



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

6 ספטמבר 2011

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

בפני כ"י השופטת ד"ר שטרנברג אלינא (בדימוס) סגן נשיא  
יחיאל מוני, ר"ח - חבר  
נדב הכהן, ר"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**  
ע"י ב"כ פרקליטות אזורית מחוז ת"א  
**משיב**

**פסק דין**

נדב הכהן ר"ח - חבר

**נימוח**

בפנינו ערר על החלטת 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 מכירות), שלטעמה חייבה זכאית לקבל לפי הוראות סעיף 61(ג1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבת ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

**תיאור העובדות**

1. בידי העוררת (שהינה "מאסד ציבורי"), היו במשך עשרות שנים מקוא זכויות הבעלות בנכס מקרקעין בשטח של כ-5,129 מ"ר הנמצא ברחוב ארלוזורוב 101, פינת הרחובות רמז והתשי"ח בתל-אביב, הידוע כחלקה 1236 בגוש 6213 (להלן: "הנכס").
2. על פי תביע 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, ועליו בנוי מבנה ההגזלה של העוררת.
  - מגרש ב** - בשטח של כ-2,500 מ"ר, אשר שימש כמגרש חניה מקורה, ומתוקף תוכנית 2532 אי יועד לבניית מגדל מגורים בן 31 קומות (להלן: "המגדל").

1 מתוך 6



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

6 ספטמבר 2011

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

3. לאחר שהנכס חולק תכנונית לשני מגרשים התקשרה העוררת עם קמפז רוכשים בהסכם מכר מיום 1.3.2007 (להלן: "ההסכם"), לפיו מכרה העוררת את עיקר זכויותיה כמגורש ב' לשם בניית המגדל.  
המכר נעשה בדרך של רישום זכויות חכירה לתקופה של 999 שנים (בהחלטת התמדידות שיוותרו בבעלות העוררת) והסכם לרישום 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 החתחברות (להלן ולעיל: "יחידות העוררת").
5. ב- 19.4.2007 מסרה העוררת למשיב, כדיון, הצהרה על ההסכם וביקשה פטור חלקי מדמס (לפי הוראות סעיף 61(ב2) לחוק), כשהיא מציינת כי תבקש לקבל פטור מלא מהמס (ומס המכירה) אם יתקבל העמור שהוגש על ידה בע"א 9946/06 (קופת-חולים כללית נגד מנהל מס-שבה ת"א).  
ב- 2.9.2007 הודיע המשיב לעוררת כי החליט להוציא לה שומה לפי מיטב השמירה (לאחר שביקש וקיבל מהעוררת נוגנים נוספים), בה הגדיל את שווי המכירה ולא התיר נכחו של חלק מהסכומים שנכללו בהצהרת העוררת מה 19.4.2007.
- ב- 18.11.2007 הגישה העוררת חשנה מפורטת על החלטת המשיב מיום 2.9.2007, בהסכמת המשיב, וביקשה לקיים דיון בהשנה לפני מתן החלטת המשיב.
6. ב- 25.9.2008 הודיע המשיב לעוררת על החלטתו בהשנה (להלן: "החלטתו"), בה עודכן שווי המכירה והותרו לעוררים נכומים מסוימים מהשבת.
7. בהחלטתו ציין המשיב, בין היתר, שלא השתכנע כי מגרש החנייה שממכר שימש במישורין את המוכרת במשך תקופה של 80% מתקופת החזקה בנכס.
10. בנוסף לכך ציין המשיב בהחלטתו כי המגורש שנמכר ע"י העוררת:  
"יצוי אמנם נסמיכות לבניין ההנהלה אולם מוזכר בהצגת טרקוע נפרדת הן מהבחינת הכלכלית והן מהבחינת הפיסית" ולפיכך יוענק לעוררת פטור חלקי בלבד, בשיעור של 50% מהמס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 ספטמבר 2011

ר"ע 08-1573 קומת הולים כללית נ"י מ"ס שבה ת"א 1

11. על החלטת המשיב היגש הערר שבפנינו, הן טוענת העוררת כי עשתה שימוש במישרין בממוכר במשך 41 שנה, תל כן הינה זכאית למטור מלא מ"ס שבה (אכפועל יוצא מכך גם לפטור מ"ס מכירה), כהתאם להוראות סעיף 61(ב1) לחוק.
12. לחילופין ביקשה העוררת, אם וככל שלא יאושר לה הפטור המלא כמבוקש, לתקן את שווי המכירה כפי שקבע ע"י המשיב (להפחיתו בסכום של כ-20 מיליון ₪) ולהתיר לה ניכויים נוספים מהשבה (בסכום של כ-2.9 מיליון ₪).
13. במהלך הדיונים בערר ולאחר שתועדה שמעה עדות בגדול, הושגה הסכמה בין הצדדים כי אכן נעשה שימוש במישרין במגרש החנה על-ידי העוררת, במשך שנים רבות. אך אליבא דמשיב אין בכך כדי להקנות לעוררת את הפטור המלא המבוקש מהמ"ס – ומ"ס המכירה – בנסיבות המקרה.

### להלן תמצית טיעוני העוררת

1. המשיב מתחמק מיישום ההחלטה, שנתקבלה בבית-המשפט העליון ביום 25.6.2008 בע"א 9946/06 (קומת-הולים כללית נגד מנחל מ"ס-שבה במקרקעין אזור תל-אביב) (להלן: "הפסיקה התקדימית"), למרות שעליו לעשות כן.
2. בפסיקה התקדימית קבע בית-המשפט העליון, באופן ברור ונחרץ, כי אם נעשה המוסד הציבורי שימוש במישרין במקרקעין (ולא בהכרה בזכות הנמכרת), הרי שיתולו הוראות סעיף 61(ב1) לחוק גם על מכירת הזכות במקרקעין, ולא דווקא על מכירת המקרקעין בלבד.
3. במסגרת הפסיקה התקדימית, שניתנה ביום 25.6.2008, הוגר כ"ב השופט ריבלין כי מסקנה זו מתבקשת מלשון החוק, ואם חפץ המחוקק בשינוי המצב עליו לתקן את החוק, ולסלק את הפטור המלא לענין זכויות הבנייה הנוספות הגלומות במקרקעין, כשט שעשת לגבי זכויות הבנייה הנוספות הגלומות בדירת מגורים מזכה (שפוצלו משווי המכירה של הדירה, בסעיף 149 לחוק).
4. לאחר פרסום הפסיקה התקדימית נעשה בחוק כמה וכמה שינויים, לרבות שינוי מקיף ונרחב במסגרת תיקון 70 לחוק, אך לא הוצא ככל לתקן את הוראות סעיף 61(ב1) לחוק. עובדה זו מעידה כנראה על העדר כוונה להטייל מ"ס על מכירת זכות במקרקעין, אם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד הכספי.

3 מתוך 6



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 ספטמבר 2011

ר"ע 08-1573 קופת חילים כללית נ' מס שבה ת"א 1

5. טיעוני המשיב (לדבר ב"כ העוררת) הינם מאולצים ובלתי משכנעים ואף אינם מתיישבים בכפיפה אחת עם הנימוקים שנמסרו לעוררת בהחלטותיו הנודמות – ותכליתם אך ורק למנוע את השבת הסכומים הנכבדים, ששולמו כבר במלואם על-ידי העוררת וכדי 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 הל שינוי על ממש במידת השימוש שעושה העוררת בנכס.
3. השימוש שעושה העוררת במבנה ההנהלה הבנוי על הנכס נותר כשהיה, וגם אפשרות השימוש של העוררת במגוון החניה לא נפגעה למעשה (לארצות, 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 מימס, לאור הפסיקה התקדימית, אך משלא נפוצה העוררת מהמקרקעין שעישמשו ומאשיכים לשמש אותה במישורן, ראוי לבצע הפיכה 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 מנוצלות, לא היה "מפלה לטובה" את מבירת זכויות הבניה ותיה בוודאי מעניק למוסד הציבורי פטור חלקי בלבד מהמס, כפי שנקבע בחוק לגבי מכירת המקרקעין שלא שמשו את המוסד הציבורי במישורן.

### דיון ומסקנות

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

4 מתוך 6

7. א.י.  
06.08.2011  
08 אוגוסט 2011



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ר"ע 1573-08 קופת חולים כללית נ' מי שבה ת"א 1

- 1
- 2 לאור הפסיקה התקדימית, ולפי הוראות החוק, זכאי מוסד ציבורי לבטור מלא ממש שבת
- 3 (וממס מכירה) בשל מימוש זכות במקרקעין, אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרה היו בידי
- 4 המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו אותו במשך תקופה של 80%
- 5 מתקופת ההחזקה של הזכות במקרקעין.
- 6
- 7 אין מחלוקת על כך שבמקרה שבמנינו נתקיימו התנאים הדרושים (שימוש במשך תקופת
- 8 החזקה במקרקעין).
- 9
- 10 אין גם מחלוקת על כך שהעוררת השכיחה לפעול בתבונה והצליחה לשלשל לקופתה סכומים
- 11 נאים עבור מכירת זכויות הבניה של המגדל, מבלי שנדרשה לממן רכישה בנין הנהלה חלופי,
- 12 וגם מספר מקומות החניה שהועמדו לשימושה של העוררת לא פחת, אלא גדל.
- 13
- 14 אם התקבל עמדת המשיב (שבאמור לא מצאתי לה נקודת אחיזה בחוק), הרי שנמנע בכך
- 15 בפועל מכל מוסד ציבורי אחר לפעול אף הוא בתבונה, בניסיון דומות, כדי שיוכל להביא
- 16 לידי מיצוי את מלוא שווי זכויותיו במקרקעין (חמשמשים אותו במישרין).
- 17
- 18 מצאתי לנכון אף להעיר כי עמדת המשיב, אילו נתקבלה, הייתה סותרת, במידה לא קטנה,
- 19 את עמדתה הידועה של רשות המיסים בישראל, לפיה המס על ייעסקת שלבים" אמור להיות
- 20 ניטרלי וזוהו למס שהיה מוטל על העיסקה כולה, אלמלא נעשתה בניספר שלבים (ראה,
- 21 למשל, את פסקי-הדין שניתנו על ידי לבי השופט אלטוביה בעמ"ה 1196/01, דרון ראובני
- 22 נגד פקיד שומה ת"א 4, וגם בעמ"ה 1228/02, סגנון שריתי תקשוב בע"מ נגד פקיד שומה
- 23 פתח-תקוח).
- 24
- 25 אשר על כן, הייתי מציע לחברי לקבל את העדר ולהטיל על המשיב הוצאות ברכוס של
- 26 10,000 ₪ (בתיספת מע"מ).

נדב הכהן, ד"ר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

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

06.08.2011  
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 ד"ח נדב והכחן מקובלת עלי.

רו"ח יחיאל מונד

אני מסכים.

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

ניתן היום, י"א אב תשע"א, 08 אוגוסט 2011, בהיגדר הצדדים.

רו"ח יחיאל מונד

רות שטרנברג-אליעז, שופטת

נא לא להחזיר

נא לא להחזיר