

## הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 257), התשפ"א-2021

תיקון סעיף 85א 1. בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> (להלן – הפקודה) –

(1) בסעיף קטן (ב) –

(א) אחרי "סעיף זה" יבוא "וסעיפים 85ב ו־85ג";

(ב) אחרי ההגדרה "יחסים מיוחדים" יבוא:

"ישות" – חבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם שלגביה נערכים דוחות חשבונאיים נפרדים;

### דברי הסבר

העבודה בנושא זה נדרשה, בין השאר, על רקע העלייה בחלקם היחסי של תאגידים בקבוצות רב־לאומיות בסחר העולמי ועלייה ביכולת שיתוף הפעולה בין הישויות השונות בקבוצות אלה, עקב התפתחות אמצעים טכנולוגיים. ביכולתן של קבוצות רב־לאומיות לנצל שיעורי מס במדינות שונות, כדי לקבוע מחיר ותנאים של עסקה, בין ישויות בתוך הקבוצה, באופן שבו ישולם המס המינימלי. מגמה זו, יחד עם ההסדרה הבין־לאומית המתואמת של תחום זה, מגבירות את חשיבות הסדרת התחום בישראל. מאז פרסומן של תוכניות הפעולה האמורות, אימצו את הדרישות למעלה מתשעים מדינות.

עקב האמור, וכדי ליעל את הליכי הפיקוח והבקרה הקיימים בתחום זה, מוצע לעדכן את דרישות התייעוד והדיווח במחירי העברה באופן שישקף את אמות המידה הבין־לאומיות המקובלות. כמו כן מוצע לחדד, להבהיר ולפשט את דרישות התייעוד הקיימות, ובכך להגביר את הודאות של הישויות המשתייכות לקבוצה רב־לאומית לגבי החובות המוטלות עליהן בידי רשויות המס.

התיקון המוצע גם יאפשר לרשות המסים לקבל מידע רחב יותר על תאגידים רב־לאומיים הפועלים בישראל ועל פעילותם בעולם, וכמו כן להביאם לתשלום מס אמת, באופן יעיל יותר.

סעיף 1 לפסקה (1)

מוצע לקבוע כי ההגדרות הקבועות כיום בסעיף קטן (ב) של סעיף 85א לפקודה יחולו גם על סעיפים 85ב ו־85ג המוצעים בסעיף 2 להצעת החוק, שכן שלושת הסעיפים האלה נוגעים לתחום מחירי העברה.

כמו כן מוצע להוסיף להגדרות שבסעיף 85א(ב) לפקודה את ההגדרות "ישות" ו"קבוצה רב־לאומית" שנעשה בהן שימוש בסעיפים 85ב ו־85ג המוצעים בסעיף 2 להצעת החוק ושעליהן יוסבר בדברי ההסבר לסעיף 85א המוצע בסעיף 2 להצעת החוק.

הצעת חוק זו מתקנת את פקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), ומבקשת לקדם בשנית את מתווה השינויים בעניין חובות דיווח ותייעוד שנועדו ליעל את הפיקוח על מחירי עסקאות ופעולות הנעשות בין צדדים קשורים במדינות שונות (להלן – מחירי העברה). המתווה פורסם בעבר בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 238), התשע"ז–2017 (הצעות חוק הממשלה – 1106, התשע"ז, עמ' 758). ואושר בקריאה ראשונה על ידי הכנסת ה־20, בחודש ינואר 2017.

כיום קובעת הפקודה, בסעיף 85א שבה, ובתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז–2006, שהותקנו מכוח הסעיף האמור, חובות דיווח ותייעוד החלות בנוגע למחירי עסקאות בין־לאומיות הנעשות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים. יחסים מיוחדים מוגדרים בסעיף 85ב(ב) לפקודה ככאלה הכוללים יחסים בין אדם לקרוב, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו או שליטה של אדם אחד בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין. כאשר נעשית בין צדדים אלה עסקה בין־לאומית, קרי עסקה שבה אחד הצדדים הוא תושב חוץ, או עסקה שההכנסה ממנה חייבת במס גם מחוץ לישראל, הצדדים יכולים לקבוע מחיר ותנאים לעסקה שלא ישקפו בהכרח את מחיר השוק. בהקשר הזה, צדדים אלה יכולים, באמצעות ניצול שיעורי המס במדינות השונות, לקבוע את מחיר העסקה ותנאיה באופן שישולם המס המינימלי.

בשנים האחרונות חלו התפתחויות משמעותיות בתחום מחירי העברה בארץ ובעולם, ובראשן תוכניות הפעולה אשר פורסמו ביום כ"ב בתשרי התשע"ו (5 באוקטובר 2015) על ידי ארגון ה־OECD יחד עם מדינות ה־G-20, במסגרת פרויקט Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), אשר נועד להתמודד עם שחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות, על ידי תאגידים רב־לאומיים. אחת מתוכניות אלה היא תוכנית פעולה מס' 13 (Action 13), העוסקת בכללי התייעוד והדיווח הנדרשים במחירי העברה (להלן – תוכנית פעולה 13).

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

”קבוצה רב־לאומית” – קבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר מתקיימים לגביהן שני אלה:

(1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ;

(2) ישות אחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה:

(א) יש ביניהן יחסים מיוחדים;

(ב) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת אם אחת מהן הייתה נסחרת בבורסה;

(2) סעיף קטן (ג) – בטל;

(3) בסעיף קטן (ה), פסקה (3) – תימחק.

הוספת סעיפים  
85 ב ו 85

2. אחרי סעיף 85 לפקודה יבוא:

”חובות תיעוד במחירי העברה 85 ב. (א) שר האוצר רשאי לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הוראות לעניין רישום ותיעוד והוראות לעניין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה, אשר יחולו על נישום שמתקיים לגבי אחד מאלה:

(1) הוא משתייך לקבוצה רב־לאומית;

(2) הוא עשה עסקה בין־לאומית כאמור בסעיף 85א(א).

## ד ב ר י ה ס ב ר

חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים.”

וזה נוסחה של פסקה (3) של סעיף 85א(ה) לפקודה, שמוצע לבטלה:

”(3) הוראות לענין דוחות ומסמכים שיוגשו לפקיד השומה והוראות רישום ותיעוד.”

### סעיף 2 לסעיף 85 המוצע

מוצע להוסיף לפקודה את סעיף 85 המוצע שכותרתו ”חובות תיעוד במחירי העברה”. כאמור בחלק הכללי של דברי ההסבר ובדברי ההסבר לסעיף ו(2) ו־(3) להצעת החוק המבטל את הוראות סעיף 85א(ג) ו־(ה)(3) לפקודה, מוצע לערוך את דרישות התיעוד והדיווח החלות על מחירי העברה.

הוראות מעודכנות אלה שבסעיף 85 המוצע יחולו הן על צדדים לעסקה בין־לאומית שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים כאמור בסעיף 85א(א) לפקודה והן על ישויות המשתייכות לקבוצה רב־לאומית, כהגדרתם המוצעת בסעיף 85א(ב) לפקודה כאמור בסעיף ו(1) להצעת החוק.

### לפסקאות (2) ו־(3)

סעיף 85 לפקודה קובע בסעיף קטן (ג) שבו וכן בפסקה (3) של סעיף קטן (ה) שבו, הוראות הנוגעות לחובות רישום, תיעוד ודיווח החלות על צדדים שנעשית ביניהם עסקה בין־לאומית ואשר מתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים. מוצע למחוק הוראות אלה מסעיף 85 ובמקומן לקבוע הוראות חדשות בסעיף 85 המוצע בסעיף 2 להצעת החוק. בסעיף 85 המוצע ירוכזו החובות העדכניות בעניין זה, כמבואר בדברי ההסבר לסעיף זה המוצע בסעיף 2 להצעת החוק, והן יחולו גם בנסיבות המתוארות בסעיף 85 לפקודה.

וזה נוסחו של סעיף קטן (ג) של סעיף 85 לפקודה, שמוצע לבטלה:

”(ג) (1) נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידיו הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה.

(2) מסר הנישום מסמכים כאמור בפסקה (1) ומסמכים שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), תחול על פקיד השומה

(ב) נישום כאמור בסעיף קטן (א) (1) או (2) חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו –

(1) את כל המסמכים והנתונים הנוגעים לעסקה הבין-לאומית או לצד לעסקה שהוא תושב זר או לכל ישות בקבוצה הרב-לאומית אשר צד לעסקה כאמור נכלל בה;

(2) מסמכים ונתונים בדבר דרך קביעת מחיר העסקה הבין-לאומית ובדבר תנאי העסקה;

(3) מסמכים, דוחות ונתונים הנוגעים לקבוצה הרב-לאומית;

(4) מסמכים, דוחות ונתונים נוספים שהנישום נדרש לרשום ולתעד בהתאם להוראות שנקבעו לפי סעיף קטן (א).

(ג) מסר הנישום מסמכים, דוחות או נתונים כנדרש בסעיף קטן (ב), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות שונות מההסכמות בין הצדדים.

(א) בסעיף זה, "ישות-אם סופית" – חבר בני אדם המחזיק, במישרין או בעקיפין, ברוב אמצעי השליטה בישויות האחרות בקבוצה רב-לאומית, כך שהיה עליו להכין דוחות כספיים מאוחדים, לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל, או שהיה נדרש לעשות זאת אם היה נסחר בבורסה, ובלבד שלא מחזיק בו חבר בני אדם אחר הנכלל בקבוצה הרב-לאומית שמתקיים בו התנאי האמור.

דיווח ישות-אם בקבוצה רב-לאומית

185.

## ד ב ר י ה ס ב ר

של דברי ההסבר ונקבע בו, בין השאר, שדרישות התייעוד הנדרשות מקבוצות רב-לאומיות, יכללו דוח בשם Country by Country. דרישות אלה יחולו רק על חברות שמחזור העסקים המאוחד שלהן עולה על 750 מיליון אירו. הדוח יכלול מידע על כלל הישויות בקבוצה הרב-לאומית ויאפשר ניתוח של הפעילות העולמית שלה, כדי לוודא שמחירי עסקאותיה המדווחות משקפים את מחיר השוק ותנאיו. הדוח ייתן כלים לראיית פעילות כלל הקבוצה ברמה מפורטת.

לפיכך, מוצע להגדיר בסעיף 185 המוצע כ"ישות חייבת בדיווח", "ישות-אם סופית" שהיא תושבת ישראל, שמחזור עסקאותיה עולה על 3.4 מיליארד שקלים חדשים או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר לעניין זה באישור ועדת הכספים של הכנסת (להלן – ישות חייבת בדיווח).

ההגדרה "תושב ישראל" קבועה בסעיף 1 לפקודה, ההגדרה "ישות-אם סופית" מוצעת בסעיף 185(א) המוצע וההגדרות "ישות" ו"קבוצה רב-לאומית" מוצעות בסעיף 185(ב) לפקודה כאמור בסעיף 1(1)(ב) להצעת החוק. מוצע להגדיר "ישות" כחבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם שלגביה נערכים דוחות חשבונאיים נפרדים,

ההוראות העדכניות המוצעות בסעיף 185(ב) ו(ג) אשר מטילות חובות תיעוד ודיווח למסמכים, דוחות ונתונים אשר יומצאו לפקיד השומה על פי דרישתו, יחד עם חובות הדיווח ששר האוצר מוסמך לקבוען בתקנות, באישור ועדת הכספים, לפי סעיף 185(א) המוצע, יציגו באופן ברור יותר את החובות בנושא זה.

כפי שהוסבר בהרחבה בחלק הכללי של דברי ההסבר, הוראות מוצעות אלה של תיעוד ודיווח מחירי ההעברה, משקפות את ההתפתחות שחלה בארץ ובעולם בתחום זה, מאז חוקק סעיף 185 לפקודה, בשנת 2002, והן צפויות לשפר את הליכי הפיקוח והבקרה הקיימים בתחום זה.

### לסעיף 185 המוצע

מוצע להוסיף לפקודה את סעיף 185 המוצע שותרתו "דיווח ישות-אם בקבוצה רב-לאומית", ובו לקבוע חובת דיווח לחברת אם בקבוצה רב-לאומית שהיא תושבת ישראל. חובה זו מוצעת לצורך יישום הסכם Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, שאילו התחייבה ישראל ביום י"ז באייר התשע"ו (25 במאי 2016). ההסכם נחתם בעקבות תוכנית פעולה 13 הנוכחת בחלק הכללי

(ב) נישום שהוא ישות בקבוצה רבי-לאומית, יצהיר על כך בטופס שיקבע המנהל; ההצהרה כאמור תכלול פרטים הדרושים לביצוע סעיף זה ותצורף לדוח כאמור בסעיף 131.

(ג) ישות-אם סופית שהיא תושבת ישראל ושייכת לקבוצה רבי-לאומית שמחזור עסקאותיה עולה על 3.4 מיליארד שקלים חדשים, או סכום נמוך יותר שקבע שר האוצר לעניין זה באישור ועדת הכספים של הכנסת (בסעיף זה – ישות חייבת בדיווח), תגיש למנהל, באופן מקוון, בטופס שיקבע המנהל, דוח על אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לכל שנת מס, בתוך שנה מתום שנת המס.

(ד) יראו ישות חייבת בדיווח אשר הפרה את חובת הדיווח לפי סעיף קטן (ג), כאילו הפרה חובת דיווח לפי סעיף 131 לפקודה;

(ה) ישות חייבת בדיווח רשאית לבקש אישור מאת המנהל לכך שישות אחרת בקבוצה (להלן – ישות-אם חלופית) תגיש דוח כאמור בסעיף קטן (ג); נתן המנהל אישור כאמור, תהיה הישות החייבת בדיווח פטורה מחובת הדיווח כאמור בסעיף קטן (ג), ובלבד שהמנהל קיבל דוח כאמור.

(ו) ישות תושבת ישראל בקבוצה רבי-לאומית רשאית להגיש למנהל דוח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם אינה ישות חייבת בדיווח; על ישות כאמור יחולו, לגבי שנת המס המדווחת, הכללים החלים על ישות חייבת בדיווח לפי הפקודה.

## ד ב ר י ה ס ב ר

הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה הרבי-לאומית. הדוח יוגש בטופס מקוון שיקבע המנהל. כמו כן, הדוח לשנת מס מסוימת, יוגש עד תום שנת המס העוקבת.

דוח זה יועבר במסגרת חילופי מידע אוטומטיים למדינות אחרות שהן צד להסכם שעליו חתומה ישראל, ואשר בהן פועלות ישויות אחרות בקבוצה הרבי-לאומית. במקביל תקבל רשות המסים בישראל דוח ממדינות אחרות שבהן פועלת חברת-אם בקבוצה רבי-לאומית, במקרים שבהם ישויות אחרות בקבוצה פועלות בשטח ישראל.

עוד מוצע, בסעיף קטן (ז) המוצע להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים לאישור ישות-אם חלופית וכן כללים שלפיהם המנהל יהיה רשאי לחייב ישות בקבוצה הרבי-לאומית שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח כאמור, אף אם אינה חברת-אם.

ו"קבוצה רבי-לאומית" כקבוצה המורכבת משתי ישויות או יותר אשר מתקיימים לגביהן שני אלה:

(1) אחת מהן לפחות היא תושבת חוץ;

(2) ישות אחת מהן מחזיקה, במישרין או בעקיפין, באמצעי השליטה של כל אחת מהישויות האחרות, כך שמתקיים בהן אחד מאלה:

(א) יש ביניהן יחסים מיוחדים;

(ב) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים או בהתאם לדין החל עליהן היה עליהן להכין דוחות כספיים מאוחדים, או שהיו נדרשות לעשות זאת, אם אחת מהן הייתה נסחרת בבורסה.

במסגרת דרישות הדיווח מוצע לחייב קבוצה רבי-לאומית, אשר ישות-האם הסופית שלה היא תושבת ישראל, להגיש, באמצעות ישות-האם האמורה, דוח שנתי

(ז) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע –

(1) כללים לעניין אישור ישות-אם חלופית;

(2) כללים שלפיהם המנהל יהיה רשאי לחייב ישות בקבוצה הרב-לאומית, שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם לא התקיימו לגביה התנאים כאמור באותו סעיף קטן.

### ד ב ר י ה ס ב ר

דוח כאמור בסעיף 85ג(ג) המוצע, אף אם אינה ישות חייבת בדיווח. בחרה ישות לדווח כאמור, יחולו עליה באותה שנה הכללים החלים על ישות חייבת בדיווח.

כמו כן כדי לאפשר גמישות בהסדרי הדיווח, מוצע לקבוע בסעיף קטן (ו) המוצע, כי ישות תושבת ישראל בקבוצה רב-לאומית רשאית, על פי בחירתה, להגיש למנהל