



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
בראשות כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה  
רו"ח צבי פרידמן – חבר  
רו"ח מיכה לזר – חברס

- העוררים
1. סמואל גליס
  2. ציזה גליס
  3. בגין טראסט 2015 בע"מ  
ע"י בא כח עוה"ד טלי ירון אלדר ורני שוורץ

נגד

המשיב

מנהל מס שבח תל אביב 1  
ע"י בא כח עוה"ד מיכל רציולסקי

### פסק דין

#### צבי פרידמן, רו"ח - חבר

#### פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן עוסק, בקליפת אגוז, בשאלה האם ניתן להחיל את ההסדר של פרק רביעי 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א 1961 (להלן – "פקודת מס הכנסה" ו"או"הפקודה") על אירוע הנתון לתחולת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין" ו"או"החוק"), אף על פי שהוראות פרק רביעי 2 לפקודה (להלן - "פרק הנאמנויות") קובעות, בין היתר, כי הקנייה לנאמן שנעשתה ללא תמורה לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה, ללא התייחסות להוראות חוק מיסוי מקרקעין.

#### העובדות הרלוונטיות בהתבסס על רשימת העובדות המוסכמות שהגישו הצדדים לועדה

2. ביום 13.1.16 נחתם הסכם נאמנות בין סמואל וציזה גליס תושבי חוף קנדיים (עוררים 1 ו-2) (להלן - "יוצרי הנאמנות") לבין חברת ירון אלדר (נאמנויות) בע"מ (להלן - "הנאמן המקורי").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

3. בהסכם הנאמנות נקבע כי יוצרי הנאמנות יעבירו נכסים או כספים לנאמן המקורי או לחברת בגין טראסט 2015 בע"מ (עורר מס' 3) (להלן - "הטראסט"), בהתאם ובכפוף לתנאי הסכם הנאמנות.
4. לאחר חתימת הסכם הנאמנות הוקמה חברת בגין טראסט 2015 בע"מ (ח.פ. 515361491) כחברה להחזקת נכסי נאמנות לפי סעיף 75 לפקודה.
5. באותו יום בו נחתם הסכם הנאמנות, ביום 13.1.16, נחתמו במקביל הסכמים ספציפיים להעברת הזכויות בארבעה נכסי מקרקעין בישראל (שתי דירות בתל-אביב; נכס באשדוד ונכס בבית שמש) מיוצרי הנאמנות לטראסט, על מנת שיוחזקו על ידי הטראסט בהתאם לתנאי הסכם הנאמנות (להלן - "ההסכמים הספציפיים").
6. בהתאם להסכם הנאמנות ולהסכמים הספציפיים הנהנים בנאמנות אינם יוצריה.
7. בהתאם לאמור בסעיף 1 לנספח A להסכם הנאמנות, נכדתם של יוצרי הנאמנות, גבי פייג' קניאל מוגדרת כנהנית בנאמנות (להלן - "הנהנית"). הגב' פייג' קניאל, שהינה תושבת ישראל, היא הנהנית היחידה בנאמנות נכון למועד יצירת הנאמנות.
8. גבי פייג' קניאל אינה מודעת להיותה נהנית בנאמנות, ויוצרי הנאמנות מבקשים להמשיך ולשמור על כך בסודיות. על פי הסכם הנאמנות נהנית אין כל זכות בנכס והיא אינה זכאית למכור אותו ואינה זכאית לפירותיו, אלא בהתאם לאמור בהסכם הנאמנות.
9. לפי הסכם הנאמנות וההסכמים הספציפיים, יוצרי הנאמנות יעבירו באופן בלתי חוזר, לנאמן המקורי, או לטראסט, את זכויות הבעלות החוקיות בנכסים מסוימים ו/או בכספים, הכל בהתאם לתנאי הסכם הנאמנות.
10. הנאמן (כהגדרתו בהסכם הנאמנות) יחזיק בכל הזכויות החוקיות למניות הטראסט, ובכלל זה נכסי הנאמנות (סעיף a להסכם הנאמנות). בפועל, הנכסים יצאו מידיהם של יוצרי הנאמנות והוקנו לידי הטראסט.
11. יוצרי הנאמנות התנתקו מהנכסים. יוצרי הנאמנות הסכימו שלא תיוותר בידם שליטה ביחס לנכסים לאחר העברתם לנאמן, ובלבד שכל עוד יוצרי הנאמנות בחיים תהא להם הזכות לפנות לנאמן ולהציג את רצונותיהם ביחס לניהול הנאמנות, לשיקול דעתו. כן תהיה בידם זכות לקבלת דיווח מלא אודות הנאמנות, על פי דרישה.
12. מטרת הנאמנות הינה שמירה על מניות הטראסט עד להתקיים אירוע החלוקה (כל חלוקה לנהנה של הנכסים או ההכנסה מהם). לפי נספח A להסכם הנאמנות הנאמן רשאי לפי שיקול דעתו, בכפוף לאישור מגן הנאמנות, לחלק בכל עת שיקבע את כל נכסי הנאמנות לנהנה, כפי שיהיה.
13. הנאמן אמור להתחשב בכתב הרצונות של יוצרי הנאמנות אך אינו מחויב לכך. במסגרת הנאמנות מונה גם מגן הנאמנות לשמור שהנאמן פועל כראוי. הנאמן יהיה כפוף לאישורו של המגן, שמונה על ידי יוצרי הנאמנות לשם הגנת הנאמנות ושמירה על האינטרסים של הנהנה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

14. על פי נספח B להסכם הנאמנות מונה מר יעקב ויזניבסקי כמגן הנאמנות. כך, על פי נספח זה יש למגן הנאמנות סמכות למנות את הנאמן או לפטרו, וכן לתת לנאמן הוראות. כמו כן, לפי נספח B להסכם הנאמנות, מגן הנאמנות יהיה רשאי, בין יתר תפקידיו, להוסיף נהנים או למחוק נהנים והכל בהתאם לרצונותיהם של היוצרים (נספח B סעיף 2(4)).
15. לפי נספח A להסכם הנאמנות, הנאמן נדרש לחלק לנהנית כספים מתוך הנאמנות החל משנת 2016. עד לקרות אירוע החלוקה, הנאמן יצבור או יחלק את ההכנסה הנובעת מנכסי הנאמנות שצמחה מהמניות בהתאם לקבוע בנספח A להסכם הנאמנות. עד למועד הגשת כתב הערר טרם חולק לנהנית סכום כלשהו.
16. הקמת הנאמנות והקמת החברה להחזקות נכסי הנאמנות דווחה לפקיד השומה על פי הוראות פרק רביעי 2 לפקודה.
17. בהתאם לדיווח שהוגש לפקיד השומה, ביקש הנאמן לסווג את הנאמנות כ"נאמנות נהנה תושב ישראלי".
18. ביום 16.3.16 הגישו העוררים דיווחים על העברת הזכויות בשתי הדירות בתל-אביב (האחת ברחוב בר כוכבא 30 והשנייה ברחוב פינסקר 34). במסגרת השומות העצמיות טענו העוררים כי עסקינן בנאמנות מכוח סעיף 75 לפקודה, ולפיכך יש לפטור את העברת הזכויות בנכסים ממש שבח מכח סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין וממס רכישה מכוח תקנה 27 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה - 1974.
19. המשיב לא קיבל את השומה העצמית של העוררים וקבע כי יש לחייב במס שבח ובמס רכישה את העברת המקרקעין לנאמן, מהנימוק שחוק מיסוי מקרקעין לא חל על פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה. שווי הנכסים כפי שנקבע ע"י המשיב הוא כדלקמן: הדירה ברחוב בר כוכבא 1.4- מליון ₪ והדירה ברחוב פינסקר 4- מליון ₪.
20. ביום 9/9/2016 הגישו העוררים השגה על השומה שערך המשיב וביום 18/5/2017 דחה המשיב את ההשגה, ומכאן הערר שלפנינו.

### סלע המחלוקת

21. עיקר המחלוקת בין הצדדים נסובה סביב השאלה - האם במקרה דנן, הוראות פרק הנאמנויות שבפקודה וההסדר הספציפי המצוי בה, לפיה הקנייה מהיוצר לנאמן ב"נאמנות תושבי ישראל" (וואו "נאמנות נהנה תושב ישראלי"), שנעשתה בלא תמורה, אינה נחשבת כ"מכירה" והיא נדחית למועד מכירת הנכס על ידי הנאמן או למועד חלוקתו לנהנה - חלות גם על נכסי מקרקעין בישראל, כעמדת העוררים, או שמא ההקניה לנאמנות של נכסי מקרקעין בישראל תיחשב כ"מכירה" כבר בשלב ההקניה ותמוסה במס רכישה ובמס שבח, וביום שהמקרקעין יועברו לנהנה יחול מס רכישה ומס שבח כ"מכירה" מהנאמן לנהנה, כעמדת המשיב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

### טענות העוררים (בתמצית)

22. המדובר בנאמנות "נהנה תושב ישראל" בהתאם להוראות סעיף 175ח(ג) לפקודה, אשר ממוסה כ"נאמנות תושבי ישראל" וחלות עליה הוראות סעיף 175ז' בשינויים המחויבים.
23. בהתאם להוראות סעיף 175ד(י) לפקודה, הקנייה לנאמן ללא תמורה לא תיחשב כמכירה לצורך הוראות חלק ה' לפקודה. אם כן מהפקודה אנו למדים, כך לטענת העוררים, כי הקניית נכס מקרקעין לנאמנות אינה אירוע מס, שכן מס שבח הינו מקרה פרטי של מס רווח הון עליו חוסה פרק ה' לפקודה, ומסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין אנו למדים שהקנייה לנאמן אינה אירוע מס.
24. לטענת העוררים, אין בחוק מיסוי מקרקעין הסדר ממצה לנאמנות מסוג "טרסט" (TRUST) אלא רק לנאמנות מסוג שליחות (ESCROW), ועל כן יש לראות בפרק הנאמנויות כהסדר משלים לעניין חוק מיסוי מקרקעין.
25. היות והוראות חוק מיסוי מקרקעין אינן עוסקות בנאמנות מסוג TRUST באופן הוליסטי, הרי שיש לגשר על הפער החקיקתי שנוצר בעניין זה. לעמדת העוררים, פרק הנאמנויות משלים את ההסדר שבסעיף 3 לחוק המיסוי. לחלופין, יש להחיל על העברת הנכסים אך ורק את הוראות פרק הנאמנויות, ולחילופי חילופין לקרוא לתוך חוק מיסוי מקרקעין את הוראות פרק הנאמנויות וזאת על דרך הפרשנות.
26. לטענת העוררים, ההסדר שבסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיו בעת ההקניה לנאמן (בנאמנות מסוג TRUST) אין אירוע מכירה, הוא הסדר מספק העולה בקנה אחד עם פרק הנאמנויות ומחייב את המסקנה לפיה העברת הנכסים מהיוצרים לנאמן איננה מהווה אירוע מכירה. לא זו בלבד שהדברים עולים מלשון החוק, הם גם עולים בקנה אחד עם רצון המחוקק, עת חוקק את פרק הנאמנויות האמור בפקודה ויוצרים הרמוניה חקיקתית בין חוק מיסוי מקרקעין לפקודת מס הכנסה. כשם שנקבע שהעברת מקרקעין לידי חברת הקדש פרטי לא תיחשב כמכירת זכות במקרקעין, כך גם העברת הנכס לידי הנאמנות במקרה דנן אינה נחשבת לעסקה על פי החוק (ראה החלטת מיסוי 3324/12).
27. עוד טוענים העוררים, כי הגדרת "נכס" שבסעיף 175ג' לפקודה הכוללת גם "מקרקעין בישראל", מצביעה על כך שהסדר המס על פי הפקודה גובר על הוראות חוק מיסוי מקרקעין. ה"חוסר" שבחוק מיסוי מקרקעין אינו מצביע על "הסדר שלילי" אלא מצביע על כך שיש להסדיר עניין זה באמצעות מערכת נורמטיבית שמחוץ לחוק, באמצעות יבוא מחוק אחר, ובענייננו פקודת מס הכנסה, וזאת בהתאם להוראות חוק יסודות המשפט, ובמטרה לשמר את ההרמוניה בין חוקי המס השונים.
28. אימוץ עמדת המשיב מרוקנת מתוכן את הוראות פרק הנאמנות לגבי נכסי מקרקעין בישראל וברור שלא כך רצה המחוקק עת חוקק את פרק הנאמנויות. קבלת עמדה זו של המשיב עלולה להביא לתוצאה אבסורדית הממחישה את הנתק הקיים בין מס הכנסה למס שבח, ויוצר הנאמנות עשוי לעמוד בפני שוקת שבורה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

29. הסדר הנאמנות שנקבע בהסכם הנאמנות, במקרה דנן, על פיו הנהנית אינה יודעת דבר על אודות היותה נהנית בנאמנות, אינה שוללת את המסקנה לפיה ההקניה אינה מהווה מכירה. הוראות הפקודה מכירות בכך שהנהנה יכול שלא יהיה מודע לקיומה של הנאמנות.
30. לטענת העוררים, משתמע מעמדת המשיב כי רשות המיסים "מדברת בשני קולות". במסגרת "הקול הראשון", החל באמצעות פרק הנאמנויות - הקניית מקרקעין בישראל לנאמנויות, כבמקרה דנן, אינה מהווה "מכירה", ועל כן נדחה אירוע המס למועד ההעברה לנהנה. מאידך "הקול השני" החל באמצעות חוק מיסוי מקרקעין, קובע כי כלל אין המדובר בנאמנות ובמקרה כאמור ההעברה לנאמנות מהווה עסקה החייבת במס רכישה ובמס שבח. כמובן שאין לאפשר לרשות המיסים לדבר ב"שני קולות" בהעדר הצדקה לכך.
31. עוד טוענים העוררים שהמדובר במקרה דנן בנאמנות "נהנה תושב ישראל" הממוסה כ"נאמנות תושבי ישראל". טענת המשיב בסיכומיו כי המדובר ב"נאמנות קרובים" הינה הרחבת חזית אסורה משגדרי המחלוקת הוגדרו בין הצדדים מבעוד מועד. עם זאת, גם אם נניח שהמדובר ב"נאמנות קרובים" אירוע המס מתקיים בעת ההקניה לנאמנות ואז נבחנים גם היחסים בין היוצר לנהנה והמיסוי מתקיים בהתאם ליחסים אלו (ובענייננו - סב ונכדתו). משכך יש, לכל היותר, לחייב את הקניית הנכס לנאמנות במס רכישה בשיעור מופחת (1/3) ולהעניק פטור ממס שבח עקב היות העברה כזו בין סב לנכדתו.
32. פרק הנאמנויות חוקק בכדי למנוע תכנוני מס ובכל זאת החליט המחוקק להותיר את הגדרת ה"נכס" כפי שהיא ולכלול בה גם "מקרקעין בישראל". לכן החשש שמא החלת פרק הנאמנויות על העברת מקרקעין בישראל יוצר כר פורה לתכנוני מס לא לגיטימיים, מתאייד. למעשה ההיפך הוא הנכון. שיעורי המס החלים על הנאמנויות כיום בהתאם לסעיף 75 ו' לפקודה הם שיעורי המס הגבוהים ביותר. כלי הנאמנות לא נועד עוד להעלמות מס כפי שהיה נהוג להתייחס אליו בעבר. כיום נועד כלי זה להעברה בין דורית, בהתאם לרצונותיו של יוצר הנאמנות באופן יותר בטוח ויותר וודאי מכל כלי משפטי אחר. חקיקתו של פרק הנאמנויות נועד להסדיר את מוסד הנאמנות בדיני המס בישראל ונועד להוות פתרון הוליסטי בכל מערכי המס מקום ששאלת נאמנות מסוג TRUST מתעוררת. כך שבשאלת מדיניות מס ראויה יש להעדיף, לטענת העוררים, פרשנות המחילה את פרק הנאמנויות גם על חוק מיסוי מקרקעין מאשר פרשנות שמותירה חוסר וודאות וריקון חקיקתי בשאלת אופן הטיפול בנכסי מקרקעין בישראל בנאמנויות מסוג TRUST.
33. יש לזכור כי, לא נעלמה מן העולם הגישה הגורסת כי לאחר מיצוי הניתוח הפרשני - הלשוני והתכליתי של הוראות המס בלא שניתן להגיע לכלל הכרעה, יש לפרש את הוראות המס לטובת הנישום.
34. בשל האמור לעיל, טוענים העוררים, על המשיב לקבל את עמדתם כי מדובר בנאמנות אמיתית וכי הקניית הנכס לנאמנות אינה מהווה אירוע מס במועד ההקניה אלא נדחה למועד החלוקה לנהנים, ובמועד זה העסקה תחויב במס או תהא פטורה ממס כפי שהיה אילו היה הנכס מועבר ישירות מהיוצר לנהנה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

### טענות המשיב (בתמצית)

35. הקניית זכות במקרקעין מיוצר לנאמן חייבת במס שבח ובמס רכישה. זאת מאחר שאירוע זה מהווה "מכירה" על פי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ואין בכוחן של הוראות סעיף 69 לחוק לפטור ממס אירוע זה.
36. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון ה"נהנה" אשר הנאמן מחזיק עבורו את הזכות במקרקעין, חייב שיהיה נהנה ספציפי וידוע כבר בעת הרכישה על ידי הנאמן. במקרה דנן הגב' פייג' קניאל מוגדרת כ"נהנית" בנאמנות, ואולם בהתאם להסכם הנאמנות מגן הנאמנות רשאי להוסיף נהנים או למחוק נהנים, וסמכות רחבה זו יוצרת מסגרת "גמישה" של נהנים במועד ההקניה לנאמן. משנותרה למגן הנאמנות האפשרות לשנות את הנהנה כרצונו לאחר ההקניה, אין עסקינן עוד בנאמנות המוכרת לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. משאין בפנינו נאמנות מהותית עפ"י החוק יש לראות את הנאמן כרוכש.
37. קיומו של נהנה אשר אינו מודע לזכויותיו ולנכסיו אינו תואם את תפיסת השליחות בחוק מיסוי מקרקעין.
38. בענייננו, אין מדובר בנאמנות על פי סעיף 69 לחוק, שכן אין בפנינו נהנה ספציפי (שהרי הנהנה יכול להשתנות מעת לעת בהתאם להחלטת המגן) והנהנית הנוכחית אף אינה מודעת להיותה נהנית, ואף לא הוגשה למשיב הודעה על הנאמנות בהתאם לסעיף 74 לחוק. משלא הוכחו בענייננו יחסי נאמנות בין הנאמן לנהנה, משמעות הדברים היא כי יש לראות את הנאמן כמי שרכש את הנכסים עבור עצמו ולאחר מכן, כשהנאמן יעביר את הנכסים לנהנה, תהיה זו עסקה נוספת, החייבת במס כדין.
39. אף סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין אינו יכול להועיל לעוררים, שכן סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין מתייחס להקניית זכות במקרקעין אך ורק מכח אותם חיקוקים המפורטים בגוף הסעיף. קביעה זו עולה מלשון הסעיף עצמו. הסעיף קובע כי ההקניה לנאמן, המפורט ברשימה הסגורה שמפרט הסעיף אינה "מכירת זכות במקרקעין", ובשלב מכירת הנכס על ידי הנאמן יראו את הבעלים המקורי כמוכר הנכס, וזאת כדי לשמור על עקרון רציפות מיסוי תקופות השבח שנצברו על הנכס. כך גם נפסק בבית המשפט העליון בעניין עוה"ד תוסייה-כהן וזאב קס (ע"א 424/91 - מיסים ז/3) ובעניין עו"ד יעקב מ. בויאר (רע"א 7816/06 - מיסים כג/6).
- יתרה מזו, מכלל ההן אתה שומע לאו, לפיה הקנייה לנאמן שאינו נמנה על הנאמנים המפורטים בסעיף 3 לחוק היא "מכירה" ולכן חייבת במס.
40. נוכח ההבדלים המהותיים בין נאמנות על פי פקודת מס הכנסה לבין נאמנות על פי חוק מיסוי מקרקעין לא ניתן, לטענת המשיב, להחיל את ההסדר בפרק הנאמנויות שבפקודה על חוק מיסוי מקרקעין וכי לא הייתה כל כוונה לפטור ממיסוי מקרקעין בעת הוספת פרק הנאמנויות בפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

41. בכל מקרה, לטענת המשיב, הנאמנות במקרה דנן הינה "נאמנות קרובים" וההקניה מהווה אירוע מס לפי סעיף 1ח75(ו) לפקודה, כך שממילא היה על העוררים אף בהתאם לשיטתם (לפיה הסדר הנאמנות בפקודה חל גם על נכסי מקרקעין בישראל) לדווח במועד ההקניה כאילו הועברו הנכסים במישרין מהיוצר לנהנית הנוכחית, דבר שלא נעשה על ידם.
42. אף לשיטת העוררים שהמדובר ב"נאמנות תושבי ישראל", הרי שלגבי סוג הנאמנות נקבע מפורשות כי ההקניה לנאמן לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה, משמע לעניין הוראות חלק ה' ולא לעניין חוק מיסוי מקרקעין.
43. בין אם עסקינן ב"נאמנות קרובים" ובין אם עסקינן ב"נאמנות תושבי ישראל" - ייבוא דיני הפקודה לחוק מיסוי מקרקעין יכול להיעשות אך ורק באופן מפורש, מה שלא נעשה בענייננו. משלא נעשה הדבר באופן מפורש, המשמעות היא כי לא ניתן להחיל את הסדר הנאמנות שבפקודה לגבי חוק מיסוי מקרקעין. ויודגש, חוק מיסוי מקרקעין נועד לטפל בנכסי מקרקעין, ולא ניתן להחיל את חלק ה' לפקודה על נכסי מקרקעין בישראל, ללא קביעה מפורשת בדיון. ייבוא הקלות במס לפי הפקודה לחוק מיסוי מקרקעין ייעשה אך ורק באמצעות הסדר ספציפי.
- כאשר המחוקק ביקש להתייחס לחוק מיסוי מקרקעין וליתן פטור ממס שבח במסגרת הפקודה עצמה, עשה זאת מפורשות תוך התייחסות ספציפית לחוק מיסוי מקרקעין. למשל, בסעיף 104א (א) לפקודה, בסעיף 104ג(א) לפקודה, בסעיף 103 לפקודה ועוד.
44. גם בספרות המקצועית - במאמרה של עו"ד ירדנה סרוסי (כתוארה אז) (מיסים ל/1) - הובעה הדעה לפיה למרות שהגדרת "נכס" כוללת גם מקרקעין בישראל, אין להסיק מכך כי יש להחיל את הוראות הפקודה בהקניה של זכות במקרקעין לנאמנות. זאת משום שהוראות פרק רביעי 2 לפקודה (פרק הנאמנות) חלות רק לעניין חלק ה' לפקודה ולא לעניין חוק מיסוי מקרקעין.
45. הכללת מקרקעין בישראל בהגדרת "נכס" בפרק הנאמנויות שבפקודה, נועדה, בין היתר, להסדיר את מיסוי ההכנסות השוטפות וזאת כאשר ההכנסות השוטפות נובעות מזכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין כגון דמי שכירות. עצם העובדה כי המונח "נכס" בפרק רביעי 2 לפקודה כולל גם "מקרקעין" אין בה כדי ללמד כי יש להחיל את הוראות פרק הנאמנויות בפקודה גם לגבי מיסוי זכויות מקרקעין שחלות עליהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין.
46. גם בחוזר מס הכנסה 5/2016 בנושא "מיסוי נאמנויות" (מיסים ל/5) נקבע כי הקניית זכות במקרקעין מיוצר לנאמן בנאמנות מהווה אירוע מס לפי החוק ובהתאם לפסיקה על בית המשפט ליתן משקל לפרשנות שנותנת הרשות המנהלית.
47. הפניית העוררים להחלטת מיסוי 3324/12 (בעניין הקנייה להקדש) אין בה כדי להועיל לעוררים, היות והעוררים צרפו לסיכומים החלטת מיסוי זו מבלי שהוגשה כדון וללא שהייתה חלק מהמוצגים שהוגשו לוועדת הערר, והיות ולדעת המשיב אין להסיק שהמדובר בעמדה פרשנית גורפת (ע"א 74/15 גזית גלוב ואח'). למעלה מן הצורך, קיים שוני משמעותי בין העובדות המפורטות בהחלטת המיסוי לבין המקרה דנן. בהחלטת המיסוי בהעברת נכסים להקדש לא חל שינוי כלכלי. קרי, הנכסים נותרו בשליטת היוצר ועבורו בעודו בחיים ולאחר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

אריכות ימיו לטובת בני משפחתו הספציפיים הנקובים בכתב ההקדש, שהם יורשיו על פי צוואה הכוללת גם הוראה בדבר יורש אחרי יורש. הרציונל העומד בבסיס החלטת המיסוי הוא כי אין אדם סוחר עם עצמו. כך, אם העביר נכסיו לנאמנות אשר הוא הנהנה, למעשה לא חל כל שינוי מבחינה כלכלית ומהותית בנכסיו. כך גם אם הנהנים בנאמנות הם יורשיו על פי דין או על פי צוואה, פעולה אשר אינה חבה במס על פי חוק בהתאם להוראת סעיף 4 בחוק מיסוי מקרקעין. למעלה מכך, בענייננו, הנהנית הנוכחית אינה מודעת להיותה נהנית וגם בשל כך לא ניתן להשוות בין המקרים.

48. ולסיכום טוען המשיב, כי בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין, הקנייה לנאמן מהווה "מכירה" של "זכות במקרקעין" הנתונה לתחולת חוק מיסוי מקרקעין מכח סעיף 6(א) לחוק, אשר יש לחייבה במיסים כדין. הסדר הנאמנות שערכו העוררים איננו עומד בתנאים שנקבעו בחוק מיסוי מקרקעין, ועל כן אין בפנינו נאמנות על פי החוק. בהתאם להסכם הנאמנות – אין עסקינן בנהנה ספציפי, סופי ומוחלט, אלא מגן הנאמנות שמונה על ידי יוצריה, רשאי לשנות את הנהנה. המגן רשאי להוסיף נהנים, למחוק נהנים ולשנות את הנהנה הקיים. משקיימת זכות למגן הנאמנות לשנות את הנהנה, המשמעות היא כי לא נבחר נהנה ספציפי. כאילו שם הנהנה נותר ריק (שהרי אפשר להחליפו בכל רגע נתון) ועסקינן ב"נאמנות מסגרת", נאמנות שלא הוכרה על פי הפסיקה לצרכי חוק מיסוי מקרקעין.

### דיון ומסקנות

49. **המסגרת הנורמטיבית:**

בעקבות הרפורמה במס הכנסה - תיקון מס' 132 לפקודה שתחולתה החל מה-1/1/2003, עליה המליצה "ועדת רבינוביץ", עלה, בין היתר, הצורך להסדיר גם את נושא מיסוי הנאמנויות, שכן, אלמלא הוסדר עניין זה היו הנאמנויות מותירות פרצה רחבה מדי בשיטת המיסוי הפרסונלית שנכללה ברפורמה האמורה.

בעקבות המלצת "ועדת רבינוביץ" הוקמה "ועדת ישראלי" שבראשה עמדה הגב' פרידה ישראלי, רו"ח והחברים בה היו: משה אשר, עו"ד (רו"ח), טארק בשיר, עו"ד (רו"ח), טליה דולן-גדיש, עו"ד, אלכס הילמן רו"ח, חיה ויטלסון, עו"ד, מאיר לינון, עו"ד, אלון קפלן, עו"ד, ארז שגיב, עו"ד (רו"ח), ירון שידלו, עו"ד (רו"ח), יגיר בלזר, רו"ח ושי דובר, רו"ח.

המלצות "ועדת ישראלי" (שבין חבריה היו אנשי רשות המיסים, אנשי היועץ המשפטי לממשלה ואנשי המגזר הפרטי), פורסמו בדוח הועדה למיסוי נאמנויות, תמוז תשס"ג - יולי 2003.

בעקבות "ועדת ישראלי" ולאחריה "ועדת קפוטה-מצא" (ראה גם בהמשך בפרק ההיסטוריה החקיקתית בהמשך), "הוכנס" לפקודת מס הכנסה פרק רביעי 2 (להלן - "פרק הנאמנויות שבפקודה") וזאת במסגרת תיקון מס' 147 לפקודה (ס"ח 2023 מיום 10/2/05), וזאת בתחולה מיום 1/1/2006.







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

50. להלן ציטוטים מתוך פרק הנאמנויות (כולל תיקונים מאוחרים יותר שנוספו לאחר תיקון 147), הרלוונטיים לענייננו:

"בסעיף ההגדרות - סעיף 75ג':

"נאמנות קרובים" - נאמנות כאמור בסעיף 75 ח1(ב)

"נאמנות תושבי ישראל" - נאמנות כאמור בסעיף 75 ז'

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל.....

.....

"נאמנות נהנה תושב ישראל" - נאמנות כאמור בסעיף 75 ח'1....

נאמנות תושבי ישראל - סעיף 75ז':

(ב) בנאמנות תושבי ישראל יראו את הכנסת היוצר כהכנסתו של הנאמן ואת נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר. בנאמנות תושבי ישראל שכל יוצריה נפטרו.....

(ד) הקנייה לנאמן בנאמנות תושבי ישראל על ידי יחיד, שנעשתה בלא תמורה, לא תיחשב כמכירה לענין הוראות חלק ה'

(ה) .....

נאמנות נהנה תושב ישראל ונאמנות קרובים - סעיף 75 ח1:

(א) נאמנות נהנה תושב ישראל היא נאמנות שממועד יצירתה ועד שנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל...

(ב) נאמנות קרובים היא נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה, כמפורט בפסקאות (1) (2)

(ג) על נאמנות נהנה תושב ישראל שאינה נאמנות קרובים יחולו ההוראות החלות על נאמנות תושבי ישראל, ואולם ... יראו את הכנסות הנאמן כהכנסותיו של יחיד תושב ישראל... ..

(ו) לענין הוראות חלק ה', בהקנייה לנאמן בנאמנות קרובים, יראו את הנכס כאילו הועבר במישרין מהיוצר לנהנה.....". (ההדגשות - לא במקור).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

51. להלן ציטוטים רלוונטיים מתוך חוק מיסוי מקרקעין הרלוונטיים לענייננו:

"הגדרת "מכירה" (סעיף 1 לחוק):

"מכירה לעניין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה -

(1) הענקתה של זכות במקרקעין, העברתה או ויתור עליה.

(2) הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין וכן העברה או הסבה של זכות לקבל זכות במקרקעין או ויתור עליה.

(3) .....

(4) .....

סעיף 3 לחוק, ההקניה לנאמן, אפוטרופוס וכו':

"הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכח פקודת פשיטת הרגל, 1936, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, פקודת המסחר עם האויב, 1939, חוק נכסי נפקדים, תש"י - 1950, או חוק נכסי גרמנים, תש"י - 1950, או לחברה כהגדרתה בחוק נכסים של נספי השואה (השבה ליורשים והקדשה למטרות סיוע והנצחה), התשס"ו - 2006, או לגוף שנקבע לפי סעיף 64(ג) לאותו חוק - אינה 'מכירת זכות במקרקעין' או 'פעולה באיגוד' לעניין חוק זה; ובמכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד על ידי מי שהוקנתה לו כאמור, יחושב המס, לרבות לפי סעיף 7א, כאילו נמכרה הזכות או נעשתה הפעולה על ידי מי שממנו הוקנתה".

סעיף 69 - העברה מסוימת של זכות מנאמן:

"(א) מכירה של זכות במקרקעין והעברת זכות באיגוד, מנאמן לנהנה, יהיו פטורות מס.

(ב) לענין סעיף זה -

"נאמן" - אדם המחזיק בשמו הוא שביל פלוני בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד;

"נהנה" - אדם שבשבילו מוחזקת הזכות האמורה.

(ג) לא יוכר אדם כנאמן לצורך סעיף זה אלא אם מסר הודעה לפי סעיף 73(ו), 74 או 119, הכל לפי העניין, ולא יינתן הפטור אלא לגבי העברה לנהנה שעליו נמסרה הודעה כאמור."

סעיף 74 - הודעה על נאמנות:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

**"כל אדם הרוכש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, יודיע למנהל, בטופס שקבע המנהל, תוך שלושים יום מיום הרכישה, כי רכש את הזכות בשמו הוא בשביל אחר, ומשיודיע כך יראו אותו כנאמן לעניין סעיף 69."**

(ההדגשות-לא במקור)

### מיסוי נאמנויות בחוק מיסוי מקרקעין

52. עינינו הרואות כי שני סוגי "נאמנויות" בלבד נדונות בחוק מיסוי מקרקעין:

**הראשון:** הקניית מקרקעין לנאמנים מסוימים או לאפוטרופוסים מכח חיקוקי דין מסוימים המנויים בסעיף 3 לחוק (כפי שצוטט לעיל).

**השני:** העברת זכות במקרקעין מנאמן לנהנה שבסעיפים 69 ו-74 לחוק מיסוי מקרקעין. המדובר בנאמן אשר רוכש מראש בשמו הוא בשביל פלוני זכות במקרקעין לנהנה ספציפי וידוע כבר בעת הרכישה. הנאמן במצב כזה הינו למעשה שליח של הנהנה מבחינת ידו הארוכה של המשלחה הנהנה (נאמנות מסוג שליחות ESCROW).

אין בחוק מיסוי מקרקעין כל התייחסות לסוגי נאמנות אחרים כגון: הקניית נכסים מהיוצר לנאמנות (גם כאשר אין נהנים ספציפיים וידועים בשלב ההקניה) בהתאם לפרק הנאמנויות שבפקודה, החלפת נאמנים, שינוי בזהות הנהנים (גריעה ו/או תוספת) וחלוקת נכסים מהנאמנות לידי הנהנים. אין בסעיף 69 לחוק לתת מענה לסוגיה זו, שכן סעיף זה פוטר ממס את העברת הנכס מהנאמן לנהנה לאחר שהנכס נרכש מראש ע"י הנאמן עבור נהנה ספציפי וידוע.

### האם סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין מתייחס אך ורק לנאמנים מכח אותם חיקוקים המנויים בסעיף עצמו ומהווה רשימה סגורה?

53. סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין קובע שורה של מקרים שבהם, למרות שישנה העברת זכות במקרקעין, היא לא תיחשב כ"מכירה". המשותף למקרים אלו הוא שהמדובר בנציגים ממונים מכח דין לנהל את ענייניו של הנישום. למעשה, מדובר בנציג שהוא מעין "נאמן" של הנישום הממונה מכח דין, כאשר מהותית ההעברה לאותו "נציג" אינה משקפת שינוי כלכלי בהחזקת הזכויות, שכן הנציג פועל בשמו של הבעלים המקוריים.

לולא הוראה מפורשת זו של המחוקק, העברה כזו הייתה אמורה להילכד בהגדרה הרחבה של "מכירה" שבסעיף 1 לחוק, אלא שהמחוקק לא ראה לכך צידוק, לאור אופיו הכלכלי של החוק.

סעיף 3 מתייחס לרשימה של חיקוקים שבמסגרתם העברת זכות במקרקעין לנציג שמונה על פיהם לא תיחשב כמכירה, והשאלה שהתעוררה היא - האם רשימת החיקוקים היא רשימה סגורה, או שניתן להוסיף לרשימה זו גם "נאמנים" על פי דין מכח חיקוקים אחרים, כגון: העברה לאפוטרופוס מכח מינוי שנעשה נעשה על פי חוק האפוטרופוס הכללי ולא על פי החיקוקים שמנויים בסעיף 3 לחוק?





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

בית המשפט העליון במספר פסקי דין קבע כי המדובר ברשימה סגורה. ראה ע"א 424/91 עוה"ד תוסיה כהן וזאב קס בתורת כונסי הנכסים של המנוחים אבא ומשה מזרחי ז"ל (מיסים ז/3), וכן ראו בע"א 7816/06 עו"ד יעקב מ. בויאר עזבון המנוח דוד מרמלשטיין ז" ואח'.

וראה גם דברי המלומד פרופ' נמדר בספרו מס שבח מקרקעין, חלק ראשון, בסיס המס, חושן למשפט, מהדורה שביעית 2012, בעמ' 342:

**"סעיף 3 מדבר אך ורק בנציגים על פי דין שמונו מכח דברי החקיקה הספציפיים המפורטים בסעיף. בית המשפט קבע כי רשימת חוקי ההקנייה הקבועה בסעיף היא רשימה סגורה ולא ניתן להוסיף עליה הקנייה לנציגים על פי דין אחרים".** (ההדגשות לא במקור).

54. דעה שונה לפיה, כיום, לאחר חקיקת חוק הנאמנות שנחקק בשנת 1979, אין המדובר ברשימה סגורה סבורים המלומדים עו"ד ירדנה סרוסי ועו"ד מאיר מזרחי במאמרם "העברת זכות במקרקעין לידי נאמן - עסקה במקרקעין" (פורסם בגלובס 23/2/2006), וכך נאמר, בין היתר, באותו מאמר:

"למרות שיצירת נאמנות אינה מופיעה ברשימת ההעברות הפטורות שבסעיף 3 לחוק, הרי, שלדעתנו, ראוי לראות אותה כחוסה תחת ההעברות שבסעיף 3 שאינן יוצרות אירוע מס לעניין החוק. . . . . בפרשת עו"ד שלמה תוסיה כהן (ע"א 424/91) קבע בית המשפט העליון, כי את סעיף 3 לחוק יש לפרש בלשון דווקנית, כך שרק ההעברות המנויות במפורש בסעיף ייהנו מהוראות הפטור ולא ייחשבו כאירוע מכירה. במקרה זה נדחתה טענת כונסי הנכסים שמונו מכח תקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד - 1984, כי מכירת נכסי מקרקעין על ידם נכנסת לגדרי הפטור האמור בסעיף 3 לחוק. לדעתנו, יצירת נאמנות בנכסי מקרקעין ראויה להיכלל ברשימת ההעברות הפטורות בסעיף 3 לחוק, למרות מסקנת פסק הדין בעניין עו"ד שלמה תוסיה כהן. בכל אותם המקרים בהם דן פסק הדין, ניתן לטעון כי המחוקק בחר שלא להכניסם לרשימת סעיף 3 לחוק. לעומת זאת, חוק הנאמנות נחקק רק בשנת 1979, כ-16 שנים לאחר חקיקת החוק, כך שהיעדרותו מסעיף 3 לא הייתה מכוונת.

לכן התכלית שביסוד סעיף 3 לחוק, על פיה ניתן לפטור את ההעברות המנויות באותו סעיף, משמשת גם למתן הפטור של יצירת נאמנות על פי חוק הנאמנות, קרי, העברות חסרות כל תוכן כלכלי, בהן פועל נציג בשם בעל הזכות ונכנס בנעליו.

נדגיש, כי גם לא ניתן ללמוד מהוראות סעיף 69 לחוק. לענייננו, סעיף 69 לחוק פוטר ממש את העברת הנכס מהנאמן לנהנה לאחר שהנכס נרכש על ידי הנאמן עבור הנהנה. סעיף זה לא נותן מענה לשאלת הפטור ממס, כאשר לא נעשית פעולת "מכירה" והנכס מוקנה לנאמן על מנת שיחזיק בו וינהל אותו לטובת הנהנה או למטרה אחרת. לכן, במקרה של יצירת נאמנות, האכסניה הנכונה למתן הפטור היא בסעיף 3 על פיו יצירת נאמנות לא יוצרת אירוע מס).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

ולא בסעיף 69 לחוק. המסקנה היא, שלמרות שיצירת נאמנות אינה מופיעה ברשימת ההעברות הפטורות שבסעיף 3 לחוק הרי, שלדעתנו, ראוי לראות אותה כחוסה תחת ההעברות שבסעיף 3, שאינן יוצרות אירוע מס לעניין החוק.

כפועל יוצא, עצם יצירת הנאמנות אינה מהווה אירוע מס, ובעת מכירת הנכס על ידי הנאמן רואים את היוצר כאילו הוא המוכר לצורך קביעת המדדים הרלוונטיים לחישוב המס...".

(ההדגשות - לא במקור).

גם מפסק דינה של ועדת הערר בעניין שליק משה (ע"ש 6077/97 - פורסם במיסים יג/3) עולה, "לכאורה", כי הועדה מוסיפה לסעיף 3 גם מינוי אפוטרופוס על פי חוק האפוטרופוס הכללי, תשל"ח - 1978 למרות שחיקוק זה לא מופיע בין החיקוקים המנויים בסעיף 3, וכך אומרת הועדה, בין היתר:

"מסעיף 3 לחוק הנ"ל עולה כי הקניית הזכויות מן הבעלים לנאמן, אפוטרופוס, מפרק או כונס נכסים לפי רשימת החוקים שפורסו בסעיף, שהיא רשימה שאין להוסיף עליה, אינה מהווה "מכירת זכות במקרקעין" על פי החוק הנ"ל. ההצדקה שלא לראות בכל ההעברות הנ"ל כמכירה, הינה כי לפי פשוטם של דברים הזכות נותרה בידי אותו אדם או הועברה לנציגו החוקי שאינו נחשב בעיני החוק לאדם אחר...".

וממשיכה וקובעת הוועדה:

הוא הדין לגבי מסירת החלקה לניהולו של האפוטרופוס הכללי שמינויו נעשה שלא על פי אחד מדברי החקיקה המנויים בסעיף 3 לחוק הנ"ל, אלא על פי פקודת האפוטרופוס הכללי 1944 שהוחלפה בחוק האפוטרופוס הכללי תשל"ח 1978. מבחינת החוק הנ"ל אין כל משמעות או נפקות לאירוע של מנוי האפוטרופוס הכללי. מנוי זה שנועד לניהול ולשמירת הזכויות בחלקה הנ"ל שהייתה כנראה בבחינת נכס עזוב, אינו מהווה מכירה של זכות במקרקעין וניתן היה לסיימו, בין היתר, לבקשת הבעלים המוכיחים להנחת דעת האפוטרופוס שהם רשאים לקבל את החלקה לחזקתם".

(ההדגשות - לא במקור).

האם סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין מהווה "הסדר שלילי" לגבי הקנייה לנאמן לפי חוק הנאמנות ולפי פרק הנאמנויות שבפקודה ?

55. "הסדר שלילי" הוא מצב משפטי בו נושא מסוים לא הוכנס לדין באופן מודע ובכוונה תחילה על ידי המחוקק. המטרה של המחוקק היא אי-החלת אותו דין על המקרה, ולכן מדובר בשתיקה מכוונת. נהוג לכנות את "הסדר השלילי" כ-"שתיקה מדעת". הסדר שלילי אינו כדין חסר (לאקונה) ואין להקיש עליו ממקרים דומים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

וכדברי בית המשפט העליון (כב' השופטת אילה פרוקצ'יה) בע"א 9333/02 :

**"הסדר שלילי מתקיים כאשר מהעניינים שהמחוקק הסדירם במפורש בחוק משתמע בעליל ובמכוון. הדבר שונה ביחס לעניינים שלא נכללו תחת כנפי ההסדר שבחוק. ... מהסדר חיובי יילמד הסדר שלילי רק אם הדבר מתחייב על פי תכלית החקיקה כפי שהיא נלמדת מהחוק".** (ההדגשות - לא במקור).

פס"ד מוביל וחשוב בעניין ה"הסדר השלילי" ניתן למצוא בע"א 2622/01 עליזה לבנון נגד מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם במיסים 5/ז) ושם קבע בית המשפט העליון כי אין בהסדר חיובי בנושא מסוים כדי ליצור בהכרח הסדר שלילי באותו נושא בהקשר אחר, וכך אומר, בין היתר, כב' הנשיא דאז, אהרון ברק :

**"השאלה הראשונה הניצבת לפנינו הינה, אם תיקון תשנ"ד בעניין הפטור המיוחד ממס שבח, צריך להתפרש, מתוכו הוא, כשולל פטור במקרה של עיסקה בנכס שאינו דירת מגורים ? לדעתי, התשובה על שאלה זו היא בשלילה. את ההסדר החיובי לעניין הפטור ממס בגין דירת מגורים אין לפרש כהסדר שלילי לעניין שלילת הפטור בגין נכס שאינו דירת מגורים. אמת, לעיתים, ניתן לפרש הסדר חיובי בעניין פלוני כהסדר שלילי בעניין אלמוני. כך, למשל, חוק השליחות, התשכ"ה - 1965, קובע כי "כל אחד כשר להיות שלוח לפעולה שהוא עצמו בר דעת לעשותה" (סעיף 4). מההסדר (החיובי) של החוק, לפיו מי שהינו בר דעת לעשות פעולה כשיר לשמש שלוח לעשייתה, מתבקש הסדר שלילי, לפיו מי שאינו בר דעת לעשות פעולה אינו כשיר לשמש שלוח.... הסקה זו מה"הן של החוק על ה"לאו" שלו (*unius est exclusion*) נעשית רק מקום שהדבר מגשים את תכלית החקיקה...".** (ההדגשות - לא במקור).

וראה גם פסקי דין נוספים של בית המשפט העליון בנושא זה: פס"ד בענין פי גלילות-ע"א 8301/04 (פורסם במיסים כאו6) ופס"ד בענין שריג אלקטריק -ע"א 10691/06 (פורסם במיסים).

56. סעיף 3 המקורי לחוק חוקק עם חקיקתו של חוק מס שבח מקרקעין בשנת 1963, זמן רב לפני חקיקתו של חוק הנאמנות, תשל"ט - 1979 (פורסם בס"ח 941 מיום 3/7/1979) (להלן -"חוק הנאמנות") ולפני חקיקת פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה בשנת 2005. המחוקק לא "ראה" אז את חוק הנאמנות ואת פרק הנאמנויות שבפקודה והתייחס רק אל ההעברות לנאמן וכיוצא"ב מכח חיקוקי דין מיוחדים ולא לנאמנות שלפי חוק הנאמנות ולפי פרק הנאמנויות שבפקודה, היות וחוק זה לא היה קיים בעת חקיקת סעיף 3.

האם אי-אזכור של נאמנות לפי חוק הנאמנות ומאוחר יותר לפי פרק הנאמנות שבפקודת מס הכנסה, מהווה הסדר שלילי? האם ניתן לומר שהמחוקק בכוונה תחילה ובמכוון, ביקש לקבוע קביעה לפיה בנאמנות לפי חוק הנאמנות (לפי ההסדר של פרק הנאמנות שבפקודה) הסדר שונה, לפיו הקנייה לנאמן תיחשב כמכירה, כאשר הרציונל נשאר אותו רציונל שהזכות במקרקעין, כלכלית נותרת בידי היוצר (המעביר) או לכל היותר מועברת לנציגו החוקי, אף על-פי שמבחינה משפטית הנכס מועבר לנאמן?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

לדעתי, התשובה היא שלילית. אין לראות בכך "הסדר שלילי" מהסיבה שלא יעלה על הדעת לשלול את ההסדר הקיים בסעיף 3 לחוק גם לגבי חיקוק שחוקק מאוחר יותר עם אותו הגיון ורציונל ולטעון שהמחוקק במתכוון ומדעת התכוון לחייב במס הקנייה כאמור. לשון אחר, אומנם סעיף 3 לחוק מונה רשימה סגורה של הקניות מכח חיקוקים שונים כאשר חוק הנאמנות אינה אחד מהם, אולם העובדה לפיה בעת חקיקת סעיף 3, עדיין טרם בא לעולם כלל חוק הנאמנות ופרק הנאמנויות שבפקודה גוזרת את המסקנה לפיה לא ניתן לייחס למחוקק קביעת "הסדר שלילי" לגבי חוק שהוא כלל לא היה מודע אליו באותה העת.

### האם ההוראה בפרק הנאמנויות שבפקודה, לפיה הקנייה לנאמן לא יראו אותה כמכירה לעניין חלק ה' לפקודה, מהווה הסדר שלילי?

57. סעיף 75(3) לפקודה קובע כי "בהקנייה לנאמן בנאמנות תושבי ישראל על ידי יחיד, שנעשתה בלא תמורה, לא תיחשב המכירה לעניין הוראות חלק ה' לפקודה". האם ניתן לומר כי המחוקק בשתיקתו, לגבי חוק מיסוי מקרקעין, התכוון בעליל ובמכוון לומר כי לעניין חוק מיסוי מקרקעין ההקנייה תיחשב כ"מכירה" וכי כוונה זו עולה מתכלית החקיקה?

התשובה, לדעתי, הינה שלילית, מהטעמים של תכלית החקיקה, הרמוניה בחוקי המס ועוד כמפורט בהמשך:

### תכלית החקיקה - הקדמה

58. את תכלית החקיקה נוכל ללמוד מדו"ח הוועדה למיסוי נאמנויות שפורסם בחודש יולי 2003 (להלן - "ועדת ישראל"). מדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון 147 ומתוך פרוטוקולי הדיון בוועדת הכספים לאישור הצעת החוק לתיקון 147 לפקודה, (כאשר הדיונים בקשר לפרק הנאמנויות היו ב-20/21/7/2015) כמו גם מהגיונו הפנימי של החוק.

59. בטרם ננסה להתחקות אחר תכלית החקיקה, נסקור בקצרה את ההיסטוריה החקיקתית של חקיקת פרק רביעי 2 לפקודה (פרק הנאמנויות) היות ויש בה כדי לשפוך אור בנושא זה.

### ההיסטוריה החקיקתית

60. ביום 1.1.2003 נכנסה לתוקפה הרפורמה במס (תיקון מס' 132 לפקודה) שקבעה מעבר לשיטת מיסוי על בסיס פרסונאלי, להבדיל מבסיס טריטוריאלי. הועדה לרפורמה במס הכנסה ("ועדת רבינוביץ"), שהמלצותיה התפרסמו ביום 12.6.2002, קבעה כי בשל מורכבותה והיקפה של סוגיית הנאמנות, לא היה סיפק בידה לדון בסוגיה. עם זאת, המליצה ועדת רבינוביץ לבחון את הסדרי המיסוי הראויים לנאמנויות ובמידת הצורך לקבעם בחקיקה ראשית.

בעקבות המלצת "ועדת רבינוביץ" הוקמה "ועדת ישראל" (בראשות רו"ח פרידה ישראל), שתפקידה היה לבחון את דיני הנאמנויות הנוהגים בישראל ובמדינות זרות עיקריות, לבחון את הפרקטיקה הנוהגת בנושא הנאמנויות ולהמליץ בעניינים הבאים: קביעת הסדרי מיסוי לנאמנויות (בדגש על נאמנויות שנוצרו על פי דינים של מדינות זרות) וקביעת הסדרי דיווח לגבי הגורמים השונים בנאמנויות (יוצר הנאמנות, הנאמן והנהנה) ו"הרחבת הרשת" בנושא זה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

61. ביום 24.7.2003 הגישה "ועדת ישראלי" את המלצותיה. בדוח הועדה נכתב כי בתחילה לא היה מוסד הנאמנות שכיח בישראל מסיבות שונות, אולם עם השינויים וההתפתחויות שחלו, ובהם צבירת עושר של משפחות בישראל, הסרת הפיקוח על מטבע חוץ וחשיפה למוסד הנאמנות בחו"ל, התעורר הצורך בהסדר כולל ומקיף של מיסוי נאמנויות.

62. בחודש מרץ 2005 החלה ועדה משותפת של מנהל הכנסות המדינה ורשות המיסים לגבש תכנית רב-שנתית להמשך הרפורמה במערכת המיסים. בראש הועדה עמדו עו"ד מאיר קפוטה ורו"ח ג'קי מצא ("ועדת קפוטה-מצא"). דוח הועדה שהוגש לשר האוצר דאז, מר בנימין נתניהו, ביום 1.6.2005, התייחס למספר רב של נושאים ובהם נושא הנאמנויות. ועדה זו המליצה כי מיסוי הנאמנויות יוסדר בהתאם להמלצות ועדת ישראלי בכפוף לשינויים שונים, שהמרכזי שבהם יהיה קביעת תוצאות המיסוי בהתאם לתושבות יוצר הנאמנות ולא בהתאם לתושבות הנהנה.

כמו כן המליצה הועדה, במסגרת השינויים האמורים, כי הקניית נכסים לנאמנות ע"י יחיד (היוצר), לא תהווה אירוע מס (וזאת בניגוד להמלצת ועדת ישראלי) ובחלוקת הנכסים לנהנים יראו את החלוקה כאילו מדובר בהעברה של יוצר הנאמנות לנהנים, ובמקום בו קיים פטור בשל העברה ישירה ללא תמורה מהיוצר לנהנה, יחול פטור על חלוקת הנכסים (כגון: פטור במתנה לקרוב וכיוצ"ב).

63. ביום 4.7.2005 פורסמה ברשומות הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה - 2005 ובה נכלל גם ההסדר המוצע בנושא מיסוי נאמנויות והוא הבסיס לפרק רביעי 2 בפקודת מס הכנסה (פרק הנאמנויות) (ה"ח הממשלה התשס"ה 186, 914 בעמ' 931).

בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר כי "מוצע להוסיף לפקודה פרק שבו ייקבעו הוראות לעניין מיסוי נאמנויות וזאת על רקע הרפורמה במס הכנסה משנת 2003 אשר החילה על תושבי ישראל את שיטת המיסוי הפרסונאלי".

ביום 11.7.2005 נדונה הצעת החוק בכנסת בקריאה ראשונה. בימים 20-21.7.2005 דנה ועדת הכספים של הכנסת בהצעת החוק בכל הקשור לפרק הנאמנויות. ביום 25.7.2005 התקבל תיקון 147 לפקודה בכנסת בקריאה שנייה ושלישית וביום 10.8.2005 הוא פורסם ברשומות (ס"ח התשס"ה - 2023, בעמ' 766).

64. למען שלמות התמונה: לאחר תיקון 147 נוספו לפרק הנאמנויות תיקונים נוספים כגון תיקון מס' 165 (פורסם ביום 11/6/2008) שהינו תיקון משלים לתיקון 147, תיקון 168 (פורסם ביום 16/9/2008), תיקון 197 (ס"ח 2405 מיום 9/8/2013) שבמסגרתו הורחב בסיס המס של מיסוי נאמנויות, נסגרו פרצות מס ונוספו חובות דיווח בסעיף 131 לפקודה הקשורות לנאמנויות. בין היתר, הוספה גם הגדרה לגבי "נאמנות קרובים". תיקון 223 (ס"ח 2548 מיום 7/4/2016) הדן בחובת הגשת דוח על ידי יחיד שהוא נהנה בנאמנות הוא האחרון בסדרת התיקונים בפרק זה, נכון להיום.

תכלית החקיקה - המשך





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

65. להלן ציטוטים נבחרים מתוך דוח "ועדת ישראלי", העשויים להצביע על תכלית החקיקה בעניין זה:

"...לאחר דיונים ממושכים והתחבטויות רבות, הגיעו חברי הוועדה להבנה והסכמה על עקרונות העל שמהם נגזרו ההמלצות... אומץ עקרון הניטרליות המיסויית, לפיו לא יוטל נטל מס נוסף ולא יינתן יתרון מיסויי ביצירת נאמנויות ובפעילותן..."

הוועדה צמצמה דיוניה לנושאי מס הכנסה בלבד, אולם היא קוראת לרשויות הגבייה האחרות שיפעלו גם הן להסדרת נושאי הנאמנות בתחומן..." (עמ' 8 לדוח).

"העקרונות הבאים עמדו לנגד עיני הוועדה...:

- הנאמנות אינה יישות לצרכי מס ואין חשיבות לדין החל עליה או לתושבות הנאמן - הנהנה הוא הנישום.

- הרמוניזציה

דיני המס החלים על נאמנות ישתלבו ככל הניתן בדין הכללי ובדיני המס הקיימים. לא נקבעו המלצות העומדות בסתירה לדין ולנאמנות מס.

- נייטרליות מיסויית

הוועדה שאפה בהמלצותיה למצוא את שביל הזהב כדי שמחד לא תהפוכנה הנאמנויות למכשיר להתחמקות ממס אך מאידך תשארנה הנאמנויות מכשיר משפטי לגיטימי. כפועל יוצא המליצה הוועדה שורת המלצות שמטרתן מיסוי הנאמנויות באופן שלא יהיה תמריץ להקמתן על מנת להתחמק ממס או לדחותו. עם זאת הוועדה אינה ממליצה למסות את הנאמנויות באופן חריג לצורות התאגדות אחרות ומשום כך אין במיסוי כדי להוות שיקול כנגד הקמת נאמנות. (עמ' 32 לדוח).

"המלצות: העברת נכס לנאמנות תושבי ישראל מהווה מכירה ולפיכך יוצרת אירוע מס... תיקבע הוראת פטור חדשה אשר תפטור את יוצר הנאמנות מהמס החל במכירה כאמור, אם יוכיח כי אילו העביר את הנכס ישירות לנהנה העברת הנכס היתה פטור ממס..." (עמ' 35 לדוח).

לגבי החלת הוראות חוק מיסוי מקרקעין בשל העברת נכסי מקרקעין לנאמנות, המליצה הוועדה:

"העברת זכות במקרקעין או מניה באיגוד מקרקעין (להלן - "נכסי מקרקעין") לנאמן, תהווה מכירה או פעולה באיגוד לעניין חוק מיסוי מקרקעין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

לצורך בחינת תחולתן של הוראות הפטור הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין, יראו את נכסי המקרקעין כאילו הועברו ישירות מהיוצר לנהנה. ואולם, לא יינתן פטור בגין העברת נכס מקרקעין לנאמנות אלא אם במועד העברת הנכס, ניתן לזהות בוודאות את כל הנהנים ואת חלקיהם בזכויות.

לעניין זה, מוצע להעניק את הפטור הקבוע בסעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין, גם כאשר כל הנהנים קרובים ליוצר, שיעור חלקיהם בזכויות אינו ידוע...".

(עמ' 75 לדוח).

המלצות אלו של הועדה עלולות בקנה אחד עם העקרונות שקבעה הועדה:

**"הועדה לא ראתה מקום לקיומן של הוראות שונות המבחינות בין נכסים שהם זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד מקרקעין לבין נכסים שהם נשוא לחיוב במס על פי חלק ה' לפקודה. לפיכך ממליצה הועדה להחיל את העקרונות שנקבעו בדוח גם לגבי נכסים שהם נשוא לחיוב במס על פי חוק מיסוי מקרקעין".** (עמ' 77 לדוח).

(ההדגשות - לא במקור).

66. עינינו הרואות כי "ועדת ישראלי" שאפה להרמוניזציה בדיני המס השונים והדין הכללי ולהחיל את העקרונות שנקבעו בדוח לגבי נכסים שהם נשוא לחיוב במס רווח הון (חלק ה' לפקודה) גם לגבי נכסים שהם נשוא לחיוב במס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

### דוח ועדת קפוטא-מצא

67. ועדת ישראלי" שעסקה בנושא מיסוי הנאמנויות, שקדמה לוועדת קפוטא-מצא, כללה המלצות שהתייחסו מפורשות לנושא העברת מקרקעין לנאמן (לרבות מקרקעין בישראל) וכן המלצות לשינויים בחוק מיסוי מקרקעין.

לעומת זאת, "ועדת קפוטא-מצא" שאימצה עקרונית את המלצות ועדת ישראלי, תוך הכנסת מספר שינויים, כפי שפורטו לעיל, לא התייחסה כלל וכלל ליחס שבין ההסדר המיסוי המוצע בפרק הנאמנות לחוק מיסוי מקרקעין, על אף שהכניסה בהמלצותיה שינויים מסוימים כגון: הקנייה מהיוצר לנאמן לא תיחשב כמכירה בנאמנות תושבי ישראל, אשר אמורות להיות להן השפעה גם על חוק מיסוי מקרקעין.

יש בדוח הוועדה שתיקה רועמת לגבי ההתייחסות לחוק מיסוי מקרקעין.

הרציונל של "ועדת קפוטא מצא" שלא לראות בהקנייה לנאמן כ"מכירה" נובעת, כך נראה, מהתבונה לפיה העברה לנאמנות אינה משקפת שינוי כלכלי בהחזקת הזכויות היות והנאמן פועל בשמו של היוצר, ולפיכך אין הצדקה לראות בכך "מכירה", מבחינת "שלוחו של אדם כמותו". וכדברי התלמוד במסכת קידושין מ"א ע"ב: "אמר רבי יהושע בן קרחה מניין ששלוחו של אדם כמותו שנאמר 'ושחטו אותו כל קהל עדת ישראל בין הערביים' וכי כל הקהל כולו שוחטין והלא אינו שוחט אלא אחד, מכאן ששלוחו של אדם כמותו"



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

68. בעקבות דוח "וועדת קפוטא-מצא" חוקק תיקון 147 לפקודה, אשר אימץ את המלצות הועדה גם בנושא הנאמנויות, ללא כל התייחסות לנכסים שהם נשוא לחיוב לפי חוק מיסוי מקרקעין.

### האם מוצדק לעשות הבחנה בהעברת נכסים לנאמנות בין חלק ה' לפקודה לחוק מיסוי מקרקעין?

69. נדמה כי אין ספק, שתכלית החקיקה בנושא מיסוי הנאמנויות והיחס לנכסים שהם נשוא לחיוב לפי חוק מיסוי מקרקעין, היא לא ליצור הוראות שונות המבחינות בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים שהם נשוא לחיוב במס רווח הון על פי חלק ה' לפקודה, אלא ליצור הרמוניה בין חוקי המס השונים והדין הכללי.

משכך, הרי שקביעת המחוקק, לפיה הקנייה לא תיחשב כ"מכירה" לעניין חלק ה' לפקודה, אינה מהווה "הסדר שלילי" אלא "לאקונה" בחקיקה, שלגביה נדון בהמשך.

אין כל הגיון וטעם לייחס לנכסי מקרקעין דין שונה מזה שיחול לכל נכס הוני אחר. היש הצדקה לכך שהקנייה לנאמן של מניות בחברה תעשייתית שיש בבעלותה מפעלי תעשייה, קרקע, מבנים ורכוש אחר, לא תיחשב כ"מכירה" ואילו העברה של מניות ב"איגוד מקרקעין" תיחשב כ"מכירה"? האם יש הצדקה לכך שהחלפת נהנים לא תיחשב כאירוע מס לפי פקודת מס הכנסה (היות וטרם בוצעה החלוקה) ואילו החלפה כאמור תיחשב כאירוע מס לעניין חוק מיסוי מקרקעין? האם יש הצדקה להבחין בין מקרקעין בחו"ל החוסים תחת הוראות חלק ה' לפקודה למקרקעין בישראל החוסים תחת חוק מיסוי מקרקעין? נדמה שהתשובה לכך ברורה.

חיזוקים נוספים לכך ניתן למצוא גם בחקיקה עצמה של פרק הנאמנויות ועל כך נדון בהמשך.

### מה בין "לאקונה" ל"הסדר שלילי" וכיצד על בית המשפט להשלים את החסר:

70. "לאקונה" היא חוסר בדין, היעדרה של הוראה בחקיקה או בתקדים המתייחס למקרה הנדון.

לפני שבית המשפט מחליט האם חוק מסוים חל גם על מצב משפטי שאינו כלול בו באופן מפורש וחד-משמעי, הוא צריך לשאול את עצמו האם במקרה זה מדובר בלאקונה או בהסדר שלילי, אם מדובר באחרון, אזי לבית המשפט אסור להתערב ואסור לו להחיל את הדין הקיים על המצב המשפטי מאחר שהמחוקק התכוון "מדעת" שלא להחילו. אם מדובר בלאקונה (חוסר), אזי המשמעות היא שהמחוקק השמיט בטעות את הנושא (או שהנושא העומד על הפרק לא היה רלוונטי בעת החקיקה) ועל בית המשפט להתערב ולנסות לפתור אותו על ידי הסקה ממקרים דומים.

**בחוק יסודות המשפט, תש"ם - 1980** נקבעה הוראה המורה לבית המשפט מה ייעשה בעת מציאת לאקונה, לפיה: ראה בית המשפט שאלה משפטית הטעונה הכרעה, ולא מצא לה תשובה בדבר חקיקה, בהלכה פסוקה או בדרך של היקש, יכריע בה לאור עקרונות החירות, הצדק, היושר והשלום של מורשת ישראל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

וכך אומר בית המשפט העליון בע"א א.ש.י.ר יבוא והפצה נ' פורום אביזרי ומוצרי צריכה בע"מ (תקדין עליון כרך (ד) 98 בעמ' 992):

**"שתיקת החוק אינה מצביעה בהכרח על 'הסדר שלילי'. שתיקת החוק מדברת בכמה לשונות. לעיתים השתיקה מהווה חסר (לאקונה); לעיתים השתיקה מהווה חוסר נקיטת עמדה בסוגיה משפטית, תוך השארת הסדרתה למערכות נורמטיביות שמחוץ לחוק המתפרש. לעיתים השתיקה מהווה 'הסדר שלילי'... דבר זה יקרה מקום שתכלית החקיקה הנה לשלול הסדר משפטי מסוים. 'הסדר שלילי' קיים, איפוא, רק מקום ששתיקת החוק היא שתיקה מדעת"...** (ההדגשות-לא במקור)

גם **במשפט העברי** ניתן למצוא התייחסות ל"שתיקת המחוקק" וכך נאמר בתלמוד ירושלמי במסכת ראש השנה פרק ג ה"ה: **"תני בשם רבי נחמיה 'היתה כאוניות סוחר ממרחק תביא לחמה. דברי תורה עניים במקומן ועשירים במקום אחר'.** רוצה לומר, מקום בו דברי תורה נמצאים עניים (חסרים), יש למלא אותם על דרך הייבוא וההיקש ממקומות בהם דברי תורה נמצאים עשירים (מלאים).

71. משהגענו לתובנה לפיה שתיקת המחוקק בכל הקשור לחוק מיסוי מקרקעין, החל על הקניית נכסים לנאמן שלפי פרק הנאמנות שבפקודה, אינו "הסדר שלילי" אלא "לאקונה", ננסה למלא תוכן לאותה "לאקונה" בדרך שתתאים את תכלית החקיקה של נושא מיסוי פרק הנאמנויות תוך היקש אנגלוגי להוראות חוק דומות והגיון הפנימי של הוראות החוק.

### השלמת הלאקונה בדרך של יצירת הרמוניה חקיקתית בין פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין

72. בעניין תכלית החקיקה ראינו לעיל בדיון על "הסדר השלילי". כאמור, אחת המטרות של "ועדת ישראל" למיסוי נאמנויות הייתה ליצור הרמוניה בין חוקי המס השונים ולא ליצור הוראות שונות המבחינות בין נכסים שהם זכויות במקרקעין לבין נכסים שהם נשוא לחיוב במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה.

כפי שכבר הוזכר לעיל, אין כל הצדקה והגיון לייחס לנכסי מקרקעין דין שונה מזה שיחול לגבי נכס הוני אחר. אין כל הצדקה שהקנייה מהיוצר לנאמן של מניות חברה תעשייתית שיש בבעלותה מפעלי תעשיה, קרקע, מבנים ורכוש אחר לא נחשבת כ"מכירה" ואילו מניות ב"איגוד מקרקעין" נחשבת כ"מכירה", ואין כל הצדקה לייחס דין שונה למקרקעין בחו"ל ולמקרקעין בישראל.

### תימוכין מלשון החוק והפסיקה:

73. סעיף 75 ז(ד') לפקודת מס הכנסה קובע, בין היתר, כי:

**"בנאמנות תושבי ישראל יראו את הכנסת הנאמן כהכנסתו של היוצר ואת נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר..."** (ההדגשות - לא במקור).

ו-"נכס" מוגדר לעניין פרק הנאמנויות כ-



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

**"כל רכוש בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל"**

(ההדגשות – לא במקור)

מהאמור לעיל עולה, על פניו, כי המחוקק גילה את דעתו כי פרק הנאמנויות והסדר המיסוי שבו חל גם על נכסי מקרקעין בישראל, בין שהמדובר בהכנסות שוטפות מהנכסים ובין שהמדובר בהקנייה. יתרה מזאת, המחוקק קובע כי **יראו את נכסי הנאמן כנכסיו של היוצר**, לרבות לגבי מקרקעין בישראל. רוצה לומר, יש לראות לצרכי המס כאילו הנכסים שייכים ליוצר, על אף שהקנה אותם לנאמנות. ועל אילו נכסים המדובר? שאלה זו נפנה להגדרת **"נכס"** וזו כוללת גם נכסי מקרקעין בישראל.

ואם "רואים" את אותם נכסים כאילו הם שייכים ליוצר, הרי שנראה לכאורה כי המחוקק מבקש להסדיר את מיסוי פרק הנאמנות גם ביחס לנכסי מקרקעין בישראל, אחרת היה מגדיר **"נכס"** רק לגבי נכסים לעניין חלק ה' לפקודה, שהרי מקרקעין בישראל מוחרגים מהגדרת "נכס" שלפי סעיף 88 לפקודה.

לא זו אף זו, סעיף 11טז לפקודת מס הכנסה משית חובת הודעה על יוצר הנאמנות שהקנה נכסים לנאמן, ובין היתר מטיל חובת דיווח על פרטי הנכסים שהוקנו לנאמן, לרבות יתרת המחר המקורי ולרבות **"שווי הרכישה ויום הרכישה כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין"**.

**הודעה זו שלפי סעיף 11טז לפקודה מקבילה למעשה להודעה לפי סעיף 74 לחוק מיסוי מקרקעין בענין מסירת הודעה על נאמנות.**

74. חוק מיסוי מקרקעין הוא מקרה פרטי מתוך המכלול העוסק במיסוי רווחי הון. ניתן לומר כי עקרונות חלק ה' לפקודה דומים בעיקרם לעקרונות של חוק מיסוי מקרקעין (בשינויים מסוימים), הן לעניין מיסוי החל בעת המכירה, הן לעניין הגדרת "מכירה", הן לעניין חישוב המחר המקורי, הן לעניין חישוב הרווח, הן לעניין הפטורים לגבי מתנות ועוד.

וכך קובע, בין היתר, בית המשפט העליון (מפי כב' הנשיא ברק, כתוארו אז) בע.א. 4271/00 **בעניין מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ** (פורסם במיסיים יז/2):

**"לדעתי, הוצאות הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו מותרות בניכוי בחישוב מס שבח מקרקעין... תיקון זה משקף את המצב המשפטי הנכון והראוי בסוגיה, שיש להטיל מס על השבח האמיתי ולהגשים הרמוניה עם דיני מיסוי רווחי הון (ראו: דוח הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין)..."**

(ההדגשות - לא במקור).

רוצה לומר: אם יש "לאקונה" בחוק מיסוי מקרקעין ועל בית המשפט להשלים "לאקונה" זו, הרי שעליו להשלים זאת, בהתחשב בין היתר, על תכלית החקיקה ועל סמך העקרונות שנקבעו בפקודת מס הכנסה לגבי מיסוי רווחי הון שלפי חלק ה' לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

### הרמוניה חקיקתית

75. שיטת המשפט שואפת להרמוניה חקיקתית, וכך כותב, בין היתר, כב' השופט ברק, (נשיא בית המשפט העליון לשעבר) במאמרו "פרשנות דיני המיסים" (פורסם בנבו):

**"חזקה היא שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית. חוק מס אינו עומד בבדידותו. הוא משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה ועל כלל חקיקת המס בישראל. יש לפרשו מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס. הרמוניה זו אינה מוגבלת אך להרמוניה "פנים מיסית". על הפרשן לשאוף להרמוניה נורמטיבית כוללת..."**

גם "ועדת ישראל" חקקה על דיגלה את עקרון ההרמוניזציה במיסוי הנאמנויות.

דברים אלו של השאיפה להרמוניה חקיקתית בדיני המס תומכים בגישה של הקבלה וההתאמה בין מיסוי לפי חלק ה' לפקודה למיסוי לפי חוק מיסוי מקרקעין

### דברי הסבר להצעת החוק ופרוטוקול דיון בוועדת הכספים של הכנסת

76. לא זו אף זו, גם בדברי הסבר להצעת החוק לתיקון 147 לפקודה (הצעת חוק 186 מיום 4/7/2005) בכל הקשור לפרק הנאמנויות, שהתבססה על המלצות וועדת קפוטא-מצא ועל המלצות ועדת ישראלי אין כל התייחסות לנושא חוק מיסוי מקרקעין ובדברי ההסבר נאמר, בין היתר:

**"הקנייה לנאמנות כאמור על ידי יחיד לא תיחשב כמכירה ועל כן לא תחויב במס, אם הייתה בלא תמורה. חלוקה לנהנה תחויב במס או תהיה פטורה ממנו כפי שהיה אילו הנכס היה מועבר מהיוצר לנהנה במישרין".**

הא ותו לא.

יתרה מזו, גם מעיון בפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים של הכנסת מה-21/7/2005 אין כל אזכור לעניין היחס שבין פרק מיסוי הנאמנויות על פי פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין, על אף שהדוברים בישיבה היו ערים לכך שהמדובר גם בהעברות לנאמן של נכסי מקרקעין בישראל. כך למשל אומרת, במהלך הדיון, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה, הגב' דוידה לחמן-מסר:

**"אני מקנה לך את הנכס, בנין מגורים שבבעלותי, ואני אומרת לך כל ההכנסות מהנכס הזה הן לטובת ילדי לכל ימי חייהם ואני לא רוצה שתחזיר לי את הנכס לעולם כי הוא נועד רק לילדיי..."**

(ההדגשות - לא במקור).

### יצירת הקדש פרטי - החלטת מיסוי בהסכם (מס' 3324/12)

77. בהחלטת מיסוי מס' 3324/12 נידונה הסוגיה של יצירת הקדש פרטי, בהתאם לסעיף 17 לחוק הנאמנות, שמרבית נכסיו נדל"ן בישראל ואלו הועברו לחברת ההקדש שתנהל את הנכסים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

לטובת היוצר, ולאחר אריכות ימיו לטובת שאריו הנקובים בכתב ההקדש. מניות חברת ההקדש מוחזקות בנאמנות על ידי חברת נאמנות. נקבע בהחלטת המיסוי האמורה כי יצירת ההקדש והקניית נכסי ההקדש לנאמן לא ייחשבו כמכירת זכות במקרקעין.

ועולה השאלה, לכאורה, באיזו סמכות ניתנה קביעה זו ע"י רשות המיסים? אם לדעתה סעיף 3 לחוק בעניין העברה לנאמן מכח חיקוקי דין מסוימים, שאינה נחשבת כמכירה, הינה רשימה סגורה וכי סעיף זה הינו בגדר "הסדר שלילי", הרי הקניית נכסי ההקדש הפרטי לנאמן לא מופיעה ברשימת החיקוקים?

הנחת המוצא היא שרשות המיסים פועלת על פי דין והבסיס החוקי להחלטת המיסוי האמורה, כך נראה, היא שאין לראות בסעיף 3 לחוק כ-"הסדר השלילי" אלא כ-"לאקונה", ולפיכך "ההשלמה" שעשתה רשות המיסים הינה בהתאם ל"רציו" של סעיף 3 חוק, לפיו הקנייה לנאמן מבחינה כלכלית, הינה "שקופה" והנאמן משמש כ"נציג" של היוצר ובהתאם ל"רציו" של פרק הנאמנויות שבפקודה לפיה ההקניה מהיוצר לנאמן אינה נחשבת כמכירה (בנאמנות תושבי ישראל).

טענת המשיב לפיה הבסיס להחלטת המיסוי הוא כי אין אדם סוחר עם עצמו וכי לא חל כל שינוי כלכלי בהעברת הנכסים להקדש אמורה להרים גבה. ראשית, משום שההקדש הוא חלק מסוגי הנאמנויות שחל עליו גם פרק הנאמנויות שבפקודה-בין שהמדובר ב"נאמנות הדירה" ובין שהמדובר ב"נאמנות בלתי הדירה". שנית, אם כן-האם ניתן לטעון גם שהעברת נכס מיחיד לחברה משפחתית שלפי סעיף 64א לפקודה (ויתכן אף לחברה רגילה) שבבעלותו המלאה לא יחויב במס גם ללא שימוש בסעיף 104 לפקודה או סעיף 70 לחוק? האם ניתן לטעון שהעברת נכס המוחזק בחלקים שווים לשותפות רשומה שגם שם ההחזקה היא בחלקים שווים, לא תחויב במס גם ללא שימוש בהוראות סעיף 104 לפקודה, שהרי לא חל כל שינוי כלכלי בנכסי היחידים ולמעשה הם סוחרים עם עצמם....?

**התייחסות לחוזר מס הכנסה 5/2016 בנושא "מיסוי נאמנויות" בפרק 13 לחוזר הודו בנאמנות עפ"י חוק מיסוי מקרקעין (מיסים ל/5)**

78. להלן ציטוטים מחוזר מ"ה 5/2016 - פרק 13:

"...משמעות הדברים היא שהקניית "זכות במקרקעין" ו"זכות באיגוד מקרקעין", כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין, מיוצר לנאמן בנאמנות מהווה אירוע מס לפי החוק (ככל שהיוצר אינו גם נהנה בנאמנות) ומחייב בדיווח למנהל מיסוי מקרקעין ובתשלום המיסים החלים, בכל סוגי הנאמנויות. לעניין זה יראו את ההקנייה של הזכות במקרקעין כאילו הועברה במישרין מהיוצר לנהנה (במועד ההקנייה) והיא תחויב במיסי מקרקעין או תופטר מהם בהתאם להוראות המיוחדות של חוק מיסוי מקרקעין. כך, אם היוצר והנהנה עונים על הגדרת "קרוב" וחלים תנאי סעיף 62 לחוק יינתן פטור ממס שבח אך יחול חיוב במס רכישה לפי תקנה 20 לתקנות מס רכישה (חיוב של שלישי ממס הרכישה החל)..."

...יובהר כי לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין לא יינתן הפטור ממס שבח וממס רכישה בגין העברת הנכס מהנאמן לנהנה אלא לגבי העברה לנהנה מסוים שלגביו נמסרה הודעה לפי סעיף 74 לחוק במועד ההקנייה ושזהותו הייתה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

ידועה כבר במועד ההקנייה. לפי זאת, אם בשלב ההקנייה לא הייתה ברורה זהותו של הנהנה יראו את ההקנייה כאילו נעשתה מהיוצר לנאמן והיא תחויב במס בהתאם וכל העברה של הנכס מהנאמן לצד ג' אחר תחויב פעם נוספת במיסי מקרקעין. באופן דומה, אם הוחלפו הנהנים בנאמנות יראו את הנהנה החדש כאילו רכש את הנכס מהנהנה הקודם ויחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין בהתאם.

מאחר ורואים את נכס המקרקעין כאילו הועבר לנהנה בנאמנות כבר בשלב ההקנייה, הרי שמכירת הנכס בידי הנאמן תחויב במס בהתאם למעמדו המיסוי של הנהנה ויחולו הוראות חוק מיסוי מקרקעין...". (ההדגשות - לא במקור).

המשיב בסיכומיו מפנה אותנו לחוזר מ"ה האמור לעיל, תוך שהוא קובע כי בהתאם לפסיקה, על בית המשפט ליתן משקל לפרשנות שנותנת הרשות המנהלתית.

עם כל הכבוד, אין לקבל עמדה זו של המשיב מהטעמים הבאים:

**ראשית**, כלל ידוע הוא שבית המשפט אינו כבול לעמדותיה הפרשניות של רשות המיסים, וכך אומר, בין היתר, בית המשפט העליון, בע"א 75/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב:

"...מכל מקום יש לזכור כי בית המשפט אינו כבול לעמדותיה הפרשניות של רשות המיסים, בין אם אלה מבוטאות בקובצי הפרשנות שהיא מפרסמת, בין אם הן מובאות במסגרתן של החלטות מיסוי או בדרכים אחרות...".

**שנית**, במידה ואכן צודקת רשות המיסים שסעיף 75(ד') לפקודה, הקובע כי הקנייה לנאמנות לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה', יוצר "הסדר שלילי" לגבי העברת נכס מקרקעין הכפוף לחוק מיסוי מקרקעין, וכי אף סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין יוצר "הסדר שלילי" לגבי נאמן שלא מצוי ברשימת החיקוקים המנויים בסעיף 3, וכי אין המדובר ב"לאקונה", לא ברור מאיין שאבה רשות המיסים את הסמכות לפירוש לפיה "יראו את ההקנייה של הזכות במקרקעין כאילו הועברה במישרין מהיוצר לנהנה במועד ההקנייה והיא תחויב במיסי מקרקעין או תופטר מהם בהתאם להוראות המיוחדות של חוק מיסוי מקרקעין". אין כל אזכור בחוק לאפשרות פרשנית זו שהרי הוראות סעיף 69 לחוק לא רלוונטיות לענייננו, היות והן דנות בנאמן שרוכש זכות במקרקעין מראש כשליח עבור נהנה מסוים וידוע ולא ביצירת נאמנות ע"י יוצר.

נראה כי רשות המיסים אימצה את המלצות "ועדת ישראלי" לגבי מיסוי הנאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין. דא עקא שהמלצות אלו לא עברו את הליכי החקיקה הנדרשים. יתרה מזו, המלצותיה של "ועדת ישראלי" לגבי חוק מיסוי מקרקעין ניתנו בהינתן כי גם לפי פקודת מס הכנסה הקנייה מהיוצר לנאמן תיחשב כמכירה ויראו את הנכסים כאילו הועברו ישירות לנהנה.

משהחליטה "ועדת קפוטא-מצא" (ומאוחר יותר גם המחוקק בתיקון 147 לפקודה), לשנות קביעה זו ולקבוע שההקנייה לא תיחשב כמכירה, הרי שגם המלצותיה של ועדת ישראלי היו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

אמורות להשתנות לגבי חוק מיסוי מקרקעין, בהתאם לעקרון שהביעה הועדה שאותו דין צריך לחול הן לעניין חלק ה' והן לעניין מיסוי מקרקעין.

נדמה שרשות המיסים "החליטה" כי לעניין חוק מיסוי מקרקעין, היא גם המחוקק לעניין מיסוי פרק הנאמנויות, ומה שנקרא בלשון העם "חקיקה באמצעות חוזר" או "חוזר חקיקתי".

יפים לענייננו דברי המלומדים עו"ד ירדנה איזקוב (סרוסי) ועו"ד מאיר מזרחי במאמרם נאמנויות: מה עם העברת נכסי מקרקעין? (פורסם בגלובס 11/8/05) ושם נאמר, בין היתר:

**"...הוראות אלו רחוקות מלהשביע את הדעת, ועשויות שלא להתאים לנושא, שכן הוראות הנאמנות בחוק מיסוי מקרקעין לא נועדו להעברת מקרקעין לנאמנות, אלא תואמות יותר ביצוע פעולות במקרקעין באמצעות שליח..... במסגרת הרפורמה לא חלות ההוראות העוסקות במיסוי נאמנויות שינויים בחוק מיסוי מקרקעין, מה שעלול להוביל לעיוותי מס שונים. נראה כי ראוי היה שהמחוקק ייתן דעתו על כך ויפעל לשינוי המצב ולהבהרת נושא העברת נכסי מקרקעין לנאמנות..."** (ההדגשות-לא במקור)

יצוין, מאז חקיקת פרק הנאמנויות בפקודה (תיקון 147) ומאז פרסום המאמר הנ"ל בשנת 2005 ועד היום עברו כ-14 שנים וטרם נתן המחוקק את דעתו בסוגיה זו.

### פירוש חוק כאשר התכליות השונות יוצרות ספק

79. לסיום, למעלה מן הצורך ולמען שלימות התמונה, מן הראוי לצטט גם את דבריו של כב' נשיא בית המשפט העליון לשעבר, כב' השופט ברק, במאמרו "פרשנות דיני מיסים":

**"ניתן לנסח את כלל היסוד בפרשנות התכליתית של דיני המס באופן הבא:**

**מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס."** (ההדגשות-לא במקור)

### דעת מלומדים

80. המלומדת ירדנה סרוסי, עו"ד, במאמרה נאמנות לפי חוק מיסוי מקרקעין ולפי פקודת מס הכנסה - נקודות למחשבה" (פורסם בחוברת מיסים פברואר 2016) בדיעה כי:

**" בהקנייה של זכות במקרקעין מיוצר לנאמן עבור נהנה בנאמנות לא יחולו הוראות פרק הנאמנויות שבפקודה אלא הוראות חוק מיסוי מקרקעין וההקנייה תחויב במיסי שבח ורכישה, או תהא פטורה ממיסים אלו, כפי שהיה אילו הזכות הועברה מהיוצר לנהנה במישרין כבר בשלב ההקנייה..."**

ומוסיפה וכותבת המלומדת עו"ד ירדנה סרוסי:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

"למרות שהגדרת "נכס" בסעיף 75ג' לפקודה כוללת 'כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין... בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל' אין להסיק מכך כי יש להחיל את הוראות הפקודה בהקנייה של זכות במקרקעין או של זכות באיגוד מקרקעין לנאמן בנאמנות. זאת משום שהוראות פרק רביעי 2 לפקודה חלות רק לעניין "חלק ה' לפקודה" ולא לעניין הוראות חוק מיסוי מקרקעין...".

ולגבי חילופי נהנים נאמר באותו מאמר:

"...חילופי נהנים בנאמנות לא מהווים אירוע מס לפי הוראות הפקודה. זאת לאור התפיסה, שתוצאת המס של הנאמנות לא מוכתבת בהכרח מזהות הנהנים. לעומת זאת, לעניין תחולת חוק מיסוי מקרקעין, יש לראות בחילופי נהנים מכירה של הזכות במקרקעין מהנהנה היוצא לנהנה הנכנס. מסקנה זו מתחייבת מהעובדה שהקניית הזכות במקרקעין לנאמנות נחשבת כמכירתה לנהנה ביום ההקנייה. מכאן, שכל שינוי בזהות הנהנים, לעומת המצב שהיה ביום הקניית הזכות לנאמנות, מהווה מכירה של הזכות בין הנהנים...".

בפועל, הדיעות המופיעות במאמר זה אומצו על ידי רשות המיסים בחוזה מס הכנסה 3/2016 מה-9/8/2916, כפי שהוזכר לעיל. יצוין, כותבת המאמר שימשה באותה עת כמנהלת משרד מיסוי מקרקעין (תל-אביב) ברשות המיסים וכיום היא משמשת כשופטת בבית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו..

81. דיעה שונה לחלוטין ניתן למצוא בספרים של המלומדים דורון לוי, עו"ד ואיתן אסנפי, עו"ד בספרם "מיסוי בינלאומי - הדין בישראל" ובעמודים 1220-1226 דנים המלומדים ביחס שבין הוראות חוק מיסוי מקרקעין להסדר המיסוי המצוי בפרק הנאמנויות שבפקודה, והם בדיעה כי "הקניית נכס מקרקעין בישראל לנאמן ב"נאמנות תושבי ישראל" וב"נאמנות יוצר תושב חוץ" איננה מכירה ואיננה פעולה באיגוד לעניין חוק מיסוי מקרקעין".

ומוסיפים וכותבים המחברים המלומדים:

"...יתרה מזו, הוראות חלק רביעי 2 לפקודה מהוות הסדר ספציפי (Lex Specialis) המתייחס למיסוי נאמנות. לפי פסיקת בית המשפט העליון,<sup>685</sup> הוראה מיוחדת גוברת על הוראה כללית.<sup>686</sup> אין ספק איפוא כי מכח היותן דין מיוחד, הוראות חלק רביעי 2 לפקודה גוברות על כל הוראת מס אחרת שניתן היה להחיל ביחס לנאמנות, ולפיכך תגברנה הוראות ההסדר הספציפי גם מקום שניתן היה להחיל את ההוראות הכלליות בחוק מיסוי מקרקעין.

מסקנת הדברים לדעתנו היא, כי ההוראה המיוחדת הקובעת כי הקניית נכס לנאמן אינה מהווה "מכירה" - הגם שמבחינת לשונה מתייחסת לחלק ה' לפקודה - גוברת על ההוראות הכלליות בחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, הקניית נכס מקרקעין, אף היא לא תיחשב "מכירה" לצורך חוק מיסוי מקרקעין.

נזכיר כי פרשנות זו משמעות רוחבית ביחס לכללי הסדר מיסוי הנאמנויות. אכן, לדעתנו, בכל מקום שבו חלק רביעי 2 מתייחס להוראות חלק ה' לפקודה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

יש לפרש את הדברים כמתייחסים גם לעניין חוק מיסוי מקרקעין) ...  
ההדגשות-לא במקור

### בשולי הדברים - "נאמנות תושבי ישראל" או "נאמנות קרובים" ?

82. המשיב מעלה, בין היתר, טענה שהמדובר בערר דנן ב"נאמנות קרובים" וההקנייה מהווה אירוע מס גם לפי פקודת מס הכנסה כאמור בסעיף 1ח'75(ו) לפקודה, כך שממילא היה על העוררים, אף בהתאם לשיטתם, לפיה הסדר הנאמנות שבפקודה חל גם על נכסי מקרקעין בישראל, לדווח במועד ההקנייה כאילו הועברו הנכסים במישרין מהיוצר לנהנית הנוכחית.

מאידך טוענים העוררים כי המדובר ב"נאמנות תושבי ישראל"/"נאמנות נהנה תושב ישראל"

טענתו של פקיד השומה מעלה מספר תהיות:

א. "נאמנות קרובים" מוגדרת כ"נאמנות נהנה תושב ישראל שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים תושבי ישראל בה מתקיימים יחסי קרבה" ... וכי "על נאמנות זו להודיע לפקיד השומה על היות הנאמנות נאמנות קרובים, בתוך 60 ימים מיום הקמתה או מיום הפיכתה לכזו". בהתאם להסכם הנאמנות מגן הנאמנות יהיה רשאי, בין יתר תפקידיו, להוסיף נהנים או למחוק נהנים. דהיינו, יתכן מצב שיהיו נהנים נוספים או יתחלפו נהנים, כך שלא כולם יהיו קרובים אחד לשני בהתאם להגדרת "קרובים" לעניין זה. גם המשיב טוען שהמדובר ב"נאמנות מסגרת", ואם כן כיצד מתיישבת טענה זו עם הטענה שהמדובר ב"נאמנות קרובים"?

ב. הנאמנות לא הודיעה לפקיד השומה על היות הנאמנות "נאמנות קרובים" כנדרש לפי סעיף 1ח'75(ד)(1) לפקודה כתנאי להיות הנאמנות "נאמנות קרובים".

ג. בכל מקרה, גם אם המדובר ב"נאמנות קרובים", הרי שצודקים העוררים בטענתם כי אירוע המס מתקיים בעת ההקנייה לנאמנות ואז נבחנים גם היחסים בין היוצר לנהנה והמיסוי מתקיים בהתאם ליחסים אלו (ובעניינינו - סב ונכדתו). משכך יש, לכל היותר, לחייב את הקניית הנכס לנאמנות במס רכישה מופחת (1/3 מהרגיל) ולהעניק פטור ממס שבח בהתאם לסעיף 62 לחוק בהיות העברה כזו בין סב לנכדתו.

נדמה כי המשיב מנסה לאחוז בחבל בשני קצותיו.

אשר על כן יש לדחות טענה זו של המשיב ולראות בנאמנות דנן כ"נאמנות תושבי ישראל"/"נאמנות נהנה תושב ישראל", כטענת העוררים.

### בשולי הדברים - "נאמנות בלתי הדירה" או "נאמנות הדירה" ?

83. על פניו המדובר במקרה דנן בנאמנות "בלתי הדירה", בעיקר היות ויוצרי הנאמנות התנתקו מהנכסים. עם זאת, עלה בליבי הרהור שמא המדובר ב"נאמנות הדירה", שכן עולה התהייה מדוע ניתנה למגן הנאמנות אפשרות להוסיף נהנים או למחוק נהנים, כאשר תפקידו של מגן הנאמנות הינו הגנה על הנאמנות ושמירה על האינטרסים של הנהנים (ראה גם הגדרת "מגן הנאמנות" שבסעיף 75 ג' לפקודה). לא ברור גם האם מר יעקב ויזניבסקי שהתמנה כמגן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

הנאמנות, הוא "קרוב" של היוצרים. במידה וכן, הרי שהמדובר כאן ב"נאמנות הדירה" היות ובאמצעות מגן הנאמנות, שהוא קרוב של היוצר, יש למעשה ליוצר היכולת לכוון את פעולות הנאמנות לגרוע או להוסיף נהנים, ואין כאן התנתקות של היוצר מנכסיו. ראה גם את ההגדרה שבסעיף 75 לפקודה לעניין "נאמנות הדירה" הקובעת, בין היתר, כי נאמנות שהנאמן בה או מגן הנאמנות הוא קרובו של היוצר תיחשב כ"נאמנות הדירה".

אם אכן המדובר ב"נאמנות הדירה", הרי שהתובנה לפיה אין לראות בהקנייה לנאמן כמכירה, רק מתחזקת, שכן כלכלית, לית מאן דפליג כי, הזכויות בנכסים כלל לא הועברו למאן דהוא, אלא נותרו בחזקתו של היוצר שבידוע "אין אדם סוחר עם עצמו".

יודגש, המחוקק לא ביצע הבחנה בין "נאמנות הדירה" ל"נאמנות בלתי הדירה" בכל הקשור להוראה הקובעת כי לא יראו בהקנייה לנאמן כמכירה.

## סיכום

84. שני סוגי נאמנויות בלבד נידונות בחוק מיסוי מקרקעין.

**האחד:** סעיף 3 לחוק, הקניית מקרקעין לנאמנים מסוימים או לאפוטרופוס מכח חיקוקי דין מסוימים המנויים בסעיף והמהווים, על פניו, רשימה סגורה.

**השני:** סעיפים 69 ו-74 לחוק - נאמן הרוכש מקרקעין מראש עבור נהנה ידוע ומזוהה כשליח.

אין בחוק מיסוי מקרקעין כל התייחסות מפורשת למיסוי הקניית נכסי מקרקעין מהיוצר לנאמן עבור נהנים מסוימים (מוגדרים ולא מוגדרים) כמתואר בפרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה.

85. ראינו לעיל שההוראה בפרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה הקובעת כי "הקנייה לנאמן ע"י יחיד שנעשתה בלא תמורה, לא תיחשב כמכירה לעניין הוראות חלק ה', אינה יוצרת "הסדר שלילי" לגבי החיוב במס שלפי חוק מיסוי מקרקעין. ראינו גם שההוראה בסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין של הקנייה לנאמן מסוים מכח חיקוקי דין מסוימים אינה יוצרת "הסדר שלילי" לגבי נאמנויות שלפי פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה.

86. משהגענו לתובנה לפיה שתיקת המחוקק בכל הקשור לחוק מיסוי מקרקעין על הקניית נכסים לנאמן, לפי פרק הנאמנויות שבפקודה אינו מהווה "הסדר שלילי" אלא "לאקונה" שעל בית המשפט להשלימה בהתאם לתכלית החקיקה, עקרונות של יצירת הרמוניה בין חוקי המס השונים והדין הכללי, ניטרליות מיסויית, השכל הישר וכיוצ"ב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

87. ראינו גם את אחת ההמלצות החשובות של "ועדת ישראלי", שעל בסיסה תוקן, בין היתר, פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה, לפיה אין מקום לקיומן של הוראות שונות המבחינות בין נכסים שהם זכויות במקרקעין שהם נשוא לחיוב לפי חוק מיסוי מקרקעין, לבין נכסים שהם נשוא לחיוב במס על פי חלק ה' לפקודה. אין כל הצדקה וכל הגיון שהעברה לנאמנות של מניות בחברה תעשיתית או נכס מקרקעין בחו"ל (הכפופים למיסוי לפי חלק ה' לפקודה) לא תיחשב כ"מכירה" ותהא פטורה ממס, ואילו העברה לנאמנות של מניות באיגוד מקרקעין או נכס מקרקעין בישראל תיחשב כ"מכירה" ותהא חייבת במס.
88. קבלת עמדת המשיב, במקרה דנן, לפיה ההקניה לנאמנות של נכסי מקרקעין בישראל תיחשב כמכירה כבר בשלב ההקניה כאילו הנאמן רכש את המקרקעין ותחויב במס שבח ומס רכישה, וביום העברת המקרקעין לנהנה יחול מס שבח ומס רכישה נוסף כמכירה מהנאמן לנהנה תביא לתשלום מס לא אמת.
89. המסקנה היא שעלינו להשלים את ה"לאקונה" שבחוק מיסוי מקרקעין לפי עקרונות המיסוי שנקבעו בפרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה ולראות את ההקנייה במקרה דנן, מהיוצר לנאמן, כאירוע שאינו נחשב כ"מכירה", הן לעניין מס השבח והן לעניין מס הרכישה, ומועד אירוע המס ידחה למועד החלוקה בפועל או במכירה.
90. האמור בחוזר מס הכנסה 5/2016 בנושא מיסוי נאמנויות ומיסוי מקרקעין אינו מחייב את בית המשפט, ונדמה כי רשות המיסים "נטלה" לידיה את הסמכות של המחוקק בנושא זה.
91. אשר על כן הייתי מציע לחברי לקבל את הערר. כמו כן הייתי מציע לחברי שלא להשית הוצאות משפטיות וכל צד יישא בהוצאותיו הוא היות והמדובר בסוגיה משפטית מורכבת ותקדימית.

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

### כבוד השופט מגן אלטוביה יו"ר הוועדה

אני מסכים לתוצאה אליה הגיע החבר רו"ח צבי פרידמן בניתוחו המקיף. אני סבור כי העברת המקרקעין במקרה זה אינה 'מכירה' כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין באשר הזכויות בנכס נותרו בידי המעבירים תוך הסבת התשואה מן המקרקעין בשלב זה לנכדה. אני מוצא להסתייג מהאמור בחוות דעתו של רו"ח פרידמן באשר לסעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין, לפי שנראה שבשלב זה ההלכה היא שמדובר ברשימה סגורה. ראוי שעניין שנדון בערר זה יוסדר בחקיקה מפורשת לרבות באשר לחובת הדיווח במקרים אילו ותוך חשיבה בדבר היות המנגנון שעשו בו שימוש העוררים כאן, פתח לתכנוני מס אגרסיביים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 17-07-49026 סמואל גליס, ציזה גליס בגין טראסט 2015 בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב 1

רו"ח מיכה לזר - חבר

אני מסכים.

סוף דבר

על דעת כל חברי הוועדה הערעור מתקבל כאשר כל צד יישא בהוצאותיו.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים  
ניתן היום, כ"א תמוז תשע"ט, 24 יולי 2019, בהעדר הצדדים.

  
מגן אלטוביה, שופט

