



מחירי העברה

מציג:

אריק איתן, מערך המיסוי הבינלאומי
KPMG סומך חייקין

יוני 2019

על מה נדבר היום?

א סקירה כללית

ב ישראל - מחירי העברה

ג BEPS Action 13

ד ישראל – חוזרים מקצועיים חדשים

ה יישום

ו דוגמאות

סקירה כללית

מהות המונח

□ מחירי העברה ('Transfer Pricing') הוא מונח המקובל לתאר את כל ההיבטים של הסכמי העברה בין גופים קשורים של נכסים מוחשיים, נכסים לא מוחשיים, מימון, ושירותים.



מקורות הבעיה

- ארגונים רב-לאומיים שואפים למקסום רווחים, ובהתאם להקטין את חבות המס שלהם. כאשר, שיעורי מס נמוכים במדינות מסוימות, מהווים תמריץ לתכנוני מס.
- רשויות המס בעולם מנסות להתמודד עם בעיית שחיקת בסיס המס.



ישראל - מחירי

העברה

סעיף 85א לפקודה

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



מחירי העברה בעסקה בין-לאומית

□ חובת גילוי בסעיף 85א לפקודה קובע כי, נישום תושב ישראל המתקשר בעסקה בינלאומית, כלומר עם תושב זר או תאגיד זר, ומחיר העסקה מושפע מהיחסים בין הנישום לבין התאגיד הזר יראו את העסקה כאילו בוצעה במחיר שהיה נקבע ללא היחסים המיוחדים.

□ עוד נקבע בתקנות כי, יראו את העסקה הבינלאומית כעסקה שנעשתה בתנאי שוק כל עוד לא חרגו תנאיה מטווח תוצאות מסוים של תנאי שוק.



כדי שעסקה תיחשב כעסקה בינלאומית לצורך סעיף 85א עליה לקיים את כל התנאים הבאים:

1. בין הצדדים לה או חלקם, מתקיימים יחסים מיוחדים.
2. מתקיים לגביה אחד מאלה:

- א. אחד או יותר מהצדדים לה הוא תושב חוץ (וכמובן אחד מהצדדים הוא תושב ישראל או מי שכפוף לחיוב במס בישראל).
- ב. ההכנסה מהעסקה, כולה או חלקה, חייבת במס במדינה זרה.

המונח "יחסים מיוחדים" מהווה יסוד בסיסי בהגדרת עסקה בינלאומית והוא הוגדר בסעיף 85א(ב) כ:
"לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או ביחד עם אחר."

דיווח ותייעוד

□ חובת דיווח מצומצמת – התקנות קובעות כי נישום שהינו צד לעסקה בין-לאומית ידווח בדוח המס השנתי המוגש על ידו על ביצוע העסקה וכן את מחירה ותנאיה ומחירה ותנאיה בתנאי שוק לפי טופס שקבע המנהל.

□ חובת דיווח מקיפה – נישום שהינו צד לעסקה בין-לאומית יגיש לפקיד השומה על פי בקשתו, בתוך 60 יום, דוח מקיף שבו יפרט רשימה של נתונים ומסמכים כפי שנקבע בתקנות.



טופס 1385

1385



הצהרה על עסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה

נספח לדוח השנתי לשנת המס _____

פרטים לגבי עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל

מספר העסקה ⁽¹⁾	
העסקה היא חד פעמית <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא <input type="checkbox"/>	
תיאור העסקה ⁽²⁾ (פירוט סוג הנכס או השירות והתחום הפעילות)	
מספר הצד הקשור לעסקה ⁽³⁾	
מקום מושבו של הצד הקשור	
סך מחיר העסקה ⁽⁴⁾	

**הנני מצהיר/ה כי העסקה עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכה בהתאם לתנאי שוק
כפי שהוגדרו בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה והתקנות הנלוות.**

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

הנחיות למילוי הטופס

ק"מ החברה מסמך המפרט את תנאי השימוש בפורמט זה - 012009

1. מספר עסקה - יש למלא עבור כל עסקה עם צד קשור טופס הצהרה על עסקאות בינלאומיות בנפרד.
 2. 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 שירות יש לפרט את סוג הנכס או השירות לפי העניין.
 3. מספר 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 בין העסקה.
- הדברים המובאים לעיל הם דברי הסבר ואינם באים במקום הוראות החוק, התקנות או כל כלל אחר אשר נקבע.

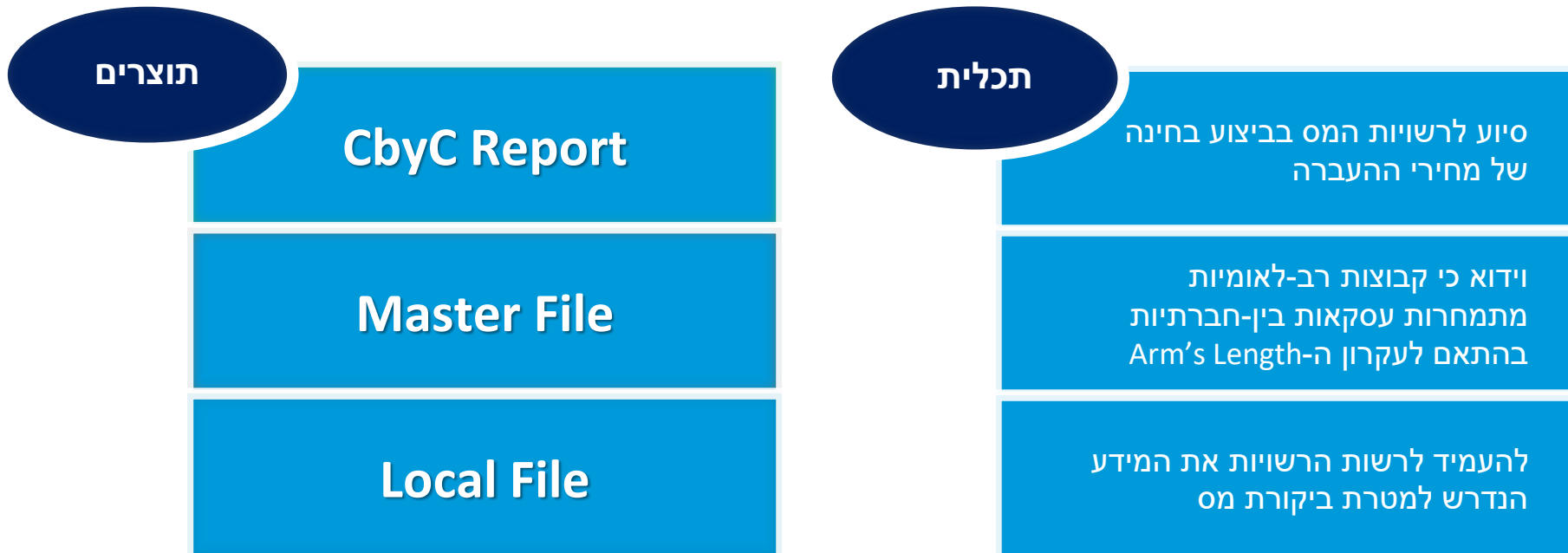
BEPS Action

13

BEPS – הנחיות חדשות לתיעוד מחירי העברה

באוקטובר 2015, פרסם ה-OECD הנחיות חדשות לתיעוד מחירי העברה במסגרת תכנית ה-BEPS שמטרתה טיפול בסוגיית שחיקת בסיס המס והסטת רווחים. בינואר 2017 פורסמה הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (אימוץ המלצות ה-OECD).

התיעוד כולל שלושה תוצרים עיקריים: ה-**Master File**, ה-**Local File** וה-**Country-By-Country Report**



מרכיבי תיעוד חדשים למחירי העברה

Local File	Master File	Country-by-Country Report
<p>תיאור עסקיה של הקבוצה בהתמקדות בחברות קבוצה פר מדינה/תחום שיפוט רשות מס</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ הצגה של הישויות המקומיות, מבנה ארגוני מקומי, ופרטים על ההנהלה המקומית ✓ מידע נרחב אודות עסקאות עם צדדים קשורים – ניתוח פונקציונאלי מלא, וניתוח כלכלי מלא ✓ נכסים בלתי מוחשיים, מידע פיננסי על הישויות המקומיות, והצגת הסדרי מס 	<p>תיאור איכותני ממוקד שיהיה נגיש לכל רשויות המס הרלוונטיות לקבוצה</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ הצגה של הקבוצה, מבנה ארגוני, ומוצריה העיקריים ✓ ניתוח פונקציונלי וסיכונים ✓ תיאור תהליך שרשרת הערך ✓ נכסים בלתי מוחשיים (בהרחבה) ✓ אופן ומדיניות מימון פעילות הקבוצה ✓ דוחות כספיים והסדרים עם רשויות מס 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ הצגת נתונים על בסיס שנתי עבור כלל חברות הקבוצה (המאוחדת) ▪ הצגת הנתונים הבאים פר תחום שיפוט מס/על בסיס מדינתי: הכנסות (מצדדים קשורים בנפרד), רווח (הפסד) לפני מס, מס ששולם (ע"ב מזומן), מס מצטבר (שנה נוכחית), הון מוצהר, רווחים צבורים, מספר עובדים, ונכסים מוחשיים למעט מזומנים ושווי מזומנים ▪ הצגת פעילויות העיקריות של כל חברת קבוצה (כולל מוסדות קבע) הכלולה בנתונים שצוינו מעלה ▪ הצגת כל מידע או הסבר הנחוצים להבנת הנתונים המוצגים

ישראל - חוזרים מקצועיים חדשים

חוזרים מקצועיים חדשים לנוגעים למחירי העברה

שנת 2018 הייתה שנה עם התייחסות חסרת תקדים של רשות המיסים לנושאים מקצועיים הקשורים במחירי העברה, במהלכה פורסמו ארבעה חוזרים מקצועיים שחשוב להכיר:

- חוזר מס הכנסה מספר 11/2018

קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי (מתייחס לצד נבדק ישראלי בעסקה הנבחנת)

- חוזר מס הכנסה מספר 12/2018

מחירי העברה - שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות (עוסק בקביעת טווחי רווחיות ' Safe Harbor' בעסקאות מסוג מסוים ושהוגדרו להן שיטות תמחור מתאימות ומקובלות)

- חוזר מס הכנסה מספר 13/2018

הלוואה בריבית נמוכה - יישום הוראות סעיפים 3(ט), 3(י) ו-85א לפקודה לאור תיקונים 164 ו-185 לפקודה (עוסק בתמחור עסקאות מימון בתוך ישראל ועסקאות מימון מוחרגות מול חו"ל יחד עם טופס 1485)

- חוזר מס הכנסה מספר 15/2018

שינוי מבנה עסקי בקבוצות רב-לאומיות (Business Restructuring)

טופס 1485

1485



הצהרה על הלוואות בעסקאות בינלאומיות כמשמעותן בסעיף 85א(1) לפקודת מס הכנסה נספח לרוח השנתי לשנת _____

א. מרטי הנישום

שם הנישום	מספר תיק במס הכנסה	מספר תיק ניכויים	מספר טלפון
כתובת	מספר פקיד השומה	מספר פקיד השומה ניכויים	

ב. מידע על הלוואות שניתנו¹

3	2	1	
			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 מציטרי של הכנסות והוצאות מהרשי שער שדווחו כהכנסה או הוצאה עד לשנת 2010 בגין הלוואה זו ³

ג. מידע על הלוואות שהתקבלו⁴

3	2	1	
			שם נתון הלוואה
			מספר מזהה של נתון הלוואה
			מדינת התושבות של נתון הלוואה
			סוג המטבע
			יום קבלת הלוואה
			שער המטבע ביום קבלת הלוואה
			סכום הלוואה בש"ח ביום קבלת הלוואה
			סך מציטרי של הכנסות והוצאות מהרשי שער שתואמו בדוחות לרכי מס בגין הלוואה זו

ד. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי הלוואות המפורטות בטופס זה, הן כמשמעותן בסעיף 85א(1) לפקודת מס הכנסה

מרת (מאחורי) - 4.2018

תאריך שם מספר מזהה חתימה

1 יש למלא בגין כל הלוואה בנפרד

2 סכום זה יהווה מחיר מקורי בחישוב רווח ההון שיבוצע במועד מרעון הלוואה, בהתאם לאמור בסעיף 85א(1)(2) ובחוקר 13/2016

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

4 יש למלא בגין כל הלוואה בנפרד

יישום

ניתוח טיפוסי לעסקה בין-לאומית בין צדדים קשורים

- זיהוי העסקאות הבין-לאומיות.
- ניתוח פונקציונאלי: פונקציות, סיכונים, נכסים/משאבים.
- בחירת השיטה המתאימה ביותר (תואמת את הניתוח הפונקציונאלי).
- זיהוי הצד הנבדק (לגבי כל אחת מן העסקאות הבין-לאומיות שזוהו).
- נדרש איתור חברות או עסקאות 'ברות השוואה' בעלות מאפיינים דומים לאלו של העסקה הבין-לאומית.
- חישוב טווח הערכים (לרוב בין-רבעוני) של הנתונים הפיננסיים (לרוב ממוצע משוקלל של שלוש שנים) שהתקבלו בבחינת החברות או העסקאות הדומות.
- האם התוצאה של הצד הנבדק נופלת בטווח הערכים? אם לא, נדרשת התאמה.

שיטות מחירי העברה – סקירה כללית

(1) שיטת השוואת המחיר CUP

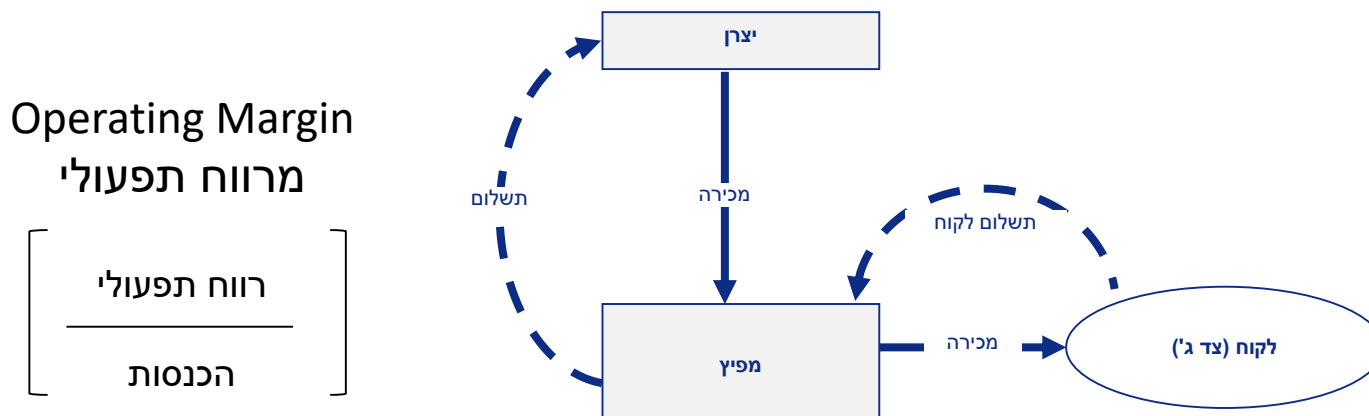
(2) שיטות המשוות את שיעור הרווחיות CPLM/ RPM/CPM או (3) שיטה המשווה בין העסקאות על בסיס חלוקת הרווח*

(4) שיטה אחרת המתאימה ביותר בנסיבות העניין לצורך השוואה

*שתי השיטות נמצאות באותה רמה ולכן תיבחר מבניהן השיטה המתאימה יותר בנסיבות העניין

תמחור עסקאות - דוגמה

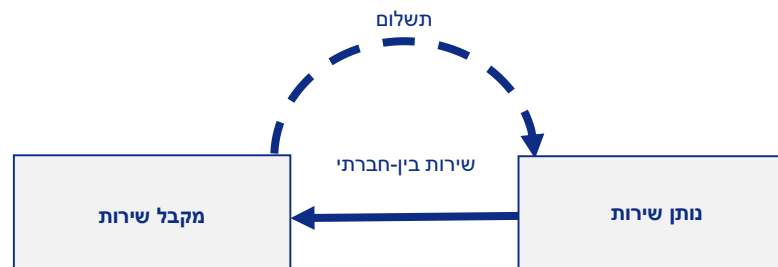
דוגמת עסקת הפצה בין-חברתית ("LRD Model")



דוגמת עסקת שירותים בין-חברתית ("Service Provider")

Net Cost Plus
"קוסט פלוס" / מרווח על עלויות

$$\left[\frac{\text{רווח תפעולי}}{\text{הכנסות - רווח תפעולי}} \right]$$



המחשה לחישוב טיפוסים של 'טווח מחירי שוק' עבור שירות

ויישום בפועל בצד הנבדק (נותן השירות)

	Revenues	<input type="text"/>
	Cost of Revenues	100
	SG&A Costs	50
	R&D Costs	50
	Operating Profit	<input type="text"/>
	Revenues	<input type="text" value="209.6"/>
	Cost of Revenues	100
	SG&A Costs	50
	R&D Costs	50
	Operating Profit	<input type="text" value="9.6"/>

4.8% מרווח על עלויות

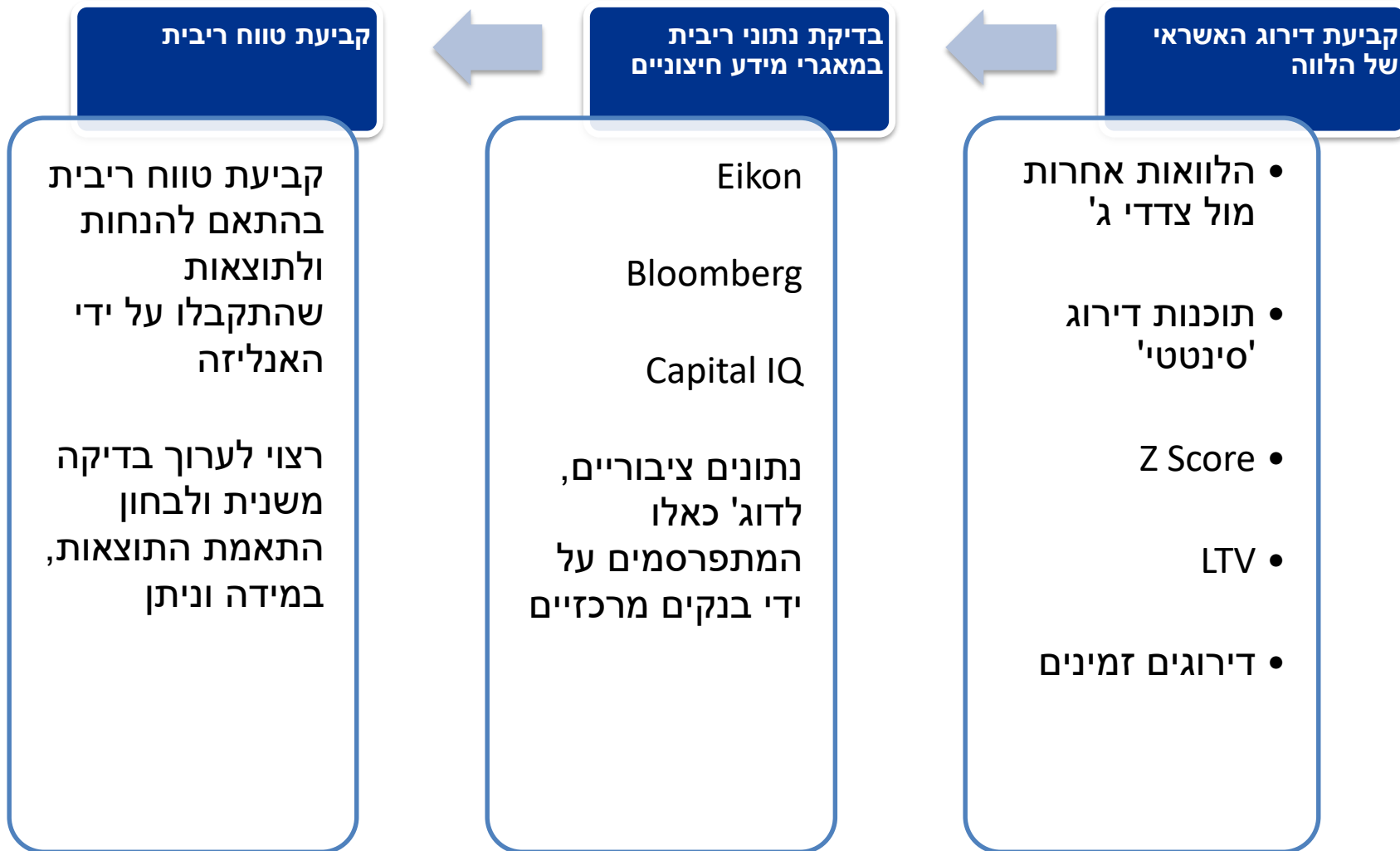
Companies	Fiscal Year Ended			Weighted Average NCP
	FY12 NCP	FY13 NCP	FY14 NCP	
1	1.0%	1.6%	1.5%	1.4%
2	1.0%	6.2%	1.3%	3.0%
3	1.1%	0.8%	0.7%	0.8%
4	N/A	4.6%	6.8%	5.7%
5	8.8%	9.7%	8.5%	9.0%
6	5.0%	5.8%	3.0%	4.8%
7	3.5%	5.0%	1.8%	3.4%
8	7.8%	8.1%	8.1%	8.0%
9	0.8%	0.6%	0.2%	0.5%
10	1.7%	0.1%	2.7%	1.5%
11	19.7%	18.7%	16.4%	18.3%
12	28.8%	35.2%	27.8%	30.7%
13	4.8%	9.8%	7.1%	7.3%
Minimum	0.8%	0.1%	0.2%	0.5%
25th Percentile	1.1%	1.6%	1.5%	1.5%
Median	4.2%	5.8%	3.0%	4.8%
75th Percentile	8.1%	9.7%	8.1%	8.0%
Maximum	28.8%	35.2%	27.8%	30.7%

תמחור עסקאות מימון

הלוואה בין-חברתית ("Intercompany Loan")



תהליך 'קלאסי' של תמחור הלוואה בין-חברתית:



תודה רבה על ההקשבה

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד לענות על הצרכים הייחודיים של כל יחיד או ישות. אף על פי שאנו משתדלים לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותנו להבטיח את עדכניות המידע ביום בו הוא מתקבל וכן כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול לפי המידע המוצג ללא ייעוץ מקצועי מתאים לאחר בדיקה מקיפה ויסודית של המצב הספציפי.

KPMG International Cooperative ("KPMG International") הינה ישות שוויצרית. פירמות החברות ברשת של פירמות עצמאיות של KPMG מסונפות ל - KPMG International. KPMG International אינה מספקת שירותים ללקוחות. לאף פירמה החברה ברשת אין סמכות לחייב את KPMG International או כל פירמה אחרת החברה ברשת כלפי צדדים שלישיים ול- KPMG International אין סמכות כזו לחייב כל פירמה החברה ברשת.