

עיתוי הניכוי לצרכי מס של הוצאות פרסום

יניב שקל, עו"ד (חשבונאי) מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)

בשוק תחרותי מדיניות שיווק ופרסום נכונה יכולה להיות ההבדל הדק בין הצלחה לכישלון מסחרי. לפיכך, לא פעם ניתן לראות כי הוצאות פרסום תופסות נתח נכבד מתוך הוצאותיהן של גופים מסחריים. יחד עם זאת, לעתים מעוררות הוצאות אלו תהיות לגבי מועד ניכוי לצורכי מס. כלומר, האם יש להפחיתן מהכנסות העסק בשנה בה הוצאו, או שמא יש להפחיתן על פני יותר משנה אחת.

בטור זה ננסה לענות בקצרה על שאלות וסוגיות העולות בעת ניכוי הוצאות לצורכי מס בכלל, ובהיבט ניכוי הוצאות פרסום בפרט, אגב בחינה של הלכות בתי-המשפט בסוגיה זו. ברור, כי לכל עסק יש את השיקולים הרלוונטיים שלו לגבי האופן והמועד בו הוא מעוניין לפרסם. ואולם, סבורים אנו, כי אל שיקולים אלו צריך להתלוות שיקול המס, קרי, השיקול בדבר מועד ניכוי ההוצאות לצרכי מס, כך שהעסק ייהנה במהירות המרבית מחיסכון המס הטמון בניכוי הוצאות הפרסום.

שאלה:

מהם עקרונות הבסיס לניכוי הוצאה לצורכי מס מהכנסתו השוטפת של עסק?

תשובה:

סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן- "הפקודה") מגדיר את עקרון היסוד בסוגיית ניכוי הוצאות לצורכי מס, הוא עקרון ההקבלה בין הוצאות להכנסות (Matching Principle). הסעיף קובע כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, ... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס...".

הפסיקה לא הסתפקה בעיקרון היסוד כאמור בסעיף 17 לפקודה ואימצה שני מבחני משנה נוספים אשר יסייעו בידה בעת בדיקת התרת ניכוייה של הוצאה לצורכי מס.

המבחן העיקרי שנקבע הוא זה המבחין בין הוצאה פירותית והוצאה הונית. לפיו, הוצאה לשם רכישת נכס המיועד להניב הכנסה או לשם השבחתו, מסווגת, על פי רוב, כהוצאה הונית, אשר אינה ניתנת לניכוי שוטף. לעומתה, הוצאה שעניינה שמירה על תנובת הנכס (קרי - פירותיו), היא הוצאה פירותית המותרת בניכוי שוטף (בכפוף למגבלות מסוימות הקבועות בפקודה ובתקנות).

המבחן השני אשר התפתח בפסיקה הינו מבחן ה"הוצאה הכרוכה". על פי מבחן זה, מקום בו הוצאה מסוימת כרוכה בהליך ייצור ההכנסה ונופלת במתחם הסיכונים הצפויים בחיי העסק הרגילים, תותר היא בניכוי, בהיותה עונה על דרישות סעיף 17 לפקודה.

שאלה:

האם עקרונות אלו רלוונטיים גם בהקשר של ניכוי הוצאות פרסום?

תשובה:

אכן, אף הוצאת פרסום, ככל הוצאה אשר חפצים לנכותה לצרכי מס, צריכה מחד לשמר ולשפר את מנגנון ייצור ההכנסה הקיים של המפרסם, ומאידך, להיות כרוכה וקשורה באופן יצירת ההכנסה. ואולם, כאשר עסקינן בהוצאות פרסום לא תמיד ברור האם הוצאת הפרסום משמשת את העסק בייצור הכנסתו השוטפת או שמא נוצר לעסק נכס חדש.

שאלה:

האם הוצאות פרסום שוטף בעיתונות מותרות לצרכי מס?

תשובה:

הוצאות בעבור פרסום שוטף בעיתונות הן ככלל הוצאות שוטפות בייצור הכנסה, שניתן לנכותן בשנת התהוותן.

שאלה:

האם הוצאות הפקת קטלוגים מותרות לצרכי מס?

תשובה:

סוג זה של פרסום נחשב כמלאי או כהוצאה מראש, המותרת בניכוי כהוצאות, בד בבד עם השימוש שנעשה בקטלוגים. משיקולי מיסוי נראה כי עדיף להפיק קטלוגים בתחילת שנת המס, ובכך להבטיח שימוש בהם במהלך אותה שנה ואת ניכוי ההוצאה באופן שוטף.

שאלה:

האם הוצאות לקניית שלטי פרסום מותרות לצרכי מס באופן שוטף?

תשובה:

שלט פרסום מהווה בדרך כלל נכס קבוע, שניתן לנכות את עלותו לצרכי מס על פני מספר שנים, ולא באופן שוטף.

שאלה:

מה הדין לגבי הוצאות פרסום של עסק חדש?

תשובה:

במקרה זה ההוצאות בעיקרון נחשבות כהוצאות טרום-עסקיות, אשר לא ניתן לנכותן. יחד עם זאת, בית המשפט המחוזי בעניין חברת ניהול קניונים (עמ"ה 132/00) התיר למערערת שם לנכות הוצאות פרסום שהוציאה בתקופה שהחל מ-30 יום לפני פתיחת הקניון ואילך, ואשר שימשו ל"תיחזוק" המוניטין של הקניון. ללמדנו כי במקרה כזה, משיקולי מיסוי, עדיף לצאת בקמפיין פרסומי בסמוך או מיד לאחר פתיחת העסק.

שאלה:

מה דין לגבי מסעות פרסום להחדרת מוצר חדש?

תשובה:

השאלה תיבחן על רקע העסק המפרסם. אם לאותו עסק יש מוניטין בשוק המוצרים לגביהם נעשה הפרסום, אזי ההוצאה תותר באופן שוטף. אולם אם הפרסום יוצר "תודעת צרכנים חדשה", או "מוניטין" חדש, אזי ההוצאה תותר על פני יותר משנה אחת.

שאלה:

האם יש הבחנה בין "קמפיין פרסומי" לפרסום שוטף?

תשובה:

כאשר מדובר בקמפיין פרסומי המתפרש על פני מספר שבועות או חודשים, קשה לאמוד את השפעתו לגבי השנים הבאות. במרבית המקרים, כל ההוצאה בגינו תותר בשנת המס השוטפת של התהוות ההוצאה, אלא אם כן יצליחו רשויות המס להוכיח כי הקמפיין יצר "מוניטין" או "תודעת צרכנים" אשר בעדן יוצרו למפרסם הכנסות, שניתן לכמתן, אף מעבר לשנת הפרסום.

נציין עוד, כי לפי כללי החשבונאות המקובלים (sop 93-7), אשר מהווים כלי עזר בסוגית ניכוי הוצאות פרסום, נקבע כי כעקרון הוצאות פרסום מהוות הוצאות שוטפות, אלא אם כן הפרסום נועד לקהל יעד ספציפי, וקיימת סבירות ברמה של קרוב לוודאי כי צפויה הטבה כלכלית עתידית לעסק כתוצאה מהפרסום.

הכותבים הנם עו"ד במשרד שקל ושות', המתמחה במיסוי.