



י"א תמוז, תשס"ח

14 יולי, 2008

חוזר מס הכנסה מס' 3/2008 – שומה

הנדון: מחירי העברה

**תוכן עניינים**

3	הקדמה	1.
3	רקע כללי	1.1
3	מחירי העברה - כללי :	1.2
5	חשיבותו של נושא מחירי העברה וההתייחסות לנושא בעולם :	1.3
5	התייחסות נוספת בפקודת מס הכנסה לנושא של מחירי העברה :	1.4
5	סעיפים המתייחסים מפורשות לנושא מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות :	1.4.1
5	סעיף 4 לפקודת מס הכנסה	
6	סעיפים העוסקים בקביעת שווי העסקה בין תושבי ישראל	1.4.2
6	סעיף 85 לפקודה	
7	סעיף 88 לפקודה	
7	סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה	
7	סיווג מחדש של העסקה :	1.4.3
8	סעיף 86 לפקודה, מלאכותיות וקביעת מחירי העברה :	1.4.4
8	סעיף 85א לפקודה	2.
8	עקרונות הסעיף	2.1
9	הגדרת עסקה בינלאומית בתקנות :	2.2
11	תחולת סעיף 85א על שטרי הון :	2.3
12	סעיף 85א וסעיפים 3(ט) ו-3(י) (לפני תיקונו במסגרת ביטול חוק התאומים) :	2.4
12	נטל ההוכחה ודרכי הוכחה ביחס לתנאי השוק- סעיף 85א(ג) :	2.5
12	אישור מקדמי - סעיף 85א(ד) :	2.6
13	תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז 2006	3.
13	כללי	3.1
14	תקנה 2 – אופן קביעת תנאי שוק :	3.2
14	כללי	3.2.1
14	הגדרת צד נבדק, עסקה דומה, תקנה 3	3.2.2
18	שיטת העבודה	3.2.3



18.....	בחירת שיטת ההשוואה	3.2.4
19.....	שיטת השוואת המחיר ( Comparable uncontrolled price ) - ( תקנה 2(א)(1) ) :	
19.....	שיטת שיעור הרווחיות תקנה 2(א)(2) : (א) :	
22.....	שיטת חלוקת הרווח ( Profit split method ) תקנה 2(א)(2) (ב) :	
23.....	שיטות אחרות (תקנה 2(א)(3) ) :	
23.....	ביצוע התאמות לעסקאות הדומות	3.2.5
23.....	טווח התוצאות ומשמעות	3.2.6
25.....	עסקה חד פעמית – תקנה 4	3.3
26.....	כללי תיעוד ודיווח – תקנה 5	3.4
27.....	הוראות תחילה והוראות מעבר	3.5



## **1. הקדמה**

### **1.1 רקע כללי**

במשך השנים התייחסה פקודת מס הכנסה בסעיפים שונים לסוגיית קביעת המחיר לצורך מס של עסקאות שונות. סעיפים אילו לא התייחסו לכלל סוגי העסקאות וכן לא התייחסו בדרך כלל במפורש לעסקאות בינלאומיות. לעסקאות בינלאומיות יש משמעות מיוחדת בהיבט המס לאור העובדה שקביעת המחיר באופן בלתי נאות בין הצדדים, עשויה לחלק את כלל הרווח מהעסקה כך שחלק ממנו הראוי להתחייב במס בישראל עשוי שלא להתחייב בה ולא יראו אותו כרווח שהופק או נצמח בישראל על פי הכללים הרגילים. במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") חוקק סעיף 85א בו התייחס המחוקק באופן מפורש לקביעת מחיר בעסקאות בין לאומיות הנערכות בין צדדים שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים (צדדים קשורים). בחקיקה נקבע כי סעיף זה ייכנס לתוקף לאחר כניסתו לתוקף של תקנות שיותקנו מכוחו.

בנובמבר 2006 הותקנו תקנות מכוח סעיף 85א תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) התשס"ז – 2006 (להלן – "התקנות") וסעיף 85א נכנס לתוקף מיום פרסומן ברשומות (29/11/2006) ובכפוף להוראות התחילה המפורטות בו.

מטרת סעיף 85א והתקנות מכוחו, להבטיח כי מחיר ו/או תנאים שנקבעו בעסקה שהתבצעה בין צדדים שמתקיימים ביניהם "יחסים מיוחדים" נקבע באותו מחיר ו/או תנאים שהיה נקבע אילו הייתה העסקה מתבצעת בין צדדים שלא מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים – העסקה נעשתה בתנאי שוק. סעיף 85א מאגד תחתיו את כל סוגי העסקאות שהנן בעלות ערך כלכלי. העסקאות יכולות להיות מסוגים שונים כגון: מכירת טובין, מתן שירותים, מתן רישיונות לניצול פטנטים/ידע ומתן הלוואות. התקנות קובעות כללים אובייקטיביים שאמורים לשמש את הנישומים בקביעת תנאי השוק לעסקה בין-לאומית וכן אמורים לשמש את רשויות המס בבדיקת אותן עסקאות. כמו כן, הוטלה על הנישום מכוח התקנות חובת עריכת תיעוד והצגת מסמכים בנוגע לעסקה בין לאומית.

### **1.2 מחירי העברה - כללי:**

המונח מחירי העברה (Transfer Pricing) מתייחס למחיר שיש לייחס לעסקאות הנעשות בין צדדים קשורים או צדדים בעלי עניין משותף (בלשון הסעיף – צדדים שמתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים). בדרך כלל נושא זה מתעורר בהקשר של עסקאות הנעשות בין חברות הנכללות בתאגיד רב לאומי. הכוונה היא, באופן כללי, לפעילות כלכלית המתקיימת בין חברות בבעלות משותפת או חברות הקשורות בדרך אחרת, כאשר המחיר שנקבע בפעילות זו לא נקבע בהכרח באופן שהיה נקבע בין צדדים לא קשורים, או במילים אחרות – מושפע משיקולים שונים שאינם בהכרח, למשל, שיקולי רווח לכל חברה בנפרד. לדוגמה, השיקול בדבר נטל המס שיוטל על כלל הקבוצה עלול להביא לקביעת מחירים השונים מהמחירים אשר היו נקבעים אילו נערכו העסקאות בין צדדים בלתי קשורים העוסקים בעסקאות דומות ובתנאים דומים בשוק החופשי.

כך, שיעורי מס שונים במדינות שונות ומערכות מס שונות באותן מדינות בהן פועלים הצדדים הקשורים מהווים תמריץ להסטת רווחים בין חברות שונות בקבוצה.



לדוגמא, במקרים בהם מתבצעות עסקאות בין חברה הפועלת במדינה בה שיעורי מס גבוהים לבין חברה הפועלת במדינה בה שיעורי המס נמוכים יותר, קיים תמריץ לקבוע מחירי העברה השונים ממחיר השוק במטרה להביא לכך שיותר רווח מהעסקאות ייכלל בהכנסה החייבת במס בחברה הפועלת במדינה שבה שיעורי המס נמוכים. במקרה כזה נטל המס הכולל בקבוצה יהיה נמוך יותר בהשוואה למצב שהיה נקבע באופן רגיל בין צדדים לא קשורים.

#### דוגמא בנושא מחירי העברה:

בבעלותה של חברה ישראלית חברה בת המאוגדת ופועלת במדינה זרה החברה הישראלית מייצרת מוצר M ומוכרת אותו לחברה הבת וחברת הבת מוכרת את המוצר לצדדים שלישיים לא קשורים בחו"ל (חברת הבת אינה מוסיפה ערך כלכלי למוצר). המכירה לצדדים השלישיים נעשית במחיר השוק (200 ₪ ליחידה). שיעור מס החברות החל במדינה הזרה נמוך יותר משיעור מס החברות החל בישראל. הניסיון מלמד כי הקבוצה תשאף לבנות את העסקה כך שמרבית הרווח המשותף ייוחס לחברת הבת. החברה הישראלית תשאף למכור את המוצר לחברת הבת במחיר נמוך ככל האפשר, ועל ידי כך להגדיל את הרווח שייווצר לחברת הבת.

#### מצב א' - מחיר העברה בין החברות נקבע בהתאם למחיר השוק למפיץ 200 ₪ ליחידה.

מדינה Y	ישראל	
200	200	הכנסות
200	50	עלות המכר
0	150	רווח גולמי
0 (20%)	40.5 (27%)	מס
	40.5 ₪	מס לקבוצה

#### מצב ב' - מחיר העברה נקבע כמחיר הנמוך ממחיר השוק.

מחיר העברה נקבע במחיר של 100 ₪ ליחידה.

מדינה Y	ישראל	
200	100	הכנסות
100	50	עלות המכר
100	50	רווח גולמי
20 (20%)	13.5 (27%)	מס
	33.5 ₪	מס בקבוצה

ניתן להבחין בנקל כי במקרה ב' בו נקבע מחיר ההעברה מתחת למחיר השוק, נטל המס בקבוצה נמוך מהמצב בו מחיר ההעברה נקבע במחיר השוק (מצב א'). יש לשים לב כי סך ההכנסות הנובעות מהעסקה המשותפת זהות בשני המצבים, אך נטל המס המוטל על הקבוצה גבוה במצב א' בהשוואה למצב ב'.



### **1.3 חשיבותו של נושא מחירי העברה וההתייחסות לנושא בעולם :**

במהלך השנים ניכרת מגמה עולמית של עלייה בחלקם היחסי של תאגידיים רב לאומיים בסחר העולמי ועלייה ביכולת שיתוף הפעולה בקבוצות רב לאומיות עקב התפתחויות טכנולוגיות. נוכח עובדות אלו, יחד עם הפיתוח המתמיד של דיני המס במדינות שונות, עולה חשיבותו של נושא מחירי העברה וקביעת הערך הכלכלי הנאות לעסקאות בין צדדים קשורים או בעלי אינטרס משותף.

מדינות רבות בעולם מנסות להתמודד עם תופעה זו על ידי קביעת מחירים להעברות בין צדדים קשורים על בסיס גורמים אובייקטיביים, ובמידת הצורך, תוך התעלמות מעסקאות שמטרתן להקטין את נטל המס בתחום שיפוטן. כחלק מהתמודדות זו פורסם בשנת 1979

דוח נרחב של ארגון ה-O.E.C.D<sup>1</sup> בנושא "Transfer pricing and multinational enterprises report : of the O.E.C.D committee"

הדוח מפרט את הבעייתיות של נושא מחירי העברה בין גופים רב לאומיים, ומתווה מערכת מסודרת של כללים להערכת מחירי העברה נאותים.

חשיבות הדוח נובעת מהמעמד המיוחד לו זוכים דוחות ה-O.E.C.D בעולם בכלל, ובמדינות עמן חתמה ישראל על אמנות למניעת מסי כפל בפרט.

גם בארה"ב, הפכה סוגיית מחירי העברה לנושא משמעותי עם השנים, עקב החשיבות הרבה שייחסו לה שלטונות המס. לאור זאת קבעו הרשויות המוסמכות הוראות חוק מפורשות בנושא ובשנת 1994 הותקנו אף תקנות קבועות מכוח סעיף 482 לקוד המס האמריקאי (להלן: "IRC").

חוקי המס האמריקאים מאפשרים לשלטונות המס (להלן: "IRS") לחלק, לייחס או להקצות הכנסות, הוצאות, זיכויים או ניכויים בין צדדים המצויים תחת שליטה משותפת, כאשר הדבר נחוץ כדי למנוע התחמקות ממס וכדי לשקף את ההכנסה כראוי. התקנות בסעיף 1.482 ב-IRC קובעות כללים בנושא קביעת מחירי העברה נאותים לגבי עסקאות ספציפיות.

במקביל לחקיקה, הרחיבו שלטונות המס האמריקאים את ביקורות המס בתחום מחירי העברה והביאו לעריכת שומות רבות בנושא, לתאגידיים רב לאומיים ובחברות גדולות ובינוניות, בסכומים לא מבוטלים.

### **1.4 התייחסות נוספת בפקודת מס הכנסה לנושא של מחירי העברה :**

כפי שהוזכר קודם, הפקודה כוללת מספר סעיפים המעניקים לפקיד השומה סמכות להתערב במחיר עסקה.

#### **1.4.1 סעיפים המתייחסים מפורשות לנושא מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות:**

##### **סעיף 4 לפקודת מס הכנסה**

הסעיף קובע כי במקרה שמפעל ישראלי מוכר בסיטונות לחו"ל, יש לייחס את הרווח למפעל בישראל בהתאם לשווי שוק של המלאי שנמכר.

<sup>1</sup> Organization For Economic Cooperation and Development



לפי **סעיף 14(1)**, אדם העוסק בישראל במפעל חקלאי תעשייתי או בכל מפעל יצרני אחר ואשר מוכר **בסיטונאות** לחוץ לארץ, יראו את כל הרווח שהופק מהמכירה כהכנסה שצמחה או הופקה בישראל. יחד עם זאת אם הוכח שנעשה בחו"ל מעשה שהשביח את המוצר, לא יראו את הרווח הנובע מפעולה זו כהכנסה שהופקה בישראל; אולם אם הפעולה שבוצעה בחול היא טיפול, סיווג, פיטום, מיון, אריזה או הסבה שנעשו במוצר יראו את ההכנסה כהכנסה שצמחה או הופקה בישראל (זאת מכיוון שאין רואים בפעולות מסוג זה כתורמות להשבחת המוצר או לשוויו, והן נתפסות כפעולות עזר נלוות).

**סעיף 24(2)** קובע הוראה גורפת יותר, שלפיה אם בדרך אחרת הסב אדם בחוץ לארץ מוצר של מפעלו, השתמש בו או עסק בו, אזי יראו את הרווח שמקורו בפעולה האמורה כרווח שיכול היה להשיגו אילו מכר בחו"ל את המוצר "במיטב התנאים" כהכנסה שנצמחה או הופקה בישראל.

ההבדל בין הסעיפים הוא שבעוד סעיף 14(1) דן במכירות, סעיף 24(2) דן בהסבת המוצר, שימוש או עיסוק בו. כמו כן, סעיף 14(1) מתעלם מפעולות נוספות מסוימות שנעשו בחו"ל ואילו סעיף 24(2) מתעלם מהסבה או שימוש במוצר בחו"ל ורואה בהסבה מכירה בחו"ל. את ההכנסה מהמכירה רואים כהכנסה שנצמחה או הופקה בישראל.

סעיף 24(2) הינו בבואה של סעיף 85(1) לפקודה, הדין בהוצאת מלאי עסקי מהעסק ורואה בכך מכירת מלאי, אלא שלצורך סעיף 24(2) נקבע המחיר הסיטונאי "במיטב התנאים" בעוד שבסעיף 85(1) נקבע המחיר לפי "שווי שוק".

סעיף 4 מטפל בנישום העוסק בישראל בלבד (בין אם תושב ישראל או תושב חוץ), בהכנסתו ממפעל חקלאי, תעשייתי או כל מפעל יצרני אחר, המוכר בסיטונאות לחו"ל או עושה שימוש במוצר מפעלו בחו"ל. הסעיף איננו מטפל בכלל העסקאות של נישומים בישראל עם נישומים זרים וכן הוא איננו דן בהכנסה ממשלח יד, שירותים, הכנסות פסיביות שונות ומכירת נכסים.

#### **1.4.2 סעיפים העוסקים בקביעת שווי העסקה בין תושבי ישראל**

הפקודה כוללת מספר סעיפים המעניקים לפקיד השומה סמכות כללית להתערב במחיר של עסקאות כלשהן אם הוא סבור שהן נקבעו באופן לא נאות. סעיפים אלה אינם מיועדים באופן ספציפי לנושא מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות.

#### **סעיף 85 לפקודה**

הסעיף קובע בצורה מפורשת, בין היתר, כי כאשר מלאי עסקי נמכר במחיר נמוך ממחיר השוק רואים אותו כאילו נמכר בסכום השווה לשווי השוק שלו. הסעיף מעניק לפקיד השומה סמכות רחבה ומשמעותית לטיפול שומתי בהפחתת מחיר עסקאות והוא איננו מוגבל לעסקאות בין גופים קשורים. הסעיף קובע כלל רחב לפיו רואים מלאי שיצא מהעסק כנמכר במחיר שווי שוק ולכן אין ספק שעל פי לשונו ותכליתו ניתן להחילו גם בעסקאות בינלאומיות. יחד עם זאת, הסעיף מוגבל רק למקרים של עסק והוצאת מלאי עסקי ממנו ואיננו מתייחס לשירותים, תמלוגים או הכנסות פסיביות אחרות.



### **סעיף 88 לפקודה**

חלק ה' לפקודה קובע את הוראות המיסוי ביחס לרווחי הון ממכירת נכסי הון שאינם מקרקעין בישראל או זכויות באיגוד מקרקעין בישראל.

על פי הגדרת תמורה בסעיף 88 לפקודה, בעת מכירת נכס תיקבע התמורה כמחיר השוק של הנכס (המחיר שהיה נקבע בין קונה מרצון למוכר מרצון), אלא אם שוכנע פקיד השומה שהמחיר נקבע בתום לב מבלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין הקונה והמוכר. שוכנע פקיד השומה כאמור - תהיה התמורה המחיר שנקבע בין הצדדים.

לאור זאת, מקנה הסעיף סמכות לפקיד השומה להתערב במחיר שנקבע במכירת נכס כאשר המחיר הושפע מקיום יחסי קרבה בין צדדים קשורים או בעלי אינטרס משותף.

המונח "נכס" המוגדר בסעיף 88, כולל רכוש בישראל ומחוץ לישראל ולכן ניתן להחילו גם ביחס לעסקאות בינלאומיות.

### **סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודה**

סעיפים אלו עוסקים במקרים שונים בהם קיימת הלוואה (לרבות כל חוב) בין שני צדדים שמתקיימת ביניהם מערכת יחסים מיוחדת, מערכת המשפיעה על שיעור הריבית שנקבע להלוואה ביניהם. הסעיפים קובעים הכנסה לצורכי מס בשיעור ריבית מינימאלי, אף אם הצדדים קבעו ביניהם שיעור ריבית נמוך יותר. סעיפים אלו משמשים כלי רב ערך בידי פקיד השומה לטיפול במקרים של ריבית בשיעורים שאינם ריאליים על פי קביעת הפקודה, במקרים המפורטים בהם. מנוסח הסעיפים ניתן ללמוד שהם חלים גם בעסקאות בין צדדים קשורים, בין אם הם תושבי ישראל ובין אם חלקם תושב חוץ.

### **1.4.3 סיווג מחדש של העסקה:**

נושא מחירי העברה בעסקה בינלאומית ואופן ביצוע העסקה עשוי לעורר גם סוגיות במישור סיווג מחדש של העסקה בהתאם למהותה הכלכלית וכנגזרת מכך – קביעת המחיר הראוי לעסקה.

בפס"ד רוכוורגר רוטמנטש חב' לבניין נגד פקיד שומה ת"א 1 רע"א 8522/96 (מיסים י/3 יוני 1996 עמ' ה-3) קבע בית המשפט כי אין חובה להזדקק לבחינת מלאכותיותה של עסקה עפ"י סעיף 86 אלא אם נקבע עובדתית, שהכינוי בו כונתה העסקה הולם את תוכנה. אולם אם נקבע שהעסקה שנערכה שונה מכינויה, אין צורך להיזקק לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה וניתן להשתמש בכלל של סיווג מחדש של העסקה לצורכי מס. במקרה כזה, יבוצע קודם כל סיווג העסקה מחדש, לאחר מכן ייקבעו לה מחיר ותנאי השוק ובמקביל תידרש התאמה משנית.

**התאמה משנית** - מאחר שהעסקה לא דווחה במחיר/תנאי השוק, יש לסווג לצורכי מס את ההפרש בין המחיר שנקבע בין הצדדים הקשורים למחיר השוק ולראות בו (באי העברת הכספים בסכום ההפרש) כעסקה נוספת אחרת כגון מתן הלוואה ו/או חלוקת דיבידנד בהתאם לנסיבות העניין. סיווג מחדש של העסקה בהתאם למחיר השוק יוצר חבות מס נוספת בגין הכנסות מימון (במקרה של סיווג ההפרש כהלוואה) במקרים מסוימים הכנסה מדיבידנד (במקרה של סיווג ההפרש כהכנסה מדיבידנד).



#### **1.4.4 סעיף 86 לפקודה, מלאכותיות וקביעת מחירי העברה:**

סעיף 86 לפקודה מקנה לפקיד השומה סמכות להתעלם מעסקה מלאכותית או בדויה או מעסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. לעיתים, קביעת מחירי העברה בעסקה בינלאומית במחיר השונה ממחיר השוק עשויה להיחשב כעסקה שחל לגביה סעיף 86 לפקודה ולכן רשאי פקיד השומה להתעלם ממנה ולקבוע לצורכי מס את העסקה שבוצעה לטעמו.

יישום סעיף זה מעורר שאלות של נטל הוכחה. יחד עם זאת, במקרים בהם מתקיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים בעסקה הבינלאומית יהא קל יותר לפקיד השומה לטעון ולהוכיח את אחד ממרכיבי הסעיף ביחס למחיר העסקה שנקבע או תנאיה.

## **2. סעיף 85א לפקודה**

### **2.1 עקרונות הסעיף**

סעיף 85א, קובע בסעיף (א) כי :

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

קביעה זו היא לב ליבו של הסעיף ויתר הוראותיו משרתות את אופן יישומה.

הסעיף קובע את עקרון “מחיר השוק” (או בלשון הסעיף – “תנאי השוק”) בקביעת המחיר שיש לדווח בשל העסקה בין צדדים קשורים. כדי לקבוע מהו מחיר השוק, קובעות התקנות (כפי שיפורט בהמשך) את המנגנון לקביעת המחיר ועל פיהן, יש לערוך השוואה לעסקה אחרת שהייתה מתרחשת אילו הצדדים שהתקשרו בעסקה היו צדדים לא קשורים, כמובן - עסקה דומה ונסיבות התקשרות דומות.

לאור זאת, לאחר שנקבע מחיר השוק, תדווח העסקה הבינלאומית בדוח המס במחיר השוק ותתחייב במס בהתאם. כמו כן, במקרים בהם מחיר השוק שונה מהמחיר שקבעו הצדדים ביניהם תיעשה התאמה בדוח כך שההכנסה או ההוצאה תדווח על בסיס מחיר השוק, וכן תיערך התאמה משנית.

הסעיף מבוסס על ההנחה שלפיה בעסקאות בין צדדים לא קשורים, המחיר שנקבע והתנאים שנקבעו הם תנאי השוק בעוד שבעסקאות בין צדדים קשורים, בשל היחסים המיוחדים, עשויים להיקבע בין הצדדים מחיר עסקה או תנאים אחרים בה שיש בהם להביא להפחתת ההכנסה החייבת שתדווח בישראל.





אם כן, סעיף 85א מאמץ את עקרון הזרוע הארוכה "The Arm's Length Basis". לאור כלל זה, "אורך הזרוע" של עסקה בין צדדים קשורים ייבחן באופן הטוב ביותר על ידי השוואת תוצאות העסקה בין צדדים קשורים לתוצאות עסקה דומה בין צדדים בלתי קשורים.

מלבד סוגיית היחסים המיוחדים הקיימים בין הצדדים לעסקה, ע"פ ההגדרות שתפורטנה בהמשך, קיימת חשיבות מכרעת לתושבתם של הצדדים לעסקה, וכמו כן לכפיפותה של העסקה כולה או חלקה לחיוב במס מחוץ לישראל.

משמעות הקביעה בסעיף היא כי עסקה בינלאומית שלא תדווח בהתאם לתנאי השוק תהיה כפופה לקביעת מחיר העסקה בתנאי שוק על ידי פקיד השומה כאשר מנגנון הסעיף והתקנות מפרטים את אופן קביעת המחיר.

סעיף 85א חל על **כלל העסקאות**, או בלשון הסעיף - עסקאות בנכסים או זכויות, עסקאות שירות או עסקאות אשראי. הסעיף מכוון לכלל העסקאות הכלכליות שנעשות כגון: מכירת מוצרים, מתן שירותים, מתן אשראי לסוגיו, תמלוגים, דמי שכירות וכו'.

לאור העובדה שבבסיס הסעיף עסקינן בעסקה בינלאומית, הגדירו התקנות מהי עסקה בינלאומית אליה מתייחס הסעיף.

## **2.2 הגדרת עסקה בינלאומית בתקנות:**

*"עסקה בין – לאומית - עסקה נושא הבדיקה שמתקיימים בה כל אלה:*

- 1. היא נעשתה בין צדדים שיש ביניהם, כולם או מקצתם, יחסים מיוחדים;*
- 2. אחד או יותר מהצדדים לעסקה הוא תושב חוץ, או שההכנסה מהעסקה, כולה או חלקה, היא הכנסה חייבת במס גם מחוץ לישראל."*

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.

יוצא אפוא, שהסעיף (והתקנות מכוחו) חלים על עסקאותיהם הבינלאומיות של תושבי ישראל עם תושבי חוץ, וכן בגין פעילותו של מוסד קבע בישראל שבבעלות תושב חוץ, והכול אם מדובר בעסקאות עם צדדים קשורים. בעסקאות אלו, יכול הנישום הישראלי להיות מקבל התמורה או המשלם. כמו כן, יחולו הוראות



הסעיף גם בנסיבות בהן לא מעורבים בעסקה תושבי חוץ אך חלק/כל מהכנסות העסקה חייבות במס בישראל ומחוץ לישראל, לדוגמה מוסד קבע בחו"ל שבבעלות תושב ישראל. כמו כן, יחולו הוראות הסעיף גם בנסיבות בהן לא מעורבים בעסקה תושבי חוץ אך חלק/כל מהכנסות העסקה חייבים במס בישראל ומחוץ לישראל.

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."**

לעניין זה הוגדרו המונחים הבאים :

**"אמצעי שליטה - כהגדרתם בסעיף 75ב(א)(2)."**  
**"יחד עם אחר - כהגדרתו בסעיף 75ב(א)(4) גם אם אינם תושבי ישראל."**  
**"שליטה - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב- 50% או יותר באחד מאמצעי השליטה."**  
**"קרוב - כהגדרתו בסעיף 76(ד)."**

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, בדומה למוגדר בסעיף 482 לקוד המס האמריקאי "Controlled ... directly or indirectly by the same interest..."

#### דוגמה :

עובד בכיר של חברה א', עוסק (באופן עצמאי או במסגרת חברה שהוא אחד מבעלי מניותיה) בפעילות של מתן שירותים לחברה ב' שהינה צד קשור של חברה א'. לאור הקשרים בין הצדדים, ייתכן שקיימת זהות אינטרסים בין העובד של חברה א' לבין חברה ב' באופן המאפשר קביעת מחיר השונה ממחיר השוק לעסקת מתן השירותים על ידי העובד לחברה ב'.  
באותם מקרים בהם פקיד השומה משתמש במונח "לרבות" בהגדרת יחסים מיוחדים לצורך החלה של סעיף 85א, 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 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 75ב(א)(2) והמונח "יחד עם אחר" הוגדר בסעיף 75ב(א)(4) [גם אם אינם תושבי ישראל]. במקרים אלו קיימת חזקה שאינה ניתנת לסתירה שמתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים.

### דוגמאות לעסקה בין לאומית:

- חברה אם שהינה חברה תושבת חוץ מקיימת יחסי מסחר עם חברה בת שלה (100% החזקה) שהינה חברה תושבת ישראל.
- חברה א' וחברה ב' הינן חברות תושבות ישראל והן בבעלות (100%) של צד ג'. חברה ב' פועלת בחו"ל (מקום הפקת ההכנסה הוא בחו"ל) באמצעות סניף המהווה מוסד קבע שלה בחו"ל. חברה ב' מתחייבת במס במדינת התושבות של הסניף. חברה א' נותנת שירותים לסניף חברה ב' בחו"ל.

### 2.3 תחולת סעיף 85א על שטרי הון:

במסגרת מימון פעילות בינלאומית, במיוחד במקרים של חברות רב לאומיות הפועלות במדינות שונות, מבוצעות העברות כספים בין צדדים קשורים על דרך של השקעה בהון מניות או על דרך מתן הלוואה/אשראי. במקרים רבים נעשה שימוש במכשיר הנקרא "הלוואה נחותה" אשר משמש כתחליף להשקעה במניות. היתרון במכשיר מימוני זה הוא שלא נדרשת הנפקת מניות, הסכום ניתן למשיכה שלא באירוע מס והוא דומה במהותו להלוואה ללא ריבית והצמדה. בישראל נהוג לכוון הלוואה כאמור כשטר – הון.

עד כניסת 85א לתוקף, גיוס/השקעת כספים במסגרת שטר הון (ללא הצמדה וללא ריבית) לא יצר חובה חוקית לזקוף הכנסת ריבית רעיונית מכוח סעיפים 3(ט) ו – 3(י) לפקודה באותם מקרים בהם חלו על המלווה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים אם שטר ההון נחשב ככנס קבוע בידי המלווה.

לאחר כניסתו לתוקף של סעיף 85א ותחולתו גם לגבי עסקאות אשראי, נוצרה חובה לקבוע את מחיר השוק גם לעסקאות כאלו, בין צדדים קשורים, ולדווח על הכנסת ריבית לצורכי מס, על אף שסעיפים 3(ט) או 3(י) לא חלים על שטר ההון. לכאורה, מיום כניסת סעיף 85א לתוקף יש להחיל את הוראותיו גם בגין שטרי ההון.

בעקבות ההבנה כי שטר הון הינו מכשיר מימוני שכיח ובעל חשיבות עסקית לגופים רבים בישראל, הוחלט ברשות המיסים ליזום הליך חקיקה בו יקבע כי בהתאם לקריטריונים שיפורטו בחוק שטר הון יסווג כהשקעה ולא כהלוואה לעניין סעיף 85א.

לאור העובדה שנכון ליום כניסת סעיף 85א לתוקף קיימים שטרי הון שהונפקו בעבר ושלא יעמדו בהכרח בקריטריונים שיקבעו במסגרת הליך החקיקה הצפוי, בכוונת רשות המיסים להמליץ כי במסגרת הליך החקיקה יקבעו הוראות מעבר אשר יאפשרו לגופים השונים תקופת התארגנות.

לאור העובדה שבתקופה שעד תום שנת מס 2007, באותם מקרים בהם חלו על המלווה הוראות פרק ב' לחוק התיאומים, קיימת אי בהירות לגבי מעמדם של שטרי הון לעניין סעיף 85א לפקודה, הוחלט ברשות המיסים



לפרש את הוראות החוק באופן כזה שעד תום שנת מס 2007 סעיף 85א לא יחול על שטרי הון שנחשבו כנכס קבוע בידי המלווה.

#### **2.4 סעיף 85א וסעיפים 3(ט) ו-3(י) (לפני תיקונו במסגרת ביטול חוק התאומים):**

סוגיה נוספת שעולה הינה היחס בין הוראות סעיף 85א לבין הוראות סעיפים 3(ט) ו-3(י), טרם תיקון מס' 164, לפקודה. בעוד סעיפים 3(ט) ו-3(י) קובעים שיעור ריבית שתיחשב, לעניין סעיפים אלו, כריבית שלא גלומה בה הטבה במערכת היחסים בין נותן ההלוואה למקבלה, סעיף 85א קובע כי גם בעסקאות אשראי בין צדדים קשורים יש לקבוע את הריבית והתנאים בין הצדדים על פי תנאי השוק. שיעור הריבית שנקבע מכוח סעיפים 3(ט) ו-3(י) אינו בהכרח מהווה את הריבית על פי תנאי השוק באותן נסיבות.

לאור היותו של סעיף 85א דין ספציפי לעסקאות בינלאומיות ולאור היותו דין מאוחר יותר, יש לראות את הוראותיו כגוברות על הוראות סעיפי 3(ט) ו-3(י). לכן, יש לקבוע את הריבית בגין עסקאות אשראי בינלאומיות בין צדדים קשורים בהתאם לתנאי ההלוואה ולתנאי השוק. בשולי הדברים יש לציין שאם ייווצר הפסד מימוני בגין מתן ההלוואה במקרים שהכנסות המימון שנקבעו נמוכות מההוצאות בגינן, ההפסד הינו הפסד שאינו בר קיזוז על פי הוראות הפקודה והוא אינו ניתן להעברה לשנים הבאות.

במסגרת תיקון מספר 20 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) תוקן סעיף 3(י) לפקודה, תיקון 164, במסגרת התיקון הובהר שסעיף 3(י) אינו חל על הלוואה שהיא עסקה בינלאומית כמשמעותה בסעיף 85א. תחילת התיקון נקבעה ליום 1.1.2008.

#### **2.5 נטל ההוכחה ודרכי הוכחה ביחס לתנאי השוק - סעיף 85א(ג):**

בהתאם לקביעה בסעיף 85א(ג)(1), מחויב הנישום למסור לפקיד השומה, על פי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידיו הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן לפרט את אופן קביעת מחיר העסקה.

בהתאם לקבוע בסעיף 85א(ג)(2), לאחר שהנישום מסר את המסמכים לעיל ואת המסמכים שנקבעו מכוח התקנות, תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות אליהן הגיעו הצדדים לעסקה.

#### **2.6 אישור מקדמי - סעיף 85א(ד):**

סעיף 85א(ד), מקנה לצד לעסקה את הזכות לפנות למנהל לקבלת אישור מקדמי כי עסקה בינלאומית מסוימת (או סדרת עסקאות דומות) בין צדדים קשורים, נעשתה בתנאי שוק. על הבקשה לכלול:

- את כל העובדות המהותיות והפרטים הנוגעים לעסקה
- את דרך קביעת המחיר לעסקה
- מסמכים, אישורים, חוות דעת, הצהרות, הערכות, הסכם עסקה או טיוטה שלה



כמו כן, למנהל הזכות לדרוש כל מסמך או פרט הדרוש לו לעניין החלטה בבקשה.

למנהל נקבעו 120 יום, מיום שהוגשה הבקשה וכל המסמכים שנדרשו על ידו כדי להודיע על החלטתו ונימוקיו. יחד עם זאת, המנהל רשאי להאריך את המועד האמור עד 180 יום, מטעמים שיירשמו שבשלם הוארכה התקופה. במקרה כאמור, על המנהל להודיע למבקש על הארכת המועד למתן החלטתו לפני חלוף תקופת ה-120 היום האמורים.

אי מתן תשובה במועד שנקבע (120/180 יום) ייחשב כאישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק. **בקשות לאישור מקדמי יש להגיש למחלקת מחירי העברה, מיסוי תאגידים בחטיבת שומה וביקורת.**

### **3. תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006**

#### **3.1 כללי**

סעיף 85א(ה) העניק לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, סמכות לקבוע בתקנות, בין היתר, דרכים ושיטות להכרה במחיר העסקה או בתנאיה כמחיר שוק או תנאי שוק. התקנות שנקבעו קובעות את האופן בו ניתן יהיה לבחון אם עסקה נעשתה בתנאי שוק. המשמעות הפרקטית של קביעה כאמור היא שהתקנות, בעצם, מנחות את הנישום כיצד עליו להוכיח לפקיד השומה כי מחיר שנקבע בעסקה שביצע עם צד קשור הוא המחיר בתנאי השוק. יתרה מזאת, תקנה 2(א) לתקנות מחייבת עריכת חקר תנאי שוק ואף מפרטת את אופן ביצועו. לא ניתן להוכיח את התנאי שוק בדרך אחרת, אלא ע"פ המנגנון הקבוע בתקנות.

כפי שיפורט בהמשך, התקנות קובעות **מדרג** של שיטות שונות לקביעת המחיר והן נוקטות בגישת "**השיטה הטובה ביותר**" המטילה על הנישום להוכיח כי השיטה שבחר הינה השיטה המתאימה ביותר בנסיבות העניין.

במקרים בהם מחיר העסקה לא נקבע בתוך טווח תנאי השוק שחושב על פי השיטה שקובעת תקנה 2(א) - ידווח מחיר העסקה בתנאי השוק, על בסיס הערך המצוי במאון ה-50 בטווח הערכים, כקבוע בתקנה 2(ג) לתקנות.

כמו כן, קובעות התקנות כללים ביחס לעסקאות חד פעמיות, כללי תיעוד והדיווח על חקר תנאי שוק וכן הוראות מעבר ביחס לעבודות חקר שנעשו טרם פרסומן.



### **3.2 תקנה 2 – אופן קביעת תנאי שוק:**

#### **3.2.1 כללי**

תקנה 2(א) קובעת כי לצורך הקביעה אם עסקה בין-לאומית נעשתה במחיר שוק, יש לערוך חקר תנאי שוק בו תשווה העסקה הבין-לאומית לעסקאות דומות של הצד הנבדק לפי אחת מהשיטות המפורטות להלן ובהתאם להיררכיה הבאה ביניהן:

1. שיטת השוואת המחיר.
2. שיטות המשוות את שיעור הרווחיות או שיטה המשווה בין העסקאות על בסיס חלוקת הרווח.
3. שיטה אחרת המתאימה ביותר בנסיבות העניין לצורך השוואה.

לכן, מרכיבי החקר הם כדלקמן:

- השוואת העסקה הבינלאומית לעסקאות דומות.
- העסקאות הדומות אליהן תשווה העסקה הן עסקאות של הצד הנבדק.
- ההשוואה תבוצע לפי אחת השיטות המפורטות בתקנות לפי הסדר הקבוע בתקנה.
- בהיעדר שיטה מתאימה – ניתן להשתמש בשיטה אחרת המתאימה ביותר.

לצורך כך יש להגדיר את המונחים הבאים צד נבדק ועסקה דומה ואת המונחים הנובעים מהגדרות אלו.

#### **3.2.2 הגדרת צד נבדק, עסקה דומה, תקנה 3**

בשלב ראשון יש למצוא את הצד בעסקה שלגביו נבצע את עבודת ההשוואה. הואיל ולעסקה קיימים שני צדדים, תבוצע הבדיקה לגבי אחד מהם.  
תקנה 1 מגדירה:

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

1. ניתן להניח שהשוואת העסקאות הדומות שביצע, תניב את התוצאה המהימנה ביותר לעניין קביעת מחיר השוק.
2. קיים לגביו מידע מתאים, נאות ומהימן יותר מאשר לגבי כל צד אחר.”

לאור זאת, צד נבדק ייקבע כאותו צד מהצדדים המשתתפים בעסקה שקיים לגביו, יותר מאשר לגבי צד אחר, מידע מתאים, נאות ומהימן לצורך החקר וכן ניתן להניח שאם נשווה את העסקה הבינלאומית לעסקאות אחרות שביצע נקבל את התוצאה המהימנה ביותר לעניין קביעת תנאי השוק.

לצורך הבחינה וההשוואה יש להשתמש בנתוני עסקאות המהימנים ביותר הדורשים מידת התאמות מינימאלית. במרבית המקרים הצד הנבדק יהיה הצד בעסקה הבין לאומית ”הפשוט יותר”, שלא קיימים בבעלותו נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים משמעותיים, ופעילותו מבין צדדי העסקה הבין לאומית קלה יותר לאפיון.



יתכן, והצד הנבדק, יהיה תושב חוץ המדווח לרשות מס זרה. במקרה זה תוצאת המס המדווחת בישראל תקבע באופן יחסי לאחר יישום מתודולוגית מחירי העברה על הצד הנבדק.

לאחר שנקבע הצד הנבדק יש למצוא את העסקאות הדומות שהוא ביצע כדי להשוות את העסקה הנבדקת אליהן.

סעיף 1 מגדיר :

**“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 עימו יחסים מיוחדים, שבה מאפייני ההשוואה זהים, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה בין לאומית.**
- 2. לא הייתה 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.”**

על פי ההגדרה יש לבחון :

1. שהעסקאות דומות, דהיינו מאפייני ההשוואה שלהן זהים.
2. ההשוואה הינה לעסקאות דומות שביצע הצד הנבדק עם מי שאין לו יחסים מיוחדים, ובהיעדר עסקאות כאלו – ההשוואה לעסקאות שהצד הנבדק אינו צד להן והן עסקאות בין צדדים לא קשורים (עסקאות חיצוניות).  
יש להדגיש, בשלב ראשון יש לאתר עסקאות של הצד הנבדק עם צד ג' לא קשור הדומות ברובן לעסקה הנבדקת, ובמידה ויש הבדלים וניתן לכמת את ההבדלים באופן מהימן, ניתן לערוך התאמה לעסקאות אלו. העסקאות הדומות יבחנו בהתאם למאפייני השוואה כפי שמפורט להלן. בשלב שני, רק אם לא נמצאו עסקאות בשלב הראשון – יש לאתר עסקאות שלא קשורות לצדדים בעסקה הספציפית הנבדקת, עסקה בין גורמים אחרים ושאינם קשורים.  
תחילה יש להעדיף עסקאות פנימיות- עסקאות שביצע אותו צד נבדק (שהוא אחד הצדדים לעסקה המקורית הנבדקת) אבל שנערכה עם צדדים שאין עימם יחסים מיוחדים.

דוגמה :

חברה א' מפיצה את מוצרי חברה ב', חברה יצרנית, שהיא צד קשור. כדי לבחון את עסקת ההפצה ניתן לבדוק את עסקאותיה של חברה א' (המפיצה) או את עסקאותיה של חברה ב' (היצרנית). לאחר קביעת הצד הנבדק (חברה א' או חברה ב'), יש להשוות את העסקה לעסקאות אחרות שנעשו עם צדדים לא קשורים של אותו צד נבדק.

אם הצד הנבדק נקבע חברה א' (המפיצה) ולא חברה ב', אזי יש לחפש פעילות הפצה דומה בעלת מאפיינים דומים לעסקת ההפצה אותה אנו בוחנים שערכה המפיצה עם צדדים לא קשורים.



אם לא נמצאו עסקאות מסוג זה, יש לחפש עסקאות אחרות, עסקאות חיצוניות שנערכו בין צדדים לא קשורים שאינם חברה א' או חברה ב', צדדים שאין להם בכלל קשר לעסקה הבינלאומית הנבדקת שמאפייני השוואה שלהן דומים לעסקה הנבחנת.

כך, אם חברה א' (המפיצה) אינה עוסקת בפעילות הפצה עם צדדים שאינם קשורים (וכאמור חברה ב' לא נקבעה כצד הנבדק) יש לפנות להשוואה לעסקאות חיצוניות.

לצורך מציאת עסקאות בין חיצונים, יש לבחון עסקאות דומות בעלות מאפיינים דומים מתוך מידע מהשוק, לגבי עסקאות שהתבצעו בין צדדים שלישיים שלא מקיימים ביניהם יחסים מיוחדים.

אם כך, עסקה דומה הינה עסקה אשר מאפייני ההשוואה שלה זהים, כולם או מרביתם, לעסקה הבינלאומית אותה בודקים, ואם מדובר בעסקה בין שני צדדים חיצוניים לא קשורים – שמאפייני ההשוואה זהים או דומים, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה שביצע הצד הנבדק.

#### **3.2.2.1 מאפייני השוואה**

התקנות קבעו מספר **מאפייני השוואה** לצורך ביצוע ההשוואה :

- 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, בנית 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 בין לאומית 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 נלוות 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 כלכלים 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 כלכלים 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 השוואה לא זהים, יש לערוך התאמות כך שהשפעת ההבדל במאפייני השוואה על התוצאות שהתקבלו תתבטל כפי שיפורט בסעיף 3.2.5.**
- תקנה 3** קובעת הוראות מיוחדות לעניין השוואה לעסקאות דומות.
- תקנה 13(1) מציינת כי לצורכי השוואה יש לבחון תוצאות של עסקאות דומות שבוצעו בלא יותר משלוש שנות מס, שקדמו לשנת ביצוע העסקה הנבדקת.
- הנוהג המקובל בעת ניתוח מחירי העברה הוא לקבוע רווחיות לעסקה לאורך תקופת מה על מנת למנוע השפעות אקראיות, קיצוניות, עונתיות, חד פעמיות וכד'.



בנוסף, קובעת תקנה 3(2) כי במקרה בו העסקאות הדומות הן עסקאות חיצוניות, יראו כעסקה אחת את כל העסקאות הדומות שביצע הצד הדומה בשלוש שנות המס שקדמו לשנת ביצוע העסקה (צד דומה – אותו אדם שהוא צד לעסקאות החיצוניות שמאפייני ההשוואה בו ובצד הנבדק זהים או דומים). יחד עם זאת, מאפשרת הסיפא לתקנה, באישור פקיד השומה להאריך את התקופה, לקצרה או להשתמש רק בחלק מהשנים אם באותן שלוש השנים האמורות לעיל היה שינוי מהותי במאפייני ההשוואה.

תקנה 3(3) קובעת כי במקרים שרואים עסקאות דומות של צד דומה כעסקה אחת, יש לכמת בצורה מסוימת את המידע הרב שנת. נקבע כי יש לערוך ממוצע לנתונים הרלוונטיים לצרכי השוואה, בהתאם לשיטות ויחסי הרווחיות הרלוונטיים שנבחרו.

תקנה 3(4) מסכמת וקובעת קביעה מהותית – את ההשוואה בין עסקה בינלאומית לעסקאות דומות יש לערוך בהתאם לאותה שיטה שנבחרה.

### **3.2.3 שיטת העבודה**

לאור המפורט עד כה, וכפי שיפורט בהמשך, להלן דרך העבודה לצורך קביעת תנאי השוק במסגרת עבודת חקר, לאחר זיהוי עסקה בינלאומית, הצדדים לעסקה ובחירת הצד הנבדק :

שלב ראשון : זיהוי ובידוד מאפייני ההשוואה של הצד הנבדק בעסקה הבין-לאומית.

שלב שני : מציאת צד דומה או עסקאות דומות, כך שמאפייני ההשוואה שלהם יהיו דומים לצד הנבדק.

שלב שלישי : ביצוע התאמות, אם יש צורך בכך, לעסקאות הדומות שנבחרו לצרכי השוואה באותם מקרים בהם לא נמצאו עסקאות שמאפייניהם זהים במלואם למאפייני הצד הנבדק. יש לבדוד את המאפייני השונה ולהעריך את השפעתו על המדד שנבחר.

שלב רביעי : בחירת שיטת ההשוואה והמדד להשוואה, ובחינתם על העסקאות שנבחרו להשוואה.

שלב חמישי : יצרת טווח של תוצאות שהתקבלו כתוצאה מהרצת השיטה שנבחרה על הצד הדומה/עסקאות דומות.

שלב שישי : בחינה האם מחיר העברה של העסקה הנבחנת נמצא בטווח התוצאות.

אם מחיר העסקה חורג מטווח התוצאות הרלוונטי יש לפקיד השומה סמכות לקבוע את מחיר העסקה בתנאי השוק ולערוך התאמה להכנסה החייבת בהתאם.

נדון כעת בשלבים החל מהשלב הרביעי.

### **3.2.4 בחירת שיטת ההשוואה**

בשלב זה, לאחר שהעסקאות הדומות נקבעו, יש לבחור את השיטה להשוואה בין מחיר העסקה הבינלאומית לבין מחיר העסקאות הדומות. בסופו של דבר, מטרת הבחינה לראות אם מחיר העסקה הבינלאומית הנבחנת נקבע כמו שנקבע המחיר בעסקאות הדומות.



תקנה 2(א) לתקנות קובעת כי ההשוואה תהא לפי אחת השיטות שפורטו בתקנה כאשר "המעבר" משיטה לשיטה הוא לאחר שלילת השיטה הקודמת שפורטה בתקנה. שיטת הבכורה היא שיטת השוואת המחיר. אם לא ניתן להפעיל את השיטה, יש לפעול לפי אחת מהשיטות הבאות המתאימה ביותר בנסיבות העניין – שיטת שיעור הרווחיות או שיטת חלוקת הרווח. אם אף אחת מהשיטות האמורות לא ניתנות להפעלה, ניתן לבחור כל שיטה אחרת המתאימה ביותר בנסיבות העניין המשווה בין העסקה הבינלאומית לעסקה הדומה.

להלן פירוט השיטות :

### **שיטת השוואת המחיר ( Comparable uncontrolled price ) - (תקנה 2(א)(1)):**

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 זוהו 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 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.

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

שיטה זו ושיטת חלוקת הרווח 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.
- ב. שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות.  
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 שרות, 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 השרות של המוצר/שרות 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.  
( $1.6667 * 60,000 = \$100,000$ ).

#### **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  $\$100,000 = 33.33\% * 150,000 - 150,000$ .

#### ג. שיטת השוואת הרווחיות (Comparable profits 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/שרות ונהוג להשתמש בה בעסקאות של העברת נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים.

היחסים הפיננסיים המקובלים המפורטים בתקנה:

(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.

(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. אמינות 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 ופחת.

**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'.

### **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 כיחידה 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 יעשה רק לאחר שכל השיטות שצוינו לעיל לא הניבו מידע מהימן או שאינן ישימות.

לאור העובדה ששיטה זו נדחית בפני שיטות אחרות, חל נטל הנמקה והוכחה על מי שקבע את המחיר לעסקה בהתבסס על שיטות שלא פורטו בתקנה.

### **3.2.5 ביצוע התאמות לעסקאות הדומות**

מטרת ההתאמה היא להביא את התוצאות שהתקבלו מהעסקאות דומות כך שישקפו ביתר דיוק ואמינות את התנאים המאפיינים של הצד הנבדק.

אם קיים שוני בין מאפייני ההשוואה של העסקה הבינלאומית לבין מאפייני העסקה הדומה, יש לבצע התאמה אם ניתן לאמוד את ההשפעה של אותה התאמה על המחיר/ הרווח באופן מספיק מדויק כך שיביא לתוצאות אמינות יותר.

ההתאמות צריכות להיות מבוססות על עקרונות כלכליים, פרקטיקה מסחרית וניתוחים סטטיסטיים. דוגמאות לביצוע התאמה : התאמה עקב הבדל מהותי בתקופת אחריות, התאמה עקב הבדל בתקופת האשראי, התאמה עקב הבדל בשל מיקום גיאוגרפי וכדומה.

### **3.2.6 טווח התוצאות ומשמעות**

השלב החמישי בתהליך העבודה הינו יצירת טווח תוצאות הנובע מהעסקאות הדומות שנבחרו בהליך ההשוואה. במסגרת תהליך ההשוואה של העסקה הבינלאומית למספר עסקאות דומות מתקבלות מספר תוצאות, בדרך כלל שונות, בשל העובדה שנבדקות מספר עסקאות דומות. לאור זאת, נדרשו התקנות לקבוע כללים ברורים כיצד ייקבע אם מחיר העסקה הבינלאומית בתנאי שוק אם קיימים מספר מחירים רלוונטיים.

נדגיש כי קביעת מחירי העברה אינה בגדר מדע מדויק, ועל כן בדרך כלל לא קיים מחיר אחד הקובע את תנאי השוק. על כן, ההשוואה של עסקאות צד נבדק לעסקאות דומות בעלות מאפייני השוואה דומים, על פי מדדי השוואה שנבחרו, מניבה מספר תוצאות.

תקנה 2(ב) לתקנות קובעת כי יראו עסקה בינלאומית כמתבצעת בתנאי שוק אם בעקבות השוואתה לעסקאות דומות, לא חורג מחיר העסקה מהטווח הבין רבועני שהתקבל מהעסקאות הדומות.

התקנה אף מציינת כי אם השיטה שנבחרה להשוואה היא שיטת הבכורה, שיטת השוואת המחיר, ולא היה צורך לבצע התאמות, יראו את העסקה הבינלאומית כמתבצעת בתנאי שוק אם בעקבות השוואתה לעסקאות הדומות, לא חרג המחיר מטווח הערכים כולו (כל התוצאות שהתקבלו מהעסקאות הדומות). משמעות קביעה מיוחדת זו לשיטת השוואת המחיר (ללא התאמות), בשונה מהדרישה ביישום שיטות אחרות, היא שמרחב קביעת מחיר העסקה גדול יותר ואינו מצטמצם רק לחלק מטווח התוצאות.



המונחים טווח הערכים והטווח הבין רבעוני הוגדרו בתקנה 1.

**טווח הערכים** הוגדר ככל טווח התוצאות, בין הערך הנמוך ביותר לערך הגבוה ביותר, כפי שהתקבלו במסגרת ההשוואה לעסקאות דומות. סידור תוצאות ההשוואה בסדר עולה או יורד, מהתוצאה הנמוכה לתוצאה הגבוהה יוצר את טווח הערכים.

**הטווח הבין רבעוני** הוגדר כחלק מטווח הערכים, הערכים המצויים בין המאון ה- 25 לבין המאון ה- 75 בטווח הערכים (שני הרבעונים המרכזיים). טווח זה הוא כל טווח התוצאות לאחר שהופחתו ממנו הערכים הנמוכים מהמאון ה-25 והערכים הגבוהים מהמאון ה-75. קיצוץ טווח הערכים בשתי הרבעונים החיצוניים מבטל את הערכים הקיצוניים וכך בעצם מגביר את מהימנות טווח המחירים. טווח זה משמש את כל השיטות מלבד שיטת השוואת המחיר (לגבי שיטת השוואת המחיר – רק אם לא בוצעו התאמות).

בשלב השישי בתהליך העבודה יש לבחון אם המחיר שקבעו הצדדים לעסקה הבינלאומית נקבע בתוך הטווח הבין רבעוני (או כאמור בטווח הערכים בשיטת השוואת המחיר ללא התאמות).

על פי תקנה 2(ג), אם מחיר העסקה בינלאומית אינו בתוך הטווח הרלוונטי, יש לדווח לצורכי מס על העסקה כאילו בוצעה במחיר שהוא הערך המצוי במאון ה- 50 בטווח הערכים, קרי – ערך החציון. המונח חציון אינו מוגדר בתקנות אך הוא מונח סטטיסטי ידוע - הערך המציין בטווח הערכים את הנקודה שמחצית מהערכים הגבוהים נמצאים מעליו ומחצית מהערכים הנמוכים נמצאים מתחתיו. החציון, בניגוד לממוצע, רגיש פחות לתנודות קיצוניות ועל-כן משקף טוב יותר את מחיר השוק.

משמעות האמור לעיל היא שכל עוד ייקבע המחיר בתוך הטווח הרלוונטי (לאו דווקא בחציון), יהיה זה המחיר שידווח גם לצורכי מס. רק אם המחיר שנקבע לעסקה הבינלאומית חרג מהטווח הרלוונטי, הוא ייקבע באופן קטגורי בערך החציון, הצד הרלוונטי לעסקה "מאבד את החרות" לדווח על מחיר העסקה בהתאם לכל ערך שבתוך הטווח הרלוונטי.

#### דוגמה:

במהלך ביצוע תהליך ההשוואה של עסקה בינלאומית שבצעה חברה א', נקבעה שיטת הרווח התפעולי מהמכירות כשיטה המתאימה לביצוע ההשוואה.

חברה א' הציגה בדוחותיה הכספיים רווח תפעולי ממכירות בשיעור של 4.1% .

במסגרת עבודת החקר נבחרו חברות הדומות לצורך קביעת המחיר. להלן שיעור הרווח התפעולי מהמכירות שחושב לגביהן :

חברה א' - 5%

חברה ב' - 4%

חברה ג' - 4.8%

חברה ד' - 6.2%

חברה ה' - 9.8%





לאור זאת :

טווח הערכים הוא : 4% - 9.8%

הטווח הבין רבעוני הוא : 4.8% - 6.2%

החציון הוא : 5%

הואיל ולא השתמשו בתהליך ההשוואה בשיטת המחיר אזי לא ניתן להשתמש בכל טווח הערכים אלא רק בטווח הבין רבעוני שהוא מצומצם יותר. בבדיקה של שיעור הרווח התפעולי מהמכירות של הצד הנבדק, ביחס לטווח הבין רבעוני, ניתן להבחין שהשיעור נמצא מחוץ לטווח הבין רבעוני. משמעות תוצאת בדיקה, לאור החריגה מהטווח הרלוונטי, היא שהמחיר בעסקה לא נקבע בתנאי השוק. לכן, עסקה זו תדווח בהתאם לשיעור הרווח התפעולי מהמכירות שהוא בערך החציון, דהיינו – חישוב מחיר העסקה על בסיס רווח תפעולי מהמכירות בשיעור 5% ולא 4.1% כפי שקבעו ביניהם הצדדים.

### **3.3 עסקה חד פעמית – תקנה 4**

על פי תקנות 2 ו-3 קיימת, כאמור, חובה לערוך חקר תנאי שוק על כל עסקה בינלאומית. מחוקק המשנה היה ער לקביעה זו וסייג אותה בתקנה 4 לגבי עסקה חד פעמית שאושרה על ידי פקיד השומה. לאור זאת יש להבהיר שגם עסקה חד פעמית כפופה להוראות סעיף 85א לפקודה ויש לדווח לגביה כאילו נקבע המחיר או התנאים בתנאי שוק בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. ההבדל בין עסקה כזו לעסקאות אחרות הוא היעדר החובה החוקית לערוך חקר מחירי שוק. עדיין, יהיה על הנישום להניח את דעתו של פקיד השומה שמחיר העסקה ותנאיה אינם מושפעים מקיומם של יחסים מיוחדים.

בשל המפורט לעיל, יש לראות כעסקה חד פעמית עסקה בינלאומית (כהגדרתה בתקנות) שאין הנישום נוהג לבצע, בדרך כלל, עסקאות כמותה עם מי שיש לו יחסים מיוחדים עימו. חד פעמיותה של העסקה יתבטא בתדירות נמוכה מאד ובהיותה בעלת היקף נמוך שלעצמה וביחס לעסקאותיו האחרות של הנישום. כך לדוגמא עסקה שבוצעה באופן חד פעמי שסכומה אינו עולה על 10% מסך הכנסותיו (מחזור) של הנישום באותו תחום (עסק, מימון וכו') מצדדים שאין לו עמם יחסים מיוחדים ועסקה שסכומה אינו עולה על 4,000,000 ₪, תחשב כעסקה חד פעמית שחלה לגביה תקנה 4.

**במטרה ליצור אחידות בטיפול, יש להעביר בקשות לאישור עסקה חד פעמית למחלקת מחירי העברה, מיסוי תאגידיים בחטיבת השומה והביקורת.**

עסקה בין לאומית שאושרה כעסקה חד פעמית, קיימת לגביה חובת דיווח מצומצמת. על פי כללי הדיווח בתקנה 5 לתקנות, באותם מקרים יש להציג בפני פקיד השומה רק את המסמכים המפורטים בתקנה 5(א)(1) עד 5(א)(7), 5(ב), דהיינו – אין חובה לבצע חקר תנאי שוק מלא כמפורט בתקנות. עדיין, אם הוכן דוח/חקר תנאי שוק לצורך הגשה לרשות מס זרה, יש למסרו לפקיד שומה על פי דרישתו וכן כל המפורט בתקנות שהוזכרו לעיל.



### 3.4 כללי תיעוד ודיווח – תקנה 5

חובת התיעוד והדיווח נועדה לאפשר לשלטונות מס הכנסה לבחון האם עסקאות שביצעו צדדים לעסקה הנישומים בישראל נערכו בתנאי שוק.

בנוסף לקביעה בסעיף 85א(ג)(1) לפיה מחויב נישום למסור לפקיד השומה, על פי דרישתו, המסמכים ונתונים, ניתנה סמכות לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע הוראות לעניין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה וכן הוראות בדבר רישום ותיעוד. תקנה 5 לתקנות מפרטת את הדוח שרשאי פקיד השומה לדרוש מנישום שהוא צד לעסקה בינלאומית, את הצרופות לדוח שניתן לדרוש ואת חובת הדיווח בדוח השנתי.

נזכיר כי בהתאם לקבוע בסעיף 85א(ג)(2), לאחר שהנישום מסר את המסמכים והנתונים שנדרשו ממנו מכוח סעיף 85א(ג) לפקודה ומכוח תקנה 5 לתקנות, תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות שנקבעו בין הצדדים לעסקה.

על פי תקנה 5, יש למסור לפקיד השומה את הדוח שנדרש על ידו תוך 60 יום מיום הבקשה.

פקיד השומה רשאי לדרוש דוח שיכלול את הנתונים הבאים (כמפורט בתקנה 5(א)):

- (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 הנהנים או המוטבים בזכויות כאמור;
- (2) הצדדים לעסקה הבין-לאומית, תושבתם וציון היחסים המיוחדים שיש לנישום עמם;
- (3) התנאים החוזיים של העסקה הבין-לאומית לרבות פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר שניתן, תנאי הלוואה והאשראי וערבויות;
- (4) תחום הפעילות של הנישום וההתפתחויות בו;
- (5) הסביבה הכלכלית בה 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, לפני העניין, פירוט ההתאמות שנעשו למאפייני ההשוואה והסבר לבחירת ההשוואה ולהתאמות שנעשו, פירוט התוצאות שהתקבלו בעקבות ההשוואה, הצגת טווח הערכים או הטווח הבין-רבעוני, לפי העניין, וכן המסקנות הנובעות מההשוואה לעסקות 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 תקנה 5(ב), לדוח האמור 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, כפי שפורט קודם, קיימת חובת דיווח ותיעוד מצומצמת – מתוך הרשימה שפורטה אין צורך לקיים את סעיף (8) אך יש לקיים את יתר הדרישות. כמו כן, אם נערכו בכל זאת חקר תנאי שוק וניתוח מחירי העברה – תחול חובה לצרפם.

בנוסף לאמור לעיל, קובעת התקנה כי בדוח לפי סעיף 131 לפקודה ידווח הנישום על ביצוע עסקה בין-לאומית וכן את מחירה ותנאיה ומחירה ותנאיה בתנאי שוק לפי טופס שקבע המנהל-טופס 1385. על הדיווח בדוח השנתי לכלול :

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

### **3.5 הוראות תחילה והוראות מעבר**

במסגרת התקנה נקבע כי התקנות יחולו על עסקה בינלאומית שנעשתה ביום פרסומן והלאה, דהיינו מיום 29.11.2006.

יחד עם זאת נקבע, כהוראת מעבר, שיראו חקר תנאי שוק שנערך לפני המועד האמור כחקר תנאי שוק שנערך לפי התקנות, אם נערך לפי קווי הנחיה מקובלים שפורסם ע"י ה-OECD או על ידי מדינות החברות בו, וזאת עד ליום 29.11.2008 (שנתיים מיום פרסום התקנות).

**בברכה**

**רשות המסים בישראל**