

תאריך: 27 בנובמבר 2006
סימוכין: 814346

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 24.2006

א.ג.נ.,

הנדון: תכנוני מס החייבים בדיווח לרשויות המס

כללי

ביום 27 לנובמבר 2006 אישרה ועדת הכספים של הכנסת את תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז – 2006 ותקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז – 2006 (טרם פורסם ברשומות).

לידתן של התקנות הללו, בתיקון מספר 147 לפקודת מס הכנסה (שנחקק בעקבות דוח קפוטא-מצא), שבו הוסף לפקודת מס הכנסה סעיף 131(ז), הקובע כי שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע פעולות שהן תכנון מס החייב בדיווח, את אופן הדיווח ואת היקפו.

סעיף דומה – סעיף 67(ה) הוסף גם בחוק מס ערך מוסף.

אי דיווח על תכנון מס הנכלל ברשימה ייחשב כעבירה על פי סעיף 216(8) לפקודה.

במקרים בהם תחול תוספת מס בעקבות ביקורת שומה, כתוצאה מהפחתת מס שנבעה מתכנון מס המנוי ברשימה, ונקבע לגביו בשומה סופית כי הוא בגדר עסקה מלאכותית, יוטלו על הנישום קנסות גירעון מיוחדים בשיעור של 30% מגובה המס שנחסך, בנוסף לתשלום המס שבו יחויב הנישום.

עיקרי הפעולות עליהן יש לדווח לפי תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז – 2006 הן:

- תשלום מאדם לקרובו בסכום כולל של 2 מיליון ש"ח לפחות בשנת המס בשל ניהול כהגדרתו בתקנות, אם בעקבות התשלום פחת סכום המס שהיה משתלם על התשלום אלמלא הועבר, כיוון שמתקיים אחד מאלה (להלן: "מצבי מס מופחת"): (א) לקרוב הפסד הניתן לקיזוז; (ב) שיעורי המס החלים על הקרוב נמוכים משיעורי המס החלים על מעביר הסכום; (ג) ההכנסה בידי הקרוב פטורה ממש; (ד) ההכנסה בידי הקרוב איננה חייבת במס בישראל; (ה) התשלום אינו מהווה הכנסה בידי הקרוב;

- מכירת נכס לקרוב שבה נוצר הפסד של 2 מיליון ש"ח לפחות, שקוּוּזו כולו או חלקו בשנת המכירה או בתוך שנתיים שלאחר תום שנת המכירה.

- מכירת נכס לאחר, אם הנכס הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מקרוב והמוכר מכר את הנכס בתוך שלוש שנים מיום שהגיע לידי ונוצר לו בעקבות המכירה הפסד בסכום של 2 מיליון ש"ח לפחות, הניתן לקיזוז, בין אם קוזז ההפסד ובין אם לאו.
 - מכירת נכס לאחר, אם הנכס הגיע לידי המוכר במכירה פטורה ממס מקרוב והמוכר מכר את הנכס בתוך שלוש שנים מיום שהגיע לידי, וכנגד הרווח שנוצר לו בעקבות המכירה קיזוז הפסד קודם שהיה לו בסכום של 2 מיליון ש"ח לפחות.
 - מחילת חוב לקרוב, על ידי חבר בני אדם, בסכום של 1 מיליון ש"ח לפחות, ובשל המחילה פחת סכום המס שהיה משתלם על סכום המחילה, היות ולקרוב היו "מצבי מס מופחת".
 - פירעון חוב של יחיד בעל מניות מהותי בחבר בני אדם לחבר בסכום של 1 מיליון ש"ח לפחות ברבעון האחרון של שנת המס ובלבד שברבעון הראשון של שנת המס העוקבת גדל סכום החוב של בעל המניות המהותי בחבר, בשיעור שלא יפחת מ- 25% מסכום החוב שנפרע על ידיו.
 - רכישת אמצעי שליטה בחבר בני אדם, אם לרוכש הומחתה זכות של אחר כלפי אותו חבר בני אדם וההתחייבויות של חבר בני אדם לאחר שולמה על ידי רוכש אמצעי השליטה או על ידי מוכר אמצעי השליטה ולחבר בני האדם נוצר חוב כלפי רוכש אמצעי השליטה, הנובע מהזכות שהומחתה, בסכום העולה על הסכום ששולם על ידי מוכר אמצעי השליטה או רוכש אמצעי השליטה, לפי העניין.
 - רכישת אמצעי שליטה בשיעור של 50% או יותר בחבר בני אדם שיש לו הפסד של 3 מיליון ש"ח לפחות.
 - רכישה או החזקה של 25% לפחות מחבר בני אדם תושב חוץ כשיעור המס החל במדינה שבה הוא תושב, נמוך מ- 20%, וקבלת תקבולים מאותו חבר בני אדם.
 - רכישה של 25% לפחות מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב מדינה שלישראל יש עמה אמנה למניעת כפל מיסים אם מרבית שווי נכסיו של אותו חבר בני אדם הם נכסים בישראל, או החזקה בחבר בני אדם כאמור וקבלת תקבולים מאותו חבר בני אדם.
 - תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על ידי החברה המשפחתית כהוצאה בשנת המס, ויצר לנישום המייצג הפסד בסכום שלא פחת מ- 500,000 ש"ח.
- לעניין פעולות במקרקעין, נקבע, כי יראו כפעולות במקרקעין החייבות בדיווח, התקשרות עם בעלים של מקרקעין למתן שירותי בניה עליהם או למתן שירותי מימון לבניה כאמור, כשהתמורה מחושבת לפי התמורה ממכירת המקרקעין וכן התקשרות עם בעלים של מקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן (להלן – התקשרות לבניה מאורגנת).
- בתקנות נקבע אופן הדיווח באמצעות פירוט בדוח לפי סעיף 131 לפקודה (הדוח השנתי) וכן נקבע כי אין צורך לדווח על פעולה שניתנה לגביה לנישום החלטת מיסוי (Pre-rulling).

התקנות יחולו על פעולה שתבוצע בשנת המס 2007 ואילך.

עיקרי הפעולות עליהן יש לדווח לפי תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז – 2006
הו:

- התקשרות לבניה מאורגנת (ראה לעיל).
- החזקה, במישרין או בעקיפין, של מוסד כספי או מלכ"ר, באחד או יותר מאמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות.

נקבע כי הדיווח יהיה במועד הדיווח התקופתי. לא קיימת חובת דיווח לגבי פעולה שניתנה לגביה החלטת מיסוי וניתנה למנהל רשות המסים הסמכות לאפשר דיווח כאמור שאינו במועד הראשון שיש להגיש בו דיווח לאחר ביצוע הפעולה.

התקנות יחולו על פעולה שתבוצע בשנת המס 2007 ואילך.

להבהרות והסברים נוספים ניתן לפנות ל :

רו"ח דני גבאי טל' 6085532 – 03 דו"אל: dgabbay@deloitte.co.il

רו"ח, עו"ד יצחק פוגל טל' 6085537 – 03 דו"אל: yfogel@deloitte.co.il

אין להזקק לתוכן חוזר זה מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור ושות'
רואי חשבון