



תוכן עניינים

2	תזכיר חוק
2	א. שם החוק המוצע
2	ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים
2	ג. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר
3	תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'), התשפ"א-2020
3	1. תיקון סעיף 85א
3	2. הוספת סעיפים 85ב ו-85ג
6	דברי הסבר

תזכיר חוק

א. שם החוק המוצע

חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'), התשפ"א-2020

ב. מטרת החוק המוצע, הצורך בו, עיקרי הוראותיו והשפעתו על הדין הקיים

החוק המוצע מבקש לקדם בשנית את מתווה השינויים בחובות הדיווח והתיעוד של קבוצות רב-לאומיות, אשר אושר בקריאה ראשונה על ידי הכנסת ה-20 בחודש ינואר 2017, בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 238), התשע"ז-2017.

בכלל זה מוצע לקבוע חובת דיווח לחברת אם בקבוצה רב לאומית שהיא תושבת ישראל, לצורך יישום הסכם Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, אליו התחייבה ישראל ביום 25 במאי 2016.

בשנים האחרונות חלו התפתחויות משמעותיות בתחום מחירי העברה בארץ ובעולם, ובראשן תכניות הפעולה אשר פורסמו על ידי ה-OECD יחד עם מדינות ה-G-20, במסגרת פרויקט (BEPS) Base Erosion and Profit Shifting, ביניהן תכנית פעולה 13 (Action 13), בנושא תיעוד ודיווח במחירי העברה. העבודה בנושא נדרשה, בין היתר, על רקע יכולתן של קבוצות רב לאומיות לנצל שיעורי מס במדינות שונות, על מנת לקבוע מחיר עסקה ותנאיה, בין ישויות בתוך הקבוצה, באופן בו ישולם המס המינימלי. מאז פרסומן אימצו את הדרישות למעלה מתשעים מדינות. על מנת לייעל את הליכי הפיקוח והבקרה הקיימים בתחום זה, מוצע לעדכן את דרישות התיעוד והדיווח במחירי העברה באופן שישקף אמות מידה בינלאומיות מקובלות וכן יחדד, יבהיר ויפשט את דרישות התיעוד הקיימות.

במסגרת דרישות הדיווח מוצע, כאמור, לחייב קבוצה רב-לאומית אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה, היא תושבת ישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה. הדוח יועבר במסגרת חילופי מידע אוטומטיים למדינות אחרות שהן צד להסכם עליו חתומה ישראל, בהן פועלות ישויות אחרות בקבוצה הרב-לאומית. במקביל תקבל רשות המסים דוח ממדינות אחרות, בהן פועלת חברת-אם בקבוצה רב-לאומית, במקרים בהם ישויות אחרות בקבוצה פועלות בשטח ישראל. עוד מוצע להסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים לאישור חברת-אם חלופית וכן כללים שלפיהם המנהל יהיה רשאי לחייב ישות בקבוצה הרב-לאומית, שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח כאמור, אף אם אינה חברת-אם. בנוסף, מוצע לקבוע כללי תיעוד ודיווח חדשים אשר יציגו באופן ברור יותר את חובות הצדדים במסגרת התדיינות בנושאים של מחיר העברה וכן לקבוע כי דרישות התיעוד במחירי העברה, לפי סעיף 85א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], יחולו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב-לאומית.

התיקון המוצע יגביר ודאות לדרישות בקרב נישומים הנמנים על קבוצה רב-לאומית, וכן יאפשר לרשות המסים, באמצעות שימוש במידע, להביא נישומים אלו לתשלום מס אמת, באופן אפקטיבי.

ג. להלן נוסח תזכיר החוק המוצע ודברי הסבר

תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...), התשפ"א-2020

תיקון סעיף 85א 1. בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה¹ –

(א) בסעיף קטן (ב) –

(1) אחרי "סעיף זה" יבוא "וסעיפים 85ב ו-85ג";

(2) אחרי ההגדרה "יחסים מיוחדים" יבוא:

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

"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 היתה נסחרת בבורסה;";

(ב) סעיף קטן (ג) – בטל;

(ג) בסעיף קטן (ה), פסקה (3) – תימחק.

הוספת סעיפים 85ב 2. אחרי סעיף 85א לפקודה יבוא:

ו-85ג

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

"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 לגביו אחד
מאלה:

(1) הוא משתייך לקבוצה רב-לאומית;

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

(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.

85.ג. (א) דיווח ישות-אם
בקבוצה רב-לאומית
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.

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

(ג) ישות-אם סופית שהיא תושבת ישראל
ושייכת לקבוצה רב-לאומית שמחזור עסקאותיה
עולה על 3 מיליארד שקלים חדשים, או סכום נמוך
יותר שקבע שר האוצר לעניין זה באישור ועדת
הכספים של הכנסת (בסעיף זה – ישות חייבת
בדיווח), תגיש, באופן מקוון דוח, בטופס שיקבע
המנהל, 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 דו"ח כאמור בסעיף קטן
(ג); נתן המנהל אישור כאמור, תהיה הישות
החייבת בדיווח פטורה מחובת הדיווח כאמור
בסעיף קטן (ג), ובלבד שהמנהל קיבל דו"ח כאמור;

(ו) ישות תושבת ישראל בקבוצה רב לאומית רשאית להגיש למנהל דו"ח כאמור בסעיף קטן (ג), אף אם אינה ישות חייבת בדיווח; בחרה ישות כאמור, יחולו עליה באותה שנה הכללים החלים על ישות חייבת בדיווח.

(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.

דברי הסבר

כללי

סעיף 85א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], דן בעסקאות הנעשות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים, כאשר אחד הצדדים הוא תושב חוץ, או שההכנסה מהעסקה חייבת במס גם מחוץ לישראל. כאשר נעשות עסקאות בין צדדים אלה, הם יכולים לקבוע מחיר ותנאים לעסקה שלא ישקפו בהכרח את מחיר השוק. כמו כן, צדדים קשורים יכולים, באמצעות ניצול שיעורי המס במדינות השונות, לקבוע את מחיר העסקה ותנאיה באופן בו ישולם המס המינימלי.

בשנים האחרונות ניכרת מגמה של עלייה בחלקם היחסי של תאגידים בקבוצות רב-לאומיות בסחר העולמי ועלייה ביכולת שיתוף הפעולה בין הישויות השונות בקבוצות אלו, עקב התפתחות אמצעים טכנולוגיים. מגמה זו, יחד עם הפיתוח המתמיד של דיני המס במדינות שונות, מגבירות את חשיבות הסדרת הנושא. ביום כ"ב בתשרי התשע"ו (5 באוקטובר 2015) פרסם ה-OECD, במסגרת פרויקט ה-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), תכניות פעולה שנועדו להתמודד עם שחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות על ידי תאגידים רב-לאומיים. אחת מאלה היא תכנית פעולה מספר 13 (Action 13) הדנה בכללי תיעוד ודיווח הנדרשים במחירי העברה - מחירי עסקאות בין צדדים קשורים במדינות שונות (להלן - תכנית פעולה 13). ישראל ומדינות נוספות הצטרפו לפרויקט האמור, אשר נועד למנוע הסטה של הכנסות ושחיקה של בסיס המס שלהן. על רקע זה, וכדי לשפר את הליכי הבקרה הקיימים בתחום זה, בהתחשב בהתפתחות

תחום מחירי העברה בארץ ובעולם, מוצע לעדכן את דרישות התיעוד והדיווח במחירי העברה באופן שישקף את התפתחות התחום מאז חוקק הסעיף וכן יחדד, יבהיר ויפשט את דרישות התיעוד, כך שיעמדו באמות המידה הבינלאומיות המקובלות.

התיקון המוצע יאפשר לרשות המסים לקבל מידע רחב יותר על תאגידים רב-לאומיים הפועלים בישראל ופעילותם בעולם. המידע יאפשר לרשות המסים לטפל בנישומים אלה באופן יעיל יותר.

לסעיפים 1 ו-2 (סעיף עיקרי 85ב)

מוצע להחליף את ההוראות הקיימות בסעיפים 85א(ג) ו-85א(ה)(3) לעניין דרישות רישום, תיעוד ודיווח לגבי עסקאות בינלאומיות בהוראות חדשות תחת סעיף 85ב, אשר יחד עם תקנות שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים, יציגו באופן ברור יותר את חובות הצדדים במסגרת התדיינות בנושא מחיר העברה. עוד מוצע לקבוע כי דרישות התיעוד במחירי העברה, לפי סעיף 85א לפקודה, יחולו גם לעניין צדדים קשורים בקבוצה רב-לאומית.

לסעיפים 1 ו-2 (סעיף עיקרי 85ג)

במסגרת תכנית פעולה מס' 13 נקבע, בין השאר, שדרישות התיעוד לקבוצות רב-לאומיות יכללו דוח בשם Country by Country. דרישות אלו יחולו על חברות שמחזור העסקים המאוחד שלהם עולה על 750 מיליון אירו. הדוח יכלול מידע על כלל הישויות בקבוצה רב-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. כאמור בפתח הדברים, ישראל מחויבת בהסכם בינלאומי להטמעת חובת דיווח זו.

לצורך כך מוצע להגדיר קבוצה רב-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 היתה נסחרת בבורסה.

מוצע לחייב קבוצה רב-לאומית כאמור, אשר חברת האם שלה, או חברה אחרת שהוגדרה לעניין זה, היא תושבת ישראל, להגיש דוח שנתי הכולל נתונים כספיים ועסקיים על כלל הישויות בקבוצה. דוח לשנת מס יוגש עד תום שנת מס העוקבת. כמו כן מוצע להסמיק את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים לאישור חברת-אם חלופית וכן כללים שלפיהם המנהל יהיה רשאי לחייב ישות בקבוצה הרב-לאומית שהיא תושבת ישראל, להגיש דוח כאמור, אף אם אינה חברת-אם.

כאמור בפתח הדברים, התיקונים המוצעים תואמים את אמות המידה הבינלאומיות ועולים בקנה אחד עם סעיפים באמנות ישראל צד להן.