

הוצאות שהוגדרו בדוח הכספי כ"הוצאות הקמה" - לא ניתנות לניכוי כ"הוצאות שוטפות"

יולי 2016
חוזר מקצועי מספר 66/16

ברצוננו לעדכנכם בפסק דינו של בית המשפט העליון¹ הקובע, כי הוצאות שהוגדרו, בדוח הכספי, כ"הוצאות הקמה" (הוצאות פתיחת עסק) - לא ניתנות לניכוי כ"הוצאות שוטפות" כנגד הכנסות, ולעיתים לא יותרו לעולם בניכוי בדוח המס. בית המשפט העניק חשיבות לאופן ציון ההוצאות בדוחות הכספיים, בכדי לקבוע את מהותן.

המשמעות הנובעת מהלכה נוספת, שניתנה בסוגיה זו, בבית המשפט העליון היא, כי רק "הוצאות ראשוניות", שהוצאו בעת שמקור ההכנסה התגבש עם פתיחת העסק, ניתנות לניכוי, גם אם טרם נצמחה הכנסה מהעסק.

נישום שהציג הוצאות באופן מסוים בדוחות הכספיים, מחויב לאופן הצגה זה. טענתו, כי לצרכי מס יש לפרש הוצאה באופן הסותר את הצגתה בדוח הכספי תיבחן בחשדנות ולא תתקבל בקלות. זאת לעומת הוצאה הונית הניתנת לניכוי, כגון הוצאות לבניית מבנה או לרכישת ציוד למפעל, שניתן לנכות את הפחת הנובע מהן, לאורך מספר שנים.

בהקשר זה מזכיר, כי בעבר קבע בית המשפט המחוזי, כי הוצאות הנכללות בדוחות הכספיים כהוצאות מחקר ופיתוח - אינן יכולות להיות מנוכות כהוצאות שוטפות² וכן שהדוח הכספי הינו, בין השאר, הצהרת הנישום לאמיתות האמור בו.

לאור קביעות אלה, מומלץ לתת תשומת לב רבה לסיווגים המופיעים בדוחות הכספיים, המוגשים לפקיד השומה.

להלן עיקרי פסק הדין:

חברת ש. שלמה הוקמה על ידי חברת החזקות, כחברת ביטוח, בסוף שנת 2006, ועד לסוף שנת 2007 הוציאה סכום של כ-19 מיליוני ש"ח, בקשר לעסקי הביטוח.

¹ ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ. פקיד שומה למפעלים גדולים.

² בעניין זה ראו חוזרנו 50/12 - עמ"ה 1030/05 ענבי ציון בע"מ נ' פקיד שומה.

לטענת פקיד השומה, הקביעה כי בשנות הערעור לא היו לחברה הוצאות שוטפות המותרות בניכוי, התבססה על הצהרה בבקשה לאיחוד דוחות לשנים 2007-2008, כי לא הייתה לה כל פעילות עסקית בשנים 2006-2007.

בית המשפט המחוזי דחה את בקשת החברה, בהדגישו, שהוצאה שהוצאה לפני שהעסק היה קיים היא בגדר הוצאת "טרומ הקמה", שהינה הוצאה הונית, ולעניין זה, יראו עסק כקיים במועד בו היה "בשל דיו בכדי להניב פירות". במקרה הנדון נקבע, כי הוצאות החברה היו הוצאות הקמה ולא הוצאות שהוצאו במסגרת פעילותה.

כמו כן, קבע בית המשפט, כי יש לבחון את מהותן של ההוצאות שבמחלוקת בהתחשב באופן בו סווגו בדוחות הכספיים של החברה.

בית המשפט העליון קבע, שמהדוחות הכספיים של החברה עולה, שלאור הנתונים, ההוצאות שבמחלוקת שימשו לצרכי הקמה בטרם הוחל בפעילות העסקית, ובמקביל לא הוכח, כי הוצאות אלו שימשו להפקת הכנסה מפעילות עסקית.

בביאור לדוח רווח והפסד, המתייחס להוצאות שבמחלוקת, צוין כי ההוצאות שבמחלוקת הן "הוצאות טרומ הפעלה".

בדוח השנתי, לשנת 2008, של חברת ההחזקות, הוצגה השקעה בהון החברה שהוקמה בשנת 2007 - "בגין מימון עלויות הקמה".

לפיכך, נקבע שהוצאות אלו הינן הוצאות טרומ עסקיות הוניות, המעניקות לחברה יתרון תמידי ונצברות לערך החברה, ואינן מותרות בניכוי.