

# AMPELi

TAX LAW OFFICES

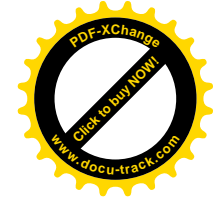
ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)



•—————•  
*Decorative flourish*  
**וובינר – הזדמנויות מס ומלכודות מס בחוק מיסוי מקרקעין  
איילת אור – בית ספר למיסים**

**מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
19 במאי 2020**

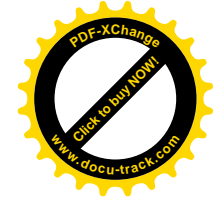


אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



## נושאי המצגת

- הגדרת "דירת מגורים" מס שבח – מבחן השימוש ומבחן טיב הנכס (המבחן האובייקטיבי)
- הגדרת "דירת מגורים" מס רכישה – דירה שבנייתה הושלמה (פס"ד מרי לסמן)
- נאמנות נסתרת לעומת נאמנות גלויה בחוק מיסוי מקרקעין
- ביטול עסקאות לצרכי מס שבח
- סוגיות בסוגיות בתושבות יחיד בהקשר של מס שבח ומס רכישה



# הגדרת "דירת מגורים" מס שבח – מבחן השימוש ומבחן טיב הנכס (המבחן האובייקטיבי)





## "דירת מגורים" - מס שבח

- סעיף 1 לחוק - הגדרה:

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה."

- ההגדרה כוללת ארבעה תנאים לסיווגה של דירה כ-"דירת מגורים":

1. דירה או חלק מדירה;

2. שבנייתה נסתיימה;

3. בבעלותו או בחירתו של יחיד;

4. משמת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה (מבחנים חלופיים).

המועד הקובע לבחינת התנאים – מועד מכירת הזכות (ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין)



## משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה

- מבחנים חלופיים:

- משמשת למגורים - מבחן השימוש בפועל במועד המכירה.
- מיועדת למגורים לפי טיבה - פורש בפסיקה כמבחן אובייקטיבי.

ע"א 668/82, כורש אהרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין:

"הייעוד (למגורים) מהווה אם כן תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת הגדרה. אולם מהו המבחן לייעוד זה? האם כוונת הבעלים היא הקובעת, קרי - המבחן הסובייקטיבי או שמא קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש למגורים קרי - המבחן האובייקטיבי? המחוקק נקט לשון ברורה ממנה עולה כי העדיף את המבחן האובייקטיבי. הדיבור "לפי טיבה" מלמד כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות האם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית. דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת המצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה..."



## משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה

- מאפייני המבחן האובייקטיבי כפי שנקבעו בפסיקה:
- אופי הדירה ומתקניה הפנימיים (מטבח, מקלחת, שירותים, כניסה נפרדת וכדומה).
- קיומן וחיבורן של תשתיות הכרחיות לדירה (מים, חשמל, גז וכדומה).
- תוכניות הבינוי והסביבה של הדירה.
- אופן רישומה של הדירה – יודגש שאינו מהווה מבחן עצמאי, אלא פרמטר בלבד כחלק מכלל הנסיבות הנבחנות (עמ"ש 448/83 **אשקלמה נ' מנהל מס שבח**).
- מבחן כלל הנסיבות (ע"א 2170/03 **שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין**).



## דוגמאות מהפסיקה – הגדרת "דירת מגורים" – פיצול דירות

פס"ד	ע"א 4088/09 איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות (2010)	ו"ע 20394-12-18 גרינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (2020)
עובדות	<p>העוררים מכרו בית באשדוד <b>בן 3 קומות</b>, אשר היה רשום במרשם כבית פרטי אחד.</p> <p>לאחר השלמת בנייתו, הושכר הבית לדייר אחד אך כעבור שנה <b>ביצעו הבעלים שינויים בנכס, והוסיפו מתקנים משמעותיים לכל קומה</b> - התקינו מטבח בקומה הראשונה, מטבחון, מקלחת ושירותים במרתף, פתיחת כניסה חיצונית נוספת לשתיים מהקומות ועוד.</p> <p>שלוש הקומות הושכרו לשלושה דיירים שונים.</p> <p>במועד המכירה ביקשו המערערים פטור ממס שבח בגין העסקה כמכירה של דירה יחידה.</p>	<p>העוררים מכרו מבנה צמוד קרקע שלטענתם כלל <b>שתי יחידות מגורים נפרדות</b> ועצמאיות הכוללות כל אחת את המתקנים הנדרשים לסיווגן כדירת מגורים עצמאיות לפי החוק. בהתאם לעמדתם הם ביקשו לבצע תחשיב מס שבח לינארי מוטב נפרד לכל אחת מהיחידות.</p>
עמדת מסמ"ק	<p>מסמ"ק (לאחר ביקור בנכס) ראו את העסקה כמכירה של <b>שלוש דירות מפוצלות</b> והכירו בפטור רק בגין מכירת הדירה הגדולה מבין השלוש.</p>	<p>מסמ"ק (לאחר ביקור בנכס) ראו את העסקה כמכירה של <b>דירת מגורים אחת</b> בהתאם לסיווג היחידה במרשם וביצעו תחשיב מס שבח מאוחד על מלוא סכום תמורת המכירה.</p>





## דוגמאות מהפסיקה – הגדרת "דירת מגורים" - פיצול דירות

ו"ע 20394-12-18 גרינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין בחיפה (מאי 2020)	ע"א 4088/09 איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות (פברואר 2011)	פס"ד
<p>על אף ששתי היחידות היו מופרדות ובעלות גישה נפרדת בפועל הן היוו יחידה כלכלית אחת, כפי שאף נקבע במרשם.</p> <p><b>מבחן השימוש</b> – לא הוכח שימוש עצמאי ונפרד בכל אחת מהיחידות.</p> <p><b>מבחן טיב הנכס (המבחן האובייקטיבי)</b> – היחידה העורפית לא כללה מטבח ומקלחת נאותה, ולכן ברור הוא כי מי שהתגורר בה נדרש לבצע פעולות מסוימות ביחידה המרכזית, ובכך מהוות שתי יחידות אלו יחידה אחת. <b>לא מספיק</b> כי היחידה העורפית הופרדה מהיחידה המרכזית וכי קיימת לה דלת כניסה נפרדת – עליה לכלול את כל המתקנים הנדרשים כדי להתקיים באופן מספק ועצמאי.</p>	<p>הן מבחן השימוש בפועל והן מבחן טיב הנכס מצביעים על כך שבמועד המכירה הנכס כלל שלוש דירות לעניין החוק, על אף שהמרשם מתייחס לדירת מגורים אחת.</p> <p><b>מבחן השימוש</b> – כל אחת מהקומות הושכרה למשפחה אחרת והנכס נמכר בכפוף להסכמי השכירות.</p> <p><b>מבחן טיב הנכס (המבחן האובייקטיבי)</b> – כל אחת מהקומות כללה את המתקנים הנדרשים לקיומה כיחידת מגורים עצמאית ונפרדת- חיבור למים וחשמל, שירותים ומטבח. הנכס אף שופץ במיוחד לשם כך. המערערים בחרו לפצל את הנכס כדי לייצר לעצמם רווח כלכלי ולא יכולים לחזור בהם בשלב המכירה.</p>	<p><b>פסיקת ועדת הערר/ ביה"מ העליון</b></p>
<p><b>הערר נדחה</b></p>	<p><b>הערעור נדחה</b></p>	<p><b>תוצאה</b></p>



## דוגמאות מהפסיקה – הגדרת "דירת מגורים" – שימוש כדין

פס"ד	ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ספטמבר 2019)	ו"ע 17-03-52894 שינל שטיין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (נובמבר 2019)
<p><b>עובדות</b></p>	<p>העורר מכר זכויות בנכס (בבניין בתל אביב שנבנה בשנת 1932), <b>שהיה מוגדר על פי חוקי התכנון והבנייה כ"מחסן" ו"חדר כביסה"</b>. לאחר רכישתו, הוסב הנכס לשימוש למגורים (ואף שימש בפועל למגורים עד למועד המכירה) על ידי התקנת המתקנים הדרושים לכך, <b>אך מבלי שנעשה כל שינוי בסיווג התכנוני של הנכס</b>. לצרכי ארנונה הנכס סווג כדירת מגורים. בקשת העורר לשימוש חריג <u>נדחתה</u>. העירייה הגישה כתב אישום. כאשר מכר העורר את הנכס, ביקש כי סכום מס השבח ייקבע בהתאם לחישוב לינארי מוטב לדירת מגורים.</p>	<p>העורר רכש את הדירה בשנת 1992 כ"<b>דירת מגורים</b>". בהסכם הרכישה משנת 1992 מתואר הנכס כ"דירה בת 2 חדרים". העורר הצהיר לרשות המיסים על רכישת הנכס כ"דירת מגורים" ושילם מס רכישה על דירת מגורים. הדירה הופיעה בתשריט הבית המשותף כ"דירה" ונרשמה בלשכת רישום המקרקעין כדירה לכל דבר ועניין. רק בשנת 2012 גילה רוכש פוטנציאלי כי <b>לפי היתר הבניה ההיסטורי משנת 1945 - ייעוד הנכס היה לגראז', מחסן</b> חדר הסקה ומעולם לא אושר כדירת מגורים. העירייה <b>לא פעלה נגדם</b>.</p>
<p><b>עמדת מסמ"ק</b></p>	<p>בנסיבות העניין הנכס אינו מהווה "דירה" לצרכי הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, שכן מנוגד להיתר הבניה.</p>	<p>בנסיבות העניין הנכס אינו מהווה "דירה" לצרכי הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, שכן מנוגד להיתר הבניה.</p>



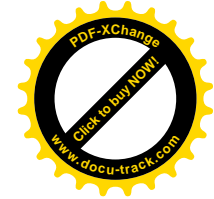
## דוגמאות מהפסיקה – הגדרת "דירת מגורים" – שימוש כדין

ו"ע 52894-03-17, שינל שטיין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (נובמבר 2019)	ו"ע 34577-08-17 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ספטמבר 2019)	פס"ד
<p>הועדה <u>קיבלה</u> את הערר בדעת רוב.</p> <p>חבר הועדה <b>פרידמן</b> בדעת רוב חזר על עמדתו לפיה המבחן התכנוני אינו עומד בפני עצמו אלא כפוף לכלל "<b>שלא יהיה החוטא נשכר</b>". לאור האמור קבע כי חומרת העבירה והאינטרס הציבורי <u>אינם</u> מצדיקים את שלילת סיווג הנכס כדירה תוך אבחנה בין נסיבות עניינים של העוררים לבין נסיבות המקרה בעניין <b>גיא</b>.</p> <p>חבר הועדה <b>לזר</b> הצטרף לעמדה של רו"ח <b>פרידמן</b> וקבע כי נסיבות המקרה השונות בתכלית מעניין <b>גיא</b>, מצדיקות את המסקנה כי העוררים מכרו דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.</p>	<p>הועדה <u>דחתה</u> את הערר ונימקה את עמדתה בכך שנכס אשר מבחינה תכנונית אינו <b>מיועד</b> למגורים, אינו מהווה דירה ועל כן גם אינו מהווה "דירת מגורים" לעניין החוק – גם אם התקיימו לגביו כלל יסודות ההגדרה ל"דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק.</p> <p>השופט <b>קירש</b> בדעת יחיד קבע את העקרונות הבאים המסייעים ליישב את הגדרת "דירת מגורים" הקבועה בחוק עם פסק דינו:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• אם השימוש בנכס למגורים <u>מותר על פי דין ויש בו מתקנים דרושים</u>, הוא ייחשב "דירת מגורים" לפי סעיף 1 לחוק, אף אם <b>לא שימש</b> למגורים בפועל בעת אירוע <u>המס</u>.</li> </ul>	<p><b>פסיקת ועדת הערר/ ביה"מ העליון</b></p>



## דוגמאות מהפסיקה – הגדרת "דירת מגורים" – שאלת ההיתר

ו"ע 52894-03-17, שינל שטיין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (נובמבר 2019)	ו"ע 34577-08-17 גיא נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (ספטמבר 2019)	פס"ד
<p>השופט קירש (בדעת מיעוט) טען כי יש לדחות את הערר על בסיס עליונות דרישת הייעוד התכנוני: "אני סבור כי הנכס הנדון כלל איננו "דירה" כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין, על פי ההקשר ועל פי תכלית החקיקה. <u>זהות הנכס הנדון, הנגזרת לגישתי בהתאם לייעוד התכנוני המפורש לפיו הוא נבנה, איננה אלא מחסן, "גרז" וחדר הסקה. העובדה שמאן דהוא החליט, בניגוד לדין, לבנות במקום יחידה המתאימה למגורי אדם איננה הופכת את הנכס ל"דירה" לצורך החוק.</u>"</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• אם השימוש בנכס למגורים <u>מותר</u> על פי דין והוא <u>משמש בפועל למגורים בעת אירוע המס</u>, הוא ייחשב "דירת מגורים" אף אם <u>חסרים בו חלק מן המתקנים הדרושים למגורים</u>.</li> <li>• אם השימוש בנכס למגורים <u>מותר</u> על פי דין, אך <u>אין שימוש בפועל למגורים ואף אין בו מתקנים דרושים</u>, הוא לא ייחשב "דירת מגורים".</li> <li>• אם השימוש בנכס למגורים <u>איננו מותר</u> על פי דין, אזי הוא לא ייחשב "<u>דירת מגורים</u>", אף אם עושים בו שימוש בפועל למגורים.</li> </ul> <p>חבר הועדה פרידמן – נימק את החלטתו בתקנת הציבור "<u>שלא יהא חוטא נשכר</u>" ובהתאם לחומרת העבירה.</p>	פסיקת ועדת הערר/ ביה"מ העליון
הערר התקבל	הערר נדחה	תוצאה



# הגדרת "דירת מגורים" מס רכישה – דירה שבנייתה הושלמה (פס"ד מרי לסמן)





## מס רכישה – הוראות כלליות

- סעיף 9(א) לחוק קובע כי מס רכישה יהיה בשיעור קבוע משווי המכירה:
  - "במכירת זכות במקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת במקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, [...]".
- בהתאם לאמור, מרבית שיעורי מס הרכישה על רוכשי נכסים קבועים בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974:
  - תקנה 2(1) - קובעת שיעור מס רכישה קבוע של 6% משווי המכירה על רוכשי נכסים.
  - תקנה 2(א1) - קובעת הפחתה במס רכישה ל- 5% לרוכש שרכש זכות במקרקעין המיועדת לבניה של דירה אחת לפחות וכאשר התקבל היתר לבניה בתוך 24 חודשים ממועד רכישת הזכות.



## מס רכישה – "דירת מגורים"

- הוראות מס הרכישה החלות על רוכשי דירות מגורים קבועות בסעיף 9 לחוק.
- סעיף 9 לחוק מגדיר "דירת מגורים" לעניין מס רכישה כדלקמן:  
**"דירת מגורים" - כל אחת מאלה:**

- (1) **דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;**
- (2) **זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים."**

- הוראות סעיף 9 קבועות שיעורים שונים משמעותית לרוכשים אשר הנכס הנרכש הינו דירתם הראשונה לאלו הרוכשים דירה להשקעה.
- כך – רוכש דירה להשקעה ישלם מס רכישה בשיעור 8% החל מהשקל הראשון. ואילו רוכש דירה יחידה ייהנה ממדרגות מתונות של 0%, 3.5% ו- 5% מס רכישה עד לסכום של 5,338,290 ₪ (נכון ל- 2020) ורק לאחר מכן יתחיל לשלם 8% ו- 10% מס רכישה.
- על רקע הוראות אלו ניתן לאחרונה פס"ד - ו"ע 59441-10-17 לסמן נ' מיסוי מקרקעין מרכז.



## הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה

ו"ע 59441-10-17 לסמן נ' מיסוי מקרקעין מרכז (2020)

העובדות:

- שני בעלי קרקע חתמו על עסקת קומבינציה עם יזם, במסגרתה מכרו הבעלים חלק מזכויותיהם במקרקעין, ובתמורה התחייב היזם לבנות על חלק מהמקרקעין שנותר בידיהם. **בהתאם להסכם כל אחד מבעלי הקרקע היה זכאי לקבל כ-16 דירות מגורים גמורות.**
- לאחר החתימה על הסכם הקומבינציה **העביר כל אחד מבעלי הקרקע את זכויותיו מכוח ההסכם לבני משפחה שונים, במתנה ללא תמורה.**
- העוררים דיווחו על קבלת המתנה כ"רכישה" של זכות במקרקעין שאינה "דירת מגורים" ולכן, ביקשו לשלם מס רכישה בשיעור של **5%** בלבד משווי המכירה. מסמ"ק דחו את השומה העצמית וקבעו כי מדובר ברכישה של "דירת מגורים" לפי סעיף 9 לחוק וחייבו את העוררים במס רכישה בשיעור של **8%**.





## הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה

ו"ע 59441-10-17 לסמן נ' מיסוי מקרקעין מרכז (2020)

### טענות העוררים

- על פי סעיף 9 לחוק רק כאשר יש התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה, יראו רכישת דירה שבנייתה טרם הושלמה, כרכישת "דירת מגורים".
- מכיוון שבמקרה דנן לא הייתה כל התחייבות של נותני המתנה להשלמת הבניה הנכס שנמכר הוא זכות אחרת במקרקעין ולא "דירת מגורים", כמשמעותה בסעיף 9 לחוק (גישה מצמצמת).

### טענות מסמ"ק

- הגדרת "דירת מגורים" שבנייתה טרם הסתיימה, אינה דורשת כי תהיה התחייבות של המוכר עצמו להשלמת הבניה, אלא קובעת התחייבות רחבה יותר - התחייבות מצד המוכר (גישה מרחיבה).
- השאלה היא האם במועד הרכישה, הייתה התחייבות להביא את הבניה לכלל סיום. התחייבות זו יכולה להיות גם של גורם חיצוני, כמו היזם איתו חתמו נותני המתנה על עסקת הקומבינציה, אשר התחייב כלפיהם ואשר התחייבותו מועברת יחד עם הזכויות במקרקעין מאת בעלי הקרקע למקבלי המתנה.



## הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה

ו"ע 59441-10-17 לסמן נ' מיסוי מקרקעין מרכז (2020)

נפסק

- כוונת המחוקק הייתה לאפשר פרשנות מרחיבה להגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה. כוונה זו נלמדת בנקל מהשוואת ההגדרה בסעיף 9, אשר הינה דלה בתנאים ובמגבלות, להגדרה המפורטת יותר ל"דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק לעניין מס שבת.
- על פי פרשנותו של ביהמ הדגש בהגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה הינו הצפי העתידי לשימוש בזכות הנרכשת למטרת מגורים. על כן כוללת הגדרה זו גם "דירה על הנייר".
- במקרה דנן קיבלו העוררים זכות במקרקעין אליה צמוד אגד זכויות הכולל התחייבות של היזם לספק דירת מגורים גמורה. התחייבות זו, שהומחתה לעוררים, ניתנת לאכיפה - אם היזם לא היה עומד בהתחייבויותיו ולא היה משלים את הבניה בהתאם להוראות הסכם הקומבינציה, הייתה לעוררים זכות תביעה כלפיו.
- הערר נדחה.



## רכישת דירה בקבוצת רכישה

ו"ע 48493-05-15 אקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (2017)

### העובדות:

- קבוצת רכישה התארגנה לבנות בניין מגורים ב"מתחם אסותא" בתל אביב בשנת 2010.
- בשנת 2014, בטרם הסתיימה בניית הפרוייקט, רכשו העוררים מחברים בקבוצה זכות לשתי דירות מגורים. במסגרת הסכם הרכישה סוכם שהנישומים ייכנסו בנעלי המוכרים בהסכם השיתוף, בהסכם עם הקבלן על נספחיו, ובכל יתר ההסכמים הנוגעים לקבוצת הרכישה.
- הנישומים דיווחו למיסוי מקרקעין על רכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים ולפיכך חייבת במס רכישה של 6%.



## רכישת דירה בקבוצת רכישה

ו"ע 48493-05-15 אקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (2017)  
טענות מסמ"ק:

- מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הדיווח, וטען שהנישומים רכשו "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה של הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, שכן במועד רכישת הזכויות על ידם כבר חתמה קבוצת הרכישה על הסכם עם קבלן לבניית הפרויקט "עד למפתח", ולפיכך ניתן לומר כי במסגרת הרכישה ניתנה גם התחייבות להשלמת הבנייה.
- לחלופין טען המנהל כי הנישומים הפכו לחלק מקבוצת הרכישה, ומשכך יש למסותם כרוכשי "דירת מגורים" לפי החלופה השנייה להגדרה.

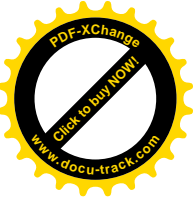


## רכישת דירה בקבוצת רכישה

ו"ע 48493-05-15 אקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (2017)

נפסק:

- ועדת הערר בחנה את שתי החלופות:
- **באשר לחלופה הראשונה**, נקבע שזו לא התקיימה, וזאת בהסתמך על הלכת לנגר (ע"א 3440/11). בעניין לנגר, רכש הנישום מגרש שעליו שלד של דירת מגורים, והתחייב כלפי רשות המיסים לסיים את בנייתו תוך 6 חודשים, ועקב כך טען שרכש דירת מגורים לפי החלופה הראשונה הנ"ל. בית המשפט העליון דחה את הטענה, וקבע שההתחייבות לסיים את הבניה צריכה להיות של המוכר בלבד והתחייבותו של הרוכש לבדה אינה עומדת בדרישות החוק. ללא "התחייבות מצד המוכר" לא תתקיים רכישה של "דירת מגורים".
- **באשר לחלופה השנייה**, נקבע שאין חובה שהרוכש החדש נמנה על קבוצת הרכישה מיומה הראשון, ודי בכך שהצטרף לקבוצה בשלב כלשהו כדי להיחשב כרוכש "דירת מגורים".
- הערעור נדחה



# נאמנות נסתרת לעומת נאמנות גלויה בחוק מיסוי מקרקעין





## הסדר הנאמנות בחוק

### • סעיף 69 לחוק - הגדרה:

"(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות ממס.

(ב) לעניין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא בשביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם כן מסר הודעה לפי סעיף 73(ב), 74 או 119, הכל לפי העניין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור".

### • סעיף 74 לחוק קובע:

"כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין... רשאי להודיע למנהל... כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשידיע כך יראו אותו כנאמן לענין סעיף 69".



## נאמנות - תחולת הפטור

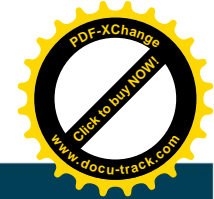
נאמנות תוכר לעניין הפטור בסעיף 69 לחוק בהתקיים שתי דרישות מצטברות:

- **מבחן פרוצדוראלי טכני** - מתן הודעה בדבר הנאמנות תוך 30 יום מיום הרכישה, בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק.
- **מהות הנאמנות** - בין הצדדים התגבשו יחסי נאמנות מהותית בטרם נחתם הסכם רכישת הזכות במקרקעין.

### • נאמנות מהותית:

1. קיימת הסכמה ליצירתה של נאמנות אשר לפיה הנאמן יחזיק על שמו בזכות במקרקעין, כאשר הנהנה הוא הזוכה בפירות הזכות.
2. לנאמן אין אינטרס כלכלי או זכות הנאה כלשהי בנכס הנאמנות מלבד שכר סביר.
3. הכוונה ליצור יחסי נאמנות צריכה להתקיים בין נאמן לנהנה ספציפי שהיה קיים וידוע במועד ביצוע העסקה על ידי הנאמן.





## נאמנות נסתרת - פסיקה

דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מיסוי מקרקעין

העובדות:

- דייר מוגן בבית מגורים בבעלות עמידר קיבל אופציה מעמידר לרכוש את הבית בתנאים מועדפים.
- הדייר המוגן התקשר עם צד ג' בהסכם, לפיו צד ג' יממן את רכישת הבית, ולאחר מכן הבית ייהרס ובמקומו ייבנה בניין בן שלוש קומות. הדייר המוגן יקבל לבעלותו את קומת הקרקע (28% מהנכס) וצד ג' את היתרה (72%).
- בדיווח למיסוי מקרקעין על עסקת רכישת הבית דווח כי הדייר המוגן רכש 72% מהנכס בנאמנות עבור צד ג'.
- מנהל מיסוי מקרקעין טען כי לא מדובר בעסקת נאמנות, אלא רכישה של מלוא הזכויות בנכס ע"י הדייר המוגן, ולאחריה עסקת קומבינציה בין הדייר המוגן לצד ג'.



## נאמנות נסתרת - פסיקה

דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מיסוי מקרקעין

נפסק:

- היות שעמידר הסכימה למכור את הנכס לדייר המוגן בלבד (אופציה ספציפית), בתנאים הספציפיים החלים עליו כדייר מוגן, אזי אותו דייר מוגן לא יכול לרכוש את הנכס כנאמן עבור צד שלישי.
- העתירה נדחתה.
- השופטים בדנ"א נחלקו ביניהם בשאלה האם לנאמן היה אינטרס אישי בנכס הנאמנות עצמו (דעת הרוב - השופטים א' מצא, א' גולדברג ומ' חשין) או רק בעסקה הכוללת (דעת המיעוט - הנשיא מ' שמגר והשופטת ד' דורנר). אך הייתה הסכמה של רוב השופטים כי במידה ולנאמן יש אינטרס כלכלי בעסקה (לדוגמא, רכש חלק מהמקרקעין לעצמו וחלק בכובעו כנאמן) אין בכך כדי לפגוע ביחסי הנאמנות שלו עם הנהנה ביחס לנכס הספציפי.



## נאמנות נסתרת - פסיקה

ו"ע 26697-08-17 כם דלר נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת (2019)

### העובדות:

- חברת ד.ע. יזמות, הנמצאת בבעלות יחיד בן הדת המוסלמית, ביקשה לרכוש מקרקעין אשר היו בבעלות הכנסיה הנוצרית, אך הכנסיה **סירבה** למכור לחברה שכן אינה מוכרת קרקעות למוסלמים.
- החברה פנתה לחברת כם דלר, אשר בעליה הם בני הדת הנוצרית, וביקשה שתרכוש עבורה את המקרקעין בנאמנות.
- מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הסדר הנאמנות והתייחס לכם דלר כמי שרכשה את המקרקעין ומכרה אותו ל-ד.ע. יזמות. המנהל קבע כי מדובר **בנאמנות "נסתרת" מהמוכר**, אשר לפי הלכת **חזון** אינה יכולה לעמוד.



## נאמנות נסתרת - פסיקה

ו"ע 26697-08-17 כם דלר נ' מנהל מיסוי מקרקעין

נפסק:

• יש לאבחן מקרה זה מהלכת חזון שכן במקרה דנן החברה עברה נרכש הנכס בנאמנות (ד.ע. יזמות-הנהנה) הייתה כשירה לרכוש את הנכס מבחינת החוק, והימנעות הכנסיה מלמכור לה אותו נבעה מהעדפות סובייקטיביות:

"סבורני, כי יש להבדיל בין מקרה בו קונה יכול, מבחינה עקרונית, לרכוש את הקרקע אולם מבקש להסתיר את זהותו מטעמים כאלה או אחרים לבין מקרה שבו לא היה כשיר להיות צד להסכם ומשכך גם לא היה בידו לערוך את ההסכם באמצעות נאמן בשמו. הגישה לפיה אין להכיר בנאמנות אשר לא הייתה ידועה למוכר מונעת את האפשרות לעשות שימוש נפוץ ושגרתי במוסד הנאמנות. ברי, כי חלק משמעותי מעסקאות הנאמנות מתבצעות במטרה להסתיר מהמוכר את זהות הקונה."

• הערר התקבל



## נאמנות נסתרת - פסיקה

ו"ע 28476-04-16 קריה מציון בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (2020)

העובדות:

- חברת קמרון חתמה על הסכם נאמנות עם חברה בהקמה, לפיו קמרון תרכוש בנאמנות, 50% מחלקה במקרקעין עבור החברה בהקמה, כאשר קמרון כבר הייתה הבעלים בפועל של 50% הנוספים בחלקה.
- בהסכם מול המוכרת לרכישת המקרקעין קמרון הופיעה כרוכשת היחידה ולא צוין כי הרכישה נעשתה עבור נהנה כלשהו.
- העסקה דווחה למיסוי מקרקעין כאשר הדיווח כלל גם הודעת נאמנות של קמרון לטובת הנהנית חברת קריה מציון. קריה מציון הייתה חברת מדף ולא חברה חדשה כפי שנכתב בהסכם.
- מנהל מיסוי מקרקעין לא הכיר בהודעת הנאמנות ובהמשך, כאשר דווחה העברת הנכס מהנאמן לנהנה, דחה המנהל את בקשת הצדדים לפטור לפי סעיף 69 לחוק ותקנה 27 לתקנות מס רכישה.



## נאמנות נסתרת - פסיקה

ו"ע 28476-04-16 קריה מציון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

נפסק:

- בהתאם להלכת חזון, קמרון יכולה להיחשב כנאמן וליהנות מהפטור לפי סעיף 69 לחוק גם אם היא הבעלים של 50% הנוספים בחלקה. האינטרס של קמרון הוא בעסקה הכוללת ולא הוכח כי יש לה אינטרס ישיר בנכס עצמו.
- אין קושי בהכרה בחברת מדף כנהנה ספציפי על פי סעיף 69 לחוק. בנסיבות העניין ברור כי קמרון לא רכשה את הנכס עבור עצמה, מתוך תקווה למצוא רוכש עתידי. לקמרון לא היו אמצעים לרכישת הנכס והיא ביצעה את הרכישה בהתאם לסיכום עם בעלי המניות של הנהנית, אשר צפו הקמת חברה חדשה ובחרו לבסוף להשתמש בחברת מדף. מבחינה משפטית אין בכך קושי.
- הערר התקבל.



# ביטול עסקה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין





## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס."

עם זאת מנהל מיסוי מקרקעין עלול לטעון כי מדובר במכר חוזר ולהטיל מס רכישה ומס שבח נוספים:  
ראו -

- הוראת ביצוע מ"ש 26/92 - ביטולי מכירות לענין חוק מס שבח מקרקעין.
- הוראת ביצוע מ"ש 8/2008 – ביטול עסקה בהודעה חד צדדית.
- ע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' עידית זמר
- ראו לאחרונה - ו"ע 2359-10-18, רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'





## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

**המבחנים הכלליים כפי שעוצבו בפסיקה ובהוראות הביצוע:**

- האם הביטול הוא **ביטול אמיתי** או שמדובר במכר חוזר אשר מוצג על ידי הצדדים כביטול עסקה במטרה להימנע ממס. כדי לבחון מה העסקה האמיתית שנעשתה יש לבחון את נסיבות העסקה הספציפית.
- יש לבחון את התקופה **שחלפה** מכריתת ההסכם ועד לביטולו - האם העסקה הושלמה והכתה שורשים בקרקע המציאות,
- **מה שווי ההשבה בעקבות הביטול** – האם נעשתה לפי שווי המקרקעין במועד הביטול?
- האם מדובר בביטול מלאכותי שמטרתו היחידה היא הימנעות מתשלום מס.
- בסעיף 2.3 להוראת הביצוע מ"ש 26/92 - נקבע, כי "**לכאורה, יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה, פרט למקרים בהם יש חשד לביטול מלאכותי, הבא בעקיפין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת או מסיבות אחרות כפי שיפורט להלן**"



## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

**המבחנים הכללים כפי שעוצבו בפסיקה ובהוראת הביצוע – המשך:**

בסעיף 2.3 להוראת הביצוע מ"ש 26/1992 - נקבע, כי המבחנים העיקריים שינחו את המנהל בשיקוליו בנוגע לביטול עסקה הם:

- האם **נרשמו הזכויות במרשם של מוסד מוסמך**, ובאיזה מוסד (בטאבו, בחברה המשכנת ו/או מנהל מקרקעי ישראל) או אצל רשם מוסמך של התאגיד, לפי העניין;
- **מה משך הזמן שעבר בין כריתת הסכם המכירה לבין ביטולו**;
- **מהי התמורה ששולמה על חשבון רכישת הזכויות ובאילו מועדים**;
- האם **רוכש הזכויות תפס או היה רשאי לתפוס חזקה בנכס**;
- **גובה הפיצוי ששולם במסגרת ביטול המכירה ועל ידי מי**;
- **קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש**;
- **היחס בין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול להפרש בין שווי זכויות בעת המכירה לעומת השווי בעת ביטולה**;
- **היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול לבין המס שנחסך על ידי הצדדים עקב הביטול**;
- **תכנוני מכירה עתידיים שהצדדים מתכוונים לבצע.**



## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

**המבחנים הכללים כפי שעוצבו בפסיקה ובהוראת הביצוע – המשך:**

בהוראת הביצוע מ"ש 8/2008 - נקבע, לעניין ביטול עסקה באופן חד צדדי כי:

- כאשר מתקבלת הצהרה חד-צדדית על ביטול עסקה יש לפנות לצד השני לעסקה ולבקש התייחסותו.
- בהעדר התייחסות הצד השני או ככל שהמנהל לא יכול להשתכנע שהעסקה בוטלה - **לא יתקבל ביטול חד-צדדי כאמור.**
- במקרה בו לא בוטלה העסקה בעקבות הצהרה חד צדדית והמוכר דיווח על עסקה חדשה סותרת (בה נמכר אותו נכס ע"י המוכר לצד ג' אחר) יוצאו שומות נוספות ויונפקו אישורי מיסים בהתאם להנחיות הרשות הקבועות בהו"ב 33/95 בדבר עסקאות סותרות (קרי, מסירת הודעות לצדדים לעסקאות הסותרות ולרשם המקרקעין).
- אישורים כאמור יונפקו ובלבד שהמיסים בשל העסקה החדשה שולמו במלואם ולעניין זה שולם מס השבח (בשל אותו הנכס) הגבוה מבין שתי השומות נשוא העסקאות הסותרות.



## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה - פסיקה

ו"ע 2359-10-18 רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח' (2019):

### העובדות:

- בין העוררים ו/או מורישיהם, כולם תושבי חוץ, לבין המשיבים 2-7 (להלן: "הרוכשים") נכרתו בשנת 1997 הסכמים למכירת זכויות בנכס מקרקעין הנמצא בעפולה. בהמשך, הגישו העוררים תביעה נגד הרוכשים ועתרו לביטול הסכמי המכר.
- בשנת 2016 אישר בית המשפט ונתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה בין העוררים לרוכשים לפיו, **בוטלו הסכמי המכר משנת 1997**. לאחר מתן פסק הדין הוגשה למשיב הודעה על ביטול העסקה בהתאם לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.
- מסמ"ק לא קיבל את ההודעה בנוגע לביטול העסקה.



## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה - פסיקה

ו"ע 2359-10-18 רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח' (2019):

נפסק:

- ועדת הערר קבעה כי במקרה זה מדובר **בביטול כנה ואמיתי** של עסקה אשר לא השתרשה בקרקע המציאות ועל כן ניתן להשיב את הגלגל אחורנית. בנסיבות אלו, יש לקבל את הודעת הביטול אשר הגישו הצדדים למשיב. הדבר עולה בקנה אחד עם העיקרון של **הטלת מס אמת**.
- במסגרת החוק לא נקבע מהם השיקולים והמבחנים אשר יביא מנהל מסמ"ק בחשבון לצורך קבלת החלטתו לפי סעיף 102 לחוק. בפסיקה ובהוראת ביצוע מ"ש 26/92 נקבעו מבחני עזר לצורך בחינת בקשה לביטול עסקת מכר. **המבחן הוא: האם הביטול הוא ביטול אמיתי או שמדובר במכר חוזר אשר מוצג על ידי הצדדים כביטול עסקה במטרה להימנע ממס.**
- יש לבחון את התקופה שחלפה מכריתת ההסכם ועד לביטולו - האם העסקה הושלמה והכתה שורשים בקרקע המציאות, מה שווי ההשבה בעקבות הביטול והאם מדובר בביטול מלאכותי שמטרתו היחידה היא הימנעות מתשלום מס.



## סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה - פסיקה

נפסק - המשך:

- הפער בין התמורה ששילמו הרוכשים למוכרים עבור הקרקע לבין שווי הקרקע במועד המכירה הוא פער משמעותי מאוד אשר תומך, לכאורה, בטענות העוררים בנוגע לנסיבות בגינן עתרו לביטול ההסכמים. לכך מצטרפת גם העובדה שחלק ניכר מההסכמים היה בעברית, שעה שהמוכרים אינם תושבי הארץ ולא שלטו בשפה.
- אין די בזמן שחלף כדי ללמד כי העסקה הייתה שורשים בקרקע המציאות, וכי הרוכשים תפסו חזקה בקרקע. **נסיבות המקרה הספציפי** אינן מלמדות, שאכן נתפסה חזקה כאמור, מאחר שרק בשנת 2011 נרשמו הערות אזהרה לטובת הרוכשים.
- אחד המבחנים שנקבעו בפסיקה הוא **גובה ההשבה** בעקבות ביטול ההסכם. אין מחלוקת, כי במועד הביטול שווי הקרקע גבוה משמעותית מסכום ההשבה.
- קיומו של **הסכם פשרה** שנכרת במסגרת הליך משפטי בנוגע לביטול הסכמי המכר מהווה אינדיקציה נוספת אשר תומכת בגרסת העוררים.
- הערר התקבל.



# סוגיות בתשובות יחיד בהקשר של מס שבח ומס רכישה





## הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

על מנת ליהנות ממדרגות מס רכישה מופחתים על המוכר להיחשב כ"תושב ישראל" והדירה הנרכשת צריכה להיות דירתו היחידה:

"**תושב ישראל**" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, בשינוי זה: בכל מקום, במקום "פקיד השומה" יקראו המנהל".

"**תושב חוץ**" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה".

"תושב ישראל" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג1ג) (4)) מוגדר כך:

"**תושב ישראל**" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה"

### דגשים:

- לא כולל "תושב חוזר".
- מה הדין לגבי רכישת דירה "על הנייר" – האם השנתיים מתחילות מקבלת טופס 4?
- סעיף 85 לחוק לאחר מועד החזרה/עלייה לישראל.





## טופס "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה"

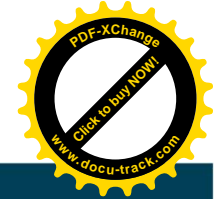
במסגרת טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", מתבקש הרוכש להצהיר, בין היתר, כדלקמן:

- בשנה בה רכשתי את הדירה, אינני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
- בשנת רכישת הדירה, אשה בישראל מעל 183 ימים;
- בשנת רכישת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
- בשנת רכישת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
- בשנת רכישת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
- בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
- ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתקבע לי במס רכישה, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה.



## טופס "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה"

- הצהרות **חסרות משמעות** למעט ההצהרה על שנת הסתגלות;
- המבחן צריך להיות מרכז החיים בעת רכישת הדירה/ מכירת הדירה;
- חוזר 1/2011;
- תלמי (ע"מ 15-02 24557); מועד חזרה לישראל 1 ביולי 2007.
- קניג (ע"מ 13-01-31489) ; מועד עזיבת ישראל 24 במאי 2005.



## תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין

תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 – "פטור לעולה" על מס רכישה:

- זכות במקרקעין, שהיא זכות לדירת מגורים למגורי העולה ו/או עסק ו/או קרקע שתשמש להקמת מגורים ו/או בית עסק לשימוש, תהיה חייבת מס רכישה בשיעור מס מופחת, כדלקמן **(לפי עדכון הוראת ביצוע 1/2020):**
- החלק בשווי עד 1,838,615 ש"ח - 0.5% מס.
- החלק שמעל 1,838,615 ש"ח - 5% מס.
- התקופה, המקנה פטור זה, מתחילה משנה לפני שהעולה נכנס לישראל ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו (לא כולל תקופת שירות צבאי או שירות לאומי).



## תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין

### הגדרת "עולה" בתקנה 12 –

(1) בתקנה זו, "עולה" - מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר התשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:

א- אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן - חוק השבות);

ב- תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;

ג- אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א 1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;

(2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה – יחידים שנכנסו **בשנית** לישראל ובלבד שהתקיימו כל אלה:

א- אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א 1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;

א- הוא שהה לתורך שירות סדיר/לימודים/מרצה אורח/מומחה חוץ.

ב- בעת שהותו הראשונה לא עשה שימוש בתקנה 12.



## תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין - פסיקה

ו"ע 29881-03-18 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (דצמבר 2018)

בפסק דין עלו מספר מחלוקות בקשר לפרשנות תקנה 12:

- האם כדי לזכות בהטבה, העולה חייב להתגורר בפועל בדירת המגורים הנרכשת?
- מהו משך המגורים הנדרש בדירה ומה טיבם ותדירותם? בעניין זה מנהל מיסוי מקרקעין (המשיב) טען כי על העולה לגור בדירה "מגורי קבע" והעורר טען כי די בימי שהותו בדירה בעת ביקוריו בישראל (כ-60 ימים בשנה בממוצע).
- האם דרישת מגורי הקבע בדירה דורשת את העתקת מרכז חיון של העולה לישראל והאם נדרש כי העולה ישתקע בישראל כתנאי למתן ההקלה במס רכישה?



## תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין - פסיקה

ו"ע 29881-03-18 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (דצמבר 2018)

נפסק על ידי ועדת הערר (בראשות כב' השופטת סרוסי):

### הכפפת תקנה 12 למבחן המגורים בפועל

- "משבחר מתקין התקנות לתת את ההטבה במס רכישה למי שקיבל תעודת עולה או אשרת עולה מכוח חוק השבות או למי שקיבל אשרה או רישיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, הוא הביע בכך את רצונו לקשור בין מתן ההטבה במס לבין השתקעות במדינת ישראל, כנדרש מ"עולה". מכאן, שמתן הקלת המס לפי תקנה 12 למי שלא השתקע בפועל בישראל ושמרכז חייו נותר מחוץ לישראל, כמו בעניינו של העורר, אינו עולה בקנה אחד עם תכלית תקנה 12 להעניק את ההטבה למי שעונה על מעמד של "עולה".
- "לא ניתן לראות בשימוש שעושה העורר בדירה, אם בכלל, במשך חודשיים-שלושה בשנה, כשימוש ל"מגורים". העורר השתמש בדירה למגורים ארעיים, מזדמנים, שטיבם דומה יותר לשהות בבית מלון או לשהות בדירת נופש ולא למגורי קבע כדרישת תקנה 12."



## תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין - פסיקה

ו"ע 29881-03-18 גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (דצמבר 2018)

- העורר טען כי עמדת מנהל מסמ"ק לפיה, זכאות העולה להקלה במס מותנית בהעתקת מרכז חייו לישראל, היא שגויה. לטענתו, אין כל זכר בלשון תקנה 12 לדרישה כי העולה ייחשב "תושב ישראל". כאשר רצה המחוקק להתנות את שיעורי מס הרכישה המוטבים לדירה יחידה בהיותו של הרוכש "תושב ישראל", ידע לעשות זאת, כפי שעשה בסעיף 9(ג1)(2) לחוק -

"מבלי להיכנס להבדלים בין הדרישה כי העולה ייחשב "תושב ישראל" לבין הדרישה כי הדירה "תשמש למגורי העולה", בחינה שאינה נצרכת בנסיבות ענייננו, די בכך שאציין כי העורר אף לא עמד בדרישה כי הדירה תשמש דרך קבע למגוריו. עם זאת, צודק המערער כי קביעה לפיה ההקלה בתקנה 12 מותנית בהיות העולה "תושב ישראל" עשויה להפר את האיזון הדק הקיים כיום בין ההקלה במס רכישה הניתנת לעולה לפי תקנה 12 לתקנות מס רכישה לבין ההטבה הניתנת לתושב ישראל הרוכש את דירתו היחידה בישראל לפי סעיף 9(ג1)(2) לחוק, עד כדי אין ההטבה לפי תקנה 12 במקרה בו העולה רוכש את דירתו היחידה בישראל (כאשר שווי הדירה אינו עולה על כ-5 מיליון ש"ח) והותרת התקנה רלוונטית רק ברכישת דירתו השנייה של העולה, כל זאת בניגוד לתכלית התקנה לסייע לעולה דווקא בצעדיו הראשונים בישראל, עת הוא מסתגל לחייו החדשים בה."



## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17  
רח' תובל 40, רמת גן

## תודה לכולם!

