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

מסים – מס הכנסה – קביעות וכללים

תוכן עניינים

סעיף 1	הגדרות	Go	2
סעיף 2	קביעת תנאי השוק	Go	3
סעיף 3	הוראות מיוחדות לענין השוואה לעסקאות דומות	Go	3
סעיף 4	עסקה חד פעמית	Go	3
סעיף 5	דיווח על חקר תנאי שוק	Go	4
סעיף 6	הוראת מעבר	Go	4

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

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 85א(ה) ו-243 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות

1. בתקנות אלה –

תק' תשפ"ב-2022

"דוח ישות-אם סופית" – דוח כאמור בסעיף 85ג(ג) לפקודה;

תק' תשפ"ב-2022

"הסכם בין-לאומי" – כהגדרתו בסעיף 214א לפקודה;

תק' תשפ"ב-2022

"הסכם רשויות מוסמכות" – הסכם בין-לאומי לחילופי המידע הנדרש בסעיף 85ג לפקודה;

"טווח הערכים" – טווח הערכים שבין הערך הנמוך ביותר לבין הערך הגבוה ביותר, כפי שהתקבלו בהשוואה לעסקאות דומות;

"הטווח הבין-רבעוני" – הערכים המצוים בין המאון ה-25 לבין המאון ה-75 בטווח הערכים;

"מאפייני השוואה" – כל אחד מאלה:

(1) תחום הפעילות, לרבות ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, ייעוץ ומתן שירותים;

(2) סוג הנכס או השירות;

(3) תנאי העסקה הבין-לאומית;

(4) סיכונים, לרבות סיכונים גאוגרפים, סיכונים פיננסיים וסיכוני אשראי;

(5) הסביבה הכלכלית;

(6) השפעת קיומו של מוניטין או של נכס בלתי מוחשי אחר;

"עסקה בין-לאומית" – עסקה ונשא הרדיקה שמתקיימים בה כל

(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;

"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 עמו יחסים מיוחדים, שבה מאפייני ההשוואה זהים, כולם או מרביתם, למאפייני ההשוואה בעסקה הבין-לאומית;

(2) לא היתה 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;

"צד דומה" – אדם שמאפייני ההשוואה בו ובצד הנבדק זהים או דומים;

"צד נבדק" – צד לעסקה בין-לאומית, שמתקיימים לגביו שני אלה:

(1) ניתן להניח שהשוואת העסקאות הדומות שביצע, תניב את התוצאה המהימנה ביותר לענין קביעת מחיר השוק;

(2) קיים לגביו מידע מתאים, נאות ומהימן יותר מאשר לגבי כל צד אחר;

"שיעור הרווחיות" – שיעור הרווח או ההפסד, לפי הענין, שייקבע לפי אחת משיטות אלה:

(1) בתחום הפעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות – הרווח בשיעור הקבוע שהתקבל בעסקאות דומות;

(2) בתחום הפעילות שבו נהוגה שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח גולמי בשיעור קבוע ממכירות הצד הרוכש שהוא הצד הנבדק או צד דומה לו – שיעור הרווח הגולמי שהתקבל בעסקאות דומות;

(3) לא ניתן לקבוע את שיעור הרווח כאמור בפסקה (1) או (2) – שיעור הרווח לפי אחד ממדדי הרווחיות שלהלן, המתאים ביותר לפעילות בעסקה הבין-לאומית:

(א) שיעור הרווח התפעולי או ההפסד התפעולי, לפי דוחות רווח והפסד המתקבל בעסקאות דומות;

(ב) היחס שבין הרווח או ההפסד, לפי הענין, לבין הנכסים, ההתחייבויות או ההון, כולם או חלקם, לפי הענין;

(ג) מדד רווחיות אחר, המתאים ביותר בנסיבות הענין.

קביעת תנאי השוק

2. (א) לצורך קביעה אם עסקה בין-לאומית שנעשתה היא עסקה בתנאי שוק, ייערך חקר תנאי שוק שבו תושווה עסקה בין-לאומית לעסקאות דומות של הצד הנבדק לפי אחת השיטות המפורטות להלן:

(1) שיטה המשווה בין המחיר שנקבע בעסקה הבין-לאומית

השוואת המחיר);

(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;

(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;

(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.

(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 בתקנה משנה (ב), ידווח מחיר העסקה על פי הערך המצוי במאון ה-50 בטווח הערכים.

הוראות מיוחדות לענין השוואה לעסקאות דומות

3. בהשוואה לעסקאות דומות יחולו הוראות אלה:

(1) יבחרו להשוואה עסקאות דומות שבוצעו בלא יותר משלוש שנות מס שקדמו לביצוע העסקה הנבדקת;

(2) יראו כעסקה אחת את כל העסקאות הדומות שביצע הצד הדומה בשלוש שנות המס שקדמו לשנת ביצועה של העסקה הבין-לאומית, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי במהלך אותן שנים, כולן או חלקן, או בשנים שלפניהן או בשנים שלאחריהן, היה שינוי מהותי במאפייני ההשוואה שבשלהם יש לראות רק חלק מהעסקאות הדומות כעסקה דומה אחת;

(3) המחיר, שיעור הרווחיות, חלוקת הרווח כאמור בתקנה 2(א)(2)(ב), או שיטה אחרת כאמור בתקנה 2(א)(3), לפי הענין, בעסקאות דומות שרואים אותן כעסקה דומה אחת כאמור בפסקה (2), יהיה ממוצע המחיר, ממוצע שיעור הרווחיות, ממוצע חלוקת הרווח או ממוצע התוצאות המתקבל לפי שיטה אחרת כאמור, לפי הענין, בכל העסקאות הדומות שרואים אותן כעסקה דומה אחת;

(4) ההשוואה בין עסקה בין-לאומית לבין עסקאות דומות תיעשה בהתאם לאותה שיטה.

עסקה חד-פעמית תק' תשפ"ב-2022

4. תקנות 2 ו-3 לא יחולו על עסקה בין-לאומית חד-פעמית, שאושרה בידי פקיד השומה כעסקה בין-לאומית חד-פעמית כאמור, והעסקה תדווח

דיווח על חקר תנאי שוק תק' תשפ"ב-2022

5. (א) נישום שהוא צד לעסקה בין-לאומית, שלא חלה עליה תקנה 4, יגיש לפקיד השומה על פי בקשתו של פקיד השומה, בתוך 30 ימים, דוח שבו יפרט את הנתונים כדלקמן:

(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; לענין פסקה זו יפורש המונח "שליטה" ו"החזקה" – כהגדרת "שליטה" שבסעיף 85א לפקודה;

תק' תשפ"ב-2022

(1א) תיאור המבנה הארגוני של הנישום, הכולל חלוקה לתחומי פעילות מהותיים בקשר למבנה הארגוני, והסבר מפורט לגבי בעלי התפקיד בקבוצה הרב-לאומית שאליהם כפוף הנישום, לרבות פירוט תפקידם והמיקום הגאוגרפי של משרדם;

(2) הצדדים לעסקה הבין-לאומית, תושבותם 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 שבה פועל הנישום והסיכונים שלהם הוא חשוף;

תק' תשפ"ב-2022

(5א) רשימת מתחרים עיקריים של הנישום, אם קיימים;

(6) שימוש בנכסים בלתי מוחשיים, במישרין או בעקיפין;

תק' תשפ"ב-2022

(7) פירוט כל העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה, לרבות הלוואות, תשלום דמי ניהול, שותפויות, מיזמים משותפים, מתנות, ערבויות, הסכמי נאמנות וכל הסכם אחר, וכן סכומי התשלומים והתקבולים בשל עסקאות כאמור;

(8) עסקאות דומות, שיטת ההשוואה שנבחרה ומאפייני ההשוואה שעל פיהם נקבעו טווח הערכים והטווח הבין-רבעוני, לפני הענין, פירוט ההתאמות שנעשו למאפייני ההשוואה והסבר לבחירת ההשוואה ולהתאמות שנעשו, פירוט התוצאות שהתקבלו בעקבות ההשוואה, הצגת טווח הערכים או הטווח הבין-רבעוני, לפי הענין, וכן המסקנות הנובעות מההשוואה לעסקאות 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;

תק' תשפ"ב-2022

(10) אם הנישום הוא ישות בקבוצה רב-לאומית שמחזור העסקאות שלה, בשנה שקדמה לשנת הדיווח, עולה על 150

מיליון שקלים חדשים – יכלול בדוח גם סקירה של הקבוצה הרב-לאומית שהנישום משתייך אליה, ובכלל זה את כל אלה:

(א) תרשים המציג את מבנה האחזקות של הקבוצה הרב-לאומית, לרבות מיקום גאוגרפי של הישויות בקבוצה וצורת ההתאגדות או הפעילות, לפי העניין, של כל ישות;

(ב) תיאור כללי של עסקי הקבוצה הרב-לאומית, ובכלל זה את כל אלה:

(1) מנועי צמיחה עיקריים;

(2) תיאור שרשרת האספקה של חמשת המוצרים או השירותים שמציעה הקבוצה הרב-לאומית שמהם נובעת לה ההכנסה הגבוהה ביותר, וכן של מוצרים ושירותים נוספים אשר ההכנסה מעם עולה על 5 אחוזים ממחזור הקבוצה הרב-לאומית;

(3) פירוט הסכמים עיקריים למתן שירותים, למעט שירותי מחקר ופיתוח, בין ישויות הקבוצה הרב-לאומית, וכן מדיניות קביעת מחירי העברה בעסקאות בין ישויות הקבוצה הרב-לאומית;

(4) תיאור השווקים הגאוגרפיים העיקריים שלהם מיועדים המוצרים והשירותים שפורטו לפי פסקה (2);

(5) תיאור התרומות העיקריות של כל ישות בקבוצה ליצירת ערך בקבוצה;

(6) תיאור שינויים עיקריים במבנה הבעלות והשליטה בנישום ובמבנה הבעלות והשליטה של הנישום בישויות אחרות;

(ג) מידע לגבי נכסים בלתי מוחשיים של הקבוצה הרב-לאומית, ובכלל זה את כל אלה:

(1) תיאור מדיניות הקבוצה הרב-לאומית בנושא פיתוח, החזקה וניצול הנכסים הבלתי מוחשיים שלה, לרבות פירוט מיקומם של המפעלים העיקריים העוסקים במחקר ופיתוח ומיקומה של הנהלת המחקר והפיתוח;

(2) פירוט רשימת הנכסים הבלתי מוחשיים העיקריים בקבוצה הרב-לאומית והישויות המחזיקות בהם;

(3) רשימת ההסכמים העיקריים בין ישויות בקבוצה הרב-לאומית הנוגעים לנכסים בלתי מוחשיים;

(4) תיאור כללי של מדיניות קביעת תנאי השוק בקבוצה הרב-לאומית בעסקאות למתן שירותי מחקר ופיתוח והעברת נכס בלתי מוחשי או מתן זכות שימוש בו;

(5) תיאור כללי של כל העברה מהותית של נכס בלתי מוחשי בין ישויות בקבוצה הרב-לאומית, במהלך שנת המס, לרבות הישויות המעורבות, המדינות שבהן הנכס הבלתי מוחשי רשום והתמורה שניתנה בעד ההעברה;

(ד) מידע על אודות פעילות מימון על ידי ישות בקבוצה הרב-לאומית, או בעבורה, ובכלל זה את כל אלה:

(1) תיאור כללי של אופן מימון הישויות בקבוצה

(2) פירוט הישויות בקבוצה הרב-לאומית המעניקות שירותים פיננסיים בעבור הקבוצה, וכן פירוט המדינות שבהן הן מאוגדות, ומקום ניהולן בפועל;

(3) תיאור כללי של מדיניות קביעת תנאי השוק של הקבוצה הרב-לאומית ביחס לעסקאות מימון בין ישויות הקבוצה;

(ה) פירוט מדיניות הקבוצה הרב-לאומית, בהתאם לכללי המס וההחשבונאות החלים עליה, לרבות כל אלה:

(1) צירוף דוות כספיים מאוחדים של הקבוצה הרב-לאומית לשנת המס אשר הוכנו לכל מטרה שהיא;

(2) פירוט תמציתי של החלטות המיסוי והאישורים המוקדמים אשר ניתנו בישראל או במדינת חוץ לישויות הקבוצה הרב-לאומית, בנושא חלוקת הכנסות בין המדינות.

(ב) לדוח האמור בתקנת משנה (א) 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 אלה, חקר תנאי שוק או הערכה שנערכו לצורך הגשה לרשות מס זרה, הדוח שהוגש במדינת חוץ וכל קביעה שהיתה לרשות מס וכן חוות דעת של רואה חשבון או עורך דין אם ניתנה.

תק' תשפ"ב-2022

(ג) לענין נישום שהוא צד לעסקה בין-לאומית שחלות עליה הוראות תקנה 4, יחולו הוראות תקנות משנה (א)(1) עד (7), (9) ו-(ב), אלא שלענין חקר תנאי השוק וניתוח מחירי העברה האמורים בתקנת משנה (ב), תחול חובת צירופם רק אם נערכו.

תק' תשפ"ב-2022

(ד) בדוח לפי סעיף 131 לפקודת ידווח הנישום על כל אלה לפי טופס שקבע המנהל:

(1) ביצוע עסקה בין-לאומית, וכן על מחירה, תנאיה ומחירה ותנאיה בתנאי שוק;

(2) על היותו של הנישום חלק מקבוצה רב-לאומית ופרטים מזהים של אותה קבוצה, וכן על ישות-האם הסופית בקבוצה ופרטים מזהים שלה, על המחזור המאוחד של הקבוצה בשנה שקדמה לשנת הדיווח ופרטים על אודות החובה החלה על הגשת דוח ישות-אם סופית לגבי אותה קבוצה וביצועה.

דוח ישות-אם סופית תק' תשפ"ב-2022

5א. (א) אישור המנהל לישות-אם חלופית כאמור בסעיף 85(ה) לפקודה, יינתן אם התקיימו כל התנאים האלה:

(1) ישות-האם הסופית מסרה למנהל את הבקשה לאישור ישות-אם חלופית עד תום שנת המס שלגביה מוגש דוח ישות-האם הסופית, וצירפה הצהרה כי ישות אחרת בקבוצה הרב-לאומית תגיש במדינת מושבה, דיווח אשר כולל את הפרטים הנדרשים בדוח ישות-אם סופית;

(2) ישות-האם הסופית העבירה למנהל אישור על הגשת דיווח

(3) קיים, במועד הגשת הבקשה, הסכם רשויו תמוסמכות בתוקף עם המדינה שבה הוגש הדיווח כאמור בפסקה (1).

(ב) המנהל יהיה רשאי לחייב ישות בקבוצה הרב-לאומית כאמור בסעיף 85ג(ג) לפקודה, שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח ישות-אם סופית, אף אם היא לא ישות חייבת בדיווח כמשמעותה באותו סעיף, אם התקיים אחד מהתנאים האלה:

(1) ישות-האם הסופית אינה חייבת בהגשת דוח ישות-אם סופית במדינת התושבות של ישות-האם הסופית (להלן – דוח ישות-אם סופית במדינה זרה), לפי דינה של אותה מדינה;

(2) לא קיים הסכם רשויו תמוסמכות בתוקף לעניין העברת דוח ישות-אם סופית במדינה זרה, עם מדינת התושבות של ישות-האם הסופית;

(3) חילופי מידע בין ישראל והמדינה שבה הוגש דוח ישות-אם סופית במדינה זרה הושעו בניגוד לתנאי הסכם רשויות מוסמכות, או שלא התקבל מידע, מסיבה אחרת, מאת אותה מדינה, לגבי קבוצות רב-לאומיות הכוללות ישות בישראל.

הוראת מעבר

6. תקנות אלה יחולו על עסקה בין-לאומית שנעשתה ביום פרסומן ואילך, ואולם יראו חקר תנאי שוק שנערך לפני פרסומן של תקנות אלה, כחקר תנאי שוק שנערך לפי תקנות אלה, וזאת במשך שנתיים מיום פרסומן, ובלבד שנערך לפי קווי הנחיה מקובלים שפורסמו על ידי ארגון ה-OECD או מדינות החברות בו.

י"ד בחשון התשס"ז (5 בנובמבר 2006)

אברהם הירשזון

שר האוצר

---

* פורסמו ק"ת תשס"ז מס' 6540 מיום 29.11.2006 עמ' 338.

תוקנו ק"ת תשפ"ב מס' 10339 מיום 22.9.2022 עמ' 4114 – תק' תשפ"ב-2022; ר' תקנות 5, 6 לענין תחילה ותחולה.

5. תחילתן של תקנות 2, 3(2)(א)(1) ו-3(3) לתקנות אלה ביום תחילתם של כללים שנקבעו לפי סעיף 85א(ה1) לפקודה.

6. תקנות אלה יחולו על דוחות שיש להגישם לגבי שנת המס 2022 ואילך, ואולם ישות תושבת ישראל בקבוצה רב-לאומית רשאית להגיש למנהל דוח כאמור בסעיף 85ג(ג) לפקודה גם לגבי שנת המס 2021, והמועד להגשת דוח כאמור יהיה עד יום ט' בניסן התשפ"ג (31 במרס 2023).