



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

6 ספטמבר 2011

ר"ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מס שבת ת"א 1

**בפני** כב' השופטת רות שטרנברג אליעז (בדימוס) סגן נשיא  
יחיאל מונד, רו"ח - חבר  
נדב הכהן, רו"ח - חבר

**קופת חולים כללית**  
**ע"י ב"כ עו"ד רפאל מלמן ממשרד מ' פירון ושות'** **עוררת**

**נגד**

**מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב** **משיב**  
**ע"י ב"כ פרקליטות אזרחית מחוז ת"א**

**פסק דין**

נדב הכהן רו"ח - חבר

**מבוא**

בפנינו ערר על החלטה שניתנה על-ידי המשיב ב- 25.9.2008, בתגובה להשגה שהוגשה על-ידי העוררת ב- 18.11.2007.

בהחלטה קיבל המשיב חלק מנימוקי ההשגה, אך דחה את בקשתה של העוררת לקבלת פטור מלא ממס-שבח (וכפועל יוצא גם פטור ממס מכירה), שלטעמה הינה זכאית לקבל לפי הוראות סעיף 61(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

**תיאור העובדות**

1. בידי העוררת (שהינה "מוסד ציבורי"), היו במשך עשרות שנים מלוא זכויות הבעלות בנכס מקרקעין בשטח של כ-5,129 מ"ר הנמצא ברחוב ארלוזורוב 101, פינת הרחובות רמז והתש"ח בתל-אביב, הידוע כחלקה 1236 בגוש 6213 (להלן: "הנכס").

2. על פי תב"ע 2532 ת"א/א', שדבר אישורה למתן תוקף פורסם ב- 10.6.2004, חולק הנכס לשני מגרשים:  
**מגרש א'** - בשטח של כ-2,629 מ"ר, עליו בנוי מבנה ההנהלה של העוררת.  
**מגרש ב'** - בשטח של כ-2,500 מ"ר, אשר שימש כמגרש חניה מקורה, ומתוקף תוכנית 2532 א' יועד לבניית מגדל מגורים בן 31 קומות (להלן: "המגדל").

1 מתוך 6



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 ספטמבר 2011

ו"ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מס שבח ת"א 1

3. לאחר שהנכס חולק תכנונית לשני מגרשים התקשרה העוררת עם קבוצת רוכשים בהסכם מכר מיום 1.3.2007 (להלן: "ההסכם"), לפיו מכרה העוררת את עיקר זכויותיה במגרש ב' לשם בניית המגדל.  
המכר נעשה בדרך של רישום זכויות חכירה לתקופה של 999 שנים (בהחרגת היחידות שיוותרו בבעלות העוררת) והסכם לרשום את כל יחידות הנכס כבית משותף, בשלב השני.
4. בהסכם נקבע – בין היתר – כי הרוכשים ישלמו לעוררת תמורה כספית של \$ 33,333,333 (בשקלים חדשים), בתוספת מע"מ, וכן יקימו ויבנו על חשבונם חניון בן שבע קומות מרתף, שבו יוקצו לעוררת 150 מקומות חניה וחלק יחסי ביחידת ההתחברות (להלן ולעיל: "יחידות העוררת").
5. ב 19.4.2007 מסרה העוררת למשיב, כדין, הצהרה על ההסכם וביקשה פטור חלקי מהמס (לפי הוראות סעיף 61(ב)(2) לחוק), כשהיא מציינת כי תבקש לקבל פטור מלא מהמס (וממס המכירה) אם יתקבל הערעור שהוגש על ידה בע"א 9946/06 (קופת-חולים כללית נגד מנהל מס-שבח ת"א).  
ב- 2.9.2007 הודיע המשיב לעוררת כי החליט להוציא לה שומה לפי מיטב השפיטה (לאחר שביקש וקיבל מהעוררת נתונים נוספים), בה הגדיל את שווי המכירה ולא התיר ניכוי של חלק מהסכומים שנכללו בהצהרת העוררת מה 19.4.2007.  
ב- 18.11.2007 הגישה העוררת השגה מפורטת על החלטת המשיב מיום 2.9.2007, בהסכמת המשיב, וביקשה לקיים דיון בהשגה לפני מתן החלטת המשיב.
6. ב- 25.9.2008 הודיע המשיב לעוררת על החלטתו בהשגה (להלן: "החלטה"), בה עודכן שווי המכירה והותרו לעוררים ניכויים מסוימים מהשבת.
9. בהחלטה ציין המשיב, בין היתר, שלא השתכנע כי מגרש החניה שנמכר שימש במישורין את המוכרת במשך תקופה של 80% מתקופת ההחזקה בנכס.
10. בנוסף לכך ציין המשיב בהחלטתו כי המגרש שנמכר ע"י העוררת:  
*ימצוי אמנם בסמיכות לבניין ההנהלה אולם מדובר בחטיבת קרקע נפרדת הן מהבחינה הכלכלית והן מהבחינה הפיסית" ולפיכך יוענק לעוררת פטור חלקי בלבד, בשיעור של 50%*

מהמס.

2 מתוך 6



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 ספטמבר 2011

ו'ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מס שבח ת"א 1

11. על החלטת המשיב הוגש הערר שבפנינו, בו טוענת העוררת כי עשתה שימוש במישרין בממכר במשך 41 שנה, ועל כן הינה זכאית לפטור מלא ממס שבח (וכפועל יוצא מכך גם לפטור ממס מכירה), בהתאם להוראות סעיף 61(ב)(1) לחוק.
12. לחילופין ביקשה העוררת, אם וככל שלא יאושר לה הפטור המלא כמבוקש, לתקן את שווי המכירה כפי שנקבע ע"י המשיב (להפחיתו בסכום של כ-20 מיליון ₪) ולהתיר לה ניכויים נוספים מהשבח (בסכום של כ-2.9 מיליון ₪).
13. במהלך הדיונים בערר ולאחר שהועדה שמעה עדות בנדון, הושגה הסכמה בין הצדדים כי אכן נעשה שימוש במישרין במגרש החניה על-ידי העוררת, במשך שנים רבות, אך אליבא דמשיב אין בכך כדי להקנות לעוררת את הפטור המלא המבוקש מהמס – וממס המכירה – בניסבות המקרה.

### להלן תמצית טיעוני העוררת

1. המשיב מתחמק מיישום ההחלטה, שנתקבלה בבית-המשפט העליון ביום 25.6.2008 בע"א 9946/06 (קופת-חולים כללית נגד מנהל מס-שבח מקרקעין אזור תל-אביב) (להלן: "הפסיקה התקדימית"), למרות שעליו לעשות כן.
2. בפסיקה התקדימית קבע בית-המשפט העליון, באופן ברור ונחרץ, כי אם עשה המוסד הציבורי שימוש במישרין במקרקעין (ולא בהכרח בזכות הנמכרת), הרי שיחולו הוראות סעיף 61(ב)(1) לחוק גם על מכירת הזכות במקרקעין, ולא דווקא על מכירת המקרקעין בלבד.
3. במסגרת הפסיקה התקדימית, שניתנה ביום 25.6.2008, העיר כב' השופט ריבלין כי מסקנה זו מתבקשת מלשון החוק, ואם חפץ המחוקק בשינוי המצב עליו לתקן את החוק, ולסייג את הפטור המלא לעניין זכויות הבנייה הנוספות הגלומות במקרקעין, כשם שעשה לגבי זכויות הבנייה הנוספות הגלומות בדירת מגורים מזכה (שפוצלו משווי המכירה של הדירה, בסעיף 149 לחוק).
4. לאחר פרסום הפסיקה התקדימית נעשו בחוק כמה וכמה שינויים, לרבות שינוי מקיף ונרחב במסגרת תיקון 70 לחוק, אך לא הוצא כלל לתקן את הוראות סעיף 61(ב)(1) לחוק. עובדה זו מעידה כנראה על העדר כוונה להטיל מס על מכירת זכות במקרקעין, אם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד הכספי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 ספטמבר 2011

ו"ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מס שבח ת"א 1

5. טיעוני המשיב (לדברי ב"כ העוררת) הינם מאולצים ובלתי משכנעים ואף אינם מתיישבים בכפיפה אחת עם הנימוקים שנמסרו לעוררת בהחלטותיו הקודמות – ותכליתם אך ורק למנוע את השבת הסכומים הנכבדים, ששולמו כבר במלואם על-ידי העוררת (כדי לקבל אישור להעברת הבעלות בממכר).

### להלן תמצית טיעוני המשיב

1. כוחה של ההכרעה שנתקבלה בבית-המשפט העליון, בפסיקה התקדימית, אינו יפה למקרה שבפנינו.
2. במקרה שבפנינו, לא חל שינוי של ממש במידת השימוש שעושה העוררת בנכס.
3. השימוש שעושה העוררת במבנה ההנהלה הבנוי על הנכס נותר כשהיה, וגם אפשרות השימוש של העוררת במגרש החניה לא נפגעה למעשה (אדרבא, מספרן של יחידות העוררת בחניון התת-קרקעי במגדל המגורים עולה על מספר מקומות החניה שעמדו לרשותה בעבר).
4. אילו מכרה העוררת את מלוא זכויותיה בנכס הייתה אכן זכאית ל פטור מלא ממש, לאור הפסיקה התקדימית, אך משלא נפרדה העוררת מהמקרקעין ששימשו וממשיכים לשמש אותה במישרין, ראוי לבצע הפרדה לצרכי מס בין הזכויות בנכס שנמכרו ע"י העוררת, לבין הזכויות שנתרו בידיה.
5. יש להניח, כי אילו חזה המחוקק התפתחות כזו שבפנינו, בה ממשיך מוסד ציבורי להשתמש במקרקעין למרות מימוש זכויות הבניה הבלתי מנוצלות, לא היה "מפלה לטובה" את מכירת זכויות הבניה והיה בוודאי מעניק למוסד הציבורי פטור חלקי בלבד מהמס, כפי שנקבע בחוק לגבי מכירת המקרקעין שלא שמשו את המוסד הציבורי במישרין.

### דיון ומסקנות

1. המשיב מציע להבחין לצרכי המס בין מוסד ציבורי, המוכר "באותה נשימה" מקרקעין, ששימשו אותו במישרין, עם כל הזכויות במקרקעין הללו, לבין מוסד ציבורי אשר מוכר את זכויות הבניה במקרקעין, מבלי שחדל להשתמש במקרקעין.
2. הבחנה שכזו, מעבר לכך שאין לה בסיס בחוק, איננה עולה בקנה אחד, לדעתי, עם הצורך בגיבוש תכלית החקיקה.



100.06 סג  
07 אוגוסט 2011

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מס שבח ת"א 1

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35
3. לאור הפסיקה התקדימית, ולפי הוראות החוק, זכאי מוסד ציבורי לפטור מלא ממס שבח (וממס מכירה) בשל מימוש זכות במקרקעין, אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרה היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו אותו במישרין במשך תקופה של 80% מתקופת ההחזקה של הזכות במקרקעין.
4. אין מחלוקת על כך שבמקרה שבפנינו נתקיימו התנאים הדרושים (שימוש במישרין ותקופת החזקה במקרקעין).
5. אין גם מחלוקת על כך שהעוררת השכילה לפעול בתבונה והצליחה לשלשל לקופתה סכומים נאים עבור מכירת זכויות הבניה של המגדל, מבלי שנדרשה לממן רכישת בנין הנהלה חלופי, וגם מספר מקומות החניה שהועמדו לשימושה של העוררת לא פחת, אלא גדל.
6. אם תתקבל עמדת המשיב (שכאמור לא מצאתי לה נקודת אחיזה בחוק), הרי שנמנע בכך בפועל מכל מוסד ציבורי אחר לפעול אף הוא בתבונה, בנסיבות דומות, כדי שיוכל להביא לידי מיצוי את מלוא שווי זכויותיו במקרקעין (המשמשים אותו במישרין).
7. מצאתי לנכון אף להעיר כי עמדת המשיב, אילו נתקבלה, הייתה סותרת, במידה לא קטנה, את עמדתה הידועה של רשות המיסים בישראל, לפיה המס על "עסקת שלבים" אמור להיות ניטרלי וזהה למס שהיה מוטל על העיסקה כולה, אלמלא נעשתה במספר שלבים (ראה, למשל, את פסקי-הדין שניתנו על ידי כב' השופט אלטוביה בעמ"ה 1198/01, דורון ראובני נגד פקיד שומה ת"א 4, וגם בעמ"ה 1228/02, סגנון שרותי תקשוב בע"מ נגד פקיד שומה פתח-תקוה).
8. אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את הערר ולהטיל על המשיב הוצאות בסכום של 10,000 ₪ (בתוספת מע"מ).

נדב הכהן, ד"ר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מס שבח ת"א 1

ספ"ט אג"ר  
27 אוגוסט 2011

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25
- 26

השופטת רות שטרנברג אליעז

דעתו של חברי רו"ח נדב הכהן מקובלת עלי.

רו"ח יחיאל מונד

אני מסכים.

הוחלט, כאמור בפסק דינו של רו"ח נדב הכהן.

ניתן היום, ז' אב תשע"א, 08 אוגוסט 2011, בהעדר הצדדים.

רו"ח יחיאל מונד

רות שטרנברג-אליעז, שופטת

רו"ח יחיאל מונד

רו"ח נדב הכהן