

תקנות מחירי העברה בישראל

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ו – 2006 (טיוטה)

שרון שולמן, רו"ח

יעל זפרן, עו"ד

סעיף 85א לפקודת המס הכנסה

- במסגרת הרפורמה במס נחקק סעיף 85א לפקודת מס הכנסה הקובע כדלקמן:

- **"בעסקה בין לאומית** 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 הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן – **תנאי השוק**) תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם."

– **"יחסים מיוחדים"** – 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 .

סעיף 85א לפקודה

סעיף 85א קובע מספר דרישות לגבי עסקה בין-לאומית בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים:

- העסקה תדווח **בתנאי שוק** (כאילו בוצעה בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים) (*arm's length principle*);
- פקיד השומה רשאי לדרוש כי הנישום ימציא את כל **המסמכים** והנתונים המצויים בידיו הקשורים לעסקה ולדרך קביעת מחיר העסקה;
- לאחר שמסר הנישום מסמכים בהתאם לדין תחול על פקיד השומה **חובת הראיה** אם קבע קביעות שונות מההסכמות בין הצדדים.
- ניתן לפנות **בבקשה לאישור מוקדם** כי מחיר העסקה הוא בתנאי שוק; רשות המס תודיע את החלטתה ונימוקיה תוך 120 יום (עם אפשרות הארכה ל-180 יום).

כניסתו לתוקף של סעיף 85א והתקנות מכוחו

סעיף 85א

- סעיף 85א מסמיך את שר האוצר לקבוע תקנות לענין קביעת מחירי העברה.
- סעיף 85א יכנס לתוקף עם כניסתן לתוקף של התקנות לענין מחירי העברה.

התקנות

בהתאם לפגישות עם נציגי מס הכנסה –

- התקנות צפויות להיכנס לתוקף בשנת 2006, עם זאת מסתמן כי רשות המיסים תבקש להחיל את הוראותיהן החל שנת המס 2007. הבהרות צפויות להתפרסם עם אישורן הסופי של התקנות.

הוראות מעבר

"יראו חקר תנאי שוק שנערך לפני פירסומן של תקנות אלה, כחקר תנאי שוק שנערך לפי תקנות אלה, וזאת במשך שנתיים מיום פירסומן, **ובלבד** שנערך לפי קוי הנחיה מקובלים שפורסמו על ידי ארגון ה-OECD או מדינות החברות בו".

התקנות

- התקנות נועדו לקבוע את הכללים לפיהם חברה ישראלית המעורבת בעסקה בינלאומית בין צדדים קשורים תדווח על הכנסתה לצרכי מס.
- תקנות מחירי ההעברה הישראליות (להלן – "התקנות") מתבססות הן על עקרונות כללי מחירי העברה של ה-OECD והן על התקנות האמריקאיות (סעיפים 482 ו-6662).

הוראות התקנות

עיקרי הוראות התקנות

שיטות ליישום

לצורך קביעה האם עסקה בינלאומית נעשתה בתנאי שוק, תשווה העסקה לעסקאות דומות (comparables) בהתאם לאחת השיטות בסדר הבא:

- **שיטת השוואת המחיר - שיטה המשווה בין המחיר שנקבע בעסקה בינלאומית לבין המחיר שנקבע בעסקה דומה;**
- **שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבינלאומית לבין העסקה הדומה; או**
- **Profit Split** – שיטה המשווה בין העסקה הבינלאומית לבין העסקה הדומה על פי החלוקה הנהוגה של הרווח או ההפסד בין הצדדים בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, הסיכונים שהינו חשוף אליהם וזכויות בנכסים הקשורים לעסקה;
- **שיטה אחרת – Unspecified method.**

הוראות התקנות - המשך

טווח המחיר –

- עסקה בינלאומית תיחשב כעסקה בתנאי שוק אם התוצאה לא חרגה מהטווח הבין רבעוני שהתקבל בהשוואה לעסקאות דומות.
- **עם זאת –**
כאשר השיטה המיושמת הינה CUP, ולא נעשו התאמות לביטול השוואת ההבדל על מאפייני ההשוואה, נדרש שהתוצאה לא תחרוג מטווח הערכים בעסקאות דומות.
- במידה שעסקה בינלאומית אינה מתבררת כעסקה בתנאי שוק לאור האמור לעיל ידווח מחיר העסקה לפי החציון.

הוראות התקנות - המשך

דיווח – Documentation

- נישום שהינו צד לעסקה בינלאומית יגיש לפקיד השומה על פי בקשתו, בתוך 60 יום, דוח שבו יפרט רשימה של נתונים ומסמכים המופיעה בתקנות, כגון:
 - פרטי הנישום
 - מבנה הקבוצה
 - תנאי העסקה - פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר תנאי ההלוואה והאשראי, ערבויות.
 - סביבה כלכלית, סיכונים ותחום פעילות
 - נכסים
 - ניתוח כלכלי
 - צירוף מסמכים, חוזים וחוות דעת (לרבות דווח על העסקה בחו"ל)
 -
- לוח זמנים זה מחייב למעשה את החברות להכין מראש את המסמכים התומכים במדיניות מחירי ההעברה שיושמו.
- הנישום ידווח בדוח לפי סעיף 131 לפקודה על ביצוע עסקה בינלאומית וכן את מחירה ותנאיה ומחירה ותנאיה בתנאי שוק.

התקנות המוצעות בהשוואה לכללי TP בעולם

- ככל שהוראות התקנות הישראליות דומות יותר לכללי ה- OECD והתקנות האמריקאיות קטנה החשיפה לכפל מס.
- ככלל – הדרישות לדיווח ורוב השיטות שנקבעו לצורך קביעת מחיר שוק (arm's length) דומות, עם זאת קיימים מספר הבדלים:
- היררכית שיטות
 - התקנות האמריקאיות אינן קובעות היררכית שיטות כי אם "best method rule"
 - התקנות הישראליות כמו גם כללי ה- OECD קובעים היררכית שיטות, אם כי לא זהה.
- טווח המחיר/הרווחיות –
 - הדין האמריקאי קובע את הטווח הבין-רבעוני כמדד ל"תנאי שוק". בישראל הטווח הינו לרוב הטווח הבין-רבעוני, אך על פי כללי ה- OECD הטווח משתנה בהתאם לנסיבות.
- האנליזות הנדרשות לגבי עסקאות בנכסים שונים ושירותים
 - התקנות הישראליות מפעילות אותן שיטות לגבי כל סוגי העסקאות.
 - בדין האמריקאי וכללי ה- OECD קיימת התייחסות נפרדת לעסקאות בנכסים מוחשיים, לעסקאות בנכסים בלתי מוחשיים ולשירותים.

השוואה לכללי מחירי העברה בעולם

אופן הדיווח –

- התקנות האמריקאיות קובעות רשימה מפורטת וסגורה של סעיפים שיש לכלול בדוח מחירי ההעברה, בעוד שהתקנות הישראליות לענין זה כלליות יותר וכללי ה-OECD אף יותר.
- הדרישה הקבועה בתקנות הישראליות לענין דיווח על כל עסקה שעשה הנישום אינה קיימת בחו"ל.
- על פי הדין האמריקאי על מנת להימנע מקנסות קיימת דרישה להגשת דוח מחירי העברה מפורט יחד עם דוחות המס. בישראל – הגשת הדוח הינה פרי דרישת פקיד השומה בנוסף לדרישה לדיווח בהתאם לסעיף 131 לפקודה.

טבלה משווה

כללי OECD	תקנות אמריקאיות	טיוטת תקנות מס הכנסה	
<p>קיימת היררכיה כדלקמן: Traditional Transaction Methods:</p> <ul style="list-style-type: none"> CUP RPM Cost Plus <p>Transactional Profit Methods:</p> <ul style="list-style-type: none"> Profit Split TNMM 	אין היררכיה	<p>ההיררכיה היא כדלקמן:</p> <ol style="list-style-type: none"> CUP RPM או COST PLUS או CPM ; או Profit split Unspecified method 	היררכיית שיטות
כן. בהתאם לאמור לעיל	מוגדר (השיטות המנויות לעיל בתקנות מס הכנסה)	אין התייחסות לסוג העסקה לצורך הפעלת שיטה זו או אחרת	שיטות לעסקאות בנכסים מוחשיים
מוגדר חלקית	מוגדר ושונה משיטות המופעלות לגבי נכסים מוחשיים	כנ"ל	שיטות לעסקאות בנכסים בלתי מוחשיים
רשימת פריטים כללית. אין דרישה להגיש את דוח מחירי העברה יחד עם דוח המס	על מנת להימנע מקנסות יש להגיש דוח מאד מפורט יחד עם הגשת דוח המס.	רשימת פריטים שיש לכלול בדוח. מוגש לבקשת פקיד השומה. דיווח לפי 131 לפקודה	דיווח
טווח בהתאם לנסיבות.	טווח בין רבעוני	לרוב טווח בין רבעוני.	טווח מחיר/רווחיות

הנישום הישראלי בסביבת התקנות החדשות

- **עד היום** נישומים רבים נטו ליישם את עקרון "ביצוע העסקה בתנאי השוק" על מנת לעמוד בדרישות מחירי העברה במדינות זרות.
- עם פירסומן של התקנות וכניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה (ככל הנראה במהלך החודשים הקרובים) יידרש צד לעסקה בינלאומית ליישם **עקרונות מחירי העברה בהתאם להגדרות במסגרת החוק הישראלי**.
- אי לכך:

– עליו לבחון בקפדנות את כל סוגיות מחירי ההעברה הקשורות לעסקה בינלאומית הקשורה בצד ישראלי;

– להיערך להכנת דוח מחירי העברה בהתאם לדרישת התקנות;

– מדיניות מחירי העברה צריכה לתאם את הכללים בישראל ובמדינה הזרה בו זמנית;

הנישום בסביבת התקנות החדשות - המשך

- לשקול פניה לרולינג על מנת להסדיר מראש סוגיות במחירי העברה:
 - סעיף 85א לפקודה: צד לעסקה רשאי לבקש אישור מוקדם כי מחיר של עסקה מסוימת הוא בהתאם לתנאי השוק.
 - תקנה 4 : עסקה אשר אושרה על ידי פקיד השומה כ"עסקה בינלאומית חד פעמית" לא תהיה כפופה להוראות התקנות לענין השיטות ואופן ההשוואה. כמו כן במקרה זה ידרש הנישום לדיווח אשר היקפו צר יותר (פרטי הדוח – ניתוח כלכלי, המסמכים המצורפים).
- ברשות המיסים במסגרת חטיבת השומה פועלת מחלקה למחירי ההעברה אשר חלק משמעותי מתפקידיה הינו לקבוע בהליך של אישור מוקדם האם מחירי ההעברה בעסקה בינלאומית נעשים בתנאי שוק.

נושאים אותם ניתן להסדיר בהליך אישור מוקדם

- שיעור התמלוגים המשולמים לצורך שימוש בנכסים לא מוחשיים – מחברה ישראלית לחברה זרה ולהיפך.
- דרך חישוב הרווח וההכנסה החייבת לצרכי מס בחברות המיישמות **שיטת cost +** הכללתן של הוצאות מימון, הוצאות עודפות, הוצאות הוניות שאינן מותרות בניכוי וכדומה.
- קביעת מנגנון לחלוקת הוצאות פיתוח בין חברות קשורות ודרך קביעת תשלומי האיזון ואופן מיסוי אותם תשלומים.
- שינוי מבנה עסקי של חברה בעקבות רכישה על ידי חברה בינלאומית – הוצאת IP, תמלוגים, פיתוח IP חדש.
- מוסד קבע בישראל לחברה זרה.

השלכות נוספות

- מימון בין חברתי – הסתירה בין הוראות סעיף 3(י) לבין עקרונות מחירי ההעברה.
- השימוש בשטר הון כמכשיר מימוני לאור התקנות החדשות.
– האם מימון על ידי שטר הון שאינו נושא ריבית תקף לאור התקנות?
• ערבביות.
- אפשרות לפנות בבקשה לרולינג על מנת להסדיר את היבט מחירי ההעברה בעסקאות מימון בינחברתיות.