



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

**בפני** כב' השופט בנימין ארנון  
**מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין**  
**מר דב שמואלביץ, עו"ד**

**העוררים**  
1. יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ  
2. משה חן  
3. משה יצחק  
ע"י ב"כ עו"ד אסף חדד

נגד

**המשיב**  
מנהל מיסוי מקרקעין רחובות  
ע"י ב"כ עו"ד כנרת תבור  
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

**פסק דין**

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14

**חבר הוועדה, עו"ד דן מרגליות:**

**רקע עובדתי:**

1. ביום 5.3.12 נחתם הסכם מכר בין העוררת מס' 1 לעוררים 2 ו-3, לרכישת דירת מגורים, בבניין העתיד להיבנות על ידי העוררת מס' 1, על מגרש 2015 המצוי ברחוב שבט נפתלי 11, רובע י"ב באשדוד הידוע כגוש 2438 חלקה 48 (להלן - "ההסכם").
2. התמורה הנקובה בהסכם הייתה בסך של 2,000,000 ₪.
3. העוררים 2 ו-3 חתמו על טופס המשי"ח (ההצהרה על העסקה) ביום 15.3.12.
4. חישוב מס הרכישה נעשה עבור העוררים 2 ו-3 לפי תמורה בעסקה בסך 2,000,000 ₪.
5. ביום 16.4.12 התקבלה אצל ב"כ הצדדים "הודעת שומה בדבר סכום המס" (הודעת השומה נערכה ביום 27.3.12).
6. להודעת השומה צורף שובר לתשלום השומה העצמית ע"ס 24,942 ₪.
7. ביום 24.4.12 נשלחו לב"כ הצדדים פירוט נימוקים לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה ובהם נכתב:



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 "על פי פסק דין ע"א 4532/09 גבריאלה יעקובס נ. מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב. מנהל מיסוי
- 2 מקרקעין קבע כשווי המכירה את סך כל התמורות שקיבל הקבלן כולל הוצאות משפטיות בסך
- 3 33,000 ₪..."
- 4 8. בהשגה על גובה מס הרכישה, טענו העוררים, באמצעות ב"כ הצדדים כי תשלום שכ"ט הטרחה
- 5 הנ"ל בוצע ישירות לב"כ ואינו מהווה חלק מהתקבולים של העוררת מס' 1.
- 6 9. המשיב שלח לב"כ הצדדים "הודעת שומה למס רכישה", הודעה סופית לפי סעיף 78(ב)(2) לחוק
- 7 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן "חוק המיסוי"). בהודעה הוסיף המשיב
- 8 את שכ"ט הנ"ל בסך 33,000 ₪ לתמורה החוזית.
- 9 10. בהחלטתו בהשגה מיום 3.9.12 קובע המשיב כי החליט לדחותה, בהסתמך על עקרון צרוף כל
- 10 התמורות כפי שנקבע בעניין יעקובס הנ"ל.
- 11 11. ומכאן הערר שלפנינו.

### הסוגיה שבמחלוקת:

- 14 האם יש להחריג או לכלול בשווי המכירה, לעניין חישוב מס הרכישה את ההוצאות המשפטיות אשר
- 15 נטלו העוררים 2 ו-3 (הרוכשים) על עצמם לשלם לב"כ הקבלן. המשיב סבור כי יש לכלול כל הוצאה
- 16 המוטלת על העוררים בהסכם לעניין חישוב התמורה ואילו העוררים סבורים כי אין לכלול מרכיב
- 17 זה, כיוון שהוא אינו משולם לקבלן, אלא לב"כ.

### תמצית טיעוני העוררים:

- 20 1. החלטת המשיב בהשגה מבוססת על פסק דין בעניין יעקובס הנ"ל. העוררים סבורים כי אין
- 21 לראות בפסק דין זה משום הלכה מחייבת וזאת בעיקר מכח הוראות תקנה 192 לתסד"א. תקנה
- 22 זו המתייחסת לתוכנו של כל פס"ד, קובעת כי פס"ד מחייב צריך להכיל, בין היתר, את השאלות
- 23 שעמדו להכרעה, ההחלטה ונימוקה. בעוד שבעניין יעקובס הנ"ל ביטל בית המשפט העליון
- 24 (בהסכמת הצדדים) את החלטת ועדת הערר בהמלצתו.
- 25 2. לאור זה הסתמכותו של המשיב על פס"ד, בפרשת יעקובס, בהחלטתו בהשגה, אינה תקפה ואף
- 26 יש בה כדי להטעות נישומים באופן בלתי ראוי ובלתי הוגן ומהווה מעשה פסול של המשיב.
- 27 3. סעיף 9 לחוק המיסוי קובע כי מכירת "זכות במקרקעין" מצמיחה חבות במס רכישה על הרוכש,
- 28 בשיעור מסוים מ"שווי המכירה".



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 4. המחלוקת נשוא ערר זה, נסבה על פרשנות המונחים "זכות במקרקעין" ו"שווי מכירה" המהווה  
2 את הבסיס לחישוב גובהו של מס הרכישה, בו מתחייב רוכש הזכות.
- 3 5. המונח "שווי המכירה" הקבוע בסעיף 9(א) לחוק המיסוי מוגדר בסעיף 17(א) לחוק המיסוי,  
4 כשוויה של הזכות במקרקעין כשהיא נקייה מכל שעבוד. ובסעיף 1 לחוק המיסוי מוגדר המונח  
5 "שווי של זכות פלונית", כשסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה  
6 מרצון, קרי שווי שוק.
- 7 6. תשלום הוצאות משפטיות עבור רישום הזכות הנרכשת אינו מהווה מצב חדש שהמחוקק לא  
8 צפה, אלא נהפוך הוא, העובדה שבנוהג, בכל עסקה משולמות הוצאות משפטיות עבור רישום  
9 הזכויות של הרוכש במקרקעין, ולמרות זאת המחוקק נמנע מלהוסיף לשווי המכירה את סכום  
10 ההוצאות המשפטיות עבור רישום הזכויות של הרוכש. המחוקק גם נמנע מלהוסיף הוצאות  
11 משפטיות אלה להגדרת שווייה של "זכות במקרקעין".
- 12 7. העוררים טוענים כי לשון חוק המכר מפורשת וברורה ואינה קובעת חובה החלה על המוכר  
13 לתשלום הוצאות משפטיות הכרוכות ברישום הזכויות בדירה על שם הקונה, אלא קובע הוראות  
14 ביחס לחובת הקבלן לבצע את הפעולות הנדרשות ולשתף פעולה, עלך מנת לאפשר רישום  
15 הזכויות בדירה על שם הקונה וזאת – להבדיל מהחובה לשלם את ההוצאות הנ"ל.
- 16 8. יצוין כי חובת המוכר הקבועה בחוק המכר, זהה לחלוטין לחובת המוכר במסגרת עסקאות יד  
17 שניה המעוגנת בהסכמי מכר. במקרים אלה המשיב לא מצרף עלויות משפטיות אותן משלם  
18 הקונה לבי"כ, לשווי המכירה וזאת על אף חובתו המפורשת של המוכר לגרום ולאפשר רישום  
19 הזכויות בנכס על שם הקונה.
- 20 9. יודגש כי ביחס לעלויות הכרוכות בהוצאות הבטוחות על פי חוק המכר, קבע המחוקק במפורש,  
21 במסגרת חוק המכר (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), כי בעלויות אלה יישא המוכר, בעוד  
22 שבמסגרת אותו חוק, ביחס לעלויות המשפטיות הכרוכות ברישום זכויות הקונה, לא קבע  
23 המחוקק חובת תשלום זהה ומפורשת, החלה על המוכר. מכאן ניתן להסיק כי לא הייתה כוונת  
24 מחוקק לחייב את המוכר בעלויות רישום הזכויות (להבדיל מהחובה המוטלת כל המוכר לפעול  
25 לצורך הרישום).
- 26 10. בכלל 2 לכללי לשכת עורכי הדין, נקבע כי פרקליט הקבלן, בעסקה לרכישת דירה, לא ייצג את  
27 רוכש הדירה בעסקה, וכלל 5 לכללים מסייג וקובע כי עו"ד של הקבלן רשאי לטפל ברישומה של  
28 הדירה ע"ש הרוכש ולקבל ממנו תשלום בעד הטיפול המשפטי הכרוך בכך, וכי במסגרת טיפול  
29 זה חב עו"ד חובת נאמנות וזהירות כלפי הרוכש עד להשלמת רישום זכויותיו.
- 30 11. כשם שזכות במקרקעין אינה כוללת שירותי תיווך או שירותי אדריכלות הניתנים לרוכש,  
31 הפרשנות לפיה יש לראות בשירות שניתן ע"י עו"ד לרוכש, לשם רישום זכויותיו בדירה, כחלק



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 מהזכות במקרקעין יוצרת עיוות של ממש, הן בשל מהות השירות, והן לאור בחינת תוכנה
- 2 הכלכלי של העסקה.
- 3 12. הכלל של "עקרון צרוף כל התמורות" לפיו כל תשלום שחייב המוכר לשלם בקשר לנכס ביום
- 4 המכירה, אך הקונה מתחייב לשלם במקומו מהווה חלק משווי המכירה, וזאת להבדיל מפעולות
- 5 שחייב המוכר לבצע על מנת להשלים את העסקה ולגרום לרישום הזכויות על שם הקונה.
- 6 לדוגמא: תשלום היטל השבחה, תשלום מס שבח וכיו"ב.
- 7 13. מן הבחינה הכלכלית תשלום שכ"ט עו"ד עבור מתן שירות משפטי בעניין רישום זכויות בנכס על
- 8 שם רוכש אינו תורם לעליית שווי של נכס בעל זיקה ישירה לאותו פיתוח או השבחה.
- 9 14. בנוסף נקבע כי כאשר קונה נוטל על עצמו הוצאות שונות, כגון חיבור חשמל, מים וכיו"ב
- 10 המקרקעין יכולים להוות דירה גמורה אף ללא הוצאות אלה.
- 11 15. על ידי הוספת עלויות משפטיות בגין השירות המשפטי שניתן לעוררים 2 ו-3, נוצר עיוות נוסף
- 12 מהיבט של מע"מ ומההיבט של מס שבח. לשיטת המשיב ההוצאה המשפטית שייכת לקבלן ולכן
- 13 הוא זכאי בהתאם לחוק מס ערך מוסף, לנכות את התשומות. אולם החשבונית הוצאה לפקודת
- 14 הרוכש ולכן העוררת מס' 1 לא תוכל לנכות מס תשומות על מרכיב המע"מ של שכ"ט. לגבי
- 15 הקבלן הוא לא יוכל בעתיד לנכות את ההוצאה לשכ"ט מהשבח שיהיה לו בעת מכירת הזכות.
- 16 16. בנסיבות העניין יש כאן מצד המשיב אכיפה בררנית כלפי הנישום. במקרים אחרים שבהם היו
- 17 עסקאות באותו פרויקט, לא צירף המשיב את שכ"ט כחלק משווי המכירה.
- 18 17. הוראות סעיף 2 לנספח התשלומים להסכם המכר, הן חד משמעיות ויש לתת ביטוי לאומד
- 19 דעתם של הצדדים מבלי לתת פרשנות שונה לכוונתם, בשים לב למהות העסקה, למבנה המשפטי
- 20 שלה ולמטרותיה הכלכליות.
- 21 18. השירות הניתן לרוכשים אינו רק רישום הזכויות על שם, אלא ליווי בשלב כריתת ההסכם,
- 22 הגשת השגות במס רכישה ועוד.
- 23 19. יש לבצע אנלוגיה בין המקרה דנן לבין מדיניות המשיב בהוראת ביצוע 39/88, לפיה יש להוסיף
- 24 לשווי המכירה, שווי של תוספות ושיפורים שנעשו במקרקעין ולתקן את השומה, כאשר סכומם
- 25 עולה על \$ 1,200 או 2% משווי המכירה, לפי הגבוה שביניהם. הוראת ביצוע 8/92 עדכנה הסכום
- 26 ל-\$ 5,000.
- 27 20. מדיניות המשיב בהוראות הביצוע הנ"ל הינה הוספת שווי תוספות ושיפורים הקשורים בזיקה
- 28 ישירה למקרקעין ומהווים חלק בלתי נפרד מן הזכות הנמכרת.
- 29 21. אין להתחשב בהצעת חוק להגבלת שכר טרחת עו"ד הקבלן, כיוון שזו לא הפכה לחוק מחייב.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

### תמצית טיעוני המשיב:

- 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
1. התמורה לפי ההסכם כוללת את הטיפול המשפטי ברישום זכויותיו של הרוכש.
2. בסעיף 14 לנספח התמורה נקבע כי "תנאי התשלום...הינם תנאים יסודיים של ההסכם והפרת תנאי כלשהו מתנאים אלה תהווה הפרה יסודית של ההסכם".
3. על פי עקרון "צרוף כל התמורות" כפי שנקבע בע"א 3534/07 **פרידמן חכשורי נגד מסמ"ק תל אביב** (להלן – "**פס"ד חכשורי**"), שווי המכירה צריך לכלול כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו בגין רכישת הנכס.
4. רכישת דירה מקבלן וקבלתה, משמעה קבלה פיזית וקבלה משפטית כאחד. ניתן להקיש על כך גם מהפסיקה בבית המשפט העליון בעניין הוצאות פיתוח אותן התחייב הקונה לשלם. המשיב לא רואה כל הבדל בין הוצאות אלה להוצאות רישום הנכס על שם הקונה.
5. הקבלן, בטרם קובעו את מחיר הדירה, לוקח בחשבון סך ההוצאות שבהן עליו לשאת. אין ולא צריכה להיות אבחנה בין ההוצאות הכלליות בהן נושא הקבלן כגון: עובדי הקבלן, עובדי הניקיון, מזכירות לבין הוצאותיו המשפטיות. וכשם ששלח הקבלן את הרוכש לשלם לעו"ד את שכרו יכול היה לשלם ישירות גם לבעלי מקצוע כגון רצפים וחשמלאים.
6. יש למסות עסקה על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית.
7. בענין **יעקובס הנ"ל** נקבע "בהמלצת בית המשפט, הסכימה המשיבה לקבלת הערעור ולביטול החלטתה של ועדת הערר מיום 1.3.2009. הערעור מתקבל איפה וההחלטה נשוא הערעור מבוטלת".
8. גם בעניין ו"ע 1029/09 **משה ינאי נגד מסמ"ק תל אביב** (ניתן ביום 21.5.12) אימצה הועדה את חוות הדעת של המיעוט (של הח"מ) בעניין יעקובס של הח"מ וקיבלה את הערעור לעניין הוספת מחצית משכ"ט לשווי הרכישה של הדירה. הוגש ערעור והערעור התקבל בהסכמה. (פסק הדין של הועדה ופסק הדין בעליון צורפו לסיכומי המשיב.
9. רכישת דירה מקבלן במהותה הינה רכישה המסתיימת ברישום בטאבו וכל הכרוך בכך הוא חלק בלתי נפרד מהעברת הבעלות בדירה.
10. סעיף 6ב לחוק המכר (דירות) תומך בגרסת המשיב. וכך גם ראה הגדרת "מוכר" בחוק המכר.
11. מעדותו של הקבלן ובא כוחו, ולמקרא סעיפים בהסכם המכר, ניתן להבין כי מכירים הם בחובת הקבלן לבצע את כל הפעולות ולקיים את כל החיובים על מנת להביא לרישום הדירות הנמכרות על ידו.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

12. לפי חוק הגנת הצרכן, התשמ"א – 1981, המצוי במדרג נורמטיבי זהה לחוק המיסוי: "המחיר הכולל – מחיר הכולל את סך כל התשלומים בעבור נכס או שירות ואת סך כל המיסים החלים עליהם או על מכירתם והנגבים על ידי עוסק, לרבות – (1) מס ערך מוסף, אגרות או תשלומי חובה; (2) כל תשלום אחר הנלווה לרכישת אותו נכס או שירות, בלי שניתנת לצרכן אפשרות מעשית לוותר עליו במסגרת העסקה".
13. ברור כי הרוכש לא היה קונה את הנכס אילו לא הייתה העסקה מסתיימת ברישום על שמו.
14. למקרא החלק הדין ב"ייצוג משפטי" במסגרת סעיף 19 להסכם ניתן להגיע למסקנה ברורה כי סכום ההוצאות המשפטיות כלול בשלמותו בתמורת הדירה.
15. מעבר לכל האמור לעיל, לא נכתב ולא נחתם כל הסכם ישיר בין עוה"ד לבין הרוכשים. עוה"ד לא ראה בכך כל צורך כיוון שהוא מוגן בהסכם שנחתם עם הקבלן.
16. העובדה שהעוררים 2 ו-3 שילמו שכ"ט ישירות לעו"ד וקיבלו חשבונית אינה משנה את המהות האמיתית של העסקה.
17. השירות המשפטי בלתי ניתן להפרדה. הטענה כי הרוכש משלם רק עבור השירותים המשפטיים שהוא מקבל הינה מופרכת מיסודה.
18. לא ניתן להתעלם מהיחסים המשפחתיים הקיימים בין מנהל העוררת 1 שהוא אביו של פרקליט העוררת מס' 1.
19. יש לראות בתשלום ההוצאות המשפטיות כתשלום שלא ניתן לחלקו הן לאור נוסחו של ההסכם אשר מגדירו כתשלום אחד כולל המתווסף למחיר הדירה ומהווה תנאי יסודי לקיום ההסכם, והן מאחר שלא ניתן לזהות ולהגדיר את התשלום ששילם הקבלן עבור השירות המשפטי שקיבל במסגרת העסקה.
20. לאור כללי לשכת עורכי הדין (ייצוג בעסקאות בדירות), התשל"ז-1977, לא רשאי עו"ד לקבל שכר מרוכש בעד שירות שנתן לקבלן, הן במישרין והן בעקיפין. לאור סעיף 5 לכללים רשאי עו"ד לטפל בביצוע רישום הרכישה ולקבל שכר מרוכש רק לגבי רישום זכויותיו, אלא שבמקרה דן עו"ד לא העניק שירותים משפטיים המסתכמים ברישום בלבד.
21. המציאות לפיה חברות הבניה משתמשות בגביית תשלומים מאת הרוכשים במהלך מכירת הדירות ככלי לתשלום עבור כל השירותים המשפטיים אשר מקבל הקבלן – הינה מציאות מוכרת. בהקשר לכך התקבלה הצעת החוק ביום 3.3.2014 לפיה יוגבל גובה ההוצאות המשפטיות שרוכשים נדרשים לשלם. (הצעת החוק ודברי ההסבר צורפו לסיכומי המש"ב).



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1 על הטענה כי מבחינה כלכלית שכ"ט עו"ד אינו מעלה את שווי של הנכס, ניתן לומר כי זו דרך  
2 בה מצא הקבלן להפחית באופן מדומה את מחיר הנכס מהוצאותיו. לפיכך, אין כל מעמד  
3 לעוררת בערר מס השבח הנדון, שכן מדובר במס רכישה המוטל על הקונה.

4

5

### דיון ומסקנות:

6

#### א. המצב הנורמטיבי

7 סעיף 9 לחוק המיסוי קובע כי "מכירת זכות במקרקעין" מצמיחה חבות במס רכישה על הרוכש,  
8 בשיעור מסוים מ"שווי המכירה".

9 "זכות במקרקעין" מוגדרת בסעיף 1 לחוק המיסוי, בצורה רחבה המתפרשת גם על זכויות, תוך  
10 בדיקת התוכן הכלכלי, ומתפרשת באופן הזה גם על מיסוי התחייבויות הקשורות בנכסי  
11 מקרקעין.

12 המונח "שווי המכירה" הקבוע בסעיף 9(א) לחוק המיסוי מוגדר בסעיף 17(א) לחוק המיסוי  
13 כשוויה של הזכות במקרקעין כשהיא נקייה מכל שעבוד, ובסעיף 1 לחוק המיסוי מוגדר המונח  
14 "שווי של זכות פלונית", כסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מחוכר מרצון לקונה  
15 מרצון, קרי – שווי שוק. אולם ההגדרה קובעת שני חריגים (תום לב והיעדר יחסים מיוחדים),  
16 ובהתקיים אחד מהחריגים ייקבע שווי הזכות על בסיס התמורה החוזית בפועל.

17 לשון חוק המכר, תשכ"ח-1968 קובעת לכאורה כי על המוכר למסור לקונה את הממכר  
18 ולהעביר לו את הבעלות בו. אלא שאין לשון החוק קובעת חובה על המוכר לתשלום הוצאות  
19 משפטיות הכרוכות ברישום הזכויות על שם הקונה. אין בחוק המכר קביעות בדבר חובת תשלום  
20 המיסים בדומה לאמור בחוק המיסוי.

21 יש להדגיש כי לפי סעיף 5 לחוק המכר יש משמעות לנוהג ולמבחן האדם הסביר, כאשר יש  
22 מחלוקת על פרטים של חוזה מכר.

23 גם בחוק המכר (דירות), תשל"ג – 1973 אין התייחסות לחובות כספיות המוטלות על מי  
24 מהצדדים לעסקה. אולם בסעיף 6 שכותרתו "הגבלת גובה ההוצאות המשפטיות במכירת דירה  
25 ואופן תשלומן, נקבעה תקרה לגביית ההוצאות המשפטיות, כפי שקבע השר בהתייעצות עם שר  
26 המשפטים ושר האוצר ובאישור ועדת הכלכלה של הכנסת. בפסקה (ג) לחוק שהוספה ביום  
27 10.3.14 ונכנסת לתוקף 6 חודשים לאחר הפרסום, נקבע כי קונה ישלם את ההוצאות המשפטיות  
28 ישירות לעוה"ד, ועוה"ד יוציא לקונה חשבונית כהגדרתה בחוק מס ערך מוסף.

29 ביום 10.12.14 אישרה ועדת הכלכלה של הכנסת את התקנות (מכח סעיף 6(ג) החדש) בעניין  
30 הגבלת שכר הטרחה של עו"ד מטעם הקבלן, כך שנקבע סכום מרבי של 0.5% + מע"מ או 5,000



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 ש+מע"מ, שעורך הדין של הקבלן רשאי לקבל מהרוכש. יצוין כי התקנות פוטרות את דירות  
2 היוקרה שסכום הרכישה שלהן הינו מעל 4,642,750 ש"ח, ובדירות מעין אלו, גובה שכר הטרחה  
3 שעו"ד של הקבלן יכול לגבות מהרוכש, ייקבע במסגרת מו"מ בין הצדדים ללא הגבלה.
- 4 בחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), תשל"ה – 1974 יש להתייחסות  
5 מפורשת לסכומים שעל המוכר לשלם ולשאת בהם בגין הבטחת כספי הקונה, אך אין כל אזכור  
6 לחובה לשאת בשכר טרחה לעניין העברת הבעלות.
- 7 הצדדים מאזכרים את עקרון "צרוף כל התמורות" שבא לידי ביטוי בע"א 3547/07 פרידמן  
8 חכשורי ואח' נגד מסמק תל אביב (פורסם בנבו). כב' השופט פוגלמן מציין כי עקרון זה חל  
9 במקרים בהם נקבעים בדין חובת המוכר לשלם סכומים בקשר עם הזכות הנמכרת ביום  
10 המכירה, והצדדים מתוך הסכמה מטילים את חובת התשלום על הקונה, לרבות דמי הסכמה,  
11 דמי היתר, היטל השבחה וכיו"ב. במקרה זה יהיה השווי לעניין מס הרכישה צרוף על התמורות  
12 כאמור.
- 13 בהקשר זה יש לציין כי הוראת סעיף 49 כה (שכותרתו "שווי הרכישה של היזום") ומתייחס לפרק  
14 החמישי 4 של חוק המיסוי. הסעיף קובע: "שווי המכירה של זכות שרכש היזום, לצורך חישוב מס  
15 הרכישה, הוא כלל התמורות שנדרש לשלם בשל רכישת הזכות במתחם; ...".
- 16 הוראה דומה אינה קיימת בענייננו ולכן נזקקים אנו לפרשנות בנדון.
- 17 לעניין זה יש להזכיר גם את סעיף 58 לחוק לשכת עורכי הדין, תשכ"א – 1961. הסעיף קובע:  
18 "שעורך דין לא יעסוק במקצועו בשותפות עם אדם שאינו עורך דין... ולא ישתף אדם כזה  
19 בהכנסותיו..."
- 20 מחוק לשכת עורכי הדין עולה כי רק עו"ד רשאי לגבות שכר עבור עבודה משפטית שנתייחדה  
21 לעורכי הדין לפיו ואין לשתף בהכנסות מי שאינו עורך-דין!
- 22
- 23 **דיון ומסקנות:**
- 24 כיום לאור ההלכה שנקבעה בעניין חכשורי הנ"ל, אין כל מקום לספק כי השווי לצורך חישוב מס  
25 הרכישה צריך להיות מושתת על "עקרון צרוף כל התמורות" כפי שהוסבר לעיל. השאלה היא  
26 עתה כיצד לפרש את המונח "צרוף כל התמורות" ואיזה תמורות יש להביא בחשבון.
- 27 הסוגיה שבפנינו היא האם הוצאות משפטיות המוזכרות בחוזה עם הקבלן הן בגדר תמורה  
28 נוספת שיש להכליל בשווי הרכישה?
- 29 בענייננו אין מחלוקת כי אין יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה והמשיב אינו טוען לחלות  
30 "שווי השוק". מכאן שהתמורה הנקובה מחייבת!





## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1 השאלה היא האם במקרה דנן יש להוסיף לתמורה זו את ההוצאות המשפטיות שמשולמות  
2 לעו"ד הקבלן כחלק מהתמורה.  
3 אין מחלוקת בין הצדדים כי הוצאות המשפטיות שולמו לעורך הדין המייצג כנגד חשבונית  
4 כחוק. הקבלן לא קיבל מסכום זה דבר!!  
5 שני הצדדים אזכרו הלכות של בית המשפט העליון לעניין הוצאות פיתוח המשולמות על ידי  
6 קונה מקרקעין ומתי מוסיפים הוצאות פיתוח לשווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה.  
7 כך ראה ע"א 2960/95 מנהל מס שבח נגד שרביט, מיסים יב/6 (דצמבר 1998) ואח'  
8 המסקנה מהלכות אלה הינה שיש להוסיף הוצאות פיתוח שנטל על עצמו הקונה, רק במקרה בו  
9 הם בוצעו בפועל ובכל המקרים שבהם לא בוצעו בפועל עבודות פיתוח, אין להוסיף את סכומן  
10 לשווי המכירה.  
11 יש לשים לב כי אלמנט הכפייה והאילוץ של הקונה להסכים לתשלום הוצאות משפטיות לעו"ד  
12 הקבלן (שהוא לענייננו צד ג') נוטה לכאורה, לטובת המשיב בסוברו כי זה נועד לתשלום הוצאות  
13 הקבלן. הרוכש, אם הוא רוצה לרכוש את הדירה, לא יכול שלא להסכים לשלם לעו"ד הקבלן  
14 את השכר כפי שנקבע בהסכם. ובנוסף הוא רשאי להיות מיוצג על ידי עו"ד אחר, אך צריך לשאת  
15 בשכרו בעצמו!  
16 אבל השיקול של תשלום כפוי או מאולץ אינו חד משמעי ובלעדי כפרשנות של "עקרון צרוף כל  
17 התמורות". ישנם תשלומים נוספים שאף הם נכפים על הרוכש כגון: הוצאות חיבור לחשמל,  
18 מים וכמובן, הוצאות פיתוח שמוטלים על הקבלן והוא מבקש להעבירן לרוכש.  
19 באשר לתשלום עבור הוצאות מסוג חיבור חשמל ומים, אין הרוכש יכול לסרב, כי אחרת אין  
20 חוזה בדרך כלל. המשיב אינו מצרף הוצאות אלה לערך הדירה לצורך מס הרכישה. הוא הדין  
21 באשר להוצאות פיתוח שטרם בוצעו. לפי ההלכות שנקבעו בבית המשפט העליון **בעניין שרביט**  
22 (ע"א 2960/95) ואח' אם הפיתוח לא בוצע ביום המכירה, אין מוסיפים את סכומו לצורך חישוב  
23 מס הרכישה! מחומר הראיות כאן עולה כי אם הרוכש היה מסרב לשלם שכר טרחה לעו"ד  
24 הקבלן, ככל הנראה לא היה נחתם ההסכם.  
25 בסוגיה בה עסקינן זה קיימות פסיקות של ועדות ערר **בעניין יעקובס** (ע"א 4532/09) ו**ינאי** (ע"א  
26 5259) שהוזכרו לעיל, בשני המקרים האלה הוגש ערעור לבית המשפט העליון ופסקי הדין של  
27 ועדות הערר בוטלו בהסכמה. פסקי הדין האלה אינם מנומקים ולכן אין בכוחם, לכאורה, לייצר  
28 הלכות משפטיות מחייבות. אני מצטרף להנמקת ב"כ העוררים בסעיפים 9-12 לסיכומי בנדון  
29 זה. ב"כ העוררים מבסס את טיעונו על תקנה 192 לתסד"א לגבי תוכנו של פסק דין. כל פסק  
30 דין, גם כזה שאינו קובע תקדים, צריך להכיל בין היתר את השאלות שעמדו להכרעה, ההחלטה  
31 ונימוקה. ב"כ העורר מסתמך גם על מאמרו של כב' הנשיא **לשעבר לנדוי** במאמרו "הלכה



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 ושיקול דעת בעשיית משפט", משפטים א' 292: "שיפוט על פי שיקול דעת אסור לו שיהפך  
2 לשיפוט שרירותי. כדי למנוע סכנה זאת אין אמצעי בדוק יותר מאשר הנמקה מלאה של פסק  
3 הדין...". ראה גם דברי פרופ' א. ברק בספרו "שיקול דעת שיפוטי": "חובת ההנמקה היא  
4 חשובה במיוחד... חובת ההנמקה היא מהחשובים שבפניהם חייב שופט לעמוד"  
5 (עמ' 46)
- 6 ניתן גם לומר כי לפי העקרונות שנקבעו בעניין שרביט ואח', הרי מבחן הביצוע גם הוא נוטה  
7 לטובת העוררים. הסיבה היא ששכר הטרחה מיועד מצד אחד להכנת הסכם המכר והמסמכים  
8 הנלווים וכן לכל הכרוך ברישום הבית המשותף והעברת הזכויות על שם הרוכש. כל החלק  
9 המשפטי מעבר להסכם מתבצע זמן רב לאחר ההסכם בדיוק כמו הוצאות פיתוח שמבוצעות  
10 בעתיד. דבר זה מראה כי קיימת הקבלה בין שתי הסוגיות הללו לצורך חישוב שווי למס  
11 הרכישה. עורך הדין הוא לעניינו שווה ערך לצד ג' כגון: גורם מפתח.
- 12 אין מחלוקת בשאלה האם בעסקאות "יד שניה" יש להוסיף לשווי המכירה שכר טרחה והוצאות  
13 משפטיות. המקובל והנהוג הוא כי כל צד נושא בהוצאותיו המשפטיות. והיה ועו"ד אחד מייצג  
14 את שני הצדדים לעסקה של נכס יד שניה, כל אחד מהצדדים נושא במחצית ההוצאה לשירותים  
15 משפטיים, כאשר ברור כי שירותים אלה כוללים: עריכת חוזה מכר, עריכת מסמכים נלווים  
16 כגון: מש"ח ושטרי מכר ורישום הזכויות על שם הקונה במוסד הרישום הרלוונטי, שיכול להיות  
17 לשכת רישום המקרקעין ו/או כל גוף אחד המנהל רישומים דומים.
- 18 בכל המקרים האלה לא מוסיף המשיב שכר טרחה ו/או הוצאות משפטיות לשווי המכירה לצורך  
19 חישוב מס המכירה.
- 20 מחומר הראיות כפי שעולה מהתיק נראה כי שכר הטרחה של עו"ד הקבלן מכוון בחלקו לטובת  
21 הרוכש, כגון: רישום הערת אזהרה לטובת הרוכש, דיווח לרשות המיסים, טיפול בהשגות  
22 הנוגעות לתנאי ההסכם עם הקבלן לרבות התמורה, רישום הבית המשותף והעברת הבעלות על  
23 שם הרוכש.
- 24 דעתי, כפי שבאה לידי ביטוי בעניין יעקובס הנ"ל הייתה שמן הראוי להכיל את העיקרון של  
25 תשלום הוצאות משפטיות בחלקים שווים על שני הצדדים הן בעסקאות יד שנייה והן בעסקאות  
26 עם קבלן.
- 27 מסקנתי הייתה ונשארה שבמקרה דנן יש לכלול בשווי המכירה רק את מחצית הסכום של  
28 ההוצאות המשפטיות. (וזאת בהיעדר ראייה אחרת על החלקים).
- 29 אני מניח שאין מחלוקת בין הצדדים שרק עורך-דין רשאי לעסוק בייצוג הצדדים ורישום  
30 הזכויות ולכן אין הוא יכול לשתף את הקבלן בשכר הטרחה, וההיפך הוא הנכון – הקבלן שאינו  
31 עורך דין או חברת עורכי דין שאינו רשאי לגבות הוצאות משפטיות מהקונה. (לאור חוק לשכת  
32 עורכי הדין המייחד את מקצוע עריכת הדין לעורכי דין בלבד!).



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות**

תיק חיצוני:

1 הועלתה על ידי ב"כ העוררים הטענה שאין בהוצאות המשפטיות תרומה לשווי הזכות  
2 במקרקעין. אין בסיכומי המשיב תשובה לטענה זו. לעניות דעתי, אין בהוצאות המשפטיות  
3 משום תרומה ישירה לשווי הזכות במקרקעין ומכל מקום טיעון כזה טעון הוכחה ונטל ההוכחה  
4 במקרה זה מוטל על המשיב דווקא ולא על העוררים.  
5 האם דעת המשיב הייתה משתנית, אילו במעמד חתימת חוזה המכר עם הקבלן, היה נחתם חוזה  
6 נפרד עם עורכי הדין למתן שירותים משפטיים. ייתכן כי אופן הניסוח ומקום הניסוח של  
7 ההתחייבויות בנושא ההוצאות המשפטיות היה משנה את המסקנה הסופית.  
8 הקבלן אינו מחויב למסור את הדירה לרוכש כשהיא כבר רשומה על שמו. הליך הרישום נעשה,  
9 מבחינה פרקטית, אך ורק לאחר השלמת מלוא ההתחייבויות של הרוכש כלפי הקבלן ומסירת  
10 החזקה בה. צודק ב"כ העוררים כי הפרדה זו מרוקנת מתוכן כל טענה של המשיב ביחס  
11 להשוואת עלויות הבנייה והכרוך בכך לעלויות המשפטיות.  
12 יש מקום לסבור כי בחוק המכר (דירות) נקבע כי לצרכי רישום זכיות הקונה על המוכר לגרום  
13 לרישום, אין בניסוח זה כדי לקבוע כי הקבלן חייב לרשום על חשבונו את הדירה על הקונה.  
14 בעניין הוצאות משפטיות היה זה מן הראוי שהמשיב יוציא הוראת ביצוע, כפי שעשה כן לעניין,  
15 דמי היתר, היטל השבחה, מע"מ וכיו"ב.  
16 לעניין טענת העוררים בדבר אכיפה בררנית מצד המשיב, ניתנה החלטה של הועדה ביום  
17 18.6.2014 לפיה יימחקו מהסיכומים הקיימים סעיפים 49-54 וכל סעיף אחר בו מאוזכרות  
18 הטענות בדבר אכיפה בררנית ואפלייתם לרעה של העוררים על ידי המשיב.  
19 הצדדים היו צריכים להמציא סיכומים מתוקנים על פי החלטת הועדה. מתקבל הרושם כי  
20 סיכומים כאלה לא הוגשו.  
21 לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מקבל את הערר חלקית באופן שלתמורה החוזית יתווסף סכום  
22 של מחצית ההוצאות המשפטיות. לאור התבטאויותיו של ב"כ העוררים בסיכומיו הייתי נמנע  
23 מהטלת הוצאות על המשיב.

**עו"ד דן מרגליות, עו"ד  
ושמאי מקרקעין  
חבר הועדה**

24

25



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

### 1 יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון:

2 מונח לפנינו ערר שעניינו בשאלה האם לשם קביעת החיוב במס הרכישה יש לכלול ב"שווי המכירה"  
3 את סכום ההוצאות המשפטיות המתייחסות לרישום הזכויות בדירה שנרכשה מקבלן על שם רוכש  
4 הדירה. נקודת המוצא של המשיב הינה כי בהתאם ל"עיקרון צירוף כל התמורות" יש לכלול תשלום  
5 הוצאות אלה בשווי המכירה של הדירה הנרכשת.  
6 בשל ההיבט העקרוני הנוגע לשאלה זו ארחיב בפירוט טענות הצדדים, ואסביר עמדתי בסוגיה זו  
7 השונה מזו של חברי לוועדה, עו"ד דן מרגליות.  
8

### 9 1. טענות הצדדים

#### 10 א. טענות העוררים

- 11 1. לטענת העוררים, "עיקרון צירוף כל התמורות" חל בקשר לתשלומים המשולמים ע"י רוכש  
12 הדירה עבור המוכר, וזאת – בנבדל מתשלום ההוצאות המשפטיות הכרוכות ברישום הזכויות  
13 בדירה על שם הרוכש, אשר אינן חלות על פי דין על הקבלן-המוכר. לטענת העוררים יש  
14 להתייחס לנושא רישום הזכויות בדירה כאל שירות הניתן לרוכש הדירה על ידי בעל מקצוע  
15 (עו"ד), כדוגמת שירותים אחרים הניתנים לרוכש על ידי בעלי מקצוע אחרים (כדוגמת  
16 אדריכלים, מתווכים וכו'), וכי כל התשלומים הללו אינם מהווים חלק משווי הרכישה.
- 17 2. לטענת העוררים, "עיקרון צירוף כל התמורות" אינו חל בקשר לתשלומים הנובעים מפעולה  
18 האמורה להתבצע רק לאחר מועד המכירה, כדוגמת הוצאות משפטיות בגין רישום זכויות  
19 הרוכשים בדירה.
- 20 3. לטענת העוררים, בדומה להוצאות חיבור הדירה לרשתות החשמל והמים, גם הוצאות משפטיות  
21 הקשורות ברישום הזכויות בדירה על שם רוכש הדירה הינן הוצאות אשר הדירה הנרכשת יכולה  
22 להיחשב כגמורה גם ללא הוצאתן. לפיכך הוצאות אלה אינן צריכות להיחשב כחלק משווי  
23 המכירה.
- 24 4. העוררים מפנים להוראת ביצוע 39/88 שהוצאה ע"י המשיב ואשר לפיה יש להוסיף לשווי  
25 המכירה את עלות התוספות והשיפורים כאשר הם גבוהים מסכום כולל של \$1,200 או 2%  
26 ממחיר הדירה, לפי הגבוה מביניהם, וכן להוראת ביצוע 8/92 שעדכנה את הסכום לסך של  
27 \$5,000. לטענת העוררים, באנלוגיה לנסיבות הערר דנן, המשיב לא היה צריך להוסיף סכום  
28 ההוצאות המשפטיות המתייחס לרישום הזכויות בדירה ע"ש רוכשיה לשווי המכירה שכן הן  
29 אינן עולות על 2% משווי המכירה, והן אף אינן מהוות תוספת או שיפור בדירה עצמה.
- 30 5. באשר לפסקי הדין של בית המשפט העליון [ע"א 4532/09 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ'  
31 יעקבס-ברק (פורסם בנבו, 2.3.2011) וע"א 5259/12 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ינאי (פורסם



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 בנבו, 2.8.2012)) אשר נתנו תוקף להסכמות הצדדים בדבר ביטול החלטותיהן של ועדות הערר  
2 בתל-אביב באופן שהחזיר על כנו שומותיו של המשיב אשר בגדרן הוספו ההוצאות המשפטיות  
3 של הרוכשים לשווי המכירה – טוענים העוררים כי פסקי דין אלה ניתנו על דרך הפשרה, אין הם  
4 מנומקים מבחינה משפטית, ולפיכך הם אינם מהווים הלכה פסוקה.
- 5 6. באשר לטענת המשיב לפיה העסקה נושא הערר הינה לרכישת "דירה רשומה" – משיבים  
6 העוררים כי טענה זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות הסכם המכר המתייחסות לרכישת דירה  
7 גמורה וראויה למגורים לאחר ביצוע פיתוח סביבתי – ולא לרכישת "דירה רשומה".
- 8 7. לטענת העוררים, ההוצאות המשפטיות שולמו על ידי הרוכשים במישרין לעורכי הדין המטפלים  
9 בהליך הזכויות בדירה על שם רוכשיה, וזאת – כנגד הוצאתן כדין של חשבוניות מס מפורטות  
10 ע"ש הרוכשים-המשלמים. מכאן מסיקים העוררים כי מדובר בעסקה עצמאית הנפרדת מעסקת  
11 רכישת הדירה. באשר לטענה לפיה ההתקשרות עם עורכי הדין של הקבלן נכפתה על הרוכשים  
12 במסגרת הסכם המכר – משיבים העוררים כי מדובר בסיטואציה בה אלמלא יעשה הרישום על  
13 ידי עורכי הדין של הקבלן לא ניתן יהיה להשלים רישום זכויות על שם רוכשי הדירות בשל ריבוי  
14 עורכי הדין של הרוכשים והעדר אפשרות מעשית ליצור שיתוף פעולה יעיל עימם לצורך השלמת  
15 רישום הזכויות.
- 16 8. באשר לטענת המשיב לפיה הקבלן השית על הרוכשים את הוצאותיו המשפטיות בגין הפרויקט –  
17 משיבים העוררים כי הקבלן שילם לבאי-כוחו לאורך השנים באופן שוטף עבור השירות המשפטי  
18 שניתן לו בקשר לפרויקט, וכי הוצאות אלה לא הושטו על הרוכשים. בהקשר זה הציגו העוררים  
19 חשבוניות מס שהוציא הקבלן בגין תשלומיו לבאי כוחו (נספח יא' 1-5). כן מדגישים העוררים כי  
20 השירות המשפטי הניתן בקשר לרישום הזכויות בדירה ע"ש רוכשיה הינו מורכב וכולל פעולות  
21 רבות בנוסף לפעולת הרישום כשלעצמה.
- 22 9. לטענת העוררים, עמדתו של המשיב, ככל שתתקבל, תוביל לעיוות דין:
- 23 א. עמדת המשיב מובילה לפגיעה ב"עיקרון ההקבלה" (סעיפים 38 ו-41 בחוק מס ערך מוסף,  
24 התשל"ו – 1975), שכן המשיב זוקף את ההוצאה המשפטית בגין רישום הנכס לקבלן כך  
25 שהקבלן יהיה זכאי לבצע ניכוי תשומות בגינה – על אף שהרוכש הוא שנשא בה בפועל;
- 26 ב. עמדת המשיב מובילה לכך שמחד – שווי המכירה נקבע לסכום הכולל את ההוצאות  
27 המשפטיות בגין רישום הנכס, ומאידך – ספק אם הוצאות אלה תהיינה ברות ניכוי  
28 כהוצאות של הקבלן לצורך חישוב מס שבח או לצורך חישוב מס הכנסה שכן הקבלן לא  
29 הוציאן מכיסו.
- 30 **ב. טענות המשיב**
- 31 10. לטענת המשיב, יש לצרף את סכום ההוצאות המשפטיות שמשלמים רוכשי הדירה לעורכי הדין  
32 המטפלים ברישום הזכויות בדירה על שם הרוכשים לשווי המכירה, וזאת – על פי "עיקרון  
33 צירוף כל התמורות" לפיו "שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו" [כב' השופט ע' פוגלמן בע.א. 3534/07 פרידמן חכשורי
- 2 חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (פורסם בנבו, 26.1.2010),
- 3 פסקה 9]. לטענת המשיב, כשם שהתחייבותו של רוכש דירה בהסכם המכר לשלם באופן ישיר
- 4 לחלק מבעלי המקצוע שנטלו חלק בבניית הדירה (כדוגמת רצף או חשמלאי) תיחשב כחלק
- 5 משווי הרכישה על פי עיקרון זה, כך הדין גם לגבי התחייבותו של רוכש דירה בהסכם המכר
- 6 לשלם לעורך דין את ההוצאות מתייחסות לרישום זכויותיו בדירה.
- 7 11. לטענת המשיב, על פי סעיף 6ב(א)(1) בחוק המכר (דירות), תשל"ג – 1973, רישומה של דירה
- 8 הנרכשת מקבלן הינה חלק ממחויבותו של הקבלן כלפי הרוכשים, ומחויבות זו כוללת גם את
- 9 החובה לשאת בעלות רישום הזכויות על שם הרוכשים.
- 10 12. המשיב מפנה לשני פסקי דין של ועדות ערר שלייד בית המשפט המחוזי בת"א בגדרן נקבע כי אין
- 11 לכלול את ההוצאות המשפטיות בשווי המכירה [ו"ע (ת"א) 1093/07 יעקבס נ' מנהל מס שבח
- 12 תל-אביב (פורסם בנבו, 2.2.2009)], או כי יש לכלול מחצית אחת בלבד מההוצאות המשפטיות
- 13 האלה בשווי המכירה [ו"ע 1029/09 ינאי נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב (16.4.2012)].
- 14 בשני המקרים שהוזכרו הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון, והצדדים הסכימו, בהמלצת בית
- 15 המשפט העליון, כי הערעורים יתקבלו, כי פסקי הדין של ועדות הערר יבוטלו, וכי תושבנה על כן
- 16 שומות המשיב לפיהן כל ההוצאות המשפטיות צורפו לשווי רכישת הדירה [ע"א 4532/09 מנהל
- 17 מיסוי מקרקעין ת"א נ' יעקבס-ברק (פורסם בנבו, 2.3.2011) וע"א 5259/12 מנהל מס שבח
- 18 מקרקעין נ' ינאי (פורסם בנבו, 2.8.2012)]. לטענת המשיב, בכך יש כדי להוכיח שעמדתו תואמת
- 19 את גישתו של בית המשפט העליון בסוגיה זו.
- 20 13. לטענת המשיב כשם שלגבי עסקה שהתייחסה לרכישת "מגרש מפותח" נקבע כי שווי הרכישה
- 21 כולל גם את הוצאות הפיתוח [ע"א 2690/94 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום
- 22 פרויקטים ובניה (1991) בע"מ (פורסם בנבו, 2.11.1998)] – כך גם במקרה זה בו טוען המשיב כי
- 23 העסקה הינה לרכישת "דירה רשומה", על שווי הרכישה לכלול גם את ההוצאות המשפטיות
- 24 המתייחסות לרישום הדירה.
- 25 14. לטענת המשיב, ככל שהרוכשים לא היו משלמים את ההוצאות המשפטיות בגין רישום הדירה,
- 26 היה הדבר נחשב לאי תשלום מצדם של מלוא התמורה על פי הוראות הסכם המכר ואף להפרתו
- 27 היסודית של ההסכם. כן טוען המשיב כי על פי הסכם המכר, רישום הזכויות בדירה הינו חלק
- 28 אינטגרלי ממחויבותו של הקבלן כלפי הרוכשים אלא אם כן הרוכש לא מקיים את
- 29 התחייבויותיו על פי ההסכם, שכן, אז האחריות לרישום חלה על הרוכש עצמו. בהקשר זה העיד
- 30 הקבלן עצמו כי הוא מכיר בחובתו לגרום לרישום הזכויות בדירות הנמכרות על ידו לרוכשים על
- 31 שם רוכשיהן (פ' ע' 9, ש' 13-17; ע' 18, ש' 1-15, ע' 23, ש' 3-4 ו-7).
- 32 15. לטענת המשיב, הרוכשים הודו בעדותם כי לא ניתנה להם האפשרות לוותר על התשלום עבור
- 33 השירותים המשפטיים הנוגעים לרישום הזכויות בדירה על שמותיהם, כי לא ניתנה להם



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 האפשרות לבחור את עורך הדין שיבצע שירות זה עבורם (ע' 11, ש' 19-20) (ע' 14, ש' 25-26), וכי  
2 אלמלא הסכימו לשלם סך של 33,000 ₪ עבור שירות משפטי זה – לא היו יכולים לרכוש את  
3 הדירה (ע' 11, ש' 29-32). כן אישרו הרוכשים כי סכום ההוצאות המשפטיות האלה נקבע על ידי  
4 הקבלן ללא כל אפשרות למו"מ (ע' 14, ש' 5-8).
- 5 16. לטענת המשיב, אין לקבל טענת העוררים בדבר קיומה של מערכת יחסים עצמאית ונפרדת בינם  
6 לבין עורכי הדין שיבצעו עבורם את רישום הזכויות בדירה על שמותיהם, שכן מדובר בעורכי דין  
7 של הקבלן, ולא בעורכי דין מטעמם של העוררים (סעיף 19 בהסכם המכר), ואף לא נחתם כל  
8 הסכם ישיר בין הרוכשים לבין עורכי הדין של הקבלן, אלא התחייבותם של הרוכשים לשלם  
9 לעורכי דין אלה נעשתה כחלק מתנאי הסכם המכר (עדות עו"ד יעקב פרצוב, ע' 10, ש' 17-23).  
10 אומנם הרוכשים שילמו ישירות לעורכי הדין והוצאה להם חשבונית מס ע"י עורכי הדין, אך  
11 מבחינת המהות הכלכלית אין מדובר בהתקשרות שבין הרוכשים לבין עורכי הדין.
- 12 17. לטענת המשיב, התשלום ששולם על ידי הרוכשים לב"כ הקבלן ניתן לא רק עבור רישום הזכויות  
13 בנכס ע"ש הרוכשים אלא גם עבור שירותים משפטיים נוספים שניתנו על ידי ב"כ הקבלן לקבלן.
- 14 18. באשר לטענת העוררים בדבר פגיעה ב"עקרון ההקבלה" - משיב המשיב כדלקמן:
- 15 א. במקרה דנן ממילא לא הופר "עקרון ההקבלה", שכן הקבלן לא כלל את עלות השירות  
16 המשפטי בתמורה, ולפיכך מובן שהוא אינו רשאי לנכות את התשומות בגין הוצאה זו;
- 17 ב. באשר לקבלן, ככל שהוא ידווח על התמורה שקיבל ככוללת את התשלום עבור השירות  
18 המשפטי – אזי ייבחן נושא ההוצאות. באשר לרוכשים - עומדת בפניהם האפשרות לבקש  
19 הכרה בהוצאות לכשיימכרו את הנכס.
- 20 19. המשיב מפנה לסעיף 17א(2) בחוק הגנת הצרכן, התשמ"א – 1981 (להלן: "חוק הגנת הצרכן")  
21 וטוען כי יש ללמוד ה"נקש" מסעיף זה ולקבוע כי במקרה בו לא ניתנה לרוכשים האפשרות לוותר  
22 על הוצאה נלווית (כדוגמת הוצאות משפטיות בגין רישום הזכויות בדירה) יש לראות הוצאה זו  
23 כחלק משווי המכירה של הדירה.

### II. עיקר השאלות שבמחלוקת

- 24
- 25
- 26 20. עיקר השאלות שבמחלוקת בערר שלפניי הינן כדלקמן:
- 27 (1) האם פסקי הדין שניתנו ע"י בית המשפט העליון בפרשות יעקבס וינאי הינם בגדר הלכה  
28 פסוקה ומחייבת?
- 29 (2) האם על הקבלן מוטלת חובה שבדין לשאת בהוצאות המשפטיות הכרוכות ברישום  
30 זכויותיהם של הרוכשים בדירה?



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 (3) האם על פי הסכם המכר הנכס הנרכש הינו "דירה רשומה", קרי – רישום הזכויות בדירה על  
2 שם הרוכשים הינו חלק מהנכס הנרכש? והאם שווי המכירה כולל את עלות רישום הזכויות  
3 בדירה על שם הרוכשים, על אף שמדובר באירוע שיתבצע לאחר חתימת ההסכם?  
4 (4) האם התשלום ששולם על ידי הרוכשים לקבלן ניתן לא רק עבור רישום זכויותיהם של  
5 הרוכשים בדירה, אלא גם עבור שירותים משפטיים נוספים שניתנו לקבלן על ידי באי כוחו?  
6

### III. דיון והכרעה

#### א. מבוא – "שווי המכירה" ו"עיקרון צירוף כל התמורות"

9 21. סעיף 9(א) בחוק מיסוי מקרקעין מטיל על הרוכש זכות במקרקעין חבות במס רכישה,  
10 המבוססת על "שווי המכירה":

11 "במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); **מס**  
12 **הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין,**  
13 **הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות**  
14 **במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה**  
15 **– שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים."**

16 22. המונח "**שווי המכירה**" כשלעצמו מוגדר בסעיף 17(א) בחוק מיסוי מקרקעין באופן הבא:  
17 "שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל  
18 שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום."

19 23. קביעת שווי המכירה נעשית בכפוף ל"עיקרון צירוף כל התמורות", המוגדר על ידי פרופ' א'  
20 **נמדר בספרו מס שבח מקרקעין** (כרך ב' – חישוב המס ותשלומו; תשע"ב – 2012) (להלן:  
21 "**נמדר**") באופן הבא:

22 "שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר  
23 או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור המוכר, חובות לצד ג', או לשאת  
24 בעברו בהוצאות אחרות או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים  
25 אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הם מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם  
26 בעבור המימכר. ואולם אם הקונה משלם הוצאות שבמהותן מוטלות עליו כקונה לא ייחשבו  
27 הוצאות אלו כחלק משווי המכירה" (נמדר, עמוד 95; ההדגשה אינה במקור – ב' א').

28 באופן דומה מציין פרופ' י' הדרי בספרו **מיסוי מקרקעין** (כרך ב' חלק ראשון; 2003) (להלן:  
29 "**הדרי**") כי:

30 "כל תשלום שחייב המוכר לשלם בקשר לנכס ביום המכירה, אך הקונה מתחייב לשלם  
31 במקומו, מהווה חלק משווי המכירה" (הדרי, עמ' 174; ההדגשה אינה במקור – ב' א').





## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

24. בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (פורסם בנבו, 26.1.2010) (להלן: "פסק דין חכשורי"), מפרט כב' השופט ע' פוגלמן תמורות שונות שהוכרו בפסיקה כחלק משווי המכירה בהתאם ל"עיקרון צירוף כל התמורות": "כך, למשל, הוכרו, כחלק מ"שווי המכירה" של זכות במקרקעין: דמי היתר בגין שינוי ייעוד או ניצול והיטל השבחה שבהם התחייב לשאת רוכש מקרקעין במקום מוכר המקרקעין, במסגרת עסקת קומביניציה שנתבצעה בין הצדדים ...; חובות מס רכוש של מוכר המקרקעין, אשר רוכש המקרקעין התחייב לשאת בהם במסגרת הסכם רכישת הזכות במקרקעין ...; תשלומי מס שבת שבהם מתחייב מוכר המקרקעין בעת מימושה של עסקת מכר מקרקעין, אשר רוכש הזכות במקרקעין התחייב לשאת בהם במקומם ..." (פסקה 9 בפסק הדין; ההדגשות אינן במקור – בי א').

בפסק דין חכשורי עצמו הוכרו, כחלק מ"שווי המכירה", ובהתבסס על "עיקרון צירוף כל התמורות", הוצאות פיננסי שבהן התחייב לשאת יזם אשר נכנס להתקשרות עם המינהל לצורך הוצאות לפועל של פרויקט "פינוי – בינוי".

25. השאלה נושא ערר זה הינה האם גם הוצאות משפטיות הכרוכות ברישום הזכויות בדירה על שם רוכשה, הינן מהסוג אשר צריך להיחשב כחלק מ"שווי המכירה" על פי עיקרון זה.

### ב. האם פסקי הדין של בית המשפט העליון בפרשות יעקבס וינאי הינם בגדר הלכה פסוקה ומחייבת?

26. שאלה דומה לזו הנדונה בערר זה נדונה זה מכבר על ידי ועדות הערר בתל אביב בשני מקרים שונים. על פסקי הדין של ועדות הערר בת"א הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון.

א. ע"א 4532/09 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' יעקבס-ברק (פורסם בנבו, 2.3.2011) בפרשה זו (לעיל ולהלן: "פרשת יעקבס") רכשה הגב' יעקבס מקבלן דירה הנמצאת במגדל דירות למגורים. במסגרת הסכם המכר התחייבה הגב' יעקבס לשלם לקבלן סך כולל של 6.4 מיליון ש"ח, הכולל הן את מחיר הדירה, והן סכום השווה ל-1.5% ממחיר הדירה (בתוספת מע"מ) כהשתתפות בהוצאות משפטיות של המוכר. רשויות המס הוסיפו את התוספת הנ"ל לשווי המכירה – ובהתאם לכך נקבע גם החיוב במס רכישה שהושת על העוררת. הגב' יעקבס הגישה ערר על החלטה זו [ו"ע (ת"א) 1093/07 יעקבס נ' מנהל מס שבח תל-אביב (פורסם בנבו, 2.2.2009)]. ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה כי "תשלום שכ"ט עו"ד באמצעות קופתו של הקבלן אינו משנה את אופי התשלום והוא נחשב כהוצאה משפטית של העוררת" (עמ' 8 בפסק הדין). מסקנתה של ועדת הערר הייתה כי לעניין קביעת גובה החיוב במס הרכישה, יש לראות את התשלום בשיעור 1.5% משווי הדירה בגין הוצאות משפטיות כתשלום נפרד שאינו חלק משווי המכירה. רשויות המס ערערו על החלטה זו לבית המשפט העליון, ובפסק הדין נקבע כדלקמן:



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1 "בהמלצת בית המשפט, הסכימה המשיבה לקבלת הערעור ולביטול החלטתה של ועדת  
2 הערר מיום 1.3.2009. הערעור מתקבל, אפוא, וההחלטה נשוא הערעור מבוטלת".

### 3 **ב. ע"א 5259/12 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' ינאי (פורסם בנבו, 2.8.2012)**

4 בפרשה זו (לעיל ולהלן: "פרשת ינאי") רכש מר ינאי מקבלן דירת מגורים הנמצאת בבית  
5 משותף. במסגרת הסכם המכר התחייב מר ינאי לשם לבא כוחו של הקבלן סכום של כ- 632,000  
6 ש"ח המהווה 1.5% ממחיר הדירה (בתוספת מע"מ), לשם פרעון הוצאות משפטיות הנוגעות  
7 לרישום הדירה על שם מר ינאי. רשויות המס הוסיפו את התוספת הנ"ל לשווי המכירה וכנגזרת  
8 מכך קבעו גם את גובה החיוב במס רכישה שהושת על העורר. מר ינאי הגיש ערר על החלטה זו  
9 [ו"ע (ת"א) 1029/09 ינאי נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב (פורסם בנבו, 2.2.2009)]. ועדת  
10 הערר קיבלה את הערר באופן חלקי וקבעה כי בנסיבות העניין, השירותים המשפטיים ניתנו על  
11 ידי עורכי הדין במידה שווה, אם לא למעלה מכך, גם לקבלן, ולפיכך ובהעדר אפשרות לקבוע תג  
12 מחיר לשווי השירותים המשפטיים שקיבלו שני הצדדים מעורך הדין של הקבלן, יש להוסיף  
13 לשווי המכירה של הדירה מחצית מהסכום ששולם על ידי מר ינאי לעורך הדין של הקבלן (סעיף  
14 6 בפסק הדין). רשויות המס ערערו על החלטה זו לבית המשפט העליון, ובמסגרת הערעור, ניתן  
15 תוקף של פסק דין להסדר מוסכם אליו הגיעו הצדדים, לפיו בוטל פסק הדין של ועדת הערר,  
16 ושומת מס הרכישה נשוא פסק דינה של ועדת הערר הוחזרה על כנה.

17 27. ניתן לראות כי בשתי הפרשות הנ"ל קבעו רשויות המס שההוצאות המשפטיות ששולמו על ידי  
18 הרוכשים על פי הסכם המכר ייכללו בשווי המכירה, ועדות הערר קיבלו את העררים שהוגשו  
19 בעניין זה והחריגו (באופן מלא בפרשת יעקבס ובאופן חלקי בפרשת ינאי) את ההוצאות  
20 המשפטיות משווי המכירה, ואילו בית המשפט העליון, בהסכמת הצדדים וללא נימוק, ביטל  
21 בהסכמת הצדדים, את החלטותיהן של ועדות הערר והשיב על כן את השומות המקוריות של  
22 רשויות המס. נשאלת השאלה: האם בפסקי דין אלו של בית המשפט העליון נקבעה הלכה  
23 פסוקה לפיה אין לצרף, לא באופן מלא ולא באופן חלקי, את ההוצאות המשפטיות המשולמות  
24 על ידי הרוכשים לשווי המכירה של הדירה לשם קביעת גובה החיוב במס רכישה?

25 28. בסוגיה זו מקובלת עליי עמדתם של העוררים לפיה **אין בפסקי הדין הנ"ל של בית המשפט**  
26 **העליון כדי ליצור הלכה פסוקה** וזאת מהטעם שאין מדובר בפסקי דין מנומקים אשר הכריעו  
27 בסוגיות שבמחלוקת לגופו של עניין, אלא בהסדרים מוסכמים אליהם הגיעו הצדדים, אף כי  
28 בהמלצת בית המשפט העליון, אשר קיבלו תוקף של פסק דין. מכאן שלמרות שלפסקי הדין הנ"ל  
29 ישנה תוצאה אופרטיבית של ביטול פסקי הדין של ועדות הערר – אין בהם כדי ליצור הלכה  
30 משפטית מחייבת המבטלת את הקביעות המשפטיות העקרוניות שהתקבלו על ידי ועדות הערר  
31 בפרשות אלה.

32 29. לא למותר לציין כי בהעדר הכרעה מנומקת, אין לדעת מה היו הנסיבות הספציפיות שבעטיין  
33 המליץ בית המשפט העליון לרוכשים בכל אחד מהמקרים הנ"ל להסכים לכך שהערעור יתקבל



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 10-12-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1 ופסק הדין של ועדת הערר יבוטל – כך שהתוצאה תהיה החשבת ההוצאות המשפטיות של  
2 הרוכשים לחלק משווי המכירה. כך לדוגמא, ייתכן כי בפרשת יעקבס נבעה המלצה זו מכך  
3 שבאותו מקרה שילמה רוכשת הדירה את שכר הטרחה לעורך הדין של הקבלן באמצעות הקבלן,  
4 ולא ישירות לעורך הדין; וכי בפרשת ינאי נבעה מהמלצת בית המשפט העליון מכך שבאותו  
5 מקרה שילם הרוכש שכר טרחה בסך של כ- 632,000 ₪, הגבוה באופן חסר כל פרופורציה  
6 מהשווי הריאלי של העבודה המשפטית הכרוכה ברישום הזכויות בדירה ע"ש רוכש הדירה.  
7 30. לפיכך, דין הטענה בדבר קיומה של הלכה פסוקה לפיה אין לצרף לשווי הרכישה את ההוצאות  
8 המשפטיות הכרוכות ברישום הזכויות המשולמות על ידי הרוכשים – להידחות.  
9

### ג. האם על הקבלן מוטלת חובה שבדין לשאת בהוצאות המשפטיות הכרוכות 10 ברישום זכויותיהם של הרוכשים בדירה?

11 31. כמפורט לעיל, הקו המנחה ב"עיקרון צירוף כל התמורות" הינו כי "כל תשלום שחייב המוכר  
12 לשלם בקשר לנכס ביום המכירה, אך הקונה מתחייב לשלם במקומו, מהווה חלק משווי  
13 המכירה" (הדרי, עמ' 174; ההדגשה אינה במקור – ב' א'). לפיכך, השאלה הבסיסית אותה יש  
14 לבחון בערר זה הינה האם מוטלת על הקבלן חובה שבדין לשאת בהוצאות המשפטיות הכרוכות  
15 ברישום זכויותיהם של הרוכשים בדירה על שם הרוכשים. ככל שהתשובה לשאלה זו הינה  
16 חיובית – אזי מדובר, למעשה, בהוצאות החלות על פי דין על הקבלן אך "גולגלו" במסגרת  
17 הסכם המכר על כתפיהם של הרוכשים, ולפיכך על פי "עיקרון צירוף כל התמורות" – צריכות  
18 להיכלל בשווי המכירה. מאידך, ככל שהתשובה לשאלה זו הינה שלילית – המדובר בהוצאות  
19 שבמהותן מוטלות על הרוכשים ולפיכך לא חל "עיקרון צירוף כל התמורות" והוצאות אלה לא  
20 תיחשבנה כחלק משווי המכירה.  
21

22 32. סעיף 6ב(א) בחוק המכר (דירות) תשל"ג – 1973 [להלן: "חוק המכר (דירות)"], קובע כדלקמן:  
23 "המוכר דירה בבית הניתן לרישום בפנקס בתים משותפים כאמור בסעיף 142 לחוק  
24 המקרקעין, חייב לעשות את כל אלה:

(1) ...;

25 (2) לגרום לרישום הבית בפנקס בתים משותפים לא יאוחר מתום שנה ממועד רישום  
26 בפנקסי המקרקעין של החלוקה והאיחוד של הקרקע כאמור בפסקה (1) או ממועד  
27 העמדת הדירה לרשות הקונה, לפי המאוחר;

28 (3) לגרום לרישום זכויות הקונה בדירה בפנקס בתים משותפים לא יאוחר מתום שישה  
29 חודשים ממועד רישום הבית בפנקס הבתים המשותפים או ממועד העמדת הדירה  
30 לרשות הקונה, לפי המאוחר."

31 יצוין כי סעיף 1 בחוק המכר (דירות) מגדיר את המונח "מוכר" באופן הבא:  
32



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 *"מוכר" - מי שמוכר דירה שבנה או שהוא עתיד לבנות בעצמו או על ידי אדם אחר על קרקע*  
2 *שלו או של זולתו, על מנת למכרה, לרבות מי שמוכר דירה שקנה אותה, על מנת למכרה,*  
3 *מאדם שבנה או עתיד לבנות אותה כאמור, למעט מוכר דירה שלא בנה אותה בעצמו ולא*  
4 *קיבל מהקונה תמורה בעד מכירתה";*
- 5 דהינו – המוכר עליו מוטלת החובה נושא סעיף 6ב(א) בחוק המכר (דירות) הינו הקבלן.  
6 33. אני סבור כי יש לפרש סעיף זה באופן המחייב את הקבלן "לגרום לרישום הבית בפנקס בתים  
7 משותפים" ו- "לגרום לרישום זכויות הקונה בדירה בפנקס בתים משותפים" בתוך פרקי הזמן  
8 הקבועים בו, אך אין בו כדי לחייב את הקבלן לשאת בהוצאות המשפטיות הכרוכות בביצוע  
9 רישומים אלה בפנקסים ובמרשמים הרלבנטיים.  
10 להלן נימוקיי לפרשנותי זו לסעיף 6ב(א) בחוק המכר (דירות):
- 11 א. הלשון בה בחר המחוקק לנסח את החובה שהוטלה על המוכר בסעיף 6ב(א) בחוק המכר  
12 (דירות) הינה "לגרום לרישום" - וזאת להבדיל מלשונו של המחוקק בסעיף 3א(א) בחוק  
13 המכר (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), התשל"ה – 1974 בגדרו קבע המחוקק כי "כל  
14 תשלומי העמלות וההוצאות הכרוכות בהבטחת כספי הקונה, לפי חוק זה (להלן –  
15 ההוצאות), יחולו על המוכר". דהינו – כאשר רצה המחוקק להטיל על המוכר חובה לפרוע  
16 העלויות הכרוכות בביצוע ביצוע פעולה (ולא רק לגרום לביצועה), ציין זאת במפורש. משלא  
17 עשה כן המחוקק בסעיף 6ב(א) בחוק המכר (דירות) – יש להסיק מכך כי לא הייתה  
18 בכוונתו לחייב את המוכר לשאת במימון פעולות רישום אלה.
- 19 ב. חוק המכר דירות (תיקון מספר 7), התשע"ד - 2014 (להלן: "תיקון מספר 7") (אשר יודגש  
20 כי אינו חל על העסקה נושא ערר זה) הוסיף לחוק המכר (דירות) את סעיף 6 המגביל את  
21 גובה סכומי ההשתתפות בהוצאות משפטיות אותן רשאי המוכר לדרוש מהקונה, ואופן  
22 תשלומן. סעיף זה מגדיר את המונח "הוצאות משפטיות" באופן הבא:  
23 "בסעיף זה, "הוצאות משפטיות" – שכר טרחת עורך דין המייצג הן את המוכר והן את  
24 הקונה בעסקה למכירת דירה, ובכלל זה שכר טרחת עורך דין בשל ייצוג המוכר באותה  
25 עסקה, בעד פעולות אלה:
- 26 (1) רישום וניהול רשימה של בעלי הזכויות על פי חוזה המכר, מיום המכירה ועד יום  
27 רישום זכויות אלה בלשכת רישום המקרקעין;
- 28 (2) רישום הזכויות על פי חוזה המכר בלשכת רישום המקרקעין, ובכלל זה רישום בית  
29 בפנקס בתים משותפים ושינוי או תיקון לצו רישום בית משותף;
- 30 (3) כל הוצאה אחרת הקשורה לרישום הזכויות על פי חוזה המכר".
- 31 בדברי ההסבר להצעת החוק של תיקון מספר 7 [הצעת חוק המכר (דירות) (תיקון מס' 6)  
32 (רכיב ההוצאות המשפטיות במכירת דירה), התשע"ג - 2013] נכתב כדלקמן:



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 לפי כללי לשכת עורכי הדין (ייצוג בעסקאות בדירות), התשל"ז - 1977, רשאי עורך  
2 הדין המייצג קבלן לייצג גם את רוכש הדירה לעניין ביצוע רישום הרכישה בלבד,  
3 ובעשותו כן עליו לפעול מתוך נאמנות גם לרוכש הדירה, ולקבל ממנו שכר טרחה בעד  
4 שירות זה. ככלל, הקבלן הוא זה שקובע בחוזה המכר את גובה שכר הטרחה וגובה אותו  
5 מהרוכש. הנוהג הוא ששכר הטרחה הוא בשיעור של כ-2% ממחיר הדירה, סכום  
6 שלעתיים עולה כדי עשרות אלפי שקלים חדשים, ועולה החשש כי רוכשי דירות מממנים  
7 למעשה את כלל ההוצאות המשפטיות של הקבלן, ובכלל זה ליווי הליך הבנייה והכנת  
8 חוזי מכר, ולא רק את ההוצאות המשפטיות בעד השירות המשפטי שניתן להם. כמו כן,  
9 שכר טרחה גבוה זה יש בו כדי להכביד על רוכשי דירות החפצים בייצוג של עורך דין  
10 מטעמם או למנוע מהם פנייה לייצוג כאמור, שכן בכל מקרה עליהם לשאת בתשלום  
11 שכר הטרחה לעורך הדין המייצג את הקבלן. בהתחשב ביחסי הכוחות בין רוכשי דירות,  
12 שעבור רובם רכישת דירה היא אחת מהעסקאות הכלכליות המשמעותיות ביותר  
13 בחיייהם, ובין קבלנים, שזהו עיסוקם, נדרשת הסדרה של המחוקק בעניין זה. לפיכך  
14 מוצע בזה להגביל את שכר טרחת עורך דין שקבלן רשאי להשית על רוכש דירה עבור  
15 ההוצאות המשפטיות בשל רישום הדירה, כהגדרתן בסעיף 6 המוצע לחוק המכר  
16 (דירות), התשל"ג - 1973 (להלן – החוק). ההסדר המוצע יחדד לרוכשי דירה ששכר  
17 הטרחה המשולם לעורך הדין המייצג את הקבלן הוא בעד הטיפול ברישום הזכויות  
18 בדירה בלבד, ויקל עליהם כלכלית את הפנייה לייצוג עצמאי של עורך דין מטעמם".  
19 ניתן לסכם כי לכל אורך הדרך, הן לפני תיקון מספר 7 והן לאחריו, רשאי היה הקבלן  
20 להשית על המוכר הוצאות משפטיות הקשורות לרישום הזכויות ע"ש רוכשי הדירה, אלא  
21 שלפני התיקון לא חלה מגבלה על גובה ההוצאות המשפטיות אותן היה הקבלן רשאי להשית  
22 על הרוכש, ואילו לאחר התיקון – הוגבל סכום זה, וזאת – על מנת למנוע מהקבלנים להשית  
23 על הרוכשים, באצטלא של הוצאות משפטיות של הרוכשים עצמם, את הוצאותיהם  
24 המשפטיות של הקבלנים. מכאן ניתן ללמוד שהנחת היסוד של המחוקק, הן לפני תיקון  
25 מספר 7 והן לאחריו, הינה שהרוכש עצמו (ולא הקבלן) הוא שצריך לשאת אך ורק בתשלום  
26 הוצאות רישום הדירה על שמו – וכי ברי שאין הקונה צריך לשאת בתשלום הוצאותיו  
27 המשפטיות של הקבלן בפרויקט בכללותו;  
28 ג. כלל 5 בכללי לשכת עורכי הדין (ייצוג בעסקאות דירות), התשל"ז - 1977 (להלן: "כללי  
29 הייצוג בעסקאות דירות") קובע כדלקמן:  
30 "5. (א) עורך דין המייצג את הקבלן רשאי לטפל בביצוע רישום הרכישה, ויפעל בעניין זה  
31 מתוך נאמנות לקבלן ולרוכש גם יחד.  
32 (ב) עורך דין המייצג את הקבלן רשאי לקבל מן הרוכש את שכרו בעד הטיפול  
33 ברישום הרכישה".



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 ניתן לראות כי גם בעת התקנת כללי הייצוג בעסקאות לרכישת דירות, הנחת היסוד של  
2 מחוקק המשנה הייתה כי רוכש הדירה הוא שמשלם את שכר הטרחה לעורך הדין "בעד  
3 הטיפול ברישום הרכישה". מכאן, שהתשלום של הרוכש לעורך דינו של הקבלן בגין  
4 רישום זכויותיו אינו יכול להיחשב כחלק אינטגרלי מהתמורה המשולמת על ידו עבור  
5 הדירה.
- 6 34. אציין כי מודע אני לכך שההתקשרות עם עורכי הדין של הקבלן לשם רישום זכויותיהם בדירה  
7 נכפתה על הרוכשים במסגרת הסכם המכר. דא עקא, המדובר בהתניה שנובעת מחובתו של  
8 הקבלן לממש את חובתו "לגרום לרישום" הזכויות ונוכח העובדה שאלמלא יעשה הרישום על  
9 ידי עורכי הדין של הקבלן לא יהיה ניתן להשלימו, וזאת בשל ריבוי עורכי הדין של הרוכשים  
10 השונים בפרויקט והעדר אפשרות מעשית ליצור שיתוף פעולה יעיל עימם לצורך השלמת רישום  
11 הזכויות. לפיכך, אין בכך כדי לפגום במהותה של עסקה זו כעצמאית ונפרדת מעסקת רכישת  
12 הדירה.
- 13 35. באשר לסעיף 17א(2) בחוק הגנת הצרכן – סעיף זה קובע כדלקמן:
- 14 "17א. בפרק זה, "המחיר הכולל" - מחיר הכולל את סך כל התשלומים בעבור נכס או  
15 שירות ואת סך כל המסים החלים עליהם או על מכירתם והנגבים על ידי עוסק, לרבות -  
16 ...
- 17 (2) כל תשלום אחר הנלווה לרכישת אותו נכס או שירות, בלי שניתנת לצרכן אפשרות  
18 מעשית לוותר עליו במסגרת העסקה".
- 19 המשיב העלה את הטענה כי יש ללמוד היקש מסעיף זה לחוק מיסוי מקרקעין, ולקבוע כי  
20 במקרה בו לא ניתנה לרוכשים האפשרות לוותר על הוצאה נלווית (כדוגמת הוצאות משפטיות  
21 בגין רישום הזכויות בדירה) יש לראות הוצאה זו כחלק משווי המכירה של הדירה. אין בידי  
22 לקבל טענה זו. סבור אני כי נוכח נסיבותיו הייחודיות של המקרה דנן, בהן על הקבלן מוטל מחד  
23 לדאוג לרישום הזכויות בדירה על שם הרוכשים, ומאידך אין הוא חייב לשאת בעלות ההוצאות  
24 המשפטיות של הרישום הנ"ל – לא זהו המקרה בו יש ללמוד היקש מסעיף 17א(2) בחוק הגנת  
25 הצרכן ולראות את התשלום המשולם לעורך הדין של הקבלן כחלק מהמחיר הכולל של העסקה  
26 – רק בשל העובדה שלא ניתנה לרוכשים האפשרות להימנע ממנו.
- 27 36. לאור כל האמור, ובשים לב ללשון החוק, לתכליתו, ולצורך בפרשנות היוצרת "הרמוניה  
28 חקיקתית", אני קובע כי על הקבלן לא מוטלת חובה שבדין לשאת בתשלום ההוצאות  
29 המשפטיות הכרוכות ברישום זכויותיהם של הרוכשים בדירה על שמותיהם. מכאן, שאין  
30 בנימוק זה, שהועלה על ידי המשיב, כדי להצדיק את החלתו, בנסיבות העניין, של הכלל בדבר  
31 "עיקרון צירוף כל התמורות" ולבסס את צירוף ההוצאות המשפטיות הנוגעות לרישום הזכויות  
32 בדירה הנרכשת מקבלן ל"שווי המכירה".



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1
- 2 **ד. האם הנכס הנמכר הינו "דירה רשומה" ולפיכך רישום זכויותיהם של הרוכשים**
- 3 **בדירה הינו חלק מ"שווי המכירה"?**
- 4 37. לטענת המשיב, הצדדים הסכימו במסגרת הסכם המכר כי הנכס הנמכר הינו "דירה רשומה",
- 5 דהיינו – דירה שהושלם לגביה הליך העברת הזכויות על שם הרוכשים, ולפיכך יש להכיר
- 6 ברישום זכויותיהם של הרוכשים בדירה כחלק מ"שווי המכירה". בהקשר זה מפנה המשיב
- 7 לע"א 2690/94 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרביט ייזום פרויקטים ובניה (1991) בע"מ (פורסם
- 8 בנבו, 2.11.1998) (להלן: "פסק דין שרביט"), וטוען כי כשם ש"עיקרון צירוף כל התמורות"
- 9 הוכר בפסק דין שרביט כחל במקרה של עסקה לרכישת "מגרש מפותח" – כך חל עיקרון זה גם
- 10 במקרה דנן, כאשר מדובר בעסקה לרכישת "דירה רשומה".
- 11 38. אני סבור כי דין טענתו זו של המשיב להידחות מהנימוקים הבאים:
- 12 א. טענתו של המשיב כי הסכם המכר נושא ערר זה הינו לרכישת "דירה רשומה" – לא הוכחה.
- 13 המשיב לא הפנה לסעיפים בהסכם הקובעים זאת (ולעניין זה אין בסעיפים המורים
- 14 לרוכשים לשלם את ההוצאות המשפטיות, או המורים לקבלן לפעול לביצוע רישום הזכויות
- 15 על שם הקבלן, כדי לסייע למשיב), ולא הוכיח כי כך היה אומד דעתם של הצדדים בעת
- 16 חתימתו של הסכם המכר. משכך – דין טענה זו להידחות;
- 17 ב. לא למותר לציין כי דין טענתו של המשיב להידחות גם לגופו של עניין, שכן **בפסק דין**
- 18 **שרביט**, אליו מפנה המשיב, נקבע העיקרון הבא:
- 19 "לסיכום, כאשר נערך הסכם לרכישת מגרש בלתי מפותח ולצידו מתחייב הקונה לשלם
- 20 הוצאות פיתוח וכאשר במועד הרכישה טרם בוצעו עבודות הפיתוח, אין לכלול את
- 21 "הוצאות הפיתוח" ב"שווי המכירה" ואילו כאשר כבר בוצעו עבודות הפיתוח בעת
- 22 הרכישה, באופן מלא או חלקי, יש לכלול את "הוצאות הפיתוח" באופן מלא או חלקי,
- 23 ב"שווי המכירה" (פסקה 9 בפסק הדין).
- 24 מכאן, שככל שנלך על פי המתווה אותו מציע המשיב ונשווה בין הוצאות הפיתוח לבין
- 25 הוצאות המשפטיות בגין רישום הזכויות על שם הרוכשים, נגיע למסקנה כי במקרה דנן,
- 26 מאחר שבמועד ביצוע העסקה טרם בוצע רישום הזכויות, אין לכלול את רישום הזכויות
- 27 ב"שווי המכירה";
- 28 ג. לא זו אף זו: "הוצאות פיתוח" הוכרו אומנם בפסיקה כעשויות להתווסף לשווי המכירה
- 29 (ככל שהנכס הנמכר הינו "מגרש מפותח"), אך אין ללמוד מכך גזירה שווה למקרה דנן, בו
- 30 עסקינן בהוצאות משפטיות, וכאשר הממכר יכול להוות ולשמש דירה גמורה גם ללא
- 31 הוצאתן. לפיכך, גם בנימוק זה אין לראות בהוצאות אלה כחלק משווי המכירה. לעיקרון זה
- 32 ראו דבריו של **פרופ' הדרי**:



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 "במכירת מגרש, כולל פיתוח, כולל שווי המכירה הוצאות פיתוח גם אם חלקן גולגל  
2 על הקונה. הוא הדין במכירת דירה רגילה בבית משותף. הממכר שהוסכם עליו אינו  
3 שלם ללא הפיתוח. במקרה זה, חיוב הקונה בתשלום הוא עניין פנימי בין המוכר  
4 לקונה ואין לו השפעה על שווי המכירה. לעומת זאת, כאשר נוטל הקונה על עצמו  
5 הוצאות נלוות שונות, כגון חיבור לחשמל, גז וכדומה, יכול הממכר לפי החוזה  
6 להיות דירה גמורה אף ללא הוצאות אלה, על כן הן אינן חלק משווי המכירה..."  
7 (הדרי, עמוד 176).
- 8 39. כפועל יוצא מהנימוקים שפורטו לעיל, אני קובע כי דין טענת המשיב לפיה הממכר בהסכם  
9 המכר היה "דירה רשומה", וכי בשל כך חל בנסיבות העניין "עיקרון צירוף כל התמורות" ויש  
10 לצרף את ההוצאות המשפטיות ל"שווי המכירה" - להידחות.  
11
- 12 ה. האם התשלום ששולם על ידי הרוכשים לקבלן ניתן לא רק עבור רישום  
13 זכויותיהם של הרוכשים בדירה, אלא גם עבור שירותים משפטיים נוספים  
14 שניתנו לקבלן על ידי בא כוחו?
- 15 40. לטענת המשיב, הקבלן השית על הרוכשים את הוצאותיו המשפטיות בגין הפרויקט בכך שחייב  
16 אותם לשלם עבור "שירותים משפטיים" סכומים שהינם גבוהים באופן ניכר מאלו הנדרשים  
17 עבור פעולות רישום הזכויות בדירה על שם רוכשיה.  
18 טענה זו, ככל שהייתה מוכחת כנכונה, היה בה כדי להצדיק החלה חלקית, בנסיבות העניין, של  
19 "עיקרון צירוף כל התמורות", קרי: במקרה כזה היה נדרש וראוי לפצל את הסכומים אותם  
20 אולצו הרוכשים לשלם באצטלה של קבלת "שירותים משפטיים" לשני חלקים:
- 21 א. החלק האחד הוא זה הנדרש לשם פירעון תשלום פעולות רישום הזכויות בדירה על שם  
22 הרוכשים, ואשר במהותו הינו תשלום המוטל על הרוכשים (כמפורט בהרחבה בפרק ג'  
23 לעיל). לגבי חלק זה אין להחיל את "עיקרון צירוף כל התמורות" ואין לצרפו לשווי המכירה  
24 של הדירה;
- 25 ב. החלק השני הוא זה שאינו נדרש למימון ותשלום עבור פעולות רישום הזכויות בדירה על שם  
26 הרוכשים, והוא נועד למעשה להטיל על רוכשי הדירה את עלות השירותים המשפטיים אשר  
27 הקבלן עצמו קיבל מעורכי הדין. לגבי חלק זה יש להחיל את "עיקרון צירוף כל התמורות",  
28 ולצרפו לשווי המכירה של הדירה.
- 29 41. מכל מקום, לא עלה בידי המשיב להוכיח טענתו זו:
- 30 א. המשיב מפנה לעדותו של עו"ד יעקב פרצוב, ב"כ הקבלן, אשר העיד בקשר לשירותים  
31 המשפטיים הניתנים על ידו לקבלן: "אנו מוצאים חשבוניות מס עבור טיפול משפטי".  
32 הטיפול המשפטי הוא כוללני ולא ספציפי" (ע' 9, ש' 6-7). עדותו זו של ב"כ הקבלן, אשר





## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 התייחסה לשירותים המשפטיים שהעניק לקבלן, אין בה כדי להוכיח דבר בנוגע לשירותים  
2 המשפטיים שהעניק לרוכשים, ואופן חישובם;
- 3 ב. המשיב מפנה לעדותו של הקבלן אשר נשאל "אם אבחן את הקבלות והחשבוניות שאתם  
4 מקבלים ממשרד עוה"ד אני אדע לשייך עבור מה שילמתם?" והשיב "התשובה לצערי היא  
5 כן ולא ... אנו רושמים בספרי החברה את ההוצאה המשפטית כתקורות החברה" (ע' 18, ש'  
6 26-30). עדותו זו של הקבלן מתייחסת גם היא לשירותים המשפטיים שהעניק לו עורך דינו,  
7 ולפיכך אין בה כדי להוכיח דבר בנוגע לשירותים המשפטיים שהעניק עורך דינו לרוכשים,  
8 ואופן חישובם;
- 9 ג. המשיב מוסיף וטוען כי "העוררים טוענים גם כי רכיב שכה"ט משקף רק את השירות שניתן  
10 לרוכש עבור פעולת הרישום ... אך סותרים את עצמם בס' 57 לסיכומיהם וגם במסגרת  
11 תשובות שניתנו לאורך ישיבת ההוכחות" (סעיף 52 בסיכומי המשיב). דא עקא, המשיב לא  
12 הצביע על עדויות של העוררים בהם הודו כי שכר הטרחה ששולם על ידי הרוכשים לעורך  
13 הדין של הקבלן גבוה יותר מהמקובל בהתייחס לשירות שניתן להם עבור פעולת הרישום של  
14 הזכויות בדירה על שם הרוכשים, ועיון בסעיף 52 בסיכומי המשיב מלמד כי גם בגדרו לא  
15 ניתן ללמוד על הודאה כאמור;
- 16 ד. כן מפנה המשיב לסעיף 13ג(13) בהסכם המכר בגדרו נקבע כי הסכום אותו נדרש הרוכש  
17 לשלם עבור השירות המשפטי הכרוך ברישום הזכויות יקבע מעת לעת ולא יפחת מ- 0.5%  
18 ממחיר הדירה, כאשר בפועל, לטענת המשיב, שילמו הרוכשים סכום גבוה בהרבה. גם בכך  
19 אין כדי להוכיח שהרוכשים נדרשו לשלם לעורך הדין של הקבלן סכומים גבוהים מאלה  
20 הנדרשים במקרים דומים עבור פעולות רישום הזכויות בדירה, שכן לטענת העוררים – **שלא**  
21 **נסתרה על ידי המשיב** – השירות המשפטי הניתן בקשר לרישום הזכויות בדירה הנרכשת  
22 מקבלן הינו מורכב, וכולל לא רק את פעולת הרישום עצמה אלא גם פעולות נוספות רבות  
23 כדוגמת ליווי הרוכשים מאז השלמת כריתת ההסכם, דיווח לרשויות המס, הגשת השגות  
24 בגין מס רכישה, רישום הערות אזהרה לטובת הרוכשים, רישום הדירה בפנקס הבתים  
25 המשותפים, התחייבות לפעול בשם הרוכש מול מנהל מקרקעי ישראל וכו'. **יצוין כי עורך**  
26 **דינו של הקבלן - עו"ד יעקב פרצוב - העיד כי "הקונה משלם אך ורק עבור השירותים**  
27 **המשפטיים שהוא מקבל. אנו מקבלים שכ"ט מהחברה הקבלנית על בסיס של מקדמות,**  
28 **הגשת חשבוניות ללא קשר למה שמשלמים הקונים" (ע' 7, ש' 9-10). עדותו זו לא נסתרה;**
- 29 ה. באשר לתיקון מספר 7 בחוק המכר (דירות) אליו מפנה המשיב – גם אם נכונה הטענה כי  
30 תיקון זה חוקק בשל תופעה שהייתה קיימת (באותה עת) של קבלנים המשייתים את  
31 הוצאותיהם המשפטיות (או חלקן) על רוכשי דירות, אין בכך כדי להוכיח שכך נעשה גם  
32 במקרה הקונקרטי נושא ערר זה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1 42. חבר הוועדה, עו"ד דן מרגליות, הביע עמדתו "שמן הראוי להחיל את העיקרון של תשלום  
2 הוצאות משפטיות בחלקים שווים על שני הצדדים הן בעסקאות יד שנייה והן בעסקאות עם  
3 קבלן" ולפיכך גם במקרה דנן "יש לכלול בשווי המכירה רק את מחצית הסכום של ההוצאות  
4 המשפטיות (וזאת בהעדר ראיה אחרת על החלקים)" (ההדגשה אינה במקור – ב' א'). אין בידי  
5 לקבל עמדתו זו של עו"ד מרגליות, אשר לטעמי יוצרת קביעה שיפוטית שרירותית לפיה מחצית  
6 מסכום ההוצאות המשפטיות תיכלל ב"שווי המכירה" של המכירה וזאת – "בהעדר ראיה אחרת  
7 על החלקים". עם כל הכבוד, דין הוא כי "המוציא מחברו עליו הראיה", ולפיכך בהעדר ראיה  
8 אחרת מצד המשיב, כגון ראיה המוכיחה כי הסכום ששולם על ידי רוכשי הדירה בגין השירות  
9 המשפטי שניתן להם בקשר לרישום הזכויות בדירה על שמותיהם הינו בלתי סביר ובלתי  
10 מידתי בעליל ביחס למקובל מקרים דומים – אני קובע כי במקרה דנן יש לראות בכל ההוצאות  
11 המשפטיות ושכר הטרחה ששולם על ידי הרוכשים לעורך הדין של הקבלן ככאלה שנועדו אך  
12 ורק לשם פירעון ההוצאות המשפטיות ושכ"ט עו"ד המתנייחים לטיפול ברישום הזכויות  
13 בדירה ע"ש רוכשיה – העוררים, ולהימנע מלכלול את סכומיהם בשווי המכירה.  
14 43. לפיכך, דין טענתו של המשיב לפיה התשלום ששולם על ידי הרוכשים לקבלן בגין הוצאות  
15 משפטיות עולה על הסכום הנדרש עבור רישום זכויותיהם בדירה, ולפיכך יש להחיל במקרה דנן  
16 את "עיקרון צירוף כל התמורות" ולצרף את היתרה (הנטענת) לשווי הרכישה לא הוכחה ודינה –  
17 להידחות.  
18

**IV. סוף - דבר**

19  
20 44. לאור כל האמור, אציע לחבריי כדלקמן:  
21 א. לקבל את הערר;  
22 ב. לחייב את המשיב בהוצאות ושכ"ט העורר, בסכום כולל של 10,000 ש. בקביעת סכום זה  
23 הבאתי בחשבון את העובדה שמדובר בהחלטה בעלת היבטים עקרוניים ובחוסר הבהירות  
24 ששרר בסוגיה זו נוכח העובדה ששני פסקי דין שניתנו על ידי ועדות הערר בת"א בוטלו,  
25 בהסכמת הצדדים, וללא הנמקה, על ידי בית המשפט העליון.

*ב. איטן*

בנימין ארנון, שופט  
יו"ר הוועדה

26  
27



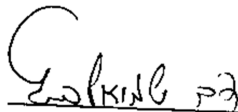
**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות**

תיק חיצוני:

**חבר הוועדה, עו"ד דב שמולביץ:**

- 1
- 2 45. מקבל אני את הקביעה כי המחוקק נמנע מלהטיל את חבות תשלום רישום הבית על שם הקונה
- 3 על המוכר. כמו כן, מקבל אני כי יש להבחין בין תשלומים אשר הם חלק בלתי נפרד מהליך
- 4 הבניה כגון היטל השבחה הוצאות פיתוח לבין הוצאות משפטיות אשר הם במעגל חיצוני והן
- 5 נלוות לבניה אך לא באותו מעגל פנימי. אף אם מועד תשלום הוצאות אלו היה לפני סיום הבניה
- 6 לדעתי הן לא היו נכללות באותה קטגוריה כתשלומים אשר הם חלק בלתי נפרד מהליכי הבניה.
- 7 46. אני מצטרף לעמדתו של יו"ר הועדה כי לא עלה בידי המשיב להוכיח כי תשלום הרוכשים ניתנו
- 8 עבור שירותים משפטיים אחרים מלבד הוצאות רישום הבית על שם הקונים.
- 9 47. עו"ד מרגליות מציע לכלול בשווי המכירה מחצית מסך ההוצאות המשפטיות ששולמו על ידי
- 10 הרוכש. אני מצטרף לעמדת יו"ר הועדה כי זו קביעה שיפוטית שרירותית ואין ללמוד מעסקאות
- 11 יד שניה שהרי חברי היטיב ללמוד מלשון החוק כי על הקבלן לגרום לרישום הבית על שם הרוכש
- 12 ולא בהכרח לשאת בעלות הרישום.
- 13 48. משכך, הנני מצטרף למסקנת יו"ר הועדה כי דין הערר להתקבל. היות ועמדת המשיב התקבלה
- 14 בעניין יעקבס ובעניין ינאי בדרך של הסכמת הצדדים – יישא המשיב בהוצאות משפט ובשכ"ט
- 15 עוה"ד בסך של 10,000 ₪ בלבד.

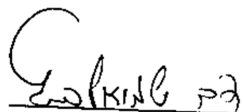


עו"ד דב שמולביץ  
חבר הוועדה

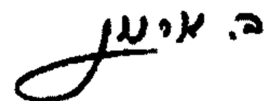
- 16
- 17 **נפסק ברוב דעות כאמור בסעיף 44 בחוות דעתו של יו"ר הועדה, כב' השופט בנימין ארנון.**
- 18



עו"ד דן מרגליות, עו"ד  
ושמאי מקרקעין  
חבר הוועדה



עו"ד דב שמולביץ  
חבר הוועדה



בנימין ארנון, שופט  
יו"ר הוועדה

- 19
- 20 ניתן היום, ח' אייר תשע"ה, 27 אפריל 2015, בהעדר הצדדים.
- 21
- 22