



30.1.08

מאת :
אופיר לוי, רו"ח ועו"ד - מנהל מחלקה (מיסוי בינלאומי)

אמנה למניעת כפל מס עם פורטוגל בתוקף משנת 2008

החל מיום 1.1.2008 ייכנסו לתוקף הוראותיה של אמנה למניעת כפל מסים בין ישראל לבין פורטוגל, כאשר לגבי מסים המנוכחים במקור ייכנסו הוראותיה לתוקף החל מיום 24.3.2008.

האמנה נחתמה רשמית בירושלים ביום 26.9.2006 כאשר הליך אשרור האמנה הסתיים בישראל ביום 22.2.2007 ובפורטוגל ביום 15.1.2008.

ההוראות העיקריות באמנה

האמנה מבוססת בעיקרה על אמנת המודל של ה-OECD וקובעת, בין היתר, שיעורי ניכוי מס במדינת המקור כלהלן:

- **ריבית ותמלוגים** – שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-10%.
- **דיבידנד** –
 - שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-5% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה 25% ומעלה בהון החברה משלמת הדיבידנדים.
 - שיעור ניכוי המס במדינת המקור מוגבל ל-10% אם בעל הזכות שביושר הוא חברה המחזיקה 25% ומעלה בהון החברה משלמת הדיבידנד, והדיבידנד משתלם מרווחים הכפופים למס בישראל בשיעור נמוך מהשיעור הרגיל של מס החברות הישראלי.
 - בכל מקרה אחר שיעור ניכוי המס במקור מדיבידנד מוגבל ל-15%.
- **רווח הון** – אומץ העיקרון הקבוע באמנת המודל של ה-OECD כך שהוענק פטור ממס רווח הון במדינת המקור, אלא אם מדובר במקרקעין או מניות או זכות דומה בחברה שלמעלה מ-50% משוויה הוא ממקרקעין. סעיף 8 לפרוטוקול מבהיר כי המונח "זכות דומה" פירושו כל זכות ביחס למניה ביישות מקרקעין, לרבות אופציה, בין אם היא מוענקת על ידי מזכר ההתאגדות והתקנון של יישות המקרקעין, על ידי הסכם בין חברה או באופן אחר.

מסים מכוסים – מעבר לסעיף הרגיל המפרט את המסים המכוסים על ידי האמנה, מבהיר הפרוטוקול כי במידה ובעתיד ינהיגו פורטוגל או ישראל מס על הון, ייועצו המדינות על מנת להגיע להסכם ביחס להרחבת החלת האמנה גם למסים על הון.

מוסד קבע - אתר בניה או פרויקט של בניה או התקנה ייחשבו מוסד קבע במדינה בה הם ממוקמים רק אם הם נמשכים מעל 12 חודשים.

מבחן תושבות של חברה – בדומה למודל ה-OECD, נקבע באמנה עם פורטוגל כי במקרה של תושבות כפולה של חברה תיקבע התושבות לפי מקום הניהול האפקטיבי של החברה (place of effective management).

האמנה בין ישראל לפורטוגל כוללת את ההוראות הבאות השונות מאמנת המודל של ה-OECD:

הגדרת דין – בדומה לאמנת ה-OECD נקבע באמנה עם פורטוגל כי מונח שלא הוגדר במפורש באמנה יפורש בהתאם למשמעותו באותה עת לפי דיני המדינה. בהקשר זה, נקבע בפרוטוקול לאמנה דן כי לגבי ישראל, המונח "דין" כולל כללים, תקנות, הנחיות מינהליות והחלטות בתי משפט של מדינת ישראל.

משרד האוצר



הכנסה ממקרקעין – סעיף 6 לאמנה עם פורטוגל, המעניק למדינת המקור זכות מיסוי ראשונה לגבי הכנסה ממקרקעין בתחומה שמפיק תושב המדינה השניה, הוא רחב יותר מאשר מקבילו באמנת המודל של ה-OECD והוא חל גם על הכנסה ממטלטלין הקשורים לשימוש או לזכות השימוש במקרקעין וכן על הכנסה משירותים הקשורים לשימוש או לזכות השימוש במקרקעין.

ספנות וכלי טיס – סעיף 4 לפרוטוקול קובע כי כאשר חברות ממדינות שונות הסכימו לנהל יחד עסק של תובלה אווירית בצורת קונסורציום, אזי הוראות האמנה המעניקות זכות מיסוי בלעדית למדינה שבה מצוי הניהול האפקטיבי של מיזם ספנות או כלי טיס יחולו רק על החלק מרווחי הקונסורציום התואם את האחזקה בהשתתפות באותו קונסורציום שבידי חברה שהיא תושבת ישראל או פורטוגל.

מחירי העברה – כאשר מדינה חייבה במס מיזם שלה, ורווחים אלה מוסו גם במדינה האחרת (עקב ישום מדיניות מחירי העברה) אזי נקבע בסעיף 2)9 לאמנה ובסעיף 5 לפרוטוקול כי על מדינה זו לבצע התאמה ראויה של סכום המס שחויב בה, אם היא רואה הצדקה לכך. מטרת הוראה זו למנוע מסי כפל כלכליים על קבוצת החברות כולה.

דיבידנדים – סעיף 6 לפרוטוקול מבהיר כי המונח "דיבידנדים" כולל גם רווחים המיוחסים לפי הסכם להשתתפות ברווחים (associação em participação).

ריבית – מובהר בסעיף 7 לפרוטוקול כי אשראי ספקים לא ייחשב כריבית. המדובר בריבית המשולמת למוכר בקשר למכירה, של כל ציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או כל סחורה שהוא מוכר באשראי, כאשר תקופת האשראי לא עולה על 6 חודשים. יצוין, כי משמעות קביעה זו הינה כי מרכיב הריבית במכירה באשראי ייחשב כחלק מרווחי העסקים וימוסה בהתאם להוראות סעיף 7.

כמו כן, מעניקה האמנה פטור ממס במדינת המקור לגבי ריבית המשולמת ביחס להלוואה שניתנה או הובטחה על ידי ממשלת המדינה השניה, יחידת משנה מדינית או מינהלית שלה, או הבנק המרכזי שלה או אם היא משולמת למוסד המבטח סיכוני סחר חוץ, במידה שהוא פועל מטעם המדינה השניה.

שירותים אישיים עצמאיים – בדומה לאמנת האו"ם, ובשונה מאמנת ה-OECD, כוללת האמנה עם פורטוגל סעיף בדבר שירותים אישיים עצמאיים. בהתאם לסעיף זה, ניתן למסות הכנסה שמפיק יחיד משירותים מקצועיים (בתחומים כדוגמת רפואה ורפואת שיניים, עריכת דין, ראיית חשבון, הנדסה ואדריכלות) רק במדינת תושבותו של היחיד, אלא אם כן יש לו במדינה האחרת בסיס קבוע (fixed base) העומד לרשותו באופן סדיר לצורך ביצוע פעילויותיו, שאז ניתן לחייב במס את ההכנסה שניתן ליחסה לאותו בסיס קבוע.

בשונה מאמנת האו"ם, לא כוללת האמנה עם פורטוגל הבהרה לפיה שהיה מצטברת של 183 ימים בתקופה של שנה המתחילה או מסתיימת בשנת המס נחשבת כבסיס קבוע באותה מדינה.

יובהר כי סעיף ה"שירותים אישיים עצמאיים" נמחק בשנת 2000 מאמנת המודל של ה-OECD, ובהתאם לה, ממוסים הכנסות משירותים אישיים עצמאיים כאמור במסגרת סעיף רווחי העסקים הרגיל (סעיף 7), כאשר הגדרת "עסק" בסעיף 1 לאמנת המודל של ה-OECD כוללת שירותים אלו.

שכר דירקטורים – האמנה עם פורטוגל מאמצת את ההסדר הקבוע באמנת ה-OECD ומעניקה זכות מיסוי גם למדינת המקור לגבי שכר חברי הנהלה ותשלומים דומים אחרים שמפיק תושב מדינה אחת בתוקף תפקידו כחבר מועצת מנהלים או מועצה מפקחת או גוף דומה אחר של חברה שהיא תושבת המדינה השניה. סעיף 9 לפרוטוקול מבהיר כי הוראה זו לא תחול על גמול כלשהו המשולם לחבר מועצה או גוף כלשהם בזיקה לביצוע תפקיד כלשהו שאיננו תפקידו כחבר גוף כאמור.

עוד מובהר בפרוטוקול כי המונח "מועצה מפקחת" מתייחס לגוף המפקח העליון של תאגיד (בפורטוגל - conselho fiscal או fiscal único).

משרד האוצר



מינהל הכנסות המדינה

אמנים וספורטאים – האמנה עם פורטוגל מחילה את כללי רווחי עסקים (לגבי חברה) וכללי הכנסות משירותים אישיים עצמאיים (לגבי יחיד) לגבי ביקור של אמן או ספורטאי תושב אחת המדינות במדינה השניה כולו, או בחלקו העיקרי, על ידי קרנות ציבוריות של המדינה הראשונה.

משמעות הוראה זו הינה חיזוק זכותה של מדינת התושבות למסות הכנסות של אמניה וספורטאיה המופקות בנסיבות כאמור במדינה השניה.

הקלה למרצים וחוקרים - האמנה עם פורטוגל כוללת הוראה שאינה מצויה באמנת המודל של ה-OECD אך מוצגת כאפשרות בדברי ההסבר לאמנת המודל של האו"ם, ולפיה ניתנת הקלה למרצים וחוקרים המוזמנים לעבוד במשך תקופה מסוימת במוסד אוניברסיטאי מוכר במדינה השניה. האמנה קובעת כי אם אותו אדם מבקר במדינה השניה במשך תקופה של עד שנתיים למטרות הוראה או מחקר באוניברסיטה, מכללה, בית ספר, או מוסד דומה לחינוך או מחקר מדעי, המוכר כמלכ"ר על ידי ממשלת אותה מדינה, או במסגרת תכנית רשמית של קשרי גומלין תרבותיים, חינוכיים או מדעיים הוא יהיה פטור בה ממס על הכנסתו מההוראה או המחקר.

פטור זה לא יחול אם מדובר במחקר המתבצע לא לטובת הציבור אלא לתועלתם הפרטית של אדם מסוים או בני אדם מסוימים.

יצוין כי הרציונל של הקלה זו הוא לעודד מרצים וחוקרים ממדינה אחת לעבוד במשך תקופה מסוימת במדינה השניה ולחסוך מהם את המגע עם רשות מס זרה. הפטור ממס עצמו הינו במדינת המקור בלבד, היינו במדינה בה מתבצעים ההוראה או המחקר כאמור, כאשר מדינת התושבות של אותו אדם רשאית למסותו כרגיל מכוח דיניה היא.

זיכוי בגין מס זר –

- **פורטוגל** - האמנה קובעת כי פורטוגל תיישם את שיטת הזיכוי לגבי הכנסה שמפיק תושב שלה בישראל. עם זאת, כאשר חברה פורטוגלית מקבלת דיבידנד מחברה שהיא תושבת ישראל שאיננה פטורה ממס חברות בישראל, אזי פורטוגל תתיר בניכוי כנגד הכנסה זו סכום השווה ל-95% מדיבידנד זה הכלול בבסיס המס בפורטוגל. זאת, בתנאי שהחברה הפורטוגלית החזיקה במישרין 25% ומעלה מהון החברה הישראלית, והחזקה זו הייתה רצופה בשנתיים שקדמו למועד קבלת הדיבידנד או למועד ההתאגדות של החברה הישראלית, כמאוחר.
- **ישראל** - האמנה קובעת כי ישראל תיישם את שיטת הזיכוי לגבי הכנסה שמפיק תושב שלה בפורטוגל. בנוסף, נקבע כי ישראל תעניק גם זיכוי עקיף, היינו כאשר חברה תושבת פורטוגל תחלק דיבידנד לחברה תושבת ישראל המחזיקה בה 25% ומעלה, יינתן זיכוי בישראל גם בגין המסים ששולמו בפורטוגל ביחס להכנסה של החברה הפורטוגלית.

אי הכללת סעיף סיוע בגביית מסים – האמנה אינה כוללת את סעיף הסיוע בגביית מסים הקיים במודל ה-OECD.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לר"ח ועו"ד אופיר לוי, מנהל מחלקה (מיסוי בינלאומי) במינהל הכנסות המדינה, במשרד האוצר, טל' 02-5317858; OFIRL@MOF.GOV.IL

את נוסח האמנה ניתן למצוא באתר מינהל הכנסות המדינה: <http://www.mof.gov.il/hachnasot>