

## פרק 6 הגבלת ניכוי הוצאות

נכתב ונערך על ידי גילת קרן, רו"ח וזמירה יוסף, עו"ד (חשבוונאות)

### תוכן עניינים

עמוד	הוצאות עודפות
87	6.1 הוצאות עודפות (מתוך קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה – החב"ק).....
87	6.1.1 כללי.....
87	6.1.2 מקדמה בשל הוצאות עודפות – סעיף 181ב לפקודה.....
87	6.1.3 שיעור המקדמה.....
87	6.1.4 מועד התשלום.....
88	6.1.5 זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות – סעיף 177 לפקודה.....
88	6.1.6 קיזוז מקדמות בשל הוצאות עודפות – סעיף 181ג לפקודה.....
89	6.1.7 תשלום ריבית והפרשי הצמדה – סעיף 187 לפקודה.....
89	6.1.8 קנס על פיגור תשלום – סעיף 190 לפקודה.....
89	6.2 הוצאות נסיעה לחו"ל.....
90	6.3 ניכוי הוצאות - כיבוד ; לינה ; ביגוד ; טלפון.....
90	6.3.1 הוצאות כיבוד.....
90	6.3.2 הוצאות לינה (וארוחת בוקר) בישראל או באיזור.....
90	6.3.3 הוצאות ביגוד.....
91	6.3.4 הוצאות החזקת טלפון שאינו נייד.....
91	6.3.5 הגבלת ניכוי הוצאות רדיו טלפון נייד.....
92	6.4 מתנות לעובדים והשתתפות בפעילות ועד עובדים.....
92	6.4.1 היבט המעביד.....
92	6.4.2 השתתפות המעביד בפעילות ועד עובדים.....

## תוכן עניינים (המשך)

### עמוד

#### הגבלות שונות

92	אי הכרה בהוצאות פרטיות ואחרות, לרבות טיפול בילדים – סעיף 32(1) לפקודה	6.5
93	ייחוס הוצאות להכנסות – סעיף 18(ג) לפקודה	6.6
94	תשלומים לתושב חוץ - סעיף 18(ה) לפקודה	6.7
94	אי התרת הוצאות בשל דיווח לקוי ואי ניכוי מס במקור	6.8
94	הוצאה מעורבת - סעיף 32(2) לפקודה	6.9
94	הגבלת ניכויים וקיזוזים בשל פנקסים בלתי קבילים	6.10

#### בהקשר זה ראה גם:

30	מיסוי חברה משפחתית/שקופה - על ידי יחיד שהינו נישום מייצג	2.20
96	ניכוי הוצאות רכב - מס הכנסה	7.1
100	שווי שימוש ברכב - מס הכנסה	7.2
351	חיוב במס בשל הוצאות עודפות במוסד ציבורי	19.7

## 6. הגבלת ניכוי הוצאות

### הוצאות עודפות

#### 6.1 הוצאות עודפות (מתוך קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה – החב"ק)

##### 6.1.1 כללי

הוצאה עודפת הינה סכום שהוציא נישום ושאינו מותר בניכוי לפי אחד מאלה:

- (א) הוצאות החורגות מהוראות התקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 לפקודת מס-הכנסה, שהינן:  
 (1) תקנות מס-הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ג-1972.  
 (2) תקנות מס-הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (הוצאות אש"ל בארץ), התשמ"ג-1983.  
 (3) תקנות מס-הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.
- (ב) הוצאות שסעיף 11(32) חל עליהן. הוצאות שהוציא מעביד לטובת עובדיו שלא ניתן לייחסן לעובד מסוים.
- (ג) היטל לפי פרק ו' לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989.

בע"א 239/88 רובינשטיין ושות' הסביר בית המשפט, כי אין להבחין בין הוצאות בלתי ראויות שהוצאו בפועל לבין הוצאות - כמו פחת - שלא הוצאו בפועל, אך אינן מותרות כהוצאה. אלה, אף אלה הן הוצאות שהמחוקק שלל את הזכות לנכותן ואף חייב את העומד בהן במקדמות בשל הוצאות עודפות.

##### 6.1.2 מקדמה בשל הוצאות עודפות - סעיף 181 לפקודה

סעיף 181 בא להשלים את הנאמר בסעיפים 31 ו-32 לפקודה ובתקנות על-פי סעיף 31, בדבר הגבלת סכומי ההוצאות שרשאי נישום לנכות מהכנסתו לצורך חישוב המס. סעיף 181 קובע, כי **חבר-בני-אדם** שהוציא סכום כהוצאה עודפת חייב לשלם "מקדמה" בשיעור כפי שיפורט להלן מהסכום שהוציא.

בעמ"ה 118/90 **לב הגליל** נקבע, כי שותפות, כחבר-בני-אדם, חייבת בתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. בהקשר זה נקבע בתיקון 118 לפקודה (שחל על מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו או שיש לשלמן החל משנת המס 1999) הגדרה לחבר-בני-אדם ולפיה לא באה בגידרו שותפות שבה אף לא אחד מהשותפים הוא חבר-בני-אדם שסעיף 181 לפקודה חל עליו.

##### 6.1.3 שיעור המקדמה

שיעור המקדמה בגין הוצאות עודפות הוא כדלהלן:

- (1) חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) (מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה) - 90%.
- (2) חבר-בני-אדם אחר - 45%.

##### 6.1.4 מועד התשלום

על-פי תקנות מס-הכנסה (תשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות), התשל"ב-1972, המועד לתשלום המקדמה הוא עד ה-15 בחודש שלאחר החודש שבו הוצאה הוצאה עודפת. באותו מועד יש להגיש גם דו"ח בטופס 1235. דו"ח זה הינו חלק מהותי מחובת תשלום המקדמות בשל הוצאות עודפות, ואין להתייחס לשום תשלום שאינו מצוין בו כאל תשלום מקדמה כנ"ל.

אם לא שילם הנישום או לא הגיש את הדו"ח או כאשר יש לפקיד השומה טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון, רשאי פקיד-השומה לשום את סכום המקדמה לפי מיטב שפיטתו. דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. שומה זו אינה פוטרת חבר-בני-אדם מכל אחריות אחרת לפי הפקודה.

בתיקון 118 לפקודה, שחל על מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו או שיש לשלמן החל משנת המס 1999 ואילך, נקבע, כי חבר-בני-אדם, שלא חל עליו סעיף 3(ז) לפקודה, יהא זכאי לקזז ממקדמותיו הרגילות (לפי סעיף 175 לפקודה) את סכום המקדמה ששולמה באותה שנת מס בשל הוצאות עודפות באותה שנת מס (תיקון סעיף 177 לפקודה). הואיל וממילא המקדמה בשל הוצאה עודפת מקוזזת כנגד חוב המס לאותה שנת מס (והיתרה בשנות המס הבאות), נקבע בתיקון, שהמקדמה בשל הוצאות עודפות תיחשב תשלום על חשבון המקדמה הרגילה. כמו כן נקבע, כי בנוסף לדיווח השוטף על המקדמות בשל ההוצאות העודפות קיימת החובה להגיש דו"ח שנתי המפרט ומסכם את כלל ההוצאות העודפות שהוציא חבר-בני-אדם באותה שנה.

#### 6.1.5 זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות - סעיף 177 לפקודה

סעיף 177 לפקודה הדין בזקיפת תשלומים-מס במקור ומקדמות בגין הוצאות עודפות - על חשבון מקדמות מס רגילות, קובע:

(1) נישום זכאי לקזז מסכום מקדמותיו כל סכום שנוכה במקור מהכנסתו. יש להדגיש כי קיזוז כאמור בסעיף 177(ב) לפקודה יעשה רק כנגד המקדמות השוטפות אותן חייב הנישום על פי סעיף 175 לפקודה (זאת להבדיל ממקדמות על חשבון מס שבח או רווח הון).

על כן, נישום שאינו משלם מקדמות שוטפות כאמור לא יוכל לקזז בשוטף מקדמות על חשבון עודפות כלל.

אם סכום כל הניכויים במקור עולה על סכום המקדמה בחודש פלוני, יש להעביר את ההפרש לחודש הבא ולקזז אותו כנגד המקדמה בחודש הבא.

(2) מהמקדמות השוטפות ניתן יהיה לקזז אך ורק מקדמות בשל הוצאה עודפת שהוצאה **במהלך אותה שנת המס**, ולא יתרות מקדמות על חשבון עודפות משנים קודמות.

כדי למנוע שימוש לרעה בשיטת הקיזוז העצמי, הוסף סעיף 190א, המטיל קנס בסכום של פי שלושה מסכום הניכוי שקוזז שלא כדין.

#### 6.1.6 קיזוז מקדמות בשל הוצאות עודפות - סעיף 181 לפקודה

סעיף 181 לפקודה קובע כי מקדמה בשל הוצאה עודפת אשר שולמה בסכום העולה על חוב המס לאותה שנת מס אינה מוחזרת לנישום, אלא מקוזזת בשנות המס הבאות כנגד חוב מס באותן שנים.

על פי הוראת הסעיף, לחברה מפסידה אין אפשרות לקזז את הסכום העודף כנגד מקדמות בשל הוצאות עודפות בשנים הבאות.

בסעיף 181 לפקודה נקבע כי אפשר לבצע קיזוז כאמור גם כנגד **מס שבח**. בנוסף נקבע כי הסכום המקוזז **יתואם** לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה קוזז, וזאת ביחס למקדמות שנצברו החל משנת המס 1999. ביחס למקדמות שנצברו עד תום שנת המס 1998 הוראות החוק קבעו כי הן יקוזזו ללא תאום למדד. עם זאת, בהתאם **לפסק דין מפעלי גרנות**, כפי שיפורט להלן, הרי שגם מקדמות כאמור יש לתאם למדד.

#### מקדמות בשל הוצאות עודפות עוברות לשנים הבאות בערכן הריאלי - פס"ד מפעלי גרנות

ביום ה-2.7.2007 ניתן פס"ד ע"א 4030/03 **מפעלי גרנות, אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' פשמ"ג** הקובע כי מקדמות ששולמו בגין הוצאות עודפות, כאמור בסעיף 181 לפקודה עוברות לשנים הבאות בערכן הריאלי גם אם שולמו לפני שנת המס 1999 (שהרי רק מתיקון 118 לפקודה בתחולה משנת המס 1999 ניתנה האפשרות הסטטוטורית לשערך מקדמות אלו). בפס"ד זה, ביקש ביהמ"ש העליון ליתן משקל לתכלית החקיקה (שלשמה נחקק הסדר המקדמות בשל הוצאות עודפות), כמו גם לערכים של גביית מס אמת, ערך הצדק והשוויון בין הנישומים, ונקבע שלשם הגשמת ערכים אלו יש לאפשר קיזוז המקדמות, גם אלה שנצטברו לפני 1999, בערכן הריאלי.

### 6.1.7 תשלום ריבית והפרשי הצמדה - סעיף 187 לפקודה

במסגרת הסעיף נקבע כי חוב מקדמות בשל הוצאות עודפות שלא שולם במועד ואשר אילו שולם במועד לא ניתן היה לקזז אותו כנגד מקדמות ששולמו או מס ששולם לגבי אותה שנת מס, ישא ריבית והפרשי הצמדה בעד התקופה מתום שנת המס ועד ליום התשלום בפועל.

### 6.1.8 קנס על פיגור תשלום - סעיף 190 לפקודה

סעיף 190 לפקודה דן בקנסות בגין פיגורי תשלומים. הסעיף קובע, כי נישום שלא שילם במועד סכום מקדמה שהוא נדרש לשלם, ישלם קנס-פיגורים. הקנס בסעיף 190 נועד להשיג שתי מטרות: הראשונה, אמצעי הרתעה נגד נישום המפגר בתשלומיו; השנייה, אמצעי שמירה על הערך הריאלי של המקדמות, שתשלומן נדחה.

## 6.2 הוצאות נסיעה לחו"ל

הוצאות נסיעה לחו"ל אשר הוצאו בייצור הכנסה מותרות בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה, אך סכומן המותר בניכוי מוגבל לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972. ההוצאות יותרו לניכוי אם הנסיעה לחוץ לארץ והשהייה שם היו הכרחיים לייצור הכנסה, ולגבי מוסד ציבורי או מלכ"ר אם ההוצאות היו הכרחיים לפעילותו. להלן פירוט סכומי ההוצאות בגין נסיעה לחו"ל אשר יותרו בניכוי כאמור (הסכומים מעודכנים נכון לשנת המס 2009):

הוצאות	פרטים	הסכום המותר בניכוי
כרטיסי טיסה	במחלקת תיירים או עסקים במחלקה ראשונה	כל ההוצאה (100%) עד לתקרה של מחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה
לינה	עבור 7 הלינות הראשונות מלינה שמינית ועד 90 לינות (*)	עד \$239 ללינה לגבי לינה שעלותה נמוכה מ-\$105 - כל ההוצאה מוכרת; לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-\$105 - 75% מההוצאה אך לא פחות מ-\$105 ולא יותר מ-\$179
שהייה	אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה אם נדרשו הוצאות לינה לפי קבלות	עד \$112 ליום שהייה בחו"ל עד \$67 ליום שהייה בחו"ל
רכב	הוצאות שכירת רכב בחו"ל	עד \$52 ליום שהייה בחו"ל

(\*) בנסיעה שכללה יותר מ-90 לינות מותרות מלוא ההוצאות אך לא יותר מ-\$105 ללינה. לעניין מנין מספר הלינות - שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של 14 ימים לפחות - ייחשבו לנסיעה אחת.

הנציב השתמש בסמכותו וקבע רשימת מקומות בהם ניתן להגדיל ב-25% את סכומי הוצאות הלינה והשהייה המותרים בניכוי.

להלן המקומות: אוסטרליה, אוסטרליה, איטליה, איסלנד, אירלנד, אנגולה, בלגיה, גרמניה, דובאי, דנמרק, הולנד, הונג קונג, בריטניה, טיוואן, יוון, יפן, לוקסמבורג, נורווגיה, ספרד, עומאן, פינלנד, צרפת, קטאר, קוריאה, קמרון, קנדה, שבדיה ושוויץ.

רשימת מדינות אלו נקבעה בקביעת מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות) (רשימת מקומות לענין ניכוי הוצאות בחו"ל), התשס"ו-2005 אשר פורסמה ביום 6 בנובמבר 2005.

תחילת הקביעה היא מיום 1 באוקטובר 2005.

בנוסף מותרות הוצאות בשל חינוך ילדים בשהייה בחו"ל בתקופה רצופה מעל 10 חודשים (תקרה של \$599 לחודש לילד). עלו הוצאות החינוך שהוציא הנישום מעל לסכום האמור, רשאי הנציב להתיר לו בניכוי את עודף הוצאות החינוך שהוציא, כולו או מקצתו, בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד.

### 6.3 ניכוי הוצאות - כיבוד; לינה; ביגוד; טלפון

להלן יובאו הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 (להלן: "התקנות"), וכן פירוט הנחיות מחלקת ניכויים ומלוות במס הכנסה בעניין התרת הוצאות כיבוד, לינה ביגוד וטלפון. התקנות קובעות סייגים להתרת ניכוי הוצאות, אף אם הוצאות אלו עמדו במבחנים להתרת ניכוי הוצאות כפי שנקבעו בסעיף 17 לפקודה. הוצאה שניכוייה הוגבל בתקנות אלו תחשב כ"הוצאה עודפת".

#### 6.3.1 הוצאות כיבוד

בתקנות נקבע, כי יותרו בניכוי הוצאות כיבוד בשיעור של 80% מהוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום - קרי, במקום שבו מנהל הנישום דרך קבע את עיסוקו. כמו כן, הוגבלו ההוצאות המותרות כאמור ל"כיבוד קל" בלבד, כהגדרתו לעיל.

יצויין, כי בחוזר מס הכנסה הובהר, כי כ"כיבוד קל" ייחשבו גם פרטי מזון קלים הניתנים לאורח, המבקר במקום העסק לצרכים עסקיים. מנגד הובהר, כי לא יכללו בגדר "כיבוד" ארוחות הניתנות לאורח - גם לא ארוחות עסקיות, אשר לגביהן תחול תקנה 3 לתקנות הקובעת כי לא יותר בניכוי הוצאות בשל אירוח בארץ, למעט ניכוי הוצאה סבירה לאירוח אדם מחו"ל.

עוד צוין בחוזר מס הכנסה, כי בהתאם לפס"ד עמ"ה 156/96 משחטת עוף ירושלים ייצור ושיווק (1992) נ' פקיד שומה רמלה מתן משקה או אוכל לעובד לא יחשב כ"כיבוד" הואיל והעובד אינו בגדר אורח שנהוג לכבדו. כמו כן נאמר בחוזר, כי על אף הקביעה הברורה, כי 80% מהוצאות הכיבוד מותרים בניכוי, עדיין נשמרת לפקיד השומה הסמכות לבחון את סבירות ההוצאה (בהשוואה למחזור או להוצאות העבר) במקרים בהם הוצאות הכיבוד נראות כמופרזות.

#### 6.3.2 הוצאות לינה (וארוחת בוקר) בישראל או באיזור

תקנה 2(א) לתקנות קובעת, כי יותרו בניכוי הוצאות לינה וארוחת בוקר הכלולה במחיר הלינה בישראל או באזור רק אם הלינה נעשתה במרחק של 100 ק"מ ומעלה ממקום העיסוק הקבוע של הנישום או ממקום מגוריו, או במקום המרוחק פחות מ-100 קילומטרים ממקום מגוריו או ממקום עיסוקו העיקרי אם שוכנע פקיד השומה שהלינה היתה הכרחית לייצור הכנסת הנישום. בנוסף, ניכוי הוצאות הלינה כאמור, הוגבל עד לתקרה השווה לסכום המותר בניכוי ללינה בחו"ל (ראה טבלה בסעיף 6.2 לעיל) החל מן הלינה השמינית, כאשר סכום זה מתורגם לש"ח לפי שער היציג של הדולר, כפי שהתפרסם לאחרונה לפני מועד הלינה.

נציין, כי נכון לשנת 2009, סכומי התקרה בעניין זה, הינם כדלקמן:

- לגבי לינה שעלותה נמוכה מ-\$105 - כל ההוצאות יותרו בניכוי.
- לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-\$105 - יותרו בניכוי 75% מההוצאות, אך לא פחות מ-\$105 ללינה ולא יותר מ-\$179 ללינה.

כמו כן נקבע, כי יותרו בניכוי הוצאות שיצאו בגין ארוחת בוקר הכלולה במחיר הלינה וכי לא תחול לגביה תקנה 2(3) לתקנות המתירה בניכוי רק 1 ש"ח (נכון להיום) עבור ארוחת בוקר. בנוסף, נקבע, כי הוראות התקנה, לא יחולו על הוצאות לינה שהוצאו בשל השתתפות הנישום בכנס בתחום עיסוקו.

#### 6.3.3 הוצאות ביגוד

ניכוי הוצאות שהוצאו בגין ביגוד אשר נועד לשמש לצורכי העסק ואשר עמדו בתנאי סעיף 17 לפקודה - מוגבל עד לתקרה של 80% מסך ההוצאה, אלא אם כן לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה - אז תותרנה ההוצאות במלואן.

כמו כן, נקבעו הכללים הבאים לאופן ההכרה בהוצאה:

- הוצאות לרכישת ביגוד (כולל נעליים) שניתן לזהות בו, באופן בולט, השתייכות לעסקו של הנישום או שחלה חובה ללבשו על פי דין ואשר לא ניתן להשתמש בביגוד זה שלא לצורכי העסק - הוצאה תותר במלואה. בין הוצאות אלה יכללו, בין השאר: סרבול טייסים, חלוק אחיות, גלימות עורך דין וכיו"ב.

- הוצאות לרכישת ביגוד כאמור אשר ניתן להשתמש בהם שלא לצורכי עבודה - יותרו בניכוי 80% בלבד מההוצאה. על פי חוזר מס הכנסה במסגרת הוצאות אלו יכללו: חליפה ייצוגית להופעת עורכי דין, חליפת מדים ייצוגית גם אם סמל העסק מוטבע בה, וכיו"ב.

בחוזר מס הכנסה הובהר, כי ביגוד אשר ממומן על ידי המעביד עבור עובדו ואינו מהווה "ביגוד לצורכי העסק" (משמע, לא ניתן לזהות בו באופן בולט השתייכות לעסק, או לא קיימת חובה על פי דין ללבשו את הביגוד), ייחשב כטובת הנאה לעובד אשר את שוויה יש לזקוף להכנסת העובד ולגביה יחולו כל הכללים החלים לגבי משכורת.

#### 6.3.4 הוצאות החזקת טלפון שאינו נייד

בתקנות נקבע כי שיטת קביעת ההוצאות שיותרו בניכוי בגין שיחות טלפון לצורכי העסק אשר נעשו ממקום מגוריו של הנישום או בעל השליטה בנישום, ובתנאי שמדובר במקום המגורים המשמש את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום, הינה כלהלן:

- כאשר הוצאות החזקת הטלפון (שאינו נייד) אינן עולות על 21,200 ש"ח לשנה - תותרנה בניכוי 80% מההוצאות או חלק ההוצאות העולה על 2,100 ש"ח לשנה, כנמוך.

- כאשר הוצאת החזקת הטלפון עולות על 21,200 ש"ח בשנה - יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 4,200 ש"ח לשנה.

יצויין שבמקרה בו שימש מקום המגורים את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום רק בחלק משנת המס, תותרנה הוצאות החזקת הטלפון, על פי המנגנון שפורט לעיל, באופן יחסי ל"תקופת השימוש" במקום המגורים כמקום העיסוק העיקרי במהלך השנה.

לגבי שיחות טלפון לחוץ לארץ, נקבע כי הן תותרנה אם נוהל רישום כנדרש. נפנה את תשומת הלב, כי להבדיל מהוצאות שיחות טלפון בארץ, לעניין שיחות טלפון לחוץ לארץ, אין חובה שמקום המגורים ישמש את עיקר עסקו של הנישום ובלבד שהשיחות לחוץ-לארץ היו בייצור ההכנסה; כמו כן, נראה לנו כי כאשר משמש מקום המגורים את עיקר עסקו של הנישום, הוצאות החזקת הטלפון בגין שיחות טלפון לחוץ ל יותרו באופן מלא.

#### 6.3.5 הגבלת ניכוי הוצאות רדיו טלפון נייד

בתקנות ניכוי הוצאות מסויימות נקבע כי לא יותרו הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד המשמש בייצור הכנסה, בסכום של 1,140 ש"ח או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך. לעניין זה, "רדיו טלפון נייד" - למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכזיה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום.

על אף האמור לעיל, הוצאות מעביד בשל רדיו טלפון נייד, שהועמד לרשות העובד, כמשמעותו בתקנות שווי טלפון נייד, יותרו בניכוי במלואן (ראה התייחסותינו בפרק 4 למדריך המס). יש לשים לב כי סכום הוצאות החזקת הרדיו טלפון הנייד הוא בניכוי הסכומים ששולמו על ידי העובד.

לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד שהוצאו בייצור הכנסת עבודה.

חבר-בני-אדם שהוציא הוצאות רדיו טלפון נייד שאינן מותרות בניכוי לפי תקנות אלה ישלם לפקיד השומה מקדמה בגין ההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש דוח כפי שנקבע בסעיף 181ב לפקודה.

בהתאם לחוזר מס הכנסה מס' 4/2003 שווי שימוש וניכוי הוצאות בשל העמדת יותר ממכשיר אחד לשימוש העובד - המעביד יבחר באחת משתי האפשרויות:

- חיוב העובד בשווי נפרד עבור כל אחד מן המכשירים על פי ההנחיות שניתנו.
- חיוב העובד בשווי בשל אחד מן המכשירים ואי התרת הוצאות בשל כל מכשיר נוסף בגובה הסכום שנקבע בתקנות.

ההוצאה בגין מכשיר רט"ן אשר יועדו לשימוש בני משפחתו ו/או מקורבים אחרים של העובד או נותן השירות, לא תותר במלואה ותיחשב כהכנסה חייבת. החזר הוצאות רט"ן בשל מכשיר הנמצא בבעלות העובד, תיחשב כהכנסת עבודה לכל דבר ועניין. נישום המשכיר מכשירי רט"ן לנותני שירותים, ספקים וגורמים קשורים אחרים, חלות הוראות התקנות בדבר הגבלת ההוצאות ותשלום מקדמה בשל הוצאה עודפת.

#### 6.4 מתנות לעובדים והשתתפות בפעילות ועד עובדים

בהוראות המקצועיות של מס הכנסה (החב"ק) נקבע לעניין זה:

##### 6.4.1 היבט המעביד

הוצאות בגין מתנות כאמור, תותרנה בניכוי בידי המעביד בכפוף למגבלת הסכום הנקוב בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972, בשנת 2009 – 190 ש"ח לאדם אם ניתן בישראל, ו-15\$ לשנה לאדם אם ניתן מחוץ לישראל. תקנה זו מגבילה התרת ניכוי בגין מתנות שנותן כל נישום במסגרת פעילותו העסקית, בין אם זו מתנה לגורמים חיצוניים, כגון; ספקים ולקוחות, ובין אם זאת מתנה לעובדים.

חבר-בני-אדם שנתן מתנה לעובדו בסכום הגבוה מהנקוב בתקנה האמורה, יחויב במקדמה בשל ההוצאה העודפת בשיעור 45% כאשר מדובר בחברה, ובשיעור 90% אם מדובר בחבר-בני-אדם שסעיף 3(ז) לפקודה חל עליו.

##### 6.4.2 השתתפות המעביד בפעילות ועד עובדים

###### ▪ השתתפות מוגדרת לעובד

כאשר השתתפות המעביד נקבעת בגין כל עובד באופן ספציפי, כגון: שי לחגים, טיולים או מסיבות, מהווה סכום ההשתתפות הכנסת עבודה החייבת במס בידי כל עובד.

###### ▪ השתתפות כוללת לאירוע

כאשר השתתפות המעביד אינה מחושבת לפי מספר המשתתפים בפועל באותו אירוע, כגון: מסיבת סוף שנה, יום ספורט או חגיגת יובל, ולא ניתן לייחסה לעובד ספציפי, כאמור בסעיף 11(32) לפקודה, יש לראותה כהוצאה עודפת בידי המעביד.

#### הגבלות שונות

#### 6.5 אי הכרה בהוצאות פרטיות ואחרות, לרבות טיפול בילדים - סעיף 32(1) לפקודה

סעיף 32(1) לפקודה תוקן במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170), התשס"ט-2009 (להלן: "תיקון 170"). הסעיף קובע כי בקביעת ההכנסה החייבת של אדם לא יותרו ניכויים של הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו

לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו (בעניין זה ראה גם התייחסותינו בפרק 5 למדריך המס).

לענין זה, "הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה" - הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם. קרי, הוצאה העומדת במבחן האינצידנטליות, תותר בניכוי.

יודגש כי, ההוצאות המפורטות בסעיף 18(ג) לפקודה אינן מהוות רשימה סגורה.

במסגרת דברי ההסבר לתיקון 170 לפקודה מובהר כי תיקונה של הפקודה כאמור נובע מטעמים של צדק חלוקתי, מטעמים תקציביים כבדי משקל ולאור קיומו של הסדר חלופי המיישב את הסוגיה. בהתאם, חלף הכרה בהוצאות ההשגחה נקבע כי החל משנת המס 2012, הורים במשפחות חד הוריות, יהיו זכאים לנקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד, משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, וזאת בהתאם לתנאים הנקובים היום בפקודה לגבי זכאות לנקודות זיכוי בעד ילדים. (בעניין זה ראה התייחסותינו בפרק 2 למדריך המס).

## 6.6 ייחוס הוצאות להכנסות - סעיף 18(ג) לפקודה

פקודת מס הכנסה מכירה בסוגי הכנסות פטורות ממס או שהמס החל עליהן מוגבל - בלשון הפקודה: "הכנסות מועדפות" - וכן בהכנסות ששיעור המס לגביהן רגיל (הכנסות רגילות).

סעיף 18(ג) קובע את העיקרון, כי אדם שהכנסותיו כללו הכנסות מועדפות יזקוף את ההוצאות שעמד בהן להשגת ההכנסות המועדפות רק כנגד אותן הכנסות; ואם אין אפשרות לקבוע במדויק את ההוצאות האמורות, ייזקפו כנגד ההכנסות המועדפות ההוצאות או חלק ההוצאות שאינן ניתנות לייחוס ספציפי, לפי העניין - לפי היחס שבין כל אחת מן ההכנסות המועדפות לבין כלל ההכנסות.

בסעיף זה כוללת הכנסה מועדפת, בין השאר, הכנסה פטורה ממס חברות או ששיעור מס החברות שחל עליה נמוך משיעור מס החברות הרגיל.

הסעיף קובע את הדרכים לייחוס הוצאות במקרה שלנישום הכנסות מן הסוגים המוזכרים לעיל:

- זקיפה על בסיס הוצאות שהיו למעשה, אם ניתן לייחס בדיוק את ההוצאות לכל סוג הכנסה בנפרד.
- חלוקת ההוצאות בין שני סוגי ההכנסה, לפי היחס שביניהן, אם לא ניתן לייחס את כלל ההוצאות לכל סוג הכנסה בנפרד (במקרה זה נייחס את כל ההוצאות לפי יחס ההכנסות).
- חלוקת ההוצאות בין שני סוגי ההכנסות, כאשר חלק מסויים מן ההוצאות הכוללות אינו ניתן לייחוס ספציפי (במקרה זה יש לפעול בשני שלבים: שלב ראשון, יחוס ספציפי של הוצאות אשר ניתן ליחסן להכנסה מסויימת; שלב שני, יחוס יתרת ההוצאות להכנסות בהתאם ליחס בין ההכנסות).

שר האוצר רשאי להורות בנסיבות מיוחדות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות.

היו לאדם הכנסות הוניות שאינן חייבות במס רווחי הון, אין ההוצאות שבהן עמד לשם השגת אותן ההכנסות ראויות להיכלל בין הוצאותיו הרגילות, ומשום כך לא יופיעו בחשבון רווח והפסד וממילא לא יתהווה הצורך להפעיל לגביהן את סעיף 18(ג).

אולם, אם מכל סיבה שהיא לא ניתן לקבוע את ההוצאות המתייחסות להכנסות הוניות, יש להחיל את הוראות סעיף 18(ג) ולחלק את ההוצאות באופן יחסי, כאמור לעיל.

## 6.7 תשלומים לתושב חוץ - סעיף 18(ה) לפקודה

מהכנסה **חייבת** של תושב חוץ יש לנכות מס במקור לפי סעיפים 164 או 170 לפקודה, לפי העניין. הוצאה בגין הכנסה כאמור תותר בניכוי, כהוצאה לצורכי מס לפי סעיף 17 בשנת המס שאליה היא מתייחסת, רק אם שולמה באותה שנת מס או שהמס המוטל עליה נוכה במקור לא יאוחר משלושה חודשים מתום שנת המס והועבר לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס ועד מועד הניכוי.

נציין כי בגין העברת תשלומים לתושב חוץ שאינם "**הכנסה חייבת**" בישראל כהגדרתה בפקודה **אין** לנכות מס במקור.

בהקשר ניכוי מס במקור משכר המשולם לעובד זר ראה התייחסותינו בפרק 16 למדריך המס.

## 6.8 אי התרת הוצאות בשל דיווח לקוי ואי ניכוי מס במקור

סעיף 32א לפקודה קובע כי לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות בגין תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי מס במקור, אלא אם כן הוגשו לפקיד השומה דוחות מזהים לגבי מקבל התשלום.

בית המשפט המחוזי קבע כי גם אי ניכוי מס במקור גורם לאי התרת ההוצאה. פירוש זה הינו מחמיר במיוחד ובניגוד לדברי ההסבר לחקיקת הסעיף. נציבות מס הכנסה **לא** אימצה את הפרשנות הנ"ל וקבעה כי יש להפעיל את הסעיף רק כאשר הדיווח לקוי, בין אם שולם המס ובין אם לאו. העדר דיווח או העדר אחד מהפרטים המנויים בסעיף 32א לפקודה (שם, מען ומספר תעודת זהות של האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים ובחבר בני אדם מספר מזהה אחר), כך שאין אפשרות לפקיד השומה לזהות בצורה מדויקת את מקבל התשלומים - **ייחשבו כדיווח לקוי**.

## 6.9 הוצאה מעורבת - סעיף 32(2) לפקודה

סעיף 32(2) לפקודה קובע כי בקביעת ההכנסה החייבת של אדם לא יותרו ניכויים של תשלומים או הוצאות **שאינם כסף שהוצא כולו** לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד. במילים אחרות, התשלומים או ההוצאות צריכים לשמש בייצור ההכנסה בלבד. לאור האמור, מומלץ לבצע הפרדה מעשית בין ההוצאות אשר משמשות בייצור הכנסה לבין הוצאות הוניות/פרטיות, לפי העניין.

עם זאת ולפנים משורת הדין, מאפשרות רשויות המס לנכות גם הוצאות מעורבות על בסיס מנגנון חלוקה מתאים.

## 6.10 הגבלת ניכויים וקיזוזים בשל פנקסים בלתי קבילים

סעיף 33 לפקודה מאפשר לפקיד השומה שלא להתיר לנישום הוצאות במקרים בהם פנקסי הנישום אינם קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו.

בין היתר, קובע הסעיף כי מקום בו הנישום **חייב** לנהל פנקסים **ולא ניהלם** או שניהלם אך לא ביסס את הדוח שלו עליהם, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיזוזים של ההוצאות הבאות:

פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים. כמו כן, לא יוכר לו ההפסד השוטף לאותה שנה, ולכן לא ניתן יהיה להעבירו לשנים הבאות.

בחב"ק מצוין בהקשר זה, כי פחת שלא הותר בניכוי על פי סעיף 33, יראוהו לעניין סעיף 23 כאילו הותר - משמעות הדבר היא כי פחת זה ילך לאיבוד.