



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר
עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות - חבר
רו"ח אליהו מונד - חבר

בית רחוב פיירברג 16 בע"מ

עוררת

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

משיב

החלטה

השופט מגן אלטוביה, יו"ר הועדה:

העוררת, חברת בת של חברת באוהאוס בע"מ (להלן: "חברת האם"), חתמה ביום 15.9.2009 על חוזה למכר זכות הבעלות בחלקה 36/7 בגוש 6936 (להלן: "המקרקעין"). ביום 2.11.2009 הגישה החברה דיווח אודות המכירה למשיב, מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ובמסגרתו הגישה שומה עצמית. ביום 8.3.2010 ערך המשיב שומה לפיה לא קיבל את השומה העצמית. המשיב הוציא לעוררת שומה המחייבת אותה במס בשיעור 40% משווי התמורה, ללא קביעת יום ושווי רכישה ומבלי להתיר ניכויים, עד להמצאת אישור מפקיד השומה לפי הוראות סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). בהתאם להוראות ביצוע של המשיב, הליכי הגבייה של השומה הוקפאו. כך משום שהמשיב ראה במכירה עסקה החייבת במס לפי הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ולא במס שבת. ביום 28.4.2010 הגישה העוררת השגה על שומה זו. ביום 2.1.2011 דחה המנהל את השגתה של העוררת, בנימוק כי פעילות החברה מגיעה כדי עסק או לחילופין כי יש לראות במכירה כחלק מהכנסותיה השוטפות של חברת האם.

העוררת טוענת כי שומת המשיב הוצאה בחוסר סמכות, שכן לפי לשון סעיף 50 לחוק, מנהל מיסוי מקרקעין אינו מוסמך לקבוע כי מכירת זכות במקרקעין פטורה ממס שבח וחייבת במס לפי הפקודה, אלא פקיד השומה לבדו רשאי לקבוע כי מכירה חייבת במס לפי הפקודה. לנישום קיימת זכות לפנות לפקיד השומה, לקבל אישור לפי סעיף 50 ולבקש הפטור. משלא עשה כן על המשיב לקבוע שומה בהתאם או בהתייחס להצהרתה. כאן המקום לציין כי המבקשת טוענת כי שיעור מס השבח שחל בעניינה הינו שיעור מס "היסטורי" מופחת, לפי הוראות סעיף 48א(ד)(1) לחוק, מאחר שהמקרקעין נרכשו על ידה בשנת 1955.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 11-03-6292 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הצדדים חלוקים בנוגע לפרשנות סעיף 50 לחוק, אשר קובע כי:

"50. (א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.
(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה; פקיד השומה רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס ההכנסה; ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור; אם מבקש האישור הוא איגוד מקרקעין יחולו ההוראות כאמור גם לגבי מס ההכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד."

תקנות מס שבח מקרקעין (אישור על ריווח, ממכירת זכות במקרקעין, הנתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה), התשכ"ד-1963, שהותקנו מתוקף סעיף 50(ב) לחוק, קובעות בתקנה 2:

"2. (א) המבקש פטור ממס לפי סעיף 50(א) לחוק, לגבי מכירת זכות במקרקעין, יגיש לפקיד השומה בקשה לאישור."

לשון הסעיף והתקנות קובעות כי הנישום ימציא למנהל מיסוי מקרקעין אישור שניתן לו מפקיד השומה. החוק שותק בנוגע למצב שבו לא המציא הנישום אישור זה אך מנהל מיסוי מקרקעין השתכנע בדרך אחרת כי העסקה נתונה לשומה בידי פקיד השומה. האם נדרש בכל זאת המנהל לקבל את השומה העצמית של הנישום כאשר לדעתו בסופו של דבר העסקה תמוסה במשור הפירותי, לשום אותה לפי מיטב שפיטתו בתוך מתחם חוק מיסוי מקרקעין, או שמא סעיף 50 מחייב את הנישום לפנות לפקיד השומה לקבלת האישור שעה שסבר המנהל כי מדובר בעסקה פירותית? האם אכן אין המשיב בעל הסמכות לפעול כפי שפעל?

סעיף 50 לחוק נועד למנוע מיסוי-כפל וליצור תיאום בין פעולותיהן של שתי רשויות מינהליות – פקיד השומה ומנהל מיסוי מקרקעין. בית המשפט העליון עמד על הדברים בע"א 9412/03 + ע"א 10398/03, עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט/ה-104 (אפריל 2005) (להלן: פרשת חזן):

"סעיף 50 מעניק פטור ממס שבח לעיסקה הניתנת לשומה על-פי הפקודה בתור הכנסה פירותית. פטור זה מתבקש מאחר שאין מקום להטלת מס שבח מקרקעין על עיסקה פירותית הניתנת לשומה על-פי הפקודה, בהתאם לתפיסה העקרונית המונחת במבנה הנורמטיבי הקיים, וכדי למנוע מיסוי-יתר בלתי מוצדק..."

נמצא, כי סעיף 50 קובע הוראה מהותית בדבר פטור ממס שבח לעסקה פירותית החייבת במס הכנסה על פי הפקודה. כן הוא קובע שיטה ניהולית לתיאום הטלת המס על העיסקה בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין. לפי השיטה הזו, על פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

השומה לאשר תחילה כי העיסקה ניתנת לשומה על-פי הפקודה, ומשאישור זה ניתן
יוכל מנהל מס שבח להעניק את הפטור ממס שבח על-פי סעיף 50 לחוק מיסוי
מקרקעין. בכך יש תיאום בין שתי המערכות ופיקוח על העיסקה שלא תמוסה במיסוי-
יתר או במיסוי חסר."

מטרת הפטור לוודא שהעסקה "לא תמוסה במיסוי-יתר או במיסוי חסר".

סעיף 50(א) קובע את ההוראה המהותית כי עסקה החייבת במס על פי הוראות הפקודה תהיה
פטורה ממס שבח. בפרשת חזן קבע בית המשפט כי "סעיף 50 קובע הוראה מהותית בדבר פטור
ממס שבח", היא ההוראה הקבועה בסעיף 50(א), ו"כן הוא קובע שיטה ניהולית לתיאום הטלת
המס על העיסקה בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח מקרקעין", היא ההוראה הקבועה בסעיף
50(ב). משסבור המשיב כי העסקה חייבת במס פירותי רשאי הוא לדרוש כי פקיד השומה יבחן את
העסקה. רק כך מקיים מנהל מיסוי מקרקעין את דרישת סעיף 50(א) לפטור ממס שבח עסקאות
החייבות במס על פי הפקודה.

כמובן שאין לפרש את הדברים כאילו סעיף 50(א) גובר בכל מצב על סעיף 50(ב), באופן אשר הופך
את סעיף 50(ב) לאות מתה. בסעיף 50(ב) חבויות למעשה שתי הוראות. הראשונה היא ההוראה
הפרוצדוראלית כי הפטור ממס יינתן כנגד אישור פקיד השומה. השנייה היא ההוראה כי פקיד
השומה הוא שיפעיל שיקול דעתו בסיווג העסקה כהונית או פירותית. הוראה זו, לטעמי, אינה
הוראה פרוצדוראלית, אלא מהותית. בפרשת חזן, לאחר ששקל את מכלול השיקולים בשאלה בידי
מי הסמכות לקבוע סיווגה של עסקה, קבע בית המשפט כי:

**"לדעתי, האיזון הנכון בין השיקולים, מצדיק הענקת סמכות לפקיד השומה לסווג
עסקה במקרקעין מחדש ולסטות מקביעה קודמת של מנהל מס שבח בנדון, מאחר
שסיווג עסקה במקרקעין כהונית או פירותית נוגע בוודאי להפעלת הפקודה ולהטלת מס
הכנסה; פקיד השומה הוא בעל הידע והמומחיות בשאלה זו; בפניו נחשפות כלל
העובדות הרלבנטיות; ויש לו את הכלים לבירור ראוי ומקיף של השאלה."**

רק לפקיד השומה קיימת האפשרות לקבוע שומת אמת בהקשר זה, ומן הראוי כי הסמכות תותר
בידיו. בענייננו, פנה המשיב אל פקיד השומה והלה הפעיל שיקול דעתו בקביעה כי העסקה כפופה
למיסוי על פי הוראות הפקודה. כאן המקום לציין עוד כי לאחר שסירב המשיב לקבל את השומה
העצמית של העוררת מהטעמים שפורטו לעיל, ולאחר שפנה בעניין לפקיד השומה, במועד מאוחר
יותר אף הוציא פקיד השומה עצמו לעוררת שומה בהיעדר דוח, שומת 04, בה נקבע כי ההכנסה בגין
מכירת המקרקעין היא הכנסה פירותית.

בא הכוח המלומד של העוררת הפנה את הועדה לפסק הדין עמ"ש 404/99 ר.א.ד. לוסטרניק בע"מ נ'
מס שבח רחובות (ניתן ביום 25.12.2002, פורסם במיסיס און-ליין), שם קיבלה ועדת הערר את טענת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המשיב כי אין בסמכותו להעניק פטור לפי סעיף 50(א), אלא סמכות זו שמורה לפקיד השומה בלבד. לשיטתי, אין בכך להועיל לעוררת במקרה זה. כל שנקבע במקרה הנ"ל הוא שלמשיב אין את הסמכות לסווג הכנסה כפירותית או כהונית, אלא סמכות זו שמורה לפקיד השומה בלבד. כאמור, זוהי גם עמדת בית המשפט במקרה חזן, וכן זוהי גם עמדתי שלי. עם זאת, איני מקבל מכך את טענת העוררת כי משעה שהיא עצמה לא פנתה לפקיד השומה בבקשת פטור לפי סעיף 50, המשיב כבול לקבל את שומתה העצמית. כאמור, הדרישה כי פקיד השומה הוא שיפעיל את סמכותו, כפי שנעשה כאן, היא הדרישה המהותית, בעוד הדרישה כי הדבר ייעשה בדרך של אישור לפי סעיף 50 היא ההוראה הפרוצדוראלית. כאשר העוררת עצמה סבורה כי העסקה היא עסקה הונית שאינה חייבת במס לפי הפקודה, ולכן אינה מבקשת פטור מפקיד השומה, ברי כי ההוראה הפרוצדוראלית לא תתקיים. לא ניתן במקרים כאלו להתעלם מההוראה המהותית כי המשיב לא ימסה עסקה שפקיד השומה קבע שהיא פטורה.

בפרשת חזן נידון עניינם של נישומים אשר הגישו שומה עצמית למנהל מיסוי מקרקעין וחויבו במס שבח לפי שומה זו. רק לאחר שנקבעה השומה על ידי המנהל, קבע פקיד השומה כי העסקה חייבת במס פירותי לפי הוראות הפקודה. בית המשפט קבע כי פקיד השומה רשאי, בכפוף לעמידה בעקרונות המשפט המינהלי בנוגע לשינוי החלטת רשות אחת על ידי רשות אחרת, לסטות מהחלטה של מנהל מיסוי מקרקעין למסות את העסקה במס שבח. שם אף נקבע כי אחת מהשומות שהוציא פקיד השומה בטלה, לנוכח אינטרס ההסתמכות של המערער. לו תתקבל עמדת העוררת, עלולה להישלל בפועל סמכותו של פקיד השומה לשום את העסקה לנוכח אינטרס ההסתמכות של הנישום. זאת ועוד, שיקולי יעילות וגביה הם חלק ממסד הבחינה של היותו של מס "מס טוב". מה טעם כי המשיב דכאן יפעיל את מערך השומה שלו לגבי רווח שהוא סבור שנתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודה, כאשר הוא סבור כי לגבי הרווח יופעל מערך קביעת השומה של פקיד השומה?

כל מכירה כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין מחוייבת בדיווח למשיב. המשיב מנגד מחוייב להתייחס לדיווח זה. לגישתי לא מתעוררת שאלת חוסר סמכות של המשיב כלל. סעיף 78 לחוק, אשר עוסק בקביעת שומה במכירת זכות במקרקעין, קובע כדלקמן:

"78.

(ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

(1) ...

(2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שהצהרה אינה נכונה - לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

פסקה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה, לפי העניין;

הסמכות המוקנית למנהל מס שבח היא, בין היתר, הסמכות לקבוע את הפטורים המותרים מהשבח. בעוד אין חולק כי לאור הלכת חזן פקיד השומה הוא זה שנדרש להכריע האם ההכנסה בגין מכירת מקרקעין היא פירותית או הונית, הרי שעצם מתן הפטור הוא בסמכותו של המשיב. לדידי לא מתעוררת כלל במקרה זה שאלת סמכותו של המשיב לקבוע שומה, אלא יכולה להתעורר רק שאלת סמכותו לסווג את ההכנסה כפירותית. מאחר שפקיד השומה הוא שסיווג את ההכנסה כפירותית, ואף הוציא שומה בהתאם לסיווג זה, לא ניתן לטעון כנגד סמכותו של המשיב.

אציין כי אמנם נוסח סעיף 78 בשנות המס נשוא ערר זה היה שונה קמעה, אך אין בהבדלים אלו לשנות דעתי בנושא. נוסח סעיף עובר לתיקון 70 לחוק היה כדלקמן:

"78.

(ב) נמסרה למנהל שומה עצמית רשאי הוא, תוך ששה חדשים מיום קבלתה, לעשות אחת מאלה:

(1)...

(2) לשום שומה סופית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, את הניכויים והתוספות ואת המס."

אמנם, נוסח זה אינו מציין את סמכות המשיב לקבוע את הפטורים המותרים מהשבח, אך מדובר לטעמי בתיקון מבהיר ולא מחדש בסוגיה זו. בדומה, נוסח סעיף 78 דאז אינו מציין את סמכותו של המשיב לקבוע את יום הרכישה ואת יום המכירה של הזכות במקרקעין, אך אין חולק כי הייתה נתונה לו סמכות זו במסגרת סמכותו הכללית לקבוע את המס בגין עסקת המקרקעין. כך גם הדבר בנוגע לסמכותו לקבוע את הפטור ממס.

אף אם שגה המשיב באופן הפעלת סמכותו, וזה אינו השלב לקבוע דבר בנוגע לשאלה זו, מדובר בשומה שהיא שגויה ולא בשומה שהוצאה בחוסר סמכות. בשומה קבע כאמור המשיב שיעור מס של 40% על מלוא התמורה שנתקבלה, מבלי להתיר ניכויים ומבלי לקבוע את יום ושווי הרכישה. האם שעה שהמשיב עצמו מחזיק בדעה כי העסקה צריכה שתהא נישומה בפני פקיד השומה וכי עליו לפטור אותה, חרג הוא מסמכותו שעה שלא העניק הפטור? יובהר כי אין זו עמדת המבקשת. כזכור היא סבורה כי היה על המשיב לקבל את המוצהר ולשום את העסקה כגישתה. ודוק, יש להבחין בין עצם קיומה של הסמכות לשום ובין תוכן הפעלת הסמכות. במקרה זה המשיב שם את העסקה. אין לומר כי לא שם אותה או שם אותה בחוסר סמכות, גם כאשר שומתו "שגויה".

בהערת אגב, אוסיף, שוב מבלי לקבוע מסמרות בסוגיה זו בשלב זה, כי לא השתכנעתי כי המשיב פעל שלא כדין גם לגופו של עניין. את החלטת המשיב לקבוע שומה במקרה זה יש לבחון לאור מכלול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הוראות החוק ותכליתו. סעיף 16(א)(2) לחוק מתלה את רישום מכירת המקרקעין בפנקס המקרקעין בקבלת אישור מנהל מיסוי מקרקעין כי המכירה פטורה ממס או ששולם המס בגינה. סעיף זה מהווה אחד מאמצעי הגבייה האפקטיביים ביותר העומדים לרשות רשות המיסים להבטיח כי נישום ישלם מיסיו כדין. כידוע, עסקת מכר מקרקעין מדווחת למנהל מיסוי מקרקעין מייד עם התרחשותה והמס בגינה אמור להיות משולם מעט לאחר מכן. בלא אמצעי גבייה זו תוכל חברה נישומה העוסקת במכר מקרקעין לזכות לפטור ממס שבח להעביר הזכויות ולפעול למשל בדרך של פירוקה לפני שתחויב במס הכנסה. לכאורה, אם יפעל המשיב על פי הוראות סעיף 50(א) ויפטור את העסקה, הרי שיישאל ממנו אמצעי הגבייה האפקטיבי שקבע החוק – התלית רישום מכירת המקרקעין בתשלום המיסים כדין.

המחוקק, אשר חשש ממצב שבו נישום יוכל לחמוק מתשלום מס כדין, החליט בסעיף 50(ב) להעניק סמכות לפקיד השומה לדרוש ערובה מהנישום בעבור קבלת האישור לפטור ממס שבח. דרישת הערובה היא באופן מהותי אמצעי גבייה חלופי לאמצעי הגבייה שבסעיף 16(א)(2) לחוק. הסמכות לקבוע ערובה הוענקה לפקיד השומה, מאחר שהוא זה שלפניו המידע הרלוונטי לקבלת החלטה בנוגע לגובה הערובה. הוא גם מכיר את היסטורית מוסר התשלומים של אותו עוסק. בכך שקבע המשיב שומה בגובה 40%, לאחר שנועץ בפקיד השומה והלה הפעיל את שיקול דעתו, והקפיא לאחר מכן את הליכי גבייתה, המשיב למעשה הגשים את תכלית החוק – מחד לא הוטל בפועל מס שבח על העוררת, ומאידך לא ויתר המשיב על אמצעי הגבייה שהתיר לו המחוקק. מבחינה זו, דרך פעולתו של המשיב היא דרך סבירה להתמודד עם הלאקונה שבחוק, אשר לא הסדיר עד תום את שאלת חלוקת הסמכויות בין פקיד השומה לבין מנהל מיסוי מקרקעין. יש לזכור כי המשיב מצוי בסד זמנים הקבוע בחוק, ומועדים אלו אינם חופפים בהכרח לסד הזמנים שנקבע בפקודה. די אם נזכיר כי דו"ח שיוגש לפקיד השומה בקשר עם העסקה יהיה רק בתום שנת המס, לעיתים חודשים לאחר מכן אם יוארך המועד כמקובל ובפועל חודשים רבים לאחר העסקה. קבלת עמדת העוררת או לחלופין הענקת פטור מיוזמת המשיב, עשויים להעמיד את רשות המיסים בפני מצב בו הן המשיב והן פקיד השומה סבורים כי העסקה חייבת במס מלא, בעוד בפועל בשל לקונה בחוק תתקבל תוצאה של אי תשלום מס מלא או חלקי.

ונבהיר, מדובר בעוררת שסבורה כי ביצעה עסקה במשורר ההוני ולכן חבה במס שבח. היא אינה מעוניינת לקבל פטור ממס לפי סעיף 50 ועל כן מנגנון הערובה הקבוע בסעיף 50(ב) אינו ישים. במצב זה, בהחלט ייתכן כי על אף ששומת המשיב שגויה לכאורה, היא בבחינת הרע במיעוטו. נדגיש כי הליכי גביית השומה הוקפאו, ולא נראה כי בכוונת המשיב לגבות למעשה כל מס בגין השומה, שכן לעמדתו העוררת חבה במס פירותי ולא הוני. יהא מי שיאמר, מהלך זה של המשיב הופך את רוכשי הזכויות לשבויים בידי רשות המיסים שעה שזו לא מנפיקה אשור לרישום זכויותיהם בלשכת רישום המקרקעין. קושי זה טבוע בסעיף 16 לחוק ממילא, וכל עוד הקבלן אינו עומד בדרישות שקובע פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

השומה כדי לתת את האישור לפי סעיף 50 לעסקה, מצויים תמיד הקונים במצב של "בני ערובה". בכל מקרה, השאלה המתעוררת במקרה זה אינה שאלת סמכותו של המשיב לקבוע את השומה, אלא האם פעל כדין בכך שלא קבע שומה פטורה. שאלה זו היא שאלה כבדת משקל, וכאמור איני קובע דבר בנוגע אליה בעת זו. הקביעה האם השומה היא "שגויה" במקרה זה צריכה להיבחן לאור תכלית כלל הוראות החוק והיא מעוררת שאלות בדבר האפשרות לחרוג מלשון החוק הברורה בכדי להגשים את תכלית החקיקה. בלאו הכי העוררת אינה טוענת כי היה על המשיב לקבוע שומה פטורה, וועדה זו לא תטען זאת במקומה. לטעמי, השאלות המתעוררות ממעשי המשיב הן שאלות בנוגע לשומה גופא ולא בנוגע לסמכותו לשום את העוררת.

לאחר שכתבתי דברים אלו, קראתי את דעתו החולקת של כבוד חבר הועדה, דן מרגליות, כי למרות שהשתכנע המשיב, מטעמי שלו, כי העסקה פטורה ממס עדיין חלה עליו החובה לשום אותה בהתאם לשומתה העצמית של העוררת במקרה זה. אין בידי לקבל עמדה זו. לו כך היה הדבר הרי שההוראה המהותית, הקובעת פטור ממס שבח לעסקאות מסוימות, תיסוג בפני ההוראה הפרוצדוראלית המסדירה את אופן מתן הפטור. משהשתכנע המשיב כי שומתה העצמית של העוררת שגויה, אין הוא רשאי לעצום עיניו, לפעול בניגוד לדין ולמסות את העוררת במס שאינו מס אמת לטעמו. בחוות דעתו הביע חבר הוועדה חשש כי פקיד השומה ימשוך הכרעתו למשך זמן או יכריע בסופו של דבר כי הינו חסר סמכות, והדבר יעורר שאלות של התיישנות בנוגע לשומות מס הכנסה ומס שבח. ראשית, במקרה דנן מאחר שעניינה של העוררת נידון בפני ועדה זו, אין חשש בנוגע להתיישנות השומה. שנית, פקיד השומה כבר הפעיל סמכותו בנוגע לעוררת והוציא לה שומה, ולא נראה כי החשש מהתיישנות השומות הוא ממשי גם מטעם זה. שלישית, אילו יתעורר מצב שבו פקיד השומה יעכב הוצאת השומה ולבסוף יכריע שמדובר בעסקה במישור ההוני רק לאחר התיישנות שומת מס שבח, הרי שלזכות הנישום יעמדו כל הסעדים הקבועים מכוח המשפט המינהלי, להבטיח כי לא יידרש לשלם מס שאינו מס אמת.

המשיב ביקש בתשובתו לבקשה כי ועדה זו תורה לעוררת לפנות לפקיד השומה לבירור אופי ההכנסה בגין העסקה. מאחר שנראה על פניו כי כל המחלוקת בין הצדדים נסובה סביב שאלת אופי ההכנסה בלבד, נראה כי לאחר שימוצו ההליכים הקבועים בפקודה ביחס לשומה שהוציא פקיד השומה לעוררת ממילא יתייחר הדיון כאן. זאת ועוד, לשם סיווג ראוי של ההכנסה יש לבחון את אופי הפעילות העסקית של הנישום בכללותה, וזאת לאור הדוחות הכספיים שהוגשו לאורך השנים, לאור אופן מימון פעילויות כלכליות מסוימות, תדירות הפעילות העסקית ועוד כהנה, בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה. ברי כי ה"פורום הנאות" לדון בטענות מסוג זה הוא במסגרת הליכי בירור השומה לפי הפקודה, כאשר כל המידע הרלוונטי מונח לפני פקיד השומה והלה משתמש בידע ובמומחיות שלו לסיווג נאות של ההכנסה. לאור האמור, אני מקבל את בקשת המשיב וקובע כי הליכי ערר זה יושעו עד תום בירור שומתה של העוררת בפני פקיד השומה, בהתאם לסד הזמנים הקבוע בפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

התיק ייקבע לתזכורת פנימית בעוד חצי שנה. עד למועד זה יודיעו הצדדים היכן הדברים עומדים. זאת מתוך הנחה כי בתוך פרק זמן זה יושלמו הליכי השומה וככל שלא יושג הסדר תקבע שומה. בכך אני מניח גם שיתוף פעולה של העוררת מול פקיד השומה לרבות בהמצאת מסמכים וראיות וכיוצא באלו.

בשולי הדברים, אצטרף לדברי חבר הועדה דן מרגליות ואזכיר גם אני כי אין זו הפעם הראשונה שמתעוררת במשפטנו שאלת חלוקת הסמכויות בין מנהל מיסוי מקרקעין לבין פקיד השומה. פרשת חזן היא דוגמה אחת לכך, אך אינה היחידה. על המחוקק לתת את הדעת ללאקוונות המצויות בחקיקת המס בהקשר זה, ולקבוע כיצד ייעשה תיאום הפעילות בין פקיד השומה לבין מנהל מיסוי מקרקעין, באופן אשר יבהיר באופן חד משמעי כיצד על רשויות המס ועל הנישומים לפעול גם במקרי קיצון, כדוגמת זה שלפנינו. מנגנון זה ראוי שיביא בחשבון גם את הצדדים השלישיים, רוכשי הזכויות שזכויותיהם במקרקעין לא נרשמות על שםם עד תום בירור ההליכים המשפטיים בין רשויות המס לבין הנישום.

אליהו מונד, רו"ח, חבר:

בערר זה עולה שוב ושוב הבעיה או השאלה על איזה גוף, לסכם או להחליט, על משמעות העסקה שנעשתה.

אני מצטרף לדעתו של יו"ר הוועדה כב' השופט מגן אלטוביה כפי שהיא באה לידי ביטוי בשתי הפסקאות האחרונות אשר בהחלטה. כלומר להשעות את הליכי הערר עד תום בירור שומתה של העוררת בפני פקיד השומה.

יחד עם זאת בין שזה סמכות הוועדה ובין שלא בסמכותה אני מבקש שהחלטה זו תועבר אל פקיד השומה מיד עם חתימתה והיא תיראה כמחייבת את פקיד השומה לסיים את דיוניו בנושא ככל המוקדם. הייתי מעריך מאד את פקיד השומה אם יעשה זאת תוך זמן קצר ביותר על מנת שהתיק יחזור לוועדה במהירות, חצי שנה כאמור בהחלטתו של כב' השופט אלטוביה הוא פרק זמן יותר מסביר.

בסיכום אני מצרף את דעתי לדעתו של כב' השופט מגן אלטוביה.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר:

קראתי בעיון את חוות דעתו של כב' יוה"ר הנכבד ועם כל הכבוד עלי לחלוק עליה:
מחוות דעתו עולה כי: "אמנם לשון הסעיף והתקנות קובעות כי הנישום ימציא למנהל מיסוי מקרקעין אישור שניתן לו מפקיד השומה, אך החוק שותק בנוגע למצב שבו לא המציא הנישום אישור זה ומנהל מיסוי מקרקעין השתכנע כי אין בסמכותו לשום את העסקה. האם נדרש בכל זאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המנהל לקבל את השומה העצמית של הנישום, או שמא סעיף 50 מחייב את הנישום לפנות לפקיד השומה לקבלת האישור שעה שסבר המנהל כי מדובר בעסקת פירותית? לאחר ציטוט מדברי בית המשפט העליון בע"א 9412/03 + 10398/03 עמי חזן נגד פקיד שומה נתניה, מגיע כב' יוה"ר למסקנה כי:

"בעוד שפטור רגיל מהווה הטבה לנישום, הרי שהפטור שבסעיף 50 נועד לאפשר תיאום בין רשויות המס והפעלתו היא חלק ממנגנון הטלת המס. מטרת הפטור אינה רק להטיב עם הנישום, אלא לוודא שהעסקה "לא תמוסה במיסוי-יתר או במיסוי חסר", כלומר הפטור נועד לקבוע את הסיווג המיסוי המתאים לעסקה."

בפרשת חזן הנ"ל, כפי שנאמר על ידי יוה"ר הנכבד, פקיד השומה התערב בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין וקבע כי העסקה חייבת במס פירותי לפי הוראות הפקודה. שם נקבע כי פקיד השומה (ההדגשות שלי- ד.מ.) רשאי, בכפוף לעמידה בעקרונות המשפט המינהלי לגבי הסמכות לשנות החלטת רשות אחת על ידי רשות אחרת, לסטות מההחלטה של מנהל מיסוי מקרקעין למסות את העסקה במס שבח.

המשיב לא קבע לעוררת שומה על פי הוראות הפקודה, אלא הוציא שומה לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין והקפיא את גבייתה. כעת מצפה מנהל מיסוי מקרקעין מהעוררת ללכת ביוזמתה שלה לפקיד השומה על מנת שישום את העסקה כפירותית.

על אף העובדה ששמאי מחוזי אצל המשיב פנה ביוזמתו אל פקיד השומה ולדבריו האחרון הוא זה שהפעיל שיקול דעת (ללא יוזמה כלשהי מצד העוררת) וסיווג את העסקה כפירותית. המשיב אימץ סווג זה ביחס לעוררת.

כלומר, בערר דנו, המשיב הוא זה שמפנה מיוזמתו לפקיד השומה את העוררת על מנת שהאחרון יסווג את העסקה כפירותית וישום אותה ובנוסף יוציא אישור אליו (אל המשיב) שמכירה זו פטורה לפי סעיף 50 לחוק המיסוי וחייבת במיסוי לפי הפקודה.

לרוב המקרים הפוכים, והנישום הוא זה שמבקש מהמשיב לפטור אותו ממס השבח בטענה שהוא צריך להיות נישום לפי הפקודה.

עקרונית אין מחלוקת כי השומות שעורך המשיב לגבי נכס חייב במס מהוות פתיח ומקדמה במסגרת הפקודה, אלא שאין פקיד השומה נוהג להתערב בסכומים שנקבעו בשומות המשיב, אלא עורך חישוב כולל מכל המקורות שיש לשומן לצורך הפקודה.

לטעמי, גם העובדה שרשות המיסים ממונה הן על אגף מס ההכנסה והן על אגף מס השבח, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין זה. כל אחד בתחומו עושה את עבודתו על פי הוראות החוק הישים אליו. נקודות ההשקה בין שני האגפים נקבעו בחוקים השונים.

הפניית העוררת למישור מס ההכנסה היא בעצם אילוץ לבצע הליך שהעוררת לא רצתה לנקוט מלכתחילה. וכאן יש לומר יכול להיות מצב שבו פקיד השומה בסופו של דבר יחליט שהעסקה אינה בסמכותו או שימשוך את הכרעתו זמן רב ואז עלולה להתעורר שאלת התיישנות הן במישור מס ההכנסה והן במישור מיסוי מקרקעין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עניין ההשקה בין מעגל מיסוי מקרקעין ומעגל מס ההכנסה ורווחי הון עולה מדי פעם גם באשר לנושא הפחת והעברה רעיונית ממלאי עסקי לרכוש קבוע ולהיפך ועוד.

במקרה דנן, לכאורה הזכות נרכשה על ידי העוררת בשנת 1955 ומשכך שעור מס השבח החל לכאורה במכירתה הינו 18% בלבד. בפועל חייב המשיב, כאמור, את העוררת במס בשיעור 40% ללא קביעת יום ושווי רכישה וכן לא התיר ניכויים. יתכן שאם לא היה לעוררת מס מוגבל היה לה אינטרס מצידה לסיים ההליכים אצל פקיד השומה, אבל זה לא המקרה שבפנינו.

סבורני כי המשיב לא רשאי ליתן פטור זמני או קבוע לפי סעיף 50 לחוק מכיוון שיש כאן חריגה מסמכויות לפי החוק. סמכות מתן הפטור לפי סעיף 50 מסורה בלעדית לפקיד השומה ולו בלבד.

גם מהוראות הביצוע של המשיב 17/90, 14/2003 ו-2/2010 עולה לכאורה כי כל עוד לא הומצא אישור על פטור לפי סעיף 50, חובתו של המשיב הוא לשום את העסקה במס שבח. לעניות דעתי, המשיב אינו רשאי לפנות לפקיד השומה ולבקש את הפטור במקום העוררת.

בסיכומי העוררת מוזכרת העובדה כי ביום 3.5.11 מכרה העוררת דירה אחת באותם מקרקעין. המשיב ערך ביום 11.9.11 שומה בגין מכירת דירה זו וקיבל את עמדת העוררת כי המכירה נתונה לשומת מס שבח וערך שומה זמנית שהפכה לסופית, לפי חויבה העוררת במס שבח ויום הרכישה נקבע לשנת 1955.

אם כתוצאה מליקוי בספר החוקים עלול/עשוי הנישום להרוויח על ידי פנייתו למשיב ולא לפקיד השומה, הרי תיקון ליקוי זה צריך להיעשות בדרך של חקיקה ולא חקיקה שיפוטית שהמחוקק לא התכוון אליה.

בנוסף נוסח סעיף 50(ב) לחוק המיסוי נותן לפקיד השומה ולא למשיב בענייננו סמכות להתנות מתן האישור מטעמו למשיב "בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס ההכנסה, ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין..."

במקרה בן עסקינן המשיב הוא זה שהוציא שומה על 40% מהתמורה ולא פקיד השומה! לו דעתי הייתה נשמעת, הייתי מקבל את עמדת העוררת לפיה חרג המשיב מסמכותו בכל הקשור בהפעלת הפקודה, בסיווג העסקה כפירותית. וכן בקביעתו כי פעילות העוררת מעידה כי נכסי החברה הינם מלאי עסקי. אני סבור כי החלטות אלו נוגעות להפעלת הפקודה ואך ורק פקיד השומה הוסמך ומורשה בקביעתן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 6292-03-11 בית רחוב פיירברג 16 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

יו"ר הוועדה השופט אלטוביה:

בנסיבות נקבע שכל צד יישא בהוצאותיו בקשר עם בקשה זו.
מטעמים טכניים של מערכת נט המשפט חתימת שאר חברי הועדה תעשה במועד מאוחר יותר.

ניתנה היום, י"ז באדר תשע"ג, 27 בפברואר 2013, בהעדר הצדדים.

עו"ד דן מרגליות, שמאי מקרקעין – חבר -----

רו"ח אלי מונד – חבר -----

מגן אלטוביה, שופט