

"טופס 50" [מס הכנסה, מיסוי מקרקעין]

מכירת זכות במקרקעין בישראל חייבת במס שבת, מכוח סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין. ואולם, חובה זו אינה חלה על קבלן המוכר מקרקעין שהם מלאי עסקי, הנתון לשומה על פי פקודת מס הכנסה, שכן, מכירה כזו היא הכנסה פירותית, ולכן פטורה ממס שבת.¹

שאלת החיוב ואו הפטור ממס שבת קריטית לעניין השלמת העסקה, שכן סעיף 16(א)2 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי הרישום בפנקס המקרקעין (בטאבו) ייעשה רק אם אישר המנהל שהמכירה פטורה ממס שבת, או ששולם המס המגיע לפי שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב)1 או 2. אם טרם הוצאה שומה על ידי המנהל, והמס ששולם הוא פחות מ-20% משווי התמורה, תירשם המכירה רק אם ניתנה ערבות בנקאית או ערובה אחרת לדעת המנהל לגבי ההפרש בין 20% משווי התמורה לבין המס ששולם, להבטחת המס שיגיע על פי השומה. עולה מן האמור, כי קבלן לא יוכל לרשום את הנכס בפנקס המקרקעין על שם הרוכש, באם הוא לא יקבל אישור משלטונות מס שבת, כאמור בסעיף 16(א)2 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, שמכוחו הוצא "טופס 50" שסימונו 5340, נועד לפתור בעיה זו.

כאמור, סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במכירת מקרקעין החייבת במס הכנסה, בהיות המקרקעין מלאי עסקי, או שמכירתם נעשתה במסגרת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, או עסקת שכירות ארוכת שנים שבמהותה היא עסקה פירותית. כדי לפטור הכנסה כזו ממס שבת, יש צורך באישור של פקיד השומה. ולהלן נוסח הסעיף:

"50. מכירה החייבת במס הכנסה

(א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה² תהא פטורה ממס.

(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות³, כי הריווח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה. המנהל רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס הכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס הכנסה; 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 הכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד.⁴

על אף שההכנסה היא הכנסה פירותית, רשויות מס שבת, המעונינות לעקוב אחר כל עסקה במקרקעין למטרת החיוב וגביית מס הרכישה כדן מהרוכש, דורשות, כי תוגש שומה עצמית תוך 40 ימים, וזאת על פי סעיף 73(א) לחוק מיסוי מקרקעין. כמו כן, נקבע בעניין **רמדו**⁴, כי מסירת אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין אינה פוטרת מהגשת הצהרה או שומה עצמית במועד⁵.

¹ אף מכירה המהווה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, תתחייב במס הכנסה ותהיה פטורה ממס שבת.

² הפרק הראשון לחלק ב' לפקודה - סעיפים 2-3 לפקודה. לגבי קבלן הכוונה לסעיף 1(2) לפקודה.

³ ראו תקנות מס שבת מקרקעין (אישור על רווח ממכירת זכות במקרקעין, הנתון לשומת מס הכנסה), תשכ"ד-1963.

⁴ עמ"ה 157/89, 130/89 **רמדו בע"מ נ' פ"ש חיפה** (30.1.91), פד"א יט 79 והאתר המשפטי **מסטקס**, שם נקבע, כי על

אף העובדה שבביאור למאזן נכללו נתונים מהם ניתן ללמוד על קיומה של עסקה במקרקעין, הפטורה לפי סעיף 50 לחוק, היא

אינה פוטרת מדיווח לפי סעיף 73 לחוק. מערכת הדיווח שנקבעה בחוק מיסוי מקרקעין נועדה לשרת גם את צרכי מס הכנסה

מקום שחל פטור לפי סעיף 50 לחוק. בית המשפט קבע שניתן ללמוד על חובת הדיווח גם מתקנה 3 לתקנות מס שבת מקרקעין

(אישור על ריווח ממכירת זכות במקרקעין הנתון לשומת מס הכנסה), תשכ"ד-1963, האתר המשפטי **מסטקס**. לפי תקנה זו יש

לצרף את האישור לפי סעיף 50 לחוק להצהרה לפי סעיף 73 לחוק.

⁵ ראו גם עמ"ה 32/82 **שופמן דב ועמית נ' מנהל מס שבת**, ח. 238, בו סירבה הועדה לפטור את העוררים מקנס על איחור

בהגשת ההצהרה.

הפטור ממס שבח לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין אינו ניתן אוטומטית לפי הצהרת הקבלן שהמכירה חייבת במס הכנסה, אלא ניתן לפי החלטתו של פקיד שומה. פקיד השומה או רכז החוליה יאשרו על גבי טופס 5340 (הידוע כ"טופס 50"¹) שהמכירה נתונה לשומה לפי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה (למעשה, סעיף 12(1) לפקודה).

בפועל, "טופס 50" מהווה צוואר בקבוק שמעכב עסקאות במקרקעין, שכן פקיד שומה לא ייתן אישור על פי סעיף 50, אלא אם קיבל את המס המגיע בגין מכירת אותם מקרקעין.

יש להדגיש, שסעיף 50 נוגע לתשלום מס הכנסה **בשל אותה מכירה**, ואין פקיד השומה רשאי להתנות את האישור בתשלום חובות אחרים של הקבלן, כפי שנקבע בעניין **נחום שלמה**². כלומר, חובות בגין שנים קודמות או בגין בניינים אחרים שהושלמו באותה שנה, לא ימנעו מתן טופס 50. מקל וחומר, אין בחובות מס בגין הכנסות מפעילויות אחרות של אותו קבלן, כדי לעכב את מתן האישור.

ראוי להוסיף, כי לפי קביעת בית המשפט העליון³, מותר להסתמך על פסק דין של בית משפט מחוזי, ולראות אותו כמשקף את המצב המשפטי לאשורו. בהתאם לכך, נקבע שרשויות המס אינן יכולות לחייב בקנסות נישום שפעל על פי תקדים של בית משפט מחוזי.

לפי לשון סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, לכאורה, מנהל מס שבח הוא הרשאי להתנות את מתן האישור בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, אך סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי הפטור יינתן לאדם שימציא אישור בדרך שתיקבע בתקנות. התקנות הרלוונטיות לעניין זה הן תקנות מס שבח מקרקעין (אישור על ריווח ממכירת זכות במקרקעין הנתון לשומת מס הכנסה) התשכ"ד-1963, ובהן נקבע, כי הסמכות לתת את האישור נתונה **לפקיד השומה**.

מעצם מיקום סעיף 50 בחוק מיסוי מקרקעין, ולא בפקודת מס הכנסה, ברור שאישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין אינו בא אלא לאשר שהרווח ממכירת המקרקעין נתון לשומה כהכנסה פירותית, אך אין בו דבר לגבי תשלום המס בפועל. למעשה, פקיד השומה לא ייתן אישור על גבי טופס 50 אם המס לא שולם.

הדבר יוצר בעיות פרקטיות מפני שמס שבח צריך להיות משולם תוך 60 יום מיום המכירה על פי שומה עצמית. לעומת זאת, הדיווח על פי מס הכנסה נעשה רק בסוף שנת המס שבה נשלמה הבנייה, בהתאם לסעיף 8א(ג) לפקודה. במקרים רבים בניינים נמכרים לפני שהושלמה בנייתם, ואף לפני שהחלה, ואז נוצרת בעיה בהעברת הזכות, מפני שפקיד השומה עלול לסרב למתן אישור על גבי "טופס 50".

כדי לפתור בעיה זו נקבעה בהוראות הביצוע, פרוצדורה של מתן טופס הקפאת מס (טופס 7026)⁴. טופס זה אינו מקנה פטור ממס שבח כפי שעושה "טופס 50", אלא מביא להקפאת גבית מס שבח, עד שתבצע שומה על ידי פקיד השומה, ויינתן אישור על פי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין. טופס 7026 איננו מאפשר בשום מקרה קבלת אישור מנהל מס שבח להעברת בעלות על הנכס בטאבו. לשם כך נדרש "טופס 50".

¹ ראו "טופס 50" שמספרו 5340, האתר המשפטי **מסטקס**, מדור "דוגמאות וטפסים".

² ה"פ 762/88 **נחום שלמה נ' מנהל מס שבח** (25.1.89), האתר המשפטי **מסטקס** ועדכוני מסים 33 עמוד 111.

³ בג"צ 653/83 **מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציב מס הכנסה** (1.7.85), פ"ד לט(3) 29 והאתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ ראו חבק מס שבח עמוד 404 סעיף 3, וכן טופס 7026, האתר המשפטי **מסטקס** מדור "דוגמאות וטפסים".

צריך לציין שבהוראות ביצוע מס שבח מספר 88/21, נקבעה גם אפשרות למתן טופס 50 מראש, אך אז הקבלן יידרש לתת ערבות¹, או לשעבד נכס, או להוסיף הערת אזהרה בטאבו על הפרוייקט לגביו מבקש הקבלן אישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין². מסיבות שונות, קבלנים, בדרך כלל, אינם מעוניינים באפשרות זו, או שאינם מסוגלים לעמוד בתנאי הערבות, ולכן מעדיפים לבקש טופס הקפאת מס.

קורה לפעמים, שקבלנים מעכבים את המצאת האישור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין תקופות ארוכות מאד, כנראה מתוך רצון להמנע ממגע עם פקיד השומה. מי שעשויים להיפגע ממצב דברים כזה הם רוכשי הדירות שאינם יכולים לרשום את הנכס שקנו על שמם בספרי המקרקעין, ללא אישור מנהל מס שבח.

בכדי להתמודד עם מצבים אלה הוציאו שלטונות המס הוראת ביצוע מס שבח מספר 83/85, לפיה קבלן שלא ימציא "טופס 50" עד לאחר מועד מסוים³, תיקבע לו שומה סופית לפי מיטב השפיטה בה יידרש לשלם מס שבח בסכום של 20% מערך המכירה. תמוה בעינינו, שבהוראת ביצוע זו שוב מתעלמות רשויות המס מפסק הדין בעניין נחום שלמה, שהרי הסיבה העיקרית להימנעות הקבלנים ממגע עם פקיד השומה היא שהאחרון עלול להתנות את מתן האישור בתשלום חובות מס אחרים.

ודוק, את האישור שהרווח מאותה מכירה נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה נתון פקיד השומה ולא מנהל מס שבח, אך לפי החוק אין פקיד השומה נתון כל אישור מעבר לכך.

פקיד השומה קובע באישור (וליתר דיוק ב"טופס 50" שסימונו כאמור טופס 5340), כי מכירת הזכות במקרקעין נתונה לשומה לפי פקודת מס הכנסה. אין בטופס כל התייחסות בקשר לתשלום חובות המס. אולם, בפרקטיקה פקיד השומה לא ייתן את האישור הנייל אם לא שולם המס המגיע בגין רווח מאותה מכירת מקרקעין.

מנוסח סעיף 50(ב) לחוק מיסוי מקרקעין עולה, כי על האישור לתשלום חובות מס ההכנסה בנוגע למכירת המקרקעין אחראי פורמלית מנהל מס שבח. בסעיף 50(ב) לחוק מיסוי מקרקעין נקבע בין השאר:

"... ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור";

¹ לא נקבע איזה סוג ערובה עשוי לדרוש פקיד השומה - ערבות בנקאית, שיקים לבטחון או ערובה אחרת וייתכן שיש לדון בכך לפי המקרה. הערובה נתונה לשיקול דעתו של פקיד השומה. אולם סכום המס המגיע אינו נתון לשיקול דעתו, אלא זהו נתון סובייקטיבי שיש לשאול אותו מתוך הדו"ח שהוגש כשומה עצמית למס הכנסה, או לפי שומת מס הכנסה בהסכם וכיוצא באלה.

² חבק מס שבח - קובץ הוראות מקצועיות עמוד 405 פסקה 4.
³ הוראה מס' 5 לסעיף 50 בחבק מס שבח עמוד 419 קובעת לאמור:

"א. בכל עיסקת מקרקעין שהמוכר טוען כי הוא קבלן ועל כן זכאי בגינה לפטור ממס שבח לפי סעיף 50 לחוק, יידחה סיום הטיפול לגביו כדלקמן:

א- הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה וסמל העיסוק שלו הוא 4000 (קבלן), תהיה הדחייה עד 36 חודשים מיום המכירה.
ב- אם הוא בעל תיק פעיל במס הכנסה, אך סמל העיסוק שלו אינו 4000 (קבלן), תהיה הדחייה עד 18 חודשים מיום המכירה.

אם אין לו תיק פעיל במס הכנסה, לא תינתן לו כל דחייה.

ב. נישום אשר לא המציא עד למועדים האמורים את אישור פקיד השומה, תיקבע לו שומה סופית לפי מיטב השפיטה, בה יידרש לשלם מס שבח בסכום של 20% משווי המכירה. אם הנישום לא יגיב על שומה זו על ידי המצאת אישור מאת פקיד השומה או, לחילופין, לא ישלם את המס הנדרש, יינקטו נגדו אמצעי אכיפה מדיים, תוך מתן עדיפות בהוצאה לפועל במקרים אלה.

ג. האמור לעיל חל רק על מכירת מבנים ולא על מכירת קרקעות. לגבי קרקעות יש להוציא שומת מס שבח. עם קבלת אישור לפי סעיף 50 במסגרת השגה או לפי סעיף 85 לחוק יינתן הפטור."

יש לציין, ששיעור זה של 40% משמש **כתקרה** ומובן שלא ייתכן שבכל מקרה של מכירת זכות במקרקעין יידרש שיעור גבוה זה. שיעור זה **מחושב מהתמורה** והוא נקבע כאשר שיעורי המס היו גבוהים. נראה שהגיעה העת להקטין שיעור גבוה זה.

לא נקבע איזה סוג ערובה עשוי לרצות את פקיד השומה. ערבות בנקאית, שיקים לבטחון או ערובה אחרת וייתכן שיש לדון בכך לפי המקרה.

הערובה נתונה לשיקול דעתו של **פקיד השומה**. אולם סכום המס המגיע אינו נתון לשיקול דעתו אלא זהו נתון סובייקטיבי שיש לשאול אותו מתוך הדו"ח שהוגש כשומה עצמית למס הכנסה או לפי שומת מס הכנסה בהסכם וכיוצא באלה.

נראה שסעיף 50(ב) היה צריך להסמיק את **פקיד השומה** כאחראי לקבוע במפורש שחוב המס המגיע לגבי אותו בנין שולם במלואו. יש בסעיף זה משום מתן הוראה בעקיפין לפקיד שומה לתלות את מתן האישור בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, או בקבלת ערובה כדי הנחת דעתו. זאת, אף שכל מה שנדרש פקיד השומה לציין בטופס על פי סעיף 50 (טופס 5340) הוא ש"**הרייח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה**".

בסעיף 50(ב) אין כל תנאי ומכשול למתן הטופס לנישום לפני פקיד השומה ולפי הנוסח הדווקני של הסעיף היה חייב לתת זאת לגבי כל מלאי של בנינים אצל הקבלנים. בס"ח תשכ"ח עמ' XII תוקן הביטוי "פקיד השומה" בסעיף 50(ב) בביטוי "המנהל" כך שעתה מנוסח התנאי בדבר תשלום חובות המס כדלקמן:

"**המנהל** רשאי להתנות את מתן האישור בתשלום מס הכנסה של אותו אדם".

לפיכך, התנאי לקבלת האישור מפקיד שומה הוא בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם. אולם, כיצד יכול המנהל להתנות מתן האישור ע"י פקיד שומה?

בהגדרת "מנהל" בסעיף 1 לחוק מוגדר "מנהל":

"מי שנתמנה על ידי שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות להיות מנהל או סגן מנהל לענין חוק זה".

עינינו הרואות, שהנוסח המילולי של סעיף 50(ב) קובע שהתנאי הקשור לתשלום חוב המס הוא באחריות מנהל מס שבח ולא פקיד שומה.

נראה, שרוח הסעיף היא להחיל את התנאי למתן האישור הקשור לתשלום חוב המס על **פקיד השומה** ולא על המנהל, אולם עקב תיקון הטעות הנ"ל (החלפת הביטוי "פקיד השומה" ב"מנהל") שובש הסעיף.

בענין אחר, עמדת מנהל מס שבח היא, כי יש לתת פטור ממס שבח על פי תנאי סעיף 50, גם אם יש הפרשים בין שווי הקרקע כפי שנקבע על ידי מנהל מס שבח, לבין השווי שנקבע על ידי פקיד השומה¹.

¹ ראו ה"ב מ"ש 21/97 מיום 27.7.97 העוסקת בהידוק הדיווח בין מס רכישה למס הכנסה בעת מתן אישורים לפי סעיף 50 (הוראה מס' 2 לסעיף 50 בחבק מס שבח עמוד 415), האתר המשפטי **מסנטקס**. ההוראה קובעת גם שיש ליידע את פקיד השומה בדבר קביעת השווי השונה, באמצעות העברת פתק מידע לפקיד השומה.

נישום ששילם מס הכנסה והסתבר שבסופו של דבר העסקה חייבת במס שבת, יקווז מס ההכנסה ששולם לפקיד השומה מהמס המגיע כמס שבת, וזאת, כדי למנוע כפל מס. כך נקבע בענין **קלקא**¹.

יש להניח שבעסקה הפוכה, המתחייבת במס שבת על פי בחירת המוכר ולאחר מכן פקיד השומה רואה אותה כעסקה במישור הפירות, למשל אצל קבלן המוכר מקרקעין שהינם רכוש קבוע, ולאחר מכן הסתבר שהיו מלאי או שהעסקה היתה בעלת אופי מסחרי, תהיה דרך הקיזוז נוחה יותר. במקרה זה, הקיזוז יהיה טכני. וזאת לדעת, הדיווח על השבח נכלל ממילא בשומת מס הכנסה, ומס שבת ששולם כמקדמה מופיע בשומה. במידה והעסקה תיקבע כפירותית ולא הונית, השינוי העיקרי שעשוי לקרות הוא ששיעור המס בגין הרווח מהעסקה ישתנה אולם המס יופיע כמשולם.

מכל מקום, סעיף 103 לחוק מיסוי מקרקעין מורה על החזרת המס במקרה זה, וסעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי הסכומים יוחזרו בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום ועד ליום החזר. לענין זה, הפרשי ההצמדה והריבית הללו יהיו פטורים ממס הכנסה לפי סעיף 9(24) לפקודה.

סעיף 87 לחוק דן במי שרואה עצמו מקופח בהחלטה אחרת של המנהל. לפיכך, במקרה של החלטת סירוב לאשר פטור לפי סעיף 50 יש לפנות לערכאה מחוץ לוועדת ערר שנקבעה כערכאה בחוק מס שבת. ההליך המתאים הוא בהמרצת פתיחה לקבלת סיוע הצהרתי מביהמ"ש המחוזי והמשיב יהיה מדינת ישראל ו/או מנהל מס שבת מקרקעין.

בענין **גרוס**² נקבע, כי הליך המרצת הפתיחה הינו ההליך הראוי למי שרואה עצמו מקופח מהחלטת המנהל לגבי פטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן:

"דעתם של בא-כח המדינה לא היתה נוחה מכך, שהמבקשים פנו אל בית המשפט בדרך של המרצת פתיחה. ד"ר זוסמן בספרו סדרי הדין האזרחי, מהדורה 4, עמוד 72 ואילך עומד על כך, שהשימוש בדרך של המרצת פתיחה התפתח במשך השנים והתרחב, ואף חרג מהמסגרת הצרה שהוגדרה לו תחילה. מקובל לפנות לבית המשפט בדרך זאת כשהיא הינה דרך קצרה, נוחה ומניחה את הדעת לצורך בירור הענין המסויים על ידי בית המשפט. חשוב שיהיה זה נושא שאינו מחייב שמיעת עדויות רבות והדרך של פרישת העובדות בתצהיר בלבד אינה מקשה על הבירור..."

אני סבור, שהנושא (דיון בבקשת רוכשי דירה לדון בטופס 50 - מ.כ.) שלפנינו מתאים בהחלט לבירור בדרך של המרצת פתיחה ואין לכן טעם להפנות את המבקשים בנושא כה פשוט לדרך של תביעה רגילה..."

דוגמא לבקשת סעד הצהרתי בדרך של המרצת פתיחה על סירוב לקבל טופס 50 ניתן למצוא בפסק הדין **נחום שלמה**³.

ראוי לציין לענין זה, את קביעת ועדת הערר בענין **מוסדות אור שמח**⁴, שם דובר בעוררת שביצעה פעילות בנייה. לאחר דיונים עם פקיד השומה נשלחה לעוררת הודעה

¹ ראו עמ"ש 528/85 **קלקא נחום בע"מ** ח. 421. העוררת השכירה לתקופה של 5 שנים מבנה וקיבלה דמי שכירות מראש במסמך נפרד באתו יום העניקה אופציה לשוכרת לרכישת המבנה בסכום מסוים. מנהל מס שבת ראה את האופציה כמכירה כאשר העוררת מתנגדת לכך. אולם בינתיים מומשה האופציה והצדדים הגיעו להסכם שיום המכירה יהיה יום מימוש האופציה וששווי המכירה יהיה סכום דמי השכירות בתוספת התשלום עבור האופציה ושאותו חלק שחוייב במס הכנסה יהיה פטור ממס שבת. ברם, מנהל מס שבת לא היה מוכן להכיר בחלק מהמס ששולם עבור דמי השכירות לתקופה שלאחר מימוש האופציה. ועדת הערר דחתה את עמדתו של מנהל מס שבת והורתה לקזז את התשלומים ששולמו למס הכנסה כאילו שולמו למס שבת וזאת כדי למנוע כפל מס.

² בה"פ 643/86 **יעקב ופנינה גרוס**, פד"א יד, 215.

³ ה"פ 762/88 **נחום שלמה נ' מנהל מס שבת** (25.1.89), האתר המשפטי **מסטרס** ועדכוני מסים 33 עמוד 111.

⁴ ו"ע 1006/06 **מוסדות אור שמח מרכז טננבאום נ' מיסוי מקרקעין ירושלים** (24.1.08), האתר המשפטי **מסטרס**.

מפקיד השומה, על פיה במסגרת בחינת פעילות המוסד ולאור הפעילות החוזרת ונשנית בתחום הבניה, שקל פקיד השומה לסווג את פעילות העוררת כפעילות עסקית בתחום הבניה, ועל כן קבע שהכנסתה תסווג כהכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה.

העוררת טענה בבקשה שהגישה לועדת הערר, כי הסמכות לשום את העסקאות שביצעה היא בידי מנהל מיסוי מקרקעין, ולא בידי פקיד השומה, על כן צירפה את פקיד השומה כמשיב לבקשתה זו.

ועדת הערר קבעה, כי הקביעה, לפיה העסקאות מהוות פעילות עסקית אם לאו, אינה אחרת מאשר בקשה מועדת הערר לקבוע, כי החלטה של פקיד השומה לשום את העסקה כעסקה פירונית לפי סעיף 12(1) לפקודה, היא החלטה שגויה. סיווג העסקה, אם כהונית ואם כעסקית-פרונית, היא בתחום סמכותו של **פקיד השומה**, שלו הידע והמומחיות בשאלה זו, ומאחר שבפניו נחשפות כל העובדות שעל פיהן ניתן להכריע בשאלת סיווג העסקה¹. אמנם פקיד השומה טרם נתן החלטה במקרה הנדון, אולם אם יחליט על כך שהעסקות נתונות לשומת מס הכנסה, הרי שזו סמכותו לעשות כן, לאחר שיבחן את כל הנתונים והתשתית העובדתית ולאחר שהתיר לעוררת לטעון טענותיה ולהביא ראיותיה.

עוד הוסיפה ועדת הערר, כי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי מי שרואה עצמו מקופח מהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין רשאי לערור על החלטה לועדת הערר. סמכותה של ועדת הערר היא רק באשר להחלטותיו של מנהל מיסוי מקרקעין, ולא של פקיד השומה. על כן, נקבע, כי אין בסמכות ועדת הערר לדון בערר על החלטת פקיד השומה לסווג עסקאות במקרקעין כנתונות לשומה לפי פקודת מס הכנסה. לאור זאת, בקשת העוררת נדחתה.

¹ ראו גם ע"א 9412/03 עמרי חזן ב' פקיד שומה בתביעה (2.2.05), פ"ד בט(5) 538, מעמוד 556 ואילך וכן באתר המשפטי מסטקס.

נספח: טופס 5340 ("טופס 50")

5340

מדינת ישראל / האוצר
אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

סמך / ריבוי המתאים

בקשה לאישור לפי סעיף 50

לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963

אל: פקיד השומה

אבקש לאשר לי כי הרווח ממכירת הזכויות במקרקעין המפורטות להלן נתון לשומה לפי פקודת מס-הכנסה. רווח זה נכלל/יכלל בדו"ח למס-הכנסה לשנת המס _____.

מספר זהות/תאגיד	השם	כתובת

1. **זיהוי הנכס** בית דירה מגרש משרד חנות אחר

שם היישוב	שם הרחוב	מס' הבית	גוש	חלקה	תת-חלקה	איזור

2. **פרטים על הבניין**

דירות	משרדים	חנויות	אחר	אם שנת המס טרם הסתיימה
מספר נכסים בבניין				סה"כ הכנסות ממכירות שנעשו וידווחו בשנת המס עפ"י סעיף 8א(ג) לפקודת מ"ה
מתוכם לא נמכרו				הכנסות משוערות שידווחו בשנת המס עפ"י סעיף 8א(ג) לפקודת מ"ה

עסקת קומבינציה כן לא

3. **שמות הקונים ופרטים על המכירות**

מס' הקונה	שם הקונה	מספר זהות	תאריך החוזה	תאריך מסירת החוזה	שטח בנוי במ"ר	מספר חדרים	מחיר המכירה כולל שיעורים (לא כולל מע"מ)	הקונה הוא קרוב/צד קשור (כן / לא)
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								

אני מצהיר/ה בזאת שכל הפרטים דלעיל הם נכונים.

תאריך _____ שם המוכר/המייצג _____ חתימה וחותמת _____

* קרוב - כמשמעותו בסעיף 176(ג) לפקודת מ"ה.
* צד קשור - הקונה הוא צד קשור כאשר יש לאחד משני הצדדים, הקונה או המוכר, היכולת להשתמש במישרין או בעקיפין בשליטה או בהשפעה מהותית לצורך קבלת החלטות תפעוליות או כספיות של הצד האחר, או כששני הצדדים נתונים להשפעתו המהותית של צד ג'.

לידיעת משרדי מס שבח: יש לבדוק במרשמי מס רכוש אם המוכר הוא בעל הקרקע, את שיעור מס הרכוש בו חוייב במשך השנים, וכן אם חל עליו סעיף 5(ב)(1) לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963.

אל: מנהל מס שבח מקרקעין _____ מאת: פקיד השומה _____

אישור בהתאם לסעיף 50
לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג - 1963

הריני לאשר בזה כי:

הרווח ממכירת הזכויות במקרקעין שפרטיהן נקובים בבקשה דלעיל נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה.

תאריך _____ שם _____ תפקיד _____ חתימה וחותמת _____
ע"י(4.2002)

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©