



ט"ו כסלו תשס"ח
25 נובמבר 2007

מש- 03950607

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2007 – שומת מקרקעין, משפטית

**הנדון: תנאי הפטור בסעיף 49 לחוק לעניין דירה שנבנתה בבניה עצמית –
ע"א 501/03 אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה וו"ע 5138/05 אתי זאבי נ' מנהל מס שבח**

1. כללי:

סעיף 49 לחוק קובע פטור חד פעמי ליחיד תושב ישראל המוכר שתי דירות בפרק זמן של שנה אחת, זאת על אף האמור בסעיף 49 לחוק ובתנאי שעמד בכל יתר תנאי הסעיף, ביניהם:

1. רכישת "דירה אחרת" – כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק בישראל או באזור.
2. מועד רכישת הדירה האחרת - בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או בשנה שלאחר מכירתה (להלן – "תקופת הרכישה").
3. מגבלת שווי הדירה האחרת – רכישת דירה אחרת בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי שתי הדירות הנמכרות.

2. דירה בבניה עצמית – השאלות שנדונו בפסקי הדין:

- א. האם רכישת קרקע לבניית דירה תחשב כ"דירה אחרת" לצורך הזכאות לפטור בסעיף 49.
- ב. אם התשובה חיובית, נשאלת השאלה, מהו המועד בו ניתן לראות ברכישה של קרקע ובניה עצמית עליה, את מועד הרכישה של ה"דירה האחרת". ובמילים אחרות, האם למועד רכישת "הדירה האחרת" ייחשב מועד רכישת הקרקע, או מועד תחילת הבניה או שמא מועד סיום הבניה?



3. פס"ד אלדד חסון :

פס"ד אלדד חסון דן בשאלה הראשונה דלעיל ובית המשפט העליון קבע כי התנאי בדבר רכישת "דירה אחרת" כולל גם דירה הנבנית בבניה עצמית ואיננו מצומצם לדירה שבנייתה נסתיימה או לדירה הנרכשת מקבלן על הנייר.

ביסוד קביעה זו הציב בית המשפט העליון את הוראת סעיף 9(ג) לחוק, הקובעת, כי כדירת מגורים תחשב גם דירה שבנייתה טרם הסתיימה ובלבד שקיימת התחייבות לסיום הבניה. בית המשפט קבע, כי התנאי המהותי להענקת הפטור הוא, כי הבעלים יתחייב לסיים את הבניה וינקבו במועד סיום הבניה הצפוי, אם בדרך של התחייבות חוזית של הקבלן המבצע כלפי בעל הקרקע, ואם בדרך של התחייבות עצמית של הבעלים כלפי רשויות המס.

יודגש, כי בית המשפט העליון החליט שלא לדון בשאלה השנייה דלעיל, דהיינו, מהו המועד בו ניתן לראות את מועד הרכישה של ה"דירה האחרת", כאשר מדובר ברכישת קרקע לבניה עצמית, מהטעם שטענות המנהל לעניין זה הועלו לראשונה רק בשלב הערעור.

4. פס"ד אתי זאבי :

בפסק הדין אתי זאבי, נדונה שאלת מועד "רכישת הדירה האחרת", נושא שכאמור לעיל, לא נבחן בידי בית המשפט העליון בעניין חסון.

בעניין זאבי טענה העוררת, כי יש לקבוע את מועד רכישת הדירה האחרת, למועד סיום הבניה.

ועדת הערר לא קיבלה את עמדת העוררת וקבעה את מועד רכישת הדירה האחרת, כאשר מדובר ברכישת קרקע לבניה עצמית, למועד תחילת הבניה.

נדגיש, כי דווקא נימוקי פסק הדין המבקשים להשוות את מעמדו של רוכש הקרקע לבניה עצמית לזה הרוכש דירה מקבלן, תומכים בקביעת מועד רכישת הקרקע כמועד הקובע לרכישת ה"דירה האחרת".

כשם שרוכש דירה מקבלן רוכש למעשה קרקע בצירוף התחייבות הקבלן לבנות עליה ולסיימה כך גם יש לדרוש ברכישה לבנייה עצמית, דהיינו, על שני הרכיבים - רכישת הקרקע והתחייבות לבנות עליה (כאשר עפ"י פסק הדין בעניין חסון יכול גם ותהיה התחייבות עצמית של הרוכש) להתקיים בתקופת הרכישה שכן שני רכיבים אלו גם יחד מהווים את רכישת ה"דירה האחרת".



נעיר, כי עמדה זו לא התחדדה דיה בעניין זאבי, מהטעם שהן מועד הרכישה והן התחלת הבניה היו שלא בתקופת הרכישה.

לאור זאת להלן הנחיותינו לפעולה:

5. הנחיות לפעולה

במקרה בו רוכש אדם קרקע לבניה עצמית, יכול וזו תענה לדרישת "דירה אחרת", במידה והתקיימו התנאים הבאים:

1. רכישת הקרקע התבצעה ב"תקופת הרכישה", היינו תוך 12 חודשים לפני או אחרי מכירת הדירה השניה.
2. התחייבות מוכר לסיום הבניה:

במועד רכישת הקרקע, יצרף הרוכש לבקשת הפטור לפי סעיף 49ה, התחייבות לבניית דירת מגורים וסיומה, לכל המאוחר, בתוך 3 שנים מיום רכישת המגרש (הוא אומר, לא יותר מ- 4 שנים מיום מכירת הדירה השנייה) [להלן – "התחייבות על סיום הבניה"]

התחייבות זו יכול ותהא התחייבותו האישית של בעל הקרקע, או כל התקשרות אחרת שיש לו עם הקבלן המתחייב לבנות עבורו דירת מגורים.
3. בהתקיים תנאי 1 ו-2 לעיל, יקבע המנהל פטור לפי 49ה משומת מס השבח של הדירה השנייה הנמכרת (כולל אישור לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין).
4. חצי שנה לפני תום המועד לסיום הבניה המוצהר ע"י המוכר, יידרש הוא להוכיח את התקדמות הבניה. במקרים בהם הבניה לא הסתיימה ולא צפויה להסתיים בתוך פרק הזמן שהוצהר יבוטל הפטור ותצא שומה חייבת לאחר התייעצות עם מנהל מדור שומה.
- במקרים בהם התחילה בניה בפועל, יש התקדמות סבירה בבניה וקיים הצדק סביר לאי סיום הבניה יבוטל הפטור ותוקפא השומה לתקופה נוספת.
5. מקום בו כלל לא נמסרה התחייבות לסיום הבניה במועד הרכישה של המגרש, ניתן להצביע על שני מצבים עובדתיים, בהם ניתן יהיה למסור את ההתחייבות כאמור במועד מאוחר ממועד רכישת המגרש, ולקבל את הפטור, כדלקמן:



א. מקום בו הבעלים מכרו את הדירה ולאחר מכן רכשו קרקע, ניתן יהיה להגיש את ההתחייבות על סיום הבניה, כאמור בסעיף 2 לעיל, לכל המאוחר, בתוך 12 חודש מיום מכירת הדירה השנייה (בפרק זמן זה רשאים הבעלים לרכוש דירה אחרת ולזכות בפטור).

ב. מקום בו נרכשה תחילה הקרקע, ורק לאחר מכן מכרו הבעלים את הדירה השנייה, יוכלו הם להגיש התחייבות על סיום בניה כאמור, לכל המאוחר, במועד ההצהרה על מכירת דירתם השנייה, בגינה מבוקש הפטור.

6. בכל המקרים בהם תצא שומה חייבת, בסופו של יום, בגין הדירה השנייה, תשא השומה הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום מכירת הדירה השנייה ועד ליום תשלום המס בפועל.

7. הוראה זו באה להסדיר את התנאים לקבלת פטור על פי סעיף 49ה(3) לחוק ברכישת זכות במקרקעין שהיא קרקע לבניה עצמית. למותר לציין, כי יש לבחון את התקיימות יתר התנאים הקבועים בסעיף לצורך הענקת הפטור, כגון: תקרת שווי, מועדי המכירה, זכאות הדירה הראשונה לפטור לפי סעיף 49ב וכו'.

בברכה,

רשות המיסים בישראל