



בית המשפט המחוזי בירושלים

ר"ע 2010-01

1

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בראשות כב' השופט בדימוס עזרא קמא
 חברים: שלמה מדהלה, רו"ח
 אריאלה אקשטיין, שמאית

העוררים: **מלונות צרפת ירושלים בע"מ**
 ע"י עו"ד דן עופר

נגד

המשיבים: **מנהל מס שבח ירושלים**
 ע"י עו"ד דן בהט, פרקליטות מחוז ירושלים

2

3

החלטה

4

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 מחלקה 18 בגוש 30090, במתחם מנדלבאום שבירושלים (להלן: "המלון").

7

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

10

11

3. בשל אי יכולתה של יונה מלונות לעמוד בתנאי ערבות לתשלומים שתשלם העוררת, הוסכם בין הצדדים, כי יונה מלונות תמכור את המלון במצבו דאז, תעביר בעלות וחזקה במלון עוד לפני השלמתו תמורת סכום השווה ל-28 מיליון דולר אמריקאי, כפי שהוערכה ההשקעה ע"י הבנק המממן. עוד הוסכם, כי הצדדים יחתמו על הסכם קבלנות שלפיו תשלים חברת בת של יונה מלונות – יונה מלונות(נכסים) 1992 בע"מ, את המלון ותביאו למצב מוגמר ומוכן לאירוח, תמורת 16 מיליון דולר.

16

17

4. העסקה דווחה 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% מהתמורה הכוללת עבור מלון מוגמר ומוכן, שהיא 44 מיליון דולר. לטענת העוררת חלוקה זו גם תואמת ייעוץ שקיבלה, אשר לפיו יש לייחס למקרקעין של מלון מוגמר כ-60% משווי המלון בעסקה.

22

23

1 מתוך 17



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 2010-01

- 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
5. למעשה, העסקה של מכירת המלון פוצלה לשניים ועל פי שני חוזים:
 האחת – עסקת מקרקעין בסכום של 28 מיליון דולר.
 השנייה – עסקת מכירה של התכולה, הציוד והאביזרים בסכום של 16 מיליון דולר,
 כאמור.
6. המשיב הוציא שומת מס רכישה, לפי מיטב השפיטה, על התמורה במלואה, במקשה
 אחת, וחייב במס רכישה בסכום של 9,726,700 ש"ח בגין תמורה של 46 מיליון דולר,
 שהם 44 מיליון דולר ועוד ריבית של שני מיליון דולר.
7. העוררת הגישה השגה על החלטת המשיב, והמשיב נתן החלטה בהשגה שיש לראות
 את שני ההסכמים כעסקה אחת למכירת מלון מוגמר, ולא יוחס כל חלק מהתמורה
 למה שאינו מקרקעין, הגם שהכיר בכך שיש בכלל מרכיבי ההסכם הקבלני פריטים
 שאינם מקרקעין, כדי 4.56 מיליון דולר, לעומת 16 מיליון דולר שטענה העוררת.
8. על החלטת המנהל הוגשה ערר, וועדת הערר (בהרכב אחר) החליטה לקבל את טענת
 הערר, שמדובר בשני הסכמים נפרדים (הסכם המכר והסכם הקבלנות), 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.
9. המשיב ערער על החלטתה של ועדת הערר, ובית המשפט העליון, מפי הנשיא דאז א'
 ברק, החליט, כי שני ההסכמים מגבשים עסקה אחת של מכר מלון מוגמר תמורת
 סכום של 44 מיליון דולר.
10. הנה כי כן, הצדדים שבו אל הועדה, כדי שתקבע מה הוא מס הרכישה שחל על
 העסקה של רכישת המלון, על חלק המקרקעין של המלון, מתוך התמורה הכוללת.
- עניינים שבמחלוקת**
11. לצורך ההכרעה בשאלה האמורה, על הועדה להחליט בעניינים אלה:



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 2010-01

- 1 א. מה הם הפריטים, הציוד והאביזרים במלון, שיש לראותם כמיטלטלין, לצורך
2 קביעת מס הרכישה, מתוך השווי הכולל של העסקה.
3 ב. מה הוא השווי של פריטי המיטלטלין בעסקה, שאין לחייב במס בגינם.
4 ג. שאלה נוספת היא, לעניין יריעת המחלוקת, האם העוררת שינתה חזית בטיעוניה
5 העובדתיים, תוך הצגת טענות סותרות להליכים הנוגעים לשומה.
6
7

שאלת שינוי החזית

- 8
9
10 12. המשיב ביקש למחוק את חוות דעתו של שמאי העוררת, בשל טענתו שיש בה שינוי
11 חזית המחלוקת, ובשל ההתייחסות בחוות הדעת לשני חוזים נפרדים של העסקה.
12 המשמעות המעשית היא כי המיטלטלין הנוגעים לעסקת הרכישה כלולים בשני
13 החוזים, בעוד שהטענה צריכה להצטמצם לחלק מתוך הסך 16 מיליון דולר שבהסכם
14 השני.
15
16 13. בהחלטה מיום 7.5.2009 קבעה הועדה, כי העוררת ביססה את הערר על שווי
17 המיטלטלין בעסקה השנייה, כפי שצוין במפורש בערר, ולא לפי העסקה הראשונה.
18
19 14. העוררת העלתה בחקירתו הנגדית של העד מטעם המשיב טענה, בעניין פיצול ההסכם
20 (עמ' 12, ש' 23 לפרוטוקול מיום 6.1.2010). בעקבות התנגדות ב"כ המשיב קבעה
21 הועדה, כי היא תתייחס לכך בפסק הדין.
22
23 15. המשיב טוען, כי המחלוקת, כעולה מן הערר (סעיפים 1.8- 1.7 לכתב הערר) סבה
24 סביב החלק של המיטלטלין בהסכם השני שעניינו: השלמת המלון ומיטלטלין –
25 לפיכך אין לאפשר לעוררת להרחיב גם בעניין ההסכם הראשון שעניינו עסקה
26 במקרקעין, ולא נכלל בו מיטלטלין. לשון אחרת, יש להגביל את טענות העוררת
27 לחלק המיטלטלין שיש בהסכם השני, ולא מעבר לכך.
28
29 16. לחלופין, מבקש המשיב לקבוע כי העוררת מנועה מלטעון טענות עובדתיות הסותרות
30 את הצהרותיה היא, לעניין זה.
31
32 17. העוררת טוענת, בסיכומיה, כי בכתב הערר (בסעיף 4.4), העלתה העוררת את הטענה
33 שאם מתקבלת טענת המשיב בעניין "חיבור הסכם המכר והסכם הקבלנות" לעסקה



בית המשפט המחוזי בירושלים

ר"ע 2010-01

- 1 אחת, הרי ששווי חלקי המלון שאינם מקרקעין על פי פרשנות זו, עולה או שווה ל- 16
2 מיליון דולר.
3 הטענה של עסקה אחת עלתה לראשונה, בהשגת העוררת.
- 4 18. ועוד זאת, בעניין **פינקלשטיין נ' פלבסקי** (ע"א 311/83, פ"ד לט (ו), 496, 503), נקבע
5 שאם הצדדים פורשים לפני בית המשפט את המחלוקת האמיתית – אין לראות
6 בכתבי הטענות סד הכובל את בית המשפט ומונע ממנו לפנות אל החומר והטיעונים
7 שהובאו לפניו במסגרת ההליך.
8
- 9 19. אמת הדבר, שלאחר שבית המשפט העליון ראה בעסקה שעל פי שני ההסכמים עסקה
10 אחת, כאשר טענת העוררת, מתחילה, הייתה שיש רכיבים, ציוד ומערכות שיש
11 לראותם, כטענתה, מיטלטלין לצורך קביעת מס הרכישה, הרי שיש להתייחס לטענה
12 האמורה על פי שני ההסכמים.
13
- 14 20. נראה לנו שעלינו להחליט מה הם רכיבי המיטלטלין בעסקה הכוללת, הגם
15 שבמסמכים רבים צמצמה העוררת את טענותיה לעניין המיטלטלין ושוויים בעיקר
16 בהסכם השני, כאשר היא התייחסה לסכום שבהסכם הראשון כתמורה בעד
17 המקרקעין.
18
- 19 21. בפני הועדה נמצא מכלול הראיות וחוות הדעת, כפי שנראה להלן, אולם נאמר כבר
20 כאן, כי אין מקום לדעתנו להתייחס לאחוז קבוע של מרכיבי המיטלטלין בבית מלון,
21 אלא יש לבחון את הטענות לגבי כל רכיב בנפרד – אם יש לראותו מטלטל ומה שוויה
22 מתוך כלל העסקה, ובעיקר בחוזה ההשלמה של הבנייה והמיטלטלין, בהסכם השני.
23 בעניין זה של חלוקת מקרקעין ומיטלטלין, כבר נאמר, שאין אנו מקבלים את
24 הנוסחה שמציעה העוררת. בין כך ובין כך, נתייחס לטענות הצדדים לגבי שתי
25 השאלות האמורות שבמחלוקת: מה הם מיטלטלין בחוזה ובמלון, ומה שווים.
26
27
- 28 **מה הם מיטלטלין לפי ההסכמים**
- 29
- 30 22. **חוק מיסוי מקרקעין** מגדיר מקרקעין מה הם, לאמור: "מקרקעין" – קרקע, לרבות
31 בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע.
32 **חוק המיטלטלין**, התשל"א-1971 מגדיר מיטלטלין כ"נכסים מוחשיים, חוץ
33 ממקרקעין".



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 2010-01

- 1
- 2 23. אין קיימת הגדרה של "חיבור של קבע" בחוק מיסוי מקרקעין, אולם על פי הפסיקה,
- 3 יש לפרש את הביטוי לפי הדין הכללי של חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן:
- 4 "חוק המקרקעין"), שבו אנו מוצאים הגדרה של מקרקעין, כדלקמן:
- 5
- 6 **"קרקע על כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר**
- 7 **אליה חיבור של קבע, זולת מחבורים הניתנים להפרדה"**.
- 8
- 9 24. העוררת מפנה בסיכומיה לשני פסקי דין:
- 10 האחד, פרשת שפן (שפן נ' קאופר, ע"א 567/68, פ"ד יח (2), עמ' 191), שבו ניתן
- 11 פירוש ליציע המחובר למושכר חיבור של קבע, ולפיו זהו "חיבור המצריך הצמדה
- 12 פיזית או פחות חדירה אל תוך הרצפה או הקיר" (שם, בעמוד 195-ג). השני, הוא ע"א
- 13 8817/04 (עיריית רמת גן נ' מנהל מס שבת, צורף כנספח ב' לסיכומי העוררת). בעניין
- 14 עיריית רמת גן, שבו אמר כבי השופט ג'ובראן בפסק הדין, כי לשיטתו מחבורים
- 15 הניתנים להפרדה – אינם בגדר מקרקעין, לצורך חישוב שווי הרכישה של נכס:
- 16
- 17 **"במקרה דנן, מדובר כאמור בחפצים, אשר על ידי הסרת**
- 18 **ברגים שבים להיות ניידים ואינם מאבדים את זהותם**
- 19 **ואופיים העצמאיים, ומהווים למעשה מיטלטלין. לפן זה יש**
- 20 **חשיבות מכרעת ויש לאבחן בין ציוד שכזה, לבין מיטלטלין**
- 21 **שאין הדבר כך לגביהם"**
- 22
- 23 25. הנה כי כן, עולה, בעיקר מפסקי הדין האלה הוא, שבסיווג מיטלטלין המחבורים
- 24 למקרקעין, ויש לראותם מיטלטלין ולא מקרקעין, צריכים להתקיים שני נתונים –
- 25 תנאים אלה:
- 26 א. ניתן להסירם מן החיבור ע"י הסרת ברגים, ואפשר שנקל לנתקם.
- 27 ב. הם שבים להיות ניידים אחרי הסרתם מבלי לאבד את זהותם ואופיים
- 28 העצמאיים.
- 29
- 30 ניתן ללמוד מפסק הדין, כי שני התנאים האלה מצטברים.
- 31
- 32 המשיב מפנה לשני פסקי דין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ר"ע 01-2010

- 1 הראשון – עמ"י 949/70 (קולנוע רינה בע"מ נ' פקיד השומה, אשר לפיו, כאמור,
2 בסעיף 5א לפסק הדין – לא כל חלק שניתן לפרקו ממבנה יש לראותו כמיטלטלין
3 שאינו מאבד את זהותו.
- 4 השני – ו"ע 8086/07 (באוהאוז בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – מחזוי חיפה (נספח
5 ג' לסיכומי העוררת), ונספח ב' לסיכומי המשיב). לפי פסק הדין בפרשת באוהאוז
6 הנ"ל, מי שטוען כי פריט מסוים הוא מיטלטלין – עליו הנטל להוכיח כי ע"י הסרת
7 ברגים ניתן לפרק את הציוד וליתן לו את הניידות הדרושה למיטלטל, וכי יש לשקול
8 אם החפץ יהיה ראוי לשימוש חוזר, ומה הייתה הכוונה בעת החיבור. בכל מקרה, יש
9 לקבוע את שווי של הפריט או החפץ בעת הפירוק לצורך שימוש חוזר.
- 10
- 11 26. העוררת טוענת שיש לאבחן את עניין באוהאוז מענייננו משני נימוקים אלה:
12 א. לפי מומחה העוררת מר זגול (להלן: "מומחה העוררת, או זגול"), הוא כלל בחוות
13 דעתו אך מה שבגדר מיטלטלין הניתנים להפרדה ע"י הסרת ברגים.
14 ב. בפרשת באוהאוז, מדובר בציוד שהיה מחובר לנכס במשך תקופה של יותר מעשר
15 שנים, בעוד שבענייננו מדובר בציוד חדש שביום הרכישה הנכס טרם הופעל כבית
16 מלון. לשון אחרת, שיש להבחין בין חיבור של שנים, לבין חיבור של ימים, והכל
17 כשמדובר במערכות שניתן לפרק ע"י פתיחת ברגים (עדות זגול בעמ' 11, שורות 11-
18 22). כך לגבי מיטות וכך לגבי מעליות ותעלות של מיזוג אוויר ובעיקר כאשר הציוד
19 והמערכות עודם חדשים וניתן לפרקם בנקל.
- 20
- 21 27. לעומת עמדת העוררת, עמדת המשיב היא, כי עיקר תמצית הפסיקה ותכלית
22 החקיקה מובילים למסקנה, שהמבחן שיש ליישם לענייננו – אינו טכני גרידא, לעניין
23 חלק שניתן לפירוק, אלא שיש לבדוק האם קיימת משמעות כלכלית לפירוק, והאם
24 הוכח מה הוא הערך של הפריט לאחר פירומו. ועוד זאת, האם הייתה כוונה שהפריט
25 יהווה חלק בלתי נפרד מהנכס, עוד מתחילה.
- 26
- 27 המשיב מוסיף שיש ליישם את המבחנים האלה לגבי כל פריט מהמערכות שהעוררת
28 מבקשת לראותם מיטלטלין לצורך קביעת מס הרכישה.
- 29
- 30 28. מקובלות עלינו עמדת המשיב וטענותיו שיש ליישם את המבחנים שנקבעו בפסיקה
31 ואת תכלית החקיקה של מיסוי מקרקעין לגבי כל אחד מן הפריטים והמערכות
32 שהעוררת מבקשת לקבוע שהם מיטלטלין ולא מקרקעין. לשון אחרת: האם הפריט
33 לאחר הסרתו אינו מאבד את זהותו ואופיו העצמאי (ולצידו של המשיב – אם הוא



בית המשפט המחוזי בירושלים

י"ע 2010-01

1 שומר או מאבד את ערכו לאחר ההסרה), מה המשמעות הכלכלית שלו, והכוונה
 2 שהפריט יהווה מלכתחילה חלק בלתי נפרד מהנכס. נדון, אפוא, בכל הפריטים
 3 האמורים.
 4
 5 29. העוררת מוסיפה, באופן כללי ועקרוני כי מלון מוגמר כולל חלקים מהותיים שאינם
 6 בגדר מקרקעין, ומכירתם אינה מכירת זכות במקרקעין, כגון: כל הציוד, הריהוט,
 7 הציוד התפעולי, הטכסטילים, כלי אוכל, ציוד המטבח, מכשירי טלוויזיה, מערכות
 8 מחשבים, "וכל יתר פרטי התכולה הדרושים לפתיחת מלון לאירוח". בנוסף לכל
 9 אלה: מערכות מיזוג אוויר, מעליות, חשמל ואינסטלציה שחלקים רבים מהן ניתנים
 10 להפרדה. וגם זאת, מערכת מיזוג אוויר כוללת: מעבים, קומפרסורים, מפוחים,
 11 לוחות פיקוד, מנועים ותאי מעליות. כל אלה ניתנים לפירוק ע"י פתיחת ברגים.

מעליות

12
 13
 14
 15
 16 30. מעלית היא מתקן הסעה והובלה (תעבורתי) שנועד להסיע בני אדם ולהוביל ציוד
 17 וסחורה בצורה אנכית. המעלית המודרנית מורכבת מתא שסביבו חלל סגור הקרוי
 18 פיר המעלית (ראו הגדרה ב"ויקיפדיה"). לפי מילון בן שושן מעלית היא: מכונה
 19 להעלאת קרונית מיוחדת המותקנת במכרות ובבניינים בני קומות מרובות ומשמשת
 20 להעלאת אנשים או משאות ולהורדתם מקומה לקומה, והמעלית מופעלת על פי רוב
 21 על ידי מנוע חשמלי. להפעלת המעלית המודרנית באמצעות חשמל, דרושה מערכת
 22 של תא הסעה והובלה, לפי העניין, המופעל ע"י מערכת פיקוד חשמלית שמווסת, בין
 23 השאר, את המהירות של המעלית ועצירתה בקומות הבניין, פתיחת הדלתות
 24 וסגירתן, וכן מערכת פיקוד, בטיחות, ויסות ובקרה.
 25
 26 31. לא הרי מעלית בבית מגורים בן מספר קטן של קומות כהרי מעלית למבנה רב קומות
 27 או בית מלון רב-קומתי.
 28 מערכת הפיקוד והבקרה של מעליות בבית מלון רב-קומות, מותאמת, בדרך כלל
 29 לצרכי המלון המסוים שבו נבנה פיר המעלית ובו הותקנו תאי ההסעה וההובלה
 30 והמערכות הדרושות לצורך כך. קשה מאוד למצוא התאמה מדויקת של שני בתי
 31 מלון לעניין צרכי ההסעה וההובלה באמצעות מעליות ומערכותיהן. כל בית מלון
 32 דורש את הייחוד והמיוחדות של מתקנים.
 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 2010-01

32. ועוד זאת, גם אם ניתן לפרק חלקים מסוימים של מעלית כדי שימשו חלקי חילוף
או חומר גלם לבניית מעלית בבית מלון אחר או בבניין אחר, הרי שלא ניתן לפרק ע"י
פתיחת ברגים את כל חלקי המעלית. טול, למשל, את הדלתות בכל אחת מהקומות
הרי שהן הופכות לחלק בלתי נפרד מקומות הבניין. כך גם לגבי לוח הפיקוד המותאם
לאותו בית מלון בלבד (ראו עדותו של מומחה העוררת, עמ' 6, ש' 24 לפרוטוקול).
בחיווט ובכבלים החשמליים לא ניתן לעשות בהם שימוש לאותה מטרה לאחר
פירוקם. השימוש היחידי הוא חומר גלם של חוטים וכבלים שהוצאו מהבניין, ואין
נפקא מינה, שנעשה בהם שימוש של שנים ובין אם לא.
9
עצם הוצאתם ופירוקם, מקטין את ערכם באופן משמעותי, ולא תמצא להם דורש
לשימוש חוזר.
12
33. נציין כי מערכות אלה של מעליות ושל מיזוג אוויר, וכן מערכות אחרות שהורכבו
בבניין מסוים, כמו בענייננו, בית מלון, גם אם לא נעשה בו שימוש ולא חלפו ימים
רבים עד מכירתו, עוד לפני תחילת השימוש בו, הרי שפירוק המערכות האלה, בהנחה
שניתן לפרקן על נקלה, הרי שערכם השימושי יהיה קטן מאוד אחרי פירוקן, וספק
אם יימצא להן דורש, מבקש או רוכש, במחיר כלכלי, אם בכלל.
18
34. מקובל עלינו, וכך נקבע בפסיקה שהנטל להוכיח את אפשרות הפירוק של כל פריט
כדי לסווגו כמיטלטל לצורך קביעת המס, מוטל כולו על הטוען שמדובר במיטלטלין
ולא במקרקעין.
22
במקרה דנן לא הובאו ראיות של ממש איזה פריט ניתן לפירוק בקלות, או שניתן
לעשות בו שימוש חוזר מבלי שהפריט יאבד את אופיו העצמאי כקבוע בפסיקה. גם
לא הוכח מה הערך הכלכלי והשווי הסביר של כל פריט שהעוררת טוענת שהוא בגדר
מיטלטלין לאחר שיפורק, לצורך השימוש החוזר בו.
27
35. גם אם ניתן לפרק פריט – אם בפתיחת ברגים, או בהתאמה- בדרך אחרת של פירוק,
הרי שאין לראות בו חלק נפרד ומיטלטל מבית המלון, ויש להראות את הערך
הכלכלי שלו, ואם לא נעשה, מלכתחילה, כחלק בלתי נפרד מבית המלון. בדרך כלל,
בית מלון נבנה כיחידה אינטגרלית אחת עם יחידות ופריטים אשר מלכתחילה
מהווים חלק בלתי נפרד מן המלון. כך יש לראות את תאי המעליות ואת לוחות
הפיקוד ואת מערכות הכבלים והחוטים החשמליים. פירוקם הופכם לחומר גלם,
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

- 1 שניצולם לשימוש חוזר, לא הוכח לנו, במקרה דנן – די צרכו. ועוד זאת, מערכות אלה
 2 מהוות תשתית בלתי נפרדת מבניין המלון והסרתן תביא לכך שהמלון לא יהיה שלם
 3 ומוגמר.
 4
 5 36. עדותו של מומחה העוררת, הייתה עדות כללית שהתרכזה באפשרות הטכנית של
 6 פירוק חלק זה או אחר. כבר אמרנו, עצם האפשרות הפיסית של פירוק חלק זה או
 7 אחר אינה הופכת את החלק או הרכיב למיטלטלין לצורך קביעת המס.
 8 אנו קובעים כי טענות העוררת לעניין זה לא הוכחו.
 9
 10 37. אפשר שניתן היה לקבוע כי אחוז מסוים של מערכת מעליות ניתן לניצול ולשימוש
 11 חוזר, אם כחומר גלם או כרכיב לשימוש דומה במקום אחר, אחר התאמה ושיפוץ.
 12 כך דרך משל, מנוע משופץ של מעלית, בהנחה שיימצא דורש כזה ביום מן הימים,
 13 שהמנוע המשופץ יתאים לו. היינו הולכים לקראת העוררת וקובעים זאת כאחוז
 14 מסוים משווי החלק הזה או חלק אחר, נכון ליום פירוקו מן המערכת. אולם, קביעה
 15 זו תהיה אך השערה שאין לה בסיס בראיות.
 16
 17 38. העוררת אף לא ביקשה זאת. מבוקשה הוא שנקבע כי כל התמורה שלפי ההסכם
 18 השני מתייחסת למיטלטלין, דהיינו סכום כולל של 16 מיליון דולר, מתייחס למה
 19 שאינו מקרקעין.
 20
 21 עמדה זו אינה מקובלת עלינו ואנו דוחים אותה, כבלתי מוכחת, כלל ועיקר.
 22
 23 39. עמדתנו החד-משמעית היא, שאין לקבוע, בכל מקרה, שמעליות בבניינים, ולענייננו
 24 בבית מלון, היא פריט או רכיב שניתן להפרדה, כי בכל מקרה יש לו ערך כלכלי וכי
 25 מלכתחילה נבנה והורכב על מנת שתהיה אפשרות לפרקו ולמכרו כיחידה נפרדת, או
 26 כחומר גלם.
 27
 28 מעלית, ובכלל זה המערכות החשמליות, תאי הפיקוד, וכן תאי ההסעה וההובלה הם,
 29 בדרך כלל, ככל שמדובר בבית מלון, חלקים אינטגרליים של מבנה המלון. הם
 30 מותאמים לצרכי המלון הספציפי, ואפשרות פירוקים הפיזי אינו עושה אותם
 31 מיטלטלין, כאמור.
 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 2010-01

- 1 לא הרי רהיט או תמונה בחדרי המלון או במתקניו השונים כהרי מעלית. לגבי מעלית
2 ומערכותיה, יש צורך בהוכחות ובראיות של ממש, כדי להביא לקביעה כי מעלית
3 ומערכותיה הם מיטלטלין. במקרה דנן, לא הוכיחה העוררת את טענותיה. לעניין זה
4 אין די בטענות סתם, והעדויות שהביאה העוררת לא הוכיחו את הטענות.
5
- 6 40. לעניין זה נוסף, ודבר נכון גם לגבי מערכות אחרות, כפי שנפרט להלן, מערכות של
7 כבלים וצינורות של מים, חשמל, תקשורת, ביוב וכיוצא באלה, בין שהם טמונים ובין
8 לאו, צריכים להיות חלק אינטגרלי, של הבניין, שבלעדיהם אין לראות את הבניין
9 מושלם וגמור לצורך המטרות שלשמן נבנה והוקם.
10
11
- 12 **מערכת החשמל והתאורה**
- 13
- 14 41. המומחה מטעם העוררת התייחס בעדותו למערכות החשמל והתאורה, ללא חיווט.
15 לטענתו ניתן, מבחינה טכנית, לפרק את כל מערכות החשמל, לרבות מתגים,
16 מפסקים, שנאים וכיוצא באלה, ולעשות בהם שימוש חוזר, במקום אחר.
17
- 18 42. אכן, פריטים אלה, לרבות גופי תאורה ניתנים לפירוק, ובחלק מהם אף ניתן לעשות
19 שימוש חוזר, כחלקים "יד שנייה". אולם, ערכם ושוויים הם פחותים, לאין שיעור
20 מזה שהיה להם בעת הרכבתם והתקנתם לראשונה. ועוד זאת, ספק רב אם ניתן
21 להרכיבם ולהתקינם בבתים חדשים או בבית מלון חדש. אף בהנחה שקיימת
22 אפשרות לעשות שימוש בשנאים ישנים, ולא משופצים, במתגים, בשקעים,
23 במפסקים, בגופי תאורה ובנברשות, הרי ערכם יהיה נמוך כחומר גלם, לעומת
24 רכיבים חדשים. על חיווט של חשמל אמרנו את דעתנו שיש לראותם כחלק אינטגרלי
25 של המבנה ושל החדרים.
26
- 27 43. בדיון שלפנינו, לא הביאה העוררת ראיות של ערכים ושווי של הרכיבים והחלקים של
28 חשמל וגופי תאורה שניתן לעשות בהם שימוש. עמדת העוררת היא שכל הפריטים
29 האלה הם מיטלטלין ויש לנכות מהסכום הכולל את שוויים בעת הרכבתם.
30
- 31 44. עמדה זו אינה מקובלת עלינו. מקובל עלינו, כל עוד לא הובאו ראיות של ממש,
32 נשתמש במבחן של האדם הסביר. לא ניתן להעלות על הדעת מצב שבו כל מערכות
33 החשמל בבניין, ולענייננו בית מלון, שהותאמו לצרכי המלון לא יהיה חלקים



בית המשפט המחוזי בירושלים

י"ע 01-2010

- 1 אינגרליים של המלון אלא מיטלטלין, וכי יש לשים את ערכם לצורך המס לאותו
2 מועד של הרכבתם.
3
4 45. מקובל עלינו שקיימים רכיבים וחלקים של דברי חשמל הכוללים גופי תאורה,
5 מנורות ונברשות שדינם לענייננו יהיה כדין כל רהיט שניתן להעביר ממקום למקום.
6 יש גם רכיבים שניתן לעשות בהם שימוש חוזר כמו שנאים, מתגים ומפסקים, אך לא
7 חיווט חשמל ולא שקעים (בתי מפסקים). המשיב צריך להכיר בחלקים אלה
8 כמיטלטלין לפי ערכים סבירים, אם לא הכיר בהם במסגרת החלטתו בהשגה.
9
10 בדך כלל חיווט, בתי מפסקים ושקעים למיניהם, יש לראותם כחלק בלתי נפרד
11 מהמבנה והם בחזקת מקרקעין. מפסקים ורכיבי חשמל אחרים הניתנים לפירוק
12 וניתן לעשות בהם שימוש שחוזר, יש לראותם מיטלטלין אך שויים צריך להיות
13 כערכם של חלקים אלה לשימוש חוזר, בעת פירוקם ולפי מצבם לאחר הפירוק.

מערכות מיזוג אוויר

- 14
15
16
17
18 46. מומחה העוררת טוען, שיש לרואת בכל מערכות מיזוג האוויר, על כל חלקיהן
19 ורכיביהן מיטלטלין, ואין נפקא מינה אם מדובר במזגן נייד או "נייח" שהוא תעלות
20 למיזוג אוויר (עמ' 9 לפרוטוקול).
21
22 47. אנו סבורים שיש להבחין בין מכשיר ביתי למיזוג אוויר, שאינו פועל על בסיס "מיזוג
23 מרכזי", הניתן לפירוק ולשימוש חוזר, לבין מערכת מיזוג מרכזית. ניתן לפרק
24 רדיאטורים לחימום ולעשות בהם שימוש חוזר, ויש לראותם מיטלטלין, אך לא את
25 הצנרת של המערכת. לפיכך, גם יחידות המערכת של המיזוג המורכבות בבניין כגון:
26 תעלות ומפוחים ואף מכונות ומנועים, יש לראותם חלק מהבניין. מכונות ומנועים
27 שמפעילים את מערכת המיזוג, אף אם ניתן לפרק, הרי שלא הוכח שניתן לעשות
28 בהם שימוש חוזר בבית מלון אחר או בבנייני מגורים או תעשייה. מערכות אלה נבנו,
29 הורכבו והותאמו לצורך המלון הזה והן מיוחדות לו בלבד. לפיכך אפילו נניח שניתן
30 לפרק רכיב זה או אחר ממערכת המכונות, ספק אם ניתן לעשות בו שימוש חוזר
31 בבית מלון או במבנה אחר.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים

י"ע 2010-01

1 בהתאם לכך, על המשיב לעשות סיווג של רכיבי המערכת באופן שישווה אך למנועים
2 את האופי של מיטלטלין, בעוד שיתר חלקי המערכת ייראו חלק אינטגרלי של הבניין,
3 כעמדת המשיב.

4

5

6

7

8

ההתייחסות לשווי המיטלטלין

9

10 48. עמדתנו כאמור היא, שאין מקום לקבוע כלל שלפיו היחס בין מקרקעין למיטלטלין
11 בבית מלון מוגמר, שהם ציוד, ריהוט, ציוד תפעולי, טכסטילים, כלי אוכל, ציוד
12 מטבח, מכשירי טלוויזיה, טלפונים ותקשורת, מערכת מחשוב וכל יתר פריטי
13 התכולה של בית מלון – הוא יחס של כ- 60% מקרקעין וכ- 40% מיטלטלין.

14

15 לדעתנו, יש לבחון כל מקרה לגופו. לא הרי מלון מפואר כהרי מלון או בית הארחה
16 "פשוט". יש שמושקעת השקעה רבה בחזית ובדקורציה כדי לשוות למלון יצירת פאר
17 ארכיטקטונית חיצונית ואדריכלות פנימית מפוארת. אדריכלות פנים זו, על רכיביה
18 השונים, עשויה לכלול פאר יצירה של רהיטים, שטיחים, נברשות, תמונות, מיטות,
19 כסאות, וכיוצא באלה דברים שערכם ושוויים ביחס למבנה הוא משמעותי ביותר. יש
20 שמושם דגש על התכולה ויש שמושם דגש גם על האדריכלות של הבניין. משום כך,
21 אין לקבל את היחס של כ- 60%-40% כיחס קבוע שיש להפעילו לגבי כל בית מלון.

22

23 49. במקרה דנן (ראו נספח ה' לסיכומי העוררת), העוררת טוענת כי פריטים רבים, הם
24 בחזקת מיטלטלין, שנכללים בגדר ה- 40% משווי העסקה – שכר מומחים,
25 אדריכלות, ביסוס המבנה (קונסטרוקציות), פיתוח וגינון, עיצוב, ייעוץ למינימום,
26 בדיקות, פיקוח, ניהול פרויקט, הנהלת חשבונות, ייעוץ משפטי ותשלומים שונים.

27

28 חישוב זה אינו מקובל עלינו ולא כל מה שהעוררת טוענת שהוא "מיטלטלין" או
29 "מעין מיטלטלין", הוא אכן כזה.

30

31 50. משום כך, אנו דוחים את טענות העוררת – הן לעניין סיווג המיטלטלין כאמור והן
32 לעניין היחס של 40% משווי העסקה או כל יחס שיש לייחס לשאינו מקרקעין, ובלשון
33 אחרת – למיטלטלין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 2010-01

- 1
- 2 51. ההוצאות שהעוררת מבקשת להכיר בהן כמיטלטל, כפי שפירטנו לעיל, הן הוצאות
- 3 של ניהול הפרויקט ושל בניית הבניין של בית המלון, והרי השאר אינם חפץ ולא יהיה
- 4 בהם חפץ לאחר. משום כך, אין לראותם, בשום מקרה, כמיטלטלין להבדיל מן
- 5 המקרקעין של בית המלון והם מהווים חלק מעלות הבניה.
- 6
- 7 52. אנו גם דוחים את טענת העוררת, שלפיה בשווי עסקת מקרקעין – כל הפרש שבין
- 8 מחיר המקרקעין לבין שווי העסקה – יש לראותו מיטלטלין. כדי לקבוע מה הם
- 9 מיטלטלין בעסקה הפלונית, ולענייננו בית מלון, יש לבדוק כל פריט לגופו ולקבוע אם
- 10 הוא מיטלטלין ואם יש לייחסו לרכיבי המיטלטלין בעסקה.
- 11
- 12 משום כך, אין לקבל את טענת העוררת, שלפיה ההסכם הראשון מתייחס למקרקעין,
- 13 ואילו ההסכם השני, גם אם מדובר בו בהשלמת הבנייה, יש לייחסו למיטלטלין.
- 14 בדיקת ההסכמים אינה מביאה למסקנה זו.
- 15
- 16 53. בהתאם לכך גם לא נתייחס לתצהיר מטעם העוררת לעניין זה, בשל אי התייצבות
- 17 המצהיר מטעמה כראייה (עמ' 3 לפרוטוקול).
- 18
- 19
- 20 **השווי של הפריטים**
- 21
- 22 54. המומחה מטעם העוררת הגיש חוות דעת, שהמחירים של רכיבי הבנייה נגזרו
- 23 כאחוזים משווי העסקה. המומחה לא ביסס את המחירים על בדיקת חשבונות
- 24 וקבלות (עדותו בעמ' 4 ובעמ' 6). המומחה ערך תחשיבים כלליים "לפי כללי אצבע
- 25 המוכרים בתחום" ולפי אחוזים (עמ' 4-6 לפרוטוקול).
- 26
- 27 55. המשיב הגיש תצהיר של העד, גיל קובץ, שלפיו הוא בדק מסמכים והתבסס על
- 28 הערכות מחיר, כדי לבסס מחיר של מיטלטלין שיש לנכות ממחיר העסקה. המצהיר
- 29 מטעם המשיב קיבל, על פי הצהרתו (סעיף 11 לתצהיר) מסמך של הערכת עלויות
- 30 מטעם מי שמכר את המלון (יונה מלונות). המסמך האמור נערך ע"י אדן הנדסה
- 31 בע"מ עבור המוכר. המסמך כולל הערכה שאינה קשורה למיסוי העסקה (נספח ג'
- 32 לתצהיר המשיב).
- 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 01-2010

- 1 לפי מסמך "אדן הנדסה", ההסכם השני, שהוא הסכם קבלני כולל עבודות גבס
 2 ובנייה, ריצוף, מסגרות, נגרות, עבודות אלומיניום, אינסטלציה, חשמל, כיבוי אש,
 3 ועבודות גמר, פיתוח וגינון. כן כולל ההסכם השני תשלומי אגרות, הוצאות כלליות,
 4 תכנון וניהול.
 5
- 6 עבודות אלה, אינן יכולות להיות, כפי שאמרנו לעיל, בכל מקרה מיטלטלין, אלא הן
 7 קשורות לבנייה ולמקרקעין. לפיכך, לא כל מה שנכלל בהסכם השני הוא מיטלטלין,
 8 כטענת העוררת.
 9
- 10 לפי תצהירו של המשיב (גיל קובץ בסעיף 13), עיין המצהיר מטעם המשיב בתיק .56
 11 הפרויקט שבמרכז ההשקעות, ובין היתר בחוות דעתו של השמאי נחום פרמינגר
 12 (חו"ד פרמינגר), שהעריך מטעם מרכז ההשקעות את העלויות להשלמת המלון, ביום
 13 1.7.1999 (חוות הדעת צורפה לתצהיר מטעם המשיב כנספח ד).
 14
- 15 לחוות דעת פרמינגר צורפו נספחים ה/1 ו-ה/3, שהם אומדן מפורט של אדן 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 פירוט אחוז הביצוע
 18 בפועל עד ליום 30.6.99 ולוח זמנים לשלבי גמר העבודה. מסמך שלישי שצורף לדו"ח
 19 פרמינגר הוא מסמך מיום 16.6.99 שהוכן מטעם המוכר לעניין מצב הביצוע ועבודות
 20 להשלמה, נכון ליום 15.6.99.
 21
- 22 ניתן ללמוד, לעניינו, כי אומדן אדן הנדסה, משקף את היקף הביצוע, כאמור בדו"ח .58
 23 פרמינגר, יותר מהמסמך של המוכר המוטה מבחינת העלויות "למעלה" במקצת.
 24 קביעה זו מקובלת עלינו ונראה לנו לקבל את הערכות אדם הנדסה ולהעדיף על פני
 25 הערכות השמאי מטעם העוררת, שלא ביסס את הערכותיה על בדיקות ומסמכים
 26 מהימנים והמסמכים האמורים אף לא הוצגו לו בפניו (עדותו בעמק 4-5).
 27
- 28 על פי מסמך אדן הנדסה, ההוצאות של השלמת הבנייה הקשורות למקרקעין, ואינן .59
 29 יכולות להיחשב מיטלטלין, עומדת על 8.2 מיליון דולר מתוך הסכום שבהסכם השני
 30 (סעיף 16 לתצהיר מטעם המשיב).
 31 המשיב מסכים, הלכה למעשה, שיש להתבסס בעניין זה על הערכות אדן הנדסה.
 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

ר"ע 01-2010

- 1 60. במסמך אדן הנדסה נכללו 4 סוגים של רכיבים שבהסכם השני, שערכם הכולל הוא
2 16 מיליון דולר:
- 3 א. **השלמת בנייה** : עבודות גבס, ריצוף וחופי מסגרות, נגרות, אלומיניום,
4 אינסטלציה וכיבוי אש, עבודות חשמל (7.050 מיליון דולר).
5 ב. **מעליות** – 0.5 מיליון דולר.
6 ג. **ריהוט וציוד** – ריהוט ואביזרים לחדרים, לשטחי ציבור, תקרות, שטיחים וצבע,
7 ציוד מטבחים, קירור ועזר, טלפוניה ותקשורת פנים, פיתוח וגינון בתחום המלון
8 ובחזית, ציוד תפעולי, אחזקה ומשרדים, מחשוב, שילוט ורכב (7.260 מיליון דולר,
9 כולל 0.8 מיליון דולר עבור פיתוח וגינון).
10 ד. **אגרות, תכנון, ניהול ופיקוח, והוצאות כלליות** – 1.25 מיליון דולר.
11
- 12 61. הנה כי כן, לפי דו"ח אדן – להשלמת הבנייה הערכת העלות היא 7.850 מיליון דולר,
13 למעליות 0.5 מיליון דולר ולאגרות, תכנון ופיתוח והוצאות כלליות – 1.25 מיליון
14 דולר שיש לזקוף לחשבון הבנייה והמקרקעין. סכום של כחמישה מיליון שיש לזקוף
15 לציוד ולאביזרים שעשויים להיכלל במיטלטלין. לפי שמאי העוררת, הוערך הציוד
16 **בכשמונה מיליון דולר**.
17
- 18 62. המשיב מסכים, כאמור, שקיימים רכיבים בהסכם השני, שיש לראותם מיטלטלין,
19 כגון: רהיטים ואביזרים לחדרים, ריהוט ואביזרים לשטחי הציבור, ציוד מטבחים,
20 קירור ועזר, ציוד תפעולי, אחזקה ומשרדים, מחשוב, שילוט וגרפיקה (סעיף 57
21 לסיכומי המשיב). אולם, לפי חישובי המשיב, מסקנתו היא שיש לנכות את שוויים
22 לפי הערכת אדן הנדסה בסכום המלא שבהערכת אדן הנדסה, תוך הפחתת הסכומים,
23 כאמור בהחלטת המשיב בהשגה (נספח ה לתצהיר המשיב).
24
25
- 26 **פריטים שאין עליהם הסכמה**
27
- 28 63. למעשה קיימים במסמך אדן הנדסה ארבעה סוגי פריטים שאין עליהם הסכמה:
29 עבודות גמר (תקרות, שטיחים וצבע), מעליות, מיזוג אוויר, טלפוניה ותקשורת פנים.
30 נדון באלה.
31
- 32 **א. עבודות גמר**



בית המשפט המחוזי בירושלים

י"ע 2010-01

1 עבודות גמר הכוללות תקרות גבס או תקרות אחרות, עבודות צביעה של הבניין (חוץ
2 ופנים), ושטיחים דבוקים מקיר לקיר, מהווים אף לדעתנו חלק אינטגרלי של המבנה
3 ויש לזקוף את עלותם למקרקעין, 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 ומכונות. מעליות שנבנו כמו במקרה דידן נבנו והותאמו
10 כאמור למלון הזה בלבד, וכאמור לא הוכח לנו שניתן לפרק רכיבים מסוימים על מנת
11 לעשות בהם שימוש חוזר במקום אחר. עדותו של השמאי מטעם העוררת היו דברים
12 בעלמא ללא כל בסיס מקצועי ועובדתי המבוסס על אפשרויות מעשיות מוכחות.

13

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

17

18

ג. מיזוג אוויר

19 שמאי העוררת מעמיד את העלות של מיזוג אוויר על סך 3.3 מיליון דולר. לפי דו"ח
20 אדן הנדסה העלות הכוללת של מיזוג אוויר היא 1.85 מיליון דולר, שמתוכו 0.9
21 מיליון דולר נזקפת להסכם השני.
22 עמדת המשיבה בענין זה מקובלת עלינו והיא מבוססת על דו"ח אדן הנדסה.

23

ד. טלפוניה, תקשורת פנים ומחשוב

24 מקובלת עלינו החלטת המשיב שיש להכיר בכל סעיפי המחשוב כמיטלטלין, למעט
25 חיווט ותשתית המחובר חיבור של קבע לצורך הפעלת המחשוב. מקובל עלינו שיש
26 לזקוף בעבור סעיף זה הסכום שבמסמך אדן – 0.260 מיליון דולר בעבור טלפוניה
27 ותקשורת פנים.

28

29

ה. חשמל ותאורה

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

33

