

דוגמא 12.4: מכירה על ידי מקבלי מתנה

1. רינת קבלה מספר מגרשים במתנה כדלקמן:

- א. מהסב קבלה מגרש א' ב-17.1.78 כאשר שווי היה 41. הסב רכש את המקרקעין ב-1943 ב-0.5 ₪.
- ב. מהאם קבלה מגרש ב' ב-19.12.79. האם קיבלה את המגרש מאביה במתנה ב-12.1.60 כאשר שווי 4 ₪.
- ג. מדודתה קיבלה במתנה את מגרש ג' ב-29.1.82 כאשר שווי היה 850 ₪. הדודה רכשה את המגרש ב-15.5.49 במחיר של 1 ₪.
- ד. סבתה נתנה לה מגרש ד' במתנה ב-1.1.61 כאשר שווי היה 3 ₪. סבתה רכשה את המגרש ב-15.3.52 במחיר 1 ₪.

2. כל המגרשים נמכרו בסכומים כדלקמן:

- מגרש א' - 500,000 ₪
- מגרש ב' - 450,000 ₪
- מגרש ג' - 650,000 ₪
- מגרש ד' - 350,000 ₪

3. התעלם מניכויים לפי סעיף 39 ו-39א לחוק מס שבח מקרקעין.

נדרש: חשב את שבח המקרקעין ואת יום הרכישה.

פתרון

כללי

חישוב שווי הרכישה ויום הרכישה אצל מוכרי נכסים שקיבלום במתנה

בחישוב השבח של נכסים שהתקבלו אצל המוכר במתנה יש להבחין בין נכסים שנתקבלו במתנה לאחר חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שתחולתו מיום 22.8.63, לבין נכסים שנתקבלו במתנה לפני תחילת החוק כדלקמן:

נכסים שנתקבלו במתנה לאחר תחילת החוק

שווי רכישה - ייקבע לפי סעיף 29 לחוק הקובע לאמור:

"29. שווי רכישה ללא תמורה

שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שווייה ביום קבלתה, ואולם אם מכירתה למוכר היתה פטורה ממס לפי הסעיפים 62, 63, 66 ו-69, יהיה שווייה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה על ידי מי שממנו נתקבלה."

יום רכישה - ייקבע לפי סעיף 37(א)(1) לחוק הקובע לאמור:

37". יום הרכישה

'יום הרכישה' לעניין חישוב השבחה והמס:

(1) לגבי זכות במקרקעין או זכות באיגוד שנרכשו לאחר תחילתו של חוק זה -
 (א) היום שהיה נקבע לפי סעיף 19 או 20 כיום המכירה או הפעולה לגבי מי שממנו
 רכש המוכר או עושה הפעולה את הזכות; ואולם לגבי זכות במקרקעין ששווי רכישה
 נקבע לפי סעיפים 28, 30, או לפי התנאי שבסעיף 29 כשווי שהיה נקבע אילו מכר
 אותה האדם שממנו רכש אותה המוכר, יהיה יום הרכישה, היום שהיה נקבע כיום
 הרכישה לצורך קביעת השבחה והמס אילו מכר אותה אותו אדם."

יש לשים לב, **שווי הרכישה מתאים ומקביל ליום הרכישה**. סעיפים 21-36 לחוק
 מורים בפירוט כיצד לקבוע את השווי וסעיף 37 לחוק אשר מורה מהו יום הרכישה,
 מצביע על כך בדרך של הפניה לסעיפים 21-36 אשר קובעים את השווי.

נכסים שנתקבלו במתנה לפני תחילת החוק

שווי רכישה - לפי סעיף 35 הקובע לאמור :

"35. שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלו במתנה לפני תחילת החוק
 שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה במתנה לפני תחילתו של חוק זה אך לאחר תחילתו של
 חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949, יהיה שווי הרכישה שהיה נקבע אילו נמכרה על ידי נותן
 המתנה."

יום רכישה - ייקבע לפי סעיף 37(2)(ב)(3) הקובע לאמור :

"(2) לגבי זכות במקרקעין או זכות באיגוד שנרכשו לפני תחילתו של חוק זה -
 (א) במכירה ששולם בה מס שבח, לפי חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949 - היום שנקבע
 כיום המכירה באותה עסקה;
 (ב) במכירה או בפעולה באיגוד שלא שולם בהן מס שבח כאמור -
 (1) ...
 (2) ...
 (3) במכירה ששווי רכישה הזכות שנמכרה בה נקבע לפי סעיף 35 - היום שבו נרכשה
 הזכות על ידי מי שממנו קיבל אותה המוכר."

יש לציין, שהסעיפים המיוחדים בחוק לגבי מתנות וירושות (סעיפים 29, 35, 26 ואחרים)
 גוברים על הסעיף הכללי 21 הקובע שווי רכישה לפי השווי ביום הרכישה על ידי המוכר
 או לפי קביעת שווי בשומה קודמת באם נקבע.

בקשר לניכויים יש לציין שסעיף 39(12) מתייחס לניכויים שהוציא נותן המתנה וקובע
 שהם יותרו לניכוי אצל מקבל המתנה, אף שלא הוציא אותם בעצמו¹.

¹ ראו גם סעיף 46 לחוק שעלול לעמוד בסתירה מסוימת לסעיף 39(12) לחוק.

חישובי שבח מקרקעין

מגרש א' מהסב

שבח מקרקעין⁽¹⁾ $499,999.5 = 0.5$ שווי רכישה - שווי מכירה 500,000 שווי מכירה
שווי הרכישה ויום הרכישה נגזרים מהרכישה על ידי הסב בשנת 1943.

מגרש ב' מהאם

שבח מקרקעין⁽²⁾ $449,999 = 1$ שווי רכישה - 450,000 שווי מכירה
שווי הרכישה ויום הרכישה נגזרים מהרכישה על ידי אחי הסב ביום 15.5.49.

מגרש ג' מהדודה

שבח מקרקעין⁽³⁾ $649,150 = 850 - 650,000$
שווי הרכישה ויום הרכישה נגזרים מיום קבלת המגרש על ידי הדודה לפי שווי 850 (ולא לפי יום הרכישה על ידי הדודה), משום שזו אינה "קרובה".

מגרש ד' מהסבתא

שבח מקרקעין⁽⁴⁾ $349,999 = 1 - 350,000$
שווי הרכישה ויום הרכישה נגזרים מהרכישה על ידי הסבתא ביום 15.3.52.

ביאורים והערות

1. חישוב השבח במגרש א'

מגרש א' נתקבל במתנה הפטורה ממס מקרוב משפחה לפי סעיף 62 לחוק הפוטר מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו - שאינו איגוד בשליטתו.

המכירה ללא תמורה מהסב לנכד פטורה לפי סעיף 62 בהיות הנכד "קרוב" לפי הגדרת "קרוב" בסעיף 1 לחוק הכוללת בחובה גם צאצא.

"שווי הרכישה" יחושב כאילו המעביר במתנה מכר את הנכס, בהתאם לסעיף 29 סיפא. לפיכך, שווי הרכישה יהיה 0.5 ₪.

"יום הרכישה" יקבע לפי סעיף 37(2)(ב)3. כלומר, שנת 1943. יחול איפוא שעור מס מרבי של 12%.

2. חישוב השבח במגרש ב' - שרשרת מתנות

בפסק הדין בעניין **יוסף אברהם**¹ נקבע שבמקרה שנותן המתנה קיבל את הנכס במתנה מנותן אחר באופן שנוצרת שרשרת של מתנות יש לחזור לרוכש המקורי הראשון לעניין שווי ויום הרכישה.

במקרה שלפנינו **האם** קיבלה את המגרש במתנה מאמה הנחשבת ל"קרוב" בפטור לפי סעיף 62. סעיפים 29 ו-35 קובעים בהתאמה שיש לרדת לשווי וליום הרכישה של האם - שווי בסך 4 נש ויום רכישה 12.1.60. ברם, גם האם קיבלה את הנכס במתנה מאמיה הנחשב כ"קרוב" ולכן יש לרדת לשווי וליום הרכישה של האם. מאחר שמתנה זו ניתנה לפני תחילת החוק ב-22.8.63, הסעיפים, על פיהם ייקבעו שווי ויום הרכישה הם 35 ו-37(2)(ב)3 לחוק ולא סעיף 29 סיפא לחוק. לפיכך, יש להיכנס בנעלי האם ושווי הרכישה יהיה בסך 1 נש ויום הרכישה יהיה 15.5.49.

3. חישוב השבח במגרש ג'

דודה איננה נחשבת ל"קרוב" לפי ההגדרה בסעיף 1 לחוק². לפיכך, יש לחשב את שווי הרכישה ואת יום הרכישה לפי מועד קבלת הנכס מהדודה. זאת לפי סעיף 29 רישא לחוק הקובע לאמור:

"29. שווי רכישה ללא תמורה

שווי הרכישה של זכות במקרקעין שנתקבלה על ידי המוכר ללא תמורה הוא שווייה ביום קבלתה; ..."

יום הרכישה ייקבע לפי סעיף 37(1)(א) לחוק: לפי "היום שנקבע לפי סעיף 19 או 20 כיום המכירה או הפעולה לגבי מי שממנו רכש המוכר או עושה הפעולה את הזכות;" השווי ייקבע כ-850 נש ויום הרכישה יהיה 29.1.82 במועד העברת הנכס במתנה מהדודה לרינת.

4. חישוב השבח במגרש ד' - ניתן במתנה לפני 22.8.63

במקרה זה ניתן המגרש במתנה לפני תחילת החוק ב-22.8.63.

המגרש הועבר על ידי הסבתא ב-1.1.61, כאשר שווי היה 3 נש. יש לרדת במקרה זה למועד הרכישה של הסבתא ב-15.3.52 ולשווי בסך 1 נש. כך מורים סעיפים 35 ו-37(2)(ב)3 לחוק.

¹ ע"א 260/83 מנהל מס שבח נ' יוסף אברהם (7.5.85), פ"ד לט (2) 96 והאתר המשפטי **מסטקס**. ראו גם ה"ב מ"ש 48/85 מיום 19.2.86.

² ראו גם ע"א 616/69 ברייער נ' מנהל מס שבח (14.7.70), האתר המשפטי **מסטקס** ופד"א ג 269 [פ"ד כד (1) 822].