

חשבונאות ודיני המס

יולי 2019



אמיר סוראיה
אהרן ארד
קנובל בלצר סוראיה ושות'



WWW.SORAYA.CO.IL
WWW.MGI.CO.IL

חשבוונאות ודיני המס



- **גישת ההפרדה (הדוקטרינה הדואליסטית) - לפי גישה זו, חשבונאות המס והחשבונאות הפיננסית הולכות בדרכים נפרדות. כלומר, דיני המס אינם שואבים לתוכם כללים והוראות מתחום תורת החשבונאות הפיננסית, הואיל ומדובר בתורות שונות המשרתות תכליות שונות (הדין בארה"ב).**
- **גישת העקיבה הטהורה - לפי גישה זו, יש לאמץ באופן גורף את עקרונות החשבונאות הפיננסית אל תוך דיני המס ולעשות בהם שימוש, כל עוד אלה אינם סותרים הוראות חוק מפורשות. כלומר, כללי החשבונאות חלים באופן גורף עת דיני המס "שותקים" (הדין בגרמניה לדוגמה).**
- **גישת העקיבה הסלקטיבית (הדוקטרינה הבררנית) - לפי גישה זו, חשבונאות המס "תלך" אחר החשבונאות הפיננסית, כל עוד היא אינה סותרת את הכללים ועקרונות היסוד שבבסיס דיני המס (הדין באנגליה).**

הלכת העקיבה



גישת העקיבה
הטהורה

גישת העקיבה
הסלקטיבית

גישת ההפרדה

כאשר דיני המס שותקים יש לפנות לכללי חשבונאות מקובלים

ראו עמ"ה 181/84 ברנשטיין גיל ואחי' נ' פקיד שומה ת"א. ראו לעניין זה גם קביעת ביהמ"ש בעמ"ה 138/87 טמבור בע"מ נ' פקיד השומה חיפה

התקינה הבינלאומית ודיני המס

- מאז שלהי שנות ה-90 מאמץ המוסד לתקינה באופן פרטני תקנים בינלאומיים
- החל משנת 2008 חברות הכפופות לחוק ניירות ערך (ככלל), חברות ציבוריות) חייבות ליישם את התקינה הבינלאומית (חברות אחרות רשאיות לאמץ)- אימוץ גורף (תקן חשבונאות מס' 29)
- קיימים פערים מהותיים בנושאי ליבה בין התקינה הישראלית לבינלאומית וזאת למרות האימוץ הפרטני של תקנים בינלאומיים
- בנושאים מהותיים אין טיפול חשבונאי מקיף (אם בכלל) בתקינה הישראלית או שהטיפול החשבונאי מבוסס על תקינה ישנה. לדוגמה, צירופי עסקים, מכשירים פיננסים, שליטה משותפת, הטבות לעובדים זמן ארוך, חכירות ועוד

קיימת אי בהירות בנושא תחולת התקינה הבינלאומית לצורכי מס
(סעיף 87א לפקודה הוארך עד תום שנת 2013 בלבד)

מדרג חשבונאי

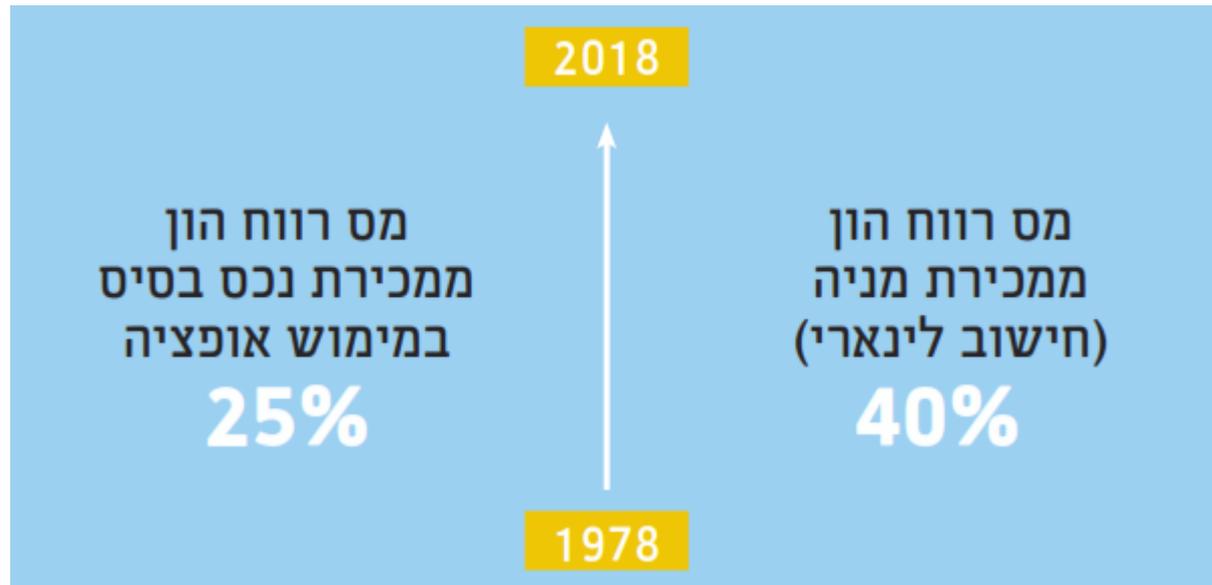
בתיקון שבוצע לאחרונה בתקן 35
הותר ליישם כלל מתוך תקן בינ"ל
במידה ואין טיפול חשבונאי
בתקינה הישראלית



אופציות/ עסקאות עתידיות



אופציות/עסקאות עתידיות



סעיף 3(2)(א) לתקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון בעסקה עתידית), תשס"ג-2002: "בידי נותן הזכות או ההתחייבות - התמורה בעד העסקה העתידית, לרבות הסכומים שקיבל בשל מתן הזכות או ההתחייבות ובשל מימושה, ואם לא פקעה - בניכוי סכומים ששולמו ברכישת נכס הבסיס, ויראו את הרווח ממכירת נכס הבסיס כרווח הון מהעסקה העתידית";

חברות ארנק (62 א) – אהרן ארד

אי תחולת 62 א



הקצאה של מניות הזכאיות לרווח בלבד (אפשר לשלב זכויות נוספות במניות) בשיעור של 10%. לחברה אופציית רכש (זכות לרכוש בחזרה) הניתנת למימוש בתום 3 שנים תמורת XX אלפי ש"ח.

מזומן או מצטבר ?

- דיני המס אינם קובעים את בסיס הדיווח – מזומן, מצטבר או מעורב (למעט במקרים ספציפיים)
- הוראת ביצוע 8/2012 (בשילוב עם הוראות ביצוע קודמות) דורשת למעשה שני תנאים מצטברים לדיווח על בסיס מזומן: הדוחות ערוכים על בסיס מזומן וכן אין מלאי מהותי בעסק.
- תקן חשבונאות מספר 34 (בניגוד למקובל בכללי חשבונאות מקובלים בעולם ובמסגרת המושגית הישראלית) מאפשר דיווח על בסיס מזומן או מזומן מעורב במידה והשיטה מקובלת בפרקטיקה (דוגמה להתערבות של פוליטיקה ואינטרסים בכללי החשבונאות).

16. ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחות הכספיים ינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם.

מזומן או מצטבר ?

- מה מקובל בפרקטיקה?
- האם ניתן להכין שני סטים של דוחות כספיים – סט על בסיס מזומן (שיוגש לרשות המיסים) וסט על בסיס מצטבר (אשר יוגש למשתמשים אחרים בדוחות)?
- מה זה בסיס מזומן/מזומן מעורב?
- מתי כדאי לדווח על בסיס מזומן/ מזומן מעורב?
- כיצד עוברים מבסיס מצטבר לבסיס מזומן, ולהיפך?

סיווג והצגה בדוחות הכספיים

לסיווג וההצגה בדוחות הכספיים עשויה להיות השלכה משמעותית על חבות המס

- אופי וסוג הפעילות של החברה
- הבחנה בין הכנסה עסקית לרווח הון, להכנסות מימון או לכנסות שכירות
- דיבידנד כפוי לפי סעיף 77 לפקודה
- חברת ארנק לפי סעיף 62א לפקודה (בחינת בעל מניות מהותי, אופן סיווג ותכנון אופי התקבולים מהלקוח וכו)
- הבחנה בין מלאי לר"ק
- הוצאות מו"פ – חוק עידוד, חוק האנג'לים
- קיזוז בין נכס להתחייבות
- דיבידנד או חלק ברווח
- מתן גילוי לעסקאות עם צדדים קשורים
- הכרה בהפרשה לירידת ערך (מדידה)
- הכנסה ממחילת חוב (מדידה)

הדוחות הכספיים הם הבסיס לכל ביקורת חיצונית או הערכת שווי

גילוי בדוחות הכספיים אינו "מכשיר" טיפול חשבונאי שגוי

דוגמה: חוק עידוד – אהרן ארד

ההצגה בדוחות הכספיים צריכה לשקף את מהות היחסים בין הצדדים (מהות קודמת לצורה).

דוגמה: חברה מקומית צירפה תאגיד בינלאומי כשותף לצורך הרחבת הפעילות. משפטית, מסיבות טכניות, כל הפעילות נמכרה לשלוחה מקומית של התאגיד הבינלאומי (והוגדרה כמגזר באותה חברה). בהתאם להסכם, זכאים המייסדים ל-40% מרווחי אותה פעילות, כנגד חשבונית מס.

בשנת 2017 קיבלה החברה החלטת מיסוי לפיה הפעילות הנרכשת עומדת בהגדרות מפעל בר תחרות וזאת רטרואקטיבית משנת 2015.

בדוחות הכספיים של היזמים הוצגה ההכנסות מהעסקה המשותפת כהכנסות דמי ניהול (למרות שמדובר בחלק מרווחי השותפות). רשות המיסים אינה מסכימה להעניק ליזמים את ההטבות מכוח עידוד, בין היתר, מכיוון שהיא טוענת שהיזמים אינם שותפים ולראייה אופן ההצגה בדוחות הכספיים.

הפרשה: התחייבות שעיתוי פירעונה או סכומה אינו וודאי (תקן חשבונאות מס' 10 בישראל או IAS 37 בתקינה הבינלאומית)

- הפרשה לאחריות
- הפרשה להחזרות
- הפרשה לתלויה
- הפרשה לפינוי וסילוק מתקנים
- הפרשות בגין עובדים (פיצויים, חופשה, מחלה והבראה)
- הפרשה בקשר לשינוי מבני
- הפרשה בגין מימוש ערבות

התאמות ערך של נכס אינן בגדר הפרשות (הפרשה לחומ"ס והפרשה לירידת ערך)

תקן 10

קיום מחויבות לצד ג'
כתוצאה מאירועי העבר
(מעל 50%)

צפוי תזרים שלילי
(מעל 50%)

ניתנת לאמידה באופן
מהימן

פסיקה

קיום מחויבות לצד ג'
(75%-95%)

ודאות סבירה לתשלום
ההוצאה

ניתנת לאמידה ברמה
סבירה עד גבוהה

ומה הדין כאשר מיושמת גישת התוחלת - דיון

הקצאת תמורת רכישה בצירוף עסקים (PPA)

- ברכישה של עסק (פעילות או מניות שליטה בחברה עסקית*) יש לבצע הקצאה של תמורת הרכישה (PPA) ולאמוד את השווי של תמורת הרכישה (גליד 57, IFRS3, IFRS10)
- דיני המס אינם קובעים:
 - כיצד לאמוד את תמורת הרכישה (דיון ביחס לתמורה מותנית ולתמורה נדחית ולחוזר 19/2018)
 - תמורה נדחית ושימוש בעסקאות פורוורד/ אופציות
 - לאילו נכסים יש להקצות את התמורה (קשרי לקוחות, צבר הזמנות, פטנטים, מו"פ, הון אנושי וכו)
 - כיצד להפחית את הנכסים הבלתי מוחשיים וזאת למעט מוניטין שנרכש

* בעסקת מניות אין משמעות מעשית להקצאה לצורכי מס.

מחירי העברה/פיצול ואיחוד עסקאות

- בדוחות הכספיים עסקאות מוכרות לפי מהותן ונמדדות במועד ההכרה הראשוני לפי שווי הוגן
- לדוגמה, ראה תקן 23 בנושא עסקאות עם בעל שליטה במידת הצורך יש לפצל או לאחד עסקאות
- בדיני המס אין התייחסות מיוחדת לנושא. הנושא שזור, באופן חלקי, במקומות שונים, לרבות הגדרת תמורה בסעיף 88 וסעיף 85א

דוגמאות:

- אג"ח להמרה/ הלוואה המירה – פיצול רכיבים
- עסקאות מכירה הכוללות מספר רכיבים (מכירת סחורות, שירותים ורווח הון)
- חוזה פרוורד סינטטי – מכירה באשראי (החלפת תמורה נדחית באמצעות אופציות)
- ריבית בגין הלוואות עם צדדים קשורים (3ט ו- 3 קובעים את המינימום)
- מכירת נכס לחברה במחיר גבוה ממחיר שוק (דיבידנד מפלה), והפוך
- שכר לבעל שליטה שאינו בתנאי שוק
- מכירת נכס באשראי (גישת שתי העסקאות)
- חכירה מימונית

אג"ח להמרה/הלוואה המירה (דוגמה)

חברה הנפיקה אג"ח (הלוואה) בערך נקוב של 1 מיליון ש"ח ובריבית נקובה של 5% לשנה המשולמת בעת פירעון ההלוואה. ההלוואה עומדת לפירעון בתשלום אחד בעוד שנתיים. ההלוואה ניתנת להמרה למניות החברה ביחס שנקבע מראש.

שיעור הריבית המקובל להלוואות דומות (ללא זכות המרה) הינו 10% לשנה.

ההלוואה כוללת למשעה שני רכיבים – הלוואה ואופציה (זכות המרה). כל אחד מהרכיבים צריך להיות מטופל בנפרד.

הלוואה - $(1 * (1.05^2)) / 1.1^2 = 0.91$ בריבית אפקטיבית של 10% לשנה
כתב אופציה - 0.09 מיליון ש"ח

הכרה בהכנסה

- בדיני המס אין כללים להכרה בהכנסה למעט בעסקאות ספציפיות (שכירות, הפרשי שער, קבלנים)
- למועד ההכרה בהכנסה יש השפעה משמעותית על החבות במס
- החשבונאות אימצה את גישת הלקוח (תקן חשבונאות מס' 25 ו-IFRS 15).
- בהתאם לגישה זו הכנסה לא תוכר אלא לאחר העברת השליטה בנכס או בשירות מהיבט הלקוח
- על פי רוב הכנסה תוכר במועד מסירת המוצרים או השירותים דוגמאות:

- מכירה עם מרכיב של שירות
- מכירה עם זכות החזרה
- מכירה עם הכנסה מותנית
- משגור (קונסיגנציה)
- עסקאות מרובות רכיבים
- הבחנה בין תמלוגים למכירה
- צפוי שההטבות יתקבלו וההכנסות ניתנת למדידה מהימנה

Questions?

תודה על ההקשבה!

אמיר סוראיה

amir@mgi-israel.co.il