

בעריכת רו"ח יגאל רופא, מנהל מחלקת המיסים, פאהן קנה ושות'

Grant Thornton

פאהן קנה ושות'

לקוחות וידידים נכבדים, שלום רב.

אנו שמחים להודיע על יסודו של תחום חדש במחלקת המיסים של משרדנו- תחום "מחירי העברה". בראש התחום עומד רו"ח ערן גבאי, בעל ניסיון של 10 שנים בתחום המיסוי הישראלי והבינלאומי.

הפירמה העולמית בה חבר משרדנו Grant Thornton שמה לה למטרה לקדם בשנת 2008 את תחום מחירי העברה. במסגרת זאת מבוצעות השתלמויות בינלאומיות בנושא בהשתתפות מנהלים בכירים ושותפים מרחבי אירופה, ארה"ב והמזרח התיכון.

הפירמה הקימה פורום ייחודי בתחום המאפשר שיתוף במידע וקשר ישיר בין כל המומחים לנושא מסניפי הפירמה השונים בעולם. אמצעי זה עומד לרשות לקוחותינו ומסייע בקידום עסקאות תוך יצירת תכנוני מס הנדרשים במסגרת פעילותם העסקית מעבר לים.

להלן המדינות החברות כיום בפורום ואשר במסגרתן יתאפשר לכם טיפול מקצועי מיידי:

- ישראל
- ארצות הברית
- קנדה
- אנגליה
- פינלנד
- צרפת
- גרמניה
- דנמרק
- הונגריה
- איטליה
- הולנד
- שוויץ
- פולין
- פורטוגל
- רוסיה
- ספרד
- טורקיה

רו"ח גבאי, הפעיל בפורום הנ"ל מטעם משרדנו, ישמח להעמיד לרשותכם את מכלול הידע והכלים בכל סוגיה הנדרשת במסגרת תחום מחירי העברה.

להלן תוצג סקירה תמציתית של הוראות החוק בישראל ביחס למחירי העברה.

לשאלות והבהרות בנושא זה הנכם מוזמנים לפנות ישירות לרו"ח ערן גבאי בדוא"ל Erang@gtfk.co.il או בטל' 03-7106688.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידינו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בתחתית העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfk.co.il. מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בהנחה מעוניין בכך, אנא פנה אלינו במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין לבקשתך. באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך. עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי

מחירי העברה

חובת הדיווח בגין עסקאות בין לאומיות שנעשו עם צדדים קשורים

ערן גבאי, רו"ח – מנהל תחום מחירי העברה, פאהן קנה ושות'



במסגרת הרפורמה במס הכנסה (תיקון 132) נחקק סעיף 85א' לפקודת מס הכנסה העוסק ב"מחירי העברה". הסעיף קובע חובת דיווח לכל עסקה בינלאומית שנעשתה על-ידי צדדים ששוררים ביניהם יחסים מיוחדים. תחולת התיקון הותנתה בהתקנת תקנות שהותקנו בנובמבר 2006 -תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז – 2006 (להלן: "התקנות").

מטרת הסעיף והתקנות הנלוות היא לוודא כי המחיר שנקבע בעסקה בין צדדים בעלי יחסי קרבה/שליטה נעשה בתנאי שוק.

לאור ריבוי עסקאות בינלאומיות עם צדדים קשורים והיערכות לחובות הדיווח המחויבות על פי התקנות במסגרת הדוח השנתי מצאנו לנכון להבהיר את הוראות החוק והתקנות מכוחו, כפי שיפורט בהמשך.

המושג "מחירי העברה" אינו חדש כלל ואף קיים שנים רבות ברחבי העולם. תכנון מחירי העברה נחשב לאחד מן הכלים המהותיים בתכנון מס, כאשר המחשבה בעת ביצוע תכנון המס היא להקצות את מרבית רווחי התאגיד לחברות בהן נצברו הפסדים הניתנים לניצול ו/או למשטרי מס מקלים יותר בנסיבות העניין.

הוראות מחירי העברה

התקנות נועדו לקבוע מחיר לעסקה בינלאומית אשר נעשתה על- ידי צדדים ששוררים ביניהם יחסים מיוחדים.

התכלית אשר עומדת מאחורי קביעת תקנות אלו היא הרצון לקבוע מחיר שוק אובייקטיבי, כפי שהיה נקבע אילו העסקה הייתה נעשית בין מוכר מרצון לקונה מרצון (שאינם צדדים קשורים).

מחיר השוק יכול שיהיה גבוה או נמוך מהמחיר שנקבע על-ידי צדדים קשורים המבצעים עסקאות בינלאומיות.

התקנות קובעות כי יש למצוא את הצד הנבדק לעסקה (הצד שקיים לגביו המידע המהימן והנאות ביותר) ולהשוות את העסקה הבינלאומית כאמור, שעשה עם צד קשור, לשאר העסקאות שעושה במסגרת עסקיו עם צדדים שאינם קשורים.

על מאפייני ההשוואה כהגדרתם בסעיף 1 לתקנות, להיות זהים כולם או מרביתם לעסקה הבינלאומית.

ניתוח פונקציונאלי

בכדי להבין את מאפייני ההשוואה של עסקה עלינו לאסוף מידע ועובדות אודות הצדדים ולבצע ניתוח פונקציונאלי של הצדדים.

ניתוח כזה מורכב משלושה חלקים:

- א. בדיקת הפעולות המתבצעות על-ידי כל אחד מהצדדים לעסקה.
- ב. זיהוי הסיכונים שכל צד לעסקה חשוף להם.
- ג. מידת השקעת המשאבים של כל אחד מהצדדים לעסקה.

לאחר ביצוע הניתוח הפונקציונאלי ניתן להסיק אחת משתי מסקנות:

1. הצד הנבדק ביצע בעבר עסקה הדומה לעסקה הנוכחית עם צד לא קשור. במקרה זה נשתמש בשיטת השוואת המחיר בכדי לבחון את העסקה הבינלאומית.
 2. הצד הנבדק לא ביצע עסקאות דומות. במקרה זה, יש לפנות לשיטות השוואה אחרות.
- שיטות ההשוואה האחרות משוות בין העסקה הבינלאומית לעסקאות דומות אחרות שנערכו בין צדדים שאינם קשורים, כמפורט להלן.

שיטות ההשוואה האחרות (לפי מדרג התקנות)

במידה ולא השתמשנו בשיטת השוואת מחיר כאמור, יש ליישם את אחת מהשיטות כמפורט להלן:

1. **השוואת הרווחיות** - כאמור, השוואה בין העסקה הנבדקת לעסקאות אחרות דומות. השוואה זו משתמשת באחת משלוש שיטות:

1.1 **שיטת העלות בתוספת רווח** – נשתמש בשיטה זו כאשר בתחום הפעילות נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות.

1.2 **שיטת שיעור הרווח הגולמי** – נשתמש בשיטה זו כאשר מחיר העסקה נקבע כפונקציה של אחוז הרווח הגולמי ממכירות הצד הרוכש שהוא הצד הנבדק או צד דומה לו.

1.3 כאשר שתי השיטות האחרונות אינן מתאימות נפנה לשיטת שיעור הרווח התפעולי – השוואת שיעור רווח/הפסד תפעולי הקיים בעסקאות דומות.

2. **חלוקת הרווח** - בשיטה זו אנו נשווה בין העסקה הבינלאומית לבין עסקה דומה על-פי חלוקה הנהוגה של רווח/הפסד בין הצדדים תוך התחשבות בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים וזכויותיו בנכסים הקשורים לעסקה.

3. במידה ולא ניתן להפעיל אף לא אחת מן השיטות לעיל, יש להשתמש בשיטה אחרת המתאימה בנסיבות העניין.

חובת הדיווח

סעיף 85א לפקודה אינו מחייב את הנישום, אלא לדווח על העסקה במסגרת הדוח השנתי. ביום 17 לאוקטובר 2007 פורסם טופס 1385 "הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה". הטופס (רצ"ב) מהווה נספח לדוח השנתי.¹

מאחר ומדובר בנספח לדוח השנתי, הרי שאחריותו של מנכ"ל החברה על הדוח וכן על נספחיו הנה ברמה האישית שכן קיימת דרישה בה מצהיר וחותר מנכ"ל החברה כי העסקאות הבינלאומיות שבוצעו עם הצדדים הקשורים נערכו בהתאם לתנאי שוק.

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

עם זאת, לפקיד השומה תהא הסמכות לדרוש מן הנישום להגיש לו תוך 60 יום דוח מפורט ובו נתונים הנוגעים לעסקה (חקר תנאי שוק).

על הדוח המוגש לכלול את הפרטים הבאים:

1. פרטי הנישום, לרבות בעלי הזכויות השולטים בו.
2. הצדדים לעסקה הבינלאומית, מקום מושבם וציון היחסים המיוחדים שיש לנישום עימם.
3. התנאים החוזיים של העסקה לרבות פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר שנקבע, תנאי ההלוואה, האשראי והערבויות.
4. תחום הפעילות של הנישום וההתפתחויות בו.
5. הסביבה הכלכלית שבה פועל הנישום והסיכונים אליהם הוא חשוף.
6. שימוש בנכסים בלתי מוחשיים במישרין או בעקיפין.
7. פירוט כל העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה, לרבות הלוואה תשלום דמי ניהול, שותפויות, מתנות, ערבויות הסכמי נאמנות, הסכמים אחרים ועוד.

¹ לדעתנו, תוכן הטופס מעורר קושי שכן דורש מהמדרווח הצהרה כי העסקה נעשתה בתנאי שוק, הצהרה שאינה נדרשת בהתאם לתקנה 5(ד) לתקנות.

לאור האמור לעיל ומאחר והנישום מחויב להצהיר כי העסקה בוצעה בהתאם לתנאי שוק ומאחר ולפקיד השומה קיימת הסמכות לדרוש חקר שוק מלא תוך 60 ימים מיום דרישתו, אנו ממליצים לערוך מבעוד מועד חקר שוק שיהווה תמיכה להצהרה האמורה ושיוגש לרשויות המס במידה וידרש, וזאת בשל הטעמים הבאים:

1. קיים קושי לא מבוטל לאסוף את התיעוד המבוקש ולערוך את הדוח תוך 60 ימים מקבלת הדרישה מפקיד השומה.

2. איסוף חומר ותיעודו בזמן אמת יהיה נוח, מעשי וזול יותר מאשר לאחר מספר שנים. כמו כן, גם אם יעמוד הנישום בנטל עריכת חקר שוק לאחר מספר שנים מיום ביצוע העסקה, ייתכן כי יגלה בדיעבד כי העסקה הבינלאומית שנעשתה בפועל ונרשמה בספרים אינה עולה בקנה אחד עם מחיר השוק הרלוונטי הנלמד מחקר השוק, עובדה שתחייב בתשלום מס נוסף מצד הנישום.

3. עריכת חקר שוק בזמן אמת תקנה יתרון מהותי מול פקיד השומה, מאחר וייתכן ותעבור תקופה ארוכה (מספר שנים) בין ביצוע העסקה הבינלאומית לבין קבלת הדרישה מפקיד השומה. מצב דברים זה יעמיד בפני פקיד השומה קשיים רבים שכן הוא יאלץ להשקיע משאבים רבים בכדי לסתור נכונותן של עסקאות דומות שנעשו לפני מספר שנים.

נספח לדוח הכספי - טופס 1385



**הצהרה על עסקאות בינלאומיות
כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה**

פרטים לגבי עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל

מספר העסקה _____	
העסקה היא חד פנמית <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	
תיאור העסקה (פירוט סוג תכנס או השירות ותחום הפעילות)	
פרטי הצד הקשור לעסקה	
מקום מושבו של הצד הקשור	
סך מחיר העסקה	

הנני מצהיר/ה כי העסקה עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכה בהתאם לתנאי שוק

כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות הנלוות.

שם _____ תאריך _____ מספר זהות/ח.פ. _____ חתימה _____