



## החטיבה המקצועית

**החלטת מיסוי: 6644/12**

**תחום החלטת המיסוי: מיסוי מקרקעין**

**הנושא: פינוי בינוי - החלטת מיסוי בהסכם**

בעקבות תיקון 74 לחוק מיסוי מקרקעין, שתחולתו מיום 01/01/2012 תשומת ליבכם לשינויים שחלו בסעיפי התמצית כפי שמופיעים בהערות

### העובדות

1. חברה X (להלן: "החברה"), רכשה מקרקעין בהליך של מכרז שנערך על ידי מינהל מקרקעי ישראל, ובמסגרתו נדרש פינוי המחזיקים במקרקעין לצורך בניית הפרויקט.
2. המקרקעין הוכרזו כמתחם פינוי-בינוי בהתאם להחלטת ממשלה. במסגרת החלטה אחרת שניתנה כשנתיים לאחר שפגה תקופת ההכרזה הראשונה ו-8 שנים מהיום שבו הוכרז המתחם לראשונה, הוארכה הכרזה זו רטרואקטיבית ל-6 שנים נוספות רטרואקטיבית מתום תקופת ההכרזה הראשונה והכל בהתאם לתיקון שנעשה בחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: "חוק התכנון והבניה") באשר להארכת תקופת הכרזה של מתחמי פינוי-בינוי.
3. המתחם כולל מחזיקים שונים ביניהם דיירים מוגנים ופולשים (להלן: "המחזיקים" ו/או "הדיירים" לפי ההקשר) המתגוררים במתחם ו/או בעלי עסקים במתחם, אשר נדרש לפנותם לצורך ביצוע הפרויקט.
4. העסקאות הצפויות במתחם הינן הסכמי פינוי-בינוי או בינוי-פינוי עם מחזיקים בנכסים המשמשים למגורים ובחנויות המשמשות למסחר. במסגרת הסכמים אלה, כנגד פינוי המחזיק מתחייבת החברה למסור למחזיק דירה חדשה ו/או חנות (להלן: "היחידה החלופית") וכן לשאת בתשלומים הנלווים הכרוכים בכך. במקרים ספורים מקבל המחזיק פיצוי נוסף מעבר לקבלת דירה או חנות וזאת בדרך של תמורה כספית שבחלק מהמקרים ניתנת בדרך של יחידה נוספת במתחם.
5. כאמור לעיל, בנוסף ליחידה החלופית, יהיו זכאים המחזיקים לקבלת פיצוי בסך השווה לדמי שכירות חודשיים ראויים, בגין התקופה שתחילתה במועד הפינוי בפועל ועד למועד מסירת הדירה החדשה, וכן לדמי הובלה והוצאות נלוות הקשורות בפינוי היחידה ובהסכם הפינוי.

### פרטי הבקשה

מועד ההכרזה הקובע על המתחם כמתחם פינוי-בינוי

6. לאור העובדה שבפרק זמן של כ-24 חודשים, לא היתה הכרזת המתחם בתוקף, וכלל לא היה ברור כי תוקף צו הכרזה זה יוארך, מבוקש אישור כי המועד הקובע ביחס להכרזה על המתחם כמתחם פינוי-בינוי, יהיה המועד האחרון בו הוארך תוקף ההכרזה.



## החטיבה המקצועית

### פיצוי בגין שכר דירה והוצאות נלוות

7. כאמור, מעבר ליחידה החלופית, יהיו זכאים המחזיקים לפיצוי בגין דמי שכירות ראויים וכן להוצאות נלוות שישולמו למחזיקים במסגרת ההסכמים עמם ובסמוך לפינויים. מבוקשת הבהרה, כי לצורך חישוב "תקרת השווי" הפטורה ממס, בכל אחת מהחלופות הקבועות בסעיף 49כב(א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג 1963 (להלן: "החוק"), יתווספו הסכומים האמורים.

### אופן חישוב שטח יחידה

8. מבוקש אישור כי שטחה של היחידה המתפנה לצורך חישוב "תקרת השווי" יחושב לפי השטח הנקוב בחשבונו הארנונה המתקבלים ביחס ליחידה וכי בחישוב שטח היחידה החלופית, לא יכללו חניות ומחסנים שאינם צמודים פיזית ליחידה וכן מרפסות.

### קבלת יחידה חלופית שאינה באותו המתחם

9. יתכנו מקרים אשר במסגרתם כנגד מכירת הזכויות שיש לדייר המפונה ביחידה במתחם תינתן יחידה חלופית שאינה במתחם הפינוי בינוי. היחידה האמורה, תירכש במסגרת הסכם משולש שיערך בין היזם (שיהיה אמון על ביצוע התשלום על פי ההסכם עבור היחידה החלופית), הדייר המפונה (הרוכש) והמוכר שהינו צד ג' המהווה את הבעלים של היחידה הנרכשת על ידי הדייר המפונה. אי לכך מבוקש אישור כי הוראות סעיף 49כב(א)(1) לחוק יחולו על יחידות חלופיות שירכשו במסגרת הסכם משולש כאמור.

### מספר תאים משפחתיים ביחידה אחת

10. קיימים לא מעט מקרים במתחם בהם חיים מספר תאים משפחתיים בתוך יחידה אחת, לדוגמא הורים שגרים באותה דירה עם ילדיהם הבגירים ו/או אף עם נכדיהם הבגירים. מבוקש אישור כי בהתאם להוראות סעיף 49כב(א) לחוק, במקרה שמחזיקים ביחידה אחת (בין דירה ובין חנות ו/או נכס מסחרי) מספר תאים משפחתיים, יהיה זכאי כל אחד מהתאים המשפחתיים לקבלת יחידה חלופית אחת ותמורה כספית בהתאם לתקרות השווי בחלופות הקבועות בסעיף.

### מספר יחידות במתחם המוחזקות על ידי יחיד

11. מבוקש לקבל אישור כי כנגד יחידה אחת ניתן לקבל יחידה חלופית אחת, דהיינו, כאשר מדובר במחזיק המחזיק ביחידת מגורים וכן בחנות ו/או בנכס מסחרי, יהא זכאי המחזיק לקבל פטור אחד בגין פינוי הדירה (היינו דירה חלופית) ולפטור נוסף בגין מכירת "יחידה אחרת" בהתאם להוראות סעיף 49כז לחוק (היינו דירה חלופית או חנות חלופית).



## החטיבה המקצועית

### פיצוי בשווה כסף

12. יתכנו מקרים שבהם המחזיק מקבל יחידה חלופית וכן פיצוי כספי באופן שבמסגרת ההסכם עם החברה תשמש התמורה הכספית הנוספת המגיעה למחזיק לרכישת יחידה נוספת במתחם. מבוקש אישור כי אף במקרה כאמור לעיל, תחושב תקרת השווי כך שיינתן פטור ממס שבח למחזיק עד לשווי כלל התמורה שקיבל (היחידה החלופית בתוספת שווה כסף שקיבל). יובהר כי במקרה כאמור יחול פטור ממס רכישה ביחס לרכישת היחידה החלופית, ואילו בעסקת רכישת הדירה הנוספת יתחייב הדייר המפונה במס רכישה.

### הסדר המס

13. ההסכמים מול דיירים שהינם פולשים או דיירים מוגנים בנכסים שאינם דירות מגורים ידווחו לפקיד השומה<sup>1</sup>. יום המכירה בעסקאות אלה יידחה בהתאם להוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין. הטבות המס ייקבעו בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין.

14. בשנת 2008 תוקן חוק התכנון והבניה, כך שבהתאם להוראות סעיף 33א(ב)(2) לחוק האמור, רשאית הממשלה להאריך את תקופת ההכרזה על מתחם פינוי-בינוי, בתנאים מסוימים ובלבד שהארכה בוצעה במהלך תוקפו של צו ההכרזה. כמו-כן ניתנה, כהקלה, האפשרות להאריך בצו את תוקף ההכרזה על מתחמים ספציפיים שפג תוקף ההכרזה עליהם כמתחם לפינוי לשם בינוי לתקופה שלא תעלה על 6 שנים רטרואקטיבית מהמועד שבו פג תוקפו של הצו הקודם.

אשר על כן, מתן צו ההכרזה לעניין הגדרת "יחידת מגורים" בסעיף 49 לחוק, הינו יום החלטת הממשלה בדבר הארכת תוקף ההכרזה.

15. בעת חישוב תקרת השווי כאמור בסעיף 49כב לחוק, הפטור ממס יינתן כאשר שווי הזכות ביחידת המגורים החלופית בתוספת התמורה הכספית הנוספת, לא יעלו על תקרת השווי בהתאם לחלופות המצוינות בסעיף 49כב(א)(1) לחוק, כאשר הוראות סעיף 49כב לחוק יחולו גם על יחידת מגורים חלופית מחוץ למתחם.

לעניין זה: "התמורה הכספית הנוספת" – למעט החזר דמי שכירות ראויים לתקופת הבניה, הוצאות פינוי והעברה ראיות, שכ"ט עו"ד ראוי בקשר להסכם הפינוי-בינוי והוצאות כרוכות ראיות כפי שקבע מנהל מיסוי מקרקעין. יש לציין כי שוויה של יחידת המגורים הנמכרת, כאמור בחלופה (1) בסעיף, ייקבע בהתאם לכללי שמאות מקובלים.

16. לעניין "תקרת השווי" כהגדרתה בסעיף 49כב לחוק, שטח היחידה הנמכרת ייקבע בהסתמך על חשבון הארנונה, ובכל מקרה לא יפחת משטח הדירה המחושב כמפורט בתוספת 1 לה"ב מיסוי מקרקעין 11/2002.



## החטיבה המקצועית

17. יום הרכישה של הזכות החלופית לעניין סעיפים 49כג(5)(ב) ו-49כג(6) לחוק יהיה יום המכירה כאמור בסעיף 14 לעיל.
18. בחישוב שטח היחידה החלופית לא יכללו חניות ומחסנים שאינם צמודים פיסית לדירה וכן לא יכללו מרפסות.
19. במקרים בהם מתגוררים ביחידת מגורים אחת מספר תאים משפחתיים, יינתן לכל תא משפחתי מסלול פטור עצמאי בהתקיים כל התנאים כדלקמן:
- א. למוכר מלאו 20 שנים לפחות במועד ההכרזה.
- ב. המוכר התגורר ביחידה בפועל 24 חודשים לפחות לפני מתן צו ההכרזה (להלן - "התקופה הנדרשת").
- ג. הוכח כי המוכר "מחזיק" ביחידה הנמכרת, באופן שיניח את דעתו של מנהל מסמ"ק ו/או פקיד השומה.<sup>2</sup> לעניין זה, רישום מען במשרד הפנים בתקופה הנדרשת יהווה הוכחה. יודגש, כי תנאים אלו יחולו על מחזיקים שהם פולשים ללא זכויות רשומות, כאשר הזכויות רשומות כדן, יינתן הפטור בהתאם לרישום.
20. במכירת מספר יחידות מגורים במתחם קובע סעיף 49כב(ב) לחוק כי הפטור יינתן בשל מכירת הזכויות ביחידת מגורים אחת בלבד במתחם. יחד עם זאת, כאשר נמכרת יחידת מגורים אחת ויחידה אחרת אחת במתחם (חנות ו/או נכס מסחרי), ניתן יהיה להחיל הן את הוראות סעיף 49כב לחוק והן את הוראות סעיף 49כז לחוק, קרי, יינתן פטור על יחידת מגורים אחת ופטור נוסף על חנות ו/או נכס מסחרי אחד.
21. לעניין יחידה אחרת - יחידות יימנו בנפרד ככל שהיוו יחידות כלכליות עצמאיות, הן במובן הפיזי והן בהתאם לשימוש בפועל שנעשה בהן. לעניין זה תוגש חוות דעת מהנדס/מודד מוסמך לפי דרישה של מנהל מיסוי מקרקעין.
22. למען הסר ספק, כאמור בסעיף 49כח לחוק, שווי המכירה של הזכות במקרקעין שרוכשת החברה הינו כלל התמורות שתשלם, לרבות תמורה למחזיקים שאינם בעלי זכויות במקרקעין (פולשים, דיירים מוגנים וכו').<sup>3</sup>
23. היה והמחזיק ביחידה הנמכרת יקבל יחידה חלופית וכן יחידה נוספת המהווה פיצוי בשווה כסף, תחושב תקרת השווי כך שיינתן פטור ממס שבח למחזיק עד לשווי כלל התמורה שקיבל (היחידה החלופית בתוספת שווי שוק של הדירה הנוספת המהווה שווה כסף). יובהר כי רכישת הדירה הנוספת תהווה מכירה לכל דבר וענין. כך, יתחייב הדייר המפונה במס רכישה בהתאם לשווי השוק של הדירה הנוספת, כמו-כן תשלם החברה מס הכנסה על מכירת הדירה בשווי שוק, לא יופחת מרכיב הקרקע לעניין תשלום מס הרכישה בידי החברה ולא יינתן פטור ממע"מ.



## החטיבה המקצועית

24. הוראות סעיף 49(א) לחוק יחולו גם על יחידה חלופית שאינה במתחם שתירכש ע"י החברה או שהינה בבעלות החברה. יובהר, כי יחידה חלופית אשר תירכש במסגרת הסכם משולש בין החברה (האמונה על ביצוע התשלום על פי ההסכם עבור היחידה החלופית), הדייר המפונה (הרוכש) והמוכר שהינו צד ג' המהווה את הבעלים של היחידה הנרכשת תקים חבות במס רכישה לחברה.

25. יובהר, כי בהתאם להוראות סעיף 49כז' לחוק תקרות השווי הקבועות בסעיף 49כב' יחולו על "יחידה אחרת" בשינויים המחויבים, כאשר לעניין זה לצורך התאמה של תקרות השווי כאמור במקרה של פינוי נכס מסחרי/חנות, תערוך החברה שמאות לפיה יקבע היחס בין שווי מ"ר מגורים לשווי מ"ר מסחר, כאשר שמאות זו תעמוד לבחינת מנהל מסמ"ק.

26. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו תנאים נוספים.

---

<sup>1</sup> סעיף 13 יוחלף ויקרא להלן: "לאור תיקון 74 לחוק, ההסכמים שנחתמו מול כל המחזיקים ביחידות במתחם ידווחו למשרד מסמ"ק האזורי בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין. יום המכירה בעסקאות אלה יידחה בהתאם להוראות פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין. הטבות המס ייקבעו בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין."

<sup>2</sup> סעיף 19 ג. יוחלף ויקרא להלן: "הוכח כי המוכר "מחזיק" ביחידה הנמכרת, באופן שיניח את דעתו של מנהל מסמ"ק. לעניין זה, רישום מען במשרד הפנים בתקופה הנדרשת יהווה הוכחה."

<sup>3</sup> סעיף 22 יוחלף ויקרא להלן: "למען הסר ספק, כאמור בסעיף 49כח לחוק, שווי המכירה של הזכות במקרקעין שרוכשת החברה הינו כלל התמורות שתשלם לכל אחד מהמחזיקים, "