

כ' תמוז, תשס"ג
20 יולי, 2003

תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (2), ו'.

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 14/2003 – מקצועית, שומת מקרקעין

**הנדון: אישורים כלליים לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין – דירות מגורים
(תוספת להוראות ביצוע 83/85 ו- 90/17)**

כללי

- 1 במטרה להקל ולפשט את הטיפול בשומות מס שבח ואת מספר הבקשות הפרטניות של קבלני בנין לטופסי 50 בגין מכירת דירות מגורים מהמלאי העסקי, יתן פקיד השומה מכוח סמכותו לפי סעיף 50 לחוק, אחד משלושת סוגי האישורים (להלן: "האישור" או "האישורים") כלהלן:
1. אישור כללי שנתי.
 2. אישור לפרוייקט.
 3. אישור ספציפי.
- הנפקת טופסי 50 כרוכה בהגשת בקשות פרטניות ע"י קבלנים בגין מכירת כל דירה ודירה לפקיד השומה.
- לפיכך, הנפקת האישורים תקל על כל הגורמים המעורבים בהליך זה: הקבלנים, פקידי השומה, מנהלי מיסוי מקרקעין וציבור רוכשי הדירות.
- 2 מועד ההכרה בהכנסה לצורכי מס הכנסה אצל קבלן המדווח על הכנסותיו על-פי סעיף 8א(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה") מתגבש בהתקיים שני תנאים מצטברים:
- האחד, הבניין ראוי לשימוש;
השני, הדירות/היחידות נמכרו.
- לעומת זאת, מועד אירוע המס לצורכי מס שבח אצל מוכר זכות במקרקעין הוא יום המכירה, בכפוף להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "החוק").
- 3 פער הזמן הקיים בין מועד החיוב במס על השבח לבין מועד החיוב במס על ההכנסה על פי סעיף 8א(ג) לפקודה, יכול שיהיה קצר או ארוך, ואולם, על-פי רוב, מדובר במרווח זמן העולה על שנה.

- 4 סעיף 50 לחוק קובע כי, מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהרווח מהן נתון לשומה על-פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודה, תהא פטורה ממס שבח, כפוף להמצאת אישור למנהל מיסוי מקרקעין מפקיד השומה כי אותה מכירה תהא נתונה לשומה לפי פקודת מס הכנסה.
- 5 אישור פקיד השומה על-פי סעיף 50 לחוק (להלן - "טופס 50") מותיר את ארוע המס של מכירת זכות במקרקעין בחלק ב' לפקודה בלבד.
- 6 טופס 50 נועד, בדרך כלל, לקבלנים המדווחים על הכנסותיהם לפי "שיטת העבודות הגמורות" בהתאם לסעיף 8א(ג) לפקודה (קבלן בונה) ולסוחרים במקרקעין.
- 7 יוצא אפוא, שאי-מתן טופס 50 לקבלן בונה במועד מכירת המלאי, משמעותו הטלת מס שבח מקרקעין במועד מכירת הזכות. וזאת, בשונה מהוראות הפקודה על פיהן אותו נישום נדרש לדווח על הכנסותיו כאמור רק בהתקיים תנאי נוסף, והוא היות הבניין ראוי לשימוש כהגדרתו בסעיף 8א(ג)(1) לפקודה.
- 8 מתן טופס 50 לנישום יאפשר רישום הזכויות על שם הרוכש ברשם המקרקעין שכן שומת מס השבח תוצא כשומה פטורה ומנהל מס שבח ינפיק אישורים לרישום הזכויות בטאבו לצדדים לעסקה.
- 9 טופס 50 יונפק ללא עיכובים, בכפוף לאמור להלן.
- 10 במטרה להקל כאמור, יונפקו אישורים כללים לשנה ואישורים לפרוייקט (להלן: "האישורים") בכפוף להוראות חוזר זה, האישורים יינתנו אך ורק לנישום החייב על הכנסתו במס ממכירת דירות מגורים לפי סעיף 2(1) לפקודה ובלבד שהנישום הוא קבלן בנין הבונה דירות מגורים למלאי העסקי, ומדווח על הכנסותיו ממכירן בהתאם להוראות סעיף 8א(ג) לפקודה. לעניין זה, דירות מגורים - לרבות שטחי חניה, חדר חשמל בבניין שכולו דירות מגורים ומחסנים הצמודים לאותן דירות. אישורים אלה יינתנו, כפוף לעמידה בתנאים כמפורט להלן.

אישור כללי שנתי

- 11 אישור שנתי כללי (להלן - "אישור כללי") יינתן על ידי פקיד השומה בו מתנהל התיק, לחברה שמתקיימים לגביה כל התנאים המצטברים הבאים:
- א. הסיווג הקבלני של החברה במשרד השיכון הוא ג5.
 - ב. החברה הנה חברה תושבת ישראל ואינה חברה בית או חברה משפחתית או חברה שקופה כהגדרתן בפקודה.
 - ג. החברה בקשה את האישור על גבי נספח א' המצ"ב להוראת ביצוע זו והצהירה בכתב לפקיד השומה כי:
 1. המכירות יהיו נתונות לשומת מס הכנסה כמכירת מלאי עסקי.
 2. יוגש דיווח שנתי לפקיד השומה על כל המכירות של הדירות שקיבלו פטור ממס שבח מכח אישור כללי בשנת המס. הדיווח האמור יכלול את הפרטים המופעים בנספח א' להוראה זו.

3. היה ובוצע שינוי יעוד על פי סעיף 85 לפקודה, ע"י קבלן שקיבל אישור כללי, תהא המכירה של הדירות שבוצע לגביהן שינוי ייעוד כאמור, נתונה לשומת מס שבח.
- ד. הבקשה מתייחסת רק למכירת דירות מגורים מהמלאי העסקי של החברה.
- ה. החברה פועלת ומדווחת על הכנסה ממכירת מלאי מקרקעין, מזה שלוש שנות מס רצופות הקודמות בזו אחר זו לשנת המס בה הוגשה הבקשה לאישור ואשר לגביה מתייחס האישור.
- ו. החברה הגישה, על-פי חובתה ובהתאם להוראות הפקודה, את כל דו"חותיה לצורכי מס לגבי כל שנות המס שקדמו לשנת המס הנדונה, ושילמה את המס הנגזר מהדו"חות שהגישה. היה וטרם הגיע המועד להגשת הדו"ח לשנת המס הקודמת, יגיש הקבלן דו"ח משוער וישלם מקדמת מס בגובה המס הנגזר מהדוח המשוער.
- ז. בשלוש השנים שקדמו למועד הגשת הבקשה, ספרי החברה היו קבילים.
- ח. לחברה אין חובות מס הכנסה, מס שבח, מס רכישה, מס מכירה, מס רכוש וחובות ניכויים, למעט חוב מס שבח הנובע ממכירת דירות מגורים בתקופת האישור ולמעט חובות שבהסדר.
- ט. החברה הגישה את כל דו"חות הניכויים הנדרשים ממנה על-פי הפקודה ושילמה את כל סכומי המס כאמור באותם דו"חות.
- י. כנגד החברה לא הוגש כתב אישום שעניינו עבירות מס, שלדעת פקיד השומה יש בהם כדי למנוע מתן אישור כאמור.
- יא. החברה הגישה את כל דיווחי המקדמות להם נדרשה ושילמה את כל הסכומים שנדרשו ממנה.
- יב. החברה אינה בהליכי פירוק או כינוס שלדעת פקיד השומה יש בהם כדי למנוע מתן האישור.
- יג. החברה בנתה למלאי לפחות 150 יחידות או שמחזור המכירות ממכירת יחידות כאמור הוא לפחות 100 מליון ₪, ב- 24 החודשים שקדמו לתחילת שנת המס בה הוגשה הבקשה ואשר לגביה מתייחס האישור. הסכום כאמור יתואם בהתאם לשיעור עליית מדד הדירות שבבעלות, כפי שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה החל מ- 30/6/03.
- 12 אם הוגשה בקשה לקבלת אישור כללי לחברת בת (מעל 50% מהזכויות בה מוחזקות ע"י חברת אם) אשר החלה לפעול לראשונה בשנת המס נשוא הבקשה יבדקו תנאי סעיף 11(א), (ה) ו-יג) במישור חברת האם.
- 13 האישור יינתן לשנת מס כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.
כל עוד לא חודש, יפוג תוקפו של האישור הכללי בתום המועד הקבוע באישור.
- חידוש אישור כאמור יחשב לבקשה חדשה לאישור כללי כאמור בהוראת ביצוע זו.

אישור לפרויקט

14 "פרוייקט" לעניין זה, יוגדר כבניין לרבות מספר בניינים שנבנים באותה תקופה ובאותו אתר, כחטיבה אחת וכיחידה תכנונית אחת. בשונה מאישור כללי, יינתן אישור זה לפרוייקט, כאשר בגין פרוייקטים אחרים יהא על החברה להמציא אישורים אחרים על פי סעיף 50 לחוק, כמפורט בהוראת ביצוע זו.

15 להלן פירוט התנאים המצטברים לקבלת האישור:

- א. הסיווג הקבלני של החברה במשרד השיכון הוא לפחות ג3.
- ב. תנאים ג' עד יב' אשר פורטו בסעיף 11 לעיל.
- ג. האישור המבוקש מתייחס למכירות בפרוייקט בן 40 דירות מגורים לפחות.
- ד. החברה בנתה למלאי לפחות 75 יחידות או שמחזור המכירות ממכירת יחידות כאמור הוא לפחות 50 מליון ₪ ב- 24 החודשים שקדמו לתחילת שנת המס בה הוגשה הבקשה. הסכום כאמור יתואם בהתאם לשיעור עליית מדד דירות בבעלות, בכל שנת מס, כפי שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, החל מ- 30/6/03.

16 אם הוגשה בקשה לקבלת אישור לפרוייקט של חברת בת (מעל 50% מהזכויות בה מוחזקות ע"י חברת אם) אשר החלה לפעול לראשונה בשנת המס נשוא הבקשה יבדקו תנאי סעיף 15(א), ו-ד) וסעיף 11(ה) במישור חברת האם.

הוראות כלליות

17 האישורים שנשלחו מפקיד השומה ירוכזו על-ידי מחלקת שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה או על ידי המנהלים האזוריים, על פי הנחיות מחלקת שומת מקרקעין. אישור לפרוייקט ישלח במקביל למשרד האזורי הרלבנטי.

18 שלילת אישור יכול שתיעשה בכל עת במהלך השנה על-ידי פקיד השומה בלבד (למעט עוזר פקיד שומה), כאשר סבור הוא שיש לעשות כך. שלילת אישור כאמור תיעשה לאחר שנוכח, בין השאר, כי לא מתקיימים עוד התנאים למתן האישור כאמור בהוראת ביצוע זו. שלילת האישור תצא בכתב, מנומקת ע"י פקיד השומה.

נעשה שינוי כאמור לעיל, יעדכן פקיד השומה את הממונה האזורי למיסוי מקרקעין ואת מחלקת שומת מקרקעין בנציבות מס הכנסה, ויוציא הודעה בהתאם לחברה.

ביטול אשר נובע מאי-עמידה בתנאים בשל העובדה שעסקינן ברכוש קבוע, המנהל יוציא שומת חיוב.

- 19 כאשר הפרוייקט מתנהל במסגרת שותפות ומוגשת בקשה לקבלת אישור על-ידי אחד השותפים, יש לבדוק שאותו שותף עומד בכל התנאים המאפשרים קבלת אישור.
לענין אישור לפרוייקט, יבדק התנאי הקבוע בסעיף 15 לעיל, לפי מספר הדירות הכולל בפרוייקט.
- 20 חברה שהחלו לגביה הליכי פירוק או כינוס יבוטל האישור הנמצא בתוקף ולא ינתן אישור חדש.
- 21 ככלל, מתן אישור כללי או אישור לפרוייקט לא יותנה ע"י פקיד השומה במתן ערובה.

טופס 50 – אישור ספציפי

- 22 נישום שלא קיבל אישור כללי שנתי או אישור לפרוייקט, יוכל להגיש לפקיד השומה בקשה רגילה לאישור ספציפי לפי סעיף 50 לחוק האמור על גבי טופס 5340.
בקשה כאמור תישקל על ידי פקיד השומה כאמור בהוראת ביצוע מ"ש 90/17 המתייחסת בין היתר גם לעניין הקפאת חוב במס שבח.
- 23 מתן אישור ספציפי לחברה לגביה התקיימו כל התנאים הקבועים בסעיפים 11 או 15 לעיל למעט התנאי הקובע מספר מינימלי של דירות שנבנו, לא יותנה על-ידי פקיד השומה במתן ערובה, כאשר הסיווג הקבלני של החברה הוא לפחות ג2 במשרד השיכון.
לא התקיים תנאי מהתנאים כאמור – פקיד שומה יתנה קבלת טופס 50 במתן ערובה כדי הנחת דעתו.
במקרים חריגים, פקיד השומה בלבד (למעט עוזר פקיד שומה) יכול לדרוש ערובות מתאימות כאמור בסעיף 50 לחוק להבטחת תשלום מס הכנסה אם סבור שיש לעשות כן.

שומות מס שבח

- 24 חברה אשר קיבלה אישור כללי שנתי, תקבל פטור ממס שבח בתקופת האישור, במכירות דירות מגורים מהמלאי העסקי שבוצעו באותה תקופה בתנאי שהמכירות לא נעשו לקרוב כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק. מכירות אלו יחויבו במס הכנסה כהכנסה מעסק, במועדים הקבועים בסעיף 8א(ג) לפקודה.
- 25 חברה אשר קיבלה אישור לפרוייקט, תקבל פטור ממס שבח בתקופת האישור, רק לגבי מכירת דירות מגורים בפרוייקט לגביו מתייחס האישור המהוות מלאי עסקי ובתנאי שהמכירות לא נעשו לקרוב כמשמעותו בסעיף 19(4) לחוק. מכירות אלו יחויבו במס הכנסה כהכנסה מעסק, במועדים הקבועים בסעיף 8א(ג).

- 26 כאשר שווי המכירה המוצהר אינו תואם לדעת המנהל את שווי השוק של הדירה, תתוקצר שומת פטור ע"י המנהל עפ"י שווי השוק במקביל להעברת המידע לפקיד השומה על גבי הטופס המצ"ב – נספח ב'.
- 27 חברה שקיבלה אישור כללי שנתי או אישור לפרויקט ומכרה יחידה אחרת מהמלאי העסקי, כגון משרד או חנות, אישור כאמור אינו חל לגבי מכירה זו – לפיכך כל עוד האישור הכללי בתוקף, ידחה משלוח שומת מס שבח אליה לגבי אותה עסקה למשך 36 חודשים באופן אוטומטי. במשך תקופת הדחייה יהא על החברה לפנות לפקיד השומה במטרה לקבל טופס 50 (טופס 5340) עבור אותה עסקה.
- 28 קבלנים שאין להם תיק במס הכנסה בעת ביצוע העסקה - תוצא שומה במס שבח בעת ההצהרה על המכירה (לא שומת קבלן).
הנישום יפתח תיק במס הכנסה ויבקש אישור לפי סעיף 50. פקיד השומה יבדוק את אופי העסקה. בתום בדיקתו יקבע פקיד השומה האם מדובר במלאי עסקי או ברכוש קבוע, ובהתאם לכך יוציא המלצה למנהל מס שבח להקפאת החוב, או טופס 50 לאחר שביקש פקיד השומה ערובה מתאימה להבטחת תשלום המס.

תחולה

הוראת ביצוע זו באה כתוספת והבהרה להוראת ביצוע 21/88 מיום 27.11.88 והוראת ביצוע 17/90 מיום 25.9.90.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין