הקטנת חשיפת המס בפעילות בין-לאומית ומיסוי מחירי העברה

חודש נובמבר 2016

מרצה: מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

AMPELi
משרד עריכת דין מיסים

נושאי המצגת

- **מישור הדין הפנימי - הוראות אנטי תכנוניות בפקודת מס הכנסה:**
  - **תושבות חברה;**
  - **שליטה וניהול;**
  - **מחירי העברה;**
  - **חובות דיווח;**
  - **חובות דיווח חדשות;**
- **מישור המיסוי הבינלאומי**
  - **אמנת המודל - מוסד קבע;**
  - **אמנת המודל – מחירי העברה;**
  - **פרויקט ה-BEPS – דו"ח שביעי – מוסד קבע;**
  - **פרויקט ה-BEPS – דו"ח שמונה עד עשר- מחירי העברה;**

מישור הדין הפנימי - תושבות חברה

מישור הדין הפנימי - תושבות חברה

- סוגיית התושבות של חבר בני אדם לצרכי מס מגדירה ככלל את חבות תשלום המס וחבות הדיווח בישראל.
- חברה תושבת ישראל חייבת בדיווח ובמס על הכנסותיה הכלל עולמיות. בכפוף להוראות אמנות ספציפיות למניעת כפל מס ובכפוף לקבלת זיכוי על מס ששולם מחוץ לישראל.
- "חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה: **(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל...(מבחן השליטה והניהול)**
- מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012)

רקע: דיבידנד שהתקבל מחוץ לישראל בשנת 1993 מחברה שנרשמה באיי הבהמאס. החברה מאיי בהאמה שימשה כמתווכת בין קניינים זרים, בעיקר בארצות הברית, אשר רכשו מוצרי טקסטיל מיצרנים ישראלים, אשר טופלו על ידי חברה קשורה תושבת ישראל.

נקבע:

- **מקום הניהול בפועל - נראה כי הפעילות העיסקית העיקרית של החברה, קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו באמצעות מנדלר והחברה הישראלית ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה, וכך אף ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה".**

"עסקיה של החברה נוהלו בשפה שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם החברה הישראלית ו/או דורון...

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך:

- **מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות –**

"אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו המערערים באיי הבהאמס ו/או בג'נבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

- **אי דיותם של סממנים צורניים –**

"אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ"

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

<u>פס"ד ניאגו (עמ"ה 1029/00) (שנה 2012) - המשך</u>:

- **<u>מבחן הנחיצות</u>**–

"ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראליים לבין לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה החברה."

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

פס"ד ניאגו (ע"א 3102/12) (שנת 2014) – ערעור לעליון - נדחה:

"טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם - קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף 5(1) הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף 5(1) בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

המערערת טענה כי היא חברה תושבת בלגיה, והתבססה על הנימוקים הבאים:

- **קיום ישיבות דירקטוריון בפועל** - לא הוכח שהתקיימו ישיבות דירקטוריון בבלגיה, כנטען על ידי המערערת, ומכל מקום, הדירקטורים הבלגים מונו לתפקידם זה רק בדצמבר 2000.
- **קבלת החלטות בדבר נכסי הנדל"ן של החברה** - בחקירתו של אחד הדירקטורים הבלגים, עלה שתפקידו הסתכם לתיווך וניהול אחזקת נכסי המערערת בלבד, וההחלטות הנוגעות לרכישת הנכסים ולקביעת שכר הדירה בגינם לא התקבלו על ידו, אלא על ידי בעלי המניות של המערערת בישראל.
- **קבלת החלטות בדבר מימוש האופציה למכירת מניות החברה המוחזקת** - בחקירת הדירקטור הבלגי השני, עלה כי ההחלטה על מימוש האופציה למכירת החברה המוחזקת התקבלה בידי בעלי המניות בישראל.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06) (2013):

- **סמכויות למשוך כספים ולשלם הוצאות** – הדירקטורים הבלגים נזקקו לאישורם של בעלי המניות לכל הוצאה העולה על סך של 50,000 פרנק – סכום זניח ביחס להיקף עסקיה של המערערת; בעלי המניות הישראלים שמרו לעצמם זכות חתימה בחשבון הבנק של המערערת בבלגיה, זאת נוסף על חשבון הבנק של המערערת אותו ניהלו בישראל.
- **היקף ותנאי העבודה של הדירקטורים** – היקף עבודתו של אחד הדירקטורים הבלגים התמצה **ביום עבודה בשבוע** – לא סביר עבור בעל תפקיד כה בכיר בחברה בסדר גודל של המערערת; כי שימש כ"**דירקטור להשכרה**" במספר חברות, וכי משרדו שימש ככתובת רשומה של מספר חברות; וכי שכרם של הדירקטורים עמד על 250 יורו בחודש, סכום אשר אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי המערערת.

מישור הדין הפנימי-מבחן השליטה והניהול

פס"ד ינקו וייס (ע"מ 1090-06):

- **"מנהל השוהה שהיה של ממש, שהיה המאפשרת ניהול, במובדל מגיחה מזדמנת, במפעל או עסק בבעלות חברה בחו"ל ומנהל אותו שם, העובדה שהוא תושב ישראל יכול ולא תוביל בהכרח למסקנה כי היא מנוהלת מישראל. ואין הדברים פשוטים בעידן זה שבו באמצעים הטכנולוגיים במרחק יד ניתן להיות בקשר רציף גם ממרחק של אלפי קילומטרים. יכולות אילו מעלות את רף נטל ההוכחה כשמדובר במי שהוא תושב ישראל ומבקש להוכיח כי לא ניהל ממנה את החברה בחו"ל מישראל".**

- הערעור התקבל בבית המשפט העליון מטעמי התיישנות (ע"א 805/14).

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

חברת שי צמרות (ע"מ 32172-05-13):

הרקע: חיוב במע"מ בגין מכירת מקרקעין באזור – מבחן השליטה והניהול

- "תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".
- נראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (2016)

במקרים המעלים שאלות הנוגעות ל"שליטה וניהול" על עסקי חברה שהתאגדה מחוץ לישראל יש לבחון בנוסף לפרטים שנזכרו בחוזר 4/2002 גם את הפרמטרים הבאים:

- מי הם **בעלי השליטה** בחברה בפועל?
- מי הם **מנהלי החברה**?
- **מי מקבל את ההחלטות בחברה**? לרבות החלטות בדבר במידה והחברה נשלטת על ידי חברה או מנוהלת על ידה, מי הם בעלי השליטה באותה חברה בפועל?
- יש להבחין בין קבלת החלטות שוטפות ויום - יומיות לבין קבלת החלטות כלליות ואסטרטגיות. יושם אל לב, כי החלטות יום - יומיות אינן בהכרח "טכניות" במהותן. לעיתים דווקא הן מבססות את הניהול השוטף המתווה את דרך פעולתה של החברה, שגם הוא חלק ממבחן השליטה והניהול.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

<u>תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)</u>

- **בבדיקת מנגנון קבלת ההחלטות**, יש לבקש לקבל **פרוטוקולים מפורטים** של החברה, ולנסות להבין האם אכן התקיימה ישיבת דירקטוריון, או שהדירקטוריון נתן את הסכמתו כ"חותמת גומי" להחלטה שהתקבלה כבר על ידי גורם אחר?
- יש לבדוק קיום **חוזי ניהול** עם גורמים חיצוניים, כגון חברות ניהול, כחלק מבחינת שאלת השליטה והניהול. במקרים אלו יש לבדוק את חוזי הניהול המסדירים את שירותי הניהול, את מהות השירות שניתן, את דרך קבלת ההחלטות את זהות מקבל ההחלטה ואת הגורמים השולטים בחברת הניהול בפועל.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- במידת הניתן, יש **לשוחח עם הדירקטורים**, כחלק מבחינת מידת מעורבותם בחברה.
- יש לברר **כיצד נבחרו מנהלי החברה**. האם יש להם **ניסיון** ו/או היכרות עם תחום הפעילות של החברה? במידה ולא - יש לנסות לברר **מיהו "בר הסמכא" בעניינים מקצועיים** הנוגעים לתחום הפעילות של החברה. בנוסף, מה הסיבה למינוי מנהל שאין לו ידע/ניסיון/היכרות עם תחום פעילות החברה, וכיצד נוצר הקשר הראשוני עמו? האם מנהלי החברה מנהלים או מועסקים בחברות ניהול בינלאומיות, המעניקות שירותי ניהול למגוון חברות נוספות? **מה גובה השכר** שמקבל המנהל / הדירקטור בחברה והאם שכר זה הינו שכר ראוי ומקובל למי שבפועל שולט בחברה, מנהל אותה ונושא באחריות בגין פעילות זו.
- האם מנהלי החברה/הדירקטורים **שולטים בשפה** במסגרתה מתנהלת פעילותה העסקית של החברה.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

תוספת 1 לחוזר מ"ה 4/02 – דגשים (המשך)

- בחברה הכוללת דירקטורים מארצות שונות, יש לבדוק קיומו של **גורם מקשר** ביניהם, גם אם אינו נושא תפקיד רשמי בחברה. כך לדוגמא, אם **הגורם המקשר הוא הרוח החיה והמוציא והמביא בעסקי החברה והוא תושב ישראל** וההחלטות המהותיות בענייני החברה מתקבלות על ידו **בישראל** הרי יהיה בכך כדי להוות אינדיקציה לקיומם של שליטה וניהול בישראל.
- מאפיינים נוספים כמו **יכולת למנוע קבלת החלטות מהותיות בחברה** ("**זכות וטו**") או זהות מקבל ההחלטה לגבי גובה התגמול למנהל, אופן חישובו ואופן תשלומו עשויים להצביע על זהותו של הגורם הדומיננטי בחברה האחראי על קבלת ההחלטות ולפיכך לזהות באמצעותו את המקום ממנו מתקבלות ההחלטות המהותיות בענייני החברה.
- יובהר, כי **אין די בקיומו של משרד בחו"ל** כדי לבסס טענה של שליטה וניהול מחוץ לישראל. יש לבחון באופן מהותי **קיומו של משרד פעיל ומאויש באופן תדיר על ידי בעלי מקצוע** אשר יש להם את הכלים והניסיון הנדרש לקבלת החלטות מהותיות ובפועל הם אלו אשר מנהלים ושולטים על פעילות החברה באופן קבוע ורציף מאותו משרד בחו"ל.

מישור הדין הפנימי - מבחן השליטה והניהול

תזכיר חוק התכנית הכלכלית לשנים 2017 ו-2018 (תיקוני חקיקה), התעש"ו – 2016

- במסגרת תזכיר החקיקה מוצע לתקן את סעיף 1 לפקודת מס הכנסה ולקבוע חזקות הניתנות לסתירה, לפיהן יראו את השליטה והניהול על עסקיו של חבר בני אדם בישראל, **אם תושבי ישראל הם בעלי שליטה** בו ושיעור המס הסופי (אם לא רואים בו תושב ישראל) **הוא לכל היותר 15%** וחבר בני האדם **אינו תושב מדינה גומלת** או שמדינת התושבות שלו אינו מחילה מס על הכנסות, אשר הופקו מחוץ לה.
- בהתאמה מוצע לתקן את סעיף 131 לפקודה ולקבוע, כי במידה ומבקשים לסתור את החזקות **תקום חובת הגשת דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת הטענה שאליה יצורפו מסמכים תומכים**. תכלית השינוי מוסברת בצורך בהגדלת הודאות בקרב נישומים לגבי מעמדם וצמצום האפשרות להתחמק מתשלום מס.
- פוצלה מהצעת חוק ההסדרים.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting Project

Actions 8-9: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation

"A shared interpretation of the principle by many of those countries is set out in the OECD's **Transfer Pricing Guidelines** for Multinational Enterprises and Tax Administrations (hereafter: "Transfer Pricing Guidelines") first published as the Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises in 1979, revised and published as Guidelines in 1995, with a further update in 2010. The principle requires that **transactions between associated enterprises are priced as if the enterprises were independent, operating at arm's length and engaging in comparable transactions under similar conditions and economic circumstances.** Where the conditions of the transaction are **different** to those between third parties in **comparable circumstances**, adjustments to the profits may be needed for tax purposes."

BEPS: Action 8-10

- **"Comparability analysis"** is at the heart of the application of the arm's length principle. Application of the arm's length principle is based on a **comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions that would have been made had the parties been independent** and undertaking a comparable transaction under comparable circumstances. **There are two key aspects in such an analysis:**
  - **the first aspect** is to identify the commercial or financial relations between the associated enterprises and the conditions and economically relevant circumstances attaching to those relations in order that the controlled transaction is accurately delineated;
  - **the second aspect** is to compare the conditions and the economically relevant circumstances of the controlled transaction as accurately delineated with the conditions and the economically relevant circumstances of comparable transactions between independent enterprises.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה 132 חוקק סעיף 85א לפקודה. במסגרת סעיף זה התייחס המחוקק באופן מפורש ולראשונה בפקודה, לקביעת המחיר בעסקאות בין-לאומיות הנערכות בין צדדים שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים (צדדים קשורים). החוק **נכנס לתוקף** בחודש נובמבר 2006 עם התקנת תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006.

חוזר מס הכנסה 3/2008:

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**.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>סעיף 85א לפקודה</u>:

"(א) <u>בעסקה בין-לאומית</u> שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה <u>יחסים מיוחדים</u> שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, <u>באופן שהופקו ממנה פחות רווחים</u> מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם".

לענין סעיף זה -

"אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" - כהגדרתם בסעיף 88;

"אשראי" – לרבות כל חוב;

"יחסים מיוחדים" - <u>לרבות</u> יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>סעיף 85א לפקודה (המשך)</u>:

"**שליטה**" - החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד מאמצעי השליטה ביום אחד לפחות בשנת המס;

חוזר 3/2008: סעיף 85א מכוון לכלל העסקאות הכלכליות שנעשות כגון: מכירת מוצרים, מתן שירותים, מתן אשראי לסוגיו, תמלוגים, דמי שכירות וכו' (חריג- הלוואה נדחית לחמש שנים, שטר הון).

"קרוב" - כהגדרתו בסעיף 76(ד).

"אדם וקרובו; ""קרוב", לעניין זה – בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה"

...

ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע:

(1) לגבי כלל הנישומים או סוגי נישומים, דרכים ושיטות להכרה במחיר העסקה או בתנאיה כמחיר שוק או כתנאי שוק, לפי הענין, וכן הוראות לענין ייחוס הכנסות, הוצאות, ניכויים, זיכויים ופטורים, והכל במקרים שחלות לגביהם הוראות סעיף קטן (א)...;"

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006

- **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 לבודד את המאפיין 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.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006 – המשך:</u>

תקנה 1: **""<u>עסקה בין-לאומית</u>"-עסקה נושא הבדיקה שמתקיימים בה כל אלה:**

(1) היא נעשתה בין צדדים שיש ביניהם, כולם או מקצתם, <u>יחסים מיוחדים</u>;

(2) אחד או יותר מהצדדים לעסקה הוא <u>תושב חוץ</u>, או שההכנסה מהעסקה, כולה או חלקה, היא הכנסה חייבת במס גם מחוץ לישראל;".

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.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006 (המשך):</u>

תקנה 1: **""<u>עסקה דומה</u>" - כל אחת מאלה ובלבד שאם לא היו מאפייני ההשוואה זהים, נעשו <u>התאמות</u>, כך שהשפעת ההבדל במאפייני ההשוואה על התוצאות שהתקבלו - תתבטל:**

(1) עסקה בין <u>הצד הנבדק לבין מי שאין לו עמו יחסים מיוחדים</u>, שבה <u>מאפייני ההשוואה</u> זהים, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה הבין-לאומית;

(2) לא היתה עסקה כאמור בפסקה (1) - <u>עסקה בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים שבה מאפייני ההשוואה זהים או דומים</u>, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה שביצע הצד הנבדק;"

מאפייני השוואה: תחום הפעילות, סוג הנכס או השירות, תנאי העסקה, סיכונים, סביבה כלכלית, נכסים לא מוחשיים.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006 (המשך)</u>

אופן קביעת תנאי השוק - 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.

תקנה 2: **"(א) לצורך קביעה האם עסקה בין-לאומית שנעשתה היא עסקה בתנאי שוק, ייערך <u>חקר תנאי שוק</u> שבו תושווה עסקה בין-לאומית לעסקאות דומות של <u>הצד הנבדק</u> לפי <u>אחת</u> השיטות המפורטות להלן:**

(1) שיטה המשווה בין המחיר שנקבע בעסקה הבין-לאומית לבין המחיר שנקבע בעסקה דומה (בתקנות אלה - שיטת השוואת המחיר); ("Comparable Uncontrolled Price Method – CUP").

מתן רישיון לשימוש בתוכנה – חישוב התמלוגים.

(2) לא ניתן להפעיל את שיטת השוואת המחיר - לפי אחת משיטות ההשוואה שלהלן, המתאימה ביותר בנסיבות הענין:

(א) שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה; ("Comparable Profits Method – CPM")

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006 (המשך)</u>

(ב) שיטה המשווה בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה, על פי החלוקה הנהוגה של הרווח או ההפסד בין צדדים לפעילות משותפת, בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים וזכויותיו בנכסים הקשורים לעסקה;

("Profit Split Methods")

(3) לא ניתן להפעיל את שיטת השוואת המחיר או את אחת השיטות המפורטות בפסקה (2) - שיטה אחרת, המתאימה ביותר בנסיבות הענין, המשווה בין העסקה הבין-לאומית לעסקה דומה.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

<u>שיטות נוספות הנהוגות לקביעת תחום המחירים הנאות:</u>

- **שיטת המכירה החוזרת (Resale Price Method)** – הבוחנת האם הסכום שנגבה בעסקה בין חברות קשורות הינו בתנאי שוק, על ידי בדיקת שולי הרווח הגולמי (gross margin) בהשוואה לאותו רווח אשר הושג בעסקאות עם צדדים שלישיים.
- **שיטת העלות הנוספת ("Cost Plus Method)** על ידי שימוש בשיטה זו, מחיר השוק נמדד על ידי הוספת רווח גולמי (gross profit) הולם לעלות הייצור (או השירות) בעסקה הבין-חברתית הנבדקת.

מישור הדין הפנימי – מחירי העברה

תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז- 2006 (המשך)

(ב) יראו עסקה בין-לאומית כעסקה בתנאי שוק, אם בעקבות השוואתה על פי שיטות ההשוואה לעסקאות דומות, לא חרגה התוצאה שהתקבלה מהטווח הבין-רבעוני שהתקבל בהשוואה לעסקאות דומות, ואולם - היתה שיטת ההשוואה שיטת השוואת המחיר ולא נעשו התאמות לביטול השפעת ההבדל על מאפייני ההשוואה, יראו את העסקה כעסקה בתנאי שוק אם המחיר לא חרג מטווח הערכים בעסקאות דומות.

(ג) לא ניתן לראות עסקה בין-לאומית כעסקה בתנאי שוק כאמור בתקנת משנה (ב), ידווח מחיר העסקה על פי הערך המצוי במאון ה-50 בטווח הערכים."

מישור הדין הפנימי - חובות דיווח

חובות דיווח של בעלי מניות בחברה זרה

- עצם סיווגה של החברה כתושבת ישראל לצרכי מס, מקים לה חובות דיווח וחובות תשלום מס בישראל.
- בנוסף, חלות גם על בעל המניות הישראלי חבות בהגשת דוחות מס בישראל והגשת טפסים נלווים:
  - הצהרה על החזקה חברה זרה (טופס 150).
  - תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז - 2006 - הודעה על פעולות שהן תכנון חייב בדיווח (טופס 1213) + הרחבה
  - דווח על השירותים לחברה הזרה כעסקה בינלאומית מכוח סעיף 85א לפקודה (טופס 1385).
  - עמדות חייבות בדיווח – טיוטה לדיון.

- אי קיום חובות אלו, משמעותו עבירה מנהלית ופלילית על כל המשתמע מכך, לרבות תשלום קנסות וסיכון להעמדה לדין פלילי.

טופס 150

במאי 2012 רשות המיסים הרחיבה משמעותית את חבויות הדיווח של בעלי מניות בחברות זרות במסגרת טופס 150 **"הצהרה על החזקה בחבר בני אדם תושב חוץ במישרין או בעקיפין"**. הטופס 150, כולל את הדרישות הבאות:

- יש לציין האם רוב הכנסותיה של החברה הזרה הן פסיביות.
- יש לדווח על הכנסות פטורות והכנסות מחוץ לבסיס המס של המדינה הזרה.
- נדרש דיווח בדבר סיווג החברה לצורכי מס במדינת התושבות, האם החברה שקופה לצורכי מס או לא.
- יש לדווח האם החברה עוסקת במשלח יד מיוחד כהגדרתו בצו מס הכנסה (קביעת משלח יד מיוחד), התשס"ג-2003 .
- לא נקבע רף לשיעור הזכויות בהחזקה בעקיפין אשר יחייב בדיווח.
- יש לסווג תושבות ומדינת ההתאגדות של החברה הזרה.
- יש לסווג תושבות של נושאי משרה/חברי דירקטוריון.
- לטופס לא נוספו דברי הסבר מפורטים.

תכנון מס החייב בדיווח

<u>תקנה 2 (9)</u> קובעת כלהלן:

(א) <u>רכישה</u>, במישרין או בעקיפין, לרבות רכישה בשיעורין, על ידי רוכש תושב ישראל, של 25% לפחות של אחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם מיוחד, ובלבד ששיעור המס שיוטל על החבר במדינת תושבותו, אם תהיה לו הכנסה כלשהי נמוך מ-20%.

(ב) <u>החזקה</u>, במישרין או בעקיפין, של תושב ישראל, באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם מיוחד, בשיעור של 25% לפחות, ובלבד ששיעור המס שיוטל על החבר במדינת תושבותו, אם תהיה לו הכנסה כלשהי, נמוך מ-20%.

תכנון מס החייב בדיווח

<u>תקנה 2 (9)</u> – המשך

(ג) קבלת תקבולים, במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווה כסף, בשווי כולל של 1 מיליון שקלים חדשים לפחות בשנת מס, בידי בעל מניות מהותי בחבר-בני-אדם מיוחד, מאת החבר.

(ד) לענין פסקה זו, פסקה (10) ותקנה 3(8) עד (10), ייחשב לרוכש אחד או למחזיק אחד, לפי הענין, כל אחד מאלה:

(1) יחיד, קרובו, מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין;

(2) חבר-בני-אדם, בעל שליטה בו, חבר-בני-אדם שבשליטתו, חבר-בני-אדם שלהם אותו בעל שליטה; לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה;

והכל ובלבד שהרכישה או ההחזקה, לפי הענין, אינה של מניות הרשומות למסחר בבורסה;

תכנון מס החייב בדיווח

<u>תקנה 2 (10)</u> קובעת כלהלן:

(א) <u>רכישה</u>, במישרין או בעקיפין, לרבות רכישה בשיעורין, על ידי תושב ישראל, של 25% לפחות של אחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם תושב מדינה גומלת שמרבית נכסיו בישראל, לרבות זכות במישרין או בעקיפין לנכס בישראל או שמרבית הכנסותיו נובעות משימוש בנכסי החבר בישראל ;

(ב) <u>החזקה</u>, במישרין או בעקיפין, של תושב ישראל, באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה...

(ג) קבלת תקבולים, במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווה כסף, בשווי כולל של 1 מיליון שקלים חדשים לפחות בשנת מס...

טופס 1385 – עסקה בינלאומית

- בהמשך לכניסתו לתוקף של סעיף 85א לפקודה ופרסום התקנות מכוחו ביחס לחובת ביצוע חקר תנאי שוק וחובת דיווח על עסקאות בינלאומיות בהתאם לתנאי השוק, באוקטובר 2007, רשות המיסים פרסמה טופס 1385.
- הטופס מהווה חלק (נספח) מהדוח השנתי המוגש לרשות המסים החל משנת מס 2007 ואילך.
- החל מהשנה האמורה קיימת חובה לפרט בדוח השנתי על ביצוע עסקאות בינלאומיות בהתאם לתנאי השוק וכן לצרף לדוח את הנספח האמור בו יצהיר הנישום כי עסקאות עם הצדדים הקשורים בחו"ל נערכו בתנאי שוק.
- הטופס מתייחס לכל חוזה (עסקה) עם צד קשור גם אם מדובר בעסקה חד פעמית.
- לכל עסקה יש לצרף טופס/הצהרה נפרדת.
- לגבי כל חוזה/עסקה יש לפרט בקצרה את העסקה, פרטי הצד הקשור (לרבות מקום מושבו) וכן את מחיר העסקה שנקבע בין הצדדים.

מישור הדין הפנימי - חובות דיווח חדשות

עמדה חייבת בדיווח

<u>סעיף 131 לפקודה:</u>

"**עמדה חייבת בדיווח**" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון שקלים חדשים באותה שנת מס או על 10 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

עמדה חייבת בדיווח

<u>טיוטה לדיון של רשות המיסים בנושא עמדות חייבות בדיווח, מיום 18באוגוסט, 2016, סעיפים רלוונטיים לדיון:</u>

12. סעיף 100א' במקרה בו קיימת אמנת מס.
13. יצירת מוסד קבע ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש (לדיון - החלטת מיסוי החלטת מיסוי 1303/15).
14. תקרת מיסי חוץ.
15. קיזוז הפסדים של ישות היברידית זרה.
16. שנת הסתגלות.
30. מחירי העברה בעסקה בין-לאומית המחושבת לפי שיטת עלות ומרווח (Cost+).
31. מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג'.

מישור המיסוי הבינלאומי

אמנת המודל - מוסד קבע

אמנת המודל - מוסד קבע

- סעיף 7 לאמנת המודל קובע כי **מדינה מתקשרת אינה יכולה למסות רווחים של מיזם זר אלא אם אותו מיזם זר מקיים פעילות עסקית באמצעות מוסד קבע הנמצא בתחומה.**
- **כימות - סעיף 7 לאמנת מודל**:

"2. בכפוף להוראות ס"ק 3, מקום שמיזם של מדינה מתקשרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, **ייחסו בכל מדינה מתקשרת לאותו מוסד קבע את הרווחים שהיו צפויים לו אילו היה זה מיזם נבדל ונפרד העוסק בפעילויות זהות או דומות, בתנאים זהים או דומים, ומקיים קשרים באופן בלתי תלוי לחלוטין עם המיזם שהוא מוסד קבע שלו.**

3. בקביעת רווחי מוסד קבע, יותר ניכוין של ההוצאות שהוצאו למטרות מוסד הקבע, לרבות הוצאות הנהלה ומינהל כללי שהוצאו כך, בין במדינה שבה נמצא מוסד הקבע ובין במקום אחר."

אמנת המודל - מוסד קבע

- המונח "מוסד קבע" מקורו באמנות המס.
- מטרת השימוש במונח מוסד קבע הינו לקבוע את זכות המיסוי של מדינה מתקשרת לגבי מיזם זר.
- ע"פ סעיף 5 לאמנת המודל "מוסד קבע" יתקיים באחת משתי חלופות:

1. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות מקום עסקים קבוע (Fixed Place of Business)העומד לרשות המיזם הזר (להלן: "**מקום העסקים הקבוע**");
2. הפעילות העסקית במדינת המקור מתבצעת באמצעות פעילותו של סוכן תלוי (Dependent Agent) (להלן: "**סוכן תלוי**").

אמנת המודל - מוסד קבע

- ע"פ דברי הפרשנות לאמנת המודל המונח מקום עסקים קבוע כולל **חצרים, מתקנים, או התקנים המשמשים והמאפשרים את קיום העסקים על ידי המיזם הזר.** לצורך העניין, אין הבדל בין בעלות או שכירות של הנכסים המוזכרים לעיל.
- יחד עם זאת סעיף 5(4) לאמנת המודל קובע (**חריגים**) בין היתר, כי שימוש במתקנים רק לצרכי אחסנה, לקניית טובין, לאיסוף מידע, למתן שירותי פרסום, לאספקת ידיעות או למחקר מדעי עבור המיזם הזר אין בו בכדי ליצור מוסד קבע.
- יודגש כי הפעולות המוחרגות לעיל אלו פעולות שבטיבן הטהור הן בגדר פעולות **הכנה או עזר** לפעילות העסקית (preparatory or auxiliary).

.

אמנת המודל – מחירי העברה

אמנת המודל – מחירי העברה

<u>סעיף 9</u> לאמנת המודל קובע כי:

"1. מקום:

א) שמיזם של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, או

ב) שאותם בני אדם משתתפים, במישרין או בעקיפין, בניהול, בשליטה או בהון של מיזם של מדינה מתקשרת ושל מיזם של המדינה המתקשרת האחרת,

ובכל אחד מהמקרים נקבעו או הוטלו ביחסים המסחריים או הכספיים בין שני המיזמים, **תנאים שונים מאלה שהיו נקבעים בין מיזמים בלתי תלויים**, **ניתן לכלול** את כל הרווחים, שאלמלא התנאים הללו היו נצמחים לאחד המיזמים ובשל אותם תנאים לא נצמחו, ברווחי אותו מיזם ולהטיל עליהם מס בהתאם.

מישור המיסוי הבינלאומי – מחירי העברה

<u>סעיף 9</u> לאמנת המודל קובע כי (המשך):

2. מקום שמדינה מתקשרת כוללת ברווחי מיזם של אותה מדינה - ומטילה עליהם מס בהתאם - רווחים שעליהם חויב מיזם של המדינה המתקשרת האחרת במס באותה מדינה מתקשרת אחרת, והרווחים שנכללו כך הם רווחים שהיו נצמחים למיזם של המדינה הנזכרת ראשונה, לו היו התנאים בין שני המיזמים זהים לאלה שהיו נקבעים בין מיזמים עצמאיים, כי אז אותה מדינה אחרת תבצע התאמה נאותה בסכום המס שהוטל בה על רווחים אלה. בקביעת התאמה כאמור, **תהיה התחשבות נאותה בהוראות האחרות של הסכם זה, והרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות תיוועצנה זו בזו לפי הצורך."**

* המונח "מיזם" חל על ניהול כל עסק;

פרוייקט ה-BEPS – דו"ח שביעי – מוסד קבע

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

- תוכנית ה BEPS הינה תוכנית פעולה של ה OECD וה- G20, אשר נועדה להילחם בתופעת ה - BEPS העוסקת בשחיקת בסיס המס והטיית רווחים בצורה מלאכותית ממדינות בהן מבוצעת הפעילות הכלכלית העסקית למדינות המחילות שיעורי מס נמוכים על רווחים (להלן: "**תוכנית הפעולה**").
- בחודש יולי 2013, פרסם ארגון ה- OECD את תוכנית הפעולה הכוללת רשימה של 15 פעולות משולבות. בחודש אוקטובר 2015 יצאו 15 הדוחות הסופיים ובהם המלצות אופרטיביות לצמצום ה- BEPS:

1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy;
2. Neutralizing the effects of hybrid mismatch arrangements;
3. Designing Effective Controlled Foreign Company;
4. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments;

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

5. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance;
6. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances;
7. **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status;**

Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation:

8. **Intangibles;**
9. **Risks and capital;**
10. **Other high-risk transactions;**

BEPS – Base Erosion & Profit Shifting

11. Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS;
12. Mandatory Disclosure Rules;
13. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting;
14. Make dispute resolution mechanisms more effective;
15. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Action 7)

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשרו של סוכן תלוי:

סוכן הפועל במדינת היעד עבור ישות זרה, ייחשב כסוכן תלוי, אשר מקים מוסד קבע לישות הזרה בהתקיים התנאים הבאים:

- הסוכן פועל בשם החברה הזרה במדינת היעד.
- הסוכן נוהג לחתום על חוזים בשם החברה הזרה או שיש לו תפקיד מוביל בכריתת החוזים, ללא שיש מעורבות משמעותית מצד החברה הזרה.
- החוזים הם בשם החברה הזרה, או למכירה של נכסים או שירותים של החברה הזרה.
- אם הסוכן עושה זאת במסגרת היותו **סוכן בלתי תלוי** ו/או אם הפעולות המבוצעות על ידו מהוות **בעיקרן עזר והכנה** בהתאם לעקרונות סעיף 5(4) לאמנת המודל, אזי פעולות אלו לא יקימו מוסד קבע לחברה הזרה.
- סעיף 5(6) לאמנת המודל, מוסיף וקובע, כי סוכן, אשר פועל באופן בלעדי עבור ישות זרה או עבור צדדים הקשורים לה, ייחשב כסוכן תלוי.

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Action 7)

הרחבת תחולת מוסד קבע בהקשר של פעילות עזר או הכנה:

פעולת ה"הכנה" בדרך כלל **קודמת** לכל פעילות אחרת של המיזם, וכזאת היא תימשך **לתקופה קצרה** אשר תיקבע לאור הפעילות העיקרית של המיזם. עם זאת, ייתכנו מקרים חריגים בהם משך פעולת הכנה או עזר יהיה ארוך ומשמעותי. למשל, אימון עובדי חברת בנייה טרם ביצוע עבודות בנייה במדינות אחרות יכול להמשך פרק זמן ממושך. פעולת "עזר" לפי הדוח, הינה **פעולה מקבילה לפעולת התמיכה, אך אינה מהווה חלק חיוני ומשמעותי לפעילות העסק בכללותו.** הדוח ממשיך וקובע, כי פעולה לא תאופיין כ"פעולת עזר או הכנה", אם לביצועה נדרש חלק מהותי של נכסי החברה או עובדיה.

פרוייקט ה-BEPS – דו"ח שמונה עד עשר – מחירי העברה

יחסי הגומלין בין מוסד קבע למחירי העברה

- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (TPG)
- **BEPS 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation.** The guidance ensures that:
  - actual business transactions undertaken by associated enterprises **are identified**, and transfer pricing is not based on contractual arrangements that do not reflect economic reality
  - contractual allocations of risk are respected only when they are supported by **actual decision-making**
  - **capital without functionality will generate no more than a risk-free return**, assuring that no premium returns will be allocated to cash boxes without relevant substance
  - tax administrations may disregard transactions when the exceptional circumstances of commercial irrationality apply.

BEPS: Action 8-10

- The **contractual** terms of the transaction.
- The **functions performed** by each of the parties to the transaction, taking into account assets used and risks assumed, including how those functions relate to the wider generation of value by the MNE group to which the parties belong, the circumstances surrounding the transaction, and industry practices.
- The **characteristics** of property transferred or services provided.
- The **economic circumstances** of the parties and of the market in which the parties operate.
- **The business strategies** pursued by the parties.

BEPS: Action 8-10

דוגמא I (ניתוח מהותי) מתוך BEPS 8-10 :

חברת S הנה חברת בת בבעלות המלאה של חברת P. בין החברות נחתם הסכם, לפיו חברת P נותנת את קניינה הרוחני לשימוש של חברת S בתמורה לתמלוגים.

מניתוח היחסים המסחריים בין החברות עולה כי:

- חברה P מנהלת משא ומתן עם לקוחות החיצוניים בכדי לקדם מכירות של החברה S.
- חברה P מספקת שירותי תמיכה טכניים באופן קבוע לחברה S, כך שהמכירות של החברה S גדלות.
- מעת לעת, חברה P מספקת כוח אדם לחברה S על מנת לאפשר לחברה S למלא התחייבויותיה מול לקוחותיה.
- רוב לקוחותיה של חברת S מתעקשים לכלול את חברת P כצד משותף בחוזי התקשרות, למרות שהתשלום עבור השירותים משולמים לפקודת חברה S.
- חברה S לא מסוגלת לספק את השירותים ללקוחותיה ללא תמיכה משמעותית מן החברה P ואין לה יכולת להתפתח ללא תמיכתה של החברה P.

בבחינה המהותית של המקרה, חברה P למעשה לוקחת סיכון עסקי ופועלת כמנהלת של החברה S. נקבע כי ,הזיהוי של העסקה בין החברה P לבין החברה S לא תסתפק אך ורק על פי תנאי הסכם בכתב, אלא תתמקד בבחינת התנהגות הצדדים. במקרה זה, בחינה של התנהגות הצדדים בפועל מובילה למסקנה כי הפונקציות בוצעו על ידי חברה P.

BEPS: Action 8-10

דוגמא II (ניתוח פונקציונלי) מתוך BEPS 8-10:

- This functional analysis seeks to identify the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used or contributed, and risks assumed by the parties to the transactions. **The analysis focuses on what the parties actually do and the capabilities they provide.** Such activities and capabilities will include decision-making, including decisions about business strategy and risks.

BEPS: Action 8-10

דוגמא III (ניהול סיכונים) מתוך BEPS 8-10:

- In this section references are made to terms that require initial explanation and definition. The term “risk management” is used to **refer to the function of assessing and responding to risk associated with commercial activity**. Risk management comprises three elements:

  (i) the capability to make decisions **to take on, lay off, or decline a risk-bearing opportunity**, together with the actual performance of that decision-making function,

  (ii) the capability to make decisions on whether and **how to respond to the risks associated with the opportunity**, together with the actual performance of that decision-making function.

  (iii) the capability **to mitigate risk, that is the capability to take measures that affect risk outcomes**, together with the actual performance of such risk mitigation.

BEPS: Action 7

- BEPS - Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.
- Authorized OECD Approach (the “AOA”)
- Significant People Function
- **Step 1**: functional and factual analysis is preformed to determine the functions undertaken by the DEPA on its account and the functions undertaken on behalf of the non Resident (risk or assets).
- **Step 2:** Attributable Profits to DEPA.

BEPS - Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

- פרימה הינה חברה תושבת מדינה א' ומייצרת מוצריה במדינה א'. מוצריה של החברה פרימה משווקים בכל העולם באמצעות סוכני שיווק. לפרימה אין נוכחות פיזית באף אחד מהמדינות האחרות.
- סלקו הינה חברה תושבת מדינה ב' והינה חברה קשורה לחברה פרימה לצורך מחירי העברה.
- **<u>הסכם בין פרימה לסלקו קובע כלהלן:</u>**
  - סלקו הינה סוכן שיווק של פרימה במדינה ב'.
  - סלקו אחראית לאיתור לקוחות ולעיבוד הזמנות מול פרימה.
  - סלקו מספקת שירותי פרסום מקומיים בהתאם לאסטרטגיית פרסום של פרימה.
  - פרימה מוציא חשבוניות ללקוחות ולוקחת סיכוני אשראי.
  - פרימה תשלם עמלות לסלקו עבור המכירות בפועל.

BEPS - Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments

עובדות:

מכירות

- פרימה קובעת אסטרטגיית המכירות ויעדי נתח שוק במדינה ב'.
- פרימה בוחרת את הסוכן המכירות, עוקבת אחר הביצועים שלו ומקבלת החלטות האם להמשיך או להפסיק את היחסים עם סוכן המכירות.
- סלקו אחראית לאיתור לקוחות ולעיבוד הזמנות מול פרימה.
- פרימה אחראית על קביעת מדיניות תמחור מוצרים, כמו גם עבור התאמת מדיניות לשוק של המדינה ב' באמצעות קביעת מחירים מדויקים של מוצרים המוצעים המדינה ב'.

שיווק ופרסום

- פרימה קובעת את התקציב, אסטרטגיה שיווקית ותוכן פרסום גלובלית וגם עבור המדינה ב'.
- סלקו מיישמת את אסטרטגיית השיווק במדינה ב ומקבלת החזר מפרימה עבור כל ההוצאות הכרוכות בכך.
- פעילות סלקו אינה יוצרת נכסי שיווק בלתי מוחשיים במדינה ב' והשיווק מתבצע בערוצים גנריים ולא מיוחדים.
- פרימה אחראית על הגנה משפטית של נכסי שיווק בלתי מוחשיים של הקבוצה.

BEPS - Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments

מלאי

- פרימה שומרת לעצמה זכות למלאי עד שהוא מועבר ללקוחות.
- פרימה אחראית על האחסון של המלאי.

אשראי ללקוחות

- תשלומים מהלקוחות מופקדים לחשבון של פרימה ופרימה לוקחת על עצמה סיכוני אשראי.
- פרימה קובעת מדיניות אשראי ללקוחות.
- פרימה מאשרת כל מכירה ללקוחות במדינה ב' לאחר בחינת יכולת האשראי של הלקוח.
- פרימה מנהלת רישום החייבים.

ניתוח המקרה:

- מאחר ופרימה וסילקו הינם צדדים קשורים, נדרש תחילה ניתוח וקביעת הרווח של סילקו בהתאם לסעיף 9 (מחירי העברה).
- בשלב הבא ייחוס רווח למוסד הקבע לפי סעיף 7 לאמנת המודל.

שאלות ?
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

http://www.ampeli-tax.co.il/