

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

סוגיות פרקטיות בניכוי הוצאות לצרכי מס איילת אור - בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
22 אוגוסט 2023

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- מבוא - סעיף 17 רישא לפקודה
- סעיף 30 לפקודה – סבירות ההוצאה
- סעיף 31 לפקודה – תקנות בדבר ניכוי הוצאות והוצאות לעובדים
- סעיף 32 לפקודה – ניכויים שאין להתירם והוצאה מעורבת
- המבחנים הכלליים לניכוי הוצאות לעניין מס הכנסה
- הוצאות לעובדים - שמירה על רמת מקצועיות
- הפרשות חשבוניות
- הוצאות מימון
- הוצאות פרסום
- הוצאות משפטיות
- הוצאות רעיוניות

מבוא

מבוא

- סעיף 6 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 קובע את הכלל, לפיו מס מוטל על הכנסתו החייבת של הנישום:
"המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה".
- המושג "הכנסה חייבת" מוגדר בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:
"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

סעיף 17 לפקודה

סעיף 17 רישא לפקודה קובע: "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"... לרבות -

אילו הוצאות מותרות לניכוי (סעיף 17(1) לפקודה – סעיף 17(15) לפקודה)?

- הוצאות הכרוכות בייצור ההכנסה בשנת המס – זאת, לרבות דמי שכירות, תיקונים, סכומי ריבית והצמדה, חובות רעים, הוצאות בנקיטת אמצעים למניעת נזקי טבע / התקפות מהאוויר ועוד.

אילו הוצאות אינן מותרות לניכוי באופן מלא?

- הוצאות מעורבות (אלא אם ניתן להפריד בין הפרטי לעסקי);
- הוצאות הוניות (אלא באמצעות פחת);
- הוצאות רכב (בכפוף לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995);
- הוצאות כיבודים, נסיעות לחו"ל, אש"ל, מתנות ואירוח (בכפוף לתקנות (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב – 1972.

סעיף 17 לפקודה

מי רשאי לנכות הוצאות?

סעיף 17 אינו מגביל את ניכוי ההוצאות "לעסק" בלבד. כל מי שיש לו הכנסה, רשאי לתבוע בגינה הוצאות אם הן עומדות בתנאי סעיף 17 רישא. כעיקרון, גם שכיר רשאי לתבוע הוצאות אם אלו יצאו בייצור הכנסתו בשנת המס (למעט חריגים, כגון: הוצאות רכב, שהוגבלו במפורש בתקנות הרכב).

הבחנה בין הוצאה הונית להוצאה פירותית

הוצאה פירותית - הוצאה שמטרתה שמירה על הקיים.
הוצאה הונית – הוצאה שנועדה לשם יצירת יתרון מתמיד, ותכליתה ליצור נכס הון חדש או לשפר נכס הון קיים (המשמש בייצור הכנסה על פני מספר שנים).

מבוא

בסעיפים 17 עד 32 לפקודה, ובתקנות השונות שהותקנו מכוחה, נקבעו הוראות שעניינן התרה של הוצאות בניכוי לצורך קביעת ההכנסה החייבת של הנישום. את סעיף 17 לפקודה יש לקרוא לצד סעיפים 18 ו-30 עד 33 לפקודה, אשר מונים שורה של סייגים והגבלות לניכוי הוצאות מסוימות, כמפורט בסעיפים אלה -

- סעיף 18 מכיל סייגים לניכוי הוצאות מסוימות.

- סעיף 32 לפקודה מונה רשימה של הוצאות אשר אינן מותרות בניכוי לצורכי מס.

- סעיף 31 לפקודה מעניק לשר האוצר סמכות רחבה להתקין תקנות (באישור ועדת הכספים של הכנסת) "בדבר הגבלתו או אי התרתו של ניכוי הוצאות מסוימות...".

- סעיף 30 לפקודה **מגביל את גובה ההוצאה המותרת בניכוי** בקובעו איסור על ניכוי הוצאה "בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי יצור הכנסתו של הנישום.

מבוא

סקירת הסעיפים:

- סעיף 17 רישא + רשימת סעיפים ספציפיים.
- סעיף 18 מדבר על עיתוי וייחוס הוצאה.
- סעיף 20 הוצאות הונית מותרות, בכללם הוצאות מו"פ [20א].
- סעיפים 21-27 פחת.
- סעיפים 27-29 הפסדים.
- סעיף 30 הוצאות מופרזות.
- סעיף 31 תקנות להגבלת הוצאות (סעיף מסמיר).
- סעיף 32 איסור הוצאות (מקביל לסעיף 17).
- סעיף 32א אי התרת הוצאה למי שלא ניכה במקור כדין (סנקציה).

מבוא - ניכוי הוצאה מעורבת

הוצאה מעורבת הינה הוצאה שבחלקה שימשה את הנישום לייצור ההכנסה ובחלקה האחר שימשה אותו באופן פרטי. לעניין התרת הוצאה מעורבת לצורך ניכוי מס קבעה השופט פרוקצ'ה בפרשת **ענת ארז (בג"ץ 1878/09) כ**י:

"הן בתי המשפט והן רשויות המס לא נקטו בדרך פרשנית מחמירה... העמדה שנתקבלה היא, כי כאשר הוצאה הוצאה מעורבת, "יש לאפשר לנישום לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור ההכנסה ולהתירו בניכוי".

אם ניתן לפצל את מרכיבי ההוצאה ולהבחין בין החלק הפרטי לעסקי, יותר החלק העסקי-פירוטי בלבד. נטל ההוכחה על הנישום.

סעיף 30 לפקודה

סעיף 30 לפקודה – סייג לניכויים

"לא יותר כל ניכוי בשל הוצאות לפי סעיפים 17-27, בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ייצור ההכנסה של הנישום; ובכל שאלה לענין סעיף זה יכריע המנהל; ובלבד ששום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כמונע כל אדם הרואה עצמו מקופח על ידי החלטת המנהל מלערער עליה בהתאם לאמור בסעיפים 153-158"

- שימוש נדיר
- ראו למשל עמ"ה 14/91

סעיף 31 לפקודה ותקנות

ניכוי הוצאות מסויימות

סעיף 31 לפקודה

• סעיף 31 לפקודה המעניק לשר האוצר סמכות רחבה להתקין תקנות קובע כי:

"שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות - בין דרך כלל ובין לסוגים של נישומים - בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסויימות לפי סעיפים 17 עד 27, ובמיוחד בדבר -

- (1) שיטת החישוב או האומד של הוצאות;
- (2) סכומי הוצאות שיותר בניכוי, או שיעוריהן;
- (3) התנאים להתרת הוצאות;
- (4) דרכי הוכחת הוצאות."

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הגדרות -

"עיסוק" - עסק - לרבות עיסקה בודדת - משלח-יד וכל מקור הכנסה אחר כמפורט בסעיף 2 לפקודה וכן פעילותו של חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה;
"מקום עיסוק" - מקום שבו מנהל הנישום, דרך קבע, את עיסוקו;
"הוצאה" - הוצאה המותרת לניכוי לפי סעיפים 17 עד 27 ו-30 לפקודה, לרבות החזר הוצאה, וכן הוצאה מסוג ההוצאות הנזכרות בתקנות אלה שהוציא חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה, והכל בין אם הוצאה על ידי הנישום ובין אם על ידי אדם אחר מטעמו, לרבות עובד של הנישום.

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

כיבוד -

80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום; לענין זה "כיבוד קל" - שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה;

החב"ק: "כיבוד קל" ייחשבו שתייה קרה וחמה, עוגיות וכיו"ב פרטי מזון קלים הניתנים **לאורח, המבקר במקום העיסוק לצרכי פעילותו של הנישום וכן לעובדים**. הוצאות מזון ומשקה אחרות לא ייכללו בגדר "כיבוד".

מה קורה לגבי ישיבות מחוץ למשרד/ עבודה מהבית?

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – כרטיס טיסה

"(2) הוצאות שהוצאו בקשר לנסיעה לחוץ-לארץ אם הנסיעה לחוץ-לארץ והשהייה שם היו הכרחיים לייצור ההכנסה, ובחבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה - אם היו הכרחיים לפעילותו, כמפורט להלן:

(א) הסכום שיותר בשל הוצאות לרכישת כרטיס טיסה –

(1) **בטיסה במחלקת תיירים - 100% ממחיר הכרטיס;**

(2) **בטיסה במחלקת עסקים או במחלקה ראשונה - 100% ממחיר כרטיס במחלקת עסקים**

באותה טיסה."

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – הוצאות לינה

הסכום שיותר בשל הוצאות לינה –

(1) **בנסיעה אשר כללה לא יותר מתשעים לינות –**

(א) **עבור שבע הלינות הראשונות - כל הוצאות הלינה המוכרות;**

(ב) **עבור שאר הלינות (מהלינה השמינית ואילך) –**

(1) **לגבי לינה שעלותה נמוכה מ-147 דולר - כל הוצאות הלינה המוכרות;**

(2) **לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-147 דולר - 75% מהוצאות הלינה המוכרות [251\$] אך לא פחות מ-147 דולר ללינה.**

(2) **בנסיעה אשר כללה יותר מתשעים לינות - הוצאות הלינה המוכרות אך לא יותר מ-147 דולר ללינה (4,410 דולר ל-30 לילות).**

לענין זה - שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של ארבעה עשר יום לפחות, ייחשבו כנסיעה אחת.

(3) **"הוצאות לינה מוכרות" - הוצאות הלינה בפועל המוכחות בהתאם לתקנה 6, או 335 דולר ללינה, הנמוך ביניהם."**

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – הוצאות אחרות

הסכום שיותר בשל הוצאות אחרות –

- (1) אם נדרשו הוצאות בשל לינה - לא יותר מ-92 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ ;
- (2) אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה - לא יותר מ-157 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ.

- עובדי רילוקיישן?
- נודים דיגיטליים?

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – הוצאות אחרות

עמ"ה 9048/05, גריידי אלונה ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 (2012) – שכיר נשלח לחו"ל לצורך שחיטה כשרה.

"תקנה 2(2)(ב)(3) לתקנות הוצאות מיוחדות מאפשרת לנישום לנכות סכום קבוע שאינו מוכח בהתאם לתקנה 6 - זאת ביחס להוצאות הלינה. סייג זה אינו מתאפשר ביחס ל"הוצאות אחרות", על פי תקנה 2(2)(ג) לתקנות. מאחר ובענייננו לא הצהיר המערער על הוצאות שהוציא בפועל - לא ניתן לסווג את הוצאותיו ולהתאימן לאחד משני הכללים השונים, זה של הוצאות הלינה או זה של הוצאות אחרות. מכל מקום, בענייננו אין נפקות לסיווג ההוצאות מאחר והמערער טען בפה מלא כי לא הוציא כלל הוצאות במהלך ימי החול-ולפיכך, כפי שהוסבר לעיל, אינו זכאי לניכוי ההוצאות, בין אם הוצאו לצורך לינה או לכל צורך אחר. ודוק, גם הסייג לפיו ניתן לנכות הוצאות לינה ללא הוכחת ההוצאות אין משמעו פטור גורף ממס בגובה התקרה אלא הניכוי מתאפשר על סמך הצהרת הנישום כי הוציא את ההוצאות בפועל."

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – שכירת רכב

(ד) הסכום שיותר בשל הוצאות שכירת רכב בחוץ לארץ, לא יעלה על הוצאות השכירות בפועל או על 74 דולר ליום, לפי הנמוך.

הוצאות חינוך ילדים

"שהה הנישום בחוץ-לארץ תקופה רצופה העולה על 10 חדשים, יותרו לו הוצאות חינוך בשל חינוך ילדיו שטרם מלאו להם 18 שנים בשנת המס, בסכום שלא יעלה על 840 דולר לחודש לכל ילד כאמור; 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."

מה קורה בשנת ההגעה?

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

הוצאות לחו"ל – מקומות עם ניכוי מוגבר

הסכום שיותר בשל הוצאות אחרות –

(ה) על אף האמור בפסקה זו הנציב רשאי לקבוע רשימת מקומות בהם יותרו לניכוי בתקופה שיקבע עד 125% מסכומי ההוצאות המותרים לניכוי כולן או חלקן. קביעה כאמור תפורסם ברשומות

קביעת מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (רשימת מקומות לעניין ניכוי הוצאות בחו"ל), התשס"ו-2005

ניכוי הוצאות בחו"ל:

רשימת המקומות שבהם יותרו בניכוי 125% מסכומי הוצאות המותרות בניכוי לפי תקנה 2(2)(ב) ו-(ג) לתקנות, היא הארצות המפורטות להלן:

אוסטרליה	דנמרק	ספרד
אוסטריה	הולנד	עומאן
איטליה	הונג קונג	פינלנד
איסלנד	הממלכה המאוחדת (בריטניה)	צרפת
אירלנד	טייואן	קאטר
אנגולה	יוון	קוריאה
בלגיה	יפן	קמרון
גרמניה	לוקסמבורג	קנדה
דובאי	נורווגיה	שבדיה
		שוויץ

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

תקנה 6 – דרכי הוכחה –

"לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה וכן הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב."

עניין קרצמר (ע"א 9488/16)

בית משפט עליון:

רקע -

- שלושה פרופסורים ידועי שם הוזמנו בשנות המס 2009-2010 על ידי אוניברסיטת ניו-יורק לשהות בה במהלך שנה אקדמית.
- כל אחד מהם דיווח על המילגה לרשות המסים, כסכום שאינו חייב במס הכנסה.

הפסיקה לענייננו -

"הסוגיה הראשונה היא ביחס לאי-הסכמת המשיב לניכוי הוצאות אש"ל בשנים-עשר הימים האחרונים לשהותו של פרופ' בר בניו-יורק. איני מוצא צורך להרחיב בסוגיה זו, ורק אומר כי כדין קבע בית המשפט המחוזי שלנוכח היעדר המצאת מסמכים או קבלות בדבר ההוצאות להן טוען פרופ' בר, לא ניתן להתיר את הניכוי. הדבר אף קבוע בתקנה 6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972..."

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב - 1972

- תקנה 2(6) קובעת לעניין הוצאות ביגוד - 80% מההוצאות שהוציא נישום לרכישת ביגוד בעבורו או בעבור עובדו, ואולם אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה - יתרו ההוצאות כאמור במלואן; בפסקה זו, "ביגוד" -;
- בגדים, לרבות נעליים, שנועדו לשמש לצורכי עבודה ומתקיים בהם אחד מאלה:
 - (1) ניתן לזהות בהם, באופן בולט, השתייכות לעסקו של הנישום;
 - (2) על פי דין קיימת חובה ללבוש את הביגוד

החב"ק-

"החל מיום 1.1.2000 יתרו בניכוי הוצאות ביגוד כמפורט להלן:
- "אם הביגוד ניתן לשימוש לצרכי עבודה בלבד (לדוגמה, חלוק אחיות, גלימת בית משפט, קסדות בטיחות וכיו"ב) - ההוצאה תותר במלואה."

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב - 1972

- תקנה 2(7) קובעת לעניין ניכוי בשל דמי חבר ודמי טיפול – 50% מתשלום דמי הטיפול ששילם עובד משכרו, ולגבי עובד ששילם דמי חבר – 50% מסכום דמי הטיפול שהיה משלם אותו עובד אילו היה מחויב בדמי טיפול; לעניין זה –
"דמי חבר" – דמי חבר שמשלם עובד שהוא חבר בארגון עובדים, לארגון העובדים אשר מותר למעבידו לנכותם מהשכר לפי סעיף 25(א)(3) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958 (להלן – חוק הגנת השכר);
"דמי טיפול" – תשלום המשולם לארגון עובדים יציג על ידי עובד שאינו חבר בארגון עובדים אשר מותר למעבידו לנכותו מהשכר לפי סעיף 25(א)(3) לחוק הגנת השכר;
"עובד" – לרבות מי שמנוכה מהכנסתו מקצבה ממעבידו לשעבר, תשלום דמי חבר על ידי מעבידו לשעבר.

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב - 1972

החב"ק -

- "עובד אשר שילם דמי חבר או דמי טיפול לארגון העובדים היציג שלו, כאשר על מעבידו לנכותם מהשכר לפי סעיף 25(א)(3) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, יותר לעובד בניכוי כהוצאה 50% מסכום דמי הטיפול המחושבים. לעניין הנחיה זו, "דמי הטיפול המחושבים" - דמי הטיפול ששילם עובד משכרו, ולגבי עובד ששילם דמי חבר - 50% מסכום דמי הטיפול שהיה משלם אותו עובד אילו היה מחוייב בדמי טיפול."
- "בנוסף לאמור לעיל, במסגרת הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין בת"מ 142/06 הסתדרות העובדים הכללית החדשה ואח' נ' מדינת ישראל - רשות המיסים ואח', ("מיסים" כו' 5/ (אוקטובר 2012) ה-242, הוסכם כי למשך 10 שנים ממועד תחילת יישום הסכם הפשרה בפועל, בהתאם לקביעת בית המשפט, יוכר כהוצאה סכום נוסף בשיעור של 40% מדמי הטיפול המחושבים ששילם העובד לארגון העובדים היציג ("החזר בגין העבר")."

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב - 1972

החב"ק -

- "המעבידים מתבקשים להעניק את הניכוי המגיע בגובה 90% מדמי הטיפול המחושבים לעובדים ששילמו דמי חבר/דמי טיפול בהתאם לאמור לעיל כשהם מחושבים החל ממשכורת ינואר 2013, וזאת למשך 10 שנים. החל מחודש ינואר 2023, הניכוי יעמוד על 50% מדמי הטיפול.
- יודגש כי כל המיסים והתשלומים החלים על המעביד בשל השכר המשולם, כגון מס שכר, הפרשות לקופות גמל וקרנות פנסיה והפרשות אחרות יחשבו מהכנסת העבודה ללא הפחתת דמי הטיפול שהיא הוצאה של העובד לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה."

סעיף 32 לפקודה

סעיף 32 לפקודה – ניכויים שאין להתירם

סעיף 32 לפקודה קובע אילו הוצאות לא יותרו לניכוי- "בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותר ניכויים בשל"-

• (1) "הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, 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; בפסקה זו,

"הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם (תיקון 170);
"הוצאות אש"ל" – הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי;

סעיף 32 לפקודה – ניכויים שאין להתירם

(2) תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד;

(3) הון שניטל או סכום כסף המשמש, או נועד לשמש, הון;

(4) עלות ההשבחה;

(5) כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים;

(6) דמי שכירות ועלות תיקונים, של חצרים או של חלק מהם, ששולמו או שנגרמו שלא לשם ייצור ההכנסה;

(7) סכומים ששולמו, או שיש לשלמם, כמס הכנסה;

(15) הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים

סעיף 32 לפקודה – ניכויים שאין להתירם

(16) תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין – לפי תקנת הציבור.

ע"א 6726/05, הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1.

"אין להתיר ניכויים של הסכומים שהעבירה המערערת לסוכניה וששימשו לשוחד, וזאת מחמת אי חוקיותן. תשלומים אלה, שנועדו לשחד ולהשחית עובדי ציבור במדינה זרה, היו בלתי חוקיים אילו נעשו בישראל וחזקה, למצער, שאינם חוקיים במדינה בה בוצעו. על כן, דינם כדין הוצאות שהוצאו בעבירה. הכרה בתשלומים אלה סותרת את תקנת הציבור. היא מוציאה את החוטא נשכר והופכת את בית המשפט שותף להכשרת השרץ ולהעמדת מילותיו של החוק ככלי ריק."

סעיף 32א + סעיף 33(א) - תנאים פרוצדוריים

סעיף 32א + 33(א) לפקודה

32א. על אף האמור בכל דין, לא יותרו לנישום ניכוי הוצאות או הקטנת מקדמות לפי סעיף 175(ד) בשל תשלומים שחלה לגביהם חובת ניכוי במקור, אלא אם כן הוגש לפקיד השומה דו"ח שהנישום חייב בהגשתו על פי סעיפים 161, 166 או 171, לפי הענין, שבו צויינו שמו, מענו ומספר תעודת הזהות של האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים, ובחבר-בני-אדם - מספר מזהה אחר, והכל בצורה מדוייקת המאפשרת לפקיד השומה לזהות את מקבל התשלום.

33. (א) פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו.

המבחנים המהותיים לניכוי הוצאות לעניין מס הכנסה

תנאי ראשון לניכוי הוצאה לצרכי מס

מבחן ההוצאה העסקית לעומת הפרטית ומבחן האינצידנטליות ומבחן הסיכון כנגזרת

- אמת המידה אשר פותחה ונקבעה על ידי הפסיקה אשר מבקשת להשיב על השאלה האם ההכנסה שימשה ליצור הכנסתו ולשם כך בלבד היא אמת מידה המבוססת על ההבחנה בין הוצאה עסקית לבין הוצאה פרטית, ובלשונו של בית המשפט העליון בעניין מרכז ארכיאולוגי בע"מ:

"אם כן, רישא סעיף 17 לפקודה קובעת כי הכרה בהוצאה תלויה בהתקיימות שני תנאים מצטברים: האחד- "ביצור הכנסתו" ו "לשם כך בלבד". הינו מדובר בהוצאה עסקית אשר שלובה ביצור הכנסתו של הנישום להבדיל מהוצאה פרטית".

ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי.

תנאי ראשון לניכוי הוצאה לצרכי הכנסה

• וכדבריו של בית המשפט בעניין ארז (בג"ץ 1878/09), אשר עסק בשאלת ניכוי של הוצאות אש"ל :

"ההוצאות המותרות בניכוי, כפי שמבהיר סעיף 17, אינן הוצאות באשר הן, אלא הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של הנישום. הוצאות שאינן עונות על תנאי זה מוחזקות כהוצאות "פרטיות", להבדיל מהוצאות "עסקיות"... הוצאה "פרטית" אינה מותרת בניכוי, שכן משמעה הוא צריכה, להבדיל מהשקעה בהפקת ההכנסה."

תנאי ראשון לניכוי הוצאה לצרכי הכנסה

- בעניין מרכז ארכיאולוגי בע"מ (ע"א 235/17) אשר עסק בשאלה אם זכאית חברה לנכות לצורכי מס הוצאות משפטיות ששולמו עבור ייצוג משפטי במשפט פלילי שהתנהל נגד מנהל החברה והבעלים של מניותיה, קובע בית המשפט העליון כי המבחן להבחנה האם מדובר בהוצאה עסקית או הוצאה פרטית הינו "מבחן האינצידנטליות":

"המבחן להבחנה האם מדובר בהוצאה עסקית או הוצאה פרטית הוגדר בפסיקה כ"מבחן האינצידנטליות", לפיו יש לבחון "את מקור הפרנסה... כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה."

- עניין אלקו (ע"א 358/82).

תנאי ראשון לניכוי הוצאה לצרכי הכנסה

מבחן הסיכון כנגזרת למבחן ההוצאה האינצידנטלית

"מלאי דליק העולה באש באישון לילה, שלא מפאת הצתתו, ואפילו יהא זה עקב רשלנות של בעליו, הוא מלאי אשר הסיכון להתלקחותו אינו כה חריג עד כי הוא מחוץ למסגרת הסיכונים הרגילים של אותו עסקה. לפיכך, דעתי היא שיש לראות בנזקי הדליקה הוצאה שיצאה במהלך העסקים הרגיל".

ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ

"יש לאפשר ניכוי של תשלומי ההשבה בצורה זו או אחרת - זאת, באמצעות הבחינה האם מהוים הם חלק מן הסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה, אף אם אינן כרוכים בייצור הכנסה במובן האקטיבי" (השבת כספי גנבה)

ע"א 4157/13 + ע"א 4489/13 דמארי אילנה ואח' נ' פקיד שומה רחובות ואח'

תנאי ראשון לניכוי הוצאה לצרכי הכנסה

מבחן הסיכון כנגזרת למבחן ההוצאה האינצידנטלית

"מלאי דליק העולה באש באישון לילה, שלא מפאת הצתתו, ואפילו יהא זה עקב רשלנות של בעליו, הוא מלאי אשר הסיכון להתלקחותו אינו כה חריג עד כי הוא מחוץ למסגרת הסיכונים הרגילים של אותו עסקה. לפיכך, דעתי היא שיש לראות בנזקי הדליקה הוצאה שיצאה במהלך העסקים הרגיל".

ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ

"יש לאפשר ניכוי של תשלומי ההשבה בצורה זו או אחרת - זאת, באמצעות הבחינה האם מהוים הם חלק מן הסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה, אף אם אינן כרוכים בייצור הכנסה במובן האקטיבי" (השבת כספי גנבה)

ע"א 4157/13 + ע"א 4489/13 דמארי אילנה ואח' נ' פקיד שומה רחובות ואח'

תנאי ראשון לניכוי הוצאה לצרכי הכנסה

מבחן הסיכון כנגזרת למבחן ההוצאה האינצידנטלית

"מבחן הסיכון, כפי ששמו מעיד עליו, נועד לבחון אם ההוצאה שהוצאה מהווה חלק מהסיכונים השוטפים הקשורים לייצור ההכנסה...בראש ובראשונה, כפי שהוסבר לגבי מצבים של גניבה ומעילה בידי עובד, ההכרה בסכומים שנגנבו כהוצאה המותרת בניכוי בשל היות הגניבה סיכון מסיכוניו השוטפים של העסק, עומדת בתוקפה כאשר מדובר בגניבה שהיא מקרית, אינצידנטלית לניהול העסק, וכאשר קיימת זיקה בינה לבין ייצור ההכנסה (מכאן ההבחנה המקובלת בין מעילה המבוצעת על ידי פקיד זוטר לכזו המבוצעת על ידי מנהל או שותף).....

משעה שמדובר בנישום שמלכתחילה ניהל וארגן עסק עבריוני שככלל דין פירותיו להיות מחולטים, אזי לא ניתן לראות בחילוט הפירות משום הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה, משל מדובר בהתממשות סיכון "שוטף" הנלווה לפעילות יוצרת הכנסה (כמו החזקת מלאי עסקי) שהתממש במהלך ניהול העסקים הרגיל של העסק".

דנ"א 4004-22 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (אי התרת הוצאות חילוט)

תנאי שני לניכוי הוצאה לצרכי מס

מבחן ההוצאה העסקית לעומת ההוצאה ההונית

מבחן עיקרי נוסף אשר עוצב בפסיקה לעניין התרתה של הוצאה פולנית בניכוי הוא המבחן בין הוצאה שבפירות המותרת בניכוי לזו ההונית שאינה מותר בניכוי.

"אם כן, רישא סעיף 17 לפקודה קובעת כי הכרה בהוצאה תלויה בהתקיימות שני תנאים מצטברים: האחד- "ביצור הכנסתו" ו "לשם כך בלבד". הינו מדובר בהוצאה עסקית אשר שלובה ביצור הכנסתו של הנישום להבדיל מהוצאה פרטית. השני – "בשנת המס". הינו ההוצאה היא פירותית להבדיל מהוצאה הונית אשר נותנת יתרון עסקי מתמשך, מעבר לשנת המס".

מרכז ארכיאולוגי בע"מ (ע"א 235/17)

התנאי השני

"נהוג לראות הוצאה פירותית ככזו שהוצאה עבור פעילות מסחר הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של העסק, ולעומת זאת, הוצאה הונית היא השקעה "לטווח ארוך", אשר נועדה ליצור את התשתית לפעילות העסקית. המבחן הבסיסי הוא בשאלה האם הפעילות נועדה ל"נטיעת עץ חדש" בעסק, היינו יצירת מקור הכנסה נוסף (כגון רכישת נכס חדש) או שמא נועדה היא ל"הצמחת פירות", היינו יצירת הכנסה ממקור קיים, ובכך לשרת את ההון הקיים ולתחזק את מנגנון הייצור השוטף"

עוד שם:

"הפסיקה התירה בניכוי גם הוצאות שייעודן שמירה על (ההון) הקיים. הוצאות אלה אינן נחשבות כהוצאות הוניות או כהוצאות השבחה, אלא כהוצאות שמטרתן לשמר את מנגנון הייצור במצב תקין המניב הכנסות. היינו, שמירת זרם ההכנסות הצפוי של הנישום"

מרכז ארכיאולוגי בע"מ (ע"א 235/17)

התנאי השני

"בעוד שהוצאה הונית היא הוצאה המשמשת ליצירת מקור הכנסה, שיש בה משום השגת יתרון תמידי, הרי שהוצאה שבפירות היא הוצאה מחזורית הבאה לשרת את ההון הקיים ולתחזק את מנגנון הייצור"

עניין בן שלום (ע"א 762/00)

שילוב המבחנים

"מבחן נוסף שנועד להבחין בין שני סוגי ההוצאות מתייחס למועד הוצאתן, ולפיו רק הוצאות שהוצאו במהלך פעילות של העסק (או בהיותו בְּשֶׁל באופן פוטנציאלי להניב פירות) תהיינה מותרות בניכוי, בעוד שהוצאות שהוצאו בטרם הקמת העסק לא תותרנה בניכוי. כמו כן, הפסיקה הכירה בכך שהוצאות שנועדו לשמור על ההון הקיים ועל זרם ההכנסות הצפוי, קרי לשמר את מנגנון הייצור במצב תקין המניב הכנסות, אף הן תותרנה בניכוי..."

ודוק: לא די לו לנישום שהוצאה מסוימת נועדה לשמור על ההון הקיים. לצורך התרת ניכוי ההוצאה, עליה להיות הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה. אבן בוחן שנקבעה לשם כך היא מבחן האינצידנטליות, לפיו יש לבחון אם מדובר בהוצאה השייכת לתהליך האורגני של העסק ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה..."

דנ"א 4004-22 רועי חיון נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

תנאי שלישי לניכוי הוצאה לצרכי הכנסה – מס אמת

- בית המשפט העליון בעניין ורד פרי (ע"א 4243/08) התווה כי התכלית אשר לאורה יש לבצע את מלאכת פרשנות סעיף 17, הינה התכלית בדבר מס אמת, וכדבריו:
"תכליתו של מס הכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב מס אמת. לשון אחר מיסוי הכנסתו האמתית של הנישום שהיא ההכנסה בניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה. חיוב במס של סכום שאינו משקף את הכנסתו האמתית של הנישום אינו בגדר "מס הכנסה". אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמתית".
- בית המשפט בעניין ארז (בג"ץ 1878/09)
"מחדל מהפעלת הסמכות לקבוע, מעת לעת, שיעורים מירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל, כדי להתאימם למציאות הריאלית, פוגע בעקרון גביית מס אמת מהנישום, הבנוי על ההנחה כי חישוב ההכנסה החייבת במס מחייב ניכוי של הוצאות בנות-ניכוי ממנה".

שמירה על רמה מקצועית

עניין וולף (ע"א 141/54)

- בעניין וולף, אשר עסק בשאלה האם ניתן להתיר בניכוי הוצאות השתלמות שהוציאה רופאת שיניים, קבע בית המשפט העליון כי "רמתו המקצועית" של רופא או בעל מקצוע חפשי אחר היא נכס הון, והוצאה הבאה לטפח את הרמה המקצועית, להבדיל מיצירת רמה מקצועית חדשה, אינה אלא הוצאה הבאה לשמור על הקיים, אותה יש להתיר בניכוי:

"המבחן הוא: מה הוא הנכס? אם רואים את ידיעותיו ואת כישרונותיו של בעל מקצוע בכללותם כדבר אחד ושלים, שקראנוהו לעיל 'רמה מקצועית', כי אז ניתן לומר שההוצאה באה לשמור על הנכס. ואילו אם נפרק את מכלל הידיעות והכישרונות לחלקיו ונתבונן לכל חלק וחלק לחוד, נמצא שכל ידיעה וכל שיטה חדשה, שהמערערת למדה בנסיעתה, מהווה נכס חדש, תוספת להון הקיים. רואה אני את הגישה הראשונה מהשנייה. נכס מופשט, כגון 'רמה מקצועית', קיים בשלמותו, וכל עוד לא חרג הטיפוח בנכס זה מגדר השמירה על הקיים ולא בא כדי להקנות לבעל-המקצוע מעמד אחר או רמה אחרת, אין לראות בהוצאה, שבעליו עמד בה לשם מטרה זו, הוצאה שבהון"

שמירה על רמה מקצועית

- בעניין **רכב ישראלי** (עמ"ה 233/81) הוכרו הוצאות לימוד של מנהל מוסך שהשתתף בתכנית לימוד באוניברסיטת תל אביב המוכנה "תכנית לקידום מנהלים". בית המשפט קבע כי ההשתלמות המקצועית נועדה לשמור על רמתו המקצועית של מנהל המערערת וזה בעקבות פסקי הדין בפרשת **לילי וולף וקורנר**
- מנגד בעניין **אמיר מאיר** (עמ"ה 164/01) נדחתה הטענה של הנישומים שהיו רואי חשבון בהכשרתם ועיסוקם כי לימודים לתואר ראשון במשפטים מהווים שמירה על הקיים ולכן מותרים בניכוי.

שמירה על רמה מקצועית

"ההוצאות הנוגעות לשימורו של המקור נדונות בסעיף 17(3) לפקודה. חרף כותרת השוליים של סעיף המשנה (3) ("תיקונים") ניתן לקבוע כי תוכרנה לא רק ההוצאות לתיקונו או שמירתו של הנכס הריאלי אלא גם ההוצאות הדרושות לשם שמירתם של נכסים רוחניים או מופשטים, ובכלל זה הידע המקצועי. ידע כזה אינו הולך לטמיון אם כי הוא מתיישן; התעדכנות היא יסוד הכרחי לשימורו של ידע בכל תחום. בה במידה שרופא חייב להיות מודע לחידושי הרפואה אם ברצונו לשמור על מקור הכנסתו (הידע שצבר במהלך לימודיו) כך גם סנדלר או נגר עלולים להישאר מאחור ולהפסיד הכנסות אם לא יתעדכנו בחידושי הטכנולוגיה בתחומם"

אמיר מאיר (עמ"ה 164/01)

שמירה על רמה מקצועית

"דומה שאין מי שיחלוק שההוצאות הכרוכות בלמידת מקצוע חדש, למי שאין להם מקצוע כלל, הן הוצאות הוניות שאינן מוכרות באשר הן יצרו את המקור, פשוטו כמשמעו. גם עקרון ההקבלה המגולם בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה אינו מתיר לנכות את הוצאות הלימוד באשר הן לא הוצאו בשנת המס שבה צמחו לנישום ההכנסות החייבות במס...".

אמיר מאיר (עמ"ה 164/01)

ניכוי הוצאות דמי שכירות

דמי שכירות - סעיף 17(2) לפקודה

לשון הסעיף - "דמי שכירות ששילם שוכר קרקע או בניין שהיו תפוסים בידו לשם השגת הכנסה".

"שילם" – אצל נישום המדווח בסיס צבירה, אין הכרח שתשלום השכירות ישולם לבעל הנכס במזומן על מנת להתירו בניכוי, אלא ההוצאה תותר בעת צבירתה ולא בעת התשלום בפועל.

"תפוסים בידו" - הכוונה שהנישום ישתמש פיזית בנכס המושכר לצורך ייצור הכנסה. במצב בו לא כל המקום משמש בייצור הכנסה – יותר בניכוי רק חלק יחסי מהשכירות בהתאם לחלק הרלוונטי שכן משמש בייצור הכנסה.

דמי שכירות - סעיף 17(12) לפקודה

לשון הסעיף – "דמי שכירות ששילם יחיד בעד דירה ששכר בישראל ושאליה עבר לגור לרגל עבודתו או עיסוקו, במשך חמש שנים מיום שעבר לגור בדירה האמורה; דמי שכירות אלה יותרו לניכוי מדמי השכירות שהוא מקבל בשל השכרת דירת הקבע שלו באותה תקופה";

הסעיף עוסק בניכוי דמי שכירות שמשלם יחיד שעבר זמנית (דגשים מן החב"ק):

- (א) הניכוי יינתן לכל יחיד, בין שכיר ובין עצמאי.
- (ב) אין צורך להוכיח שהיחיד "הועבר" למקום אחר.
- (ג) המעבר למקום אחר עשוי להיות בתחום אותו יישוב ולא-דווקא לעיר או ליישוב אחרים.
- (ד) הניכוי יינתן ליחיד במשך תקופה של 5 שנים מהיום שבו עבר לגור בדירתו במקום החדש.
- (ה) הניכוי יותר רק כנגד הכנסה הנובעת מהשכרת דירת-הקבע.

דמי שכירות - סעיף 17(13) לפקודה

לשון הסעיף - " (א) סכומים ששילם נישום בעד לינה או שכירת דירה באזור שנקבע כשטח פיתוח על פי סעיף 11, אשר בו עובד הנישום דרך קבע אך אינו גר בו עם משפחתו שעמה היה גר אילולא עבד שם;

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע את תקרת הסכום שיותר לניכוי על פי פסקת משנה (א) ואת תקופת הניכוי;"

הסעיף עוסק בניכוי דמי לינה או שכירות באיזור פיתוח.

דמי שכירות - סעיף 17(13) לפקודה

חב"ק - בקובץ תקנות מס' 3758 פורסמו תקנות מס-הכנסה (ניכויים בשל לינה או שכירות דירה באיזור פיתוח), תשל"ז-1977.

התקנות קובעות, כי -

(א) סכום הניכוי שיותר כהוצאה בעד לינה ללילה לא יעלה על הסכום שקבע משרד התיירות למלון בעל שלושה כוכבים, לרבות המיסים החלים על לינה זו;

(ב) סכום הניכוי שיותר כהוצאה בעד שכירת דירה לא יעלה על הסכום שפורט בתוספת.

- נוסף לסכומי הניכוי, נקבע, כי משך הניכוי לא יעלה על תקופה של שלוש שנים, מיום שהחל הנישום לעבוד דרך-קבע באיזור הפיתוח. אם הפסיק הנישום את עבודתו למשך שנה לפחות והחל שוב לעבוד באיזור הפיתוח, יתחיל מניין תקופת הניכוי של שלוש השנים מחדש.

- מכאן עולה, שאם היתה הפסקה של פחות משנה בעבודתו של הנישום באיזור הפיתוח, יהיה זכאי לניכוי במשך שלוש שנים מיום שהחל לראשונה את עבודתו באותו איזור ורק בגין התקופה שבה עבד שם דרך-קבע.

תיקון פקודת מס הכנסה – שכירות (תיקון מס' 264)

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

הוספת סעיף 122(ו) לפקודה –

הצעת החוק: "כדי להקל על בעלים שיש לו דירה יחידה שאותה הוא משכיר (להלן - הדירה המושכרת), שבאותה תקופה הוא משלם דמי שכירות לצורך שכירת דירת מגורים אחרת למגוריו או שמשלם תשלום בעד מגוריו בבית אבות (להלן - הוצאות שכירות), מוצע לקבוע **אפשרות לנכות מהכנסות השכירות המתקבלות מהשכרת הדירה המושכרת את הוצאות השכירות שהוא משלם, אף על פי שאלה הוצאות פרטיות אשר אינן אמורות להיות מנוכות לפי עקרונות מס ההכנסה הרגילים. ההטבה המוצעת נועדה להקל על מי שיש לו דירה יחידה, אשר מעדיף, משיקוליו, לגור בדירת מגורים אחרת או, אם מדובר באדם קשיש, לגור בבית אבות.**"

תחולה – החל משנת המס 2023

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

נוסח סעיף 122 לפקודה טרם תיקון 264 –

"122(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס **בשיעור של 10%** ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף .

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן(א).

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

הוספת סעיף 122(ו) לפקודה –

• "על אף האמור בסעיף קטן (ג), לעניין חישוב ההכנסה מדמי שכירות שהופקה על ידי היחיד מהשכרת דירתו היחידה, רשאי היחיד לנכות מהכנסתו כאמור את סכום דמי השכירות המוטבים ששילם באותה שנה, עד לסכום הכנסתו מדמי שכירות באותה שנה או עד לסכום של 90 אלף שקלים חדשים בשנה, לפי הנמוך, ובלבד שהתשלום ששילם, או חלקו, לא נדרש בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת של היחיד או אדם אחר;"

• "דמי שכירות מוטבים" - דמי שכירות בעד דירה בישראל ששכר המשלם למגוריו, או תשלום שנתי ששולם בעד החזקת המשלם או בן זוג המתגורר עימו בבית אבות כהגדרתו בסעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין או בבית חולים גריאטרי כהגדרתו בסעיף 29ג לפקודת בריאות העם, 1940 בשנת המס, ובלבד שדמי השכירות או התשלום השנתי, לפי העניין, לא שולמו לקרובו כהגדרתו בפסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88;"

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

הוספת סעיף 122(ו) לפקודה –

- "יחיד המדווח על הכנסות השכירות שלו מהשכרת דירה יחידה במסלול הרגיל ומשלם בגין הכנסות השכירות מס שולי, רשאי לנכות כחלק מהוצאותיו את דמי השכירות ששילם בעד דירה ששכר לעצמו או לבן זוגו **למגורים** או בעבור **מגורים בבית אבות או בבית חולים גריאטרי**."
- הניכוי יהיה עד לתקרה של 90 אלף ₪ או סכום ההכנסה מדמי השכירות – לפי הנמוך.
- הוצאות השכירות אינן משולמות ל"קרוב" – "קרוב" – "בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוג של כל אחד מאלה; צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה"; לכאורה ניתן לשלם לחברה בבעלות השוכר.

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

ארבעה מסלולים חלופיים לחישוב דמי שכירות לאחר תיקון 264 לפקודה –

- פטור לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (להלן: "חוק הפטור").
- שיעור מס של 10% לפי סעיף 122(א) לפקודה.
- שיעור מס שולי.
- שיעור מס שולי בניכוי דמי שכירות מוטבים לפי סעיף 122(ו) לחוק.

דגשים נוספים

- הכנסה מעל התקרה של 90,000 ₪ תהיה זכאית לשיעור של 10% לפי סעיף 122(א) לפקודה. האם ניתן להחיל מסלול רגיל של מס שולי?
- התקרה של 90,000 ₪ הינה תקרה שנתית (השוו לחוק הפטור שקובע הכנסה חודשית).
- מה לגבי נישום מייצג בחברה משפחתית שמקבל דמי שכירות ברמת החברה (ע"א 2256/96)?

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

דוגמה מספרית לארבעת סוגי החישוב במסלולים לחישוב דמי שכירות לאחר תיקון 264 לפקודה

נתונים:

- בעל הכנסה משכר דירה יחידה של 10,000 ₪ בחודש
- שוכר דירה חלופית בשכר דירה של 9,000 ₪ בחודש
- היחיד בשיעור מס שולי של 50%
- הוצאות פחת שנתיות 80,000 ₪
- אין הוצאות נוספות
- תקרה לפי חוק הפטור 5,471 ₪

תיקון פקודת מס הכנסה – ניכוי הוצאות שכירות

דוגמה מספרית לארבעת סוגי החישוב במסלולים לחישוב דמי שכירות לאחר תיקון 264 לפקודה

חבות המס השנתית	שכר הדירה החייב	
18,116	$9,058 * 12 - 72,464 = 36,232$	חוק הפטור (תקרה מותאמת)
12,000	120,000	122 (א) לפקודה (10%)
20,000	$120,000 - 80,000 = 40,000$	מס שולי
3,000	$120,000 - 90,000 = 30,000$	122 (ו) לפקודה

הוצאות מימון

הוצאות מימון

סעיף 17(1)(א) לפקודה קובע: "סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה [הנישום], אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת הכנסה".
אילו הוצאות מותרות לניכוי?

- "סכומים המשתלמים" - אין הכוונה שההוצאות יותרו רק אם שולמו בפועל. הכלל הוא שהוצאות המימון יוכרו על בסיס הצטברותן.
- "כסף שלווה" – עניין גיל ברנשטיין (עמ"ה 181/84)
- במקרה זה נבחנה משמעות המחוקק במילים 'כסף שלווה', האם על פי הפרשנות המצומצמת רק לריבית והפרשי הצמדה על הלוואה שנטלה, כטענת פקיד השומה, או כטענת הנישום, לפיה יש לפרש את צמד המילים בפרשנות הרחבה.
- "פרשנות הביטוי "כסף שלווה" הינה כללית והגיונית. הסעיף חל גם על אשראי ספקים, יתרות זכאים, משיכת יתר בבנק וכדומה. כלומר, לא צריך שיתקיימו יחסי לווה מלווה. זאת, כל עוד החוב נוצר עבור כספים המשמשים ביצור הכנסה. בהתאם, הוצאות מימון הקשורות לחוב האמור תותרנה בניכוי."

הוצאות מימון

- "הון ששימש בהשגת הכנסה" - הוצאות המימון יותרו בניכוי אם שימשו לצורך יצור הכנסה. הוצאות אלה מותרות בין אם נלקחו לצורך מימון פעילות פירותית ובין אם לצורך רכישת נכס הון, הכל בתנאי שהחלו להפיק הכנסה.
- כלומר - קיימים 2 סוגים של הוצאות מימון:
 1. בגין הלוואה שנלקחה לצורך תשלומים שוטפים

"הולך הטפל אחר העיקר", כלומר – במקרים בהם ההוצאה העיקרית הינה פירותית, מותרת בניכוי, וההוצאה המימונית טפלה - ההוצאה המימונית תהא פירותית גם כן ותותר בניכוי, ולהיפך.
 2. בגין הלוואה שנלקחה לצורך רכישת נכס הוני בעסק

כאשר הנכס ההוני משמש להפקת הכנסה הוצאות המימון בגינו יותרו בניכוי.

הוצאות מימון

הוצאות מימון בגין הלוואה לחלוקת דיבידנד (עקרון השקילות הכלכלית)

- חלוקת רווחים או חלוקת דיבידנדים אינה נחשבת להוצאה ביצור ההכנסה. לכאורה, גם הוצאות מימון שמימנו חלוקת דיבידנד לא יותרו בניכוי.
- בעניין פז-גז, בערעור לבית המשפט העליון, נהפכה קביעת בית המשפט המחוזי ונקבע כי- "אין להתיר את ניכוי הוצאות המימון בגין הלוואות שנלקחו ואשר חולקו כדיבידנדים לבעלי המניות."
- בעניין (ע"א 8301/04) פי גלילות נקבע כי- "הנישומה יכולה להשתמש בהונה העצמי לרכישת נכס. גם אם הייתה לוקחת הלוואה לצורך זה, הוצאות מימון היו ברות ניכוי כל עוד הנכס משמש ביצור הכנסה. לכן, כך גם הוצאות המימון בגין חלוקת הדיבידנד שנוצרו בעקבות רכישת הנכס האמור."

הוצאות מימון

מכאן מקום בו לחברה יש רווחים לחלוקה שהתקבולים שהתקבלו מהם שימשו לפעילות השוטפת, ובמקביל החברה מחלקת דיב' על פי דיני החברות (הממומן בהלוואה), מאותם רווחים, הרי שהוצאות המימון שנוצרו כתוצאה מנטילת הלוואה לחלוקת הדיבידנד יותרו בניכוי.

הוצאות ריבית לשכירים

עניין קופילביץ (עליון) (ע"א 358-82) - עובד שנתן הלוואה לחברה שעבד בה, ודרש הוצאות מימון כנגד המשכורת. ביהמ"ש פסק כי הקשר בין ההלוואה למשכורת רחוק וכי הוצאות המימון אינן בייצור ההכנסה.

הוצאות מימון מעורבות

עניין מנחם שחם (מחוזי) (עמ"ה 325/83) - שימוש בחשבון בנק הן לצרכים פרטיים והן לצרכים עסקיים. ביהמ"ש קבע כי לא ניתן להפריד בין החלק העסקי לפרטי, ולכן הוצאות מימון בגין משיכת יתר לא יותרו בניכוי.

סעיף 18(ג) לפקודה – הוצאות מימון

סעיף 18(ג) "כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות".

- סעיף 18(ג) מכיל סייג לניכוי הוצאות כנגד הכנסה שלה שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס. לפי לשון הסעיף ניתן לנכות אך את ההוצאות שאותו אדם הוציא אל מול ההכנסה המועדפת. זמן בו לא ניתן לקבוע את הוצאות אלו ינוכה היחס של ההוצאות אשר שישמש לייצור כלל ההכנסה אל מול ההכנסה המועדפת.
- דוגמאות – חברות החזקה (הכנסות מדיבינד בין חברתי – בראון פישמן ע"א 3892/13).
- מפעל מועדף – חוק עידוד.

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13) (2015) – כב' השופט זיבלרטל:

עובדות המקרה:

מדובר על חברה אשר החזיקה בשנות המס 1999-2007 מניות של חברות בקבוצת ידיעות אחרונות. חלק מההשקעה במניות אלו מומן בהלוואות On call ובהלוואות לזמן ארוך שהמערערת נטלה מבנקים.

בדיווחיה לשנות המס שבערעור דרשה המערערת בניכוי, הוצאות מימון בגין ההלוואות והוצאות משפטיות הכרוכות במניות (כ- 201 מיליון ₪ לאורך השנים).

המשיב דחה את דרישת המערערת בקובעו, כי יש להחיל לגביה את הוראות סעיף 18(ג) לפקודה היות שכל הכנסתה הייתה מדיבידנד בין חברתי. יחד עם זאת, הוא נאות - לפני משורת הדין - להתיר למערערת להוון את יתרת ההוצאות לעלות המניות שנרכשו בשנת 1998.

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

עובדות המקרה - המשך:

בית המשפט המחוזי (עמ"ה 1059/05) דחה את טענות המערערת –

- ראשית, נקבע כי פעילות המערערת אינה בגדר "עסק" או "עסק אקראי", אלא מדובר בפעילות הונית. בית המשפט תמך קביעה זו במבחנים שנקבעו לעניין הבחנה בין הכנסה שבהון להכנסה שבפירות.
- שנית, נפסק בהתבסס של הלכת כלל (ע"א 635/68), כי סעיף 18(ג) לפקודה חל על הכנסות מדיבידנד בין חברות הואיל ומדובר ב"הכנסה פטורה".

על קביעה זו הגישה המערערת ערעור לבית המשפט העליון:

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

במהלך דיוניו של בית המשפט במסגרת הנורמטיבית הבהיר בית המשפט כי:

- "סוג הוצאות אחד הרלבנטי לענייננו, מוסדר בסעיף 17(1)(א), והוא הוצאות מימון. לגבי הוצאות אלה קובעת הפקודה, כי הן תותרנה בניכוי ובלבד שהן השתלמו על "הון ששימש בהשגת הכנסה". סעיף 17(1)(א) מסדיר, אפוא, מצבים בהם הלוואה שנטל הנישום שימשה אותו לרכישת נכס, ואותו הנכס שימש בייצור הכנסה... אם באמצעות כספי הלוואה רכש הנישום נכס שאינו משמש, לעת הזו או בכלל, לייצור הכנסה, לא ינוכו הוצאות המימון....
- אין הכרח שההכנסה אשר הושגה באמצעות הנכס שרכישתו מומנה על-ידי הלוואה, תהא דווקא אקטיבית...וניתן לנכות את ההוצאות גם כאשר ההכנסה פאסיבית (ריבית, הפרשי הצמדה או דיבידנד, לפי סעיף 2(4) לפקודה), ובלבד שהניכוי ייעשה כנגד הכנסה מסוג זה בלבד.
- כלומר, הוצאות מימון בגין הלוואה ששימשה לרכישת נכס אשר ייצר הכנסה פאסיבית, תותרנה בניכוי רק כנגד אותה ההכנסה - ובאין הכנסה כזו, לא ינוכו ההוצאות כלל."

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

באותו עניין בית המשפט העליון לא מצא לנכון להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי לפיה הכנסות המערערת הינן הכנסות הוניות. זאת בין היתר בעקבות סיווגה של המערערת כחברת השקעות.

לעניין תחולת סעיף 18(ג) (המצוין לעיל) על הכנסה מדיבידנד בין-חברתי (בהתאם להלכת כלל) קבע בית המשפט:

"כי אימוץ פרשנותה של המערערת, לפיה סעיף 18(ג) לפקודה אינו חל על הכנסות מדיבידנד בין חברתי, כך שניתן יהיה לייחס הוצאות שיצאו בייצור הכנסה זו גם להכנסות אחרות החייבות במס חברות בשיעור רגיל, אינו עולה בקנה אחד עם עקרון ההקבלה, וחוטא לכוונת המחוקק בסעיף 18(ג)."

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

פעילות הונית -

- "סיווג הפעילות במניות עצמן הולך יד ביד עם סיווג ההכנסה מדיבידנד כהכנסה פאסיבית לפי סעיף 2(4) ולא מעסק לפי סעיף 2(1). מסקנה זו נגזרת מסיווג המערערת כחברה החזקות העוסקת בהשקעה לטווח ארוך, ולא כחברה העוסקת בסחר שוטף במניות."

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

המשך:

- הוצאות המימון אשר הוצאו בגין ההלוואה ששימשה לרכישת המניות בגין צמחה ההכנסה מדיבידנד, לא הוצאו במסגרת פעילות פירותית אקטיבית "בעסק", ולכן הן אינן מותרות בניכוי ככאלה לפי סעיף 17 רישא, ואף אינן מותרות בקיזוז לפי סעיף 28. ניכוי הוצאות המימון במקרה דנן יכול אפוא שייעשה רק דרך סעיף 17(1)(א)."
- "הואיל והכנסת המערערת מדיבידנד היא פאסיבית, הרי שכאמור, הניכוי יותר רק נגד הכנסה מסוג זה, ובאין כזו (שכן מדובר בדיבידנד בין חברתי), וזה העיקר, ההוצאות לא ינוכו כלל"
- בנוסף לקביעה כי ההוצאות אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה, הרי שהמערערת לא תוכל לקזז הפסדים אלו בהתאם לסעיף 28 לפקודה אשר עוסק בקיזוז הפסדים הנובעים מפעילות עסקית. על כן, הוצאות, ולאור העבודה שהכנסות המערערת סווגו כפסיביות הרי שאינן מותרות בקיזוז בהתאם לסעיף 28. בכך למעשה מאבדת החברה את ההוצאות שהוציאה לצורך מימון פעילותה.

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

דחיית טענת ההיוון -

לבסוף, בהתייחס לטענת המערערת לפיה אם ייקבע שיש לייחס להכנסתה מדיבידנד את הוצאות המימון שלה לפי סעיף 18(ג) לפקודה, יש להוון את הוצאות המימון לעלות רכישת המניות, קבע בית המשפט:

• "העובדה כי ההלוואה שהצמיחה את הוצאות המימון שימשה לרכישת המניות, אינה חוסמת אפשרות לייחס את הוצאות המימון להכנסה מדיבידנד שצמחה מאותן המניות..."

• בענייננו, אלמלא נטלה המערערת את ההלוואות ונשאה בהוצאות המימון, ספק אם היה באפשרותה לרכוש את המניות, וממילא נדמה שלא הייתה צומחת לה הכנסה מדיבידנד.

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

המשך – טענת ההיוון:

- ההכנסות שהפיקה המערערת מדיבידנד שימשו אותה לפירעון ההלוואות כך שקיים קשר מובהק בין ההכנסה מדיבידנד לבין ההלוואות. על-כן אני שותף לעמדת בית משפט קמא כי לפחות חלק מהוצאות המימון שימשו לייצור ההכנסה מדיבידנד.
- "המיקום הגיאומטרי" של הוצאות המימון הוא אכן בסעיף 17(1)(א) לפקודה. מסיבה זו, אני שותף לעמדה כי מרגע שההוצאות הוגדרו כך, ולא כהוניות, אין מקום לשימוש "נוסף", "חלופי", בהן על דרך שינוי סיווגן והגדרתן מחדש ובדיעבד כהוצאות כהוניות."

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק:

בית המשפט התייחס גם לעניין כי אף אם נקבע שסעיף 18(ג) חל על הכנסות מדיבידנד יש להתיר להוון את ההוצאות לנכס, אחרת הן "ירדו לטמיון".

"בהיבט העקרוני, אפשר שקבלת עמדה זו מרוקנת מתוכן את סעיף 18(ג). הרי מובן, כי נישום אשר יש לו הכנסה שאינה חייבת במס, יעדיף שלא לייחס לה את ההוצאה שיצאה בייצורה, אלא "להשתמש" בהוצאה זו על-ידי היוון לעלות הנכס. עוד מובן, כי מתן האפשרות לעשות כן, יוביל למצב שבו הנישום "ייהנה" פעמיים: פעם אחת, משהוא לא יחויב במס בגין ההכנסה המועדפת; ופעם שנייה, כאשר הוא ישתמש בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור ההכנסה המועדפת, בדרך של היוון לעלות הנכס. מובן כי למעשה מדובר בדיוק במצב שאותו ביקש המחוקק למנוע בסעיף 18(ג). במובן זה, מתן האפשרות להוון את עלות ההוצאות לנכס משול למתן אפשרות למערערת לנכות את ההוצאות כנגד הכנסה שאינה ההכנסה המועדפת. נדמה כי קשה להלום פרשנות זו ה"עוקפת", הלכה למעשה, את הוראת המחוקק המפורשת בסעיף 18(ג)."

הוצאות מימון

עניין בראון – פישמן תקשורת בע"מ (ע"א 3892/13)

נפסק – בשולי הדברים:

"ייתכן שמסקנתי בנקודה זו הייתה משתנה אילו היה מוכח שאין קשר בין הוצאות המימון לבין הדיבידנד שהופק מהן, כלומר שהוצאות אלו מלכתחילה לא היו נופלות תחת סעיף 17(1)(א). זאת ועוד, לא נעלם מעיניי כי ייתכן שהיה קושי מסוים (מעשי, ולא בהכרח משפטי) לקבוע את הדברים ביחס למלוא הוצאות המימון. הדברים בהקשר זה נאמרים בעיקר משנראה כי התוצאה האופרטיבית במקרה הפרטי של דיבידנד בין חברתי עשויה הייתה לעורר חוסר נחת אילו היה נקבע באופן גורף כי יש לייחס את מלוא הוצאות המימון אך ורק להכנסה מדיבידנד. אכן, ניתן להרהר האם כאשר הוצאות המימון הן בסכומים גדולים מאוד ביחס להכנסות מדיבידנד, עדיין יש לעמוד בדווקנות על התוצאה לפיה לא ניתן להתיר אפילו היוון של חלק מההוצאה לעלות הנכס. על-כל-פנים, דומני כי הדיון בהקשר זה נחסך לעת הזו, בשל הפתרון המעשי אותו הציע המשיב, לפיו המערערת תוכל להוון לעלות המניות את יתרת ההוצאות, פתרון שלא ראיתי לנכון להתערב בו והוא בעיניי הוגן בנסיבות העניין (ואעיר, בשולי הדברים, כי במישור המשפטי, נטיית ליבי הייתה לקבל את עמדת המשיב כי פעולה זו נעשתה לפני משורת הדין)."

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17) (2018) (כב' השופט ניל הנדל)

עובדות המקרה:

- באותו עניין דובר על מקרה דומה לעניין בראון פישמן.
- המערערת החזיקה 40% ממניות חברת בזק. בין השנים 2007-2009 קיבלה המערערת דיבידנדים בגין ההחזקה כאמור ובשנים 2009-2010 קיבלה תמורה בגין מכירת אותן מניות בעסקאות נפרדות.

עמדת המשיב:

- בנוגע לניכוי הוצאות המימון - ניתן לנכות רק באופן שוטף, דהיינו בכל שנה ניתן לנכות את הוצאות המימון של אותה שנה אל מול ההכנסה מדיבידנד באותה שנה.
- ניתן לנכות לפנים משורת הדין גם מרווחי ההון מהמכירה לפי הוראות סעיף 18(ג) לפקודה על דרך של היוון לעלות הרכישה.

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17)

הטענה הראשונה של המערערות - יש לעיין מחדש בהלכת כלל, ולקבוע בהתאם כי ניתן להוון את מלוא הוצאות המימון לעלות המניות. כמו כן, נטען כי הכנסה לפי סעיף 126(ב) הוצאה מבסיס המס והיא אינה בגדר הכנסה מועדפת או פטורה.

נפסק:

הטענה הראשונה נדחתה. בעניין זה הפנה בית המשפט לעניין **בראון-פישמן** אשר קבע

כי ייחוס מלוא הוצאות המימון לעלות רכישת המניות חוטא לתכלית סעיף 18(ג), ועל כן פסק כי אין לאפשר ייחוס כזה -

"בכך יש בכדי לדחות את טענת המערערות בדבר ייחוס מלוא הוצאות לעלות רכישת המניות. איננו אף עוסקים במצב בו דרש פקיד השומה לייחס את מלוא הוצאות המימון להכנסה מדיבידנד - מצב שלגביו צוין כי הוא עשוי לעורר חוסר נחת"

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17)

הטענה השנייה (החלופית) של המערער - הפרשנות הראויה לסעיף 18(ג) היא שיש להכיר בהוצאות המימון לפי "יחס התמורות המצטבר" כך שחלק מההוצאות ינוכו אל מול ההכנסה מדיבידנד, וחלק ינוכה אל מול התמורה ממכירת המניות, שלא על בסיס שנתי אלא על בסיס מצטבר".

נפסק:

ביחס לטענתה החלופית של המערער מבהיר בית המשפט:

"נותרנו עם טענתה החלופית של המערער לפיה יש להתיר לפצל את הוצאות המימון באופן יחסי, כאשר חלק ינוכה אל מול ההכנסה מדיבידנד, וחלק יוכר כמרכיב בעלות רכישת המניות - או כלשונה "יחס התמורות המצטבר". גישה זו נבדלת מגישת המשיב בכך שהיא אינה מייחסת חשיבות לחלוקה לשנות מס, אלא בוחנת את פעילות המימון, רכישת המניות, והדיבידנד - כמכלול באופן מצטבר."

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17)

נפסק:

בהקשר זה מתייחס בית המשפט לבחירה לכאורה של הנישום לנכות את הוצאות המימון באופן שוטף או שמא להכיר בהן כחלק מעלות הנכס - "יתכן שבמצב רגיל, בו אין מדובר בהכנסה מועדפת לפי סעיף 18(ג), אכן זכות הבחירה היא של נישום. זאת בפרט לנוכח ההשוואה מול סעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, הקובע כי הוצאות ריבית שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין יותרו בניכוי מול רווח החייב במס השבח, המקביל למס רווח ההון, רק אם לא הותרו בניכוי לפי הפקודה (ראו גם: מיסוי חברות כרך א, בעמ' 311)."

באותו עניין הכנסתה של המערערת מדיבידנד הינה פטורה ממס כך שסעיף 18(ג) לפקודה אשר מתיר לנכות את הוצאות המימון רק כנגד אותה הכנסה, חל בעניינה.

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17)

נפ"ק:

"משמעות הדברים היא שמאחר שהמניות הן נכס שהפיק הכנסה, וסעיף 18(ג) חל בנושא, יש לנכות את הוצאות המימון אל מול הדיבידנד. הדבר אף מתחייב מכך שלא ניתן להעביר את הוצאות המימון לשנים הבאות. סעיף 17 מבהיר כי הוצאות ניתנות לניכוי רק בתוך אותה שנת מס שבה הוצאו: "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". הוצאות שלא מנוכות עשויות להיות מקוזזות בשנים הבאות כהפסד, אך רק אם מדובר בהפסד מעסק או משלח יד. סעיף 28 לפקודה אינו מאפשר לקזז הכנסה מול הפסד פאסיבי, שאינו מעסק או משלח יד, אשר נוצר בשנים קודמות."

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17)

נפסק:

"בשולי הדברים אעיר כי אינני מתעלם מכך שיש טעם בגישה לפיה ניתן לפצל באופן יחסי הוצאות מימון בגין הלוואה ששימשה לרכישת מניות, ולייחס אותן לדיבידנד ולמחיר המקורי של המניות, שלא בהכרח לפי שנות המס. בגישה כזו טמון היגיון של גביית מס אמת.

בדומה, אינני מתעלם מכך שיש היגיון בעמדה ההפוכה העומדת על החלוקה לשנות מס. ההיגיון בעמדה זו נשען על מדיניות של סדר בגבייה, דהיינו לאפשר ניכוי הוצאות מסוימות רק בשנת המס בה הוצאו. הוראות שונות בפקודה נסבו סביב מדיניות זו של חלוקה ליחידות של שנת מס, זאת כדי ליצור ודאות ובהירות במלאכת הגבייה. בל נשכח כי קבלת עמדת המערערים עשויה להביא לפיצול הוצאת מימון שהוצאה בשנת מס, כך שחלקה ינוכה אל מול הכנסה פירותית באותה שנה, וחלקה יוכר באופן הוני כחלק מעלות הנכס בשנת מס אחרת לצורך חישוב רווח הון.

הוצאות מימון

עניין ארקין תקשורת בע"מ (ע"א 1525/17)

נפסק:

"ועדיין, עיקרון מס אמת מושרש הוא, ואין לשלול בהכרח פתרונות אחרים מאלו שהוצעו. המחלוקת בין הגישות - ניכוי על פי שנת המס כעמדת המשיב, וכמכלול באופן מצטבר כעמדת המערערים - קיימת. כפי שצוין לעיל, עולה כי הוראות הפקודה, ובפרט סעיפים 17, 18(ג) ו-28, תומכות בגישת המשיב. המחוקק אמר את דברו בנושא, ולשון החוק מחייבת. אין בכך בכדי להביע כל עמדה באשר לדין הרצוי, לכאן או לכאן."

• קיימת ועדה של רשות המסים עם הלשכות המקצועיות שאמורה למסור מסקנותיה בעניין התרת הוצאות מימון.

הוצאות פרסום

הוצאות פרסום

ככלל הוצאת פרסום זוהי הוצאה שוטפת, אך לפעמים יכול להיות שמדובר בקמפיין אגרסיבי שנועד להחדיר מותג חדש שאז ניתן לטעון שההוצאה היא הוצאה הונית לרכישת יתרון מתמיד.

**ישנם מבצעי פרסום שמטרתם להשיג לעסק מוניטין חדשים, במקרה זה ההוצאה לא תותר בניכוי.
(עמ"ה 1207/00 יעקבי ובניו)**

"עולה, בראש כל, כי צדקו באי כח המשיב בטענם, שהוצאות 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 (סעיף 17 רישא, וסעיף 32(1) ו-3) לפקודה).

בנגזר עולה, כי 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.

משתי קביעות אלה עולה עוד לעניננו, כי אף שעסקינן, לכל הדעות, בהוצאות הכרוכות בייצור הכנסותיה של המערערת, השאלה שנדרשה לדיון היתה, האם יצאו הן על פרסום שהשפעתו נפרשה גם על פני שנות המס שלאחר השנה בה הוצאו.

הוצאות פרסום

עמ"ה 1207/00 יעקבי ובניו –

העובדות:

- בשנת 1997 היו לחברה הוצאות פרסומת בסך של 3.3 מליון ש"ח ומתוכם 827,580 ש"ח בגין סרטוני פרסומת בטלוויזיה לשיווק שתי סדרות של מוצרים חדשים של צבע ומוצרי ניקוי.
- לטענת פקיד השומה, את ההוצאות בגין סרטוני הפרסומת יש לייחס על פי עקרון ההקבלה החשבונאי על פני שנות המס בהן תופק ההכנסה מהמוצרים החדשים בעתיד, ולצורך זה מסכים הוא לפרוס את ההוצאה על פני שלוש שנות מס.
- לטענת המערערת, המדובר בהוצאה פירותית ואין לפרוס אותה על פני חיי המדף של המוצר אלא להתירה בשנה בה הוצאה ההוצאה.

סעיף 17(8) לפקודה

- סעיף 17(8) מתיר לנכות יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות: **"ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב"**
- החב"ק: **"הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעת פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס. למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר"**
- תקנות מס הכנסה (פחת), 1941

הלכת נצב"א

- בפסק הדין בעניין נצב"א (ע"א 306/59) קבע השופט ויתקון כי:

"לדעתנו, אי קביעת שיעור הפחת בתקנות אין פירושה, כטענת המערערת, שקיימת אומנם הזכות לפחת, אך שיעורו ניתן לשיקול דעתו של פקיד השומה, אלא באין קביעת השיעור, גם הזכות אינה ניתנת לביצוע."

פחת כלכלי – הפחתת הוצאות פרסום

"סטייה חריגה בין הפחת המיסוי לפחת הכלכלי, משמעה בפועל מיסוי הונו של אותו נישום, ובלשון אחר, משמעו שינוי בסיס המס לגביו בניגוד מפורש למסריה של הפקודה שכל עניינה במיסויה של ההכנסה החייבת בלבד."
עניין עינבר (עמ"ה 1022/99)

"גישתו של המשיב כפי שבוטאה בערעור זה, מהווה למעשה חידוש מרענון בהיותה שונה מגישתו המסורתית בסוגיית ניכוי הוצאות פחת. למעשה, אימץ המשיב בערעור זה את הגישה לפיה ניתן לקבוע שיעורי פחת לגבי נכסים מוחשיים או הפחתה לגבי נכסים בלתי מוחשיים גם כאשר לא נקבעו לנכס הנדון שיעורי פחת בתקנות הפחת. יוזכר כי גישה זו אומצה לאחרונה גם על ידי בעניין עינבר שם נדחתה הטענה לפיה אין אפשרות לקבוע פחת על בסיס צפי כלכלי בלבד, מבלי שנקבע לנכס העומד לדיון שיעור פחת ספציפי בתקנות."

יעקובי (עמ"ה 1207/00)

הוצאות פרסום

עניין יעקובי – קווי מתאר

- עקרונית, יש לקבל את עמדתם החדשנית של שלטונות המס לפיה ניתן לקבוע שיעורי פחת לגבי נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים - גם כאשר לא נקבעו לנכסים אלה שיעורי פחת בתקנות. אולם בענייננו המדובר בהוצאה שוטפת.
- בחברה ותיקה שכבר צברה מוניטין עוד לפני הפרסום - אין לייחס את הפרסום של מוצר כזה או אחר כבא לחזק מוניטין קיימים. ככלל, שאלת המוניטין תיבחן על רקע העסק בכללותו ולא על רקע פרסום מוצר פרטני.
- הוצאות פרסומת בעיתונות וכן הוצאות קבלת פנים חד-פעמית הן הוצאות שוטפות בייצור הכנסה לאור הלכת אליהו (עמ"ה 227/67).
- שלט פרסומת מהווה הוצאה קבועה אך הוצאות החשמל וחידוש נורות הנאון הן הוצאות שוטפות בייצור הכנסה (הלכת כהן את בייטנר עמ"ה 894/61).
- הערעור התקבל.

הוצאות פרסום

עניין פרדס סינדיקט (ע"א 404/65)

בעניין זה דובר על חברה נישומה שעסקה בעיבוד פרדסים של אחרים, אשר השקיעה בחברה שהציעה לציבור תכנית חיסכון על דרך רכישת פרדסים. הנישומה דרשה את סכום השקעתה כניכוי שוטף. לטענת הנישומה, כשנודע לה כי חברה מתחרה משתתפת בהשקעה, החליטה שמטעמי "פרסטיז'ה" גם היא חייבת לקחת חלק בהשקעה. עוד טענה הנישומה שמדובר בהוצאות פרסום, אשר נועדו לשמור על שמה ומעמדה בענף הפרדסנות.

"גם לו נתקבלה הדעה כי ההוצאה נעשתה לצרכי פרסומת, אין להתיר את ניכוייה. לא כל פרסומת נחשבת להוצאה המותרת בניכוי מההכנסה... כאן לא היתה ההוצאה הוצאה שוטפת של העסק והיא נעשתה לא כדי לשמור על מעמד ומוניטין קיימים, כי אם כדי להאדיר מעמד ולרכוש מוניטין חדש על-ידי השתתפותה במפעל בעל ערך לאומי."

הוצאות פרסום

עניין כהן את בייטנר (ע"א 894/61)

באותו עניין הייתה הנישומה סוכנת ביטוח, אשר התקינה במשרדיה ברחבי הארץ שלטי פרסום מוארים בניאון, ודרשה את הוצאות הרכישה שהוציאה על השלטים, כהוצאות בייצור הכנסתה. בית המשפט דחה את הערעור וקבע:

"שלט פרסום הוא עצם קבוע, שאיננו בלה ואיננו נעלם כהרף עין דוגמת מודעה של פרסומת. שלט מעין זה, כך נותנת הדעת, הנו נכס שניתן להשתמש בו בתקופת זמן ארוכה, ממש דוגמת מכונה או מבנה. אין ספק בליבי שזהו נכס קבוע, fixed asset, אשר הוצאת רכישתו מותרת בניכוי בצורת פחת שנתי בשיעור מסוים, ולא בשלימות ההוצאה בשנת רכישתו. זהו נכס הוני שריר וקיים בידי בעליו במשך שנים מספר."

הוצאות פרסום

עניין כהן את בייטנר (ע"א 894/61)

בנוסף, בית המשפט עומד על ההבדל בין נכס המשמש "במה" לפרסומת (כדוגמת שלט הניאון) לבין הפרסומת גופה:

"שלטי הפרסום עצמם הם נכס הנותנים את הפרסומת, אך הם עצמם אינם מהווים הפרסומת, כשם שמודעה בעתון מהווה, היא גופא הפרסומת של בעל המוצר המסחרי העומד למכירה. שלט ניאון הוא מקור לפרסומת ע"י הדלקתו ערב ועל ידי תאורתו."

הוצאות משפטיות

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

בכל הנוגע לניכוי הוצאות משפטיות בגין סכומים ששולמו לעורכי דין עבור טיפול בתיק אישום פלילי, נראה כי שאלת הניכוי סבוכה והמדיניות בעניין זה אינה בהירה כלל וכלל.

בפסק הדין בעניין פרנקל (עמ"ה 98/84), הנישום-המערער, רואה חשבון במקצועו, ביקש לנכות כהוצאה סכומים ששילם כשכר טרחה לעורך דינו, אשר ייצג אותו במשפט פלילי שהוגש נגדו. המערער הורשע. בית המשפט המחוזי (השופט א' פלפל) החליט לדחות את הערעור וקבע, כי אין להתיר לנישום לנכות את ההוצאות המשפטיות שהוציא בגין ייצוגו במשפט הפלילי. הטעם העיקרי לדחיית הערעור היה, שההוצאות של תשלום שכ"ט עורך-דין בגין הייצוג במשפט הפלילי לא הוצאו, לדעת בית משפט, בכדי לשמור על מקור הכנסתו של הנישום (הגנה על מקור הכנסתו כרואה חשבון), אלא כדי להציל את המערער מהעונש שהיה צפוי לו אם יורשע בעבירות שיוחסו לו בכתב האישום, ואשר בוצעו על ידו ללא קשר עם היותו בעל רשיון של רואה-חשבון.

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

ורד מיחזור (עמ"ה 40/95)

בעניין ורד מיחזור עסק בית המשפט בשאלה האם ניתן להכיר בהוצאות משפטיות של חברה במסגרת הליך פלילי של מנהלה. בתוך שכך ציין בית המשפט:

"אין לי ספק שהרצון להגן על שמו של מר וייצמן שהיה בעל השליטה במערערת הוא אינטרס ישיר של המערערת, שכן יש להניח שהבאים במגע עם המערערת, מזהים אותה ואת המוניטין שלה עם זה של וייצמן באופן שסטיגמה של הרשעה פלילית הדבקה בוויצמן פוגעת גם בשמה הטוב של המערערת. יתר על כן, מאחר וככל הנראה וייצמן הוא האורגן היחיד של המערערת ובלעדיו אין המערערת יכולה לפעול, יש למערערת אינטרס בכך שחירותו של וייצמן וחופש הפעולה שלו, ישמרו".

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

ורד מיחזור (עמ"ה 40/95)

לאור זאת הגיע בית המשפט להנחה לפיה:

"...עקרונית יכולה הוצאה שמטרתה לשמור על המוניטין ועל חופש הפעולה של המערערת להחשב כהוצאה פירותית, בהיותה הוצאה שבאה לשמור על ההון הקיים כדי שהעסק ימשיך להניב פירות. בדרך כלל רואים בהוצאות לשמירת המוניטין הקיים הוצאות פירותיות המותרות בניכוי..."

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

ורד מיחזור (עמ"ה 40/95)

- נקבע, כי לחברה היה אינטרס ישיר בתוצאות המשפט, שכן מי שבא במגע עמה מזהה אותה ואת המוניטין שלה עם זה של מר וייצמן, מנהלה, באופן שסטיגמה של הרשעה פלילית של וייצמן פוגעת גם בשמה הטוב של החברה.
- עם זאת, בית המשפט המחוזי לא התיר את ניכוי ההוצאה כאמור מהסיבה שהיא לא עמדה בתנאי שההוצאה נעשה כולה בייצור הכנסה. שכן, הוצאה מעורבת אשר רק חלקה הינו בייצור הכנסה תותר בניכוי רק אם ניתן להפריד ולכמת את החלק שהוצא בייצור הכנסה.

"כלומר, וייצמן פועל ב"שתי כשירויות". ניתן אפילו לאמר שכשירותו כאדם היא חשובה לאין ערוך מכשירותו כ"אורגן" של המערערת, שכן וייצמן יכול לשנות את עיסוקיו, להקים חברות ולפרקם והוא "לעולם קיים" (כמובן במסגרת מגבלות הקיום האנושי...).

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

המרכז הארכיאולוגי (ע"מ 1013/09)

באותו עניין דובר על מנהל חברה אשר עמד למשפט בגין מספר עבירות בהם הואשם כמנהל החברה. יצוין כי העבירות כאמור "בוצעו" קודם להקמת החברה ולימים מנהל החברה זוכה מהאשמה.

לאור האמור, עמדה המחלוקת בין הצדדים בשומות ובערעורים על הוצאות משפטיות אשר נתבעו כניכוי על ידי החברה ובית המשפט קבע כלל כי:

"כאשר ההוצאות המשפטיות הוצאו בקשר למשפט שהתנהל כלפי מנהל החברה, צריכה החברה להוכיח – לשם הצדקת ניכויין מהכנסותיה – שמנהל החברה פעל, בענין שהתברר באותו משפט, עבור החברה, וכי פעולתו זו קשורה לפעילות העסקית השוטפת של החברה או כי היא נעשתה לשם שמירה על הקיים בחברה. מסקנה זו נובעת גם מכך, שאחד המבחנים החשובים לצורך זיהוייה של הוצאה שבפירות המותרת בניכוי הינו מבחן האינצינדטליות, כלומר מבחן ההוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה (נמדר, עמ' 291)."

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

המרכז הארכיאולוגי (ע"מ 1013/09)

לבסוף נקבע כי מעשיו של מנהל החברה לא היו יכולים להיות קשורים לעניינה של החברה מהסיבה הפשוטה והיא שהם נעשו לכאורה עוד בטרם הקמת החברה. על כן, הגם שדויטש זוכה בהליך הפלילי לא הותירו לחברה לנכות את הוצאות המשפט בעניינו.

"מעשיו של דויטש, אודותם הוגש כתב האישום, לא היו קשורים כלל לחברה מהטעם הפשוט שכולם נעשו לפני הקמת החברה, ומרביתם שנים רבות לפני הקמתה. כפי שצוין (למשל) בסעיף 2 בפרק א (פרק העובדות) בנימוקי השומה ב-עמ"ה 1014/09: "המערערת הוקמה בתאריך 1.1.2003 והחלה את פעילותה העסקית בשנה זו". המערערת השיבה על כך בנימוקי הערעור, פרק א סעיף 2: "מוסכם".

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

המרכז הארכיאולוגי (ע"א 235/17) (2018) - כב' השופט גרוסקופף

המערערת אשר לא השלימה עם תוצאות פסק הדין, ערערה לבית המשפט העליון אשר אישר את פסק דינו של בית המשט המחוזי כהאי לשינא:

"בענייננו, ההוצאות לא נכנסות בגדר החלופה הראשונה. אמנם ההתדיינות המשפטית התנהלה לאחר שנוסדה החברה, אך לפי העובדות שנקבעו בפסק הדין הפלילי, האירועים נשוא ההליך התרחשו בין השנים 1993-2002 (ראו גם פירוט בפסקה 17 לפסק דינו של בית משפט קמא). בשנים אלה פעל המערער כעצמאי ואילו החברה לא הייתה קיימת. על כן, לא ניתן לומר כי האירועים התרחשו במהלך הפעילות העסקית של החברה, שכן חברה זו טרם באה לעולם."

הוצאות משפטיות במשפט פלילי

המרכז הארכיאולוגי (ע"א 235/17) (2018) - כב' השופט גרוסקופף

דגשים –

בית המשפט קבע במפורש שההוצאה לא נשללה מחמת תקנת הציבור, ומכאן שאין לשלול התרת הוצאות בגין הליך פלילי.

בית המשפט מותיר על כנו את העיקרון שזיכוי בהליך פלילי מהווה הוצאה מותרת בניכוי אילו נוצרה העבירה בתקופת קיומה של החברה.

הפרשות חשבוניות

הפרשות חשבוניות

הפרשה הינה הוצאה שעדיין לא יצאה, אך סביר להניח שתצא בעתיד. החשבונאות מרבה לבצע הפרשות וזאת בעיקר מטעמי שמרנות. הרעיון הוא הקבלת הכנסות להוצאות. נשאלת השאלה האם הפרשה חשבונית מותרת לצרכי מס?

עניין ארקיע - המדובר בחברת התעופה ארקיע אשר הייתה מחויבת עפ"י חוק לבצע שיפוץ במנועי המטוסים לאחר 9,000 שעות טיסה. בכל שנה ערכה החברה הפרשה בגובה החלק היחסי משעות הטיסה שבוצעו בפועל.

פקיד השומה טען שההוצאה אינה מותרת בניכוי, והיא תותר רק כאשר ההוצאה תצא בפועל. החברה טענה שהיא מחויבת להוראות משרד התחבורה, שהרי אם לא תבצע את התיקון לא תוכל לטוס.

הפרשות חשבוניות

עניין ארקיע (ע"א 533-60):

ביהמ"ש קבע 4 תנאים מצטברים אשר בהתקיימם תותר ההפרשה כהוצאה:

1. ההוצאה מותרת בניכוי לפי סעיף 17 - מבחן על.
2. חוב ידוע או שניתן לאומדן בסבירות גבוהה - דהיינו, ניתן לכמת אותו.
3. ודאות גבוהה להתממשות החוב - ניתן לקבל חו"ד מעו"ד.
4. קיימת התחייבות לצד ג' - ההתחייבות צריכה להיות לגורם חיצוני ולא התחייבות עצמית.

ביהמ"ש דחה את טענת החברה, שכן אין התחייבות לצד ג' (מבצע התיקונים).

הפרשות חשבוניות

"כאשר מדובר בנסיבות בהן מבקשת החברה הפרשה של כספים לשם הבטחת תשלום של תביעות עתידיות או ביצוע תיקונים עתידיים בגין ליקויים עתידיים שטרם גובשו בין בדרישה ובין בפסק דין, בעת הגשת הדיווח לשלטונות המס, מעורר הדבר מצב של אי-וודאות הן ביחס לגודל החובות התלויים והן ביחס לסיכויי התממשותם בפועל. במצב דברים זה, נוצר מתח בין העיקרון בדבר מיסוי הכנסתו החייבת של הנישום לבין האינטרס בדבר גביית מס אמת. מן הצד האחר, העדפת מיסוי ההכנסה החייבת תאפשר לנישום לנכות הוצאות אשר יצאו בייצור הכנסתו, הגם שאינן ודאיות, ובכך למנוע מיסוי עודף של הכנסתו החייבת." (ע"מ 25725-06-15 קניון הראל)

חובות רעים / תלויים

חוב אבוד (חוב רע)

סעיף 17(4) לפקודה קובע: "חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפני כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו בתקבוליו של העסק או משלח-היד לאותה שנה;"

- חוב רע או מסופק מקורו בהכנסה שנרשמה אצל נישום המנהל ספריו על בסיס מצטבר (מסחרי), ולאחר רישומה הסתבר שהחייב לא יוכל לעמוד בתשלום החוב.

חוב אבוד (חוב רע)

- בפסק דין עוף כרמל הדר (עמ"ה 203/00) עמד בתי המשפט על משמעות המונח "חוב אבוד" (רע): "חוב אבוד" הוא חוב שבעליו לא יצליח לגבותו. הערכת סיכויי הגבייה תיעשה בכל מקרה לגופו בהתאם לניסיונות הגבייה שנעשו ולמצבו הסובייקטיבי של החייב."
- ע"א 918/15 פישמן רשתות בע"מ ואח' - "על הנישום מוטל להוכיח כי "החוב רע" ושאפסו הסיכויים לגבותו, ולשם כך עליו להראות שנקט אמצעי גבייה סבירים ללא הועיל, או שאין הצדקה כלכלית לנקוט נגד החייב הליכי גבייה, או שהחייב נכנס להליכי פירוק. מקום שאין ודאות בדבר היות "החוב אבוד", לא ניתן להכיר בו ככזה מיד בסמוך למועד היווצרותו."
- מבחנים אלו חלים גם בחוב אבוד "הוני" – ראו למשל עניין ידין סגל (ע"א 7481/17) - גירעון כשלעצמו אינו בהכרח יוצר הפסד מבחינת דיני המס, וכפי שהודגש לעיל, החשוב לענייננו הוא עקרון המימוש גם במקרה של הפסד, כאשר המבחן הוא מבחן אובייקטיבי.

חוב מסופק

בפסק הדין בעניין עגיב (ע"מ 1179-09), עמד ביהמ"ש על הבדל שבין "חוב רע" לבין "חוב מסופק":

"לשם קביעה כי מדובר "ההבדל בין "חוב רע" ו"חוב מסופק" הוא עניין של דרגה. חוב רע הוא חוב שנתברר שלא ישולם ואילו חוב מסופק הוא חוב שיש יסוד סביר להניח שהוא לא יפרע".

כך, למשל, חוב ישן, שמועד הפירעון שלו חלף זה מכבר, עשוי להיחשב לחוב מסופק, אף שעדיין לא מוצו כל דרכי הגבייה או חוב קיים שסיכויי גבייתו נמוכים.

לצורך הקביעה לפיה מדובר ב"חוב מסופק" יש להוכיח שני תנאים:

1. יש לראות כי מכלול הנסיבות תומך במסקנה שאין עוד תקווה לגבות את החוב.
2. הפעולות המשפטיות הכרוכות בגביית החוב עולות על הסכום שייגבה.

חוב אבוד / חוב מסופק

הוראות החב"ק:

חובות רעים או מסופקים יותרו בניכוי אך ורק בתנאים אלה:

(א) הם **קשורים** בעסקו או-במשלח ידו של הנישום;

(ב) הם **נעשו רעים** בשנת-מס פלונית או נעשו מסופקים בשנת-מס פלונית על-פי אומדנו של הנישום;

(ג) הוכח להנחת דעתו של פקיד-השומה, כי החובות נעשו רעים או מסופקים באותה שנת-מס;

יודגש:

- **הצהרה בעלמא** של החייב אינה מהווה הוכחה מספקת כדי להפוך את חובו לחוב רע או מסופק.
- יש לנקוט **משנה-זהירות** לגבי הכרה בחוב רע או מסופק כאשר קיימת קרבה בין הנושה לחייב.
- אין להתיר ניכוי חוב רע או מסופק לנישום שלא **ניהל פנקסים קבילים** (סעיף 33(ג) לפקודה).

חוב אבוד / חוב מסופק

דוגמאות להכרה בחוב אבוד –

- פשיטת רגל של החייב;
- החייב עזב את הארץ או שלא ניתן לאתר;
- החייב נפטר מבלי להשאיר עיזבון;
- התיישנות;

חוב תלוי

התנאים שהתגבשו בפסיקה לעניין הזכאות לנכות הוצאה בגין חוב תלוי הינם, ככלל, שלושה:

- **ההפרשה בגין החוב התלוי נעשתה לפי כללי החשבונאות המקובלים;**
- **גובה ההפרשה הנדרשת ניתן להערכה מוסכמת, אם לפי עקרונות החשבונאות המקובלים ואם לפי חוות דעתו של מומחה;**
- **הפיכתה של ההפרשה לחוב מוחלט בעתיד הלא-רחוק הינה ברמת הסתברות קרובה לוודאי.**

ראו למשל:

- ע"א 600/75 תל רונן
- עמ"ה 157/89 רמדו בע"מ נ' פ"ש חיפה
- ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג
- בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1

הוצאות רעיוניות

הוצאות רעיונית

אלישע (ע"א 8131/06)

- המערערת הייתה בעלים של דיור מוגן אשר חתמה עם דיירה על הסכם דיור במסלול "פיקדון נשחק" לפיו - מפקיד הדייר בעת כניסתו פיקדון בסכום ידוע ומדי שנה נשחק הפיקדון ב-2% עד לתום 15 שנה ממועד חתימת ההסכם, שאז מגיע הפיקדון לשחיקתו המירבית - 30%. כמו כן משלם המשתכן למערערת תשלום חודשי קבוע (הנמוך מהתשלום אותו משלם משתכן שאינו במסלול הפיקדון הנשחק). משמעות השחיקה הינה כי הסכום שנשחק הופך להכנסה בידי המערערת.
- על כן, המשיב קבע, כי יש לזקוף למערערת הכנסה חייבת נוספת בגין הפקדונות, בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה - מיסוי הטבה הגלומה במתן הלוואה ללא ריבית או בריבית נמוכה.

הוצאות רעיוניות

פס"ד אלישע (ע"א 8131/06)

- המשיב סירב להתיר למערערת לנכות כהוצאה על בסיס מצטבר את הוצאות השיערוך של הפיקדון הנשחק (קרי, עדכון של הפיקדון שמעבר ל-70% אשר יושבו בכל מקרה), כאשר הוצאות השיערוך יינתנו לניכוי רק בעת השבתם בפועל למשתכן או ליורשיו.
- בית המשפט העליון, מקבל את העיקרון כי הוצאות מוכרות למס כוללות גם הוצאות רעיוניות שאף שלא הוצאו בפועל לכאורה, הרי יש להתייחס אליהן כאל הוצאות מוכרות למס לכל דבר ובמיוחד כאשר מותרות הן לקיזוז כנגד הכנסות רעיוניות.

הוצאות רעיוניות

בפס"ד אלישע (ע"א 8131/06) –

"הפסיקה, וכך גם הכתיבה העיונית, עושים תדיר שמוש לעניין ההכנסות מן הסוג הזה, במונחים "הכנסה רעיונית" ו"הוצאה רעיונית", המבטאים למעשה הכנסות והוצאות בשווה-כסף (ראו הערתו של יורם מרגליות במאמרו "סעיף 2 לפקודה כמקור לחיובן במס של הכנסות 'רעיוניות'" מיסים ז(6) א-63, א-70-69 (1993); ראו גם ע"א 32/86 רימון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, פ"ד מו(1) 573, 584 (1992)). ואולם, ראוי לנקוט במינוח "הכנסות והוצאות בשווה-כסף", וזאת הן לצורך אחידות סמנטית הן מהטעם שמדובר בהכנסות והוצאות כלכליות ממשיות (ראו ביקורתו של דוד גליקסברג במאמרו "אירועי מס רעיוניים: על ממדי השיח המסי והחוקתי" מיסים יז/4 א-1, א-26 (2003))."

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה לכולם!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן