

שאלה מס' 3 - תיאורטית בנושא מסים על הכנסה – 5 נק'

חברת סוקרטס בע"מ (להלן – "סוקרטס") הינה חברה ציבורית העוסקת בייצור ומכירת צינורות לתעשייה ולחקלאות. החברה פועלת בעצמה ובאמצעות חברות בנות וחברות כלולות ברחבי העולם.

ביום 1.1.18 (להלן – "מועד הרכישה") רכשה סוקרטס 100% ממניות חברת אפלטון בע"מ (להלן – "אפלטון"). להלן נתונים בדבר הנכסים המזוהים של אפלטון:

1. נכס בפיתוח – אפלטון מפתחת ממועד הקמתה צינור מיוחד העמיד בפני נזקי מזג האוויר. נכון למועד הרכישה אפלטון נמצאת בשלב המחקר כהגדרתו בסעיף 54 ל- IAS 38 ולפיכך הכירה בכל העלויות שהתהוו לה עד לאותו מועד כהוצאות בדוח רווח או הפסד. החל מהרבעון הרביעי לשנת 2018 העלויות הקשורות לנכס מסווגות כעלויות פיתוח בהתאם לסעיף 57 ל- IAS 38 ולפיכך היוונה אפלטון עלויות פיתוח בסך 10 מיליון ש"ח לנכס בלתי מוחשי. הנכס זמין לשימוש החל מיום 31.12.18. השווי ההוגן של הנכס הבלתי מוחשי במועד צירוף העסקים הינו 12 מיליון ש"ח. לא חלה ירידת ערך של הנכס הן ברמת סוקרטס והן ברמת אפלטון.
2. הלוואה לחברת אריסטו בע"מ (להלן – "אריסטו") - בשנת 2015 גייסה אפלטון ממשקיעים 60 מיליון ש"ח לצרכי מימון פעילות הפיתוח שלה. מנהל הכספים של אפלטון החליט להשקיע חלק מהסכומים בהשקעות סולידיות בסיכון נמוך וזאת על מנת לשמור על ערך כספי המשקיעים. בהתאם לכך, הלוואה אפלטון 30 מיליון ש"ח לאריסטו בריבית שנתית של 5% המשולמת בתום כל שנה. בהתאם לתנאי הלוואה קרן הלוואה נפרעה במלואה (בסכום אחד) ביום 31.12.18. אריסטו הינה חברה עמידה ומבוססת ולכן לא קיים כל חשש לגביית הסכומים. בשנת 2017 עלו הריביות במשק וריבית השוק על הלוואה לאריסטו עלתה משמעותית מבלי שחל כל שינוי בסיכון גביית הלוואה. השווי ההוגן של הלוואה למועד הרכישה הינו 26 מיליון ש"ח. הנח כי לא הוכרה כל ירידת ערך בגין הנכס בשל הסיכויים האפסיים לאי-גביית החוב. הלוואה מטופלת בספרי אפלטון בעלות מופחתת.
3. הפסדים עסקיים מועברים לצרכי מס – למועד הרכישה, לאפלטון הפסדים עסקיים מועברים לצרכי מס בסך 20 מיליון ש"ח בגינם לא הכירה אפלטון במסים נדחים עקב היעדר צפי להכנסה חייבת בעתיד הנראה לעין. במועד הרכישה, תחזית סוקרטס לעניין ההכנסה החייבת אינה שונה מתחזית אפלטון. הפסדי אפלטון בשנת 2018 הסתכמו בסך 4 מיליון ש"ח ובתום שנת 2018 הכירה אפלטון לראשונה בנכסי מסים נדחים בגין כל הפסדים המועברים שלה בשל צבר הזמנות גדול שהתקבל באותה השנה.

נתונים נוספים:

1. שיעור המס החל על כל סוגי ההכנסות של אפלטון הינו 25%.
2. למועד הרכישה אין לאפלטון הפרשים זמניים למעט האמור בשאלה.
3. רשויות המס מכירות בעלויות מחקר ופיתוח בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים (קרי – אין הבדל בין הטיפול החשבונאי בדוחות העצמאיים של אפלטון לבין הדיווח לצרכי מס).
4. רשויות המס מכירות בהכנסות ריבית מהלוואות בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית. במקרה בו הלוואה נמכרת ונוצר הפסד לצרכי מס, רשויות המס מכירות בהפסד זה במישור ההוני אשר יכול להיות מקוזז רק כנגד רווח במישור ההוני. אפלטון אינה צופה רווחים במישור ההוני בעתיד הנראה לעין.

נדרש:

- א. תאר בקצרה את הסוגיות החשבונאיות הקשורות להכרה בנכסי מסים נדחים/התחייבות מסים נדחים במועד הרכישה (1.1.18) וביום 31.12.18 בדוחות הכספיים המאוחדים של סוקרטס.
- ב. תאר בקצרה את הפתרונות האפשריים לסוגיות שהועלו בסעיף א' תוך חישוב ופירוט יתרות נכסי המסים הנדחים/התחייבות מסים נדחים למועד הרכישה (1.1.18) וליום 31.12.18.

פתרון שאלה תיאורטית בנושא מסים על הכנסה

נדרש א' – זיהוי הסוגיות

במועד צירוף העסקים הוכר נכס בפיתוח בסך 12 מיליון ש"ח ולכן יש להכיר בהתחייבות מסים נדחים בגינו בסך 3 מיליון ש"ח (25%).

סוגיה 1 – האם יש להכיר בנכס מס בגין ההלוואה לאריסטו למועד הרכישה?

סוגיה 2 – האם יש להכיר בנכס מס בגין יתרת ההפסדים המועברים למועד הרכישה וביאה סכום?

נדרש ב' – פתרון הסוגיות

סוגיה 1 – האם מאחר והפסד בגין ההלוואה יוכר לצרכי מס כהפסד הוני שאפלטון אינה צפוי לקזזו, אין להכיר בנכסי מסים נדחים בגין ההלוואה? התשובה נעוצה בעובדה כי החברה צופה בסבירות גבוהה לגבות את הסכומים ולפיכך יש לה עילה להכרה בנכסי מסים נדחים.

סעיף 29א מתוך IAS 12:

"אומדן ההכנסה החייבת הצפויה עשוי לכלול השבה של נכסים אחדים של הישות בסכום העולה על הערך בספרים שלהם אם קיימות ראיות מספיקות שצפוי שהישות תשיג זאת. לדוגמה, כאשר נכס נמדד בשווי הוגן, הישות תשקול אם קיימות ראיות מספיקות על מנת להגיע למסקנה שצפוי שהישות תשיב את הנכס בסכום העולה על ערכו בספרים. זה עשוי להיות המקרה, לדוגמה, כאשר ישות מצפה להחזיק מכשיר חוב הנושא ריבית קבועה ולגבות את תזרימי המזומנים החוזיים."

סוגיה 2 – לאפלטון קיימת יתרת הפסדים מועברים בגינן לא יצרה מסים נדחים בשל היעדר צפי לניצול ההפסדים (צפי סוקרטס זהה לעניין זה). עם זאת, בהתאם לסעיף 35 ל- IAS 12 אם לחברה יש מספיק הפרשים זמניים חייבים במס היא תוכל להכיר בנכסי מסים נדחים עד גובה אותם הפרשים זמניים:

"... לפיכך, כאשר לישות יש היסטוריה של הפסדים שהתרחשו לאחרונה, הישות מכירה בנכס מסים נדחים הנובע מהפסדים לצורכי מס או זיכויי מס, שטרם נוצלו, רק במידה שיש לה מספיק הפרשים זמניים חייבים במס או שישנן ראיות משכנעות אחרות לכך שתהיה הכנסה חייבת בסכומים מספיקים שכנגדה תוכל הישות לנצל את ההפסדים לצורכי מס שטרם נוצלו או את זיכויי המס שטרם נוצלו..."

להלן פירוט נכסי המסים הנדחים (התחייבות מסים נדחים) בדוחות המאוחדים של סוקרטס במיליוני ש"ח:

	<u>31.12.18</u>	<u>1.1.18</u>	
נכס בפיתוח	(3)	(3)	אין שינוי בהפרש הזמני
הלוואה	-	1	ההלוואה נפרעה
הפסדים מועברים	<u>6</u>	<u>3</u>	בתום שנת 2018 מוכרים נכסי מסים נדחים בגין כל ההפסדים המועברים
סה"כ	3	1	

הערה – במועד הרכישה החברה מכירה בנכסי מסים נדחים בגין ההלוואה ללא קשר לשאר ההפרשים הזמניים שלה מאחר וההכרה בנכס זה עומדת בפני עצמה ותלויה רק בשאלת פירעון ההלוואה ע"י הלווה.