

פתרון מנחה לבחינה ב"מיסוי מקרקעין ומיסים אחרים" - מועד שני 2025

1. **התשובה הנכונה היא ג'.** סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין קובע תנאים מקדמיים לזכאות לפטורים ממס שבח במכירת דירת מגורים לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, עמו נמנה הפטור ממס שבח לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק. אחד התנאים המקדמיים הוא התנאי לפיו המוכר צריך להיות תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב (להלן: "**התנאי המקדמי**"). נעמה אינה תושבת ישראל אלא תושבת חוץ שצרפת היא מדינת התושבות שלה. מאחר שבבעלות נעמה דירת מגורים בצרפת, התנאי המקדמי אינו מתקיים במקרה שלה. לכן, נעמה אינה זכאית לפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין במכירת הדירה בישראל, למרות שזו הדירה היחידה בבעלותה בישראל.

לעומת זאת, נעמה תוכל לעשות שימוש בשיעור המס הליניארי המוטב לפי סעיף 48א(2) לחוק מיסוי מקרקעין במכירת הדירה בישראל. סעיף זה אינו חלק מפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין ולכן התנאי המקדמי אינו חל על שימוש בסעיף זה ולא קובע מגבלה על תושבי חוץ ביחס לשימוש בו במכירת דירה בבעלותם בישראל.

2. **התשובה הנכונה היא א'.** סעיף 9(ג1)(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את חזקת התא המשפחתי לעניין מס רכישה, לפיה יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד וילדים מתחת לגיל 18, למעט ילד נשוי או יתום, כרוכש אחד. מלשון סעיף זה עולה, כי אחד החריגים לו הוא בן זוג הגר דרך קבע בנפרד. כלומר על בני זוג הגרים דרך קבע בנפרד לא חלה חזקת התא המשפחתי. במקרה זה, מאחר שיאיר ושקד גרים דרך קבע בנפרד, חזקת התא המשפחתי לא חלה עליהם. הדירה של שקד רשומה רק על שמה ולא ניתן לייחס ליאיר זכויות בה והדירה החדשה של יאיר תיחשב לדירתו היחידה והוא יהיה זכאי למדרגות מס רכישה של דירה יחידה ברכישתה. אין צורך להציג הסכם ממון או להוכיח הפרדה רכושית מאחר שחזקת התא המשפחתי כלל לא חלה על יאיר ושקד. גם עובדת המגורים יחד בעבר בדירת שקד לא רלוונטית במקרה שבו חזקת התא המשפחתי לא חלה על הצדדים.

ועדת הערר החליטה לבצע שינוי בתוצאות הבחינה ולקבל את כל התשובות כנכונות:

השאלה הנשאלת היא האם יאיר זכאי לתחשיב מס רכישה לפי מדרגות של דירה יחידה. לא ניתן להתעלם מהנתון שהובא בשאלה, שלפיו בני הזוג התגוררו יחד בדירה של שקד. לא צוין שיאיר ושקד הסדירו את החלוקה הרכושית של הנכסים הרשומים על שמם, תוך ציון שהם עדיין נשואים. חזקת התא המשפחתי שבס' 9(ג1)(ג)(4) לחוק מיסוי מקרקעין מחריגה בני זוג הגרים דרך קבע בנפרד גם אם נשואים, אך אין בכך כדי לשלול את האפשרות, שליאיר נוצרו זכויות בדירת שקד בשל המגורים בדירתה בהיעדר הסכם ממון הקובע, כי הדירה היא של שקד בלבד. האפשרות שליאיר זכויות בדירת שקד קיימת בין אם מדובר במי שנישאו לפני 1.1.74 וחלה עליהם הלכת השיתוף, ובין אם מדובר במי שחל עליהם חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973, במיוחד כאשר מדובר בדירת מגורי המשפחה הנחשבת לגולת הכותרת של השיתוף בין בני זוג. לכן, תשובה א' אינה נכונה.

תשובה ב' אינה נכונה, כי גם אם יאיר ושקד נשואים, מאחר שהם חיים דרך קבע בנפרד, חזקת התא המשפחתי לא חלה עליהם, אך כפי שפורט לעיל, אין זה נכון שלא ניתן לייחס ליאיר זכויות בדירת שקד, גם אם שקד קיבלה את הדירה במתנה לפני הנישואין. תשובה ג' אינה נכונה, כי גם

אם יאיר ושקד עדיין נשואים, הם חיים דרך קבע בנפרד וחזקת התא המשפחתי לא חלה עליהם, אלא שהסיבה להיעדר זכאות יאיר לתחשיב דירה יחידה היא בשל האפשרות שליאיר נוצרו זכויות בדירה של שקד בשל המגורים המשותפים בעבר בהיעדר הסכם ממון. תשובה ד' אינה נכונה כי אמנם, בשל המגורים המשותפים בעבר בדירת שקד בהיעדר הסכם ממון, יש אפשרות שליאיר נוצרו זכויות בדירה של שקד, אך הם גרים דרך קבע בנפרד, והקביעה שחזקת התא המשפחתי חלה עליהם ואינה ניתנת לסתירה אינה נכונה. בשל האמור לעיל, הוחלט לקבל את כל התשובות כנכונות.

בהקשר זה נעיר, כי בשל מורכבות השאלה, כמו גם התשובות הנתונות לבחירה, אולי יש מקום לשקול קביעה גורפת כבר בנימוק הכללי, ללא התייחסות מפורטת של הסיבות לכך, כפי שנעשה בעבר, אם כי אז היה זה בשלב של פרסום הפתרון המנחה.

3. התשובה הנכונה היא א'. סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי לעניין סעיף זה קרוב הוא כאמור בפסקאות (1) או (2) להגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק, וכן אח או אחות לגבי זכות שקיבלו מהורה או מהורי הורה בלא תמורה או בירושה. פסקאות (1) ו-(2) להגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק מונות את הבאים בגדר קרוב: בן זוג, הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה. תקנה 1 לתקנות מס רכישה כוללת בהגדרת "קרוב" לעניין הטבת מס הרכישה הקבועה בתקנה 20 בקבלת נכס מקרקעין במתנה מקרוב, את הבאים: "בן-זוג, לרבות מי שהיה בן-זוג במשך ששה חדשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוגו של צאצא, אח ואחות". הגדרה זו אינה כוללת הורי הורה (סבא/סבתא). לכן, מבין תשובות א' – ד', רק סבא נחשב קרוב לעניין סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין (פטור ממס שבח) ואינו נחשב קרוב לעניין תקנה 20 לתקנות מס רכישה. הורה, בן זוג ונכד, נכללים הן בהגדרת קרוב לעניין סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין והן בהגדרת קרוב לעניין תקנה 20 לתקנות מס רכישה לעניין מס רכישה.

4. התשובה הנכונה היא ג'. העברת זכויות במקרקעין בירושה אינה מהווה מכירה של זכות במקרקעין לפי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע, כי "הורשה איננה מכירה או פעולה באיגוד לענין חוק זה."; העברת נכס מקרקעין בין בני זוג על פי פסק דין שניתן אגב הליך של גירושין אינה מהווה מכירה של זכות במקרקעין לפי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין הקובע, כי "העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד במקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד לענין חוק זה, בין אם היא העברה בין בני הזוג ובין אם היא העברה מהם לילדיהם."; מתן אופציה במקרקעין מהווה מכירה של זכות במקרקעין רק כאשר האופציה ניתנת לרוכש. במקרה בו האופציה היא של המוכר לעומת זאת, לא מדובר במכירה של זכות במקרקעין, שכן הזכות במקרקעין – במקרה זה זכות מסוג "זכות לקבל זכות" לפי חלופה (2) להגדרת "זכות במקרקעין" – לא נמכרה לרוכש (לא הוענקה, לא הועברה לא הוסבה על ידי המוכר והמוכר לא ויתר עליה, כלשון חלופה (2) הנ"ל), אלא נותרה בידי המוכר; זכות שכירות לתקופה העולה על 25 שנה מהווה "זכות במקרקעין" – ר' הגדרת זכות במקרקעין בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין הכוללת "בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים...". בתשובה ג' מדובר בהשכרה של זכות במקרקעין העולה על 25 שנים ולכן מדובר ב"מכירה" של "זכות במקרקעין" לפי חוק מיסוי מקרקעין.

5. התשובה הנכונה היא ד'. סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים,

התש"י-1950, או חוק נכסי גרמנים, התש"י-1950 או לחברה לאיתור והשבת נכסים של נספי השואה בע"מ או לאפוטרופוס הכללי מכוח חוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו-2006 אינה "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באגוד" לעניין חוק זה...". מסעיף זה עולה כי תשובות א', ב', ג' אינן מהוות מכירת זכות במקרקעין שכן הן נמנות במפורש בסעיף 3. לעומת זאת, התשובה בסעיף 4 נמנית במפורש בסעיף 4 לחוק כפעולה שמהווה מכירת זכות במקרקעין ולכן התשובה הנכונה היא ד'.

6. **התשובה הנכונה היא א'.** מס הכנסה מוטל על ההכנסה החייבת של הנישום, שהיא הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים. סעיף 17 רישא לפקודה קובע את העקרון לפיו ניתן לנכות מההכנסה הוצאות מסוימות שהן הוצאות שוטפות/פירותיות אשר שימשו לייצור הכנסה בשנת המס. במקרה זה נכתב בשאלה כי המקרקעין שבידיה מסווגים כמלאי עסקי ושתי ההוצאות שהוצאו על ידיה – התשלום למהנדס והתשלום לחברת הניקיון הן הוצאות שוטפות שהוצאו בייצור הכנסתה וכרוכות בפעילות העסקה שלה, ולכן מותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה.

ועדת הערר החליטה לבצע שינוי בתוצאות הבחינה ולקבל גם את מסיח ב' כתשובה נכונה בנוסף לתשובת הבוחן:

בשאלה לא נתון שבנייתו של הפרויקט נסתיימה תוך שנה (ולא מתבקש שהנבחנים יניחו שהבנייה הסתיימה תוך שנה). תשובה א' יכולה להיות נכונה, אם הסכומים ששולמו למהנדס ולחברת הניקיון היו באותה שנת מס של מועד ההכרה בהכנסות. לפני מועד ההכרה בהכנסות, לא ניתן לבקש את התרתן של ההוצאות הכרוכות בבניית הפרויקט לפי ס' 17 לפקודה, ובשל כך, התווספו הוצאות אלו לעלות המלאי, ולכן, במועד ההכרה בהכנסות, הן לא יותרו בניכוי, כך שיש לקבל את תשובה ב' כתשובה נוספת נכונה.

7. **התשובה הנכונה היא ג'.** במקרה זה החישוב מתפצל לשלושה חלקים:

- חלק אחד יהיה בגין חלק משווי המכירה הזכאי לפטור ממס לדירה יחידה. תקרת הפטור ממס שבח לדירה יחידה לפי סעיף 49א(1) לחוק מיסוי מקרקעין היא בגובה 5,008,000 ₪ ("תקרת הפטור").
- מאחר ששווי הבית ללא זכויות בנייה גבוה מתקרת הפטור, החלק השני של החישוב יהיה בגין שווי המכירה שמעל התקרה שמיוחס לבית – 6,000,000 ₪ פחות 5,008,000 ₪ = 992,000 ₪. חלק זה משווי המכירה אמנם אינו זכאי לפטור אך ניתן להחיל עליו את שיעור המס הליניארי המוטב לפי סעיף 48א(2) לחוק.
- החלק השלישי של החישוב הוא בגין חלק משווי המכירה המיוחס לזכויות הבנייה בסך 4,000,000 ₪, עליו יחול שיעור המס הליניארי הרגיל הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

8. **התשובה הנכונה היא א'.** לפי תקנה 12א לתקנות מס רכישה, עולה חדש הרוכש דירת מגורים יחידה לא יהיה זכאי להטבת מס רכישה אם שווי הדירה הנרכשת על ידו עולה על סך של 20,183,565 (תקנה 12א(ג)) מפנה לסכום הנקוב בסעיף 9(ג1)(ה) לחוק). לכן גיוני לא זכאי להטבת מס לפי תקנה זו. יחד עם זאת גיוני יהיה זכאי לעשות שימוש במדרגות מס רכישה של דירה יחידה לפי סעיף 9(ג1)(3). תשובה ד' לא נכונה כי גיוני כן יהיה זכאי למדרגות מס רכישה של דירה יחידה. תשובות ב', ג' לא נכונות כי, כאמור, גיוני לא יהיה זכאי למדרגות מס רכישה של עולה חדש לפי תקנה 12א לתקנות מס רכישה. תשובה ב' מכוונת למדרגות המס שהיו קבועות בתקנה 12א לפני תיקונה בחודש אוגוסט

2024 ולפי המדרגות שהיו נכונות למועד לפני התיקון. תשובה ג' מערבת בין מדרגות מס רכישה של דירה יחידה למדרגות מס רכישה של עולה חדש.

9. **התשובה הנכונה היא ג'.** סעיף 49כא לחוק מיסוי מקרקעין עוסק בסיטואציה בה יום שהתקשר בהסכם פינוי בינוי עם בעלי זכויות במתחם פינוי בינוי, מוכר את הזכויות שרכש מבעלי הזכויות בהסכם הפינוי בינוי ליזם אחר, לפני שהגיע יום המכירה הנדחה בעסקה הפינוי בינוי. לפי סעיף זה, למרות שטרם הגיע יום המכירה הנדחה בעסקת הפינוי בינוי, יראו את היזם המוכר כבעלים של זכות במקרקעין ואת העסקה בינו לבין היזם הרוכש כעסקה למכירת זכות במקרקעין. לכן, היזם המוכר, שהזכויות המועברות מסווגות אצלו כרכוש קבוע (ולא כמלאי עסקי) יהיה חייב במס שבח והיזם הרוכש יהיה חייב במס רכישה.

10. **התשובה הנכונה היא ב'.** סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר מהי עסקת אקראי. אחת החלופות היא "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי". תקנה 66 לתקנות מס ערך מוסף קובעת כי במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי על ידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, החיוב במע"מ יהיה על הקונה, אם הוא עוסק. במקרה כזה, הקונה צריך להוציא חשבונית עצמי ולדווח על העסקה בדו"ח התקופתי שלו (תקנה 66ב(ב)).

11. **התשובה הנכונה היא א'.** העברת נכס במתנה לקרוב לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין פטורה ממס שבח, אך במכירת הדירה על ידי מקבל המתנה הוא ישלם מס על כל השבח שנצבר מיום רכישת הנכס על ידי נותן המתנה, ולכן מדובר בדחיית מס ולא בפטור מלא – ר' אופן קביעת יום ושווי הרכישה במכירת נכס שהתקבל במתנה לפי סעיפים 29 ו-37(1)(א) לחוק; במכירת דירה חלופית שהתקבלה בידי אדם במסגרת עסקת פינוי בינוי בפטור ממס שבח לפי סעיף 49כב לחוק, יום ושווי הרכישה יקבעו לפי מועד רכישת הדירה המקורית שנהרסה במסגרת הפרויקט (הדירה הנמכרת בלשון החוק) – ר' סעיף 49כג(1) לחוק. לכן גם פטור מסוג זה בעסקת פינוי בינוי הוא פטור שמהווה דחיית מס בלבד; גם פטור ממס שבח בהעברת זכות במקרקעין לאיגוד מקרקעין על ידי בעלי הזכויות בו לפי סעיף 70 לחוק מהווה דחיית מס, ולפי סעיפים 30, 37(1)(א) לחוק, במכירת הזכות על ידי האיגוד יקבעו יום שווי הרכישה ליום רכישת הזכות על ידי בעלי הזכויות באיגוד שהעבירו לו את הזכות לפי סעיף 70; רק תשובה א' כוללת פטור שהוא פטור אמיתי ומיידי שקובע יום ושווי רכישה חדש – מי שרכש את הדירה ממוכר הדירה בפטור דירה יחידה ישלם מס שבח במכירתה מיום רכישתה מהמוכר ואין במקרה זה כניסה בנעלי המוכר/המעביר כמו בתשובות האחרות.

12. **התשובה הנכונה היא ד'.** סעיף 122 לפקודת מס הכנסה קובע בסעיף קטן (ג) כי יחיד שבחר לשלם מס על דמי השכירות במסלול של 10% מההכנסה, לא יהא זכאי לנכות פחת או הוצאות שהוצאו **בייצור ההכנסה מדמי השכירות.** לכן תשובות א' ו-ב' לא נכונות. יחד עם זאת, בסעיף קטן (ו) נקבע כי לעניין חישוב ההכנסה מדמי שכירות שהופקה על ידי יחיד מהשכרת דירתו היחידה רשאי היחיד לנכות מהכנסתו את סכום דמי השכירות המוטבים ששילם באותה שנה עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף שקלים חדשים בשנה, לפי הנמוך (דהיינו 7,500 ש"ח לחודש), ובלבד שהתשלום ששילם, כולו או חלקו, לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד או של אדם אחר. דמי שכירות מוטבים מוגדרים באותו סעיף כ- דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו, או תשלום שנתי ששולם בעד החזקת המשלם או בן זוגו המתגורר עימו בבית אבות כהגדרתו בסעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין או בבית חולים גריאטרי כהגדרתו בסעיף 29ג לפקודת בריאות העם, 1940, בשנת המס, ובלבד שדמי השכירות או התשלום השנתי,

לפי העניין, לא שולמו לקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88". במקרה זה, חן עומדת בתנאים המאפשרים לה לנכות מהכנסתה מדמי שכירות את מלוא דמי השכירות שהיא משלמת בגין שכירת הדירה שכן הם אינם עולים על 7,500 ₪ לחודש והיא אינה משלמת אותם לקרוב. כמו כן, יש לה דירה יחידה בישראל אותה היא משכירה ודמי השכירות שילמה בגין שכירת הדירה לא נדרשו על ידה בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת שלה או של אדם אחר. לכן גם סעיף ג' אינו נכון ורק סעיף ד' נכון.

13. התשובה הנכונה היא ב'. בכל הנוגע לעסקה במקרקעין, עסקת אקראי מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כ- מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין או מכירת מקרקעין בידי אדם שאין עיסוקו במקרקעין, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי או מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. לכן מבין האפשרויות המנויות בשאלה רק תשובה ב' נכונה – מכירת זכות במקרקעין מעוסק למלכ"ר אינה עסקת אקראי.

14. התשובה הנכונה היא א'. לפי סעיפים 28(א), 29(1) לחוק מע"מ מועד החיוב במע"מ בעסקת מקרקעין חל עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה, או עם תשלום כלשהו על חשבון התמורה, לפי המוקדם. לכן התשובה הנכונה היא א'. יתר התשובות אינן רלוונטיות לעניין מועד החבות במע"מ.

15. התשובה הנכונה היא ג'. סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי המועד להגשת השגה על שומה הוא בתוך 30 יום מיום שנמסרה לנישום הודעת השומה.

16. התשובה הנכונה היא ד'. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין קובע את חזקת דירת מגורים יחידה, ומונה מספר חלופות למקרים בהם למרות שיש למוכר דירה מגורים אחרת או חלק מדירה מלבד הדירה הנמכרת, היא לא תמנה במניין דירותיו לעניין הזכאות לפטור דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק. תשובות א, ב', ו-ג' נמנות במסגרת החלופות הקבועות בסעיף 49. בתשובה ג', אין משמעות לכך שלמוריש היו יותר מדירת מגורים אחת בעת מותו, וזה לא שולל את תחולת החזקה לפי החלופה הקבועה בס"ק 49ג(3). החלופה הקבועה בס"ק 49ג(4) לחוק מתייחסת למקרה בו מלבד הדירה הנמכרת יש למוכר דירה אחת נוספת שהתקבלה בירושה, ללא מגבלה על שיעור הזכויות בדירה, והתקיימו בה תנאי סעיף 49ב(5)(א) ו-ב(ב) לחוק. תנאים אלו קובעים כי לפני פטירתו היתה למוריש דירת מגורים אחת בלבד וכי הירש הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש. בתשובה ד' כתוב כי המוריש הוא דודו של המוכר ולכן כבר מסיבה זו לא מתקיימים תנאי חלופה זו. כמו כן, מאחר שלמוכר יש את מלוא הזכויות בדירה שהתקבלה בירושה הוא גם אינו עומד בתנאי החלופה הקבועה בסעיף 49ג(3) לעיל, ולכן הוא ייחשב כבעלים של יותר מדירה אחת לעניין הזכאות לפטור ממס שבח לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק.

17. התשובה הנכונה היא א'. כדי שמוכר תושב ישראל שהוא בעלים של דירה יחידה בישראל יהיה זכאי לעשות שימוש בפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין לא די בכך שהוא עומד בתנאי הפטור הקבועים בסעיף ושהדירה עומדת בהגדרת "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, אלא נדרש שהדירה תעמוד גם בהגדרת "דירת מגורים מזכה", הקבועה בסעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף זה קובע כי דירת מגורים מזכה היא דירה ששימשה בעקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות הבאות – ארבע חמישית (80%) מהתקופה בשלה חושב השבח, כאשר התקופה שמלפני 1.1.98 לא תובא בחשבון, או בארבע השנים שקדמו למכירתה. בנוסף נקבע בסעיף זה כי יראו תקופה שבה הדירה עומדת ריקה כאילו שימשה למגורים. במקרה זה, הדירה של שלומי

עומדת ריקה משנת 2019, כלומר בשנת 2025, השנה בה שלומי מבקש למכור את הדירה, הדירה עומדת ריקה למעלה מ-4 שנים, ועל כן היא מהווה "דירת מגורים מזכה" ושלומי יוכל למכור אותה בפטור דירה יחידה (מלא או חלקי בהתאם לשווי המכירה). תשובה ג' אינה נכונה, בין היתר, כי תחילת תקופת השבח לעניין זה לא מתחילה ביום רכישת הדירה אלא בשנת 1998, ותשובה ד' אינה נכונה כי השאלה היא מה המועד המוקדם ביותר שבו ניתן למכור את הדירה בפטור דירה יחידה, וחשוב 80% מתקופת השבח יביא בהכרח לשנה מאוחרת יותר משנת 2025.

18. התשובה הנכונה היא ד'. השאלה מכוונת לזכאות עקרונית לקבלת שתי דירות בפטור ממס, בהנחה שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף הרלוונטי בחוק מיסוי מקרקעין, ולכן מודגשות המילים "באף תנאי". תשובה א' אינה נכונה כי "קשיש" כהגדרתו בסעיף 49(א) לחוק, זכאי בתנאים מסוימים לשתי דירות כנגד דירה אחת קיימת בעסקת פינוי בינוי בפטור ממס שבח וממס רכישה לפי סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. קשיש כהגדרתו בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין זכאי בהתקיים תנאים מסוימים לפטור מלא ממס שבח בעסקת תמ"א 38/2 לפי סעיף 49(ג) לחוק, ולכן תשובה ב' אינה נכונה. גם בעל זכויות בדירה הנמצאת ב"אזור מוטב", שאינו קשיש, זכאי בהתקיים תנאים מסוימים לקבלת שתי דירות תמורה כנגד דירה אחת קיימת בפטור מלא ממס שבח ולכן תשובה ג' אינה נכונה. רק תשובה ד' נכונה כי בעסקת פינוי בינוי, ככל שהדייר אינו קשיש, הוא אינו זכאי לקבלת שתי דירות כנגד דירה קיימת בפטור מלא ממס – ר' סעיף 49(ב) לחוק הקובע כי "המוכר לזום את כל הזכויות שיש לו ביחידת מגורים ... שתמורתה ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת, זכאי בשל המכירה לפטור ממס לפי חוק זה". למעלה מן הנדרש נציין כי במקרה כזה תיתכן זכאות לפטור ממס שבח ככל שהתמורה אינה חורגת מתקרת השווי הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, אך בכל מקרה תהיה חבות במס רכישה ומע"מ בגין אחת הדירות (ר' החלטת מיסוי 6644/12).

19. התשובה הנכונה היא ג'. תקנה 11 לתקנות מס רכישה קובעת כי נכה הרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה ושוויה אינו עולה על 2,500,000 ש"ח יהיה פטור ממס רכישה עד לסכום הנקוב בסעיף 9(ג) לחוק – 1,978,745 ש"ח, ועל יתרת שווי המכירה יהיה חייב 0.5% - במקרה זה 321,255 ש"ח – סה"כ 1,606 ש"ח. לכן התשובה הנכונה היא ג'. תשובה ד' אינה נכונה כי לא מדובר בעסקה הפטורה לגמרי ממס רכישה. תשובה א' לא נכונה כי מדובר בחישוב לפי 0.5% על כל השווי הדירה וכאמור לעיל, זה לא החישוב הנכון במקרה זה. תשובה ב' לא נכונה כי מדובר בחישוב מס רכישה לפי שיעורים של דירה יחידה ותוצאת המס לפי חישוב זה במקרה זה היא גבוהה יותר מאשר בחישוב לפי תקנה 11.

20. התשובה הנכונה היא ד'. תושב חוץ זכאי, באופן עקרוני, ובהתקיים תנאי הפטור, לקבלת פטור ממס שבח בעסקת תמ"א 38/2 מכוח פרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין. תשובה א' לא נכונה כי תושב חוץ שלא עולה לארץ תוך שנתיים מיום רכישת הדירה אינו זכאי למדרגות מס רכישה של דירה יחידה. לעניין זה, סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע את הטבת מס הרכישה ברכישת דירה יחידה, נוקט במונח "יחיד תושב ישראל" וסעיף 9(ג) לחוק קובע, שתושב ישראל הוא גם מי שבתוך שנתיים מרכישת הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק. מהשאלה עולה כי מדובר בתושב חוץ שאינו מתכוון לעלות לישראל ולכן הוא לא ייחשב תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק. תשובה ב' לא נכונה מכיוון שתושב חוץ אינה זכאי לבקש חישוב בפריסה במסגרת הדיווח למיסוי מקרקעין אלא רק בפנייה לפקיד שומה (סעיף 48(א) לחוק קובע כי המוכר הזכאי לפריסה לפי חוק מיסוי מקרקעין הוא רק תושב ישראל), ובשאלה נכתב

במפורש כי מדובר בדיווח לרשויות מיסוי מקרקעין. תשובה ג' לא נכונה כי הזכאות לפטור דירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין לתושב חוץ היא רק אם אין לו דירה במדינת התושבות שלו ובשאלה כתוב כי יש למוכר דירת מגורים במדינת התושבות שלו – ר' סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

21. התשובה הנכונה היא ג'. סעיף 92א(1) לפקודת מס הכנסה קובע כי "סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין." לכן, האמור בתשובה א' נכון (השאלה היא איזה מהתשובות אינה נכונה) – ניתן לקזז הפסד הון כנגד שבח ממכירת מקרקעין באותה שנת מס. גם האמור בתשובה ב' נכון לפי סעיף זה – ניתן לקזז הפסד ממכירת זכות במקרקעין כנגד רווח הון באותה שנת מס. סעיף 28א) לפקודה עוסק בקיזוז הפסד מעסק או משלח יד, ולפיו ניתן לקזזו מכל מקור אחר באותה שנת מס לרבות שבח מקרקעין – לכן האמור בתשובה ד' נכון. הפסד ממכירת זכות במקרקעין לא ניתן לקיזוז כנגד הכנסה מעסק ולכן תשובה ג' נכונה (המשפט היחיד שאינו נכון).

22. התשובה הנכונה היא א'. סעיף 53 לחוק מיסוי מקרקעין קובע באילו נסיבות מתן ייפוי כוח לאחר למכור לצד שלישי זכות במקרקעין יהיה פטור ממס. בנסיבות המנויות בתשובות ב', ג' וד' ייפוי הכוח יהיה פטור ממס לפי סעיף 53 לחוק. רק התשובה בסעיף א' לא נמנית במסגרת החלופות הקבועות בסעיף 53, שכן התנאי הוא שייפוי הכוח יהיה לתקופה שאינה עולה על חצי שנה על מנת שיהיה פטור ממס.

23. התשובה הנכונה היא ג'. סעיף 15 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי חובת תשלום מקדמה תחול רק בעסקה שתמורתה נקבעה בכסף בלבד – עסקת קומבינציה היא עסקה שבמסגרתה ניתנים שירותי בנייה ולא משולמת תמורה במזומן בלבד – לכן תשובה א' לא נכונה. בסעיף 15ח) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע כי חובת תשלום מקדמה לא תחול בעסקה שהתבקש בשלה פטור לפי פרק חמישי 1, שבו קבוע הפטור לדירה יחידה לפי סעיף 49ב(2) לחוק וכן לא בעסקה שבה הזכות נמכרת על ידי הגופים המנויים בסעיף 72 – ביניהם רשות מקומית – לכן תשובות ב' וד' אינן נכונות. לעומת זאת, בעסקה בה נעשה שימוש בשיעור המס הליניארי המוטב קיימת חובת תשלום מקדמה, ולכן תשובה ג' היא התשובה הנכונה.

24. התשובה הנכונה היא ד'. סעיף 49כב(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע מגבלה על התמורה הפטורה ממס בעסקת פינוי בינוי, המכונה "תקרת השווי", והיא כוללת שלוש חלופות, לפי הגבוהה מבניהן. תשובה א' מכוונת לחלופה (1) - 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, בניכוי שוויין של זכויות לבניה נוספת ביחידת המגורים הנמכרת, כמשמעותן בסעיף 49ז(א)(1). לפי חלופה זו, התמורה שמציע היזם לגיא בעסקת הפינוי בינוי לא עוברת את תקרת השווי, שכן שווי הדירה הקיימת ללא זכויות הוא בסך 2,000,000 ש"ח ולכן דירה בשווי 2,900,000 ש"ח לא עוברת את תקרת השווי שהיא 3,000,000 ש"ח לפי חלופה זו, ולכן יכול פטור ממס שבח לפי פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין. תשובה ב' עומדת בתקרת השווי לפי חלופה (2) ולכן תהיה פטורה ממס שבח לפי פרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין - "שווי דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9ג), באותו מתחם, ששטחה 120 מ"ר". תשובה ג' עומדת בתקרת השווי לפי חלופה (3) - "שווי דירת מגורים, כהגדרתה בסעיף 9ג), באותו מתחם, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר", שכן שטח הדירה הקיימת הוא 100 מ"ר ולכן שטח דירת התמורה נמוך מתקרת השווי שהיא 150 מ"ר במקרה

זה. רק תשובה ד' עוברת את תקרת השווי לפי כל אחת מהחלופות – הן מבחינת שווי הדירה, הן מבחינת השטח לפח חלופה (2) והן לפי חלופה (3) - אמנם שטח דירת התמורה אינה חורג מ-200 מ"ר אבל זה לא התנאי היחיד לפי חלופה זו, אלא נדרש שבנוסף דירת התמורה לא תהיה בשטח הגבוה ביותר מ-150% משטח הדירה הקיימת (למעלה מ-150 מ"ר).

25. התשובה הנכונה היא ג'. עסקת קומבינציה היא אמנם עסקה של מכר חלקי, כך שחגיגת באמת לא מוכרת את מלוא זכויותיה בבית אלא רק 60% מהן לפי שיעור הקומבינציה. יחד עם זאת, סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי למרות שהפטורים לפי פרק חמישי 1 מותנים במכירת כל הזכויות של המוכר בדירה, מוכר בעסקת קומבינציה זכאי לפטור יחסי ממס שבח על החלק הנמכר בדירה. במקרה זה, החלק הנמכר הוא 60% כאמור. מאחר שתקרת הפטור לדירה יחידה היא 5,008,000 ש"ח לפי סעיף 49א(א1) לחוק, הרי שבמקרה זה תקרת הפטור היחסית היא 5,008,000 ש"ח * 60%, דהיינו 3,004,800 ₪ ולכן תשובה ג' נכונה. תשובה ד' לא רלוונטית כי היא עוסקת בתקרת הפטור לעניין סעיף 49ז לחוק כאשר שווי הדירה ללא זכויות בנייה נמוך מסך של 2,248,100 ש"ח.