

מבזק מס 13/2010

פאהן קנה ושות'
משרד ראשי:
מגדל לוינסטיין
דרך מנחם בגין 23
תל-אביב 66184
ת"ד 36172, מיקוד 61361

טל' 03-7106666
פקס' 03-7106660
www.gtfk.co.il

בעריכת רו"ח יגאל רופא, שותף, מנהל מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

אי החלת כללי ה- IFRS לצורכי מס

1 ביולי 2010

גילת קרן, רו"ח; זמירה יוסף, עו"ד (חשבוונאות)

אי החלת כללי ה- IFRS לצורכי מס

1. רקע

בחודש יולי 2006 אושר על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבוונאות תקן חשבוונאות מס' 29, שכתרתו אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), אשר קובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (להלן - "חוק ניירות ערך") והמדווחות על פי הוראותיו, יערכו את הדוחות הכספיים, לגבי שנת הכספים 2008 ואילך לפי כללי חשבוונאות בין-לאומיים (IFRS). התקן אף אפשר יישום מוקדם של כללים אלו (לגבי שנת 2007).

על פי הפסיקה, כללי החשבוונאות המקובלים חלים גם לצורך דיני המס, אלא אם כן, הכללים אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס הנהוגה בישראל. במקרים אלו גוברים, דיני המס על כללי הרישום החשבונאיים.

לאור הדרישה להחלה גורפת של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בדוחות כספיים של חברות הכפופות לחוק ניירות ערך כאמור ואופן החלת כללי החשבוונאות המקובלים בקביעת ההכנסה החייבת, כמפורט לעיל, הוקמה ברשות המסים וועדה אשר נתבקשה לבחון את השלכות המיסוי בגין החלת תקני הדיווח הכספי הבינלאומי ולהציע תיקונים, ככל שיידרשו, בהקשר לכך.

למועד כתיבת מבזק זה, הוועדה טרם סיימה את עבודתה, ולכן, לתקופת ביניים, חוקקה הוראת השעה ובה הוסף סעיף 87א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961, הקובע כי "בקביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבוונאות מס' 29 שקבע המוסד

לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

ביום 4 בפברואר 2010 פורסם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 - הוראת שעה לגבי שנת המס 2007, 2008 ו- 2009), התש"ע-2010 (להלן - "תיקון 174" או "הוראת השעה") ביחס לאי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) **לגבי שנות המס 2007, 2008 ו- 2009.**

ביום 15 ביוני 2010 פרסמה רשות המסים הוראת ביצוע (ה"ב 7/10) שמטרתה להורות על אופן יישומו של התיקון האמור (להלן - "הוראת ביצוע").

להלן יפורטו עיקרי הוראת הביצוע לתיקון 174 (לנוחותכם, מצ"ב הוראת הביצוע).

מחלקת מסים תשמח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזק מס זה ובכל נושא בתחום המיסוי הישראלי והבינלאומי.

את שאלותיכם ניתן להפנות במשרדנו ל:

גילת קרן, רו"ח
טל': 03-7106643
Gilatk@gtfk.co.il

זמירה יוסף, עו"ד (חשבוונאות)
טל': 03-7106684
Zmirai@gtfk.co.il

כמו כן, את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת Tax@gtfk.co.il או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfk.co.il.
לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.
- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

תקן 29), ולאחר מכן, יחושבו ההתאמות הנדרשות לפי דיני המס. יצוין כי, ניתן להשתמש בסכום הרווח/הפסד החשבונאי לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 (להלן - "תקנות ניירות ערך") (ראה פירוט בעניין זה בסעיף 4.2 להלן).

3.3 חלופה ג' - התאמת הרווח החשבונאי שנקבע בהתאם לדוחות הערוכים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לרווח לצרכי מס

בהתאם לחלופה זו, ניתן לצאת מהרווח בדוח הכספי הערוך בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ועל בסיסו לבצע את ההתאמות הנדרשות לפי דיני המס. על פי חלופה זו, למעשה אין דרישה לבצע התאמות של הרווח לרווח לפי תקני דיווח כספי ישראליים, כאמור בחלופה ב'. יצוין כי, ניתן להשתמש בסכום הרווח/הפסד החשבונאי לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (ראה פירוט בעניין זה בסעיף 4.2 להלן).

4. דוחות שיש לצרף לדוח ההתאמה המתוקן

4.1 כללי

כללי ה- IFRS קובעים כי הדוחות הכספיים של התאגיד הינם הדוחות הכספיים המאוחדים של הישות ואין במסגרתם חובה בהצגה נפרדת בין התוצאות הכספיות של החברה לבדה (דוחות סולו), לבין התוצאות הכספיות של החברה יחד עם החברות המוחזקות שלה (דוחות מאוחדים), לרבות הביאורים לדוחות הכספיים.

ככלל, דיני המס מתייחסים לכל גוף משפטי בנפרד ומחייבים אותו על בסיס הכנסתו החייבת (ולא על בסיס הדוחות הכספיים המאוחדים), ולכן, הוראת הביצוע קובעת כי **אם הוגשו דוחות כספיים מאוחדים** שבהם הביאורים לא מתייחסים לתוצאות הכספיות הנפרדות של החברה המחזיקה (סולו), אזי יש לצרף לדוח ההתאמה למס המתוקן כאמור, דוחות כספיים הערוכים על בסיס סולו, כולל ביאורים לדוחות כספיים כאמור וחוות דעת רואה החשבון המבקר.

4.2 תקנה 9 לתקנות ניירות ערך בקשר לדוח כספי נפרד של תאגיד

במסגרת תיקון לתקנות ניירות ערך, נוספו תקנה 9 והתוספת העשירית לתקנות ניירות ערך, אשר קובעות כי על תאגיד המדווח לפי חוק ניירות ערך הערוך דוחות מאוחדים (קרי, מחזיק בחברות בנות) לצרף לדוח התקופתי דוח כספי נפרד של התאגיד עצמו בהתאם למפורט בתוספת העשירית לתקנות ניירות ערך. תאגידים שחלות עליהם ההוראות כאמור, נדרשים להציג דוח כספי נפרד (נתוני סולו) כולל ביאורים וחוות דעת רו"ח, המתייחס לתאגיד עצמו (ולא כדוח מאוחד).

על פי התיקון לתקנות ניירות ערך, דוח כספי נפרד כאמור נדרש החל מהדוחות לשנת 2009 ואילך, תוך מתן מספרי השוואה המתייחסים לשנים קודמות

לתקינה בחשבונאות, אף אם הוחל בדוחות כספיים לגבי שנות המס 2007, 2008 ו- 2009.

קרי, תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) אינם חלים בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007, 2008 ו- 2009 בלבד.

יודגש כי, כללי החשבונאות המקובלים האחרים (דהיינו, כללי החשבונאות שהיו נהוגים בישראל ערב אימוץ תקני ה- IFRS), ימשיכו לחול בקביעת ההכנסה החייבת, ככל שדיני המס אינם קובעים אחרת.

2. השלכות יישום תיקון 174

משמעות תיקון 174 הינו כי תאגידים אשר החילו על עצמם לשנות המס 2007, 2008 ו-2009 את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), ולצורך דוח ההתאמה למס, עשו שימוש בדוחות הכספיים הערוכים לפי תקני ה- IFRS כנקודת מוצא לשם קביעת ההכנסה החייבת מתוך הרווח החשבונאי האמור, נדרשים כעת להגיש דוח ההתאמה מתוקן שתוצאתו הינה קביעת ההכנסה החייבת של החברה תוך נטרול תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS). מן האמור עולה כי הוראת השעה הינה בעלת תחולה רטרואקטיבית ביחס לדוחות מס שהוגשו זה מכבר לשנים 2007 ו- 2008.

הוראת הביצוע קובעת כי תאגידים אשר הגישו בעבר דוחות התאמה לצורכי מס וביצעו בהם את התיאומים הנדרשים למעבר לרווח חשבונאי (סולו) על פי תקינה חשבונאית ישראלית (קרי, ללא יישום תקן 29), אינם נדרשים להגשת דוח ההתאמה מתוקן.

3. הוראות ליישום תיקון 174

הוראת הביצוע קובעת שלוש חלופות לאופן הגשת דוח ההתאמה לצורכי מס המתוקן, כמפורט להלן:

יודגש כי בכל אחת מהחלופות, יש לצאת מרווח (הפסד) החשבונאי, לפני מס, של חברת האם בנפרד (דוחות סולו) ולא רווח והפסד מאוחד של הקבוצה.

3.1 חלופה א' - קביעת ההכנסה החייבת בהתאם לדוחות כספיים (סולו) הערוכים לפי תקני חשבונאות ישראליים

בהתאם לחלופה זו, החברה תגיש לרשויות המס דוחות כספיים (סולו) מלאים (כולל ביאורים), הערוכים לפי תקני חשבונאות ישראליים (ללא תקן 29), וההתאמות למס, במסגרת דוח ההתאמה, יעשו במתכונת הרגילה (דהיינו, כמו כל חברה שאינה מיישמת את כללי ה- IFRS).

3.2 חלופה ב' - קביעת ההכנסה החייבת בהתאם לדוחות כספיים (סולו) הערוכים לפי תקני דיווח בינלאומיים (IFRS) תוך ביצוע התאמות לרווח בהתאם לתקני החשבונאות הישראליים ולאחר מכן התאמת הרווח לצרכי מס

בהתאם לחלופה זו, לרווח החשבונאי (סולו) שחושב לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) יבוצעו תחילה ההתאמות הנדרשות לצורך התאמתו לתקני החשבונאות הישראליים (ללא

(נתונים מאזניים - שנתיים קדומות, נתונים תוצאתיים - שלוש שנים אחרונות).

על פי הוראת הביצוע, ניתן להגיש דוח כספי נפרד זה, ככל שהינו ערוך כדוח כספי הכולל מאזן (סולו) ודוח רווח והפסד (סולו) ודוח על תזרים המזומנים (סולו) של חברת האם, לרבות פירוטים נוספים (כל מידע מהותי החשוב למשקיע סביר לצורך הבנת המצב הכספי, כאשר במסגרת התוספת העשירית לתקנות ניירות ערך פורטו דרישות המינימום לפירוט כאמור), ובתנאי שהוא ערוך בהתאם להבהרה שפורסמה על ידי רשות ניירות ערך מחדש ינואר 2010, ועל בסיס דוח כספי זה לערוך את דוח ההתאמה המתוקן, כאמור בסעיף 3 לעיל.

הוראת הביצוע מבהירה כי היות והדוח הכספי הנפרד הראשון לשנת 2009, אשר פורסם לציבור עד ליום 31 במרץ 2010, על פי תקנות ניירות ערך, כולל מספרי השוואה בגין שתי תקופות השוואה (2007 ו- 2008), הרי שניתן להגישו ועל בסיסו לערוך את דוח ההתאמה המתוקן כאמור עבור כל שלוש השנים הדורשות תיקון לפי הוראת השעה.

5. מועד הגשת הדוחות המתקנים

דוח ההתאמה המתוקן (על פי דוחות כספיים סולו) **לשנת המס 2007 ו- 2008** יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום **עד ליום 31 באוקטובר 2010**.

ביחס לדוחות **לשנת המס 2009**, דוח ההתאמה המתוקן (על פי דוחות כספיים סולו) **לדוחות שהוגשו או יוגשו עד ליום 15 ביולי 2010** יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום **עד ליום 31 באוקטובר 2010**, ואילו דוחות לשנת המס **2009** שיוגשו **לאחר 15 ביולי 2010**, על החברות להגיש את הדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה במתכונת המפורטת בהוראת הביצוע **במועד החוקי להגשת הדוח השנתי (כולל אורכות)**.

הוראת הביצוע מציינת כי נישומים אשר יגישו את דוח ההתאמה המתוקן כאמור, במסגרת פרק הזמן הנ"ל, תאריך הגשת הדוח השנתי המקורי יישאר בעינו. מקום בו יוגש דוח ההתאמה המתוקן לאחר המועד הנקוב, ייקבע מועד הגשת הדוח השנתי של הנישום לפי מועד הגשת דוח ההתאמה המתוקן.

לקוחות שהנושא רלבנטי לגביהם, מוזמנים לפנות למשרדנו לצורך הגשת דוחות מתקנים.



ג' תמוז תש"ע
15 יוני 2010

אל:
תפוצה

הוראת ביצוע מס' 7/2010 - רשות המיסים

הנדון: אי תחולת תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) בקביעת ההכנסה החייבת בשנות המס 2007 - 2009 (הוראת שעה)

רקע

1. בחודש יולי 2006 אישרה הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מס' 29 בנושא: "אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)" (להלן - **תקן 29**).
2. על פי הוראות תקן 29, תאגידי הכפופים לחוק ניירות ערך, התשכ"ה - 1968 ומחוייבים לדווח על פי תקנותיו, יערכו את הדוחות הכספיים שלהם לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) וזאת בדוחות הכספיים לתקופות המתחילות מיום 1 בינואר 2008.
3. עוד נקבע בתקן 29, כי תאגידי כאמור רשאים לבצע "אימוץ מוקדם" ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם לפי תקני דיווח בינלאומיים (IFRS) החל מהדוחות הכספיים שיפורסמו לאחר 31 ביולי 2006.
4. בנוסף, נקבע בתקן 29 כי גם תאגידי אחרים שאינם כפופים לחוק ניירות ערך רשאים לערוך את הדוחות הכספיים שלהם על פי תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS) (כולל הוראת "האימוץ המוקדם"), קרי, החל מהדוחות הכספיים שיפורסמו לאחר 31 ביולי 2006.
5. כידוע, על פי הפסיקה הקיימת בדיני המס, כללי החשבונאות המקובלים חלים גם לצורך דיני המס אלא אם כן הם אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס (כך למשל, ראה ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795; ע"א ארקיע קווי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד טו(2) 533). באופן זה, מאומצים כללי החשבונאות המקובלים, הקובעים את מדידת ההכנסות, ההוצאות, עיתויין, אופן הצגתם וכו', אל תוך דיני המס.
6. על רקע ההחלה הגורפת של תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS) אל תוך כללי החשבונאות המקובלים הישראליים, מחד, ואופן החלת כללי החשבונאות המקובלים בקביעת ההכנסה החייבת כמפורט לעיל, מאידך, הוקמה ברשות המיסים וועדה אשר נתבקשה לבחון את השלכות המיסוי של החלה גורפת זו של תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS) ולהציע תיקונים, ככל שיידרשו, בהקשר לכך.

7. הוועדה בנושא טרם סיימה את עבודתה ולכן לתקופת ביניים, חוקקה הוראת שעה, המתייחסת לשנות המס 2007 - 2009, בדבר אי תחולת תקן 29 (המאמץ באופן גורף את תקני הדיווח הכספי הבינלאומי) בקביעת ההכנסה החייבת (להלן - **הוראת השעה**).

הוראת השעה נתקבלה בכנסת, ביום 25 בינואר 2010, במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 174 - הוראת שעה לגבי שנות המס 2007, 2008 ו-2009), התש"ע - 2010, ובה הוסף סעיף 87א לפקודת מס הכנסה, בנוסח הבא:

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

מטרת ההוראה

8. מטרת ההוראת ביצוע זו הינה להורות כיצד יש ליישם את הוראת השעה האמורה.

אופן ישום הוראת השעה

9. דוחות התאמה לצורכי מס -

משמעות הוראת השעה היא כי תאגידי אשר החילו על עצמם לשנות המס הנדונות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), וביצעו את ההתאמות הנדרשות לדיני המס (בדוח ההתאמה) לשם קביעת ההכנסה החייבת מתוך הרווח החשבונאי האמור, נדרשים כעת להגיש דוח התאמה מתוקן שתוצאתו היא קביעת ההכנסה החייבת של התאגיד תוך נטרול תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) כפי שנקלטו לחשבונאות באמצעות בתקן 29.

מובהר כי תאגידי אשר הגישו בעבר דוחות התאמה לצורכי מס ובהם ביצעו את התיאומים הנדרשים למעבר לרווח חשבונאי (סולו) על פי תקינה חשבונאית ישראלית (ללא תקן 29), אינם נדרשים להגשת דוח התאמה מתוקן.

את דוח ההתאמה לצורכי מס המתוקן יש להגיש באחת מהחלופות המוצעות שלהלן.

הערה: בכל אחת מהחלופות, יש לצאת מרווח (הפסד) החשבונאי, לפני מס, של חברת האם בנפרד (דוחות סולו) ולא רווח והפסד מאוחד של הקבוצה (ראו פירוט בסעיף 10 להלן).

להלן שלוש חלופות אפשריות להגשת דוח ההתאמה:

חלופה ראשונה:

רווח (הפסד) חשבונאי בספרים לפי דוח סולו (לפי תיקני חשבונאות
ישראלים) (ללא תקן 29) * XXX

התאמות הנדרשות לפי דיני המס:

1. לדוגמה - ביטול הוצאות פחת בספרים XXX

2. לדוגמה - ניכוי הוצאות פחת לצורכי מס XXX

3. לדוגמה - ביטול הוצאות הפרשה לחובות מסופקים XXX

סך התאמות לצורכי מס XXX

הכנסה חייבת (הפסד) לצורכי מס XXX

* מובהר כי חברה שעושה שימוש בחלופה זו נדרשת לצרף דוחות כספיים (סולו) מלאים (כולל ביאורים) הערוכים לפי תקני חשבונאיים ישראלים (ללא תקן 29).

חלופה שנייה :

XXX רווח (הפסד) חשבונאי בספרים (לפי תיקני דיווח בינלאומיים (IFRS)(סולו)

[הערה: ניתן להשתמש בסכום הרווח (הפסד) החשבונאי לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (ראו פירוט בסעיף 10.ג. להלן)]

התאמות לרווח חשבונאי לפי תקני דיווח כספי ישראליים (ללא תקן 29):

1. לדוגמה - הוסף רווח מניירות ערך סחירים (אשר נזקף לקרן הון) לפי IAS39 XXX
2. לדוגמה - הורד/ הוסף רווח/הפסד משערוך ניירות ערך נסחרים לפי ג"ד 44 XXX
3. לדוגמה - הורד הוצאות שהוכרו בגין הטבות עובדים לאחר פרישה לפי IAS19 XXX
4. לדוגמה - הוסף הוצאות שהוכרו בגין הטבות לעובדים לאחר פרישה לפי ג"ד 20 XXX
5. לדוגמה - הורד הוצאות שערוך כתב אופציה שתוספת המימוש שלו צמודה למדד/לדולר לפי IAS32 (התחייבות) XXX

XXX סך התאמות חשבונאיות

XXX רווח (הפסד) חשבונאי לפי תקני דיווח כספי ישראליים (ללא תקן 29):

התאמות הנדרשות לפי דיני המס:

1. לדוגמה - ביטול הוצאות פחת בספרים XXX
2. לדוגמה - ניכוי הוצאות פחת לצורכי מס (טופס יא) XXX
3. לדוגמה - ביטול הוצאות הפרשה לחובות מסופקים XXX
4. לדוגמה - ביטול הפרשה לירידת ערך נכס XXX

XXX סך התאמות לפי דיני המס

XXX הכנסה חייבת (הפסד) לצורכי מס

חלופה שלישית :

XXX רווח (הפסד) חשבונאי בספרים (לפי תיקני דיווח בינלאומיים (IFRS)(סולו)

[הערה: ניתן להשתמש בסכום הרווח (הפסד) החשבונאי לפי דוח סולו בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (ראו פירוט בסעיף 10.ג. להלן)]

התאמות לצורכי מס:

א. התאמות הנדרשות לפי דיני המס:

1. לדוגמה - ביטול הוצאות פחת בספרים XXX
2. לדוגמה - ניכוי הוצאות פחת לצורכי מס (טופס יא) XXX
3. לדוגמה - ביטול הוצאות הפרשה לחובות מסופקים XXX
4. לדוגמה - ביטול הוצאה שנרשמה בגין תשלום מבוסס מניות
5. לדוגמה - הפרשה לתביעות משפטיות שאינה עומדת בתנאי הפסיקה XXX

XXX סך התאמות לפי דיני המס

ב. התאמות לתקינה החשבונאית הישראלית (ללא תקן 29) המשפיעות על ההכנסה החייבת ואשר לא מצאו ביטוי בהתאמות הנדרשות לפי דיני המס (כאמור בס"ק א לעיל):

1. לדוגמה - התאמת ערך אופציות התחייבותי XXX
2. לדוגמה - התאמות לרווח/ הפסד כתוצאה מסיווג חכירה כמימונית או תפעולית לפי IAS17 (שלא קיבלו ביטוי בדיני המס) XXX

סך התאמות חשבונאיות XXX
הכנסה חייבת (הפסד) לצורכי מס XXX

10. דוחות כספיים נפרדים (סולו) -

א. לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הדוחות הכספיים של התאגיד הינם הדוחות הכספיים המאוחדים ואין עוד חובה בהצגה נפרדת בין התוצאות הכספיות של החברה לבדה (הדוחות סולו) לבין התוצאות הכספיות של החברה יחד עם החברות המוחזקות שלה (דוחות מאוחדים), לרבות הביאורים לדוחות הכספיים.

ב. היות ודיני המס, ככלל, מתייחסים לכל גוף משפטי בנפרד ומחייבים אותו על בסיס הכנסתו החייבת שלו (ולא על בסיס דוחות כספיים מאוחדים), אזי אם הוגשו דוחות כספיים מאוחדים שבהם הביאורים לא מתייחסים לתוצאות הכספיות של החברה המאחדת (סולו), יש לצרף לדוח ההתאמה למס המתוקן כאמור דוחות כספיים הערוכים על בסיס סולו, כולל ביאורים לדוחות הכספיים כאמור וחוות דעת רו"ח.

ג. ביום 7/12/2009 אושר בוועדת הכספים של הכנסת תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) ולתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים). במסגרת תיקון זה הוספה תקנה 9 והתוספת העשירית לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970, אשר בהן נקבע כי על תאגיד המדווח לפי חוק ניירות ערך לצרף לדוח התקופתי **דוח כספי נפרד/ מידע כספי נפרד של התאגיד** עצמו, בהתאם למתווה שפורט בתוספת העשירית. על פי תיקון זה נדרשו התאגידים שתקנות ניירות ערך חלות עליהם להציג דוח כספי נפרד (נתוני סולו) כולל ביאורים וחוות דעת רו"ח, המתייחס לתאגיד עצמו (לא כדוח מאוחד).

על פי התיקון לתקנות ניירות ערך דוח כספי נפרד כאמור נדרש החל מהדוחות לשנת 2009 ואילך, ותוך מתן מספרי השוואה המתייחסים לשנים קודמות: לגבי נתונים מאזניים - לשנתיים קודמות, ולגבי נתונים תוצאתיים (רווח והפסד) - לשלוש שנים אחרונות.

דוח כספי נפרד זה, ככל שהוא ערוך כדוח כספי הכולל מאזן (פירוט הנכסים, ההתחייבויות וההון של חברת האם - סולו), דוח רווח והפסד (פירוט הכנסות והוצאות של חברת האם - סולו) וביאורים, ובתנאי שהוא ערוך בהתאם **להבהרה שפורסמה על ידי רשות ניירות ערך מחדש ינואר 2010** (שמחייבת לכלול, בין היתר, יתרות ועסקאות בינחברתיות לפני ביטולם באיחוד הדוחות ולהציגם בנפרד מחשבון ההשקעה בחברות המוחזקות) - ניתן להגישו ועל בסיסו לערוך את דוח ההתאמה המתוקן, כמפורט בסעיף 9 לעיל.

ויובהר כי, היות והדוח הכספי הנפרד הראשון לשנת 2009, שפורסם לציבור עד ליום 31/3/2010 על פי תקנות ניירות ערך, כולל מספרי השוואה לשלוש שנים לאחור (2007-2009), הרי שניתן להגישו ועל בסיסו לערוך את דוח ההתאמה המתוקן כאמור עבור כל שלוש השנים הנדרשות תיקון לפי התיקון לפקודה.

11. מועד הגשת הדוחות המתוקנים -

דוח התאמה מתוקן (ודוחות כספיים סולו, ככל שנדרש) כאמור לעיל, לשנות המס 2007 ו- 2008 יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום עד ליום 31/10/2010.

לגבי דוחות שנת 2009 :

דוח התאמה מתוקן (ודוחות כספיים סולו, ככל שנדרש) כאמור לעיל, לדוחות שהוגשו או יוגשו עד ליום 15/7/2010, יש להגיש לפקיד השומה בו מתנהל תיק הנישום עד ליום 31/10/2010, ואילו לגבי דוחות לשנת 2009 שיוגשו לאחר יום 15/7/2010, על החברות להגיש את הדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה במתכונת שפורטה בהוראת ביצוע זו במועד החוקי להגשת הדוח השנתי (כולל אורכות).

נישומים אשר יגישו את דוח ההתאמה המתוקן כאמור תוך פרק הזמן הנ"ל, תאריך הגשת הדוח השנתי המקורי יישאר בעינו. מקום בו יוגש דוח ההתאמה המתוקן לאחר המועד הנקוב, ייקבע מועד הגשת הדוח השנתי של הנישום לפי מועד הגשת דוח ההתאמה המתוקן.

12. פירוטים נוספים -

אין בהגשת הדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה המתוקנים כאמור לעיל כדי לגרוע מהסמכות לדרוש פירוטים נוספים וביאורים נוספים מעבר למצוי בדוחות הכספיים, על פי הוראות הפקודה. ככל שהדבר נחוץ, ניתן לדרוש מסמכים, פירוטים, תחשיבים נוספים וכו' במסגרת הליכי השומה בתיקים.

ב ב ר כ ה,

רשות המיסים בישראל