



Fahn Kanne

Grant Thornton

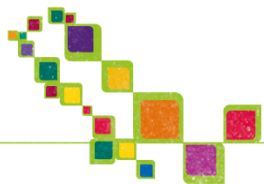
An instinct for growth™

# מיסוי בינלאומי ומחירי העברה בראי הפסיקה

עו"ד שי מויאל, תחום מיסוי בינלאומי ומחירי העברה,  
פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel

# נושאי דיון

- תושבות של יחיד
- תושבות של חברה – ניהול ושליטה
- סניף ישראלי של חברה זרה
- מחירי העברה – אופציות לעובדים





Fahn Kanne

Grant Thornton

An instinct for growth™

# תושב ישראל – יחיד



# תושב ישראל – יחיד

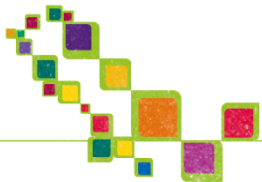
## ההגדרה בפקודת מס הכנסה

יחיד ייחשב "תושב ישראל" אם "מרכז חייו" בישראל.  
לשם קביעת מקום "מרכז החיים" של יחיד בהתאם לפקודה יובאו בחשבון מכלול קשריו משפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהם בין היתר:

- (א) מקום ביתו הקבוע.
- (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו.
- (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע.
- (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו.
- (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות השונים.

כמו כן, נקבעה חזקה לקביעת מקום מרכז חייו של יחיד (החזקה ניתנת לסתירה, הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה), כמפורט להלן:

- (א) יחיד ששהה **183 ימים** לפחות בישראל בשנת המס, חזקה שמרכז חייו בישראל;
- (ב) יחיד ששהה בשנת המס 30 ימים לפחות בישראל וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא **425 ימים** לפחות, חזקה שמרכז חייו בישראל.



# תושב ישראל – יחיד

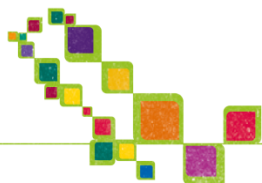
## תיקון לפקודת מס הכנסה – הרחבת חובת דיווח ליחידים

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 223), התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223"), נוסף סעיף 131(ה5) לפקודה, הקובע החל משנת המס 2016 ואילך

- חובת דיווח על יחיד שמתקיימת בו חזקת הימים, והחזקה נסתרת לטענתו
- עליו להגיש דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו, בצירוף המסמכים התומכים בה, ככל שקיימים.

חובת הגשה זו לא תחול על אלו:

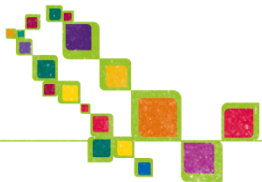
- (א) בן זוג וילדיו של אותו יחיד;
- (ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפא של פסקה (א)(4) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה, קרי, יחיד ששר האוצר קבע כי לא יראו כתושב ישראל;
- (ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א לפקודה.



# תושב ישראל – יחיד

## פסיקה חדשה – פס"ד רפי אמית

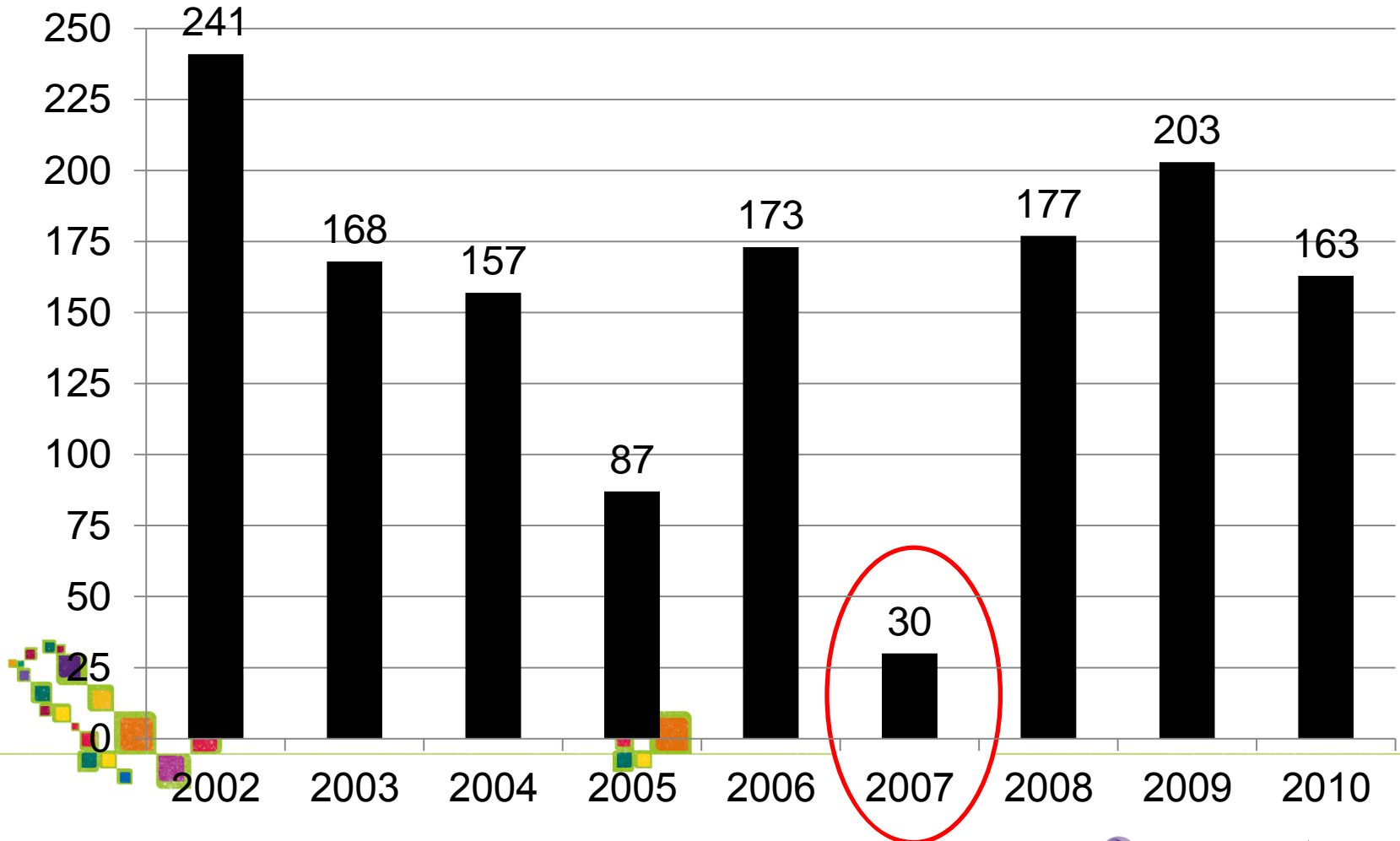
- המערער שהה פרקי זמן ממושכים בחו"ל, החל משנת 2002, עיקר זמנו הוקדש למשחק הפוקר, תוך צבירת סכומי כסף ניכרים מזכיות. טען לניתוק תושבות כבר ב 2002 ולכן אינו חייב במס בישראל.
- **פקיד השומה:** הנישום נותר תושב ישראל למרות היעדרויותיו הרבות מישראל - חייב את ההכנסות ממשחק הפוקר כהכנסה משלח יד בשנת 2007.
- במהלך שנת 2007 שהה בישראל 30 ימים בלבד - לא התקיימו החזקות המספריות הקבועות בהגדרת "תושב ישראל")



# תושב ישראל – יחיד

## פסיקה חדשה – פס"ד רפי אמית

ימי השהייה בישראל על פני השנים



# תושב ישראל – יחיד

## פסיקה חדשה – פס"ד רפי אמית

ביהמ"ש לא שוכנע כי מכלול הנסיבות המיוחדות מצביע על הפסקת התושבות (" המקרה אמנם איננו מובהק לכאן או לכאן אך לא שוכנעתי כי מכלול הנסיבות המיוחדות מצביע על הפסקת התושבות").

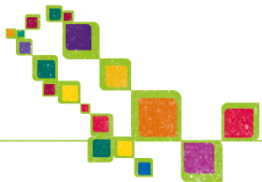
1. המערער נכח בישראל פרקי זמן ממושכים בשנים שלפני שנת המס שבערעור (2007) ולאחריה, הרבה מעבר לאדם שבא לביקורי מולדת (בממוצע שנתי בשנים 2004 עד 2010 שהה 141 ימים בישראל).

2. המערער לא היכה שורשים של ממש בכל מקום אחר בעולם.

3. המערער נהג להעביר לישראל, באופן מתמיד, את הזכיות במשחק הפוקר (כ-20 מיליון ₪). התנהגות זו, על רקע שאר נסיבות המקרה, העידה כי ישראל נותרה הבסיס הכלכלי של המערער.

### • הערת בית המשפט:

אפשר ולצרכי מס, אדם יהא "חסר תושבות" (כך, למשל, אדם החי על יאכטה מבלי שיהיה לו בסיס קבוע על היבשה), אולם מדובר במקרים נדירים ולא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם הינו נטול תושבות.







Fahn Kanne

Grant Thornton

An instinct for growth™

# תושבות של חברה "שליטה וניהול"



# שליטה וניהול

## ההגדרה בפקודת מס הכנסה

**סעיף 1 לפקודת מס הכנסה קובע, "חבר בני אדם", שנקיים בו אחד האלו, הינו תושב ישראל:**

- התאגד בישראל
- השליטה על עסקיו וניהולם ומופעלים בישראל  
(למעט חריגים בנוגע לתושב חוזר ותיק או עולה חדש)

**חוזר 4/02 – קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול (2002)**

- יכולת אפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת
- היכן נקבעת המדיניות העסקית והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות
- בחינת התהליך: הצורך, בדיקת אלטרנטיבות, עבודת ההכנה, התייעצות בגורמים מקצועיים

**תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (אוגוסט 2016)**

- בעקבות שלושה פסקי דין שניתנו בשנים האחרונות מבקשת רשות המיסים להביא את עיקריהם ואת המסקנות הנגזרות מהם

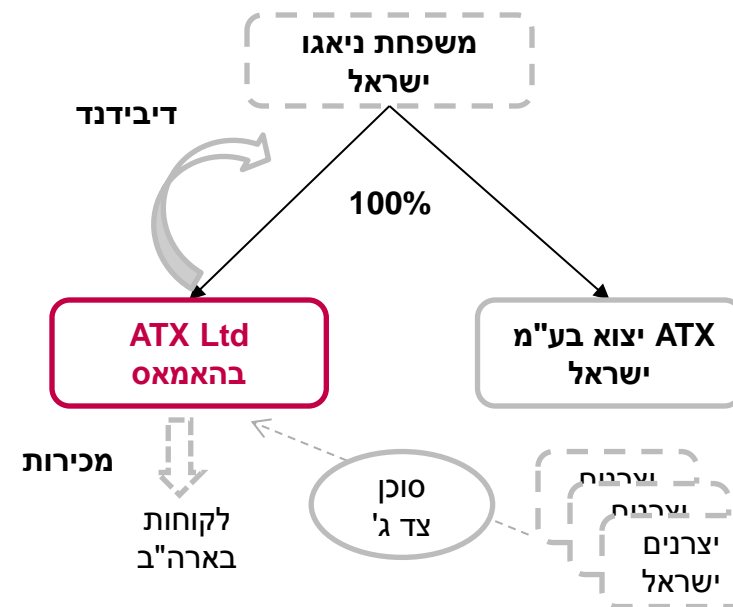


# שליטה וניהול - חברה

## תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (2016)

### פס"ד ניאגו

- 1987 – הקמת חברה ישראלית שעסקה בייצוא מוצרי טקסטיל
- 1990 – הקמת חברה בא"י הבהאמס. העברת פעילות עסקית הנוגעת לקשרים עם לקוחות בחו"ל
- נרכשו מוצרי טקסטיל מיצרנים בישראל (טופלו ע"י החברה הישראלית). הפעילות מול הקניינים והיצרנים נעשתה ע"י הסוכן והחברה הישראלית
- 1993 – לקראת הנפקת החברה הישראלית, החברה זרה מוכרת לחברה הישראלית את פעילותה בתמורה ל - 22 מ' ש"ח ומיד מחלקת דיבידנד של 22 מ' ש"ח לבעלי המניות הישראלים (נטען אז להכנסה פטורה מחו"ל)
- דירקטורים תושבי חוץ, משרד בחו"ל



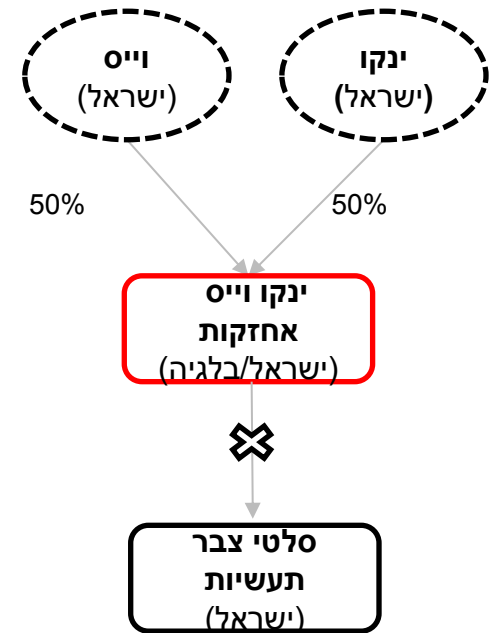
**ביהמ"ש:** אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, לטענת המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 להפרדה מלאכותית של חלק עיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טקסטיל בחו"ל

# שליטה וניהול – חברה

## תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (2016)

### ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ

1. החברה התאגדה בישראל בשנת 1996, והחזיקה ב-100% ממניות סלטי צבר תעשיות מזון (1985).
2. בשנת 1999 נרשמה כחברה בבלגיה (שנה קודם רכשה בניין בבריסל).
3. בשנת 2000 מכרה ינקו וייס את מניות סלטי צבר בתמורה ל 6 מ' דולר.
4. החברה טענה שהיא תושבת בלגיה ובהתאם לאמנת המס, רווח ההון חייב במס בבלגיה ולא בישראל. (לאחר תיקון 132 לפקודה לא ניתן לבצע "הגירה" כזו).
5. פקיד השומה: החברה פועלת בישראל באמצעות מנהליה הישראלים. הפעילות של המנהלים ששכרה החברה בבלגיה אינם מגיעים לכדי ניהול ושליטה.



**בית המשפט דחה את הערעור וקבע שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות של חברה מתקבלות בפועל בישראל וההחלטות המהותיות לניהול עסקי החברה השוטפים מתקבלות אף הן בישראל**

# שליטה וניהול – חברה

## תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (2016)

### ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ

מסקנות :

- גיחה לחו"ל לשם קבלת החלטה – קביעת מקום מושבה של החברה לא תיעשה על סמך ביצוע פעולה נקודתית אחת חשובה ככל שתהיה.
- דרוש מערך ניהול קבוע ורציף בחו"ל (הן שוטף והן קביעת מדיניות).
- המנהלים הזרים צריכים לבצע עבודת ניהול ולקבל החלטות ולא רק את תפקידם המקצועי שהם מתמחים בו.
- הדירקטורים של החברה אינם "דירקטורים להשכרה".

**סוגיה: האם מנהל שהוא תושב ישראל יכול לנהל את חברה בחו"ל מבלי לחשוף אותה לסוגיית ניהול ושליטה?**

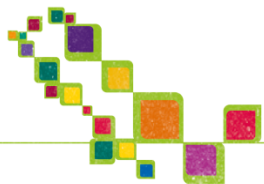
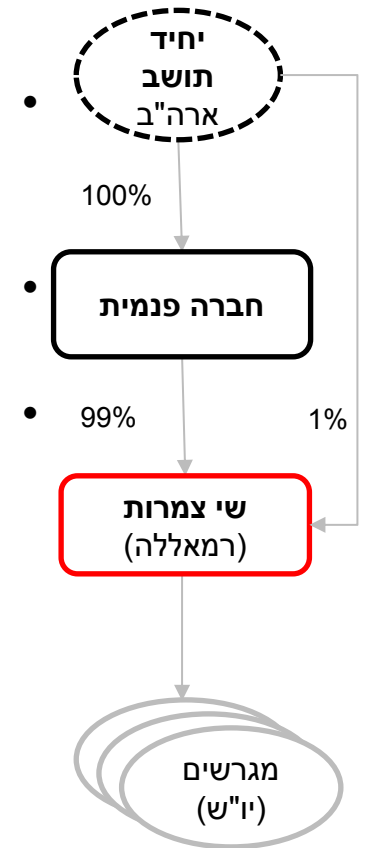
- נדרש ממנהל תושב ישראל לשהות שהייה ממושכת אשר תאפשר לו לבצע את ניהול החברה בחו"ל, בניגוד למנהל אשר מבצע גיחות מזדמנות רק על מנת לקבל החלטות מחוץ לישראל.
- רף נטל ההוכחה גבוה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל אשר מבקש להוכיח כי לא ניהל את החברה הזרה מישראל.

# שליטה וניהול – חברה

## תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (2016)

### שי צמרות (אורנית)

- המערערת התאגדה ברמאללה בשנת 1985 ועסקה ברכישה ומכירה של מגרשים בישוב אורנית, עד להגיעה להליכי פירוק.
- במסגרתם הסדר נושים נכנס משקיע חדש, חברה פנמית אשר תחזיק ב- 99% ממניות המערערת, בעוד ש- 1% מהמניות יוחזקו על ידי מר קמל תושב ארה"ב המחזיק ב- 100% ממניות החברה הזרה.
- בעקבות ההסדר מכרה המערערת את המגרשים שנותרו בבעלותה, כאשר עסקאות אלו הן העומדות ביסוד השומה שהוצאה למערערת.
- **בית המשפט:** לא הוכח כי ה"שליטה והניהול" הופעלו על ידי מר קמל, תושב החוץ. מעדותו של מר קמל לא התרשם בית המשפט כי בידו כלים של ממש להפעלת "שליטה וניהול", קרי לקבל באופן עצמאי ולאחר הפעלת שיקול דעת בלתי תלוי, החלטות בנוגע לבחירת המגרשים או בכל עניין מהותי אחר הנוגע אליהם. להפך, בית המשפט התרשם כי מר קמל הפקיד את "מושכות" השליטה והניהול בידי מנהל החברה, תושב ישראל.



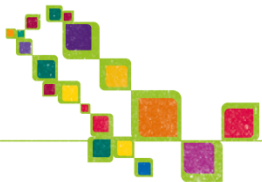
# שליטה וניהול – חברה

## תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (2016)

### שי צמרות (אורנית)

#### מסקנות נוספות:

- התנאי לכך שהשליטה וניהול מופעלים מישראל הינו כי "מרכז העניינים" של החברה הוא בישראל. המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, בסיסיות ועיקריות.
- שאלת ה"מסוגלות" - לפיה האורגן שנטען שהוא הפעיל שליטה וניהול מסוגל לעשות כן.
  - שיש בידיו ידע ומומחיות בתחום,
  - מכיר את השפה העסקית,
  - בעל תפקיד משמעותי בחברה ושכרו ישקף זאת,
  - יהיו בפניו חלופות טרם קבלת החלטה (להבדיל "מחותמת גומי"),
  - הוא נושא באחריות על החלטותיו.
- שימוש באנשי מקצוע חיצוניים – האם נמסר להם שיקול דעת עצמאי בקבלת ההחלטה (בעל השליטה "מסר להם את המושכות"), או שמא הם לא יותר מיועצים ונותני שירותים או מוציאים לפעול החלטות הנהלה.

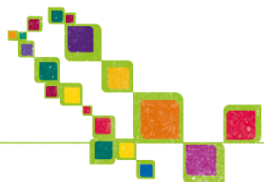


# שליטה וניהול – חברה

## תוספת 1 לחוזר 4/2002 שליטה וניהול (2016)

### סיכום

- בעידן הטכנולוגי, הדגש אינו על מינוי דירקטור זר או מיקום פיזי של כינוס הדירקטוריון, אלא על בדיקה מהותית של זהות הגורם המקבל בפועל את ההחלטות המהותיות, ואת מיקומו.
- לצורך בדיקת מנגנון קבלת ההחלטות בחברה, יש להבין בהסתמך על פרוטוקולים של החברה, האם אכן התקיימו ישיבות דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטות שהתקבלו על ידי גורם אחר?
- האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? מה גובה השכר שמקבל המנהל/הדירקטור
- האם מנהלי החברה ו/או הדירקטורים שולטים בשפה במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.
- 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 בקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

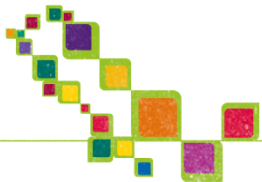




# שליטה וניהול – חברה

## הצעה במסגרת תזכיר חוק התוכנית הכלכלית 2017-2018

- תיקון זה להגדרת "תושב ישראל" לא נכלל בסופו של יום תחת הצעת חוק ההסדרים, אך יש בו כדי ללמד את מגמת רשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי גם בתוספת לחוזר שליטה וניהול.
- בהתאם לתזכיר החוק הוצע להוסיף להגדרה מספר חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו שליטה וניהול של חברה זרה, כמופעלים בישראל בהתקיים התנאים שלהלן:
  - א- תושבי ישראל הם בעלי השליטה בחברה הזרה, נהנים או זכאים ל- 50% או יותר מהכנסותיו או רווחיו.
  - ב- שיעור המס הסופי על רווחי החברה הזרה הינו 15% או פחות; וכן:
    - (1) החברה הזרה הינה תושבת מדינה שאינה חתומה על אמנת מס עם ישראל; או
    - (2) המדינה הזרה אינה מחילה מס על הכנסות אשר הופקו מחוצה לה (שיטת מס טריטוריאלית).
- בנוסף, הוצע לקבוע חובת דיווח על חבר בני אדם הנוקט בעמדה לפיה החזקות כאמור אינן חלות עליו.

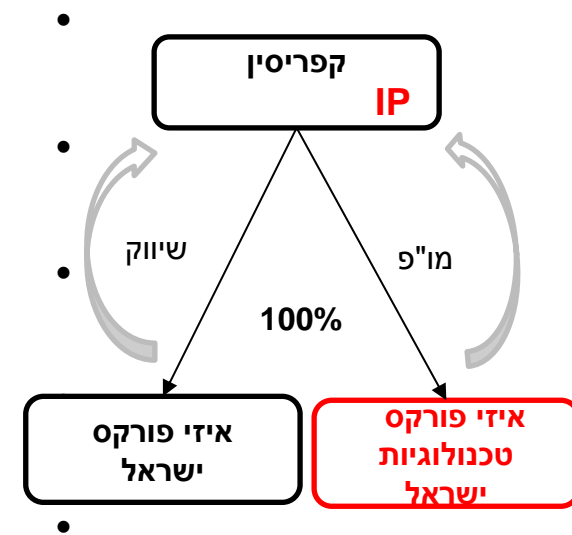


# סניף/מוסד קבע מחירי העברה

# סניף/מוסד קבע - פעילות עסקית של חברה זרה בישראל

## פסק דין – איזי פורקס

- חברה תושבת קפריסין, העוסקת בתחום הפורקס, ובבעלותה תוכנה לסחר במט"ח.
- לקפריסאית חברות בנות בעולם, העוסקות בקידום עסקיה. לרבות שתי חברות קשורות תושבות ישראל.
- האחת היא **המערערת**, שעיסוקה הוא במתן שירותי מחקר ופיתוח ושירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט של הקפריסאית.
- השנייה, איזי פורקס בע"מ, אשר עסקה בפעילות שיווק עבור החברה הקפריסאית (להלן: "איזי פורקס").
- המערערת טענה כי הכנסותיה מהחברה הקפריסאית מקורן בשירות לתושב חוץ, ועל כן היא זכאית למע"מ בשיעור אפס, בהתאם להוראות סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.



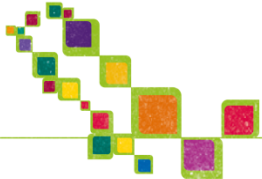
**לגישת מע"מ:** איזי פורקס תפקדה כסניף של החברה הקפריסאית בישראל ולכן יש לחברה הקפריסאית פעילות ועסקים בישראל, והיא אינה עונה להגדרת "תושב חוץ" (סעיף 30(ג) לחוק מע"מ) ולכן אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס בגין השירותים שהעניקה לחברה הקפריסאית.



# סניף/מוסד קבע - פעילות עסקית של חברה זרה בישראל

## פסק דין – איזי פורקס

- בית המשפט המחוזי קיבל את טענת מע"מ וקבע: קיים מערך עסקי שלם המתנהל בישראל על ידי איזי פורקס. מערך זה מהווה חלק בלתי נפרד מאותו מסחר אינטרנטי מקוון במט"ח, המבוצע באמצעות תוכנת הפורקס השייכת לחברה הקפריסאית.
- אין לבחון את שאלת קיום פעילות המסחר במט"ח רק על סמך מיקומו הפיזי של שרת המחשב (המצוי מחוץ לישראל) או על סמך התוכנה המאפשרת את רכישת המט"ח (המצויה בבעלותה של החברה הקפריסאית).
- **מהות הפעילות בישראל נרחבת יותר משיווק:** איזי פורקס איתרה לקוחות בישראל, חתמה על חוזים מולם בשם החברה הקפריסאית, תמכה טכנית בלקוחות בשפה העברית, ניהלה חדר עסקאות משל עצמה, אשר אויש על ידי אנשי מקצוע שביצעו פעולות ותמכה בחדר העסקאות של החברה הקפריסאית. כמו כן, העניקה שירותי סליקה של כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים אשר מהווה חלק בלתי נפרד מהפעילות העסקית של החברה הקפריסאית המתבצעת בישראל.
- לאור האמור, קבע בית המשפט כי יש לראות בחברה הקפריסאית כמי שיש לה עסקים ופעילות בישראל, ואין היא בגדר "תושב חוץ" לצרכי הזכאות במס בשיעור אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ



# מחירי העברה – אופציות לעובדים

## פסק דין – קונטירה טכנולוגיות בע"מ

חברה אמריקאית, המחזיקה במלוא הון מניותיה של חברה ישראלית. בין החברות נחתם הסכם למתן שירותי מו"פ במודל cost plus 7%

בשנים 2009-2010, הקצתה חברת האם אופציות לעובדי חברת הבת. חברת הבת יישמה בדוחות הכספיים את תקן חשבונאות 24 המכיר בהקצאת אופציות לעובדים כהוצאה (שתואמה בדוח המס).

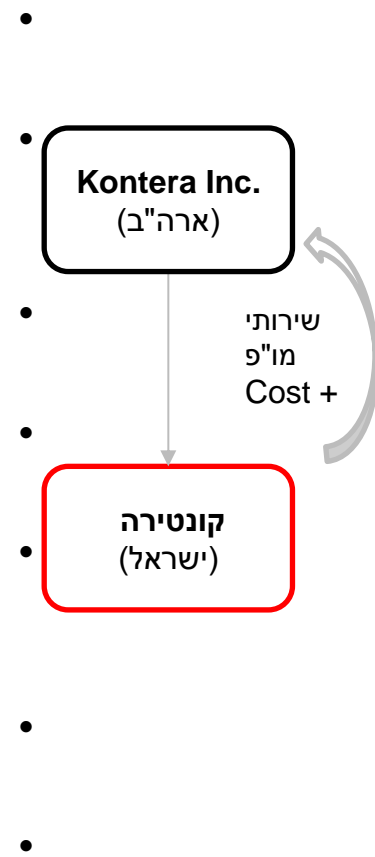
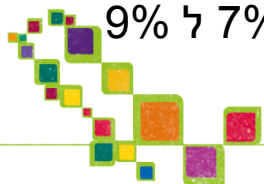
פקיד השומה טען כי יש לכלול את ההוצאות בגין תוכנית האופציות, כחלק מסך עלויות החברה לעניין חיוב חברת האם במודל ה-cost plus.

המערערת טענה, בין היתר, כי הואיל וההוצאות הנ"ל אינן מוכרות לצרכי מס (במסלול ההוני סע' 102) אין מקום לחייב בגינם במסגרת ה-cost plus.

**בית המשפט** – יש לכלול הוצאות בקשר לאופציות, כחלק מסך הוצאות החברה הבת לעניין הפעלת מנגנון ה-Cost Plus. זאת על אף, שמדובר בתכניות במסלול רווח הון ועל פי דין, לא ניתן לדרושן כהוצאה.

בימ"ש דחה את חקר השוק שהוגש על ידי מומחה מטעם המערערת להוכחה כי לא מקובל, בין צדדים שאינם קשורים, להוסיף את עלות האופציות לעובדים.

אך נדחתה טענת פקיד השומה שיש להגדיל את אחוז הרווח מ 7% ל 9%



# תודה על ההקשבה

עו"ד שי מויאל

תחום מיסוי בינלאומי ומחירי העברה

פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel