



י"ג שבט תשפ"ה
11 פברואר 2025

חוזר מס הכנסה 01/2025 – רשות המסים
בנושא: מחירי העברה – תיקון 261 לפקודת מס הכנסה –
דוח ישות אם סופית (להלן: CBCr)

תוכן עניינים

2.....	1. כללי.....
3.....	2. דוח ה-CBCr:.....
5.....	3. אופן הגשת הדוח בישראל.....
7.....	4. חילופי מידע אוטומטיים.....
7.....	5. הבהרות, סנקציות ואכיפה.....



1. כללי

המונח "מחירי העברה" מתייחס למחיר שיש לקבוע בעסקאות בין-לאומיות המתבצעות בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים (להלן גם: "צדדים קשורים") כהגדרתם בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). הגורם לכך הינו, שיחסים מיוחדים אלו מאפשרים לצדדים להשפיע על מחיר העסקה כך שלא ישקף את שוויה בין צדדים שאינם קשורים. על כן, יש צורך לבחון כי העסקה נעשתה בתנאי שוק וזאת לפי סעיף 85א לפקודה ותקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק) התשס"ז-2006 (להלן: "התקנות").

פרויקט ה-BEPS¹, אשר מטרתו להתמודד עם תופעת שחיקת המס בשל הסטת רווחים בין מדינות, כלל בין היתר את תכנית פעולה 13 שעניינה תיעוד ודיווח במחירי העברה אשר אומצה על ידי ה-OECD בקווי ההנחיה בנושא מחירי העברה² (להלן: "קווי ההנחיה") והחליפה בהם את פרק 5 הישן.

ביום 12 במאי 2016, חתם מנהל רשות המסים על הסכם רשויות מוסמכות לחילופי מידע באופן אוטומטי, בנוגע ליישום דיווח של קבוצות רב-לאומיות על ידי הגשת דוח אודות הקבוצה ופעילותה בכל מדינה לכל שנת מס.

המידע מוחלף מכוח סעיף 214ב לפקודה שעניינו "העברת מידע על פי הסכם בין-לאומי". בשנת 2022 פורסם ברשומות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון 261), התשפ"ב - 2022 (להלן: "תיקון 261") במסגרתו בוצע גם תיקון לתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק)(תיקון), התשפ"ב-2022 (להלן: "תיקון התקנות").

במסגרת התיקונים התווספה, בין היתר, חובת הגשת דוח ישות אם סופית כהגדרתו בסעיף 85ג(ג) לפקודה (להלן: "דוח CBCr") לנישומים שמקיימים תנאים מסוימים. דוחות אלו יוגשו באופן מקוון ויוחלפו אוטומטית בין רשויות מסים במדינות שונות בהתאם להסכם רשויות מוסמכות כהגדרתו בתקנות.

מטרת חוזר זה הינה לפרט את חובות ודרישות דוח CBCr.

רשות המסים מאמצת בעניין CBCr את קווי ההנחיה והסטנדרט הבינלאומי, ופועלת לפי ההנחיות המפורסמות על ידי ה-OECD מעת לעת גם במסגרת: [Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13](#). **דרישות**

² Base Erosion and Profit Shifting (להלן: "פרויקט ה-BEPS").
² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administration, 2022



דוח ה-CBCr תואמות להסכם רשויות מוסמכות, לסטנדרט הבין-לאומי ולקווי ההנחיה של ה-OECD בנושא זה.

יודגש כי המונחים 'ישות' ו'קבוצה רב לאומית' המוגדרים בסעיף 85א לפקודה תואמים להגדרת MNE group ו-constitute entity בהתאמה ב- *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report* כמו גם בנספח 3 לפרק 5 של קווי ההנחיה האמורים וכך גם המונח דוחות כספיים מאוחדים ותקלה שיטתית (systemic failure).

כמו כן, מוסד קבע נחשב לישות כחלק מקבוצה רב לאומית.

2. דוח ה-CBCr:

הרכב דוח ה-CBCr אשר מופיע בטופס [1685](#), תואם לנספח 3 בפרק 5 של קווי ההנחיה ומצורף כנספח לחוזר זה. ככל ויהיו שינויים בקווי ההנחיה, יעודכן הטופס בהתאם.

2.1. חובת הדיווח

בסעיף 85ג לפקודה מוגדרים שני תנאים מצטברים לצורך קביעת חובת הדיווח:
(1) קבוצה רב לאומית.

(2) מחזור הקבוצה המאוחד, בשנה שקדמה לשנת המס, עולה על 3.4 מיליארד ש"ח.

חובת הדיווח היא על ישויות תושבות ישראל שהן חלק מקבוצה רב לאומית **שמחזור העסקאות המאוחד של הקבוצה, בשנה שקדמה לשנת המס, עולה על 3.4 מיליארד ש"ח.** סכום זה תואם את קווי ההנחיה בהן נקבע המחזור ל-750 מיליוני אירו לפי שער החליפין ביום 01.01.2015.

בגין ישות תושבת ישראל שהיא חלק מקבוצה רב לאומית העומדת בהגדרת הסכום הנדרש בסעיף, יוגש, בין אם באופן ישיר ובין באמצעות חילופי מידע אוטומטיים, דוח CBCr.

2.2. מקום הגשת הדוח

ככלל הדוח יוגש במדינת התושבות של 'ישות האם הסופית' כהגדרתה בסעיף 85ג לפקודה. לקבוצה זכות למנות ישות אחרת (מתוך הקבוצה) אשר תגיש במדינת התושבות שלה את הדוח.

להלן פירוט אפשרויות מקום ההגשה:

2.2.1. ישות אם סופית תושבת ישראל

כאשר 'ישות האם הסופית' של הקבוצה הרב לאומית הינה תושבת ישראל בידי הקבוצה שתי אפשרויות הגשה:



2.2.1.1. הגשת דוח CBCr בישראל

כאמור לעיל, כאשר 'ישות האם הסופית' תושבת ישראל, הקבוצה מחויבת להגיש את הדוח בישראל. הקדשת הדוח כאמור תבוצע באמצעות פורטל חמ"א – חילופי מידע אוטומטי" (להלן: "פורטל חמ"א").

2.2.1.2. הגשת דוח CBCr מחוץ לישראל

הקבוצה רשאית למנות ישות אם חלופית³ לצורך הגשת הדוח במדינה אחרת בכפוף לעמידה בשלושה תנאים מצטברים אשר בהתקיים יינתן אישור המנהל:

(1) במועד הגשת הבקשה קיים הסכם רשויות מוסמכות בתוקף עם המדינה בה יוגש הדוח.

(2) 'ישות האם הסופית' תיידע את המנהל, באמצעות פורטל חמ"א, עד לתום שנת המס אליה מתייחס דוח ה-CBCr, על הגשה במדינה האחרת.

(3) הצגת הוכחה, באמצעות פורטל חמ"א, על הגשת הדוח במדינה האחרת, עד שנה מתום שנת המס.

יודגש, שעל דוח שהוגש ע"י ישות אם חלופית, להגיע למנהל תוך פרק הזמן הנקוב בהסכם הרשויות המוסמכות (עד 15 חודשים מתום שנת המס אליה מתייחס הדוח), **ככל שלא הגיע הדוח עד מועד זה, על 'ישות האם הסופית' להגיש את הדוח בישראל.** ראו סעיף 3.3.2.1 להלן.

2.2.2. לקבוצה ישות או ישויות תושבות ישראל שאינן 'ישות האם הסופית' (Local Filling)

2.2.2.1. חובת הגשה על הקבוצה הרב לאומית

כאשר 'ישות האם הסופית' אינה תושבת ישראל הדוח ייחשב כמוגש בישראל באחת מהחלופות הבאות:

(1) קבלת הדוח באופן מקוון מרשויות המס הזרות בהתאם להסכם רשויות מוסמכות. קרי, הקבוצה תגיש במדינת 'ישות האם הסופית' או במדינה שלישית, מקרה בו מינתה הקבוצה ישות אם חלופית, והדוח יופץ באופן מקוון לרשות המס בישראל.

(2) בחירה בהגשת הדוח בישראל והפצתו ע"י רשות המס באופן מקוון למדינות עימן חתומה ישראל על הסכם רשויות מוסמכות.

³ כהגדרתה בסעיף 85 לפקודה.



3) בחירה בהגשת הדוח בישראל ללא הפצתו ע"י רשות המס באופן מקוון למדינות עימן חתומה ישראל על הסכם רשויות מוסמכות.

2.2.2.2. סמכות המנהל לדרישת הגשה מקומית

המנהל רשאי לחייב ישות בקבוצה רב לאומית להגיש דוח CBCr בישראל, אף אם אינה ישות אם סופית בהתקיים אחד מהמקרים הבאים:

- 1) במדינת התושבות של 'ישות האם הסופית' אין חובת הגשת דוח CBCr. או
- 2) במועד הגשת דוח ה-CBCr לא קיים הסכם רשויות מוסמכות לישראל עם המדינה בה הוגש דוח ה-CBCr אבל יש הסכם בינלאומי כהגדרתו בתקנות.
- 3) למרות תנאי הסכם רשויות מוסמכות, יש תקלה שיטתית (systemic failure) של מדינת 'ישות האם הסופית' ומידע על כך הועבר לישות המקומית תושבת ישראל.

חיוב המנהל כאמור הוא בהתאם לאמור בהסכם הבין-לאומי. במקרה בו התקיים אחד התנאים האמורים ובנוסף הוגש דוח CBCr במדינה שלישית בה יש לקבוצה ישות שמונתה להגיש דוח בשם הקבוצה, תפטור הגשה זו מהגשת דוח בישראל. כמו כן, הגשה מקומית באמצעות אחת מישויות הקבוצה הרב לאומית תושבות ישראל, פוטרת מהגשה את שאר הישויות הישראליות בקבוצה הרב לאומית.

2.3. מועד הגשת הדוח

דוח CBCr יוגש לא מאוחר מ- 12 חודשים מתום שנת המס⁴ של 'ישות האם הסופית' של הקבוצה הרב לאומית.

3. אופן הגשת הדוח בישראל

דוח CBCr יוגש בישראל ב"פורטל חמ"א – חילופי מידע אוטומטי"⁵ (להלן: "פורטל חמ"א"). במערכת זו ניתן לרשום ישויות, לשדר דוחות ולבצע מעקבים אחר דיווחים הנוגעים לדיווחי דוחות CBCr בישראל.

3.1. רישום ישות בפורטל חמ"א יבוצע בהתאם לשלבים הבאים:

- 1) הנפקת "כרטיס חכם" בפורמט ממשל זמין.
- 2) במערכת חמ"א יש להיכנס למסך "רישום וניהול ישות". במסך זה יש להכניס פרטי איש קשר ופרטים נוספים הנדרשים לישום סעיף 85 לפקודה כגון רשימת כלל הישויות תושבות ישראל שהן חלק מאותה קבוצה רב לאומית.

⁴ כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה
⁵ ראו הרחבה בסעיף 7 להלן



- 3) בהתאם להנחיות המערכת ולאחר מילוי כלל הפרטים הנדרשים, יש להדפיס טופס המכיל את המידע, החתמת הגורם המאשר על הטופס וטעינת טופס חתום למערכת.
- 4) בשלב זה, הישות רשומה במערכת.
- ניתן בכל שלב לעדכן מידע הקשור לרישום הישות כגון: עדכון פרטים, הפסקת פעילות, חידוש פעילות, עדכון ישויות וכד'.

3.2 שידור דו"ח חמ"א:

לאחר רישום הישות בפורטל, יש להיכנס למסך "שידור דו"ח חמ"א" ולשדר את הדוח - לטעון קובץ שהוכן בהתאם [להנחיות טכניות למילוי נתונים לצורך דיווח קבצי CBC](#). במקרים בהם מדובר ב"ישות האם הסופית" ניתן במסך זה לדווח על הגשה במדינה אחרת - אישור על דיווח כאמור יוצג על גבי המסך.

3.3 אישור הגשת דוח CBCr

3.3.1 הגשה בישראל

אישור הגשת דוח CBCr ועמידה בתנאי סעיף 85ג(ג) לפקודה, יתקבל רק לאחר קבלת אישור תקינות מכל רשויות המס אליהן נשלח הדוח באופן אוטומטי (להלן: "אישור הגשה").

עד הפקת אישור הגשה כאמור לעיל, יתקבלו גם אישורים עבור: דוח תקין או שגוי ברשות המס או ברשויות הזרות. לדוח שגוי יצורף דוח שגיאות. ככל והתקבלו דיווחים כי הדוח אינו תקין ו/או פרטיו אינן תקינים, גם אם התקבל אישור הגשה, יראו את הדוח כלא הוגש.

3.3.2 עדכון על הגשה במדינה אחרת (notification)

עדכון כאמור יכלול את כלל הישויות תושבות ישראל בקבוצה הרב לאומית ויבוצע באופן הבא:

3.3.2.1 לקבוצה ישות אם סופית תושבת ישראל

דיווח בפורטל כאמור לעיל. אישור המנהל להגשה ינתן רק לאחר טעינת אסמכתא להגשת הדיווח בפועל באמצעות פורטל חמ"א כמפורט בסעיף 2.2.1.2. במדינה האחרת במועדים הקבועים בפקודה שהם עד שנה מתום שנת המס.



3.3.2.2. לקבוצה ישות אם סופית שאינה תושבת ישראל וכן ישות או יותר תושבות ישראל

דיווח במייל ייעודי⁶ שכתובתו aeoi@taxes.gov.il. דיווח כאמור יכלול את הפרטים הבאים: שם הישות, מספר מזהה, שם הקבוצה הרב לאומית, שם 'ישות האם הסופית', מספר מזהה ברשות המס (TIN) ופרטי איש קשר.

4. חילופי מידע אוטומטיים

דוח ה-CBCr יוגש כאמור באופן מקוון בפורטל חמ"א ויועבר באופן אוטומטי בין המדינות עימן חתומה ישראל בהסכם רשויות מוסמכות הנוגע ל-CBCr. רשימת המדינות מפורטת באתר ה-OECD. הרשימה מתעדכנת מעת לעת.

5. הבהרות, סנקציות ואכיפה

- 1) יובהר כי במקרים בהם רק עקב תנודות שער המטבע מיום ה-01.01.2015, לא קמה חובת הגשת דוח במדינת התושבות של 'ישות האם הסופית' (כאשר אינה תושבת ישראל), לא תחול דרישת הגשה מקומית⁷ בישראל. כלומר, רק כאשר סך המחזור המאוחד של הקבוצה כפי שמשקף מדוחותיה הכספיים המאוחדים לשנה הקודמת יהיה מתחת לסף הדיווח באותה מדינה (שהם 750 מיליון אירו במטבע אותה מדינה נכון ליום 01.01.2015).
- 2) סף הדיווח בישראל הוא כאמור 3.4 מיליארד ש"ח. ישנם מקרים בהם 'ישות האם הסופית' תושבת ישראל מדווחת בדוחותיה הכספיים במטבע שאינו השקל. על מנת לבחון את העמידה של הקבוצה בתנאי המחזור בסעיף 85 לפקודה, יתורגם מחזור ההכנסות של הקבוצה ממטבע הדיווח שאינו השקל לשקלים חדשים. תרגום לשקלים חדשים ייעשה באחת משתי הדרכים כלהלן, בכפוף ליישום עקבי של כללי התרגום:

א. שער החליפין הממוצע לשנת המס⁸;

ב. שער החליפין הממוצע לרבעון⁹.

דוגמא מספרית לסעיפים 1-2:

⁶ או אמצעי אחר שיפורסם ע"י רשות המסים

⁷ Local Filling ראו הרחבה סעיף 2.2.2 לעיל

⁸ שער ממוצע שנתי מחושב כממוצע של שערי החליפין היציגים בימי המסחר בשנה של שקל מול המטבע חוץ הרלוונטי.

⁹ שער ממוצע רבעוני מחושב כממוצע של שערי החליפין היציגים בימי המסחר ברבעון של שקל מול המטבע חוץ הרלוונטי.



ישות אם סופית תושבת ישראל מגישה את דוחותיה הכספיים בדולר אמריקאי ומחזור הכנסותיה, בשנה שקדמה לשנת המס, הוא 900,000,000 דולר בשנה. בהמרת הדולר לשקלים לפי שער חליפין ממוצע לשנת המס, הכנסותיה השנתיות של החברה הן 3,390,000,000 ₪ בשנה ו- 751,000,000 אירו. מאחר וההכנסה של הקבוצה מתחת לסף של 3.4 מיליארד ₪, ישות האם הסופית אינה חייבת בהגשת דוח בישראל ומאחר וישות האם הסופית תושבת ישראל, הקבוצה פטורה מהגשת דוח CBC אפילו שהכנסתה מעל ל- 750 מיליון אירו.

(3) בסמכות שר האוצר באישור ועדת הכספים, לקבוע סכום נמוך מ- 3.4 מיליארד וזאת מתוך מטרה לאפשר עדכון אם יידרש ע"י ה-OECD.

(4) אי הגשת דוח CBCr כמוה כאי הגשת דוח לפי סעיף 131. האמור מתייחס גם למקרים בהם הוגש דוח חלקי או שגוי.

(5) אי הגשת דיווח על הגשה במדינה אחרת, כאמור בסעיף 2.2.1.2 לעיל, עד תום שנת מס תחייב הגשת דוח CBCr לרשות המסים בגין אותה שנה.

(6) ישויות תושבות ישראל שהן חלק מקבוצה רב לאומית, החייבת בהגשת דוח CBC, ואשר אין להן תיק במס הכנסה, ידרשו לפתוח תיק לצורך דיווח טופס [1585](#). יובהר כי ניתן לפנות בכל שאלה להחלטת מיסוי בסוגיות הנ"ל.

ניתן לפנות לחטיבה המקצועית ברשות המסים לשאלות במייל ייעודי בכתובת aeoi@taxes.gov.il או במערכת החלטות מיסוי בעת הצורך.

רשות המסים פרסמה עמוד [שאלות ותשובות שכיחות בנושא הגשת דוחות בין מדינותיים – CBCr](#), העמוד מתעדכן מעת לעת וכתובתו: <https://www.gov.il/he/departments/faq/cbcr-faq>

בברכה,

רשות המסים בישראל