

# ניהול סיכוני מחירי העברה בחברות רב לאומיות



עו"ד ג'קי חולי,  
שותף מיסוי בינלאומי, מנהל מחלקת מחירי העברה  
חטיבת המס, Deloitte בריטמן אלמגור זהר

נובמבר 2011

# מקומם של מחירי העברה בתכנון מס בינלאומי

- חלוקת פונקציות, סיכונים ונכסים בין חברות הקבוצה בהתאם לתכנון המס הבינלאומי של הקבוצה



## הפחתת שיעור המס הכולל (ETR) החל על הקבוצה

- גיבוי כלכלי לתכנון המס הבינלאומי
- יצירת רושם חיובי אצל רשויות המס במדינות השונות
- הפחתת חשיפה להתאמת הכנסות רטרואקטיביות, קנסות וכפל מס
- כלי בקרה ניהולי

## מחירי העברה בעולם

- מחירי העברה כפוטנציאל להגדלת הכנסות ממס, וכאקט הגנה על ריבונות פיסקאלית
- אין אחידות בחוקים בין המדינות
- ניגוד עניינים בין המדינות השונות
- אמנות למניעת כפל מס אינן מציעות פתרון ראוי לחשיפה לכפל מס.

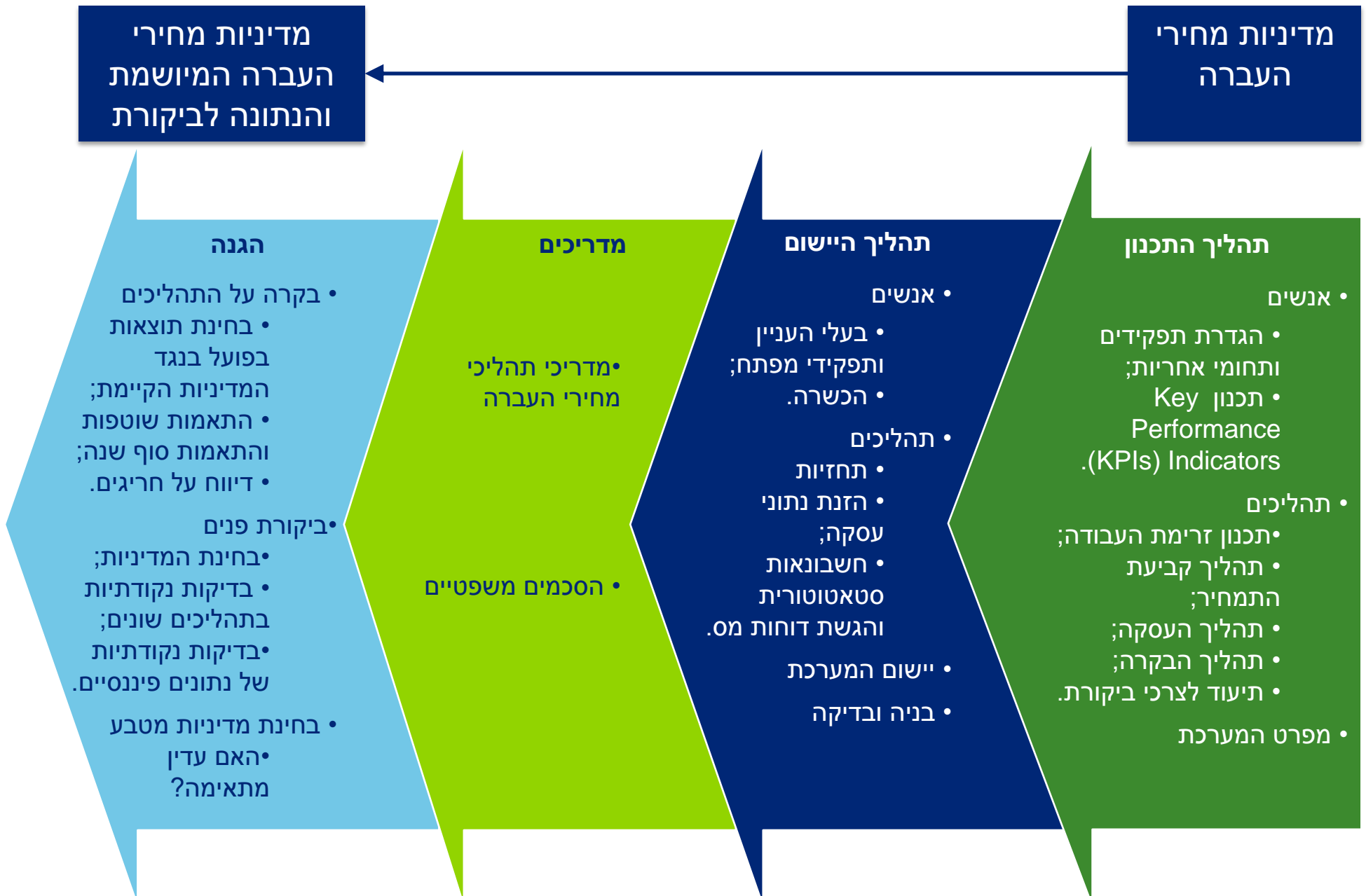
**סיכון מהותי לכפל מס!**



# נושאים משיקים המשפיעים על תהליך בחירת וישום מדיניות מחירי העברה



# תכנון יישום והגנה על מדיניות מחירי העברה



# הצורך בניהול סיכוני מחירי העברה

## הפחתת סיכוני מס מול הפחתת שיעור המס הכולל (ETR)

### ניהול סיכונים

- דרישה הולכת וגוברת לדיווח סטאטוטורי על ישום מדיניות מחירי העברה;
- דרישות רגולטוריות נוספות, כדוגמת FIN48;
- עניין גובר מצד רשויות המס בארץ ובחו"ל במחירי העברה כנושא לביקורת;
- שימוש גובר בקנסות בגין אי ישום מדיניות מחירי העברה בהתאם לעקרונות מחיר השוק.

### הפחתה בזמן ועלויות

- הפחתת הסיכון להתאמות מחירי העברה בזמן ביקורת;
- הפחתה בזמן ובעלויות המושקעות בהתמודדות מול רשויות המס בזמן ביקורת;
- שיפור בקרות ביחס לעסקאות בין חברתיות.

# סוגיות בעייתיות נפוצות בפרקטיקה

## יישום

- מדיניות מחירי העברה שאינה מתואמת ומסונכרנת עם המערכות הפיננסיות בארגון, ולפיכך נדרש חישוב ידני – קיימת חשיפה לטעויות אנוש, אובדן מידע כתוצאה מתחלופת כ"א ואי שמירה על תיעוד עכבי ונאות לאורך זמן לצורכי ביקורת;
- חברות בקבוצה אינן מיישמות באופן עקבי את מדיניות מחירי העברה ומסרבות ליישם חלק מהחובים הבין חברתיים הנדרשים.

## בקרה

- הסכמים בין-חברתיים אינם מלאים / נאותים;
- חישוב שגוי של בסיס העלויות לעניין מחירי העברה;
- עלויות וחובים שנשכחו ולא הועברו – חשיפה לאי הכרה בהוצאות וסוגיות ניכוי מס במקור;
- תחזיות שגויות משמשות בסיס לקביעת שיעורי הרווחיות בעסקאות הבין-חברתיות בהיקף המקשה להגיע לתוצאה המשקפת תנאי שוק גם לאחר ביצוע ההתאמות.



# ניהול ביקורת מחירי העברה

מחלוקות בתחום מחירי העברה הינן בעצם חילוקי דעות עם אחת או יותר מרשויות המס הרלוונטיות בנוגע לסוגיות מחירי העברה.

מחלוקות מחירי העברה הינן בדרך תוצר של תהליך ביקורת שעוברת החברה, אך יכולות להיווצר גם במצבים הבאים:

- בקשה לפתיחה מחדש של שנות מס סגורות / ביצוע התאמות במקביל;
- הליך הסכמה הדדי (Mutual agreement procedures);
- הסדרי מחירי העברה מוסכמים עם הרשויות (Advance Pricing Agreements)
- ביקורת מע"מ.

המחלוקות יכולה להיות בנוגע למגוון סוגיות, לרבות נושאים "חמים" כגון:

- פרופיל הפונקציות והסיכונים של הנישום (בכלל זה שינוי מודל עסקי);
- שימוש / שיתוף בקניין רוחני (פטנטים / סימנים מסחריים) בין חברי תאגיד רב לאומי
- קניין רוחני שיווקי



## נושאים מרכזיים הנבחנים על ידי רשויות המס בזמן ביקורת מחירי העברה

- **תמחור** – איזו ישות קובעת את התמחור ואיך התמחור נקבע;
- **שירותי מטה** – על ידי איזו ישות מתבצעות פעולות ההנהלה, מי נושא בעלויות בגין פעולות אלו והאם ישנה התחשבנות בין-חברתית בגין עלויות אלו;
- **מימון** – מהם מקורות ההון העיקריים, הלוואות, מהם ההסדרים / ערבויות הקיימים, ואיזו ישות נושאת בסיכוני מטבע;
- **פיתוח תוכנה** – איזו ישות עוסקת במו"פ ו/או תומכת בתשתיות המשמשות ישויות אחרות בקבוצה, ומי נושא בעלויות בגין פעולות מו"פ אלו;
- **החלטות הנוגעות לנושאים אסטרטגיים ו/או תפעוליים** – איזו ישות אחראית לקבלת החלטות אלו;

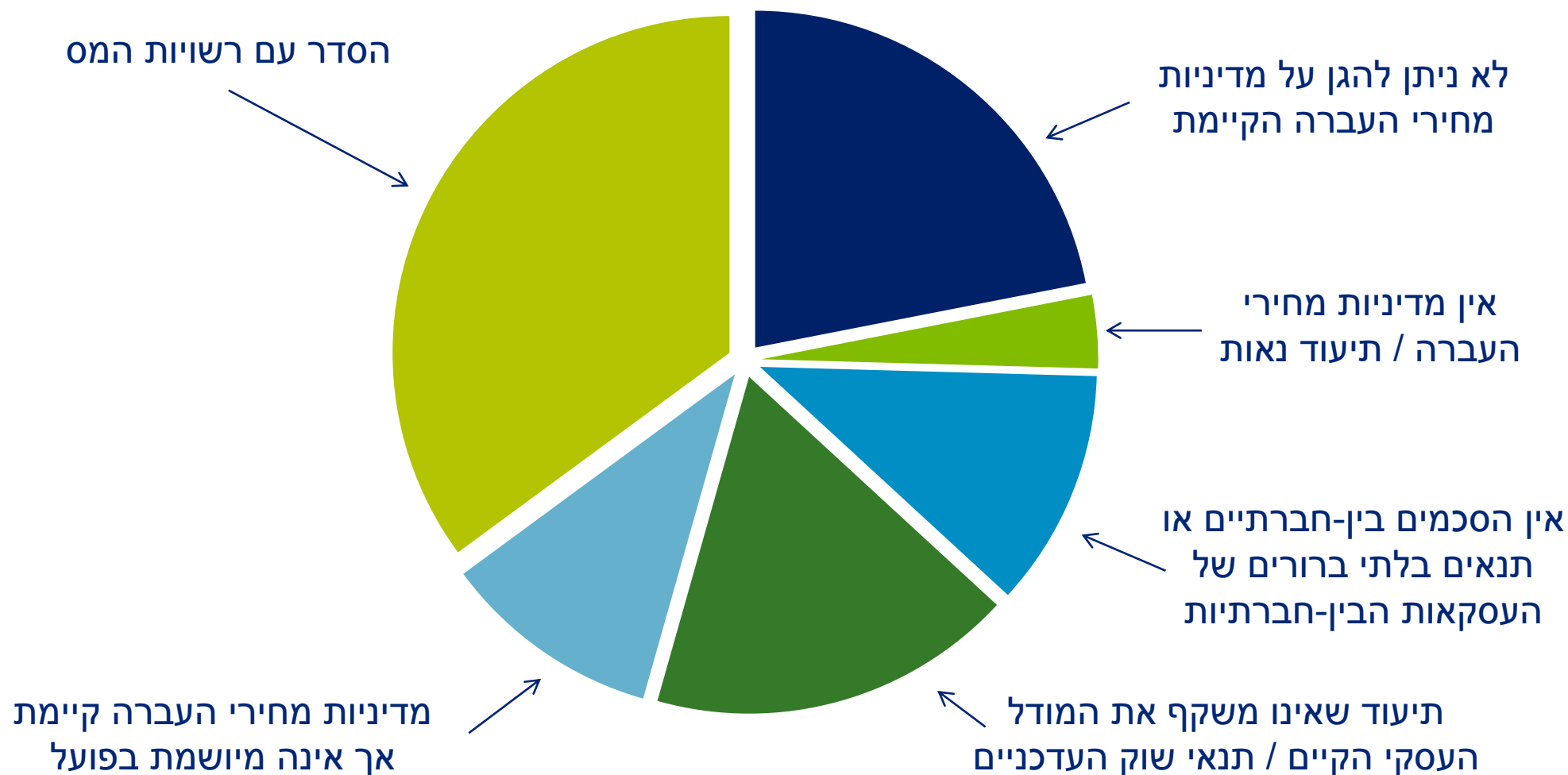


## נושאים מרכזיים הנבחנים על ידי רשויות המס בזמן ביקורת מחירי העברה

- **רכש** – באיזה אופן מוצרים ושירותים נרכשים על ידי צדדים קשורים מול צדדים שאינם קשורים;
- **הוצאת חשבוניות** – איזו ישות מוציאה את החשבוניות ללקוחות, מהם תנאי התשלום של החשבוניות ללקוחות אל מול העסקאות עם הצדדים הקשורים;
- **אחריות** – איזו ישות נושאת בסיכוני אחריות בגין המוצר ו/או השירות הניתן;
- **פרסום ו/או שיווק** – איזו ישות נושאת באחריות לפיתוח וישום נושאי הפרסום והשיווק ומי נושאת באילו עלויות בגין פעולות אלו;
- **בעלות על פטנטים ו/או כל קניין רוחני אחר** – איזו ישות הינה הבעלים של הקניין הרוחני;
- **ביטוח** – איזו ישות נושאת בעלויות ביטוח הרלוונטיות;



## סיבות לביצוע התאמות מחירי העברה \*



• סוגיות ניהול שוטף – כ-25%;

• תיעוד שאינו משקף את המודל העסקי הקיים / תנאי שוק העדכניים;

• סוגיות יישום – יותר מ-50%.

## ניהול סיכוני מחירי העברה – הערכות מראש

- גישה פרואקטיבית – תכנון, ישום ובקרה מבעוד מועד;
- תיעוד נאות, כקו הגנה ראשון – בהתאם לדרישות התיעוד במדינות השונות;
- ניסוח חכם של הסכמים בין-חברתיים;
- ביצוע התאמות שוטפות והתאמות סוף שנה באופן יזום בהתאם למדיניות מחירי העברה הנבחרת;
- הסדרי מחירי העברה מוסכמים עם הרשויות (Advanced Pricing Arrangement).



# נושאים "חמים" הנבחנים כעת על ידי רשויות המס

- שינוי מודל עסקי בהתאם לפרק 9 להנחיות OECD ומסמך עמדת רשות המיסים בישראל.
- עסקאות אשראי.
- נכסים בלתי מוחשיים "רכים", בהתאם לפרק 6 להנחיות ה-OECD.
- התאמות סוף שנה.
- התמקדות בהשפעות מיסוי משיקות, כגון מע"מ ומכס, בעסקאות נכסים מוחשיים.
- רגולציות חדשות ודרישות תיעוד מחירי העברה מקומיות.



# שינוי מודל עסקי כחלק מתכנון שרשרת אספקה

חברות רב-לאומיות בוחנות באופן תדיר את שרשרת האספקה שלהן, על מנת לייעל תהליכים ניהוליים ולהכניס שיפורים אופרטיביים, לרבות מהסיבות הבאות:

- ניצול יתרון לגודל של הקבוצה;
- פישוט אופן ניהול הקווים העסקיים של החברה;
- ייעול שרשרת אספקה;
- הפחתת עלויות;
- שימור רווחיות או הקטנת הפסדים בזמנים של שפל כלכלי;
- התמודדות עם תחרות ורגולציה משתנה.

יחסים עם צדדים שלישיים (כגון ספקים, קבלני משנה, לקוחות) גם כן יכולים להוות גורם לשינוי מודל עסקי ו/או להיות מושפעים על ידו.



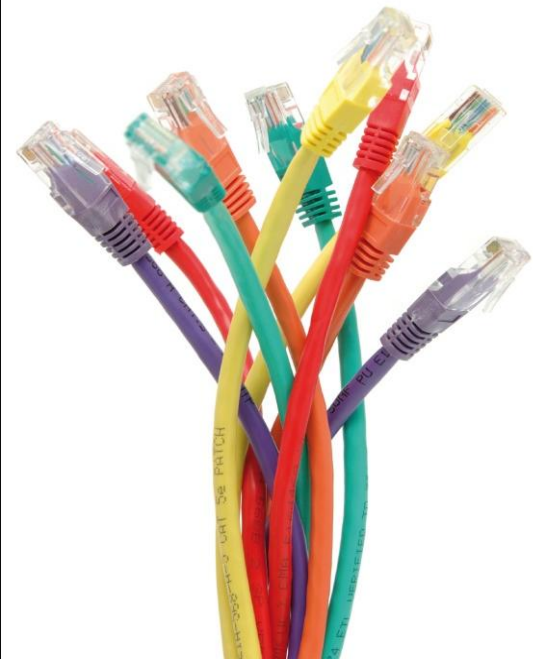
# עמדת רשויות המס בדבר שינוי מודל עסקי בקבוצות רב-לאומיות

- ביום ה- 8 ביולי 2010 פרסמה רשות המיסים מסמך עמדה בדבר השלכות המס במקרה של שינוי מודל עסקי בחברות בעלות מפעל בתחומי הטכנולוגיה.
- על אף כי מזכר העמדה אינו מתייחס לכך במפורש, הרי הוא מבוסס על פרק 9 להנחיות OECD, בנושא שינויי מודל עסקי בחברות רב-לאומיות.
- ה-OECD פרסם גרסה סופית של פרק 9 ביום 22 ביולי, 2010.



## שינוי מודל עסקי בחברות טכנולוגיה – עמדת רשות המיסים

- לעניין מסמך העמדה של רשויות המס בישראל, שינוי המודל העסקי מתואר במסמך "כהעברת סיכונים ונכסים בלתי מוחשיים מהחברה הישראלית לצד קשור... במסגרת שינוי מבנה בתוך הקבוצה". (עמדת רשויות המס במקרה של העברת פונקציות וסיכונים לישראל?...?)
- שינוי המודל העסקי מתבטא בין היתר בהעברת הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים, לרבות קניין רוחני (קרי, פטנטים, ידע טכנולוגי, מוניטין ועוד) כאשר החברה המעבירה ממשיכה לעסוק באותה הפעילות, אך כעת פעילות זו נעשית כשירות בעבור החברה הקולטת.



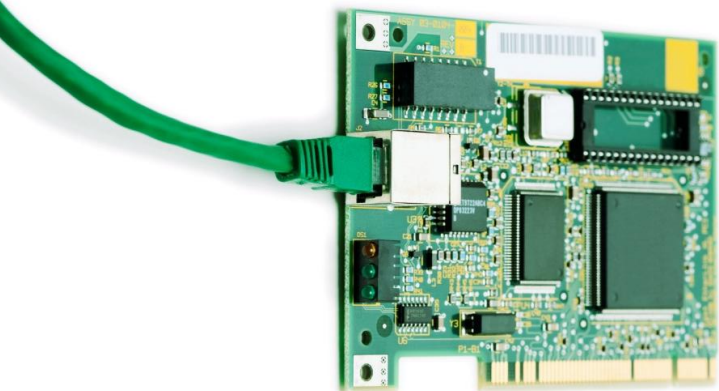
## שינוי מודל עסקי בחברות טכנולוגיה – עמדת רשות המיסים (המשך)

- בין יתר הנחיות המסמך, רשות המסים מדגישה את החשיבות של ביצוע ניתוח מקיף של הפונקציות, הסיכונים והנכסים של החברה הישראלית, לפני ואחרי השינוי, ככלי לזיהוי המניעים לשינוי.
- בהקשר זה קובע סעיף 6(ב) למסמך במפורש כי "יש לתת דגש מיוחד להעברת סיכונים מצד קשור אחד לאחר. הימצאות הסיכון ולצידו סיכוי מהווה מפתח למיסוי עצם ההעברה, לצורך קביעת צורת המיסוי שתחול על החברה ממועד שינוי המודל העסקי. מכיוון שמדובר בצדדים קשורים, יש לתת משקל לאופן שבו התנהלו הצדדים בפועל ולא רק לתוכן ההסכמים בין הצדדים."
- שאלת העברת הסיכונים בין צדדים קשורים תיבחן, בין היתר, באופן הבא:
  - זהות החברה לה יש שליטה בנכס המועבר;
  - באיזו חברה יש את היכולת הכלכלית לשאת בסיכון;
  - האם הימצאות הנכס בחברה בה זוהה, אופיינית גם להתנהגות צדדים לא קשורים.

# שינוי מודל עסקי בחברות טכנולוגיה – עמדת רשות המיסים (המשך)

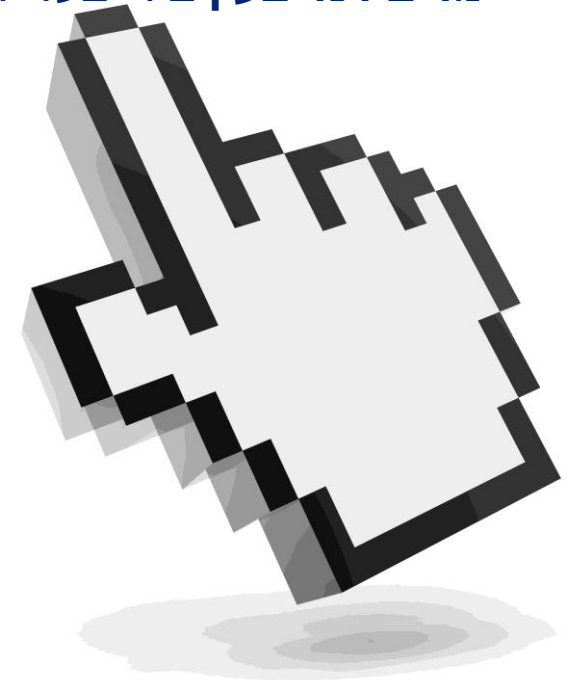
סממנים היכולים להעיד על קיומו של שינוי מודל עסקי בקבוצה כוללים, בין השאר :

- שינויים במבנה האחזקות (ישירות / עקיפות) בין צדדים קשורים;
- שינוי צורת ההתחשבות הבין חברתית;
- מעבר מחברה הפועלת כחברה טכנולוגית עצמאית, לחברה הפועלת כחברה הנותנת שירותי מחקר ופיתוח;
- שינוי הבעלות על הנכסים הבלתי מוחשיים ו/או הפסקת רישומם של הנכסים הבלתי מוחשיים בישראל;
- הפחתה של כמות העובדים בישראל, במחלקות המו"פ, שיווק ומכירה, ייצור, תמיכה ועוד;
- ירידה במחזור ההכנסות הכולל של החברה הישראלית.



# שינוי מודל עסקי בחברות טכנולוגיה – עמדת רשות המיסים (המשך)

- עמדת רשות המיסים היא כי שינוי מודל עשוי להשפיע על חבות המס של החברה המעבירה, בין היתר, כדלקמן:
  - על-פי הפקודה והתקנות מכוחה ניתן לראות בהעברת נכסים במסגרת השינוי כעסקת מכירה המחייבת בדיווח על רווח הון;
  - אותם נכסים בלתי מוחשיים שלא הועברה הבעלות בהם, אלא ניתנה זכות שימוש בהם לחברה הקולטת, הרי שיש לזקוף לחברה המעבירה **הכנסות מתמלוגים**;
  - ניתן לראות במהלך זה חלוקה של נכסי החברה הישראלית לבעלי מניותיה, שתסווג כהכנסה **מדיבידנד בעין בידי בעלי המניות**.



# נכסים בלתי מוחשיים "רכים" שינויים לפרק 6 של הנחיות ה-OECD

- פרק 6 להנחיות ה-OECD עוסק בסוגיות מחירי העברה וקניין רוחני. הנושאים העיקריים בהם עוסק הפרק הם:
  - הבחנה בין סוגים שונים של קניין רוחני, לרבות קניין רוחני שיווקי;
  - זיהוי וסיווג של הנכסים הבלתי מוחשיים והחלת עקרון מחיר השוק ביחס אליהם;
  - ניתוח הערך של נכסים בלתי מוחשיים הן לבעל הנכס ומעניק הרישיון והן לזכיון;
  - במקרים מסוימים, יש לבחון את התרומה של הצדדים לעסקה ויצירת הערך של הנכס הבלתי מוחשי, כאשר באים לקבוע את המחיר השוק על פיו יפעלו הצדדים.



## נכסים בלתי מוחשיים "רכים" שינויים לפרק 6 של הנחיות ה-OECD - המשך

- בימים אלו בוחן ה-OECD מחדש את הוראות פרק 6 להנחיות, העוסק בקניין רוחני;
- לאחרונה פורסם "קול קורא" המבקש התייחסות מגורמים מעוניינים לסוגיות הבאות:
  - מהם הנושאים המרכזיים בפרקטיקה בהקשר עם קניין רוחני;
  - אילו חוסרים, אם בכלל, קיימים בהנחיות ה-OECD הקיימות;
  - באילו נושאים ה-OECD נדרש להתמקד בעבודתו בהקשר עם קניין רוחני;
  - מהו אופן הצגת התוצאות הרצוי על ידי ה-OECD.
- טיוטה ראשונית של פרק 6 המתוקן צפויה להתפרסם בדצמבר 2013.



## נכסים בלתי מוחשיים "רכים" נכסים בלתי מוחשיים "רכים" – מהם?

- נכסים בלתי מוחשיים המוגדרים כ"רכים" אינם קניין רוחני במובנו המסורתי, אלא משקפים מושג מעורפל יותר, לרבות הערך של:
  - צוות העובדים (workforce in place);
  - ידע נצבר (process knowhow);
  - היסטוריה המעידה על ביצועיים חריגים לטובה (strong performance history);
  - פוטנציאל להמשך תוצאות עודפות (available capacity).
- רשויות המס מגלות עניין הולך וגובר בהערכת שווי נכסים "רכים" אלו בנוסף לקניין הרוחני "המסורתי" הקיים בחברה, הן בבחינת שינוי מודל עסקי והן כחלק מתמחור העסקאות הבין-חברתיות.
- אחת מהטענות שעולות מצד רשויות המס הינה כי בעלות בנכסי קניין "רכים" מקנה זכאות לעודף תשואה.
- מנגד, עולה הטענה מצד גופים עסקיים, כי המושג נכסים בלתי מוחשיים "רכים": אינו עומד במבחן עסקאות עם צדדים שלישיים ואינם אמורים להשפיע במידה ניכרת על מחיר השוק של העסקה, שכן מרבית הלקוחות הבלתי-תלויים אינם מצפים שנכסים "רכים" אלו יתומחרו כחלק מהעסקה.
- סוגיה זו צפויה לעמוד במרכז הדיון בOECD בהתייחס להוראות פרק 6.

# התאמות סוף שנה (Year End Adjustments) רקע

- תכנון ויישום מדיניות מחירי העברה בהתבסס על תחזיות אינו מדויק ורווחיות החברה בפועל עלולה להימצא מחוץ לטווח הבין רבעוני;
- ביצוע התאמות סוף שנה באופן יזום מפחית משמעותית את הסיכוי להתאמות מצד רשויות המס בעת ביקורת;
- אפשרות לניוד תשלומים במזומן ללא ניכוי מס במקור;
- כלי מרכזי ביישום תכנון המס העומד בבסיס מודל מחירי העברה של הקבוצה.



# התאמות סוף שנה (Year End Adjustments)

בעת ביצוע התאמות סוף שנה יש לשים לב לנקודות הבאות:

- התפיסה הרווחת בקרב רשויות מס רבות הינה כי בחירה וישום נכון של מדיניות מחירי העברה אמורה למנוע את הצורך בביצוע התאמות סוף שנה ( ... );
- התאמות סוף שנה משמעותיות עלולות להתפרש כמחשידות ולגרור ביקורת מצד רשויות המס;
- התאמות סוף שנה עדיף שיהיו מקושרות לשינוי בערך המוצרים, שירותים או תמלוגים;
- הכרה בביצוע ההתאמות כמבוצעות בהתאם לתנאי שוק אינה מבטיחה פטור מניכוי מס במקור בגין ההתאמה שבוצעה;
- בהתייחס לעסקאות בטובין, יש לבחון גם את סוגיות המכס והמע"מ הנובעות מביצוע ההתאמה;
- ההסכמים הבין-חברתיים נדרשים לתמוך באפשרות ביצוע התאמות סוף שנה.



# התאמות סוף שנה (Year End Adjustments)

הכרה בביצוע התאמות סוף שנה יזומות, על ידי רשויות המס השונות

התאמות סוף שנה בכפוף להמצאות הסכם בין-חברתי כתוב				
התאמות סוף שנה מקובלות			התאמות סוף שנה אינן מקובלות	
סלובניה	הודו	אוסטריה	נורבגיה	אוזבקיסטאן
סלובקיה	הולנד	אוסטרליה	ניגריה	אוקראינה
ספרד	הונגריה	איטליה	סין	אינדונזיה
פולין	וייטנאם	אירלנד	פיליפינים	אזרבייג'אן
פורטוגל	טייוואן	אסטוניה	פרו	אלבניה
פינלנד	יפן	ארה"ב	קזחסטאן	אלג'יריה
צ'כיה	ישראל	בולגריה	קניה	בלרוס
צרפת	לאטביה	בלגיה	קרואטיה	ברזיל
קוריאה	ליטא	בריטניה	רומניה	גיאורגיה
קנדה	מלזיה	גרמניה	רוסיה	טורקיה
שבדיה	ניו זילנד	דנמרק		יוון
שוויץ	סינגפור	דרום אפריקה		לבנון

# רגולציות חדשות ודרישות תיעוד מחירי העברה מקומיות

## החל מינואר 2010

- OECD
- עדכון פרקים 1 עד 3 להנחיות ה-OECD
- פרסום פרק 9 בנושא שינוי מודל עסקי
- שכתוב פרק 6 בנושא נכסים בלתי מוחשיים (צפי לטיוטה ראשונים דצמבר 2013)
- צרפת (1 ינואר 2010)
- אירלנד (1 ינואר 2011)
- פנמה (30 ליוני 2010)
- רוסיה (1 לינואר 2012)

# תודה על ההקשבה



# Deloitte.

# בריטמן אלמגור זהר

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.