

פתרון מנחה בבחינה במיסוי מקרקעין ומיסים אחרים - מועד ראשון 2026

1. **התשובה הנכונה היא ב'.** על סך של 6,005,070 ₪ מתוך שווי המכירה הכולל יחול מס רכישה בשיעור 8% : $6,005,070 * 8\% = 484,406$ ₪. על יתרת שווי המכירה יחול מס רכישה בשיעור 10% : $6,005,070 - 484,406 = 5,520,664$ ₪. ההתייחסות לזכויות הבנייה אינה רלוונטית לחישוב מס הרכישה, שכן, להבדיל מסעיף 149 לחוק הקובע שיעור מס נפרד לזכויות הבנייה בחישוב מס השבח, במכירת דירת מגורים ששוויה מושפע מזכויות הבנייה הבלתי מנוצלות, אין סעיף דומה ביחס למס רכישה. לכן תשובה א', שאליה מגיעים אם על סך של 300,000 ₪ מחילים שיעור מס רכישה של קרקע (6% – אינה נכונה. לתשובה ג' מגיעים אם מחילים שיעור מס אחיד של 8% על כל שווי המכירה, ולתשובה ד' מגיעים אם מחילים שיעור מס אחיד של 6% על מלוא שווי המכירה – שתי התשובות האלו לא נכונות.
2. **התשובה הנכונה היא ד'.** סעיף 44 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי העברת זכות במקרקעין על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין לא יראוה כמכירה לעניין חוק מיסוי מקרקעין. מאחר שרומי קיבלה את הזכויות בדירה לפי פס"ד שניתן אגב הליך גירושין, העברת הזכויות אינה מהווה מכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין ולכן אינה חייבת במס. יש הבדל בין מקרה כזה, לבין מקרה שבו מדובר במכירה של זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין אשר פטורה ממס. לכן התשובה הנכונה היא ד' ולא ב. יתר התשובות לא נכונות מאחר שלא יהיה חיוב במס – לא מס שבח ולא מס רכישה. תשובה א' מתייחסת להעברה של זכויות בדירה בין בני זוג ללא תמורה. אם בני הזוג גרים באותה הדירה העסקה פטורה גם ממס שבח וגם ממס רכישה לפי תקנה 21, אך זה לא המקרה שנדון בשאלה.
3. **התשובה הנכונה היא א'.** סעיף 48א(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי בשיעור כאמור בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה, עד למקסימום של 25%. במקרה זה, מאחר שיום הרכישה הוא בשנת 2014 שיעור מס השבח הוא 25%. מאחר שאין סכום אינפלציוני, השבח הוא שווי המכירה פחות יתרת שווי הרכישה המתואמת מיום הרכישה ועד יום המכירה (ר' סעיף 47 לחוק). במקרה זה, גדי מוכר רק מחצית מזכויותיו בקרקע ולכן לצורך החישוב יש לקחת רק מחצית מיתרת שווי הרכישה המתואמת וסה"כ 580,000 ₪. השבח החייב במס הוא $580,000 - 10,000,000 = 9,420,000$ ₪. שיעור המס 25%, ומס השבח הוא 2,355,000 ₪. תשובה ב' אינה נכונה כיוון שמגיעים אליה אם לוקחים בחשבון את מלוא שווי הרכישה. תשובה ג' אינה נכונה כיוון שהיא אינה לוקחת בחשבון שווי רכישה. תשובה ד' אינה נכונה כי מגיעים אליה כאשר שיעור המס הוא 30%.
4. **התשובה הנכונה היא ב'.** אחת החלופות להגדרת דירת מגורים בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין היא "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם הסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה והכול למעט דירה המנויה בפסקה (3);" במקרה זה, דירת הקבלן נחשבת כדירת מגורים במניין הדירות של יעל שכן מדובר בדירה שבנייתה טרם הסתיימה והקבלן התחייב להשלים את בנייתה עבור הרוכשת. על כן, כאשר נרכשה הדירה החדשה על ידי יעל היא נחשבת כבעל דירת מגורים נוספת ולא תהא זכאית למדרגות מס רכישה של דירה יחידה ברכישתה ולכן תשובה א' אינה נכונה. תשובה ג' אינה נכונה גם מהסיבה הנ"ל וכן משום שמדרגות מס רכישה לדירה נוספת אינן כוללות מדרגה פטורה ממס. תשובה ד' אינה נכונה מאחר שההוראה המאפשרת הטבת מס רכישה במקרה שבו אדם רוכש דירה חדשה כשבבעלותו דירה נוספת היא רק אם הוא מוכר את הדירה הישנה בתוך התקופה הקבועה בחוק ולא את הדירה החדשה – ר' סעיף 9(ג1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין.
5. **התשובה הנכונה היא ג'.** תשובה א' לא נכונה מכיוון ששרון אינו זכאי לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק, שכן לפחות אחד מתנאי הסעיף אינו מתמלא ביחס לשני המורשים – הם לא היו בעלים של זכויות בדירה מגורים אחת בלבד בעת מותם. תשובה ד' אינה נכונה, כי תקרת הפטור בסכום הנקוב בתשובה הוא רק במקרה של זכאות לפטור לפי פרק חמישי 1 כגון דירה יחידה או פטור מוריש, וזה לא המקרה. תשובה ב' לא נכונה כי היא מתייחסת לשיעור המס הרלוונטי למקרה של מכירת נכס שאינו דירת מגורים – שיעור המס הרגיל לפי סעיף 48א(א) לחוק מיסוי מקרקעין. התשובה הנכונה היא ג' – שרון זכאי לעשות שימוש בשיעור המס הליניארי המוטב לפי סעיף 48א(ב2) לחוק במכירת הדירה על מלוא שווי הדירה שכן אין לה זכויות בנייה בלתי מנוצלות, והוא אינו יכול לנצל פטור לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק שכן יש בבעלותו דירה נוספת. חישוב שיעור המס הליניארי המוטב – $25\% *$

התקופה שמתאריך 1.1.2014 ועד יום המכירה לחלק לכלל תקופת השבח (7.5 שנים / 65.5 שנים * $25\% = 8.4\%$).

6. **התשובה הנכונה היא ב'.** על פי נוסח החוק הקשיש אינו יכול לקבל ישירות כסף מיזם כדי לרכוש דירת מגורים חדשה במקום הדירה הקיימת. על פי החלופות המנויות בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין, הקשיש יכול לקבל כנגד הדירה הקיימת שתי דירות עד לתקרת הפטור (סעיף 49כב(א2)) או למכור את הדירה החלופית שהיה אמור לקבל מהיזם לצד ג' כנגד רכישת דירה אחרת או זכות למגורים בבית אבות (סעיף 49כב1) או למכור את הדירה החלופית שהיה אמור לקבל מהיזם חזרה ליזם כנגד תמורה במזומן שבה ירכוש דירה חדשה או זכות למגורים בבית אבות (סעיף 49כב2).

7. **התשובה הנכונה היא ד'.** סעיף 49כב(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את היקף הפטור ממס שבח בעסקת פינוי בינוי. הסעיף קובע שלוש חלופות לתקרת השווי, כאשר כל תמורה שחורגת מהתקרה תחויב במס שבח. אחת החלופות לתקרת הפטור היא שווי דירת מגורים באותו מתחם ששטחה 120 מ"ר. לפי נתוני השאלה הדירה החלופית שיקבלו הדיירים באותה עסקה אינה חורגת מתקרה זו, כך שבגין קבלת דירת התמורה יקבלו בעלי הדירות פטור ממס שבח. בנוסף נקבע בסעיף 49כב(א) כי הפטור הוא גם על תשלום בעבור דמי שכירות לתקופת בניית הדירה החלופית, ולכן גם בגין תמורה זו יהיו הדיירים פטורים ממס שבח.

8. **התשובה הנכונה היא א'.** כבעלים של דירה יחידה ליאור זכאי לתשלום מס רכישה לפי מדרגות מס רכישה של דירה יחידה. כבעלים של דירה נוספת מתן ישלם מס רכישה לפי מדרגות מס רכישה של דירה נוספת. החישוב של המס נעשה תחילה לפי מלוא שווי הדירה, בהתאם למדרגות המס הרלוונטיות, ואת התוצאה מכפילים בחלק היחסי בדירה. להלן פירוט חישוב המס לפי המדרגות שצוינו בשאלה, לכל אחד מהרוכשים:

ליאור:

מס רכישה על מלוא שווי הדירה לפי מדרגות מס רכישה של דירה יחידה:

- עד סך של 1,978,745 ₪ - פטור.
 - מסכום של 1,978,746 ₪ ועד סכום של 2,347,040 ₪ (368,295 ₪) - 3.5% = 12,890 ₪
 - מסכום של 2,347,041 ₪ ועד סכום של 6,055,070 ₪ (3,708,028 ₪) - 5% = 185,401 ₪
 - מסכום של 6,055,071 ₪ ועד 7,500,000 ₪ (1,444,929 ₪) - 8% = 115,594 ₪
 - סה"כ: $12,890 + 185,401 + 115,594 = 313,886$ ₪.
- לליאור מחצית מהזכויות בדירה ולכן יהיה חייב במחצית הסכום - $313,886 / 2 = 156,943$ ₪.

מתן:

כבעלים של דירה נוספת מתן ישלם מס רכישה לפי מדרגות מס רכישה של דירה נוספת. להלן אופן החישוב הנכון:

- עד סך של 6,055,070 ₪ - 8% = 484,406 ₪.
 - מסכום של 6,055,070 ₪ ועד סכום של 7,500,000 ₪ (1,444,929 ₪) - 10% = 144,493 ₪.
 - סה"כ - $484,406 + 144,493 = 628,899$ ₪.
- למתן מחצית מהזכויות בדירה ולכן יהיה חייב במחצית הסכום - $628,899 / 2 = 314,449.5$ ₪.
- תשובה ב' אינה נכונה כיוון שמדרגות המס הוחלו לפי תשובה זו מלכתחילה על מחצית משווי הדירה עבור כל אחד מהרוכשים וזו אינה דרך החישוב הנכונה. לאור האמור, גם תשובות ג' וד' אינן נכונות.

9. **התשובה הנכונה היא ג'.** הורשת נכס מקרקעין אינה עסקה במקרקעין בהתאם להוראת סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין. לכן, באופן עקרוני, כאשר אדם מוריש נכס, לא רואים את עזבונו כאילו הוא מוכר את הנכס ליורשים והיורשים אינם חייבים במס רכישה. לכן תשובות א' ו-ד' אינן נכונות. סעיף 5(ג4) לחוק מאפשר ליורשים לערוך הסכם חלוקת עיזבון ביניהם באופן שונה מהירושה על פי דין או לפי צוואה. סעיף זה קובע כי חלוקת נכסי עיזבון בין יורשים לא תסווג כמכירה של זכות במקרקעין אם מדובר בחלוקה ראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה. כמו כן נקבע, כי אם ניתנה תמורה בכסף מחוץ לכספי העיזבון, יראו את אותו חלק של העיזבון שבגינו ניתנה התמורה כאילו נמכר. במקרה זה שילמה רות תשלומי איזון מכספה הפרטי ולא מכספי העיזבון, שלא כלל כספים, ועל כן רואים אותה כרוכשת מדן ויעל חלק מדירות העיזבון בגינו שולמו התמורה. לכן, יעל ודן ישלמו

מס שבח בגין חלק ורות תשלם מס רכישה.

10. התשובה הנכונה היא ב'. חובת תשלום מקדמת מס השבח מוטלת על רוכש זכות במקרקעין ולא על המוכר – ר' סעיף 15(ב) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי: "בלי לגרוע מהוראות סעיף קטן (א), במכירת זכות במקרקעין שתמורתה נקבעה בכסף בלבד, יהיה הרוכש חייב להעביר למנהל תשלום על חשבון המס שהמוכר חייב בו, בשיעורים כמפורט להלן מהתמורה שנקבעה בהסכם ביניהם (בסעיף זה – מקדמה): (1) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה הוא לפני כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) – 15% מהתמורה; (2) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה מיום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) ואילך – 7.5% מהתמורה". שיעור המקדמה נקבע לפי מועד רכישת הזכות הנמכרת על ידי המוכר – במקרה יעקב רכש את המגרש בשנת 1990, ולכן שיעור המקדמה יהיה 15% מסכום התמורה – $15\% * 3,000,000 - 450,000$ ₪.

11. התשובה הנכונה היא א'. מכירת המגרש על ידי אלון היא מכירה חד-פעמית של נכס מקרקעין שנרכש מכספי ירושה, ללא פעילות עסקית שיטתית או סממנים מובהקים של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי (ר' מבחני הפסיקה לעניין זה בעניין **עמיאל לוי** ע"א 1533/20, בעניין **גיבשטיין** ע"א 4377/17 ובמקורות המוזכרים בהם). אלון ניסה להשביח את הנכס ולקדם בנייה אך ויתר על כך ולא ביצע פעולות השבחה נוספות. הרווח נבע מעליית מחירי הנדל"ן ולא מפעילות השבחה. לכן מדובר ברווח הוני ממכירת זכות במקרקעין, החייב במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין. פקודת מס הכנסה אינה חלה במקרה כזה מכיוון שאין מדובר בהכנסה פירותית או ברווח מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. תשובה ד' אינה נכונה כיוון שלא קיים פטור ממס שבח במכירת נכס נדל"ן יחיד שבבעלות העורר שאינו דירת מגורים מזכה.

12. התשובה הנכונה היא ג'. הגדרת "מכירה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין היא הגדרה רחבה שכוללת גם מכירה בלתי רצונית, בכפייה, כגון הפקעה. סעיף 5(א) לחוק קובע במפורש כי הפקעה שיש עמה תמורה יראו בה "מכירה" ואת מי שזכאי לקבלת פיצוי כ"מוכר". סעיף 64 לחוק קובע, כי כאשר מופקעת זכות במקרקעין שכנגדה ניתנת רק זכות במקרקעין, ההפקעה תהיה פטורה ממס, אך זה לא המקרה דנן, שכן יוסי קיבל בתמורה פיצוי כספי ולא קרקע. לכן תשובה א' אינה נכונה. תשובות ב' ו- ד' אינה נכונות שכן הפקודה אינה חלה במקרה זה, לאור העובדה שמדובר במכירה של זכות במקרקעין שחוק מיסוי מקרקעין חל עליה.

13. התשובה הנכונה היא ב'. סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין קובע בהגדרת "יתרת שווי הרכישה" כי יש לנכות משווי רכישה את הפחת שהיה מותר בניכוי לפי פקודת מס הכנסה. סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, המסדיר מיסוי של הכנסה מדמי שכירות בשיעור 10%, קובע בס"ק (ג), כי לא ניתן יהיה לנכות פחת מההכנסה מדמי שכירות. כאשר דירת מגורים הושכרה למגורים יש לנכות משווי הרכישה את הפחת שהצטבר בתקופת ההשכרה. במקרה זה מדובר בתקופת השכרה של 10 שנים. שיעור הפחת הוא 2%, ונוסחת חישוב הפחת היא $10\% * 2\% * \text{שווי הרכישה}$ בסך 1,500,000 ₪ = סה"כ 300,000 ₪. תשובה א' שגויה כי אין משמעות לכך שדני לא ניכה בפועל את הפחת. שיעור המס המופחת מגלם בתוכו כבר את ניכוי הפחת. תשובה ג' שגויה שכן בחירה במסלול מס סופי לפי סעיף 122 אינה פוטרת מניכוי פחת במכירה. תשובה ד' שגויה כי אין כל בסיס חוקי להפחתת שיעור הפחת בחצי.

14. התשובה הנכונה היא ד'. הגדרת מכירה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כוללת גם פעולה באיגוד. הגדרת פעולה באיגוד בסעיף 1 לחוק קובעת כי פעולה באיגוד היא "הענקת זכות באיגוד, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד והכל בין בתמורה ובין בלא תמורה, אך למעט הקצאה"; לעניין זה, "הקצאה" – הנפקה של זכויות באיגוד שלא נרכשו על ידי האיגוד קודם לכן, אשר תמורתה, כולה או חלקה, לא שולמה למי מבעלי הזכויות באיגוד, במישרין או בעקיפין; "יחד עם זאת, לצורך מס רכישה יש הגדרה ספציפית לפעולה באיגוד הקבועה בסעיף 9 לחוק, הקובעת כי פעולה באיגוד לעניין מס רכישה כוללת "הענקת זכות באיגוד, לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות הנובעות מזכות באיגוד, והכול בין בתמורה ובין בלא תמורה"; לכן, הקצאת מניות מהווה פעולה באיגוד לצורך מס רכישה בלבד וחייבת במס רכישה, אך לצורך מס שבח היא אינה מהווה פעולה באיגוד ואינה חייבת במס שבח. תשובה ג' לא נכונה כי אין הבחנה בין משקיע חיצוני לבין בעלי המניות הקיימים לעניין זה.

15. תשובה ב' נכונה. פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין מקנה פטור ממס שבח לבעלי הזכויות בבניין

בעסקת תמ"א 38/2 (סעיף 49לג1 לחוק). התנאים לקבלת הפטור המלא בעסקת תמ"א 38/2 הם: אין שינוי בשיעור הבעלות בן הדירה הקיימת לדירה התמורה (למעט אם הדירה נתקבלה בירושה אך זה לא המקרה שכן נאמר במפורש שהיא רכשה את הדירות). תנאי נוסף לפטור הוא שהזכות בדירה אינה מהווה מלאי עסקי בידי המוכר. בנוסף, ניתן לקבל פטור גם אם לבעלים יש עד שתי דירות בבניין שעובר את התמ"א (ככל שלא מדובר באזור פריפריאלי או בדיור ציבורי), כאשר אם המוכר הוא אינו קשיש או באזור מוטב, הוא זכאי לקבל בפטור ממס כנגד כל דירה אחרת דירה אחת עד תקרת הפטור. במקרה זה, נמסר בנתוני השאלה כי התמורה אינה חורגת מתקרת הפטור, ולענבל אין יותר מדירה אחת בבניין. במקרה זה ענבר עומד בכל תנאי הפטור והתמורה אינה חורגת מתקרת פטור כפי שצוין בנתוני השאלה, ולכן היא תהיה זכאית לפטור מלא ממס שבת. תשובה א' אינה נכונה כי לענבר יש רק דירה אחת בבניין והיא מקבלת בגינה דירה אחת. קיומן של דירות נוספות בבניינים אחרים אינה פוסלת את קבלת הפטור. תשובה ג' אינה נכונה שכן לא רואים את ענבר כרוכשת זכויות בדירה אלא כמוכרת חלק מזכויותיה בדירה הקיימת כנגד קבלת שירותי בנייה לדירה חלופית, כמו בעסקת קומבינציה (מכר חלקי). תשובה ד' אינה נכונה כי אין תנאי כזה לקבלת פטור בעסקת תמ"א.

16. התשובה הנכונה היא ג'. לפי חוק מע"מ, יש לבחון בכל עסקת מקרקעין את זהות הצדדים: עוסק, אדם פרטי, מלכ"ר, מוסד כספי או קבוצת רכישה (ר' הגדרת עסקה בחוק מע"מ). כאשר עוסק מורשה רוכש נכס לשימוש במסגרת עסקיו – מדובר בעסקה החייבת במע"מ. עם זאת, כאשר עוסק מורשה פועל בכובעו כאדם פרטי ורוכש נכס שאינו קשור לעסקיו ולשימושו הפרטי, העסקה אינה חייבת במע"מ. תשובה א' היא שגויה שכן לא כל רכישת מקרקעין על ידי עוסק חייבת במע"מ, אלא צריך קשר לפעילות העסקית. תשובה ב' שגויה שכן אין חבות במע"מ מלכתחילה, ולכן גם אין מה לקזז כתשומות. תשובה ד' שגויה שכן במקרה זה העסקה אינה חייבת במע"מ כלל. מע"מ בשיעור אפס מוטל רק במקרים הקבועים בחוק מע"מ במפורש והמקרה המתואר בשאלה אינו נכלל בהם (ר' סעיף 30 לחוק מע"מ).

17. התשובה הנכונה היא ב'. סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע כי "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לענין זה, עוסק – למעט עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים." כלומר, בנסיבות המנויות בסעיף, ישולם מע"מ **רק על מרכיב הרווח** ולא על מלוא התמורה. לכן תשובה ב' היא הנכונה ותשובה א' שגויה. תשובה ג' שגויה כי עצם העובדה שהמוכר קנה מאדם פרטי אינה פוטרת אותו ממע"מ כאשר הוא בעצמו עוסק. תשובה ד' שגויה מכיוון שמע"מ בשיעור אפס בעסקאות מקרקעין חל רק במקרים שמנויים במפורש בסעיף 30(א) לחוק מע"מ וסעיף זה אינו חל במקרה דנן.

18. התשובה הנכונה היא א'. סעיף 30 לחוק מע"מ המונה עסקאות שבהן שיעור המע"מ הוא בשיעור אפס, קובע כי מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו כדין חייב במס. המשמעות היא, בין היתר, החובה להוציא חשבונית והאפשרות לנכות מס תשומות. לעומת זאת, בעסקה פטורה, אין חבות במע"מ כלל ויש איסור על ניכוי מס תשומות מכוח סעיף 41 לחוק מע"מ הקובע, כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". תשובה ב' שגויה מאחר שהחובה להירשם כעוסק לא נקבעת לפי השאלה אם מדובר בעסקה בשיעור מע"מ אפס או בעסקה פטורה. תשובה ג' אינה נכונה, כי קונה שהוא עוסק חייב בתשלום מע"מ במקרה של עסקת אקראי לפי תקנה 66 לתקנות מע"מ, ולא כאשר מדובר בעסקה שבה המע"מ הוא בשיעור אפס. תשובה ד' אינה נכונה – ר' הסבר ביחס לתשובה א'.

19. התשובה הנכונה היא א'. הסעיף היחיד שמעניק פטור גורף ממס שבת לפי חוק מיסוי מקרקעין הוא סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי מכירת זכות במקרקעין על ידי - רשות מקומית; רשות הפתוח; הקרן הקיימת לישראל; הימנותא בע"מ תהיה פטורה ממס. תשובה ב' אינה נכונה כי סעיף 61 לחוק מונה תנאים מסוימים לצורך קבלת הפטור למוסד ציבורי ולא מדובר בפטור גורף. קיבוצים, מכל סוג שהוא אינם זכאים לפטור גורף ממס שבת לפי חוק מיסוי מקרקעין. תשובה ד' אינה נכונה כי לא כל חברה ממשלתית זכאית לפטור ממס שבת לפי החוק רק מכוח היותה חברה ממשלתית.

20. התשובה הנכונה היא ד'. סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין קובע את הכלל לפיו יום המכירה לעניין חישוב השבח הוא היום שבו נעשתה המכירה, דהיינו, בד"כ – היום בו נחתם הסכם או מסמך שמגבש

את העברת הזכות במקרקעין בעל הזכות למקבל הזכות. הסעיף קובע מספרים חריגים שבהתקיימם, יום המכירה יהיה מועד אחר. בין חריגים אלו נמנות תשובות א – ג' במפורש – ס"ק (1) קובע במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל, יום המכירה יהיה היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך; ס"ק (2) קובע כי יום המכירה בהפקעה יהיה אחד משניים בהתאם לנסיבות – או היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו יום מתן פסק הדין הסופי על ידי בימ"ש; ס"ק (3) קובע כי יום המכירה במכירת זכות על ידי קק"ל הוא היום שבו אושרה העסקה על ידי רמ"י או ע"י מי שהוא הסמך לצורך כך. הסעיף אינו מחריג מהכלל מכירה של זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית, ולכן יום המכירה בעסקה כזאת יהיה יום החתימה על הסכם המכר על ידי הרשות המקומית. למעלה מן הנדרש נציין כי רשויות המס קבעו זאת במפורש גם בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח (עמ' 3-213) כי במכירת נכס על ידי רשות מקומית יהיה יום המכירה יום החתימה על הסכם המכר, אולם תינתן האפשרות לבטל את השומה אם לא יתקבל לבסוף אישור שר הפנים למכירה.

21. התשובה הנכונה היא ב'. מנחם רכש את המגרש בשנת 1948. מנחם נפטר ב-1.1.1965. פטירה בשנה זו מקבעת יום רכישה ליום הפטירה לפי סעיפים 137(1)(ו) + 26 (א) לחוק מיסוי מקרקעין. מרגלית ירשה את הזכויות ממנחם והעבירה אותן במתנה ליעל ב-1.1.1980. לפי סעיפים 29, 137(1)(ז) לחוק מיסוי מקרקעין, במקרה זה יום הרכישה של מקבל המתנה נקבע לפי יום הרכישה של נותן המתנה. כאמור, יום הרכישה של מרגלית הוא יום הפטירה של איבה מנחם – 1.1.1965. יעל הורשה את הזכויות במגרש לבנה שרון ב-1.1.2025. בנסיבות אלו נקבע יום הרכישה במכירה על ידי היורש (שרון) ליום הרכישה של המוריש לפי סעיפים 26(ב) ו-137(1)(ז) לחוק מיסוי מקרקעין – כפי שצוין, יעל קיבלה את הזכויות במתנה מאמא שירשה אותן מאביה מנחם שנפטר ביום 1.1.1965. לכן, יום הרכישה של שרון, הוא יום הרכישה של אימו יעל, שהוא גם יום הרכישה של אמה מרגלית שנתנה לה את המגרש במתנה, שהוא יום פטירתו של מנחם – 1.1.1965.

22. התשובה הנכונה היא א'. סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מכירת זכות במקרקעין של איגוד (או הקניית זכות באיגוד) אגב פירוק, פטורה ממס שבת, ובלבד שנתקיימו התנאים הבאים: הפעולה נעשתה אגב פירוק האיגוד; ההעברה נעשתה ללא תמורה; ההקניה של הזכויות במקרקעיו החברה המתפרק לבעלי המניות נעשתה באותה מידה שבה היו זכאים לזכויות באיגוד (כלומר חלוקה יחסית לשיעור החזקה); ייעוד הזכות לא שונה למלאי עסקי בעת ההעברה/הקניה; בתקופה שקדמה לפירוק לא הייתה הקצאה מיטיבה באיגוד; הזכות במקרקעין לא נרכשה בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק. תשובה ב' לא נכונה כי זהו תנאי שנדרש שיתקיים לצורך קבלת הפטור ממס שבח לפי הוראות הסעיף. תשובה ג' אינה נכונה כי זה לא אחד מהתנאים הנדרשים (יצוין כי בעבר היה תנאי שדרש רישום בתוך 6 חודשים, אך הוא בוטל ונמחק מנוסף הסעיף בשנת 2005). גם תשובה ד' אינה נכונה כי פעולה זו אינה מונעת, לפי לשון הסעיף, את הפטור ממס שבח בפירוק. לעומת זאת, תשובה א' נכונה כי תנאי לקבלת הפטור הוא כאמור כי הזכות במקרקעין לא נרכשה בידי האיגוד בתקופה שקדמה לפירוק. תקופה זו מוגדרת בהמשך הסעיף כתקופה של ארבע שנים שסיומה ביום שבו הוחל בפירוק האיגוד. כאשר הזכות במקרקעין של האיגוד המתפרק נרכשה על ידו שלוש שנים לפני תחילת הפירוק, יהיה בכך כדי לשלול את הפטור ממס שבח בהעברת הזכויות מהאיגוד לבעלי המניות אגב הפירוק.

23. התשובה הנכונה היא ג'. סעיף 51 קובע כי מועד תשלום המס במכירת זכות במקרקעין יהיה תוך 60 יום מיום העסקה (זה הכלל לפי סעיף 91 לחוק) או בהתקיים אחד מהתנאים הבאים, לפי המאוחר: מסירת החזקה במקרקעין לקונה; הקונה שילם למוכר סכום העולה על 50% מהתמורה לעניין מס רכישה ו-40% מהמחיר לעניין מס שבח; נמסר לקונה ייפוי כוח בלתי חוזר לרישום הזכויות על שמו. במקרה זה, 60 יום חלפו ב-1.8.2025, אך במועד זה טרם התקיימו תנאי סעיף 51 לחוק ולכן ניתן לדחות את תשלום המס. סכום העולה על 40% מהתמורה שולם בתאריך 1.9.2025, ולכן לפי סעיף 51 לחוק זהו המועד בו קמה חובת תשלום מס השבח למשה, המוכר. סכום של מעל 50% מהתמורה אמנם שולם רק בתאריך 1.11.2025, אך מסירת החזקה נעשתה לפני כן, בתאריך 1.10.2025, ולכן מועד תשלום מס הרכישה קם כבר במועד במסירת החזקה ולא ניתן לדחות אותו עד לתשלום סכום העולה על 50% מהתמורה.

24. **התשובה הנכונה היא ב'.** סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין קובע הסדר ייחודי לעניין הענקת אופציה לרכישת זכות במקרקעין בפטור ממס (אופציה ייחודית / אופציה פטורה). הסעיף מונה את התנאים לכך שהאופציה תהיה פטורה ממס. אחד התנאים הוא שהתמורה בעד האופציה אינה עולה על 5% ממחיר המימוש. במקרה זה, מחיר המימוש נקבע ל- 5,000,000 ₪, כך שתמורת האופציה אינה יכולה לעלות על סך של 250,000 ₪. מאחר שבמקרה זה מחיר האופציה נקבע 260,000 ₪, האופציה לא תסווג כאופציה ייחודית. לכן תשובה ב' היא נכונה ותשובה א' לא. תשובות ג' וד' אינן נכונות משום שהסיבה לכך שהאופציה לא תסווג כאופציה פטורה הנקובה בסעיפים אלו אינה נכונה. תקופת האופציה המצטברת אינה עולה על 24 חודשים ולכן זה לא מה שפוגם בסיווגה באופציה ייחודית, וכן נמסרה הודעה במועד הקבוע בחוק – 30 יום.

25. **התשובה הנכונה היא ב'.** סעיף 9(25) לפקודת מס הכנסה מעניק פטור ממס על הכנסה מדמי שכירות בגין הדירה שבה גר הקשיש לפני שעבר לבית אבות. "בית אבות" מוגדר בסעיף זה כמקום מגורים קבוע לשלושים יחידים לפחות שגילם מעל 65 שנים, שניתן לו רישיון על פי חוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965), עד לגובה מחצית התשלום השנתי בעד החזקתו בבית האבות באותה שנת מס. מאחר שמרדכי שילם דמי החזקה לבית האבות בסך של 100,000 ₪, מחציתם היא 50,000 ₪ – וסכום זה פטור מתוך ההכנסה מדמי השכירות הוא פטור. יתרת דמי השכירות השנתיים מעבר לסך של 50,000 ₪ חייבת במס לפי הכללים הרגילים. תשובה א' אינה נכונה כי לא כל ההכנסה פטורה כאמור. תשובה ג' אינה נכונה כי יש פטור חלקי ותשובה ד' אינה נכונה כי תקרת הפטור על הכנסה מדמי שכירות לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה משכר דירה למגורים), התש"ן – 1990 אינה רלוונטית להטבת מס הכנסה הספציפית שקבועה בסעיף 9(25) לפקודה.