



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8453/14

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור
כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית

המערערת: ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ

נ ג ד

המשיב: פקיד השומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב בתיק
עמ 051006-07-12 שניתן ביום 30.10.2014 על ידי כבוד
השופט מ' אלטוביה

בשם המערערת: עו"ד אלכסנדר שפירא
בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' עמית:

האם הוצאות שהוגדרו על ידי חברת ביטוח כ"הוצאות הקמה" ניתנות לניכוי
כנגד הכנסותיה כהוצאות שוטפות?

1. הערעור שלפנינו נסב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב (כב' השופט מ' אלטוביה) בתיק ע"מ 51006-07-12 מיום 30.10.2014, בגדרו נקבע כי הוצאות המערערת בשלבי הקמתה, הינן הוצאות הוניות, שאינן ניתנות לניכוי כנגד הכנסותיה מפעילותה העסקית.

2. המערערת, ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ, מצויה בשליטתה של חברת ש. שלמה החזקות בע"מ (להלן: חברת ההחזקות), העוסקת בתחום הליסינג התפעולי של כלי רכב בישראל ובהשכרת רכבים. ביום 29.12.2005 הגישה חברת ההחזקות למפקח על הביטוח (להלן: המפקח) בקשה להקמת חברת ביטוח. ביום 13.9.2006 התקבל אישור עקרוני מהמפקח, וביום 3.10.2006 הוקמה המערערת. כשנה לאחר מכן, ביום 5.11.2007, ניתן למערערת רישיון סופי מהמפקח, והיא החלה בהנפקת פוליסות עם תחילת ביטוח החל מתאריך 1.1.2008.

3. ביום 31.12.2007, המערערת ביקשה לדאשונה מהמשיב לפטור אותה מהגשת דוח מס לשנת 2007 ולאחד את דוחותיה עבור התקופה 5.11.2007 – 31.12.2007 יחד

עם שנת המס 2008, תוך שהיא מציינת כי "החברה קיבלה רישיון מבטח ביום 5.11.07 ועוסקת בהכנת התשתית לקראת תחילת פעילות בתאריך 1.1.2008. לחברה אין פעילות עסקית" [ההדגשה הוספה – י"ע].

לבקשת האיחוד צורף אישור מטעם משרד האוצר – אגף שוק ההון, ביטוח וחסכון, מיום 30.12.2007, הפוטר את המערערת מהגשת דוחות לממונה על הביטוח לשנת 2007, ובו נכתב: "ממכתבכם שבסימוכין עולה כי ניו קופל חברה לביטוח בע"מ [שמה הקודם של המערערת – י"ע] ... קיבלה רישיון מבטח בתאריך 5 בנובמבר 2007 וערכה מאזן פתיחה ליום זה, ומאחר והחברה טרם התחילה את פעילותה, לא יהיה שינוי מהותי בדוחות ליום 31 בדצמבר 2007 ביחס למאזן הפתיחה" [ההדגשה הוספה – י"ע].

המשיב אישר את בקשת איחוד הדוחות הראשונה ביום 21.1.2008, תוך שהוא מציין: "בהסתמך על העובדות שפירטתם במכתבכם שבסימוכין, דהיינו שהחברה החלה בפעילות ב-1.1.2008 ולא היו לה הכנסות ו/או נכסים החייבים, הריני לאשר לחברה איחוד שנות מס 2007 ו-2008".

ביום 8.4.2008, פנו רואי החשבון של המערערת [פנייה שבהמשך התברר כי מקורה בטעות – י"ע] וביקשו מהמשיב בשנית לאחד את דוחותיה, לתקופת שומה של 14 חודשים עבור השנים 2006-2007, באשר החברה החלה פעילותה בחודש נובמבר 2006, תוך שהם מצרפים את הצהרת החברה כי אין לה הכנסות ולא רכוש קבוע (לבקשה זו צורפה הצהרת המערערת מיום 26.3.2008, לפיה קיבלה רישיון מבטח והחלה את פעילותה בתאריך 5.11.2007. המשיב אישר את בקשת האיחוד השנייה ביום 30.4.2008 והגשת דוח לתקופה של 14 חודשים "בהסתמך על העובדות שפרטתם, דהיינו שהחברה החלה בפעילות רק בחודש נובמבר 2006 ולא היו לה ההכנסות ו/או נכסים החייבים בתיאום".

ביום 5.5.2008, המערערת ביקשה בפעם השלישית לאחד את דוחותיה, עבור השנים 2007-2008, תוך שהיא מבהירה שבאישור האיחוד השני נפלה טעות, ובמקום חודש נובמבר 2007 נכתב חודש נובמבר 2006. בבקשה צוין כי המערערת החלה את פעילותה מיום 5.11.2007, עת שקיבלה את רישיון המבטח מהממונה על שוק ההון, וצוין במפורש כי "הלקוחות החלו לרכוש ביטוחים החל משנת 2007" (קרי, כי לחברה היו הכנסות כבר משנת 2007). מנגד, לבקשה צורפה (במועד מאוחר יותר, 28.5.2008, וזאת נוכח הטעות שנפלה בבקשה ובהצהרה המקורית) הצהרה מתוקנת מטעם

המערערת, לפיה למערערת "לא הייתה פעילות עסקית בשנת 2007 ... ולא היתה לה הכנסה כמוגדר בסעיף 131(א)(5). החברה קיבלה רישיון מבטח מהממונה על שוק ההון ב-5.11.07 והחלה להפיק פוליסות עם תחילת ביטוח 01.01.2008" [ההדגשה הוספה – י"ע]. בהתאם להצהרות הללו – ובהסתמך על כך שהמערערת החלה בפעילות העסקית רק בשנת 2008, ניתן ביום 10.7.2008 למערערת אישור לאיחוד דוחות שנות המס 2007-2008 לתקופה של 14 חודשים "בהסתמך על העובדות שפרטתם דיינו שהחברה החלה בפעילות רק בשנת 2008 ולא היו לה הכנסות ו/או נכסים החייבים בתיאום בשנת המס 2007".

4. למן הקמתה בחודש אוקטובר 2006 ועד לסוף שנת 2007, המערערת הוציאה סכום של 18,761,515 ₪ בקשר לעסקי הביטוח. אציין כי חלק הארי של ההוצאות, סכום של כ-17.7 מליון ₪, שולם על ידי חברת ההחזקות ונרשם בספריה, כאשר בחודשים 11-12/2007 חייבה חברת ההחזקות (שהיא עוסק מורשה) את המערערת בהוצאות אלה בצירוף מע"מ כנגד שתי חשבוניות שהוציאה לה.

הוצאה זו מופיעה בדוחות המאוחדים לשנות המס 2007-2008 שהגישה המערערת למשיב, באופן הבא: יתרה בסך 14,140,305 ₪ נרשמה בדו"ח האמור כ"הוצאות טרום הפעלה" תחת סעיף "הוצאות אחרות" (להלן: ההוצאות שבמחלוקת). היתרה האמורה כוללת גם סך של 750,000 ₪ אותו הוציאה המערערת בשנת 2006. יתרת הסכום, בסך של 4,621,210 ₪ (המהווים 25% מסך ההוצאות), נרשמה כנכס להפחתה.

5. המערערת התייחסה בדוחותיה המאוחדים, במספר הזדמנויות, למועד תחילת פעילותה העסקית וכן להוצאות שבמחלוקת, כלהלן:

בדוח ההתאמה למס לשנת 2008, בביאור הפסד בסך 13,821,000 ₪ ששויך לשנת 2007, ציינה המערערת כי "החברה החלה לפעול בחודש נובמבר, 2007 ולכן אושרה לחברה שנת מס מאוחדת, ההפסד בשנת 2007 נגרם מהוצאות טרום הפעלה (בעיקר שכר, ייעוץ והחזקת משרדים), אשר על פי כללי חשבוניות מקובלים נרשמו כהוצאה [בסך 14,140,305 ₪ – י"ע] ולכן נתבעו במלואם גם לצרכי מס הכנסה" [ההדגשה הוספה – י"ע].

בדוח התקופתי של המערערת לשנת 2008, המערערת הציגה את תחילת פעילותה ביום 1.1.2008 ואת ההוצאות שבמחלוקת כהוצאות הקמה: בתיאור פעילות

המערערת והתפתחות עסקיה צוין כי "החברה הינה חברת ביטוח פרטית אשר התאגדה בישראל ביום 3 באוקטובר 2006 והחלה את פעילותה הביטוחית ביום 1 בינואר 2008".

בדוח הדירקטוריון על מצב ענייני התאגיד צוין כי "החברה החלה בפעילותה כמבטחת ביום 1 בינואר 2008"; בחלק של הדוח שכותרתו "מידע כספי לגבי תחומי הפעילות של החברה", המערערת מציינת פעם נוספת כי: "החברה [...] החלה את פעילותה הביטוחית ביום 1 בינואר 2008. על כן הנתונים הכספיים המובאים בדוחות הכספיים משקפים את שנת 2007 ואת שנת 2008. שנת 2007 כללה הוצאות הקמה בלבד" [ההדגשה הוספה – י"ע].

בביאור 22 לדוח רווח והפסד, המתייחס להוצאות שבמחלוקת בסיווגן כ"הוצאות אחרות", צוין כי ההוצאות שבמחלוקת הן "הוצאות טרום הפעלה".

בדוח השנתי לשנת 2008 של חברת ההחזקות, הוצגה השקעה בהון המערערת בחודש נובמבר 2007, בסכום של 72 מיליון ₪, שמתוכם כ-14 מיליון ₪ הושקעו "בגין מימון עלויות הקמה".

6. בין הצדדים נתגלעה מחלוקת באשר למועד תחילת פעילותה העסקית של המערערת, ובאשר לסיווג ההוצאות שבמחלוקת. המערערת טענה בפני המשיב כי פעילותה העסקית החלה בחודש נובמבר 2007, ולכן ההוצאות שבמחלוקת, שהוצאו בשנת 2007, ניתנות לניכוי מההכנסות המופיעות בדוח המאוחד. המשיב לא קיבל את טענת המערערת, ובשומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2008 (להלן: השומה המתוקנת), סירב להכיר בחלק הארי של ההוצאות שבמחלוקת כהוצאות ברות-ניכוי:

"לא התרתי לחברה לתבוע בהוצאה שוטפת לצרכי מס, הוצאות בסך 13,821,000 ₪ אשר הינן מהוות הוצאות הקמה והוצאות טרום הפעלה של החברה, וזאת על פי הוראות סעיף 17 רישא לפקודה וכן בהסתמך על פס"ד נאות מרגלית (עמ"ה 809/67)".

המערערת הגישה השגה על השומה המתוקנת, במסגרתה טענה כי ההוצאות שבמחלוקת הוצאו כולן במסגרת הליך ייצור הכנסתה, ולכן הן מותרות בניכוי. משנדחתה השגתה, המערערת הגישה ערעור על השומה המתוקנת לבית משפט קמא.

7. בית משפט קמא עמד על כך כי הוצאה שהוצאה לפני שהעסק היה קיים היא בגדר הוצאה "טרום הקמה", שהינה הוצאה הונית, ולעניין זה, יראו עסק כקיים במועד בו היה "בשל דיו בכדי להניב פירות". לשם סיווג ההוצאות שבמחלוקת, בית משפט קמא בחן את מצגי המערערת, שנסקרו לעיל. נקבע שהמערערת הצהירה כי בשנת 2007 לא הייתה לה פעילות עסקית בתחום הביטוח, וכי החלה בהנפקת פוליסות ביטוח רק מיום 1.1.2008. אמנם בשלב מסוים המערערת הצהירה כי פעילותה העסקית החלה עוד בשנת 2007, אולם בשלב מאוחר יותר הבהירו המערערת ורואי החשבון שלה כי למערערת לא הייתה כל פעילות עסקית בשנת 2007 (וככל שהייתה פעילות עסקית כאמור היא הייתה זניחה). בית משפט קמא הגיע למסקנה דומה אף מעיון בדוח השנתי לשנת 2008 של חברת ההחזקות, שכאמור, ציין השקעה בהון המערערת בסך של כ-14 מיליון ₪ (בדומה לסכום ההוצאות שבמחלוקת) עבור מימון עלויות הקמתה. נקבע כי על אף כוונתה המוצהרת של המערערת לנכות את ההוצאות שבמחלוקת מהכנסותיה, היא לא תוכל לעשות כן, ככל שמדובר בהוצאות טרום-הקמה, שאותן לא ניתן לנכות למול הכנסות מפעילות עסקית שוטפת.

8. לאחר שנקבע כי מצגי המערערת מעידים כי סיווגה את ההוצאות שבמחלוקת, מבחינה חשבונאית, כהוצאות טרום הקמה הוניות, נבחנה האפשרות שמא – מבחינה מהותית – יש לראות את ההוצאות שבמחלוקת כהוצאות פירותיות ברות-ניכוי. נקבע, כי אופן דיווח ההוצאות בספרים מהווה נקודת מוצא לבחינה המהותית שלהן. בהתאם, נקבע כי נטל ההוכחה לכך שההוצאות שבמחלוקת שונות במהותן מהסיווג החשבונאי שיוחס להן מוטל על כתפי המערערת, ובמקרה דנן הנטל מוגבר נוכח מצגי המערערת. נקבע שהמערערת לא הוכיחה שההוצאות שהוצאו לפני קבלת האישור מהממונה הן שוטפות במהותן: "על המערערת היה להציג תשתית עובדתית מגובה בראיות, אילו פעולות הן בגדר הקמת עסק ביטוח (בפרט בנסיבות שלה כחברה בתוך קבוצה עם קהל יעד מובנה) ומהן הפעולות שהן בגדר פעולות שוטפות. המערערת לא עשתה כן. [...]. הנחת העבודה של המשיב כי קודם לקבלת אישור הממונה, לא יכולה היתה המערערת לעסוק בפעילות שוטפת המניבה הכנסות, לא נסתרה ומתיישבת באופן איתן עם הגיונם של הדברים ועם המצגים של המערערת עצמה".

9. עוד נקבע, כי גם בהנחה שהמערערת התבססה על עובדים מקצועיים בעלי ידע קודם בתחום הביטוח, היא לא הצליחה לשכנע כי עבודתם, שבוצעה טרום הפקת פוליסות הביטוח, הינה עבודה "שוטפת" שאינה עבודת הקמה; כי אין נפקות לשאלה

אם הגורם שהוציא את ההוצאות שבמחלוקת הוא חברת ההחזקות או המערערת; וכי העובדה שהמערערת החזיקה בלקוח משמעותי עוד בטרם החלה בפעילותה העסקית (הכוונה לחברת ההחזקות שעיסוקה, כאמור, בליסינג ובהשכרת רכב, ואשר לגישת המערערת יש לראותה כ"לקוח שבוי" – י"ע) אינה מספיקה כשלעצמה כדי לעמוד בנטל ההוכחה האמור. בהתאם, נקבע כי אין להתערב בשיקול דעת המשיב, שקבע כי הוצאות המערערת בוצעו טרם החלה בפעילותה העסקית. טענת המערערת כי יש לאפשר לה להפחית את ההוצאות שבמחלוקת כבר בשנת 2008, כיוון שבשנה זו מוצתה כל ההנאה הכלכלית מהן, וכי יש לאפשר לה לקזז את ההפסדים שנגרמו לה בעקבות ההוצאות שבמחלוקת, נדחתה על ידי בית משפט קמא. זאת, נוכח הקביעה כי ההוצאות שבמחלוקת הינן הוצאות הוניות הנצברות לערך הנכס, שאותן לא ניתן לקזז כהפסד.

בשולי הדברים ציין בית המשפט כי לאור קביעתו שההוצאות שבמחלוקת הינן הוצאות טרום הקמה הוניות, הוא לא נדרש לטענת המערערת כי יש לפרש את סעיף 4(ב) סיפא לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) כמאפשר למוסד כספי לקזז הפסד בשנת מס אחת כנגד השכר ששולם בשנות המס הבאות.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

10. לטענת המערערת, ההוצאות שבמחלוקת מהוות הוצאות שוטפות המותרות בניכוי במלואן, כפי שעולה ממסכת הראיות שהובאה בפני בית משפט קמא, ובכלל זה: החברה החזיקה בלקוח גדול מיומה הראשון; עובדי המערערת החזיקו בידע וניסיון מקצועי בתחום למן הקמת החברה ורובם המשיכו לשמש בתפקידם עד היום, מה שמצביע על כך שמדובר בפעילות שוטפת; עם הרחבת פעילותה לתחום הביטוח, המערערת ביצעה פעולות זהות לאלו שביצעה בתחילת פעילותה, ולכן המערערת אינה חברה חדשה המתחילה "מאפס". עוד נטען כי פעילות הפקת הפוליסות, שחלה במהלך שנת 2007, הינה בגדר הוצאה שוטפת, וכי לכל הפחות ההוצאות שהוצאו החל ממועד מתן האישור הסופי בחודש נובמבר 2007 הינן הוצאות המותרות בניכוי, וכי ההכרה בהכנסות המערערת בשנת 2008, מבלי להכיר בהוצאות שהוצאו להצמחתן, סותרת את עקרון ההקבלה. המערערת טענה כי אין בשימוש במילים "הוצאות הקמה" או "עלויות הקמה" כדי להפוך את ההוצאות שבמחלוקת להוניות (בהקשר זה צוין כי המונח "הוצאות הקמה", בו נקט בית משפט קמא, אינו מעוגן בחוק). נטען כי הקמתה של המערערת כחברה נפרדת מחברת ההחזקות נדרשה מטעמי פיקוח ורגולציה, ושם לא

כן, ההוצאות שבמחלוקת היו מוכרות כהוצאות שוטפות של חברת ההחזקות. כמו כן, נטען כי בעוד שההכנסות העסקיות של המערערת בסך 251 מיליון ₪ צמחו כבר בשנת 2007, רישומן נעשה רק בתחילת השנה העוקבת בשל כללי החשבונאות הנהוגים.

נטען כי המשיב אישר את הבקשה לאיחוד שנות המס, למרות שידע, או לכל הפחות היה עליו לדעת, כי המערערת החלה בפעילותה העסקית בשנת 2007, וכי טענות המשיב לפיהן המערערת הטעתה אותו במצגיה וכי לא היה מאשר את איחוד הדוחות ככל שאכן הייתה למערערת פעילות בשנת 2007, הינן בגדר "הרחבת חזית" אסורה.

לבסוף, המערערת טענה כי חויבה במע"מ ביתר, מכיוון שלא ניכתה את מס התשומות הגלום בשתי חשבוניות המס שהוצאו לה על ידי חברת ההחזקות. עוד נטען כי יש לפרש את סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, כך שהפסד בשנת מס נתונה העולה על השכר ששולם באותה שנת מס יותר בקיזוז גם כנגד השכר ששולם בשנות המס הבאות.

11. לטענת המשיב, הקביעה לפיה בשנים הרלוונטיות לא היו למערערת הוצאות שוטפות המותרות בניכוי, התבססה על הצהרת המערערת בבקשה לאיחוד דוחות לשנים 2007-2008, כי לא הייתה לה כל פעילות עסקית בשנים 2006-2007. המשיב טען כי הערעור נסב על שאלה עובדתית, וסמך ידיו על פסק הדין מושא הערעור. נטען כי המערערת העלתה טענות סותרות באשר לקיומה של הכנסה מעסקיה בשנת 2007 וכי לא הביאה ראיות לתמוך בטענתה כי אכן הייתה לה פעילות עסקית שוטפת בשנת 2007. לחלופין, נטען כי המערערת לא הוכיחה מה היה שיעור הוצאותיה העסקיות ממועד האישור הסופי ועד לתום שנת 2007.

בשולי הדברים נטען כי גם אם תתקבלנה טענותיה של המערערת במישור העובדתי, אין לקבל את פרשנותה של המערערת לסעיף 4(ב) לחוק מע"מ, המאפשר קיזוז "קדימה" של מס שכר, מכיוון שהחוק מאפשר קיזוז כנגד מס השכר ששולם לאותה שנת מס בלבד.

דיון והכרעה

12. אקדים ואומר כי דין הערעור להידחות. ראשית, מול המערערת ניצבת משוכה של ממש בדמות השתק שיפוטי, מכוחו יש לדחות את טענתה לפיה פעילותה העסקית החלה בשנת 2007. שנית, אף אם היינו רואים לנכון לבחון את טענות המערערת

במישור העובדתי, לא היה מקום לקבל את ערעורה, מהטעם שהערעור עוסק בשאלה עובדתית שהוכרעה על ידי בית משפט קמא, ואין דרכה של ערכאת ערעור להתערב בכגון דא.

רקע לדיון – הוצאות מותרות בניכוי

13. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), קובע שניכוי הוצאות מההכנסה החייבת יתאפשר רק בגין הוצאות ששימשו בייצור הכנסתו של הנישום, באותה שנת מס:

הניכויים המותרים
17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד [...].

בכך, משקפת הרישא של סעיף 17 לפקודה את "עיקרון ההקבלה", לפיו יש להקביל בין הכנסת הנישום לבין ההוצאה שהוצאה לצורך ייצורה. "כלל זה קובע אפוא שני תנאים מרכזיים לניכוי ההוצאה של הנישום: האחד – כי ההוצאה שימשה לצורך ייצור ההכנסה; והשני – כי מדובר בהוצאה שוטפת פירותית ולא הונית" (ראו ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פס' 12 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל (8.6.2015)). לצד זה, סעיף 32 לפקודה אוסר באופן מפורש את ניכויין של הוצאות הוניות, ושל הוצאות שהוצאו לשם השבחת נכס:

ניכויים שאין להתירם
32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –
(1) [...]
(2) [...]
(3) הון שניטל או סכום כסף המשמש, או נועד לשמש, הון;
(4) עלות ההשבחה;

הכלל לניכוי הוצאה מורכב ממספר מבחנים מצטברים, שאחד מהם הוא שהוצאה תותר בניכוי רק אם יצאה כולה בייצור הכנסתו של הנישום – ולשם כך בלבד. כפי שנראה להלן, די במבחן זה כדי להכריע בערעור שבפנינו (למבחנים המצטברים האחרים, ראו אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 433 (2010) (להלן: רפאל)). היות שעסקינן בנקודת זמן ייחודית בחייו של העסק – שלב תחילת פעילותו – קיים לעיתים קושי לקבוע את נקודת "המפנה", שהחל ממנה נחשב העסק למקור בעל יכולת הכנסה, שניתן

לנכות את הוצאותיו. ככלל, "אין הכרח, כי בזמן הוצאת ההוצאה יהיה מקור ההכנסה מבוסס ונושא רווחים או הכנסות, אלא די באינדיקציה ראשונית לקיומו של מקור הכנסה וכן שההוצאה נמנית באופיה על אלה המוצאות במהלך הפעילות הרגילה של המקור המתגבש, לאור אופיו ומטרותיו" (שם; עמ"ה 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד השומה רחובות, פ"מ ס"ה 120 (1968); עמ"ה 170/99 באראקה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פס' 24 (23.7.2002) (להלן: עניין באראקה)). ובפשטות, יש להבחין בין "הוצאות טרום עסקיות", שאינן בנות-ניכוי, לבין הוצאות "ראשונות", שהוצאו בעת שמקור ההכנסה התגבש ושאותן ניתן לנכות גם אם טרם נצמחה הכנסה מהעסק, כנגד הכנסה עתידית (ראו ע"א 316/67 סידס - השירות המרכזי לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד כא(2) 291 (1967) (להלן: עניין סידס); עמ"ה (מחוזי ת"א) 64/66 אמריקה הלטינית להשקעות בע"מ נ' פקיד השומה, פ"מ נ"ג 262 (1966); אהרן נמדר מס הכנסה: יסודות ועיקרים 274, 303-304 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר)). הוצאות טרום עסקיות משולות להוצאות הנדרשות בשלב של נטיעת העץ מניב ההכנסות, והן לא תותרנה בניכוי, בעוד הוצאות "ראשונות" משולות להוצאות הנדרשות לטיפול ולשמירה על השתיל שזה עתה ניטע, גם אם טרם הניב פירות.

לסיכום, ככל שהוצאתו של נישום מסווגת כהוצאה "טרום עסקית" – שהוצאה בטרם התגבש מקור ההכנסה ושאינה מזוהה כהוצאה המשרתת את הפעילות השוטפת של העסק שבהתהוות, היא לא תותר בניכוי.

וכעת, לאחר שהצגנו את הבסיס הנורמטיבי לדיון, ניגש לבחון את טענת ההשתק השיפוטי שהעלה המשיב, ולאחר מכן, נבחן האם ניתן לסווג את ההוצאות שבמחלוקת כהוצאות פירותיות שבייצור הכנסת המערערת, כטענתה.

השתק שיפוטי

14. בפני המערערת ניצב השתק שיפוטי, המונע בעדה מלטעון כי החלה בפעילותה העסקית בשנת 2007. כפי שנקבע בפסיקתו של בית משפט זה, "דוקטרינת ההשתק השיפוטי אינה מוגבלת לטענות שהועלו בפני ערכאות השיפוט בלבד, והיא חלה אף על טענות עובדתיות סותרות שהועלו בפני הרשויות, ובכלל זה על טענות שהעלה נישום בפני רשות המיסים" (ע"א 732/15 פקיד שומה נ' טל, פס' 7 (21.3.2016) (להלן: עניין טל)); ראו גם ע"א 8659/12 דויכמן נ' מדינת ישראל - פקיד שומה חיפה, פס' 19 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל (10.12.2014)). המערערת זכתה בטובת הנאה בדמות פטור מהגשת דוחות לשנת 2007, בעקבות הצהרתה לרשות המיסים לפיה בשנה זו לא ביצעה

כל פעילות עסקית (יודגש, כי בקשות איחוד הדוחות שהגישה המערערת הוגשו בהתאם לס"ק 1.2 להוראות הביצוע 91/27, לפיהן ככלל לא יתאפשר איחוד דוחות של חברה, אלא אם טרם החלה פעילותה העסקית). הצהרה דומה ניתנה בפני הממונה על הביטוח, ועל סמך הצהרה זו המערערת נהנתה מפטור גם מהגשת דוחות למפקח. משכך, לא תתקבל טענתה ההפוכה של המערערת, לפיה החלה בפעילותה העסקית עוד בשנת 2007 (השוו רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6), 625, 630 (2005)). הטענה לסתירה בין מצגי המערערת לבין דרישתה כי יכירו בהוצאותיה כהוצאות שוטפות הועלתה עוד בהודעת המשיב המפרטת את נימוקי השומה, אך גם אם לא הייתה מועלית הטענה, ספק אם היה בכך כדי לחסום החלת השתק שיפוטי על המערערת. כפי שנקבע לאחרונה בפסקתנו, בית המשפט רשאי להעלות טענת השתק שיפוטי גם אם הטענה לא נשמעה מפי מי מהצדדים, שכן "אין לאפשר לצדדים לשנות אותה מסכת עובדתית לנוחותם לצרכי הליכים שונים, אלא אם כן חלו טעויות בתום לב כאלה או אחרות [...] דברים אלה פשוטים וברורים, ובית המשפט אינו יכול לפעול כשוטה שבעולם" (בע"מ 2158/16 פלוני נ' פלונית, פס' טז לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (1.5.2016)).

נוסיף, כי קשה להלום מדוע המערערת השתתתה בהעלאת הטענה לפיה ביצעה פעילות עסקית בשנת 2007, כאשר המשיב הבהיר, בלא פחות משלוש הזדמנויות, כי רשות המיסים מסתמכת על הצהרת המערערת שהחלה בפעילותה רק בשנת 2008: אישור איחוד הדוחות הראשון קובע במפורש כי הוא ניתן נוכח הצהרת המערערת לפיה "החברה החלה בפעילות ב-1.1.2008 ולא היו לה הכנסות ו/או נכסים החייבים...". כך גם באשר לאישור איחוד הדוחות השני מיום 30.4.2008, והאישור השלישי מיום 10.7.2008. המערערת, מצידה, היתממה ולא עמדה על תיקון "טעותו" של המשיב, וזאת עד אשר קיבלה את השומה המתוקנת (השוו ע"א 7589/13 establishment adoka נ' מכון ויצמן למדע, פס' 28 (8.6.2015)). דחיית טענת המערערת לפיה החלה בפעילותה העסקית בשנת 2007, שומטת את הקרקע מתחת לטענתה כי ההוצאות שבמחלוקת, שהוצאו בשנת 2007, הן הוצאות פירותיות, אשר שימשו ל"פעילותה העסקית" בשנה זו, ולפיכך אין מקום להתערב בסיווג ההוצאות שביצע פקיד השומה.

הוצאות המערערת – פירותיות או הוניות?

15. למעלה מן הצורך, אף בהתעלם מקיומו של השתק שיפוטי, אין מקום לקבל את הערעור. המחלוקת בין הצדדים שבפנינו נסבה על שאלה עובדתית: האם ההוצאות שבמחלוקת שימשו לצרכי הקמתה של המערערת (שאז מדובר בהוצאות הוניות שלא

יותר בניכוי), או שמא שימשו לשם הפקת הכנסות מפעילותה העסקית (שאז מדובר בהוצאות פירותיות המותרות בניכוי)? בית משפט קמא קבע, כממצא שבעובדה, כי הוצאות המערערת לא שימשו לייצור הכנסתה השוטפת, אלא להקמתה. ככלל, ערכאת הערעור לא תתערב בממצאים עובדתיים שנקבעו בערכאה דיונית, אלא במקרים חריגים בהם נפל פגם משמעותי בקביעותיה של הערכאה הדיונית, או כאשר הדברים אינם מבוססים על פניהם (ראו, לדוגמה, בע"מ 4751/12 אלמוני נ' אלמונית, פס' 28 לפסק דינו של השופט י' דנציגר והאסמכתאות שם (29.8.2013); ראו גם ע"א 78/84 עיזבון המנוח סווילס נ' אלג'ילאני, פ"ד מב(2) 142 (1988)). בענייננו, לא מצאנו פגם בקביעותיו העובדתיות של בית משפט קמא, המצריך את התערבותנו.

16. בית משפט קמא קבע כי יש לבחון את מהותן של ההוצאות שבמחלוקת בהתחשב באופן בו סווגו בדוחות המערערת. קביעה זו בדין יסודה. כידוע, מהותה של עסקה לצורך דיני המס תיקבע על פי מהותה הכלכלית של העסקה (ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)). על מהותן הכלכלית של ההוצאות שבמחלוקת ניתן ללמוד, בין השאר, מדוחותיו הכספיים של הנישום. ככלל, הדוחות כספיים מנוסחים על ידי הנישום, וחזקה עליו כי ירשום את עסקאותיו באופן שישקף נכונה את משמעויותיהן הכלכליות. לכן, כעקרון, לא צפוי שנישום יטען שיש לייחס לאמור בדוחותיו הכספיים משמעות שונה מהאמור בהם (השוו ע"מ (מחוזי ת"א) 26356-10-10 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, בפס' 22 (20.2.2013), בגדרו ביקש נישום לפרש חוזים שערך לפי מהותם, ולא לפי צורתם). לכך יש להוסיף, כי סעיף 144 לפקודה קובע חזקה חלוטה, לפיה החותם על הדוחות הכספיים המוצגים לרשות המיסים מודע לתוכנם (וראו עניין טל, בפס' 8). לפיכך, במקרים בהם תוכן הדוחות הכספיים הינו חד-משמעי, טענתו של נישום לפיה יש לפרש את דוחותיו הכספיים לצרכי מס באופן הסותר את האמור בהם, תיבחן בחשדנות, ונקודת המוצא לבחינת ספריו של הנישום תהיה בהתאם לאופן בו בחר לסווג את עסקאותיו בעצמו.

מן הכלל אל הפרט

17. בית משפט קמא בחן את מצגי המערערת ואת דוחותיה, וכן את מצגיה של חברת ההחזקות, והגיע למסקנה המתבקשת כי ההוצאות שבמחלוקת סווגו בדוחות המאוחדים לשנת 2007-2008 כהוצאות "הקמה" הוניות (המכונות בפסיקה לרוב כ"הוצאות טרום-עסקיות") (ראו עניין סידס; עניין באראקה; ראו גם רפאל, בעמ' 433). במצב דברים זה, על המערערת - הטוענת כי יש להכיר בהוצאות שבמחלוקת כהוצאות

פירותיות על אף שסווגו על ידה כהוצאות הוניות - מונח נטל הוכחה משמעותי. המערערת שבה והציגה את מסכת הראיות, שלטענתה מצביעה על כך שההוצאות שבמחלוקת שימשו לייצור הכנסותיה לשנת 2007. ברם, ראיות אלו נבחנו לגופן בבית משפט קמא, ונקבע כי לא די בהן כדי להקים תשתית עובדתית המצדיקה את סיווגן של ההוצאות שבמחלוקת באופן שונה מהאופן בו סווגו על ידי המערערת בעצמה בדוחותיה. כך, לדוגמה, נקבע על ידי בית משפט קמא, כי העובדה שחלק מהעובדים המשיכו בעבודתם אצל המערערת גם לאחר תחילת שנת 2008, אינה מצביעה בהכרח על כך שאותם עובדים לא עסקו קודם לכן בכל הפעולות להכנת התשתית שנדרשה להקמתה של המערערת. קביעותיו של בית משפט קמא מקובלות עלינו אף במישור זה.

ככלל, "כדי לקבוע מהי הוצאה הונית ומהי הוצאה שבפירות יש לעמוד תחילה על טיבו של העסק" (נמ"ד, עמ' 268). אין חולק כי הקמתה של חברת ביטוח אינה דבר של מה בכך. תחום הביטוח כפוף לאסדרה, וכניסתה של חברה חדשה לשוק הביטוח כרוכה בהשקעת משאבים רבים. והמקרה שבפנינו הוא ראיה לכך, שכן הוא מדגים כיצד אף לחברה בעלת "גב כלכלי" איתן וניסיון כמו חברת ההחזקות, נדרש פרק זמן משמעותי של כשנתיים מיום הגשת בקשת הרישיון ועד לעמידה בתנאי המפקח וקבלת הרישיון הסופי. אמנם, המערערת הציגה אינדיקציות לכך שכניסתה לתחום הביטוח הייתה "חלקה" ביחס לחברה מתחילה שאין בידיה דבר, אולם אין באינדיקציות האמורות כדי לעמוד בנטל ההוכחה כי ההוצאות עליהן דיווחה כ"הוצאות הקמה", שימשו בפועל לייצור הכנסה שוטפת ולא לצרכי הקמה. בית משפט קמא עמד על הדברים בפירוט ואיני רואה לחזור ולבחון שוב את האינדיקציות האמורות. בפרט, שכל עוד לא קיבלה המערערת את האישור הסופי מהמפקח ביום 5.11.2007, ממילא לא היה ביכולתה להפיק הכנסה מפעילות ביטוחית, ואין חולק כי הפוליסות הראשונות בזמן הוצאו על ידי המערערת לתאריך 1.1.2008. בחינת מוצגי המערערת אך מחזקת את המסקנה לפיה הוצאותיה שימשו להקמת התשתית להפעלת חברת ביטוח, ולא לפעילות העסקית: ממוצגים אלה עולה כי עיקר ההוצאות שבמחלוקת שולמו על ידי חברת ההחזקות, שהוציאה בעבורן למערערת שתי חשבוניות. החשבונית הראשונה בזמן, שכללה את רוב ההוצאות לשנת 2007, על סך 14,012,980 ₪, הוצאה ביום 8.11.2007 (שלושה ימים בלבד לאחר קבלת הרישיון הסופי מהמפקח). מכאן עולה כי חלק הארי של ההוצאות שבמחלוקת הוצאו בתקופה שקדמה לקבלת רישיון המבטח, ולגביהן נטל ההוכחה כי שימשו לכיסוי פעילות שוטפת מוגבר עוד יותר. אמנם ישנו סכום נוסף שהוצא במהלך שנת 2007 לאחר קבלת הרישיון הסופי (שהינו משמעותית קטן יותר), אולם אף לגביו לא הובאו אסמכתאות המוכיחות כי הוצא כחלק מפעילות העסקית של המערערת בשנה זו – לא בפני בית משפט קמא ולא בפנינו.

17. סיכומו של דבר, המערערת, שהציגה בדוחותיה כי ההוצאות שבמחלוקת שימשו אותה לצרכי הקמה בטרם החלה בפעילותה העסקית, לא עמדה בנטל ההוכחה הכבד המוטל עליה, ולא הוכיחה כי ההוצאות שבמחלוקת שימשו להפקת הכנסה מפעילותה העסקית. לפיכך, גם בהתעלם מההשתק השיפוטי החל על המערערת בנסיבות שבפנינו, יש לדחות את טענתה לפיה ההוצאות שבמחלוקת הינן הוצאות פירותיות המותרות בניכוי. ההוצאות שבמחלוקת הינן הוצאות טרום-עסקיות הוניות, המעניקות למערערת יתרון תמידי ונצברות לערך החברה, ושאינן מותרות בניכוי על פי סעיף 32 לפקודה (השוו עמ"ה 553/58 סוכן סרטים נ' פקיד השומה, פ"מ י"ט 312, 315 (1959); נמדר, בעמ' 268). הוצאות הוניות מעין אלה אינן יוצרות הפסד בר-קיוז למערערת וההנאה הכלכלית מהן באה לידי ביטוי לאורך חיי החברה ובערך החברה למשקיעים. דהיינו, ההוצאות נצברות לעסק עצמו, ולא כהוצאות המותרות לניכוי בשנת המס בהן הוצאו.

18. המערערת ביקשה להשוות את מצבה למפעל שהחליט להתרחב ולשווק מוצר חדש, ולשם כך משקיע הוצאות שונות, שמן הסתם מוכרות בניכוי. אלא שלא דומה מפעל בעל תשתית קיימת, למערערת, שפרט לקיומו של לקוח גדול ברשותה מרגע הקמתה, אכן הקימה "מאפס" את התשתית הנדרשת להקמתה של חברת ביטוח.

מע"מ וקיוז הפסד של מוסד כספי

19. המערערת הלינה על כך שלא ניתן לה לנכות את תשלום המע"מ בגין שתי החשבוניות בסך של כ-17.7 מיליון ₪ שהוצאו לה על ידי חברת ההחזקות. לשם כך, ביקשה המערערת לראות אותה כעוסק מורשה, ולא כמוסד כספי, עבור התקופה בה הוצאו ההוצאות שבמחלוקת, ובהתאם לכך, לאפשר לה לקזז את מס התשומות הגלומות בשתי החשבוניות.

חברת ההחזקות היא עוסק מורשה, בעוד שהמערערת היא מוסד כספי כהגדרתו בחוק מע"מ, וכפי שנמר לא יהפוך חברבורותיו, איני רואה כיצד ניתן להכיר במערערת כעוסק מורשה לתקופה מסוימת, ולאחר מכן, לראות בה כמוסד כספי. חוק מע"מ מכיר בשלושה סוגי נישומים – עוסק (מורשה, זעיר או פטור), מוסד כספי ומלכ"ר – ונוסחת המיסוי הקבועה לכל סוג עוסק, לעיתים מיטיבה עמו ולעיתים מרעה את מצבו, ולא ניתן לשנות את סיווג העסק מעת לעת בהתאם לנוחות ולכדאיות של העסק בתקופה או בסיטואציה מסוימת.

20. נוכח התוצאה אליה הגענו, ולפיה בהוצאות טרום-עסקיות הוניות עסקינן, איננו נדרשים לטענת המערערת לעניין סעיף 4(ב) סיפא לחוק מע"מ, טענה שהיה טעם לדון בה אילו נקבע כי ההוצאות שבמחלוקת הן הוצאות פירותיות. ככלל, כאשר בנושא קיזוז הפסדים עסקינן, אזי הקיזוז מותר כאשר ההוצאות שהובילו להפסד הן פירותיות, בעוד הפסדים הוניים לא יותרו בקיזוז, ועניינם מוסדר בסעיף 92 לפקודה (עניין בראון-פישמן, פס' 24).

מכל מקום, ומבלי לקבוע מסמרות, אומר בקצרה כי הפרשנות המוצעת על ידי המערערת, נוגדת על פניו את לשונו המפורשת של סעיף 4(ב) סיפא לחוק, הקובע כי "הפסד שהיה למוסד כספי בשנת מס ניתן לקיזוז כנגד השכר ששילם לאותה שנת מס". ההוצאות שבמחלוקת יצרו למערערת הפסד בשנת 2007, הפסד שניתן לקיזוז רק באותה שנת מס, בעוד שהמערערת לא דווחה בשנת 2007 על הוצאות שכר ולא שילמה מס שכר לשנת 2007.

הערה לפני סיום

21. לא אכחד כי התוצאה לפיה הוצאות הקמה מסוגים מסוימים אינן מוכרות כלל בניכוי לאורך כל חיי העסק, אינה קלה בעיני. זאת, לעומת הוצאות הקמה אחרות, שלמרות היותן הוצאה הונית, ניתנות הלכה למעשה לניכוי (הגם שלא כהוצאה פירותית), כמו הוצאות לבניית מבנה או לרכישת מכונות למפעל, שאז ניתן לנכות לאורך מספר שנים את הפחת לגביהם. נוצר אפוא מצב א-נומלי לטעמי, על-פיו ניתן לנכות פחת של מכונה חדשה שנרכשה להקמת מפעל, אך לא ניתן לנכות את ההוצאות הקשורות בהכשרת העובדים על המכונה. אמנם סביר להניח שהוצאות הכשרת העובדים ייזקפו לערך החברה, ויטיבו עם בעלי מניותיה בעת מכירתן, ברם הן לא יותרו בניכוי.

לכך יש להוסיף כי בתרחישים שונים, ניתן בנקל להסוות הוצאות טרום-עסקיות כהוצאה פירותית שוטפת, במיוחד הוצאות הקשורות בהכשרת עובדים והקמת תשתית, שאינה תשתית פיזית.

ולבסוף, אי הכרה בניכוי הוצאות טרום-עסקיות, מקשה על הקמת עסק. מטבע הדברים, נדרש זמן לעסק כדי לחדור לשוק ולהתבסס, ולא בכדי אנו מוצאים עסקים שמפסידים בשנים הראשונות לאחר הקמתם. לכך עשויה להיות גם השלכה על התחרות

במשק. לדוגמה, נוכח המגמה לצמצם את הריכוזיות במשק, אנו עדים לאחרונה לניסיונות להגביר את התחרות בתחום הבנקאות. אלא שהקמת בנק, בדומה להקמת חברת ביטוח כמו המערערות, מחייבת עלויות הקמה כבדות, שלעיתים לא ניתן לנכות או להפחית. וכל עוד אלה אינן מותרות בניכוי, מטבע הדברים יש בכך כדי להקשות על משקיעים פוטנציאליים. במספר מקרים, בחר המחוקק להיטיב עם מגזרים עסקיים שונים, באמצעות הכרה בהוצאות הוניות שונות כבנות-ניכוי, על מנת לעודד פעילות כלכלית מסוימת (נמדר, בעמ' 361). כך, למשל, על מנת לעודד את ההתפתחות הטכנולוגית בישראל, סעיף 20א לפקודה מתיר, בתנאים מסוימים, את ניכויין של הוצאות מחקר ופיתוח הוניות (הסדר דומה היה מצוי בעבר בחוק מס הכנסה (הטבות להשקעה בניירות ערך שתמורתם נועדה למחקר מדעי), התשמ"ד-1984); הוצאות הוניות המוצאות בחיפוש נפט מותרות בניכוי בתנאים מסוימים לפי תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסת בעלי זכויות נפט), התשט"ז-1956; והסדר דומה קיים לגבי השקעות בהפקת סרט ישראלי, מכוח תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסות משקיעים בסרט ישראלי) (הוראת שעה), התש"ע-2009 (ראו נמדר, בעמ' 373-374, 380-378). ייתכן שיש מקום לשקול יצירת תמריצים והקלות עבור חברות ועסקים בתחילת דרכם, באמצעות הכרה רחבה יותר בניכוי הוצאות טרום-עסקיות, במקרים המתאימים.

מכל מקום, נושא זה הוא עניין למחוקק לענות בו, ועל פי המצב החוקי דהיום, הוצאות טרום-עסקיות אינן מותרות בניכוי בהיותן הוצאה הונית.

22. אשר על כן, הערעור נדחה.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיאה מ' נאור:

אני מסכימה לפסק-דינו של חברי השופט י' עמית. אעיר שלוש הערות קצרות:

(א) כפי שציין חברי, בסופו של יום הערעור שלפנינו הוא עובדתי בעיקרו. אף אם חלק מן ההוצאות שבמחלוקת אכן היו הוצאות שוטפות, מוטל היה על המערערת הנטל להוכיח, אחת-לאחת, אילו מבין ההוצאות אכן היו כאלה. כפי שציין בית-המשפט המחוזי, "על המערערת היה להציג תשתית עובדתית מגובה בראיות, אילו פעולות הן בגדר הקמת העסק ביטוח... ומהן הפעולות שהן בגדר פעולות שוטפות.

המערערת לא עשתה כן... לא השתכנעתי מעדויות... עובדי המערערת ומחומר הראיות כי הוצאות השכר אשר במחלוקת הן הוצאות שוטפות" (פס' 10 בפסק-הדין). משלא עמדה המערערת בנטל שהוטל עליה, הרי שכל אותן הוצאות שהוצאו טרם תחילתה של הפעילות העסקית ואשר אינן ניתנות לשיוך לנכס בר-פחת הן הוצאות הוניות טרום-עסקיות שאינן מותרות בניכוי.

(ב) חברי סבור כי "אי הכרה בניכוי הוצאות טרום-עסקיות מקשה על הקמת עסק... [וכי] יש בכך כדי להקשות על משקיעים פוטנציאליים." עקב כך לשיטתו "ייתכן שיש מקום ליצור תמריצים והקלות עבור חברות ועסקים בתחילת דרכם, באמצעות הכרה רחבה יותר בניכוי הוצאות טרום-עסקיות, במקרים המתאימים" (פס' 21). חברי המשנה לנשיאה א' רובינשטיין הסכים אף הוא עם עמדה זו.

באופן עקרוני מסכימה אני עם התפיסה שלפיה עסקים בתחילת דרכם זקוקים לסיוע. פרט לסעיפי החוק שציטט חברי בעניין, ראוי להזכיר גם את דברי החקיקה הפרטיקולריים העוסקים בעידוד השקעות, מחקר והקמת עסקים, בתחומים השונים (ראו, למשל: חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959; חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969; חוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980; חוק לעידוד מחקר, פיתוח, וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ"ד-1984; חוק לעידוד הפקת סרטים בישראל (הוראת שעה ותיקון חקיקה), התשס"ט-2008; חוק לעידוד השקעות (חברות עתירות הון), התש"ן-1990; חוק לעידוד השקעות (חברות עתירות הון), התשל"ד-1973). חוקים אלה כוללים תמריצים והטבות שונים לעידוד השקעות, מחקר והקמת עסקים; וזאת לאור-דווקא באמצעות הכרה בהוצאות טרום-עסקיות אלא גם באופנים רבים אחרים, כגון מענקים, הטבות מס ועוד. החשוב לענייננו הוא שחוקים אלה לא נועדו לשנות את כללי המס, אלא ליצור חריגים לכללי המס הרגילים. יש להבין אפוא את הערתינו בהקשרה, קרי שעשויים להיות מקרים נוספים – מעבר לאלה המטופלים בדברי החקיקה שפורטו בפסקי-הדין של חברי ושלי – שעשויים להצדיק תמריצים והטבות, חלקם אולי גם ביחס להכרה בהוצאות טרום-עסקיות. במקרים אלה יתכן שראוי אפוא לחרוג מן הכללים; אך אין בכך כדי להצביע על כך שלשיטתנו יש מקום לשנות את הכלל בדבר הוצאות טרום-הקמה, שהגיונו במקומו. מכל מקום, כפי שציין חברי, "נושא זה הוא עניין למחוקק לענות בו" ואין אני מחווה דעה על תחום כזה או אחר שבו ראוי או בלתי-ראוי להעניק הטבות או תמריצים מסוגים כאלה ואחרים.

(ג) חברי המשנה לנשיאה א' רובינשטיין הוסיף דברים ביחס למקומו של "צדק" בדיני המס ובדבר הצורך ב"גמישות וחשיבה יצירתית" לשם מציאת פתרונות שאינם תמיד בדגם של "שחור או לבן", אלא גם אפור. מבלי לגרוע מחשיבותם של אלה, אני מבקשת להזכיר שבדיני המס – כמו-גם ביתר ענפי המס – יש מקום לאזן בין צדק ומס אמת לבין עקרונות נוספים כגון ודאות, יציבות, סופיות ועוד. איזון שכזה בא לידי ביטוי בענייננו בדבריו של חברי השופט י' עמית ביחס להשתק השיפוטי, שאליהם כאמור אני מצטרפת. נראה לי שהצגה נכונה של הדברים תהא של שאיפה להשיג "צדק יחסי" – קרי, צדק המתחשב בנסיבות הקונקרטיות וביתר השיקולים הצריכים לעניין. בנסיבות המקרה ולאור כל השיקולים הצריכים לעניין, אני סבורה כי התוצאה שאליה הגענו היא אכן צודקת – למצער בפריזמה המדוברת של "צדק יחסי" – במיוחד על רקע אופן התנהלותה של המערערת.

זאת ועוד: יש לזכור כי הצגת הדברים כ"אי-הכרה בניכוי של הוצאות טרום-עסקיות" אינה מציגה את תמונת הדברים במלואה. בהתאם לחלופה החמישית של הגדרת "מחיר מקורי" שבסעיף 88 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], המחיר המקורי "בנכס שיצר הנישום – הסכום שהוציא הנישום ליצירת הנכס"; ובהתאם לסיפא של הגדרה זו, תתווספה למחיר המקורי "הוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להחזקתו מיום שרכשו ועד יום מכירתו, ובלבד שלא הותרו בניכוי בעבר בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום." מטבע הדברים, הוספתן של הוצאות מגדילה את המחיר המקורי של הנכס ומקטינה את רווח ההון שנוצר ממכירתו. אף המדינה עצמה רמזה בדיון לפנינו לאפשרות זו (ראו פרוטוקול הדיון מיום 21.3.2016, בעמ' 5, ש' 9). הנה-כייכן, חרף אי-ההכרה בהוצאות טרום-עסקיות במהלך חייו של העסק, הוא אינו ממוסה בִּתְר. משעסקינן בעיתוי ההכרה בהוצאה ולא בעצם השאלה אם היא תוכר אם לאו, מתקבל מענה נוסף לטענותיה של המערערת בדבר אי-הצדק שנגרם לה, לשיטתה, כתוצאה מכך; מאליו מובן כי דברים אלה נאמרו על-דרך העיקרון ומבלי לטעת מסמרות בעניין התרתן של הוצאות טרום-עסקיות בעת מכירתן העתידית של המערערת או של פעילותה העסקית, ככל שתתרחש. מטבע הדברים, ההכרעה בשאלה זו – שלא עמדה בפנינו – תהא תלויה בין היתר בנסיבותיה הקונקרטיות של המכירה וביישומן על הוראות הדין שתהיינה בתוקף במועד זה.

סיכומם של דברים, מסכימה אני עם עמדתו של חברי השופט י' עמית כי דין הערעור להידחות.

ה נ ש י א ה

א. מסכים אני לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט עמית בחוות דעתו הסדורה, המשקפת ככלל את המצב המשפטי הקיים. מקובל עליי אשר כתב בנושא ההשתק השיפוטי, ובעיניי מדובר ב"עניין ערכי-מוסרי של התנהגות תמת לב" (ע"פ 1019/13 פא"ס נ' מדינת ישראל, פסקה ד' (2015)). ברע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625 (2005), ציין השופט-כתארו אז-גרונים את הדברים הבאים:

"התכלית שמאחורי ההשתק השיפוטי היא למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט" (עמ' 633).

וראו גם חוות דעתי שם בעמ' 637-638 בנדון דידן מבקשת המערערת לאחוזו במקל משני קצותיו. מחד גיסא טענה, כי לא קיימה כל פעילות עסקית בשנת 2007, ועל כן זכאית היא לפטור מהגשת דוחות למס הכנסה ולממונה על הביטוח לשנה זו, ומאידך גיסא הצהירה, כי החלה בפעילותה העסקית בשנת 2007, וכי היו לה הוצאות שוטפות המותרות בניכוי. תרתי דסתרי הן, שאין להלמן.

ב. לעיצומם של דברים, הגיע חברי כאמור למסקנה כי על פי המצב החוקי דהאידנא, הוצאות טרום עסקיות אינן מותרות בניכוי בהיותן הוצאה הונית. עם זאת בהערתו בסיפת חוות הדעת (פסקה 21) ציין כי יש אנומליה במצב הקיים באשר לאי ההכרה בהוצאות אלה. אבקש להצטרף להערה זו, וביתר שאת. דומה, כי בדיני המס ראוי להידרש למבט רחב יותר, וגם צודק יותר, בהיבטים שונים ובין היתר, באשר לסיווג הכנסות והוצאות ולממשק בין סוגי הוצאות, ויתר על כן – בין שנים שונות ובין עבר, הווה ועתיד, על דרך של "חשיבה מחוץ לקופסה". ההגבלה לעניין הכרה בהוצאות טרום עסקיות מזכירה גם את ההגבלה בקיזוז הפסדים לאחר (ע"א 4157/13 וע"א 4489/13 דמארי והירשזון נ' פקיד השומה (2015)); תיק זה נמצא בדיון נוסף, ועל כן לא אכביר דברים.

ג. אכן, לא יתכן חולק על צרכי המדינה לגבות מסים, ורשות המסים נבחנת בראש וראשונה בעיני עצמה ובעיני ממוניה בתוצאות הגביה. המחוקק נתן בידיה ובידי רשויות האכיפה ובתי המשפט בעקבותיהם כלים להתמודד עם מעלימי מס, עם משתמטים למיניהם, כמו גם עם נסיונות ניצול של הוראות החוק או הפרצות הקיימות

בו (אהרן נמדר מס הכנסה 56 (מהדורה שלישית, התש"ע)), ובמילוי משימה זו כל המרבה הרי זה משובח. ואולם, גם ההגינות כלפי הנישומים היא יסוד מוסד בממשל כלפי האזרח ובענייני המס בגדרו (רע"א 684/11 טי.טי.אי. תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ נ' שלמה אייזנברג (2013); ע"א 8876/09 גזית החזקות נ' פקיד שומה תל אביב (2012)). בע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (2010) נזדמן לי לומר:

"על הכל חופים איפוא, כמובן, העקרונות הבסיסיים של מס אמת ושל הגינות. כשם שהמחוקק, הרשויות ובתי המשפט מצווים ועושים להיאבק במניפולציות ובהערמות בתחום המס, שמטבע הדברים מועד לפורענויות אשר כאלה, שכן מטבע האנוש רבים הם שאינם ששים לתשלום מס - כך חובתם גם לתת יד לכך שנישום לא ייפגע בלא צורך במובן של מס אמת" (פסקה י"ז).

כדי לעודד נישומים למס אמת, כמו גם למיזמים ולהשקעות, יש מקום להידרש אף לצרכיהם ולמצוקותיהם, והדוגמה הנוכחית מבטאת זאת היטב. פרופ' יוסף מ' אדרעי מסביר בספרו מבוא לתורת המסים, 17 (תשס"ט), לעניין הדרישות ל"מס טוב", שעליהן עמד הפילוסוף והכלכלן אדם סמית: המס צריך שיתחשב בנישום; המס צריך שיהא ודאי וידוע מראש; המס צריך שיהא יעיל; וצריך שיהא מושתת על הגינות ועל יושר. ביחס לתנאי הראשון (התחשבות בנישום) מציין פרופ' אדרעי: "המס חייב להתחשב בנסיבותיו המיוחדות של הנישום, ולא להביאו לשנות את מצבו לרעה ביחס למצב שבו היה לפני התרחשות האירוע שעליו מוטל המס" (עמ' 18). הוסף, כי מס שאינו מתחשב בנישום עלול גם לפגוע בזכויות ובאינטרסים חוקתיים, לרבות בזכות לכבוד. ביחס לדרישת ההגינות ציין אדרעי כי המס חייב להיות מושתת על עקרונות מקובלים של הוגנות (עמ' 21), עמדה זו משתלבת עם התמורות שחלו בגישה הפרשנית של דיני המס: מעבר מגישה דוקנית לעבר גישה תכליתית-מהותית. הגישה התכליתית מבקשת לאזן באופן מידתי בין האינטרסים הציבוריים שבגביית המס לבין זכויות הנישום (רפעת עזאם "פרשנות דיני המסים: מס אמת וזכויות האדם בפסיקת בית המשפט העליון" משפט ועסקים י"ח, 401 (התשע"ה) (להלן עזאם)), ובגדרה יש מקום לעקרונות משפטיים הלקוחים מענפי משפט אחרים, כגון מתחום המשפט הציבורי, לרבות עקרונות הקשורים בצדק חלוקתי; והעיקר – בגדריה של הגישה התכליתית מתאפשרת הפניית זרקור למהות הסדר המיסוי (דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק-עיונים בהגותו השיפוטית של אהרון ברק, 595 (התשס"ט)). נראה שגישה זו מגולמת במובן מסוים בעקרון היסוד של

גביית מס אמת, הנתפס כ"מס צודק" (ראו עזאם, עמ' 490), שחותר לבחינת מהותה האמיתית של העסקה ולא אך של צורתה, תוך מתן משקל לנסיבות הקונקרטיות של הנישום (ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2015); ע"א 1829/13 ישיבת ויז'ניץ בית ישראל ודמשק אליעזר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (2015)). עינינו הרואות כי היסודות העיוניים קיימים. כעת ניצב האתגר במתן ביטוי לאלה בחיי המעשה, תוך איזון בין האינטרסים השונים.

ד. אטעים, איני מקל ראש כלל ועיקר בחשיבותה של ודאות ובנחיצותם של כללים ברורים; וכך הוא ככלל. אולם, פתח לגמישות ולחשיבה יצירתית גם הוא דרוש, שכן "כנודע המציאות האנושית והמשפטית...לא אחת אינה שחור ולבן אלא גוני אפור. עשיית צדק מחייבת לעתים גמישות שאינה אפשרית בדגם הבינארי (הייתי שמח אילו נמצא לו מונח עברי מתאים) של 'הכל או לא כלום'" (דנ"א 4693/05 בית חולים כרמל חיפה נ' עדן מלול (2010) פסקה א' לחוות דעתי, שאמנם נותרה בין דעות המיעוט שם).

ה. כאמור מצטרף אני לחוות דעתו של חברי.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ"ח באייר התשע"ו (5.6.2016).

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה

ה נ ש י א ה