

כ"ח אב תשס"ד
15 אוגוסט 2004

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

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 12/2004

הנדון: פטור למוסד ציבורי במכירת "דירת מגורים מזכה" שנתקבלה בירושה

תיקון מס' 46 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג (1963)

א. כללי:

1. ביום 17.3.00 נתקבל תיקון מס' 46 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג - 1963, להלן ה"חוק", הקובע עילת פטור נוספת במכירת דירת מגורים מזכה ע"י מוסד ציבורי, וזאת במסגרת הוספת סעיף 49ב(6) לחוק. פטור זה הינו חלופי לפטור המוענק לפי סעיף 61 לחוק.

2. התיקון קובע פטור למוסד ציבורי במכירת "דירת מגורים מזכה" שנתקבלה בידו בירושה.

ב. התנאים לקבלת הפטור בהתאם לסעיף 49ב(6) לחוק

1. עילת הפטור היא: מכירה של דירת מגורים מזכה שקיבל מוסד ציבורי בירושה.

2. תנאי הפטור נבחנו ב-4 מישורים:

- מישור הזכות הנמכרת.
- מישור המוריש.
- מישור הצוואה והשימוש שנעשה בתמורת המכירה.
- מישור המוכר.

נפרט להלן את התנאים לתחולת הפטור בהתייחס למישורים השונים שצויינו לעיל:

2.1 תנאי ראשון – מישור הזכות הנמכרת:

הפטור לפי סעיף 49ב(6) לחוק ינתן במכירה של זכות במקרקעין העונה להגדרת "דירת מגורים מזכה".

דהיינו, על הזכות הנמכרת על ידי המוסד הציבורי לעמוד בשני מבחנים:

2.1.1 "דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק אף כשהיא בבעלותו או בחכירתו של מוסד ציבורי.

2.1.2 דירת מגורים "מזכה" כהגדרתה בסעיף 49א' לחוק, לרבות תקופת החזקה בידי המוסד הציבורי. כלומר: תקופת החזקה בידי המוסד הציבורי תצטרף למניין תקופת החזקה של המוריש.

לעניין זה יחולו הוראות הביצוע הקיימות בעניין שמספרן: 10/97 מיום 25.3.97, 17/92 מיום 9.4.92, וכיו"ב.

2.2 תנאי שני – מישור המוריש :

הפטור לפי סעיף 649(ב6) לחוק, ינתן לדירת מגורים מזכה שנתקבלה בירושה ובלבד שהתקיימו לגבי המוריש התנאים הבאים :

2.2.1 לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת. למניין הדירות שהיו בבעלות המוריש ערב פטירתו, יצטרפו דירות מגורים שעונות על ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק ולא רק דירות העונות להגדרת דירת מגורים מזכה. הגדרה זו כוללת גם חלק מדירה (גם פחות מ- 25%) וכן דירה המושכרת בשכירות מוגנת וכד'. ראה לענין זה פס"ד מנהל עזבון המנוחה הדרה ויסגלס נ מנהל מס שבח (ת"א) - עמ"ש 251/99.

2.2.2 אילו היה המוריש בחיים ומוכר את הדירה המזכה בעצמו, היה זכאי לפטור ממס.

2.3 תנאי שלישי - תוכן הצוואה והשימוש בכספי תמורת מכירת הדירה המזכה :

תנאי לקבלת הפטור הוא כי הוראות הצוואה עצמה קובעות שימוש מוגדר בכל כספי התמורה שתקבל מהמכירה, למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי.

תנאי זה משמעו, שהמוריש קבע כבר בצוואתו שימוש מוגדר בכספים כגון : רכישת אמבולנס לבתי חולים, ציוד לנכים וכיוב', באופן שניתן לזהות באופן ממוקד "לאן הכספים הולכים" ואיזה שימוש יעשה בהם.

אם המוריש לא קבע בצוואתו באופן מפורש את השימוש בכל כספי התמורה או כאשר הקביעה בצוואה מותירה שיקול דעת בידי מנהל עזבון המוריש, נאמנו או המוסד הציבורי עצמו - מה יעשה בכספי התמורה – לא ינתן הפטור.

יודגש כי בכל מקרה – יש לבדוק את ההוראות שנקבעו בצוואה המקורית, ולא בהסכם כלשהו בין היורשים או בצו לתיקון צו הירושה המקורי וכד'.

הסעיף קובע גם כי על המוסד הציבורי לעשות שימוש בפועל בכל כספי תמורת המכירה למטרותיו הציבוריות וזאת בהתאם לשימוש המוגדר שנקבע בצוואת המוריש ע"פ אישור ר"ח של המוסד.

2.4 תנאי רביעי – מעמדו של המוכר כ"מוסד ציבורי" :

2.4.1 המוכר הוא "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 61(ד) לחוק או כמשמעותו בסעיף 61(ה) לחוק.

2.4.2 המוסד הציבורי מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, כאמור בסעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה והגיש דוחו"ת כאמור **בשנים שקדמו לשנת המכירה**. בדיקת תנאים אלו נעשית בהתאם להו"ב 24/92 מיום 30.4.92 ומצריכה פניה למחלקת שומת מקרקעין וקבלת אישורה על עמידה בתנאים אלו.

ג. תחולה והוראות מעבר לגבי צוואות שנעשו לפני יום 17.3.00

תיקון מס' 46 והפטור לפי סעיף 649(ב6) לחוק חלים על כל מכירה כאמור שנעשתה ע"י מוסד ציבורי החל מיום 17.3.00 גם אם הצוואה והירושה מכוחם נעשתה המכירה, נעשו קודם לכן.

במקרים שהמכירה נעשתה לאחר 17/3/00 ואולם, הצוואה של המוריש נעשתה קודם ל – 17/3/00, אין דרישה בדבר יעוד כספי התמורה באופן ספציפי ע"י המצווה כנדרש בס' 649(ב6)(5) אולם, נדרש שימוש בפועל בכספי התמורה לשימוש המוסד.

למען הסר ספק – מכירות שבוצעו לפני תאריך 17.3.00, אף אם דווחו אחרי מועד זה - אינן זכאיות לפטור לפי הסעיף הנ"ל.

יודגש כי אי עמידה בתנאי 49ב(6) לחוק אינה שוללת, עקרונית, את הפטור עפ"י סעיף 61 לחוק.

ד. הוראות לפעולה:

1. הפטור יחול אך ורק על מכירות שנעשו מיום 17.3.00 ואילך (כפי שנקבע לפי סעיף 19 לחוק).

2. הפטור כפוף להתקיימות 4 תנאים מצטברים שצויינו בסעיף 2 לעיל, דהיינו:

במישור הזכות הנמכרת ימשיכו לחול ההוראות המקצועיות בדבר הגדרת דירת מגורים מזכה כאמור. דרישה זו חלה גם על המוסד הציבורי שגם אצלו דירת המגורים צריכה להיות מזכה כהגדרתה בסעיף 49א לחוק.

במישור המוריש, ימשיכו לחול בהשאלה אותן ההוראות שנקבעו בה"ב 13/93 לעניין תנאי הפטור הנוגעים לעניינו, שלפי סעיף 49ב(5) לחוק.

במישור המוכר, יש להעביר העתק מבקשת הפטור למח' שומת מקרקעין בנציבות לצורך בדיקת המוסד הציבורי ורציפות הדיווח מטעמם.

3. לצורך בחינת בקשת הפטור, יש לדרוש מן הנישום את המסמכים הבאים:

- העתק מתאים למקור של הצוואה המכילה את ההוראות הרלוונטיות (הורשה למוסד הציבורי, שימוש מוגדר בכספי המכירה וכד').
- אישור רו"ח בדבר השימוש המוגדר בכל כספי התמורה.
- אישור רו"ח יצורף לדו"ח השנתי של השנה שלאחר המכירה.
- לאחר שהתקיימו התנאים דלעיל לקבלת הפטור, לא ינתן הפטור, אלא לאחר שיוכח כי נעשה שימוש בפועל בכספי התמורה לאותו שימוש שהוגדר ע"י המוריש – המצווה, לפיכך:

(1) תצא שומה חייבת.

(2) גביית המס תוקפא עד למועד החוקי הקבוע בפקודת מס הכנסה להגשת הדו"ח השנתי של השנה שלאחר המכירה, דוגמא:

1.7.02 – יום המכירה.

1.4.04 – המועד להגשת הדו"ח השנתי של שנת המס 2003.

(3) למנהל מיסוי מקרקעין שיקול דעת להאריך את התקופה שנקבעה דלעיל, עד להמצאת אישור רו"ח, לכל היותר לשנה נוספת מן המועד שנקבע. במקרים חריגים יש להעביר את הפניה למחלקת שומת מקרקעין.

(4) אישורים לרישום הזכויות בפנקסי המקרקעין ינתנו רק לאחר המצאת ערבות מתאימה להנחת דעת המנהל.

(5) לא הומצא אישור רו"ח בתום התקופה, לא ינתן פטור ויופעלו הליכי גביה כמתבקש.

(6) יודגש כי הפטור ממס שבח ינתן רק לאחר עמידה בכל התנאים המצטברים לעיל.

ה. מס מכירה

מוסד ציבורי שעמד בכל תנאי הפטור לפי סעיף 49ב(6) לחוק יהא זכאי גם לפטור ממס מכירה וכל ההוראות לפעולה בסעיף ד' לעיל יחולו בהתאמה גם לענין מתן פטור ממס מכירה וגביית המס.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין