

מחירי העברה בישראל הלכה למעשה

דצמבר 2010

עדי בנגל-דותן
מנהלת בכירה, מחירי העברה

אלי קנטי
מנהל, מחירי העברה

יתרונות בגיבוש מדיניות מחירי העברה

הפחתת חבות המס הכוללת של הקבוצה

- בחירת מודל פעילות המתאים לסביבת המס עשויה להוריד את סך המס בקבוצה ולהפחית את עלות המס הכוללת של הקבוצה. למשל, העברת הסיכונים לישראל כאשר החברה הישראלית נהנית ממעמד של מפעל מוטב - תעלה את רמת הרווחיות בארץ ותפחית את עלות המס הכוללת לקבוצה

הפחתת חשיפה להתאמת הכנסות רטרואקטיבית, שעלולה לגרום לכפל מס וקנסות

- התאמה רטרואקטיבית במדינה אחת כאשר הדו"חות במדינה אחרת אינם ניתנים לתיקון תסתיים בכפל מס, ריבית ולעיתים קנסות
- התאמת מחירי העברה למחיר מוצרים המדווחים במכס + Sales Tax

אכיפה מוגברת

- לאחרונה אנחנו עדים לאכיפה מוגברת מצד רשויות מס בארץ ובעולם בתחום המיסוי הבינלאומי בכלל ובתחום מחירי העברה בפרט. בארה"ב לדוגמא, הנשיא אובאמה הוביל תוכנית רפורמה בתחום המיסוי הבינלאומי, אשר במסגרתה בין השאר, גדל באופן משמעותי תקציב רשות המסים בארה"ב ה- (IRS) לטובת מאמצי אכיפה בתחום המיסוי הבינלאומי ובתחום מחירי העברה

המצב המשפטי בישראל

- בשנת 2003, במסגרת הרפורמה במס, נחקק סעיף 85א לפקודת מס הכנסה הקובע דרישות לגבי עסקאות בין-לאומיות בין צדדים קשורים. כניסת הסעיף לתוקף הותנתה בהתקנת תקנות
- ב – 30 באוקטובר 2006 אושרו התקנות והן נכנסו לתוקף עם פרסומן ב-29 בנובמבר 2006
- ב- 22 באוקטובר 2007, פרסמה רשות המסים טופס דיווח על עסקאות בינלאומיות. טופס זה עודכן במהלך שנת 2010 ומהווה חלק (נספח) מהדו"ח השנתי המוגש לרשות המסים
- ב- 14 ביולי 2008 פורסם חוזר מס הכנסה מס' 3/2008, אשר מסדיר ומבהיר את סעיף 85א והתקנות מכוחו (להלן: "החוזר")

סעיף 85א – מהו מחיר השוק

מחיר השוק מוגדר בסעיף 85א(א) לפקודה:

כמחיר או תנאים ש:

**"..... שהיו מופקים בנסיבות העניין, אילו נקבעו
המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים
מיוחדים...."**

העיקרון המנחה בבחינת מחיר העברה כלכלי נאות הנו
עקרון ה-arm's length (מחיר השוק). עיקרון זה
בתקנות מחירי העברה הישראליים דומה לניסוחו ב -
Section 482 האמריקאי וכן בתקנות ה OECD.

צעדים לבחינה האם עסקה בין-לאומית שנעשתה הינה עסקה בתנאי שוק

1. זיהוי העסקאות הבין-לאומיות
2. ניתוח פונקציונאלי: פונקציות, סיכונים, משאבים
3. בחירת השיטה המתאימה ביותר
4. זיהוי הצד הנבדק לגבי כל אחת מן העסקאות הבינלאומיות שזוהו
5. איתור עסקאות דומות בעלות מאפייני השוואה זהים או דומים במרביתם לאלו של העסקה הבין-לאומית
6. חישוב טווח הערכים שהתקבלו בבחינת עסקאות דומות
7. בחינה האם התוצאה של הצד הנבדק נופלת בטווח הערכים/טווח בין-רבעוני שהתקבל

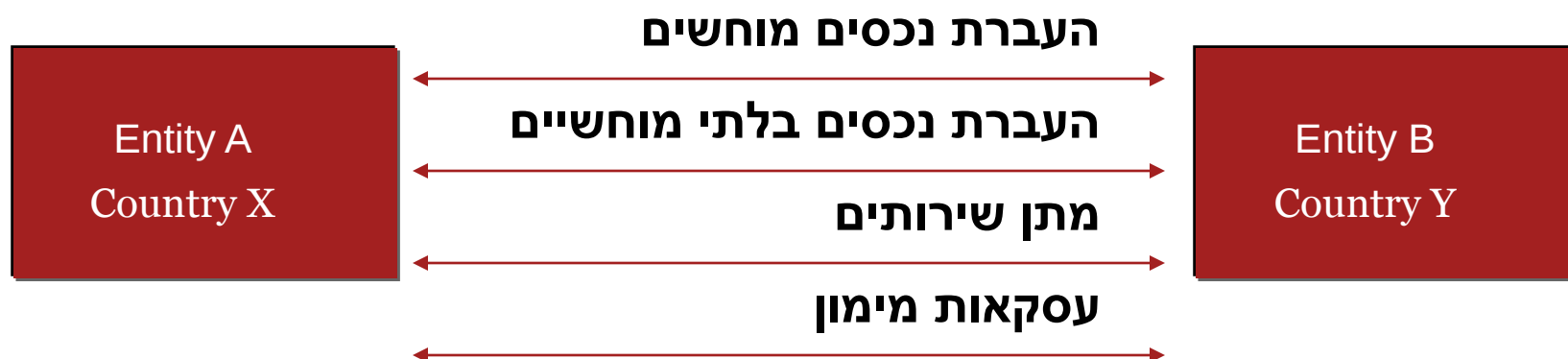
זיהוי העסקאות הבין-לאומיות

האם העסקה נופלת תחת סעיף 85א כעסקה בינלאומית?

על מנת שסעיף 85א יחול על עסקה, עליה לעמוד ב- 3 תנאים מצטברים:

1. קיומה של עסקה בין-לאומית
2. יחסים מיוחדים
3. קביעת מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי או קביעת תנאים אחרים לעסקה

זיהוי סוגי עסקאות בין-לאומיות

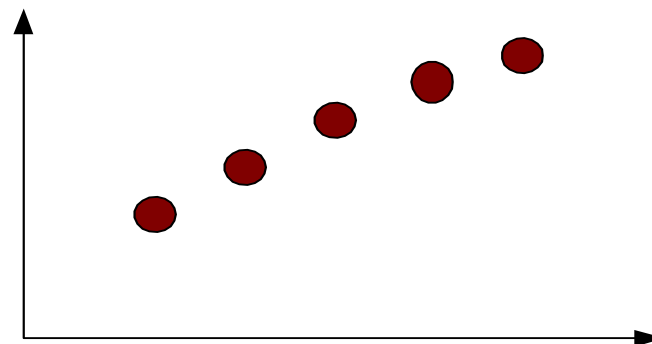


עסקאות ייחודיות:

- חברה שיווקית בעלת שם מותג – בדיקת העסקה ע"י פיצול לשני מקורות רווח נפרדים:
 1. שיווק ומכירות
 2. תמלוגים
- דמי ערבות להלוואות, בעקבות שינוי חקיקה בארה"ב
- רכישת מוצר לרכוש קבוע
- בחברות טכנולוגיה המוכרות חידושי חוזי שירות ואחזקה (Maintenance) - שירותי Tier 3/Tier 4 מחברת האם (הישראלית) לחברת הבת השיווקית

ניתוח פונקציונאלי

Increasing
profit
potential



Increasing functions, risks,
and intangibles

Functions	Risks	Resources
- Manufacturing	- Market	- Tangible Assets
- Research and Development	- R&D	- Intangible Assets
- Marketing	- Product Liability	- Trade Intangibles
- Sales and Distribution	- Bad Debt	- Marketing Intangibles
- Administration	- Foreign Exchange	
- Executive	- Inventory	

שיטות להשוואה

להלן פירוט השיטות לפי מדרג היררכי שנקבע בתקנות:

1. שיטת השוואת המחיר ("CUP" - Comparable Uncontrolled Price method) – שיטה המשווה בין המחיר שנקבע בעסקה הבין-לאומית לבין המחיר שנקבע בעסקה דומה
 2. שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבין-לאומית לבין עסקה דומה:
 - א) שיטת "מחיר במכירה חוזרת" ("RPM" - Resale Price Method) או שיטת "עלות בתוספת רווח" ("CP" - Cost Plus method)
 - ב) שיטת "השוואת הרווחיות" על פי מדדי רווחיות ("CPM" - Comparable Profit method).
- מאחר ושיטה זו בודקת רווחיות של חברות דומות יש לבדוק את הצד הנבדק שלגביו מתקיימים שני התנאים הבאים:
- ניתן להניח שהשוואת העסקאות הדומות שביצע, תניב את התוצאה המהימנה ביותר לעניין קביעת מחיר השוק.
 - קיים לגביו מידע מתאים, נאות ומהימן יותר מאשר לגבי כל צד אחר.

שיטות להשוואה (המשך)

3. שיטת חלוקת הרווח (Profit Split Method - "PSM") – שיטה המשווה בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה על פי החלוקה הנהוגה של הרווח או ההפסד בין הצדדים בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, הסיכונים שהנו חשוף אליהם וזכויות בנכסים הקשורים לעסקה
4. שיטה אחרת (Unspecified Method) – המתאימה ביותר בנסיבות העניין

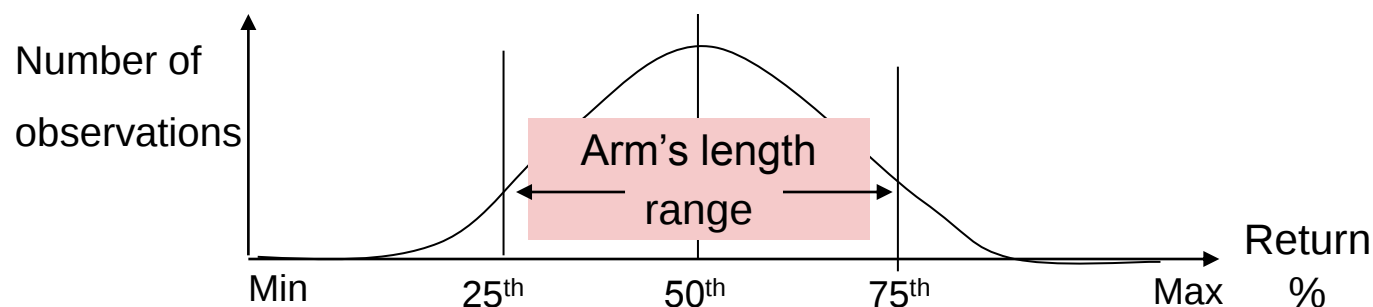
עסקאות דומות

חיפוש ואיתור חברות דומות

(1) התקנות הישראליות (בניגוד למדינות אחרות) אינן מתירות להשוואה תוצאות של עסקאות דומות שבוצעו יותר משלוש שנות מס שקדמו לשנת ביצוע העסקה הנבדקת

(2) ראוי להדגיש כי ישנן מדינות בהן קיימת דרישה לאיתור חברות דומות מקומיות. דרישה כזו מחייבת שימוש במסד נתונים מקומי שלרוב זמין רק במדינה המקומית. יש לוודא כי עבודת מחירי ההעברה עומדת בדרישות שתי המדינות הרלוונטיות

בחינה האם התוצאה של הצד הנבדק נופלת בטווח הבין-רבעוני שהתקבל



תוצאה של חברה הבת

- אם התוצאה של הצד הנבדק נופלת בתוך הטווח הרלוונטי, יראו את העסקה כעסקה שנעשתה בתנאי שוק.
- אם התוצאה של הצד הנבדק חורגת מהטווח הרלוונטי, העסקה אינה נחשבת כעסקה שבוצעה בתנאי שוק ולפיכך ידווח מחיר העסקה לפי הערך המצוי בחציון !!!
- ממוצע שלוש שנים

טיפול במצב של הפסדים

טיפול במצב של הפסדים בארה"ב שיכולים לנבוע ממספר גורמים, למשל:

1. חברה שיווקית בארה"ב המפסידה בשנים הראשונות לפעילותה, בשל הוצאות הקמת העסק והחדירה לשוק
2. חברה שיווקית שפעלה בעבר ללא מדיניות מחירי העברה וצברה הפסדים בארה"ב
3. חברה הרוכשת מוצרים לרכוש קבוע והוצאות פחת גבוהות מהעבר מביאות להפסד בהווה

נושאים לדיון

- האם ישנה חשיפה ל - TP Adjustment בהווה?
- האם ההפסדים יוצרים Marketing intangibles וחושפים לרווחיות גבוהה בעתיד?
- בחינת שימוש בפיצוי ההפסדים בעזרת פיצוי מישראל בעבור Market Penetration/Market Maintenance
- שיקולים הנובעים מסעיף 382, המטיל מגבלה על ניצול הפסדים במקרים של שינויי בעלות

נושאים נוספים על הפרק

- תקנות השירותים החדשות בארה"ב (New Service Regulations), בתוקף החל משנת 2009, מאפשרות לפצות ספק שירותים בארה"ב בעלות ללא תוספת רווח, בתנאי שאותם שירותים נחשבים כ - Low Level לפי הקריטריונים שנקבעו
- הוצאות "מיוחדות" בהקשר לבסיס העלויות של ספק שירותים בישראל:
 1. החרגת עלות האופציות (חשבונאי או מיסויי)
 2. הוצאות עודפות
 3. הפרשות
- הוצאות Stewardship - הוצאות חברת אם שלא ניתן לחייב בהן את חברות הבנות
- התאמה בין המצב הכלכלי למצב המשפטי
- אישור מקדמי (Advance Pricing Agreement)

דיווח ותיקוד Documentation

קיימים שני סוגי דיווח

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 (הטופס פורסם ב- 22 באוקטובר 2007 ועודכן במהלך שנת 2010)

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

דיווח ותיעוד Documentation - (המשך)

טופס 1385

הצהרה על עסקאות בינלאומיות
כמשמעותן בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה

נספח לדוח השנתי לשנת המס _____

פרטים לגבי עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל

מספר העסקה _____	
העסקה היא חד פעמית ☐ כן ☐	לא ☐
תיאור העסקה (פירוט סוג הנכס 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.

דיווח ותיעוד Documentation - (המשך)

טופס 1385 (המשך):

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

הנחיות למילוי הטופס

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. 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.
- הדברים המובאים לעיל הנם דברי הסבר ואינם באים במקום הוראות החוק, התקנות או כלל אחר אשר נקבע.



Thank you

PwC firms provide industry-focused assurance, tax and advisory services to enhance value for their clients. More than 162,000 people in 154 countries in firms across the PwC network share their thinking, experience and solutions to develop fresh perspectives and practical advice. See www.pwc.com for more information.

"PwC" is the brand under which member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) operate and provide services. Together, these firms form the PwC network. Each firm in the network is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

©2010 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

