

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

"חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק". סעיף 85 לפקודה קובע כי הוצאת מלאי מהעסק או הפיכתו לרכוש קבוע יוצרים הכנסה עסקית-פירוטית; סעיף 100 לפקודה קובע כי הפיכת נכס שאינו זכות במקרקעין מנכס פרטי או מרכוש קבוע למלאי עסקי יוצרת הכנסה החייבת במס רווחי הון; ואילו סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי הפיכת זכות במקרקעין מנכס פרטי או מרכוש קבוע למלאי עסקי יוצרת הכנסה החייבת במס שבח. רשימה זו תעסוק בסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

הוראות חוק מיסוי מקרקעין – דואליות פרוצדוראלית

סעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי: "שוכנע פקיד השומה שאדם העביר זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לעסקו כמלאי עסקי, או שהפך זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין שהן נכס קבוע בעסקו, למלאי עסקי שבעסקו (בסעיף זה - העברה), יחולו הוראות אלה: (1) חלפו ארבע שנים מיום הרכישה של הזכות עד יום ההעברה, יראו את ההעברה כמכירה, אולם הנישום לא יחוייב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי, כולו או מקצתו; ובלבד שאם מכר מקצתו, לא יהא חייב בתשלום מס העולה על התמורה שקיבל באותה מכירה...". התיבה "שוכנע פקיד השומה", הפותחת את הסעיף, באה ללמד, כי שינוי הייעוד אמנם מוצא לפועל על

מיסוי מקרקעין – הפיכת זכות במקרקעין מרכוש קבוע למלאי – דואליות פרוצדוראלית המעוררת קשיים מהותיים"

פתח דבר

ככלל, מס מוטל על הכנסה שמומשה, ויצרה לנישום התעשרות "אמיתית", להבדיל מהתעשרות "על הנייר". לכלל זה קיימים חריגים בדיני המס. אחד מהם הוא שינוי ייעוד פסקאלי של נכס. על שינוי ייעוד פסקאלי נמנים, בין היתר, הפיכת נכס פרטי לרכוש קבוע בעסק או למלאי עסקי ולהפך; הפיכת מלאי עסקי לרכוש קבוע בעסק; והפיכת רכוש קבוע למלאי עסקי. שינוי ייעוד פסקאלי גורר אחריו אירוע "רעיוני" של מס הכנסה או מס רווח הון/מס שבח, בהתאם לסיווג הנכס לפני השינוי. הצורך באירוע המס של שינוי ייעוד נובע מההבחנה המצויה בבסיס דיני המס, בין הרווח הפירוטי לרווח ההוני. כך למשל, כאשר נכס הופך מרכוש קבוע למלאי עסקי, יש לקבוע את נקודת הזמן שבה התרחש שינוי זה, ואת שווי הנכס נכון לאותו מועד. כאשר יימכר הנכס – הפעם בכובעו כמלאי עסקי – השווי האמור ישמש כבסיס העלות לחישוב מס ההכנסה.

שינויי ייעוד הנובעים ממעבר מהמישור הפרטי לעסקי ולהיפך, או שינויי ייעוד בתוך העסק (ממלאי לרכוש קבוע ולהיפך) עוגנו בסעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), ובסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן:

השומה, מכמה טעמים: ראשית, טענה כי לא ייתכן שבאותה רשות יינתנו שתי החלטות סותרות, והיות שמנהל מיסוי מקרקעין היה הראשון לתת את החלטתו, פקיד השומה אינו יכול לסתור אותה; שנית, החלטת מנהל מיסוי מקרקעין היא מעין מעשה בית דין, ופקיד השומה, כחלק מאותה רשות, מחויב לה גם הוא; שלישית, הסמכות לשום במס בגין שינוי ייעוד של זכות במקרקעין נתון למנהל מיסוי מקרקעין.

בית המשפט דחה את הטענות, וקבע: "שומת מס שבח אמנם מסורה למנהל מס שבח אך שומה מורכבת לא רק מחישוב המס אלא גם מקביעת עובדות על בסיסו נערך חישוב המס... סעיף 5(ב) דן בשומה כאשר המרכיב העובדתי – אדם הפך נכס קבוע לנכס עסקי - נקבע אך ורק ע"י פקיד שומה ולא ע"י מנהל מס שבח. את הסמכות לקבוע אם היה שינוי ייעוד ומתי, נטל החוק ממנהל מס שבח ומסרה לפקיד השומה. הכרעתו של פקיד שומה לענין זה פותחת בפני הנישום את הדלת אל מנהל מס שבח, לעריכת השומה לפי חוק מס שבח. מאחר וכאן פקיד השומה לא שוכנע טרם הוצאה השומה ע"י מנהל מס שבח, הרי שמנהל מס שבח הוציא את השומה שלא כדין, שומתו היא ללא נפקות... כאן אין שתי החלטות סותרות. אין שתי שומות סותרות. יש שומה של פש"ג ואילו שומתו של מנהל מס שבח בטלה מעיקרא."

כך, קבע בית המשפט, כי החלטת פקיד השומה בענין שינוי הייעוד היא ה"מכוננת" את אירוע

ידי רשויות מיסוי מקרקעין, אך ההחלטה על התרחשותו הינה בסמכות בלעדית של פקיד השומה.

לפי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין, חלה חובת הצהרה (שומה עצמית) לרשויות מיסוי מקרקעין עם ביצועה של "מכירה" של זכות במקרקעין, לרבות מכירה "רעיונית" של שינוי ייעוד. לאור סעיף 5(ב) הנ"ל, כל עוד לא "שוכנע פקיד השומה", לכאורה אין לך אירוע של מכירה. לפיכך, חובת ההצהרה למנהל מיסוי מקרקעין חלה רק כאשר פקיד השומה אישר, כי אכן שונה ייעודם של המקרקעין. למעשה מדובר בסמכות חריגה של פקיד השומה בנוף של חוק מיסוי מקרקעין, ולכן, לא בכדי נדמה כי דואליות פרוצדוראלית זו יוצרת לא מעט בלבול ומבוכה בקרב הנישומים, רשויות המס ואף בקרב בתי המשפט. להלן דוגמאות לתופעה:

פסק דין דנקנר השקעות

בפסק דין דנקנר השקעות (עמ"ה 105/86) הודיעה חברת דנקנר השקעות למנהל מיסוי מקרקעין במכתב ביום 23.8.1982, כי באותו היום שינתה את ייעודם של מקרקעין בבעלותה מרכוש קבוע למלאי עסקי. המנהל הוציא שומה ובה קבע מועד מאוחר יותר לשינוי הייעוד. בהמשך, הוציא פקיד השומה לחברה שומת מס הכנסה לשנת המס 1982, ובה קבע כי המקרקעין האמורים היו מלאי עסקי בידה כבר ממועד רכישתם, כך שכלל לא אירע שינוי ייעוד, ולחלופין ששינוי הייעוד אירע במועדים מוקדמים למועד שהוצהר על ידה. החברה טענה לבטלות

ועדת ערר מיסוי מקרקעין, אשר קבעה כי אין בסמכותה לדון בהחלטות פקיד השומה. משמע, לא ברור כיצד יכול הנישום לטעון כנגד החלטת פקיד השומה, וייתכן ומוצאו היחיד הוא פניה לבית משפט או על דרך המרצת פתיחה לבית משפט אזרחי או לפנייה בג"צ, בבקשה למתן סעד הצהרתי כנגד החלטת פקיד השומה.

פסק דין אמקור

בפסק דין אמקור (ו"ע 1230/06) פנתה החברה לפקיד השומה והצהירה על שינוי ייעוד של נכס מקרקעין מרכוש קבוע למלאי עסקי. פקיד השומה אישר כי הודעתה של החברה היא לגבי שינוי ייעוד ביום 31 בדצמבר 2002, אך שמר לעצמו את הזכות לבדוק את נכונות ההצהרה במסגרת שומה שיערוך לחברה – שומה אשר לא נערכה לבסוף. לאחר מכן, הגישה החברה שומה עצמית למנהל מיסוי מקרקעין על שינוי הייעוד, בה ציינה את מועד שינוי הייעוד בהתאם להצהרה לפקיד השומה – היינו 31 בדצמבר 2002. המנהל הוציא לחברה שומת מס שבח, בה נקבע כי מועד שינוי הייעוד חל בספטמבר 2000. הסתבר, כי פקיד השומה שלח מכתב למנהל, ללא ידיעתה של החברה, בו ציין פקיד השומה כי לדעתו מועד שינוי הייעוד חל בספטמבר 2000. החברה טענה בערר, כי החלטת פקיד השומה נעשתה ללא ידיעתה ובלי שניתנה לה הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיה. ועדת הערר קיבלה בדעת רוב (רו"ח צבי פרידמן ורו"ח יחיאל מונד) את הערר של החברה, וקבעה כי:

המכירה. שומת מס שבח שקדמה להחלטת פקיד השומה הוצאה בחוסר סמכות, ומשכך היא משוללת כל תוקף.

פסק דין עלי השרון

בפסק דין עלי השרון (עמ"ש 521/94) החליט פקיד השומה, כי מקרקעין שהועברו לחברה שינו את ייעודם מרכוש קבוע למלאי עסקי, ובעקבות זאת הוציא מנהל מיסוי מקרקעין לחברה שומה לפי סעיף 5(ב) לחוק. החברה טענה בערר, כי החלטת פקיד השומה בדבר שינוי ייעוד נעשתה בלי שניתנה לחברה זכות טיעון. טענה זו נדחתה על ידי ועדת הערר, אשר קבעה כי: **"מקומה של הטענה האמורה איננו במסגרת ההליכים הנדונים, והיא אינה ניתנת לתקיפה במסגרת ערר זה... את המשיב מחייבת החלטת פקיד השומה לפי סעיף 5(ב) לחוק, ובעקבותיה רשאי הוא להוציא שומה."** דהיינו, שוב, מוצאים אנו את הקביעה המפורשת של בתי המשפט, כי רק לאחר החלטת פקיד השומה בדבר שינוי הייעוד, רשאי מנהל מס שבח להוציא שומה שכן רק אז מתהווה "מכירה".

קביעת ועדת הערר מעוררת בעיה של העדר זכות טיעון לנישומים. שהרי, מועד שינוי הייעוד נקבע שלא במסגרת שומת מס הכנסה (עליה ניתן לחלוק במסגרת הליכי השגה, ערעור וכו'), אלא במסגרת הליך של החלטה שאינו מעוגן בפקודה. התוצאה היא שלכאורה, לא רק שלא ניתן להעמיד את החלטת פקיד השומה לביקורת של בית המשפט המחוזי, אלא שלא ניתן להעמידה גם לביקורת של

נמצאנו למדים, אם כן, כי בעניין אמקור נפתרה אד-הוק הבעיה שעלתה קודם לכן בעניין **עלי השרון**, בדבר החלטת שינוי ייעוד על ידי פקיד השומה, ללא מתן זכות שימוע וזכות טיעון לנישום.

עמדת רשות המיסים

קובץ הפרשנות לחוק מיסוי מקרקעין (החב"ק) כולל התייחסות לסעיף 5(ב) לחוק ולנושא שינוי ייעוד של זכות במקרקעין. בחב"ק נקבע, כי התנאי הבסיסי להחלת סעיף 5(ב) לחוק, הינו כי הומצא אישור מפקיד השומה המאשר את דבר שינוי הייעוד. החב"ק חוזר ומבהיר כי כל עוד לא הומצא אישור כאמור, אין להוציא שומת מס שבח על פי הסעיף הנ"ל; כי חובת הגשת ההצהרה על פי סעיף 73 לחוק תחול ממועד אישור פקיד השומה, ויום המכירה ייקבע בהתאם לתאריך שקבע פקיד השומה באותו אישור כיום ההעברה; כי בעל זכות במקרקעין לא יחויב בקנס אי הצהרה במועד לגבי התקופה הקודמת ליום קבלת האישור מפקיד השומה; וכי אין לחייב במס רכישה בגין אירוע של שינוי ייעוד של זכות במקרקעין מרכוש קבוע למלאי עסקי, או ממלאי עסקי הופך לרכוש קבוע (זאת, על אף שחוק מיסוי מקרקעין אינו מעניק פטור מפורש ממס רכישה בגין פעולות אלו).

בפסק הדין העליון בעניין **אמקור** (אשר פורסם בספטמבר 2014) צוין כי רשות המיסים עומלת על הכנת חוזר לגבי דרך התיאום בין פקיד השומה למנהל מיסוי מקרקעין, במקרים כגון שינוי ייעוד,

"לא יעלה על הדעת שפקיד השומה יקבע חד-צדדית על שינוי ייעוד מרכוש קבוע למלאי עסקי לגבי זכות במקרקעין בניגוד לעמדת הנישום, ומנהל מיסוי מקרקעין יהיה מחויב לפעול ללא כל סטייה לפי אותה קביעה ולחייב במס את הנישום מבלי שהנישום יוכל לערער ולהשיג על אותה קביעה, אלא רק באמצעות פניה לבג"צ, או באמצעות המרצת פתיחה שאינם מהווים תחליף בכל מקרה לערעור על שומות מס... רוצה לומר, צמד המילים "שוכנע פקיד השומה" שבסעיפים 100 לפקודת מס הכנסה ו-5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, חוסים תחת צילם גם שינויי ייעוד שביזמת פקיד השומה, ואולם שינויי ייעוד אלו כפופים להוצאת שומה, השגה וערעור, וכל עוד לא נסתיימו הליכים אלו טרם מוצה וטרם הסתיים שלב השיכנוע."

לגופו של עניין, קבעה הועדה, כי קיפוח זכות הטיעון של החברה ואי-מתן זכות השגה מהווה סטייה מהותית מכללי עשיית הצדק, והעוול שנגרם, יש בו להשפיע על תוקפה של החלטת פקיד השומה ולהפוך אותה לבטלה.

על פסק דינה של ועדה הערר הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 9184/12). תוך כדי ההליכים, הגיעו הצדדים לאחרונה להסכמה, לפיה הדין יוחזר אל פקיד השומה, על מנת שיתן את החלטתו לאחר מתן זכות שימוע לחברה. בית המשפט הציע, כי בדיון ישתתפו נציגי מיסוי מקרקעין, ליצירת סינכרוניזציה ראויה בין הרשויות.

המנהל כי ביצעו שינוי ייעוד של זכות במקרקעין, על מנת "לגדר" את עצמם מפני טענה אפשרית לאיחור בהגשת השומה העצמית. מכל מקום, לדעתנו, טוב היה עושה המחוקק אילו היה מאחד את סמכות קביעת שינוי הייעוד ואת סמכות השומה תחת קורת הגג של מנהל מיסוי מקרקעין ובכך מונע את הדואליות הבעייתית, כמפורט ברשימה זו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il. אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

בהם קיימת דואליות פרוצדוראלית. החוזר המובטח טרם פורסם עד למועד כתיבת שורות אלה.

סיכום והמלצות

שינוי ייעוד של זכות במקרקעין מנכס פרטי או נכס קבוע למלאי עסקי הוא אחד המקרים הבודדים בחוק מיסוי מקרקעין הטעונים אישור של פקיד השומה (המקרים האחרים הם אישור על קיום הפסדים לקיזוז כנגד שבח מקרקעין ואישור כי מכירת זכות במקרקעין כפופה לפקודת מס הכנסה). בפועל, שיתוף הפעולה בין מנהל מיסוי מקרקעין לפקיד השומה רחוק מלהיות מושלם, ולעתים הדבר בא על חשבון הנישומים. כך למשל, נקבע בהוראות רשות המיסים, כי בעל זכות במקרקעין לא יחויב בקנס אי הצהרה במועד לגבי התקופה הקודמת ליום קבלת האישור מפקיד השומה. למרות זאת, נתקלנו בעבר במקרים בהם פקיד השומה התמהמה במתן החלטתו בדבר מועד שינוי הייעוד, וכתוצאה מכך הוטלו באופן אוטומטי קנסות על איחור בהגשת השומה העצמית למנהל, והנישומים נאלצו לנהל הליכים כנגד המנהל כדי לבטלם.

על כן, אנו תקווה כי רשות המיסים תפרסם בקרוב את החוזר על דרך התיאום בין פקיד השומה לבין מנהל מיסוי מקרקעין. בנוסף, לנישומים הפונים לפקיד השומה בבקשה להחלטה על מועד שינוי ייעוד, נמליץ כי יעקבו אחר הטיפול של פקיד השומה עד למתן החלטה סופית בעניינם (שהרי כפי שנוכחנו, אין די בהחלטה זמנית הכפופה לבדיקה מאוחרת). במקביל, רצוי כי אותם נישומים יידעו את