



כ"ג חשון תשע"ד  
22 אוקטובר, 2013

**חוזר מס הכנסה מס' 3/2013 – רשות המסים**  
**בנושא: האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לגיאורגיה**

**1. רקע כללי**

ביום 12 במאי 2010 נחתמה אמנה למניעת כפל מס בין מדינת ישראל לבין ממשלת גיאורגיה (להלן: "האמנה"). האמנה אושררה בידי ישראל וגיאורגיה במהלך שנת המס 2011 ובשנה זו נכנסה לתוקף.

- 1.1. ככלל, הבסיס לאמנה הוא אמנת המודל של ה-OECD (להלן: "אמנת המודל"), עם זאת קיימים הסדרים החורגים מאמנת המודל אשר יפורטו בחוזר זה.
- 1.2. דגש מיוחד ניתן על ידי שתי המדינות המתקשרות לנושא מניעת ניצול לרעה של האמנה, כפי שבא לידי ביטוי בהוראות האמנה.
- 1.3. חוזר זה מציג את עיקרי הנושאים באמנה זו.
- 1.4. למען הסר ספק מובהר, כי כל מחלוקת בנוגע לפרשנות הוראות האמנה תוכרע על פי הוראותיה כפי שנחתמה.

**2. הוראות כלליות הנוגעות לדין המס הפנימי בגיאורגיה כפי שחל במועד החתימה**

תיאור הדין שלהלן הינו כללי, ומטרתו לתת את הרקע לקביעת ההוראות המיוחדות שבאמנה זו. נציין כי ייתכן ויחולו שינויים בדיני המס לאחר פרסום החוזר, ולכן אין להסתמך על מסמך זה כמחייב לעניין הצגת הדין בגיאורגיה.

**2.1 מיסוי יחידים**

**2.2.1 תושבות**

יחיד ייחשב לתושב גיאורגיה אם הוא נמצא בה לפחות 183 ימים בתקופה של 12 חודשים רצופים. עובדי מדינה (State Public Servants) ייחשבו תושבי גיאורגיה בכל מקרה - אף אם לא שהו 183 ימים כאמור.

**2.2.2 בסיס המס**

הכנסה שנצמחה או הופקה ממקור בגיאורגיה חייבת במס בין אם מפיק ההכנסה הוא תושב גיאורגיה, בין אם לאו. המיסוי בגיאורגיה הוא על בסיס טריטוריאלי - הכנסה שהופקה מחוץ לגיאורגיה אינה כלולה בבסיס המס.



### 2.2.3 שיעורי המס

ככלל, שיעור המס החל על הכנסות של יחיד מעבודה, מעסק, מנדל"ן ומרווח הון הוא מס בשיעור קבוע, בהתאם למפורט להלן:

שנה	שיעור המס
2011	20%
2012	20%
2013	18%
2014 ואילך	15%

## 2.2 מיסוי תאגידים

### 2.2.1 תושבות

תאגיד ייחשב כתושב גיאורגיה אם יתקיים לגביו אחד משני התנאים הבאים:

- מקום ההתאגדות שלו בגיאורגיה.
- מקום הניהול האפקטיבי נמצא בגיאורגיה.

### 2.2.2 בסיס המס

תאגידים תושבי גיאורגיה ממוסים על בסיס פרסונלי, כלומר, על הכנסותיהם שהופקו במדינה ומחוצה לה. תאגידים שאינם תושבי גיאורגיה ימוסו על הכנסותיהם שהופקו בגיאורגיה בלבד, ועל הכנסותיהם שהופקו בכל העולם, במידה והופקו באמצעות מוסד קבע הממוקם בשטחי המדינה.

### 2.2.3 שיעורי המס

ככלל, מס החברות הוא בשיעור של 15%.

## 3. המסים עליהם חלה האמנה (סעיף 2 לאמנה)

- 3.1 **המסים בישראל** - האמנה תחול על מס הכנסה ומס חברות, לרבות מס רווח הון, המוטל על יחידים וחברות. כמו כן, תחול האמנה על מיסים המוטלים על רווחים מהעברת מקרקעין (הכוונה היא למיסים החלים על פי חוק מיסוי מקרקעין).
- 3.2 **המסים בגיאורגיה** - האמנה תחול על מס ההכנסה, ועל מס הרווחים.

## 4. תוקף האמנה ותחולת הוראותיה (סעיף 29 לאמנה)

בהתאם לסעיף 29 לאמנה, האמנה תיכנס לתוקף עם אשרורה על ידי שתי המדינות, והיא תחול על סכומי הכנסה אשר נצמחו החל ביום הראשון של ינואר שלאחר השנה שבה תיכנס האמנה לתוקף (להלן: "היום הקובע"). יובהר כי היום הקובע בפועל הוא 1.1.2012.



## 5. הגדרות כלליות (סעיף 3 לאמנה)

- 5.1 **ישראל** - בהתאם לאמנה, הגדרת המונח "מדינת ישראל" כולל את השטח שעליו יש לממשלת ישראל זכויות מיסוי, כולל הים הטריטוריאלי שלה, וכן האזורים הימיים הצמודים לגבול החיצוני של הים הטריטוריאלי, כולל קרקע הים ותת-הקרקע שעליהם מממשת מדינת ישראל את הזכויות הריבוניות שלה או זכויות אחרות וסמכות שיפוט, בהתאם למשפט הבינלאומי ולדיני מדינת ישראל;
- 5.2 **אדם** - כולל יחיד, חברה וכל חבר בני אדם אחר;
- 5.3 **חברה** - כל תאגיד או כל ישות, הנחשבים כתאגיד לצרכי מס;
- 5.4 **רשות מוסמכת** – בגיאורגיה - משרד האוצר או נציגו המוסמך; בישראל - שר האוצר או נציגו המוסמך.
- 5.5 כהוראה כללית, נקבע כי מבחינת יישום הוראות האמנה כל מונח שלא הוגדר בה, יפורש בהתאם למשמעות שניתנת לו לפי חוקי אותה מדינה החלים על המסים עליהם האמנה חלה, אלא אם כן משתמע אחרת מן ההקשר, ותיתן עדיפות לפרשנות הניתנת לאותם מונחים בחוקי המס של אותה מדינה לעומת הפרשנות הניתנת להם לפי חוקים אחרים של אותה מדינה.

## 6. תושבות (סעיף 4 לאמנה)

### 6.1 **יחידים:**

- נקבע, כי במקרה של כפל תושבות הנובע מהדין הפנימי של המדינות המתקשרות, יחולו, לגבי יחיד, כללי שובר שוויון (בהתאם לאמנת המודל של ארגון ה-OECD), כדלקמן:
- 6.1.1 יראוהו רק כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע;
- 6.1.2 אם עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר (מרכז האינטרסים החיוניים);
- 6.1.3 אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו או שאין לו בית קבע באף אחת מן המדינות, יראוהו רק כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור;
- 6.1.4 אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות או אף לא באחת מהן, יראוהו רק כתושב המדינה שהוא אזרח;
- 6.1.5 אם הוא אזרח של שתי המדינות המתקשרות או שאינו אזרח של אף אחת מהן, הרשויות המוסמכות יישבו את השאלה בנוהל הסכמה הדדית.



## 6.2. אדם (שאינו יחיד):

היה ומדובר בכפל תושבות של אדם שאינו יחיד, נקבע כלל שובר שוויון בהתאם לאמנת המודל - מבחן הניהול האפקטיבי.

## 7. מוסד קבע (סעיף 5 לאמנה)

ככלל, הגדרת מוסד קבע נועדה כדי לקבוע רף מינימאלי של פעילות או שהות, בטרטוריית המקור, שמעבר לו יחול חיוב במס על הכנסתו של תושב חוץ מפעילות עסקית המופקת בטרטוריית המקור.

יודגש כי, מוסד קבע, לכשעצמו אינו מסווג לצורכי מס כתאגיד או ישות משפטית נפרדת, אלא מתייחס להכנסה עסקית של תושב חוץ אשר רואים בה הכנסה שהופקה בישראל כאמור על פי הכללים שבסעיף 4א(א)(1) לפקודה. כמו כן, מוסד קבע אינו מהווה אישיות משפטית נפרדת מתושב החוץ ואף אינו נחשב כתושב ישראל.

תושב חוץ אשר הפיק הכנסה עסקית בישראל, יתחייב במס בישראל רק אם פעילותו העסקית או שהותו בישראל עברה את הרף הקבוע בסעיף 5 לאמנה.

כדי לקבוע את הרווחים המיוחסים למוסד קבע יש לבחון תחילה מהם הרווחים שהופקו בישראל בהתאם לאמור בסעיף 4א(א)(1) לפקודה. לאחר מכן יש ליחס רווחים למוסד קבע בהתאם לפעילות המבוצעת על ידו בישראל, כל זאת בהתאם למחיר השוק של הפעילות כאמור.

בהתאם לסעיף 5(3) לאמנה, נקבע כי לגבי אתר בניה או פרויקט בניה, או התקנה באתרים כאמור, של תושב אחת המדינות המתקשרות שביצע במדינה המתקשרת האחרת - יחשב כמוסד קבע רק אם פרויקט או פעילויות כאמור נמשכים יותר מתשעה חודשים.

אמנת המודל קובעת כלל דומה אך לתקופה של 12 חודשים. יתר הוראות הסעיף זהות להוראות שנקבעו בסעיף מוסד הקבע שבאמנת המודל של הארגון.

## 8. הכנסה ממקרקעין (סעיף 6):

הכנסה שמפיק תושב ישראל או גיאורגיה ממקרקעין הנמצאים במדינה האחרת תהא נתונה למס בשתי המדינות גם יחד ולפי הדין המקומי של כל אחת המדינות. מדינת מושבו של מפיק ההכנסה תידרש ליתן זיכוי בשל המס ששולם על אותה הכנסה במדינה האחרת.



## 9. רווחי עסקים (סעיף 7):

תושב ישראל או גיאורגיה שמפיק רווחי עסקים במדינה האחרת (מדינת המקור) יהיה פטור ממס הכנסה שם, אלא אם כן הוא מנהל עסקים באותה מדינה באמצעות "מוסד קבע" (המונח "מוסד קבע" מוגדר בסעיף 5 לאמנה). אם רווחים כאמור אכן מופקים באמצעות מוסד קבע, מדינת המקור תהא רשאית למסות אותם רווחים שיש לייחס למוסד הקבע. יצוין כי במקרה שתושב אחת המדינות מפיק הכנסה במדינה האחרת הנדונה בנפרד בסעיפים אחרים של האמנה (כגון: ריבית, דיבידנד, וכו'), אזי הוראות סעיף זה לאמנה (לעניין רווחי עסקים) לא יגרעו מהוראות האמנה בקשר לאותן הכנסות. המשמעות היא שמדינת המקור עשויה להיות רשאית למסות אותן הכנסות אף אם לא הופקו באמצעות מוסד קבע.

## 10. דיבידנדים (סעיף 10 לאמנה)

10.1. בהתאם לאמנה, דיבידנדים המשולמים ע"י חברה תושבת מדינה אחת, לתושב

מדינה אחרת, ניתן לחייבם במס במדינת תושבותו של המקבל. יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (מדינת תושבותה של החברה המחלקת) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי דיבידנד בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם, אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנד, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על המפורט להלן:

10.1.1 0% אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנדים אם בעל הזכות שביושר הוא חברה (שאיננה שותפות) המחזיקה במישרין לפחות ב - 10% מהון החברה המשלמת את הדיבידנדים;

10.1.2 0% אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנדים, אם בעל הזכות שביושר הוא המדינה המתקשרת האחרת או הבנק המרכזי של אותה מדינה;

10.1.3 0% אחוזים מהסכום ברוטו של הדיבידנדים, אם בעל הזכות שביושר הוא קרן פנסיה או מוסד דומה אחר המספק תכניות פנסיה שיחידים יכולים להשתתף בהן על מנת להבטיח הטבות פרישה, מקום שקרן פנסיה או מוסד דומה אחר כאמור מוקמים ומוכרים למטרות מס בהתאם לדיני המדינה המתקשרת האחרת;

10.1.4 5% מסכום הדיבידנד - בכל מקרה אחר.

10.2. שיעורי הניכוי במקור שפורטו לעיל חלים על שתי המדינות.

10.3. סעיף 10(5) לאמנה קובע, כי מדינה מתקשרת לא תטיל מס על רווחים בלתי מחולקים של חברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת, גם אם הרווחים הבלתי מחולקים מורכבים מרווחים או מהכנסה שמקורם במדינה המתקשרת. הרציונאל הוא לשמור על זכויות המיסוי בהתאם לאמור באמנה, ולכן לא להטיל מס נוסף על הרווחים הבלתי מחולקים של החברה תושבת המדינה המתקשרת האחרת.



10.4. כמו כן, כשחברה תושבת מדינה מתקשרת מפיקה רווחים במדינה המתקשרת האחרת, לא תטיל המדינה המתקשרת האחרת מס על דיבידנדים שמחלקת החברה, אלא בהתקיים אחד משני אלו:

- במידה והדיבידנדים משתלמים לתושב של אותה מדינה מתקשרת אחרת.
- במידה וזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי למוסד קבע הנמצא באותה מדינה מתקשרת אחרת.

#### 11. ריבית (סעיף 11 לאמנה)

בהתאם לאמנה, ריבית שמקורה במדינה אחת (מדינה מתקשרת) המשולמת לתושב מדינה אחרת (המדינה המתקשרת האחרת), ניתן לחייבה במס במדינת תושבותו של המקבל. יחד עם זאת, נקבע כי מדינת המקור (המדינה שמשלם הריבית הוא תושב בה) רשאית לנכות מס במקור מתשלומי הריבית בהתאם לדין הפנימי בה, ואולם, אם מקבל הריבית הוא בעל הזכות שביושר להכנסות הריבית, שיעור הניכוי במקור לא יעלה על 5% מסכום הריבית ברוטו. עם זאת, נקבע פטור מניכוי מס במקור, אם הריבית משתלמת:

- לממשלה של המדינה האחרת, לרבות רשות מקומית או בנק מרכזי שלה;
- ע"י ממשלת אותה מדינה מתקשרת, יחידת משנה מדינית, רשות מקומית או הבנק המרכזי שלה;
- לקרן פנסיה שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת;
- לתושב המדינה המתקשרת האחרת על אגרות חוב תאגידיות הנסחרות בבורסה במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה, ואשר הונפקו ע"י חברה שהיא תושבת אותה מדינה;
- בזיקה להלוואה, תביעת-חוב או אשראי שהוענקו או בוטחו ע"י מוסד לביטוח או למימון עסקאות סחר בינלאומי הנמצא בבעלות מלאה של המדינה המתקשרת האחרת.

המונח **ריבית** הוגדר כהכנסה מתביעות חוב מכל סוג, בין שהן מובטחות במשכנתא ובין אם לאו, בין שהן נושאות זכות להשתתף ברווחי החייב ובין אם לאו, ובמיוחד הכנסה מבטוחות ממשלתיות והכנסה משטרי חוב או מאיגרות חוב, לרבות פרמיות ופרסים הקשורים בבטוחות, שטרי חוב או איגרות חוב אלה. תחת זאת, הוחרגו מהמונח **ריבית** - קנסות המוטלים בשל איחור בתשלום.

יובהר כי ריבית הגלומה בעסקאות בתשלומים (אשראי) כחלק מניהול עסקים רגיל לא תחשב לכשעצמה כריבית.

עוד יודגש, כי סיווג ההכנסה כריבית לצורך האמנה ייקבע בהתאם למדינת המקור (מקום מושבו של המשלם). כך למשל, תשלום ריבית על ידי תושב מדינה מתקשרת לבנק, תושב המדינה האחרת, יסווג לעניין ניכוי מס במקור כריבית (בין אם ההכנסה אצל מקבל הריבית



מסווגת כריווחי עסקים, ובין אם היא מסווגת אצלו כהכנסה מריבית). כמו כן, אין בסיווג ההכנסה כריבית במדינה המקור, כדי להשפיע על סיווג ההכנסה במדינת התושבות של מקבלה.

הכנסת תושב החוץ שהופקה בישראל תחשב הכנסה פאסיבית אם פעילותו בישראל לא הגיעה לכדי עסק. במקרה בו פעילותו של תושב החוץ בישראל הגיעה לכדי עסק, והחוב בגינו משתלמת הריבית קשור למוסד קבע שלו בישראל, הרי שהכנסתו שהופקה בישראל תחשב כרווחי עסקים אשר יתחייבו במס בישראל בהתאם להוראות ס' 7 לאמנה.

### **12. תמלוגים (סעיף 12 לאמנה)**

בהתאם לאמנה "תמלוגים" - תשלומים מכל סוג המתקבלים בעד השימוש או הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים (כולל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית או סרט קולנועי), כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, או עבור מידע הנוגע לניסיון תעשייתי, מסחרי או מדעי.

נקבע, כי תמלוגים שמקורם במדינה אחת, המשולמים לתושב מדינה אחרת, שהוא בעל הזכות ביושר עליהם, ניתן לחייבם במס רק במדינת תושבותו של המקבל. מדינת המקור (המדינה שמשלם התמלוגים הוא תושב בה) אינה רשאית לנכות מס במקור, אלא אם כן, בעל הזכות שביושר לתמלוגים, תושב המדינה האחרת, מנהל עסקים במדינת המקור באמצעות מוסד קבע, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמים התמלוגים קשורים לאותו מוסד קבע (במקרה זה יחולו הוראות ס' 7 לאמנה, הדין ברווחי עסקים).

יצוין, כי מקום בו בעל הזכות שביושר להכנסות מתמלוגים, שמשלם תושב ישראל, אינו תושב גיאורגיה לא תחולנה הוראות האמנה ויש לפעול בהתאם להוראות הדין הפנימי.

### **13. רווח הון (סעיף 13 לאמנה)**

על פי האמנה, נקבעה, ככלל, זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות של המוכר. יחד עם זאת, רשאית מדינת המקור לחייב במס את רווח ההון (בכפוף לדין הפנימי שבמדינת המקור) במקרים הבאים:

13.1 רווחי הון ממכירת מקרקעין המצויים בה.

13.2 רווחי הון ממכירת מניות אשר לפחות 50% משוויין, במישרין או בעקיפין, נובע מנכסי מקרקעין המצויים במדינת המקור. לעניין זה יש לשים לב להוראות סעיף 97(ב2) לפקודה אשר קובע פטור ממס לתושב חוץ על רווחי הון ממכירת ניירות ערך הנסחרים בבורסה בישראל, בהתאם לתנאי הסעיף, ובלבד שרווח ההון אינו נובע ממכירת מניה בקרן להשקעות במקרקעין, וכו'.

13.3 רווחי הון מהעברת מיטלטלין המהווים חלק מנכסי העסק של מוסד קבע אשר יש למיזם של מדינה מתקשרת אחת במדינה המתקשרת האחרת, לרבות רווחים מהעברת אותו מוסד קבע.



13.4 רווחי הון שמפיק מיזם של מדינה מתקשרת המפעיל אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה הבינלאומית, ממכירת אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה הבינלאומית, או ממכירת מיטלטלין השייכים להפעלת אותם אוניות או כלי טיס, יהיו חייבים במס רק במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום הניהול בפועל של המיזם.

**ויודגש - בכל מקרה שבו קיימת זכות מיסוי למדינת המקור קיימת גם זכות מיסוי שווייץ למדינת התושבות אלא אם נאמר אחרת.**

#### **14. אמנים וספורטאים (סעיף 16 לאמנה)**

**14.1** סעיף 16(1) לאמנה קובע כי לגבי הכנסה שהפיק תושב מדינה מתקשרת כספורטאי או אומן מפעולותיו האישיות בתור שכזה, שבוצעו במדינה המתקשרת האחרת, יש למדינה האחרת זכות מיסוי לגבי אותן הכנסות.

**14.2** בנוסף נקבע כלל אנטי תכנוני בסעיף 16(2) לאמנה, לפיו, במידה והספורטאי או האמן ביצע פעולות אישיות במדינה המתקשרת האחרת אולם ההכנסה נצמחה לאדם אחר, ניתן לחייב הכנסה זו במס במדינה המתקשרת האחרת (בה בוצעו הפעולות), וזאת על אף הוראות סעיפים 7 ו-14 לאמנה.

**14.3** בסעיף 16(3) לאמנה, נקבע כי ההוראות האמורות לעיל לא יחולו על הכנסות של אומן וספורטאי, אם הביקור במדינה המתקשרת שבה בוצעו הפעולות נתמך על ידי קרנות ציבוריות של אחת מהמדינות המתקשרות, רשות מקומית או מוסד ללא כוונת רווח. במקרה כאמור, יחולו סעיפים 7 (רווחי עסקים) או 14 (הכנסה מעבודה) לאמנה, לפי העניין.

#### **15. מניעת כפל מס (סעיף 22 לאמנה)**

##### **15.1 תושב ישראל**

השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הזיכוי ממס (ניכוי מהמס החל בישראל). לגבי דיבידנד המחולק מחברה תושבת גיאורגיה לחברה תושבת ישראל, המחזיקה ב- 25% ומעלה מהון המניות של החברה המחלקת, יינתן זיכוי עקיף, דהיינו: זיכוי בגין המסים ששילמה החברה המחלקת בגין ההכנסה ממנה חולק אותו דיבידנד. הזיכוי העקיף יינתן בנוסף לזיכוי בשל המס שנוכה במקור מאותו דיבידנד. יצוין, כי כאמור לעיל בסעיף 10 לחוזר זה, על פי הוראות האמנה, שיעור המס המנוכה במקור על דיבידנד כאמור שמשולם לחברה המחזיקה בלמעלה מ- 10% מהון המניות של החברה המחלקת הינו 0%. לעניין זה, יובהר כי הוראת ס' 126(ג) לפקודה בדבר זיכוי עקיף, מעניקות לנישום אפשרות לבחור במנגנון זיכוי עקיף, ומאפשרות לקבל זיכוי גם מס חברות ששולם על ידי חברה נכדה, בכפוף לשיעורי החזקה הקבועים בסעיף לפי הגדרת המונח "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד". הוראה זו באמנה המגבילה את הזיכוי לרמת





חברה המוחזקת בשיעור של לפחות 25% מהון המניות, לא תמנע מנישום לבחור ליישם את הוראות ס' 126(ג) לפקודה, וזאת לאור הכלל כי אמנה אינה משנה את מצבו של הנישום לרעה.

#### **15.2 תושב גיאורגיה**

השיטה למניעת כפל מס שנבחרה הינה שיטת הזיכוי ממס (ניכוי מהמס החל בגיאורגיה). לגבי דיבידנד המחולק מחברה תושבת ישראל לחברה תושבת גיאורגיה, המחזיקה ב- 25% ומעלה מהון המניות של החברה המחלקת, יינתן זיכוי עקיף, דהיינו: זיכוי בגין המסים ששילמה החברה המחלקת בגין ההכנסה ממנה חולק אותו דיבידנד. הזיכוי העקיף יינתן בנוסף לזיכוי בשל המס שנוכה במקור מאותו דיבידנד.

#### **16. חילופי מידע (סעיף 25 לאמנה)**

במסגרת האמנה, נכלל סעיף 25 העוסק ומסדיר את נושא חילופי המידע בין המדינות המתקשרות. במסגרת זו המידע המבוקש צריך להיות לצורך ביצוע הוראות האמנה או לניהול או אכיפה של החוקים הפנימיים של המדינות המתקשרות, הדנים במסים המכוסים באמנה, כל עוד חיוב לפיהם אינו סותר את הוראות האמנה.

מובהר בזאת, כי בקשות מצד משרדי השומה לחילופי מידע, יועברו למחלקה למיסוי בינלאומי. בטרם הכנת הבקשה ניתן להיוועץ ברפרנט המיסוי הבינלאומי של משרדי השומה.

#### **17. הגבלת הטבות (סעיף 26 לאמנה)**

מטרתו של סעיף זה היא למנוע מצב של ניצול לרעה של האמנה. הסעיף קובע כי האמנה לא תחול במקום שבו המטרה העיקרית או אחת מהמטרות העיקריות של תושב אחת מהמדינות המתקשרות, הייתה לקבל הטבות שבאמנה. בנוסף, האמנה לא תמנע ממדינה מתקשרת להחיל את הדין הפנימי שלה על מניעת התחמקות או השתמטות ממס.

יש לציין כי הוראות סעיף זה לא יחולו במקרה שחברה תושבת של אחת מהמדינות המתקשרות עוסקת בפעילות עסקית מהותית במדינת התושבות שלה, וההקלה במס הנתבעת מהמדינה האחרת היא בזיקה להכנסה הקשורה לפעילות זו.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**