



כ"ז סיון תשפ"א
7 ביוני 2021

הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 9/2021

הנדון: תחליף אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין לרוכשי דירות מגורים מקבלן

1. כללי

1.1. **רקע-** סעיף 16(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**") קובע כי מכירת זכות במקרקעין לא תירשם בפנקס המקרקעין, אלא אם כן המנהל אישר שהיא פטורה ממש או ששולם המס על פי שומת המנהל או אם ניתנה ערבות כמפורט בסעיף.

עסקאות מקרקעין של קבלנים, אשר הרווח מאותן מכירות נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), פטורות ממש שבח לפי סעיף 50 לחוק, בכפוף לקבלת אישור מפקיד השומה לפי הוראות סעיף 50(ב) לחוק. לאור האמור, רק לאחר קבלת אישור מפקיד השומה שהרווח ממכירת זכות במקרקעין נתון לשומה לפי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודה, מנהל מיסוי מקרקעין יכול לתת אישור לעניין מס שבח לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין (טאבו) מכוח היותן פטורות ממש שבח לפי סעיף 50 לחוק (להלן: "**אישור לרשם המקרקעין**").

במקרים בהם הקבלן לא פנה ו/או לא קיבל מפקיד השומה אישור לפי סעיף 50 לחוק, מנהל מיסוי מקרקעין לא ינפיק אישור לרשם המקרקעין וכתוצאה מכך נמנעת מהרוכשים האפשרות לקבל אישורי מס שבח לצורך רישום זכויותיהם ברשם המקרקעין.

במטרה להקל על רוכשי דירות מגורים בקבלת אישור כאמור, פורסמה הנחיה של נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מיום 31/3/2003 בנושא "גביית חובות מס מרוכשי דירות מקבלן – סעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין" ועדכונה מיום 4/11/2003 (שבהמשך בוטלה ראה לעניין זה סעיף 1.3 להלן). הנחיה זו קבעה באילו מקרים יינתן מפקיד השומה אישור לפי סעיף 50 לחוק לרוכשי דירות מגורים מקבלן (להלן: "**תחליף אישור לסעיף 50**").



הבקשה לתחליף אישור לסעיף 50 תוגש על גבי טופס 7505 – "הצהרת רוכש דירת מגורים". אישור הבקשה יהא באופן ידני על גבי הטופס.

1.2. שינויי חקיקה- ביום 31/3/2011 נכנס לתוקף תיקון מספר 70 לחוק שבמסגרתו נוספו

סעיפים 15(ב) עד (ה) לחוק, שעניינם תשלום מקדמה על ידי רוכש זכות במקרקעין על חשבון מס שבח שהמוכר חייב בו. מטרת התיקון היתה, בין היתר, להבטיח לרוכש זכות במקרקעין קבלת אישור מס שבח לרישום זכויותיו בפנקסי המקרקעין בזמן קצר ובמנותק מהליכי השומה במיסוי מקרקעין ותשלום מס שבח על ידי המוכר.

תיקון 70 חל עד ליום 31/5/2014 ולגבי מכירות שיתבצעו מיום 1/6/2014 ואילך, נחקק תיקון 78 לחוק אשר במסגרתו הוספו הוראות חדשות ותוקנו הוראות קיימות אך נשמרו היתרונות שנוצרו בהחלת הסדר תשלום המקדמה על ידי הרוכש לפי תיקון 70.

לעניין הוראה זו, עיקר השינוי בתיקון 78 לגבי מועד תשלום המקדמה ברכישה מקבלן לפי סעיף 15(ג) לחוק, הינו כי החובה להעברת המקדמה למיסוי מקרקעין, על ידי הרוכש, תחול בהתקיים המאחר מבין אלה:

- לאחר ששולמו למוכר 80% מהתמורה

- במועד מסירת ההצהרה לפי סעיף 73(ג) לחוק

1.3. לאור שינויי החקיקה כאמור לעיל, הוראת ביצוע זו מחליפה את ההנחיה בעניין "גביית

חובות מס מרוכשי דירות מקבלן – סעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין" מיום 31 במרץ 2003 ועדכונה מיום 4 בנובמבר 2003.

2. המקרים בהם ניתן לאשר בקשה לקבלת תחליף אישור לסעיף 50 מפקיד השומה

מתן אישור כאמור בכפוף להנחיות בסעיף 3 להלן, יינתן על ידי פקיד השומה למי שרכש במישרין דירת מגורים מקבלן, אשר נרכשה קודם ליום 31/3/2011.

יודגש כי מתן אישור כאמור יתאפשר גם במקרים בהם המבקש אינו מי שרכש את הדירה מהקבלן אלא חוליה מאוחרת יותר באחת העסקאות בהן נמכרה אותה דירת מגורים, ובכפוף לכך שהמכירה הראשונה מהקבלן היתה עומדת בתנאי הוראת ביצוע זו לקבלת תחליף אישור לסעיף 50. נטל ההוכחה לכך חל על הפונה לקבלת האישור. כמובן שבמקרה זה ההוראה תחול רק לגבי המס שחייב בו הקבלן, ולא לגבי מכירות מאוחרות בגין אותו הנכס.



3. מתן האישור על ידי פקיד השומה

בפניה של רוכשי הדירות לפקיד השומה בבקשה לקבלת תחליף אישור לסעיף 50, יש לבחון את החובות של הקבלן בשני מישורים כדלהלן:

- חובות מס רכוש ומס רכישה
- חובות מס שבח ומס הכנסה

בחינת חובות המס והבקשה לתחליף אישור לסעיף 50 מתייחסת לקבלן שאינו משלם חובות מס מסיבות שונות כגון: נקלע לקשיים כלכליים, הגיע לכדי פשיטת רגל או פירוק, נמלט מהארץ, נפטר וכדומה. אם מדובר בקבלן שממשיך בפעילותו העסקית ויש לו תיק פעיל במס הכנסה, יש להפנות את הרוכשים אליו, ואין מקום למתן האישור אלא בכפוף לאמור בסעיף 3.2.3. להלן.

3.1. חובות מס רכוש ומס רכישה-

בהתאם לפסק הדין בע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומנהל מס שבח מקרקעין נ' אלי ושושנה שמש ואח', נקבע על ידי בית המשפט העליון מפורשות כי חובות מס רכוש ומס רכישה יוצרים שעבוד ראשון מכוח הדין לפי סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גביה), הגוברים על כל החובות האחרים.

לאור האמור, ללא תשלום חובות אלו במלואם לא יינתן אישור לרשם המקרקעין. ככל שחובות אלו הינם בגין פרויקט במסגרתו נמכרו מספר דירות, גביית חובות אלו תעשה באופן יחסי לכל דירה בפרויקט ויגבה מכל רוכש דירה לפי חלקו.

במקרים כאמור, לא יגבו הקנסות וחיובי הריבית, ולמנהל מיסוי מקרקעין שיקול הדעת לבטל חלק מהפרשי ההצמדה לדוגמא עקב מצב כלכלי קשה במיוחד של הרוכש.

יובהר, כי לגבי חוזי מכר דירות שנכרתו החל מיום 6.10.2008 ואילך, אשר חלה עליהם גם הוראת סעיף 11א(1) לפקודת המסים (גביה), ניתן יהיה לגבות מרוכש דירה את חוב מס הרכוש או מס הרכישה היחסי, עד לגובה ההפרש שבין שווי המקרקעין שרכש הקונה לבין סך הכספים ששולמו על חשבון מחיר הדירה ושהובטחו (בשעבוד במשכנתה ראשונה או בהערת אזהרה) כמצוין בסעיף 2(3) או (4) לחוק המכר (דירות) (הבטחת השקעות של רוכשי דירות), תשל"ה – 1974. מקרים אלו יטופלו על ידי הגובה הראשי במשרד מיסוי מקרקעין בו הוטל חוב מס הרכוש או מס הרכישה.



3.2. חובות מס שבח ומס הכנסה-

כל בקשה לתחליף אישור לסעיף 50 צריכה להבחן לפי המקרים המפורטים להלן:

3.2.1. נרשמה הערת שעבוד לפני רכישת הדירה והקבלן לא נמצא בהליכי חדלות

פירעון-

במקרה בו נרשמה על ידי רשות המסים הערה על שעבוד בפנקס המקרקעין לפי פקודת המסים (גביה) (להלן: "**הערת שעבוד**") לפני רכישת הדירה והקבלן לא נמצא בהליכי חדלות פירעון, לא יינתן תחליף אישור לסעיף 50 עד לבדיקת זכותו של המשרד להיפרע מן השעבוד.

מקרים אלו, יטופלו במשרד שהטיל את השעבוד, כמו בכל מקרה בו מבקשים הסרת שעבוד, בין היתר, על ידי יישום אחת או יותר מהאפשרויות המפורטות להלן:

- מימוש השעבוד
- קבלת החלטה שיפוטית בדבר הזכות להיפרע מהשעבוד
- הסכמה עם הנושים והרוכש באופן אחר באשר לגביית החוב לאחר יישום האמור לעיל, וככל שהדבר עדיין נדרש, ייבחן מתן תחליף אישור לסעיף 50 בהתאם להוראות סעיף 3.2.3 להלן.

3.2.2. נרשמה הערת שעבוד לפני רכישת הדירה והקבלן כן נמצא בהליכי חדלות

פירעון-

במקרה כזה יש לבחון את זכותנו להיפרע מן השעבוד והיכולת לממשו לפי דיני חדלות פירעון. על פי חוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי התשע"ח – 2018 רשות המסים כנושה מובטח מחויבת בהגשת תביעת חוב לצורך מימוש זכותה להיפרע מהשעבוד. במקרה כזה יועבר הטיפול לרכז/ גובה הראשי במשרד שהטיל את השעבוד, תוך התייעצות, במידת הצורך, עם היחידה לפירוקים, כינוס נכסים ופשט"ר.

3.2.3. לא נרשמה הערת שעבוד והקבלן לא נמצא בהליכי חדלות פירעון-

במקרה זה יתכנו שתי אפשרויות:

- **הקבלן הגיש** לפקיד השומה דו"ח שנתי בהתאם להוראות הפקודה לשנת המס שבה היה צריך לדווח על ההכנסות ממכירת הדירות בגינן מתבקש תחליף אישור לסעיף 50, **וחלפה התקופה בה היה ראשי פקיד השומה לשום את הכנסתו של הקבלן או שנעשתה שומה סופית.**



• **הקבלן לא הגיש דו"ח שנתי בהתאם להוראות הפקודה לשנת המס שבה היה צריך לדווח על ההכנסות בגין מכירת הדירות בגין מתבקש תחליף אישור לסעיף 50, וחלפו שש שנים מתום שנת המס שבה הקבלן היה צריך לדווח על ההכנסה ולא דיווח (האמור בסעיף זה הינו אף במקרה בו הוצאה שומה בהתאם להוראות סעיף 145(ב) לפקודה).**

במקרים אלו, תחליף אישור לסעיף 50 יינתן לאחר שחלפו התקופות כאמור לעיל, ובכפוף להוראות הבאות:

3.2.3.1. במקרים בהם נותרו בידי הרוכש כספים אשר טרם שולמו לקבלן, יש לקבל את הכספים על דרך של הטלת עיקול צד ג' לרוכש, טרם מתן האישור המבוקש.

3.2.3.2. אין בין הרוכש לבין הקבלן יחסים מיוחדים כמוסבר בסעיף 3.2.5 להלן, והדירה נרכשה בתמורה מלאה ובתום לב. לגבי רוכש שהיו לו יחסים מיוחדים עם הקבלן, יש לבחון את גבית חובות המס של הקבלן מהרוכש כתנאי למתן תחליף אישור לסעיף 50.

3.2.3.3. לפני מתן תחליף אישור לסעיף 50 על פקיד השומה להתייעץ עם משרד מיסוי מקרקעין שבאזור שיפוטו נמצאים המקרקעין בגינם מבוקש האישור, על מנת לשמוע את הערותיו (למשל אם ידוע על נכסים של הקבלן לצרכי גבייה).

3.2.3.4. במקרים בהם הקבלן הוא חברה פעילה ו/או בעל נכסים, יש מקום לתת תחליף אישור לסעיף 50 לאחר שחלף פרק הזמן המפורט בסעיף זה, ולהפעיל במקביל וללא דיחוי הליכי גבייה נגד הקבלן. יודגש, כי במקרים בהם לא חלפו התקופות כאמור בסעיף זה, לא יינתן תחליף אישור לסעיף 50 ויש לפעול לגביית החוב מהקבלן.

3.2.4. לא נרשמה הערת שעבוד והקבלן נמצא בהליכי חדלות פירעון- כאשר הקבלן נמצא בהליכי חדלות פירעון, אין לגבות חובות מס מהדיירים על עסקאות מקרקעין שבוצעו לפני שהקבלן היה בהליכי חדלות פירעון, ועל מנהל מיסוי מקרקעין לתת אישור לרשם המקרקעין רק לאחר שניתן צו חדלות פירעון (פירוק או פשיטת רגל או צו לפתיחת הליכים).



האישור יינתן בכפוף לאישורו של בעל התפקיד בהליך חדלות הפירעון, אשר בו יובהר כי אין במתן האישור כדי לגרוע מזכותה של רשות המסים לתבוע את חובה במסגרת הליך חדלות הפירעון.
האמור בסעיף זה לא יחול כאשר מדובר בפירוק מרצון על יד בעלי המניות או בהסכמתם.

3.2.5. עסקה בין צדדים עם יחסים מיוחדים במקרים המצוינים בסעיפים 3.2.3 ו- 3.2.4 כאמור לעיל-

יש צורך בבדיקה קפדנית במיוחד במקרים בהם קיימים יחסים מיוחדים בין הרוכש לבין הקבלן (לדוג': קרוב כהגדרתו לפי סעיף 88 לפקודה או יחסים עסקיים קודמים), ובכלל זה רוכש אשר קיבל את הדירה ללא תמורה או רכש אותה מתחת למחיר השוק. במקרים אלו יש לבדוק את האפשרויות כדלהלן:

- גביית חובות המס מהרוכש כתנאי למתן תחליף אישור לסעיף 50.
 - לשקול הפעלת סעיף 119א לפקודה.
- במקרים חריגים יש להתייעץ עם הרפרנט המשפטי של המשרד או עם היחידה לפירוקים וכינוסים.

כמו כן, יודגש כי במקרה והבקשה לתחליף אישור לסעיף 50 הנה עבור רכישת דירה בעקיפין מקבלן, אזי בדיקת יחסים מיוחדים ותמורת המכירה, **מבוצעת לגבי הרכישה המקורית מהקבלן בלבד** ולא לגבי עסקאות שנעשו לאחר מכן על ידי הרוכש המקורי או בחוליות הבאות, לרבות בעסקאות ללא תמורה ובין קרובים.

בברכה,

רשות המסים בישראל