



31 ינואר 2010  
ט"ז שבט תש"ע

## הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2/2010

הנדון: הקפאות חוב מס שבח, סוגי אישורים לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, וערובות במתן טופס 50.

### 1. כללי

סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק") קובע כי מכירת זכות במקרקעין שהרווח ממנה נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס שבח. בנוסף קובע הסעיף כי הפטור לפי סעיף 50 לחוק (להלן: "סעיף 50") יינתן לאדם שפקיד השומה אישר שהרווח מאותה מכירה נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה. הסעיף מאפשר לפקיד השומה להתנות את מתן האישור בתשלום מס ההכנסה או במתן ערובה שתניח את דעתו להבטחת תשלום המס. במקרים בהם המידע הקיים בפני פקיד השומה אינו מאפשר אישור לפטור לפי סעיף 50 קיימת אפשרות להקפיא את החוב במערך מיסוי מקרקעין עד שניתן יהיה להחליט בבקשה לפטור.

כיום ישנם שלושה סוגי אישורים אשר פקיד השומה נתון מכוח סמכותו לפי סעיף 50 כלהלן: אישור כללי, אישור לפרויקט ואישור פרטני.

בהמשך להפעלת שאילתא 9050 הממכנת את תהליכי העבודה הקשורים לטיפול בפטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין ובמטרה לפשט ולייעל את הטיפול באישור הפטור לפי סעיף 50 לחוק על ידי הפחתת מספר הפניות הפרטניות הוחלט להקל בתנאים להוצאתם של האישורים הכלליים ואישורים לפרויקט כך שמספר הקבלנים הפוטנציאליים לקבלת אישורים לא פרטניים יגדל.

הוראת ביצוע זו תתמקד בארבעה נושאים:

- א. מדיניות ההקפאות במערך מסמ"ק והארכתן במערך מס ההכנסה.
- ב. פירוט התנאים בהם יש לעמוד על מנת לקבל אישור שאינו פרטני.
- ג. הוראות כלליות לאישורים לפי סעיף 50.
- ד. גובה הערובה שיש לגבות ממוכר הזכויות במקרקעין בעת מתן טופס 50.

### 2. הקפאות

קבלן שמוכר זכות במקרקעין שהרווח ממנה נתון לשומת מס הכנסה יצהיר למנהל מס שבח על המכירה באמצעות טופס ב/7000. מנהל מס שבח יערוך שומת מס שבח חייבת, ישלח הודעת שומה לקבלן ויקפיא את החיוב לתקופה של שנים עשר חודשים.

כמו כן תצא הודעת תזכורת לקבלן אחרי עשרה חודשי הקפאה כי עליו להסדיר את קבלת אישור הפטור לפי סעיף 50 מול פקיד השומה.

בתום תקופת שנים עשר החודשים או במהלכם עם הגיעו של הנישום למשרדי מס הכנסה יוכל הרכז בהתאם לשיקול דעתו לקבוע כי:



- א. יאושר פטור לפי סעיף 50 .
  - ב. תינתן הקפאה נוספת במנות של ששה או שנים עשר חודשים כל פעם.
  - ג. לא תינתן הארכה נוספת של ההקפאה.
- יש להדגיש כי לא תתאפשר הקפאה מעבר למועד סיום הבנייה, כאשר מועד סיום הבנייה נקבע כשלושה חודשים לאחר מועד מסירת החזקה הצפוי על פי הסכם המכירה עליו הצהיר הקבלן למנהל מיסוי מקרקעין.

### **3. סוגי אישורים**

#### **3.1 אישור כללי**

- אישור כללי יינתן על ידי פקיד השומה בו מתנהל התיק, לחברה אשר הגישה בקשה לפקיד השומה, על גבי טופס בקשה לקבלת טופס 50 כללי, אשר מצייב כנספח א' להוראות הביצוע ומתקיימים לגביה כל התנאים המצטברים הבאים:
- 3.1.1 החברה הינה קבלן רשום אצל רשם הקבלנים במשרד השיכון.
  - 3.1.2 החברה הינה חברה תושבת ישראל ואינה חברה משפחתית או חברה שקופה כהגדרתן בפקודה.
  - 3.1.3.1 האישור מותנה בהגשת בקשה לפקיד השומה הכוללת הצהרה בכתב כי:
    - 3.1.3.1.1 המכירות יהיו נתונות לשומת מס הכנסה כמכירת מלאי עסקי.
    - 3.1.3.1.2 במסגרת הדוח השנתי לשנת המס בה בוצעו המכירות יוגש דיווח שנתי לפקיד השומה על כל המכירות של המלאי העסקי שקיבלו פטור ממס שבח מכוח אישור כללי בשנת המס.
    - 3.1.3.1.3 החברה לא תעשה שימוש באישור במכירת הרכוש הקבוע שלה.
  - 3.1.4 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.
  - 3.1.5 החברה הגישה, על פי חובתה ובהתאם להוראות הפקודה, את כל דוחותיה לצורכי מס לגבי כל שנות המס שקדמו לשנת המס הנדונה, ושילמה את המס הנגזר מהדו"חות שהגישה.
  - 3.1.6 בשלוש השנים אשר קדמו למועד הגשת הבקשה, ספרי החברה היו קבילים.
  - 3.1.7 לחברה אין חובות מס הכנסה, מס שבח, מס רכישה, חובות ניכויים ומע"מ למעט חובות שבהסדר.
  - 3.1.8 החברה הגישה את כל דו"חות הניכויים הנדרשים ממנה על פי הפקודה ושילמה את כל סכומי המס כאמור באותם דו"חות.
  - 3.1.9 כנגד החברה או כנגד מנהליה לא נפתח תיק חקר שעניינו עבירות מס, שלדעת פקיד השומה יש בהם כדי למנוע מתן אישור כאמור.



- 3.1.10 החברה הגישה את כל דיווחי המקדמות להם נדרשה ושילמה את כל הסכומים שנדרשו ממנה.
- 3.1.11 החברה אינה בהליכי פירוק או כינוס שלדעת פקיד השומה יש בהם כדי למנוע מתן האישור.
- 3.1.12 מחזור המכירות של החברה מפעילות בניה הוא לפחות 30 מליון ש"ח, ב-24 החודשים אשר קדמו לתחילת שנת המס בה הוגשה הבקשה ואשר לגביה מתייחס האישור. הסכום כאמור יתואם בהתאם לשיעור עליית מדד מחירי דירות בבעלות הדיירים, כפי שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפי מדד בסיס ינואר 2010.
- 3.1.13 סך היקף עלויות הבנייה הוא לפחות 12 מליון ש"ח, ב-36 חודשים אשר קדמו לתחילת שנת המס בה הוגשה הבקשה ואשר לגביה מתייחס האישור. הסכום כאמור יתואם בהתאם לשיעור עליית מדד מחירי תשומה בבנייה למגורים כפי שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפי מדד בסיס ינואר 2010.
- 3.1.14 אישור כללי לא יינתן אם לא הוגשו טפסים 701 ו-702 ראה פירוט הוראות כלליות לאישורים סעיפים 4.1, 4.3 ו-4.4.
- 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 סעיפים 3.1.13-3.1.14 אשר שצוינו לעיל במישור חברת האם.
- תוקף האישור יינתן לשנת מס כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה אלא אם כן פקיד שומה יבטל את האישור לפני תום התקופה.
- כל עוד לא חודש, יפוג תוקפו של האישור הכללי בתום המועד הקבוע באישור.
- יש צורך בהגשת בקשה לקבלת אישור כללי כל שנה.
- חידוש אישור כללי כאמור יחשב לבקשה חדשה לצורך בדיקת עמידה בתנאים על ידי פקיד השומה כאמור בהוראת ביצוע זו.

### **3.2 אישור לפרויקט**

"פרויקט" לעניין זה, יוגדר כבניין לרבות מספר בניינים אשר נבנים באותה תקופה ובאותו אתר, כחטיבה אחת וכיחידה תכנונית אחת.

ניתן לקבל אישור לפרויקט ללא הגבלת זמן וכן אישור לפרויקט למשך שנת מס אחת בהתאם לסעיף 5.2 לעיל.

אישור לפרויקט יינתן על ידי פקיד השומה בו מתנהל התיק, לחברה אשר הגישה בקשה לפקיד השומה, על גבי טופס בקשה לקבלת טופס 50 פרויקט, אשר מצ"ב כנספח ב' להוראת הביצוע ומתקיימים לגביה כל התנאים המצטברים הבאים:

- 3.2.1 תנאים 3.1.1 עד 3.1.11 אשר פורטו באישור כללי שנתי לעיל.
- 3.2.2 מחזור המכירות של החברה מפעילות בניה הוא לפחות 10 מליון ש"ח ב-24 החודשים שקדמו לתחילת שנת המס בה הוגשה הבקשה. הסכום כאמור יתואם בהתאם לשיעור עליית מדד מחירי דירות בבעלות הדיירים, כפי שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפי מדד בסיס ינואר 2010.



- 3.2.3 סך היקף עלויות הבנייה הוא לפחות 6.5 מליון ש"ח, ב-36 חודשים שקדמו לתחילת שנת המס בה הוגשה הבקשה ואשר לגביה מתייחס האישור. הסכום כאמור יתואם בהתאם לשיעור עליית מדד מחירי תשומה בבנייה למגורים כפי שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לפי מדד בסיס ינואר 2010.
- 3.2.4 אישור לפרויקט לא יינתן אם טרם בוצעה מכירה אחת לפחות.
- 3.2.5 אישור לפרויקט לא יינתן אם לא הוגשו טפסים 701 ו-702 ראה פירוט הוראות כלליות לאישורים סעיפים 4.1, 4.2 ו-4.4.
- אם הוגשה בקשה לקבלת אישור לפרויקט של חברת בת (מעל 50% מהזכויות בה מוחזקות ע"י חברת אם) אשר החלה לפעול לראשונה בשנת המס נשוא הבקשה יבדקו תנאי סעיפים 3.2.1-3.2.3 לעיל במישור חברת האם.

### 3.3 אישור פרטני

- נישום שלא קיבל אישור כללי או אישור לפרויקט, יגיש לפקיד השומה בקשה רגילה לאישור פרטני לפי סעיף 50.
- הבקשה תישקל על ידי פקיד השומה כאמור בהוראת ביצוע מס שבח 17/1990.

## 4. הוראות כלליות לאישורים

- 4.1 יש לצרף טופס דיווח על בניית פרויקט חדש (להלן: "טופס 701") למיסוי מקרקעין על כל מכירת זכות במקרקעין שהריווח ממנה נתון לשומת מס הכנסה ומבוקש פטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין כאשר הנכס נשוא ההצהרה הוא הנכס הראשון אשר נמכר בפרויקט.
- 4.2 אישור פרויקט ינתן אך ורק אם הקבלן המציא למנהל מיסוי מקרקעין טופס 701 והנתונים נקלטו במערכת הממוכנת.
- 4.3 אישור כללי לא יינתן במקרים בהם הקבלן לא המציא טופס 701 בגין מכירות קודמות ליום הבקשה לאישור הכללי.
- 4.4 אישור כללי ואישור לפרויקט לא יינתנו באותם מקרים בהם הקבלן סיים פרויקט/ים בתקופה אשר קדמה ליום הבקשה לאישור ולא צרף לדוח השנתי המוגש לפקיד השומה טופס דיווח על סיום בניית פרויקט (להלן: "טופס 702").
- 4.5 אישור כללי ואישור לפרויקט יינתנו אך ורק לנישום שהוא קבלן בנין הבונה למלאי עסקי, ומדווח על הכנסותיו ממכירות בהתאם לסעיף 8א(ג) לפקודה. לעניין זה, מלאי עסקי, כל אחד מאלה:
- א. דירות מגורים לרבות שטחי חניה, חדר חשמל בבניין שכולו דירות מגורים ומחסנים הצמודים לאותן דירות.
- ב. שטחי מסחר אשר נמכרו תוך 3 שנים מיום סיום בנייתם.
- שטחי מסחר אשר נמכרו לאחר שלוש שנים או יותר מיום סיום בנייתם יינתן לגביהם אישור ספציפי בלבד.



- 4.6 טופס עזר לטיפול בבקשה לקבלת טופס 50 שנת/פרויקט מצ"ב כנספח ג' להוראת הביצוע.
- 4.7 עסקאות בין צדדים קשורים יאושרו באופן פרטני בלבד. לפיכך אישור כללי ואישור לפרויקט לא יחול על עסקאות בין צדדים קשורים.
- 4.8 האישיורים (כללי, פרויקט ופרטני) ישודרו באמצעות שאילתא 9050 .
- 4.9 שלילת אישור- שלילת אישור יכול שתיעשה בכל עת במהלך השנה על ידי פקיד השומה, כאשר סבור הוא שיש לעשות כך.
- שלילת אישור כאמור תיעשה לאחר שנוכח, כי לא מתקיימים עוד התנאים למתן האישור כאמור בהוראת ביצוע זו.
- שלילת האישור תצא בכתב, מנומקת על ידי פקיד השומה ותדווח במערכת שאילתא 9050.
- נשלל האישור כאמור לעיל, יעדכן פקיד השומה את הממונה האזורי למיסוי מקרקעין, ויוציא הודעה בהתאם לחברה.
- לאחר קבלת העדכון מפקיד השומה המנהל יוציא שומת חיוב.
- 4.10 שותפויות- כאשר הפרויקט מתנהל במסגרת שותפות ומוגשת בקשה לקבלת אישור על ידי אחד השותפים, יש לבדוק שאותו שותף עומד בכל התנאים המאפשרים קבלת אישור ורק במקרה זה יינתן אישור ידני לכל שותף.
- 4.11 הליכי פירוק או כינוס-במקרים בהם החלו לגבי חברה, שקיבלה אישור כללי או פרויקט, הליכי פירוק או כינוס ישקול פקיד השומה האם יש מקום לבטל את האישור שניתן. במקרה בו יחליט פקיד השומה לבטל את האישור תיבדק כל פנייה של החברה במסגרת אישור פרטני.
- 4.12 תעודות- יונפקו תעודות לקבלנים אשר יהיו אסמכתא לאישור כללי ואישור לפרויקט.

## **5. ערובות ומקדמות**

### **5.1 אישור כללי -**

לא יותנה בערובה<sup>1</sup> למעט מקרים חריגים בהתאם לשיקול דעת פקיד השומה.

### **5.2 אישור לפרויקט-**

אישור לפרויקט אשר מוגבל לשנת מס אחת בלבד לא יותנה בערובה למעט מקרים חריגים בהתאם לשיקול דעת פקיד השומה.

בכל שאר המקרים תידרש ערובה בגובה של 3% משווי מחזור המכירות המשוער של הפרויקט לפני מע"מ. במקרים בהם שוכנע פקיד השומה שחבות מס הכנסה הצפויה של הקבלן מהפרויקט נמוכה מגובה הערובה האמורה (3%) תקבע לקבלן ערובה נמוכה

<sup>1</sup> ערובה הינה מזומן או ערבות בנקאית אוטונומית אשר תהא בתוקף לא פחות מ-15 חודשים ותחודש בהתאם לצורך. לסכום ערובה במזומן ייוספו הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 159א(א) החל מיום התשלום של הערובה.



בהתאם לחבות מס הכנסה הצפויה מהפרויקט למשל כאשר קיימים הפסדים צבורים או צפויים לנישום.

כאשר ההכנסה בגין הפרויקט טרם דווחה אולם תתחייב במס הכנסה בשנה שבה נדרש האישור, יש לדרוש מהקבלן תשלום מלוא המקדמה בשל חבות המס הצפויה מהמכירות אשר בוצעו עד ליום מתן האישור. בנוסף לקבוע מקדמות שוטפות בגין המכירות אשר יהיו באותה שנה.

### **5.3 אישור פרטני-**

כאשר ההכנסה בגין היחידה דווחה ושולם המס בגינה - לא תידרש ערובה בעת מתן האישור. בכל שאר המקרים תידרש ערובה בגובה של 3% ממחיר המכירה של היחידה לפני מע"מ. במקרים בהם שוכנע פקיד השומה שחבות מס הכנסה הצפויה של הקבלן ממכירת היחידה נמוכה מגובה הערובה האמורה (3%) תקבע לקבלן ערובה נמוכה בהתאם לחבות מס הכנסה הצפויה מהמכירה.

כאשר ההכנסה בגין היחידה טרם דווחה אולם תתחייב במס הכנסה בשנה שבה נדרש האישור, יש לדרוש מהמבקש תשלום מלוא המקדמה בשל חבות המס הנובעת ממכירת היחידה.

## **6. תחולה**

הוראת ביצוע זו באה כתוספת והבהרה להוראות ביצוע מס' 17/1990 ו-21/1988 ומחליפה את הו"ב 14/2003 בנושאי הקפאות, סוגי אישורים וערובות.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**



נספח א' להוראת ביצוע מס' 2/2010

מדינת ישראל  
אגף מס הכנסה ומס רכוש

בקשה לקבלת טופס 50 כללי

לשנת .....(להלן: "שנת המס")

אל: פקיד שומה .....

מאת: ..... מס' תיק - .....(להלן: "החברה")

אני, החתום מטה מצהיר כי:

1. החברה הינה חברה תושבת ישראל, והגישה לשלטונות המס את כל הדו"חות שהיא חייבת בהגשתם.
2. במשך שנת המס ושלוש השנים שקדמו לה, החברה היא קבלן בונה ומדווחת על הכנסותיה ממכירת בניינים בהתאם לסעיף 8א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961.
3. החברה איננה איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג – 1963.
4. החברה נמצאת / לא נמצאת (מחק את המיותר) בהליכי פירוק או כינוס.
5. החברה לא ביקשה להיחשב חברה משפחתית בשנת המס.
6. החברה הינה קבלן רשום אצל רשם הקבלנים במשרד השיכון (יש לצרף אישור).
7. הכנסות החברה ממכירת בניינים בשנת המס .....תהיינה נתונות לשומת מס הכנסה כהכנסות ממכירת מלאי עסקי.
8. יוגש דיווח שנתי לפקיד השומה על כל המכירות של המלאי העסקי שקיבלו פטור בשנת המס מכוח סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג . הדיווח האמור יוגש במסגרת הדוח השנתי לשנת המס בה בוצעו המכירות.
9. החברה לא תעשה שימוש באישור במכירת הרכוש הקבוע שלה, ובמכירות לצדדים קשורים.

בברכה

-----	-----	-----	-----	-----
תאריך	תפקיד החותם	שם החותם	חתימה	חותמת החברה



נספח ב' להוראת ביצוע מס' 2/2010

מדינת ישראל  
אגף מס הכנסה ומס רכוש

בקשה לקבלת טופס 50 לפרויקט

שם הפרויקט: .....

גוש: .....

חלקה: .....

אל: פקיד שומה .....

מאת: ..... מס' תיק - ..... (להלן: "החברה")

אני, החתום מטה מצהיר כי:

1. החברה הינה חברה תושבת ישראל, והגישה לשלטונות המס את כל הדו"חות שהיא חייבת בהגשתם.
2. במשך שנת המס הנוכחית ושלוש השנים שקדמו לה, החברה היא קבלן בונה ומדווחת על הכנסותיה ממכירת בניינים בהתאם לסעיף 8א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961.
3. החברה איננה איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) התשכ"ג – 1963.
4. החברה הינה קבלן רשום אצל רשם הקבלנים במשרד השיכון (יש לצרף אישור).
5. הכנסות החברה ממכירת הדירות או שטחי המסחר בפרויקט ..... תהיינה נתונות לשומת מס הכנסה כהכנסות ממכירת מלאי עסקי.
6. עם הגשת הדוח השנתי, יוגש דיווח לפקיד השומה על כל המכירות של המלאי העסקי שקיבלו פטור בשנת המס מכוח סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק") בשנת המס אליה התייחס הדוח השנתי.
7. החברה לא תעשה שימוש באישור במכירת הרכוש הקבוע שלה, ובמכירות לצדדים קשורים.

בברכה

-----  
תאריך      תפקיד החותם      שם החותם      חתימה      חותמת החברה





נספח ג' להוראת ביצוע מס' 2/2010

מדינת ישראל  
אגף מס הכנסה ומס רכוש

טיפול בבקשה לקבלת טופס 50

- שנתי: לשנת .....
- לפרויקט: זיהוי הפרויקט .....

1. החברה הינה קבלן רשום אצל רשם הקבלנים במשרד השיכון (יש לצרף אישור)  לא  כן
2. מחזור המכירות מפעילות בניה של החברה ב 24 חודשים שקדמו לתחילת שנת המס לגביה מבוקש האישור היה ש.ש.  לא  כן
3. החברה הינה חברה משפחתית  לא  כן
4. החברה הינה חברה שקופה  לא  כן
5. האם יש לחברה חובות ניכויים?  לא  כן
6. האם לחברה חובות בגין שומות חלוטות לשנים קודמות?  לא  כן
7. האם נפסלו ספרי החברה בשלוש השנים שקדמו לשנה לגביה מבוקש האישור?  לא  כן
8. האם לחברה חובות בגין שומות עצמיות, שאינן חלוטות, לשנים קודמות?  לא  כן
9. האם החברה בתהליך פירוק או כינוס נכסים?  לא  כן
10. האם נפתח תיק חקר כנגד החברה או כנגד מנהליה?  לא  כן
11. האם החברה שילמה את כל המקדמות השוטפות?  לא  כן
12. במקרה שהחברה נדרשה להעמיד ערבויות מספקות, האם העמידה אותן?  לא  כן
13. האם החברה פועלת ומדווחת כקבלן בשלוש השנים שקדמו לשנה לגביה מבוקש האישור?  לא  כן
14. האם החברה המציאה טופס 701 למשרדי מיסוי מקרקעין והנתונים נקלטו במערכת הממוכנת?  לא  כן

הוראות לפעולה:

- א. אם אחת התשובות לשאלות 3-8 נענו בחיוב, או שאחת משאלות 11-14 נענו בשלילה, אין לנפק לחברה אישור שנתי או אישור פרויקט. על החברה במקרה זה לבקש אישור פרטני.
- ב. אם שאלה 9 או 10 נענתה בחיוב, יש לבדוק האם יש בתיקי החקר או בעובדת פירוק/כינוס כדי למנוע מתן האישור.