

לשכת רואי חשבון בישראל

Institute of Certified Public
Accountants In Israel

نقابة مدققي الحسابات في إسرائيل



מושב נאמנויות על הכוונת הגברת בחינת הנאמנויות על ידי רשות המיסים (הגיגים ומחשבות)

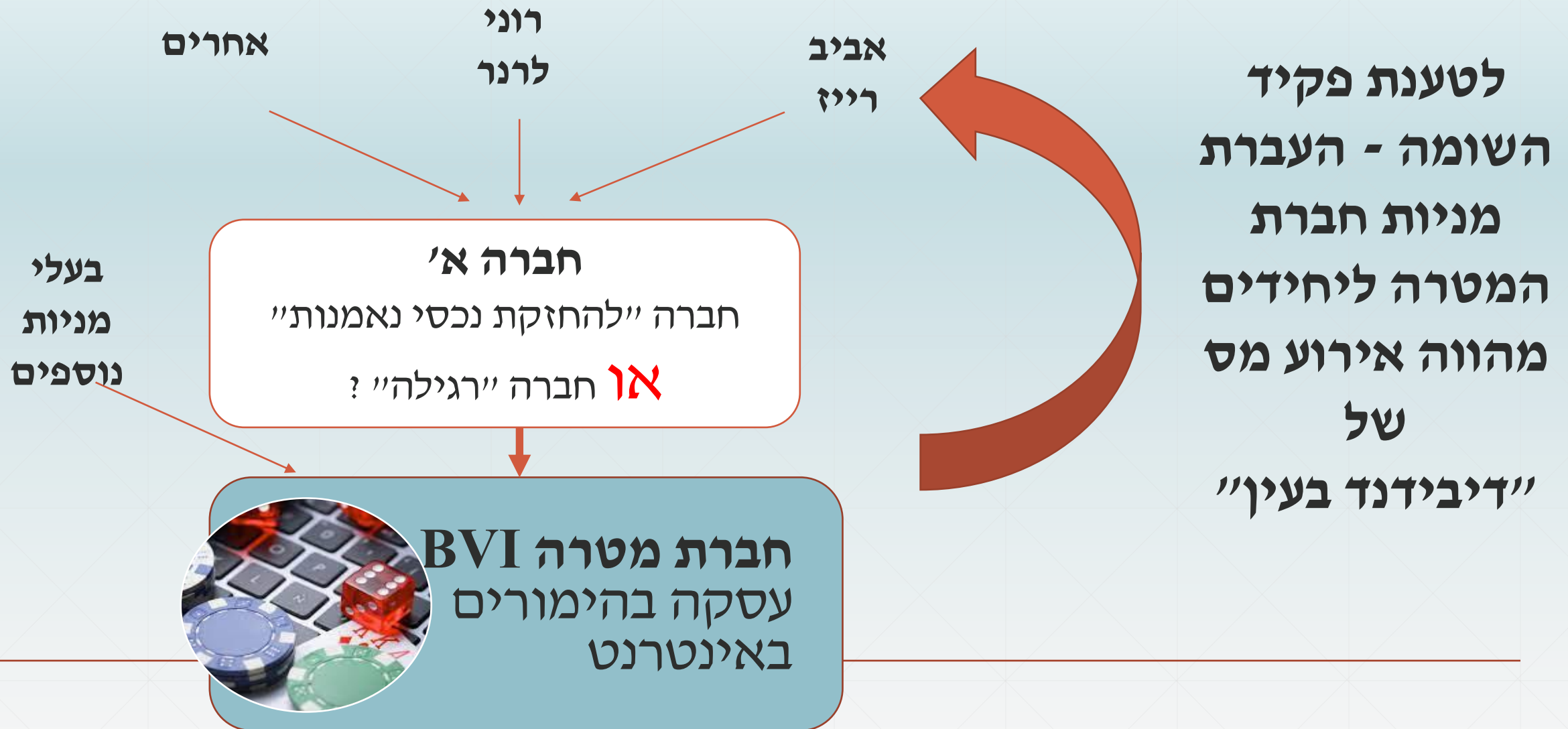
ענת ברקוביץ, רו"ח (משפטנית) שותפת מיסים ברקוביץ ושות'
לשעבר מנהלת המחלקה המקצועית – מס הכנסה ברשות המיסים



על מה נדבר..

- פס"ד אביב רייז ורוני לרנר – הוכחת קיומה של נאמנות (בערעור בעליון);
 - ועדת ערר סמואל גלייס ואחרים – פסיקה במחוזי הקניית נכס מקרקעין לנאמנות אינה חייבת במיסי מקרקעין (בערעור בעליון);
 - הפרדה רכושית באמצעות נאמנות ואפשרות להתגברות על חזקת התא המשפחתי (פסיקת בית המשפט העליון בעניין רועי בלנק ובעניין שלמי);
 - נאמנויות יוצר תושב חוץ והפרשה שהסעירה את עולם הנאמנויות;
 - העברת תיקי הנאמנויות וחלוקתם לפקידי שומה בהם מתנהלים תיקי הנהנים; הליך פתיחת תיק ברשות המיסים לנאמנות; דרישות הרשות להצהרות הון בנאמנויות;
 - פירוק נאמנויות השלכות בעיקר לגבי אלו המחזיקות מקרקעין בישראל.
-

הוכחת קיומה של "נאמנות משתמעת" IMPLIED TRUST



פס"ד רוני לרנר ע"מ 13-02-25689 - הוכחת קיומה של "נאמנות משתמעת"

פס"ד חוזר בבית המשפט המחוזי בתל אביב מפי כב' השופט מגן אלטוביה

קביעות בית המשפט -

- הוכח כי חברה א' החזיקה את מניות חברת המטרה בנאמנות עבור היחידים ולכן יש לראות בהעברת המניות אל היחידים כהעברה מהנאמן לנהנה - שאיננה בגדר אירוע מס.
- במועד הקמת החברה אומנם לא היה קיים פרק הנאמנויות בפקודה (הוכנס ב – 10/8/2003) אולם חוק הנאמנויות תשל"ט – 1979 הכיר בנאמנות.
- **נאמנות מהווה הסדר על פיו נאמן מחזיק בנכס לטובת נהנה - תהיה הגדרת ההסדר אשר תהיה..**
- הגדרת נאמנות בפקודה גם כיום רחבה וגמישה מאוד ואינה דורשת צורה או פורמט נוקשה נדרש שיקבע הסדר שבו קיים נאמן שיכול להיות גם תאגיד – ואותו נאמן מחזיק בנכס לטובת צד שלישי – הנהנה.
- בית המשפט מזכיר את ע"א 3829/91 וואלס- בו נקבע כי במקום בו **הנסיבות מלמדות על כוונת הצדדים להתקשר בחוזה נאמנות, ניתן לקבוע שמדובר בנאמנות משתמעת** –
- **IMPLIED TRUST גם בהעדר חוזה בכתב** וגם אם הנכס לא נרשם על שם הנהנה. גם אם הנאמן נרשם כבעלים - הוא בעלים פורמאלי בלבד ולא מהותי.

פס"ד רוני לרנר ע"מ 13-02-25689 - הוכחת קיומה של "נאמנות משתמעת"
פס"ד חוזר בבית המשפט המחוזי בתל אביב מפי כב' השופט מגן אלטוביה

קביעת בית המשפט לגבי **נאמנות משתמעת** -


- יש לעשות את ההבחנה בין הבעלות הפורמאלית הרשומה, לבין הבעלות שביושר, הבעלות המהותית של הנהנה.
- ההכרעה אם מתקיימים יחסי נאמנות או לאו טמונה בבחינה המהותית של היחסים ולא בבחינה הפורמאלית.
- **לא משנה אפילו האופן בו דיווח בעל המניות בדיווחו האישיים ! - להבדיל מפסיקות שנתנו על ידי בית המשפט בעבר כאן נקבע כי אפילו ההצגה בדוחות הכספיים/הצהרות הון פחות רלבנטית.**



מסקנות והגיגים לאור פס"ד רוני לרנר ואביב רייז

"הנאמנות משתמעת"

- עדיפה וקיימת חשיבות לקיומה של מסגרת משפטית תומכת ותיעוד בזמן אמת של מסכת העובדות - לעגן את היחסים במערכת הסכמית נכונה ובהתנהגות של הצדדים בפועל בצורה קוהרנטית.
- יש לבחון האם ההחזקה בנאמנות והאם יש להגיש דיווח הצהרה על קיומה של נאמנות.
- יש לבחון הגשת דיווח על החזקה בחברה זרה (טופס 150) – אם אכן נדרש והאופן הנדרש.
- פרשנות תכליתית לעומת פרשנות דווקנית מילולית - עסקה יש למסות לפי תוכנה הכלכלי ומהותה ולא לפי הגדרות או כותרות שהגדירו הצדדים.
- עקרון המימוש.
- לגיטימיות תכנון המס



ההליך לא הסתיים עדיין אבל
ביהמ"ש הטיל כבר על הרשות
הוצאות בסך של כחצי מיליון ₪
מכספי משלם המיסים

ו"ע 17-07-49026 סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

האם הקניה של נכסי מקרקעין בישראל לנאמנויות לפי פרק הנאמנויות בפקודת מס הכנסה תחשב "מכירה" לצורך חוק מיסוי מקרקעין ?



ו"ע סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - המשך

תושבי קנדה החזיקו 4 נכסי מקרקעין בישראל 2 דירות בתל אביב נכס באשדוד ונכס בבית שמש ורצו להעבירם לנכדתם.

הם העבירו את הדירות ללא תמורה לחברה ישראלית חדשה שהוגדרה כ"חברה להחזקת נכסי נאמנות" שתחזיק בדירות בנאמנות עבור הנהנית (שלא ידעה על הנאמנות)- בהתאם לפרק רביעי 2 - נאמנויות בפקודת מס הכנסה.

הנכדה נרשמה כנהנית יחידה בנאמנות.

לא נתנו לנכדה זכויות בנכסי המקרקעין, היא איננה זכאית למכור אותם ואיננה זכאית לקבלת פירותיהם.

הסכם הנאמנות קבע תנאים ובין השאר –

✓ שהנכסים מתנתקים מהיוצרים ;

✓ הנאמן יפעל לפי הקבוע בכתב הנאמנות ויחלק כספים ונכסים לנכדה הנהנית לפי שיקול דעתו ובכפוף להנחיות בכתב הנאמנות.

✓ נקבע "מגן" לנאמנות Protector - שתפקידו לפקח על פעילות הנאמן ובסמכותו גם להחליף/להוסיף נאמן ו/או נהנים.

החברה להחזקת נכסי נאמנות והנאמנות פתחו תיק בפקיד השומה והגישו דיווחים.

הנאמנות דיווחה על העברת נכסי המקרקעין אליה ללא תמורה וכהעברה פטורה ממס לפי פרק הנאמנויות בפקודה ובהעדר סעיף פטור מתאים בפרק נטען לפטור לפי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין.

ו"ע סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - המשך

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב קבע, כי הוראות פרק הנאמנויות בפקודת מס הכנסה אינן חלות לעניין מקרקעין וגם אין סעיף פטור בחוק מיסוי מקרקעין



ההעברה לנאמנות חייבת במיסי שבח ורכישה
ואם תתבצע מכירת מקרקעין בעתיד מנאמנות לנהנים
יחולו מס שבח ומס רכישה נוסף

ו"ע סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - המשך

סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין קובע –

"הקניית זכות למכירה, אפוטרופוס וכו'

הקניית זכות במקרקעין או זכות באיגוד לנאמן, לאפוטרופוס, למפרק או לכונס נכסים מכוח פקודת פשיטת הרגל, פקודת החברות, פקודת האגודות השיתופיות, **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."

ו"ע סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - המשך

ביוני 2019 ניתן פס"ד ע"י וועדת הערר שדנה בהרחבה בקשר בין חוק מיסוי מקרקעין לפרק רביעי 2 - נאמנויות בפקודת מס הכנסה –

סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין מתייחס לכאורה רק לשני סוגי נאמנים –

1. נאמן מכוח הוראות חוק כמו מפרק; אפוטרופוס וכו'.

2. שליח ESCROW - נאמן שפועל בשם נהנה ידוע מראש בעת הרכישה של נכס.

סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין אינה מהווה הסדר שלילי, כלומר **אין מדובר במקרה בו המחוקק לא התכוון לפטור הקניית נכסי מקרקעין בישראל לנאמנות מסוג Trust,**

אלא שקיימת לקונה היות וחוק מיסוי מקרקעין חוקק בשנות השישים של המאה שעברה, יותר מ-40 שנים טרם נחקק פרק הנאמנויות שבפקודת מס הכנסה - ואין בחוק מיסוי מקרקעין התייחסות לנאמנות Trust.

ו"ע סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - המשך

יו"ר הוועדה השופט מגן אלטוביה וחברי הוועדה רו"ח צבי פרידמן, רו"ח מיכה לזר קבעו פה אחד כי –

הקניית נכס מקרקעין ללא תמורה לנאמן בנאמנות מסוג TRUST אינה בגדר "מכירה", הן לעניין מס השבח והן לעניין מס הרכישה

ומועד אירוע המס יידחה למועד החלוקה בפועל או במכירת הנכס מהנאמנות.

האמור בחוזר מס הכנסה 5/2016 המבטא את עמדת רשות המיסים אינו מחייב את בית המשפט וכי "נדמה כי הרשות 'נטלה' לידיה את הסמכות של המחוקק בנושא זה".

מיסוי העברת מקרקעין לנאמנות תביא למיסוי שאינו "מס אמת".

אין הגיון שהעברת נכס מקרקעין בחו"ל לנאמנות לא תחשב כמכירה ואילו העברת נכס מקרקעין בישראל תחשב כמכירה.

ו"ע סמואל גלייס ואחרים נגד מנהל מיסוי מקרקעין ת"א - המשך

מדובר פסיקה תקדימית בסוגיה עקרונית בה בית המשפט קובע למעשה שניתן להקים נאמנות, להעביר להחזקתה וניהולה נכסי נדל"ן בישראל - מבלי שהעברה לנאמנות תיחשב לאירוע החייב במס שבח או מס רכישה.

פותח פתח **לתכנוני מס לגיטימיים**, במסגרתם בעלי נכסים יוכלו לנצל את כלי הנאמנות ולהעביר גם נכסי מקרקעין בישראל ליורשיהם בעודם בחיים על-מנת לחסוך עשרות ומאות אלפי שקלים.

בנאמנות ניתן לשנות נהנים בכפוף כמובן לכתב הנאמנות ולהחלטת הנאמן.

פוטר בעיות העברה בירושה מבלי להעביר לבני הזוג של היורשים.

מה לגבי נאמנויות בהן מלכתחילה נרכשו נכסי מקרקעין באמצעות נאמנות TRUST בהן היוצר קבע כי הנהנים יהיו כלל צאצאיו לדורותיהם לרבות נאמנויות שהוקמו עוד טרם חקיקת פרק הנאמנויות בפקודת מס הכנסה.

מתי נכיר בהפרדה רכושית בין בני זוג ? ומה עם נאמנויות ..

נושא ההפרדה הרכושית זכה לפסיקה בשנים האחרונות בעיקר בנוגע לפטור במכירת דירת מגורים מזכה – ואיך לספור את הדירות שבידי בני זוג כשמתקיימת ביניהם הפרדה רכושית באמצעות הסכם ממון.

בית המשפט העליון בעניין יגאל שלמי ע"א (3178/12) ובעניין רועי בלנק (ע"א 4298/18 + ע"א 1886/19) קבע בתמצית –

➤ **עקרון התא המשפחתי יוצר פיקציה לצורכי מס, ולאור הפסיקה והספרות, אין לפרש פיקציה זו באופן דווקני**

➤ **הסכם ממון בר תוקף הקובע זכויות קנייניות בנכס צריך לקבל עדיפות ברור, ורק במקרים חריגים בהם עולה תמונה של הסכם מלאכותי/פיקטיבי יסטו מהקבוע בהסכם הממון. כלומר ניתן לראות בתא המשפחתי כחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה, כאשר נטל ההוכחה על הזוג.**

מתי נכיר בהפרדה רכושית בין בני זוג ? ומה עם נאמנויות ..

■ כלל, נקבעו בפסיקה במסמ"ק שני תנאים מצטברים שצריכים להתקיים על מנת להוכיח הפרדה רכושית:

1. קיום הסכם ממון היוצר הפרדה רכושית בין בני הזוג;

2. קיום הפרדה רכושית בפועל בין בני הזוג לפי מבחנים נסיבתיים: חשבון/נות בנק נפרדים, מימון בנפרד של הנכס הנרכש וכו'.

■ פסק דין בלנק הרחיב את הלכת שלמי, בכך שניתן לטעון

הפרדה רכושית לא רק לגבי מקרקעין שנרכשו קודם

לנישואים, אלא גם לגבי מקרקעין שנרכשו לאחר הנישואים.

מתי נכיר בהפרדה רכושית בין בני זוג ? ומה עם נאמנויות ..

הפרדה רכושית במס הכנסה -

- סעיפים 65 ו - 66 לפקודה הקובעים את ההוראות לחישוב מאוחד לגבי רכוש של בני הזוג - **הוראות ארכאיות.**
- ניתן לעבור מחישוב מאוחד לחישוב נפרד רק לגבי רכוש שהיה בבעלות בן הזוג שנה קודם לנישואים, ולגבי רכוש שהתקבל בירושה.
- **בפקודה אין התייחסות לבני זוג שמקיימים הפרדה רכושית !.**
- לאור הפסיקה במיסוי מקרקעין - האם ניתן ליישם את מנגנון ההפרדה הרכושית לגבי רווחי הון ממכירת נכסים שאינם מקרקעין ? - האם ניתן לפצל את רווח ההון בין בני הזוג ? ומה לגבי הכנסה מהשכרת דירות מגורים ?

אולי בשלב הראשון ניתן להעביר הנכסים לנאמנויות בהן נהנה אחד מבני הזוג ובכך לקבוע במשנה תוקף את ההפרדה הרכושית.

נאמנות יוצר תושב חוץ פרשת האחים דיין

החשד שחושף: כמה קל למכור לרשות המסים נאמנות פיקטיבית

השימוש בנאמנויות זרות איפשר לישראלים שהחזיקו הון בלתי מזווח לחשוף אותו תמורת תשלום מס זעום ■ איך אפשר לנצל לרעה את השיטה, וכיצד עורכי דין ורואי חשבון יכולים לזכות בשכר טרחה שמ?

12 שמו | קריאת זן | שמו | 07.04.2021



חשד: האחים אמיר ואיציק דיין הלבינו כמעט מיליארד שקל באמצעות רשות המסים

האחים, בניו למשפחה שהפכה בשנים האחרונות לאחת העשירות בישראל, חשודים בהעלמת הכנסות בשיעור עצום ■ עורכי דינם: "לא נפל כל דופי בהתנהלותם"

97 שמו | קריאת זן | שמו | 13:00 17.12.20

צמד אנשי העסקים שנעצרו בתחילת נובמבר ונחקרו על ידי רשות המסים בחשד להעלמת הכנסות של מאות מיליוני שקלים הם האחים אמיר ואיציק דיין - כך הותר לפרסום היום (חמישי).

האחים דיין הם בניו למשפחה בת 12 ילדים, שגדלו בדירה קטנה בשכונת התקווה, ונהפכה בשנים האחרונות לאחת מהמשפחות העשירות בישראל. חלק ניכר מנכסיה הוא אחזקות נדל"ן בחו"ל. שווי הנכסים של המשפחה מוערך בכמה מיליארדי דולרים. החשד הנחקר בתיק נוגע לדרך ההתעשרות המהירה של המשפחה, ולכשרות מקורות

105 תגובות | 13:00 17 בדצמבר 2020



גור מנדין

התראות במייל

פורסם ב-17.12.20

מהאחים דיין ועד קובי מימון: סכסוכי המשפחה שהופכים לחקירות מס

במסגרת סכסוכי משפחה רבים נחשפים הקרביים הכלכליים של הצדדים לסכסוך, ולעתים הם מתגללים מבחינה לענייני משפחה למסדרונות רשות המסים - מה קורה כשהעלמות מס סודיות עולות על הרדאר?

07.04.2021 אלה דני-וינריב

"הגרושה המזמרת", הקשיש החשוד כ"קוף" והנחת הסלב לאחים דיין

השופטת שמיירה לאסור את פרסום שמם וגרושת האח שעמה מתנהל סכסוך גירושין מככות בפרשת החשד להעלמת המס של האחים דיין.

החוקרים חושדים שעלו על נאמנות פיקטיבית, בעוד האחים טוענים שהדבר צריך להיבחן במישור האזרחי

עמיר קורץ 20.12.20 08:10

תגיות: איציק דיין, אמיר דיין, העלמת הכנסות

בכירי המשק החשודים בעבירות מס: יזמי הנדל"ן אמיר ואיציק דיין

שמם של האחים פורסם עם הסרת צו איסור הפרסום בפרשה, בה הם חשודים בהעלמת מס בהיקף מאות מיליוני שקלים. על פי החשד, השניים הציגו מצג שווא לפיו נכסיהם מוחזקים בנאמנות ע"י חמו לשעבר של איציק, כדי להתחמק מתשלום מס.

"מעולם לא דבק בהם כל רבב", טענו סנגוריהם

רשות המסים, עבירות מס

סוניה גורודיסקי

יום חמישי, 17 בדצמבר 2020, 13:00

105 תגובות



האחים אמיר ואיציק דיין, בעלי חברות נדל"ן, הם שני בכירי המשק החשודים בעבירות מס בהיקף של מאות מיליוני שקלים - כך הותר היום לפרסום. השניים נעצרו בחודש שעבר על ידי רשות המסים, בחשד להעלמת מסים באמצעות הצגת מצגי שווא על ידי יצירת נאמנות פיקטיביות, ומיוחסים להם חשדות של עבירות מס הכנסה בהיקפי ענק.

מחקירת רשות המסים עולה כי האחים הציגו מצג שווא לפיו נכסיהם הרבים, בשווי מאות מיליוני שקלים, מוחזקים בנאמנות על ידי תושב צרפת כבן 90 - חמו לשעבר של איציק - כדי להתחמק מתשלומי מס בישראל. לפי הרשות, בפני בית המשפט הוצג תמלול שיחה של החוקרים עם החם לשעבר, שחזק את החשדות נגד השניים. החקירה נמשכת, ובמהלכה נחקרו חשודים נוספים.

שותף בכיר במשרד עו"ד עמית פולק מטלון נעצר ושוחרר בערבות במסגרת פרשת האחים דיין

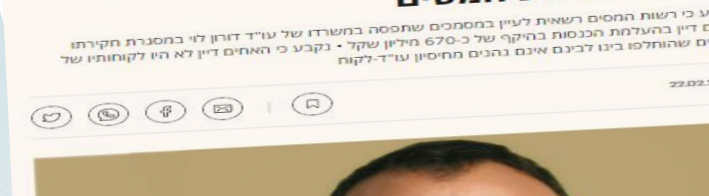
הותר לפרסום כי עו"ד דורון לוי, שותף בכיר במשרד עורכי דין מתל אביב נחשד כי סייע לאחים דיין להציג מצגי שווא ולהתחמק מתשלום מסים בסך של למעלה מ-180 מיליון יורו. עו"ד לוי, "כיום, בחלוף 45 יום מתחילת החקירה, גם החוקרים מבינים שלא הייתה לי מעורבות כלשהי בהסכם השומה שנחתם עם הנאמנות או במצגים שנמסרו במסגרתו"

זרי מילמן 27.12.20 14:38

תגיות: זורן לוי, האחים דיין, עמית פולק מטלון

לפרסום כי עו"ד דורון לוי, שותף בכיר במשרד עמית פולק מטלון מתל-אביב והיה שוחרר בערבות במסגרת פרשת האחים דיין, בחשד כי סייע להציג מצג שווא מתשלום מסים בסך של למעלה מ-180 מיליון יורו.

חיסיון עו"ד-לקוח לא יגן על האחים דיין ועו"ד מפני רשות המסים



האחים איציק ואמיר דיין נעצרו בחשד להעלמת הכנסות במאות מיליוני שקלים

האחים נעצרו בתחילת נובמבר ליומיים על ידי רשות המסים, המנהלת מזה תקופה חקירה סמויה בארץ ובחו"ל. הם חשודים שהציגו מצג שווא לפיו נכסים בגובה מאות מיליוני שקלים מוחזקים בנאמנות על ידי תושב צרפת קשיש, אשר מתכחש לכך בתוקף, במטרה לחמוק מתשלומי מסים בישראל בסכום של עשרות מיליוני שקלים. האחים דיין טוענים כי מדובר בסכסוך אזרחי מול רשויות המס והחקירה נולדה בעקבות סכסוך גירושין

עמרי מילמן ועמיר קורץ 17.12.20 13:00

תגיות: אמיר דיין, איציק דיין, הסתרת מאות מיליוני שקלים

האחים אמיר ואיציק דיין, שניים מעשירי המשק, המשתדלים לרוב להישאר מתחת לרדאר, חשודים בהעלמת מס של עשרות מיליוני שקלים וכן שרמו את רשות המסים והסתירו ממנה הכנסות של מאות מיליוני שקלים. כך הותר היום לפרסום.

הטיפול בנאמנויות במס הכנסה

תיקי הנאמנויות הועברו בשנת 2020 מפקידי שומה תל אביב 1 ו - 3 בהם רוכזו לפקידי השומה בכל הארץ לפי תיק היוצר ואם ליוצר אין תיק לפי תיקי הנהנים.

פתיחת תיק לנאמנות כיום מתבצעת על ידי מחלקת שירות הלקוחות ברשות יש לשלוח לאימייל – Reshet@taxes.gov.il

הפתיחה והפניית התיק לפקיד השומה השונים מתבצעת על ידי עובדי המחלקה המטפלים בנושא - מזל גולן; שמואל אזרזר וחיים אוקנין.

152

פתיחת תיק לנאמנות במס הכנסה
לפי סעיף 135 לפקודת מס הכנסה


לכבוד
פקיד שומה _____

א. פרטי הנאמנות
מספר ישות הנאמנות

תאריך יצירת הנאמנות	שם הנאמנות
/ /	

סוג הנאמנות

תושבי ישראל נהנה תושב ישראל נאמנות קרובים נהנה תושב חוץ תושבי חוץ

לפי צוואה: שבה נהנה תושב ישראל אחד לפחות שבה אין נהנים תושבי ישראל תאריך פטירת היוצר

תיאור הפעילות

תודה על השתתפות

שלכם בנאמנות,

ענת ברקוביץ, רו"ח (משפטנית)

נייד – 0545341239

אימייל – anat@berkcpa.co.il

Anat Berkowitz C.P.A (Israel) - Berkowitz & Co.

40 Tuval St, Ramat – Gan, Israel. Postcode 5251108

Phone: (972)-(3)-7512129

Fax: (972)-(3)-7511466

