



## בבית המשפט העליון

ע"א 2587/12

כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

לפני :

מלונות צרפת ירושלים בע"מ

המערערת :

נ ג ד

מנהל מס שבח אזור ירושלים

המשיב :

ערעור על החלטתה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי  
מקרקעין (שבח ורכישה) בתיק וע 2010/01 שניתנה ביום  
9.1.2012 על ידי כבוד השופט (בדימוס) ע' קמא, רו"ח ש'  
מדהלה ושמאית מקרקעין א' אקשטיין

כ"ג בתמוז התשע"ג (1.7.2013)

תאריך הישיבה :

עו"ד גיל גריידי ועו"ד שלמה אביעד זיכר  
עו"ד עמנואל לינדר

בשם המערערת :

בשם המשיב :

### פסק-דין

השופט י' עמית:

מערכות מיזוג אוויר, חשמל ומעליות – האם למקרקעין או למטלטלין ייחשבו?  
על כך נסב הערעור שבפנינו.

העובדות הצריכות לעניין ופסק דינה של ועדת הערר

1. זו המערכה השניה שמנהלת המערערת בהמשך לעיסקה בה רכשה את מלון  
"נובוטל" בירושלים.

בתחילת שנות התשעים החלה חברת "יונה מלונות בע"מ" (להלן: יונה מלונות)  
לבנות מלון של כ-400 חדרים במתחם מנדלבאום בירושלים. המערערת ביקשה לרכוש  
את המלון כשהוא מושלם על ציודו ומערכותיו, אך בגין אי יכולתה של יונה מלונות  
להעמיד בטוחות לתשלומים ששולמו על ידי המערערת, הוסכם בין הצדדים כי המלון  
יימכר במצבו כפי שהוא ("as is") טרם השלמת הבנייה תמורת סכום של 28 מיליון  
דולר, ובהמשך יונה מלונות תשלים את בניית המלון במסגרת הסכם קבלנות תמורת 16  
מיליון דולר. בהתאם לכך דווחה העיסקה על ידי הצדדים, והמערערת שילמה מס  
רכישה על פי תמורה של 28 מיליון דולר. המשיב סבר כי פיצול העיסקה הוא מלאכותי

ויש לראות את שווי העיסקה על פי הסכום הכולל. בסופו של יום הגיעה המחלוקת לפתחו של בית משפט זה, אשר קיבל את עמדת המשיב וקבע כי בחינת מכלול הנסיבות מביאה למסקנה "כי ההסכם הראשון וההסכם השני מגבשים עיסקה אחת שמהותה הכלכלית האמיתית היא מכר בית מלון מוגמר תמורת סך של 44 מליון דולר" (ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (21.5.2006)). בכך הסתיימה לה המערכה הראשונה.

2. במערכה השנייה חזרו הצדדים אל ועדת הערר על מנת לקבוע מהו שווי מס הרכישה אשר חל על חלק המקרקעין של המלון, להבדיל מהמטלטלין. המערערת טענה כי שווי המטלטלין עומד על 16 מליון דולר, בהתאם לשווי שנקבע בחלק השני של העיסקה. לטענתה, מלון מוגמר כולל בתוכו גם חלקים מהותיים שאינם בגדר מקרקעין, לרבות ציוד, ריהוט ומערכות. המחלוקת בין הצדדים נסבה בעיקרה על המערכות הבאות: מיזוג אויר, מעליות, חשמל ואינסטלציה. המערערת טענה כי כל אחת מהמערכות הנ"ל ניתנת להפרדה לחלקים שונים, כגון מעבים, מדחסים, מפוחים, לוחות פיקוד, מנועים, תאי מעליות ואפילו כבלים וחיווט חיצוני.

3. ועדת הערר דחתה את טענת המערערת, וקבעה כי על מנת להחליט מה הם רכיבי המטלטלין בעיסקה הכוללת, יש לבחון כל רכיב בנפרד.

נקבע כי מעליות בבית מלון אינן בגדר פריט או רכיב שניתן להפרדה מהמקרקעין, באשר המעלית על כל המערכות הקשורות בה מהווה חלק אינטגרלי של מבנה המלון ומותאמת במיוחד לצורכי המלון. לכן, העובדה שניתן לפרק פיזית את המעלית ומערכתה אינה מספיקה בכדי להפוך את המעלית למטלטלין.

כך נפסק לגבי מערכת החשמל והתאורה. נקבע כי להבדיל מנברשות וגופי תאורה, אשר יש לראותם כמטלטלין, הרי שגם אם ניתן מבחינה טכנית לפרק את מערכות החשמל ולעשות שימוש זה או אחר בחלקים "יד שניה", ערכם ושוויים כמשומשים יהיו פחותים לאין שיעור מערכם בעת הרכבתם והתקנתם לראשונה. כך, גם אם ניתן לפרק שנאים, מתגים, שקעים ומפסקים, הרי ערכם לאחר הפירוק יהיה נמוך כחומר גלם, ועל אחת כמה וכמה שכך גם חיווט החשמל אותו יש לראות כחלק אינטגרלי ובלתי נפרד מן המבנה.

לאותה מסקנה הגיעה הוועדה גם לגבי מערכות מיזוג האויר, תוך אבחנה בין מכשיר ביתי חיצוני שאינו פועל על בסיס "מיזוג מרכזי", לבין מערכת מיזוג מרכזית

ומובנית אשר כוללת גם את הצנרת, התעלות, המפוחים, המכונות והמנועים המפעילים את מערכת המיזוג.

4. על רקע קביעה זו דחתה הוועדה את "כלל האצבע" עליו הסתמכה המערערת, ולפיו היחס בין מקרקעין למטלטלין בבית מלון מוגמר הוא של 60% מקרקעין ו-40% מטלטלין. הוועדה דחתה את חוות דעת המומחה מטעם המערערת, אשר התבססה על אחוזים משווי העיסקה, באשר המומחה לא ביסס את חוות דעתו על בדיקת חשבונות וקבלות. מנגד, אימצה הוועדה את עמדתו של העד מטעם המשיב, אשר בדק את מסמכי העיסקה והתבסס בעיקר על מסמך הערכת עלויות אשר נערך בשעתו על ידי אדן הנדסה בע"מ עבור יונה מלונות. בנוסף, הסתמך המשיב על חוות דעתו של השמאי פרמינגר, שהעריך מטעם מרכז ההשקעות את העלויות להשלמת המלון. לחוות דעת זו צורף האומדן של אדן הנדסה, הערכה של אדריכל ולוח זמנים לביצוע. מתוך מסמכים אלה נקבע כי יש להפחית את עבודות הגמר המהוות חלק אינטגרלי של המבנה, שווי המעליות, מערכות מיזוג האויר ומערכות החשמל והתאורה. מנגד, הסכימה הוועדה להכיר בסעיפי הטלפוניה, תקשורת פנים ומיחשוב כמטלטלין, למעט חיווט ותשתית המחברים חיבור של קבע לצורך הפעלת המיחשוב.

בשורה התחתונה אימצה הוועדה את הערכת המשיב, המבוססת על הערכות אדן הנדסה, והכירה בסכום של 4.56 מיליון דולר בגין ציוד, ריהוט ואביזרים שאותם יש לראות כמטלטלין, לעומת סכום של 16 מיליון דולר כטענת המערערת.

על כך נסב הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים בערעור

5. המערערת התמקדה בטענה כי ועדת הערר נתנה משקל מכריע לכך שהמערכות השונות הותאמו למידותיו של המלון, ולכן יקשה למוכרם בשוק "יד שניה". לטענת המערערת, המדובר ברכישת מלון חדש, וברי כי הסכום ששולם עבור הפריטים השונים הינו על פי שווי של נכסים חדשים. אין כל נפקא מינה לכך שערכו של נכס חדש, שנרכש מלכתחילה בהתאמה למקום ספציפי, יורד בצורה משמעותית לאחר פירוקו. שולחן חדש, שנרכש והותאם למידות ספציפיות בבית מסוים, אפילו אם חובר עם ברגים לרצפה, מהווה מטלטלין למרות שאם יימכר בשוק כ"יד שניה" ערכו ירד פלאים. בדומה, כך גם מערכות המיזוג, החשמל והמעליות.

6. המערערת טענה כי המבחן באמצעותו יש להבדיל בין מטלטלין ומקרקעין הוא המבחן הפיסי. דהיינו, יש להבחין בין מחובר שאינו ניתן להפרדה או שהפרדתו כרוכה בגרימת נזק בלתי הפיך וחמור למחובר או למקרקעין, שאז יש לראות את החיבור כ"חיבור של קבע". ולהיפך, מקום בו המחובר ניתן להפרדה ללא נזק של ממש למקרקעין או למחובר, הרי שיש לראותו כ"מטלטלין" גם אם ערכו בשוק "יד שניה" יפחת בצורה ניכרת.

המערערת הסתמכה על פסק דינו של בית משפט זה בע"א 8817/04 עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבח מקרקעין (8.3.2006) (להלן: עניין עיריית רמת גן). באותו מקרה, עמדה לדיון עיסקה של רכישת אולם תיאטרון ואודיטוריום עירוני על צידו ומערכותיו. וכך נאמר שם:

"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".

מכאן טענת המערערת כי בית מלון מהווה עסק חי, המצויים בו פריטים רבים, אשר גם אם הם מהווים חלק פונקציונאלי של המלון, אין לראותם כ"מקרקעין", כפי שמערכות הקרנה והגברה באולם תיאטרון אינם נחשבים כ"מקרקעין".

7. לגישת המערערת, העובדה כי מדובר ברכישת בית מלון חדש, אך מדגישה את האפשרות לנתק את המטלטלין אשר חוברו למקרקעין בברגים אשר אף טרם הספיקו להחליד. עוד טענה המערערת, כי העובדה שעל מרכיב הבנייה בבית מלון יש פחת שונה מזה של מערכות מיזוג האויר והמעליות, אף היא מעידה על כך שאין דין מקרקעין כדין "מוברגיהם".

המערערת טענה כי למעט פיר המעלית, יש להכיר בכל רכיבי המעלית כמטלטלין, לרבות חיווט המעלית והכבלים החשמליים שאינם טבועים בקירות המבנה, מאחר שכבלים שאך עתה הונחו ונפרשו ראויים לשימוש חוזר. בדומה, כך גם לגבי מערכת מיזוג האויר, מאחר שתעלות, מפוחים ומכונות, הם רכיבים שניתנים לפירוק ולשימוש במקום אחר.

עוד טענה המערערת, כי מאחר שמס רכישה אינו מס שוויוני, יש לפרש את תחולתו בצמצום.

לבסוף, טענה המערערת כי ועדת הערר שגתה בכך שהתייחסה אך לרכיבי המטלטלין שנכללו בחלק השני של העיסקה, באשר, לטענתה, גם בחלק הראשון של העיסקה נכללו פריטים מסוימים שיש לראותם כמטלטלין לכל דבר ועניין.

8. המשיב תמך יתדותיו בפסק דינה של ועדת הערר. לשיטת המשיב, המבחן הקובע הוא מבחן הכוונה, ולא ניתן להסיק מפסק הדין בעניין עיריית רמת גן כי המבחן הקובע הוא "המבחן הפיסי", קרי, אם המחוברים ניתנים לניתוק אם לאו.

דיון והכרעה

9. אקדים ואומר, כי דין הערעור להדחות. דומה, כי מה שלא עלה בידי המערערת לעשות במערכה הראשונה בדרך של פיצול מלאכותי של העיסקה לעיסקת מקרקעין ועיסקת קבלנות, היא מבקשת לעשות במערכה השניה, והפעם, תוך פיצול מלאכותי בין מקרקעין לבין מטלטלין.

10. סוגיית ההבחנה בין מקרקעין למטלטלין העסיקה מאז ומתמיד את חכמי המשפט, ואף המשפט העברי עסק בשאלה זו. ידועה המחלוקת בין רבי מאיר לחכמים בעניין מעמדם וסיווגם של "ענבים העומדות להיבצר" (משנה שבועות ו', ו'). לגישת רבי מאיר "יש דברים שהן בקרקע ואינן כקרקע" ועל כן ענבים העומדים להיבצר אין

דינם כקרקע שכן ממילא אין עוד נפקות לחיבורם לקרקע. על כך חלקו חכמים, שכן לשיטתם "כל המחובר לקרקע הרי הוא כקרקע". חלק מן הראשונים, ובהם רבינו חננאל המובא בתוספות, סוברים כרבי מאיר, אולם להלכה נפסק (רמב"ם שכירות ב', ד') כי "המוסר לחבירו דבר המחובר לקרקע לשמור, אפילו היו ענבים העומדות להיבצר, הרי הן כקרקע בדין השומרין" (אולם ראו והשוו: בבלי, כתובות, נא ע"א; רמב"ם טוען ונטען ה', ד'; שולחן ערוך חושן משפט צ"ה, ב'; וכן השוו לשיטתו של הר"י מיגאש המובאת בפירושו של הרמב"ם על המשנה).

11. החוק מתייחס במספר מקומות להגדרת מקרקעין. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) מגדיר "מקרקעין" – קרקע בישראל, לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחברים לקרקע חיבור של קבע.

סעיף 1 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, משנה מעט ומגדיר "מקרקעין" – קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה (הגדרה זהה אנו מוצאים גם בפקודת הפרשנות [נוסח חדש] ובחוק הפרשנות, התשמ"א-1981).

מן ההגדרות נמצאנו למדים כי פשוטו של מקרא אכן תומך לכאורה ב"מבחן הבורג" או "המבחן הפיסי" שנטען על ידי המערערת. קרי, כל מה שניתן לניתוק והפרדה מן המקרקעין, גם אם הדבר כרוך בהסרתם של ברגים או בשימוש באמצעי מכני כזה או אחר, לא ייחשב כמקרקעין.

12. אלא שהפסיקה ומלומדי משפט דחו טענה פשטנית זו, אשר אינה יכולה לעמוד בפני הביקורת, שכן בטכנולוגיה דהיום ניתן להעתיק בתים ומבנים ממקומם, וברי כי אין בכך כדי להפוך את הבתים למיטלטלין. אף את מגדל אייפל, על פי הדוגמה שהביא המשיב, ניתן לראות כמיטלטל אחד גדול, שהרי ניתן לפרקו לקורות ולמרישים.

המבחן שהוחל בפסיקה הוא מבחן הזהות והמאפיינים של המחברים שניתן להפרידם. בעמ"ה 949/70 קולנוע "רינה" בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, פד"א ה 158, התעוררה השאלה מה לבניין ייחשב לצורך קביעת הפחת. בעניין זה נקבע כי הן הבמה והן הציפוי לקירות האולם זוהו כחלקי בנין, לעומת הכיסאות המוברגים לרצפת הקולנוע אשר סווגו כריהוט. בהסבירו את ההבחנה בין השניים קבע השופט אשר:

"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... ואילו לגבי הבמה וציפויי הקיר הנידונים כאן המצב שונה. לא זו בלבד שהם קבועים במקומם, אלא שאינם ניתנים להזזה למקום אחר. אפשר, כמובן, לפרק אותם לחתיכות, אך ע"י פירוק כזה הם מאבדים את האידנטיות שלהם, וערכם בחלקים אינו אלא ערך חמרי בנין משומשים. אם נאמר שבמה אינה מהווה מבנה מפני שניתן לפרקה ולהוציאה מהמקום, נצטרך לגרוס כך גם לגבי קיר לבנים או גרעפים. גם אותם ניתן לפרק (ללבנים בודדות או לרעפים בודדים), אך הלבנים אינם מהווים קיר, והרעפים אינם מהווים גג" (הדגשה הוספה – י"ע).

פסק דינו של בית המשפט המחוזי אושר בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 406/72 קולנוע "רנה" בחולון בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3, פ"ד כז(2) 630, 634-633 (1973) (להלן: עניין קולנוע רנה) שם נאמר:

"סעיף אחר של הערעור היה ביחס לניכוי על חשבון פחת בעד מבנה הבמה של הקולנוע וציפוי קירותיו. פקיד השומה הרשה עבור אלה פחת של 2% כעל חלק של הבניין, והמערערת טוענת שהיא זכאית לשיעור פחת יותר גבוה, בהיות אלה ציוד. בית-המשפט המחוזי דחה את טענתה, מפני שהבמה והציפוי של הקירות הם חלקים של הבניין הקבועים בו באופן מתמיד ואין הם ניתנים להזזה או להפרדה, ואם יפורקו, יאבדו את זהותם וייהפכו לחמרי בנין משומשים סתם. על-פי הראיות לא ראינו טעם לסתור ממצאים עובדתיים אלה של בית-המשפט המחוזי, וגם המסקנה המשפטית שהוסקה מהן נראתה לנו נכונה.

הזכרנו את עניין קולנוע רנה, מאחר שהמערערת תמכה יתדותיה בפסק הדין בעניין עיריית רמת גן, כפי שצוטט לעיל. אלא שפסק הדין בעניין עיריית רמת גן, לא בא לשנות את הלכת קולנוע רנה, והוא אף מפנה להלכה זו (שם, פסקה 17). מכאן, שאין לקבל את טענת המערערת, כביכול בפסק הדין בעניין עיריית רמת גן סטה בית המשפט מהלכת קולנוע רנה ואימץ את "מבחן הבורג" או "המבחן הפיסי".

כך הובן פסק הדין בעניין עיריית רמת גן גם על ידי ועדת הערר בפסק הדין בו"ע (חיפה) 8086/07 באוהאוז בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (2.11.2008). באותו מקרה, ובדומה לענייננו, העוררת ביקשה לפצל את התמורה ולהפחית את שווי הזכויות

במתקנים שאינם מחוברים חיבור של קבע. טענת העוררת שם, בהסתמך על עניין עיריית רמת גן, כי המעליות ומערכות מיזוג האויר הינם בגדר "מטלטלין", נדחתה על ידי ועדת הערר, שאימצה את מבחן הכוונה עליו אעמוד להלן. אציין כי באותו מקרה נקבע כי גם מערכות הריהוט וגם המזגנים מהווים חלק מהמרכז המסחרי שנמכר, למרות שלא היה מדובר במערכת מיזוג מרכזית המותאמת לבניין, אלא במזגנים נפרדים לכל אחת מהיחידות.

הלכת קולנוע רנה נזכרה גם באמרת אגב ברע"א 10879/02 באולינג כפר סבא בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, כפר סבא בפסקה 15 (6.12.2006), שם נדונה סוגיה שעניינה שיעור הפחת. בית המשפט עמד על כך שאחת השאלות היא אם מדובר בהוצאה המתמזגת בנכס או שמדובר בציוד הניתן להפרדה, תוך הפנייה להלכת קולנוע רנה.

13. סיכומו של דבר, שהלכת קולנוע רנה, לפיה יש לבחון את הדברים לא אך על פי המבחן הפיסי הצר אלא גם בהיבט הכללי, לא נס ליחה. הלכה זו שמה את הדגש על הירידה בשווי המחברים המופרדים, כאינדיקציה לכך שניתוקם מהמקרקעין מביא לכך שהם מאבדים את זהותם ומאפייניהם.

כשלעצמי, אני סבור כי כמבחן מרכזי יש להחיל את מבחן הכוונה במסגרתו יש לבחון אם הייתה מלכתחילה כוונה לחיבור של קבע.

מבחן זה הוצע על ידי פרופ' יהושע ויסמן בספרו דיני קניין חלק כללי (תשנ"ג):

"השאלה אם דבר מחובר לקרקע 'חיבור של קבע' צריכה לדעתנו להיבחן על-פי התוצאה של החיבור ולא על-פי האמצעים הטכניים שהשתמשו בהם לצורך החיבור" (שם, עמוד 136).

"גורם מרכזי שנוהגים להתחשב בו בשיטות משפט שונות כאשר באים לסווג דבר שחובר למקרקעין באופן שקל להסירו ממקומו, הוא גורם הכוונה. היתה הכוונה לחיבור של קבע, יהא המחובר מקרקעין (בית רומי, גדר, צמחיה, דלתות, חלונות וכדומה), היתה הכוונה לחיבור ארעי, יישאר המחובר מטלטלין גם לאחר חיבורו (פיגומים במהלך עבודות בנייה, אוהל, תמונה התלויה על קיר וכדומה). מבחן הכוונה כה מקובל משום שהסתמכות הבלעדית על המבחן הפיסי של מידת



החיבור למקרקעין ועל היכולת להפריד בין המחוברים מעוררת קשיים רבים... (שם, עמ' 140).

ניתן לומר כי כאשר נאמר בחוק 'חיבור של קבע' יש לפרש ביטוי זה כמצב שבו נחזית הסמיכות שבין שני נכסים כסמיכות שאינה ארעית. יכול שהמצג יווצר על יסוד חיבור פיסי הדוק בין שני הנכסים, אך יכול שהוא יווצר מכוחן של נסיבות אחרות, כגון התאמתו המיוחדת של הדבר המחובר אל מקום החיבור, כשהעתקות ממקומו תגרום לנזק ניכר (דוגמא לכך: ארון קיר המותאם לגומחה שמידותיה מיוחדות; מכונה המוצבת בבית חרושת שמבנהו מותאם במיוחד למידות המכונה ולדרך הפעלתה)... 'ניתן להפרדה' ראוי שיתפרש הן מהבחינה הפיסית הן מבחינת הייעוד של המחובר (שם, עמ' 141).

ויסמן מותח אפוא ביקורת בספרו אודות הסייג של "זולת מחוברים הניתנים להפרדה" המופיע בהגדרת "מקרקעין" בסעיף 1 לחוק המקרקעין, על קשיי הפרשנות שהוא מעורר, ומכאן מבחן הכוונה המוצע על ידו. מבחן זה כוחו יפה במיוחד לענייננו, בהתחשב בכך שבהגדרת "מקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין לא מופיע הסייג הנ"ל.

14. מבחן הכוונה ראוי אפוא לשמש כמבחן עיקרי, ולצידו, כמבחן עזר נוסף, ניתן להשתמש במבחן הכלכלי שאותו אימצה הוועדה, והוא, האם ערך המחובר לאחר ניתוקו יפחת בצורה ניכרת (ויסמן עמ' 132). ודוק: אין מדובר במבחן העומד בבדידותו. ברי כי ערכו של כל רהיט שהותאם מלכתחילה לאופיו ולמידותיו של בניין מסויים, יירד בצורה משמעותית מאוד בשוק "יד שניה", ואין בכך בכדי להפכו למקרקעין. אולם, מבחן זה, בהצטרף למבחן הכוונה, עשוי להוות מבחן עזר נוסף, אשר יכול אף להוות אינדיקציה לקיומו של מבחן הכוונה. מערכות מיזוג אויר, חשמל ומעלית הן מערכות אשר "נתפרות" מלכתחילה למידותיו של בניין מסויים, ומוטמעות בבניין עוד בשלב התכנון. על פי מבחן הכוונה, מערכות אלה נועדו לחיבור של קבע כחלק בלתי נפרד מהמקרקעין, ועל פי מבחן מחיר שוק יד שניה, ערכן של מערכות אלה לאחר פירוקן פוחת בצורה משמעותית מאוד. על דרך ההיקש, ניתן להשוות למכונות העובדות במפעל המהווה עסק חי, מול ערכן של אותן מכונות "כברזלים", לצורכי מימוש.

שילוב של מבחן הכוונה בהיבט של ייעוד קבע של האובייקט בצירוף הנזק הכלכלי שייגרם לאובייקט עם ניתוקו, אנו מוצאים אצל פרופ' מיגל דויטש בספרו קניין כרך א' (1997):

"ברור, שעל פי מבחן פיסי של 'אפשרות ההפרדה', 'ניתן' למעשה להפריד כל מחובר, אך השאלה הנכונה היא אם ההפרדה היא ריאלית מבחינה כלכלית, ולא רק אם היא אפשרית מבחינה טכנית" (שם, עמ' 313).

"...עמדת המוצא הפרשנית תיגזר במישרין מן הסיווג הקנייני של האלמנט. לצורך מיון קנייני זה ניתן לומר שארונות מטבח, תריסולים וברזים מהווים מחוברים, שכן הם מקיימים את יסוד החדירה הפיסית למקרקעין וגם מקיימים את היסוד של 'אינו ניתן להפרדה', כאמור בסיפא לסעיף 12 לחוק המקרקעין, לאור הנזק שיגרם לאובייקט ו/או למקרקעין, אם יפורק, וייעודו הקבוע של אותו אובייקט" (שם, עמ' 316) (הדגשה הוספה – י"ע).

15. כמבחן עזר נוסף, ניתן לבחון האם האובייקט מאבד את זהותו ואופיו העצמאי לאחר ניתוקו. בעוד שארון קיר, שולחן או כל רהיט אחר אמנם מאבדים מערכם לאחר הניתוק, מבלי לאבד את אופיים כארון או כשולחן, לא כך חלקים מתוך מערכות של מיזוג אויר, חשמל ומעליות. מנוע חשמלי הינו חלק בלתי נפרד ממערכת מיזוג האויר, אולם מנוע חשמלי כשלעצמו מאבד את "זהותו ואופיו" כחלק ממערכת של מיזוג אויר מסוימת, וייתכן כי הוא יוכל אף לשמש לצרכים אחרים. כך גם אם נשלוף את החיווט החיצוני לאורך פיר המעלית, שאז החיווט מאבד מ"זהותו ואופיו" כחיווט ייעודי עבור המעלית, וניתן יהיה להשתמש בו גם לצרכים אחרים.

יש פריטים רבים אשר יכול שעוצבו מראש עבור בית המלון מושא דיוננו, כמו רהיטים, שטיחים, נברשות וגופי תאורה, תמונות, מיטות, כלי מיטה, מגבות, מראות ועוד. אלו אכן עשויים לאבד מערכם בצורה משמעותית אם וכאשר יוצאו למכירה בשוק יד שניה, אך למרות זאת הם לא יאבדו מאופיים כרהיט, שטיח, תמונה וכיוצא ב. לא כך לגבי רכיבים וחלקים של מערכות מיזוג אויר, חשמל ומעליות והחיווט עבור אותן מערכות. פירוק של אלה הופך אותם למעין חומרי גלם, שניתן לנצלם לשימוש חוזר, אך הם מאבדים מאופיים כחלק בלתי נפרד ממערכת של מיזוג אויר.

16. כמבחן עזר נוסף אציע לבחון את אופי וזהות המקרקעין לאחר ניתוק המחברים. קודם שאסביר את דבריי, אעשה אתנחתא קצרה ואעסוק מעט בעצם הדיון בדבר אופיים וזהותם של אובייקטים.

שאלת שמירת זהותם של גופים לאחר שינוי והחלפת האובייקטים המרכיבים אותם הינה סוגיה פילוסופית אשר העסיקה הוגים עוד מקדמת דנא. פרדוקס מרחיב דעת, אשר אוזכר כבר על ידי פלוטארכוס, היסטוריון יווני בן המאה ה-1, מנסה לכמת

ולתחם את אופיים וזהותם של אובייקטים באמצעות דיון היפותטי בעניין ספינת תסאוס הנזכרת באגדות המיתולוגיה היוונית. הפרדוקס, באחת מגרסאותיו, מספר על "ספינת שלושים המשוטים" של תסאוס אשר הוצבה עם שובו של תסאוס ממסעו לכרתים למשמרת עולם בנמל אתונה. בחלוף הזמן מתחילים פועלי הנמל 'לשלוף' מדי פעם בפעם מרישי עץ רקובים ולהחליפם במרישים חדשים. בחלוף השנים, ולאחר שהוחלף לוח העץ האחרון, נוצר מצב בו לוחות העץ המקוריים של הספינה הוחלפו כולם, כך שמתעוררת השאלה האם הספינה העוגנת בנמל היא עודנה ספינתו של תסאוס? הפרדוקס מתעצם כאשר פועלי הנמל החרוצים מחליטים לבנות ספינה חדשה מלוחות העץ הישנים שהונחו במחסן, וכעת מתחדדת לה השאלה – מי מבין הספינות היא 'ספינתו של תסאוס' האמיתית? אם נחליט כי הספינה 'המקורית' כבר איננה נחשבת כספינתו של תסאוס, מהו הקרש שבעקבות החלפתו איבדה הספינה את זהותה – האחרון? או שמא הראשון?

מן הפרדוקס של תסאוס נגיע לענייננו, שכן לניתוק מחוברים, עשויה להיות השפעה מכרעת על זהות המקרקעין ואופיים, ובמקרים מסוימים הוצאת מחוברים "דומיננטיים" מתוך המקרקעין עלולה לשנות את זהות המקרקעין ואף לאיין אותה לחלוטין.

נמצאנו למדים כי "המבחן הפיסי" או "מבחן הבורג", לפיו יש לבחון אך ורק את השאלה אם ניתן לנתק או להפריד מחובר כלשהו, אינו יכול לעמוד בבדידותו. גם בהנחה כי אובייקט כלשהו ניתן לניתוק, ואף בהנחה כי אותו אובייקט לא יאבד מערכו עקב כך, ואף בהנחה כי אותו אובייקט לא יאבד מאופיו וזהותו עקב כך – שומה עלינו לעמוד על מצב המקרקעין לאחר ההפרדה ולבחון האם ערכם של המקרקעין יפחת או שהם יאבדו מאופיים וזהותם. כך, לשם הדוגמה, נניח כי ניתן "לשלוף" מהמלון על נקלה את כל מערכות מיזוג האויר, החשמל והמעליות, ולהותיר אך פיר מעלית ריק ותעלות מיזוג אויר ריקות. במצב דברים זה, אין ספק שהמלון יאבד את זהותו ומה שהיה עד לאותה שעה מלון חמישה כוכבים ישתנה ויהפוך לבניין מסוג אחר, הן מבחינת ערכו והן מבחינת אופיו וזהותו. זאת, בדומה ל"מכונית המגוייסת" ("היה מנוע?") אשר לאחר הוצאת המנוע והמושבים והרדיו, מאבדת את זהותה כמכונית.

כאחד הכלים ליישומו של המבחן הכלכלי לגבי שווי המקרקעין לאחר ניתוק המחוברים, אציע את האינדקסיה הבאה: האם, בהנחה כי ערך מערכת המעליות במלון עומד על שני מליון ₪, הוצאת מערכת המעליות מהמלון, תפחית את ערכו ביותר מהסכום של שני מליון ₪.

17. במאמר מוסגר, ואם במעליות עסקינן, אפנה לע"א 65/78 מעליות טל נ' מנהל אגף המכס והבלו, פ"ד לד(4) 397, 407 (1980), שם נדון עניינה של חברה שעסקה ביבוא חלקי מעליות, הרכבתן והתקנתן. באותו מקרה התעוררה השאלה אם יש לראות במעליות שהובאו לאתר הבנייה אך טרם הוחל בהרכבתן, כחלק מהמלאי של החברה. באותו מקרה הניח בית המשפט כדבר המובן מאליו כי עם הרכבת המעלית, היא הופכת לחלק בלתי נפרד מהבניין ועוברת לבעלותו של בעל המקרקעין.

18. לצד כל אותם מבחנים שהוצעו לעיל לצורך השאלה מה למקרקעין ייחשב, אציע כמעין "מבחן גג" את מבחן השכל הישר או חוש המומחיות של המשפטן.

צא ולמד כי לשיטתה של המערערת, יש להכיר כמטלטלין לצורך מס רכישה במערכות מיזוג אויר, חשמל, מעליות, על כל ההוצאות הכרוכות בהן, לרבות תכנון, ייעוץ, בנייה, הקמה, בטיחות וכיוצא בזה. לטענה זו השלכה רבתי על כל שוק המקרקעין בארץ. שאם נקבל את שיטתה של המערערת, כל משרד עורכי דין אשר רוכש קומת משרדים בבניין משרדים מהודר, יטען כי ממחיר הרכישה יש להפחית באופן יחסי את עלויות מערכות החשמל, המיזוג והמעלית.

לשיטתה של המערערת, כל רוכש דירה בישראל יוכל לטעון כי ממחיר הרכישה יש להפחית באופן יחסי את עלות המעלית בבית המשותף, התקעים, המפסקים, תקרות וקירות גבס וכל פריט שניתן להסרה ולניתוק מהקירות, מהתקרה או מהרצפה. עמדה זו נוגדת את השכל הישר, וגם את פסיקתו של בית משפט זה, כפי שנקבעה בע"א 572/83 אדיב נ' רפאל, פ"ד לט(3) 345 (1983). שם היה מדובר בעיסקת רכישת דירה, ועובר למסירת החזקה בדירה פירק המוכר את מערכת ההסקה המרכזית, את התריסים במרפסת ופריטים נוספים, וכך נאמר בפסק הדין:

"מסקנה דומה עולה גם מן הטענה, כי המדובר בכל מקרה במיטלטלין, שאינם מועברים עם נכס דלא נידי. טענה זו אינה מקובלת עלי. ההסקה היא, כאמור, בגדר חלק מן הדירה, והוא הדין בעניין תקעים ושקעים ומיתקנים כיוצא באלה. איש לא יעלה על הדעת, כי במהלך העניינים הרגיל וכל עוד לא הוסכם אחרת, יכול המוכר לפרק מתגים, שקעים ודלתות, בשל כך שהם ניתנים להברגה או לפירוק על נקלה ואינם מהווים חלק אינטגרלי של קירות הבניין, רצפתו או תקרתו."

גם השפה יכולה לשמש כלי עזר לחוש המומחיות של המשפטן. בעוד שהמילים "ריהוט" ו"ציוד" מרמזות על פריטים הנתפסים אינטואיטיבית כמיטלטלין, הרי שהמילה "מערכות", במובן של מערכות בבניין (להבדיל ממערכת סכו"ם) מתקשרת אינטואיטיבית לבניין עצמו. אחזור ואזכיר כי ברגיל, מערכות כמו מיזוג אויר, מעליות, וחשמל, מתוכננות ומשולבות כבר בשלב תכנון הבניין.

19. סיכום של דבר, שעל פי המבחנים המוצעים לעיל, כל אחד לחוד וכולם במצטבר, אין לקבל את טענתה העקרונית של המערערת.

לא נעלמה מעיני טענת המערערת כי שיעור הפחת של הבניין שונה משיעור הפחת של מערכת מיזוג האויר, המעליות ומערכת החשמל. ברם, איני רואה בכך כל רבותא, באשר "יתכנו שיעורי פחת שונים בגין נכסים שונים, בהתאם לסוגי הנכסים" (עניין באולינג בפסקה 26). רוצה לומר, כי אין לגזור מנושא הפחת לענייננו.

20. אשר לטענת המערערת כי רכיבי המטלטלין מחלקה הראשון של העסקה לא נלקחו בחשבון, הרי שמדובר בשאלה עובדתית, ועל פי סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין הערעור לבית משפט זה הוא אך ורק בשאלה משפטית (ראו, לדוגמה, ע"א 5409/09 סביל נ' מדינת ישראל – מיסוי מקרקעין, בפסקה 7 (19.5.2013)). מעבר לכך, סבורני כי למערערת אין פיתחון פה בנושא, מאחר שחוות הדעת מטעמה לא התבססה על מחירי הרכיבים השונים אלא על "כללי אצבע" בדמות יחס משוער של אחוזים מתוך סך השווי הכולל של הרכישה. כאמור, ועדת הערר בחנה את הפריטים השונים ואימצה את תחשיבו של המשיב, שהתבסס על מסמכים שנערכו "בזמן אמת".

סיכום וסוף דבר

21. לצורך שאלת סיווג כמקרקעין או כמטלטלין ניתן להיעזר במבחנים הבאים:

(-) מבחן הכוונה – האם הכוונה המקורית בעת חיבור האובייקט הייתה לחיבור של קבע או לחיבור ארעי. מבחן זה הוא המבחן העיקרי ואת המבחנים להלן יש לראות כמבחני משנה או מבחני עזר.

(-) המבחן הפיסי או מבחן הבורג – האם ניתן לנתק את האובייקט מבלי לגרום נזק ממשי לאובייקט או למקרקעין.

(-) מבחן כלכלי – האם האובייקט יאבד באופן ניכר משוויו בעקבות ניתוקו.

(-) מבחן אופי וזהות של האובייקט – האם האובייקט יאבד את זהותו ואופיו בעקבות ניתוקו.

(-) מבחן זהות המקרקעין וערכם הכלכלי לאחר ניתוק האובייקט – האם ערך המקרקעין יאבד באופן ניכר, או שהמקרקעין יאבדו את זהותם ומאפייניהם.

(-) מבחן השכל הישר וחוש המומחיות של המשפטן.

22. מערכות מיזוג אויר, חשמל ומעליות במלון חמישה כוכבים, אינן מערכות אותן ניתן לראות כ"מטלטלין" על פי כל אחד מהמבחנים דלעיל.

אשר על כן אציע לחברי לדחות את הערעור ולחייב המערערת בהוצאות המשיב בסך 50,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

אני מצטרף לפסק דינו הממצה ומרחיב הדעת של חברי, השופט י. עמית.

מרשה אני עם זאת להעיר הערה אחת. נראה לי כי בדין המצוי יש ליתן משקל לשוני הקיים בהגדרת "מקרקעין" – בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכוש), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), בהשוואה לאמור בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן – חוק המקרקעין).

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "מקרקעין" כך: "קרקע בישראל, לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע".

בסעיף 1 לחוק המקרקעין ההגדרה אחרת במקצת: "מקרקעין – קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה" (ההדגשה שלי – ח"מ).

הגדרה זהה לזו שבחוק המקרקעין אנו מוצאים גם בפקודת הפרשנות [נוסח חדש] (להלן – פקודת הפרשנות), ובחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן – חוק הפרשנות).

אולם ההגדרה שבחוק מיסוי מקרקעין היא הקובעת לענייננו היות והיא התקבלה לפני כניסתו לתוקף של חוק המקרקעין, אשר שינה את ההגדרה שבסעיף 1 לפקודת הפרשנות – ללא תחולה על חיקוקים שבאו לפניו. הוא הדין בהגדרה "מקרקעין" שבחוק הפרשנות, שאיננה חלה, ככלל, על ביטויים ומילים בחיקוקים, שקדמו לו, או שיש בהקשרם דבר שאיננו מתיישב עם החוק החדש (ראו: סעיף 164 לחוק המקרקעין; סעיפים 1 ו-2 לחוק הפרשנות). עיינו: אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין, כרך א' 126 ה"ש 24 (תשע"ב-2012) (להלן – נמדר, מס שבח מקרקעין).

מהשוואה בין שתי ההגדרות ל"מקרקעין", המובאות לעיל, עולה כי קיים לכאורה הבדל בגישה בין חוק מיסוי מקרקעין לבין חוק המקרקעין לגבי מחוברים הניתנים להפרדה. חוק המקרקעין נוטה למבחן החיבור הפיזי של המחוברים. לעומת זאת, חוק מיסוי מקרקעין, שאינו מוציא מכלל ההגדרה "מחוברים הניתנים להפרדה" – נוטה למבחן הכוונה. עיינו והשוו: י. ויסמן מקרקעין ומיטלטלין, משפטים יח 288, 267 - 292 (תשנ"ג); י. ויסמן, דיני קניין – חלק כללי 140 - 144 (תשנ"ג); מיגל דויטש, קניין, כרך א' 313 - 319 (1997); נמדר, מס שבח מקרקעין 126.

לפיכך מחוברים הניתנים להפרדה יחשבו למקרקעין לצרכי חוק מיסוי מקרקעין, אם כוונת הבעלים היתה לראות בהם כחלק מהמקרקעין. מכאן, שמסילת ברזל, למשל, עשויה לא להחשב מקרקעין לצורך חוק המקרקעין, אך תחשב כזו לצורך חוק מיסוי מקרקעין, ראו: נמדר, מס שבח מקרקעין 127 וההפניות שם.

גישתי תואמת איפוא את התפיסה שהוצגה על ידי פרופ' נמדר בספרו הנ"ל, שראה לסכם את הסוגיה כך:

"בלשון אחרת, לפי חוק מיסוי מקרקעין – כחוק המאמץ את התוכן הכלכלי של העיסקה – יש לתת חשיבות ראשונית למבחן הכוונה ואילו למבחן הצמידות לקרקע יש לתת חשיבות משנית בלבד" (שם, בעמ' 128).

תפיסה דומה הובעה גם בסוגיה קרובה בע"א 572/83 אדיב נ' רפאל, פ"ד ל"ט (3), 345 (1985), מפי הנשיא מ. שמגר.

הכלל הנ"ל צריך לחול במיוחד בעת שמכירת המחוברים – בנפרד מהקרקע – מוצגת כמכירת מיטלטלין (בהתבסס על היותם ניתנים כביכול להפרדה) והיא נעשית

אגב מכירת הקרקע עצמה לאותו קונה. עיינו: נמדד, מס שבח מקרקעין 130. כך קרה בענייננו – והתוצאה איפוא מתבקשת, כפי שמוצע על ידי חברי.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה לפסק דינו המקיף של חברי השופט י' עמית.

אכן, בנסיבות העניין, כל המבחנים שמזכיר חברי מובילים לתוצאה דומה. עם זאת, ראוי לשים לב לכך שהם אינם עשויים עור אחד. מבחן הכוונה הוא מבחן רעיוני חשוב שצריך לעמוד במרכז הדיון. עם זאת, בסופו של דבר, הכוונה נלמדת מן המעשים, ולכן יישומו של מבחן זה צפוי להתבצע, הלכה למעשה, תוך שימוש בחלק מן המבחנים האחרים, שלהם אופי קונקרטי-יישומי, כמו המבחן הפיסי או המבחן הכלכלי. אוסיף ואומר כי השכל הישר אמור לשמש תמיד מנחה, הגם שלא ברור אם ניתן לראות בו מבחן משפטי במובן הרגיל של מונח זה. בנסיבות העניין, קל להיווכח שאכן חלק מן המבחנים האחרים זורים אור על הכוונה המשוערת שליוותה את המעשים. כך למשל, טיבו של הנכס כבית מלון, או מה שחברי כינה זהות המקרקעין, מחדדים את ההכרה בכך שהמערכות הנלוות – של מיזוג אויר, חשמל ומעליות – נועדו להיות חלק בלתי נפרד מן הנכס.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, א' באב התשע"ג (8.7.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט