

כו' טבת, תשס"ג
31, דצמבר 2002

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

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 13/2002 – משפטית, שומת מקרקעין

הנדון: הרפורמה במיסוי מקרקעין
יום המכירה בעסקאות קומבינציה לפי סעיף 19(4) לחוק

1 כללי

במסגרת תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, (להלן – "החוק") הורחב סעיף 19 לחוק המגדיר את "יום המכירה" והוספה פסקה (4) שעניינה קביעת יום המכירה בעסקאות קומבינציה. ההוראה תחול על עסקאות שנעשו מיום 7.11.01 ועד ליום 31.12.03 (להלן – "התקופה הקובעת").

סעיף 19(4) לחוק קובע כי, בעת מכירת זכות במקרקעין במסגרת עסקת קומבינציה בתקופה הקובעת, תהיה בידי המוכר האפשרות לדחות את יום המכירה למועד מאוחר ממועד ההתקשרות בין הצדדים.

לענין סעיף זה (19(4)) יראו את זכויותיו של המוכר במקרקעין הגובלים זה בזה כזכות אחת במקרקעין.

לדוגמה: מר א' מחזיק בחלקה א' ובחלקה ב', החלקות גובלות. ניתן לבנות על החלקות שני בתים צמודי קרקע עם קיר משותף (על כל חלקה בית אחד).

מר א' חתם על עסקת קומבינציה עם קבלן ב' לפיה ייבנה עבורו הקבלן יחידה אחת על חלקה א' בתמורה למכירת חלקה ב'. ניתן לראות בעסקה זו עסקת קומבינציה בהגדרתה בסעיף.

יודגש כי מוכר יכול לבחור שלא לדחות את יום המכירה ואז יחולו הוראות החוק שחלו עובר לתיקון 50 – יום ההתקשרות יהיה "יום המכירה".

2 הגדרות

2.1 עסקת קומבינציה

מכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין. לעניין זה, תמורה, לרבות תשלומי חובה החלים על המוכר בגין ביצוע העסקה (מע"מ, היטל השבחה וכדומה) ששולמו ע"י הרוכש ובלבד שלא מדובר בתמורה שתיוותר בידי המוכר. לדוגמה: מוכר אשר קבל תמורה במזומן אשר נותרה בידו לא יוכל לבקש לדחות את יום המכירה בעסקת הקומבינציה.

2.2 סיום בניה

בסעיף 19(4)(ב)2 לחוק הוגדר המושג "סיום בניה" כמועד המוקדם מבין:

- המועד שבו הבנין או חלק מהבנין, לפי הענין, שנבנה על יתרת המקרקעין ראוי לשימוש, או;
- מועד קבלת אישור לאספקת חשמל, מים או טלפון לבנין לפי סעיף 265 לחוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965 (טופס 4). יובהר כי לגבי החלופה הראשונה המדובר ביתרת המקרקעין שנותרו בידי המוכר אשר בהם מקבל המוכר שירותי בניה מהרוכש.

2.3 קרוב

הגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק הורחבה לענין המוכר בעסקת קומבינציה והיא כוללת גם איגוד השולט במוכר (חברת אם) וגם איגוד שבשליטת השולט בו (חברות אחיות).

יודגש כי הגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק לא שונתה והיא כוללת בן זוג, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן זוג ובני זוגם, אח או אחות ובני זוגם, איגוד שבשליטת המוכר.

2.4 שליטה

לענין סעיף זה הורחבה הגדרת שליטה כמשמעותה בסעיף 2 לחוק. נקבע כי בשונה מהגדרת "שליטה" המתייחסת להחזקה או פוטנציאל החזקה של רוב הזכויות באיגוד (51%) תדרש החזקה של לפחות 20% בלבד.

3 קביעת "יום המכירה"

דחיית "יום המכירה" תתאפשר רק לגבי מכירות שבוצעו בתקופה הקובעת, כאשר ראוי לציין כי ניתן לדחות את "יום המכירה" ליום מאוחר לתום התקופה הקובעת, קרי ליום מאוחר מיום ה-31.12.03.

בהתאם להוראות סעיף 19(4) לחוק "יום המכירה" יהא המוקדם מבין:

- יום סיום הבניה כהגדרתו בסעיף (ראה סעיף 2.2 לעיל);
- יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין על ידי המוכר, כולן או מקצתן. לענין זה, כל "מכירה" על פי החוק, לרבות מכירות פטורות כמתנה לקרוב.

4 התנאים המצטברים

לפי הוראות הסעיף, דחיית יום המכירה בעסקת קומבינציה תותר בהתקיים כל אלה:

- א המקרקעין שבידי הרוכש יהוו מלאי עסקי החל מיום ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ועד ליום המכירה החדש.
- ב המוכר אינו קרוב של הרוכש עפ"י הגדרת "קרוב" ו"שליטה" שבסעיף.
- ג המוכר הודיע למנהל על בחירתו בהחלת הוראות הסעיף – דחיית יום המכירה, תוך 30 ימים ממועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה. מסירת ההודעה מהווה תנאי מהותי להחלת הוראות הסעיף.

טופס ההודעה מצ"ב כנספח להוראה זו.
 במקרה בו הסכם הקומביניציה נחתם בחודש האחרון של התקופה
 הקובעת, כי אז תתאפשר הגשת ההודעה האמורה גם לאחר חלוף
 התקופה הקובעת ובלבד שטרם חלפו 30 ימים.

יודגש כי דחיית יום המכירה למועד מאוחר ליום ההתקשרות בעסקה
 משמעה קביעת "יום מכירה" חדש על כל המשתמע מכך (לדוג' קביעת שווי
 ושיעורי מס ליום המכירה הדחוי).
 יחד עם זאת, אין בכך כדי לשנות את מצבם הפיזי של המקרקעין לעניין זה.
 משמע, כאשר לדוגמה נמכרה קרקע ועליה דירת מגורים הרי שעל אף
 העובדה שביום המכירה הדחוי כבר לא קיימת דירת המגורים, יהא המוכר
 רשאי לנצל פטור דירת מגורים מזכה באם זכאי לכך בהתאם לתנאים
 שנקבעו בחוק במועד זה. כך גם בהתאמה לגבי סוגי נכסים אחרים.
 ראוי לציין לעניין זה כי חובה על המוכר ליזום ולאפשר ביקור בשטח מטעם
 המשרד האזורי עוד בטרם הריסת המבנה הקיים וזאת לשם בחינת זכאותו
 לפטור במכירת דירת מגורים מזכה.

5 תחולה

תחולת ההוראה הנה לגבי עסקאות שנעשו בתקופה הקובעת (בין התאריכים
 7.11.01 ו-31.12.03). הוראות הביצוע אינה מבטלת את הוראות הביצוע
 שקדמו לה בנושא עסקאות קומביניציה.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

נספח -טופס ההודעה

הודעה על דחית יום המכירה בעסקת
קומבינציה לפי סעיף 19(4) לחוק מיסוי מקרקעין-
(הוראת שעה לתקופה 7.11.01-31.12.03)

1. פרטי הנכס: גו"ח _____ כתובת _____
2. מועד ההתקשרות בהסכם: שנה/חודש/יום
3. פרטי המוכר: מס' זהות/ח.פ., שם מלא
4. פרטי הרוכש: מס' זהות/ח.פ., שם מלא
5. תאור הנכס הנמכר (קרקע פנויה, מבנה X מ"ר נבנה בשנת X)
חלה חובה על המוכר לתאם ביקור בשטח עם המשרד האזורי, וכמו
כן לצרף תמונות ומסמכים נוספים המוכיחים קיומה של דירת מגורים
מזכה.
6. הצהרת המוכר:
אני (שם) (מס' זהות) הח"מ, מודיע על בחירתי להחיל הוראות פסקה
(4) בסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-
1963.
איני קרוב של הרוכש כהגדרתו בסעיף 19(4)(א) לחוק.
ידוע לי כי עלי למסור הצהרה עפ"י סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין לפי
יום המכירה שנקבע כמועד המוקדם מבין יום סיום הבניה או יום
מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או חלקן, שנותרו בידי.
מועד משוער למסירת יחידות התמורה למוכר או מועד גמר הבניה
7. המשוער עפ"י ההסכם, לפי המוקדם _____ .
8. פרטי התמורה:
שטחי הבניה על יתרת המקרקעין _____ מ"ר בייעוד _____ .
_____ מזומן _____ .
_____ הוצאות שנטל על עצמו הרוכש (פרט)
_____ .
9. ידוע לי כי לא אוכל לחזור מהודעתי זו, או לשנותה.

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה
לעונשים הקבועים בחוק אם לא אעשה כן, אני מצהיר/ה כדלהלן:
כל הפרטים עליהם הצהרתי בהצהרתי זו נכונים ושלמים ואני
מאשרם בחתימת ידי.

חתימת המוכר	שם המוכר	תאריך
-------------	----------	-------

אזהרת המצהירים ואימות חתימתם ע"י עורך דין.

אני עו"ד _____ מאשר בזה כי בתאריך _____ הופיע בפני:
שם _____ מספר זהות _____
ולאחר שהזהרתי אותו כי עליו לומר את האמת, חתם בפני.

10. הצהרת הרוכש

אני (שם) _____ (מספר זהות) _____ מצהיר בזה כי הזכויות שרכשתי עפ"י הפרטים שפורטו לעיל, יהיו בידי מלאי עסקי החל ממועד ההתקשרות בעסקת הקומבינציה ועד למכירת הזכויות במקרקעין שבידי.

ידוע לי כי לא אוכל לחזור מהודעתי זו, או לשנותה.

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק אם לא אעשה כן, אני מצהיר/ה כדלהלן: כל הפרטים עליהם הצהרתי בהצהרתי זו נכונים ושלמים ואני מאשרם בחתימת ידי.

תאריך	שם הרוכש	חתימת הרוכש
-------	----------	-------------

אזהרת המצהירים ואימות חתימתם ע"י עורך דין.

אני עו"ד _____ מאשר בזה כי בתאריך _____ הופיע בפני: שם _____ מספר זהות _____ ולאחר שהזהרתי אותו כי עליו לומר את האמת, חתם בפני.

לידיעת הצדדים להסכם הקומבינציה
הודעה זו אינה מהווה הצהרה לפי סעיף 73 לחוק.

מצורף בזאת: הסכם הקומבינציה, מסמכים נלווים.

לשימוש המשרד

 ההודעה נרשמה ונפתחה רשומה בשאלתא 910
 ההודעה/ההסכם אינם עומדים בתנאים מהסיבות הבאות:

תאריך	שם המפקח	חתימת המפקח
-------	----------	-------------

אישור קבלה

לכבוד

הנני לאשר קבלת טופס הודעה על עסקת קומבינציה לפי סעיף 19(4) לחוק
 מיסוי מקרקעין מיום _____ לגבי מקרקעין בגוש _____ חלקה _____
 ואבקש להודיעך כדלהלן:

____ הודעתך נקלטה.

____ ההודעה וההסכם אינם עומדים בתנאי החוק מהסיבה הבאה:

לפיכך, הנך מתבקש להצהיר על המכירה בהתאם להוראות סעיפים 82 ו-
 96 לחוק.

 חתימה

 שם

 תאריך