מחירי העברה:

האם ה-COST PLUS, עושה קאמבק?

רו"ח (עו"ד) עמית שליט,
שותף מחירי העברה,
BDO

סעיף 85א - מחירי העברה

בשנת 2003 - חוקק סעיף 85א לפקודה:

"בעסקה בינלאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשרות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות העניין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין הצדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי שוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם."

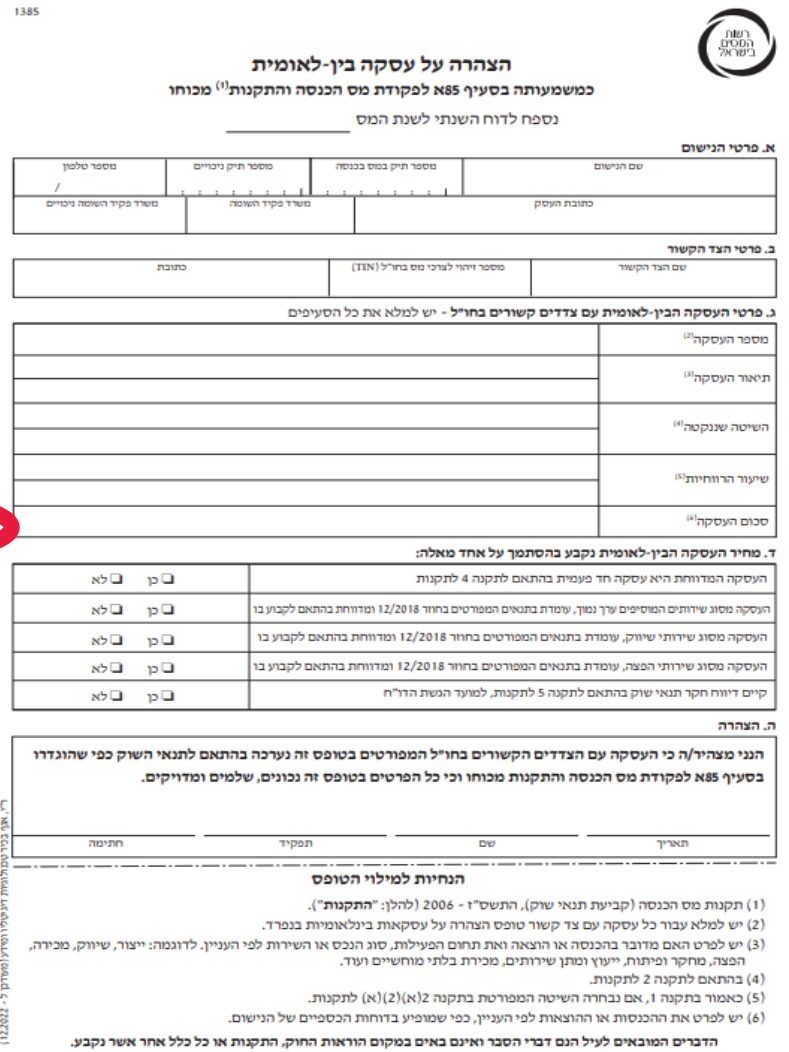
- כניסת הסעיף לתוקף הותנתה בהתקנת תקנות.
- התקנות נכנסו לתוקף עם פרסומן ב- 29 בנובמבר 2006.

חובת הדיווח – טופס מחירי העברה

ד. מחיר העסקה הבין-לאומית נקבע בהסתמך על אחד מאלה:

העסקה המדווחת היא עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות	❑ כן	❑ לא
העסקה מסוג שירותים המוסיפים ערך נמוך, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן	❑ לא
העסקה מסוג שירותי שיווק, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן	❑ לא
[illegible] שירותי הפצה, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן	❑ לא
קיים דיווח חקר תנאי שוק בהתאם לתקנה 5 לתקנות, למועד הגשת הדו"ח	❑ כן	❑ לא

החובה להצהיר על כך שהוכן
חקר תנאי שוק



1385

רשות המסים בישראל

הצהרה על עסקה בין-לאומית

כמשמעותה בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות[1] מכוחו

נספח לדוח השנתי לשנת המס _____

א. פרטי הנישום

שם הנישום	מספר תיק במס בכנסה	מספר תיק ניכויים	מספר טלפון
			/
כתובת העסק	משרד פקיד השומה	משרד פקיד השומה ניכויים	

ב. פרטי הצד הקשור

שם הצד הקשור	מספר זיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN)	כתובת

ג. פרטי העסקה הבין-לאומית עם צדדים קשורים בחו"ל - יש למלא את כל הסעיפים

מספר העסקה[2]	
תיאור העסקה[3]	
השיטה שנבקטה[4]	
שיעור הרווחיות[5]	
סכום העסקה[6]	

ד. מחיר העסקה הבין-לאומית נקבע בהסתמך על אחד מאלה:

העסקה המדווחת היא עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות	❑ כן	❑ לא
העסקה מסוג שירותים המוסיפים ערך נמוך, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן	❑ לא
העסקה מסוג שירותי שיווק, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן	❑ לא
העסקה מסוג שירותי הפצה, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן	❑ לא
קיים דיווח חקר תנאי שוק בהתאם לתקנה 5 לתקנות, למועד הגשת הדו"ח	❑ כן	❑ לא

ה. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי העסקה עם הצדדים הקשורים בחו"ל המפורטים בטופס זה נערכה בהתאם לתנאי השוק כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו וכי כל הפרטים בטופס זה נכונים, שלמים ומדויקים.

תאריך	שם	תפקיד	חתימה

הנחיות למילוי הטופס

(1) תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז - 2006 (להלן: "**התקנות**").
(2) יש למלא עבור כל עסקה עם צד קשור טופס הצהרה על עסקאות בינלאומיות בנפרד.
(3) יש לפרט האם מדובר בהכנסה או הוצאה ואת תחום הפעילות, סוג הנכס או השירות לפי העניין. לדוגמה: ייצור, שיווק, מכירה, הפצה, מחקר ופיתוח, ייעוץ ומתן שירותים, מכירת בלתי מוחשיים ועוד.
(4) בהתאם לתקנה 2 לתקנות.
(5) כאמור בתקנה 1, אם נבחרה השיטה המפורטת בתקנה 2(א)(2)(א) לתקנות.
(6) יש לפרט את ההכנסות או ההוצאות לפי העניין, כפי שמופיע בדוחות הכספיים של הנישום.

הדברים המובאים לעיל הנם דברי הסבר ואינם באים במקום הוראות החוק, התקנות או כל כלל אחר אשר נקבע.

(ר' אף בכרך המלווה דיווחלי ונספח לטופס) (12022 - ל)



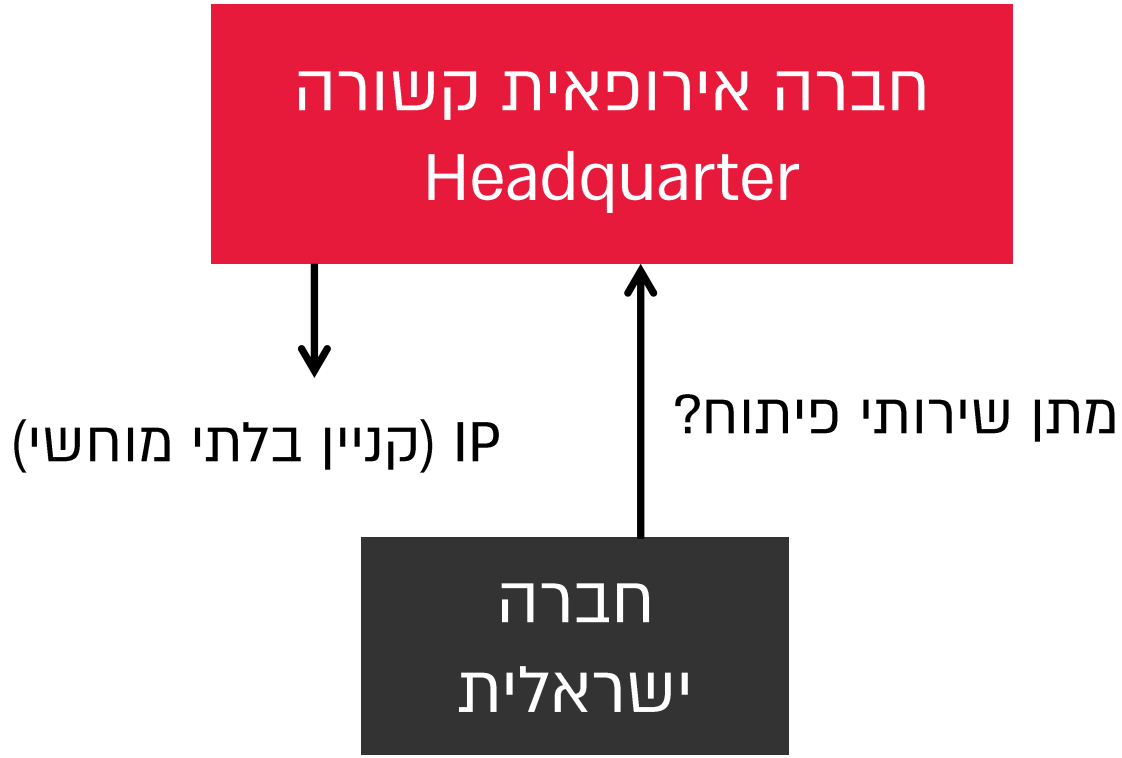
הדרך לטיפול בסוגיית מחירי העברה

השוואת עסקאות בין צדדים קשורים לעסקאות אובייקטיביות בשוק (Arm's Length Prices)

התעלמות מעסקאות - סעיף 86 לפקודה

עסקת שירותי פיתוח (מה שיטת ההשוואה המתאימה)?

דוגמה לפעילות מתן שירותים



מה שיטת התמחור המתאימה?

1. מחיר לשעה?
2. השוואת רווחיות "קוסט פלוס"?
3. תלוי מחזור?
4. חלוקת רווח?

מה זה "קוסט פלוס"?

מחירי העברה בתורה

(הזכויות שמורות לרשות המיסים)



המתח בין Cost+ ל – Profit Split

1. "ייבוא" רווחים לישראל ויצירת חבות מס משמעותית בלתי צפויה (השפעה חשבונאית גם על סעיף הפרשה למס).
2. דרישה (לעיתים מוגזמת) למידע על הקבוצה הרב לאומית.
3. Profit Split במצב של קבוצה מפסידה.
4. יצירת אירוע מס "מישניים"...
5. האם רלוונטי לחברות המספקות שירותים שונים משירותי פיתוח? (למשל שירותי מכירה? / שירותי ייעוץ?)

FAR + DEMPE מרכז הכובד של הניתוח הכלכלי

סיכונים Risks

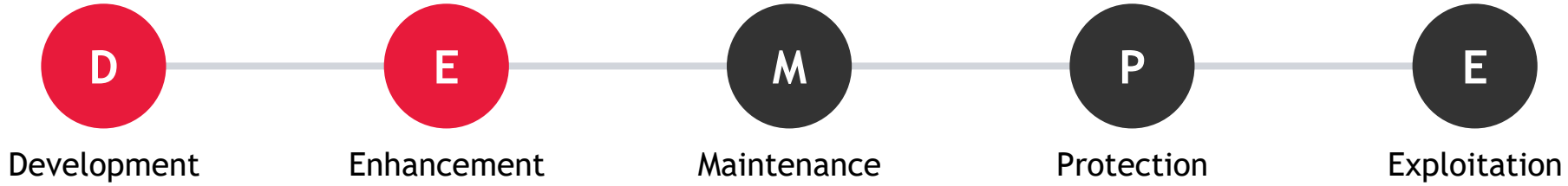
מי נושא בכשל פיתוח, חריגת תקציב, אי־הצלחה מסחרית ומי יכול לשלוט בסיכון?

נכסים Assets

מי מחזיק ב-IP, מי מעמיד תשתיות נתונים, פטנטים וכלי פיתוח?

פונקציות Functions

מי מתכנן? מי מפתח? מי מנהל את התקציב? מי מאשר שינויי מוצר?

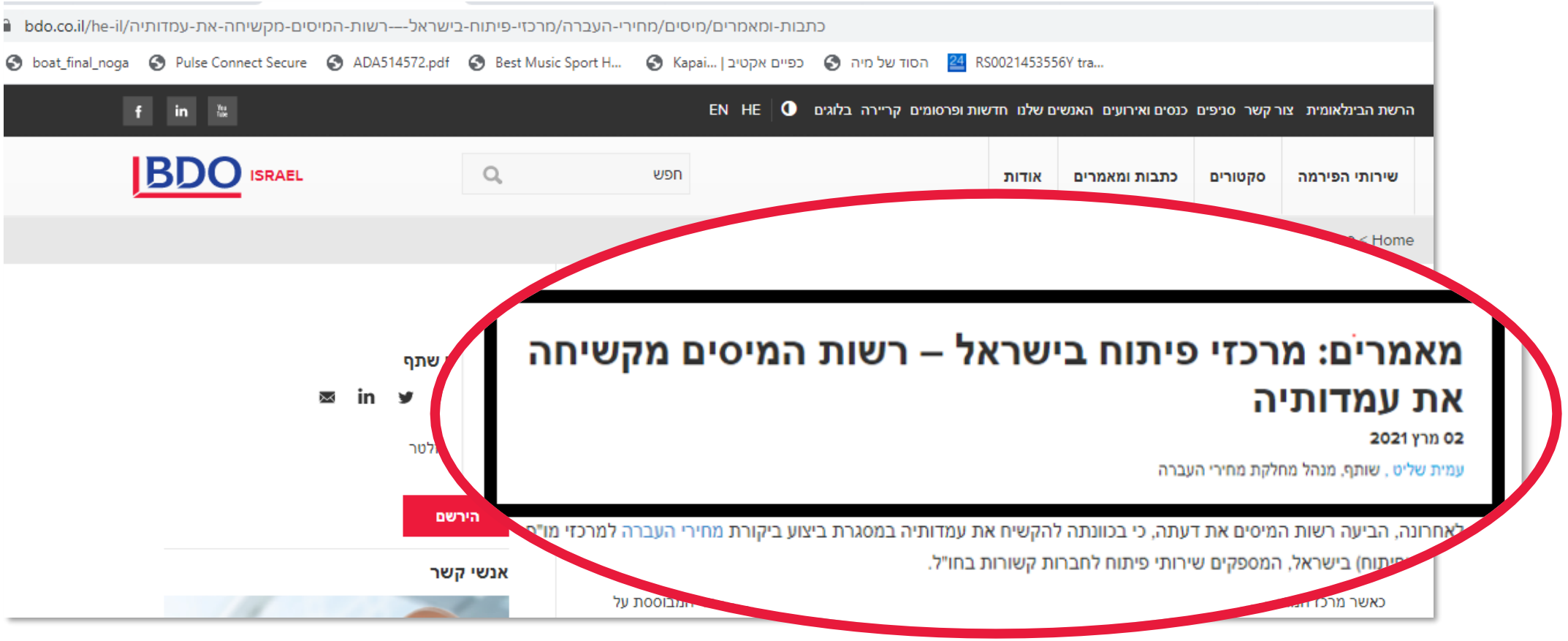


ככל שהתרומה הייחודית, קבלת ההחלטות והשליטה ב- DEMPE בישראל משמעותיות יותר - כך קשה יותר להסתפק בתשואת שירות שגרתית (Cost+).

מקור: החלטת מיסוי 5007/26 ומאמר BDO, אוקטובר 2026

אז מה קרה בישראל בשנים האחרונות בנושא?

מרכזי פיתוח בישראל:



Net Cost Plus / Profit Split

חוזר מס הכנסה 08/2025 – מרכזי פיתוח:

ייחוס הכנסה לפעילות מו"פ והיתרון בהגשת עבודת TP משודרגת ביחד עם דוח המס

מגבלות המפקח:

החוזר מציג, בין השאר כלי בקרה פנימי הנוגע לעריכת שומות, המגביל את אפשרויות המפקח לטעון ליישום שיטה ושיעור רווחיות השונים משיטת שיעורי הרווחיות המשתמשת בשיעור קוסט פלוס. למשל Profit split בהתקיים תנאים מסוימים.

להלן עיקרי התנאים:

פרופיל חברה שמתאים לקבלת שירותי מחירי העברה

- חברת האם האולטימטיבית היא חברה שהתאגדה מחוץ לישראל והיא תושבת מדינת אמנה.
- תושבי ישראל, במישרין או בעקיפין, אינם מחזיקים 10% או יותר מאמצעי השליטה בחברת האם האולטימטיבית.
- החברה הישראלית תצרף לדוח המס השנתי המוגש על ידה, העתק מההסכם למתן שירותי המחקר והפיתוח, וכן עבודת חקר תנאי שוק מלאה הכוללת ניתוח פונקציות ה- DEMPE (התומכים בשיטת מחירי העברה שנבחרה) וכן את מטריצת חברות ההשוואה שנתקבלו או נדחו לצורך קביעת המרווח על בסיס ההוצאות, ובלבד שהדוח מכוח סעיף 131 לפקודה הוגש לאחר פרסום חוזר זה.

Net Cost Plus / Profit Split

חוזר מס הכנסה 08/2025 – מרכזי פיתוח:

ייחוס הכנסה לפעילות מו"פ והיתרון בהגשת עבודת TP משודרגת ביחד עם דוח המס

התייחסות לשיעור הרווח:

ככל והמפקח ירצה לקבוע מרווח בשיעור העולה על 14%, והחברה עומדת בתנאים האמורים לעיל, יחולו עליו מגבלות מסוימות.

Net Cost Plus / Profit Split

חוזר מס הכנסה 08/2025 – מרכזי פיתוח:

ייחוס הכנסה לפעילות מו"פ והיתרון בהגשת עבודת TP משודרגת ביחד עם דוח המס

תקופת זכאות:

נוהל זה יהיה בתוקף בגין דו"חות של שנות המס הפתוחות לשומה ועד לדו"ח המס שיוגש עד תום שנת המס 2029.

אז מה החלופות להגשת דוח מס

מסלול "רגיל"

להכין עבודת מחירי העברה "ולחכות" לדיון שומה.

מסלול "משופר"

להכין עבודת מחירי העברה משודרגת, להגיש אותה (+הסכם בינחברתי) עם דוח המס, ולהגביל את המפקח בעת הדיון שומות.



טופס 1385 – מחירי העברה

שם הצד הקשור	מספר זיהוי לצרכי מס בחו"ל (TIN)	כתובת

ג. פרטי העסקה הבין-לאומית עם צדדים קשורים בחו"ל - יש למלא את כל הסעיפים

מספר העסקה[2]	
תיאור העסקה[3]	
השיטה שננקטה[4]	

ד. מחיר העסקה הבין-לאומית נקבע בהסתמך על אחד מאלה:

העסקה המדווחת היא עסקה חד פעמית בהתאם לתקנה 4 לתקנות	❑ כן ❑ לא
העסקה מסוג שירותים המוסיפים ערך נמוך, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן ❑ לא
העסקה מסוג שירותי שיווק, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן ❑ לא
העסקה מסוג שירותי הפצה, עומדת בתנאים המפורטים בחוזר 12/2018 ומדווחת בהתאם לקבוע בו	❑ כן ❑ לא
קיים דיווח חקר תנאי שוק בהתאם לתקנה 5 לתקנות, למועד הגשת הדו"ח	❑ כן ❑ לא

ה. הצהרה

הנני מצהיר/ה כי העסקה עם הצדדים הקשורים בחו"ל המפורטים בטופס זה נערכה בהתאם לתנאי השוק כפי שהוגדרו בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה והתקנות מכוחו וכי כל הפרטים בטופס זה נכונים, שלמים ומדויקים.

Net Cost Plus / Profit Split

חוזר מס הכנסה 08/2025 – מרכזי פיתוח:

ייחוס הכנסה לפעילות מו"פ והיתרון בהגשת עבודת TP משודרגת ביחד עם דוח המס

החלטת מיסוי מקדמית / הסכם בין מדינתי

חברות ישראליות המספקות שירותי מחקר ופיתוח לצד קשור שאיננו תושב ישראל, בין אם השירותים עומדים בתנאים האמורים בפרק 2 לחוזר זה ובין אם לאו, רשאיות לפנות לחטיבה המקצועית ולבקש את אישור המנהל במסגרת החלטת מיסוי מקדמית כי מחיר העסקה הוא בהתאם לתנאי שוק כאמור בסעיף 85א' לפקודה.

מה אומרת החלטת מיסוי 5007/26

WOW - Profit Split לא

1. מחיר העסקה – בתנאי שוק
2. שיעור הרווחיות – קוסט פלוס
3. קוסט פלוס + 13%



נקודות לתשומת לב:

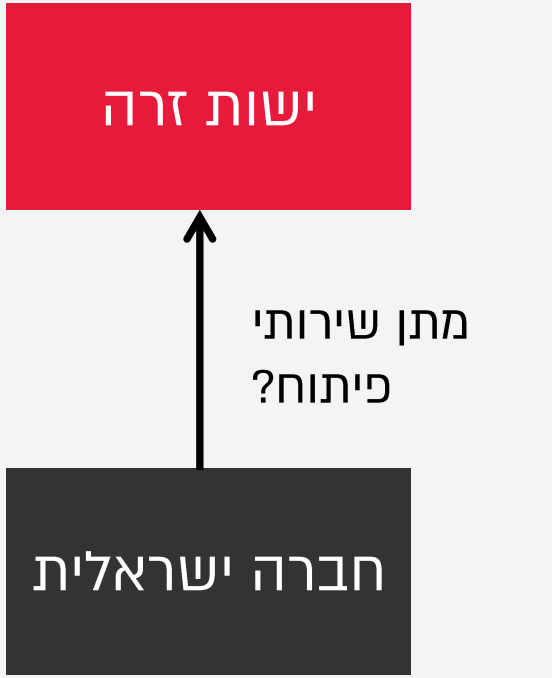
1. האישור על פי הצהרות החברה הישראלית (כפוף לביקורת)
2. 13% - גבוה ויכול ליצור כפל מס במדינה הזרה
3. נקבעו מגבלות נוספות שלא פורסמו

מה אומרת החלטת מיסוי 5007/26

WOW - Profit Split לא

מבין מאפייני הסכם השירות:

1. מתן שירותי מו"פ לקניין הבלתי מוחשי של היישות הזרה.
2. סיכון מוגבל לישראלית.
3. עובדי הישראלית ממליצים בלבד להנהלה הזרה.
4. שיפוי – קוסט פלוס.
5. מסייעת בפיתוח מוצרי הליבה של החברה הזרה אך לא באופן בלעדי.
6. יכולה להיות אחראית על יישום דרישת הפיתוח מהחברה הזרה.

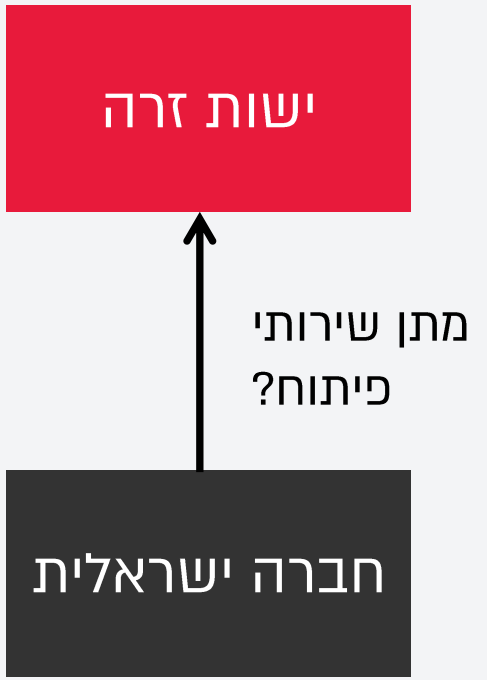


מה אומרת החלטת מיסוי 5007/26

WOW - Profit Split לא

מבין מאפייני מקבלת השירות:

1. תושבת מדינה גומלת
2. החברה האולטימטיבית
3. חלק מתאגיד רב לאומי עם מחזור שנתי – $B10
4. תושבי ישראל אינם בגרעין השליטה
5. נסחרת בבורסה בחו"ל
6. הנהלה בכירה (דירקטורים, מנכ"ל ומנהלי יחידות הכפופים לו, הינם עובדי היישות הזרה)
7. מקום ההנהלה הבכירה – במדינה הגומלת
8. מבצעת את כל הפונקציות / סיכונים / משתמשת בקניין הבלתי מוחשי
9. קבלת החלטות אסטרטגיות
10. עובדי החברה הזרה אחראים על תקציב הישראלית ומפקחים על פעילותה



מה אומרת החלטת מיסוי 5007/26

WOW - Profit Split לא

מבין מאפייני ספקית השירות:

1. תושבת ישראל
2. עובדי מו"פ דרג זוטר, דרג טכני בכיר, דרג ניהולי שאינו בדרג הנהלה בכירה
3. היא אחד ממרכזי המו"פ של החברה הזרה



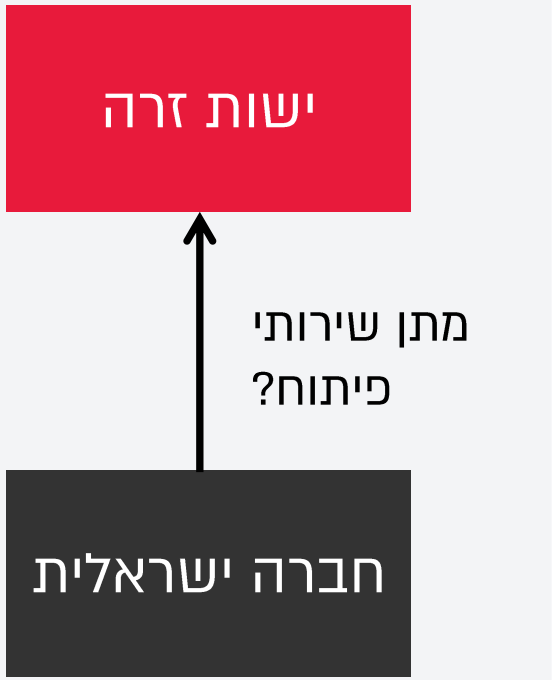
מה אומרת החלטת מיסוי 5007/26

WOW - Profit Split לא

אז מי יכול ליישם את מנגנון הקוסט פלוס ולהיות "רגוע"?
האם הסכם רק ל"ענקים"?

מבין מאפייני מקבלת השירות:

1. ואם החברה הזרה אינה תושבת מדינת אמנה? (למשל קפריסין).
2. ואם מחזור חלק מתאגיד רב לאומי נמוך ממחזור שנתי – B10$?
3. ואם אינה נסחרת בבורסה בחו"ל
4. ואם הנהלה בכירה מפוזרת בין כמה יישויות זרות בקבוצה?
5. ואם מועסק על ידי ישראלית עובד בכיר "C"?
6. ואם מועסק על ידי הישראלית עובד המעיד על עצמו כבכיר (לינקדין)?



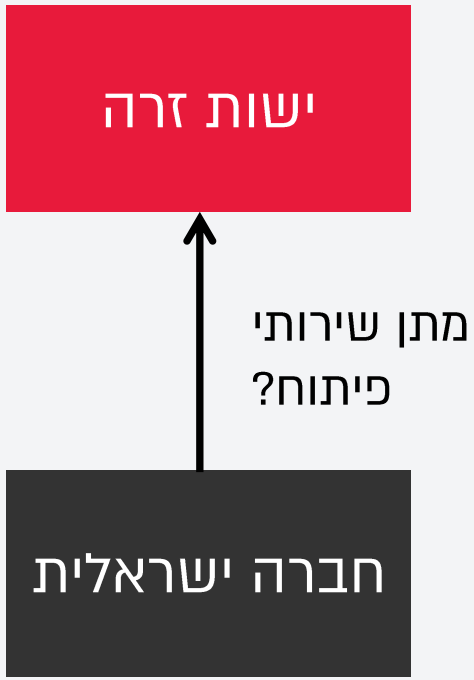
מה אומרת החלטת מיסוי 5007/26

WOW - Profit Split לא

אז מי יכול ליישם את מנגנון הקוסט פלוס ולהיות "רגוע"?
האם הסכם רק ל"ענקים"?

מבין מאפייני הסכם השירות:

1. האם רלוונטי לסוג שירות אחר? למשל שירותי ייעוץ?
2. מתי יחשבו עובדי הישראלית חורגים מ"ממליצים בלבד..."
3. מה אם החברה הישראלית היא מרכז הפיתוח היחידי בקבוצה?
4. ומה אם הישראלית חייבה פחות מקוסט פלוס 13% על מנת להמנע מכפל מס, על פי עבודת מחירי העברה מהצד הזר?



עמדה חייבת בדיווח

עמדה מספר 51/2017 - חישוב בסיס כיסוי העלויות בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+)

בחברות המדווחות בשיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח (COST+) בעסקה בינלאומית, יש לכלול הכנסות לפי שיטת כיסוי עלויות בתוספת מרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות וכן יש לכלול בבסיס כיסוי העלויות גם הוצאות שתואמו בדוח ההתאמה למס, או שלא נדרשו בדוח הכספי, ושהיו צריכות להידרש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

אז מה המסקנה?

01 האם החלטת מיסוי מחליפה עבודת מחירי העברה?

02 האם החלטת המיסוי חוסכת ביקורות של רשות המסים?

03 מה הקשר בין החלטת מיסוי 5007/26 לבין חוזר מס הכנסה 8/2025?

04 המסר המרכזי העולה מהחלטת המיסוי הוא כי ניתוח כלכלי וניתוח מחירי העברה המבוססים על עובדות המקרה נותרו הגורם המרכזי בקביעת התמורה הראויה לחברה הישראלית.

מה המשמעות המעשית עבור חברות טכנולוגיה ומרכזי פיתוח בישראל

חברות בינלאומיות המפעילות מרכז פיתוח בישראל צריכות לוודא כי:

01 מבנה הפעילות שלהן מוגדר בצורה ברורה.

02 קיימים הסכמים בין-חברתיים מעודכנים.

03 מבוצע ניתוח FAR (פונקציות/סיכונים/נכסים) עדכני - דגש People Function.

04 מבוצע ניתוח DEMPE מקיף (היכן נעשה תהליך הפיתוח/הגנה/ניצול בהקשר לקניין הבלתי מוחשי בקבוצה).

05 שיטת מחירי ההעברה נתמכת בניתוח כלכלי עדכני.

06 שיעור ה- Cost Plus נתמך בנתוני שוק (בנצ'מרק עדכני).

אז איך נראית סוף שנת המס אצלכם?


FINISH
GOLDFISH
GALILEE 100
ONE HUNDRED
SWIM / CYCLE / RUN
4 SPORT
03:12:43
שליט עמית



עמית שליט,
רו"ח (עו"ד), שותף,
מנהל מחלקת מחירי העברה,
BDO ישראל

ניסיון מקצועי:

עמית שליט הינו רו"ח (עו"ד) שותף באשכול המיסים, במיסוי הבינלאומי, מנהל מחלקת מחירי העברה.

רכש ידע וניסיון רב בתחום מחירי העברה במסגרת עבודתו במשרדי רשת BDO בניו-יורק, ארה"ב.

עבד בעבר במחלקה המשפטית של רשות המס בישראל.

השתתף (מטעם לשכת רואי החשבון) בתהליך ניסוח תקנות מחירי העברה על ידי רשות המיסים.

פרסם מאמרים בתחום המיסוי ומרצה במספר פורומים מקצועיים ואקדמאים בישראל ובעולם.

השכלה:

- בעל תואר ראשון (LLB) במשפטים, תואר ראשון (BA) במנהל עסקים ותואר שני (MBA) במנהל עסקים, התמחות בניהול בינלאומי, במסלול האקדמי של המכללה למנהל.
- חבר לשכת רו"ח משנת 2005.

טל': 03-6386890

נייד: 052-6008058

אימייל: AmitS@bdo.co.il


BDO
THE TAX RACE
2026
כנס המיסים
והכלכלה
השנתי של BDO