

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
24 אוגוסט 2021

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 ריישא לפקודה
- סעיפים 18(ג) ו-18(ה) לפקודה
- סעיף 30 לפקודה – סבירות ההוצאה
- סעיף 31 לפקודה – תקנות בדבר ניכוי הוצאות
- סעיף 32 לפקודה –ניכויים שאין להתירם והוצאה מעורבת
- המבחנים הכלליים לניכוי הוצאות לעניין מס הכנסה
- שמירה על רמת מקצועיות
- חובות אבודים/ חובות רעים
- ניכוי הוצאות עבודה מהבית
- הוצאות פחת/ הוצאות רכב

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"...

אילו הוצאות מותרות לניכוי?

- 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?

- הוצאות מעורבות (אלא אם ניתן להפריד בין הפרטי לעסקי);
- הוצאות הוניות (אלא באמצעות פחת);
- הוצאות רכב;
- הוצאות כיבודים, נסיעות לחו"ל, אש"ל, מתנות ואירוח.

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".

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'יה בפרשת **ענת ארז (בג"ץ 1878/09) כ:**

"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"

סעיף 18(ג), 18(ה) לפקודה

סעיף 18(ג) לפקודה

סעיף 18(ג) "כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), הוצאות 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.

סעיף 18(ה) לפקודה

סעיף 18(ה) - הכנסה של תושב חוץ שיש לנכות ממנה מס על פי סעיפים 164 או 170 - ניכוי לפי סעיף 17 בשנת המס שאליה היא מתייחסת יותר רק אם שולמה בה או שהמס עליה נוכה לא יאוחר משלושה חדשים לאחר תום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת, והועבר לפקיד השומה תוך 7 ימים מיום הניכוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתום שנת המס או תקופת השומה המיוחדת ועד מועד הניכוי.

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

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-129 דולר - כל הוצאות הלינה המוכרות;**

(2) **לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-129 דולר - 75% מהוצאות הלינה המוכרות [220\$] אך לא פחות מ-129 דולר ללינה.**

(2) **בנסיעה אשר כללה יותר מתשעים לינות - הוצאות הלינה המוכרות אך לא יותר מ-129 דולר ללינה (3,870 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 293 דולר ללינה, הנמוך ביניהם."

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-129 דולר - כל הוצאות הלינה המוכרות;**

(2) **לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-129 דולר - 75% מהוצאות הלינה המוכרות [220\$] אך לא פחות מ-129 דולר ללינה.**

(2) **בנסיעה אשר כללה יותר מתשעים לינות - הוצאות הלינה המוכרות אך לא יותר מ-129 דולר ללינה (3,870 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 293 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-82 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ ;
- (2) אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה - לא יותר מ-137 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ.

"נוסף להוצאות הלינה על סמך קבלות, יותרו, כבעבר, הוצאות שהייה אחרות בסכום של 45 דולר ליממה. לגבי הוצאות אלה אין צורך בקבלות. אם לא נדרשו הוצאות לינה על סמך קבלות, יותרו הוצאות שהייה בסכום של 75 דולר ליום, בלא צורך בקבלות"

• עובדי רילוקיישן?

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) -
"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 ניתנת 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 64 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 734 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." הלימוד.

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:

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

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. טענתו של פרופ' בר כי המשיב עורר את סוגיית האסמכתאות רק בתצהיר במשפט, וכי לא ניתנה לו אפשרות להעיד עדים מטעמו ביחס לכך שעבד עד לרגע חזרתו לארץ - אינה מועילה, מהטעם שעסקינן בהיעדר אסמכתאות להוצאות שהוציא בקשר לעבודתו."

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

- תקנה 2(4) קובעת לעניין מתנות- "מתנות שנתן נישום, ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על סכום של 2,300 שקלים לשנה לאדם אחד אם ניתנו בישראל, ועל סכום של 15 דולר של ארצות הברית לשנה לאדם אחד אם ניתנו מחוץ לישראל ובלבד שנרשמו פרטי זיהוי המקבל, מקום נתינת המתנה וקבלות לאימות ההוצאה";

החב"ק: "מתנות הניתנות לאדם יותרו בסכום שלא יעלה על הסכום הקבוע בתקנות, ובתנאים האחרים שנקבעו שם. הכוונה היא להתיר ניכוי כאשר מדובר במתנה שנתן הנישום במהלך עסקיו. המתנה תותר רק אם רשם הנישום את פרטי הזיהוי של מקבל המתנה, מקום נתינת המתנה וקבלות לאימות ההוצאה. יש לציין במסמך את שם המקבל, קשריו עם העסק ונסיבות מתן המתנה. מתנות שנתן מעביד לעובדיו לרגל חגים, אירועים אישיים, יובל המפעל וכיו"ב, מותרות כהוצאה אצל המעביד, אך יש לראות בהן הכנסת עבודה לכל דבר ועניין."

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

החבק-

"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 3 לתקנות אשר דן בניכוי "הוצאות" אירוח קובע כדלקמן:

"לא יותר ניכוי הוצאה בשל אירוח בארץ, למעט ניכוי הוצאה סבירה לאירוח אדם מחוץ-לארץ."

- סעיף 1 לתקנות קובע באשר ל-"הוצאה" כדלקמן:

"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;"

- למקרא ההוראות נמצא אפוא כי הוראת סעיף 3 לתקנות מתירה לנכות הוצאות אירוח אורחים מחו"ל ובלבד שההוצאה היא הוצאה הכרוכה ביצור הכנסה.

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

• ברוח דומה ממצה המלומד אמנון רפאל לעניין זה כדלקמן:

"תקנה 3 לתקנות אוסרת ניכוי בשל אירוח בארץ – למעט הוצאה סבירה לאירוח אדם מחו"ל. המונח "אירוח" לא הוגדר לצורך תקנה 3, אך נראה כי יש לפרשו כחל גם על הוצאות לינה בבית מלון והוצאות לבילויים ולסעודות במסעדות. פירוש זה עולה, למעשה מאותן הוראות בתקנות, אשר עניינן בהגבלתן של הוצאות כיבוד וארוחות, ואשר תקנה 3 באה להיתרן לגבי אורחים מחו"ל. יודגש כי אין התקנה דורשת שהאורח יהיה תושב חו"ל ולפיכך תותר בניכוי הוצאה בשל אירוח תושב ישראל, השוהה זמנית בחו"ל כגון מנהלו של סניף מכירות של חברה תושבת ישראל בארץ זרה וכדומה. סבירותה של הוצאה לאירוח טרם נדונה בפסיקתנו, אך יש מקום להניח כי לעניין זה רב שיקול דעתו של הנישום, המכיר את עסקו ואת צרכיו, ואשר בסופו של דבר נושא בנטל ההוצאה עצמה. נראה כי במסגרת הוצאות האירוח יותרו בניכוי גם הוצאות, שהוציא הנישום עבור עצמו, שכן, אין התקנה מגבילה את ההוצאות המותרות בניכוי רק לאלה, שהוצאו בשל האורחים."

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 ושלוכות 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 ושלוכות 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;

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

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

סעיף 32 לפקודה – ניכויים שאין להתירם

(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

- 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

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

"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" (השוו סעיף 32(1) לפקודה; ע"א 401/93 גולדברג נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נא(1) 278, 285-286 (1997); אסף לחובסקי, "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה", עיוני משפט כד 205, 223-228 (2000); צילי דגן, "הוצאה מוכרת", עיוני משפט לא 257, 258-263 (2009)). הוצאה "פרטית" אינה מותרת בניכוי, שכן משמעה הוא צריכה, להבדיל מהשקעה בהפקת ההכנסה (ראו נמדר, מס הכנסה, בעמ' 297; אדרעי, תורת המסים, בעמ' 201, 213; יוסף אדרעי, "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש נאות בשיטות דיווח", הפרקליט לט 136, 137-139 (1990))."

תנאי ראשון

- 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 מבאר בית המשפט העליון כי המבחן להבחנה האם מדובר בהוצאה עסקית או הוצאה פרטית הינו "מבחן האינצידנטליות". וכך בלשונו:

"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.

תנאי ראשון

- מהותה של ההוצאה הכרוכה (האינצידנטלית) נדון אף בעניין אלקו (ע"א 358/82). באותו עניין נדרש בית המשפט לשאלת סיווגן הפיסקאלי של הוצאות משפטיות -

"לשם כך עלינו לברר אם נתקיים מבחן "האינצידנטליות", אשר פירושו, "שעלינו לראות את מקור הפרנסה ... כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת בניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה"

תנאי ראשון

בעניין **ורד פרי** (ע"א 4243/08 - **הוצאות טיפול בילדים**) קבע כי מבחן האינצידנטליות, מהווה מבחן עזר בלבד, וייתכנו הוצאות אשר יותרו בניכוי הגם שאינן מקיימות את המבחן ובלשונו:

"יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי. גבולותיו של תהליך ייצור ההכנסה רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחימתם המדויקת נעשית בהתאם לנסיבות הקונקרטיות ולאור התכלית האמורה... גם הוצאות... אשר הנישום הוכיח כי הן מקיימות זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה וכי הן הוצאו לשם ייצור ההכנסה בלבד, עשויות להיות מותרות בניכוי".

תיקון 170 לפקודה.

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)

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 בת 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)

חוב רעים/מסופקים/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..."

- 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 הפרעון 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 שאינ 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

ניכוי הוצאות לשכירים העובדים מהבית

מה דין ניכוי הוצאות הבית בעידן הקורונה?

- הוצאות הבית מותרות בניכוי לעצמאי העובד מביתו.
 - הוצאות אלו כוללות: חשמל, ארנונה, כיבוד, פחת וריבית על משכנתא וכו'. עם זאת, הניכוי ייעשה רק באופן יחסי עבור החלק בבית המשמש לייצור ההכנסה.
 - אדם שהיה שכיר/עצמאי במשרד, והחל לעבוד כעצמאי מביתו לאור הקורונה –
 - יוכל לדרוש את הוצאות הבית באופן יחסי;
 - לא יידרש לשאלה האם חלק מההוצאות שדורש היו קיימות גם ערב הפיכת חלק מהבית למשרד.
- עניין אליל 2000 - עמ"ה 1184-06 - תקנות ניכוי הוצאות רכב אינן שוללות החזר הוצאות רכב פטורות ממס לעובד בתנאי שבוצעו עבור המעביד – האם ניתן לראות בתשלום לעובד כהחזר הוצאה שהוצאה לטובת המעביד?

ניכוי הוצאות רכב

ניכוי הוצאות רכב

(1) "הוצאה" – הוצאה המותרת לניכוי לפי סעיפים 17 עד 27 ו-30 לפקודה, לרבות החזר הוצאה, וכן הוצאה להחזקת רכב שהוציא חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה, והכל בין אם הוצאה בידי הנישום ובין אם הוצאה בידי עובד של הנישום או בידי אדם אחר מטעמו של הנישום;

"הוצאות החזקת רכב" – הוצאות ששולמו בשנת המס בשל רישוי הרכב, ביטוח חובה ששולם עליו, ביטוח מקיף שלו, דמי שכירות בעד שימוש בו, רכישת דלק, רכישת שמנים, תיקון הרכב והחזקתו, חניה שאינה במקום העיסוק או סמוך אליו, אגרה, וכן פחת לפי סעיף 21 לפקודה שהנישום זכאי לו בשנת המס בשל הרכב; לענין זה, "דמי שכירות" – לרבות דמי שימוש כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (ניכויים מיוחדים למשתמש בציד בשכר מכר), תשמ"ט-1989, המותרים בניכוי לפי תקנות אלה;

תקנות שווי שימוש ברכב – ע"א 4096/18 בעניין אור-זך (מאי 2019)

העובדות:

חברת עורכי דין אור-זך (להלן: "החברה") העמידה שני כלי רכב לשני עורכי הדין המנהלים. כלי הרכב שימשו את עורכי הדין גם במסגרת עבודתם וגם לצרכים הפרטיים.

החברה התקינה בכלי הרכב יומן ממוחשב שפיתחה חברת "הוצאה מוכרת בע"מ" וכינויו - SAVE TAX.

החברה דיווחה על **שווי הטבה נמוך יותר** מהקבוע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987 בהתאם לתוכנה הפרטית. פקיד השומה, אשר סבר כי החברה לא זקפה את שווי השימוש כנדרש משום שאין מקום לעמדתו להתחשב בנתונים אשר עלו מהמערכת, הוציא צו שומה הקובע כי על החברה לשלם את הפער שנוצר מהחישוב המוטעה בסך של 423,883 ש"ח.

על צו זה הגישה החברה ערעור לפני בית המשפט המחוזי, במסגרתו טענה, כי תקנות שווי השימוש משקפות חזקה הניתנת לסתירה, ולא כלל מחייב. יתרה מכך, יש להעדיף את הנתונים המופקים מהמערכת והמאפשרים חישוב "מס אמת", על פני חישוב המבוסס על סטטיסטיקות והערכות. בית המשפט המחוזי דחה את עמדתה וקבע שיש לקבוע את ההטבה על פי שוויה לעובד ולא למעביד.

תקנות שווי שימוש ברכב – ע"א 4096/18 בעניין אור-זך (מאי 2019)

בית משפט עליון:

ההסדר בתקנות אינו חורג מן המקובל בדיני המס, ואין מדובר בניסוח המצביע על חזקה או מותר פתח לאפשרויות חישוב חלופיות.

בית המשפט קיבל את עמדת המשיבים לפיה, אופן חישוב ההטבה הגלומה בהעמדת רכב לרשות העובד, הקבוע בתקנה דלעיל, מהווה כלל מחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו.

בהצמדת רכב על ידי המעסיק גלומים יתרונות בלתי מוחשיים רבים אשר את ערכם המדויק לא ניתן לאמוד. לפיכך, אין מנוס מלקבוע מחיר ממוצע המשקף את ערכה המשוער של טובת הנאה זו.

- נפקות פסק הדין בפרקטיקה לעניין תקנות ניכוי הוצאות רכב.
- רכב תפעולי.

הוצאות פחת

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

"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)

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