

מבזקי מס

קבוצת המסים

עדכון ממחלקת מיסוי ישראל



17 ביולי 2022

לקוחות וידידים נכבדים,

מבזק מס 36/2022 - העברת מקרקעין לנאמנות - סוף פסוק

ביום 30 ביוני 2022 פורסם פסק הדין בעניין בני הזוג גליס (ע"א 7610/19), במסגרתו דן בית המשפט העליון בשאלה האם הקנייה של נכסי מקרקעין מיוצר נאמנות לידי נאמן כאשר הנהנה הוא אינו יוצר הנאמנות ואינו מודע להיותו הנהנה בנאמנות, מוחרגת מהוראות חלק רביעי 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), העוסק בנאמנויות וחבה במיסי שבח ורכישה בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

רקע עובדתי

בני הזוג גליס יצרו נאמנות בהתאם להוראות סעיף 75 לפקודה והעבירו מקרקעין לנאמן כאשר הנהנת בנאמנות היא נכדתם. ראוי לציין, כי הנכדה לא הייתה מודעת להיותה הנהנת בנאמנות, וכי למגן הנאמנות, כמשמעותו בפקודה, ניתנה הסמכות למחוק ו/או להוסיף נהנים ואף לפטר את הנאמן.

בקצרת האומר נציין, כי חלק רביעי 2 לפקודה מסדיר את מוסד הנאמנויות בראי הפקודה וקובע בסעיף 75(ד) לפקודה לעניין "נאמנות נהנה תושב ישראל" כי אין לראות בהקניית "נכס" ללא תמורה לנאמן כאירוע מס על פי הפקודה.

לאור הוראות הסעיף הנ"ל, בני הזוג גליס לא ראו בהעברת המקרקעין לנאמנות כאירוע מס, לרבות לעניין החוק, ולפיכך לשיטתם אין לחייב את הקניית המקרקעין לנאמן במס רכישה או במס שבח.

מנהל מס שבח לא קיבל את עמדתם והוציא שומה על פי מיטב השפיטה אשר בסופו של יום הגיעה לבחינתה של ועדת ערר בבית המשפט המחוזי, אשר קיבל את עמדת בני הזוג גליס וקבע, כי פרק הנאמנויות בפקודה חל על נכסי מקרקעין, ומשכך אין מדובר באירוע מס ואין לחייב הקנייה כאמור במס לרבות מס רכישה ומס שבח.

מנהל מס שבח הגיש ערעור לבית המשפט העליון, אשר קיבל את עמדת מס שבח והפך את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, כפי שנפרט להלן בקצרה.

תמצית פסק הדין

בבסיס טענותיהם של בני הזוג גליס עמדה הטענה שהקניית נכס מקרקעין מהיוצר לנאמן אינה מהווה מכירה מהנימוק שהוראות הפקודה המסדירות את משטר המס החל על נאמנויות קובעות שהקניית נכס לנאמנות ללא תמורה אינה מהווה מכירה והמונח "נכס", בפרק הנאמנויות, מוגדר "ככל רכוש" לרבות מקרקעין. בנוסף נטען, כי סעיף 3 לחוק המונה רשימה של העברות מקרקעין לנאמן מכח דין אשר אינן מהוות "מכירה" בראי החוק, חל בנסיבות העניין והרשימה בו אינה סגורה.

מנגד, מנהל מס שבח טען כי עמדת רשות המסים, כפי שגם פורסמה בחוזר 3/2016, היא כי הוראות הפקודה לגבי נאמנות אינן חלות על הקניית מקרקעין לנאמן, תוך שהאחרון נסמך על לשון סעיף 75(ד) לפקודה שקובע שהקניית נכס לנאמן לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' שאינו חל על מקרקעין בישראל, וכי הרשימה שבסעיף 3 לחוק היא רשימה סגורה.

בית המשפט העליון ניתח את הוראות הפקודה והוראות החוק וקיבל את עמדת רשות המסים לפיה כאמור הקניית מקרקעין מיוצר לנאמן אינה פטורה ממס שבח ורכישה, וזאת בהתאם לנימוקים שפורטו לעיל. בית פירוש יצוין, בית המשפט העליון קבע כי לשונם של סעיף 75(ד) לפקודה ושל סעיף 3 לחוק ברורה ומעידה כי כוונת המחוקק הייתה לפטור הקניית נכסים לנאמן אשר חל עליהם מס רווח הון בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה בלבד ולא נכסי מקרקעין, וכי קביעתו זו מתיישבת עם הרשימה הסגורה שבסעיף 3 לחוק אשר הפרשנות הראויה לו היא שהמחוקק ביקש לפטור רק הקניית מקרקעין מאולצת מכח דין.

לסיום בית המשפט מוסיף וקובע, כי ככלל העברת נכס מהנאמן לנהנה יכול שתהא פטורה ממס מכח הוראות סעיף 69 לחוק ובכפוף לתנאים שקבעו בו כדלקמן: (1) קיומו של נהנה נאמנות ספציפי, סופי ומיועד במועד הקניית נכס המקרקעין לנאמן; (2) דיווח על אודות רכישת זכות כאמור בידי הנאמן.

קבוצת המסים של PwC Israel עומדת לרשותכם במתן הסברים נוספים.

שאלו בן אמוץ, שותף מסים, בדוא"ל Shaul.Ben-Amotz@pwc.com, טל. 03-7954489
שלומי דהן, מנהל בכיר בקבוצת המסים, בדוא"ל Shlomi.Dahan@pwc.com, טל. 03-7954807

בברכה,

PwC Israel

פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת PwC, השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חבות זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל דק ישר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.