

פרק 23 מחירי העברה

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד, בנג'מין גנדז, רו"ח (בריטניה)
ויונתן גדלוב, עו"ד

תוכן עניינים

עמוד

מחירי העברה

23.1	מחירי העברה - מבוא
23.2	OECD BEPS
23.2.1	רקע
23.2.2	הצעת חקיקה לתיקון סעיף 85א לפקודה
23.3	מחירי העברה בישראל
23.3.1	רקע
23.3.2	חקיקת מחירי העברה
23.3.3	התנאים לתחולת התקנות
23.3.4	יישום התקנות בפועל
23.3.5	איתור וזיהוי עסקה דומה
23.3.6	איתור וזיהוי צד נבדק
23.3.7	עריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקה הדומה שנבחרה
23.3.8	בחינת התוצאות בהתאם לטווח הערכים שנתקבל
23.3.9	מסקנות
23.3.10	חריגים - עסקה חד פעמית
23.4	חובת הדיווח
23.4.1	חובת דיווח מצומצמת - טופס 1385
23.4.2	חובת דיווח מורחבת - חקר תנאי שוק
23.5	בקשה לאישור מקדמי
23.5.1	הוראות מעבר ותחולה
23.6	הנחיות ה-OECD
23.7	הדין החל על הלוואות ועל שטרי הון בראי מחירי העברה
23.8	החלטות של בית המשפט בעניין מחירי העברה
23.8.1	ע"מ 40433-11-12 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3....

23. מחירי העברה

23.1 מחירי העברה - מבוא

ברחבי העולם, המונח "מחירי העברה" מתייחס למחירים הנקבעים במכירת נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים ו/או מתן שירותים בעסקאות בין צדדים קשורים. על מחירי העברה לייצג מחירי שוק אובייקטיביים שהיו מתקבלים בין מוכר מרצון לקונה מרצון. עם זאת, ייתכן וקבוצת חברות הפזורות במדינות שונות יתאמו ביניהן את מחיר העברת הנכס ו/או מתן השירות, על מנת שמירב הרווח יוסט למשטרי מס מועדפים. בצורה זו עלול להווצר עיוות מס, לפיו המחירים, ובעקבותם שיעור המס החל עליהם, ייקבעו באופן שונה מאשר היו נקבעים במהלך העסקים הרגיל בין צדדים שאינם קשורים.

לבד משוני בשיעורי המס, קיימים שיקולי מס נוספים העשויים להביא להקלת נטל המס הכולל כאשר מבוצע תכנון מקדים של מחירי העברה, כגון: הפסדים צבורים באחת החברות בקבוצה, הקלות מס רגולטוריות באחת החברות (כדוגמת הטבות המס הניתנות למפעל מועדף בישראל ועוד). להלן קישור לספר אלקטרוני של Grant Thornton International. במסגרת ספר זה מוצגים עקרונות מחירי העברה במדינות מפתח רבות, לרבות ישראל.

[Grant Thornton Transfer Pricing e-book](#)

23.2 OECD BEPS

23.2.1 רקע

ארגון ה-OECD מקדם את תוכנית ה-Base Profit Shifting Project או בקיצור ה-BEPS, וזאת בעוד של ארגון ה-20 המדינות המפותחות (G20) כדי להתמודד עם תכנוני מס בינלאומיים של חברות גלובליות המעבירות את רווחיהן לטריטוריות עם משטרי מס מטיבים, ובמקרים רבים למקלטי מס בהם לא מוטל מס כלל.

תוכנית הפעולה של-BEPS כוללת 15 המלצות אופרטיביות (Actions) המחולקות ל-3 קטגוריות: עקביות, תוכן ושקיפות.

תחת קטגוריית השקיפות ממליץ ה-OECD (המלצה מספר 13: דוחות) על חיובם של תאגידים רב לאומיים למסור לרשויות המס הרלוונטיות דיווח כמפורט להלן:

דוח מאסטר (Master Report) אשר יכלול פרטים לגבי מבנה האחזקות של התאגיד הרב לאומי, תיאור עסקי, ועוד פרטים רבים אחרים.

דוח מקומי (Local Report) אשר יכלול פרטים ותיאור של הישויות המקומיות באותה מדינה, פירוט עסקאות בינלאומיות עם צדדים קשורים, פירוט סכומי העסקאות ומידע השוואתי לגבי העסקאות, וגם הסבר מפורט לגבי שיטת מחירי העברה שנבחרה למדידה.

דוח רב-לאומי (Country by Country Report) אשר יכלול פרטים לגבי הרווחיים שדווחו והמס ששולם לרשויות המס בכל אחת מהמדינות הרלוונטיות, מיקום הקניין הרוחני ופרטים רבים נוספים. מהי הפעילות הכלכלית בעסק, היכן מופקות ההכנסות, היכן מצויים העובדים, היכן מצויים הנכסים ומהם המסכים המשולמים בכל מדינה ומדינה, על מנת שרשויות המס בכל מדינה יוכלו לקבל את התמונה בכללותה.

ביולי 2014 ה-OECD פרסם (Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters) פרסום שתיושם בינואר 2016 שנתמך על ידי 3 העקרונות הנ"ל: עקביות, תוכן ושקיפות.

שלושת הדו"חות האמורים יאפשרו לרשויות המס במדינות הרלוונטיות לבחון האם נעשתה הסטת רווחים מוצדקת בין התאגידים הקשורים.

המלצות ה-BEPS יחלו להיות מיושמות החל מ-2016 והלאה.

יישום המלצות ה-BEPS על ידי רשות המיסים בישראל כבר קרם עור וגידים בנושא המעבר ל"כלכלה הדיגיטלית" ("The digital Economy") – Action 1 וזאת ניתן לראות בחוזר 4/2016, מחודש אפריל 2016 בנושא: "פעילות תאגידים זרים בישראל באמצעות האינטרנט";

לקבלת מידע נוסף ועדכונים בנושא ה-BEPS הכנס לאתר הרשמי של ה-OECD בנושא ה-BEPS - <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

23.2.2 הצעת חקיקה לתיקון סעיף 85א לפקודה:

בתזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), תשע"ו – 2016 (להלן: "התזכיר") מוצע התיקון הבא לפקודה:

במסגרת פרויקט ה-BEPS שהוזכר לעיל, פרסם ה-OECD, את תכנית פעולה מספר 13 (Action 13) (להלן: "תכנית 13"). תכנית 13 דנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה, היינו מחיר העסקה בין צדדים קשורים במדינות שונות.

הצורך בפרסום תכנית 13 נבע בעיקר מזיהוי של שחיקת המס, שמתרחשת בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב לאומיים.

סעיף 85א לפקודה והתקנות מכוחו, לא שונו מהותית מאז נכתבו בספר החוקים. לאור פרסום תכנית 13 ועל מנת לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום מחירי העברה, מוצע לתקן, בתזכיר, את סעיף 85א.

על פי התזכיר התיקונים המוצעים נחלקים לשלושה עיקריים:

- א. עדכון דרישות התייעוד במחירי העברה, כך שהמסמכים והנתונים שידרשו יהיו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב לאומית. תכלית הגברת חובות התייעוד, עולה בקנה אחד עם הגברת יכולתה של רשות המסים לערוך ביקורות בכל הנוגע לעסקאות שבבסיס סעיף 85א לפקודה (עסקאות בין צד ישראלי לצד זר, שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים), שכן נוספה גם חובת היענות מצידו של נישום להמצאת מסמכים לפקיד השומה על פי דרישתו.
 - ב. מוצע לחייב קבוצה רב לאומית, שמחזור עסקאותיה עולה על 3.4 מיליארד ש"ח, אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה (על פי התזכיר: "ישות אם סופית"), יושבת בישראל, להגיש דוח שנתי (באמצעות ישות האם הסופית), הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה הרב לאומית. דיווח כאמור, יעשה על ידי ישות אם סופית, ויכלול התייחסות לפעילות הקבוצה הרב לאומית **בכל מדינה** בה מקיימת קבוצה כאמור פעילות. בצד אי עמידה בחובת דיווח זו נקבעה, כך על פי התזכיר, סנקציה.
 - ג. מוצע להסמיך את שר האוצר באישור ועדת הכספים לקבוע את הנתונים הכלולים בדוח וכן את המסמכים והנתונים שניתן יהיה לדרוש מקבוצה רב לאומית.
- לעניין זה, "ישות אם סופית" – חבר בני אדם המחזיק במישרין או בעקיפין, ברוב אמצעי השליטה בישות אחת או יותר בקבוצה רב-לאומית, כך שהיה עליו להכין דו"חות חשבונאיים מאוחדים, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, או שהיה נדרש לעשות זאת, לו היה נסחר בבורסה, ובלבד שלא מחזיק בו חבר בני אדם אחר השייך לקבוצה הרב לאומית המקיים תנאי זה.
- לעניין זה, "קבוצה רב-לאומית" – קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר התקיימו לגביהן שני אלה:
- (1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ.
 - (2) אמצעי השליטה של אחת מוחזקים במישרין או בעקיפין, על ידי אחרת כך שהתקיים אחד מאלה:

(א) מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים;

(ב) היה עליהן להכין דו"חות חשבונאיים מאוחדים, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, או שהיו נדרשות לעשות זאת, לו אחת מהן היתה נסחרת בבורסה.

23.3 מחירי העברה בישראל

23.3.1 רקע

עובר לתיקון 132¹ לפקודה, במסגרתו נחקק סעיף 85א לפקודה, המחוקק עיגן את יכולת רשויות המס להתערב בקביעת מחיר העסקה בסעיפים שונים. כך, למשל, נחקקו בפקודה סעיפים 111, 112, 114 ו-86, בחוק מיסוי מקרקעין נחקק סעיף 1 ובחוק מע"מ נחקק סעיף 10. המשותף לכל הסעיפים לעיל הנו מתן אפשרות לרשות המס להתערב במחיר העסקה לצורכי מס ולמסות את העסקה בהתאם למחיר שיקבע.

23.3.2 חקיקת מחירי העברה

חקיקת מחירי העברה בישראל, אשר דנה בעסקאות בינלאומיות בין צדדים ששוררים ביניהם יחסים מיוחדים, הקובעת חובת דיווח ותשלום מס בהתאם לתנאי שוק, חדרה לדין המקומי באמצעות סעיף 85א לפקודה אשר הותקן במסגרת תיקון 132 לפקודה ובעקבות כניסתם לתוקף של תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות").

סעיף 85א לפקודה קובע כדלקמן:

"בעסקה בינלאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות העניין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם".

סעיף 85א לפקודה קובע חובת דיווח ותשלום מס במידה והעסקה הבינלאומית נערכה על-ידי צדדים ששוררים ביניהם "יחסים מיוחדים", שבעטיים נקבעו מחירים או תנאים אחרים השונים מאלו שהיו נקבעים אלמלא קיום היחסים המיוחדים.

כניסת הסעיף לתוקף הותנתה בהתקנת התקנות אשר פורסמו ב-29 בנובמבר 2006.

¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002.

התכלית אשר עמדה לנגד עיני המחוקק בקביעת תקנות אלה הייתה הרצון לקבוע מחיר שוק **אובייקטיבי** או תנאים אחרים לעסקה, כפי שהיו נקבעים אילו העסקה הייתה נעשית בין מוכר מרצון לקונה מרצון (Arm's Length Principle).

קיימת קשת רחבה של עסקאות בינלאומיות אשר יכולות להיות מושא לבחינה, כגון:

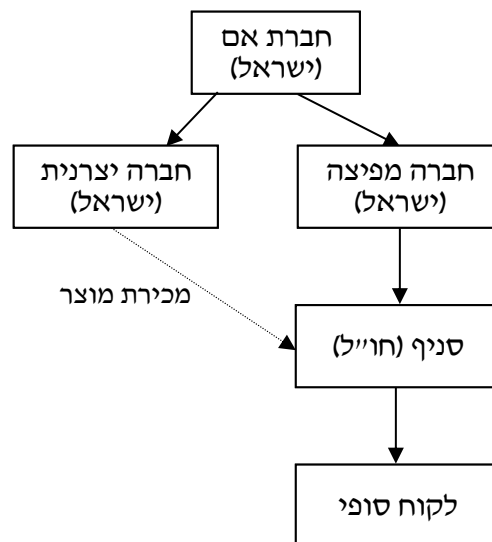
1. מכירת נכסים מוחשיים;
2. מכירת נכסים בלתי מוחשיים;
3. מתן שירותים;
4. מתן אשראי (לרבות מתן ערבויות).

23.3.3 התנאים לתחולת התקנות

בכדי שתקום חובת הדיווח, כמו גם חובת תשלום המס המתחייב מהתאמת התוצאות העסקיות להוראות התקנות, על התנאים הבאים להתקיים במצטבר:

א. קיומה של עסקה בינלאומית

עסקה תחשב כעסקה בינלאומית, אם אחד או יותר מהצדדים לעסקה הינו תושב חוץ או אם ההכנסה מהעסקה, **כולה או חלקה**, חייבת במס גם מחוץ לישראל. דוגמא למצב מסוג זה ניתן למצוא בסיטואציה בה קיימת עסקה בין חברה יצרנית לחברה מפיצה אשר שתייהן תושבות ישראל, והחברה היצרנית מוכרת את המוצר הסופי לסניף של החברה המפיצה, הנמצא מחוץ לישראל. להלן תרשים לשם הדגמת המצב שתואר לעיל, לפיו, על אף ששני הצדדים הנם תושבי ישראל (שתי חברות ישראליות), עדיין רואים את העסקה בין החברה היצרנית לבין הסניף של החברה המפיצה כעסקה בינלאומית, מאחר וחלק מהעסקה יתחייב במס מחוץ לישראל:



ב. קיומם של "יחסים מיוחדים" בין הצדדים

הגדרת "יחסים מיוחדים" על פי סעיף 85א לפקודה:

"לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר".

על פי **חוזר מס הכנסה מס' 3/2008** - מחירי העברה, מיום 14 ביולי 2008 (להלן: "**חוזר מס הכנסה**"):

המונח "יחסים מיוחדים" מוגדר בשני רבדים - כללי וספציפי. ברובד אחד ההגדרה מציינת תנאים מסוימים שבהתקיימם ייחשבו יחסים מיוחדים בין צדדים לעסקה וברובד שני מדובר בהגדרה שאיננה סגורה וייתכנו נסיבות ותנאים נוספים שבהתקיימם יראו יחסים מיוחדים בין הצדדים. ברובד זה הכוונה למקרים בהם כאשר בין הצדדים לעסקה הבינלאומית יש "זהות אינטרסים" או כאשר הצדדים לעסקה נשלטים באופן ישיר או עקיף על ידי אותו אינטרס.

באותם מקרים בהם פקיד השומה משתמש במונח "לרבות" בהגדרת יחסים מיוחדים לצורך החלה של סעיף 85א לפקודה, עליו לבסס ראיות לאפשרות של זהות האינטרסים ואופן השפעתם על מחיר העסקה.

ברובד הספציפי רואים כיחסים מיוחדים יחסים כמתקיימים בין:

- אדם וקרובו, קרוב הוגדר לפי סעיף 76(ד) לפקודה.
- שליטה של צד אחד בעסקה בצד אחר לה.
- שליטה של אדם אחד בצדדים שונים לעסקה.
- לעניין זה הוגדרה שליטה כהחזקה במישרין או בעקיפין ב-50% לפחות באחד מאמצעי השליטה. היא יכולה להתקיים, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר.
- המונח "אמצעי שליטה" הוגדר בסעיף 75(א)(2) לפקודה והמונח "יחד עם אחר" הוגדר בסעיף 75(א)(4) לפקודה [גם אם אינם תושבי ישראל].
- במקרים אלו קיימת חזקה שאינה ניתנת לסתירה שמתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים (סיום ציטוט מהחוזר פ.ק).
- ציון כי לאור כניסתו לתוקף של החוק לתיקון 185 לפקודה, שונו ההגדרות הבאות, כדלקמן:
 "אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" - כהגדרתם בסעיף 88 (חלף הפניה לסעיף 75(ב);
 "אשראי" - לרבות כל חוב; (...)
 "שליטה" - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה
 ביום אחד לפחות בשנת המס;
 סעיף 88 לפקודה קובע:
 "אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם - כל אחת מאלה:
 (1) הזכות לרווחים;
 (2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
 (3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;
 (4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
 (5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו;
 והכל, בין שהיא מכח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, ובין בכל דרך אחרת, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות;
 "יחד עם אחר" - יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בעניינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין."

ג. מבחן התוצאה

על פי חקיקת מחירי העברה בישראל, יש לבחון האם תוצאת העסקה מעלה כי הופקו בפועל בישראל **פחות רווחים** מאשר היו מופקים בתנאי שוק. במידה ועל פי התוצאות הופקו בפועל פחות רווחים מאשר היו מופקים בתנאי שוק, הרי שמדובר בעסקה אשר נכנסת לגדרו של סעיף 85 לפקודה. ציון כי פרשנות דווקנית של הסעיף מובילה לכאורה למסקנה כי מקום בו הופקו **יותר** רווחים בעסקה זו, אזי הוראות הסעיף לא תחולנה (מצב זה בהחלט אפשרי מקום בו יש עסקה בין שתי חברות קשורות והאחת הינה מפעל מועדף ולפיכך, קיים אינטרס להסיט רווח לישראל).

יודגש כי סעיף 85 אינו נוקט בלשון של "הפחתת מס", בדומה לסעיף 86 לפקודה, אלא מדבר על "הפחתת רווחים". לכן ניתן לטעון שבעסקה בינלאומית שמהותה הוצאה עסקית בישראל לדוגמא, אשראי זול (ללא ריבית) או רכישת חומר גלם זול (במחיר עלות) מצד קשור, אינה נכנסת לגדרו של סעיף 85, קרי אין צורך לבצע התאמה לצורכי מס אף על פי שהעסקה לא נערכה בתנאי שוק.

23.3.4 יישום התקנות בפועל

תקנה 2(א) לתקנות קובעת כדלקמן:

"לצורך קביעה האם עסקה בין-לאומית שנעשתה היא עסקה בתנאי שוק, יערך

חקר תנאי שוק שבו תשווה עסקה בין-לאומית לעסקאות דומות של הצד

הנבדק לפי אחת השיטות המפורטות להלן."

בהתאם לקבוע בתקנה 2(א) לתקנות, יש לבצע סדרת פעולות כדלקמן (פירוט נרחב לכל אחת מן הפעולות המנויות להלן יינתן בהמשך):

1. איתור וזיהויי "עסקה דומה".
2. איתור וזיהויי צד נבדק.
3. בחירת השיטה המהימנה ביותר לנסיבות העסקה ועריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לבין עסקה הדומה שנבחרה, לפי אחת מהשיטות המפורטות להלן, ובהתאם להיררכיה ביניהן:
 א. שימוש בשיטת השוואת מחיר (Comparable Uncontrolled Price - CUP). במידה ולא ניתן להפעיל שיטה זו;
 ב. שימוש בשיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה (לדוגמא: Comparable Profits Method/ Transactional Net Margin Method; Cost Plus Method; Resale Price Method);

ג. שימוש בשיטה המשווה בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה, על פי החלוקה הנהוגה של הרווח או ההפסד בין צדדים לפעילות משותפת, בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים וזכויותיו בנכסים הקשורים לעסקה (Profit Split Method);

ד. שימוש בשיטה אחרת המתאימה בנסיבות העניין.

4. בחינת התוצאות.

5. מסקנות.

23.3.5 איתור וזיהוי עסקה דומה

עסקה דומה מוגדרת בתקנה 1 לתקנות באופן הבא:

"**עסקה דומה**" - כל אחת מאלה ובלבד שאם לא היו מאפייני ההשוואה זהים,

נעשו התאמות, כך שהשפעת ההבדל במאפייני ההשוואה על התוצאות

שהתקבלו - תתבטל:

1. **עסקה בין הצד הנבדק לבין מי שאין לו עמו יחסים מיוחדים**, שבה מאפייני

ההשוואה זהים, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה הבין

לאומית.

2. לא היתה עסקה כאמור בפסקה (1) - **עסקה בין צדדים שאין ביניהם**

יחסים מיוחדים שבה מאפייני ההשוואה זהים או דומים, כולם או

מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה שביצע הצד הנבדק". (ההדגשות

אינן במקור פ.ק.)

בהתאם לתקנה 1 לתקנות מתבצעת השוואה של העסקה הנבדקת לעסקה אחרת, כאשר **ניתנת קדימות** להשוואה בין עסקה עם צד לא קשור בה מעורב אחד הצדדים לבין העסקה הבינלאומית עם הצדדים הקשורים. כך, למשל, אם חברה אם מקבלת שירותי מחקר ופיתוח מחברת הבת שלה בחו"ל, וכן היא מקבלת שירותי פיתוח דומים מחברה שאינה קשורה אליה ("צד ג'"), הרי שהתקנות מחייבות השוואת העסקה הבינלאומית לעסקה עם צד ג', ככל הניתן. במידה ולא קיימת עסקה כזאת, או שלא ניתן להשוות בין עסקה עם צד ג' לעסקה הנבדקת (עקב מאפייני השוואה שונים), הרי שהתקנות מחייבות לערוך חקר תנאי שוק של עסקאות בין צדדים חיצוניים.

בהשוואה זו נבדקים **מאפייני השוואה** מסוימים כדלקמן:

סעיף 1 לתקנות מגדיר "מאפייני השוואה" ככל אחד מאלה:

" (1) תחום הפעילות, לרבות ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, ייעוץ

ומתן שירותים;

(2) סוג הנכס או השירות;

(3) תנאי העסקה הבין-לאומית;

(4) סיכונים, לרבות סיכונים גאוגרפיים, סיכונים פיננסיים וסיכונים אשראי;

(5) הסביבה הכלכלית;

(6) השפעת קיומו של מוניטין או של נכס בלתי מוחשי אחר".

חוזר מס הכנסה מפרט את המאפיינים שיש לבחון לצורך ביצוע ההשוואה לעיל:

א. **תחום הפעילות** (לרבות ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, יעוץ ומתן שירות) - בחינה של **המגזר** הייחודי שבו פועל הצד הנבדק בעסקה הבין לאומית, וסוג הפעילות המבוצעת. לצורך הבנת העסקה הבין לאומית יש להגדיר באופן ברור, בין היתר, את סוג התעשייה המדוברת היות שהתחומים השונים דורשים תשומות, התמחויות ונכסים שונים.

ב. **סוג הנכס או השרות** - בחינה של סוג הנכס או סוג השרות כגון: ביצוע מחקר ופיתוח, ייצור, תמיכה, יעוץ, שיווק והפצה, אחריות, שרותי הנהלה, יעוץ, מימון ועוד.

קביעת המחיר המיוחס לסוג הנכס והשרות תהיה בהתאם למכלול הפעולות שעושה הצד הנבדק ביחס לפעילויות הכוללות בקבוצה, לדוגמא: ניהול מלאי, רכישת חומרים וציוד, בניית תקציבים, בקרת איכות, אריזה, משלוח, אחריות, עובדים, שרותי מנהלה, בקרה חשבונאית, ביטוחים ועוד.

ג. **תנאי העסקה הבין לאומית** - בחינה של תנאי העסקה השונים, לא רק מחיר - עסקה כוללת פרמטרים שונים ומגוונים המשפיעים על מחיר העסקה. בין פרמטרים אלו ניתן למצוא את היקף העסקה מבחינה כמותית (היקף גדול מאפשר בד"כ הנחת כמות), היקף כספי, אחריות לטיב המוצר/שרות, תקופת אחריות, תמיכה נלווית למוצר/שרות, אחריות על משלוח, זמן אספקה, תקופת אשראי וכדומה.

ד. **סיכונים** (לרבות סיכונים גיאוגרפיים, פיננסיים וסיכונים אשראי) - בחינת הסיכונים בעסקאות - הרווח שמוצג על ידי הצד הנבדק מושפע מהסיכונים החלים עליו. הסיכונים שיכולים להשפיע על צד לעסקה נובעים גם ממכירות בתנאי שוק לא ודאיים. יש לקבוע מי נושא בסיכונים, ומהי רמת הסיכון בכל שלב בחיי המוצר. ככל שהצד הנבדק נושא

- בסיכונים רבים יותר, כך קיימת ציפייה למחיר שיוביל לרווח גבוה יותר. יש לוודא שלצד הנבדק הנושא בסיכונים קיים הון עצמי מספיק, על מנת לעמוד בסיכונים במידה ויוצרו. הסיכונים העיקריים הינם:
1. **סיכוני שוק** - רמת הסיכון נקבעת בהתאם למבנה השוק, רמת תחרותיות, היכולת של הצד הנבדק להשתנות בהתאם לאופי הענף, תנאי מקרו כלכליים בהם מתבצעת העסקה הבין לאומית ועוד.
 2. **סיכוני מלאי** - בעיקר בנושא של חומרי גלם ומוצרים גמורים. לעיתים יש לבחון גם מוצרים בתהליך. הפרשות לירידת ערך המלאי יכולות להעיד על הנושא בסיכון המלאי. ככל שרמת המלאי נמוכה יותר יורדת רמת החשיפה לסיכון.
 3. **מוצרים פגומים ואחריות** - אחריות לתיקונים / מוצרים פגומים, תמיכה לאחר מכירה, עלויות החזרה.
 4. **סיכוני מימון** - מינוף פיננסי, סיכוני גביה, סיכוני שער חליפין, סיכוני אשראי.
 5. **סיכונים גיאוגרפיים** - סיכונים סביבתיים (רעידת אדמה, זיהום סביבתי וכד'), סיכונים פוליטיים, השפעות של תמריצים כלכליים מקומיים ועוד.
- ה. **הסביבה הכלכלית** - בחינת הסביבה הכלכלית בהן מבוצעות העסקאות - הסביבה הכלכלית מושפעת מגודל השוק, צורת השיווק (סיטונאי מול קמעונאי), עוצמת התחרותיות, מצב הענף (התרחבות מול הצטמצמות) ועוד.
- ו. **נכסים בלתי מוחשיים** (לרבות מוניטין) - בחינת השפעתם של נכסים בלתי מוחשיים כגון מוניטין, פטנטים, ידע, סימן מסחרי, שם מוצר/חברה, זיכיונות, רישיונות, רשימת לקוחות, חוזים לאספקת שרות לאחר מכירה, כוח אדם.
- מקובל לחלק את הנכסים הבלתי מוחשיים לשתי קבוצות עיקריות:
1. **קשורים לייצור** - כגון פטנט, ידע - נכסים שנצברו לחברה כתוצאה מפעילות ממחקר וביצוע שבוצעה.
 2. **קשורים לשיווק** - סימן מסחרי, שם מוצר/חברה, זיכיונות, רישיונות, רשימת לקוחות, חוזים לאספקת שרות לאחר מכירה, כוח אדם.
- לא תמיד נכסים אלו מופיעים בדוחות הכספיים, לאחר גמר הפחתתם או בשל העובדה שהם נוצרו ולא נרכשו.
- יש לציין כי אם מאפייני ההשוואה לא זהים, יש לערוך התאמות כך שהשפעת ההבדל במאפייני ההשוואה על התוצאות שהתקבלו תתבטל (סיום ציטוט מתוך החוזר פ.ק).
- ניתוח פונקציונלי**
- בכדי להבין את מאפייני ההשוואה של העסקה יש לאסוף אינפורמציה אודות הצדדים ולבצע ניתוח של הפונקציות אשר כל צד נוטל על עצמו.
- ניתוח מסוג זה מורכב משלושה חלקים:
- א. בדיקת הפעולות המתבצעות על ידי כל אחד מהצדדים לעסקה.
 - ב. זיהוי הסיכונים שכל צד לעסקה חשוף להם. לדוגמה: סיכון שוק, סיכון מטבע, סיכון אשראי, סיכונים מלאי, סיכון לתביעת אחריות בגין מוצרים פגומים ועוד.
 - ג. מידת השקעת המשאבים והשימוש בנכסים (כולל נכסים בלתי מוחשיים) של כל אחד מהצדדים לעסקה.
- לעניין זה יצוין כי בבחירת עסקאות להשוואה, יש לבחור עסקאות דומות שבוצעו **לא מוקדם משלוש שנות מס שקדמו לביצוע העסקה הנבדקת**, אלא אם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי במהלך אותן שנים, כולן או חלקן, או בשנים שלפניהן או בשנים שלאחריהן, היה שינוי מהותי במאפייני ההשוואה שבשלהם יש לראות רק חלק מהעסקאות הדומות כעסקה דומה אחת.

23.3.6 איתור זיהוי צד נבדק

צד נבדק מוגדר בתקנה 1 לתקנות באופן הבא :

”צד נבדק” - צד לעסקה בין-לאומית, שמתקיימים לגביו שני אלה :

(1) ניתן להניח שהשוואת העסקאות הדומות שביצע, תניב את התוצאה המהימנה ביותר לענין קביעת מחיר השוק.

(2) קיים לגביו מידע מתאים, נאות ומהימן יותר מאשר לגבי כל צד אחר.”

לצורך ההשוואה יש להשתמש בנתוני העסקאות המהימנים ביותר, הדורשים מידת התאמות מינימאלית. במרבית המקרים הצד הנבדק יהיה הצד ”הפשוט יותר”, שאין בבעלותו נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים משמעותיים, ופעילותו קלה יותר לאפיון.

23.3.7 עריכת השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקה הדומה שנבחרה

תקנה 2 לתקנות מפרטת את השיטות להשוואה וקובעת היררכיה ברורה בין השיטות. יודגש כי המעבר משיטה לשיטה הינו לאחר שלילת השיטה הקודמת בהיררכיה הקבועה בתקנות.

להלן פירוט של שיטות ההשוואה המנויות בתקנה 2 לתקנות, כפי שהובאו בחוזר מס הכנסה :

(1) שיטת השוואת המחיר - CUP (Comparable Uncontrolled Price) - (תקנה 2(א)(1)) :

שיטת השוואת המחיר היא שיטת הבכורה. שיטה זו משווה את התמורה בעסקה בין לאומית לעסקאות דומות עם צדדים בלתי קשורים. בשיטה זו בוחנים מחיר לעסקאות בודדות.

בהתאם להגדרת עסקה דומה, בוחנים תחילה עסקאות של הצד הנבדק עם צדדים בלתי קשורים המתאימים להשוואה. במקרים בהם לא מוצאים עסקאות מסוג זה יש לבחון עסקאות בין צדדים חיצוניים בעלי מאפייני השוואה דומים לעסקה הבין לאומית.

השיטה מחייבת זהות במאפייני ההשוואה, אולם ניתן להשתמש בשיטה זו גם כאשר ההבדלים מזעריים, ההבדלים זווה והשפעתם נוטרלה.

השיטה אינה מתאימה כאשר קיים שוני בטיב ובסוג המוצרים המשווים, בתנאי החוזה או בתנאים הכלכליים וכן במקרים בהם המוצרים הנמכרים מאגדים בתוכם נכסים בלתי מוחשיים שונים.

נראה בהמשך כי במקרים בהם משתמשים בשיטת השוואת המחיר ואין הבדלים במאפייני ההשוואה בין העסקה הנבדקת לעסקאות הדומות, אזי טווח המחיר שבו יכול להימצא המחיר בעסקה הבין לאומית הוא בתוך טווח הערכים המלא ולא רק בחלק ממנו, כפי שיפורט בהמשך.

דוגמה :

חברה תושבת ישראל מעניקה זיכיונות למכירת תוכנה לחברה קשורה הפועלת בחוף המזרחי של ארה”ב וזיכיון נוסף לצד שלישי הפועל בחוף המערבי של ארה”ב.

נצפה לראות כי חישוב התמלוגים המגיעים לחברה תושבת ישראל יהיה זהה לתמלוגים המגיעים מהחברה שהינה צד שלישי וזאת בהנחה שאין הבדלים משמעותיים בין השוק המזרחי לשוק המערבי בארה”ב.

(2) שיטת שיעור הרווחיות (תקנה 2(א)(2)) :

שיטה זו ושיטת חלוקת הרווח (ראה ס”ק (3) להלן) נמצאות באותה רמה ולכן תיבחר מביניהן השיטה המתאימה יותר בנסיבות העניין. שיטה זו בוחנת האם עסקה בין לאומית התבצעה במחיר שוק על ידי השוואת מדדים של שיעור רווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין עסקאות בודדות דומות או לבין פעילות של גופים העוסקים בתחומים דומים.

מכוח הקביעה בתקנה 2(א)(2), יש לקבוע את מדד הרווחיות בהתאם לנסיבות העניין כך שהמדד וההשוואה ישקפו בצורה הנאותה ביותר את הרווחיות של הצד הנבדק בעסקה הבין לאומית.

סוגי/מדדי שיעור הרווחיות נקבעו בתקנה 1 בהגדרת ”שיעור הרווחיות” - שיעור רווח או הפסד שייקבע לפי אחת מהשיטות הבאות :

א. שיטת הרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות (Cost Plus Method).

ב. שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות (Resale Price Method).

אם לא ניתן לקבוע את שיעור הרווח בשיטות דלעיל -

ג. שיעור רווחיות אחר לפי אחד ממדדי הרווחיות שלהלן, המתאים ביותר לסוג הפעילות בעסקה הבינלאומית -

1. יחס רווח תפעולי למכירות.

2. יחס רווח לנכסים/התחייבויות/הון.

3. מדד רווחיות אחר המתאים ביותר בנסיבות העניין.

פירוט :

א. שיטת הרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות (Cost Plus Method)

על פי התקנה, בתחום פעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות, תבוצע השוואה בין השיעור בעסקה הבינלאומית לבין השיעור הקבוע שהתקבל בעסקאות הדומות.

השיטה משווה בעצם את שיעור (אחוז) הרווח כאשר שיעור זה מחושב כרווח ביחס לעלויות הישירות המושקעות בפעילות מסוימת. השיטה מתאימה ליצרן או נותן שירות, שאינו "מוביל" את העסקה הבין לאומית, ולכן נושא בסיכונים שוק נמוכים יחסית. בשיטה זו, מחיר העסקה מחושב על דרך **הוספת הרווח** (על בסיס שיעור הרווח) לעלות הייצור/מתן השירות של המוצר/שירות המועבר. השיטה מתאימה למקרים בהם לא קיימות מכירות שניתן להשוותן והרוכש בעסקה עושה פעולות שהם מעבר להפצת המוצר או במקרים בהם היצרן עושה שימוש משמעותי בנכסים לא מוחשיים. דוגמה:

חברה אם ובת עשו עסקה בינלאומית לייצור מוצר מיוחד. עלות הייצור הישירה הייתה \$60,000. הרווח ביחס לעלויות המקובל באותו ענף פעילות (לאחר בדיקה של עסקאות דומות) הוא 66.67%. לאור זאת, מחיר העסקה בתנאי השוק במכירה לצד הקשור יהיה \$100,000 $(\$100,000 = \$60,000 * 1.6667)$.

ב. שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות (Resale Price Method)
 על פי התקנה, בתחום פעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח גולמי בשיעור קבוע ממכירות הצד הרוכש הוא הצד הנבדק או צד דומה לו, תבוצע השוואה בין השיעור בעסקה הבינלאומית לבין השיעור הקבוע שהתקבל בעסקאות הדומות. השיטה משווה את אחוז הרווח הגולמי, ביחס למכירות, בעסקה בין לאומית לעסקאות דומות. השיטה מתאימה בצד לעסקה העוסק בשיווק והפצה, ואינו מוסיף ערך משמעותי למוצר (כמו אריזה, אחסון וכד'). השיטה מתמקדת בשיעור הרווח של המפיץ הנדרש לכיסוי הוצאותיו הישירות בתוספת רווח מקובל בענף. השיטה אינה יעילה במידה ולמפיץ יש נכסים בלתי מוחשיים כגון שמות מסחריים, זיכיונות בלעדיים וכדומה. דוגמה:

חלקי חילוף שונים נמכרים על ידי מפיץ ברווח גולמי בשיעור 33% לצדדים לא קשורים. יצרן חלקי חילוף מוכר אותם למפיץ קשור אליו, והמפיץ מוכר אותם לצרכנים לא קשורים בסכום של \$150,000. העסקה הבינלאומית לגביה נדרש בחינת המחיר היא העסקה בין היצרן למפיץ. לאור שיעור הרווח הגולמי למפיץ שחושב על בסיס עסקאות דומות, המחיר בתנאי שוק של חלקי החילוף הנמכרים על ידי היצרן למפיץ הקשור יהיה \$100,000 $(\$100,000 = \$150,000 * 33.33\% - \$150,000)$.

ג. שיטת השוואת הרווחיות (Comparable Profits Method או Transaction Net Margin Method)
 על פי התקנה, כאשר המדדים הקודמים לא מתאימים, יש לבחור באחד ממדדי הרווחיות שיפורטו להלן.

השיטה משווה רווחיות כוללת של צד נבדק לרווחיות הכוללת של צדדים לא קשורים וזאת על סמך מדדי רווחיות אובייקטיביים הנובעים מצדדים לא קשורים העוסקות בפעילות עסקית דומה תחת נסיבות דומות (בהתאם למאפייני ההשוואה). מדדי הרווחיות לקוחים מנתוני הדוחות הכספיים. השיטה בוחנת את הרווחיות הכוללת של הצד הנבדק ולא את נתוני העסקה הספציפית. לאור זאת, שיטה זו פחות רגישה להבדלים בטיב המוצר/שירות ונהוג להשתמש בה בעסקאות של העברת נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים.

היחסים הפיננסים המקובלים המפורטים בתקנה:

ג(1) - יחס הרווח התפעולי למכירות (Operating Margin)

מדד זה משווה את הרווח התפעולי כאחוז מהמכירות. הרווח התפעולי הינו הרווח לפני הוצאות/הכנסות מימון, כפי שמופיע בדוח רווח והפסד אשר נערך לפי תקני חשבונאות ישראלים, בין לאומיים או אמריקאים מקובלים. השימוש במדד זה מקובל בחברות העוסקות **במכירות והפצה**.

ג(2) - יחס רווח תפעולי לנכסים תפעוליים

מדד זה משווה את שיעור התשואה על הנכסים התפעוליים (return on capita employed). השימוש ביחס זה עדיף כאשר הנכסים התפעוליים משמעותיים ויש להם תפקיד עיקרי ביצירת הרווחים. אמירות השימוש במדד זה גוברת כאשר הצדדים האחרים להשוואה משתמשים בנכסים תפעוליים דומים לזו של צד הנבדק. על פי ההגדרה בתקנות, ניתן להשתמש אף ביחס בין הרווח להתחייבויות או הון (או חלק מהם), לפי העניין.

נהוג להגדיר את המונחים כדלקמן:

הוצאות תפעוליות - כל ההוצאות שאינן נכללות בעלות המכר, למעט הוצאות ריבית ומסים וכל הוצאה אחרת שאינה מיוחסת לפעילות השוטפת של העסק. הוצאות תפעוליות כוללות בדרך כלל הוצאות פרסום, שיווק, מכירה, הפצה, **הנהלה וכלליות נפחת**.

נכסים תפעוליים - ערך הנכסים הקשורים לפעילות העסק הנבדק לרבות נכסים קבועים (כגון ציוד ומבנים), נכסים שוטפים (כגון מזומן, שווי מזומן, לקוחות, מלאי) אך **למעט** השקעות בחברות בנות, השקעות לטווח ארוך והשקעות בתיק ההשקעות.

ג(3) - מדדי רווחיות אחרים

על פי התקנה ניתן להשתמש בכל מדד רווחיות אחר המתאים בנסיבות העניין. מוכרים מדדי רווחיות כגון: יחס רווח תפעולי לעלות המכר, יחס רווח תפעולי להוצאות הנהלה מכירה וכלליות, יחס רווח גולמי להוצאות הנהלה מכירה וכלליות (Berry ratio) וכו'.

(3) שיטת חלוקת הרווח (Profit Split Method) (תקנה 2(א)(2)(ב)):

שיטה זו ושיטת שיעור הרווחיות שפורטה לעיל נמצאות באותה רמה ולכן תיבחר מביניהן השיטה המתאימה יותר בנסיבות העניין. שיטה זו מתאימה לבחינת רווחיות בעסקאות בהן תרומתו של צד אחד שלובה בתרומתו של הצד השני, דהיינו - הצדדים הקשורים פועלים **כחידה כלכלית אחת** בעסקה של מיזם משותף. בדרך כלל תתאים השיטה במקרים בהם כל צד הוא הבעלים של נכס לא מוחשי בעל ערך, התורם באופן משמעותי לרווח או ההפסד (התפעולי בדרך כלל) המשותף.

שיטה זו בוחנת האם עסקה בין לאומית התבצעה במחיר שוק על ידי השוואת חלוקת הרווח/ההפסד בין הצדדים לפעילות המשותפת לבין אופן החלוקה הנהוג בעסקאות דומות, בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים ולרבות זכויותיו בנכסים הקשורים לעסקה.

השיטה בוחנת את ההקצאה בין הצדדים של הרווח התפעולי הכולל מהעסקה. חלוקת הרווח תתייחס לערך המוסף שהוסיף כל צד לעסקה, לפעילויות שביצע, לסיכונים שנשא ולמשאבים שהושקעו על ידו.

קיימות שתי שיטות מקובלות לחלוקת הרווח:

א. **רווח בר השוואה** - מציאת אחוז הרווח של כל צד בעסקאות דומות, ויחוס הרווח התפעולי המאוחד של העסקה הבין לאומית באופן יחסי בין הצדדים הקשורים.

ב. **הרווח העודף** - יחוס הרווח מתבצע בשני שלבים:

1. ניתוח התשומות שמשקיעים הצדדים הקשורים בעסקה הבין לאומית, וזיהוי

תשומות שגרתיות (תשומות הדומות לתשומות שמשקיעים צדדים שאינם קשורים בעסקאות מקבילות), וחלוקת הרווח המקובל בשוק בהתאם לתשומות שזוהו.

2. הקצאת הרווח המאוחד העודף בין הצדדים בעסקה, בהתאם לתשומות הלא שגרתיות של כל צד בעסקה.

שיטות אחרות (תקנה 2(א)(3)):

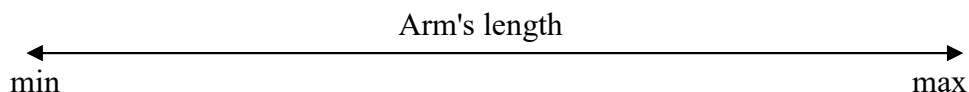
אם לא ניתן להפעיל את השיטות שפורטו עד כה, ניתן להשתמש בכל שיטה אחרת המתאימה בנסיבות העניין לצורך השוואה בין העסקה הבינלאומית לעסקאות דומות.

השימוש בשיטות האחרות ייעשה רק לאחר שכל השיטות שצוינו לעיל לא הניבו מידע מהימן או שאינן ישימות.

לאור העובדה ששיטה זו נדחת בפני שיטות אחרות, חל נטל הנמקה והוכחה על מי שקבע את המחיר לעסקה בהתבסס על שיטות שלא פורטו בתקנה (סיום ציטוט מתוך החוזר. פ.ק.).

23.3.8 בחינת התוצאות בהתאם לטווח הערכים שנתקבל

במקרה בו נעשה שימוש בשיטת השוואת המחיר (CUP) - אזי יראו עסקה בין לאומית כעסקה בתנאי שוק אם המחיר לא חרג מטווח הערכים שנצפו בעסקאות דומות, וזאת בתנאי שבבחינת שיטת השוואת המחיר, לא בוצעו התאמות לביטול השפעת ההבדל על מאפייני ההשוואה. לעניין זה יצוין כי **טווח הערכים** הוא הטווח בין הערך הגבוה ביותר לערך הנמוך ביותר כפי שהתקבלו בהשוואה לעסקאות דומות.



במקרה בו נעשה שימוש בשיטה אחרת - יראו עסקה בין לאומית כעסקה אשר נערכה בתנאי שוק במידה ובעקבות ההשוואה לא חרגה התוצאה שתקבלה מהטווח הבין רבעוני. לעניין זה יצוין כי **הטווח הבין רבעוני** הינו טווח ערכים המצוי בין המאון ה-25 למאון ה-75 בטווח שהתקבל. במסגרת הבדיקה האם קיימות עסקאות דומות, מתקבלות מספר תצפיות, כך שבסופו של ההליך התצפיות יוצרות טווח ערכים מסוים. אם התוצאה של העסקה הנבדקת הינה בתוך הטווח שבין המאון ה-25 למאון ה-75, יראו את העסקה הבינלאומית כעסקה שנעשתה בתנאי שוק.



23.3.9 מסקנות

במידה והתוצאה של הצד הנבדק היא בתוך הטווח הרלוונטי (טווח ערכים או טווח בין רבעוני), יראו את העסקה כעסקה שנעשתה בתנאי שוק ולפיכך, לא יחול שינוי במחיר העסקה. לעומת זאת, אם התוצאה של הצד הנבדק חורגת מהטווח הרלוונטי (טווח ערכים או טווח בין רבעוני), יראו את העסקה כעסקה שלא נעשתה בתנאי שוק ולפיכך בהתאם לתקנות, מחיר העסקה ידווח בהתאם לערך המצוי בחציון הטווח הרלוונטי. כלומר תבוצע התאמה של עלות או תמורת העסקה לצורכי מס.

23.3.10 חריגים - עסקה חד פעמית

תקנה 4 לתקנות קובעת כי כאשר מדובר בעסקה בין-לאומית חד פעמית, אין לבצע את ההליכים שפורטו לעיל, לעניין עריכת חקר תנאי שוק, ובלבד שנתקבל **אישור מראש** מפקיד השומה המאשר כי מדובר בעסקה חד פעמית. בהתאם לחוזר מס הכנסה, חד פעמיותה של העסקה תתבטא בתדירות נמוכה מאד ובהיותה בעלת היקף נמוך שלעצמה וביחס לעסקאותיו האחרות של הנישום.

23.4 חובת הדיווח

הוראות סעיף 85 לפקודה והתקנות קובעים שתי חובות דיווח כדלקמן:

23.4.1 חובת דיווח מצומצמת - טופס 1385

בהתאם לתקנה 5 לתקנות על הנישום לדווח במסגרת הגשת הדוח השנתי על ביצוע עסקה בין לאומית, בגין מחירה ותנאיה והאם הם נעשו בתנאי שוק.

יצוין כי חובת הדיווח בהתאם לתקנות עומדת במנותק מתנאי סעיף 85 לפקודה, קרי די בכך שנעשתה עסקה בינלאומית, בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, על מנת שתקום חובת הדיווח, גם אם במסגרת עסקה זו **לא** הופקו "פחות רווחים" מאשר בין צדדים שאינם קשורים.

ביום 17 באוקטובר 2007 פורסם **טופס 1385 "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה"** ("טופס 1385"). טופס 1385 מהווה נספח לדוח השנתי.

ביום 22 באוקטובר 2007 פרסמה רשות המסים הבהרה לפיה טופס 1385 יהווה חלק מהדוח השנתי המוגש לרשות המסים החל משנת המס 2007 ואילך.

על פי חוזר מס הכנסה, על הדיווח בדוח השנתי לכלול את הנתונים הבאים:

- שמות ומקום מושב הצדדים הקשורים עימם נעשו עסקאות בין לאומיות בשנת המס.
- מהות/ סוג העסקה. לדוגמה, עסקת מכר מחשבים, מתן שירותי שיווק.
- מחיר העסקה.
- הצהרת מנהלי החברה כי העסקאות הבין לאומיות נעשו במחיר שוק בצרוף חתימתם.
- ציון האם העסקה הבין לאומית הנה עסקה חד פעמית (באישור פקיד השומה).

הנחיות חדשות למילוי טופס 1385 - הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה

בחודש דצמבר 2009 פרסמה רשות המסים הנחיות חדשות למילוי טופס 1385 – הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה.

להלן יובאו ההנחיות החדשות:

- מספר עסקה - יש למלא עבור כל עסקה עם צד קשור טופס הצהרה על עסקאות בינלאומיות בנפרד.
- תיאור העסקה - יש לפרט את תחום הפעילות לדוגמה: ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, ייעוץ ומתן שירותים ובנוסף, במקרים של מכירה/ קנייה של טובין או מתן/ קבלה של שירותים יש לפרט את סוג הנכס או השירות לפי העניין.
- פרטי הצד הקשור לעסקה - יש למלא את שם פרטי הצד הקשור לעסקה ואת מספר הרישום בחו"ל כפי שמופיע במסמכי ההתאגדות שלו.

4. סך מחיר העסקה - יש לפרט את השיטה אשר נבחרה ומהי התמורה הכספית הכוללת בין הצדדים הקשורים בגין העסקה.

בהתאם לאמור בסעיף 4 להנחיות נוספה החובה **"לפרט את השיטה אשר נבחרה"**. "השיטה" הינה ככל הנראה הפנייה לתקנות, הקובעות כי חקר תנאי שוק ייערך לפי אחת השיטות המפורטות בהן (שיטת השוואת המחיר, שיטת השוואת שיעור הרווחיות, שיטת חלוקת הרווח ועוד). מאחר ובחירת השיטה המתאימה ביותר הינה תוצאה של עריכת "חקר תנאי שוק", ניתן להסיק מכך כי עמדת רשות המסים יכולה להיות כי יש להכין דוח מחירי העברה מבעוד מועד טרם חתימה על טופס 1385 בהתאם לתקנות, ולא בתוך 60 ימים מיום בקשת פקיד השומה, כקבוע בתקנות.

23.4.2 חובת דיווח מורחבת - חקר תנאי שוק

בהתאם לתקנה 5 לתקנות, על הנישום להגיש לפקיד השומה, תוך 60 יום מיום בקשתו, דו"ח מפורט ובו נתונים הנוגעים לעסקה (חקר תנאי שוק). הדוח יפרט את הנתונים כדלקמן:

1. פרטי הנישום, לרבות בעלי הזכויות השולטים בו, במישרין או בעקיפין, כל חבר-בני-אדם המוחזק על ידיו במישרין או בעקיפין, כל חבר-בני-אדם שהוא והנישום מחזיקים בהם ופרטי הנהלים או המוטבים בזכויות כאמור; לענין פסקה זו יפורש המונח "שליטה" ו"החזקה" - כהגדרת "שליטה" שבסעיף 85א לפקודה;
2. הצדדים לעסקה הבין-לאומית, ותשובותם וציון היחסים המיוחדים שיש לנישום עמם;
3. התנאים החוזיים של העסקה הבין-לאומית לרבות פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר שניתן, תנאי הלוואה, האשראי וערבויות;
4. תחום הפעילות של הנישום וההתפתחויות בו;
5. הסביבה הכלכלית שבה פועל הנישום והסיכונים שלהם הוא חשוף;
6. שימוש בנכסים בלתי מוחשיים, במישרין או בעקיפין;
7. פירוט כל העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה, לרבות הלוואות, תשלום דמי ניהול, שותפויות, מיזמים משותפים, מתנות, ערבויות, הסכמי נאמנות וכל הסכם אחר;
8. עסקאות דומות, שיטת ההשוואה שנבחרה ומאפייני ההשוואה שעל פיהם נקבעו טווח הערכים והטווח הבין רבעוני, לפי הענין, פירוט ההתאמות שנעשו למאפייני ההשוואה והסבר לבחירת ההשוואה ולהתאמות שנעשו, פירוט התוצאות שהתקבלו בעקבות ההשוואה, הצגת טווח הערכים או הטווח הבין רבעוני, לפי הענין, וכן המסקנות הנובעות מההשוואה לעסקאות הדומות;
9. אופן הדיווח על העסקה במדינת החוץ, לרבות במסגרת בקשה להחלטה מקדמית, אם הוגשה, וכן דיווח על הנתונים של העסקה במדינת חוץ ואם היה פער בין הדיווח במדינת חוץ לדיווח בישראל - הסברים לקיומו של הפער האמור.

על פי חוזר מס הכנסה, לדוח המפורט יצורפו חוזי העסקה, החוזים האחרים בין הצדדים שיש עמם יחסים מיוחדים, מסמכים אחרים לאימות הנתונים שנמסרו, חקר תנאי שוק וניתוח מחירי העברה ותנאי שוק שנערכו בהתאם לתקנות, חקר תנאי שוק או הערכה שנערכו לצורך הגשה לרשות מס זרה, הדוח שהוגש במדינת חוץ וכל קביעה שהייתה לרשות מס וכן חוות דעת של רואה חשבון או עורך דין אם ניתנה.

לגבי מי שביצע עסקה חד פעמית, קיימת חובת דיווח ותייעוד מצומצמת. אין צורך לקיים את סעיף (8) לעיל, אולם יש לקיים את יתר הדרישות. כמו כן, במידה ונערכו חקר תנאי שוק וניתוח פונקציונאלי - על הנישום מוטלת חובה לצרפם.

23.5 בקשה לאישור מקדמי

בהתאם לסעיף 85א(ד) לפקודה, צד לעסקה בינלאומית רשאי לפנות לרשויות המס בישראל ולבקש **אישור מוקדם** לכך שמחיר עסקה מסוימת (או מספר עסקאות), כפי שהוסכם בין הצדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, הינו בהתאם לתנאי השוק.

על תשובה מרשות המיסים הכוללת את הנימוקים להחלטה להתקבל בתוך 120 ימים מיום הגשת הבקשה (מנהל רשות המיסים רשאי להאריך מועד זה עד 180 ימים).

במידה ולא נתקבלה תשובה בפרק זמן זה, יראו בכך אישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק. יודגש כי לא יהיה באישור זה מלפטור את הצד לעסקה מחובות הדיווח כאמור.

במסגרת החלטת מיסוי 253/12 (בהסכם) נקבע כי עובדת ישראלית של חברה זרה אמריקאית יוצרת לחברה הזרה מוסד קבע בישראל, אף על פי שלעובדת אין סמכות לחייב את החברה הזרה, וכי היא איננה עוסקת בשיווק או מכירות, ומבסגרת עבודתה היא כפופה למרותו של ראש צוות בחו"ל (ראו הרחבה בפרק 17 מיסוי בינלאומי). החברה הזרה תספק לעובדת את הכלים הטכנולוגיים והמידע לביצוע עבודתה מהבית. בהחלטה בהסכם נקבע שהעובדת יוצרת לחברה הזרה מוסד קבע בישראל, ורווחיו של מוסד הקבע (בהתאם לעובדות) יהיו 10% מחלק יחסי של השכר ברוטו (לרבות כל טובת הנאה והחזר הוצאות), לפי מספר ימי העסקים שבהם שהתה העובדת בישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה. למעשה נקבע כאן מנגנון של תוספת לעלות (net cost plus). אולם לא ברור האם

השיטה מקובלת על מס הכנסה או שיעור התוספת (10%), שכן בין היתר נקבע בהחלטה שבמידה והחברה הזרה תבצע חקר עבודת מחירי העברה, היא תוכל לתקן את דוחותיה במידה והחקר יאושר על ידי מחלקת מחירי העברה ברשות המסים. כמו כן נקבע שאין בהחלטה כדי לאשר את חישוב הרווח או ייחוס הרווחים למוסד הקבע.

23.5.1 הוראות מעבר ותחולה

התקנות יחולו ביחס לעסקאות בין לאומיות שנערכו החל מיום 29 בנובמבר 2006. בהתאם להוראות המעבר בתקנות, במידה וצד לעסקה בינלאומית ערך חקר תנאי שוק בהתאם לקווי ההנחיה של ארגון ה-OECD טרם כניסת התקנות לתוקף, ניתן יהא לעשות שימוש בחקר זה על אף שאינו ערוך בהתאם לדין בישראל, וזאת עד ליום 29 בנובמבר 2008. לאחר תאריך זה ועל דוחות שנערכו לאחר כניסת תקנות מחירי העברה לתוקף ביום 29 בנובמבר 2006, לא יחולו הוראות המעבר ומשכך, נישומים יידרשו להכין חקר תנאי שוק בהתאם לדין הישראלי.

23.6 הנחיות ה-OECD

לארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי, ה-OECD, הנחיות מפורטות בנוגע למחירי העברה בתאגידים רב לאומיים, אשר נהוגות ומיושמות במדינות שונות ברחבי העולם. עם הפיכתה של ישראל לחברה מלאה בארגון ביום 7 בספטמבר 2010, אנו סבורים כי ניתן יהא להשתמש אף בהנחיות הארגון ככללים מנחים ביישום חקיקת מחירי העברה בישראל.

23.7 הדין החל על הלוואות ועל שטרי הון בראי מחירי העברה

רקע

הלוואות בין חברתיות מהוות אמצעי מימון מרכזי ומקובל בעולם העסקים של ימינו. קיימים סוגים מגוונים של הלוואות בין חברתיות, בתנאי פריסה ובשיעורי ריבית שונים. המחוקק נתן דעתו לעניין חבות המס שתחול על הלוואות בין חברתיות, כפי שיפורט להלן, תוך שימת דגש על שמירת איזון בין האינטרס הכלכלי של הנישום למימון עסקיו מחד, ובין האינטרס הציבורי שבגביית מס אחידה מאידך. לאור העובדה כי סעיף 85א לפקודה חל על עסקאות בין חברתיות במישור הבינלאומי בלבד, בסקירתנו זו נמנע מלהתייחס למצבים בהם חברה ישראלית מעניקה הלוואה לחברה ישראלית הקשורה לה.

להלן תובא סקירת קצרה בנוגע לשינויים שחלו לאחרונה בעניין חבות המס בגין הלוואות בין חברתיות, וזאת בעקבות כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה ושל תיקונים מס' 164 ו-185 לפקודה.

הדין שחל עד לשנת 2007 - ערב כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה

1. כללי

טרם כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה ושל התקנות הנלוות לו, ניתן היה לזהות התייחסות שונה מבחינת רשויות המס לשלוש קטגוריות של הלוואות בין חברתיות שהוענקו, כמפורט להלן:

א. הלוואות אשר הוענקו בריבית בשיעור שקבע שר האוצר - שיעור עליית המדד או שינוי שער החליפין של הדולר, אשר חל במקרה בו נישום הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי ההלוואה שנתן צמודה במלואה לעליית המדד או לשינוי שער החליפין של הדולר של ארה"ב, בתוספת 4% (להלן: "השיעור שקבע שר האוצר"), או בשיעור גבוה מכך.

ב. הלוואות אשר הוענקו בריבית בשיעור שהיה נמוך מהשיעור שקבע שר האוצר, אשר נכנסו לגדרו של סעיף 3(ג) לפקודה.

ג. אגרות חוב ו/או שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה, אשר הוצאו מגדר תחולתו של סעיף 3(ג) לפקודה בהתאם לקבוע בס"ק (3) להוראה זו, עליהם חלו הוראות חוק התיאומים.

2. קטגוריה ראשונה - הלוואות שהוענקו בריבית בשיעור שקבע שר האוצר או למעלה מכך

הלוואות בין חברתיות אשר הוענקו בריבית אשר קבע שר האוצר או בשיעור הגבוה מכך, לא נכנסו לגדרו של סעיף 3(ג) לפקודה, כפי שיפורט להלן. בידי נותן ההלוואה, שהינו תושב ישראל, נצמחה הכנסה מריבית אשר התחייבה במס חברות.

3. קטגוריה שנייה - הלוואות ללא ריבית או הלוואות שהוענקו בריבית הנמוכה מהשיעור שקבע שר האוצר, אשר נכנסו לגדרו של סעיף 3(ג) לפקודה

הלוואות בין חברתיות (למעט הלוואות אשר נחשבו כנכס קבוע בידי המלווה) היו מחויבות לעמוד בשיעור ריבית כפי שנקבע על ידי שר האוצר. במידה והלוואות ניתנו ללא ריבית או בריבית נמוכה מהשיעור לעיל, הפרש הריבית נחשב כהכנסה רעיונית אשר נרשמה בספרים.

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Organization for Economic Cooperation and Development, 2010.

³ לעניין שיעורי הריבית החדשים כפי שנקבעו בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(ג)) (תיקון), התשס"ט-2009. ראה פרק 15 למדריך המס.

על הכנסה רעיונית זו הוטלה סנקציה שהינה חבות מס בשיעור של 40%, ללא זכות לפטור, ניכוי או קיזוז.

4. קטגוריה שלישית - אגרות חוב ו/או שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה עליהם חלו הוראות חוק התיאומים

על פי הוראות פרק ב' לחוק התיאומים כנוסחו דאז, הגדרת "נכס קבוע" כללה שטרי הון ואגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם, תושב חוץ, לחבר בני אדם אחר, תושב ישראל, שהינם לתקופה של שנה אחת לפחות, ואשר הריבית השנתית על הלוואות מסוג זה (לרבות הפרשי הצמדה) אינה עולה על 30% משיעור עליית המדד בשנת המס. בענייננו נתייחס לאשראי שניתן על ידי חברה ישראלית לחברה זרה קשורה לה, בתמורה להנפקת שטר הון לחברה הישראלית המלווה. על נכסים קבועים כאמור, המהווים הלוואות "זולות", לא חלו הוראות סעיף 3(ג) לפקודה, לאור הוראות ס"ק (3) להוראה זו. החברה אשר העניקה את ההלוואה התחייבה בהכנסה בגובה תוספת בשל אינפלציה בלבד, בשל סיווג ההלוואה כנכס קבוע. בהתאם לכך, חברות רבות בחרו ליהנות מ"ההטבה" הגלומה במתן הלוואה לחברות זרות קשורות להן, אשר לא נשאה ריבית ואשר לא התחייבה במס על ריבית, באמצעות הנפקת שטר הון שנכנס לגדרו של פרק ב' לחוק התיאומים.

הדין בשנת 2007 - עם כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה

הדין החל על הלוואות ושטרי הון - התנגשות בין סעיף 85א וסעיף 3(ג) לפקודה

עם כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה, נוצר מתח ביחס לתחולת סעיף 3(ג) ולתחולת סעיף 85א לפקודה, לעניין הלוואות בין חברתיות שניתנו באמצעות שטרי הון בתאגידים בינלאומיים, כאשר הצד שהעניק את ההלוואה הינו חברה תושבת ישראל. הסוגיה שבמחלוקת הייתה האם הלוואות כאמור חייבות בריבית בשיעור שקבע שר האוצר, בכפוף להוראות סעיף 3(ג) לפקודה, או שמא חייבות הלוואות אלה בריבית בהתאם לעקרון מחיר השוק (Arm's Length Principle), וזאת בכפוף להוראות סעיף 85א לפקודה.

האבחנה במקרה זה עשויה להיות משמעותית כאשר שיעור הריבית על פי מחיר השוק הינו גבוה באופן ניכר מהשיעור הקבוע בסעיף 3(ג) לפקודה. לדוגמא, כאשר שיעור הריבית המקובל על פי מחיר השוק עמד על כ-10%, בעוד ששיעור הריבית על פי הוראות סעיף 3(ג) עמד, כאמור, על 4% בתוספת שיעור עליית המדד או שינוי שער החליפין של הדולר. יוצא, איפוא, שהפרש הריביות עשוי להיות משמעותי עבור החברה הישראלית המלווה, שכן, עלולה להצמח לחברה הישראלית הכנסה רעיונית בגובה מחיר השוק.

הפתרון - תיקון מס' 164

פתרון המתח חל בשנת 2008, עם כניסתו לתוקף של תיקון מס' 164 לפקודה, במסגרתו תוקן סעיף 3(ג) לפקודה. בהתאם לתיקון, הלוואה שהינה עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א לפקודה הוצאה מגדר תחולתו של סעיף 3(ג) לפקודה ונכנסה לגדר תחולת סעיף 85א לפקודה.

הפתרון החקיקתי למתח כאמור חל החל מ-1 בינואר 2008, עם תיקונו של סעיף 3(ג) לפקודה אולם, בהתאם לחוזר מס הכנסה מס' 3/2008 מיום 14 ליוני, לאור היותו של סעיף 85א לפקודה דין ספציפי ומאוחר, יש לראות את הוראותיו כגוברות על הוראות סעיף 3(ג) לפקודה, ובהתאמה, יש לקבוע את הריבית בגין עסקאות אשראי בינלאומיות בין צדדים קשורים, אשר ניתנו החל מיום 1 לינואר 2007, בהתאם לתנאי ההלוואה ולתנאי השוק (at Arm's Length).

הדין החל על הלוואות ועל שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה על פי חוק התיאומים בשנת המס 2007 בהתאם להבהרת רשות המיסים

עם כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה היה על נישום לדווח על הלוואה אשר ניתנה לחברה קשורה בחו"ל והונפק בגינה שטר הון בהתאם למחיר השוק שלה (at Arm's Length). לפיכך, לכאורה, חובת הדיווח בהתאם למחיר השוק (והסנקציות הנלוות לה) חלה גם על שטרי הון שנחשבו לנכס קבוע בידי המלווה על פי פרק ב' לחוק התיאומים.

עם זאת, ביום 10 במרץ 2008 פרסמה רשות המיסים הבהרה, לפיה, בעקבות ההבנה כי שטר הון הינו מכשיר מימוני שכיח ובעל חשיבות עסקית לגופים רבים בישראל, הוחלט ליזום הליך חקיקה בו יקבע כי בהתאם לקריטריונים שיפורטו בחוק, שטר הון יסווג כהשקעה ולא כהלוואה, לעניין סעיף 85א לפקודה. על פי ההבהרה, במסגרת הליך החקיקה יקבעו הוראות מעבר אשר יאפשרו לגופים השונים תקופת התארגנות.

בהמשך, ולאחר למעלה משלוש שנים, עם כניסתו לתוקף של תיקון 185 לפקודה, נקבע כי הוראות סעיף 85א לפקודה לא יחולו על שטרי הון או אגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם, בתנאים הקבועים בפסקה (5) להגדרת "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים) בשל אינפלציה, התשס"ה - 1985 ("חוק התיאומים") עד יום 5 במרס 2008, שהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום 31

⁴ לעניין שיעורי הריבית החדשים כפי שנקבעו בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(ג)) (תיקון), התשס"ט-2009 ראה פרק 15 למדריך המס.

בדצמבר 2007, או שטר הון או איגרת חוב שהיו נכס קבוע בידיו במועד החל בתקופה שמיום 1 בינואר 2008 עד יום 5 במרס 2008, אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה.⁵

סיכום לעניין שנת 2007

1. על פי חוזר מס הכנסה (מ"ה 3/08), לאור היותו של סעיף 85א לפקודה דין ספציפי לעסקאות בינלאומיות ולאור היותו דין מאוחר, יש לראות את הוראותיו כגוברות על הוראות סעיף 3(י) לפקודה. לפיכך, יש לקבוע את הריבית בגין עסקאות אשראי בינלאומיות בין צדדים קשורים שהוענקו בשנת 2007 בהתאם לתנאי השוק.
2. סעיף 85א לפקודה לא יחול על הלוואות שהוענקו עד 5 במרס 2008 אשר נחשבו לנכס קבוע ביד המלווה על פי חוק התיאומים או שהיו נחשבים כנכס קבוע אילו חוק התיאומים היה בתוקף, בהתאם לתנאים הקבועים בתיקון 185.

הדין בשנים 2008 עד וכולל 2010

ככלל, על הלוואות שניתנו בשנת 2008 ואילך על ידי חברה ישראלית לחברה זרה הקשורה לה יחולו הוראות סעיף 85א לפקודה. עם זאת, ביום 3 באוגוסט 2011 נכנס לתוקף תיקון 185, אשר דן בסעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה.⁶

בהתאם לתיקון 185, הלוואות בעלות אופי הוני אשר הוענקו במישור הבינלאומי לחבר בני אדם על ידי בעל שליטה בו ואשר עונות על מלוא התנאים המנויים בחוק, יוחרגו מהגדרת אשראי לעניין סעיף 85א לפקודה וכפועל יוצא כללי מחירי העברה לא תחול עליהן. תיקון 185 אף מבהיר את עמדת המחוקק ביחס לשאלת סיווגם של אגרות חוב ושטרי הון שהוגדרו כנכס קבוע על פי פרק ב' לחוק התיאומים ביחס לסעיף 85א לפקודה.

1. רקע

כאמור לעיל, עם כניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה, חברות רבות נאלצו להתמודד עם אי בהירות לגבי מעמדם של שטרי הון שהונפקו או שעתידים היו להיות מונפקים לעניין סעיף 85א לפקודה. עובר לתיקון, זכתה סוגיה זו להתייחסות מטעם רשויות המס בהבהרות ובהודעות רשמיות, כמפורט לעיל.

2. עיקרי תיקון 185

- 2.1 כאמור, ביום 3 באוגוסט 2011 נכנס תיקון 185 לתוקף. על פי תיקון 185, **הוראות סעיף 85א לפקודה לא יחולו על הלוואות שהתקיימו בהן מלוא התנאים כמפורט להלן:**
 - א. מקבל ההלוואה הינו חבר בני אדם בשליטתו של נותן ההלוואה (*). יצוין כי המלווה עשוי להיות יחיד, חברה, שותפות ועוד.
 - ב. ההלוואה אינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי; לעניין זה לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה. כמטבע "מדינת התושבות" יראו גם דולר ארה"ב ואירו.
 - ג. ההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום תקופה של חמש השנים ממועד נתינתה.
 - ד. פירעון ההלוואה נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת נכסים לבעלי המניות בפירוק.
- (*) יוער כי על פי ההגדרה, חברה בת אינה יכולה להעניק הלוואה לחברת אם כנגד שטר הון. כך גם בין חברות אחיות וכו'.

⁵ טרם תיקון 185 פרסמה רשות המסים מספר הבהרות בעניין סיווגם של שטר הון ביחס לסעיף 85א לפקודה, ביניהם הודעה מיום 10 במרץ 2008 לפיה במקרה בו חלו על המלווה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים לא יחול סעיף 85א לפקודה על שטרי הון שהונפקו עד תום שנת המס 2007 ואשר נחשבו כנכס קבוע ביד המלווה. בהמשך להודעה הנ"ל, פרסמה רשות המסים ביום 18 בפברואר 2009 הודעה בעניין הלוואות שניתנו לחו"ל והונפק בגין שטר הון. לפי ההודעה, בשנות המס 2008 ו-2009 לא יראו שטרי הון ואגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם עד תום שנת המס 2008 כאשראי לעניין סעיף 85א לפקודה, ובלבד שהתקיים בהם אחד מאלה: (1) הם אינם נושאים ריבית או הפרשי הצמדה (2) לגבי שטרי הון הצמודים לשער מטבע זר - הריבית השנתית עליהם אינה עולה על השינוי בשער החליפין.

⁶ לדיון בסעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה במסגרת תיקון 185 נא ראה בהתאמה פרקים 4 ו-15 למדריך המס.

- 2.2 בנוסף, נקבע כי הוראות סעיף 85א לפקודה לא יחולו על שטרי הון או איגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם, בתנאים הקבועים בפסקה (5) להגדרת "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק התיאומים עד יום 5 במרס 2008, שהיו נכס קבוע בידי המלווה ביום 31 בדצמבר 2007, או שטר הון או איגרת חוב שהיו נכס קבוע בידי המועד החל בתקופה שמיום 1 בינואר 2008 עד יום 5 במרס 2008, אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה.
- 2.3 הפרשי שער הנובעים מהלוואה כאמור לעיל אשר ניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה (או בדולר ארה"ב או באירו), יובאו בחשבון רק במועד פירעון ההלוואה ויחולו עליהם הוראות חלק ה' לפקודה (קרי, יוכרו כהפסד או כרווח הון), כדלקמן: "כמחיר המקורי" יראו את סכום ההלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער החליפין ביום מתן ההלוואה; "כתמורה" יראו את סכום פירעון ההלוואה, כשהוא מתורגם לשקלים חדשים לפי שער החליפין ביום פירעון ההלוואה. כלומר בשנה השוטפת יש לתאם לצורכי מס הכנסות או הוצאות מימון בקשר עם שטרי ההון.

3. תחולה

תיקון 185 חל באופן רטרואקטיבי לגבי הלוואות שניתנו מיום 1 בינואר 2008 ואילך.

4. הוראות שעה

4.1 בשנות המס 2008, 2009 ו-2010 לא יחולו הוראות סעיף 85א לפקודה על שטר הון או איגרת חוב שהנפיק חבר בני אדם עד תום שנת המס 2010, אם אינם צמודים למדד כלשהו ואינם נושאים ריבית או תשואה כלשהי.

4.2 בהקשר זה, לא יראו את שער המטבע כמדד, לגבי הלוואה כאמור שניתנה במטבע מדינת התושבות של מקבל ההלוואה (או בדולר ארה"ב או באירו), ועל סכום הנובע משינוי בשער המטבע כאמור יחולו הוראות סעיף 2.3 לעיל, בשינויים המחויבים, קרי, ידווחו כרווח או הפסד הון במועד פירעון שטר ההון.

5. דגשים

5.1 לעניין הלוואות המוענקות בשנת 2011 ואילך, תיקון 185 קובע כי הוראות סעיף 85א לפקודה לא יחולו בהתקיים תנאים מסוימים, לרבות הדרישה לפיה על מקבל ההלוואה להיות חבר בני אדם בשליטתו של נותן ההלוואה. כך, לדוגמא, במקרה בו חברה אחת העניקה הלוואה לתקופה העולה על חמש שנים לחברה אחת אחרת, הלוואה זו לא תחשב כשטר הון בהתאם להגדרה שבסעיף 85א לפקודה, וזאת אף אם אינה צמוד למדד ואינה נושאת ריבית כלשהי.

5.2 בהתאם לתיקון, הפרשי השער בגין הלוואות שהונפקו בגין שטרי הון כאמור לעיל אינם מוכרים בדוח הרווח וההפסד אלא נלקחים בחשבון בתום התקופה, ועם פירעון ההלוואה יוכרו כהפסד או רווח הון. יצוין כי ייתכן שבסיטואציות בהן נלקחו הלוואות back to back עלולות להיווצר "תקלות מס" בשל תיקון 185 כאמור. כמו כן, רצוי כי חברות אשר רשמו בשנים 2008-2010 הכנסות מימון ו/או הוצאות מימון בגין הפרשי השער שנוצרו כתוצאה מהנפקת שטר הון כאמור, ייבחנו מחדש את דיווחיהן לאור תחולתו הרטרואקטיבית של תיקון 185.

5.3 בכפוף לקבוע בהוראות השעה, אנו ממליצים לחברה אשר קיבלה או הנפיקה שטרי הון או איגרות חוב שאינם צמודים למדד כלשהו ואינם נושאים ריבית או תשואה כלשהי עד תום שנת המס 2010, לבחון את עמידתם בסעיף 85א לפקודה בהתאם לתיקון ביחס לשנת המס 2011 ואף ביחס לשנים 2008-2010, ולהיערך בהתאם.

23.8 החלטות של בית המשפט בעניין מחירי העברה

23.8.1 ע"מ 12-11-40433 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

העובדות:

פסק דין זה עוסק בחברה אמריקאית, המחזיקה במלוא הון מניותיה של חברה ישראלית (להלן: "החברה האם", ו-"החברה הבת", בהתאמה). בין החברה האם לחברה הבת נחתם הסכם למתן שירותי מו"פ. על פי ההסכם החברה הבת תספק שירותי מו"פ לחברה האם וזו תישא בהוצאותיה של החברה הבת (היינו, תחזיר לה סכומים שיצאו עבור ביצוע שירותי המו"פ), בתוספת מרווח של 7% (עסקה במודל ה-Cost Plus, כאשר בהתאם לעבודת חקר מחירי העברה נקבע התחום הבינרבעוני בין 4.5% לבין 15.3%). מסך ההוצאות שעל בסיסן יחושב הרווח, הוחרגו הוצאות להפרשות סוציאליות של עובדי המערכת (היא החברה הבת) וכן ההוצאות בגין אופציות לעובדים. בשנים 2009-2010, הקצתה החברה האם תכנית תשלום מבוסס מניות לעובדי החברה בת. חברת הבת קבע את שווי האופציות (הוצאה) בהתאם לתקן חשבונאות 24, לפי נוסחת "בלאק אנד שולץ". הוצאות אלו תואמו במסגרת דוח המס שכן האופציות הוענקו במסגרת "המסלול ההוני" לפי סעיף 102 לפקודה, אשר אינו מתיר את ניכוי ההוצאה.

בשנת 2010, נערך תיקון להסכם המו"פ בין שתי החברות, כך שרטרואקטיבית, החל מיום 1.1.2008 יוחרגו במסגרת חישוב הוצאות החברה הבת (ובכך גם בחישוב הרווח), הוצאות שיצאו בנוגע לעלות הקצאת תכניות התשלום מבוסס מניות לעיל (יצוין כי התיקון נשאר בגדר טיוטה שלא נחתמה).

פקיד השומה טען כי יש לכלול את ההוצאות להפרשות סוציאליות וכן את ההוצאות בגין תכניות התגמול לעובדים, שכן בלעדיו, לפנינו עסקה שאינה בתנאי שוק, משום שהרווח נשחק באופן משמעותי ללא הכללת הוצאות אלה. בנוסף ביקש לקבוע את התוספת לעלות (הרווח) בשיעור של 9.1%.

נפסק:

ההוצאות בקשר לתכניות לעיל, **יש לכלול כחלק מסך הוצאות החברה הבת לעניין הפעלת מנגנון ה-Cost Plus**. זאת על אף, שמדובר על תכניות במסלול רווח הון ועל פי דין, למעניק התכנית אין אפשרות לדרוש בגינה הוצאות לצרכי מס. בית המשפט זקף לחובתה של המערערת את התיקון הרטרואקטיבי שנערך להסכם בינה לבין החברה האם, ללא כל הסבר. מעבר לכך, מוצא לנכון לקבוע כי בשעת עריכת ההסכם המקורי בין השתיים, **כללו אלו את ההוצאות** בקשר לתכניות דלעיל, במסגרת חישוב סך הוצאות המו"פ. כמו – כן, **פרק הזמן שעבר עד לעריכת התיקון (מספר שנים), מבלי לחתום כנדרש על התיקון ולהשאירו כטיטה בלבד**, מלמד כי מדובר על הסכמה שבדיעבד, ממנה אין בית המשפט מוכן לאפשר לצדדים להתנער. בית המשפט דחה את חקר השוק שהוגש על ידי מומחה מטעם המערערת להוכחה כי לא מקובל, בין צדדים שאינם קשורים, להוסיף את עלות האופציות לעובדים למחיר השירות, שכן הוא התבסס על עסקות שאינן מסוג רווח מהוצאות בעוד עסקת השירות בין החברות הינה עסקה מסוג רווח מהוצאות. בנוסף דחה בית המשפט את עדותו של המומחה מטעם המערערת בנוגע לשווי האופציות, שכן לא הוצג תחשיב הסותר את האמור בדוחותיה הכספיים של המערערת עצמה לפי נוסחת "בלאק אנד שולץ".

תוצאת פסק הדין היא כי עלות האופציות תתווסף לעלות השירות (בתוספת 7%) שהיא למעשה ההכנסה של חברת הבת מחד, ומנגד עלות האופציות אינה מותרת לחברת הבת בניכוי לאור סעיף 102 לפקודה. כמו כן נפסק כי יש לכלול גם את ההפרשות הסוציאליות כחלק מעלות השירות. בית המשפט דחה את דרישת פקיד השומה להעמיד את שיעור התוספת לעלות על 9.1%, והותיר על כנו את השיעור שנקבע על ידי המערערת בסך 7%, שכן שיעור זה עומד בטווח הבין רבעוני של עבודת מחירי העברה, לגביה לא התנגד פקיד השומה.

צדדים קשורים, בניהם יחסים מיוחדים, הפועלים תחת הסכם בו מנגנון Cost Plus יידרשו לשקול מחדש את היבט המיסוי בקשר לתכניות תשלום מבוסס מניות, ובכלל זה, את המסלול שלפיו יוענקו האופציות (הוני או פירות), התקינה החשבונאית ואופן הצגת תוכנית האופציות בדוחות הכספיים, חישוב שווי האופציות, וכן עבודת חקר שוק הכוללת התייחסות להכללת או אי הכללת מרכיב האופציות בהתאם לשיטת מחירי העברה שנבחרה. יצויין שהוגש ערעור על פסק דין זה לבית המשפט העליון.