



מיסוי בינלאומי דוחות חו"ל ותושבות

טפסי מחירי העברה

רו"ח איציק רופא

isak@maslaw.co.il

0542850888



הוראות אנטי-תכנוניות בפקודת מס הכנסה

משחר ההיסטוריה, קהילות ומדינות הטילו חבות מיסים על הכנסה או רכוש במקביל, ניסו משלמי המס להפחית את חבות המס שלהם, בדרכים שונות ומשונות

"שליטה וניהול"

"חברה נשלטת זרה"

"חברת משלח יד מיוחד"

שאלת מועד הניתוק / מס יציאה / מיסוי החברה הישראלית

הוראות מיסוי נאמנויות

חברה עסקית במדינה זרה

העברת נכסים מניבים לחברה זרה

חברה המעניקה שירותים בחו"ל

ניתוק תושבות

הסבת הכנסות לנאמנות

עסקה מלאכותית / סיווג מחדש

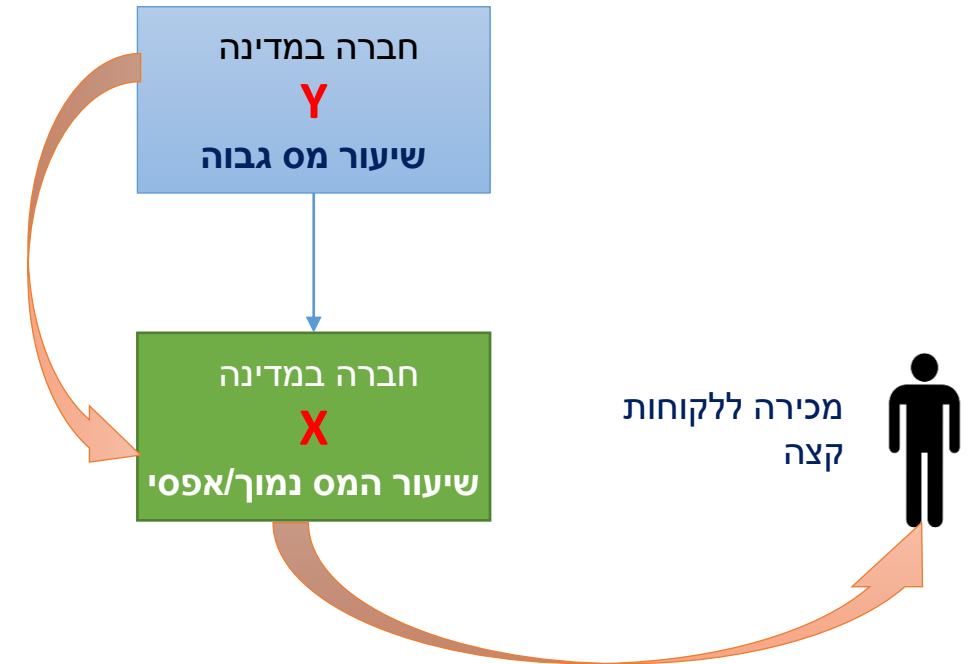
על מה נדבר היום?

- מהם מחירי העברה?
- טופס 1585 – הצהרה על היות החברה חלק מקבוצה רב-לאומית
- טופס 1385 – הצהרה על עסקה בינלאומית
- חוזר 12/2018 – הקלה לגבי עסקאות מסוימות
- טופס 1485 – הצהרה על הלוואות בעסקאות בינלאומיות
- **תכנוני מס מבוססי מחירי העברה**

מהם "מחירי העברה"?

- חברה במדינה Y מוכרת מוצרים ושירותים בכל העולם
- החברה הקימה חברה בת במדינה X, שם שיעור המס נמוך / אפסי, והסבה את הזכויות למכירות לחברה זו. החברה מעסיקה עובדים ומנהלים, ומתנהלת באופן עצמאי
- החברה במדינה X מוכרת את המוצרים ללקוחות הקצה, ומשלמת מס נמוך על הכנסותיה.

מתן זכות ההפצה של מוצרי החברה לחברה במדינה X, המוכרת אותם ללקוחות הקצה



"מחירי העברה" מסייעים לרשויות המס בכל העולם להתמודד עם התופעה של הסטת רווחים למדינות בהם שיעור המס נמוך מאוד

עקרון אורך הזרוע

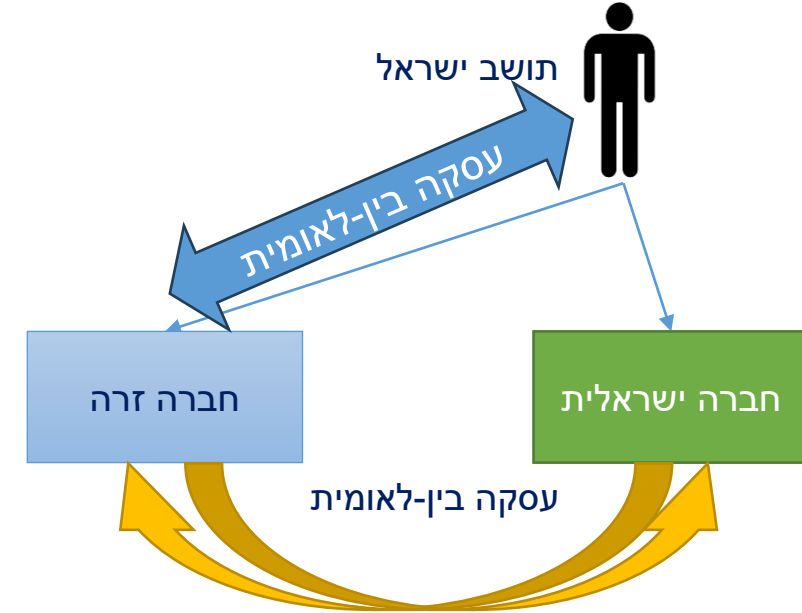
- רשויות המס בעולם משתמשות בעקרון אורך הזרוע (Arm's Length) כדי לקבוע את מחיר העסקה
- **מספר שיטות לקביעת המחיר:** בכל שיטה בוחנים את הנכסים, הסיכונים והפונקציות (Functions, Risks and Assets) של הצד הנבדק ומשווים זאת עם מאגר חברות בעלות מאפיינים דומים
- **השיטה הטובה ביותר – השוואה לעסקה זהה עם צד שלישי**
- **הצד הישראלי:** תושב ישראל נדרש לדווח על כל עסקה בינלאומית.

תכנון מס מבוסס מחירי העברה חייב להתבסס על עובדות בפועל - נכסים, סיכונים ופונקציות



מהי עסקה בינלאומית בדיוח?

- תושב ישראל נדרש לדווח על כל **עסקה בינלאומית**, שבה **מחיר העסקה** מושפע מקיומם של **יחסים מיוחדים*** בין הצדדים לעסקה
- לפחות אחד מהצדדים הוא **תושב ישראל**, ולפחות צד נוסף הוא תושב חוץ
- מתקיימת **עסקה בינלאומית**
- מחיר העסקה גורם להכנסה בישראל **נמוכה יותר** מאשר אילו התקיימה העסקה ב**תנאי שוק** (לפי עקרון אורך הזרוע).



סוגי העסקאות

- רכישה ומכירה של מלאי
- מתן שירותים: שירותי ניהול
- השכרת נכסים
- ואדמיניסטרציה, מו"פ, מכירות, מתן זכות שימוש בקניין רוחני
- הפצה וכדומה
- מכירה או רכישה של נכס הוני - ?

*"יחסים מיוחדים"

- אדם וקרובו
- שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר.



דיווחים וטפסים רלוונטיים



טופס 1585 – הצהרה על היות החברה חלק מקבוצה רב-לאומית

- חברה ישראלית שהינה חלק מקבוצה רב לאומית, חייבת בהגשת טופס 1585
- כל מבנה חברות – חברה אם, בת או אחות, חייב בדיווח
- חובות הדיווח נגזרות מסך המחזור המשותף:
 - עד 150 מיליון
 - בין 150 מיליון ל- 3.4 מיליארד
 - מעל 3.4 מיליארד
- כאשר חברה ישראלית הינה חלק מקבוצת חברות גלובלית, החייבת בדיווח CBC, יש לציין זאת בטופס.

1585

לשם הגשת
 מספר בקשה

הצהרה על היותו של הנישום חלק מקבוצה רב-לאומית
 כמשמעותה בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה והתקנות⁽¹⁾ מכוחו נספח לד"ח השנתי לשנת _____⁽²⁾.

1. פרטי הנישום

שם הנישום	מספר תיק במס הכנסה	מספר תיק ניכויים	מספר טלפון
		9	
כתובת היסק	מספר פקיד השומה בו מתנהל תיק ניכויים	מספר השומה בו מונגל התיק במס הכנסה	חשב מספר שוטף

2. פרטי הקבוצה הרב לאומית⁽³⁾

שם ישות האם והסופית ⁽⁴⁾	מספר מזהה ברשות המוט במדינת הנושבת (TIN)	תושבת ישות האם והסופית
שם הקבוצה הרב לאומית	האם הנישום הוא ישות האם והסופית: <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	

3. פרטים לבני החובה להגיש דוח ישות אם סופית כמשמעותה בסעיף 85 או סקירה של הקבוצה הרב לאומית כמשמעותה בתקנה 10(א5)

א. טוח מחזור היסקאות של הקבוצה בשנה שקדמה לשנת המס הוא:

- עד 150 מיליון ₪
- בין 150 מיליון ₪ ועד 3.4 מיליארד ₪
- מעל 3.4 מיליארד ₪

ב. אם לקבוצה הרב לאומית קיימת חובת הגשת דוח ישות אם סופית ("להלן: "CBCr") בישראל או במדינה זרה:

- כן, יש לפרט:
 באיזו מדינה יוגש הדוח לשנת המס: _____
 באיזו מדינה הוגש הדוח לשנה שקדמה לשנת המס: _____
 אם לא הוגש יש לציין סיבה: _____
- לא

4. הצהרה

הנני מצהיר/ה על נכונות הפרטים המופיעים בטופס זה

האריך	שם	תפקיד
מספר מזהה	חתימה	

(1) תקנת מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ו-2006 (להלן: "התקנות").
 (2) להלן: "שנת המס".
 (3) כמשמעותה בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961.



הצהרה על עסקה בין-לאומית

כמשמעותה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות⁽¹⁾ מכוחו

נספח לדוח השנתי לשנת המס _____

א. פרטי הנישום

מספר טלפון /	שם הנישום
מספר פקיד השומה ניכויים	כותרת העסק

פרטים כלליים

ב. פרטי הצד הקשור

כתובת	מספר זיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN)	שם הצד הקשור
-------	------------------------------------	--------------

ג. פרטי העסקה הבין-לאומית עם צדדים קשורים בחו"ל - יש למלא את כל הסעיפים

**עסקאות חד פעמיות ועסקאות
מסוימות לפי חוזר 12/2018**

**פרטים על העסקה, השיטה
שננקטה ושיעור הרווחיות**

תקנה 5: על הנישום להגיש לפקיד
השומה, לפי בקשתו, בתוך **30 יום**, דוח
מחירי העברה

ד. סכום העסקה⁽²⁾

מחיר העסקה הבין-לאומית נקבע בהסתמך על אחד מאלה:

העסקה המדווחת היא עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות	
העסקה מסוג שירותים המוסיפים ערך נמוך, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 2018/12 ומ בהתאם לקבוע בו	<input type="checkbox"/>
העסקה מסוג שירותי שיווק, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 2018/12 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	<input type="checkbox"/>
העסקה מסוג שירותי הפצה, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 2018/12 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	<input type="checkbox"/>
גשת הדו"ח	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>
	כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>

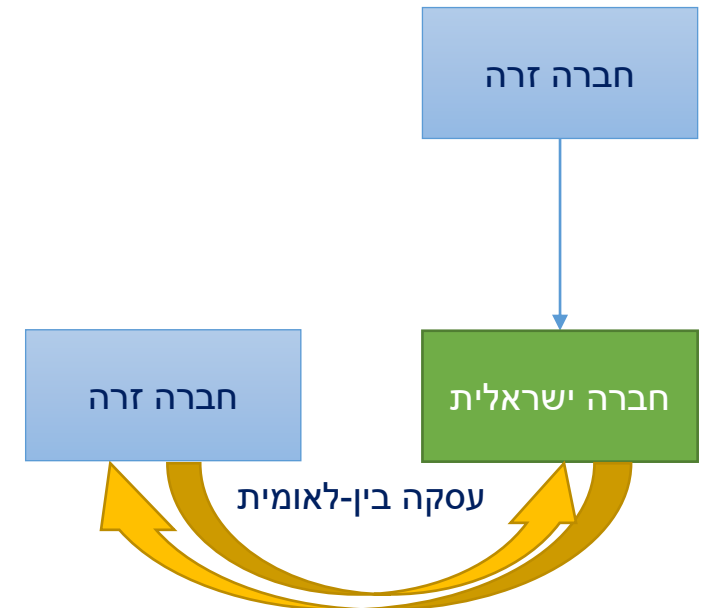
**הצהרת הנישום כי מחיר העסקה
נקבע לפי תנאי שוק**

שים בטופס זה נערכה בהתאם לתנאי השוק כפי שהוגדרו
הזכי כל הפרטים בטופס זה נכונים, שלמים ומדויקים.

תאריך שם תפקיד חתימה

חוזר 12/2018 – הקלה לגבי עסקאות מסוימות

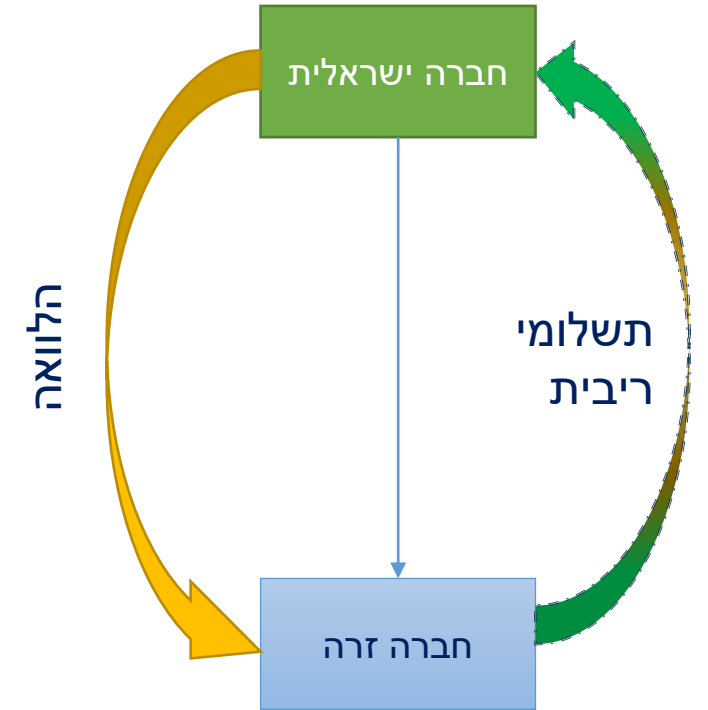
- החוזר מאפשר הקלה באופן הדיווח לגבי סוגי שירותים מסוימים על פי נוסחה קבועה מראש, ללא צורך במחר מחירי העברה (למעט אם המחיר שנקבע שונה מהמחיר שקובע החוזר)
- קביעת המחיר על פי נוסחת COST PLUS – התמורה שתשולם בעבור השירות תיקבע על פי סך כל העלויות החשבונאיות **(לרבות הוצאות שאינן מוכרות לצרכי מס)**, בתוספת אחוז רווחיות שנקבע לשירות
- סוגי השירותים ואחוז הרווחיות:
 - שירותים המוסיפים ערך נמוך (services added value Low) – 5%
 - שירותי שיווק – 10%-12%
 - שירותי הפצה – 3%-4%.





שטר הון או הלוואה

- הלוואה בין-חברתית בין חברות ישראליות חייבת בזקיפת ריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה
- הלוואה בין-חברתית בקבוצה רב-לאומית מהווה עסקה לעניין סעיף 85א, והריבית צריכה להיות מחושבת על פי תנאי השוק
- הלוואות העומדות בתנאי להיחשב כ"שטר הון" (הלוואה ללא ריבית והצמדה, ל- 5 שנים לפחות) אינן מחייבות ברישום ריבית כאמור.





הצהרה על הלוואות בעסקאות בינלאומיות
כמשמעותן בסעיף 85א(ו) לפקודת מס הכנסה
נספח לדוח השנתי לשנת _____

א. פרטי הגישום

שם הגישום	מספר תיק במס הכנסה	מספר תיק ניכויים	מספר טלפון
כנומת	מספר קיד השומה	מספר קיד השומה ניכויים	/

ב. מידע על הלוואות שניתגו¹

	1	2	3
שם חבר בני אדם מקבל הלוואה			
מספר מזהה של מקבל הלוואה			
מדינת התושבות של מקבל הלוואה			
סוג המטבע			
יום מתן הלוואה			
שער המטבע ביום מתן הלוואה			
סכום הלוואה במטבע חוץ			
סכום הלוואה בש"ח ביום מתן הלוואה ²			
סך מצטבר של הכנסות הוצאות הפרשי שער שדווחו בהכנסה או הוצאה עד לשנת 2010 בנין הלוואה או ³			

ג. מידע על הלוואות שהתקבלו⁴

	1	2	3
שם נותן הלוואה			
מספר מזהה של נותן הלוואה			
מדינת התושבות של נותן הלוואה			
סוג המטבע			
יום קבלת הלוואה			
שער המטבע ביום קבלת הלוואה			
סכום הלוואה בש"ח ביום קבלת הלוואה			
סך מצטבר של הכנסות הוצאות הפרשי שער שתואמו בדוחות לצרכי מס בנין הלוואה זו			

ד. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי הלוואות המפורטות בטופס זה, הן כמשמעותן בסעיף 85א(ו) (1) לפקודת מס הכנסה			
תאריך	שם	מספר מזהה	חתימה

1 יש למלא בנין כל הלוואה בנפרד

2 סכום זה יהווה מחיר מקורי בחישוב רווח ההון שיבוצע במועד פירוק והלוואה, בהתאם לאמור בסעיף 85א(ו) (2) ובחוקר 13/2018

3 במקרים בהם דוחו לצרכי מס, הכנסות או הוצאות מהפרשי שער עד לשנת 2010, יש למדף בנספח בשנת המס הראשונה להגשת טופס זה, נייד עבודה עם חישוב הסכום הנ"ל כולל אסמכתאות. יש לצרף סכום זה למחיר המקורי בחישוב רווח ההון כאמור בסעיף הקודם

4 יש למלא בנין כל הלוואה בנפרד

הלוואה תיחשב כ"שטר הון" אם היא:

- הלוואה **שאינה צמודה למדד*** כלשהו **ואינה נושאת ריבית**, שנתן חבר-בני-אדם לחבר-בני-אדם **שבשליטתו** כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של **5 שנים לפחות**, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה ופירעונה נידחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרכוש בפירוק
- "שליטה" מוגדרת כ- 25% לפחות מכוח ההצבעה או מהזכות רווחים, במישרין או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס.

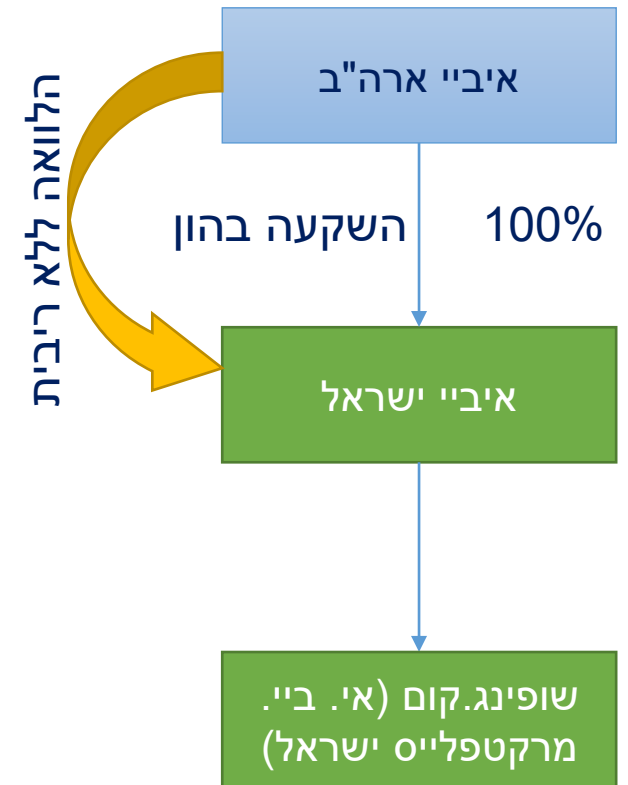
*** כאשר נותן ההלוואה הוא תושב חוץ וההלוואה נתנה במטבע התושבות של נותן ההלוואה, או בדולר, או ביורו, לא יראו בשער המטבע כמדד.**

פס"ד איביי ישראל הולדינג



ע"מ 51066-03-20, איביי ישראל הולדינג בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

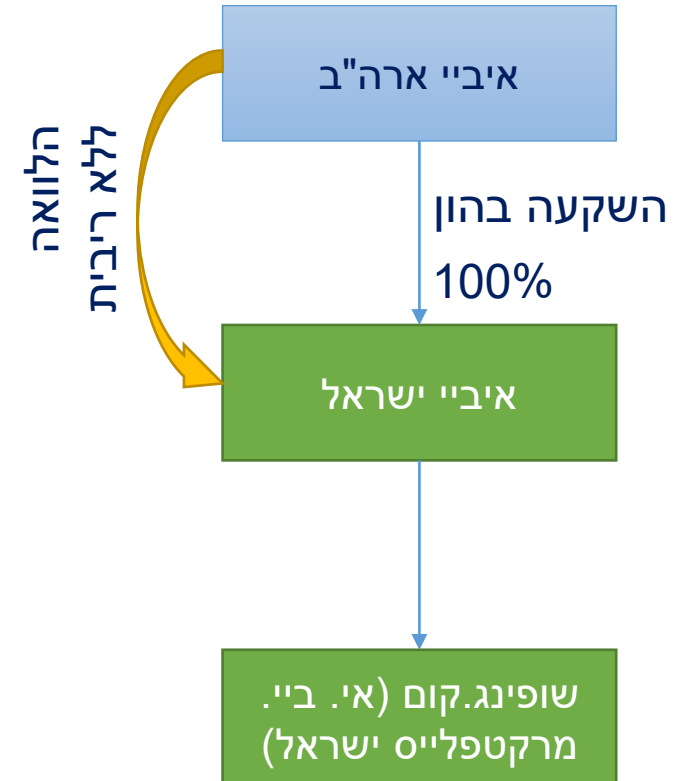
- חברת איביי העולמית רכשה, באמצעות חברת החזקות ישראלית שהקימה, את חברת שופינג.קום הישראלית, תמורת 685 מיליון דולר
- העסקה מומנה בדרך של השקעה בהון מניות – 44 מיליון, והלוואה של 634 מיליון. בהסכם ההלוואה נקבע כי ההלוואה אינה נושאת ריבית או הפרשי הצמדה, ואיננה מוגבלת בזמן
- ההלוואה לא הוגדרה מראש כשטר הון (למרות שבמועד מתן ההלוואה המונח "שטר הון" לא היה קיים בחקיקה. בשנת 2018 סווגה ההלוואה כ"שטר הון"
- רשות המסים טענה כי ההלוואה הינה עסקה בין-חברתית החייבת בריבית
- החברה טענה כי לאור תנאי ההלוואה, ולאור העובדה שההלוואה לא החוזרה עד להפיכתה לשטר הון בשנת 2018, יש לראות בה כשטר הון גם בשנים המוקדמות.



פסי"ד איביי ישראל הולדינג

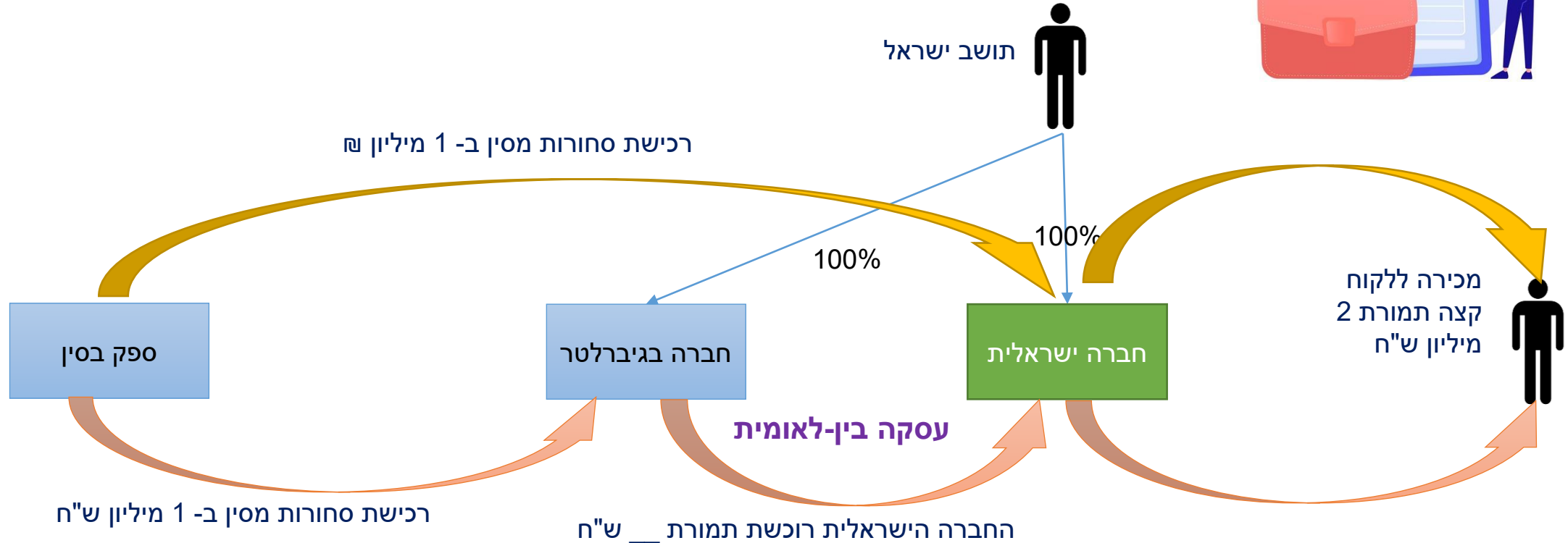
ע"מ 51066-03-20, איביי ישראל הולדינג בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- בית המשפט קיבל את עמדת רשות המסים וקבע כי ההלוואה איננה שטר הון, וסיפק כמה ציטוטים מעניינים:
- "המבחן הרלוונטי היחיד לצורך סיווגה של ההלוואה אינו משך ההלוואה בפועל, אלא כוונת הצדדים ביום מתן ההלוואה וזאת תוך מתן הדעת לאופן רישומה בספרים ולאופן בו היא עוגנה בהסכם ההלוואה"
- **קושי במטרת הוצאת השומה:** "סעיף 85א מאפשר למשיב להתערב בתנאי עסקה בינלאומית מקום שבו תנאים אלו מביאים לכך כי מופקים ממנה **פחות רווחים** מאלו שהיו מופקים אילו נקבעו תנאי שוק... השומה לא נועדה להביא לתוצאה לפיה תיווסף למערערת "הכנסה" כאמור בסעיף 3(י) לפקודה, **אלא להפך** - תתווסף לה הוצאה" (ראו גם 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים).
- "מנגד, בצד הקושי האמור בעצם הוצאת השומה מושא הערעור, קיים קושי, שאינו פחות משמעותי, בעצם הגשת הערעור... לא ניתן כל הסבר באיזה אופן קופחה המערערת על ידי החלטה שהגדילה את הוצאותיה"
- **הערת המערכת: בלי מילים**



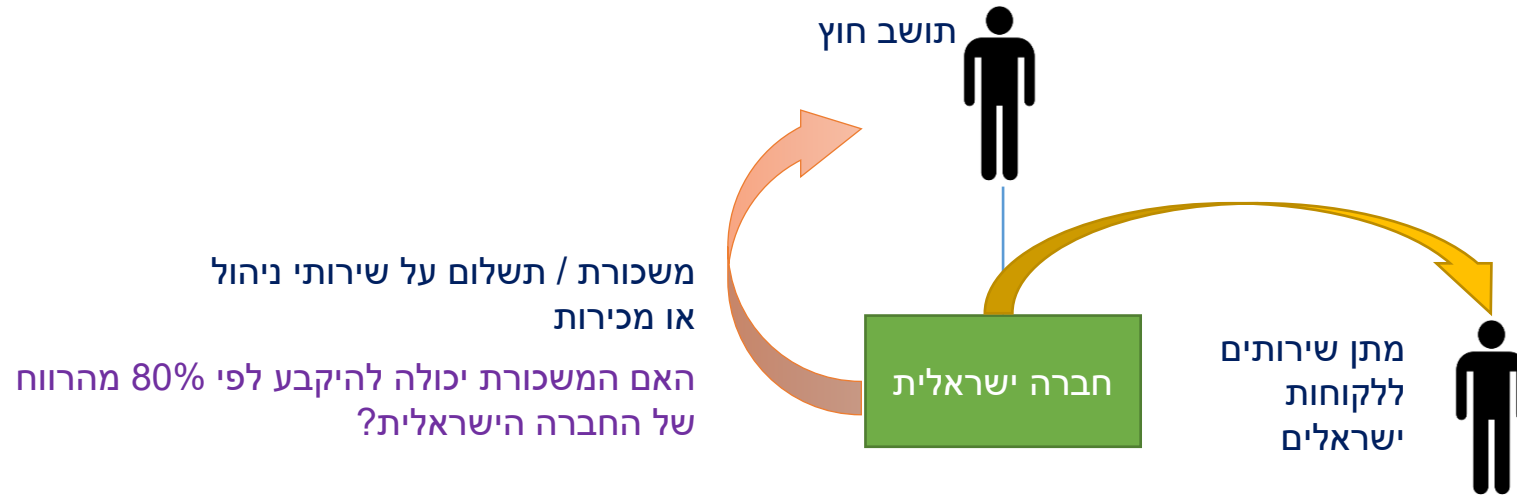
השומה מתייחסת להגדלת הוצאות המערערת, על בסיס זקיפת ריבית. האם זה אומר שניתן להכיר בהוצאה רעיונית?

דוגמאות ותכנוני מס



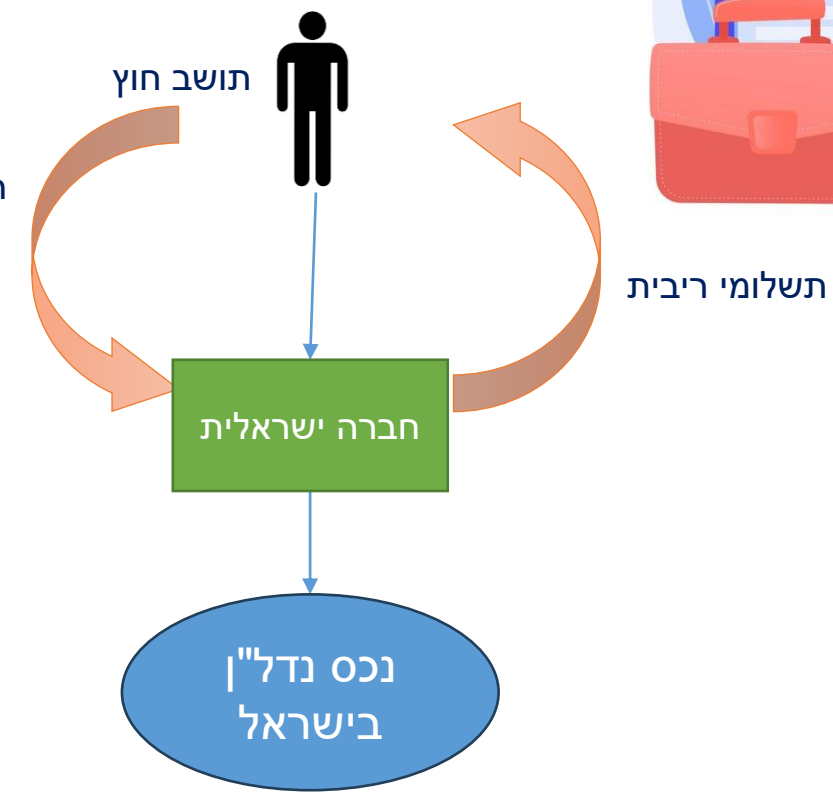
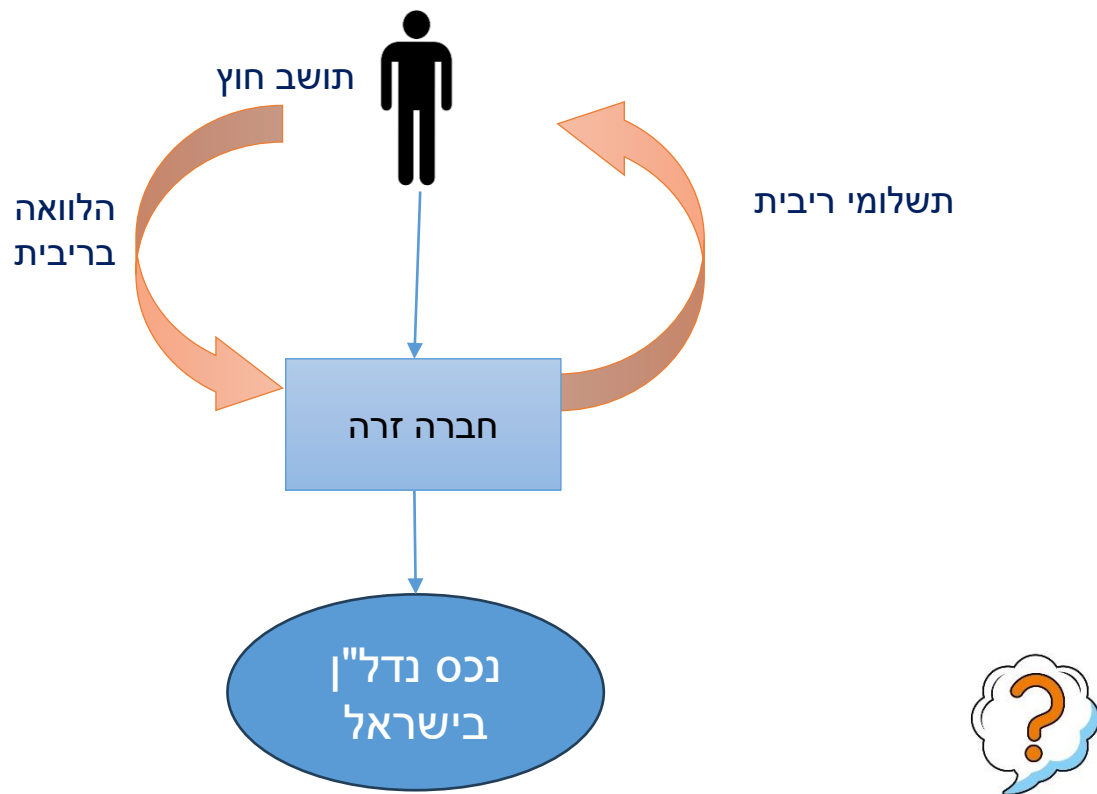
- הרווח שירשם בחברה בגיברלטר (מס חברות אפסי), יפחית את הרווח בישראל
- ככל והחברה בגיברלטר תהיה בעלת מהות (Substance), ניתן יהיה להכיר במחיר גבוה יותר
- עסקאות מימון (הלוואות, חו"ז) – כפופות גם הם למחירי העברה.

דוגמאות ותכנוני מס



- החברה הישראלית משלמת מס חברות בישראל, ודיבידנד לתושב חוץ ינוכה במקור לפי אמנת המס (אם קיימת)
- המשכורת של בעל השליטה הנמצא בחו"ל איננה חייבת במס בישראל (אלא אם שהה בישראל בעת ביצוע העבודה)
- מהי חבות המס של בעל השליטה במדינת התושבות?

דוגמאות ותכנוני מס



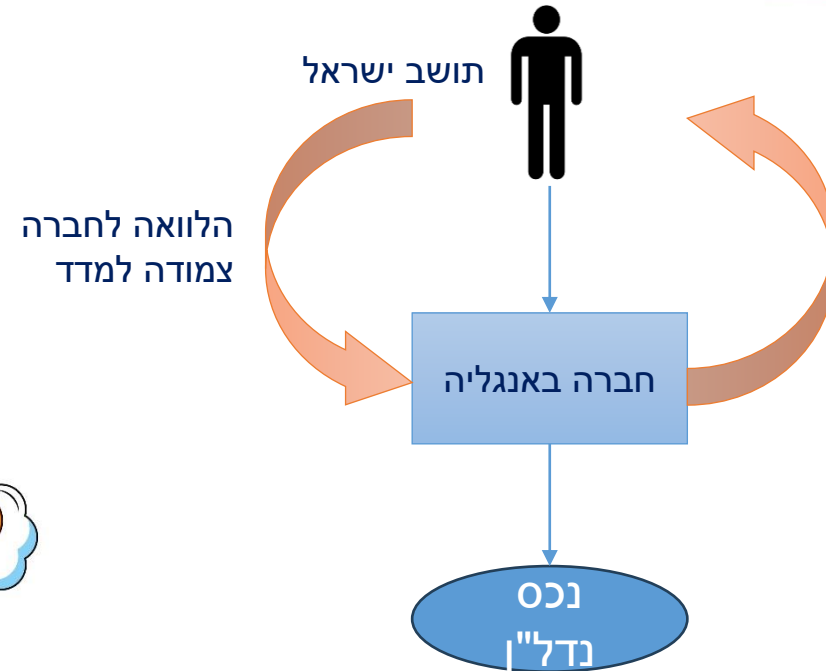
- החברה הזרה נרשמת בישראל ומדווחת לרשות המסים על הכנסות השכירות
- החברה דורשת הוצאות ריבית כנגד ההכנסה הישראלית
- האם החברה הזרה חייבת בניכוי מס במקור? שהרי הכנסות מהשכרה אינן "מפעל קבע" בישראל

- הוצאות הריבית נרשמות כהוצאה בישראל (המפחיתה את חבות המס)
- מתשלומי הריבית ינוכה מס במקור בישראל (לפי מס שולי, או לפי השיעור שנקבע באמנת המס).

דוגמאות ותכנוני מס



- הכנסות מריבית בגובה המדד פטורות ממס בישראל לפי סעיף 9(13) לפקודה
- הוצאות הריבית נרשמות כהוצאה באנגליה (המפחיתה את החבות במס).



- האם מדובר בעסקה לעניין סעיף 85א?
- האם חייבת בדיווח בטופס 1385?



שאלות?

תודה על ההקשבה



רו"ח איציק רופא

isak@maslaw.co.il

0542850888