

מבוא למיסוי בינלאומי ותושבות לצרכי מס אקדמיית רואי החשבון של ישראל

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
10 ביולי 2022

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

דגשים נוספים במיסוי תושבות יחידים

**שאלת התושבות הזרה כתנאי
לניתוק תושבות ומיסוי נוודים
דיגיטליים**

שאלת התושבות הזרה כתנאי לניתוק תושבות

ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון

"למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה אחרת, והוא אף מסרב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת. השאלה מהי משמעות אי-תשלום מס הכנסה באף מדינה היא שאלה מורכבת, המחייבת לצלול לעומקן של הגדרות דיני המיסוי הבינלאומי... אכן, יש לפרש את סעיף 2 לפקודה כחלק ממארג דינים הכולל אמנות למניעת כפל מס והסדרי זיכוי. כפי שראוי שמארג דינים זה יתייחס לטענת נישום כי המס האפקטיבי שהוא משלם הוא בבחינת כפל מס ולכן אינו הוגן; כך ראוי להתייחס גם לטענה הפוכה. אמנם לא בכל מקרה אי תשלום המס ילמד בהכרח על תושבות של הנישום (בפרט כאשר ההגדרה המשפטית של "תושבות" עשויה להשתנות ממקום למקום); ואולם - וכך קורה לדידי בענייננו - אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים, לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ."

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018):

- מצאתי לנכון לציין סוגיה עקרונית שהתעוררה במהלך הדיון, והיא האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. בענייננו המערער לא הוכר כתושב מדינה אחרת לעניין חבות המס, ולטענתו בשנת המס 2007 הוא לא היה תושב של אף מדינה. אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות - האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס?
- תשומת הלב מופנית לכך שהפקודה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי. אלא הזרקור מופנה כלפי השאלה האם הוא תושב ישראל.
- נכון להוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חיו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חיו. זאת כאמור לא עשה המערער בעניינו.

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (2018): כב' השופט מזוז -

- מי שהוא אזרח ותושב ישראל - ובמיוחד מי שנולד וגדל בישראל - ויוצא לחו"ל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל, וזאת כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל ולקבוע לעצמו מקום מושב אחר, כגון על ידי ויתור על אזרחות, מכירת ביתו ונכסיו בישראל, הקמת בית ומשפחה וכן מקום עיסוק במדינה אחרת, תוך ניתוק זיקותיו אלה מישראל.

- **עצם השהות לפרקי זמן ממושכים מידי שנה מחוץ לישראל אינה מצביעה בהכרח על ניתוק זיקת התושבות לישראל.** במציאות הגלובלית העכשווית רווחת התופעה של שהות ממושכת מחוץ למדינה לצרכים שונים, כגון לצרכי לימודים אקדמיים, לצרכי עבודה (בדרך כלל בחברות בינלאומיות), לצרכי שליחות ממלכתית או נציגות מסחרית, לצרכי השתתפות בטורנירים של ספורט או עיסוק באומנות בתחומים השונים, ועוד. שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור.

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

אמית עליון – המשך:

האמור לעיל נכון במיוחד במקרה כגון דנן בו המערער נולד וגדל בישראל, כאן מצויים בני משפחתו, ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער לא הקים בית ומשפחה ולא היכה שורשים במדינה אחרת אלא שהה פרקי זמן במדינות שונות לצרכי עיסוקו המקצועי. העותר נסע עם דרכון ישראלי למדינות השונות ובהן קיבל ויזת שהיה כישראלי. המערער לא רכש אזרחות של מדינה אחרת ולא הוכר כתושב, ולא פתח תיק מס באף מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. מאידך גיסא, המערער שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהה בממוצע (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל.

קשיים בניתוק תושבות לנווד דיגיטלי

פסק הדין בעניין בר רפאלי (ע"מ 6418-02-16) (2019) -

"סבורני כי עניינה של המערערת רחוק כרחק מזרח ממערב ממצבו של אדם המעביר את ימיו ולילותיו על סיפונה של יאכטה ואין לו כל בסיס קבוע אלא הוא נע ונד ממקום למקום שט על פני ימים ואוקיינוסים ועוגן פעם בנמל זה ופעם באחר...סבורני כי נמל בית זה מצוי (בעניינה של המערערת – הוספת הח"מ) בישראל ולא במקום אחר... בסופו של יום, המקום שבו עגנה ועוגנת היאכטה הוא בישראל ושם היא צורכת את השירותים הציבוריים שמעניקה המדינה לאזרחיה ולתושביה".

דגשים

- סגירת תיקים במע"מ וביטוח לאומי.
- המלצות הרפורמה במיסוי בינלאומי – חזקה חלוטה לתושב חוץ.

ניתוק תושבות – טבלה מסכמת

סיכום פסקי הדין – סתירת חזקות הימים

פסק דין	האם החזקות הוזכרו	האם נסתרו?	הערות
אברהם כהן (ע"מ 36696-10-10 וע"א 2704/13)	כן	לא נסתרו	החזקה השנייה התקיימה בעניינו של המערער והמערער לא הצליח לסתור אותה בבית המשפט המחוזי ובעליון.
ספיר (עמ"ה 1072/07 וע"א 4862/13)	כן	נסתרה החזקה שניה	בעניין ספיר עליון, אישר בית המשפט העליון את הקביעה של בית המשפט המחוזי, כי למרות התקיימות החזקה השנייה בעניינו של המערער, הצליח המערער לסתור את החזקה.
קולטין (עמ"ה 1192-04)	כן	לא נסתרה	בית המשפט ביסס את הכרעתו על כך, שהמערער לא הצליח לסתור את החזקה הראשונה.

סיכום פסקי הדין – סתירת חזקות הימים

פסק דין	האם החזקות הוזכרו	האם נסתרו	הערות
יעל צור (ע"מ 19466-01-12)	כן	כן (החזקה השנייה)	<p>אם חלה חזקת הימים, רשאי כל אחד מהצדדים לסתור את החזקה ולשכנע כי מרכז החיים לא היה בישראל. כאשר חלה החזקה על פי סעיף 2(א), כלומר כאשר הנישום שהה בישראל בשנת המס מעל 183 ימים, ברי שהנטל המוטל עליו לסתור את החזקה הינו נטל כבד ביותר ...</p> <p>לעומת זאת, כאשר חלה החזקה בשל התקיימות התנאי של תקופת שהייה כוללת, כלומר שהייה במשך 3 שנים, הנטל עשוי להיות שונה. כאשר החזקה קמה בשל התקיימות תקופת השהייה הכוללת, מקום שבו במהלך תקופה זו ביקש הנישום להעתיק את מרכז חייו, יש לבחון האם אכן שונה מקום מרכז החיים ומהו המועד שבו שונה. אם יקבע שמרכז החיים הועתק במהלך תקופת השהייה הכוללת, ברי שמשקל ימי השהייה בישראל, קודם למועד הנטען להעתקת מקום התושבות, לא ישפיע על קביעת מיקום מרכז החיים."</p>

סיכום פסקי הדין – סתירות חזקות הימים

פסק דין	האם החזקות הוזכרו	האם נסתרו	הערות
קניג (ע"מ 31489-01-13)	כן	חלקית	<p>בית המשפט קבע כי המערער מוחזק כתושב ישראל מכוח חזקת הימים הראשונה בשנים 1999 עד 2004 ו- 2006, ומכוח חזקת הימים השנייה בשנת 2005.</p> <p>ביחס לשנות המס 1999-2004: "אינני סבור כי המערער הצליח לסתור את חזקת התושבות לגבי השנים 1999 עד 2004. להבנתי נוכחותו בישראל באותה התקופה לא הייתה מקרית, מזדמנת או חולפת אלא מדובר בפרק לא קצר בחייו...בפועל המערער נכח בישראל רוב הזמן, לעתים יחד עם שרון ולעתים בלעדיה..."</p> <p>ביחס לשנות המס 2005-2006: מן הטעמים שפורטו לעיל הייתי קובע כי המערער חדל להיות תושב ישראל במועד מוקדם יותר... הוא יצא ביום 24.5.2005 ולא שב לישראל במהלך שנה שלמה... על כן הייתי קובע כי תושבותו של המערער (אשר חודשה בשנת 1999) הופסקה שוב ביום 24.5.2005 (מועד הסמוך לעזיבת גרושתו ובנותיו)."</p>

סיכום פסקי הדין – סתירות חזקות הימים

<p>בנסיבות העניין לא חלו חזקות הימים, בית המשפט קבע כלהלן: "אין חולק כי ביישום מבחן מרכז החיים לצורך קביעת התושבות הפיסקאלית <u>אין להעניק חשיבות מופרזת לעניין ימי השהיה בפועל: כידוע, בשנה מסוימת אדם עשוי לשהות כל ימות השנה בישראל מבלי להיות תושב בה ומאידך אדם עשוי להעדר מישראל בכל ימות השנה ועדיין להישאר תושב בה.</u> במקרה הנוכחי, אם נביט על ציר הזמן, הרי מספר ימי השהייה בישראל של המערער בממוצע שנתי בשנים 2004 עד 2010 (דהיינו שנת המס ושלוש שנים לפניה ואחריה) הוא 141.4 ימים – היקף לא מבוטל, העשוי להעיד על העדר ניתוק הקשר עם ישראל. אלא מאי? <u>בשנת המס מושא הערעור המערער שהה בישראל 30 ימים בלבד וכאמור לא מתקיימות לגביו חזקות התושבות הכמותיות הקבועות בסעיף 1 לפקודה. אולם "הנתונים היבשים" אינם בהכרח מספרים את כל הסיפור. עיון במע/2 (התעודה מטעם משרד הפנים המראה מועדי כניסה לישראל ויציאות ממנה) מגלה כי נוכחותו של המערער בישראל באותן שנים אופיינה בדרך כלל בשהייה במהלך פרקי זמן ממושכים (במובחן מביקורים קצרים ורבים).</u>"</p>	חזקה חד-צדדית	כן	רפי אמית (ע"מ) 19898-03-13
---	---------------	----	----------------------------

סיכום פסקי הדין – סתירות חזקות הימים

<p>בשנת 2003 המערער שהה בישראל 172 ימים, בשנת 2004 - 170 ימים, בשנת 2005 - 164 ימים, בשנת 2006 - 158 ימים ובשנת 2007 - 163 ימים. כפועל יוצא מכך, <u>החזקה השנייה</u>, התקיימה בעניינו של המערער בשנים 2005-2007.</p> <p>לשיטתו של בית המשפט, החזקות הכמותיות אמנם ניתנות לסתירה ונסוגות בפני המבחן המהותי של "מרכז החיים", אך שהייה לפרקי זמן ארוכים בישראל מהווה כשלעצמה אינדיקציה חזקה שמרכז החיים בישראל. וכלשונו של בית המשפט: "לקיומה של החזקה שתי משמעויות מרכזיות. ראשית, הנטל להפריך את החזקה ולקבוע כי חרף קיומה מרכז חיו של המערער הוא בישראל מוטל על המערער... שנית, במישור המהותי, מספר ימי שהייה של המערער בישראל אינו רק נתון טכני, אלא הוא מעיד כשלעצמו על זיקה מהותית שלו ארצה."</p>	לא נסתרה החזקה השנייה	כן	פלוני (ע"א (3328/15
--	-----------------------	----	----------------------

סיכום פסקי הדין – סתירות חזקות הימים

<p>בר רפאלי (ע"מ-6418-02-16)</p>	<p>כן</p>	<p>2009 – לא נסתרה</p> <p>2010 – חזקה חד צדדית</p>	<p>בשנת 2007 המערערת שהתה בישראל 105 ימים, בשנת 2008 - 108 ימים, בשנת 2009 - 185 ימים, בשנת 2010 - 131 ימים ובשנת 2011 - 176 ימים. כפועל יוצא מכך, <u>החזקה הראשונה</u>, התקיימה בעניינה של המערערת בשנת 2009. שתי החזקות לא התקיימו בשנת 2010 (424 ימים לחזקה השנייה) (השנים נשוא המחלוקת).</p> <p>לשיטתו של בית המשפט, <u>בניתוח רוחבי המשווה בין ימי השהייה בישראל לבין ימי השהייה במדינות אחרות, לרבות בארצות הברית, תוך בדיקת מספר הביקורים ומשך השהייה בכל ביקור, המסקנה המתבקשת הינה הייתה כי בשתי השנים ימי שהותה בישראל היו רבים ובכל מקרה לא נפלו מימי שהותה בכל מקום אחר בעולם.</u></p> <p><u>"נישום המצוי בישראל בשנת המס מספר ימים העולה או אינו נופל משמעותית ממספר הימים שהוא שווה באיזו מדינה אחרת, נישום שמגיע לישראל לעיתים מוזמנות וכן שווה בה פרקי זמן משמעותיים, תהא הנטייה לראות בו כ"תושב ישראלי" גם אם מספר ימי השהייה הכולל שלו באותה שנת מס אינו עונה על מבחן חזקת הימים".</u></p>
--------------------------------------	-----------	--	--

סיכום פסקי הדין – סתירות חזקות הימים

<p>ימי השהייה של המערער בישראל על פני השנים היו כלהלן: שנת 2000 – 111, שנת 2001 – 157, שנת 2002 – 193, שנת 2003 – 115, שנת 2004 – 184, שנת 2005 – 161, שנת 2006 – 154, שנת 2007 – 108, שנת 2008 – 162, שנת 2009 – 254.</p> <p>בית המשפט בחן את שאלת תושבותם של בני הזוג, אשר טענו לפיצול תא משפחתי ובחן לעומק את הנסיבות בעניינו של המערער, והכריע לטובתו של המערער. זאת, על אף התקיימות החזקה הראשונה בעניינו של המערער בשנת 2002 ו- 2004 והתקיימות החזקה השניה בשנים 2003-2006.</p> <p>"שגרת חייו של המערער נותרה בעינה, פחות או יותר, עד לשנת 2008. אז חווה לדבריו מספר קשיים שהובילו אותו "לחישוב מסלול מחדש". נקודת התפנית בחיי המערער התבטאה בצעדים מעשיים שנקט (שאינם שנויים במחלוקת), ביניהם: מכירת בית מגוריו בטקסס (ששימש באותה עת כבית הקבע בטקסס); צמצום חלק מעיסוקיו בארה"ב, ומנגד הגברת הפעילות הקשורה לישראל ... וכן הצטרפותו לקופת חולים. בשנת 2009 יש גם עלייה ניכרת בזמן שהות המערער בישראל. בתקופה שקדמה לכך, היו למערער כמה "נקודות יציאה" שבהן יכול היה לנתב את מהלך חייו לישראל... אך הוא בחר אחרת".</p>	כן	כן	לדרמן (ע"מ) 41182-01- (19)
--	----	----	----------------------------------

סיכום פסקי הדין – סתירות חזקות הימים

<p>בבחנוב (ע"מ 61908-01- 19)</p>	<p>כן</p>	<p>חזקות חד צדדיות</p>	<p><u>בין השנים 2004 – 2008 שהה המערער מחוץ לישראל בממוצע כ- 300 ימים בשנה. מרכז המחלוקות הינו בנוגע לשומת מס הכנסה שהוצאה למערער לשנים 2013-2014 ואם באותם שנים המערער היה במעמד של "תושב חוזר ותיק" כמשמעו בסעיף 14 לפקודה. לשם כך נדרש בית המשפט להכריע בשאלה אם המערער היה לתושב חוץ בין השנים 2003 ועד תום שנת 2008 ועל כן במועד שובו לישראל נחשב כתושב חוזר ותיק</u></p> <p>בית המשפט ציין שבהתאם לרישומי הכניסות והיציאות של המערער, גם בשנים 2005-2008 בהן לא התקיימה לגביו חזקת הימים, הוא נהג להגיע תדיר לישראל, כמעט בכל חודשי השנה, כאשר ממוצע כניסותיו לישראל באותן שנים עמד על <u>לא פחות מ-9.5 כניסות לשנה</u> - נתון המלמד לכאורה על זיקה הדוקה לישראל, (סתירה לעניין לדרמן). על אף אי התקיימותן של חזקות השנים במרבית שנות שהותו של המערער ברוסיה, קבע בית המשפט המחוזי כי המערער לא הוכיח כי מרכז חייו נותק מישראל "לאחר שבחנתי את כלל חומר הראיות, הגעתי למסקנה, כי לא ניתן לומר כי למערער לא היה מרכז חיים בישראל בשנים 2004-2008. כפועל יוצא, לא ניתן לראותו כמי שחדל להיות "תושב ישראל", או כמי שהיה ל"תושב חוץ", כהגדרת מונחים אלו בפקודת מס הכנסה, בשנים אלו..."</p>
--	-----------	----------------------------	--

שיטת המיסוי בישראל ומקום הפקת ההכנסה

שיטת המיסוי בישראל

- החל מיום 1 בינואר 2003, עם כניסתו לתוקף של החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, יחיד תושב ישראל או חברה תושבת ישראל יחויבו במס הכנסה על כלל הכנסותיהם, בין שהופקו או נצמחו בישראל ובין שהופקו או נצמחו מחוצה לה. תושב חוץ, אף הוא יתחייב במס הכנסה בישראל, אך זאת רק בגין הכנסותיו שנצמחו או הופקו בישראל. בהקשר לכך, סעיף 2 לפקודה קובע:

"מס הכנסה יהא משתלם.....על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או נצמחה בישראל או מחוצה לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה:.....".

- כמו כן, מחילה הפקודה חובות דיווח על מי שמסווג כתושב ישראל לצרכי מס. לעומת זאת, תושב חוץ אינו חייב בחובות דיווח בגין הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל.

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה –

מקום הפקת ההכנסה - הכנסות אקטיביות:

- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
- (2) לגבי הכנסה מעסקה/ מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
- (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
- (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
- (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה;

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

מקום הפקת ההכנסה – הכנסות פאסיביות:

(5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;

(6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;

(7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;

(8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;

(10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;

(11) לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף

2א – מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א

חריגים למקום הפקת ההכנסה :

4א. (ב) (1) על אף האמור בפסקאות (4) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה, לפי הפסקאות האמורות, בישראל, אם המעביד הוא אחד הגופים המפורטים בפסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1, ובתנאי שיחסי העבודה עם מעביד כאמור החלו כאשר העובד היה תושב ישראל.

(2) על אף האמור בפסקאות (5), (7) ו-(8) של סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה לפי אלה:

(א) בישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב חוץ - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב החוץ בישראל;

(ב) מחוץ לישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב ישראל - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב ישראל מחוץ לישראל.

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א – עמדות חייבות בדיווח

עמדה חייבת בדיווח 26/2016 - חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל
חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

עמדה מספר 2016/27 - הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה
חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל).

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א – עמדות חייבות בדיווח

עמדה חייבת בדיווח 44/2017 - ניכוי מס במקור בשל הוצאות המיוחסות להכנסות מוסד הקבע בישראל או להכנסת תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה.

- **חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל, או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל בהתאם לסעיף 4א(א)(1) לפקודה יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל, ובפרט להוראות סעיפים 4א(ב)(2)(א), 164, 170, 32א לפקודה.**

- **ככל שמיוחסות הוצאות כנגד הכנסת מוסד הקבע או תושב החוץ כאמור, הרי שהוצאות אלו (ריבית, דמי ניכיון, הפרשי הצמדה, תמלוגים, קצבה, מלוג ואנונה) המהוות הכנסות שהופקו בישראל בידי מקבלם, חייבות בניכוי מס במקור לפי סעיפי 164 ו-170 לפקודה ויחולו כל ההוראות הנוגעות לניכוי מס במקור בעניינם, לרבות סעיפים 32א לפקודה.**

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4א – עמדות חייבות בדיווח

עמדה חייבת בדיווח 54/2018 - הכנסת עבודה שמתקבלת בידי תושב חוץ בגין עבודתו בישראל

הכנסת עבודה של יחיד, לרבות בונוסים, פדיון ימי חופשה, מחלה והפרשי שכר אחרים, מענק פרישה או פיצויי פיטורין, תשלום מבוסס מניות או אופציות וכיוצא בזה, בגין עבודתו בישראל, חייבת במס בישראל גם אם במועד קבלת התשלום היה היחיד תושב חוץ, וזאת על בסיס מקום הפקת ההכנסה ובהתאם להוראות סעיפים 2 רישא ו-4א לפקודה והכל בכפוף להוראות אמנת המס הרלבנטית ככל שחלה (קרי, הייתה קיימת עילת חיוב בישראל לפי הוראות האמנה במידה והתשלום היה מתקבל במהלך שהותו בישראל). היה וחלק מההכנסה הופק בישראל וחלק מחוץ לישראל, חבות המס בישראל תהיה בהתאם לתקופת עבודתו בישראל ביחס לסך תקופת ההעסקה.

בניגוד להחלטות מיסוי 2873/16 ו- 9089/18 - מיסוי שכיר על בסיס מזומן

מקום הפקת ההכנסה - רווח הון – סעיף 89

"89. (א) דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין רווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה1.
89. (ב)

(1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ לישראל; לענין זה, "תושב ישראל" – לרבות אזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1), (3) ו-(4) להגדרה "אזרח ישראלי" בסעיף 3א, שהוא תושב אזור כהגדרתו בסעיף האמור;
(2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל;

מקום הפקת ההכנסה – רווח הון – סעיף 89

89. (ב)(3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:

(א) הנכס הנמכר נמצא בישראל;

(ב) הנכס הנמכר נמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות, במישרין או בעקיפין, לנכס, או למלאי או שהוא זכות בעקיפין לזכות במקרקעין או לנכס באיגוד מקרקעין הנמצא בישראל (בסעיף זה - הרכוש), לענין חלק התמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל;

(ג) מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;

(ד) זכות בחבר בני אדם תושב חוץ, שהוא בעיקרו בעל זכות, במישרין או בעקיפין, לרכוש הנמצא בישראל - לענין חלק מהתמורה הנובע מהרכוש הנמצא בישראל.

מקום הפקת ההכנסה – רווח הון – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 45/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי -

עולה חדש או תושב חוזר ותיק המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(1) זאת, לאור הרציונל שבהוראות סעיף 89(ב)(3)(ב) או (ד) לפקודה, הקובעות כי רווח ההון ממכירת נכס שנמצא מחוץ לישראל והוא בעיקרו זכות לנכס או לרכוש הנמצא בישראל ייחשב כרווח הון שהופק בישראל. יובהר, כי אין באמור כדי לגרוע מן הפטור הקבוע במסגרת סעיף 97(ב)(3) לפקודה.

מקום הפקת ההכנסה – רווח הון – עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 46/2017 - מכירת מניה של חברה זרה, על ידי תושב חוזר, שעיקר שוויה הוא נכס ישראלי

תושב חוזר המוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, המהווה את עיקר שוויה בהתאם לסעיף 89(ב)(3) לפקודה, ייחשב כמי שאינו מוכר "נכס מחוץ לישראל" ולא יהיה זכאי לפטור ממס רווח הון בהתאם לסעיף 97(ב)(2). ככל שתושב החוזר מוכר מניות של חברה זרה, המחזיקה במועד המכירה, במישרין או בעקיפין, בנכס ישראלי, שאינו מהווה את עיקר שוויה, ייחשב הרווח הון החייב בישראל באופן יחסי, כיחס שווי הנכס הישראלי לשווי כלל נכסי חברה.

תושבות חברה ומבחן השליטה והניהול

תושבות חברה לצרכי הפקודה

- סוגיית התושבות של חבר בני אדם לצרכי מס בדומה ליחידים מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.
- חברה תושבת ישראל חייבת בדיווח ובמס על הכנסותיה הכלל עולמיות. בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל.
- "חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.
- נשאלת השאלה האם מבחן השליטה והניהול הוא מבחן אחד או שמא יש לבחן את ה"שליטה" וה"ניהול" בנפרד, כאשר כל מבחן עומד בפני עצמו?

תושבות חברה ומבחן השליטה והניהול בראי הפסיקה

מבחן השליטה והניהול

עניין סולל בונה (עמ"ה 130/90)(1994)

- רקע: האם רשאי פקיד שומה להטיל היטל רכוש מכוח חוק היטל רכוש (הוראת שעה) התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק ההיטל") על נכסים המצויים מחוץ לישראל אשר בבעלותן של חברות אשר התאגדו מחוץ לישראל, מן הטעם שלצרכי חוק ההיטל יש לראות באותן חברות כתושבות ישראל. השומות יצאו לחברות הישראליות, אשר החזיקו בעקיפין במניות החברות הזרות (להלן: "החברות המערערות").
- בחוק ההיטל מוגדר תושב ישראל, לגבי חבר בני אדם, ככולל "חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו או ניהולם מופעל בישראל...".
- בית המשפט ניתח את המונחים "שליטה וניהול" בהתאם להוראות הפקודה ולמבחן השליטה והניהול, וקבע כי בנסיבות המקרה לא ניתן לראות בחברה הזרות כתושבות ישראל, תוך שהוא נוטה לראות ב-"שליטה" וב-"ניהול" מושגים נפרדים ושונים.

מבחן השליטה והניהול

עניין סולל בונה (עמ"ה 130/90) (1994) (המשך)

• באשר למונח ניהול קבע בית המשפט כי:

"ואילו במונח "ניהול" התכוון המחוקק לניהול שוטף ויום יומי של העסק ומקום הניהול יקבע לפי מקום מושבו של המנכ"ל, מועצת המנהלים, והמקום בו מתקבלות ההכרעות החשובות בניהול העסק".

• אשר לעניין מהות המונח "שליטה", קבע בית המשפט כי החברות בעלות הנכסים הוחזקו בצורה עקיפה בלבד על ידי החברות המערערות וספק בעיני בית המשפט אם "שליטה" כוללת גם שליטה עקיפה, ובלשונו:

"אמנם בשתי חברות יש למערערות שליטה עקיפה (ראה הטבלה), אך ספק הוא בעיני אם התכוון המחוקק במונח שליטה גם שליטה עקיפה. למחוקק ידוע היטב המושג "שליטה עקיפה" (למשל סעיף 76(ב) לפקודה (והשוה גם סעיף 66(ד)(2) המדבר על זכות "במישרין או בעקיפין" בחברה)... על כל פנים, קיים בניהול מצב של אי בהירות בכל הנוגע לסוגיה שבפנינו ואי בהירות זו חייבת לפעול כנגד המשיב המבקש לפרוש את מצודת המס על המערערות."

מבחן השליטה והניהול

עניין סולל בונה (עמ"ה 130/90) (1994) (המשך)

• גם מבחינה מהותית, קובע בית המשפט כי לא נשלל שיקול הדעת העצמאי של המנהלים של החברות הזרות, וזאת למרות שקיבלו הנחיות מהחברות המערערות והעבירו את רווחיהן לחברות המערערות, וכדבריו של בית המשפט:

גם יועץ משפטי, או רואה חשבון, עשוי ליתן הנחיות לחברה תוך ניצול הידע שהוא רכש. יש להניח אמנם שלהנחיות חברת האם בישראל היתה השפעה רבה ואולי אף מכרעת על שיקולי המנהלים של החברות המקומיות, אבל כל עוד לא נשלל מהם שיקול הדעת העצמאי, לא ניתן לדבר על שליטה שליטה פירושה בהקשר זה הכוח ליתן הוראות מחייבות ולדעת, אין די בעובדה שניתנו הנחיות אפילו יש בהן השפעה רבה כדי ליצור שליטה.. אינני סבור ש"שאיבת רווחים" משמעותה בהכרח שליטה וניהול. אין בהכרח קשר למשל, בין בעלות במניות המקנה זכות לרווחים בצורת דיבידנדים או בצורה אחרת, לבין השאלה מי שולט ומנהל את החברה אם דה יורה ואם דה פקטו.

• בית המשפט קיבל בסוגיה זו את ערעור החברות המערערות, וקבע כי אין לראות בחברות הזרות כתושבות ישראל לצרכי חוק ההיטל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012)

רקע: דיבידנד שהתקבל מחוץ לישראל בשנת 1993 מחברה שנרשמה בא"י הבהמאס. החברה מא"י בהאמה שימשה כמתווכת בין קניינים זרים, בעיקר בארצות הברית, אשר רכשו מוצרי טקסטיל מיצרנים ישראלים, אשר טופלו על ידי חברה קשורה תושבת ישראל.

נקבע:

• **מקום הניהול בפועל** - נראה כי הפעילות העיסקית העיקרית של החברה, קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו באמצעות מנדלר (הזכ"ן האמריקאי – מ.ע.) והחברה הישראלית ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה, וכך אף ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה".

• **"עסקיה של החברה נוהלו בשפה (העברית – מ.ע.) שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם החברה הישראלית ו/או דורון...**

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:

• מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות –

"אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו המערערים באיי הבהאמס ו/או בג'נבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

• אי דיותם של סממנים צורניים –

"אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ"

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:

• **מבחן הנחיצות** – בית המשפט אינו מסתפק בבחינת המקום בו מופעל הניהול האסטרטגי והניהול היומיומי, אלא פונה בראש ובראשונה לבחון את עצם הנחיצות בהקמת החברה מאיי בהאמה. לדידו, למרות שהחברה מאיי הבהאמה שימשה כמתווכת פורמאלית בין חברת הטקסטיל הישראלית לבין קנייניה הזרים, למעשה לא היה בה כל צורך אמיתי, וכדבריו:

"ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראליים לבין לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה החברה."

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (ע"א 3102/12) (שנת 2014) – ערעור לעליון - נדחה:

"טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם - קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף (1)5 הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף (1)5 בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (ע"א 3102/12) (שנת 2014) - המשך:

- **מבחן הנחיצות (המשך)** – בית המשפט העליון קובע ש"מבחן הנחיצות" אינו עומד בפני עצמו, אלא הוא נגזר למעשה מהקביעות האחרות של פסק הדין, לפיהן - אין די ברישום חברה במדינה זרה, ושכירת משרדים ומינוי מנהלים באותה מדינה - אם הניהול בפועל וקבלת ההחלטות הקרדינאליות נעשו בישראל, ומנהלי החברה הזרה והדירקטורים שלה ביצעו תפקידים שוליים.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

• בית המשפט חזר בתחילה על קביעתו בעניין ניאגו, לפיה מקום שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות של חברה מתקבלות בפועל בישראל, וההחלטות המהותיות הנוגעות לניהול עסקי החברה השוטפים מתקבלות אף הן בישראל, אזי ניתן לקבוע שמדובר בחברה שהשליטה והניהול בה מופעלים בישראל.

• בהמשך, ציין בית המשפט מהו רף ההוכחה לניהול מחוץ לישראל - רף העולה פלאים בעידן בו האמצעים הטכנולוגיים מאפשרים קשר בינלאומי בקלות: "דומה כי קיומו של מערך ניהולי קבוע ורציף מחוץ לישראל הן ברמת היום יום והן ברמת קביעת המדיניות יכול להוביל למסקנה כי אין המדובר בניהול מישראל אף אם חלק מהמנהלים הם תושבי ישראל. מנהל השוהה שהיה של ממש, שהיה המאפשרת ניהול, במובדל מגיחה מזדמנת, במפעל או עסק בבעלות חברה בחו"ל ומנהל אותו שם, העובדה שהוא תושב ישראל יכול ולא תוביל בהכרח למסקנה כי היא מנוהלת מישראל. ואין הדברים פשוטים בעידן זה שבו באמצעים הטכנולוגיים במרחק יד ניתן להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים."

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013) - המשך:

- יכולות אילו מעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל ומבקש להוכיח כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל. על הנישום יהיה לגבור על עמדה אפשרית של המשיב כי גיחותיו מחוץ לישראל נועדו להסוות ניהול מישראל. עם זאת, מנהל היוצא מישראל לשיבות דירקטוריון מחוץ לישראל, ישיבות שהן בעלות תוכן של ממש, מתקיימות ברציפות בתוך ובצמידות למערך ניהולי שלם המצוי בחו"ל ולא מנוהלות למראית עין בעוד הפעילות הניהולית נעשית ולו חלקה מישראל, יכול ואף מצב זה יעיד כי אין ניהול מישראל. אולם לא כך הם פני הדברים כאן.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

המערערת טענה כי היא חברה תושבת בלגיה, והתבססה על הנימוקים הבאים:

- **קיום ישיבות דירקטוריון בפועל** - לא הוכח שהתקיימו ישיבות דירקטוריון בבלגיה, כנטען על ידי המערערת, ומכל מקום, הדירקטורים הבלגים מונו לתפקידם זה רק בדצמבר 2000.
- **קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה** - בחקירתו של אחד הדירקטורים הבלגים, עלה שתפקידו הסתכם לתיווך וניהול אחזקת נכסי המערערת בלבד, וההחלטות הנוגעות לרכישת הנכסים ולקביעת שכר הדירה בגינם לא התקבלו על ידו, אלא על ידי בעלי המניות של המערערת בישראל.
- **קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקת** - בחקירת הדירקטור הבלגי השני, עלה כי ההחלטה על מימוש האופציה למכירת החברה המוחזקת התקבלה בידי בעלי המניות בישראל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

המערערת טענה כי היא חברה תושבת בלגיה, והתבססה על הנימוקים הבאים:

- **קיום ישיבות דירקטוריון בפועל** - לא הוכח שהתקיימו ישיבות דירקטוריון בבלגיה, כנטען על ידי המערערת, ומכל מקום, הדירקטורים הבלגים מונו לתפקידם זה רק בדצמבר 2000.
- **קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה** - בחקירתו של אחד הדירקטורים הבלגים, עלה שתפקידו הסתכם לתיווך וניהול אחזקת נכסי המערערת בלבד, וההחלטות הנוגעות לרכישת הנכסים ולקביעת שכר הדירה בגינם לא התקבלו על ידו, אלא על ידי בעלי המניות של המערערת בישראל.
- **קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקת** - בחקירת הדירקטור הבלגי השני, עלה כי ההחלטה על מימוש האופציה למכירת החברה המוחזקת התקבלה בידי בעלי המניות בישראל.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013) (המשך):

- **סמכויות למשוך כספים ולשלם הוצאות** – הדירקטורים הבלגים נזקקו לאישורם של בעלי המניות לכל הוצאה העולה על סך של 50,000 פרנק – **סכום זניח ביחס להיקף עסקיה של המערערת**; בעלי המניות הישראלים שמרו לעצמם זכות חתימה בחשבון הבנק של המערערת בבלגיה, זאת נוסף על חשבון הבנק של המערערת אותו ניהלו בישראל.
- **היקף ותנאי העבודה של הדירקטורים** – היקף עבודתו של אחד הדירקטורים הבלגים התמצה **ביום עבודה בשבוע** – לא סביר עבור בעל תפקיד כה בכיר בחברה בסדר גודל של המערערת; נמצא כי שימש כ"דירקטור להשכרה" במספר חברות, וכי משרדו שימש ככתובת רשומה של מספר חברות; וכי שכרם של הדירקטורים **עמד על 250 יורו בחודש**, סכום אשר אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי המערערת.

מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013) (המשך):

• כמו בעניין סולל בונה ובעניין ניאגו לפניו, גם כאן קבע בית המשפט כי מבחן השליטה והניהול בנוי משני מבחנים נפרדים – על מנת להראות כי החברה היא תושבת ישראל, יש להראות כי השליטה נעשתה מישראל, ואם כן, אז יש להראות שניהול החברה נעשה גם הוא בישראל:

"אין חולק שבעלי המניות במערערת, מר ינקו ומר וייס הם תושבי ישראל ובתקופה הרלבנטית התגוררו בישראל. לפיכך, אם וככל שיוכח שהמדיניות העסקית, ההחלטות האסטרטגיות וההחלטות המהותיות הנוגעות לניהול עסקי החברה השוטפים התקבלו על ידם, כטענת המשיב, אזי אין אלא לקבוע שהשליטה והניהול של המערערת מופעלים בישראל."

• החברה הנישומה הגישה ערעור על פסק הדין המחוזי, ובית המשפט העליון קיבל את ערעורה. יחד עם זאת, הכרעת בית המשפט העליון לא דנה בשליטה וניהול, וכלל לא נדרשה להתערב במסקנות בית המשפט המחוזי בסוגיה זו. ערעורה של החברה התקבל על ידי בית המשפט העליון מטעמי התיישנות.

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

הרקע: חיוב במע"מ בגין מכירת מקרקעין באזור (יישוב אורנית) על ידי חברה מהאזור המוחזקת על ידי חברה פנמית שכל מניותיה הוחזקו על ידי תושב ואזרח ארצות הברית (קמל) ונוהלה על ידי מנהל ישראלי (גיטליס).

• **אזרח ישראלי – "חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל";**

• **"תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".**

• **נראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל.**

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

"לעניין ניהול החברה - נקבע כי מי שביצע את הניהול בפועל של המערערת בהקשר של מכירת החלקות העודפות היה למעשה גיטליס בהיותו מנכ"ל המערערת. גיטליס העיד כי פעל בשם החברה וחתם על הסכמים בשמה. בהסכם העבודה של גיטליס עם החברה מפנמה נקבע, בין היתר, כי הוא יהיה אחראי לבחור את החלקות (במסגרת ההליך שנקבע בהסדר הנושים), למוכרם לצדדים שלישיים ולגביית תשלומים. דומה אפוא שגיטליס ריכז את עיקר הפעילות העיסוקית של המערערת בנוגע לחלקות....";

לעניין השליטה בחברה – נמצא כי לקמל שישב בארצות הברית, לא היה תפקיד ממשי בחברה, כי משקלו בפעילות הנוגעת למגרשים העודפים היה זניח וכי הוא אף לא היה בקיא בתחום שבו המערערת עוסקת. עוד נקבע, כי לקמל לא הייתה ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה. אכן, קמל הוא שהחליט להיכנס לפרויקט ואף סיפק לו מימון. עם זאת, חוסר היכרותו של קמל עם החברה ועיסוקיה גרמו לו להזדקק למומחה לתחום עיסוקיה של המערערת. למעשה, גם אם גיטליס דיווח על הנעשה במערערת לקמל והמליץ על אופן הפעולה, המלצותיו אומצו על-ידי קמל באופן כמעט אוטומטי.

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172) - המשך:

- "לצורך יישום מבחן "השליטה והניהול" יש לתת את הדעת גם לסוג והיקף הפעילות שבה מדובר, לרבות מורכבות הפעילות, רמת ההחלטות הנדרשת ותדירותן. יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות מורכבת, הדורשת מעורבות גבוהה, תדירה ואינטנסיבית של "ניהול ושליטה", דהיינו כי ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות מתקבלות באופן שוטף."

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

• יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות פשוטה יחסית, שאינה דורשת מעורבות מהסוג האמור, כאשר ההחלטות המהותיות מתקבלות לעתים רחוקות. ניתן אף לתאר חברות שבהן נדרשה החלטה מהותית אחת ויחידה (או צבר החלטות מהותיות) שהתקבלה בראשית דרכה, והחלטה זו היא שגזרה את דינה של החברה לאותה פעילות שאינה מורכבת. אין זאת אלא, כי אין מניעה שהחלטה מהותית, המכריעה בשאלת השליטה והניהול, תהא החלטה יחידה ופשוטה; פשטות הפעילות גוזרת, אפוא, את פשוטות ההחלטות".

- *דגש: פעילות אינטרנטית (חנויות באמאזון וכיו"ב).*
- *דגש: שליטה וניהול ביחס לחברות החזקת נכסים מחוץ לישראל (כולל LLC אמריקאי - 5/2004).*

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

האם הניהול והשליטה מבחן משולב או מבחן אחד -

- "לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגיננו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה."
- "בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המאקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה."

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (עליון):

- החברה הנישומה לא השלימה עם פסק הדין של בית המשפט המחוזי והגישה ערעור לבית המשפט העליון. הערעור נדחה. במסגרת פסק הדין, בחן כבוד המשנה לנשיאה (בדימוס) השופט **מלצר** את תכלית הוראות חוק המע"מ הרלוונטיות והתווה כלהלן:

"המחוקק הראשי ראה לכלול הוראה מפורשת המחייבת מע"מ גם בגין פעילויות כלכליות שבוצעו באזור בזיקה לישראל. תכלית הוראה זו היא הרחבת בסיס המס בחוק מע"מ ויצירת זהות בתוכן הכלכלי בין האזור לשטח ישראל ... הוראה זו עולה בקנה אחד עם התכלית הכללית שבהרחבת בסיס המס בהטלת מע"מ. וכן היא מונעת אפליה בין סקטורים עסקיים שפועלים באזור לבין כאלה שפועלים בשטח ישראל."

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (עליון):

- "לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגינו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה.
- בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה.
- *השלכות פסק הדין – תמונת ראי.*

מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (עליון):

- ניתן להסיק מפסק הדין **צמרות עליון** כי גם אם השליטה והניהול הם מבחנים נפרדים, הרי שאין להסתפק בשליטה בכוח, דהיינו מי מחזיק במרבית הזכויות בחברה, כי אם יש לבחון מי מחזיק בשליטה בפועל, תוך בחינה עובדתית של יכולתם האפקטיבית של אנשי המפתח לתת הוראות, לקבל החלטות בנוגע למדיניות האסטרטגית של החברה וכיו"ב.

החריג למבחן השליטה והניהול

חריג השליטה והניהול לתושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים

אי תחולת הגדרת "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם

• חברה תהא תושבת ישראל כהגדרתה בפקודה אם-

▪ היא התאגדה בישראל;

▪ השליטה והניהול מופעלים בישראל.

• במסגרת תיקון 168 תוקנה הגדרה של חברה במסגרת החלופה השנייה ונקבע - "למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת";

• כלומר, חברה זרה לא תיחשב כחברה תושבת ישראל על פי מבחן השליטה והניהול רק בשל עלייתו או חזרתו ארצה של בעל מניותיה.

עולה חדש ותושב חוזר ותיק: מוסד קבע

עמדה מס' 13/2016 והחלטת מיסוי 1303/15- יצירת מוסד קבע בידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש

- הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, **תושב מדינת אמנה**, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו **באופן דומה** לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

- "העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור".

דגש - חשוב לתכנן את החזרה ככל שמעורבים מפעילות עסקית בישראל עבור עסקים זרים

עניין ירון מאיר

ע"מ 21579-01-20 מאיר נ' פקיד שומה אילת (2022)

עובדות המקרה

- בחודש מאי 2007 עזב המערער את ישראל עם משפחתו לטובת קניה, ובהמשך בשנת 2008, העתיק את מרכז חיו לטנזניה לצרכי עבודה.
- בשנת 2009, התקשר המערער עם שלושה שותפים, תושבים זרים, בעסקה על בסיס זכיון של אחד השותפים, להפצה באפריקה של סמן כימי לצביעת דלק. לשם הפצת הסמן הקימו המערער והשותפים חברה זרה תושבת BVI בשם GFI Global Projects LTD (להלן: "GGP"). מאז הקמתה, GGP מחלקת את רווחיה כדיבידנד לבעלי מניותיה בהתאם לחלקם היחסי בהון המניות.

עניין ירון מאיר

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת (2022) (המשך)

- בחודש מאי 2010 הקימה GGP חברת בת בטנזניה בשם Global Fluids International (T) LTD (להלן: "GFI (T)"). בהמשך חברת GFI (T) חתמה על הסכם מול ממשלת טנזניה, לסימון דלקים באמצעות הסמן למשך שלוש שנים. כל הכנסותיה של GFI (T) מקורן בהכסם לסימון הדלקים, ובאותה עת החזיקה כ- 80 עובדים שכירים מקומיים. הכנסותיה של GGP מקורן, רובן ככולן, ממכירת הסמן ל-GFI (T).
- המערער כיהן כמנכ"ל GFI (T) בתקופה שבין חודש יולי 2010 לבין חודש דצמבר 2011. על הכנסותיו ממשכורת כמנכ"ל GFI (T) שילם המערער מס ודמי ביטוח לאומי בטנזניה, כדין תושב טנזניה.
- לצד עבודתו כמנכ"ל GFI (T) הועסק המערער כעובד שכיר בחברת GGP, מאז הקמתה של החברה ועד שובו לארץ, בעבודות אדמיניסטרטיביות שונות, לרבות ניהול כספים. מאז שנת 2014 ניתנים שירותי הניהול והאדמיניסטרציה ל-GGP על ידי חברה תושבת קפריסין בבעלות אחות של המערער.

עניין ירון מאיר

ע"מ 20-01-21579 מאיר נ' פקיד שומה אילת (2022) (המשך)

- מאז חזרתו של המערער לארץ ביום 1 ביולי 2013 הגיש המערער לפקיד השומה דיווחים על הכנסותיו, אשר היו בעיקרן הכנסות מדיבידנד שקיבל מחברת GGP, ושעליהן ביקש פטור ממס לפי סעיף 14(ג)(1) בפקודת מס הכנסה. בנוסף, ביצע המערער עבודה מביתו עבור חברת GFI AFRICA LTD ובגין הכנסותיו מהמשכורת ניכה המערער חלק מהוצאות אחזקת הבית.
- פקיד השומה חשד בדיווחי המערער נוכח הדיווחים על הכנסה מדיבידנד פטור ממס, המסתכמת למספר מיליוני שקלים בכל אחת משנות המס, לעומת הכנסה זעומה ממשכורת, שממנה ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות הבית.
- ביום 2 ביולי נשלחה למערער דרישה של שורה ארוכה של מסמכים ואף ביום שלמחרת, התייצבו בביתו הפרטי של המערער המפקחת שטיפלה בשומה שלב א' וכן רכז החוליה שלה, מבלי לתאם את בואם מראש, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק.

עניין ירון מאיר – התייחסות למבחן השליטה והניהול

ע"מ 21579-01-20 מאיר נ' פקיד שומה אילת (2022) (המשך)

- "פקיד השומה לא קבע כאמור בענייננו כי GGP היא תושבת ישראל, כפי הנראה מהטעם שלא מצא אינדיקציות לכך שהשליטה והניהול ב-GGP מופעלים בישראל.
- אין להוציא מכלל אפשרות שפקיד השומה היה מנוע מלעשות כן מהטעם שאחד מבעלי מניותיה של GGP הוא "תושב חוזר ותיק", ועל כן מתקיים הסייג הקבוע בהגדרה של 'חבר-בני-אדם תושב ישראל', כהגדרתו בסעיף 1 בפקודה, שלפיו ממועט מההגדרה האמורה חבר-בני-אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי "תושב חוזר ותיק".
- לא למותר לציין לעניין השליטה והניהול כי המערער הוא בעל מניות מיעוט ב-GGP. מאז ומתמיד היה ל-GGP מנכ"ל אשר עסק בניהול הפעילות של GGP, ולדבריו גם היה הגורם שנסע מטעמה של GGP לטנזניה. לא מדובר בניהול למראית עין, על ידי איש קש, כי אם בניהול אפקטיבי של ממש מצד אחד מבעלי המניות שהוא תושב חוץ."

מבחן השליטה והניהול בחוזרי רשות המסים

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המסים

חוזר 4/2002 - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול

• "השאלה העיקרית אותה יש לבחון לשם קביעת המקום ממנו מתבצעים השליטה והניהול בעסק או בחבר בני אדם, היא היכן מופעלים השליטה והניהול, דהיינו: היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות. לשם כך, בוחנים היכן ממומשת בפועל היכולת לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית ומהיכן מתקבלות ההחלטות המאפשרות את התנהלות העסק."

• "יש לבחון היכן, מבחינה מהותית, התקבלו ההחלטות: היכן צמח הצורך לקבל החלטה בענין מסוים, היכן נבדקו כל האלטרנטיבות, היכן בוצעו כל עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטות, היכן התייעצו בגורמים מקצועיים שונים וכמובן היכן התגבשה ההחלטה הסופית."

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המסים

חוזר 4/2002 - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול – המשך:

• "בבחינת מסכת העובדות במקרה מסוים, קיימים אלמנטים רבים המצביעים על פעולות שמהוות החלטות ברמה של ניהול אסטרטגי. בין היתר, יש לשים לב להחלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי, ביצוע עסקאות בעלות השפעה מכרעת על עתיד החברה (למשל: מיזוג); החלטות בדבר מימון הפעילות השוטפת או מימון עסקה ספציפית ובפרט כשנדרשת החלטה בדבר ערבויות; החלטות בנוגע להשקעות מהותיות; החלטות בדבר השקעות במגזרי פעילות חדשים וכיו"ב.

• כחלק בלתי נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה והניהול", יש לאתר את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל. כשמדובר בחברה, בד"כ האורגן המוסמך לקבל את ההחלטות האסטרטגיות לגבי החברה, הוא מועצת המנהלים (הדירקטוריון). בכל מקרה אחר, יש לבחון מיהו הגורם שמקיים או מפעיל את השליטה והניהול בעסק."

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המסים

חוזר 4/2002 - קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול – המשך – קריטריונים תומכים:

- **"הניהול ברמה השוטפת והתפעולית (ברמה היום יומית) יכול להוות קריטריון לקיום שליטה וניהול. בד"כ מדובר בניהול הבסיסי ביותר שניתן להבחין בו במקום שממנו פועל עסק. במקרה של הפרדת הניהול השוטף מהניהול האסטרטגי, יש לבחון את המקום שממנו מתקבלות, בפועל, ההחלטות המהותיות של העסק."**
- **מקום ניהול והחזקת ספרי העסק, אופן ההצגה בספרים, מקום התקשרות עם ספקי שירותים ומקום קבלת השירות (למשל: ביקורת חשבונות, עריכת דוחות כספיים), מיקום היועצים (יועצים פיננסיים, יועצים משפטיים), המקום שבו מתקיימים מירב הקשרים העסקיים המהותיים, דיווחי החברה במסמכים חיצוניים (התכתבויות, תשקיפים, נייר פירמה), התייחסות גורמים עסקיים אל מיקום החברה, הרכב פרסונלי של הדירקטוריון, המקום ממנו מתבצע גיוס עובדים בכירים."**

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המסים

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (2016)

- במקרים המעלים שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" על עסקי חברה שהתאגדה מחוץ לישראל יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 גם את הפרמטרים הבאים:
- מי הם בעלי השליטה בחברה בפועל?
- מי הם מנהלי החברה?
- מי מקבל את ההחלטות בחברה? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?
- יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המיסים

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- **בבדיקת מנגנון קבלת ההחלטות, יש לבקש לקבל פרוטוקולים מפורטים של החברה, ולנסות להבין האם אכן התקיימה ישיבת דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטה שהתקבלה כבר על ידי גורם אחר?**
- **יש לבדוק קיום חוזי ניהול עם גורמים חיצוניים, כגון חברות ניהול, כחלק מבחינת שאלת השליטה והניהול. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את דרך קבלת ההחלטות את זהות מקבל ההחלטה ואת הגורמים השולטים בחברת הניהול בפועל.**

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המיסים

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

• במידת הניתן, יש לשוחח עם הדירקטורים, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.

• יש לברר כיצד נבחרו מנהלי החברה. האם יש להם ניסיון ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא - יש לנסות לברר מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? מה גובה השכר שמקבל המנהל / הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.

• האם מנהלי החברה/הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המיסים

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- בחברה הכוללת דירקטורים מארצות שונות, יש לבדוק קיומו של גורם מקשר ביניהם, גם אם אינו נושא תפקיד רשמי בחברה. כך לדוגמא, אם הגורם המקשר הוא הרוח החיה והמוציא והמביא בעסקי החברה והוא תושב ישראל והחלטות המהותיות בענייני החברה מתקבלות על ידו בישראל הרי יהיה בכך כדי להוות אינדיקציה לקיומם של שליטה וניהול בישראל.
- מאפיינים נוספים כמו יכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות בחברה ("זכות וטו") או זהות מקבל ההחלטה לגבי גובה התגמול למנהל, אופן חישובו ואופן תשלומו עשויים להצביע על זהותו של הגורם הדומיננטי בחברה האחראי על קבלת ההחלטות ולפיכך לזהות באמצעותו את המקום ממנו מתקבלות ההחלטות המהותיות בענייני החברה.

מבחן השליטה והניהול בראי חוזרי רשות המיסים

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- יובהר, כי אין די בקיומו של משרד בחו"ל כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

- האם הוראות סעיף 62א לפקודה (חברת ארנק שאינה חמי"ז) גוברות על מבחן השליטה והניהול?

מבחן השליטה והניהול בתאגיד מסוג LLC

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

• חוזר 5/2004 – קובע "השקפה חלקית" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי –

• התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ. ככלל, התאגיד אינו חייב במס בישראל, אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר משום ייחוס ההכנסות למחזיק (תושב ישראל), יתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי. במקביל, יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם ע"י המחזיק (כתוצאה מייחוס ההכנסות של התאגיד)

100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה- LLC בארצות הברית
50%	שיעור המס על היחיד בישראל
50,000	חבות במס בישראל
(30,000)	זיכוי בשל מס זר ששילם היחיד בארצות הברית
20,000	מס לתשלום על היחיד בישראל (השלמת מס)

מבחן השליטה והניהול בתאגיד מסוג LLC

- במידה שהשליטה והניהול מופעלים מישראל החוזר מורה להתייחס ל- LLC כתושב ישראל ובהתאמה הכנסתו תמוסה בשיעור מס חברות בהתאם להוראות לפקודה, דהיינו בשיעור של 23%.
- לעניין הזיכוי ממס, על אף העובדה שהמס שולם ע"י המחזיק (תושב ישראל), ייחשב המס הזר כאילו שולם ע"י ה- LLC וינתן כזיכוי כנגד מס החברות שבו התאגיד חייב בישראל. יחד עם זאת, בעת חלוקת רווחים למחזיק ייראו בכך כדיבידנד, אשר יחוב במס נוסף לפי סעיף 125ב לפקודה.

100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה- LLC בארצות הברית
30,000	המס הזר ששולם היחיד בארצות הברית כפועל יוצא משיוך ההכנסות אליו
(23,000)	מיסוי ה- LLC כחבר בני אדם תושב ישראל (בחוזר שיעור המס 36%)
	עודף זיכוי מס זר? לפי החוזר התשובה שלילית
24,410	בעת חלוקת דיבידנד (25%-33%)
54,410	מס כולל בארצות הברית ובישראל

המלצות הוועדה למיסוי בינלאומי - מבחן השליטה והניהול

- כידוע, חברה זרה שהתאגדה מחוץ לישראל, תהיה חייבת בהגשת הדו"חות ותשלום מס על כל הכנסותיה הכלל עולמיות אם "השליטה והניהול" על עסקיה מופעלים מישראל. על מנת להגביר את שקיפות הדיווח של החברות אשר עשויות להיחשב כתושבות ישראל מכוח מבחן "שליטה וניהול", במסגרת ההמלצות מוצע גם לקבוע חובת הגשת דוחות על חברות זרות בצירוף הנמקה מדוע השליטה והניהול אינם בישראל.

כמוצע, החובה תחול על חברה זרה המקיימת את כל התנאים הבאים:

- חבר בני אדם תושב חוץ שתושבי ישראל מחזיקים, במישרין או בעקיפין, ביותר מ- 50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו.
- סכום המס שחבר בני האדם מתחייב בו בחו"ל בפועל אינו עולה על 15% מכלל רווחיו, ומתקיים בו אחד מאלה:
 - הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה מדינת אמנה;
 - הוא לא היה חייב במס, במדינה שהוא היה נחשב תושב בה, על הכנסות אשר הופקו מחו"ל (מיסוי טריטוריאלי);

פרסומי ה – OECD והשלכות משבר הקורונה

מבחן הניהול האפקטיבי באמנת מס

- עד לשלהי שנת 2017 בחנה אמנת המודל של ה-OECD את תושבותה של חברה לפי העיקרון בדבר "מקום הניהול האפקטיבי" (The Place of Effective Management).
- סעיף 4(3) לאמנת המודל של ה-OECD הורה כי אם חברה מסווגת בהתאם לדיני המס הפנימיים של המדינות הרלוונטיות, כתושבת של שתי מדינות, יראו את החברה כתושבת המדינה המתקשרת בה נמצא מקום הניהול האפקטיבי, ובלשון ההוראה:

"Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated."

מבחן הניהול האפקטיבי באמנת מס

דברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD, מבארים לעניין "מקום הניהול הממשי", כדלקמן:

"24. ...The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made".

הפרמטרים הנחוצים לשם קביעת "מקום הניהול האפקטיבי", הינם כדלקמן:

"... where the meetings of its board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept... etc."

מבחן הניהול האפקטיבי באמנת מס

• אמנת המודל שונתה במהלך חודש נובמבר 2017 כך שסעיף 4(3) החדש (להלן: "הנוסח החדש") קובע כדלקמן:

"Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States."

סעיף 4 לאמנה המולטיטרלית אימץ את הנוסח החדש ובהתאמה ישראל מצידה הודיעה על אימוצו לאמנות המס עליהן היא חתומה.

השלכות משבר הקורונה על המיסוי הבינלאומי

- שני פרסומים מקצועיים של ארגון ה-OECD.

- הראשון מתחילת חודש אפריל 2020 בשלבים הראשונים של הקורונה

<and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (להלן: "הפרסום הראשון").

- השני, בסוף חודש ינואר 2021 מהווה עדכון והרחבה של הפרסום הראשון, לאחר שארגון ה-OECD

ורשויות המס במדינות השונות צברו ניסיון פרקטי עם תום השנה הראשונה למשבר

<impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/> (להלן: "הפרסום השני").

השלכות השהייה הזמנית בישראל בעקבות משבר הקורונה על שינוי מיקום תושבות החברה ומבחן הניהול האפקטיבי

- חברה זרה עלולה להיחשב כחברה תושבת ישראל או חברה תושבת ישראל לצרכי אמנת מס אם יימצא כי כפועל יוצא ממגבלות הקורונה השליטה והניהול על עסקיה או מקום הניהול האפקטיבי שלה מופעל בישראל על ידי תושב החוץ אשר "נתקע" בישראל בשל מגבלות הקורונה.
- עמדת הפרסום השני לעניין זה היא כי מכלול העובדות הרלוונטיות צריכות להיבחן על מנת לקבוע את מיקום הניהול האפקטיבי הרגיל של החברה ולא רק בתקופת המשבר שהינה בגדר חריג לכלל -

“In conclusion, an entity’s place of residence under the tie-breaker provision included in a tax treaty is unlikely to be impacted by the fact that the individuals participating in the management and decision-making of an entity cannot travel as a public health measure imposed or recommended by at least one of the governments of the jurisdictions involved”.

דרישות דיווח לבעלי מניות תושבי על החזקה בחברה זרה



הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ
 המוחזק במישרין או בעקיפין⁽¹⁾
 נספח לדו"ח השנתי לשנת המס

150

יש לצרף לדו"ח השנתי
 שני עותקים של טופס זה

פרטים מזהים

שם	מספר תיק
----	----------

פרטים לגבי זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ (להלן "חבר חוץ") (סמן/י ✓ במשבצת המתאימה)

חבר חוץ ב	חבר חוץ א	פרטי חבר החוץ המוחזק
		שם חבר החוץ ⁽²⁾
		שם חבר החוץ בלועזית ⁽³⁾
		מספר רישום בח"ל ⁽⁴⁾
		מספר זהויו לצורכי מס בח"ל (TIN)
		מדינת ההתאגדות
		מדינת התושבות
		כתובת משרדי חבר החוץ ⁽⁵⁾
		מועד רכישת הזכויות ⁽⁶⁾
<input type="checkbox"/> כן שקוף	<input type="checkbox"/> לא שקוף	סיווג לצורכי מס במדינת התושבות ⁽⁷⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	חבר החוץ ממוסה במדינת התושבות על הכנסות שהפיק מחוץ לה
		כתובת למשלוח דואר
		כתובת דואר אלקטרוני ⁽⁸⁾
		מספר טלפון
		סוג ישות
		מספר מזהה ישראלי שניתן לחבר החוץ ⁽⁹⁾
		תחום עיסוק מדובר ⁽¹⁰⁾
<input type="checkbox"/> עסקית	<input type="checkbox"/> פסיבית	אופי הפעילות העיקרית ⁽¹¹⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	חברה משלמת זרה (CFC) ⁽¹²⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	רוב ההכנסות פסיביות ⁽¹³⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	רוב הרווחים פסיביים ⁽¹⁴⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	שיעור המס במפעל קטן מ- 15% ⁽¹⁵⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	חב אמפלי השליטה בידי ישראלים ⁽¹⁶⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	חברת משלח יד זרה ⁽¹⁷⁾
<input type="checkbox"/> כן	<input type="checkbox"/> לא	עיסוק במשלח יד מיוחד ⁽¹⁸⁾

"טופס" 150 -

<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		75% ויותר מאמצעי השליטה בידי ישראלים				
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		50% מבעלי המניות עוסקים במשלה יד מיוחד				
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		30% ויותר מזכויות חבר החוץ רשומות למסחר בבורסה ⁽¹⁹⁾				
<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		<input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/> כן		נושאי משרה/חברי דירקטוריון כוללים תושבי ישראל ⁽²⁰⁾				
פרטי החזקה⁽²¹⁾								
זכות אחריות ⁽²²⁾ פרטי/		מניות רחילות		זכות אחריות ⁽²²⁾ פרטי/		מניות רחילות		סוג הזכויות המוחזקות
במסך שנה ⁽²³⁾	הגבה בשנה ⁽²⁴⁾	במסך שנה ⁽²³⁾	הגבה בשנה ⁽²⁴⁾	במסך שנה ⁽²³⁾	הגבה בשנה ⁽²⁴⁾	במסך שנה ⁽²³⁾	הגבה בשנה ⁽²⁴⁾	
								כמות החזקה בזכויות / מניות
								שיעור הזכויות לריווחי חבר החוץ
								שיעור הזכויות לנכסים בפירוק
								שיעור הזכויות בהצבעה
								זכויות נוספות ⁽²⁵⁾ פרטי/

חתימה

תפקיד

שם

תאריך

"טופס" 1213 -

פסד 1 מתוך 2 1213
מק"ר ו' בריבית המזגים



הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה

יש למרוץ טופס זה לדוח המסמך⁽¹⁾

פרטים אישיים

מספר תיק	שנת מס	שם החיסום	מספר מסמך שירותים	תאריך הגשת המסמך
/ /	/ /	/ /	/ /	/ /

בהתאם לתקנות מס הכנסה, (מבטול מס החייב בדיווח), תשי"ז - 2006 הריני לדווח על מעולה החייבת בדיווח כדלהלן:

□ תקנה (11) - המטלה לקרוב⁽²⁾ בשל נחול שכום כולל של 2 מיליון ₪ למחצית

מספר מסמך שירותים	תאריך השעילה ⁽³⁾	מספר וזהות ח.מ הקרוב	שם הקרוב	מנות הקשר	סכום שישולם ומדויק בנכסיו	הפרדת
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /

□ תקנה (21) - המוכר נכס⁽⁴⁾ לקרוב⁽²⁾ ובמכירה נוצר חסד בשכום של 2 מיליון ₪ למחצית

מספר מסמך שירותים	תאריך השעילה ⁽³⁾	הכס המסמך	מספר וזהות ח.מ הקרוב	שם הקרוב	גובה החסד שקודם	הפרדת
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /

□ תקנה (31) - המוכר נכס⁽⁴⁾ לאחר, אשר הניג לידי המוכר במכירה כסויה מס, מאת קרוב⁽²⁾ ובמכירה לאחר נוצר חסד בשכום של 2 מיליון ₪ ליתר חניית לקיחת לפי הוראות המסמך

מספר מסמך שירותים	תאריך השעילה ⁽³⁾	הכס המסמך	מספר וזהות ח.מ הקרוב	שם הקרוב	גובה החסד שנשי	הפרדת
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /

□ תקנה (41) - המוכר נכס⁽⁴⁾ לאחר, אשר הניג לידי המוכר במכירה כסויה מס, מאת קרוב⁽²⁾, ובמכירה לאחר נוצר רווח, ממנו קודם חסד בשכום של 2 מיליון ₪ למחצית

מספר מסמך שירותים	תאריך השעילה ⁽³⁾	הכס המסמך	מספר וזהות ח.מ הקרוב	שם הקרוב	סכום החסד שקודם	הפרדת
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /

□ תקנה (51) - חבר בני אדם המוחל חוב לקרוב⁽⁵⁾ בשכום של 1 מיליון ₪ למחצית⁽⁶⁾

מספר מסמך שירותים	תאריך השעילה ⁽³⁾	מספר וזהות ח.מ הקרוב	שם הקרוב	הסכום שמוחל	החייבת למחילת החוב	הפרדת
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /
/ /	/ /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ / / / / / / /	/ /

□ תקנה (61) - יחיד בעל מניות מחותמי⁽⁷⁾ המרוץ חוב בחברי בני אדם ברבנות האחרון של שנת המס/חבר בני אדם שיתרת חוב של יחיד בעל מניות מחותמי⁽⁷⁾ במידה בו נזכרה של 1 מיליון ₪ למחצית מתק"ר את החיוב

מספר מסמך שירותים	תאריך השעילה ⁽³⁾	מספר וזהות	שם	הסכום שמוחל	החייבת למחילת החוב	הפרדת
/ /	/ /	/ / / / / / / /	בעל מניות מחותמי ⁽⁷⁾ חבר בני אדם ⁽⁸⁾	בעל מניות מחותמי ⁽⁷⁾ חבר בני אדם ⁽⁸⁾	החייבת למחילת החוב	/ /
/ /	/ /	/ / / / / / / /	בעל מניות מחותמי ⁽⁷⁾ חבר בני אדם ⁽⁸⁾	בעל מניות מחותמי ⁽⁷⁾ חבר בני אדם ⁽⁸⁾	החייבת למחילת החוב	/ /

כל המידע יישלח למנהל מס הכנסה, תל אביב, 2011. 0

⁽¹⁾ כאשר המידע הוא בעל מניות מחותמי ⁽²⁾ כאשר המידע הוא בעל מניות מחותמי

- טופס "1213 -

מספר חק"מ: 4228

תקנה 1212 - חרוכט אפגני שליטה⁽¹²¹⁾ בחבר בני אדם/חבר בני אדם אשר נרכשו בו אפגני שליטה (מחוקק את המסורת)

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר זהות/ח.מ.	שם	הסכום שאותו ניתן לתקן/למכור	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר זהות/ח.מ.	שם	הסכום שאותו ניתן לתקן/למכור

תקנה 1212 - חרוכט⁽¹²¹⁾ חברות בהסדדים שלה המסדים לצרכי מס בסך של 3 מיליון ₪ לפחות/חברות שלה המסדים לצרכי מס בסך של 2 מיליון ₪ לפחות הרוכשת ע"י רוכש (מחוקק את המסורת)

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר זהות/ח.מ.	שם	סכום המסד בעד חברות	סכום המסד בעד חברות	סכום המסד בעד חברות	סכום המסד בעד חברות

תקנה 1212 - חרוכט⁽¹²¹⁾ /מחזיק⁽¹²¹⁾ /המקבל תקבולים, בחבר בני אדם מיוחד⁽¹²¹⁾ (מחוקק את המסורת)

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	שם החברה/המחזיק/המקבל	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)

תקנה 1212 - חרוכט⁽¹²¹⁾ /מחזיק⁽¹²¹⁾ /המקבל תקבולים, בחבר בני אדם חושב מדינה מוטלת (מחוקק את המסורת)

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	שם החברה/המחזיק/המקבל	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)

תקנה 1212 - נישום המייצג בחברות מוטלת⁽¹²¹⁾ המקבל ממנה תשלום חיובי המסד שלא פחות מ - 500,000 ₪

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	שם החברה/המחזיק/המקבל	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)

תקנה 1212 - נישום הוא בעל חובות במקרקעין/נותן שירותים (מחוקק את המסורת) /גיש/חלוקה

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	שם החברה/המחזיק/המקבל	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)

תקנה 1212 - נישום הוא בעל חובות במקרקעין/נותן שירותים (מחוקק את המסורת) /גיש/חלוקה

מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	שם החברה/המחזיק/המקבל	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)	מספר חשבון מס' (מס' 121)	תאריך המסלול (מס' 121)

אני, החייב, מצהיר/ת שכל הנתונים שמסרתי בוחן זה הם נכונים ומלאים וידוע לי כי סחירת נתונים לא נכונים מהוות עבירה על החוק

תאריך: _____ חתימת החייב: _____ מספר טלפון המסויק: _____ תחנת המסויק: _____

סיכום - דגשים פרקטיים בשליטה וניהול

לסיכום - דגשים בשליטה וניהול

דגשים והמלצות להקטנת החשיפה כי יטען שהשליטה והניהול מופעלים בישראל:

- ניתוח מקדמי של פעילות החברה הזרה והיקף עסקיה;
- ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות יתקבלו (בישיבות דירקטוריון/אנשי מפתח) מחוץ לישראל ויתועדו בהתאם;
- תהליך קבלת ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות, לרבות - בחינת הצורך, בדיקת האלטרנטיבות, עבודות ההכנה המהוות בסיס לקבלת ההחלטה וההתייעצות עם גורמים מקצועיים - **יתבצע מחוץ לישראל.**

החלטות אסטרטגיות לעניין זה הינן: החלטות עסקיות בהיקף כספי מהותי, ביצוע עסקאות בעלות השפעה מכרעת (למשל: מיזוג); מימון הפעילות השוטפת או מימון עסקה ספציפית ובפרט כשנדרשת החלטה בדבר ערבביות; השקעות מהותיות או במגזרי פעילות חדשים וכיו"ב.

- דירקטוריון החברה הזרה יורכב מתושבי חוץ פעילים ו/או מתושבי ישראל השוהים זמן ניכר מחוץ לישראל לפעילות החברה ויתכנס באופן תדיר מחוץ לישראל על מנת לאשר את מדיניות החברה.

לסיכום - דגשים בשליטה וניהול

דגשים והמלצות להקטנת החשיפה כי יטען שהשליטה והניהול מופעלים בישראל - המשך:

. חתימת החוזים המהותיים ותהליך קבלת ההחלטות בגינם מתבצעת מחוץ לישראל.

. מורשי החתימה הם תושבי חוץ ו/או תושבי ישראל השוהים זמן ניכר מחוץ לישראל.

. הניהול השוטף יתבצע ככל הניתן מחוץ לישראל על ידי תושבי חוץ, אנשי מקצוע בתחומם.

. נושאי המשרה בחברה הזרה צריכים להיות מתוגמלים בהתאם למשרתם.

. הלקוחות, הספקים וקבלני משנה תושבי חוץ וההתקשרות איתם תעשה מחוץ לישראל.

. נותני שירותים ובכללם עורכי דין, רואי חשבון, הנהלת חשבונות וכו' יהיו תושבי חוץ וההתקשרות איתם תעשה מחוץ לישראל.

. אתרי האינטרנט של החברה הזרה יישבו על שרת מחוץ לישראל ויעלה בשפה זרה בלבד.

. חשבונות הבנק ומשרדי החברה הזרה מחוץ לישראל.

דגשים לקראת פעילות עסקית מחוץ לישראל

הבנת דיני המס המקומיים באמצעות מומחי מס מקומיים

- טריטוריות ללא מס Offshore company ופתיחת חשבון בנק/ עבודה מול בנקים;
- מדינות בעלות בסיס מיסוי טריטוריאלי – סינגפור, הונג-קונג, פנמה;
- מדינות אשר ממסות בעת חלוקת הכספים מחוץ למדינה – אסטוניה, גיאורגיה;
- מדינות אשר נותנות החזר מס בעת חלוקת הכספים לבעלי מניות זרים - מלטה
- הטבות מס ספציפיות – עידוד פעילות הייטק – לוקסמבורג, קפריסין – שיעורי מס נמוכים – רומניה/אוקראינה;
- מדינות בעלות שיעור מס נמוך – קפריסין, גיברלטר;
- מדינות אמנה בעלות שיעור מס נמוך – בולגריה, הונגריה, אירלנד, שוויץ, איחוד האמירויות;
- מדינות אשר מקנות תושבות ברמת היחיד כנגד השקעה – קפריסין, מלטה, פורטוגל, שוויץ ושיטת ה- Non Dom – אנגליה, קפריסין, מלטה;
- שיעורי המע"מ המקומיים (הונגריה) ושיעורי ניכוי מס במקור המקוריים;
- מיסוי בינלאומי – הטמעת ה- MLI בכל מדינה, קיומה של אמנת מס, מחירי העברה, מוסד קבע וכו'

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן