

תנאים להכרה בחוב אבוד בין צדדים קשורים

אוקטובר 2015
חוזר מקצועי מספר 76/15

ברצוננו לעדכנכם בפסק דינו של בית המשפט המחוזי¹ המציב אמות מידה להכרה בחוב אבוד שנוצר בין צדדים קשורים, שעיקרן - רק במצב שבו צד שלישי בלתי תלוי יוכל ליהנות מההכרה בהפסד שהוא חוב אבוד, ניתן יהיה להכיר בחוב ככזה גם בידי בעל השליטה. כמו כן, בקבוצת חברות בשליטה זהה, יש מקום לבחון ברמת הקבוצה את הטעם העסקי הכולל של המהלכים, שקדמו לראיית החוב כאבוד בידי הנישום.

נציין, כי לאחרונה, הוגש ערעור לבית המשפט העליון² על פסק דין זה. בית המשפט העליון העריך, כי לערעור אין סיכוי רב להתקבל, בין היתר, לאור העובדה כי המבקשים קוראים תיגר על מסקנות עובדתיות של בית המשפט המחוזי, מסקנות בהן ערכאת הערעור אינה נוהגת להתערב.

להלן עיקרי פסק הדין:

מר פישמן עמד בראש קבוצת חברות פרטיות וציבוריות. בשנים 2005 - 2006, חתם מר פישמן על ערבויות לטובת הבנק להבטחת פרעון חוב של חברות בקבוצה.

בשנת 2006 נקלעו חברות בקבוצה לקשיים כלכליים ונדרשו לפרוע את חובותיהן לבנקים. לשם פריעת החובות מכר מר פישמן מניות של חלק מהחברות בקבוצה. עם פרעון החובות, הפכו מר פישמן ואחת מהחברות בקבוצה לנושים של החברות החייבות, בגין סכום החוב שנפרע לבנק במקומן.

ממכירת המניות נצמח רווח הון. בדיווחים של מר פישמן ושל החברה לשנת המס 2006 הוצהר על הפסד הון, עקב מחיקת החוב של החברות החייבות, אותו ביקשו לקזז מרווח ההון שהיה בשנת מס זו.

פקיד השומה לא התיר את קיזוז הפסדי ההון הללו.

מר פישמן טען, כי לאור מצבן הכלכלי "השלילי" של החברות החייבות נכון לסוף שנת 2006, הגיע למסקנה, שאין כל סיכוי לגביית החוב. כמו כן, לא ראה לנקוט בהליכי גביה נגד החברות החייבות, משום החשש שעם נקיטת צעדים אלה יידרשו הבנקים לממש את כל נכסי הקבוצה ובכך יגרמו לקריסתה. לכן, כבר בסוף שנת 2006, היה מקום לראות בחובות החברות החייבות כחוב אבוד, אף בלא לפעול לגביית החובות ומבלי לפרק את החברות החייבות.

לטענת פקיד השומה, החברות החייבות היו ונותרו פעילות אחרי שנת 2006. בתקופה הרלבנטית היו בבעלותן נכסים, לא הוצמדה לדוחותיהן הערת "עסק חי" ולא נטען כי מי מהן צפויה לחדול מפעילות עד כדי הגעה לפירוק בעתיד הקרוב. במקביל, מר פישמן לא פעל לחיסול החברות החייבות, ומכך יש ללמוד, שסבר שהמשך פעילות החברות יאפשר את החזר החובות. בכל אלה יש כדי ללמד שמר פישמן לא עמד בתנאים הקבועים בדין להכרה בהפסד הון ממימוש ערבות.

¹ ע"מ 37568-07-11 פישמן רשתות בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים.

² ע"א (עליון) 918/15 פישמן רשתות בע"מ, אליעזר פישמן וטובה נגד פקיד שומה למפעלים גדולים.

לתמיכת עמדתו זו, מצביע פקיד השומה על כך, שבמידה ואכן היו החברות החייבות חדלות פרעון וסיכויי גביית החובות מהן היו אפסיים, היו צריכות גם חברות אחרות בקבוצה למחול לחברות החייבות על חובן כלפיהן - דבר שלא נעשה. לפיכך, אין לראות בחוב כחוב אבוד ולכן, אין להכיר בהפסד הון כנגדו.

בית המשפט ציין, כי כדי לשכנע שמדובר בחוב אבוד, על הנישום להוכיח:

- נקיטת הליכי גבייה סבירים שלא הועילו. או,
 - להוכיח שהחייב נכנס להליכי פירוק או פשיטת רגל. או,
 - להוכיח שאין אפשרות או הצדקה כלכלית לנקוט בהליכי גבייה נגדו או להוכיח שבידי הנישום מידע אודות החייב לפיו ברור שאין החייב מסוגל לפרוע את החוב בכלל.
- במקום שאין ודאות בהיות החוב אבוד, לא ניתן להכיר בחוב כאבוד מיד בסמוך למועד בו נוצר החוב והמועד לקביעה כזו אינו יכול להיות נתון לבחירה שרירותית של הנישום.
- רק במצב שבו צד שלישי בלתי תלוי יוכל ליהנות מההכרה בהפסד שהוא חוב אבוד, ניתן יהיה להכיר בחוב ככזה גם בידי בעל השליטה. אחרת, זו הפליה מיטיבה עם בעל השליטה שאינה מעוגנת בחוק ואין לה הצדקה כלכלית. כמו כן, בקבוצת חברות בשליטה זהה, יש מקום לבחינה ברמת הקבוצה בצד, בחינת הטעם העסקי הכולל של המהלכים שקדמו לראיית החוב כאבוד בידי הנישום.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח יוסי שלם, בטלפון: 03-6382845
yosys@mbtcpa.co.il