

# – הכנסות מחוזים עם לקוחות ASC 606 / IFRS 15

## היבטי מס

27 בינואר 2016

אביבה צבי, מנהלת בכירה  
מחלקת מסים

## נושאים לדיון

- השקה בין כללי החשבונאות לדיני המס
- השפעת התקן 'הכנסות מחוזים עם לקוחות' (IFRS 15 ו-ASC 606) על הדיווח לצרכי מס



# השקה בין כללי החשבונאות ודיני המס – הדין בישראל

## גישת העקיבה המעורבת-

עד לתיקון 174 מיום 4.2.10, המחוקק לא קבע את הבסיס לכימות ההכנסה החייבת ועיתוייה.

ככלל, הפרקטיקה הנהוגה בארץ הינה בהתאם להלכות השונות שקבעו, את ההיררכיה הבאה:

הוראות מפורשות וספציפיות בחקיקת המס;

הלכות אשר נקבעו בפסיקה;

כללי חשבונאות מקובלים על רואי חשבון בישראל;

פרקטיקה מקובלת בישראל / כללי חשבונאות מקובלים מחוץ לישראל;

- לסיכום, על פי הכללים שנקבעו בפסיקה, מקום שבו כלל חשבונאי אינו סותר הוראה הקבועה בדיני המס, יאומץ אותו כלל חשבונאי לתוך דיני המס וינהגו לפיו.

# אימוץ / אי אימוץ כללי ה-IFRS על ידי רשות המסים

## אימוץ כללי ה-IFRS על ידי רשות המסים – הוראת שעה

לאור חוסר הוודאות לגבי השפעת כללי ה-IFRS על דיני המס, הוחלט ברשות המסים כי, לתקופה מסויימת, יש להמשיך ולחשב את ההכנסה החייבת, בהתאם לכללים שהיו נהוגים עד כה – כלומר, על בסיס הכללים החשבונאיים הישראליים למעט תקן חשבונאות מספר 29.

הוראת החוק בעניין זה נתקבלה בכנסת, בתחולה רטרואקטיבית, כהוראת שעה. נכון להיום תקפה עד לשנת 2013.

ככלל, תקנים ישראלים שאומצו טרם הוראת השעה הינם תקינה ישראלית לכל דבר. כך למשל, תקן 25 לעניין הכרה בהכנסה המקבילה ל-18 IAS.

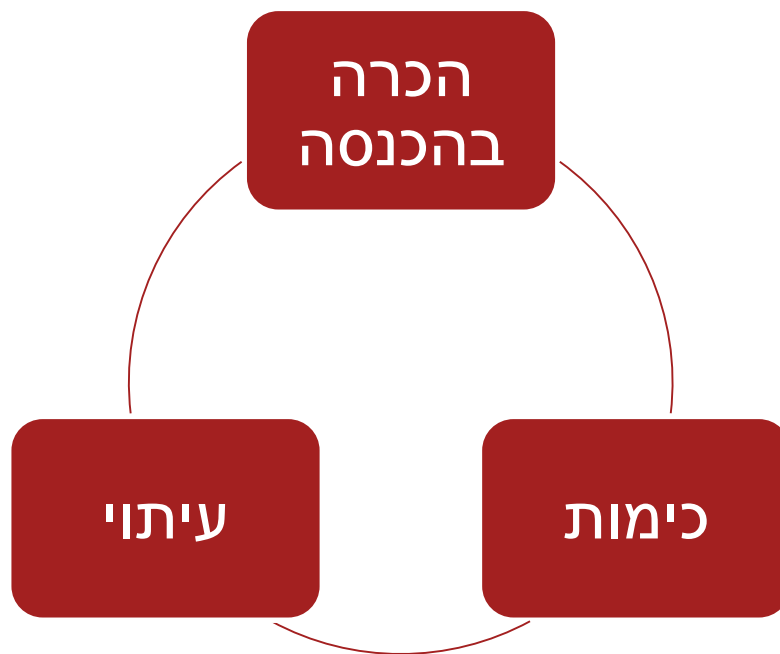
## תזכיר חוק (נובמבר 2011)

▪ במסגרת תזכיר חוק הוצעו מספר תיקונים לפקודת מס הכנסה, אשר נועדו להבהיר ולקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת ועיתוייה במקרים בהם כללי ה-IFRS אינם קוהרנטיים עם עקרונות שיטת המס בישראל.

## כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב –

▪ לא ברור מה מדיניות מס הכנסה לעניין יישום US GAAP

# השלכות מס מסוימות כתוצאה מיישום תקן ASC 606 / IFRS 15



# השלכות מס מסויימות כתוצאה מיישום תקן ASC 606 / IFRS 15

## ✓ חקיקה ספציפית לצרכי מס –

ענף הנדל"ן לדוגמא. תחול ההוראה הספציפית שנקבעה לצרכי מס.

## ✓ השלכות המס הנובעות מאימוץ לראשונה של תקן ASC 606 / IFRS15 –

□ בדרך של יישום למפרע (Retrospective Application) – במקום בו לא קיימת בדין המס התייחסות לסוגיה (בין בהוראה מפורשת ובין מכוח מדיניות המס או עקרונות יסוד של שיטת המס), ההפרש המצטבר, ירשם במסגרת דוח ההתאמה לשנת המס הראשונה בה חל השינוי החשבונאי.

□ שינוי בסעיף העודפים - אי בהירות לגבי המס שיחול על דיבידנד המחולק מרווחים כאמור, שלא נתחייבו או טרם נתחייבו במס חברות בידי הגוף המחלק:

➤ חלוקת רווחי שערור בחברות הזכאיות להטבות מס במסלול החלופי על פי חוק לעידוד השקעות הון (ייחוס לרווחי המפעל המאושר / המוטב או לרווחים החשבונאיים שאינם תחת ההטבות)

➤ המיסוי הדו שלבי (מיסוי מס חברות ברמת החברה ולאחריו מיסוי מקבל הדיבידנד בגין חלוקת הרווחים) (תיקון בפקודה, אך טרם חוקקו תקנות בנושא. הוקמה על ידי רשות המסים ועדה לעניין עקרון המיסוי הדו שלבי אשר טרם פרסמה את מסקנותיה בנושא).

## השלכות מס מסויימות כתוצאה מיישום תקן ASC 606 / IFRS 15

- ✓ **שלב 2 – זיהוי מחויבות ביצוע נפרדת** – ממודל נפרד עבור מוצרים, שירותים, חוזי הקמה למודל יחיד עבור מחויבויות ביצוע והבחנה האם מסופק בנקודת זמן או מסופק על פני זמן
  - ✓ **שלב 5 – הכרה בהכנסה - עיתוי ההכרה** - יש לקבוע בתחילת החוזה האם השליטה על הסחורות או השירותים עוברת ללקוח על פני זמן, ואם לא אז **בנקודת זמן** – הסתכלות מנקודת ראות הלקוח
- מס הכנסה ככלל, מתייחס לעסקה הכוללת לפי חוזה ומבחין בין מכר לשירות**

### השלכת מס אפשרית

עיתוי ההכרה בהכנסה

א-סימטריה בדיווחי החברה מספקת המוצרים / השירותים לחברה מקבלת המוצרים / שירותים

סיווג בסעיף תוצאתי שונה (לדוגמא: מימון / תמלוגים)

### השפעות אפשריות על המס

- שיעורי מס (שינוי במס חברות / מפעל מאושר/מוטב)
- קיזוז הפסדים מועברים
- מע"מ וניהול ספרים - מועד הוצאת החשבונית
- ניכוי מס במקור (כללי מקור) / זיכוי מס זר (מוגבל ל-5 שנים)
- מכס - קביעת העלות לצרכי מכס, הישבון מכס
- אי התרת הוצאות למשל על ידי תושב חוץ (סעיף 18(ה)) לפקודת מס הכנסה)
- אינטגרליות ההכנסות לעניין קביעת הטבות המס המגיעות מכוח חוק עידוד
- ניכוי מס במקור
- מכס

# השלכות מס מסויימות כתוצאה מיישום תקן ASC 606 / IFRS 15

✓ שלב 3 – קביעת מחיר העסקה – תמורה משתנה על בסיס אומדן

✓ שלב 4 – הקצאת מחיר העסקה - לפי יחסי מחיר מכירה בנפרד, למחויבות הביצוע הנפרדות אשר זוהו וקביעת מחיר המכירה בנפרד

מחיר העסקה לצרכי מס הכנסה ככלל, בהתאם לחוזה ואינו על פי אומדנים.

## השפעות אפשריות על המס

## השלכת מס אפשרית

- ניכוי מס במקור (כללי מקור) / זיכוי מס זר (מוגבל ל-5 שנים)
- מכס - קביעת העלות לצרכי מכס, הישבון מכס
- אי התרת הוצאות למשל על ידי תושב חוץ (סעיף 18(ה))
- לפקודת מס הכנסה)
- קיזוז הפסדים מועברים
- ניכוי מס במקור
- מכס
- מע"מ וניהול ספרים
- מקדמות מס – הערכה / תחזיות

כימות ההכנסה



# השלכות מס מסויימות כתוצאה מיישום תקן ASC 606 / IFRS 15

✓ נקודות נוספות:

➤ עלויות חוזה

➤ עסקאות עם צדדים קשורים – חו"ז בין הצדדים, עבודת מחירי העברה, טופסי 1385

---

# נשמח לענות על שאלות ככל שתהיינה.

PwC firms provide industry-focused assurance, tax and advisory services to enhance value for their clients. More than 162,000 people in 154 countries in firms across the PwC network share their thinking, experience and solutions to develop fresh perspectives and practical advice. See [www.pwc.com](http://www.pwc.com) for more information.

"PwC" is the brand under which member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) operate and provide services. Together, these firms form the PwC network. Each firm in the network is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, Kesselman & Kesselman, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

©2016 Kesselman & Kesselman. All rights reserved.

In this document, "PwC Israel" refers to Kesselman & Kesselman, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

