



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ר"ע 14-10-23460 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים
1. עופר יהודה בט
2. סמדר בט
ע"י ב"כ עוה"ד ט' כהנא

נגד

המשיבים
מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עוה"ד ד' גורדון מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1. קבלן בונה בית מגורים ומתקשר עם רוכש בעסקה למכירת דירה בבית המגורים. במסגרת הסכם הרכישה מתחייב הקונה להשתתף בהוצאות המשפטיות של הקבלן לרישום הבית המשותף ולרישום זכויות הקונה בדירה. האם התשלום שמשלם הקונה לעורך דינו של הקבלן מהווה חלק ממחיר הרכישה של הדירה, והאם יש לכלול אותו בשווי הרכישה לצורך חישוב מס הרכישה המוטל על הקונה? זו השאלה שניצבת לפנינו בהליך הנוכחי.

רקע

2. ביום 19/2/2013, נערך ונחתם הסכם בין העוררים לבין החברה הקבלנית ש' דורפברגר בע"מ (להלן: "החברה הקבלנית") לרכישת דירה שבנתה החברה הקבלנית ברחוב שער הגיא בחיפה. מדובר בדירה שבנתה החברה הקבלנית במסגרת פרויקט לחיזוק מבנים ותוספות יחידות דור על פי תכנית המתאר הארצית לחיזוק מבנים תמ"א/38.

3. בהסכם נקבע (סעיף 9), כי תמורת רכישת הדירה ישלמו העוררים לחברה הקבלנית את המחיר הבסיסי כפי שהוגדר בנספח ב' להסכם הרכישה בצירוף הפרשי הצמדה. המחיר הבסיסי שנקבע היה – 2,275,000 ₪ (סכום כולל מע"מ).

בסעיף 9.6 להסכם הרכישה נקבע כי נוסף לתשלום המחיר הבסיסי מתחייבים העוררים לשלם לעורכי דינה של החברה הקבלנית, סכום קבוע ומוסכם מראש של 1.5% בתוספת מע"מ מהמחיר הבסיסי של הממכר "כהשתתפות בהוצאות החברה לצורך טיפולה ברישומים הנזכרים בהסכם זה, כדוגמת תיקון רישום צו בית משותף, מדידות, פתיחת תיק בלשכה, הוצאות ואגרות רישום מקרקעין".



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 10-14-23460 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. חשוב כבר כאן להזכיר כי בסעיף 4.1 להסכם נקבע כי "החברה מתחייבת בזה למכור לקונה את הממכר ולהעביר לבעלותו את כל זכויותיה בו [...]".

בסעיף 6 להסכם הרכישה מוגדרות ההוראות בדבר רישום הדירה ובין היתר נאמר, כי "לאחר גמר בניית הפרויקט ובתוך זמן סביר שלא יעלה על 24 חודשים, מתחייבת החברה לרשום את הזכויות בממכר על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין".

5. העוררים הגישו למנהל מיסוי מקרקעין הצהרה כנדרש לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963. בהצהרה ציינו שמחיר הרכישה הינו סכום התמורה הבסיסי בלבד כלומר 2,275,000 ₪ (הצהרה מיום 26/2/2013, נספח 2 לכתב הערר).

המשיב קיבל את הצהרת העוררים לעניין המחיר הבסיסי אולם סבר שעל מנת לקבוע את התמורה בעסקה יש לצרף למחיר הבסיסי את שווי ההוצאות המשפטיות ששולמו על ידי העוררים לעורך דינה של החברה הקבלנית. בהתאם, קבע המשיב את שווי הרכישה על סך של 2,314,920 ₪. השגה שהגישו העוררים על קביעת המשיב נדחתה ועל-כן הוגש הערר הנוכחי.

תמצית הטענות בערר

6. העוררים טוענים בערר כי שווי הרכישה הינו רק המחיר הבסיסי ששולם לחברה הקבלנית. לטענתם, התשלום לעורך הדין לכיסוי ההוצאות המשפטיות, שולם בגין שירות נפרד שנתן להם עורך הדין. העוררים מדגישים כי קיבלו חשבונית מס מעורך הדין וכי התשלום ששולם לו לא נכלל בחשבונית שהוציאה להם החברה הקבלנית.

7. המשיב טוען לעומתם, כי התשלום לעורך הדין מהווה חלק מהתמורה ששילמו העוררים עבור רכישת הדירה. לטענתו, על פי עיקרון "צירוף כל התמורות", יש להוסיף את התשלום לעורך הדין של החברה הקבלנית למחיר הבסיסי ולקבוע כי גם התשלום לעורך הדין מהווה חלק מהתמורה.

המשיב מדגיש, כי התשלום לעורך הדין נועד להוות השתתפות של העוררים בהוצאות החברה הקבלנית ולא תשלום עבור שירות עצמאי שקיבלו מעורך הדין.

דיון והכרעה

8. כפי שיפורט להלן, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות וכי יש לכלול את התשלום ששולם על ידי העוררים לעורך הדין כחלק מהתמורה ששולמה על ידם לרכישת הדירה. לפיכך, שווי הרכישה לצורך חישוב מס הרכישה כולל גם את סכום התשלום לעורך הדין.

9. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין מורה כי רוכש זכות במקרקעין חייב לשלם מס רכישה. סעיף 9(א) קובע:

"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 10-14-23460 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים”.

וכך מוגדר שווי בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין:

“שווי של זכות פלונית” - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום-לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישורין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה”.

10. משילוב הוראות אלו אנו למדים כי המחוקק קבע את העיקרון ולפיו שוויה של זכות במקרקעין לצורך חישוב המס, לרבות מס הרכישה, יהיה שווי השוק של הזכות הנמכרת. לכלל זה שני חריגים כשהחשוב לענייננו הוא החריג הראשון ולפיו שוויה של הזכות הנמכרת ייקבע בהתאם לתמורה המוסכמת, ובלבד שהצדדים הצליחו לשכנע את המנהל כי התמורה נקבעה במסמך בכתב, נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים.

11. אין חולק כי במקרה הנוכחי חל החריג האמור והמנהל מסכים כי התקיימו התנאים לקביעת שווי הרכישה בהתאם לתמורה המוסכמת. המחלוקת הינה מהי אותה תמורה מוסכמת, או מדויק יותר - אילו רכיבי תשלום יש לכלול בתמורה.

12. הלכה ידועה היא כי שווי הרכישה יכלול את “כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו” (א' נמדר, מיסוי מקרקעין, כרך ד' (חישוב המס ותשלומ), 303 (מהדורה חמישית 2007)). עקרון זה הוכר בפסיקה כ”עיקרון צירוף כל התמורות” (ראו ע”א 3134/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבנייה בע”מ נ’ מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב (26/1/2010)). משמעות העיקרון הינה כי כל תשלום ששילם הקונה למוכר או למי מטעמו, לרבות תשלומים לכיסוי התחייבויותיו של המוכר לצדדים שלישיים, יצורף לתמורה וייכלל בשווי הרכישה.

כך נכללו תשלומים ששילם הקונה לסילוק חובות מס של המוכר, תשלומים לפינוי דייר המחזיק בנכס ששילם קונה במקומו של מוכר, תשלום עבור עבודות פיתוח ועוד (ראו גם ע”א 914/14 מידטאון בע”מ נ’ מנהל מיסוי מקרקעין (31/5/2015)).

13. כאן יש להבהיר ולדייק, לא כל תשלום ששילם קונה לצד שלישי בקשר עם רכישת הזכויות בנכס מקרקעין מהווה תמורה למוכר, אלא רק תשלום ששילם הקונה כדי להבטיח קיום התחייבותו של המוכר למכירת הזכויות בנכס הנמכר. כך למשל אם שילם הרוכש תשלומים שיירות לקבלני



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-10-23460 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

השמנה שביצעו את עבודות הבנייה או לאדריכל שתכנן את המבנה וכדומה, יכללו תשלומים אלו בתמורה. מאידך תשלום לצד שלישי עבור שירותים או מצרכים שניתנו על ידי אותו צד שלישי לקונה, שלא במסגרת התחייבות המוכר, לא יצורף לתמורה. כך למשל תשלום עבור ייעוץ משפטי, אדריכלי או כלכלי שניתן לקונה כדי לסייע לו בהתקשרותו עם המוכר לא יצורף לתמורה.

14. כדי לברר האם תשלום ששילם הקונה לצד שלישי מהווה חלק מהתמורה, יש לברר מהו אותו נכס או שירות שניתן על ידי צד שלישי והאם מתן הנכס או השירות על ידי הצד השלישי נועד כדי למלא את התחייבותיו של המוכר כלפי הקונה במסגרת עסקת המכר או שמא מדובר בשירות עצמאי שניתן לקונה.

15. ולענייננו, החברה הקבלנית התחייבה למכור לעוררים דירה ולהעביר לבעלותם את הזכויות בה (ראו סעיף 4.1 להסכם הרכישה). העברת בעלות בנכס מקרקעין מחייבת את השלמת הליכי הרישום על שם הרוכש. כל עוד לא הושלמה העסקה ברישום, הקונה אינו בעל מלוא זכויות הבעלות במקרקעין אלא רק בעל התחייבות לעסקה במקרקעין (ראו סעיף 7 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969).

16. על-כן, כאשר מוכר מתחייב להעביר בעלות בנכס מקרקעין לקונה, כוללת התחייבותו זו גם התחייבות לרישום הזכויות על שם הקונה. בהתאם החברה הקבלנית קיבלה על עצמה מפורשות התחייבות לרשום את הזכויות על שם העוררים. התחייבות זו מצאה ביטוייה המפורש בסעיף 6.1 להסכם הרכישה שבו נאמר כי "לאחר גמר בניית הפרויקט ובתוך זמן סביר שלא יעלה שלא יעלה על 24 חודשים, מתחייבת החברה לרשום את הזכויות בממוכר על שם הקונה בלשכת רישום המקרקעין".

17. התחייבות זו של החברה הקבלנית להשלים את העברת הבעלות בדירה ולרשום אותה על שם העוררים אינה התחייבות חריגה. להיפך. סעיף 6ב(א) לחוק המכר (דירות) תשל"ג-1973 מטיל על המוכר את החובה ל"גרום לרישום הבית בפנקס הבתים המשותפים" ו"לגרום לרישום זכויות הקונה בדירה". הוראה זו הוספה בתיקון משנת תשע"א שתכליתו, כאמור בהצעת החוק הייתה לחייב מוכר דירה "לנקוט את כל האמצעים לרישום פרצלציה בהקדם האפשרי, והקובעת תקופת נקובות לרישום בית משותף ורישום זכויות המשתכן על ידי המוכר [...]". (ה"ח 263 מיום 1.11.2006). החובה לגרום לרישום משמעה כי המוכר מתחייב לנקוט בכל ההליכים כנדרש לרישום הזכויות במרשם המקרקעין. ודוק, אין מניעה כי המוכר ידרוש תשלום עבור הרישום בין באופן נפרד ובין כחלק ממחיר הממכר, אולם אין בכך כדי לשנות או לגרוע מהתחייבותו של המוכר להשלים את הליכי הרישום של הדירה על שם הקונה.

18. גם בתי משפט פסקו לא אחת כי הימנעות או איחור של מוכר בהשלמת ההליכים לרישום דירה על שם קונה מהווה הפרת התחייבות שלו ולעיתים אף מצאו שיש בעיכוב משום הפרה יסודית של הסכם המכר (ראו למשל ע"א 3849/09 הר נשגב השקעות בנייה ופיתוח בע"מ נ' ברוך ובר,



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-10-23460 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

16/7/2004); ע"א 305/87 שרביב בע"מ נ' פרוביזור (פז), פ"ד מ"ד(3) 40 (1990)). משמע, רישום הדירה על שם הרוכש מהווה חלק מכלל התחייבויותיו של קבלן המוכר דירה.

19. הואיל והחברה הקבלנית התחייבה להעביר לעוררים את הבעלות בדירה, ובגדרה של התחייבות זו קיבלה על עצמה להשלים את הליכי הרישום של הדירה על שם של העוררים, ברי שכל תשלום ששולם לצורך ביצוע ההתחייבות האמורה הינו תשלום עבור הממכר ומהווה חלק מהתמורה עבור הדירה. מכאן, שלפי עיקרון "צירוף כל התמורה", גם הסכום ששולם לעורך הדין הינו חלק מהתמורה עבור הדירה.

נוכיר גם כי זהות עורך הדין נקבעה על ידי החברה הקבלנית ומבלי שניתנה לעוררים אפשרות לבחור עורך דין אחר. כן נוכיר כי התמורה שקיבל עורך הדין נקבעה על ידי המוכר ללא כל מעורבות של העוררים. גם בכך יש לחזק את המסקנה כי ביצוע הרישום היווה חלק מהתחייבויותיה של החברה הקבלנית.

עוד נוכיר כי בסעיף 17.11 להסכם הרכישה נאמר מפורשות כי "הקונה מאשר כי עוה"ד מייצגים את החברה בעסקה מושא הסכם זה ואין הם מייצגים את הקונה, [...]". אמרה זו ממשמעה כי הוסכם בין הצדדים כי עורכי הדין נותנים שירותים רק לחברה הקבלנית ואינם נותנים שירותים עצמאיים לעוררים. מכאן כי גם הפעולות להשלמת הליכי הרישום ניתנו כשירות לחברה ולא לעוררים.

20. מודעים אנו לפסקי הדין השונים של ועדות הערר שבחלקם נקבעו הלכות שונות (ראו ו"ע 1093/07 יעקב נ' מנהל מס שבח תל-אביב (2/2/2009); ו"ע (תל אביב) 1029/09 ינאי נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, (16/4/2012); ו"ע (מרכז) 17240-10-12 יחד הבונים יזום ובנייה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, (27/4/2015)). פסקי דין אלו אינם בגדר הלכה מחייבת. להיפך, בשניים מהמקרים, כאשר הוגש ערעור לבית המשפט העליון הושגו הסכמות לביטול פסקי הדין של ועדות הערר והרוכשים חויבו בתשלום מס הרכישה על השווי הכולל את ההוצאות המשפטיות (ראו ע"א 4532/03 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' יעקב-ברק, (2/3/2011); ע"א 5259/12 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' ינאי, (2/8/2012)).

21. ניתן לסכם ולקבוע כי תשלום לעורך דינו של מוכר לכיסוי ההוצאות לרישום דירה שרכש קונה על שמו, מהווה חלק מהתמורה שמשלם הרוכש עבור הדירה. כך בדרך כלל כאשר המוכר מתחייב להעביר בעלות בנכס ובמיוחד מקום שבו המוכר התחייב מפורשות להשלים את רישום הזכויות על שם הרוכש.

22. כמובן שייתכנו מצבים בהם עורך הדין יתן לרוכש שירותים משפטיים נוספים ובמקרה שכזה, וככל שאותם שירותים לא נועדו למלא את התחייבויות המוכר, הרי שהתשלום עבורם לא יכלל בתמורה עבור הממכר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 14-10-23460 בט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

23. נעיר עוד, כי העובדה שהתשלום נמסר ישירות לעורך הדין ושעורך הדין הוציא את החשבונית על שם העוררים, אינה מעלה ואינה מורידה, שהרי ככל שהשירות המשפטי ניתן לצורך מילוי התחייבויותיו של המוכר, הרי שמדובר בתמורה עבור הזכויות במקרקעין שיש לצרפה לשאר התמורות. עיקרון "צירוף כל התמורות", אינו מבדיל בין תשלום ישירות למוכר לבין תשלום לצד שלישי עבור שירות שניתן למוכר.

הוצאת החשבונית, אף היא אינה רלבנטית לשאלה האם מדובר בתמורה עבור הממכר ודי אם נעיר שלכאורה על עורך הדין להוציא את החשבונית למקבל השירות ובמקרה זה מדובר בחברה הקבלנית ולא ברוכשים.

עוד נעיר, כי לא הובאה בפנינו שום ראיה על שירות משפטי נוסף שניתן על ידי עורך הדין לעוררים ועל-כן אין גם כל מקום לפצל את התשלום כפי שהוצע בו"ע 11-10-17240 הנ"ל.

סוף דבר

24. לאור כל האמור, אנו דוחים את הערר.

העוררים ישלמו למשיב הוצאות ההליך בסך של 5,000 ₪.

ניתן היום, י"ז אלול תשע"ה, 01 ספטמבר 2015, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה