כיצד בוחנים זכאותו של "עולה חדש" להטבה במס הרכישה?

כידוע, מחוקק המשנה התקין את תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 שכותרתה: "פטור לעולה" (להלן: "התקנה"). כותרת התקנה מטעה, כיוון שאינה מעניקה פטור ממס רכישה אלא הקלה בשיעורי מס הרכישה שמטרתה להיטיב עם עולה חדש בבואו לרכוש דירת מגורים, בית עסק או קרקע פנויה.

לגבי רכישת "דירת מגורים" התקנה קובעת כי ההטבה תוענק רק במקרה בו דירת המגורים נרכשה "על מנת שתשמש למגורי העולה".

הסוגיה של הכוונה והשימוש בפועל של הדירה למגורי העולה נבחנה לאחרונה בו"ע גרגורי אלל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (ו"ע 29881-03-18, נפסק ב-24/12/18) (להלן: "פרשת אלל").

החשיבות בקריאה, הבנה וניתוח פסיקת הועדה בפרשת אלל היא בכך שכבוד השופטת ירדנה סרוסי עורכת סקירה מקיפה על כל ההיבטים הקשורים ביישום התקנה, לרבות: האם כל "עולה" זכאי ליהנות מההטבה, מי נחשב "עולה" הזכאי להטבה, מה נדרש מהעולה כדי לעמוד בהוראות התקנה, האם ומתי ניתן לשלול מעולה את ההטבה? ועוד.

העובדות

1. ב-31/5/2013 רכש מר אלל (להלן: "העורר") דירת מגורים ברח' נס ציונה בת"א תמורת 4 מ' ש"ח (להלן: "הדירה").
2. מענו הרשום במרשם האוכלוסין היה – רח' שבזי 30 בת"א. כאשר הדירה ברח' שבזי נרכשה ע"י העורר במהלך שנת 2008 והועברה ללא תמורה לאמו בתחילת שנת 2014.
3. העורר דיווח על עסקת רכישת הדירה, תוך ציון העובדה כי אין מדובר בדירה יחידה.
4. ב-30/4/2015 העורר קיבל מעמד של "עולה".
5. העורר ומשפחתו לא עלו לישראל, ונותרו להתגורר בצרפת.
6. העורר ומשפחתו דחו מועד עלייתם לישראל, אך נוהגים להגיע לישראל מידי פעם.
7. בעת ביקוריהם בישראל הם מתגוררים בדירה, ובשאר הזמן הדירה נותרת ריקה.

8. העורר לא יכול להתחייב מתי יעבור להתגורר עם משפחתו בדירה, באורח קבע.
9. בשנים 2015, 2016 ו- 2017 שהה העורר בישראל 80 ימים, 65 ימים ו- 40 ימים, בהתאמה.
10. במהלך 2017 הגיש העורר בקשה לקבלת ההטבה במס רכישה בהתאם להוראות התקנה.
11. מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (להלן: "המשיב") סירב להתיר לו ליהנות מההטבה הגלומה בתקנה.

הסוגיה שבמחלוקת

האם בהתאם לעובדות זכאי העורר לחישוב מס הרכישה בהתאם לתקנה?

וביתר פירוט, המחלוקת היחידה בין הצדדים נוגעת לשאלה, האם מתקיים התנאי שבתקנה לפיו על הדירה לשמש "למגורי העולה", וזאת לאור העובדה כי ימי השהייה של העורר בישראל בשנים 2015-2017 המגיעים כדי 60 ימים בשנה בממוצע.

ניתוח מקיף של הסוגיה שבמחלוקת

תקנה 12

המסגרת הנורמטיבית

1. יו"ר ועדת הערר, כבוד השופטת ירדנה סרוסי מתארת את הוראות סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק" או "חוק המיסוי") הקובעות את החיוב במס הרכישה, ובהמשך מצטטת את הוראות התקנה.



2. כבוד השופטת מסבירה כי ישנם הבדלים מהותיים בין הוראות סעיף 9 לחוק לבין הוראות התקנה, ואחד ההבדלים המהותיים הינו עצם העובדה כי שיעורי מס הרכישה המוטבים לרוכש "דירה יחידה" ניתנים רק ל"יחיד תושב ישראל" כאשר התנאי להקלה המנויה בתקנה הוא שהדירה תשמש "למגורי העולה" ולא נדרש כלל שהעולה יחשב כ"תושב ישראל".

3. אין עוררין, כי כדי ליהנות מהוראות התקנה הדירה "תשמש למגורי העולה". כבוד השופטת אף מתארת הדיונים שנערכו בקשר לתקנה בוועדת הכספים ומסכמת שהמחוקק, באמצעות התקנה, ביקש להשיג שתי תכליות: "עידוד העלייה לישראל וההשתקעות בה והשנייה, מתן סיוע סוציאלי לעולה החדש בצעדיו הראשוניים בישראל", והיא מסכמת ואומרת – "על מנת להגשים תכליות אלה נדרש כי העולה יתגורר מגורי קבע בדירה הנרכשת".

4. כבוד השופטת אף מצטטת את ההלכה שנקבעה בעליון בפרשת פדר (ע"א 3207/93), שם דנו בזכאותו של עולה ליהנות מההקלה המוענקת מכח התקנה, וכבוד הנשיא ברק קבע כי – "התכלית הינה לסייע לעולה 'בפועל' שבא לישראל, השתקע בה, ולא עזב אותה במשך שנים מספר. התכלית אינה לסייע לעולה שטרם גיבש דעתו והוא בא לישראל ויוצא ממנה וחוזר אליה".

5. כבוד השופטת אף מצביעה על ההבדל המהותי בין הדרישה המצויה בסעיף 9 לחוק שהדירה תהא “מיועדת לשמש למגורים“, לעומת הדרישה בתקנה כי הדירה “תשמש למגורי העולה“.

מן הכלל אל הפרט

6. מהניתוח עולה שעל הדירה לשמש את העולה, כעת יש לבחון הסוגיה: האם ימי שהייתו של העורר בדירה לאורך השנים, אכן מקיימת את דרישת התקנה שהדירה אכן “שימשה” אותו למגוריו.

7. כבוד השופטת מצינת כי לא הוסכם בין הצדדים, האם בימי שהותו בישראל הוא אכן עשה שימוש בדירה (לא הוגש תצהיר ולא כל מסמך אחר, ואף כתובתו לא היתה הכתובת של הדירה). מעבר לכך, העורר לא צרף כל אסמכתא המוכיחה כי אכן התגורר בדירה בפועל בימי שהותו בישראל. וכבוד השופטת מתארת מה היה מניח דעתה: “העורר יכול היה להוכיח כי רכש רהיטים לדירה, כי העביר אליה את חפציו האישיים, כי העביר על שמו את חשבונות הארנונה, החשמל והמים, העורר יכול היה להציג תצהיר של שכן בבניין וכיו”ב“.

8. אולם, להשלמת הדיון, היא מוכנה להניח כי העורר אכן התגורר בדירה במהלך שהותו בישראל, או אז היא נשאלת השאלה: “האם די ב-60 ימי השהות של העורר בדירה בכל שנה, במשך ארבע השנים שחלפו ממועד רכישתה, כדי לענות על תנאי “המגורים” הנדרש בתקנה 12?“._

משמעות המונח “מגורים”

המסגרת הנורמטיבית –

9. כבוד השופטת מתארת מספר הלכות משפטיות שיכולות ללמדנו, כי הפירוש ההגיוני למונח “מגורים” הינו – חיי שגרה בדירה. הכוונה למגורי קבע יום-יומיים ולא למגורים ארעיים, או מזדמנים אשר דומים יותר לשהייה בבית מלון לצורכי נופש.

10. לביסוס עמדתה, כבוד שופטת מפרטת הלכות שנקבעו בפסיקה לגבי “דירות נופש”. שם נקבע, כי מגורים של חודשיים בשנה בדירה אינם מהווים “מגורים”, ולכן לא ניתן לומר על דירת הנופש כי היא “מיועדת לשמש למגורים”, ולאור זאת גם אינה זכאית להטבה בשיעורי מס הרכישה המוענקים ל”דירת מגורים”.

11. לבחינת המושג “מגורים” נקבעו ארבעה מרכיבים:

א. אופי השימוש בדירה.
ב. אינטנסיביות השימוש ע"י משתמש מסוים.
ג. אורכה של תקופת השימוש.
ד. תדירות השימוש.

12. יכולה להישאל שאלה: ממתי על העולה לממש את הדירה למגורים? האם חלה חובה להתגורר בדירה מיום שהעולה הפך לבעלים, או שמא יתכן מצב בו המגורים ידחו, או מספיקה אף הצהרה של העולה על כוונתו להתגורר בדירה, ועדיין יראו בעולה כעומד בדרישות התקנה.

13. נקבע כבר בפסיקה, כי נדרש קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים. כלומר, מצד אחד אין דרישה שהמגורים יחלו לאלתר, ואולם מצד שני יש לראות כי לעולה קימת כוונה ממשית להתגורר בדירה "תוך זמן סביר הנראה לעין".

מן הכלל אל הפרט

14. להבדיל מדירות נופש בהן המגורים הארעיים נכפים על הבעלים (מכח החוק והחוזה), במקרה הנדון העורר בחר שלא להשתמש בדירה באופן יום יומי, עת המשיך להתגורר בצרפת.

15. כבוד השופטת קובעת, כי יישומם של המבחנים שנקבעו בפסיקה, ואשר נסקרו לעיל, מלמד כי השימוש שעושה המערער בדירה (חודשיים - שלושה בשנה) לא יכול להיחשב כ-"שימוש למגורים".

16. העורר עשה שימוש בדירה למגורים ארעיים, מזדמנים, הדומים יותר לשהות בדירת נופש או בבית מלון ולא שימוש שעושים בדירה ה"משמשת למגורים".

17. כבוד השופטת מסבירה, כי להבדיל ממקרים אחרים בחוק המיסוי, גם אם הדירה הייתה סגורה ביתרת ימות השנה, ולא שימשה לשימוש עסקי, אין לראות בעובדה זו "כאילו" הדירה ממלאת את הוראות התקנה, הכוונה היא ש- "הדירה תשמש באופן פוזיטיבי למגוריו האישיים של העולה".

18. להשלמת התמונה כבוד השופטת מסבירה כי גם אם הדירה היתה מושכרת לצד ג', לא ניתן לראות בה כדירה העומדת בהוראות התקנה. בהקשר זה היא תוהה שמא ראוי היה שהמחוקק היה מרחיב גבולות התקנה ומאפשר מצב בו העולה משכיר דירתו ושוכר אחרת במקומה.

19. במקרה הנדון, הדירה נרכשה ב - 1/2015 ועד למועד הערעור (תום 2018) העורר טרם עשה מהלכים שיוכיחו שהכוונתו אכן להשתמש בדירה למגורים. עוד מוסיפה כבוד השופטת, כי העורר לא הצביע על קיומן של נסיבות מיוחדות המונעות ממנו מגורי קבע בדירה.

20. לאור כל האמור לעיל, כבוד השופטת קובעת – "בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי העורר הגשים את כוונת מגוריו בדירה תוך "זמן סביר הנראה לעין "".

משמעות הביטוי "עליה"

המסגרת הנורמטיבית –

21. התקנה מעניקה ההקלה במס הרכישה רק למי שעונה על הגדרת "עולה" המוגדרת בתקנה.

22. התקנה מגדירה "עולה" כמי שיש בידו אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות או תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות או אשרה או רישיון לישיבת ארעי מסוג (א1) (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל.

23. וכן, הציפיה היא שהעולה אכן ישתקע בישראל, יתגורר דרך קבע בדירה, וזאת כתנאי לקבלת ההטבה במס הרכישה לפי הוראות התקנה.

24. כבוד השופטת מביאה ציטוטים מהלכות שנקבעו ע"י בית המשפט, ומסכמת ואומרת שאף במסמכים שהעולה ממלא בעת הגשת בקשתו לקבלת תעודת עולה עליו – "להצהיר כי ברצונו להשתקע בישראל לאלתר".

25. לאור האמור, מתקין התקנה התכוון להעניק את ההטבה במס רכישה רק ל"עולה" שיביע רצונו וכוונתו להשתקע בישראל.

26. ראוי להזכיר כי אם העולה לא מילא את תנאי התקנה, מנהל מיסוי מקרקעין רשאי לפעול לגביית מלוא מס הרכישה לפי תקנה 28(א) לתקנות מס הרכישה.

מן הכלל אל הפרט

27. העורר, גם לאור חלוף שנים ממועד רכישת הדירה, לא השתקע בפועל בישראל ומרכז חייו נותר מחוץ לישראל, דבר שאינו עולה בקנה אחד עם תכלית התקנה שמטרתה להעניק את ההטבה במס הרכישה רק למי שעונה על

מעמד של "עולה"._

נפסק

הועדה פסקה (פה אחד) – הערר נדחה!
העורר אינו זכאי ליהנות מההטבה במס רכישה המוענקת ל"עולה".

סיכום, ניתוח ויישום

1. התקנה מיועדת להעניק הטבה במס הרכישה ל"עולה".
2. להבדיל מההטבה במס רכישה (לדירה יחידה) המוענקת ל"תושב ישראל", התקנה אינה מחיבת שהעולה הינו "תושב ישראל" בעת הרכישה.
3. הדירה הנרכשת בגינה מבוקשת ההטבה הגלומה בתקנה – חייבת לשמש למגוריו של העולה.
4. "עולה" שעשה שימוש בהטבה הגלומה בתקנה, קימת לגביו ציפיה שבתוך זמן סביר ממועד הרכישה הוא יעשה שימוש בדירה לשם מגוריו.
5. כתמיד, סוף מעשה במחשבה תחילה, כיועצים ו/או כמלווים את העסקאות, עלינו לסקור בפני הלקוחות את כל האפשרויות, כדי שהם יוכלו לקבל החלטות מושכלות.

- המאמר מיועד לידיעה בלבד, ואין לראות בו חוות דעת או הנחיה לפעול על פיו ללא יעוץ משפטי ומקצועי.