

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

מקרקעין מוגדר בסעיף 1 לחוק כתושב ישראל לצרכי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ובלשון ההוראה עצמה "תושב ישראל" - כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, בשינוי זה: בכל מקום, במקום "פקיד השומה" יקראו "המנהל". בהתאמה "תושב חוץ" מוגדר בחוק "כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה.

דהיינו, הגדרות "תושב ישראל" ו"תושב חוץ" לצרכי החוק שואבות את חיותן מהגדרות הפקודה. מטעמי סבירות והרמוניה חקיקתית מתבקש אפוא כי אותם הכלים והפרשנויות של בתי המשפט ורשות המסים עצמה שניתנו במהלך השנים לקביעת תושבות היחיד לצרכי הפקודה, יחולו גם לצרכי מיסוי מקרקעין. זאת לרבות ביחס לשאלת מועד ניתוק התושבות או מועד החזרה לישראל של היחיד במהלך שנת המס.

חשיבות ההגדרות לעניין החוק באה לידי ביטוי בעיקר בכל הקשור להטבות במס רכישה ביחס לדירת מגורים יחידה ולהטבות במס שבח ביחס לדירת מגורים מזכה שעוצבו במסגרת תיקון 76 לחוק. כך הוראת סעיף 9(ג1)(2) לחוק מתנה את הזכאות בשיעורי מס רכישה מופחתים בגין דירת מגורים יחידה בכך שהרוכש הינו יחיד "תושב ישראל" ובלשון ההוראה: "על אף הוראות פסקה (1), יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו (בפסקת משנה זו - הדירה), והתקיים בו אחד מאלה:". בהתאמה, סעיף 49א לחוק מתנה ככלל קבלת פטור

"הרהורים על הצהרות המס המיותרות שנדרשות על ידי מיסוי מקרקעין לעניין תושבות יחיד בעת רכישה ומכירה של דירת מגורים"

פתח דבר

חוק מיסוי מקרקעין מתנה קבלת הטבה בדמות מס רכישה בשיעור מופחת בעת רכישת דירת מגורים יחידה או בפטור ממס שבח בעת דירת מגורים יחידה בכך שהיחיד תושב ישראל לצרכי מס. לשון החוק אינה דורשת כי עושה הפעולה יהיה תושב ישראל בכל שנת המס אלא במועד ביצוע הפעולה. ואולם, בטפסי הדיווח למיסוי מקרקעין (מש"ח) רשות המסים אינה מסתפקת בשאלה אם בעת ביצוע העסקה היחיד הוא תושב ישראל לצרכי מס אלא דורשת בליל של הצהרות מעת עושה הפעולה שבינן לבין דרישות החוק בעת ביצוע העסקה אין דבר. מעבר לעובדה שאין זה ראוי כי רשות מנהלית תדרוש הצהרות מיותרות מהציבור, יש בהצהרות אלו כדי להטעות את הציבור הרחב ואת ציבור המייצגים ועל כן ראוי לדעתנו לתקן ויפה שעה אחת קודם. על כך ברשימה זו.

על תושבות של יחיד לעניין חוק מיסוי מקרקעין והטבות המס הנגזרות

החל מתיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") שנכנס לתוקפו ביום 1 באוגוסט 2013, "תושב ישראל" לצרכי חוק מיסוי

הגדרת "תושב" כוללת גם שתי חזקות טכניות - מספריות במהותן. בהתקיימות אחת מהן יראו את מרכז חייו של היחיד בשנת המס בישראל: הראשונה, אם שהייתו במרבית ימות השנה, קרי 183 ימים ומעלה במהלך שנה קלנדרית, הייתה בישראל. השנייה, אם שהה בישראל לפחות 425 ימים בשלוש שנות המס (השנה הנבחנת והשנתיים שקדמו לה), מתוכם לפחות 30 ימים בשנת המס הנבחנת. חשוב להזכיר כי החזקות ניתנות לסתירה באמצעות הפן המהותי של מבחן מרכז החיים. דהיינו, גם אם הן מתקיימות, רשאים הן היחיד והן פקיד השומה ולצרכי החוק, מנהל מיסוי מקרקעין, להוכיח באמצעות מבחני המשנה המהותיים כי מרכז חייו של היחיד אינו נמצא בישראל לצרכי מס. כמו כן, נזכיר כי הפקודה אינה מסדירה מהו יום ניתוק התושבות לצרכי מס, קרי מתי תושב ישראל לצרכי מס הופך לתושב חוץ. יחד עם זאת, הגדרת "תושב חוץ" בפקודה כוללת שתי חלופות. האחת, "מי שאינו תושב ישראל", קרי מי שמרכז חייו אינו נמצא בישראל. השנייה, מי ששהה בשנתיים הראשונות מעל 183 ימים מחוץ לישראל ובשנתיים שלאחר מכן מרכז חייו לא היה בישראל. דהיינו, מבחן ארבע שנותי. בהתאמה הפקודה גם אינה מסדירה את מועד החזרה של יחיד לישראל. בהקשר של "תושב חוזר ותיק" או "תושב ישראל לראשונה" נקבע בחוזר מס הכנסה **1/2011** כי יהיה זה המוקדם ככלל מבין יום סיווגם כ"תושב חוזר" או "עולה חדש" לפי מבחני משרד הקליטה לבין המועד בו עומד לרשותם בית המשמש למגוריהם הקבועים. כלומר, אין כל הכרח כי יחיד ייחשב לתושב

ממס שבח (במסגרת הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1 לחוק) למוכר דירת מגורים מזכה, בין היתר בכך שהמוכר הינו תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינת תושבותו ובלשון ההוראה: **"תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור ממס במכירתה. לעניין סעיף קטן זה, יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור."** לעניין דרכי ההוכחה העומדות לתושב חוץ על מנת להראות שאין לו דירת מגורים במדינת תושבותו ראו תוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2013. ברורה לנו אפוא חשיבות ההגדרה של "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" בפקודה לצרכי הזכאות בהטבות המס הניתנות ביחס לרכישה ולמכירה של דירת מגורים בחוק. על כך להלן:

על תושבות, מועד ניתוק התושבות ומועד החזרה

לישראל לצרכי מס הכנסה

כידוע, תושבות לצרכי מס לפי הפקודה תיבחן על פי מבחן "מרכז החיים" על הרובד האובייקטיבי (בית קבע, מקום משפחה קרובה, אינטרסים כלכליים, אינטרסים עסקיים, אינטרסים חברתיים), הכמותי והסובייקטיבי שמרכיבים אותו (להרחבה ראו [רשומון מס מס' 131](#)).

בית המשפט כי המערער ניתק את תושבותו הישראלית במועד ספציפי במהלך שנת המס, כדלקמן:

"מן הטעמים שפורטו לעיל הייתי קובע כי המערער חדל להיות תושב ישראל במועד מוקדם יותר... הוא יצא ביום 24.5.2005 ולא שב לישראל במהלך שנה שלמה... על כן הייתי קובע כי תושבותו של המערער (אשר חודשה בשנת 1999) הופסקה שוב ביום 24.5.2005 (מועד הסמוך לעזיבת גרושתו ובנותיו)". משמע, בית המשפט מסכים להכיר במועד העזיבה של הנישום לצרכי מס, ביום מסוים במהלך שנת המס. יצוין לעניין זה, כי פקיד השומה באותו עניין אף ציין בנימוקיו, כי מועד העזיבה של היחיד היה ביום 18.12.2006. אומנם עמדתו של פקיד השומה נדחתה על ידי בית המשפט ומועד העזיבה הוקדם כאמור בשנה וחצי, אך עמדה זו עולה בקנה אחד עם הטענה, כי ניתן לנתק תושבות בכל עת במהלך שנת המס ובלבד שמועד העזיבה נתמך על ידי מבחן מרכז החיים.

דומה שגם רשות המסים מקבלת עיקרון זה. לא בכדי, **חוזר 1/2011** מציין כי לאור החלופה השנייה לתושב חוץ, יחיד אשר שהה בשנת העזיבה מעל 183 מחוץ לישראל ועמד בכל שאר התנאים של ההגדרה, ינתק את תושבותו במועד העזיבה, קרי במועד מסוים במהלך השנה ולא מתחילת השנה: "**אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים הרי שמניין ארבע השנים יחל כאמור לעיל בשנת העזיבה, ואולם יום ניתוק התושבות ייקבע ליום בו עזב את ישראל ולא**

ישראל במהלך כל שנת המס ובהחלט ניתן לראות ביחיד כמי שניתק את תושבותו לצרכי מס או חזר לישראל במהלך שנת המס.

תימוכין לכך ניתן למצוא בעניין **תלמי** (ע"מ 24557-02-15) אשר דן בין היתר בשאלת מועד חזרתו של המערער לישראל כתושב חוזר ותיק. פקיד השומה טען כי המערער שב לישראל בתחילת חודש ינואר 2007, בעוד שהמערער טען כי הפך לתושב ישראל ביום 1 ביולי 2007. לצורך הכרעה במחלוקת, בחן בית המשפט את רישומי משרד הפנים וטבלת ימי שהייה שהציג המערער באופן מדוקדק הן בראייה רב שנתית והן בבחינת ימי שהייה במסגרת חודשי השנה הרלוונטית. בראייה רב שנתית מצא בית המשפט כי בעוד שבשנת המס 2006 שהה המערער 228 ימים מחוץ לישראל הרי שבשנים לאחר מכן - 2007 עד 2010 - שהה המערער מחוץ לישראל 126, 66, 56 ו- 29 ימים בהתאמה. במסגרת הבחינה הפנים שנתית נמצא כי בעוד שבחצי שנה הראשונה של שנת 2007 שהה המערער כמחצית מהתקופה בישראל ומחצית מהתקופה בחו"ל וזאת על רקע פטירתו של אמו בישראל, הרי שבחודש יוני כבר שהה המערער בישראל - 26 ימים, ובמחצית השנייה של השנה שהה 132 ימים בישראל. לאור הניתוח האמור, קיבל בית המשפט את טענתו של המערער וקבע כי המערער הגיע לישראל ביום 1 ביולי 2007, שהיה גם מועד תחילת עבודתו מישראל.

גם ביחס למועד ניתוק תושבות, בתי המשפט קיבלו את הטענה כי ניתק לנתק תושבות במהלך השנה. כך בפסק הדין בעניין **קניג** (ע"מ 31489-01-13) קבע

- וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל, התשס"ו – 2006);
3. בשנת מכירת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
4. בשנת מכירת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
5. בשנת מכירת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
6. ...
7. בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
8. אני מתחייבת כי אם יחול שינוי כלשהוא באחד או יותר מהתנאים לעיל, בשנת מכירת הדירה, אעדכן את מנהל מס שבח באופן מיידי בדבר השינוי.
- כמו כן המוכר נדרש להצהיר כי ידוע לו "כי הצהרה זו והשומה שתקבע לי במס שבח, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע ע"י פקיד השומה".
- הצהרה דומה בשינויים המחויבים נדרשת על ידי הרוכש במסגרת אותו טופס (7000), אשר מבקש לקבל שיעורי מס רכישה מופחתים בגין דירת מגורים יחידה.

לתחילת שנת המס בה שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים".

ניתן היה לשער כי עמדה זו תנחה גם את רשויות מיסוי מקרקעין לצרכי קביעת התושבות של היחיד במועד הרכישה או המכירה של דירת המגורים היחידה בישראל, האומנם?

הצהרות הנדרשות לעניין תושבות היחיד במסגרת

הדיווח למיסוי מקרקעין (המש"ח)

כידוע בעת מכירת דירת המגורים בישראל, בהתאם לסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין הן המוכר והן הרוכש נדרשים למסור הצהרה למנהל על ביצוע העסקה. בהתאמה טופס 7000, אשר מיועד להגשת הצהרה על מכירה/רכישה של דירת מגורים מזכה ללא זכויות בנייה, דורש בין היתר מן המוכר כתנאי לקבלת פטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה (באחד ממסלולי הפטור הקבועים בפרק חמישי 1 לחוק) להצהיר בין היתר על ההצהרות הבאות (להלן: "הצהרות התושבות"):

"אני מצהיר/ה בזה כי אני תושב ישראל כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה ואני עומד/ת בתנאים הבאים:

1. בשנה בה מכרתי את הדירה, איני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
2. בשנת מכירת הדירה, אשהה בישראל מעל 183 ימים, ולא יחולו עלי תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל

הבעיה היא שהצהרות אלו עלולות ליתן את הרושם המוטעה כי יחיד שעוזב את ישראל במהלך שנת המס אינו זכאי לקבלת פטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה אם ישהה בישראל פחות מ-183 ימים בשנת המס, או יטען כי מרכז חייו אינו בישראל ממועד העזיבה באותה שנת המס. באופן דומה, משתמע מהצהרות התושבות כי יחיד שחזר לישראל עם משפחתו בחלקה השני של שנת המס ורכש דירה יחידה עם שובו במהלך אותה שנת מס, אינו זכאי לכאורה למדרגות מס רכישה מוטבות מן הטעם ששהה בישראל פחות מ-183 ימים באותה שנת מס, או יטען כי היה תושב חוץ לצרכי מס לפני מועד החזרה. בשלב זה כבר ברור שאין לכך כל אחיזה בלשון החוק ובעמדת בתי המשפט וחוזר 1/2011. גם ניגוד האינטרסים שקיים לכאורה בין פקיד השומה שמעוניין לראות ביחיד כתושב ישראל לאורך כל שנת המס על מנת שידווח על הכנסותיו בישראל, לבין מנהל מיסוי מקרקעין אשר מעדיף לראות ביחיד כמי שאינו תושב ישראל על מנת שלא יהיה זכאי להטבות במס רכישה ומס שבח, אינו יכול להוות הצדקה לדרישות חסרות בסיס מצד מנהל מיסוי מקרקעין. בסופו של יום כאמור שניהם חוסים תחת קורת הגג של רשות המסים.

לסיכום הדברים, נדרש אם כן לטעמנו שינוי מהותי בהצהרות התושבות אשר ישקף נאמנה את הוראות החוק מחד ולא יטעה את הציבור מאידך. רשות המסים מחויבת לכך מכוח היותה רשות מנהלית ונאמנה של הציבור ודומה כי הדברים מקבלים משנה תוקף במהלך ימים טרופים אלו.

ביקורת, תהיות והצעה לשינוי של הצהרות התושבות

עיון בהצהרות אלו מגלה חיש מהר כי אין ברובן כל צורך לצרכי קביעת השומה של היחיד במס שבח או במס רכישה בהתאם לחוק. החוק דורש כי בעת המכירה, המוכר או הרוכש, לפי העניין, יהיו תושבי ישראל, אך אין כל דרישה שלאחר ביצוע הפעולה וכל שכן לאורך כל שנת המס הם יהיו מחויבים להיות תושבי ישראל. יתרה מזאת, ראינו כי הן בתי המשפט והן רשות המסים מכירים בשינוי תושבותו של היחיד במסגרת שנת המס. על כן, ברי כי הדרישה לשהייה של 183 ימים ומעלה בישראל אין בה כל צורך והיא מיותרת לחלוטין. באותה מידה גם הדרישה שמרכז החיים של היחיד יהיה בישראל בשנת המכירה או הרכישה אינה רלוונטית לקבלת הפטור וכך גם הדרישות שהיחיד לא יטען או יפנה לרשות המסים בטענה שהוא תושב חוץ בשנת המכירה או הרכישה של הדירה. למעשה, ההצהרה המהותית היחידה שהייתה צריכה להיות במסגרת הטופס לשם יישום הוראות החוק ותכלית החקיקה היא ההצהרה, שבעת מכירת הדירה או רכישת הדירה, מרכז החיים של היחיד נמצא בישראל ובהתאמה הכנסותיו מדווחות לרשות המסים כתושב ישראל.

עיננו הרואות אפוא כי מרבית הצהרות התושבות אינן עולות בקנה אחד עם הוראות חוק מיסוי מקרקעין והוראות הפקודה ועל כן לדעתנו אין במתן תשובה שלילית עליהן במסגרת טופס 7000, כדי למנוע את הטבות המס מכוח החוק.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח)
מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי ועו"ד שלומי שלו.
הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר
המשרד.

אין באמור ברשימה 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 רשימה זו.