



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

**בפני:** ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה  
רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה  
רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

**העורר** גרגורי אלל  
באמצעות ב"כ עו"ד יואל בורשטיין

נגד

**המשיב** מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
באמצעות ב"כ עו"ד לירון ארצי  
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### יו"ר ועדת הערר כב' השופטת ירדנה סרוסי

1  
2  
3  
4 תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) התשל"ה-1974 (להלן – **תקנה**  
5 **12, תקנות מס רכישה**) מעניקה פטור חלקי ממס רכישה לעולים חדשים.  
6 בערר זה עולה השאלה, האם על מנת לזכות בהטבה במס רכישה הניתנת לעולה חדש על פי  
7 תקנה 12 חייב העולה להתגורר בפועל בדירת המגורים הנרכשת או שדי בכוונתו להתגורר בה  
8 בעת רכישתה, ובהנחה שעל העולה לממש בפועל את כוונת מגוריו בדירה, מה משך המגורים  
9 הנדרש בדירה ומה טיבם ותדירותם: האם כעמדת המשיב, הטוען כי על העולה לגור בדירה  
10 "מגורי קבע", או כעמדת העורר הטוען כי די בימי שהותו בדירה בעת ביקוריו בישראל (כ- 60  
11 ימים בשנה בממוצע) כדי לעמוד בדרישת התקנה. בתוך כך עולה השאלה, האם דרישת מגורי  
12 הקבע בדירה כוללת בחובה את העתקת מרכז חייו של העולה לישראל והאם נדרש כי העולה  
13 ישתקע בישראל כתנאי למתן ההקלה במס רכישה.

#### רקע

- 14  
15 1. הצדדים וויתרו על הליך הוכחות והגישו רשימה של פלוגתאות ומוסכמות.  
16 2. **להלן העובדות המוסכמות בין הצדדים:**  
17 א. בתאריך 31.1.2015 רכש העורר דירת מגורים ברחוב נס ציונה 13 בעיר תל אביב-יפו  
18 תמורת 7.4 מיליון ש"ח (להלן – **הדירה**).  
19 ב. מענו הרשום של העורר במרשם האוכלוסין הוא ברחוב שבזי 30 תל אביב.  
20 הדירה ברחוב שבזי נרכשה על ידי העורר בשנת 2008 והועברה ללא תמורה לאמו  
21 בתאריך 10.1.2014.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 ג. בתאריך 11.2.2015 דיווח העורר על העסקה למשיב.  
2 בשומתו העצמית ציין כי מס הרכישה יחושב על פי שיעורי מס רכישה החלים על דירה  
3 שאינה דירה יחידה, לפי סעיף 9(ג1)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),  
4 התשכ"ג-1963 (להלן – החוק) והצהיר כי הדירה אינה דירתו היחידה בישראל.  
5 ד. בהתאם לתמצית רישום ממרשם האוכלוסין, העורר קיבל מעמד של "עולה" בתאריך  
6 30.4.2015.  
7 ה. אין מחלוקת כי העורר ומשפחתו לא עלו לישראל ומקום מגוריהם הקבוע נותר בצרפת.  
8 ו. העורר ובני משפחתו החליטו לדחות את מועד עלייתם ארצה מסיבות משפחתיות אך  
9 נוהגים להגיע לישראל מדי פעם.  
10 ז. בהתאם להצהרת העורר, בעת ביקורם בישראל שוהים בני המשפחה בדירה כאשר  
11 ביתר הימים היא נותרת ריקה ואינה מושכרת לאחרים.  
12 ח. העורר אינו יכול לנקוב במועד בו יעבור להתגורר עם משפחתו בדירה.  
13 ט. בשנת 2015 שהה העורר 80 ימים בישראל; בשנת 2016 שהה 65 ימים בישראל; בשנת  
14 2017 שהה כ-40 ימים בישראל.  
15 י. בתאריך 13.2.2017 הגיש העורר בקשה לקבלת פטור חלקי ממס רכישה בגין הדירה  
16 בהתאם לתקנה 12.  
17 3. **הצדדים הגדירו את הפלוגתא בערר כדלקמן:**  
18 האם בנסיבות העניין זכאי העורר לחישוב מס הרכישה בהתאם לתקנה 12?

### טענות הצדדים

- 19  
20 4. העורר טוען כי הוא זכאי להקלה במס רכישה היות שהוא ממלא אחר התנאים הנדרשים  
21 בתקנה 12: הוא רכש את הדירה מספר חודשים עובר לעלייתו ארצה, הוא בעל תעודת  
22 עולה והדירה היא "דירת מגורים" על פי כל מבחני החוק והפסיקה.  
23 לגישתו, אין מקום להרחיב את פרשנות תקנה 12 ולהוסיף לה תנאים שאינם מצויים בה  
24 במפורש. אין דרישה בתקנה למגורי קבע ודי בכך שהדירה משמשת למגורים. העורר שוהה  
25 בדירה בכל ימי שהותו בישראל ולכן יש לראותו כמתגורר בה כאשר הוא מגיע ארצה. על  
26 כוונת העולה להתגורר בדירה תעיד העובדה שהוא קיבל מעמד של עולה כ-3 חודשים  
27 לאחר רכישת הדירה.  
28 העורר טוען כי, כאשר המחוקק ביקש להתנות את מתן ההקלה במס רכישה בהיותו של  
29 הרוכש "תושב ישראלי" הוא ידע לעשות זאת באופן מפורש, כמו למשל בסעיף 9(ג1)(2)  
30 לחוק המעניק הקלה במס רכישה ליחיד תושב ישראל הרוכש את דירתו היחידה בישראל,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 כאשר הרוכש נדרש להצהיר על טופס הדיווח (מש"ח 7000/ב) כי הוא ישהה בישראל מעל  
2 183 ימים בשנת רכישת הדירה ושמרכז חייו יהיה בישראל.  
3 לטענת העורר, כל משרדי מיסוי מקרקעין מעניקים את ההקלה, מאז ומתמיד, על בסיס  
4 היות הרוכש עולה חדש מבלי לבדוק ממתני ולמשך כמה זמן הוא מתגורר בדירה. ב"כ  
5 העורר ציין כי הוא מייצג עולים חדשים כבר 30 שנים ומעולם לא נדרש לעמוד בדרישה של  
6 תושבות ישראלית או מגורי קבע בדירה.  
7 5. המשיב טוען כי העורר אינו מתגורר דרך קבע בדירה ואף אינו יודע להצביע מתי בכוונתו  
8 להתגורר בה.  
9 על מנת ליהנות מההקלה הקבועה בתקנה 12, הדירה צריכה לשמש למגורי קבע של העולה.  
10 לגישת המשיב, הפסיקה פרשה את המונח "מגורים" לפי המבחנים הבאים: 1. אופי  
11 השימוש; 2. אינטנסיביות השימוש; 3. אורכה של תקופת השימוש; 4. תדירות השימוש.  
12 לא ניתן לומר כי מי ששוהה בדירה כ- 60 ימים בשנה, ומתייחס אליה כאל דירת נופש בעת  
13 ביקורי החופשות שלו בישראל, "מתגורר בה" בהתאם לקריטריונים שנקבעו בפסיקה.  
14 מרכז חייו של העורר נותר בצרפת ושם נמצא מקום מושבו הקבוע.  
15 קבלת פרשנות העורר תחטא לתכלית תקנה 12 שמטרתה לסייע למי שבחר להשתקע  
16 בישראל ומתגורר בפועל בדירה. המחוקק לא התכוון לתת הקלה למי שכוונתו להתגורר  
17 בדירה הייתה ועודנה תיאורטית.  
18 פרשנות העולה לפיה די בכוונה עתידית להשתמש בדירה תאפשר השתמטות ממס. יש  
19 צורך בקשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים בדירה.  
20 המשיב אמנם אינו מבקש להחיל בעניינו של העורר את מבחן התושבות, אך לגישתו, אין  
21 ספק שכוונת התקנה היא לעודד עולה שבחר להעביר את מרכז חייו לישראל ולהשתקע  
22 בה. במקרה דנן חלפו כמעט 4 שנים ממועד רכישת הדירה וקבלת תעודת עולה והעורר  
23 עדין לא עלה לארץ ולא גיבש דעתו לגבי מועד העלייה.

24 **דיון והכרעה**

25 **המסגרת הנורמטיבית**

26 6. סעיף 9 לחוק קובע את החבות העקרונית במס רכישה.  
27 בעוד שברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים חל שיעור מס רכישה בשיעור אחיד  
28 (6% וראו החריג שתקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה), מס הרכישה החל ברכישת דירת  
29 מגורים מחושב באופן נמוך ומדורג.  
30 בבסיס חישוב מס הרכישה המדורג החל ברכישת דירת מגורים עומדת תכלית חברתית-  
31 כלכלית שעיקרה להקל את נטל המס המוטל על דירות זולות והגדלתו על דירות יקרות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 הקלה מיוחדת ניתנת ליחיד תושב ישראל הרוכש את דירתו היחידה (לפי סעיף 9(ג1)(2))  
2 לחוק וראו הגדרת "תושב ישראל" ו"דירה יחידה" בסעיף 9(ג1)(4) לחוק).  
3 עם זאת, על מנת ליהנות משיעורי המס המוטבים החלים ברכישת דירת מגורים, על הדירה  
4 הנרכשת לעמוד בתנאי כי היא "משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה" (הגדרת  
5 "דירת מגורים" בסעיף 9(ג) לחוק).  
6 7. מס רכישה מיוחד חל על עולה חדש לפי תקנה 12 לתקנות מס רכישה.  
7 זו לשון התקנה (כנוסחה במועד רכישת הדירה):  
8 12(א) (1) בתקנה זו, "עולה" - מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר ה  
9 התשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:  
10 (א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן -  
11 חוק השבות);  
12 (ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;  
13 (ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה  
14 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;  
15 12(ב) מכירת זכות במקרקעין לעולה תהא חייבת במס רכישה על חלק  
16 השווי שעד 1,700,220 שקלים חדשים בשיעור של 0.5% ועל  
17 חלק השווי העולה על סכום כאמור בשיעור של 5%, ובלבד  
18 שרכש אותה העולה תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני  
19 שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה  
20 ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו כאמור ... החיוב במס  
21 רכישה לפי תקנת משנה זו יחול רק על מכירת זכות במקרקעין  
22 מאלה:  
23 (1) דירת מגורים, או דירה המשמשת למגורים ולעסק כאחד, על  
24 מנת שתשמש למגורי העולה או למגוריו ולעסקו כאחד;  
25 [...]  
26 (הערה: כל ההדגשות אינן במקור אלא אם צוין אחרת).  
27 8. על אף הכותרת "פטור לעולה", התקנה אינה מעניקה פטור מלא ממס רכישה אלא הקלה  
28 בלבד. עולה חדש זכאי למס רכישה מופחת בשיעור של 0.5%, בכפוף לתקרת שווי  
29 המתעדכנת אחת לשנה, כאשר יתרת שווי הדירה, מעבר לתקרה, חבה בשיעור מס רכישה  
30 של 5%.  
31 נעיר, כי עולה חדש הרוכש דירת מגורים רשאי שלא לבקש את ההקלה לפי תקנה 12 וחלף  
32 זאת לבקש את מדרגות המס המוטבות החלות ברכישת דירת מגורים לפי סעיף 9 לחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 על ההבדלים בין החבות במס רכישה לפי תקנה 12 לבין החבות במס רכישה לפי סעיף 9  
2 לחוק תקצר יריעתנו מלפרט. נאמר אך זאת, כי קיימים שיקולים שונים לבחירה בין  
3 מסלול החיוב השונים. לדוגמה, סעיף 9(ג1)(2) לחוק מעניק שיעור מס של 0% עד לתקרת  
4 שווי מסוימת בעוד שלפי תקנה 12 משולם מס בשיעור של 0.5% על תקרת שווי בשיעור  
5 קרוב. מנגד, ככל ששווי הדירה הנרכשת גבוה יותר, מעל ל- 5 מיליון ש"ח, משתנה התוצאה  
6 לאור שיעורי מס הרכישה הגבוהים הקבועים בסעיף 9 לחוק, המגיעים ל-8% (ואף ל-10%),  
7 בעוד ששיעור המס המקסימאלי לפי תקנה 12 עומד על 5% ואינו גדל בהתאם לשווי הדירה  
8 הנרכשת. ההבדל בין המסלולים אינו מתמצה בשיעור מס הרכישה אלא גם בתנאים  
9 לתחולתם. למשל, שיעורי המס המוטבים לפי סעיף 9(ג1)(2) לחוק ניתנים רק ל"יחיד  
10 תושב ישראל" ורק ברכישת "דירה יחידה" בשעה שהתנאי להקלה לפי תקנה 12 הוא  
11 שהדירה תשמש "למגורי העולה". בין התנאים השונים קיימים הבדלים, ונעמוד עליהם  
12 בהמשך.
- 13 9. מהעובדות המוסכמות עולה (סעיף 4 לרשימת המוסכמות) כי הדירה הנרכשת אינה דירתו  
14 היחידה של העורר בישראל ולכן הוא אינו זכאי בגינה לשיעורי המס המוטבים החלים לפי  
15 סעיף 9(ג1)(2) לחוק. לשיטת העורר הוא אינו נחשב "תושב ישראל" וגם מטעם זה אינו  
16 זכאי לתחולת הסעיף האמור.
- 17 אין מחלוקת כי העורר ביקש בשומתו העצמית כי מס הרכישה יחושב לפי מדרגות המס  
18 לפי סעיף 9(ג1)(1) לחוק (5%, 6%, 7%, 8%), החלות על מי שרוכש דירה שנייה, ורק בשלב  
19 מאוחר יתר ביקש לתקן את השומה ולקבל את חישוב המס החל על עולה לפי תקנה 12  
20 (סעיף 3 לרשימת המוסכמות).
- 21 גם אין מחלוקת שהעורר רכש את הדירה בתוך פרק הזמן הקבוע בתקנה 12, דהיינו, תוך  
22 תקופה המתחילה שנה אחת לפני כניסתו לישראל לראשונה כעולה ומסתיימת שבע שנים  
23 לאחר כניסתו כאמור. הדירה נרכשה כש-3 חודשים לפני שהעורר נכנס לישראל לראשונה  
24 כעולה חדש.
- 25 המחלוקת היחידה בין הצדדים נוגעת לשאלה, האם מתקיים התנאי שבתקנה 12 לפיו על  
26 הדירה לשמש "למגורי העולה" וזאת נוכח ימי שהייה של העורר בישראל בשנים 2015-  
27 2017 המגיעים כדי 60 ימים בשנה במוצע.
- 28 שורש המחלוקת בין הצדדים הוא, אפוא, בשאלה מה התוכן שיש לצקת למונח "על מנת  
29 שתשמש למגורי העולה" שבתקנה 12 לתקנות מס רכישה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

### התכלית העומדת בבסיס ההקלה במס רכישה לעולה חדש

- 1  
2 10. תקנה 12 מעניקה את ההקלה במס רכישה לעולה שרכש בתנאי התקנה "דירת מגורים, או  
3 דירה המשמשת למגורים ולעסק כאחד, על מנת שתשמש למגורי העולה או למגוריו  
4 ולעסקו כאחד".
- 5 11. פרשנות דבר חקיקה בכלל, וכך בפרט לגבי חקיקה בידי מיסים, מבקשת להתחקות אחר  
6 התכלית המונחת ביסוד החוק (ראו אהרון ברק, "פרשנות דיני המסים" משפטים כרך כח,  
7 425 (תשנ"ז) (1997); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד ל"ט(2) 70, 75-  
8 76 (1985); עע"ם 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז  
9 ירושלים במשרד הפנים, פסקה 22 (30.11.2011)).
- 10 שומה על הפרשן לבחור, מבין האפשרויות הלשוניות שמאפשר דבר החקיקה הנבחן, את  
11 זו שעולה בקנה אחד עם התכלית המונחת ביסודו: "לשון החוק היא נקודת המוצא,  
12 ותכלית החוק היא מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית הנכונה של ההוראה  
13 הניצבת בפניו" (ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' שחר פלם, נט(1) 123,  
14 130 (2004)).
- 15 את תכלית החוק ניתן ללמוד ממכלול ההקשרים השונים, הן מלשון החוק, הן  
16 מההיסטוריה החקיקתית, הן מעקרונות יסוד של השיטה ומכל מקור אמין אחר (ד"נ  
17 23/85 מדינת ישראל נ' דוד טובול, מב(4) 309, 353 (1988)).
- 18 12. מפשט לשונה של תקנה 12 אנו למדים כי התקנה מציבה תנאי ברור להקלה הניתנת על  
19 פיה. תנאי זה דורש כי הדירה הנרכשת "תשמש למגורי העולה". כלומר, נדרש כי העולה  
20 עצמו, הוא ולא אחר, יתגורר בדירה הנרכשת, ונדרש כי הדירה שתשמש למגורים תהא  
21 הדירה הנרכשת, היא ולא אחרת. ניסיון העורר ליצור אבחנה בין התנאי הדורש כי העולה  
22 יתגורר בדירה לבין התנאי כי הדירה תשמש למגורי העולה (פרוטוקול דיון מתאריך  
23 16.4.2018 עמוד 2 שורה 15) אין בו ממש ובכל מקרה אין לו עיגון בלשון התקנה כפשוטה.
- 24 13. תנאי להטבה במס הקשור לייעוד הדירה למגורי הרוכש אינו זר לתקנות מס רכישה. כך,  
25 נקבע בתקנה 11 לתקנות, שעניינה הקלה במס רכישה לנכה, כי הביטוי "לשם שיכונם"  
26 משמעותו כי על הנכה להוכיח כי רכש את הדירה לצורך שימוש בה כמקום מגוריו (ו"ע  
27 1019/09 איצקוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – נתניה החלטת חבר הועדה רו"ח צבי  
28 פרידמן עמוד 8 פסקה 4 (15.8.2012); ו"ע (מחוזי חיפה) 3108/02 אורית ודורון צרפתי נ'  
29 מנהל מש"ח מקרקעין פסקה 8 (18.03.2004)).
- 30 כזכור, גם מדרגות המס הנמוכות והמדורגות החלות ברכישת דירת מגורים כפופות לייעוד  
31 הדירה לשימוש "למגורים" (סעיף 9(ג) לחוק) (אם כי לאו דווקא למגורי הרוכש עצמו).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

14. מעבר לפשט לשון התקנה, התחקות אחר ההיסטוריה החקיקתית של תקנה 12 תלמדנו כי תכליתה הייתה להקל בחבות מס הרכישה של עולה חדש **ובלבד שהוא עושה שימוש בדירה הנרכשת למגוריו האישיים**. נסביר את הדברים.
15. מדיוני ועדת הכספים של הכנסת עולה בבירור כי השאלה העומדת בלב ערר זה ניצבה לנגד עיני המחוקק עת התקין את תקנה 12.
- כך, במסגרת דיון ועדת הכספים מתאריך 14.10.1974, שאל יו"ר הועדה י' קרגמן את השאלה הבאה: **"ישנם עולים חדשים שמקבלים דירות, סוגרים את הדירה ונוסעים לחוץ-לארץ; אחר כך הם חוזרים ארצה לתקופה קצרה, משכירים את הדירה, או מוכרים אותה, וכך הלאה. מה דין במקרה כזה?"**.
- מר שטאוב ז"ל, נציג אגף מיסוי מקרקעין, הבחין בתשובתו בין "מס רכוש" (שמאז כבר בוטל) לבין "תוספת מס", גלגולו הקודם של מס הרכישה, והשיב כך: **"במס רכוש יש לנו פתרון לענין. העולה מקבל את הפטור כל עוד הוא גר בדירה... אם הוא בא לחודשיים ולאחר מכן סוגר את הדירה ויוצא לחו"ל, אנו שוללים ממנו את הפטור... הבעיה החריפה מאד בענין מס רכש, כי כל הדירות מסוג זה במס רכש חייבות במס מלא ברגע שהעולה איננו גר בדירה, ואנו עורכים כל מיני בדיקות איך להגיע לאותן דירות, אשר מושכרות או סגורות ובעליהן בחו"ל. ביחס לאגרת רישום (תוספת מס) הבעיה היא כזו. עולה נחשב מי שמציג תעודה שהוא תושב ארעי. פה אני אולי מגלה רוחב לב, אבל אני אומר שאדם שבא לארץ בתור תושב ארעי וקונה דירה, מקבל פעם אחת את הפטור הזה, ובזה הוא קנה נחלה בישראל. הוא יכול לקבל דירה ובית עסק פעם אחת. אולי בזה הוא קשר עצמו לארץ, ויש בזה יתרון..."** (פרוטוקול ישיבה מספר 138 של ועדת הכספים, הכנסת ה-8, עמודים 2-3 (14.10.1974)).
- עינינו הרואות, כי הקושי שבמתן ההקלה במס רכישה לעולים חדשים, הרוכשים דירת מגורים בישראל, אך אינם מתגוררים בה בפועל, הטרידה את מנוחת המחוקק כבר בימיה הראשונים של התקנה.
16. בישיבת ועדת הכספים שהתקיימה כעשור שנים לאחר מכן הבהיר מר שטאוב ז"ל את מדיניות ההקלה הניתנת לעולים במסגרת התקנות: **"המדיניות היא שרוצים לתת לעולה שיעור מס מופחת אם רכש את הזכות במקרקעין תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שהוא עולה וחמש שנים אחרי שבא לארץ לא יכול להיות שמי שעזב את הארץ לפני עשרים שנה וחוזר, יקבל פטור"**.
- בעקבות דברים אלו, תוקנה התקנה באופן שנקבע בה במפורש כי ההקלה תינתן רק לעולה שנכנס לישראל **"לראשונה"** (פרוטוקול ישיבה מספר 343 של ועדת הכספים, הכנסת ה-11, עמודים 17-18 (4.8.1986)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 מדברים אלו ניתן ללמוד כי מטרת התקנה הייתה לעזור לעולה בצעדיו הראשוניים על  
2 מנת להקל את קליטתו בארץ, וזאת דווקא בתקופה הסמוכה לעלייתו, כאשר תכלית  
3 הטבת המס הייתה לקשור אותו לארץ על מנת שישתקע בה.
- 4 17. להשלמת התמונה החקיקתית נציין כי, כעשור נוסף לאחר מכן, במסגרת דיון בוועדת  
5 הכספים בקשר לצמצום ההקלה במס רכישה לעולים חדשים הסביר מר אהוד ברזילי, סגן  
6 ניצב מס הכנסה דאז: "אנחנו חושבים שצריכה להיות הקלה במס רכישה לעולים  
7 חדשים, צריך לעזור לעולים חדשים להשתקע במדינת ישראל ולרכוש בית ועסק..."  
8 (פרוטוקול ישיבה מספר 20 של ועדת הכספים, הכנסת ה-14, עמוד 12 (25.9.1996)).
- 9 במסגרת אותו דיון ציין חבר הכנסת מיכאל קליינר כי "אותי מעניינים העולים שבאים  
10 חסרי כל, בלי קרובים, שמצבם עוד יותר גרוע מישראלי שאין לו כלום..." (שם, עמוד 15),  
11 "הבסיס ההגיוני של ההטבה היה המצב הכלכלי..." (שם, עמוד 16), וחבר הכנסת יצחק  
12 שטרן הוסיף "הבסיס הוא גם עידוד העלייה" (שם).
- 13 18. בדיון שהתקיים בוועדת העלייה, הקליטה והתפוצות של הכנסת בתאריך 1.12.2015 נדונו  
14 מספר נושאים הקשורים לדיוור עולים והטבות הניתנות לעולים בהקשר זה. חברי הועדה  
15 דנו גם בהטבה הניתנת לעולים חדשים במס רכישה והעירו, כי נוכח תיקון מדרגות מס  
16 הרכישה לדירת מגורים יחידה בתיקון 81 לחוק מיסוי מקרקעין, התשע"ה-2015, נוצר  
17 מצב אבסורדי, שכן ההקלה במס רכישה לעולים חדשים לפי תקנה 12 מטיבה דווקא עם  
18 עולה חדש הרוכש דירה שנייה בישראל בעוד שלגבי עולה חדש הרוכש את דירתו הראשונה  
19 בישראל עדיפים שיעורי המס המוטבים לפי סעיף 9(ג1)(2) לחוק הניתנים לתושב ישראל  
20 הרוכש את דירתו היחידה בישראל.
- 21 באותו דיון צוין כי עולה יהיה זכאי להטבה לפי תקנה 12, ברכישת דירת מגורים שניה, רק  
22 בתנאי שהוא עובר להתגורר בה (פרוטוקול ישיבה מספר 47 של ועדת העלייה, הקליטה  
23 והתפוצות הכנסת ה-20, עמודים 5-6 (1.12.2015)).
- 24 19. מהסקירה לעיל עולה כי המחוקק ביקש להשיג שתי תכליות באמצעות ההקלה במס  
25 רכישה הניתנת לעולה חדש הרוכש דירת מגורים בישראל: האחת, עידוד העלייה לישראל  
26 וההשתקעות בה והשנייה, מתן סיוע סוציאלי לעולה החדש בצעדיו הראשוניים בישראל.  
27 על מנת להגשים תכליות אלה נדרש כי העולה יתגורר מגורי קבע בדירה הנרכשת.
- 28 20. תכליות אלה מצאו ביטוי גם בפסיקה שעסקה בפרשנות התנאים השונים הקבועים  
29 בתקנה 12, כמפורט להלן.
- 30 21. בעניין עמ"ש (ת"א) 187/95 גוסין נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.7.1995) (להלן-  
31 עניין גוסין) דנה וועדת הערר במקרה בו העורר, עולה חדש, רכש דירה אך מכר אותה  
32 כחודש לאחר מכן. העורר טען כי הוא זכאי ליהנות מההקלה במס רכישה לפי תקנה 12





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 משום שהתכוון להתגורר בדירה בעת שרכש אותה אך נאלץ למכור אותה בשל קשיים  
2 כספיים.
- 3 כב' השופט א' הומינר לא קיבל את גרסת העורר כי התגורר בדירה (עד לשלב מסירת  
4 החזקה בה לרוכש החדש), וקבע כי "אין די בכוונה להתגורר בדירה, כדי לזכות בפטור  
5 מתשלום מס רכישה מכוח תקנה 12(ב) לתקנות מס רכישה, אלא יש צורך במגורים  
6 בפועל".
- 7 22. ההכרעה בעניין גוסין עוגנה בהמשך הדרך בפסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א  
8 3207/93 אברהם פדר נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד נב(3) 385, 389 (1997). באותו מקרה  
9 דן בית המשפט העליון באדם שנכנס לישראל כתושב ארעי, מכוח אשרת עולה בכוח לפי  
10 תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל התשל"ד-1974, עזב את הארץ, ולאחר כשני עשורים  
11 שב אליה כעולה חדש ורכש בה דירת מגורים. השאלה שהתעוררה באותו מקרה הייתה,  
12 האם העולה זכאי בנסיבות אלה להקלה במס רכישה לפי תקנה 12. אמנם, הדיון שם נסוב  
13 על שאלה אחרת מזו הנדונה בענייננו, הנוגעת לתחילת מרוץ תקופת ההטבה לפי תקנה 12  
14 לגבי תושב ארעי שהוא עולה בכוח (האם מהכניסה הראשונה או מהאשרה האחרונה)  
15 אולם חשובה לענייננו הקביעה כי תנאי לתחולת ההקלה על פי התקנה היא עלייתו בפועל  
16 של העולה ארצה. יפים לכאן דברי כב' הנשיא השופט א' ברק: "התכלית הינה לסייע  
17 לעולה – כמשמעות ביטוי זה בתקנות מס רכישה – בצעדיו הראשונים במדינתו החדשה.  
18 התכלית אינה לסייע לכל עולה בכל עת. התכלית הינה לסייע בידי העולה ה'טרי', שזו  
19 לו ה'פגישה' הראשונה עם הארץ החדשה. התכלית אינה לסייע בידי אותו עולה 'ישן'  
20 שעלה לישראל בעבר, אך עזב אותה וכעת הוא שב אליה. התכלית הינה לסייע לעולה  
21 'בפועל' שבא לישראל, השתקע בה, ולא עזב אותה במשך שנים מספר. התכלית אינה  
22 לסייע לעולה שטרם גיבש דעתו והוא בא לישראל ויוצא ממנה וחוזר אליה".
- 23 גם לפי דעת המיעוט של כ' השופט י' אנגלרד, תכלית התקנה היא לסייע לעולה בכוח הבוחן  
24 אפשרות השתקעות אמיתית בישראל: "אין ספק כי מתקין התקנות 'התכוון' לעידוד  
25 עלייה ולהושטת תמריץ לעולים בכוח... נקודת הכובד בפרשנות זו אינה פורמאלית  
26 גרידא; היא מצויה בנסיבה שהאדם המבקש את הפטור הוא בבחינת 'עולה בכוח', דהיינו  
27 אדם הרוצה לשהות בישראל כדי לבדוק את האפשרות ואת התנאים להשתקעות בישראל  
28 כעולה".
- 29 23. בע"א 2458/03 קאפי קדושאי נ' מנהל מס שבח, פ"ד נט(3) 85 (2004) (להלן – עניין  
30 קדושאי) דובר על עולה חדשה שביקשה לקבל את ההקלה במס רכישה לפי תקנה 12(ב)(3)  
31 בגין קרקע שרכשה לצורך הקמת בית עסק, כאשר בסופו של דבר העסק לא הוקם. בית  
32 המשפט העליון שב ועמד על תכלית התקנה: "תכלית הפטור שבהתקיימה קמה העילה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 להענקתו, היא להקל על עולה אשר מבקש לרכוש נכס מקרקעין אשר ישמש למגוריו או  
2 לעסקו ... מתן הפטור לא נועד לשם סיפוק כוונתו של העולה, אלא נועד לפטור אותו ממס  
3 רכישה בגין רכישת מקרקעין שישמשו בפועל למגוריו או לעסקו. לפיכך כדי לקיים את  
4 תכלית הפטור צריך שיתקיים ברכישה גם היסוד האובייקטיבי אשר יבוא לידי ביטוי  
5 במימושה, הלכה למעשה, של הכוונה לעשות במקרקעין שימוש למטרת עסק או  
6 מגורים...".
- 7 24. המסקנה העולה מהאמור לעיל היא, כי על מנת לזכות בהקלה במס רכישה לפי תקנה  
8 12, נדרש כי העולה יתגורר בפועל בדירה הנרכשת. לא ניתן להסתפק בכוונת העולה  
9 להתגורר בדירה בעת שרכש אותה, גם אם התכוון לכך בתום לב, אלא נדרש כי יוציא  
10 כוונה זו מן הכוח אל הפועל. במובן זה נדרש כי העולה עצמו, הוא ולא אחר, יתגורר בדירה  
11 ושהמגורים יהיו בדירה הנרכשת, היא ולא אחרת. כן נדרש, כפי שנראה להלן, כי יהיו  
12 אלה מגורי קבע בדירה, ולא מגורים ארעיים או מזדמנים.
- 13 25. על כוונת המחוקק להעניק את שיעורי המס המדורגים והנמוכים רק לדירת מגורים  
14 המיועדת לשמש למגורים ניתן ללמוד גם מהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק  
15 החייבת בשיעורי מס הרכישה הרגילים. לפי ההגדרה, נדרש כי הדירה תהא "משמשת או  
16 מיועדת לשמש למגורים". הצורך לייעד את הדירה לשימוש למגורים, כתנאי לקבלת  
17 ההקלה במס רכישה, מוצא את ביטויו גם בדרישה הקבועה בתקנה 2(2)(ד) לתקנות מס  
18 רכישה, לפיה על מבקש הפטור להצהיר כי "הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה  
19 אחת".
- 20 ההשוואה בין הדרישה כי הדירה תהא "מיועדת לשמש למגורים" לפי סעיף 9(ג) לחוק,  
21 לבין הדרישה בתקנה 12 כי הדירה "תשמש למגורי העולה", מחדדת את כוונת המחוקק  
22 להכביד עם העולה החדש המבקש את ההקלה לפי תקנה 12 בשני מובנים: האחד, הדרישה  
23 כי העולה עצמו יתגורר בדירה. דרישה זו מתיישבת עם תכלית התקנה לסייע לעולה  
24 במגוריו במדינתו החדשה. לצורך כך, אין די במגורי העולה בדירה אחרת ואין בהשכרת  
25 הדירה הנרכשת למגורי צד ג' כדי לספק את דרישת התקנה. השני, השימוש בלשון  
26 "תשמש" שבתקנה 12 לעומת הלשון "מיועדת לשמש" שבסעיף 9 עשוי לרמוז על הדרישה  
27 כי הדירה הנרכשת תהא מותאמת לצורכי מגורי העולה בסמוך לאחר רכישתה על מנת  
28 שתוכל לשמש למגוריו. יש בכך להגשים את התכלית של סיוע לעולה דווקא בצעדיו  
29 הראשוניים בישראל, עת הוא מנסה להסתגל לחייו החדשים.
- 30 נזכיר כי לרשות העולה עומד פרק זמן לא מבוטל של שבע שנים, מאז שקיבל מעמד של  
31 עולה, לרכישת הדירה בהקלה ממס רכישה לפי תקנה 12. פרק זמן זה מאפשר לעולה לבחון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 את תנאי החיים בארץ ואת יכולתו להסתגל אליהם, אולם משגמר אומר לרכוש דירה  
2 בישראל, נדרש כי יממש את מגוריו בה בסמוך לאחר מכן.
- 3 26. משעמדנו על הדרישה שבתקנה 12 **למגורים בפועל של העולה עצמו בדירה הנרכשת**, יש  
4 להתמודד עם השאלה הניצבת בפנינו בערר זה: האם ימי שהותו של העורר בישראל עונים  
5 על דרישת **"המגורים"** בדירה?  
6 כזכור, העורר שהה בישראל בשנת 2015 – 80 ימים; בשנת 2016 – 65 ימים; בשנת 2017 –  
7 כ- 40 ימים.
- 8 השאלה הנשאלת היא, האם נוכח ימי שהייה אלו ניתן לראות בעורר כמי **"שהתגורר"**  
9 בדירה? לצורך כך יהא עלינו לתהות אחר קנקנו של המונח **"מגורים"** ועל אופי, טיב, משך  
10 הזמן ותדירות השימוש בדירה העונים על דרישת **"המגורים"**, באופן המצדיק את מתן  
11 ההקלה ממס רכישה לפי תקנה 12.
- 12 27. יובהר כבר כעת, כי הצדדים לא הגיעו להסכמה לגבי ימי שהותו של העולה בדירה  
13 הנרכשת.
- 14 ברשימת המסוכמות נקבע כי **"בהתאם להצהרת העורר, באותם ביקורים שוהים בני**  
15 **המשפחה בדירה, כאשר ביתר הזמן הדירה ריקה"**. אולם, בכל הכבוד, לא הונח בפנינו  
16 אף לא תצהיר של העורר המאשר כי שהה בדירה בכל ימי שהותו בישראל (להבדיל  
17 מהצהרת העורר במסגרת טופס הבקשה לפטור חלקי ממס רכישה, טופס מס' 2973, שם  
18 הצהיר העורר כי הדירה תשמש למגוריו).
- 19 יצוין כי העורר הצהיר בטופס הדיווח על רכישת הדירה כי בבעלותו דירה נוספת בישראל.  
20 בנוסף, בשנת 2014 העביר העורר במתנה לאמו את דירתו שברחוב שבזי בתל-אביב (אותה  
21 רכש בשנת 2008) אולם היא נותרה כמענו הרשמי במרשם האוכלוסין.  
22 על רקע זה אין כל וודאות כי העורר התגורר בדירה מושא הערר.
- 23 במאמר מוסגר נציין, כי בסעיף 2 ה' לסיכומי העורר מוצגת השאלה, מה היה קורה לו  
24 העולה היה עולה ארצה, משכיר את הדירה, ומתגורר בדירה אחרת, כאשר לטענת העורר  
25 בסיכומיו **"שאלה זו היא אולי השאלה הכי קריטית בתיק דנן"**. העורר לא פירש מדוע  
26 שאלה זו היא **"הכי קריטית בתיק"**, האם משום שזה מצב הדברים בפועל והדירה  
27 מושכרת לאחר? העורר סתם ולא פרש ואנו נותרנו עם התהייה.
- 28 28. למותר לציין כי העורר לא צרף לרשימת המוסכמות כל אסמכתא המלמדת כי התגורר  
29 בדירה בפועל בימי שהותו בישראל. רק לשם הדוגמה, העורר יכול היה להוכיח כי רכש  
30 רהיטים לדירה, כי העביר אליה את חפציו האישיים, כי העביר על שמו את חשבונות  
31 הארנונה, החשמל והמים, העורר יכול היה להציג תצהיר של שכן בבניין וכיו"ב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 מאחר שהנטל להוכחת התקיימות התנאים להקלת מס מוטל על כתפי העורר (ע"א 43/87  
2 שרלוטה שניאור נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז פ"ד מה(1) 300, 305 (1990))  
3 משלא עמד בו, לא ניתן לקבוע כממצא עובדתי כי העורר התגורר בפועל בדירה.  
4 על רקע זה, נקל לקבוע כי עולה חדש, שלא הוכיח כי התגורר בדירה, אינו מקיים את  
5 דרישת המגורים כתנאי לקבלת ההקלה לפי תקנה 12 (עניין גוסיין פסקה 15).  
6 29. עם זאת, למען שלמות הדיון ולמען הסר ספק, נצא להלן מן ההנחה כי העורר התגורר  
7 בדירה בכל ימי שהותו בישראל העומדים בממוצע על כ- 60 ימים בשנה וזאת החל ממועד  
8 רכישת הדירה בינואר 2015 ועד סוף שנת 2017. נזכיר כי נכון לעת הזו, דהיינו, כארבע  
9 שנים ממועד רכישת הדירה, העורר טרם עלה לארץ וטרם גיבש את דעתו למועד העלייה,  
10 אם בכלל.  
11 השאלה הנשאלת היא, האם די ב- 60 ימי השהות של העורר בדירה בכל שנה, במשך  
12 ארבע השנים שחלפו ממועד רכישתה, כדי לענות על תנאי "המגורים" הנדרש בתקנה  
13 12? לדיון בשאלה זו נפנה כעת.

### משמעות המונח "מגורים"

14  
15 30. את המונח "מגורים" שבהגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג) לחוק) יש  
16 לפרש בלשון בני האדם במובן הפשוט והטבעי של המילה. במובן זה, ספק אם האדם  
17 הסביר היה רואה בשהות בדירה לתקופה של כחודשיים בשנה משום "מגורים" בה (ע"ש  
18 (מחוזי באר שבע) 22/89 זהבה וברוך מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין פסקה 8 (13.1.1991)  
19 (להלן עניין – מנדל).  
20 הווה אומר, הפירוש הטבעי למונח "מגורים", נקשר עם חיי שגרה בדירה, עם מגורי קבע  
21 יום-יומיים ולא עם מגורים ארעיים, מזדמנים הדומים יותר לשהות בבית מלון לצורכי  
22 נופש (ו"ע (מינהליים ת"א) 1361/06 רן רונן (פקר) נ' מנהל מס שבח מקרקעין עמוד 10  
23 (14.04.2011)).  
24 31. על התוכן שיש לצקת למונח "מגורים" ניתן ללמוד מהפסיקה שעסקה בדירות נופש.  
25 32. ערים אנו לעובדה כי הפסיקה בתחום דירות הנופש נתנה משקל רב לכך שמדובר בדירות  
26 המיועדות מבחינה תכנונית וחוזית לקיט ונופש ולכן יש להתייחס אליהן יותר כאל מלון  
27 דירות מאשר כאל דירות מגורים רגילות (ע"א 4299/11 עמירם גיצלטר נ' רשות המיסים  
28 - מנהל מס שבח מקרקעין פסקה 26 (21.1.2014) (להלן – עניין גיצלטר); ע"א 1046/12  
29 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (21.1.2014)). משקל מיוחד ניתן שם לעובדה  
30 שבדירת נופש הרוכש אינו רשאי להתגורר בדירה במרבית ימות השנה אלא רק בתקופה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 שנקצבה לו בחוזה הרכישה כאשר בשאר ימות השנה הוא מחויב להשכיר את הדירה  
2 לציבור הרחב.  
3 אין חולק כי בענייננו לא מדובר בדירת נופש והעורר אינו מוגבל, מעשית ומשפטית,  
4 מלהתגורר בדירה כל ימות השנה ובכל עת שיחפוץ בכך. עם זאת, שעה שנסיבות חייו של  
5 העורר הן כאלו שמרכז חייו וביתו הקבוע הם מחוץ לישראל באופן המונע ממנו להתגורר  
6 בדירה, והוא אינו יכול להצביע על מועד נראה לעין בו יממש את כוונתו לעלות ארצה, הרי  
7 **שבפועל** דומה מצבו למי שקיימת לגביו מניעות להתגורר בדירה.  
8 הגם שהעורר רשאי להחליט על מימוש עלייתו ארצה ועל השתקעותו בדירה במגורי קבע,  
9 כל עוד אין זה המצב בפועל, וכל עוד הוא אינו יכול להצביע על מועד סביר נראה לעין בו  
10 יממש את עלייתו לישראל, אין הבדל בינו לבין מי שמגבלות חוזיות ואחרות מונעות ממנו  
11 לגור מגורי קבע בדירה. נזכיר כי בסעיף 13 למוסכמות הוסכם כי **"העורר לא יכול לנקוב**  
12 **במועד בו יעבור עם משפחתו להתגורר בדירה"**.  
13 על רקע זה, איננו רואים מניעה ללמוד לענייננו מההלכה שנקבעה בתחום דירות נופש לפיה  
14 אין לראות בשהות בדירה בתקופה של כחודשיים בשנה כעולה כדי "מגורים" וכי נדרש כי  
15 הרוכש יתגורר בדירה מגורי קבע.  
16 הקביעה כי יש לפרש את המונח "מגורים" כשיבת קבע בדירה משתלבת יפה עם התכלית  
17 של תקנה 12 להטיב עם אותם עולים חדשים הבוחרים לעלות ארצה וכן להעניק להם סיוע  
18 סוציאלי בתחילת דרכם.  
19 כאן המקום להבהיר כי הפסיקה בתחום דירות הנופש קבעה כי דירות אלו אינן משמשות  
20 "למגורים", לא רק מן הטעם שהן חייבות בהשכרה לדיירים מתחלפים לתקופות קצרות  
21 וקצובות באופן הדומה יותר לעסק של השכרה מאשר למגורים, אלא גם **מן הטעם**  
22 **ששימוש הבעלים בדירה במשך חודשיים בשנה (או לתקופה הפחותה מרוב ימות השנה)**  
23 **אינו עולה כדי "מגורים"** (עניין גיצלטר פסקה 24).  
24 33. בעניין **מנדל**, שדן ברכישת דירת נופש, קבעה ועדת הערר בראשות כב' השופט, כתוארו אז,  
25 א' גרוניס כי, המונח "מגורים" כולל בגדרו שלושה מרכיבים: האחד, **אופי השימוש**  
26 ביחידה הפיזית בה מדובר; השני, **אינטנסיביות השימוש** על ידי המשתמש המסוים;  
27 השלישי, **אורכה של תקופת השימוש**.  
28 במסגרת המרכיב הראשון, יש לברר האם השימוש הצפוי בדירה הוא שימוש מאותו סוג  
29 ואופי המקובל בדירה שמתגוררים בה.  
30 המרכיב השני עוסק בעיקר בתכיפותו של השימוש בדירה על ידי המשתמש כאשר יש  
31 לבוחנו ביחס לאורכה של תקופת השימוש שהיא המרכיב השלישי. דהיינו, עד כמה תכוף



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 השימוש בדירה (האם מדובר בשימוש יומיומי) ומהי תקופת השימוש בדירה (לאורך כמה  
2 זמן נעשה השימוש בדירה).
- 3 כך, לדוגמה, אם אדם שוכר דירה למשך שבוע, הרי שתכיפות השימוש בדירה היא  
4 יומיומית ולכן גבוהה, אולם תקופת השימוש היא קצרה, ולכן לא ניתן לומר כי מדובר  
5 בשימוש העולה כדי "מגורים" בדירה.
- 6 34. בעניין מנדל נדונה דירת נופש, שעל פי המגבלות התכנוניות והחוזיות שחלו על דירה  
7 מסוגה, הרוכש אינו רשאי לגור בדירה מעבר לחודשיים בשנה, כאשר ביתר ימות השנה  
8 עליו להשכיר אותה לציבור הרחב.
- 9 ועדת הערר קבעה כי במקרה בו רכש יחיד זכויות בדירת נופש, כאשר על פי החוזה עם  
10 החברה המנהלת את דירות הנופש הוא רשאי להתגורר בדירה במשך חודשיים בשנה בלבד,  
11 לא ניתן לומר כי דירת הנופש "מיועדת לשמש למגורים" ולכן אותו יחיד לא יוכל ליהנות  
12 ממדרגות המס הנמוכות הניתנות לדירה.
- 13 35. הגישה שננקטה בעניין מנדל אומצה בספרות ובפרשות נוספות, וכן אומצה על ידי בית  
14 המשפט העליון בעניין גיצלטר. שם קבע כב' השופט יי עמית כי יש להוסיף לשלושת  
15 הפרמטרים שנמנו בעניין מנדל פרמטר נוסף שהוא – תדירות השימוש בדירה:  
16 "אני סבור כי ניתן להוסיף למשוואה פרמטר נוסף של תדירות השימוש. כך, לדוגמה,  
17 בעוד ששימוש בדירה למשך פרק זמן של שבועיים אינו עולה כשלעצמו כדי 'מגורים'  
18 בדירה (נוכח תקופת השימוש הקצרה), הרי ששימוש בדירה למשך שבועיים מדי חודש  
19 בחודשו עשוי להוות שימוש למגורים. על רקע מבחנים אלה, קשה לכרוך 'כוונת מגורים'  
20 סובייקטיבית עם דירת נופש המשמשת לבעליה לפרקי זמן קצרים, בפרט מקום בו  
21 לרשות הבעלים דירה אחרת בה הוא מתגורר ביתר הזמן. מסקנה זו מתיישבת גם עם  
22 הפירוש הטבעי והשגור למונח 'מגורים'" (פסקה 22).
- 23 36. בעניין גיצלטר שימשה דירת נופש למגורי העורר ומשפחתו לתקופה מצטברת של  
24 כחודשיים בשנה והשימוש בה נעשה לתקופות קצרות. בית המשפט קבע שם, בדומה לעניין  
25 מנדל, כי דירת הנופש אינה "דירת מגורים" נוכח העובדה שבעלי הדירה התעתדו להתגורר  
26 בה לכל היותר במשך חודשיים בשנה ונוכח העובדה שלא היו רשאים לגור בה במרבית  
27 ימות השנה (יצוין כי בעניין גיצלטר, להבדיל מעניין מנדל, העורר היה מחויב להעמיד את  
28 יחידתו לרשות הציבור לתקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר בכל שנה, ואף על פי כן  
29 בחר לעשות בדירה שימוש אך ורק לתקופה מצטברת של חודשיים בשנה).
- 30 ההלכה בעניין גיצלטר תומכת במסקנה כי קיים קושי בקבלת הטענה כי הדירה מושא  
31 הערעור היא דירת מגוריו של העורר, שכן היא משמשת אותו במיעוט ימות השנה ומשום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 שיש ברשותו דירה אחרת מחוץ לישראל בה הוא מתגורר ברוב רובם של ימות השנה יחד  
2 עם בני משפחתו (עניין גיצלטר פסקה 24).
- 3 37. בחינת **תדירות השימוש בדירה** לצורך קביעת אופי השימוש בה שימשה בפסיקה גם  
4 בהקשרים אחרים. למשל, תדירות השימוש בנכס נבחנה לצורך קביעת סיווגו של הנכס  
5 לצרכי ארנונה.
- 6 ראו למשל בעמ"נ (מינהליים חי) 8249-01-11 ש.ח.ר אירוח ואירועים בע"מ נ' מנהל  
7 הארנונה של מועצה איזורית מטה אשר (11.08.2011), שם דן כב' השופט ר' סוקול בערעור  
8 על החלטת ועדת הערר לענייני ארנונה: "השאלה מהו השימוש העיקרי שעושים  
9 המשתמשים בנכס. דומני כי הביטוי 'מגורים' מכוון לשימוש של דיירים המתגוררים  
10 במקום לתקופות ארוכות, בין אם מדובר במקום למגורי קבע ובין אם מדובר בתקופות  
11 בודדות. ההבחנה בין 'בית מגורים' ל'בית מלון', אליה התייחסה הוועדה, מבוססת על  
12 אורך תקופת השימוש בנכס. אורח במלון מגיע להתארח וללון בו לתקופות קצרות. אדם  
13 הלן במעון, בבית אבות, בפנימייה וכדומה, מגיע ללון במקום ולהתגורר בו לתקופות  
14 ארוכות ועל כן הנכסים הללו משמשים אותו למגורים" (וראו עוד על האבחנה בין מגורים  
15 ארעיים למגורי קבע בהתאם לשימוש שנעשה בפועל ב-ת"א (שלום רמ"י) 1940/02 עיריית  
16 רמלה נ' אלפסי אבי פסקה 25 (01.05.2007)).
- 17 38. ב-ו"ע (מנהליים ת"א) 1361/06 רן רונן (פקר) נ' מנהל מס שבח מקרקעין (14.04.2011),  
18 קבעה ועדת הערר כי המבחן הרלוונטי לבחינת העמידה בהגדרת "שימוש למגורים" הוא  
19 **מבחן רוב השימוש בדירה**, זאת לאור הכלל לפיו "הולך הטפל אחר העיקר". מאחר  
20 שבאותו עניין, הדירה לא שימשה למגורים במשך רוב ימות השנה (הרוכשים אף התחייבו  
21 להעמיד את הדירה להשכרה מדי שנה כדירת נופש לתקופה של למעלה מחצי שנה), נקבע  
22 כי אין לראות בה כ"דירת מגורים" ולכן סווגה כדירת נופש.
- 23 39. פרופ' אהרן נמדר תומך אף הוא בגישה זו: "לא יהיה זה 'מאולץ' לאמר כי כוונה  
24 סובייקטיבית להשתמש בדירה למגורים הינה הכוונה להשתמש בדירה לצורכי מגורים  
25 בחיי היום-יום הרגילים, ואין השימוש לנופש מהווה שימוש למגורים, ביחוד כאשר  
26 לרוכש יש דירה אחרת שהוא מתגורר בה כל ימות השנה. יתר על כן, אין לאמר כי הכוונה  
27 להשתמש בחלק קטן של השנה בדירה לצורך עצמי, כאשר ברוב השנה משמשת הדירה  
28 להשכרה לצורכי עסק, מהווה כוונה להשתמש בדירה למגורים לפי החוק" (אהרן נמדר,  
29 מס שבח מקרקעין - הפטור לדירת מגורים עמוד 634 (חושן למשפט, 23 מהדורה מיוחדת  
30 (רפורמה), 2014)).
- 31 40. אם נחזור לענייננו, יישום המבחנים הפסיקטיים שנסקרו לעיל מלמד כי לא ניתן לראות  
32 בשימוש שעושה העורר בדירה, אם בכלל, במשך חודשיים-שלושה בשנה, כשימוש



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 ל"מגורים". העורר השתמש בדירה למגורים ארעיים, מזדמנים, שטיבם דומה יותר  
2 לשהות בבית מלון או לשהות בדירת נופש ולא למגורי קבע כדרישת תקנה 12.  
3 מכאן, שלא מתקיימת ההצדקה שביסוד תכלית התקנה למתן ההקלה במס רכישה.  
4 41. העורר ציין שהדירה הייתה סגורה למעט התקופה בה התגורר בה, אולם אין בעובדה זו,  
5 שלא הוכחה, כדי לסייע לו.  
6 גם אם הדירה הייתה סגורה ביתרת ימות השנה, ולא שימשה לשימוש עסקי, אין בכך  
7 רבותא משום שהדרישה בתקנה היא כי הדירה תשמש באופן פוזיטיבי למגוריו האישיים  
8 של העולה.  
9 להבדיל מהגדרת "דירת מגורים מזכה" שבסעיף 49(א) לחוק, הקובעת חזקה לפיה יראו  
10 תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלל כאילו נעשה בה שימוש למגורים, אין בתקנה 12  
11 חזקה דומה. ולא בכדי. מטרת ההקלה שבתקנה 12, כפי שפורט בהרחבה לעיל, היא לסייע  
12 לעולה במגוריו במדינתו החדשה ולכן על העולה להתגורר בדירה בפועל על מנת להצדיק  
13 את ההקלה הניתנת במס רכישה.  
14 באופן דומה, לא יהיה בהשכרת הדירה למגורי צד ג' כדי לסייע לעורר, שכן נדרש שהעולה  
15 עצמו יתגורר בדירה (בהקשר זה נכון לעורר את השאלה אם לא נכון היה שמתקין התקנה  
16 ירחיב את גבולות תקנה 12 גם למקרה בו היה העולה משכיר את דירתו ומתגורר בדירה  
17 אחרת בישראל, סיטואציה שכיחה כשלעצמה).  
18 42. וכאן המקום לסייג כי דברים אלה אינם מכוונים למצב בו עולה חדש החל להתגורר בדירה  
19 מגורי קבע אולם נאלץ, מסיבות כאלה ואחרות, להיעדר מן הארץ. כל עוד מתקיימות  
20 נסיבות שמצדיקות את היעדרותו מהארץ, וכל עוד אין חשש להעדר תום-לב, אין לראות  
21 בהפסקה זמנית של המגורים בדירה כאי עמידה בדרישות התקנה וכל עניין ייבחן לגופו  
22 בהתאם לנסיבותיו הספציפיות ובהתאם לעקרון תום הלב.  
23 בעניין ו"ע (י-ם) 1075/00 רבנו הנרייטה נ' מנהל מס שבח מקרקעין (23.4.2002) (עניין  
24 רבנו הנרייטה) המחלוקת הייתה בשאלה אם הדירה שרכשה העוררת, עולה חדשה,  
25 שימשה אותה למגורים כדרישת תקנה 12. המשיב טען כי העוררת נעדרה לעיתים תכופות  
26 מן הארץ החל מהמועד בו קיבלה את החזקה בדירה. עם זאת, הועדה קיבלה את הסברי  
27 העוררת שנסיעותיה לחו"ל היו לצורך טיפול באמה החולה וכי לא הייתה לה דירה או  
28 עבודה בחו"ל ובעת שהותה שם התגוררה אצל ילדיה ובדירות שכורות. לאור זאת נקבע כי  
29 העוררת עמדה בחובת ההוכחה החלה עליה והיא זכאית ליהנות מההקלה במס רכישה לפי  
30 תקנה 12.  
31 בשונה מעובדות עניין רבנו הנרייטה, העובדות בענייננו שונות בתכלית השינוי. העורר  
32 מעולם לא החל להתגורר בדירה מגורי קבע, מרכז חייו ובית הקבע שלו ושל משפחתו היו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 ונותרו מחוץ לישראל ולמעט הצהרתו על כוונתו העתידית להתגורר בישראל לא מתלווים  
2 אליה צעדים ממשיים להגשמתה.  
3 על רקע זה ימי שהותו של העורר בדירה מלמדים על "הכלל" ולא על "החריג" ולכן לא  
4 ניתן להתייחס לימים בהם שהה מחוץ לישראל כאל היעדרויות מוצדקות.

### "מגורים" תוך פרק זמן סביר נראה לעין

5  
6 43. לטענת העורר אין שום תנאי בלשון התקנה המחייב מגורים בדירה מיד עם רכישתה. לכן,  
7 גם אם ייקבע שהשימוש הנעשה בדירה כיום אינו "שימוש למגורים", די בהצהרתו על  
8 כוונתו להתגורר בדירה בעתיד.

9 44. נשאלת השאלה, תוך איזה פרק הזמן ממועד רכישת הדירה נדרש העולה לממש את  
10 כוונתו להתגורר בדירה דרך קבע?

11 45. בעניין קדושאי נקבע לגבי עולה שרכשה קרקע לצורך הקמת מבנה עסקי כי השיקול של  
12 חלוף הזמן לבדו, הגם שהוא שיקול חשוב, אינו בהכרח שיקול מכריע ויש להביא במניין  
13 השיקולים גם נסיבות נוספות. לדוגמה, אם המערערת הקימה על המקרקעין מבנה שנועד  
14 לעסק, אך הפעלת העסק התעכבה מסיבות סבירות או מסיבות שאינן תלויות בה, הדבר  
15 עשוי להביא למסקנה שבשלב זה לא ניתן לקבוע שתנאי הפטור לא התקיימו, ועדיין אנו  
16 מצויים במסגרת "הזמן הסביר הנראה לעין" למימוש תנאי ההקלה לפי תקנה 12 (שם),  
17 פסקה 15).

18 46. בעניין פרידמן, שדן במשמעות המונח "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, נקבע כי אין  
19 להסתפק בכוונה ערטילאית להתגורר בדירה בעתיד הרחוק אלא "יש לדרוש קשר בין  
20 הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים; לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת  
21 כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל  
22 הפועל" (עניין פרידמן פסקה 8) וכדברי כב' השופט ג' בך (דעת הרוב), אמנם אין צורך  
23 שהדירה תהיה מיועדת לשמש כדירת מגורים לאתגר, אולם על הראיות להצביע על כך  
24 שהדירה מיועדת למגורים "תוך זמן סביר, הנראה לעין" (שם, בעמ' 395).

25 לשאלה מהו אותו "זמן סביר נראה לעין" נקבע בעניין פרידמן כי "התשובה לכך נקבעת  
26 על-ידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם,  
27 לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו סיכוי  
28 שהדירה תתחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי במקרה כזה אין  
29 הדירה 'מיועדת לשמש למגורים' במובן התקנות. אולם כאשר מצהירה סטודנטית, כי  
30 מיד עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, משימה אשר מטבע הדברים מוגבלת היא בזמן,  
31 מתכוונת היא להיכנס לאותה דירה, שהיא דירתה היחידה, ולגור בה, והצהרתה זו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 מתקבלת ככנה בידי כולי עלמא, אזי די בכך בכדי שנוכל לקבוע, כי הדירה 'מיועדת  
2 למגורים... תוך זמן הנראה לעין' (שם, בעמ' 396).
- 3 47. במסגרת דיון קדם המשפט מתאריך 16.4.2018, דהיינו, למעלה מ-3 שנים ממועד רכישת  
4 הדירה, טען ב"כ העורר כי העורר מתכוון להשתמש בדירה למגורי קבע בעוד 4 או 7 שנים,  
5 לאחר שילדיו יסיימו את מבחני הבגרות בצרפת (פרוטוקול מתאריך 16.4.2018 עמוד 3  
6 שורות 16-20).
- 7 ברם, בשלב הסיכומים, העורר זנח את טענתו בדבר כוונתו העתידית להשתמש בדירה  
8 למגורי קבע ובחר לחזור ולהתמקד בטענה כי השימוש שנעשה בדירה ממועד רכישתה ועד  
9 היום עונה לדרישת המגורים שבתקנה 12.
- 10 מכאן, שאין בידי העורר להצביע על מועד עתידי נראה לעין לתחילת מגוריו בדירה דרך  
11 קבע.
- 12 כאמור, חוזה הרכישה של הדירה נחתם בחודש ינואר 2015, ואף לעת הזו בשלב הערעור,  
13 כוונת העורר להתגורר דרך קבע בדירה לא לבשה צורה של מעשים בפועל.
- 14 למותר לציין כי העורר לא הצביע על קיומן של נסיבות מיוחדות המונעות ממנו מגורי קבע  
15 בדירה לעת הזו.
- 16 בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי העורר הגשים את כוונת מגוריו בדירה תוך "זמן סביר  
17 הנראה לעין".
- 18 48. העולה מהאמור, כי אדם שקיבל מעמד של עולה, רכש זירת מגורים וקיבל הקלה ממס  
19 רכישה לפי תקנה 12, אך לא עשה שימוש בדירה למגורי קבע בחלוף זמן סביר ממועד  
20 הרכישה, ואין ביכולתו להצביע על נסיבות המצדיקות זאת, ואף אינו מבהיר את תכניותיו  
21 העתידיות לגבי המגורים בדירה וסיכויי מימושן בפועל, אינו זכאי להקלה במס רכישה  
22 לפי תקנה 12.
- 23 הואיל והבקשה להקלה במס רכישה מכוח תקנה 12 נעשית לרוב מראש על בסיס הצהרת  
24 העולה על כוונתו להשתמש בדירה למגוריו, ובטרם כוונה זו מומשה בפועל, רשאי המשיב  
25 לעשות שימוש בתקנה 28(א) לתקנות מס רכישה, החלה במקרים בהם ניתנה הקלה במס  
26 ולאחר מכן מתברר כי לא התמלאו התנאים לקבלתה, ולגבות מהעולה את מס הרכישה  
27 המלא בנסיבות העניין.
- 28 49. נזכיר כי העורר הגיש את הבקשה לתיקון שומתו העצמית ולקבלת ההטבה לעולה לפי  
29 תקנה 12 בשנת 2017, דהיינו שנתיים לאחר רכישת הדירה, כך שיש באופן התנהלותו  
30 בשנתיים אלו כדי להקרין על כוונתו להשתמש בדירה למגורים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

### משמעות הביטוי "עליה"

- 1
- 2 50. ההקלה במס רכישה לפי תקנה 12 ניתנת רק למי שעונה על הגדרת "עולה" בתקנה.
- 3 "עולה" מוגדר בתקנה כמי שיש בידו אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות או תעודת עולה
- 4 לפי סעיף 3 לחוק השבות או אשרה או רישיון לישיבת ארעי מסוג (א1) (עולה בכח) לפי
- 5 תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל.
- 6 להלן נראה כי הקביעה לפיה, על העולה להשתקע בישראל ולהתגורר בדירה דרך קבע
- 7 כתנאי לקבלת ההקלה במס רכישה לפי תקנה 12, מתחייבת גם ממשמעות מעמדו של
- 8 "עולה".
- 9 51. העורר עלה לישראל מכוח חוק השבות, התש"י-1950.
- 10 חוק השבות קושר את אקט העלייה להשתקעות במדינת ישראל:
- 11 סעיף 2(ב) לחוק השבות קובע כי "אשרת עולה תינתן לכל יהודי שהביע את רצונו להשתקע
- 12 בישראל...". כן נקבע בסעיף 3(א) כי "יהודי שבא לישראל ולאחר בואו הביע את רצונו
- 13 להשתקע בה, רשאי, בעודו בישראל, לקבל תעודת עולה".
- 14 מלשון החוק ניתן ללמוד, אם כן, על קיומו של קשר אינהרנטי בין העלייה לבין ההשתקעות
- 15 בארץ (ראו גם דברי הסבר להצעת חוק השבות, התש"י-1950, ה"ח 48 (27.6.1950)).
- 16 52. בבג"ץ 81/62 ברברה גולן נ' שר-הפנים ו-מנהל המחלקה לעליה ואזרחות, פ"ד טז 1969
- 17 (1962), דובר על מי שקיבלה אשרת עולה על פי בקשתה וזמן מה לאחר מכן הבינה כי מוטב
- 18 היה לה להיחשב כתושבת ארעית, בין היתר, על מנת שתוכל ליהנות מן ההקלות הניתנות
- 19 לפי החוק לעידוד השקעות הון לתושבי חוץ, לכן עתרה לבית המשפט העליון בבקשה
- 20 להורות לשר לבטל את אשרת העולה שקיבלה ולהעניק לה רישיון לישיבה ארעית.
- 21 בית המשפט העליון דחה את בקשתה וקבע: "אין זאת אומרת שיהודי אשר עלה ארצה על
- 22 פי אשרת עולה, או שקיבל תעודת-עולה בהיותו בארץ, לא יוכל לעולם לאבד את המעמד
- 23 שרכש לעצמו עקב היותו עולה. מחוק השבות, סעיף 2(ב), ברור שעליה ארצה משמעותה
- 24 בחוק כמשמעותה בלשון בני אדם, היינו כניסת יהודי לארץ על מנת להשתקע בה לישיבת
- 25 קבע, ועל כן מעמדו של העולה בארץ הוא ממילא מעמד של תושב קבע... אם אותו אדם
- 26 ירד' מן הארץ במובן המקובל של המילה, כלומר ניתק את קשרי המגורים שלו כאן,
- 27 ורכש לעצמו מקום מגורים קבוע בחוץ לארץ בוודאי יוכל לבוא לאחר מכן שנית לארץ
- 28 כתייר או כתושב ארעית". ובהמשך – "עובדה היא שעד היום לא רכשה המבקשת מקום
- 29 מגורים קבוע בחוץ לארץ, ובעלה הוא אזרח המדינה ותושב קבוע בארץ, וכאן ביתם
- 30 המשותף. אין אפוא ספק שכאן 'מכסימום הקשרים הביתיים שלה'..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

- 1 53. והנה, גם בפסיקה מאוחרת יותר נדחו בקשות של פרטים, שהיו זכאים לעלות ארצה מכוח  
2 חוק השבות, לקבל אשרת עליה, לאור העובדה שלא הוכיחו כי בכוונתם להשתקע בפועל  
3 במדינת ישראל:
- 4 בבג"ץ 1292/12 ודים ליבשיץ נ' שר הפנים פסקה 13 (05.03.2014) דן בית המשפט העליון  
5 בעתירה לקבלת אשרת עליה ודחה אותה, בין היתר, הואיל ולא הוכח כי העותר מתכוון  
6 להשתקע בישראל:
- 7 "תנאי מקדמי לזכותו של יהודי לעלות ארצה, הוא הבעת רצון להשתקע בישראל. האם  
8 הביע העותר דגן רצון שכזה? סבורני כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה. העותר אמנם  
9 טען בשפה רפה על כוונתו לחיות בישראל, אולם כלל הנסיבות מעלות ספק ממשי, ודומה  
10 כי הכוונה הנטענת אינה רצינית. העותר מנהל את עסקיו מחוץ לישראל, באוקראינה  
11 ובגרמניה; הוא ומשפחתו, קרי, אשתו ובנו, חיים בגרמניה; העותר הבהיר בדיון לפנינו  
12 כמו גם בהזדמנויות קודמות, כי הקשר עם אשתו חזק ויציב. אין בכוונתו להיפרד ממנה.  
13 משבחר העותר לקשור את גורלו עם אשתו, נתינת אוקראינה, על אדמת גרמניה, לא עם  
14 העותרת, ולא בישראל, אין הוא יכול להלין על החלטת משרד הפנים שלא להעניק לו  
15 מעמד מכוח חוק השבות. כפי שצינו המשיבים, ככל שיחליט העותר בעתיד כי בכוונתו  
16 להשתקע בישראל, ויפנה בבקשה מתאימה לקבלת מעמד עולה, ישו בו גורמי המקצוע  
17 אצל המשיבים ויבחנו את בקשתו מחדש. בתמצית: לנוכח העובדה שלעת הזאת העותר  
18 אינו ממלא אחר התנאי המקדמי על-פי חוק השבות, קרי, הוא אינו מתכוון להשתקע  
19 בישראל, הרי שלא נפל פגם בהחלטה על דחיית בקשתו לקבל מעמד מכוח חוק השבות".
- 20 54. ראו גם בג"ץ (ירושלים) 758/88 ריצ'רד קנדל נ' שר הפנים, פ"ד מו(4) 505, 517 (1992),  
21 שם נדונה עתירה לקבלת אשרת עליה מכוח סעיף 4(א) לחוק השבות ונקבע כי:  
22 "זכויותיה לפי סעיף 4(א) כלא יהודיה הן כזכויות יהודי לפי חוק השבות. כשם שזכותו  
23 של יהודי לקבלת אשרת עולה מוקנית לו אם הביע את רצונו להשתקע בישראל, כן  
24 זכותה תלויה בהבעת רצון כזה. אך בהיותה קטינה, לא די בהבעת רצונה שלה. היא נתונה  
25 לאפוטרופסות של הוריה, הכוללת גם את קביעת מקום מגוריה... לא כל שכן את קביעת  
26 המקום בו תשתקע".
- 27 55. על הדרישה להשתקע בישראל לצורך קבלת מעמד של עולה מעידים גם המסמכים שיש  
28 למלא במסגרת הבקשה לקבלת תעודת עולה. כך, בין היתר, על המבקש אשרת עולה מכוח  
29 חוק השבות להצהיר כי ברצונו להשתקע בישראל לאלתר.
- 30 56. רק על מנת לסבר את האוזן, גם אשרה או רישיון לשיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי  
31 תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974, שמי שמחזיק בהם נחשב בגדר  
32 "עולה" לפי תקנה 12(א)(ג) לתקנות מס רכישה, נועדו לצורך בחינת השתקעות בישראל,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 וזאת ניתן ללמוד מלשון תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל: "מי שזכאי לאשרת עולה  
2 או לתעודת עולה לפי חוק השבות ורוצה לשהות בישראל כדי לבדוק את האפשרות  
3 והתנאים להשתקעות בישראל כעולה, רשאי להגיש בקשה לאשרה ורישיון לישיבת  
4 ארעי מסוג א/1 (עולה בכוח); סך כל תקופות הארכת האשרה והרישיון לא יעלו על חמש  
5 שנים".

6 תקנה 11(ב) לתקנות הכניסה לישראל קובעת כי "תוקפו של רישיון לישיבת ארעי מסוג  
7 א/1 יפקע בהתקיים אחת הנסיבות האמורות בפסקאות (1), (4) או (5) לתקנת משנה (א)  
8 וכן אם בעל הרישיון עזב את ישראל והשתקע במדינה מחוץ לישראל".

9 בהמשך לכך, קובעת תקנה 11א לתקנות הכניסה לישראל כי יראו אדם כאילו השתקע  
10 במדינה מחוץ לישראל אם:

11 (1) הוא שהה מחוץ לישראל תקופה של שבע שנים לפחות ובאשרה ורישיון

12 לישיבת ארעי מסוג א/1 - שלוש שנים לפחות;

13 (2) הוא קיבל רישיון לישיבת קבע באותה מדינה;

14 (3) הוא קיבל את האזרחות של אותה מדינה בדרך של התאזרחות.

15 בפסיקתו של בית המשפט העליון הוטעם כי התנאים בתקנות יוצרים מעין חזקה, הניתנת  
16 לסתירה, המעידה על העברת מרכז החיים אל מחוץ לישראל, מה שעשוי להוביל לפגיעת  
17 אשרת הישיבה בישראל (ע"מ 5829/05 סאלח דארי נ' משרד הפנים פסקה 7  
18 ; ע"מ 3268/14 אכרם עבד אלחאק נ' שר הפנים פסקה 3 (14.03.2017);  
19 בג"ץ 7023/94 פתחיה שקאקי נ' שר הפנים (06.06.1995)).

20 עמד על כך בית משפט העליון כבר בבג"ץ 282/88 מוברק עווד נ' יצחק שמיר, ראש  
21 הממשלה ושר הפנים, פ"ד מב(2) 424 (1988), שם נפסק כי: "רישיון לישיבת קבע,  
22 משניתן, נסמך על מציאות של ישיבת קבע. כאשר מציאות זו שוב אינה קיימת, פוקע  
23 הרישיון מתוכו הוא [...] כאשר מציאות זו נעלמת, אין עוד לרישיון במה שיתפוס, והריהו  
24 מתבטל מעצמו, בלא כל צורך במעשה ביטול פורמאלי [...] 'ישיבת קבע', מעצם מהותה,  
25 משמעותה מציאות חיים" (שם, בעמ' 433; וראו עוד בג"ץ 7603/96 מלאעבי נ' הממונה על  
26 מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד נט(4) 337, 341 (2005)).

27 57. עולה מהאמור, כי משבחר מתקין התקנות לתת את ההטבה במס רכישה למי שקיבל  
28 תעודת עולה או אשרת עולה מכוח חוק השבות או למי שקיבל אשרה או רישיון לישיבת  
29 ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, הוא הביע בכך את  
30 רצונו לקשור בין מתן ההטבה במס לבין השתקעות במדינת ישראל, כנדרש מ"עולה".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 מכאן, שמתן הקלת המס לפי תקנה 12 למי שלא השתקע בפועל בישראל ושמרכז חייו נותר  
2 מחוץ לישראל, כמו בעניינו של העורר, אינו עולה בקנה אחד עם תכלית תקנה 12 להעניק  
3 את ההטבה למי שעונה על מעמד של "עולה".

### 4 התייחסות לטענות נוספות של העורר

5 58. העורר מעלה את השאלות הבאות: מהו פרק הזמן שעל העולה להתגורר בדירה על מנת  
6 שייחשב כעומד בתנאי תקנה 12? בחלוף איזו תקופה רשאי העולה להשכיר את הדירה או  
7 למכור אותה לאחר מבלי שהדבר ייחשב כהפרת תנאי התקנה?

8 59. בחינת הפסיקה מלמדת כי טרם התוו עקרונות ברורים להכרעה בשאלות אלו.

9 60. בעניין עמ"ש (ת"א) 1109/90 דורינה גבריאלה ורנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה  
10 (8.1.1992) נשללה הזכאות להקלה במס רכישה של עולה חדשה שהתגוררה בדירה תקופה  
11 קצרה. באותו מקרה העולה רכשה את הדירה אך מכרה אותה בו זמנית כאשר בהסכם  
12 המכירה נקבע כי מסירת החזקה בדירה תתבצע ארבעה חודשים לאחר מכן. העוררת  
13 התגוררה בדירה בטרם רכשה אותה ונשארה לגור בה ארבעה חודשים לאחר שמכרה אותה  
14 ועד למועד המסירה לרוכש החדש.

15 כב' השופט א' הומינר קבע בדעת רוב כי יש לפרש את המונח "תשמש למגורים" באופן  
16 סובייקטיבי, דהיינו, האם הייתה לעוררת כוונה כנה שהדירה תשמש בעתיד למגוריה:  
17 "כוונתו של מחוקק המשנה, היתה להעניק פטור לעולה, אך ורק באם היתה לזה כוונה  
18 כנה לרכוש דירה'.. על מנת שתשמש... למגוריו. השימוש במילה 'תשמש' כוונתה  
19 שימוש עתידי למגורים, ואם תנאי זה לא נתמלא, הרי אין העולה זכאי לקבל פטור  
20 מתשלום מס רכישה".

21 הואיל והעוררת מכרה את הדירה באותו מועד בו רכשה אותה נקבע כי לא הייתה לה כוונה  
22 כנה להשתמש בדירה למגוריה ולכן היא אינה זכאית להקלה במס רכישה.  
23 לעומת זאת, חבר הוועדה מר אמנון גולן, שהיה בדעת מיעוט, סבר כי תקנה 12 אינה מתנה  
24 את ההקלה בכך שהדירה תשמש למגורים פרק זמן קצוב כלשהו לאחר רכישתה ודי בכך  
25 שבפועל העולה התגורר בשלב מסוים בדירת המגורים.

26 בעניין גוסין הוועדה לא קיבלה את הסברי העורר וקבעה כי אינה מאמינה לו כי התגורר  
27 בפועל בדירה (שם, פסקה 12). נקבע כי אפילו התכוון להתגורר בדירה בעת רכישתה אך  
28 כוונה זו לא מומשה, תהא הסיבה לכך אשר תהא, תישלל זכותו להקלה לפי התקנה.

29 61. בסופו של דבר, ההכרעה בשאלות אלו היא נסיבתית.

30 ככל שקיימות אינדיקציות מחשידות, כגון השכרת הדירה או העברת החזקה בה סמוך  
31 לאחר קבלת ההקלה במס, תגבר הנטייה לשלול את ההקלה. מנגד, סיבות סבירות או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 נסיבות של כוח עליון עשויות להצדיק את מכירת הדירה גם לאחר פרק זמן קצר יחסית,  
2 כמו גם את עיכוב תחילת מגורי העולה בדירה.  
3 טוב יעשה מתקין התקנות אם יידרש לעניין זה, בתוך שאר העניינים הטעונים בדיקה  
4 בתקנה עליהם הצבענו לעיל, ויבהיר את פרק הזמן שנדרש מהעולה להתגורר בדירה כתנאי  
5 לקבלת ההקלה במס רכישה.  
6 62. העורר טוען כי עמדת המשיב לפיה, זכאות העולה להקלה במס מותנית בהעתקת מרכז  
7 חייו לישראל, היא שגויה. לטענתו, אין כל זכר בלשון תקנה 12 לדרישה כי העולה ייחשב  
8 "תושב ישראל". כאשר רצה המחוקק להתנות את שיעורי מס הרכישה המוטבים לדירה  
9 יחידה בהיותו של הרוכש "תושב ישראל", ידע לעשות זאת, כפי שעשה בסעיף 9(ג1)(2)  
10 לחוק.  
11 מבלי להיכנס להבדלים בין הדרישה כי העולה ייחשב "תושב ישראל" לבין הדרישה כי  
12 הדירה "תשמש למגורי העולה", בחינה שאינה נצרכת בנסיבות ענייננו, די בכך שאצין כי  
13 העורר אף לא עמד בדרישה כי הדירה תשמש דרך קבע למגוריו. עם זאת, צודק המערער  
14 כי קביעה לפיה ההקלה בתקנה 12 מותנית בהיות העולה "תושב ישראל" עשויה להפר את  
15 האיזון הדק הקיים כיום בין ההקלה במס רכישה הניתנת לעולה לפי תקנה 12 לתקנות  
16 מס רכישה לבין ההטבה הניתנת לתושב ישראל הרוכש את דירתו היחידה בישראל לפי  
17 סעיף 9(ג1)(2) לחוק, עד כדי איון ההטבה לפי תקנה 12 במקרה בו העולה רוכש את דירתו  
18 היחידה בישראל (כאשר שווי הדירה אינו עולה על כ- 5 מיליון ש"ח) והותרת התקנה  
19 רלוונטית רק ברכישת דירתו השנייה של העולה, כל זאת בניגוד לתכלית התקנה לסייע  
20 לעולה דווקא בצעדיו הראשונים בישראל, עת הוא מסתגל לחייו החדשים בה.

21 **סוף דבר**  
22 לאור כל הטעמים המפורטים לעיל, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר.  
23 מאחר שהצדדים הגיעו להסכמות עובדתיות וייתרו את הצורך בשמיעת ראיות, אציע להעמיד  
24 את סכום ההוצאות המשפטיות שיושת על העורר על סך של 20,000 ש"ח. סכום זה יישא  
25 הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום.

26  
27 **רו"ח מיכה לזר, חבר הוועדה**  
28 אני מצטרף להחלטת יו"ר הוועדה.

29  
30 **רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה**  
31 קראתי בעיון רב את חוות דעתה המלומדת והמנומקת היטב של חברתי כב' יו"ר הוועדה  
32 השופטת ירדנה סרוסי ואני מצטרף לתוצאה אליה הגיעה לפיה יש לדחות את הערר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 18-03-29881 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

1 הגדרת "דירת מגורים" לצרכי מס רכישה טומנת בחובה שני אלמנטים מצטברים. האחד –  
2 האלמנט האובייקטיבי במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים וזאת מנקודת מבטו של  
3 האדם הסביר, והשני – האלמנט הסובייקטיבי הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש  
4 למגורים שיעשה בדירה (ראה ע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח – מיסים א/6).  
5 אין ספק כי במקרה דנן מתקיים האלמנט האובייקטיבי, אך עולה השאלה האם מתקיים גם  
6 האלמנט הסובייקטיבי.

7 הן הפסיקה (כולל בית המשפט העליון) והן הספרות המקצועית בדיעה שיש לתת למונח  
8 "מגורים" את המובן הפשוט והרגיל כפי שמקובל בלשון בני אדם, לפיו המונח "מגורים" נקשר  
9 עם **מגורי קבע יום יומיים ולא מגורי ארעי**.

10 כך גם במקורות בספר בראשית יז', ח' מבטיח הקב"ה לאברהם אבינו **"ונתתי לך ולזרעך**  
11 **אחריך את ארץ מגורידך, את, את כל ארץ כנען לאחוזת עולם"**.

12 במקרה דנן אין לומר כי העורר השתמש בדירה שרכש בישראל למגורי קבע. מגורים של 60  
13 יום בשנה (בממוצע) כאשר ביתר התקופה "גר" העורר בצרפת והדירה בישראל עומדת ריקה  
14 אינה "מגורי קבע". מבחינת רוכש הדירה (העורר) המדובר למעשה בדירת נופש (אם כי הדירה  
15 איננה "דירת נופש" במובנה הרגיל) העומדת לרשותו כאשר הוא מבקר בישראל וביתר הזמן  
16 היא עומדת ריקה. אומנם, לצורך מס הרכישה המבחן הקובע הוא מבחן הכוונה ביום הרכישה,  
17 אך נדרש שיהיה קשר בין הרכישה לבין מימוש הכוונה (ראה פס"ד דליה פרידמן – ע"א  
18 278/84), מבחינת "סופו מעיד על תחילתו".

19 במקרה דנן, לא היתה מחלוקת כי העורר ומשפחתו לא עמדו במבחן התושבות, מרכז חייהם  
20 המשיך להיות בצרפת ומקום מגוריהם הקבוע נותר בצרפת (זה כבר כ- 4 שנים מיום שהדירה  
21 נרכשה). יתירה מזו, העורר גם אינו יכול לנקוב במועד בו יעבור להתגורר עם משפחתו בדירה  
22 שנרכשה (ראה כתב פלוגתאות ומוסכמות).

23 פרשנות זו האמורה לעיל עולה בקנה אחד עם תכלית חקיקת תקנה 12 שמטרתה לסייע לעולה  
24 ולמשפחתו להשתקע בישראל ולהתגורר בפועל בדירה.

27 **לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.**

28  
29 ניתן היום, ט"ז טבת תשע"ט, 24 דצמבר 2018, בהעדר הצדדים.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 דצמבר 2018

ו"ע 29881-03-18 אלל נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב

---

צבי פרידמן, רו"ח

חבר

---

מיכה לזר, רו"ח

חבר

---

ירדנה סרוסי,

שופטת יו"ר