

**נטל ההוכחה במחירי העברה - סעיף 85 א (ג) לפקודת מס הכנסה**

סעיף 85 א(ג') קובע כי 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 מחירי העברה.

לאחרונה פרסמה רשות המסים את חוזר 1/2020 בנושא "נטל ההוכחה" במחירי העברה. מטרת החוזר להבהיר באלו מקרים דיווח על חקר תנאי שוק (להלן: "עבודת חקר") שהוגש על ידי הנישום יחשב כממלא את דרישת החוק והתקנות ויעביר את חובת הראיה במסגרת ההליך השומתי לפקיד השומה, בשונה מהכלל לפיו חובת הראיה מוטלת על הנישום.

עבודת חקר צריכה לכלול את כל המסמכים המפורטים בתקנה 5 לתקנות קביעת תנאי שוק וכן מסמכים נוספים שיש בהם כדי לבסס את עבודת החקר, הן לעניין הטיעון העובדתי והן לעניין שיטות הניתוח לרבות:

- מבנה הקבוצה, צדדים לעסקה הבין-לאומית תושבותם וציון היחסים המיוחדים שיש לנישום עמם.
- התנאים החוזיים, לרבות פירוט הנכס, השירות שניתן, המחיר שניתן, תנאי הלוואה, האשראי וערבויות.
- תחום הפעילות של הנישום והתפתחויות בו.
- הסביבה הכלכלית בה פועל הנישום והסיכונים להם הוא חשוף.
- פרוט העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה.
- ניתוח כלכלי לרבות תיאור שיטות מחירי העברה ובחירת השיטה המתאימה ביותר בנסיבות העניין.
- מסמכים לאימות הנתונים שנמסרו כגון חוזי העסקה וחוזים אחרים בין הצדדים הקשורים, דוחות שהוגשו לרשויות המס הזרות וכו'.

**מצורף לעיונכם חוזר מס הכנסה 1/2020.**

לאור פרסום החוזר הנ"ל מומלץ לחברות הקשורות בעסקאות בינלאומיות להיוועץ עם משרדנו טרם הגשת הדוחות לשנת המס 2019.

**אין להזדקק לתוכן חוזר זה מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להפנות את תשומת הלב לאמור בו.**

במידה ודרושים לכם הסברים נוספים ו/או הדרכה כלשהי נשמח לעמוד לרשותכם.



לעדכונים שוטפים נוספים ניתן להתעדכן בדף הפייסבוק שלנו

בכבוד רב,

עמית, חלפון

רואי חשבון



בס"ד

י' סיון תש"פ  
02 יוני 2020

**חוזר מס הכנסה מספר 1/2020 - רשות המסים**

**בנושא: מחירי העברה - סעיף 85א(ג) לפקודה**

**כללי**

1. בעסקאות בין-לאומיות בין צדדים קשורים קיים סיכון מובנה להסטת רווחים בתוך הקבוצה הרב לאומית. על כן, עסקאות אלו נתונות לביקורת בהתאם להוראות סעיף 85א לפקודת מס הכנסה, התשמ"א-1961 (להלן: "הפקודה") שעניינו "מחירי העברה בעסקה בין-לאומית".
2. סעיף 85א(ג)(1) קובע כי:  
**"נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידי הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה."**
3. סעיף 85א(ה)(3) מסמך את שר האוצר לקבוע הוראות לעניין דוחות ומסמכים שיומצאו לפקיד השומה. תקנה 5 לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "תקנות קביעת תנאי שוק") קובעת את אופן הדיווח על 'חקר תנאי שוק'.
4. מטרת חוזר זה להבהיר באלו מקרים דיווח על 'חקר תנאי שוק' (להלן: "עבודת חקר") שהוגש על ידי הנישום יחשב כממלא את דרישת החוק והתקנות, ויעביר את חובת הראיה במסגרת ההליך השומתי אל פקיד השומה, בשונה מהכלל לפיו חובת הראיה מוטלת על הנישום.

**סעיף 85א(ג)(1) - חובת הגשת עבודת חקר בתנאי שוק על ידי הנישום**

5. כאמור, חובת הגשת עבודת חקר מקורה בהוראות סעיף 85א(ג)(1) ובתקנה 5 לתקנות קביעת תנאי שוק. יודגש כי עצם הגשת המסמכים המפורטים בחוק ובתקנות קביעת תנאי שוק על ידי הנישום אין בה כדי להעביר את חובת הראיה לפקיד השומה, אלא יש לבחון האם המסמכים שהוגשו עומדים בתנאי הסעיף ועולים לכדי עבודת חקר.
6. בע"א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נגד פקיד שומה ת"א 3 (ניתן ביום 22.4.2018) (להלן: "פס"ד קונטירה") נקבע כי: "נטל השכנוע בהקשר לסעיף 85א לפקודה ולתקנות מכוחו, מוטל אפוא על כתפו של הנישום אשר נדרש לבסס כי מחיר ותנאי העסקה הנדונה עולים בקנה אחד עם תנאי השוק. באותו אופן, בהתאם להוראות סעיף 85א(ג)(1), על הנישום מוטל בשלב הראשוני גם נטל הבאת הראיה" (רישא פסקה 48 לפס"ד קונטירה). כמו כן נקבע בעניין זה כי: "... אין די בשיתוף פעולה ובאספקת המסמכים כשלעצמם, אלא נדרש כי המסמכים יבססו באופן מספק את טענת הנישומות, לפיה מחיר העסקה ותנאיה נקבעו על פי המחיר והתנאים שהיו מתקבלים במשא ובמתן בין צדדים בלתי קשורים הכפופים לכוחות השוק" (פסקה 50 לפס"ד קונטירה).



7. אין בהגשת עבודת חקר כדי להעביר את חובת הראיה בקשר לעובדות עליהן מתבססת עבודת החקר לפקיד השומה. במידה ועובדות המקרה עצמן במחלוקת, חובת הראיה להוכיח את אותן עובדות המשמשות בסיס לעבודת החקר, תוטל על הנישום. כך לדוגמא, יתכן כי פקיד השומה לא יחלוק על אופן ביצוע עבודת החקר שהוגשה, אך יטען כי העסקה שנערכה איננה זו שמוצגת בעבודת החקר ולכן עבודת החקר אינה רלוונטית (ראו למשל את הקביעות בע"מ 17419-02-18 **ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן**, פסקה 39, (ניתן ביום 20.02.2019)).
8. עבודת חקר צריכה לכלול את כלל המסמכים המפורטים בתקנה 5 לתקנות קביעת תנאי שוק וכן מסמכים חשובים נוספים שיש בהם כדי לבסס את עבודת החקר, הן לעניין הטיעון העובדתי והן לעניין שיטת הניתוח, כגון: רישום בדוחות של הנישום; רישום בדוחות של הצד הנבדק; רישום בדוחות של הקבוצה הבין-לאומית; תחשיב ביצוע התאמות; מחקר מפורט ומבוסס לגבי אופן קביעת המחיר; יודגש כי בהתאם לתקנה זו לא מדובר ברשימה סגורה של מסמכים.
9. על המסמכים שהוגשו במסגרת עבודת החקר לתמוך בטענות הנישום ולהוביל למסקנת עבודת החקר במובן זה שיתקיים קשר בין העובדות, הראיות והטענות. עבודת החקר צריכה לכלול גם מסמכים המצביעים על יישום של מחיר השוק שנקבע גם בדוחות של הצדדים האחרים לעסקה שאינם החברה הנישומה, בהתאם לאמור בתקנה 5(א)(9) לתקנות קביעת תנאי שוק.

#### אי עמידה בתנאי הסעיף

10. ככל שהנישום לא עמד בנטל הבאת הראיות כמפורט לעיל, לא יעבור נטל הבאת הראיה לפקיד השומה: "**... מקום שבו לא עמד הנישום בנטל הבאת הראיה הראשוני לפי סעיף 85א(ג)(1), היינו, לא הצליח לבסס חקר שוק המאפיין עסקאות דומות באופן הולם - כך למשל, אם חקר השוק אינו מתייחס לעסקאות בעלות מאפיינים דומים, או אם חקר שוק אינו מקיף וממצה באופן הולם את נסיבות העניין- הרי שלא יועבר נטל הבאת הראיה לפקיד השומה וממילא לא יעמוד הנישום בנטל השכנוע המוטל עליו כאמור.**" (פסקה 48 לפס"ד קונטירה).
11. עבודת החקר צריכה לכלול גם הסבר סביר לגבי בחירת שיטת חישוב מחיר השוק על מנת לעמוד בתנאי הסעיף. כך לדוגמא, במקרה בו לשני הצדדים בעסקה קיימים נכסים בלתי מוחשיים בעלי ערך התורמים באופן משמעותי לרווח או להפסד המשותף, והנישום קבע את מחיר השוק לפי מדד של מרווח על סך העלויות הישירות והעקיפות, ללא הסבר מניח את הדעת מדוע לא בחר בשיטת חלוקת הרווח (כעולה מסעיף 2.119 למסמך Revised Guidance on the application of the transactional profit split method 06/2018, OECD - the application of the transactional profit split method), אזי ייקבע כי הנישום לא עמד בתנאי הסעיף.
12. במקרה בו עבודת החקר שהוגשה אינה ניתנת לביקורת בשל מסמכים חסרים ואלו נדרשו על ידי פקיד השומה מהנישום ולא הומצאו, ייקבע כי הנישום לא עמד בתנאי הסעיף. כדוגמא למסמכים חסרים בעבודת חקר ניתן לכלול את: תיעוד שלבי החיפוש אחר חברות בנות השוואה; רשימת חברות אשר נפסלו באופן ידני מלשמש כחברות בנות השוואה; רשימת חברות אשר נבחרו כחברות בנות השוואה או הנתונים החשבונאיים של החברות בנות



ההשוואה אשר עליהם בוצע תחשיב מחיר השוק. יובהר כי אין מדובר ברשימה סגורה של מסמכים.

13. במקרה בו לא הוגשה עבודת חקר או שהוגשה עבודת חקר שאינה עומדת בדרישות החוק ותקנות קביעת תנאי שוק, לא יידרש פקיד השומה לערוך עבודת חקר בהיקף דומה לזה הנדרש מהנישום אלא תערך שומה על פי מיטב השפיטה. כידוע, שומה על פי מיטב השפיטה ניתן לבסס: "... לא רק על פי עובדות מוכחות ונתונים בדוקים, אלא גם על פי אומדנים, הערכות וניסיון אישי..." (פסקה 48 לפס"ד קונטירה).
14. המסמכים שהוגשו על ידי הנישום, על אף שלא עמדו בדרישות עבודת חקר, יכולים לשמש את פקיד השומה בעריכת שומה על פי מיטב השפיטה, שתערך בהתאם לעיקרון 'אורך הזרוע' (Arm's Length).
15. במקרה בו חובת הראיה לא עברה מהנישום לפקיד השומה אך הדיווח על העסקה נעשה במחיר השוק אזי אין לבצע התאמה כלשהי בדוח כיוון שהדיווח על העסקה ממילא נעשה במחיר שוק.
16. החלטת פקיד השומה שלא לראות במסמכים שהוגשו על ידי הנישום כעבודת חקר תהא מנומקת ותיכלל במסגרת השומה שתערך לנישום.
17. במקרים בהם לא הוגשה עבודת החקר על אף שנדרשה או שהוגשה אך אינה מקיימת את תנאי הסעיף יהיו שמורות לפקיד השומה מלוא הסנקציות על פי דין, וביניהן קנס על גרעון לפי סעיף 191 לפקודה ובאישור מחלקת מחירי העברה.
18. במקרה בו קיימת מחלוקת על עצם תחולת הסעיף, דהיינו במקרה בו פקיד השומה טוען שחברה הזרה היא צד קשור לנישום, ואילו הנישום טוען כי אינו צד קשור לחברה הזרה ולכן אינו ממציא עבודת חקר בהתאם לדרישת פקיד השומה, פקיד השומה יקבע את מחיר השוק בשומה לפי מיטב השפיטה.

#### **סעיף 85א(ג)(2) - חובת הראייה על פקיד השומה**

19. בהתאם להוראות סעיף 85א(ג)(2), ככל והנישום עמד בחובת הראיה כמפורט בסעיף, תעבור חובה זו לפקיד השומה שיידרש "...להוכיח באמצעות ראיות ברורות ומשכנעות" **העומדות ברף הוכחה של "מאזן הסתברויות" את דרך חישובו** (פסקה 48 לפס"ד קונטירה).

חוזר זה מבטל ומחליף את סעיף 2.5 לחוזר מס הכנסה 3/2008 שעניינו "מחירי העברה".

**בברכה,**

**רשות המיסים בישראל**