



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 01-2010

1

ועדת בראשות כב' השופט בדימוס עזרא קמא  
ערר לפני חברי: שלמה מדהלה, רו"ח  
אריאלה אקשטיין, שמאיית  
חוק  
מייסוי  
מרקיעין

**מלונות צraft ירושלים בע"מ**  
**ע"י עוזי דן עופר** העוררים:

נגד

**המשיבים:**  
**מנהל מס שבך ירושלים**  
**ע"י עוזי דן בהט, פרקליטות מחוז ירושלים**

2

3

### החלטה

4

5

1. בתחילת שנות ה- 90 של המאה הקודמת, החלה חברת יונה מלונות בע"מ (להלן:  
"חברת יונה מלונות") לבנות מלון של כ- 410 חדרים על חלק מחלוקת 18 בגוש 30090,  
במתוחם מנדלבאום שבירושלים (להלן: "המלון").

6

2. בין "יונה מלונות" לבין העוררת התנהל משא ומתן למכירת המלון, והעוררת בקשה  
לרכוש את המלון על כל תכולתו וציוויל – גמור ומוכן להפעלה.

7

3. בשל אי יכולתה של יונה מלונות לעמוד בתנאי ערבות לתשלומים שתשלם העוררת,  
חוסכו בין הצדדים, כי יונה מלונות תמכור את המלון במצבו דאז, תעביר בעלות  
וחזקה במלון עד לפניה שלטונו תמורה סכום השווה ל- 28 מיליון דולר אמריקאי,  
כפי שהוערכה ההשקרה ע"י הבנק הממן. עוד החסכו, כי הצדדים יחתמו על הסכם  
קבლנות שלפיו תשלום חברות בת של יונה מלונות – יונה מלונות(נכסיים) 1992 בע"מ),  
את המלון ותעבירו למצב מוגמר ומוכן לאירוח, תמורה 16 מיליון דולר.

8

4. העסקה דוחה למשיב, על בסיס שומה עצמית והעוררת שילמה מס רכישה בגין  
תמורה של 28 מיליון דולר, ומס הרכישה ששולם על פי השומה העצמית היה  
5,317,200 ש"ח, וזאת על בסיס 64% מההתמורה הכלולה עבור מלון מוגמר ומוכן,  
שהיא 44 מיליון דולר. לטענת העוררת חלוקה זו גם توאמות ייעוץ שקיבלה, אשר  
לפיו יש לייחס למרקיעין של מלון מוגמר כ- 60% משווי המלון בעסקה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

2010-01 ינואר

- למעשה, העסקה של מכירת המלון פוצלה לשניים ועל פי שני חוזים:  
האחד – עסקת מקרקעין בסכום של 28 מיליון דולר.  
השנייה – עסקת מכירה של התכולה, הציוד והא비ורים בסכום של 16 מיליון דולר,  
 כאמור.

המשיב הוציא שומות מס רכישה, לפי מיטב השפיטה, על התמורה במלואה, בבקשת  
אחד, וחייב במס רכישה בסכום של 9,726,700 ש"ח בגין תמורה של 46 מיליון דולר,  
שם 44 מיליון דולר ועוד ריבית של שני מיליון דולר.

העוררת הגישה השגה על החלטת המשיב, והמשיב נתן החלטה בהשגה שיש לראות  
את שני ההסכם כעסקה אחת למכירת מלון מוגמר, ולא יוחס כל חלק מהתמורה  
למה שאינו מקרקעין, גם שהכיר בכך שיש בכלל מרכיבי ההסכם הקבלי פרטיים  
שאים מקרקעין, כדי 4.56 מיליון דולר, לעומת 16 מיליון דולר שטענה העוררת.

על החלטת המנהל הוגשה עיר, וועדת העיר (בהרכבת אחר) החלטתה לקבל את טענת  
העיר, שמדובר בשני ההסכם נפרדים (הסכום המכיר והסכום הקובלנות), תוך פיצול  
הדין.

בשלב הראשון – נדונה השאלה אם מדובר בהסכם אחד או שניים.  
בשלב השני – אמורה להידון השאלה מה הוא שווי הרכישה של המקרקעין בעסקת  
המכר של בית המלון.

המשיב ערער על ההחלטה של ועדת העיר, ובית המשפט העליון, מפני הנシア דאו אי'  
ברך, החלטיט, כי שני ההסכם מגבשים עסקה אחת של מכר מלון מוגמר תמורת  
סכום של 44 מיליון דולר.

הנה כי כן, הצדדים שבו אל הוועדה, כדי שתקבע מה הוא מס הרכישה שחל על  
העסקה של רכישת המלון, על חלק המקרקעין של המלון, מתוך התמורה הכלולה.

ענין שבסוגיה

11. לצורך הכרעה בשאלת האמורה, על הוועדה להחליט בעניינים אלה:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

- 1      א. מה הם הפריטים, הצד והאבירים במילון, שיש לראותם כמייטלון, לצורך קביעת מס הרכישה, מתוך השווי הכלול של העסקה.
- 2      ב. מה הוא השווי של פריטי המייטלון בעסקה, שאין לחיבם במס בגיןם.
- 3      ג. שאלת נספחת היא, לעניין ירידת המחלוקת, האם העוררת שינתה חזית בטיעוניה העובדיים, תוך הצגת טענות סותרות להליכים הנוגעים לשומה.

### שאלת שינוי החזית

- 10     12. המשיב ביקש למחוק את חוות דעתו של שmai העוררת, בשל טענתו שיש בה שינוי חזית המחלוקת, ושל ההתייחסות בחוות הדעת לשני חוזים נפרדים של העסקה. המשמעות המעשית היא כי המייטלון הנוגעים לעסקת הרכישה כוללים בשני החוזים, בעוד שהטענה צריכה להציגם חלק מתקציב הסך 16 מיליון דולר שהחסים השני.
- 11     13. בחרטוה מיום 7.5.2009 קבעה הוועדה, כי העוררת ביססה את העර על שווי המייטלון בעסקה השנייה, כפי שצוין במפורש בעיר, ולא לפי העסקה הראשונה.
- 12     14. העוררת העלתה בחקירותו הנגדית של העד מטעם המשיב טענה, בנוגע פיצול החסים (עמ' 12, שי 23 לפroxוקל מיום 6.1.2010). בעקבות התנגדות ב'yc המשיב קבעה הוועדה, כי היא תתייחס לכך בפסק הדין.
- 13     15. המשיב טוען, כי המחלוקת, כולה מן הער (סעיפים 1.8 - 1.7 - בכתב הער) סבה סבב החלק של המייטלון בהסכם השני שענינו: השלמות המילון ומייטלון – לפיקן אין לאפשר לעוררת להרחב גם בעניין ההסכם הראשון שענינו עסקה במרקעין, ולא בכלל בו מייטלון. לשון אחרת, יש להגביל את טענות העוררת לחלק המייטלון שיש בהסכם השני, ולא מעבר לכך.
- 14     16. לחופין, מבקש המשיב לקבוע כי העוררת מנעה מילטעון טענות עובדיות הסותרות את הצחירותה היא, לעניין זה.
- 15     17. העוררת טוענת, בסיכוןיה, כי בכתב הער (סעיף 4.4), העלתה העוררת את הטענה שאם מתקבלת טענת המשיב בעניין "חייב הסכם המכור והסכם הקבלנות" לעסקה



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 01-2010

- 1      אהות, הרי ששווי חלקו המלון שאינם מקרעין על פי פרשנות זו, עולה או שווה ל- 16  
2      מיליון דולר.  
3      הטענה של עסקה אחת עלתה לראשונה, בהשגת העוררת.  
4      ועוד זאת, בעניין **פינקלשטיין נ' פלבסקי** (ע"א 311/83, פ"ד לט (ו), 496, נקבע 18).  
5      שם הצדדים פורשים לפני בית המשפט את המחלוקת האמיתית – אין לואות  
6      בכתב הטענות סד הקובל את בית המשפט ומונע ממנו לפנות אל החומר והטעונים  
7      שהובאו לפני במסגרת החקלאי.  
8  
9      אמרת הדבר, שלאחר שבית המשפט העליון ראה בעסקה שעל פי שני ההסכםים עסקה  
10     אהות, כאשר טענת העוררת, מתחילה, הייתה שיש רכיבים, ציוד ומערכות שיש  
11     לראותם, כתענתה, מיטלטליין לצורך קביעת מס הרכישה, הרי שיש להתייחס לטענה  
12     האמורה על פי שני ההסכםים.  
13  
14     נראה לנו שעליינו להחליט מה הם רכיבי המיטלטליין בעסקה הכלולת, הגם  
15     שבמסמכים רבים צמצמה העוררת את טענותיה לעניין המיטלטליין ושווים בעיקר  
16     בהסכם השני, אשר היא התייחסה לסכום שהסכם הראשון כתמורה بعد  
17     המקרעין.  
18  
19     בפני הוועדה נמצא מכלול הראיות וחווות הדעת, כפי שנראה להלן, אולם נאמר כבר  
20     כאן, כי אין מקום לדעתנו להתייחס לאחיזו קבוע של מרכיבי המיטלטליין בבית מלון,  
21     אלא יש לבחון את הטענות לגבי כל רכיב בנפרד – אם יש לראותו מטלטל ומה שוויה  
22     מותוק כלל העסקה, ובעיקר בחזזה ההשלמה של הבנייה והמיטלטליין, בהסכם השני.  
23     בעניין זה של חלוקת מקרעין ומיטלטליין, כבר נאמר, שאין אנו מקבלים את  
24     הנוסחה שמצועה העוררת. בין כך ובין כך, נתייחס לטענות הצדדים לגבי שתי  
25     השאלות האמורות שבמחלקות: מה הם מיטלטליין בחזזה ובמלון, ומה שווים.  
26  
27  
28     **מה הם מיטלטליין לפי ההסכםים**  
29  
30     **חוק מסיסי מקרעין** מגדר מקרעין מה הם, כאמור: "מקרעין" – קרקע, לרבות  
31     בתים, בניינים ודבירים אחרים המחוורבים לקרקע חיבור של קבוע.  
32     **חוק המיטלטליין**, התשל"א-1971 מגדר מיטלטליין כ"נכסים מוחשיים, חזוי  
33     ממקרעין".



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו'ע-2010

- 1 אין קיימת הגדרה של "חיבור של קבוע" בחוק מיסוי מקרקעין, אולם על פי הפסיקת,  
2 יש לפרש את הביטוי לפי הדין הכללי של חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן:  
3 "חוק המקרקעין"), שבו אנו מוצאים הגדרה של מקרקעין, כדלקמן:  
4  
5     "קרוע על כל הבניין והגטווע עלייה וכל דבר אחר המוחבר  
6     אליה חיבור של קבוע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה".  
7  
8 העוררת מפהה בסיקומיה לשני פסקי דין:  
9     האחד, פרשת שלפן (שלפן נ' קאופר, ע"א 567/68, פ"ד י"ח (2), עמי 191), שבו ניתן  
10   פירוש ליציע המוחבר למושכר חיבור של קבוע, ולפיו זהו "חיבור המחבר תצמדה  
11   פיזית או פחותה חזירה אל תוך הרצפה או הקיר" (שם, בעמוד 195-ג). השני, הוא ע"א  
12   עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבת, צורף כנספח ב' לסיקומי העוררת). בנוגע  
13   8817/04 (עיריית רמת גן, שבו אמר כב' השופט גיבראן בפסק הדין, כי לשיטתו מחוברים  
14   הניתנים להפרדה – אינם בגדר מקרקעין, לצורך חישוב שווי הרכישה של נכס :  
15  
16     "במקרה דנן, מדובר כאמור בחפצים, אשר על ידי הסות  
17   ברגימס שבטים להיות ניידים ואני מ Abedים את זהותם  
18   ואופיים העצמאים, ומהווים למעשה מיטלטלים. לנו זה יש  
19   חשיבות מכרעת ויש לאבחן בין ציוד שכזה, לבין מיטלטליון  
20   שאיו הדבר כך לגבייהם"  
21  
22     הנה כי כן, עולה, בעיקר מפסקי הדין האלה הוא, שבסיווג מיטלטליין המוחוברים  
23   لمקרקעין, ויש לראותם מיטלטליון ולא מקרקעין, צרכיים להתקיים שני תנאים –  
24   תנאים אלה:  
25     א. ניתן להסביר מן החיבור ע"י הסות ברגימס, ואפשר שנקל לנתקם.  
26     ב. הם שבטים להיות ניידים אחרי הסותם מבלי לאבד את זהותם ואופיים  
27   העצמאים.  
28  
29     נתן ללמידה מפסק הדין, כי שני התנאים האלה מצטברים.  
30  
31     המשיב מפהה לשני פסקי דין.  
32



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

1        **הראשון** – עמ"ה 949/70 (קולנוע רינה בע"מ נ' פקיד השומה, אשר לפיו, כאמור,  
 2        בסעיף 5א לפסק הדין – לא כל חלק שניtan לפרק ממבנה יש לראותו כמיittelין  
 3        שאינו מאבד את זהותו.

4        **השני** – ו"ע 8086/07 (אוותאזו בע"מ נ' מנהל מסויי מקרקעין – מחוזי חיפה ) (נספח  
 5        ג' לסתוקומי העוררת), ונספח ב' לסתוקומי המשיב). לפי פסק הדין בפרשת אוותאזו  
 6        הניל', מי שטוען כי פריט מסוים הוא מיittelין – עליו הנטל להוכיח כי ע"י הסרת  
 7        בריגים ניתן לפרק את הצד וליתן לו את הנידחות הדורשה למיittelין, וכי יש לשקל  
 8        אם החפץ יהיה ראוי לשימוש חזרה, ומה הייתה הכוונה בעת החיבור. בכל מקרה, יש  
 9        לקבוע את שוויו של הפריט או החפש בעת הפירוק לצורך שימוש חזרה.

10      העוררת טוענת שיש לאבחן את עניין אוותאזו מענייננו משני נימוקים אלה:  
 11     א. לפי מומחה העוררת מר זגול (להלן: "מומחה העוררת, או זגול"), הוא כלל בחוחות  
 12     דעתו אך מה שבגדר מיittelין הניתנים להפרדה ע"י הסרת בריגים.

13     ב. בפרשת אוותאזו, מדובר בצד שחייב לחבר לבסם משך תקופה של יותר מעשר  
 14     שנים, בעוד שבעניינו מדובר בצד חדש שביום הרכישה הנכס טרם הופעל בבית  
 15     מלון. לשון אחרת, יש להבחין בין חיבור של שנים, לבין חיבור של ימים, והכל  
 16     כשםodor בנסיבות שניתן לפרק ע"י פתיחת בריגים (עדות זגול בעמ' 11, שורות 11-  
 17     22). כך לגבי מיטות וכך לגבי מעליות ותעלות של מיזוג אוויר ובעיקר כאשר הצד  
 18     והמערכות עודם חדשים וניתן לפרק בנק.

19      לעומת זאת, עמדת המשבב, עמדת המשבב היא, כי עיקר תמצית ההחלטה ותכלית  
 20     החקירה מובילים למסקנה, שהמחבן שיש ליחס לענייננו – אין טכני גרידא, לעניין  
 21     חלק שניtan לפרק, אלא שיש לבדוק האם קיימת משמעות כלכלית לפירוק, והאם  
 22     הוכח מה הוא הערך של הפריט לאחר פירוקו. ועוד זאת, האם הייתה כוונה שהפריט  
 23     יהווה חלק בלתי נפרד מהנכס, עוד מתחילה.

24      המשבב מוסיף שיש ליחס את המבחנים האלה לגבי כל פריט מהמערכות שהעוררת  
 25     מבקשת לראותם מיittelין לצורך קביעת מס הרכישה.

26      מקובלות علينا עמדת המשבב וטענותיו שיש ליחס את המבחנים שנקבעו בפסיכיה  
 27     ואת תכלית החקירה של מסויי מקרקעין לגבי כל אחד מן הפריטים והמערכות  
 28     שהעוררת מבקשת לקבוע שהם מיittelין ולא מקרקעין. לשון אחרת: האם הפריט  
 29     לאחר הסרתנו אינו מאבד את זהותו ואופיו העצמאי (ולצדו של המשבב – אם הוא



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

1      שומר או מאנך את ערכו לאחר ההסרה), מה המשמעות הכלכלית שלו, והכוונה  
 2      שהפריט יהיה חלק בלתי נפרד מהנכס.ណון, אפוא, בכל הפריטים  
 3      האמורים.  
 4  
 5      העוררת נוספת, באופן כללי ועיקרוני כי מלון מוגמר כולל חלקים מהותיים שאינם  
 6      בוגדר מקריעין, ומיכרתם אינה מכירת זכות במרקיעין, כגון: כל הצד, הריחות,  
 7      הצד התפעולי, הטכטילים, כלי אוכל, ציוד המטבח, מכשורי טליזיה, מערכות  
 8      מחשבים, "ולל יתר תכוללה הדורשים לפתיחת מלון לאירוע". בנוסף לכל  
 9      אלה: מערכות מיזוג אויר, מעליות, חשמל ואינטאלציה שלדים רבים מהן ניתנים  
 10     להפרדה. וגם זאת, מערכת מיזוג אויר כוללת: מעבים, קומפרסורים, מפוחים,  
 11     לוחות פיקוד, מנועים ותאי מעליות. כל אלה ניתנים לפירוק ע"י פתיחת ברגים.

12

13

14

### מעליות

15

16     מעליות היא מתקן הסעה והובלה (תעבורה) שנועד להסיע בני אדם ולהוביל ציוד  
 17     וסחרה בצורה א נכית. המעליות המודרניות מורכבות מטא שביבו חל סגור הקרי  
 18     פיר המעליות (ראו הגדה ב"ויקיפדיה"). לפי מלון בן שען מעליות היא: מכונה  
 19     להעלאת קרונות מיוחדות המותקנת במכרות ובבניינים בני קומות מרובות ומשמשת  
 20     להעלאת אנשים או משאות ולהורדתם למקוםה, והמעליות מופעלת על ידי רוב  
 21     על ידי מנוע חשמלי. להפעלת המעליות המודרניות באמצעות חשמל, דרושה מערכת  
 22     של תא הסעה והובלה, לפי העניין, המופעל ע"י מערכת פיקוד חשמלית שמוצסת, בין  
 23     השאר, את המהירות של המעליות ועיצורה בקומות הבניין, פתיחת הדלתות  
 24     וסגירתן, וכן מערכת פיקוד, בטיחות, יסודות ובקרה.

25

26     לא הרי מעליות בבית מגורים בן מספר קטן של קומות כהרי מעליות לבניין רב קומות  
 27     או בית מלון רב-קומתי.  
 28     מערכת הפיקוד והבקשה של מעליות בבית מלון רב-קומוט, מותאמת, בדרך כלל  
 29     לצרכי המלון המשושים שבו נבנה פיר המעליות ובו הותקנו תאי ההסעה והובלה  
 30     והמערכות הדורשות לכך. קשה מאוד למצוא התאמה מדויקת של שני בתים  
 31     מלון לעניין לצרכי ההסעה והובלה באמצעות מעליות ומערכותיהן. כל בית מלון  
 32     דורש את הייחוד והמיוחדות של מתקנים.  
 33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

- 1        32. עוד זאת, גם אם ניתן לפרק חלקים מסוימים של מעליות כדי לשימושו חלקי חילוף  
2        או חומר גלם לבניית מעלית נוספת או בניין אחר, הרי שלא ניתן לפרק ע"י  
3        פתיחת בריגים את כל חלקים המעלית. טול, למשל, את הדלתות בכל אחת מהקומות  
4        הרי שכן הופכות חלק בלתי נפרד מקומות הבניין. כך גם לגבי לוח הפיקוד המותאם  
5        לאוות בית מלון בלבד (ראו עוזתו של מומחה העוררת, עמ' 6, שי 24 לפוטוקול).  
6        בחיווט ובכבלים החשמליים לא ניתן לעשות בהם שימוש לאחר מטרה לאחר  
7        פירוקם. השימוש היחיד הוא חומר גלם של חוטים וכבלים שהוצאו מהבניין, ואין  
8        נפקא מינה, שנעשה בהם שימוש של שנים ובין אם לא.  
9
- 10      עצם הוצאותם ופירוקם, מקטין את ערכם באופן משמעותי, ולא תמצא להם צורך  
11      לשימוש חוזר.
- 12      33. נציין כי מערכות אלה של מעליות ושל מיזוג אויר, וכן מערכות אחרות שהרכבו  
13      במבנה מסוימים, כמו בעניינו, בית מלון, גם אם לא נעשה בו שימוש ולא חלפו ימים  
14      רבים עד מכירתו, עוד לפני תחילת השימוש בו, הרי שפירוק המערכות האלה, בהנחה  
15      שניתן לפרקן על נקלה, הרי שערכם השימושי יהיה קטן מאוד אחרי פירוקן, וספק  
16      אם יימצא להן צורך, מבקש או רוכש, במחור כלכלי, אם בכלל.  
17
- 18      34. מקובל علينا, וכך נקבע בפסקה שהנطال להוכיח את אפשרות הפירוק של כל פריט  
19      כדי לסwogo כmitteltein לצורך קביעת המס, מוטל כלו על הטעון שמדובר במitteltein  
20      ולא במרקעין.
- 21      35. במקרה דין לא הובאו ראיות של ממש איזה פריט ניתן לפרק בקלות, או שניתן  
22      לעשות בו שימוש חוזר מבלי שהפריט יאביד את אופיו העצמאי כקבוע בפסקה. גם  
23      לא הוכח מה הערך הכלכלי והשווי הסביר של כל פריט שהעוררת טוענת שהוא בגדר  
24      mitteltein לאחר שיפרוק, לצורך השימוש החוזר בו.  
25
- 26      גם אם ניתן לפרק פריט – אם בפתיחת בריגים, או בהתאם – בדרך אחרת של פירוק,  
27      הרי שאין לראות בו חלק נפרד ומitteltein מבית המלון, ויש להראות את הערך  
28      הכלכלי שלו, ואם לא נעשה, מלכתחילה, חלק בלתי נפרד מבית המלון. בדרך כלל,  
29      בית מלון נבנה כיחידה אינטגרלית אחת עם יחידות ופריטים אשר מלכתחילה  
30      מהווים חלק בלתי נפרד מן המלון. כך יש לראות את תאי המעליות ואתلوحות  
31      הפיקוד ואת מערכות הcabלים והחווטים החשמליים. פירוקם הופכם לחומר גלם,  
32
- 33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

- שניצולם לשימוש חזרה, לא הוכח לנו, במקרה דן – די צרכו. עוד זאת, מערכות אלה  
מהוות תשתיית בלתי נפרדת מבניין המלון והסרתו תביא לכך שהמלון לא יהיה שלם  
ומוגמר.
- עדותו של מומחה העוררת, הייתה עדות כללית שהתרכזה באפשרות הטכנית של  
פירוק חלק זה או אחר. כבר אמרנו, עצם האפשרות הפיסית של פירוק חלק זה או  
אחר אינה הופכת את החלק או הרכיב למיטלטلين לצורך קביעת המס.  
אנו קובעים כי טענות העוררת לעניין זה לא הוכחו.
- אפשר שניתן היה לקבוע כי אחוז מסוים של מעליות ניתן לניצול ולשימוש  
חזרה, אם כחומר גלם או כרכיב לשימוש דומה במקום אחר, לאחר התאמה ושיפוץ.  
כך דרךמשל, מנווע משופץ של מעלית, בהנחה שיימצא דורש כזו ביום מן הימים,  
שהמנוע המשופץ יתאים לו. הינו הולכים לקרואת העוררת וקובעים זאת כאחוז  
מסויים משווי החלק הזה או חלק אחר, נכון ליום פירוקו מן המערכת. אולם, קביעה  
זו תהיה אך השערה שאין לה בסיס בראיות.
- העוררת אף לא בקשה זאת. מבקשת הוא שנקבע כי כל התמורה שלפי החסכם  
השני מתיחסת למיטלטلين, דהיינו סכום כולל של 16 מיליון דולר, מתיחס למאה  
שאיינו מקרוקין.
- עמדה זו אינה מקובלת עליינו ואנו דוחים אותה, כבלתי מוכחת, כלל ועיקר.
- עמדתנו החד-משמעות היא, שאין לקבוע, בכל מקרה, שמעליות בניינים, ולעניןינו  
בבית מלון, היא פריט או רכיב שנייה להפרדה, כי בכל מקרה יש לו ערך כלכלי וכי  
מלכתחילה נבנה וחורכב על מנת שתהייה אפשרות לפרקו ולמכרו כיחידה נפרדת, או  
כחומר גלם.
- מעלית, ובכלל זה המערכות החשמליות, תאיףיקוד, וכן תאיף חסעה וההובלה הם,  
בדרך כלל, ככל שמדובר בבית מלון, חלקים אינטגרליים של מבנה המלון. הם  
מותאימים לצרכי המלון הספציפי, ואפשרות פירוקים הפיזי אינו עושה אותם  
מיטלטלים, כאמור.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו'ע 01-2010

- לאחרי רחית או תמונה בחרדי המלון או במתנקנו השונים כחרי מעלית. לגבי מעלית ומערכותיה, יש צורך בחוכחות ובראיות של ממש, כדי להביא לקבעה כי מעלית ומערכותיה הם מיטלטלים. במקרה דן, לא הוכח העוררת את טענותיה. לעניין זה אין די בטענות סתם, והעדויות שהביאה העוררת לא הוכיחו את הטענות.
- לענין זה נסיף, לדבר נכון גם לגבי מערכות אחרות, כפי שנפרט להלן, מערכות של כלים וצינורות של מים, חשמל, תקשורת, ביוב וכיווץ באלה, בין שהם טമונים ובין לאו, צריים להיות חלק אינטגרלי, של הבניין, שבשלדיהם אין לראות את הבניין מושלם ומומר לצורך המטרות שלהם נבנה והוקם.
- מערכת החשמל והתאורה**
- המומחה מטעם העוררת התייחס בעדותו למערכות החשמל והתאורה, ללא חיוט. לטענתו ניתן, מבחינה טכנית, לפרק את כל מערכות החשמל, לרבות מתגים, מפסקים, שנאים וכיוצא באלה, ולעשות בהם שימוש חוזר, במקום אחר.
- אכן, פריטים אלה, לרבות גופי תאורה ניתנים לפירוק, ובחלק מהם אף ניתן לעשות שימוש חוזר, חלקים "יד שנייה". אולם, ערכם ושוויהם הם פחותים, לאין שיעור מזה יהיה להם בעת הרכבתם והתקנתם בראשונה. ועוד זאת, ספק רב אם ניתן להרכיבם ולהתקיןם בתים חדשים או בבית מלון חדש. אף בהנחה שקיים אפשרות לעשות שימוש בשנאים ינסים, ולא משופרים, במותגים, בשקעים, במפסקים, בגופי תאורה ובנברשות, הרי ערכם יהיה נמוך כחומר גלם, לעומת רכיבים חדשים. על חיווט של חשמל אמרנו את דעתנו שיש לראותם חלק אינטגרלי של המבנה ושל החדרים.
- בדיוון שלפנינו, לא הביאה העוררת ראיות של ערכיים ושווי של הרכיבים והחלקים של חשמל וגופי תאורה שניתן לעשרות בהם שימוש. עדמת העוררת היא שככל הפריטים האלה הם מיטלטלים ויש לנכות מהסקום הכלול את שוויהם בעת הרכבתם.
- עמדת זו אינה מקובלת עליינו. מקובל עליינו, כל עוד לא הובאו ראיות של ממש, נשתמש במחנן של האדם הסביר. לא ניתן להעלות על הדעת מצב שבו כל מערכות החשמל בבניין, ולענין בית מלון, שהותאמו לצרכי המלון לא יהיה חלקים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

- 1 אינגרליים של המלון אלא מיטלטלים, וכי יש לשים את ערכם לצורך המס לאותו  
2 מועד של הרכבתם.  
3  
4. 45. מקובל علينا שקיימים רכיבים וחלקים של דברי חשמל הכלולים גופי תאורה,  
5 מנורות וברשות שדים לעניינו יהיה כדין כל רהיט שניtin להעיבר ממקום למקום.  
6 יש גם רכיבים שניtin לשוטות בהם שימוש חוזר כמו שעבים, מתגים ומפסקים, אך לא  
7 חיוט חשמל ולא שקעים (בתי מפסקים). המשיב צריך להכיר בחלקים אלה  
8 כמטלטלים לפי ערכיהם סבירים, אם לא הכיר בהם במסגרת החלטתו בהשגה.  
9  
10 בדף כל חיוט, בתים מפסקים ושקעים למיניהם, יש לראותם חלק בלתי נפרד  
11 מהמבנה והם בחזקת מקרקעין. מפסקים ורכיבי חשמל אחרים הניתנים לפירוק  
12 וניתן לשוטות בהם שימוש חוזר, יש לראותם מיטלטלים אך שווים צריך להיות  
13 כערכים של חלקים אלה לשימוש חוזר, בעת פירוקם ולפי מוצבם לאחר הפירוק.  
14  
15

### מערכות מיוזג אוויר

16. 46. מומחה העוררת טוען, שיש לראות בכל מערכות מיוזג האויר, על כל חלקיון  
17 ורכיביהן מיטלטלים, ואין נפקא מינה אם מדובר במזון נייד או "נייח" שהוא תעלות  
18 למיוזג אוויר (עמ' 9 לפרטוקול).  
19  
20  
21. 47. אנו סבורים שיש להבחין בין מכשיר בייתי למיוזג אוויר, שאיןנו פועל על בסיס "מיוזג  
22 מרכזי", ניתנן לפירוק ולשימוש חוזר, לבין מערכת מיוזג מרכזית. ניתן לפרק  
23 רדייאטורים לחימום ולעתות בהם שימוש חוזר, ויש לראותם מיטלטלים, אך לא את  
24 הצנרת של המערכת. לפיכך, גם ייחדות המערכות של המיוזג המורכבות בבניין כגון:  
25 תעלות ומופחים ואף מכונות ומנועים, יש לראותם חלק מהבניין. מכונות ומנועים  
26 שפעילים את מערכת המיוזג, אף אם ניתנן לפירק, הרי שלא הוכח שניתן לשוטות  
27 בהם שימוש חוזר בבית מלון אחר או בבנייני מגורים או תעשייה. מערכות אלה בננו,  
28 הרכבו והותאמו לצורכי המלון הזה והן מיוחדות לו בלבד. לפיכך אפילו נניח שניתן  
29 לפירק רכיב זה או אחר מערכת המכונות, ספק אם שניתן לשוטות בו שימוש חוזר  
30 בבית מלון או מבנה אחר.  
31  
32



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

בהתאם לכך, על המשיב לעשות סיווג של רכיבי המערכת באופן שיאפשר אך למניעת  
את האופי של מיטלטין, בעוד שיתר חלקים המערכת ייראו חלק אינטגרלי של הבניין,  
בעמדת המשיב.

4

5

6

7

### ההתיחסות לשווי המיטלטין

8

9

10.48 עמדתנו כאמור היא, שאין מקום לקבוע כלל שלפיו היחס בין מקרקעין למיטלטין  
בבית מלון מוגמר, שהם ציוד, ריהוט, ציוד תפעולי, טכسطילים, כלי אוכל, ציוד  
מטבח, מכשירי טלוויזיה, טלפוניה ותקשורת, מערכת מחשב וכל יתר פריטי  
התכולה של בית מלון – הוא יחס של כ- 60% מקרקעין וכ- 40% מיטלטין.

11

12.49 לעתינו, יש לבחון כל מקרה לגופו. לא הרי מלון מפואר כהר מלון או בית הארחה  
"פשוות". יש שמוסקת השקעה רבה בחזיות ובדוקרציה כדי לשווות למalon יצירת פאר  
ארכיטקטונית חיצונית ואדריכלות פנימית מפוארת. אדריכלות פנים זו, על רכיביה  
השונים, עשויה לכלול פאר יצירה של רהיטים, שטיחים, נברשות, תמונות, מיטות,  
כסאות, וכיוצא באלה דברים שערכם ושוויים ביחס לבנייה הוא ממשוערי ביותר. יש  
שימוש דגש על התכולה ויש שימוש דגש גם על האדריכלות של הבניין. משום כך,  
אין לקבל את היחס של כ- 60%-40% כיחס קבוע שיש להפעילו לגבי כל בית מלון.

22

23.50 במקרה דין (ראו נספח ה' לסייעי העוררת), העוררת טוענת כי פריטים רבים, הם  
בחזקת מיטלטין, שנכללים בגדר ה- 40% משווי העסקה – שכר מומחים,  
אדריכלות, ביסוס המבנה (קונסטרוקציות), פיתוח וгинון, עיבוב, ייעוץ למיניהם,  
בדיקות, פיקוח, ניהול פרויקט, הנהלת חשבונות, ייעוץ משפטי ותשלומיים שונים.

27

28.51 חישוב זה אינו מקובל עליינו ולא כל מה שהעוררת טוענת שהוא "מיטלטין" או  
"מעין מיטלטין", הוא אכן כזה.

30

31.52 משום כך, אנו דוחים את טענות העוררת – הן לעניין סיווג המיטלטין כאמור והן  
לענין היחס של 40% משווי העסקה או כל יחס שיש לייחס לשאינו מקרקעין, ובלשונו  
אחרת – למיטלטין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2010-01 יי



השווי של הפריטים

- המומוכה מטעם העוררת הגיש חוות דעת, שהמחירים של רכבי הבנייה נגزو  
54.  
22. אחזוים משווים העסקה. המומוכה לא ביסס את המוחירים על בדיקת חשבוניות  
23. וקבלות (עדותם בעמ' 4 ובעמ' 6). המומוכה ערך תחשייבים כלליים "לפי כללי אכבע  
24. המוכרים בתחום" ולפי אחזוים (עמ' 6-4 לפרטוקול).  
25.  
26.  
27. המשיב הגיע לתצהיר של העד, גיל קובץ, שলפיו הוא בדק מסמכים והتبטש על  
28. הערכות מחיר, כדי לבסס מחיר של מיטלטלין שיש לנכונות ממחר העסקה. המצהיר  
29. מטעם המשיב קיבל, על פי הצהרותו (סעיף 11 לתצהיר) מסמך של הערכת עלויות  
30. מי שמכר את המלון (יונה מלונות). המסמך האמור נערך ע"י אדן הנדסה  
31. בע"מ עברו המוכר. המסמך כולל הערכה שאינה קשורה למיסוי העסקה (נספח ג'  
32. לתצהיר המשיב).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

לפי מסמך "אזור הנדסה", החסכם השני, שהוא הסכם קבלי כולל עבודות גבס  
1 ובנייה, ריצוף, מסגורות, נגרות, עבודות אלומיניום, אינסטלציה, חשמל, כיבוי אש,  
2 ועבודות גמר, פיתוח וגינון. כן כולל החסכם השני תשומות אగרות, הוצאות כלויות,  
3 תכנון וניהול.  
4

5  
6 עבודות אלה, אין יכולות להיות, כפי שאמרנו לעיל, בכל מקרה מיטלטلين, אלא הן  
7 קשרות לבניה ולמרקען. לפיכך, לא כל מה שנכלל בחסכם השני הוא מיטלטلين,  
8قطעת העוררת.

9  
10 לפי תצהירו של המשיב (גיל קובץ בסעיף 13), עין המצהיר מטעם המשיב בתיק  
11 הפרויקט שבמרכז ההשעות, ובין היתר בחוות דעתו של השמאני נחום פרמינג'ר  
12 (חו"ד פרמינג'ר), שהערך מטעם מרכז ההשעות את הועלות להשלמת המלון, ביום  
13 1.7.1999 (חוות הדעת צורפה לתצהיר מטעם המשיב בנספח ד).  
14

15 לחוות דעת פרמינג'ר צורפו נספחים ה-1 ו-ה-3, שהם אומדן מפורט של אזור הנדסה,  
16 נכון ליום 1.7.99, שהוא אומדן תקציב, נכון ליום 6.1.97 ואומדן עלויות העבודות  
17 להשלמת המלון. כן צורפה הערכה של האדריכל א' אלדר, לגבי פירותו אחיזה הביצוע  
18 בפועל עד ליום 30.6.99 ולוח זמנים לשבי גמר העבודה. מסמך שלישי שצורף לדוח'  
19 פרמינג'ר הוא מסמך מיום 16.6.99 שהוקן מטעם המוכר לעניין מצב הביצוע ועבודות  
20 להשלמה, נכון ליום 15.6.99.  
21

22 ניתן ללמידה, לעניינו, כי אומדן אזור הנדסה, משקף את היקף הביצוע, כאמור בדוח'  
23 פרמינג'ר, יותר מהמסמך של המוכר המוטה מבחןת העליות "למעלה" במקצת.  
24 קביעה זו מקובלת עליינו ונראה לנו לקבל את הערכות אDEM הנדסה ולהעדיפן על פני  
25 הערכות השמאני מטעם העוררת, שלא ביסס את הערכותיה על בדיקות ומסמכים  
26 מהימנים והמסמכים האמורים אף לא הוציאו לו בפנוי (עדותו בעמ"ק-4).  
27

28 על פי מסמך אזור הנדסה, ההצעות של השלמות הבניה הקשורות למקרקעין, ואין  
29 יכולות להיחשב מיטלטلين, עומדת על 8.2 מיליון דולר מתוך הסכום שהחסכם השני  
30 (סעיף 16 לתצהיר מטעם המשיב).  
31 המשיב מסכים, הلقה למעשה, שיש להתבסס בעניין זה על הערכות אDEM הנדסה.  
32



**בית המשפט המחוזי בירושלים**

2010-01 יי

- במסמך אدن הנדסה נכללו 4 סוגים של רכיבים שבהסכם השני, שערכם הכללי הוא 1  
16 מיליון דולר :

א. **השלמת בנייה** : עבודות גבס, ריצוף וחופי מסגורות, גנרות, אלומיניום, 2  
3 אינסטלציה וכיובי אש, עבודות חשמל (7.050 מיליון דולר).

ב. **מעליות** – 0.5 מיליון דולר.

ג. **ריהוט וציוד** – ריהוט ואביזרים לחדרים, לשטחי ציבור, תקרות, שטיחים וצבע, 4  
5 ציוד מטבחים, קירור ועזר, טלפון ותקשורת פנים, פיתוח וגינון בתחום המלון 6  
7 ובחזיות, ציוד תעופלי, אחזקה ומשרדים, מחשב, שירות ורכב (7.260 מיליון דולר,  
8 כולל 0.8 מיליון דולר עבור פיתוח וניננו).

ד. **אגרות, תכנון, ניהול ופיקוח, והוצאות כלליות** – 1.25 מיליון דולר.

הנה כי כן, לפי דוח אדן – להשלמת הבניה הערכת העלות היא 7.850 מיליון דולר, 12  
13 למליות 0.5 מיליון דולר ולאגרות, תכנון ופיתוח והוצאות כלליות – 1.25 מיליון  
14 דולר שיש לזכור לחשבון הבניה והמקרקעין. סכום של חמישה מיליון יש לזכור  
15 לציוד ולאביזרים שעשויים להיכל בMITTEDLIN. לפי שマイ הערות, הערך הציד  
16 **בכשונה מיליון דולר**.

17 המשיב מסכים, כאמור, שקיים רכיבים בהסכם השני, שיש לראותם מיטלטLIN,  
18 כגון: רהיטים ואביזרים לחדרים, ריהוט ואביזרים לשטחי הציבור, ציוד מטבחים,  
19 קירור ועזר, ציוד תעופלי, אחזקה ומשרדים, מחשב, שירות וగרפיקה (סעיף 57  
20 לכלכלי המשיב). אולם, לפי חישובי המשיב, מסקנותיו היא שיש לנכונות את שוויים  
21 לפי הערכת אדן הנדסה בסכום המלא שבהערכות אדן הנדסה, תוך הפקחת הסכומים,  
22 כאמור בהחלטת המשיב בהשגה (נספח לתצהיר המשיב).

23

24

25

26 **פריטים שאין עליהם הסכמה**

27

28 לעומת קיימים במסמך אדן הנדסה ארבעה סוגים פריטים שאין עליהם הסכמה:

29 עבודות גמר (תקרות, שטיחים וצבע), מעליות, מיזוג אוורור, טלפון ותקשורת פנים.  
30 נדון בהלה.

31

32 **א. עבודות גמר**

15 מתוך 17



## **בית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 01-2010

1 עבודות גמר הכוולות תקרות גבס או תקרות אחרות, עבודות צביעה של הבניין (חוץ  
2 ופנימ), ושטיחים דבקים מקיר לקיר, מהווים אף לדעתנו חלק אינטגרלי של המבנה  
3 ויש לזקוף את עלותם למקרהlain, לעניין קביעת שווי הנכס לצורך מס רכישה.

4

5

6

7

### **ב. מעליות**

8 כפי שאמרנו לעיל, מעליות הן בדרך כלל חלק מן המבנה של מלון, לרבות תעלות,  
9 מפוחים ולוחות פיקוד ומכנוגות. מעליות שנבנו כמו במרקחה זיון נבנו והותאמו  
10 כאמור למלון הזה בלבד, וכאמור לא הוכח לנו שנייתן לפרק רכיבים מסוימים על מנת  
11 לעשות בהם שימוש חוזר במקום אחר. עדותנו של השמאלי מטעם העוררת היו דברים  
12 בעלי מאלא כל בסיס מנקודת ועובדתי המבוסס על אפשרותיות מוכחות.

13

14 שמאלי העוררת מעמיד את שווי המעליות במלון על סכום של 3.3 מיליון דולר.  
15 בהערכת אדן הנדסה הוועיד הסכום על 0.5 מיליון דולר, בהסכם השני.  
16 אנו סבורים שאין לקבל את טענות העוררת בכל הנוגע למעליות ורכיביהן.

17

### **ג. מיזוג אוויר**

18 שמאלי העוררת מעמיד את הערות של מיזוג אוויר על סך 3.3 מיליון דולר. לפי דוח'ה  
19 אדן הנדסה הערות הכלולות של מיזוג אוויר הוא 1.85 מיליון דולר, שמתוכו 0.9  
20 מיליון דולר נזקפת להסכם השני.  
21 עמדת המשיבה בעניין זה מקובלת עליינו והוא מבוססת על דוח'ה אדן הנדסה.

22

23 **ד. טלפון, תקשורת פנים ומחשוב**  
24 מקובלת עליינו החלטת המשיב שיש להכיר בכל סעיפי המחשב כמייטלטלין, למעט  
25 חיונות ותשתיות המחבר חיבור של קבוע לצורך הפעלת המחשב. מקובל עליינו שיש  
26 לזקוף בעבר סעיף זה הסכום שבמסמך אדן – 0.260 מיליון דולר בעבר טלפון  
27 ותקשורת פנים.

28

29

### **ה. חשמל ותאורה**

30 שמאלי העוררת ייחס לשווי המערכות האלה סכום של 1.32 מיליון דולר, כמייטלטלין.  
31 המשיב טוען, כי מכשירי החשמל והתאורה בחדרים, הובאו בחשבון בכלל "ריהוט  
32 ואביזרים", ואין מקום להפחיתה נוספת.  
33

