשיות בע"מ (להלן ליגת), ליגת אשל הירדן ניהול פרויקטים בע"מ (להלן ליגת אשל הירדן), שבעלי מניותיה הם אשל אחזקות וליגת) ושקמונה חברה

ממשלתית עירונית לשיקום הדיור בחיפה בע"מ (להלן שקמונה) על "הסכם ליסוד שותפות מוגבלת 'לב הדר גיל הזהב – שותפות מוגבלת'" (להלן בהתאמה הסכם השותפות ו- השותפות). בהסכם השותפות נקבע (סעיף 3.1), כי ליגת אשל הירדן תהיה השותף הכללי בשותפות, ויתר החברות הנזכרות תהיינה שותפים מוגבלים בשותפות. לפי המבוא להסכם, השותפות הוקמה לשם הקמת פרויקט על מקרקעין בהדר הכרמל; הפרויקט הוגדר בסעיף 3.1 להסכם כדלקמן:

"תכנון, בניה, ניהול והפעלה של קומפלקס בניה במקרקעין אשר ינצל את מלוא זכויות הבניה במקרקעין, ויכלול בנין בו יינתנו שירותי השכרה למגורים (להלן: בנין המכרז) בהתאם למכרז מספר 6/2002 אשר פורסם על ידי משרד הבינוי והשיכון – אגף נכסים ודיור (להלן: המכרז). מובהר בזאת כי בנין המכרז יכלול בין 180 לבין 200 יחידות דיור".

בסעיף 11.3 להסכם השותפות נקבע, כי "חברת הניהול בתקופת תוקפו של החוזה עם משרד הבינוי והשיכון אשר ייחתם על פי תנאי המכרז, תהיה שקמונה".

ג. ביום 2.10.02 זכתה השותפות במכרז של משרד הבינוי והשיכון למתן שירותי השכרה למגורים ל-200 יחידות דיור, מהן 159 בנות חדר אחד ו-41 בנות שני חדרים, וביום 26.3.03 חתמה על הסכם עם משרד הבינוי והשיכון. תקופת ההסכם, כאמור בו, היא לחמש עשרה שנה עם אופציה לחמש שנים נוספות. בסעיף 13.3 להסכם זה נאמר, כי לאחר השלמת הבניה יפנה המשרד לשותפות שוכרים אשר יאושרו על ידיו לשכירת הדירות במקבץ הדיור. עוד נאמר בהסכם, (סעיף 13.4), כי השותפות תחתום עם כל שוכר על חוזה שכירות אישי, וכי (סעיף 13.5) דמי השכירות החודשיים שישולמו לשותפות יעמדו על 498,000 ש"ח (סכום זה כולל הן את דמי השכירות שמשלמים השוכרים, הן את השתתפות משרד הבינוי בדמי השכירות). השותפות השלימה את רכישת המקרקעין, והקימה את מקבץ הדיור הכולל את יחידות הדיור, וכן חדר כביסה, אולם לפעילות חברתית, שטח של 642 מ"ר המחולק ל-18 חנויות, וחנויות תת קרקעי הכולל 82 חנויות. כעולה מפסק דינה של ועדת הערר, הדירות במקבץ הדיור אוכלסו על ידי עולים מחבר העמים, שהופנו על ידי משרד הקליטה. ביום 26.12.06 נחתמה תוספת להסכם השותפות, בה נקבע כי שקמונה תעניק שירותי ניהול גם לשטחי המסחר ולחנויות.

ד. ביום 16.3.08 חתמו המשיבה, אספן בניה ופיתוח בע"מ (להלן אספן), ואשל אחזקות על הסכם, בגדרו מכרה אשל אחזקות לאספן את מניותיה בליגת אשל הירדן

ואת חלקה בשותפות. שווי הפרויקט הוערך בהסכם זה (סעיף 5.2) ב-67,567,500 ש"ח, ומחיר הרכישה הועמד על 50% משווי הפרויקט בניכוי התחייבויותיהן (נטו) של השותפות וליגת אשל הירדן (בסה"כ 9.8 מיליון ש"ח). המערער קבע כי השותפות היא איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, וכי על אספן לשלם מס רכישה בגין רכישת זכויותיה של אשל אחזקות בשותפות. השגה שהגישה אספן נדחתה (ביום 19.11.09), והיא הגישה ערר לועדת הערר (ו"ע 615-03-10).

ה. בעררה טענה אספן, כי השותפות אינה מהוה איגוד מקרקעין שכן פרט לנכס המקרקעין לשותפות ישנם נכסים נוספים – ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, מוניטין, מרכז מסחרי הרשום כמלאי עסקי וחניון. עוד טענה אספן, כי פעילותה של השותפות במתן שירותי ניהול להפעלת מקבץ הדיור וניהול החניון והכנסותיה מאלה מוציאים אותה מגדר איגוד מקרקעין.

מנגד טען המערער, כי לא קיים נכס נפרד שהוא הסכם שירותי ניהול והשכרה ומדובר בשירותים מינימליים בלבד המאפיינים נכס מניב, וכי לא קיים נכס מוניטין שיש בו כדי לתמוך בהוצאת השותפות מגדר איגוד מקרקעין. נטען, כי השותפות מעניקה שירותי השכרה בלבד, וכי אין לראות בהסכם השכירות נכס נפרד.

קודם שנעמוד על פסק דינה של ועדת הערר, נעמוד על פסק הדין בע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (2010); להלן עניין וילאר), אליו נדרשו ועדת הערר בפסק דינה והצדדים בטענותיהם בערעור.

פסק הדין בעניין וילאר

ו. כעולה מפסק הדין בעניין וילאר, היתה המערערת דהתם בעלת זכויות במקרקעין, יחד עם שתי חברות נוספות. הבעלים המשותפים התקשרו עם חברת עמידר בהסכם להקמת מקבץ דיור במקרקעין שיועמד לרשות עמידר, בעוד הבעלים המשותפים יספקו שירותי דיור לתקופה בת עשר שנים. המערערת שם התקשרה, בטרם נבנה מקבץ הדיור וניתן היתר בניה, בהסכמים נפרדים לרכישת זכויותיהן של החברות הנוספות – הסכם אחד לרכישת זכויותיהן במקרקעין, והסכם אחר לרכישת זכויותיהן לפי ההסכם עם עמידר. רשויות המס קבעו כי המערערת חייבת בתשלום מס רכישה בגין התמורה הכוללת שנקבעה בשני ההסכמים. השגה שהגישה המערערת – נדחתה, וכך גם ערר לועדת הערר.

ז. בית משפט זה, מפי חברי השופט דנציגר, קבע (בפסקה 26) כי ההבחנה שנעשתה בין התמורה בגין הבעלות והתמורה בגין הזכויות על פי הסכם עמידר – מלאכותית. נאמר (פסקה 28), כי שווי המקרקעין נגזר מייעודם כמקבץ דיור, ועל כן שוויים "כולל גם את שווי הזכויות על פי הסכם עמידר, והתמורה הכוללת שנקבעה בעסקה היא התמורה שמשקפת את שווי הזכות במקרקעין שנמכרה". עוד נאמר בפסק הדין, כי גם הוראות ההסכמים הרלבנטיים מובילות למסקנה דומה. בית המשפט נדרש (פסקה 29) להוראות לפיהן "קודם להשלמת בנית מקבץ הדיור לא ניתן היה להפריד בין הזכויות על פי הסכם עמידר לבין הבעלות במקרקעין", ולפיכך – כך נאמר – "מבחינה כלכלית תוכנה האמיתי של העסקה לא היה מכירה של שתי זכויות נפרדות". בית המשפט הוסיף, כי אף אם ניתן היה להעביר את הזכויות על פי הסכם עמידר באותו שלב, הנה "משעה שנמכרה זכות הבעלות יחד עם הזכויות על פי הסכם עמידר לאותו הגורם, הרי שאלה האחרונות נבלעות בזכות הבעלות" (פסקה 30). נאמר, כי אף לפי חוות הדעת השמאיות שהגישה המערערת לוועדת הערר, יש ללמוד על שווי הבעלות משווי הזכויות הצפויות על פי הסכם עמידר. בית המשפט הוסיף, כי באופן עקרוני יש להניח, שהתוצאה המיסויית היתה שונה אם היתה זכות הבעלות נמכרת לגורם פלוני, והזכויות לפי הסכם עמידר לגורם אלמוני. היחס בין מקרה זה בו פסקה ועדת הערר (בהרכב ששניים מחבריו השתתפו גם בהרכב הוועדה בענייננו) על פי עמדת רשות המסים (הדבר אושר בבית משפט זה) לבין הנידון דידן הוא חלק מסלעי המחלוקת שלפנינו.

פסק דינה של ועדת הערר

ח. בפסק דינה של ועדת הערר בענייננו נאמר (פסקה 5), כי "הקמת מקבץ הדיור על פי ההסכם עם המשרד היא חיונית לביצוע מטרת שותפות הדר ולייצור הכנסותיה כפי שנקבע בהסכם היסוד, ואין להחשיב את מימוש הזכויות על פי ההסכם עם המשרד כטפל למטרות השותפות. מכירת המניות בעסקה שבפנינו מהווה את מכירת זכאותו של המוכר בבעלות במקרקעין יחד עם הזכויות על פי ההסכם עם המשרד", אולם לצד זאת נאמר כי "מבחינה כלכלית תוכנה של העסקה לא היה מכירת שתי זכויות נפרדות – האחת זכות הבעלות והשנייה הזכויות על פי ההסכם עם המשרד – אלא מכירת זכות אחת והיא הבעלות על המקרקעין ששווייה נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל על פי ההסכם עם המשרד". עוד נאמר (פסקה 6), כי "ברור שלעסק לב הדר קיים מוניתין בשווי כלשהו. למוניטין שרכש עסק שהוא נכס בלתי מוחשי יש ערך כלכלי. עסקת המכר שבפנינו כוללת את חלקו היחסי של המוכר במוניטין כחלקו בשותפות לב הדר". בהתבסס על חוות דעת מטעם המשיבה לעניין המוניטין נאמר, כי

"שווי הפעילות העסקית של 'לב הדר' עולה על 10% משווי כלל נכסיה", וגם מטעם זה אין לקבוע שמדובר באיגוד מקרקעין.

הטענות בערעור

ט. המערער טוען, כי עסקינן במקרה דומה למקרה שנדון בעניין וילאר, באשר הזכויות מכוח ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון נבלעות בזכות הבעלות, ופסק דינה של ועדת הערר סותר את הלכת וילאר. נטען, כי נסיבות ענייננו מובהקות יותר מנסיבותיו של עניין וילאר, ככל שהדברים אמורים ב"זכות אחת". עוד נטען, כי "בכך שלאיגוד מקרקעין יש זכויות לפי חוזי שכירות אין כדי להוציא אותו מגדר של איגוד מקרקעין" (סעיף 21), וכי השכרת הדירות היא פעילות אופיינית של איגוד מקרקעין. עוד נטען, כי בפסק דינה של ועדת הערר קיימת סתירה פנימית לעניין זה. באשר למוניטין נטען, כי בניגוד לרושם העולה מפסק דינה של ועדת הערר, המערער חלק על עצם קיומו של מוניטין, וכי המשיבה לא הוכיחה קיומו. נטען, כי "ידע" אינו מוניטין, וכי קיומו אינו רלבנטי לתכלית מיסויה של פעולה באיגוד מקרקעין. לטענת המערער, המוניטין לגביו טענה המשיבה שייך לשקמונה, להבדיל ממוניטין של השותפות.

י. המשיבה טוענת, כי השותפות מנהלת עסק בעל מאפיינים אקטיביים, שהפעילות בו חורגת במידה ניכרת מהעמדת המבנה להשכרה פסיבית, וכי היא מחזיקה בנכסים אחרים שאינם נכסי מקרקעין המשמשים לייצור הכנסותיה ואינם טפלים למטרותיה, כגון מוניטין. בכך – לפי הטענה – נבדל עניינה של השותפות מפסק הדין בעניין וילאר. המשיבה טוענת, כי ההכנסה מפעילות השותפות מסווגת בספריה כהכנסה מעסק, וכי השותפות גובה ממשרד הבינוי והשיכון מע"מ בגין השירותים הניתנים על ידיה, ואלה מלמדים על אופי פעילותה. נטען, כי הזכויות מכוח ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון מהוות נכס עצמאי ונפרד שאינו נחשב כזכויות במקרקעין, והוא חיוני למטרות השותפות. עוד טוענת המשיבה, כי הטענות בערעור באשר למוניטין הן עובדתיות במהותן, וזאת הגם שבערעור על ועדת ערר ניתן להעלות טענות משפטיות בלבד. לפי הנטען, הטענה כי המוניטין שייך לשקמונה הועלתה לראשונה במסגרת הערעור, ומכל מקום יש לדחותה לגופה, הן באשר "לשותפות נצמח מוניטין משל עצמה" (סעיף 33), והן באשר "המוניטין בו מדובר אינו אך ורק בהפעלת מקבצי דיור אלא בתחומים נוספים אליהם מתייחסת חוות הדעת". עוד נטען, כי אין להבחין בין "ידע" לבין מוניטין.

יא. בתשובה טוען המערער, כי שאלת סיווגה של השותפות כאיגוד מקרקעין וקביעת המהות האמיתית של העסקה הן עניינים משפטיים מובהקים. המערער טוען, כי המשיבה מתעלמת ממהותה האמיתית של העסקה ומן הפרדה המהותית בין החלק האקטיבי של שקמונה לבין החלק הפסיבי של ליגת ואשל אחזקות. נטען, כי למהותה של השותפות נפקות גם לעניין טענת המוניטין, שהרי אם העסק החי של שקמונה נותר ברשותה, כך גם המוניטין שלה. לבסוף נטען, כי הוראות ההסכמים אינן מאפשרות להפריד בין זכויות השותפות במקרקעין לזכויותיה לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון.

הדיון

יב. בדיון שהתקיים ביום 25.12.13 חזרו הצדדים על טענותיהם. בא כוח המערער טען, כי לעניין "זכות אחת" (במקרקעין ומכוח ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון) הנסיבות כאן מובהקות יותר מנסיבותיו של המקרה שנדון בעניין וילאר. עוד טען בא כוח המערער, כי מהחומר שבתיק, לרבות מהוראותיו של הסכם השותפות, עולה כי המוניטין הוא של שקמונה. בא כוח המשיבה טען, כי חוות הדעת שהוגשה מטעמה לועדת הערר התייחסה למוניטין שנצבר במהלך השנים, ומכל מקום ועדת הערר קבעה – כממצא עובדתי – כי המוניטין שייך לשותפות. בהתייחס לפסק הדין בעניין וילאר טען בא כוח המשיב, בין היתר, כי בענייננו נקבע שקיימת פעילות עסקית, ואין מדובר אך בזכות בעלות לצד זכות שכירות, וכך גם ממוסה השותפות, וכי מכירת המניות דנא התרחשה מספר שנים לאחר הקמת השותפות.

הכרעה

יג. לאחר העיון, אציע לחברי לקבוע כי השותפות היא איגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, וכפועל יוצא להיעתר לערעור. להלן טעמי לכך.

איגוד מקרקעין – המסגרת הנורמטיבית

יד. סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כלהלן:

"בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק היחסי – כאמור בפסקה (א1) – משווי כלל הזכויות במקרקעין שבבעלות האיגוד; לעניין סעיף קטן זה, 'פעולה באיגוד' – הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי

בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין שלא בתמורה; לעניין זה, 'הקצאה' – כל הנפקה של זכויות באיגוד".

אכן, "חוק מיסוי מקרקעין אינו מסתפק בחיובו במס של מי שמוכר זכות במקרקעין, אלא מחייב במס גם בעל מניות בחברת מקרקעין או בעל זכויות אחרות בחברה או באיגוד מקרקעין אחר, כאשר הוא או החברה מבצעים עסקה במניותיהם או בזכויות אחרות באיגוד ... תכלית החוק היא לחייב במס שבח גם מי שבמקום למכור מקרקעין, מוכר את זכותו באיגוד שיש בבעלותו מקרקעין" (י' הדרי מיסוי מקרקעין – כרך ב' חלק ראשון (מהדורה 2, 2003) 281 (להלן הדרי)). מיסויה של פעולה באיגוד מקרקעין באה לעולם על רקע בעיות שהתעוררו נוכח המסגרת הנורמטיבית שקדמה לחוק מיסוי מקרקעין – חוק מס שבח מקרקעים, תש"ט-1949 – אשר היוו מצע להימנעות והתחמקות מתשלום מס על ידי שימוש באיגודי מקרקעין (חברות גוש חלקה, מושג נודע ולא לתהילה בדבר ימי המקרקעין והמיסוי בארצנו):

"חברות 'גוש-החלקה', שאליהן כיוונה הגדרת איגוד מקרקעין בחוק מיסוי מקרקעין, הוקמו, תכופות, על מנת להימנע מתשלום מס במסגרת חוק מס שבח הישן - חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. לפיכך, המחוקק ביקש לסתום את הפרצה הזו ונקט בדרך הרמת מסך סטאטוטורית ... בדומה, בחוק הנוכחי - חוק מיסוי מקרקעין - משתקפת מגמה של צמצום ההבדלים בתוצאות המס, בין מכירת זכות רגילה במקרקעין לבין מכירת זכויות באיגוד מקרקעין" (ע"א 5773/99 סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (2003), בפסקה 9, מפי השופט – כתארו אז – ריבלין; להלן עניין סובול).

הטלת מס רכישה על פעולה באיגוד מקרקעין, בגדר החוק, נועדה איפוא לסתום פרצה זו (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין – כרך א' בסיס המס (מהדורה 7, 2012) 550-551 (להלן נמדר)); הצעת חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ב-1962 (הצעות חוק 525 (תשכ"ב) 270, 287-288)). החיוב במס רכישה על פעולה באיגוד מקרקעין מבוסס על עקרון הרמת המסך לפיו "באיגוד שכזה יש לראות במכירת מניותיו כמכירה של המקרקעין עצמם" (נמדר, בעמ' 555; על גישתו השונה של המחוקק, ככל שהדברים אמורים בחיוב במס שבח, ראו נמדר, בעמ' 552). אכן –

"הוראות החוק הנוגעות להטלת מס רכישה על פעולה באיגוד מקורן ברצון לחייב במס גם מי שרכש מקרקעין אך בעקיפין, על ידי רכישת מניותיו של איגוד מקרקעין המחזיק בהם. אי הטלתו של מס רכישה על פעולה באיגוד עשוי היה להביא לתכנון מס פשוט יחסית, לפיו

יירכשו המקרקעין דה פקטו באמצעות רכישת מניות האיגוד, ללא צורך לשאת בתשלום מס הרכישה ... הטלת מס הרכישה על פעולה באיגוד מתבצעת על דרך 'הרמת מסך סטטוטורית', המהווה ביטוי למגמה של צמצום ההבדלים בתוצאות המס בין העברת זכות רגילה במקרקעין לבין העברת זכות באיגוד מקרקעין" (ע"א 4666/06 נאות הארץ בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (2009), בפסקה 7, מפי השופט – כתארו אז – גרוניס).

מניעת "תרגילי מס" היא איפוא תכליתן של הוראת סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין והטלת מס רכישה על פעולה באיגוד מקרקעין.

טו. איגוד מקרקעין מוגדר בסעיף 1 לחוק:

"איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין, הם זכויות במקרקעין, למעט איגוד שהזכויות בו רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בפקודה; ולענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים, ומטלטלין, שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

הגדרת איגוד מקרקעין מושתתת איפוא על שלוש הגדרות משנה – איגוד, זכות באיגוד ואיגוד מקרקעין (נמ"ד, בעמ' 593). המחלוקת בענייננו נסבה על השאלה האם יש לראות בשותפות איגוד מקרקעין, קרי – על הגדרת המשנה השלישית, ולפיכך אין זה המקום להרחיב בנוגע לשתי הגדרות המשנה הראשונות.

טז. על הגדרת "איגוד מקרקעין" בחוק נמתחה ביקורת; נאמר עליה, כי היא "מסובכת, בלתי ממצה, ויוצרת ספיקות פרשניים לא מועטים" (נמ"ד, בעמ' 593), וכי "אינה מתאימה לעולם העסקים בימינו" (הד"ר, בעמ' 318). הדעה הרווחת בספרות היא כי המחוקק התכוון להחיל את הגדרת איגוד מקרקעין על איגודים "שנכסיהם היחידים או הכמעט יחידים הם מקרקעין" (הד"ר, בעמ' 317), וכי "הכלל הבסיסי הינו שכל נכסי האיגוד, מבחינה עקרונית, צריכים להיות זכויות במקרקעין" (נמ"ד, בעמ' 595). אכן, הגדרת איגוד מקרקעין היא מעורפלת במידה מסוימת ועלולה לעתים לעורר קשיים פרשניים, שתוצאתם האפשרית היא התחמקות מתשלום מס תוך ניצול מבנה תאגידי כזה או אחר מחד, והרחבת רשת המס מאידך. מכל מקום, המגמה לאורה יש לילך היא רצון המחוקק "להגיע לזהות בין הזכות במקרקעין לבין המניה המתייחסת אליה,

בעקיפין" (עניין טובול, שם). אוסיף רק כי הקורא את ההגדרה, את הפסיקה ואת הביקורת, בנקל יצטרף אליהן, גם אם לא הגענו לדרגת מורכבותה של הגדרת "תאונת דרכים" בחוק הפיצויים לנפגעי תאונות דרכים, תשל"ה-1975, וראו לדוגמה בלבד האסמכתאות שברע"א 10721/05 אליהו נ' יונאן (2006) פסקה י"ג (2).

יז. בענייננו, אין חולק כי לשותפות נכסי מקרקעין עליהן בנוי מקבץ הדיור. השאלה היא האם בידי השותפות נכסים, המוציאים אותה מגדר תחולתה של הגדרת איגוד מקרקעין. המשיבה טוענת למעשה לקיומם של שני נכסים – הזכויות מכוח ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון ומוניטין. עוד טוענת המשיבה, כי השותפות אינה מחזיקה במקרקעין באופן פסיבי אלא מנהלת את מקבץ הדיור, וגם מטעם זה אין לראותה כאיגוד מקרקעין. נדון בטענות אלה כסדרן.

זכויותיה של השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון – האמנם זכויות נפרדות?

יח. בהקשר שאלה זו, נידרש ראשית לקרבתו של העניין דנא לפסק הדין בעניין וילאר. המשיבה טוענת, כי בעוד שבעניין וילאר נדונה שאלת סיווג הזכויות מכוח ההסכם למתן שירותי דיור בהקשר של שווי המכירה, ענייננו אנו בסיווגה של השותפות כאיגוד מקרקעין, ועל כן אין ניתן ללמוד גזירה שווה מעניין וילאר. סבורני, כי קיים קושי רב להלום הבחנה זו, באשר במהות עסקינן באותה סוגיה – היחס בין זכות הבעלות והזכויות הנובעות מהסכמים למתן שירותי דיור ארוכי טווח, והשאלה בסופו של יום היא האם יש לראות בהם נכס אחד, או שמה שני נכסים. במלים אחרות, השאלה הדורשת הכרעה בשני המקרים אחת היא – היחס בין זכות הבעלות במקרקעין והזכויות מכוח ההסכם למתן שירותים.

יט. ועדת הערר קבעה בפסק דינה, תוך הידרשות גם לפסק הדין בעניין וילאר, כי בענייננו "מבחינה כלכלית תוכנה של העסקה לא היה מכירת שתי זכויות נפרדות – האחת זכות הבעלות והשניה הזכויות על פי ההסכם עם המשרד – אלא מכירת זכות אחת והיא הבעלות על המקרקעין ששוויה נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל על פי ההסכם עם המשרד" (פסקה 5). ועדת הערר קבעה איפוא, כי אין עסקינן בשני נכסים נפרדים, אלא בנכס אחד – מקרקעין, ששוויו נגזר גם "מהתמורות שצפויות להתקבל על פי ההסכם עם המשרד" (והשוו לאמור בסיפת פסקה 28 לפסק הדין בעניין וילאר, לפיו "שווי המקרקעין כולל גם את שווי הזכויות על פי הסכם עמידר, והתמורה הכוללת שנקבעה בעסקה היא התמורה שמשקפת את שווי הזכות שנמכרה"). אם כן לפנינו לכאורה עסקה באיגוד מקרקעין ככל משפטה וחוקתה. נוכח

קביעה של הועדה זו קיים קושי רב להלום את מסקנתה של ועדת הערר, כי לצורך הגדרת איגוד מקרקעין, יש להתבונן אל זכויותיה מכוח ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון במובחן מזכויותיה במקרקעין. אכן, דומה כי קביעתה של ועדת הערר כי עסקינן בנכס אחד, בזכות אחת, אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם מסקנתה לפיה זכויותיה של השותפות מכוח ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון הן נכס נפרד, המוציא אותה מגדר איגוד מקרקעין. אם כן, לכאורה יש ממש בטענתו של המערער לסתירה פנימית בפסק דינה של ועדת הערר.

כ. ודוק – בחינת החומר שבתיק, בראש וראשונה הוראות הסכם השותפות וההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, מלמדת כי בדין קבעה ועדת הערר שעסקינן בזכות אחת. כך, בסעיף 5 להסכם השותפות נאמר, כי "זכיתה של השותפות המוגבלת במכרז באופן חלוט וסופי ... עומדת ביסוד ההתקשרות בין הצדדים בקשר לפרויקט וביסוד כינון השותפות המוגבלת". סעיף 17.1 להסכם השותפות מורה, כי "במקרה והשותפות לא תוכרז כזוכה במכרז באופן חלוט וסופי, תפורק השותפות". בחקירתה נשאלה השמאית דניאלה פז-ארז, אשר הגישה חוות דעת לעניין שווי המקרקעין ("ללא התחשבות בהסכם עם משרד הבינוי והשיכון למתן שירותי דיור" – סעיף 14 לחוות דעתה) מטעם המשיבה, האם היא מסכימה "שהנכס במתכונתו הקיימת לא היה בא לעולם לולא הזכייה במכרז", והשיבה "נכון" (עמ' 13 שורות 26-27 לפרוטוקול הדיון בועדת הערר [עמ' 304 לתיק מוצגי המערער]).

ובסעיף 15.3 להסכם השותפות נאמר, כי "צד אשר יבקש להעביר ו/או להסב את זכויותיו וחובותיו על פי הסכם זה ... יהיה חייב בד בבד גם להעביר את חלקו בשותפות המוגבלת באופן שהשקעתו של הצד הפורש בהון השותפות יוותר בעינו, וכן יהיה חייב הצד הפורש להעביר את זכויותיו במקרקעין" (הדגשה הוספה).

השמאית פז-ארז אישרה בחקירתה, כי חוות דעתה "קובעת סכום מלאכותי שיכול להיות נכון אם היום נגמר ההסכם" (עמ' 16 שורות 12-13 לפרוטוקול הדיון בועדת הערר [עמ' 301 לתיק מוצגי המערער]; הדגשה הוספה).

כא. האמור משמיע לנו, כי השותפות לא היתה באה לעולם אלמלא זכייתה במכרז והתקשרותה בהסכם עם משרד הבינוי והשיכון, וכי אין ניתן להפריד בין זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון לבין הבעלות במקרקעין. על כן סבורני, כי אכן עסקינן במכירתה של זכות אחת – הבעלות, ששוויה מקפל גם את זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, כפי שנקבע בפסק הדין בעניין

וילאר. ממילא יש לדחות את טענת המשיבה כי "הסכם שירותי הניהול וההשכרה מהוה נכס נפרד, שאינו מקרקעין" (סעיף 5 לסיכומיה). אלא שבקביעה זו לא סגי, ויש לבחון את טענתה של המשיבה, לפיה השותפות מנהלת עסק של ניהול מקבץ הדיור ומערך שירותי ההשכרה.

עסק אקטיבי או החזקה פסיבית

כב. המשיבה טוענת בסיכומיה, כי "ניהול מקבץ הדיור ומערך שירותי ההשכרה נעשה כעסק פעיל לכל דבר ועניין, הדורש התנהלות במספר מישורים ... ואין היא מחזיקה במקרקעין באופן פסיבי", וכי "פעילות לב הדר אינה ניהול מערך ההשכרה בלבד, אלא אף קיים תחום פעילות משמעותי ורחב נוסף השייך לתחום החברתי-סוציאלי-כלכלי" (סעיפים 44-45 לסיכומי המשיבה). טענה זו מצריכה אותנו לפנות למערכת ההסכמים הרלבנטית, וראש וראשון בהם – הסכם השותפות.

כג. בסעיף 11.1 להסכם השותפות נאמר, כי השותפות "תשכור את שירותים של חברת ניהול לשם ניהול, הפעלה והחזקה של מתן שירותי ההשכרה למגורים". בסעיף 11.2 להסכם השותפות נאמר, כי חברת הניהול "תהא כפופה לשותפות המוגבלת ובכפוף להנחיותיה ופיקוחה תעסוק על חשבונה בכל הכרוך בניהול, אחזקה והפעלה של בנין המכרז ..." (הדגשה הוספה). בסעיף 11.3 להסכם השותפות נקבע, כי חברת הניהול תהיה שקמונה. עוד נקבע בהסכם השותפות (סעיף 6.4), כי אשל אחזקות וליגת ישקיעו כל אחת מיליון וחצי ש"ח בהון השותפות, כי (סעיף 7.2) יעמידו הלוואה לשותפות בגובה תמורת הזכויות במקרקעין ודמי ייזום (4.4 מיליון ש"ח, לפי סעיף 7.1 להסכם השותפות), וכי (סעיף 8.2) חלקן של אשל אחזקות וליגת ברווחי השותפות הוא 50% כל אחת. בסעיף 11.6 להסכם השותפות נקבע, כי "אין לשקמונה כל זכות לקבל חלק מרווחי הפרויקט, ככל שיהיו, או חלק מנכסי השותפות המוגבלת במקרה של פירוק", וכי "שקמונה לא תהיה אחראית לחובות, התחייבויות וחיובי השותפות המוגבלת". הוראות אלה מלמדות, כי פעילותה האקטיבית של השותפות, קרי – ניהול, הפעלת והחזקת מקבץ הדיור, נמסרה לשקמונה ולה בלבד, וכי הסכם השותפות קובע דיכוטומיה ברורה – לעניין ניהול מקבץ הדיור – בין השותפות לבין שקמונה, שבידיה הופקדו שירותי הניהול, ההפעלה והאחזקה, על חשבונה.

כד. ואמנם, בהסכם מכירת זכויותיה של אשל אחזקות למשיבה (מיום 16.3.08) נאמר, כי "הפרויקט פועל ומנוהל באמצעות שקמונה, בהתאם לקבוע בהסכם לייסוד השותפות", וכי "מתן 'שירותי ההשכרה למגורים' על פי חוזה משהב"ש מתבצע

באמצעות שקמונה" (סעיף 3.28). עדות נוספת למסקנה דלעיל מצויה בדוחותיה הכספיים של השותפות לשנת 2007, בהם נאמר כי שקמונה היא "שותף מוגבל האחראי לביצוע המספק את שירותי הניהול למקבץ הדירות" (ביאור 1 [עמ' 121 לתיק מוצגי המערער]), וכי "בהסכם לייסוד השותפות נקבע ששקמונה תיתן לשותפות שירותי ניהול להפעלת המכנים להשכרה לאחר הקמתם במהלך תקופת ההסכם עם משב"ש" (ביאור 13 [עמ' 115 לתיק מוצגי המערער]). גם מר אהוד אליאב, דירקטור בליגת אשל הירדן ומנהל בשותפות, ציין בתצהירו, כי "את ניהול שירותי ההשכרה מבצעת שקמונה, שותף מוגבל בשותפות, וזאת בהתאם להסכם לייסוד השותפות בתמורה לסך של 46 אלף ש"ח לחודש" (סעיף 15 לתצהיר מיום 30.8.10 [עמ' 222 לתיק מוצגי המערער]).

כה. מסקנת המקובץ היא כי שקמונה מנהלת את מקבץ הדיור ומערך ההשכרה, וממילא אין ניתן לראות – כמשאלתה של המשיבה – בשותפות כמי שעושה כן. הצגת הדברים כאילו השותפות מנהלת את מקבץ הדיור ומערך ההשכרה, אינה משקפת את המציאות. נוסף, כי לא נעלמה מעינינו טענת המשיבה (סעיף 46 לסיכומיה), לפיה ההכנסה מפעילות השותפות סווגה לאורך השנים כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, והשותפות גובה מע"מ ממשרד הבינוי השיכון, עובדה המלמדת – כך נטען – כי אין המדובר בדמי שכירות בלבד. טענה זו לא התבררה כל צרכה בפנינו ועל כן אין בידינו לטעת בה מסמרות, אולם נציין את המובן מאליו – כי רשויות המס אינן רשאיות לדבר בשני קולות אלא אם כן בידן צידוק משפטי להבחנה.

סיכום ביניים

כו. סיכום הדברים עד כה הוא כי זכות הבעלות של השותפות במקרקעין מקפלת בתוכה גם את זכויותיה לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, ומשכך אין ניתן לראותן כנכס נפרד המצוי בידי השותפות, וכי השותפות מחזיקה בנכס באופן פסיבי. נדון עתה בסוגית המוניטין.

מוניטין

כז. כמפורט מעלה, ועדת הערר קבעה כי לשותפות נכס מסוג מוניטין. המערער משיג על קביעה זו, אולם קודם שנפנה לבריור טענותיו, נסיר מדרכנו טענת סף דיונית שהעלתה המשיבה.

כח. סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי זכות הערעור על החלטותיה של ועדת הערר מוגבלת ל"בעיה משפטית" בלבד; כפועל יוצא נקבע, כי "שאלות שבעובדה תוכרענה על ידי ועדת הערר" (ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 241, 245, מפי השופטת שטרסברג כהן). אכן, שאלת קיומו של מוניטין היא – ככלל – שאלה עובדתית, וככזו ברגיל לא תחלוף על פני משוכת סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין. הוא הדין – ברגיל – גם בשאלה למי שייך המוניטין, לשותפות או לשותפים, שהתשובה לה היא תלויה נסיבות (ע"א 1228/11 רפאל נ' רבינוביץ' (2012), בפסקה 19 לפסק דינו של השופט סולברג). ואולם, ועדת הערר קבעה בפסק דינה (פסקה 6) כי "ברור הוא שלעסק לב הדר קיים מוניטין בשיעור כלשהו". פסק דינה של הועדה נעדר התייחסות לשאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים – למי שייך המוניטין; בשל כך סבורני, כי היעדרו של דיון מאפשר למערער לבוא בשעריו של סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין בשאלה זו. אוסיף, כי נכון אני לצאת מן ההנחה, המבוססת על ניסיון החיים, כי ידע הוא מקור מוניטין, ואולם, השאלה בענייננו היא למי שייך הידע המגבש מוניטין נטענים.

כט. לעיצומם של דברים, סבורני כי במחלוקת האמורה יש לקבל את טענותיו של המערער, לפיהן המוניטין שייך לשקמונה, להבדיל מהשותפות. אסביר במה דברים אמורים.

ל. לועדת הערר הוגשה מטעם המשיבה חוות דעתו של רואה החשבון שגיא בן שלוש בעניין "הערכת שווי נכסים בלתי מוחשיים" בשותפות. בחוות דעת זו נאמר, כי "הניסיון הניהולי והתפעולי של השותפות מבטא ידע שנצבר בשותפות ומיוחס לניהול והפעלה של נכסי נדל"ן. ידע זה כולל, בין היתר, פוטנציאל גבוה, בהשוואה למשתתפי שוק אחרים, בהגדלת ההכנסות כתוצאה מזכייה במכרזים ממשלתיים והסכמים מול תאגידים גדולים", וכי "הידע אותו צברה השותפות הנו בעל ערך כלכלי רב, שכן הוא הכרחי לניהול נכסי הנדל"ן שברשותה באופן אופטימאלי וחוסך את הזמן הנדרש ללמידה והתמקצעות" (עמ' 8 לחוות הדעת [עמ' 103 לתיק מוצגי המערער]). בהמשך נאמר, כי "גזירת השווי הכלכלי של הידע מתבסס על פרוטוקולי ועדת המכרזים לגבי המכרז ותוצאותיו" (עמ' 12 [עמ' 99 לתיק מוצגי המערער]). חוות דעת זו עמדה ביסוד קביעתה של ועדת הערר, כי אצל השותפות קיים נכס מסוג מוניטין.

לא. בפרוטוקול ועדת המכרזים מיום 12.8.02 נאמר, בהתייחס לשותפות, כי "הומצא מכתב הבהרה ובו המציע מבקש לבסס ניסיונו על ניסיון של חברת שקמונה משנת 1961 ואילך ועל ניסיון של חברת ליגת משנת 1995 ואילך". בעקבות זאת קבעה

ועדת המכרזים כי לשותפות 40 שנות ניסיון [עמ' 198 לתיק מוצגי המערער]. בפרוטוקול ועדת המכרזים מיום 26.8.02 נאמר, בהתייחס לשותפות, כי "בישיבת הועדה מיום 12.8.02 ... נקבע ניסיונו של המציע על סמך ניסיונה של חברת שקמונה (המהווה חלק מהשותפות). יצוין כי יש ניסיון גם לחברת ליגת (המהווה חלק מהשותפות), אולם לא הומצאו אסמכתאות לכיסוסו. הועדה קובעת כי די בניסיון של אחד השותפים" [עמ' 193 לתיק מוצגי המערער]. עינינו הרואות: החלטתה של ועדת המכרזים לעניין הניסיון התבססה על ניסיונה של שקמונה. כך גם מסר מנהלה של השותפות, מר אליאב, בסעיף 4 לתצהירו בוועדת הערר [עמ' 224 לתיק מוצגי המערער]. אמור מעתה, כי בשלב המכרזי, הידע המבוסס על ניסיון בהפעלתם וניהולם של מקבצי דיור היה שייך לשקמונה. השאלה היא האם במהלך השנים, עד לשנת 2008, רכשה השותפות ידע או ניסיון כאמור; חוששני, כי התשובה לשאלה זו אינה בחיוב.

לב. ראשית, "המוניטין מבטאים, איפוא, את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו - מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו" (ע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 249, מפי השופט - כתארו אז - ריבלין). למקורו של הביטוי בדברי חז"ל ובמשפט העברי ראו החלטתי בבע"מ 5879/04 פלוני נ' פלונית 2004, פסקה ג 6, שם נאמר כלהלן:

"אגב אורחא אציין, כי המונח מוניטין שראשיתו מטבע (בלשון רבים למוניטה) של מלך (ראו, למשל, מילון גור), היה בהתפתחות לשונית למונח שעניינו 'שם טוב, פרסום לתהילה או לשררה' (שס). מדרש רבה (בראשית, פרשה ל"ט) משלב בין השניים, בהביאו ארבע דמויות שזכו לשם על פי המקרא, ולכל אחד מהן היה מטבע שמשני צדיו צורות אופייניות שונות. נאמר שם 'ארבעה הם שיצאו להם מוניטין בעולם, אברהם 'ואעשך לגוי גדול' (בראשית י"ב ב'), יצאו לו מוניטין (מטבע - א"ר) ומהו מוניטין שלו, זקן וזקנה מכאן, בחור ובתולה מכאן; יהושע 'ויהי ה' את יהושע ויהי שמעו בכל הארץ' (יהושע ו' כ"ז), יצא לו מוניטין בעולם; וכך גם לגבי דוד ומרדכי, שיצאו שמם ושמעם והיה להם מוניטין, שם ומטבע שירדו כרוכים. הדברים מופיעים במקומות שונים בהשאלה לשם טוב, אך גם כנכס בעל ערך כלכלי (ראו שו"ת חדוות יעקב לר' יעקב עדס, ירושלים, המאה הכ', אבן העזר ל"ז (פסק דינו המובא בפ"ד ד', רכ"ה). אולי לשם המחשה ראוי להביא מדברי הרב שמואל וזנר, בעל שו"ת שבט הלוי, בתשובה מתשנ"ז (חלק י', סימן רע"ה), הכותב: 'ומעשים בכל יום בבתי דינים פה, שמלבד כל הפסדים ורווחים, לוקחים בחשבון המוניטין,

דהינו מה שהראשון (מי שמכר זכויותיו - א"ר) זכה על ידי שמו הטוב' (ההדגשה הוספה - א"ר)".

לא יתכן חולק כי שם טוב הוא לב המוניטין; אך כדי שיהא לו ערך כלכלי בנסיבות הספציפיות עליו להיות בעל "רלבנטיות אופרטיבית"; והנה במקרה דנא אין הדבר כן. לפי סעיף 13.3 להסכם עם משרד הבינוי והשיכון, על המשרד להפנות לשותפות "שוכרים אשר יאושרו על ידו ... לשכירת הדירות במבנה", קרי, למצער ככל שהדברים אמורים במקבץ הדיור דנא, אין רלבנטיות ל"הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו", אלא השוכרים מופנים על-ידי המדינה.

שנית, רואה חשבון בן שלוש העיד בפני ועדת הערר, כי "קו המחשבה היה שיהיו פרויקטים נוספים" (עמ' 12 שורה 29 [עמ' 305 לתיק מוצגי המערער]), אולם למצער בשנת 2008 (עת נחתם ההסכם בין אשל אחזקות והמשיבה) לא היו פרויקטים נוספים.

שלישית, כמפורט מעלה, הסכם השותפות קובע דיכוטומיה ברורה בין השותפות לבין שקמונה, ככל שהדברים אמורים בניהול מקבץ הדיור, אחזקתו והפעלתו. אלה – כאמור – הופקדו בידיה של שקמונה, שהתחייבה לעשות כן על חשבונה (סעיף 11.2 להסכם השותפות). בנסיבות אלה, קשה להלום את הטענה כי השותפות רכשה מיומנות, ידע או ניסיון בניהול והפעלת מקבצי דיור. מסקנה זו מתחדדת נוכח הוראת סעיף 11.6 להסכם השותפות, לפיה "לשקמונה לא יהיו כל זכויות נוספות בפרויקט מעבר לקבוע בסעיף זה ... אין לשקמונה כל זכות לקבל חלק מרווחי הפרויקט, ככל שיהיו, או חלק מנכסי השותפות המוגבלת במקרה של פירוק", והוראת סעיף 17.3 להסכם השותפות, לפיה "במקרה של פירוק השותפות המוגבלת כאמור לעיל לא תהיה לשקמונה כל זכות לקבל חלק מנכסי השותפות". אם – כנטען – מחזיקה השותפות במוניטין המתבטא ברכישת ידע בהפעלת מקבצי דיור, מדוע אין שקמונה זכאית לתשלום בעבור נכס זה, שהועבר לשותפות? אין זאת אלא שהצדדים להסכם השותפות הניחו כי ידע, מיומנות או ניסיון בהפעלת מקבצי דיור יישארו בידי שקמונה. גם מטעם זה קיים קושי להלום את הטענה, כי לשותפות מוניטין בהפעלת מקבצי דיור.

לג. על רקע האמור, אין בידינו להצטרף למסקנתה של ועדת הערר, כי לשותפות נכס מוניטין, המוציא אותו מתחולתה של הגדרת איגוד מקרקעין. במהותו של דבר עסקינן באיגוד מקרקעין שזה עיקרו, שהשאר טפל לו בראיית השותפות. נאחז את השור בקרניו: אכן, מבחינת המדינה שהיתה מעוניינת במיזם הדיור ומבחינת שקמונה

כזרוע ציבורית היתה זו פעילות בעלת אופי ציבורי, שלבשה אופי של עסקה בתוככי השותפות; אך השותפות ככזאת היתה לצד האחר עסק מקרקעין מובהק, שראשיתו וסופו מעידים עליו.

לד. בערעור דנא לא עלתה שאלת מקומם של נכסים ערטילאיים כמו מוניטין (או קניין רוחני) בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין; זאת, שכן המוניטין שויך בהכרעתנו לשקמונה ולא למשיבה. עם זאת, ובלא לטעת מסמרות, נראית לי כשלעצמי עמדתו של המלומד נמדד (עמ' 603-604), כי יש לכלול גם נכסים כאלה בהגדרה השיורית הרחבה של נכסי האיגוד; אין לדעתי טעם מבורר לומר, שדווקא נכסים כאלה, שבעולם דהאידינא דומה כי חלקם עולה וכולט, יוחרגו. יצוין כי אף המלומד הדרי שדעתו שונה (עמ' 323), בשל פירוש דווקני יותר של לשון החוק, מציין כי אם ירכוש נישום נכס ערטילאי מעוט ערך רק כדי לחרוג מן התחולה של איגוד מקרקעין, מכל מקום אם לא נרכש זמן סביר לפני מכירתו, בידי המנהל לחרוג מכך, בגדרי סעיף 84 לחוק המסמיכו להתעלם מעסקות מסוימות. כאמור, כשלעצמי נוטה אני להגדרה הרחבה יותר.

בטרם חתימה

לה. בטרם חתימה, אדרש לסוגית "נאותות הפורום". בעבר הזדמן לי לציין, כי ערעור על פסקי דינה של ועדת הערר לפי החוק צריך להישמע בבית המשפט המחוזי ולא בבית משפט זה; וכה נאמר בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (2010):

"קשה להבין מדוע בחוקי מס שונים ערכאות הערעור שונות ללא טעם מבורר על פניו. כך למשל, בחוק בו עסקינן, חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), הערעור על ועדת הערר, בנקודה משפטית, הוא – לפי סעיף 90 – לבית משפט זה; במה נשתנה חוק זה מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם הערעור על ועדת הערר (לפי סעיף 29(3)) הוא לבית המשפט המחוזי? למחוקק פתרונים. לשם התמונה ההיסטורית, אציין כי מקורה של הסמכות בענייננו בבית משפט העליון יסודו בסעיף 14 לחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. בהביאו את החוק לקריאה שניה ושלישית, (דברי הכנסת כרך 2 עמ' 1394, ישיבת ל' אב תשי"ט (25.8.49)), אמר ח"כ דוד צבי פנקס, יו"ר ועדת הכספים, כי על החלטת ועדת הערעורים לעניין המס, 'אפשר יהיה לערער בפני בית המשפט העליון'. היו ימים אחרים, ועל כתפי בית המשפט העליון לא היה מוטל אותו עומס שיש בו כיום; אך דור הולך ודור בא, והסעיף לעולם עומד (עד הנה). לטעמי, המקום הטבעי לסמכות זו הוא בית המשפט המחוזי, כפי שנקבע גם בחוקים

אחרים שיש בהם ועדות ערר או ערעור, למשל חוק הנכים (תגמולים ושיקום) תשי"ט-1959 (נוסח משולב) - סעיף 34, וחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום) תשי"ו-1950 - סעיף 25(ח). בשני אלה הערעור מועדת הערעור, התחום לנקודה משפטית, הוא לבית המשפט המחוזי. הנה אתגר, לא מורכב במיוחד, לעוסקים בחקיקה, ולא אאריך עוד שכן לא נטען לפנינו בנושא. אזכיר גם, כי הערעור בענייני מס הכנסה על החלטות פקיד השומה (פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), סעיף 153) הוא לבית המשפט המחוזי, והוא הדין לחוק מס ערך מוסף (תשל"ו-1975), (סעיף 83)." (83).

ראו גם ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (2010); מן הראוי, כי המחוקק יתן לכו לקריאות אלה ויכבד את הנמקתן.

כללם של דברים

לה. ממכלול הטעמים שפורט מעלה, חוששנו כי לא נוכל להצטרף למסקנתה של ועדת הערר, לפיה לשותפות נכסים נוספים מעבר לנכסי המקרקעין – לא לעניין ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, ולא לעניין המוניטין, והוא הדין בנוגע למסקנתה לפיה לשותפות עסק של ניהול מקבצי דיור. פועל יוצא של הדברים הנו כי העסקה למכירת חלקה של אשל אחזקות בשותפות למשיבה היא פעולה באיגוד מקרקעין, החייבת במס רכישה לפי סעיף 9(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. הערעור מתקבל איפוא. המשיבה תישא בהוצאותיו ובשכר טרחתו של המערער בסכום כולל של 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים לפסק דינו של חברי השופט א' דובינשטיין.

חברי מציין בפסקה ל"ד לפסק דינו כי מבלי לקבוע מסמרות הוא נוטה לדעה שיש להגדיר נכסי מוניטין כחלק מהגדרת "איגוד מקרקעין" המצויה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. לנוכח קביעתו של חברי כי במקרה דנן המוניטין שייכים לחברת שקמונה ולא לשותפות המוכרת, סבורני כי ההכרעה בשאלה זו אינה הכרחית במקרה דנן וניתן להותירה בצריך עיון עד שיגיע המקרה המתאים לדון בה.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה לפסק דינו של חברי, השופט א' רובינשטיין, המבוסס בעיקרו של דבר על הקביעה כי שקמונה, ולא המשיבה, היא שמנהלת את מקבץ הדיור ומערך ההשכרה במקרה זה, והיא אף בעלת המוניטין. אני אף מצטרפת להערתו בנוגע לתועלת שעשויה לצמוח מתיקון החוק בכל הנוגע לערכאת הערעור על פסקי דינה של ועדת ערר לפי החוק.

כמו כן אני מצטרפת להערתו של חברי, השופט י' דנציגר.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, י"ב בשבט התשע"ד (13.1.2014).

שופטת

שופט

שופט