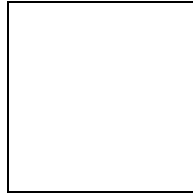




הטיפול בהוצאות פרסום לצרכי מס



סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

ברשימה זו בחרנו לבחון את הטיפול לצרכי מס בהוצאות פרסום, אשר זכה לאחרונה לדיון נרחב ומקיף בביהמ"ש המחוזי בעניין יעקבי, שאיזכר את הפסיקה הישראלית המוקדמת שדנה בהוצאות פרסום ואף נעזר במשפט משווה לביסוס החלטתו.

השאלה המרכזית העולה בקשר להוצאות פרסום, הנה האם מדובר בהוצאה שוטפת בייצור הכנסה, המותרת בניכוי מהכנסות העסק המפרסם בשנת התהוותה לאור "צריכתה" במהלך שנת המס, שמא מדובר בהשקעה או הוצאה הניתנת או הוצאה שבחלקה מהווה הוצאה מראש, באשר העסק צורך אותה או מפיק ממנה תועלת על פני יותר מתקופת דיווח אחת, ועל כן ניכיה מהכנסת העסק המפרסם יערך על פני יותר מתקופת דיווח אחת.

ביהמ"ש בעניין יעקבי מבהיר את תמיכתו בגישה הגורסת, כי מהיבט סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה, הדין בניכוי הוצאות לצרכי מס, יש להתיר בניכוי כל הוצאה שלא נועדה לצריכה פרטית, ואשר אין בה מרכיב של חסכון או השקעה לשנים הבאות. ביישמו את העקרון הנ"ל על הוצאות הפרסום, קובע ביהמ"ש, כי האבחנה בקשר להוצאות פרסום אינה פשוטה כלל ועיקר.

מכאן פונה ביהמ"ש לבחון את הטיפול באותן הוצאות בחשבונאות הפיננסית. בפניה כאמור, נקבע על ידי ביהמ"ש, כקביעה עובדתית, כי ככל שענין לנו בתורת החשבונאות הפיננסית, הרי, הכירה זו בקושי האמור, וקבעה משום כך, כי הגם שהוצאות פרסום עשויות להעניק לעסק "יתרונות ארוכי טווח", המשתרעים מעבר לתקופה החשבונאית השוטפת, הקושי לאמוד ולהעריך את אלה, מחייב שלא להונון ולהפחיתן, אלא להכיר בהן כהוצאות שוטפות בתקופת היווצרותן, וזאת כנדרש בהתאם ל"אילוץ השמרנות", המהווה עקרון חשבונאי מקובל. יוער, כי לכלל החשבונאי הנ"ל נקבעו מספר מצומצם של חריגים, אשר ראוי לציין ביניהם, את החריג הקשור לפרסום אשר נועד בעיקרו לשכנע לקוחות שנענו לו ספציפית, ואשר צפוי לגביו שתצמח ממנו תועלת כלכלית בעתיד למפרסם, וזאת בהתקיים התנאים: כי מסע הפרסום נועד לקהל יעד האמור להגיב על הפרסום, כי מסע הפרסום לווה בתיעד התגובה הספציפית המהווה תוצאה ישירה של הפרסום, וכי קיימת סבירות ברמה של קרוב לוודאי כי צפויה הטבה כלכלית לעסק הנגזרת מהוצאות הפרסום בעבר.

לאחר הסקירה לעיל, פונה ביהמ"ש לבחון האם ראוייה גישת החשבונאות הפיננסית לאימוץ בדיני המס. לשם כך, מאזכר ביהמ"ש תחילה את הכלל, לפיו באין סתירה בין כללי החשבונאות הפיננסית לבין הוראות דין המס, ינהג בית המשפט בהתאם לכללי החשבונאות. בנוסף עומד ביהמ"ש, בטרם ההכרעה בדבר אימוץ או דחיית תחולת כללי החשבונאות הפיננסית בכלל הקשור לחשבונאות המס, על ההבדל בין התכליות, כך בעוד תכליתיה של החשבונאות הפיננסית היא שיקוף מצב עסקיה של הפירמה, עובדה המחייבת אימוץ הגישה השמרנית בהצגת רווחים, שמטרתה, מניעת הערכות אופטימיות מדי לגבי מצב העסקים בה, הרי, תכליתה של חשבונאות המס, היא תמיד, קביעת הכנסתו האמיתית של הנישום.

ביהמ"ש מפרט כי התשובה לשאלה הנ"ל, תלויה בשאלה אם ניתן להתגבר על הקושי של זיהוי מרכיב ההשקעה בנכס בלתי מוחשי שיוצר הפרסום, בדמות מוניטין או תודעת צרכנים, ואם ניתן לקבוע כי אכן עמד אותו "נכס בלתי מוחשי" לרשות העסק המפרסם ביותר מתקופת דיווח אחת. רק אז יש מקום לדבר על פילוג ההוצאות, וניכויין על פני יותר מתקופת דיווח אחת, אחרת יש לאמץ את הכלל החשבונאי בדבר זקיפת מלוא ההוצאה בשנת או בתקופת התהוותה.

ביהמ"ש קובע, כי בהעדר הוכחה מצד פקיד השומה כי מסע הפרסום הוא שגרם להתמשכות מכירות המוצרים בתקופת הדיווח המאוחרות לתקופה בה נערך הפרסום, הוצאת הפרסום היא הוצאה אינצידנטלית למהלך הרגיל והשוטף של עסקי הגוף המפרסם, גם אם יש באמור משום סטייה מ"עקרון ההקבלה" בין ההכנסה וההוצאה במובנו הטהור.

בהתייחסו של ביהמ"ש לטענת פקיד השומה, לפיה הוצאות פרסום אשר נועדו להחדרת סדרת מוצרים חדשה של העסק המפרסם, לשוק, אינן מותרות בניכוי שוטף, לאור קניית יתרון של קבע, באמצעות יצירת מוניטין ושוק למוצר שלא היה מוכר, כך שיש להתייחס להוצאה זו כאל רכישה של נכס קבוע, שאותה ניתן לנכות לשעורין, קובע ביהמ"ש כי אומנם תאורתית ניתן להניח כי גם לאחר תום שידור או פרסום סידרת פרסומת, תישאר "תודעת צרכנים" לגבי המוצרים שפורסמו, ולו, למשך תקופה מסוימת; אלא שאת אורכה של תקופה זו אין לדעת, כפי שאין לדעת אם חצתה את גבולות שנת המס. בעניין זה, ביהמ"ש עושה אבחנה נוספת, בין עסק ותיק, שכבר צבר מוניטין וקהל לקוחות למוצרו או לשירותיו, זמן רב בטרם הפרסום, ובין עסק חדש. בכל מקרה, מדגיש ביהמ"ש כי יש לבחון את שאלת בניית המוניטין על רקע הפרסום, בהקשריו של העסק בכללותו, ולא בהקשר למוצרו באופן פרטני.

עיננו הרואות, כי הקושי להצביע על מרכיב ההשקעה ב"נכס" שנוצר כתוצאה מן הפרסום, בולט הוא, ככל

שהמדובר בפרסום שלא יצר "נכס" מוחשי למפרסם, דוגמת הפרסום בכלי התקשורת וכיו"ב .

סיכום דברי ביהמ"ש, הנו כי הוצאות פרסום, ככל הוצאה אחרת, מותרות הן בניכוי שוטף, כל עוד נופלות הן לגידרן של הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו של הנישום בשנת המס ולשם כך בלבד. כך, אין להתיר הוצאות פרסום, שאינן כרוכות בייצור הכנסתו של הנישום, וכי במצב בו מכילות הן רכיב השקעה, המעניק לעסק יתרונות בשנים מעבר לשנת המס, דינן, פילוג.

אך זאת חשוב לומר, בהתאם לפסה"ד בעניין יעקבי, ייקשה מאוד על פקידי השומה לטעון כיום לצורך בהיוון הוצאות פרסום, והתרתן בניכוי מהכנסת העסק המפרסם על פני יותר מתקופת דיווח אחת, וזאת לאור הקושי הרב עליו עמד ביהמ"ש וכללי החשבונאות הפיננסית, שיהא בפני פקיד השומה בבואו להוכיח כי הוצאות הפרסום יצרו הכנסות מעבר לתקופת הדיווח בהן נוצרו אותן הוצאות. במילים אחרות, מדובר בפס"ד שהולך כברת דרך כלפי נישומים, שיכולים להנות מן הספק בדבר תרומת הפרסום להכנסות בתקופות דיווח מעבר לתקופת הדיווח בה התחייבו באותן הוצאות, ובכך מתאפשר ניכוי רוב הוצאות הפרסום באופן שוטף על בסיס היווצרותם.

לבסוף יודגש, כי ביהמ"ש בעניין יעקבי קובע כלל הלכתי, שיישמו מותנה בעובדות הספציפיות של כל מקרה ומקרה, ולכן מוטל על מי שטוען לקיומו של "מרכיב השקעה" המעוגן בתוך הוצאת פרסום, מעבר ל"מרכיב השוטף", להעמיד בסיס עובדתי לטענתו זו. לשון אחר, רק אם הועמד בסיס עובדתי לטענה שהשפעת הפרסום חרגה מגבולות שנת המס בה התהוו הוצאות הפרסום, אין להתיר בניכוי, במלואן, באותה שנה. אך אין באמור בכדי לגרוע מהעובדה כי מדובר בפס"ד המטיב עם הנישומים.