

## תוכן עניינים

פרק א': ביטולו של סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013) והמשמעות החל מן ה- 01.01.18 - כללי ..... 1

פרק ב': הרפורמה במיסוי דירות - תיקון מס' 76 לחוק ..... 3

פרק ג': הגדרה וחזקה - סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין ..... 5

1. מבוא ..... 5

2. נטל ההוכחה ..... 6

3. המועד הקובע לבדיקת קיומם של התנאים המוזכרים בפטור ..... 6

4. "דירה" המיועדת למגורים לפי טיבה - סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין ..... 7

5. סעיפים 49(א)(1) ו- 49(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין - דירת מגורים מזכה ..... 8

6. "דירת מגורים" ..... 11

6.1 פעוטון ..... 11

6.2 שימוש לדירת מגורים למגורי ילדים חסרי בית ..... 11

6.3 מגורי בנות במדרשה ..... 11

6.4 מגורים של 12 חוסים ב- 6 חדרים ..... 11

6.5 בית אבות, השכרת דירה ..... 11

6.6 "פעולות חינוך" ..... 12

6.7 שימוש עסקי ..... 12

6.8 דירת נופש ..... 12

6.9 דירת הנופש אינה מהווה "דירת מגורים" ..... 17

6.10 די בכך שיותר מ- 50% משטח הדירה שימש למגורים כדי שדרישת החוק בעניין שימוש בעיקר הדירה למגורים - תתקיים ..... 18

7. "לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד... כמוכר אחד" - סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ..... 18

8. האם החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ניתנת לסתירה? ..... 25

9. דירה שבנייתה טרם הסתיימה, אולם המוכר התחייב לסיים את בנייתה - האם היא בגדר דירת מגורים שבנייתה נסתיימה, לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), וזאת לעניין מתן ההקלות במס שבח במכירת "דירת מגורים מזכה" ..... 26

10. מחלוקת בכל הקשור והמתייחס לשומת מס השבח, נעוצה בשאלה האם נמכרו את כל הזכויות במקרקעין שהיו להם בדירת המגורים הקיימת על המגרש, כדרישת הוראת סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אם לאו ..... 26

11. סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) קובע, כי העברת רכוש בין בני זוג או לילדיהם על-פי פסק-דין אגב גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד מקרקעין ולכן אין המדובר באירוע מס החייב במס שבח. לפיכך, נוצר הסדר היוצר מנגנון של "דחיית מס"..... 28

**פרק ד': תנאים לפטור - סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין..... 29**

1. סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין..... 29

1.1 כללי..... 29

1.2 המועד להגשת הצהרה..... 29

1.3 האם הזכות לקבלת פטור, הינה אישית או שהיא ניתנת להעברה... 30

1.4 "מוכר, המוכר את כל הזכויות במקרקעין..."..... 49

1.5 תושב חוץ - תיקון 76 לחוק..... 51

2. סעיף 49א(1א) לחוק מיסוי מקרקעין - מיסוי דירות יוקרה - תיקון 76 לחוק..... 52

3. סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין..... 52

3.1 הלכת יוניזדה..... 52

3.2 נטל ההוכחה של שווי המכירה בעסקת קומבינציה..... 58

3.3 מכר חלקי של מגרש ודירת מגורים הבנויה עליו..... 58

3.4 אי-שיוויון בין הזכויות של העוררים בפועל לזכויות העוררים הרשומות בעסקת קומבינציה..... 61

3.5 האם העסקה בין המערערת לאגודה מהווה "מכירה" של "זכות במקרקעין"..... 62

3.6 "האם יש להתיר ניכוי של כל ההוצאות שהוציא בגין שכר-טרחת עורך-דין המוכר של זכות במקרקעין, במשך שנים רבות, או שיש להכיר בהוצאות סבירות בלבד?"..... 79

3.7 האם יש הצדקה לסטיה מהלכת יוניזדה..... 87

3.8 סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין - שירותי בניה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה - תיקון 76 לחוק..... 100

4. האם יש להחיל את הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 על עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי שבוצעו על-פי תכנית תמ"א 38/2?..... 101

5. האם עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי לצורך פרויקט תמ"א 38/2 מזכה את המוכר בפטור ממס שבח לפי סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 - הערעור על החלטת הוועדה התקבל..... 102

**פרק ה': פטור לדירת מגורים - סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין..... 103**

1. כללי..... 103

1.1 מבוא..... 103

1.2 סעיפים 49ב עד 49ד לחוק מיסוי מקרקעין..... 103

1.3 תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974.....	105
2. חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים (הוראת שעה), התשע"א-2011.....	117
3. הוראת ביצוע מס' 6/2011.....	121
4. פטור לדירת מגורים מזכה לאורו של תיקון 76 לחוק - סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין.....	129
5. סעיפים 49ב(2) ו - 49 לחוק מיסוי מקרקעין לאורו של תיקון 76 לחוק.....	130
לפני כניסת תיקון 76 לתוקפו, סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 קבע כדלקמן:.....	130
6. "המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה" - סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין.....	135
7. סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין.....	139
8. סעיפים 49ב ו- 49ג לאורו של תיקון מס' 85 מיום 06.04.16.....	140
9. עסקת קומבינציה - פטור ממס שבח עבור שלוש דירות מגורים אשר נמכרו: אחת - מכוח הוראת סעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ושתיים נוספות - מכוחו של סעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירת מגורים - הוראת שעה).....	142
10. הסמכת כונס הנכסים לחתום בשם המערערת על בקשה לקבלת פטור ממס שבח.....	143
11. תכליתו של סעיף 49 לחוק.....	143
12. יש לפרש את תקרת הפטור (לאור תיקון 76) לגבי "דירת יוקרה" בסכום של כ- 4.5 מיליון ש"ח, כמתייחסת לגבי חלקו של המוכר ולא לגבי הנכס בשלמותו. אולם הדבר נכון לגבי דירה שנרכשה במשותף על-ידי מספר יחידים וזו דירתם היחידה, והפטור ממס שבח נדרש על ידם לפי סעיף 49ב(2), אך אין זה נכון לגבי יורשים שקיבלו את הדירה בירושה ופטורים ממס שבח בגינה לפי סעיף 49ב(5) לחוק.....	144
13. האם העוררת זכאית לפטור ממס שבח, הניתן למוכר שבבעלותו דירה יחידה (הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין), בגין מכירת דירת מגוריה, שנרכשה על-ידה לאחר הנישואין והמופרדת רכושית על-פי הסכם יחסי ממון, כאשר בן זוגה מחזיק אף הוא בדירה משלו, שנרכשה על-ידו לאחר הנישואין?.....	145

14. בהתייחס לדיווח לרשויות המס, עלה מהראיות כי עצם עריכת הסכם ההלוואה ורישום הזכויות בבית על-שם עורך-הדין שרון בלבד, נבע משיקולי מס. מסקנה זו נלמדת, הן מעדותו המפורשת של מר לארי בעניין והן מהעובדה כי עורך-הדין שרון ומשפחתו, התגוררו בבית 18 חודשים בדיוק, טרם מכירתו, שהוא פרק הזמן שנדרש באותה תקופה לצורך מכירת דירת מגורים מזכה בפטור ממס שבח בהתאם לסעיף 49(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)..... 145

**פרק ו': חזקת דירת מגורים נוספת - סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין..... 147**

1. כללי..... 147

2. אחזקת 25% מהזכויות באיגוד ותיקון 76 לחוק..... 148

3. האם הוראת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין תחול גם באיזור?..... 149

4. תיקון מס' 85 מיום 06.04.16..... 150

**פרק ז': פטור חד-פעמי הוראה מיוחדת - סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין..... 151**

**פרק ח': "סייג לדירה שנתקבלה במתנה" - סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין..... 171**

1. סעיף 149 לחוק טרם כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק..... 171

2. סעיף 149 לחוק לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק..... 183

**פרק ט': כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה, פיצול פיזי-אופקי ופיצול רעיוני-אנכי - סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין..... 185**

1. כללי..... 185

2. סעיף 1א48(א) למול סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין..... 211

3. האם עיקרון הפיצול הרעיוני חל גם לגבי נושא החיוב במס רכישה מכוח סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין?..... 213

**פרק י': פטור על תשלומי איזון - סעיף 1א49 לחוק מיסוי מקרקעין..... 215**

**פרק י"א: "פטור ליחידה אחרת" - סעיף 49כז לחוק מיסוי מקרקעין - פיננסי-בינוי..... 217**

**פרק י"ב: מס רכישה..... 219**

1. כללי..... 219

2. שילובן של הוראות תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין וסעיף 9(א1)(2) לחוק המיסוי..... 220

2.1 כללי..... 220

2.2 ההיסטוריה החקיקתית של הוראות סעיפים 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין וסעיף 9(א1)(2) לחוק המיסוי..... 223

2.3 תקנת ציבור..... 226

3. סעיף 9(ג) - פטור לדירה בלתי-מוגמרת..... 229

4. האם זכות שנרכשה מקבלן חייבת במס רכישה?..... 230

5. צירוף הטבות ויצירת הטבה חדשה..... 231

6. נכס המהווה מקבץ של יחידות דיור - מס רכישה..... 232

7.	חישוב מס הרכישה בעסקאות "פינוי בינוי"	233
8.	זכות בלעדית לשיווק דירות וקביעת רוכשי הדירות	235
9.	עסקת חליפין ומס רכישה	236
10.	חילוף נכסים - מס רכישה - תיקון 55 לחוק המיסוי	238
11.	אופציה או עסקת מכר	239
12.	"חזקת התא המשפחתי"	241
13.	מס רכישה מופחת	246
14.	הלכות בית-המשפט	246
14.1.	שני יתומי צה"ל, אשר כל אחד מהם זכאי לקבל פעמיים פטור חלקי ממס רכישה לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, נישאו זה לזו - האם מכוח נישואיהם שניהם ביחד זכאים לקבל את ההטבה ארבע פעמים או שמא די בכך שיקבלו את ההטבה פעמיים בלבד במסגרת התא המשפחתי המשותף שהקימו? ...246	
14.2.	האם זכאי רוכש דירה לפטור מלא או להקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת "דירת מגורים יחידה" כאשר בבעלות רעייתו מצויה דירה אחרת, וכאשר בין בני הזוג נחתם הסכם יחסי ממון ולטענתם הם מקיימים ביניהם הפרדה רכושית? 247	
14.3.	האם רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה תזכה לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים, או שמא יש לחשב את שיעורי המס בהתאם לאלו החלים על רכישת קרקע? 248	
14.4.	דרך החישוב הראויה של שיעור מס הרכישה בגין דירת מגורים, המושת על בני זוג נשואים, שלאחד מהם -יש כבר דירה נוספת, וביתר דיוק: האם הבסיס לחישוב מס הרכישה הינו שווי חלקו היחסי של כל אחד מבני הזוג בדירת המגורים, או שמא שווייה הכולל של הדירה 248	
14.5.	האם לצורך חישוב "שווי המכירה" ולעניין מס הרכישה, יש לראות בתשלום שכר-טרחה לעורך-דינו של הקבלן כחלק מהתמורה המשולמת עבור הדירה, או שמא אין לגבות מס רכישה בגין תשלום זה מאחר שאין לראותו כחלק אינטגרלי מהתמורה שמשלם הרוכש עבור הדירה? ...249	
14.6.	העוררת רכשה דירה בעיר בת ים וכעבור כארבעה חודשים מכרה את דירתה הקודמת בחולון אולם בחלוף עוד כשנתיים ורבע בוטלה מכירת הדירה הראשונה והעוררת שבה להיות הבעלים של שתי דירות - האם התנאי לזכאות להטבה התקיים? 250	
14.7.	תשלום מס רכישה בגין דירה שרכשו בני זוג כ"דירה יחידה", על-פי מדרגות מס רכישה של "דירה" - במצב דברים עובדתי, שאינו שנוי במחלוקת, לפיו טרם נישואיהם קיבלה האישה במתנה דירת מגורים אחרת 251	
14.8.	הוראות סעיף 6א(ז)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 - הוראת השעה מדגישה כי הפטור יינתן רק אם הדירה שימשה בפועל למגורים 251	

14.9 הן לשון החוק והן התכלית החקיקתית שלו, כעולה מלשונו ומסקירת הדיון בועדת הכספים של הכנסת בנושא זה, מצביעות על כך כי הפרשנות הראויה של תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה הינה כפי שמפרש המשיב, לפיה ההקלה במס הרכישה מתייחסת לרכישת זכות במקרקעין שלגביה תחול תב"ע שתאפשר גם בניה של דירות מגורים ..... 252

14.10 האם כ"קרקע" כטענת העוררים או כ"דירת מגורים" כטענת המשיב, וזאת לעניין שיעור מס הרכישה החל בשל רכישת הזכויות, כקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ..... 253

14.11 שאלת זכאותו של העורר, לתשלום מס רכישה בגין דירה שרכשו הוא ואשתו, כ"דירה יחידה", על-פי מדרגות מס רכישה של "דירה יחידה". זאת, במצב דברים עובדתי, שאינו שנוי במחלוקת, לפיו טרם נישואיהם קיבלה גב' קוייתי במתנה דירת מגורים אחרת ..... 254

14.12 במסגרת סעיף 9 לחוק הוגדרה גם "דירה יחידה", שהיא דירת המגורים היחידה של הרוכש בישראל. ניתן להיווכח כי לעניין הגדרתה של דירת מגורים לפי תקנה 21 לתקנות, אין כל תנאי, דרישה או חובה כי דירת המגורים תהיה דירת המגורים היחידה, אלא אך דירה "המשמשת או המיועדת לשמש למגורים" ואין כל תנאי או דרישה למגורי קבע בדירה אחת בהכרח. לפיכך, מלשון תקנה 21 עולה כי על המבקש פטור לפי תקנה זו, לעמוד בתנאים המצטברים הבאים: (1) הזכות המועברת היא זכות בדירת מגורים, כהגדרתה לעיל; (2) הזכות מועברת ללא תמורה; (3) המעביר והנעבר הם בני זוג; (4) המעביר והנעבר מתגוררים יחד בדירה ..... 255

14.13 סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין הוא המקור החוקי להטלת מס רכישה על רוכש זכות במקרקעין, כאשר שיעור מס הרכישה נגזר בדרך כלל משווי המכירה, בהתאם לסוג המכירה או המקרקעין ..... 255

14.14 מס הרכישה הוא מס עקיף המוטל על רכישת "זכויות במקרקעין", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, מטעמים פיסקאליים. אשר לרכישת זכויות במקרקעין בעקיפין, באמצעות רכישת מניותיה של חברה המחזיקה ב"זכויות במקרקעין", ביקש חוק מיסוי מקרקעין למסות גם את רכישת ה"זכות במקרקעין" הנעשית בעקיפין, באמצעות רכישת המניות, וזאת לשם אחידות בתוצאת המס ומניעת התחמקות מתשלום המס. יחד-עם-זאת נמנע חוק מיסוי מקרקעין מלחייב במס רכישה כל רכישת מניות של חברה ("איגוד" בלשון החוק) המחזיקה בזכויות במקרקעין, והסתפק בחיוב ברכישת מניותיו של "איגוד מקרקעין", ובלשון חוק מיסוי מקרקעין, בפעולה ב"איגוד מקרקעין" ..... 256

14.15 המשיב איננו מוסמך להאריך את המועד הקבוע בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, מהטעם שסעיף זה איננו כולל "מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק, אלא כולל תנאי אשר בהתקיימו זכאי אדם להקלה במס רכישה ..... 256

257	<b>פרק י"ג: פינוי-ובינוי</b>
265	<b>פרק י"ד: עניינים שונים</b>
265	1. יום המכירה
265	2. חובת הודעה ודיווח
	3. פטור ממסים - מכירת דירת מגורים חלופית מקשיש לכל אדם - מכירת יחידת מגורים חלופית מקשיש לזים
266	4. יום ושווי רכישה של יחידת המגורים החלופית והזכות הנוספת
270	5. פטור מס רכישה
272	6. שווי הרכישה של הזים
272	7. פטור נוסף
272	8. פטור ליחידה אחרת - זכות ביחידת מגורים חלופית כדירת מגורים
273	9. ההכרזה על מתחם פינוי-ובינוי במסלול מיסוי - הסעיף בוטל
273	10. תחולת הפרק
274	11. מתחם להתחדשות עירונית - הוראות מיוחדות
274	12. הסמכה
	<b>פרק ט"ו: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38</b>
275	1. הגדרות
276	2. יום המכירה
280	3. חובת הודעה ודיווח
	4. פטור ממס וממס מכירה במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק
281	5. פטור ממס במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק בדרך של הריסה
282	6. פטור ממס וממס רכישה במכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש משותף
284	7. סייג לפטור
284	8. פטור נוסף - זכות ביחידת מגורים חלופית כדירת מגורים
285	9. תחולה - הוראת שעה
285	<b>פרק ט"ז: הלכות בתי-משפט</b>
287	1. האם במועד ביצוע העסקה המבנה האמור היה בחזקת "דירת מגורים"?
287	2. האם זכאי נישום אשר מכר את דירתו האחת בפטור ממס שבח לפי סעיף 6(א) בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירת מגורים - הוראת שעה), למכור גם את דירתו השניה בפטור ממס שבח, בהתאם לסעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), הגם שמכירת דירתו השניה נעשתה לאחר "התקופה הקובעת" (קרי - החל מיום 01.01.13)?

3. האם חברה משפחתית פטורה מתשלום מס שבח בגין מכירת דירה שבבעלותה מכוח סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה)? ..... 288

4. האם התקיימו התנאים להענקת פטור מתשלום מס שבח על-פי סעיף 6א לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה) - האם הוכח כי בהסכם שבין העורר לקונה נקבע כי על הדירה לשמש למגורים לפחות במשך שנתיים? ..... 299

5. בקשה למתן צו המחייב את מנהל מיסוי מקרקעין למסור למבקשת תצהיר גילוי מסמכים כללי, גילוי ספציפי של מסמכים הנוגעים ל- 4 עסקאות שונות ולמתן תשובות לשאלון - המבקשת הגישה הצהרה בדבר העסקה וביקשה לפטור אותה מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה עד לגובה תקרת הפטור לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין ..... 305

6. בחוקקו את חוק ההיצע, ביקש המחוקק לקבוע חוק לתקופה מוגבלת להשגת תכלית חברתית (הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר בניסיון לעצור את עליית מחירי הדירות) ..... 311

7. בקשה להורות למנהל מיסוי מקרקעין טבריה למסור למפרקים את המידע המבוקש לגבי סכום מס הרכישה אשר הושב לחלק מהנושים בתיק ..... 322

8. מקום שקבע המחוקק פרוצידורה ספציפית לנקיטת הליך משפטי, אין לעקוף פרוצידורה זו ויש לקיים את הוראות הסמכות העניינית ..... 323

9. טענת המבקשת כי המשיבה שגתה בחישוב סכומי הקנסות שהוטלו בגין אי-הגשת הצהרה במועד או הודעה מכוח סעיף 94א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ..... 323

10. מהו הנכס שנרכש על-ידי המנוחה על-פי הסכם החכירה בינה לבין רמ"י - האם "דירת מגורים" או קרקע? ..... 324

11. בתביעתו עתר התובע לחייב את הנתבעת לשלם לו פיצוי בגין פגיעה בפרטיותו, עקב הטלת העיקול על החשבון, זאת לאחר שלטענתו, הדרישות לתשלום המס נשלחו לכתובת שגויה ..... 325

12. העוררת שהיתה בעלת 42/100 חלקים מהדירה, הגישה למשיב הצהרה על מכירת הדירה ובגדרה בקשה לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים. בקשה זו נדחתה על-ידי המשיב, שקבע כי בית המגורים ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על-פי חוק מיסוי מקרקעין ..... 325

13. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על-פי שווייה בשוק החופשי ..... 326

14. האם ניתן לקרוא ולפרש את הוראות חוק ההסדרים וחוק מיסוי מקרקעין לעיל באופן שיאפשר לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס השבח שנצמח לה בגין מכירת זכויותיה בדירה נושא הערר בדרך של "חישוב מס לינארי מוטב"? ..... 327



15. האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור באופן שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר בבעלות הידוע בציבור של העורר, דירות נוספות ..... 327

16. ראובן מוכר נכס מקרקעין לשמעון ומתחייב לשאת בהיטל השבחה החל על הנכס. טרם הושלמה העסקה ברישום במרשם המקרקעין, נכנס ראובן להליכי פשיטת רגל. האם רשאית הוועדה המקומית לסרב ליתן את האישור הנדרש על-פי החוק לצורך השלמת רישום המקרקעין על שמו של שמעון, כל עוד לא שולם חוב היטל השבחה? ..... 328

17. ערר כנגד חיוב העוררת בהיטל השבחה בעקבות מימוש בדרך של מכר דירתה ..... 329

18. בקשה לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19(ג) לתוספת המקנה פטור לדירת מגורים ..... 329

19. ערר על החלטת מס שבח מקרקעין בטבריה באשר למס שבח שהוטל על העורר בעקבות מכירת מחצית מדירה המצויה בצפת - תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה ..... 330

20. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד ..... 331

21. בקשה לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19(ג) לתוספת המקנה פטור לדירת מגורים בשטח של עד 140 מ"ר - דחייתה ..... 332

22. תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה ..... 333

23. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד. היוצא כי במכירה של דירת מגורים המחויבת לנכס אחר, כגון קרקע או מבנה אחר, הפטור לדירת המגורים אינו יכול להתפשט, גם על הנכס האחר ..... 333

24. סעיף 149 לחוק ..... 334

25. מס רכישה ..... 334

26. תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ז-2017 - לא ניתן לומר, כי אי-משלוח דברי הדואר באמצעו הדואר האלקטרוני היא חריגה מהמצופה מהרשות ומהאופן בו עליה לשגר הודעות ..... 335

27. העוררים הגישו שומה עצמית לפיה יש למסות את חלקה של העוררת בדירה המשותפת שרכשו על-פי שיעורי מס רגילים החלים על רוכש דירת מגורים ואילו את חלקו של העורר יש למסות על-פי שיעורי מס מופחתים החלים על רוכש דירה יחידה. המשיב לא קיבל את השומה העצמית שהגישו העוררים ..... 336

28. בתביעתו עתר התובע לחייב את הנתבעת לשלם לו פיצוי בגין פגיעה בפרטיותו, עקב הטלת העיקול על החשבון, זאת לאחר שלטענתו, הדרישות לתשלום המס נשלחו לכתובת שגויה ..... 337

29. העוררת שהיתה בעלת 42/100 חלקים מהדירה, הגישה למשיב הצהרה על מכירת הדירה ובגדרה בקשה לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים. בקשה זו נדחתה על-ידי המשיב, שקבע כי בית המגורים ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על-פי חוק מיסוי מקרקעין..... 338

30. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על-פי שווי בשוק החופשי..... 338

31. האם ניתן לקרוא ולפרש את הוראות חוק ההסדרים וחוק מיסוי מקרקעין לעיל באופן שיאפשר לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס השבח שנצמח לה בגין מכירת זכויותיה בדירה נושא הערר בדרך של "חישוב מס לינארי מוטב"?..... 339

32. האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור באופן שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 449 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר בבעלות הידוע בציבור של העורר, דירות נוספות..... 339

33. ראובן מוכר נכס מקרקעין לשמעון ומתחייב לשאת בהיטל השבחה החל על הנכס. טרם הושלמה העסקה ברישום במרשם המקרקעין, נכנס ראובן להליכי פשיטת רגל. האם רשאית הוועדה המקומית לסרב ליתן את האישור הנדרש על-פי החוק לצורך השלמת רישום המקרקעין על שמו של שמעון, כל עוד לא שולם חוב היטל השבחה?..... 340

34. ערר כנגד חיוב העוררת בהיטל השבחה בעקבות מימוש בדרך של מכר דירתה..... 341

35. בקשה לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19(ג) לתוספת המקנה פטור לדירת מגורים..... 341

36. ערר על החלטת מס שבח מקרקעין בטבריה באשר למס שבח שהוטל על העורר בעקבות מכירת מחצית מדירה המצויה בצפת - תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה..... 342

37. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד..... 343

38. סעיף 449 לחוק..... 344

39. סעיף 2ב49 לחוק..... 345

40. סעיף 49 לחוק..... 345

41. מס ריבוי דירות - פסיקת בית-הדין הגבוה לצדק..... 346

42. יישום הלכת "שלמי"..... 347

43. הגדרת קרוב..... 347

44. סוגיית ייחוס התמורה ממכירת מקרקעין הכוללים דירת מגורים וזכויות בניה נוספות בין דירת המגורים שלגביה מגיע חישוב "לינארי מוטב" ובין זכויות בניה נוספות והמגרש, שלגביהם לא מגיעה ההקלה במס שבח של החישוב ה"לינארי המוטב"..... 348

45. כל עוד לא מולאו תנאי התמ"א אין החברה יכולה להצטייר כ"איגוד מקרקעין" על-פי החוק..... 349

46.	פטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה	349
47.	את ערכו המוסף של נכס צמוד קרקע, לעומת נכס בבניה רוויה, ניתן לחשב	
350	בשתי דרכים	
48.	בהנחה שהוכחה הפרדה רכושית, אין במגורים משותפים בדירה כדי	
350	לשלול את תחולת חריג ההפרדה הרכושית לעניין דיני המס	
49.	האם הפטור מתשלום מס ההכנסה על דמי השכירות טומן בחובו את	
353	הוצאות הריבית הריאלית, אם לאו?	
50.	מהו הנכס שרכשה העוררת - האם, כטענתה, רכשה "דירת מגורים" או	
353	שמא רכשה קרקע, כפי עמדת המשיב? - אלמנט אובייקטיבי ואלמנט	
353	סובייקטיבי	
51.	על-מנת שמוכר ייהנה מחישוב המס הלינארי המוטב הקבוע בסעיף	
48א(ב)2	לחוק, על הנכס הנמכר להיות דירה שמיועדת למגורים לפי כל	
359	דין	
52.	האם העוררים סיימו את הבניה על המקרקעין בתוך 42 חודשים ממועד	
361	חתימת הסכם המכר באופן המזכה בהקלה במס שבח הקבועה בהוראת	
361	השעה?	
53.	דומה כי קיומו של סעיף 16א(א)2 מחזק את המסקנה כי הדין עם	
362	המשיב. פסקה זו עוסקת במתן אישור לרישום מכירה בפנקסי המקרקעין	
362	במקרה של בקשת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה. זהו כמובן	
362	מקרה שכיח ביותר	
54.	עמדת העורר (שנדחתה על-ידי המשיב) ולפיה יש לחשב את מס השבח לפי	
363	סעיף 48א(ב)2 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)	
55.	האם בחישוב השבח בגין מכירת דירת מגורים שהושכרה כל שנות	
364	החזקתה על-ידי בעליה במסלול הפטור המלא לדמי השכירות לפי חוק מס	
364	הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 יש	
364	להפחית משווי הרכישה את הסכום השווה לפחת הנצבר בגין דירת	
364	המגורים?	
56.	הנכס שרכשו העוררים אינו "דירת מגורים" ועל-כן יש לחייבם בתשלום	
364	מס רכישה החל עת רכישת זכות אחרת במקרקעין שאינה דירת מגורים	
57.	שאלת סיווג הכנסת המערער, העוסק בנדל"ן, ממכירת דירות מסויימות	
365	בשני פרויקטים, אם כהכנסה עסקית, כטענת פקיד השומה, או כהכנסה	
365	פרטית או הונית, כטענת המערער	
58.	מה דינו, לעניין הפטור המוענק בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)	
365	ל"דירת מגורים מזכה", של נכס, שיש בו את המתקנים הנדרשים לשימוש	
365	לדירת מגורים והמשמש בפועל למגורים, אולם השימוש בו למגורים אינו	
365	מותר לפי ייעודו של הנכס על-פי דיני התכנון והבניה?	
59.	האם "סכום התקרה" שנקבע בגדרי סעיף 49א(1) לחוק מיסוי מקרקעין	
366	(שבח ורכישה) נקבע ביחס למוכר או ביחס לדירה?	

60. זוג ביקש למכור "דירת מעטפת" בבניין מגורים בפטור ממס שבח ערב כניסתו לתוקף של תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). הזוג שיפץ את הדירה, בידיעה כי הרוכש אינו מעוניין בכך, ומתוך הנחה כי הרוכש יהרוס את השיפוץ ימים ספורים לאחר שיבוצע, כפי שאכן קרה. האם זכאי הזוג ליהנות מפטור ממס שבח במכירת דירה זו? ..... 367

61. האם "גורם מארגן" במסגרת קבוצת רכישה, שהצטרף למערכת ההסכמים עליהם חתמו יתר חברי הקבוצה ביחס לחלק מהיחידות במקרקעין שלא סוחרו לחברי הקבוצה, נחשב כחבר בקבוצת רכישה ונדרש לשלם מס רכישה בהתאם לשווי של הנכס כבנוי כאמור בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין ..... 374

62. יש לדחות את עמדת המערער, לפיה ההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת דירה מקבלן, כאשר חל עיכוב שאינו בשליטת הרוכש במסירת החזקה בדירה, כפופה למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק לעניין "תיקון שומה" ..... 375

63. החלתו של הפטור ממס שבח מקרקעין בגין מכירתה של דירת מגורים צמודת קרקע, כאשר זו בנויה על נכס מקרקעין שבו אף מוקנות זכויות בניה ..... 376

64. חוק מיסוי מקרקעין קובע כי פטור ממס שבח יחול אך ורק לגבי דירה, אשר עונה להגדרת המונח "דירת מגורים מזכה" - המועד הרלבנטי והקובע לבחינת התקיימותם של כל היסודות הללו הוא מועד אירוע המס, אשר הוא יום מכירת הזכות במקרקעין ..... 376

**פרק י"ז: הוראות ביצוע לשנת 2025 לגבי דירת מגורים - פורסם באתר האינטרנט של רשות המיסים ביום 16.01.25..... 377**