

## האם תחול התיישנות בהיעדר דיווח על עסקת קומבינציה ששונתה לעסקת תמורות (הלכת נאות דברת)

מאת: רו"ח (משפטן) ישי חיבה ורו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא

לחברות המוכרות לא יפחת מ-7.6 מיליון דולר (כ-15 מיליון ש"ח לפי שער ההמרה דאז).

ביום 4.3.1990 דיווחה החברה על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין רחובות על פי ההסכם הראשון ללא כל התייחסות לקיומו של המסמך הנוסף. משנודע הדבר למנהל מיסוי מקרקעין ביום 19.10.1998, הוצאה לחברה דרישת הצהרה עבור רכישת מלוא המקרקעין כאמור במסמך הנוסף, וביום 3.2.1999 הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומה זמנית, בגין היעדר הצהרה, מכוח סעיף 82 לחוק.

החברה טענה כי המסמך הנוסף רק מבהיר ומשלים את העסקה שנחתמה על פי ההסכם הראשון, וכי השינויים שנערכו במסמך הנוסף נועדו להתאים את העסקה לדרישות הבנק לעניין קבלת שיעבוד מלא במקרקעין לצורך קבלת מימון לבנייה. כמו כן, מבחינת החברה, המהות הכלכלית של שתי העסקאות זהה והתמורה לא השתנתה.

נוסף על כך טענה החברה כי השומה שהוצאה לה ניתנה אחרי תום תקופת ההתיישנות ולפיכך הוצאה ללא סמכות, ולכל היותר מדובר

ביום 13.2.2012 ניתן פסק הדין ע"א 10793/08 בבית המשפט העליון בעניין **נאות דברת** (להלן: "**החברה**") העוסק בפרשנות שני הסכמים עוקבים שערכה החברה לרכישת חלקת קרקע, לעניין השאלה אם השתנתה העסקה עד כדי היווצרות עסקה חדשה המקימה חובת דיווח חדשה, וכן לעניין היעדר תקופת ההתיישנות להחלת סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**").

ביום 15.1.1990 התקשרה החברה בעסקת קומבינציה עם שתי חברות אחרות (להלן: "**החברות המוכרות**") לרכישת קרקע בת עשרה דונמים תמורת מתן שירותי בנייה על חמישה דונמים נוספים שנותרו בידי החברות המוכרות (להלן: "**ההסכם הראשון**"). ביום 30.1.1990 חתמה החברה על מסמך נוסף (להלן: "**המסמך הנוסף**") הקשור לעסקה שלעיל, לפיו תקבל החברה לידיה את מלוא הקרקע, כלומר 15 דונם בסך הכול, ובתמורה תשלם לחברות המוכרות שליש מהפדיון שתקבל ממכירת הדירות שייבנו על אותה קרקע (נקרא גם עסקת תמורות/מכר מלא). כמו כן, באותו המסמך התחייבה החברה כי הסכום שתעביר

הצהרת רוכש, ומשלא הצהירה החברה כאמור, להוציא לחברה שומה לפי מיטב שפיטתו (אף אם חלפו כמעט עשר שנים). בית המשפט קובע כי הסמכות המוקנית למנהל מיסוי מקרקעין על פי סעיף זה אינה מוגבלת בזמן, ולא בכדי נקבע כי תכלית חקיקתו של סעיף 82 לחוק היא "אכיפת חובת הדיווח - מצדיקה כי בנסיבות רגילות לא יוגבל המשיב מלשום את שווי הרכישה במקום שבו נישומים נמנעו מלדווח על עסקאות המחייבות במס".

לדעתנו יש לשים לב ללשון הזהירה שנוקט בית המשפט תוך שהוא מאזן, על פי סעיף 82 לחוק, את הסמכות הבלתי מוגבלת בזמן המוקנית למנהל מיסוי מקרקעין ל"נסיבות רגילות" בלבד, ומן הטעם ש"נישום שלא דיווח על עסקאותיו אינו יכול להתחמק מתשלום המס המוטל עליו באמצעות טענות של הסתמכות על המצב הקיים". מובן כי בהלכה זו לא ניתנת למנהל הסמכות לטעון לחוסר דיווח והוצאת שומה חדשה בשל כל אי התאמה או חוסרים בלתי מהותיים, ככל שהם קיימים בדיווחיו של נישום.

#### נקודה מעניינת ביותר היא סוגיית שווי הרכישה/מכירה בעסקה זו:

שומת מס הרכישה המקורית עמדה על שווי קרקע כולל של 12.5 מיליוני ש"ח (סכום שנקבע על ידי הממונה המחוזי ב-8/1991, שנה וחצי לאחר העסקה, ולאחר מכן יושם אחרוני, גם לעניין מס הרכישה).

במסמך הנוסף - שנחתם אך שבועיים (!) לאחר העסקה המקורית, התחייבה החברה לשלם למוכרות סכום מינימום של 14.8 מיליוני ש"ח! (סכום זה שימש בתחילה את שומת

בדיווח חלקי אך לא חסר לגמרי. במקרה שכזה מנהל מיסוי מקרקעין אינו רשאי לערוך שומה חדשה עקב אי הצהרה לפי סעיף 82 לחוק, אלא רק לתקן את השומה המקורית שהוצאה בעקבות הדיווח על ההסכם הראשון על פי סעיף 85 לחוק, וממילא חלפו ארבע השנים הקבועות בסעיף זה.

בית המשפט העליון קובע באופן חד משמעי כי המסמך הנוסף מגבש הסכם "אחר ושונה" מההסכם הראשון, שנחתם 15 יום קודם לכן. בית המשפט מצייין כי השוני בין ההסכמים בא לידי ביטוי באופי הנכס הנמכר (שני שלישים מהקרקע לעומת מלוא הקרקע), היקף התמורה ואופייה (בניית דירות על שליש הקרקע הנותרת בידי החברות המוכרות לעומת תשלום שליש מפדיון הדירות הנמכרות), כוונת הצדדים לשנות את ההסכם הראשון כפי שעולה מלשון ההסכם הנוסף, קיום משא ומתן לשינוי מספר הוראות מההסכם הראשון וביטול והחלפת סעיפים שלמים במסמך הנוסף - כל אלה מעידים כי העסקה השתנתה באופן מהותי מעסקת קומבינציה בהסכם הראשון לעסקת תמורות שמקים המסמך הנוסף. ולכן העסקה האמיתית שבוצעה (עסקת תמורות/מכר מלא) לא קיבלה ביטוי בתשלום המס בגינה, שכן המס דווח ושולם לפי עסקת הקומבינציה (מכר חלקי) על פי ההסכם הראשון.

משפסק בית המשפט כי המסמך הנוסף מהווה חוזה חדש המגלם עסקה חדשה, הרי ברור שעסקה זו היא בת-דיווח ככל עסקה במקרקעין ואין רלוונטיות לבחינת תיקון שומה כאמור בסעיף 85 לחוק. משלא דיווחה עליה החברה, רשאי מנהל מיסוי מקרקעין לפעול כאמור בסעיף, 82 לחוק, כלומר לדרוש

(EX POST), החליט בית המשפט העליון, להחזיר את סוגיית שווי הרכישה/המכירה כאמור, לידיה של ועדת הערר. סוגיה זו תדירה ומעניינת ביותר, ונמתין בקוצר רוח להכרעה.

כדי להרגיע במקצת את החוששים מקביעת שווי עסקת תמורות לפי תוצאת המכירות בפועל שנים מאוחר יותר, נצטט מעמדת המנהל אשר קבע את השומות באופן זה, ולדעתנו דווקא במקרה מיוחד מעין זה: "זאת בעיקר במצב שבו לא הצהיר הנישום על עסקה שערך, שאז אין לאפשר לו ליהנות ממיסוי המבוסס על השווי שהיה צפוי בעת עריכת העסקה."

מס הרכישה בידי המנהל, לאחר שהתבררה לו העסקה המתוקנת), ובסופו של דבר נקבעה שומת מס הרכישה הסופית שהוצאה, זו שהגיעה לערכאה הנוכחית, לפי שווי של 32 מיליון ש"ח, שליש מהסכומים שנתקבלו בפועל בתמורה למכירת הדירות, כפי שהוסכם בין הצדדים.

בעניין השווי ומכיוון שבועדת הערר עצמה היו חילוקי דעות שלא הוכרעו, ומכיוון שהצדדים כפי שמתאר בית המשפט העליון, חלוקים בשאלה אם המס יחושב על בסיס השווי שהוערך בעת המכירה (EX ANTE) או על בסיס השווי האמיתי כפי שהתקבל בפועל ממכירת הדירות מספר שנים לאחר מכן



**חשב"מ**  
מיידע עסקי HPS

## ב"כל נתון" כ-140 תוכניות עבודה

המתאימות לכל הגורמים המטפלים בניהול הפיננסי, ומתעדכנות על בסיס יומי.

### כל נתון exPert

היזם הפיננסי של האיגוד

**חשב"מ HPS** כל המידע. כל התמיכה. כל הזמן.

www.hashavim.co.il    sales@hashavim.co.il    1-800-800-166