



ג' סיון, תשע"ג  
12 מאי, 2013

**תוספת מס' 3 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 11/2002 -  
הסדרת הליך המיסוי במכירת זכויות שאינן זכויות במקרקעין במתחם פינני ובינוי  
ושינוי ההוראה בדבר דחיית יום מכירה**

ביום 7 באוגוסט 2012 פורסם ברשומות תיקון מס' 74 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"). תיקון זה נחלק לשני חלקים, כאשר חלקו האחד עוסק בתיקונים לפרק חמישי 4 לחוק: פינני ובינוי (להלן: "הפרק" או "פרק חמישי 4").

במסגרת התיקון בוצעו 2 שינויים עיקריים: הוסדר בחוק מיסוי מקרקעין, ההליך המיסוי במכירת יחידה ליזם בידי מחזיק במתחם פינני בינוי שאינו מוכר זכות במקרקעין כהגדרתה בחוק, קרי, פולש, דייר מוגן וכדומה. כמו-כן, תוקנו הוראות דחיית יום המכירה במכירת זכויות ליזם במתחמי פינני ובינוי.

**1. מוכר שהינו מחזיק - הסדרת הליך המיסוי בחוק מיסוי מקרקעין**

**1.1 רקע כללי**

חוק מיסוי מקרקעין ממסה מכירה בידי בעלי "זכות במקרקעין" כהגדרת מונח זה בחוק. הגדרת המונח "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק הינה הגדרה ספציפית וכל המוכר נכס שאינו נכלל בהגדרה זו, מתמסה במכירת אותו נכס ככל שהממכר נכלל בהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"). בשונה מהגדרת "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין, הגדרת "נכס" בפקודת מס הכנסה הינה הגדרה רחבה מאוד.

מתחמי פינני ובינוי מאופיינים במחזיקים בעלי זכויות שונות: בעלים, חוכרים, דיירים מוגנים, שוכרים, פולשים ועוד. לאור ההבנה כי כדי לקדם פרויקטים אלה ולהסיר חסמי מס, נקבעו הגדרות ייחודיות לפרק זה בחקיקה שראשיתה בתיקון מס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין. כך, במכוון הוגדרה "יחידת מגורים" בצורה רחבה יותר מהגדרת "דירת מגורים" בכדי שתכלול גם יחידות המוחזקות בידי מי שאינו בעל זכות במקרקעין. בהתאמה, נקבעה הגדרה ל"יחידה אחרת". כפועל יוצא, ההקלות ניתנו לכל סוגי המחזיקים באשר הם. ההבחנה בין סוגי המחזיקים הינה בהיבט הפרוצדוראלי בלבד כפי שיפורט להלן:

- **בעלי זכות במקרקעין (בעלים, חוכרים לתקופה העולה על 25 שנים) -** דיווח למנהל מיסוי מקרקעין (הודעה בדבר דחיית יום מכירה, מש"חים על מכירה ורכישה). מיסוי במס שבח ומס רכישה בכפוף להקלות פרק חמישי 4.



- **דייר מוגן ביחידת מגורים** - זהה לבעלי זכות במקרקעין לאור סעיף 49ט(ב) לחוק.
- **דייר מוגן בנכס מסחרי, פולש, שוכר ואחרים** - דיווח לפקיד השומה על דחיית יום המכירה ועל המכירה (רווח הון) ודיווח למנהל מיסוי מקרקעין על הרכישה. כך אף לעניין מיסויו. מכירת היחידה תתמסה בידי פקיד השומה במס רווחי הון ובכפוף להקלות שניתנו בפרק חמישי 4 (הפטור חל אף לפי הפקודה) ורכישת הזכויות החדשות תתמסה במס רכישה במיסוי מקרקעין.

על מנת להקל בהיבט הפרוצדוראלי ולהקטין חיכוך מיותר בין המוכרים במתחמי פינוי ובינוי, למשרדי השומה השונים (פקיד שומה מס הכנסה ומנהל מיסוי מקרקעין), הוחלט כי הליך המיסוי ייעשה כולו מכוח חוק מיסוי מקרקעין, וידווח רק למשרדי מיסוי מקרקעין האזוריים, והטיפול לא יפוצל בהתאם לזהות המחזיקים. מה שהדגיש את הצורך בשינוי החקיקה הינה המציאות לפיה, ייתכנו מתחמים עם מגוון מחזיקים, ומתחמים מורכבים עם היקף מחזיקים גדול, אשר למרביתם אין כלל תיק במס הכנסה שכן הינם שכירים.

לפיכך, במסגרת תיקון מס' 74 לחוק הוסף סעיף 49ט(ב)(3) בו נקבע כי רק לעניין פינוי-בינוי יראו את התמורה שקיבל מחזיק כאמור כתמורה בשל מכירת זכות במקרקעין ויחולו עליה הוראות החוק:

**"יראו תמורה המשתלמת למחזיק ביחידה שאינה מלאי עסקי כתמורה בשל מכירת זכות במקרקעין, ויחולו עליה הוראות חוק זה החלות על מכירת זכות במקרקעין בלבד".**

כפועל יוצא, **כל המחזיקים** ביחידות במתחם פינוי ובינוי יתמסו **באופן זהה**, הן בהיבט הפרוצדוראלי (דיווח) והן בהיבט המהותי.

## 1.2 תחולה

תחולת השינוי היא לגבי עסקאות שיום המכירה שלהן הינו מיום 1.1.2012 ואילך.

## 1.3 הוראות לפעולה

1.3.1 **דיווח** - כאשר ניתנת תמורה בכסף ו/או בשווה כסף למחזיק ביחידה שזכויותיו אינן עולות לכדי זכות במקרקעין והיא אינה מלאי עסקי, כגון פולש, דייר מוגן ביחידה אחרת או שוכר לתקופה הקצרה מ – 25 שנים, במסגרת עסקה שחל עליה פרק חמישי 4 לחוק, תדווח המכירה למשרד מיסוי מקרקעין האזורי - מתן הודעה בדבר דחיית יום המכירה והגשת מש"חים בגין המכירה. הדיווח זהה לחלוטין לדיווח בגין מכירה בידי מחזיק שהינו מוכר זכות במקרקעין.

1.3.2 **מיסוי** - הוראות הפטור חלו אף בעבר על כל סוגי המחזיקים אלא שפוצלו בין פקיד השומה למנהל מסמ"ק. בהתאמה לשינוי בדיווח שפורט לעיל, המכירה לא תקים



חבות במס רווחי הון לפי הפקודה אלא במס שבח, והכל בהתאם להקלות שנקבעו  
בפרק חמישי 4. **יודגש כי במקרה ומדובר בזכות שלא שולם בגינה (כגון פולש)  
שווי רכישת הזכות הנמכרת הוא אפס.**

## 2. תיקון הגדרת יום המכירה

### 2.1 כללי

סעיף 49כ לחוק כנוסחו לפני התיקון לחוק דוחה את יום המכירה לאחד משלושת  
המועדים הבאים, לפי המוקדם:

- א. יום התקיימות התנאי המתלה, במכירות בהן נקבע תנאי כזה;
- ב. יום מימוש האופציה, במכירות שנעשו על דרך של מתן אופציה לזים;
- ג. יום תחילת הבניה במתחם.

מטרת דחיית יום המכירה נועדה להקל על הצדדים לעסקת פינוי ובינוי. בכדי שעסקת  
פינוי ובינוי תושלם, נדרשת הסכמת כל המחזיקים במתחם (חוק הדייר הסרבן מאפשר  
לתבוע בתביעת נזיקין דייר סרבן אולם אין אפשרות לחייבו למכור). כמו-כן הליכי התכנון  
במתחמים אלה מורכבים וממושכים. גורמים אלה ונוספים יוצרים חוסר וודאות לגבי  
עצם הצלחת הוצאת העסקה אל הפועל.

יחד עם זאת, במתחמים גדולים ומורכבים, על אף הוראות החוק, לא ניתן פתרון ממצה  
בסוגיה זו, כפי שיוסבר להלן.

מתחמים במסלול לפי סעיף 33א לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה - 1965 (מסלול רשויות  
מקומיות) מוכרזים כמקשה אחת. קרי, כבר בשלב ראשוני מוכרז כל שטח המקרקעין  
המיועדים לפינוי כמתחם פינוי ובינוי, וזאת, אף אם ברור כי עסקינן במספר רב של  
בניינים ולפיכך פינויים ובינויים המתחם החדש ייעשה בשלבים.

כתוצאה מכך נוצר מצב בו היזם החל בהליכי הבניה בחלק אחד של המתחם אולם יום  
המכירה חל לגבי כל המתחם.

התוצאה הינה כי יום המכירה חל אף לגבי מכירה בידי דייר שבהסכם מולו טרם התקיים  
התנאי המתלה או יותר מכך, דייר שטרם מכר את זכויותיו, וכל זאת רק בשל העובדה  
שבחלק אחר של המתחם חתמו הדיירים והחלה הריסת המבנים. לפיכך, במסגרת תיקון  
מס' 74, תוקנה החלופה השלישית לקביעת יום המכירה, ובמקום שתחילת הבניה  
במתחם תיחשב כמועד הרלבנטי לעניין קביעת יום המכירה לגבי כל המתחם, תיחשב  
תחילת הבניה בבניין מסוים כיום המכירה רק לגבי אותו הבניין. נוסח סעיף 49כ(3) החדש  
הוא:

**"המועד שבו התחיל היזם או מי מטעמו את הבניה בבניין שבו נמצאת היחידה  
הנמכרת".**



## 2.2 תחולה

תחולת התיקון הינה מיום 1.1.2012. במקרים בהם כבר נקבע יום המכירה בשל תחילת בניה במתחם אך טרם החלה בניה בבנין בו נמצאת היחידה הנמכרת, ידחה יום המכירה עפ"י בקשה שתוגש למנהל על ידי היזם והדייר.

## 2.3 הוראות לפעולה

כפי שהיה עד היום, בשלב ראשון יוגשו על ידי הצדדים הודעות על גבי טופס 7006 ותפתח במחשב הודעה בלבד. בשלב השני תפתח שומה וזאת רק כאשר יגיע יום המכירה בהתאם להוראות סעיף 49כ לחוק, כלומר המוקדם מבין:

- א. יום התקיימות התנאי המתלה, במכירות בהן נקבע תנאי כזה.
- ב. יום מימוש האופציה, במכירות שנעשו על דרך של מתן אופציה ליזם.
- ג. יום תחילת הבנייה בבנין שבו נמצאת היחידה הנמכרת, כלומר לגבי כל בנין בנפרד.

## 3. זכאות לפטור במכירת דירת מגורים מזכה לאחר שנחתם הסכם פינני-בינוי

בד"כ עובר זמן רב בין מועד החתימה על הסכם פינני-בינוי עם היזם, ועד ליום המכירה על פי החוק, ובוודאי עד לקבלת הדירה החדשה. לעיתים, בתקופת ביניים זו, ישנם מקרים בהם הדייר שחתם על הסכם פינני-בינוי עם יזם מחליט שאינו רוצה להמתין עד למימוש ההסכם מול היזם, והוא מוכר את דירתו לאדם אחר, בכפוף להסכם שנחתם מול היזם.

במקרה מסוג זה, יובהר שבכל אותם מקרים בהם המכירה מתבצעת בטרם הגיע יום המכירה של ההסכם עם היזם, וככל שהדירה עומדת בהגדרת "דירת מגורים מזכה" שבסעיף 49(א) לחוק, יהיה המוכר זכאי לפטור לפי פרק חמישי 1 לחוק, או הוראת השעה, בכפוף להוראות סעיף 49' לחוק בגין זכויות הבנייה (יודגש כי יש לבחון האם התמורה מושפעת מקיומן של זכויות בנייה, ולא ליישם סעיף זה באופן אוטומטי במתחמי פינני בינוי בשל הימשכות ההליכים והאי-וודאות בהוצאתן לפועל של עסקאות).

לכשיגיע יום המכירה של ההסכם שנחתם מול היזם לפי סעיף 49כ לחוק, ייחשב הדייר החדש (רוכש הדירה) כמוכר הזכויות ליזם (בד"כ נכנס בנעלי המוכר אף לעניין ההסכם עם היזם), על כל המשתמע מכך.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**