



מבזק מס 3/2010 - אי יישום כללי ה-IFRS בשנים 2007-2009 לצרכי מס בישראל

כלל ידוע אשר אומץ זה מכבר על ידי בתי המשפט הוא כי במקום בו דיני המס שותקים, כללי החשבונאות המקובלים החלים בישראל יכולים לשמש כבסיס מהותי לפרשנות דיני המס.

עם פירסומו של תקן חשבונאות מספר 29 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות על פיו נדרשות חברות ציבוריות, החל משנת 2008, להכין ולהגיש את הדוחות הכספיים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (International Financial Reporting Standards - IFRS), התחיד הדיון בין רשות המיסים וציבור הנישומים, בכל הקשור לאופן היישום וההחלה של כללי ה-IFRS לצרכי מס בישראל.

יצוין, כי רשות המיסים ניסתה מצידה, בתקופת הכנסת שקדמה, לקדם הצעת חוק אשר לא הבשילה לכדי מעשה חקיקה, במסגרתה הוצע לקבוע כי קביעת ההכנסה החייבת לשנות המס 2007 ו-2008, לא תיעשה בהתאם לכללי ה-IFRS, במטרה לאפשר לרשות המיסים לבחון את יישום כללי ה-IFRS בנוגע לקביעת ההכנסה החייבת. רשות המיסים המשיכה לפעול במגמה לקבוע את האמור בחקיקה, וביום 4 בפברואר 2010 פורסם ברשומות תיקון החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 – הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), התש"ע – 2010 (להלן: **התיקון לפקודה**), אשר במסגרתו נקבע כי:

"בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן מס' 29 שקבע המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009."

במסגרת הודעה שפורסמה על ידי רשות המיסים בהקשר להצעת החוק שהוגשה לכנסת, אשר בעקבותיה התקבל התיקון לפקודה, הובא על ידי רשות המיסים, כי:

"בשל חוסר הנסיון החשבונאי והמיסוי ביישום כללים אלו (IFRS – ק.ק.) וחוסר הוודאות באשר להשפעת אותם כללים על בסיס המס בישראל, הגישה רשות המיסים הצעת חוק...הקובעת כי יישום תקן חשבונאות מס' 29 בדוחות לשנים 2007, 2008, 2009 לא יחול בקביעת ההכנסה החייבת לצרכי מס, קרי כללי ה-IFRS לא ילקחו בחשבון לצורך קביעת ההכנסה החייבת...יודגש כי כללי החשבונאות המקובלים האחרים, ימשיכו לחול בקביעת ההכנסה החייבת, ככל שדיני המס אינם קובעים אחרת."

מן האמור עולה שהתיקון לפקודה חוקק במטרה להחריג את כללי ה-IFRS מן הכלל האמור לפיו כללי החשבונאות המקובלים החלים בישראל יכולים לשמש כבסיס מהותי לפרשנות דיני המס.

כפועל יוצא, על כל נישום עליו חל התיקון לפקודה, להעריך את השלכותיו על חישוב ההכנסה החייבת בשנים 2007-2009 הן לעניין דוחות המס והן לעניין אופן חישוב הפרשה למס ויתרות המסים הנדחים בדוחות הכספיים (לרבות הדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2009 הצפויים להתפרסם בימים אלה). בהקשר זה יש להוסיף ולשים לב לנקודות הבאות:

- במסגרת כללי IFRS מסויימים קיימים הבדלים מהותיים בכללי המדידה של פריטי מאזן ופריטים תוצאתיים אשר לא נקבעו לגביהם דיני מס מפורשים. ואולם, יש להיות מודעים לכך שבמסגרת חלק מהתקנים שפורסמו על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, המהווים חלק מהתקינה הישראלית (Israeli GAAP), נכללו זה מכבר כללים הנגזרים ונובעים במישורין מכללי ה-IFRS, כך שבהקשר זה ייתכן שהתיקון לפקודה לא יחול. כך למשל בנוסף לפירסום תקן מספר 29, פורסמו תקן חשבונאות מספר 22 (מכשירים פיננסיים: גילוי והצגה) ותקן חשבונאות מספר 30 (נכסים בלתי מוחשיים), אשר אימצו להלכה ולמעשה, בין אם באופן גורף ובין אם באופן חלקי,

כללי IFRS מהותיים בנושאים שונים בהם הם עוסקים. לא ברור כיצד רשות המיסים תתייחס לאימוץ כללי IFRS שכאלה לצורך חישוב ההכנסה החייבת.

- על מנת לערוך את חישוב ההכנסה החייבת עולה לכאורה הצורך לערוך מחדש פקודות יומן ודוחות כספיים לפי הכללים החשבונאיים שקדמו ל-IFRS. זאת ואף גם זאת, מאחר שרשות המיסים טרם השלימה את עריכת הבחינה ואנו נמצאים כבר בעיצומה של שנת 2010, קיימת סבירות שייערך נסיון להחיל דין דומה גם לגבי שנה זו. מכאן, שייתכן שיעלה הצורך ליישום הדרישה לניהול מערכת ספרים מקבילה גם לגבי השנים הבאות.
- לא ברורות ההשלכות של התיקון לפקודה לעניין תיקון דוחות מס של נישומים אשר כבר הוגשו ואשר פעלו באופן שלכאורה אינו עולה בקנה אחד עם התיקון לפקודה. יאוזכר בהקשר זה כי קיימות בפקודה הוראות לעניין התיישנות דוחות מס שהוגשו, לפיהם ככלל תחול התיישנות ביחס לדוח מס שהוגש בחלוף 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח המס ביחס לשנה פלונית, ובהקשר זה צריך יהיה להידרש לשאלה מאיזה מועד יש למנות את תחילת תקופת ההתיישנות.
- לתיקון לפקודה עשויות להיות השלכות בנושאים נוספים ומשיקים, ולרבות בפן המשפטי, אשר אותם יש לבחון עם יועצים מתאימים.