



כ"ה אלול תשע"ח

05 ספטמבר 2018

**חוזר מס הכנסה מספר 11/2018 – רשות המסים**

**בנושא: קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק**

**ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי**

**תוכן עניינים**

1.	כללי.....	2
2.	שיטות במחירי העברה.....	3
2.1.	שיטת השוואת המחיר .....	3
2.2.	שיטת השוואת שיעור הרווחיות.....	3
2.3.	שיטת חלוקת הרווח .....	6
3.	פעילות מכירות, שיווק והפצה כחלק מהמערך הכולל של פעילות החברה.....	7
4.	דוגמאות למודלים של מכירות ואופן והתמחור.....	9
4.1.	פעילות הפצה מקיפה (full-fledged distributor) .....	9
4.2.	פעילות הפצה בעלת סיכון נמוך (low risk distributor – LRD).....	10
4.3.	פעילות שיווקית.....	11
13.	נספח לחוזר.....	13
13.	פעילות הפצה מקיפה.....	13
13.	פעילות הפצה בעלת סיכון נמוך.....	13
13.	פעילות שיווקית.....	13



## 1. כללי

חוזר זה דן בסוגיית פעילות הקשורה למכירות, שיווק והפצה הנעשית באמצעות ישות<sup>1</sup> בישראל של קבוצה רב לאומית (להלן: "נציגות מקומית").

מטרת החוזר לפרט את אופן זיהוי וניתוח הפעילות ושיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לקביעת חלקה של הנציגות המקומית מתוך כלל הפעילות העסקית של הקבוצה הרב לאומית, וזאת על בסיס הניסיון שנרכש במהלך השנים בבחינת עבודות חקר תנאי שוק שהוגשו למחלקת מחירי העברה ותוך יישום קווי ההנחיה של ה-OECD בעניין.

חלקה של הנציגות המקומית יקבע לאחר ביצוע ניתוח פונקציונאלי של הפעילות המבוצעת בישראל ושימוש בשיטת מחירי העברה המתאימה לקביעת מחיר השוק, בכדי לקבוע את מחיר ותנאי העסקאות מול הקבוצה הרב לאומית. זאת כאמור בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות") שהותקנו מכוחו.

נדגיש, כי ככלל ובכפוף להלן, ככל שניתוח הפונקציות, נכסים וסיכונים (להלן: "ניתוח ה-FAR") מצביע על כך שמבוצעת פעילות מכירות ואין לנציגות המקומית נכסים בלתי מוחשיים שיווקיים משמעותיים, אזי שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה "שיטת שיעור הרווחיות" ומדד רווחיות המבוסס על המכירות בשוק עליו אחראית הישות המקומית.

במקרים בהם לאור ניתוח ה-FAR מדובר בפעילויות שיווק ופרסום, שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה "שיטת שיעור הרווחיות" ומדד הרווחיות המבוסס על מרכיב העלויות הכרוכות בפעילות עצמה.

ראוי לסייג ולציין שאין בחוזר זה כדי לשלול קיומו של מוסד קבע במקרים המתאימים לחברות זרות בקבוצה, על כל השלכות המס הנובעות מכך, וכי חוזר זה אינו עוסק בסוגיה זו של התקיימות מוסד קבע. כמו כן, חוזר זה לא יחול על פעילות כלכלית של מסחר ומתן שירותים באמצעות הזירה האינטרנטית (להלן: "הכלכלה הדיגיטלית")<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> חבר בני אדם, לרבות יחידה עסקית של חבר בני אדם שלגביה נערכים דוחות חשבונאיים נפרדים.

<sup>2</sup> כהגדרתה בחוזר 4/2016 בנושא פעילות תאגידיים זרים בישראל באמצעות האינטרנט.



## 2. שיטות במחירי העברה:

בחירת שיטת מחירי העברה חותרת למצוא את השיטה המתאימה ביותר לעסקה הנבדקת. התאמת השיטה נבחנת לאור אפיון העסקה שנקבע באמצעות ניתוח ה-FAR, זמינות מידע אמין הנחוץ בכדי להחיל את השיטה הנבחרת ומידת יכולת ההשוואה לעסקאות דומות לרבות התאמות שניתן לבצע בכדי לבטל הבדלים מהותיים ועוד.

להלן סקירה כללית של חלק משיטות מחירי העברה לקביעת תנאי השוק בהתאם למצבים שונים של התנהלות מול צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים:<sup>3</sup>

### 2.1 שיטת השוואת המחיר:<sup>4</sup>

שיטה המשווה בין המחיר שנקבע בעסקה הבין-לאומית לבין המחיר שנקבע בעסקה דומה.

כדי להשתמש בשיטה זו, חייבת להיות זהות כמעט מוחלטת במאפייני ההשוואה כך שלא קיימים הבדלים של ממש בין העסקה הנבדקת לעסקה ברת ההשוואה העלולים להשפיע על המחיר בשוק חופשי.

ניתן להשתמש בשיטה זו גם אם קיימים הבדלים מסוימים בין העסקה הנבדקת למול העסקאות שנבחרו להשוואה, וזאת בתנאי שההבדלים זהו וכן הינם מזעריים והשפעתם נוטרלה.

שיטה זו, היא השיטה הישירה והמהימנה ביותר, במידה ומוצאים עסקאות דומות שעומדות בקריטריונים המחמירים של שיטה זו.

### 2.2 שיטת השוואת שיעור הרווחיות:<sup>5</sup>

שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבין-לאומית לעסקה דומה ביחס למדד מסוים.

<sup>3</sup> שיטות מחירי העברה מפורטים בתקנה 2 לתקנות [בחוזר 3/2008](#), לכל שיטה הוספנו את תרגום המונח המתאים בקווי ההנחיה במחירי העברה של ה-OECD (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations, 2017). **ככל שישנה אי התאמה בין ההגדרות, ההגדרות בתקנות הן הגוברות.**

<sup>4</sup> תקנה 2(א)(1) לתקנות הדומה לשיטת ה-CUP בקווי ההנחיה.

<sup>5</sup> תקנה 2(א)(2) בתקנות.



## שיעור הרווחיות מתחלק לשלוש שיטות שונות:

### **2.2.1 שיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות:<sup>6</sup>**

בשיטה זו, בכדי לקבוע את מחיר השוק לעסקה הנבדקת יש להוסיף לעלויות שנשא בהם הספק של המוצר או השירות, רווח מקובל לאור הפונקציות המבוצעות ותנאי השוק שבהן הן מבוצעות, תוך התחשבות בסיכונים שלקח ובנכסים שבהם השתמש.

שיטה זו יכולה להתאים למוצרים מוגמרים למחצה הנמכרים בין צדדים קשורים, כאשר הצדדים הקשורים הסכימו על הסכמי רכש ואספקה ארוכי טווח או כאשר העסקה הנבדקת היא מתן שירותים.

בכדי להשתמש בשיטה זו, מאפייני ההשוואה צריכים להיות דומים, כך שלא יהיו הבדלים בין העסקה הנבדקת לעסקה ברת ההשוואה העלולים להשפיע על המרווח שניתן על העלויות של העסקה בשוק חופשי. ניתן להשתמש בשיטה זו גם אם קיימים הבדלים, וזאת בתנאי שהבדלים זהו, והשפעתם נוטרלה באופן סביר.

בבחינת השוואתיות תחת שיטה זו, נדרשות פחות התאמות מאשר בשיטת השוואת המחיר ואין צורך שיהיה דמיון כמעט מוחלט של מוצרים הנמכרים או השירותים הניתנים, שכן אלו בעלי השפעה פחותה על הרווח שרואה הגורם הפועל כספק או נותן השירות.

על מנת לקבוע את המרווח המקובל על העלויות יש לבחון זאת בעסקאות דומות, בתחום הפעילות שבה נהוגה שיטה זו, של הישות מול צדדים שאינם קשורים ואם לא ניתן למצוא עסקאות כאמור, ניתן לחפש אחר המרווח על העלויות בעסקאות בעלות מאפיינים דומים של ישויות אחרות.

### **2.2.2 שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות:<sup>7</sup>**

בשיטה זו, בכדי לקבוע את מחיר המלאי שנרכש מצד קשור, מפחיתים ממחיר המכירה לצד שלישי אחוז רווח גולמי מקובל כך שיאפשר לכסות

<sup>6</sup> שיטה (1) בהגדרת "שיעור הרווחיות" בתקנות התואמת לשיטת ה-cost plus method בקווי ההנחיה.

<sup>7</sup> שיטה (2) בהגדרת "שיעור הרווחיות" בתקנות התואמת לשיטת ה-resale price method (RPM) בקווי ההנחיה.



את הוצאות המכירה בתוספת הוצאות תפעוליות אחרות ולהישאר עם רווח מקובל לפונקציות אותם הוא מבצע (תוך התחשבות בסיכונים שלקח ובנכסים שבהם השתמש).

שיטה זו יכולה להתאים למקרים בהם המוכר לא תורם ערך מהותי למלאי תוך ביצוע שינויים טרם המכירה לצד שלישי. לא נהוג להשתמש בשיטה זו כאשר נכס בלתי מוחשי תורם באופן מהותי להשלמת הייצור על ידי המפיץ שמוכר אותו לצד שלישי.

בכדי להשתמש בשיטה זו, יש לבחון שלא קיימים הבדלים בין העסקה הנבדקת לבין העסקה ברת ההשוואה העלולים להשפיע על מרווח המכירה מחדש בשוק החופשי. ניתן להשתמש בשיטה זו גם אם קיימים הבדלים, וזאת בתנאי שההבדלים זווה, והשפעתם נוטרלה באופן סביר.

בבחינת השוואתיות תחת שיטה זו, דרושות פחות התאמות מאשר בשיטת השוואת המחיר בהקשר לדמיון המוצרים הנמכרים (תתכן שונות מינורית בין המוצרים) שכן ההשפעה על שיעור רווחיות גולמית נמוכה יותר מאשר ההשפעה על המחיר. למרות זאת, יש לשים לב שהמוצרים הם מוצרים דומים מספיק באופן ששיעור הרווחיות הגולמית שלהם דומה.

על מנת לקבוע את הרווח הגולמי המקובל, יש לבחון את הרווחיות הגולמית שאותה ישות מרוויחה בעסקאות דומות, בתחום הפעילות שבה נהוגה שיטה זו, מול צדדים שאינם קשורים ואם לא ניתן למצוא עסקאות כאמור, יש לחפש את הרווחיות הגולמית בעסקאות בעלות מאפיינים דומים של ישות אחרת.

### 2.2.3 שיטת שיעור הרווחיות בהתאם למדדי רווחיות<sup>8</sup> כגון: עלויות, מחזור,

#### נכסים ועוד:

בשיטה זו, העסקאות הדומות יקבעו על ידי ניתוח רווחיות של חברות העוסקות בפעילות הדומה לפעילות הנבדקת. הרווחיות המתאימה תיגזר מיחסים פיננסיים שינתחו רווחיות בהתאם לדוחות כספיים של החברות הדומות.

<sup>8</sup> שיטה (3) בהגדרת "שיעור הרווחיות" בתקנות הדומה לשיטת ה-TNMM בקווי ההנחיה.



השוני בשיטה זו, לעומת שיטת הרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות או שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות, בא לידי ביטוי בדרך זיהוי ומציאת העסקאות הדומות. בשיטה זו כאמור, בוחנים מדדי רווחיות בהתאם לדוחות כספיים של חברות דומות.

#### דוגמאות<sup>9</sup> לאופן קביעת מדד הרווחיות המתאים לשיטה זו:

- רווח תפעולי ביחס למכירות עשוי להתאים לקניה של מוצרים מצד קשור ומכירתם לצד שלישי.
- רווח תפעולי ביחס לעלויות עשוי להתאים למתן שירותים או לייצור בסביבה שאינה מרובת נכסים.
- רווח תפעולי ביחס לנכסים עשוי להתאים לפעילויות ייצור עתירות נכסים או לפעילויות פיננסיות עתירות נכסים.
- מדד רווח גולמי ביחס להוצאות תפעוליות (Berry ratios) עשוי להיות מתאים כאשר יש קושי בזיהוי המכירות ועלות המכר.

### **2.3. שיטת חלוקת הרווח<sup>10</sup>:**

שיטה זו, מנסה לקבוע את אופן חלוקת הרווח שצדדים בלתי קשורים היו מצפים לקבל מעסקה בהתאם לערך תרומתם. בשיטה זו, מזהים את הרווח הכולל מהעסקה ולאחר מכן מבצעים חלוקה של הרווח בין הישויות השונות השותפות לעסקה הנבדקת על בסיס כלכלי מתאים.

#### דוגמאות ליתרונות ביישום שיטה זו:

- השיטה נותנת פתרון למקרים בהם הצדדים לעסקה תורמים באופן ייחודי ומשמעותי לעסקה.
- השיטה נותנת פתרון למצבים בהם העסקאות שלובות זו בזו כך ששיטה חד צדדית לא הייתה נותנת פתרון מתאים.
- השיטה מאפשרת גמישות בכך שהיא יכולה להתחשב בפעולות ועובדות הייחודיות לקבוצה הרב לאומית שלא ניתן היה למצוא להן עסקאות דומות.

#### דוגמאות לחולשות ביישום שיטה זו:

- צורך בהשגת נתונים מקיפים ומעמיקים על שני הצדדים לעסקה.
- צורך באחידות דיווח בין הצדדים על מנת לקבוע את הרווחיות הכוללת לעסקה.

<sup>9</sup> הדוגמאות אינן מחייבות, ניתן לבחור מדדים אחרים בהתאם לנסיבות.  
<sup>10</sup> תקנה 2(א)(2)(ב) לתקנות הדומה לשיטת ה-profit split בקווי ההנחיה.



- צורך בחלוקה נכונה בין מגזר הפעילות הנבדקת אל מול מגזרי פעילויות אחרים בשתי הישויות, בהנחה שעוסקים בפעילויות נוספות.
- קושי בכימות התרומה היחסית.

### **3. פעילות מכירות, שיווק והפצה כחלק מהמערך הכולל של פעילות החברה:**

בכל פעילות עסקית, פונקציית המכירות, לרבות תהליך הקדם מכירה מהווה חלק מהותי וחשוב. ביטוי לכך ניתן לראות בהסתכלות על שכרם של אנשי המכירות לעומת שכרם של מבצעי פונקציות אחרות במערך העסקי כגון גבייה או הזמנת מוצרים. ללא פונקציית המכירה, המכירות לא צפויות להניב רווח משמעותי.

פונקציית המכירה כוללת בין היתר: אמצעים למכירת הסחורה או השירות, יצירת ושמירת הקשר עם הלקוחות, ניסיון ואסטרטגיה למשוך לקוחות חדשים ועוד. פונקציית הקדם מכירה כוללת בין היתר: חדירה לשוק, פניה לגורמים רגולטוריים, יזום פעילות המכירה, איתור הלקוחות הרלוונטיים ועוד.

ככל שפעילות הנציגות המקומית מהווה חלק אינטגרלי מהליך המכירה, כך התמחור של אותה נציגות ייגזר ממטרתה – המכירות עצמן. ככל שפעילותה אינה מהווה חלק אינטגרלי בפעילות המכירה, אזי אופן התמחור שלה ייגזר ממדד אחר.

את הניתוח הפונקציונאלי יש להתחיל מניתוח החוזה בין הצדדים, אך לא בזאת תסתיים הבדיקה. יש לבחון האם התנהגות הצדדים בפועל, תואמת את הנאמר בחוזים ואין לקבל את הכתוב בחוזים כאמת אשר אינה ניתנת לסתירה.

לצרכי מחירי העברה בכלל ולצרכי הקביעה מהי פעילות הנציגות המקומית בפרט, לא תספיק האבחנה של מי הוא הגורם החותם על העסקה. יש לבחון **מי בפועל ביצע את פעילות המכירה**, מי קבע את תנאי העסקה, מי עסק בשידול ויצירת הביקוש אצל הלקוחות הספציפיים שנבע מהקשר הישיר איתם ולא מפעילות שיווק רחבת היקף הפונה לקהל הרחב.

על פי עיקרון אורך הזרוע<sup>11</sup>, הקובע כי תנאי העסקה בין צדדים קשורים ייבחנו באופן הטוב ביותר על ידי השוואת תנאי העסקה בין צדדים קשורים לתנאי עסקה דומה בין צדדים בלתי קשורים, ככל שהפונקציות, הנכסים והסיכונים שהנציגות המקומית ממלאת פחותים יותר, כך חלקה הצפוי ברווח מהפעילות נמוך יותר ולהפך.

<sup>11</sup> להרחבה בנושא זה ראו [סעיף 2.1 בחוזר 3/2008](#) בנושא מחירי העברה וסעיף 2 בחוזר 12/2018 בנושא שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות.



## **ביצוע ניתוח ה-FAR:**

יש לבחון את חלוקת הפעילות והאחריות בין הנציגות המקומית לבין ישויות הקבוצה הרב לאומית (להלן: "הישות המנהלת"), בין היתר, בהתאם לקריטריונים הבאים:

- תנאי החוזה בין הצדדים.
- התנהגות הצדדים לחוזה, בפועל.
- היכן ועל ידי מי נחתמים החוזים הקשורים לעסקה.
- מה אחריותה של הנציגות המקומית ומה אחריותה של הישות המנהלת, למשל:
  - הצגת המוצר ללקוח.
  - פרסום לקהל הרחב.
  - אפיון צרכיו של הלקוח.
  - משא ומתן על חוזה:
    - פירוט המחירים ללקוח.
    - אישור על הנחות.
    - אישור על תנאי אשראי חריגים.
- האם קיימת ישות אחרת, בשוק המקומי, אשר משווקת באופן בלעדי את המוצרים או השירותים ואיננה צד קשור. האם הישות רק מספקת שירותי לוגיסטיקה.
- את מי הלקוחות רואים כאחראית על המכירות.
- מה מורכבות המוצר הנמכר.
- מי מבצע את ההטמעה ללקוח אצל הלקוח.
- מהו מספר העובדים בישות המקומית ביחס למחזור המכירות.
- אופן תגמול העובדים - האם העובדים מתוגמלים בין היתר בשיעור מהמכירות שמתבצעות.
- מה הסיכונים בעסקה ומי נושא בהם בפועל.
- מה הנכסים המשמשים בעסקה ולמי הם שייכים.

כאמור, יש חשיבות רבה לזיהוי העסקה ולקביעת שיטה ומדד רווחיות מתאימים לעסקה וכן לצורך בקביעת כללים ברורים לאופן הפעולה.

בעולם העסקי בכלל ובעולמם של התאגידים הרב לאומיים בפרט קיימים מודלים שונים לפעילות הקשורה למכירות. בחוזר זה יפורטו שיטות מחירי העברה מקובלות, שיחולו על מודלים מקובלים של התקשרות בין צדדים המקיימים ביניהם יחסים מיוחדים בפעילות הקשורה למכירות, שיווק והפצה. יצוין, כי השימוש בשיטת השוואת המחיר לא שכח היות ושיטה זו דורשת זהות כמעט מוחלטת במאפייני ההשוואה כמפורט ב**סעיף 2.1**





**בחזור זה** ולכן שיטה זו קשה ליישום. על כן, לא תיכלל שיטה זו בין המודלים שיפורטו להלן. יחד עם זאת, תקנות מחירי העברה והמדרג המפורט בהן הן הגוברות ולכן במקרים בהם ניתן ליישם את שיטת השוואת המחיר, יש לבחור בה היות והיא מייצגת את ההשוואה המהימנה ביותר המייצגת באופן מתאים את מחיר השוק.

#### **4. דוגמאות למודלים של מכירות ואופן והתמחור:**

##### **4.1 פעילות הפצה מקיפה (full-fledged distributor):**

מאפייניה העיקריים של ישות המקיימת פעילות כזו הינה, בין היתר:

- היא המחויבת העיקרית בעסקה ולא היצרן. היא אחראית כלפי ומול הלקוח, לרוב לרבות אספקת המוצר ולרבות מצגים המבוצעים במהלך השיווק וקביעת תנאי המכירה שמציבים אותה כאחראית.
- נושאת בסיכון המלאי, סיכון זה בדרך כלל מתקיים כאשר המלאי הוזמן טרם המכירה ללקוח, או שהישות נושאת במחויבות לגבי החזרת המוצרים. נושאת בסיכון להפסד פיזי של המלאי.
- יכולה לקבוע את מחיר העסקה במרחב פעולה סביר תחת המגבלות הכלכליות.
- יכולה לקבוע את ספק המוצר או השירות.
- מעורבת בתהליך אפיון המוצר או השירות אצל הלקוח.
- נושאת בסיכון האשראי ללקוחות.

קיימות פונקציות רבות המאפיינות פעילות הפצה מקיפה ובכללן הפונקציות שיפורטו בפעילות הפצה בעלת סיכון נמוך להלן. יצוין כי ככל שיתקיימו יותר סיכונים בישות המקומית, הפעילות תתאים יותר לפעילות הפצה מקיפה.

תחת קריטריונים אלו, מדובר במפיץ הלוקח על עצמו את כל הפונקציות והסיכונים המשמעותיים הכרוכים בהליך המכירות. גם במקרים בהם לא כל המאפיינים חלים, אלא רק מרביתם, עדיין ניתן לומר שמדובר במפיץ באופן מקיף ולתמחר את פעילותו בהתאם.

**במקרה של ישות המקיימת פעילות כזו, אופן התמחור לצרכי מחירי העברה צריך להיגזר מהמכירות שהיא יוצרת ולשקף את הפונקציות והסיכונים הנרחבים שהיא לוקחת על עצמה, אין להשתמש בשיטה המבוססת על רווחיות בגין עלויות תפעוליות בלבד.**



שיטות התמחור המקובלות בדרך כלל יהיו:

- א. בהתאם לשיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות בהתאם [לסעיף 2.2.2](#) או בהתאם לשיטת השוואת הרווחיות עם מדד רווחיות הנובע מהמכירות בהתאם [לסעיף 2.2.3](#).
- ב. שיטת חלוקת הרווח בהתאם [לסעיף 2.3](#). (למשל במקרים בהם קיימים נכסים בלתי מוחשיים משמעותיים אצל הנציגות המקומית).

#### 4.2 פעילות הפצה בעלת סיכון נמוך (low risk distributor – LRD)

המאפיין העיקרי של חברת הפצה, שיווק סחורות ללקוחות, מתקיים גם לגבי מפיץ בעל סיכון נמוך.

נציגות מקומית שעובדת תחת מודל זה, דומה לנציגות מקומית הפועלת במודל של הפצה באופן מקיף, אך פועלת בסיכונים מופחתים יותר.

מאפייניה העיקריים של ישות המקיימת פעילות כזו הינה, בין היתר:

- פעילות מכירה מול הלקוחות בארץ – הצגת המוצר ללקוחות פוטנציאליים, התאמתו ללקוח, עדכון הלקוחות בהתפתחויות במוצר (למשל שדרוגים) ועוד.
- הבעלות על המלאי עוברת לעיתים לנציגות המקומית בעלת הסיכון הנמוך אשר יכול ותישא בנוסף גם בסיכון אשראי הלקוחות.
- לעיתים קיים חוזה בין הישות המקומית כאמור לבין הישות המנהלת, שקובע כי הישות המנהלת תשפה את הישות בעלת הסיכון הנמוך על עלויות שונות וכן בסיכונים ופונקציות מסוימות יועברו לישות המנהלת.
- לישות בעלת סיכון נמוך קיימים סיכונים בקשר לגביה ולמלאי אך אלו ישופו על ידי הישות המנהלת במידת הצורך, כך למשל, חובות אבודים ישופו על ידי הישות המנהלת, ומלאי איטי או מת ימכר חזרה לישות המנהלת במחירי עלות.
- מספר רב של לקוחות ביחס לשוק המקומי – עם זאת, יודגש כי במקרים מסוימים יתכן כי רק מספר לקוחות פוטנציאליים ספורים מהווים את כל השוק המקומי.
- הבנה של צרכי הלקוח, התווית העסקה ופעולת המכירה נעשית על ידי הישות המקומית.
- פעילות שימור לקוחות.
- לעיתים מעורבות במשא ומתן עם הלקוחות (גם אם ההסכם לא נחתם בסוף על ידי הנציגות המקומית).



- מעודכנת באופן שוטף במצב המלאי. עדכון כזה יכול להיות באמצעות ניהול המלאי בספרים או באמצעות מערכות משותפות או קבלת עדכונים שוטפים מחברה מקומית לא קשורה, המספקת שירותי הפצה, אחסנה או לוגיסטיקה (להלן: "מפיץ מקומי").

- ניהול עבודה מול ספק שירותי לוגיסטיקה מקומי.
- עובדים הקשורים למכירות, הינם בין מקבלי השכר הגבוה בישות מבצעת הפעילות.

- העובדים, בעלי מומחיות בתחום שבגיננו מתבצעת פעילות של מכירות.
- הישות המקומית היא נציגה של הקבוצה הרב לאומית בשוק המקומי.
- אסטרטגיית שיווק, והוצאות בגינם לעיתים ימומנו ויקבעו על ידי הישות המנהלת.

- הנפקת החשבונות יכול שתיעשה על ידי מפיץ מקומי כמוגדר לעיל.

במקרה של ישות המקיימת פעילות כזו, אופן התמחור לצרכי מחירי העברה צריך להיגזר מהמכירות שהיא יוצרת ולשקף את הפונקציות הנרחבות וכן את הסיכונים המופחתים שהיא לוקחת על עצמה. הסיכון המופחת צריך להשתקף בשיעור הרווחיות של החברה, אין להשתמש בשיטה המבוססת על רווחיות בגין עלויות תפעוליות בלבד.

התמחור המקובל בדרך כלל, יקבע בהתאם לשיטת השוואת הרווחיות עם מדד הנובע מהמכירות בהתאם [לסעיף 2.2.3](#).

אחוז הרווח שייקבע כרווח תפעולי חלקי מכירות, יושפע מהיקף הפונקציות, הנכסים והסיכונים.

#### 4.3 פעילות שיווקית:

ישות המקיימת פעילות שיווקית, היא כזו המבצעת בין היתר, פרסום, מחקרי שוק, וניתוחים כלכליים הקשורים למכירות.

מאפייניה העיקריים של ישות המקיימת פעילות כזו הינה:

- לקוחות בודדים בשוק המקומי (אין מדובר במקרים של "שותפים" אשר איתם ניגשים למכרזים וכדומה או של שוק מצומצם מלכתחילה), הלקוחות לא רואים את הנציגות המקומית כאחראית במקרה וקיימת בעיה.
- בנציגות המקומית מספר עובדים בודדים.
- העובדים של הנציגות המקומית לא מתוגמלים על בסיס המכירות בטריטוריה.



- העובדים לא מספיק מקצועיים על מנת לעזור במכירה בתחום זה לאור מורכבות המוצר. תפקידם רק ליצור קישור בין עובדי הישות המנהלת, אשר לה אנשים בעלי יכולות לבצע את פעילות המכירה, לבין הלקוחות.
- שכר "אנשי המכירות" של הנציגות המקומית נמוך ביחס לשוק בו הנציגות המקומית פועלת בצורה שמראה על העדר הערך שלהם להליך המכירה.
- פעילות הישות המקומית מאפיינת יותר פעילות פרסום, ביצוע מחקרי שוק, פילוח הקהל וכדומה.
- קיים משווק רשמי אחר בשוק המקומי וכל שהנציגות המקומית עושה הוא "למכור" לאותו משווק רשמי - יש לשים לב שאין מדובר ב"מפיץ מקומי" כפי שהוגדר ב**סעיף 4.2**. בחוזר לעיל. "מפיץ מקומי" כאמור, למעשה מספק שירותי לוגיסטיקה ולא משווק בשם הקבוצה.

**במודל זה הישות מבצעת פעילות שיווק בלבד. על הנציגות המקומית הפועלת תחת מודל זה לקבוע את רווחיותה בהתבסס על מדד הנגזר מהעלויות הכרוכות בפעילות השיווק.**

**התמחור בדרך כלל, יקבע בהתאם לשיטה הקובעת מחיר לעסקה כרווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות בהתאם **לסעיף 2.2.1** או שיטת השוואת הרווחיות עם מדד מרווח על העלויות התפעוליות בהתאם **לסעיף 2.2.3**.**

הטבלה המצורפת בזאת משמשת ככלי עזר וכוללת הפניות לחוזר לגבי אופן ניתוח ה-FAR, יובהר כי יש לבחון את מכלול הנתונים שנמצאו בכדי לסווג את פעילות המכירה הנדונה.

ייתכן ופונקציות מסוימות פורטו כמאפיינות פעילות מסוימת, אך יתאימו גם לפעילות אחרת. במקרים אלו יש לקבוע את שיטת מחירי העברה המתאימה בהתאם למרבית המבחנים המתקיימים.

**ככל שקיים ספק, ניתן לפנות למחלקת מחירי העברה לקבלת אישור מוקדם בנושא.**

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**



## נספח לחוזר

טבלאות לסיווג הפעילות המתבצעת על ידי הישות המקומית ושיטת מחרי העברה מקובלת:

### פעילות הפצה מקיפה

פונקציות	נכסים	סיכונים	שיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לסוג הפעילות
<a href="#">סעיף 4.1 בחוזר</a>	מלאי, עובדים, תיק לקוחות, ספקים וכדומה.	מרבית הסיכונים מפעילות ההפצה חלה על הנציגות המקומית. להרחבה <a href="#">סעיף 4.1 בחוזר</a> .	שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות - <a href="#">סעיף 2.2.1</a> שיטת שיעור הרווחיות הנובעת מהמכירות - <a href="#">סעיף 2.2.3</a> שיטת חלוקת הרווח - <a href="#">סעיף 2.3</a>

### פעילות הפצה בעלת סיכון נמוך

פונקציות	נכסים	סיכונים	שיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לסוג הפעילות
<a href="#">סעיף 4.2 בחוזר</a>	<a href="#">סעיף 4.2 בחוזר</a>	הפעילות מוגדרת כבעל סיכון נמוך. מרבית הסיכונים יועברו לישות המנהלת.	שיטת שיעור הרווחיות הנובעת מהמכירות - <a href="#">סעיף 2.2.3</a>

### פעילות שיווקית

פונקציות	נכסים	סיכונים	שיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לסוג הפעילות
<a href="#">סעיף 4.3 בחוזר</a>	<a href="#">סעיף 4.3 בחוזר</a>	אין סיכונים הנובעים מפעילות המכירה בשוק המקומי.	שיטת רווח בשיעור קבוע המתווסף לעלויות הישירות בהתאם ל <a href="#">סעיף 2.2.1</a> שיטת השוואת הרווחיות הנובעת מהעלויות התפעוליות - <a href="#">סעיף 2.2.3</a>