

מילכוד 150

טופס 150 החדש מהווה דוגמא מובהקת לחופש המוגזם שנכללה רשות המיסים לעצמה ביצירת ספסים. במקרה הזה, כל משקיע הופך לעבריין בפוטנציה בשל הדרישות הבלתי אפשריות המוצבות בפניו > נדב שגיא, רוזי פקירו



החזקה בחברות זרות בעקיפין, ומשמעותו היא הכשלת ציבור הנישומים והמייצגים. רשות המיסים, ככל גוף אכיפה, מעוניינת להרחיב את חביות הדיווח בכדי לבצע את עבודתה, ומכאן נובעת עריכת טופס 150 במתכונתו החדשה. שיטת המשטר בישראל מושתתת על בלמים ואיזונים, ועל כן נקבעו בחקיקה מגב" לות לכוחה של הרשות המבצעת, בין השאר במסגרת חוק יסוד הממשלה. שר האוצר חרג מסמכותו בעת שהאציל את מלוא הסמ" כויות לעריכת טפסי הדיווח למנהל רשות המיסים, בניגוד מפורש לסעיף 33(ב) לחוק יסוד: הממשלה. לכן, כלל הטפסים של דוחות המס ונספחיהם, לרבות טופס 150, נערכים למיטב הבנתנו תוך חריגה מסמכות ולכן דינם בטלות.

לטעמנו, טופס 150 החדש ממחיש את תכלית האיסור על האצלת מלוא הסמכויות לעריכת טפסי הדיווח לידי רשות המיסים, שכן הוא מכשיל את הנישומים והמייצגים

במאי 2012 עלתה לאתר רשות המיסים הודעה קצרה, לפיה עודכן טופס 150 "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ". ההודעה מפנה לקישור לטופס ואינה מלווה בדברי הסבר על מהות השינוי. הטופס שונה באופן דרמטי. להבדיל מהטופס הישן, שכותרתו היתה "הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ", שונתה הכותרת ל"הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ במישרין או בעקיפין". למעשה נוספה לטופס החדש דרישה מרחיבה עד בלתי אפשרית, לדיווח על החזקה בעקיפין בחברות זרות לרבות בשיי עורים נמוכים ביותר וללא מגבלות לגבי מיקום החברה בשרשרת החזקות. כפי שנראה להלן, הטופס החדש מציב דרישות בלתי אפשריות לקיום בדבר הדיווח על

ומהווה גזירה שהציבור אינו יכול לעמוד בה. כמפורט להלן, הטופס במתכונתו החדשה הופך כל בעל מניות בחברה זרה או בחברה ישראלית, לרבות כל משקיע בבורסה, לעב" ריין בפוטנציה.

הבעיה העיקרית: אי הגדרת "שליטה בעקיפין"

בטופס לא נקבע רף לשיעור הזכויות בהח" זקה בעקיפין אשר יחייב דיווח, כך שלכאורה החזקה בעקיפין של אחוזים מזעריים בחברה זרה מחייבת דיווח בטופס החדש. בנוסף, לא

עו"ד ורו"ח נדב שגיא, עו"ד ורו"ח רוזי פקירו, משרד שגיא ושות'

רשויות המיסים אודות החזקות של תושבי ישראל בחברות בחו"ל, הוספו לטופס 150 החדש שורות דיווח הכוללות ניתוחים ושאלות פרשניות סבוכות, כולל דרישה לדיווח על מעמדם המשפטי של צדדי ג'. כך נוספה דרישה לדיווח על מדינת התושבות של החברה הזרה (בנוסף לדרישה לדיווח על מדינת התאגדות החברה הזרה), ונוספה דרישה לדיווח על נושאי משרה/חברי דירקטוריון אשר הם תושבי ישראל.

דרישות הדיווח המפורטות לעיל כוללות ניתוח משפטי של מקום תושבותם של צדדי ג'. דרישה זו לא רק שהיא מורכבת אלא שהיא בלתי אפשרית ליישום, שכן לצורך הכרעה בדבר תושבות של יחידים ואף של חברות, נדרש ניתוח משפטי מעמיק אשר אינו ישים ואינו נגיש כאשר מדובר בצד ג' או בחברה שאינה בשליטתו המוחלטת של היחיד, קל וחומר כאשר מדובר בהחזקה בעקיפין בחברות שונות.

כמו כן, מנסה רשות המיסים "להכריח" את הנישומים לתת הצהרות לגבי מונחים ושורה של נושאים, אשר פרשנותם לכש-עצמה שנויה במחלוקת. כך לדוגמה כולל הטופס החדש את הדרישות הבאות:

< יש לציין האם רוב הכנסותיה של החברה הזרה הן פסיביות. כמו כן מודגש, כי

התשס"ז-2006, שכן שם יש שתי חלופות מצומצמות בהרבה לדיווח על חברות זרות. ראשית קובעות תקנות הדיווח רף מינימלי של 25% החזקה באמצעי השליטה בחברות הזרות. שנית, הן קובעות רשימה מצומצמת של סוגי חברות החייבות בדיווח, כגון חברות אשר התאגדו במקלטי מס או חברות המחזיקות בזכויות למקרקעין בישראל.

לשם חידוד המכשלה אשר מציב הטופס החדש, ניתן את הדוגמה הבאה. לפי הטופס החדש, בעל מניות אשר השקיע בשבירי אחוז בבורסה בחברות נסחרות דוגמת טבע, המחזיקות בסוכים, חייב לציין את ההחזקה בעקיפין של כל החברות המוחזקות בידי החברות ולציין את מקום התושבות של החברה ושל נושאי המשרה שלה בכל אחת מהן. האבסורד מחמיר כאשר מדובר בהשקעה בחברות פרטיות תושבות ישראל או זרות, אשר דוחותיהן לא חשופים לכל המשקיעים, ועל אחת כמה וכמה שלא ניתן לדעת מהו מקום התושבות של כל אחד מנושאי המשרה בהן.

הדרישות החדשות בטופס

על מנת לעבות את המידע הקיים בידי

נקבעה המגבלה לרמת ההחזקה בעקיפין, כך שלכאורה אף החזקות בעקיפין של חברות נינות וחברות נוספות בשרשרור ללא סוף מחייבת מילוי הטופס.

כמו כן, אף אם ההחזקה בעקיפין היא באמצעות ישות תושבת ישראל – מתחייב הדיווח. לכן לכאורה כל בעל מניות לרבות מי שרכש מניות בחברה הנסחרת בבורסה בישראל ואשר מחזיקה בחברות זרות יהיה חייב במילוי הטופס. ועוד: הטופס לא רק שאינו ממעט החזקה בחברות זרות נסחרות (אגב, כך גם הטופס הישן), אלא קובע במפורש שכל מי שהשקיע בחברות זרות, חייב לציין בטופס האם הן נסחרות או לא.

למעשה, הטופס מציב דרישה רחבה יותר אף מהדרישה המנויה בתקנות 9-10 לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח),

בניגוד לאמור בסעיף 33 (ב)

לחוק יסוד הממשלה,

האציל שר האוצר את מלוא

סמכותו להתקין תקנות,

מאחר שתקנות מס הכנסה

(טופס דין וחשבון) העבירו

במלואן למנהל רשות המיסים

את סמכות שר האוצר לקבוע

את הטפסים. בכך "עקפה"

רשות המיסים את תהליך

הבקרה של המחוקק

על עריכת טפסים



לצורך חישוב ההכנסות הפסיביות יש לכלול גם הכנסה מהמקורות לעיל המגיעה לכדי עסק.

נוספה דרישה לדיווח על הכנסות פטורות והכנסות מחוץ לבסיס המס של המדינה הזרה.

נדרש דיווח בדבר סיווג החברה לצורכי מס במדינת התושבות, האם החברה שקופה לצורכי מס או לא.

יש לדווח האם החברה עוסקת במשלח יד מיוחד (כהגדרתו בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003), וזאת להבדיל מדרישת הדיווח הלגיטימית בדבר היותה של החברה חברת משלח יד זרה.

כאמור, לטופס לא נוספו דברי הסבר מפורטים, דבר המגביר עוד יותר את חוסר הודאות שנוצר מהדרישות בטופס.

לאור האמור לעיל עולה תחושה, לפיה רשות המיסים הרחיבה באופן חד-צדדי ובלתי ישים את דרישות הדיווח. מן הראוי, כי לכוחה של רשות המיסים לקבוע דרישות דיווח יהיו מגבלות ובקורות.

חוסר חוקיות הטופס

כפי שנפרט להלן, פרסומו של טופס 150 החדש מהווה דבר חקיקה ממין תקנה. המחוקק קבע מנגנון ברור של בקרה על סמכות הרשות המבצעת לערוך טפסי דיווח. לצערנו, בפועל קיימת התעלמות של שר האוצר ורשות המיסים מדרישות החוק בבואם לנסח תקנות מסוג טפסי דיווח.

הפסיקה קובעת כי כותרתו של מסמך אינה קובעת את מהותו אלא מאפייניו. על כן גם טופס דיווח מהווה תקנה כמפורט להלן:

ביהמ"ש העליון קבע (ע"פ 213/56, היועץ המשפטי לממשלה נ' אלכסנדרוביץ, פ"ד יא, 69; ע"א 4275/94, הבורסה לניירות ערך נ' א.ת. ניהול מאגר הספרות התור-נית, פ"ד נ(5) 485), שבכדי שמסמך מאת הרשות המבצעת יהווה תקנה עליו לקיים שני מאפיינים. האחד: המסמך מהווה הוראה כללית המופנית לכלל הציבור או לציבור נרחב, וזאת להבדיל מהוראה מנהלית אשר מופנית לאדם מסוים או לקבוצה מוגדרת ומצומצמת. השני: המסמך מהווה מסמך מחייב (מטיל חובה) ומשנה את הדין הנהוג. טפסי הדיווח של רשות המיסים מקיימים

את שני המאפיינים של תקנה, שכן הם מופנים לכלל הציבור החייב בהגשת דוחות, וכן הם מטילים חובה אשר מלווה בסנקציות פליליות ואזרחיות בגין היעדר מילוי הטופס. לכן, פרסום טופס 150 החדש, ככל טופס דיווח, מהווה חקיקה ממין תקנה.

סעיף 33 (ב) לחוק יסוד: הממשלה קובע:

דרישות בלתי אפשריות דיווח בטופס 150 החדש

לא נקבע רף לשיעור הזכויות בהחזקה בעקיפין אשר יחייב דיווח

סיווג התושבות ומדינת ההתאגדות של החברה הזרה

סיווג תושבות של נושאי משרה/חברי דירקטוריון

האם רוב הכנסותיה של החברה הזרה הן פסיביות

סיווג החברה לצורכי מס במדינת התושבות

האם החברה עוסקת במשלח יד מיוחד

"סמכות הנתונה לאחד השרים על פי חוק או שהועברה לו על פי סעיף 31(ב), למעט סמכות להתקין תקנות, רשאי השר לאצול, כולה, מקצתה או בסיגים, לעובד ציבור".

מקור הסמכות לערוך טפסי דיווח מצוי בסעיף 243 לפקודה, הקובע: "שר האוצר רשאי להתקין תקנות לביצוע הוראות פקודה זו, ובכלל זה, במיוחד, תקנות בדבר (1) טפסים של דוחות, תביעות, הצהרות והודעות לפי פקודה זו; (2) ניכיו ותשלומים במקור של מס על גמולות וקצבאות המשתלמות מאוצר המדינה, על הכנסת עבודה או על הכנסה לפי סעיף 5(2)".

תקנות מס הכנסה (טופס דין וחשבון), התשמ"ב-1982, אשר הותקנו מכוח סעיף 243 לפקודה, קובעות: "נציב מס הכנסה רשאי לפרסם ברשומות טפסים להגשת דוחות לעניין הסעיפים 131 או 135 או להספק באיזכור מספרי הטפסים; נישום החייב להגיש דוח כאמור ימלא אותו על כל פרטיו בהתאם לאמור בטופס".

כאמור, בהתאם לכללי הפסיקה, קביעתם ועריכתם של טפסי הדיווח היא דבר חקיקה ממין תקנה. על כן, בניגוד לאמור בסעיף 33 (ב) לחוק יסוד: הממשלה, האציל שר האוצר את מלוא סמכותו להתקין תקנות, מאחר שתקנות מס הכנסה (טופס דין וחשבון) העבירו במלואן למנהל רשות המיסים את סמכות שר האוצר לקבוע את הטפסים.

בכך "עקפה" רשות המיסים את תהליך הבקרה של המחוקק על עריכת טפסים. לצערנו, כאשר רשות שלטונית מקבלת כוח בלתי מוגבל, ללא תהליך בקרה, נוצר מצב בו רצונה הלגיטימי של רשות המיסים להקל על עבודתה, מייצר טפסים כגון טופס 150 החדש, אשר מהווה גזירה שאין הציבור יכול לעמוד בה.

השלכות וסיכום

לאור כל האמור לעיל, רצוי שרשות המיסים תבטל את טופס 150 החדש, שר האוצר יקבע בתקנות מפורטות כל טופס דיווח בנפרד, וכן ייקבע מנגנון לפיו דרישות הדיווח ידרשו אישור של ועדת הכספים לשם בקרה ראויה. כמו כן, יש להחיל את דוקטרינת הבטלות על טפסי הדיווח, ולכל הפחות להחיל בטלות יחסית (שמשמעותה ביטול) על דרישות הדיווח ביחס לצדדי ג' ובייחוד ביחס לשאלות פרשנות ביחס לצדדי ג'. מומלץ, כי ככלל במסגרת טפסי הדיווח יצומצמו דרישות הדיווח לשאלות אינפורמטיביות פשוטות אשר אינן נתונות למחלוקת פרשנית.

עוד יצוין, כי לשאלת תוקפם של טפסי הדיווח יש השלכות נרחבות ביחס לדין הפלילי, ועל כן נרחיב בהזדמנות אחרת. לסיכום: מאחר שהטופס החדש אינו ישים, מומלץ להגיש את הטופס תוך ציון העובדה שלא ניתן למלאו בהתאם לדרישות שכן הוא מנוגד לדין, וזאת לאחר התייעצות פרטנית עם מומחה בתחום. ●