



כ"ה אלול תשע"ח

05 ספטמבר 2018

חוזר מס הכנסה מספר 12/2018 – רשות המסים

בנושא: מחירי העברה - שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות

תוכן עניינים

1. רקע כללי 2
2. עקרון אורך הזרוע 2
3. שיעורי וטווחי רווחיות המתאימים לעסקאות מסוימות 4
 - 3.1 שירותים המוסיפים ערך נמוך (Low value added services) 4
 - 3.2 שירותי שיווק 5
 - 3.3 שירותי הפצה 6
4. הקלה בדרישות הדיווח 6



1. רקע כללי

מחירי העברה (Transfer Pricing) עוסקים בתמחור ובדיקת תמחור עסקאות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים כאמור בסעיף 85א (להלן: "**צדדים קשורים**") לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"). כאשר עסקה נעשית בין צדדים שאינם קשורים, שונות האינטרסים מביאה לכך שהמחיר והתנאים שיקבעו ישקפו תנאי שוק. דא עקא, מקום בו העסקה היא בין צדדים קשורים, שונות אינטרסים זו אינה מתקיימת, ויתכן שיקבעו מחיר או תנאים לעסקה שאינם נאותים ומטרתם היא למקסם תועלת כגון שחיקת בסיס מס (לדוגמה - באמצעות קביעת מחיר או הוצאה גבוהים ממחיר השוק לחברה ברווחים שקונה או מקבלת שירות מחברה בהפסדים).

מדינות שונות בעולם קבעו דינים שונים בתחום מחירי העברה, הוראות הדין בישראל בנושא זה כוללות את סעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "**התקנות**") שהותקנו מכוחו.

ה-OECD פרסם קווי הנחיה במחירי העברה¹ (להלן: "**קווי ההנחיה**"), קווי ההנחיה מהווים מקור פרשני בתחום מחירי העברה עבור רשויות מס בעולם ובישראל.

מטרת חוזר זה היא להציג את עמדת רשות המסים בישראל במספר סוגי עסקאות, תוך הקלת דרישות התייעוד והדיווח בדרך של מסלול ירוק (safe harbor)².

חוזר זה מאפשר בחירה בדיווח בהתאם לשיעורי הרווחיות המצוינים בו, אשר נקבעו בהתאם לניסיון המצטבר של מחלקת מחירי העברה ברשות המסים בישראל.

שיעורי הרווחיות ייבחנו מעת לעת ויתכן כי יעודכנו בהתאם.

2. עקרון אורך הזרוע

עקרון בסיסי בתחום מחירי העברה הינו "עקרון אורך הזרוע" לקביעת תנאי השוק בין צדדים קשורים. תנאי העסקה ב"עקרון אורך הזרוע" בין צדדים קשורים ייבחנו באופן הטוב ביותר על ידי השוואת תנאי העסקה בין צדדים קשורים לתנאי עסקה דומה בין צדדים בלתי קשורים.

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017.
² פרק IV חלק E בקווי ההנחיה.



עקרון אורך הזרוע (Arm's length principle) מתבסס על סעיף 9 לאמנת המודל של ה-OECD:

[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

תרגום: "כאשר שוררים תנאים בין שני צדדים קשורים, במהלך קשריהם המסחריים או הפיננסיים, השונים מאלו שהיו נקבעים בין צדדים לא קשורים, הרי שרווחים שהיו צריכים להיצבר באחד מן הצדדים, אך לא נצברו בפועל בשל התנאים בין הצדדים הקשורים, יכול שיצטרפו לרווחי אותו הצד וימוסו בהתאם".

בליבו של עקרון אורך הזרוע נמצאת "אנליזה השוואתית", לפיה יש למצוא עסקאות בין צדדים לא קשורים, הדומות לעסקה שביצעו הצדדים הקשורים. בהמשך, יש לגזור מהעסקאות עם הצדדים הלא קשורים את מחיר או תנאי העסקה, שאותם רואים כתנאי שוק לפי עקרון אורך הזרוע.

יישום עקרון אורך הזרוע מצריך תהליך של איסוף מידע של הפעילות העסקית, על מנת לאפיין את העסקה ועל מנת למצוא עסקאות דומות. יתירה מכך, ההליך מצריך שיקול דעת מעמיק הן מצד הנישום שבוחר כיצד לתמחר ולהציג את העסקה והן מצד רשות המס, שעליה מוטלת משימת הביקורת של הדיווחים.

מחיר ותנאי השוק בסעיף 85א לפקודה תואמים את עקרון אורך הזרוע. אופן קביעת מחיר ותנאי השוק מפורטים בתקנות.

לשם הצדקת תנאי עסקה, מוטלת על הנישום החובה להגיש לפקיד השומה עבודת חקר תנאי שוק כמפורט בתקנה 5 לתקנות. חקר תנאי השוק ובעיקר האמור בתקנה 5(א)(8) מיישם הלכה למעשה את העקרונות לעיל.



3. שיעורי טווחי רווחיות המתאימים לעסקאות מסוימות

להלן טווחים ושיעורי רווחיות אשר עומדים בתנאי ומחיר השוק של העסקאות הבאות:

3.1 שירותים המוסיפים ערך נמוך (Low value added services)

שירותים המוסיפים ערך נמוך מוגדרים בקווי ההנחיה.³ מדובר בשירותים העונים לכל הקריטריונים הבאים:

- השירותים הינם בין-חברתיים.
- השירותים הינם בעלי אופי תומך (Supportive nature).
- השירותים אינם חלק מליבת הפעילות של הקבוצה הרב-לאומית.
- השירותים אינם מצריכים שימוש בבלתי מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים, ואינם מביאים ליצירת בלתי מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים.
- השירותים אינם כרוכים בלקיחת ו/או שליטה על סיכון מצד נותן השירות.
- השירותים אינם מסופקים לצדדים לא קשורים.

שירותים המוסיפים ערך נמוך אינם, בין היתר:

- שירותי מחקר ופיתוח.
- שירותי ייצור או הפקה.
- שירותי רכישת מוצרי גלם הקשורים לתהליכי הייצור או ההפקה.
- שירותי מכירות, שיווק או הפצה.
- שירותים פיננסיים.
- שירותי מיצוי, חיפוש או עיבוד של משאבי טבע.
- שירותי ביטוח.
- שירותי ניהול.

דוגמאות לשירותים המוסיפים ערך נמוך:

- פעולות הקשורות בכוח אדם – כגון: גיוס עובדים, הדרכות עובדים חדשים.
- סיוע בתכנון תכניות תגמול לעובדים, ביטוחים וכיוצא באלו.
- התקנה, תחזוקה ועדכון של מערכות מחשב בארגון (כאשר פעולות אלה אינן חלק מהפעילות העיקרית של הארגון).
- שירותים משפטיים.
- שירותי מסים.

³ פרק VII חלק D.



- שירותים כלליים נוספים בעלי אופי פקידותי.

חוזר זה מאמץ את סעיף 7.61 לקווי ההנחיה הקובע ששירותים המוסיפים ערך נמוך יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך ההוצאות הכרוכות בהפקתם (ישירות ועקיפות, לרבות הוצאות שהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים כגון אופציות לעובדים) מוכפלות ב-5% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי עלויות גולמיות ותפעוליות כאמור בסעיף 3(א) או 3(ג) להגדרת שיעור רווחיות בתקנה 1).

3.2. שירותי שיווק

- שירותי השיווק שאליהם מתייחס חוזר זה תואמים לפעילות המסווגת כשיווקית כאמור בסעיף 4.3 לחוזר בנושא קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי (להלן: "חוזר השיטות") ואשר ניתנים בישראל.
- למען הסר ספק יובהר כי לא נעשה שימוש בנכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים לצורך מתן השירותים, והשירותים אינם מביאים ליצירת נכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים.
- עוד יובהר כי השירותים אינם כרוכים בלקיחה ו/או שליטה על סיכון מהותי מצד נותן השירות.
- חוזר זה קובע כי שירותי שיווק כאמור יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך ההוצאות הכרוכות בהפקתם (ישירות ועקיפות, לרבות הוצאות שהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים כמו אופציות לעובדים) מוכפלות בשיעור שבין 10% ל-12% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי עלויות גולמיות ותפעוליות כאמור בסעיף 3(א) או 3(ג) להגדרת שיעור רווחיות בתקנה 1).



3.3. שירותי הפצה

- שירותי ההפצה שאליהם מתייחס חוזר זה תואמים לפעילות המסווגת כהפצה בעלת סיכון נמוך כאמור בסעיף 4.2 לחוזר השיטות, ואשר ניתנים בישראל.
- למען הסר ספק יובהר כי לא נעשה שימוש בנכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים לצורך מתן השירותים, והשירותים אינם מביאים ליצירת נכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים.
- עוד יובהר כי השירותים אינם כרוכים בלקיחה ו/או שליטה על סיכון מהותי מצד נותן השירות (LRD – Low Risk Distributor).
- חוזר זה קובע כי שירותי הפצה בעלי סיכון נמוך כאמור יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך מחזור המכירות בשווקים שלגביהם ניתנים שירותי ההפצה מהישות הישראלית, מוכפל בשיעור שבין 3% ל-4% (בהתאם לשיטת שיעור הרווחיות כאמור בתקנה 2(א)(2) לתקנות ומדד של רווח תפעולי חלקי מכירות כאמור בסעיף 3(א) או (ג) להגדרת שיעור רווחיות בתקנה 1).

4. הקלה בדרישות הדיווח

- יובהר כי נישום שידווח בהתאם לשיעורים שנקבעו בחוזר זה לגבי שירותים המוסיפים ערך נמוך, שירותי שיווק ושירותי הפצה האמורים לעיל יחולו לגבי חובות הדיווח הקבועות בתקנה 5 לתקנות באשר לדיווח על חקר תנאי שוק, למעט הדרישה בתקנה 5(א)(8).
- כלומר, לא תחול הדרישה לפרט: "עסקאות דומות, שיטת ההשוואה שנבחרה ומאפייני ההשוואה שעל פיהם נקבעו טווח הערכים והטווח הבין-רבעוני, לפי העניין, פירוט ההתאמות שנעשו למאפייני ההשוואה והסבר לבחירת השוואה ולהתאמות שנעשו, פירוט התוצאות שהתקבלו בעקבות ההשוואה, הצגת טווח הערכים או הטווח הבין-רבעוני, לפי העניין, וכן המסקנות מההשוואה לעסקאות דומות".
- נישומים שידווחו בשיעורים שונים מהשיעורים המפורטים בחוזר זה ידרשו להגיש עבודת חקר תנאי שוק מלאה כאמור בתקנה 5.

ניתן לפנות למחלקת מחירי העברה בחטיבה המקצועית ברשות המסים על מנת לקבל אישור מוקדם על עמידת השירותים האמורים בתנאים הנדרשים.

בברכה,

רשות המסים בישראל