

## פרק 6 הגבלת ניכוי הוצאות

נכתב ונערך על ידי אסף בהר, רו"ח (עו"ד), ויונתן גדלוב, עו"ד  
תוכן עניינים

### עמוד

הוצאות עודפות	
6.1	הוצאות עודפות (מתוך קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה - החב"ק).....
6.1.1	כללי .....
6.1.2	מקדמה בשל הוצאות עודפות - סעיף 181ב לפקודה .....
6.1.3	שיעור המקדמה .....
6.1.4	דיווח מועד התשלום .....
6.1.5	זקיפת תשלומים על חשבון מקדמות - סעיף 177 לפקודה .....
6.1.6	קיצוץ מקדמות בשל הוצאות עודפות - סעיף 181ג לפקודה .....
6.1.7	תשלום ריבית והפרשי הצמדה - סעיף 187 לפקודה .....
6.2	הוצאות נסיעה לחו"ל .....
6.3	ניכוי הוצאות - כיבוד ; לינה ; ביגוד ; טלפון .....
6.3.1	הוצאות כיבוד .....
6.3.2	הוצאות לינה (וארוחת בוקר) בישראל או באיזור .....
6.3.3	הוצאות אש"ל .....
6.3.4	הוצאות ביגוד .....
6.3.5	הוצאות של עובד בגין דמי חבר ודמי טיפול המשולמים משכרו לארגון עובדים .....
6.3.6	הוצאות החזקת טלפון שאינו נייד .....
6.3.7	הגבלת ניכוי הוצאות רדיו טלפון נייד .....
6.4	מתנות לעובדים והשתתפות בפעילות ועד עובדים .....
6.4.1	היבט המעביד .....
6.4.2	השתתפות המעביד בפעילות ועד עובדים .....

## תוכן עניינים (המשך)

### עמוד

#### הגבלות שונות

6.5	אי הכרה בהוצאות פרטיות ואחרות, לרבות טיפול בילדים - סעיף 32(1) לפקודה..
6.6	ייחוס הוצאות להכנסות - סעיף 18(ג) לפקודה.....
6.7	תשלומים לתושב חוץ - סעיף 18(ה) לפקודה.....
6.8	אי התרת הוצאות בשל דיווח לקוי ואי ניכוי מס במקור.....
6.9	הוצאה מעורבת - סעיף 32(2) לפקודה.....
6.10	הגבלת ניכויים וקזוזים בשל פנקסים בלתי קבילים.....
6.11	הגבלת ניכוי הוצאות שכר לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים.....
6.12	לקט פסיקה מהשנים האחרונות.....

#### בהקשר זה ראה גם:

7.1	ניכוי הוצאות רכב - מס הכנסה.....
7.3	שווי שימוש ברכב - מס הכנסה.....
20.7	חיוב במס בשל הוצאות עודפות במוסד ציבורי.....

## 6. הגבלת ניכוי הוצאות

### הוצאות עודפות

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

##### 6.1.1 כללי

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

(א) הוצאות החורגות מהוראות התקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 לפקודת מס הכנסה, שהינן:

- (1) תקנות מס-הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "התקנות").
- (2) קביעת מס-הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (הוצאות אש"ל בארץ), התשמ"ג-1983.
- (3) תקנות מס-הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.

(ב) הוצאות שסעיף 32(11) חל עליהן. הוצאות שהוציא מעביד לטובת עובדיו שלא ניתן לייחסן לעובד מסוים.

(ג) היטל לפי פרק ו' לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989. בע"א 239/88 אברהם רובינשטיין ושות' הסביר בית המשפט, כי אין להבחין בין הוצאות שאינן מותרות בניכוי שהוצאו בפועל לבין הוצאות - כמו פחת - שלא הוצאו בפועל, אך אינן מותרות כהוצאה. אלה אף אלה הן הוצאות שהמחוקק שלל את הזכות לנכותן ואף חייב את הנושא בהן במקדמות בשל הוצאות עודפות.

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

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

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

##### 6.1.3 שיעור המקדמה

שיעור המקדמה בגין הוצאות עודפות הוא כדלהלן:

- (1) חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה (מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסתו היתה פטורה ממס, או שנקבע לגביו בחקיקה שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה) - 90%.
- (2) חבר-בני-אדם אחר - 45%.

##### 6.1.4 דיווח ומועד התשלום

על-פי התקנות, חבר-בני-אדם שהוציא הוצאות עודפות, יגיש לפקיד השומה עד ה-15 לכל חודש דין וחשבון בטופס 1235 על ההוצאות העודפות שהוציא בחודש הקודם, וישלם לו באותו מועד את המקדמה. דו"ח זה הינו חלק מהותי מחובת תשלום המקדמות בשל הוצאות עודפות, ואין להתייחס לשום תשלום כמקדמות בשל הוצאות עודפות, אלא אם צוין בטופס כי שולם כמקדמות בגין הוצאות עודפות.

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

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

כמו כן, החל מדוחות המס לשנת 2009 יש לצרף טופס הצהרה (1227) בענין מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו, שקוזזו ויתרה שטרם קוזזה מהמס. הנתונים בהצהרה ישמשו בסיס לקביעת סכום המקדמות בשל הוצאות עודפות הניתן לקזז כנגד המס החל על הכנסותיו החייבות של חבר בני-אדם. יודגש, כי אי מילוי ההצהרה פירושו שאין לחבר בני-אדם מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו על ידו וטרם קוזזו מהמס עד ליום 31 בדצמבר לשנת המס שקדמה לשנת הדוח.

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

סעיף 177 לפקודה הדין בזקיפת תשלומים על חשבון מקדמות, קובע כי:

(1) נישום זכאי לקזז מסכום מקדמותיו כל סכום שנוכה במקור מהכנסתו. יש להדגיש כי קיזוז כאמור בסעיף 177(ב) לפקודה יעשה רק כנגד המקדמות השוטפות אותן חייב הנישום על פי סעיף 175 לפקודה (זאת להבדיל ממקדמות על חשבון מס שבח או רווח הון). על כן, נישום שאינו משלם מקדמות שוטפות כאמור לא יוכל לקזז בשוטף מקדמות על חשבון עודפות כלל. אם סכום כל הניכויים במקור עולה על סכום המקדמה בחודש פלוני, יש להעביר את ההפרש לחודש הבא ולקזז אותו כנגד המקדמה בחודש הבא.

(2) מהמקדמות השוטפות ניתן יהיה לקזז **אך ורק** מקדמות בשל הוצאה עודפת שהוצאה **במהלך אותה שנת מס**, ולא יתרות ממקדמות על חשבון עודפות משנים קודמות. כדי למנוע שימוש לרעה בשיטת הקיזוז העצמי, הוסף סעיף 190א לפקודה, המטיל קנס בסכום של פי שלושה מסכום הניכוי שקוזז שלא כדין.

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

סעיף 181ג לפקודה קובע כי מקדמה בשל הוצאה עודפת אשר שולמה בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, אינה מוחזרת לנישום, אלא מקוזזת בשנות המס הבאות כנגד חבות המס באותן שנים.

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

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

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

ביום 2 ביולי 2007 ניתן פס"ד ע"א 4030/03 **מפעלי גרנות - אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' פשמ"ג** הקובע כי סכום עודף של מקדמות ששולמו בגין הוצאות עודפות, כאמור בסעיף 181ג לפקודה, עוברות לשנים הבאות בערכן הריאלי גם אם שולמו לפני שנת המס 1999 (שהרי רק מתיקון 118 לפקודה בתחולה משנת המס 1999 ניתנה האפשרות הסטטוטורית לשערך סכום עודף של מקדמות אלו). בפס"ד זה, ביקש ביהמ"ש העליון ליתן משקל לתכלית החקיקה (שלשמה נחקק הסדר המקדמות בשל הוצאות עודפות), כמו גם לערכים של גביית מס אמת, ערך הצדק והשוויון בין הנישומים, ונקבע שלשם הגשמת ערכים אלו יש לאפשר את הקיזוז של הסכום העודף של המקדמות, גם אלה שנצטברו לפני 1999, בערכן הריאלי.

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

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

## 6.2 הוצאות נסיעה לחו"ל

הוצאות נסיעה לחו"ל אשר הוצאו בייצור הכנסה מותרות בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה, אך סכומן המותר בניכוי מוגבל לפי התקנות. ההוצאות יותרו בניכוי אם הנסיעה לחוץ לארץ והשהייה שם היו הכרחיים לייצור הכנסה, ולגבי מוסד ציבורי או מלכ"ר אם ההוצאות היו הכרחיים לפעילותו. יצוין, כי בהתאם לעמ"ה 9048/05 גריידי אלונה, גריידי יצחק נ' פקיד שומה ירושלים 1 שניתן בבית המשפט המחוזי, הוצאות נסיעה לחו"ל, ובפרט הוצאות שהייה (אש"ל), יותרו בניכוי אך ורק אם הוצאו בפועל ובאם הוצגו לפקיד השומה מסמכים או קבלות לאימות הוצאת ההוצאות, וזאת בהתאם לתקנה 6 לתקנות. הניכוי אף יכול להתאפשר על סמך הצהרת הנישום כי הוציא את ההוצאות בפועל.

להלן פירוט סכומי ההוצאות בגין נסיעה לחו"ל אשר יותרו בניכוי כאמור (הסכומים מעודכנים נכון לשנת המס 2017):

הוצאות	פרטים	הסכום המותר בניכוי
<b>כרטיסי טיסה</b>	במחלקת תיירים	כל ההוצאה (100%)
	במחלקת עסקים או במחלקה ראשונה	עד לתקרה של מחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה
<b>לינה – בנסיעה אשר כללה לא יותר מ-90 לילות</b>	עבור 7 הלילות הראשונות מלינה שמינית ועד 90 לילות (*)	כל ההוצאה (100%) עד \$272 ללינה. לגבי לינה שעלותה נמוכה מ-\$119 - כל ההוצאה מוכרת; לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-\$119 - 75% מההוצאה אך לא פחות מ-\$119 ולא יותר מ-\$204.
<b>שהייה</b>	אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה	עד \$128 ליום שהייה בחו"ל
	אם נדרשו הוצאות לינה לפי קבלות	עד \$76 ליום שהייה בחו"ל
<b>רכב</b>	הוצאות השכרת רכב בחו"ל	עד \$60 ליום שהייה בחו"ל

(\*) בנסיעה שכללה יותר מ-90 לילות, מותרות מלוא ההוצאות אך לא יותר מ-\$119 ללינה. לעניין מנין מספר הלילות - שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של 14 ימים לפחות - ייחשבו לנסיעה אחת.

על אף המצוין בטבלה לעיל, הנציב השתמש בסמכותו מכח תקנה 2(ה) לתקנות וקבע רשימת מקומות בהם ניתן להגדיל ב-25% את סכומי הוצאות הלינה והשהייה המותרים בניכוי. הקביעה בתחולה מיום 1 באוקטובר 2005.

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

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

בנוסף מותרות הוצאות בשל חינוך ילדים שטרם מלאו להם 18 שנים בשנת המס, בשהייה בחו"ל בתקופה רצופה העולה על 10 חודשים, בסכום שלא יעלה על 681 דולר לחודש לכל ילד. עלו הוצאות החינוך שהוציא הנישום מעל לסכום האמור, ראשי הנציב להתיר לו בניכוי את עודף הוצאות החינוך שהוציא, כולן או מקצתן, בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד.

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

להלן יובאו הוראות התקנות, וכן פירוט הנחיות מחלקת ניכויים ומלוות במס הכנסה בעניין התרת הוצאות כיבוד, לינה ביגוד וטלפון. התקנות קובעות סייגים להתרת ניכוי הוצאות, אף אם הוצאות אלו עמדו במבחנים להתרת ניכוי הוצאות כפי שנקבעו בסעיף 17 לפקודה. הוצאה שניכוייה הוגבלו בתקנות אלו תחשב כ"הוצאה עודפת".

### 6.3.1 הוצאות כיבוד

בתקנות נקבע, כי יותרו בניכוי הוצאות כיבוד בשיעור של 80% מהוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום - קרי, במקום שבו מנהל הנישום דרך קבע את עיסוקו. כמו כן, הוגבלו ההוצאות המותרות כאמור ל"כיבוד קל" בלבד. המונח "כיבוד קל" מוגדר בתקנות כ"שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה";

יצוין, כי בחוזר מס הכנסה מס' 14/2000 הובהר, כי כ"כיבוד קל" ייחשבו גם פרטי מזון קלים הניתנים לאורח, המבקר במקום העסק לצרכים עסקיים, כגון; משקה קר או חם, עוגיות וכדומה. מנגד הובהר, כי לא יכללו בגדר "כיבוד" ארוחות הניתנות לאורח - גם לא ארוחות עסקיות, אשר לגביהן תחול תקנה 3 לתקנות הקובעת כי לא יותרו בניכוי הוצאות בשל אירוח בארץ, למעט ניכוי הוצאה סבירה לאירוח אדם מחו"ל.

בהקשר זה, נציין כי ביום 26 בספטמבר 2016, ניתן פסק הדין ביחס לבקשה לאישור תובענה כייצוגית בת"צ 20306-12-13 מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המסים (טרם פורסם, 26.9.2016), במסגרתו המבקשת (חברת מהילי בע"מ), טענה כי לצורך פעילות השיווק שלה וקידום עסקיה, מתקיימות על ידה או על ידי קבלני משנה מטעמה, פגישות עסקיות עם לקוחות פוטנציאליים, כאשר לעיתים מתקיימות בבתי קפה על ידי מר לוי, מנכ"ל המבקשת ו/או מי מטעמו. ביום 24.2.2013 שלח רואה החשבון של המבקשת, מר עופר מנירב, מכתב לפקיד שומה כפר סבא, במסגרתו טען מייצג המבקשת כי לדעתו יש להתיר בניכוי הוצאות כיבוד שהוצאו בפגישות בבתי קפה מחוץ למקום העיסוק וביקש את אישורו מראש של פקיד השומה לניכוי הוצאות אלו על ידי המבקשת. ביום 13.3.2013 השיבה רכזת משרד פקיד שומה כפר סבא למכתבו של מייצג המבקשת וציינה כי לא ניתן לתת אישור מראש לגבי הוצאות כיבוד וכי על המבקשת לדרוש הוצאות בהתאם לתקנות.

ביום 10.12.2013 הוגשה בקשת האישור וכן תובענה ייצוגית, במסגרתה תבעה המבקשת מהמשיבה, רשות המסים, סך של 19,200 ש"ח בתביעה אישית, וסך של 1.464 מיליארד ש"ח עבור הקבוצה.

בית המשפט קבע כי תקנה 12(1) לתקנות – כפי שכותרת המשנה שלה מעידה על כך ("כיבוד") – נועדה לקבוע את דינן של כלל הוצאות הכיבוד על סוגיהן השונים. משמע כי "ההוצאות המפורטות" בתקנה זו אינן, כפי שסוברת המבקשת, אך ורק הוצאות כיבוד במקום העסק או הוצאות כיבוד קל. לעמדת בית המשפט, עניינה של התקנה בהוצאות כיבוד באשר הן, כאשר אלו יותרו בניכוי אך ורק בתנאים, בסייגים ובמגבלות הקבועים בתקנה. הוצאות כיבוד שאינן עומדות בתנאים, בסייגים ובמגבלות אלה, אסורות בניכוי על פי התקנות. אין מקום לומר שהן אינן מוסדרות בתקנות, ולפיכך ניתן לבחון אותן על פי העקרונות הכלליים לניכוי הוצאה כקבוע בסעיף 17 לפקודה. ומה הם אותם תנאים, סייגים ומגבלות החלים על הוצאות כיבוד? ראשית, שהניכוי בגין הוצאות הכיבוד יהיה אך ורק בגובה 80% מההוצאות. שנית, שיהיו אלו הוצאות לכיבוד קל ולא לכיבוד מסוג אחר. שלישית, שתהיינה אלה הוצאות כיבוד במקום העיסוק ולא מחוץ למקום העיסוק בלבד. לפיכך, הוצאות כיבוד שלא במקום העסק – אינן מותרות בניכוי. בקשת האישור נדחתה.

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

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

נציין, כי נכון לשנת 2017, סכומי התקרה בעניין זה, הינם כדלקמן:

לגבי לינה שעלותה נמוכה מ-119\$ - כל ההוצאות יותרו בניכוי.  
 לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-119\$ - יותרו בניכוי 75% מההוצאות, אך לא פחות מ-119\$ ללינה ולא יותר מ-204\$ ללינה.

כמו כן, נקבע כי יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו בגין ארוחת בוקר הכלולה במחיר הלינה המותרת בניכוי.

בנוסף, נקבע כי הוראות התקנה לא יחולו על הוצאות לינה שהוצאו בשל השתתפות הנישום בכנס בתחום עיסוקו.

### 6.3.3 הוצאות אש"ל

תקנה 3(2) לתקנות (אשר בוטלה החל מ-1 בינואר 2011) קבעה, כי ניתן לדרוש הוצאה (בכפוף לתנאים הקבועים בתקנה) שתותר בניכוי בשנת המס בסך של 1 ש"ח, 4 ש"ח ו-2 ש"ח (בכפוף להוכחת ההוצאה באמצעות קבלות) בגין ארוחת בוקר, צהרים, ערב, בהתאמה (להלן: "הוצאות אש"ל"). הסכומים האמורים לעיל לא מודדו משנת 1985, על אף שהיתה בידי שר האוצר הסמכות לעדכן, מעת לעת, את הסכומים האמורים לעיל לצורך ניכוי הוצאות אש"ל בהתחשב בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן.

ביום 13 ביולי 2011 פורסם בג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארזי ואח' נגד שר האוצר ואח' הקובע, כי על שר האוצר להפעיל את סמכותו ולעדכן את הסכומים המרביים לניכוי הוצאות אש"ל הקבועים בתקנה לתקופה שמתחילה מיום 1 במרץ 2009 ועד ליום 31 בדצמבר 2010.

יצוין, כי בעקבות קביעת בג"ץ, ביום 30 בנובמבר 2010 בוטלה התקנה ולפיכך, לא ניתן לדרוש ניכוי הוצאות אש"ל בשנת המס 2011 ואילך. בהתאמה, ביום 6 בינואר 2011 תוקן סעיף 32(1) לפקודה, ניכויים שאין להתירם, ונקבע מפורשות כי הוצאות אש"ל לא יותרו בניכוי (לעניין זה ראה סעיף 6.5 להלן).

בעקבות קביעת בג"ץ, פורסמה ביום 20 בנובמבר 2011 קביעת מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (הוצאות אש"ל בארץ) (תיקון), התשע"ב-2011 שעדכנה את סכומי הוצאות האש"ל המותרים בניכוי בהתאם לתיקון, עצמאים (וייתכן שאף שכירים) העומדים בהוראות הקבועות בתקנה (מרחק של 10 ק"מ לפחות ממקום העבודה הקבוע וכו') יכולים לדרוש ניכוי הוצאות אש"ל (בכפוף להוכחת ההוצאה באמצעות קבלות) בתקופה המתחילה ביום 1 במרץ 2009 ומסתיימת ביום 31 בדצמבר 2009 בסך של 11 ש"ח, 44 ש"ח ו-22 ש"ח לארוחת בוקר, צהרים וערב, בהתאמה. בתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2010 ומסתיימת ביום 31 בדצמבר 2010 הסכומים המותרים בניכוי הינם 12 ש"ח, 46 ש"ח ו-23 ש"ח לארוחת בוקר, צהרים וערב, בהתאמה. ביחס להוצאות אש"ל שלא הוכחו באמצעות קבלות ניתן לדרוש ניכוי הוצאות אש"ל בתקופה המתחילה ביום 1 במרץ 2009 ומסתיימת ביום 31 בדצמבר 2009 בסך של 11 ש"ח, 33 ש"ח ו-11 ש"ח לארוחת בוקר, צהרים וערב, בהתאמה. בתקופה המתחילה ביום 1 בינואר 2010 ומסתיימת ביום 31 בדצמבר 2010 הסכומים המותרים בניכוי הינם 12 ש"ח, 35 ש"ח ו-12 ש"ח לארוחת בוקר, צהרים וערב, בהתאמה.

#### 6.3.4 הוצאות ביגוד

ניכוי הוצאות שהוצאו בגין ביגוד אשר נועד לשמש לצורכי העסק ואשר עמדו בתנאי סעיף 17 לפקודה - מוגבל עד לתקרה של 80% מסך ההוצאה, **אלא אם כן לא ניתן** להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה - אז תותרנה ההוצאות במלואן. לעניין זה, "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;
- כמו כן, נקבעו הכללים הבאים לאופן ההכרה בהוצאה:
- הוצאות לרכישת ביגוד (כולל נעליים) שניתן לזהות בו, באופן בולט, השתייכות לעסקו של הנישום או שחלה חובה ללבושו על פי דין ואשר לא ניתן להשתמש בביגוד זה שלא לצורכי העסק - **ההוצאה תותר במלואה**. בין הוצאות אלה יכללו, בין השאר: סרבל טייסים, חלוק אחיות, גלימות עורך דין וכיו"ב.
  - הוצאות לרכישת ביגוד כאמור אשר ניתן להשתמש בהם שלא לצורכי עבודה - **יותר בניכוי 80% בלבד מההוצאה**. על פי חוזר מס הכנסה מס' 14/2000 במסגרת הוצאות אלו יכללו: חליפה ייצוגית להופעת עורכי דין, חליפת מדעים ייצוגית גם אם סמל העסק מוטבע בה, וכיו"ב. בחוזר מס הכנסה הובהר, כי ביגוד אשר ממומן על ידי המעביד עבור עובדו ואינו מהווה "ביגוד לצורכי העסק" (משמע, לא ניתן לזהות בו באופן בולט השתייכות לעסק, או לא קיימת חובה על פי דין ללבוש את הביגוד), ייחשב כטובת הנאה לעובד אשר את שוויה יש לזקוף להכנסת העובד ולגביה יחולו כל הכללים החלים לגבי משכורת.

#### 6.3.5 הוצאות של עובד בגין דמי חבר ודמי טיפול המשולמים משכרו לארגון עובדים

ביום 18 בינואר 2012 פורסמו ברשומות תיקון לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (תיקון), התשע"ב-2012 (להלן: "התיקון") שבמסגרתו נקבע, כי יותר בניכוי 50% מתשלום דמי הטיפול ששילם עובד משכרו, ולגבי עובד ששילם דמי חבר יותר 50% מסכום דמי הטיפול שהיה משלם אותו עובד אילו היה מחויב בדמי טיפול. במקביל לתיקון לעיל פורסמו תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים) (תיקון), התשע"ב-2012, שבמסגרתו נקבע, כי על מעביד להקטין את ניכוי המס במקור ממשכורתו של עובד בגין הוצאה בשל דמי חבר או דמי טיפול בשיעורים הקבועים בתיקון.

#### 6.3.6 הוצאות החזקת טלפון שאינו נייד

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

כאשר הוצאות החזקת הטלפון (שאינו נייד) אינן עולות על **23,600 ש"ח לשנה** - תותרנה בניכוי 80% מההוצאות או חלק ההוצאות העולה על 2,400 ש"ח לשנה, **כנמוך**. כאשר הוצאות החזקת הטלפון עולות על **23,600 ש"ח בשנה** - יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 4,700 ש"ח לשנה.

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

לגבי הוצאות בשל שיחות טלפון לחוץ לארץ, נקבע כי הן תותרנה בניכוי אם נוהל רישום כנדרש. נפנה את תשומת הלב, כי להבדיל מהוצאות שיחות טלפון בארץ, לעניין שיחות טלפון לחוץ לארץ, אין חובה שמקום המגורים ישמש את עיקר עסקו של הנישום ובלבד שהשיחות לחוץ-לארץ היו

בייצור ההכנסה; כמו כן, לטעמנו, כאשר משמש מקום המגורים את עיקר עסקו של הנישום, הוצאות בגין שיחות טלפון לחו"ל המשמשות בייצור הכנסה ראוי כי יותרו בניכוי באופן מלא.

### 6.3.7 הגבלת ניכוי הוצאות רדיו טלפון נייד

בתקנות נקבע כי לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד המשמש בייצור הכנסה, בסכום של 1,260 ש"ח או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך. לעניין זה, "רדיו טלפון נייד" - למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכזיה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום.

על אף האמור לעיל, הוצאות מעביד בשל רדיו טלפון נייד, שהועמד לרשות העובד, כמשמעותו בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002, יותרו בניכוי במלואן (בהקשר זה ראה התייחסותנו בפרק 4 למדריך המס). יש לשים לב כי סכום הוצאות החזקת הרדיו טלפון נייד הוא בניכוי הסכומים ששולמו על ידי העובד.

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

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

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

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

### 6.4 מתנות לעובדים והשתתפות בפעילות ועד עובדים

בקובץ הפרשנות לפקודה של מס הכנסה (החב"ק) נקבע לעניין זה:

#### 6.4.1 היבט המעביד

הוצאות בגין מתנות כאמור, תותרנה בניכוי בידי המעביד בכפוף למגבלת הסכום הנקוב בתקנות, בשנת 2016 - 210 ש"ח לאדם לשנה אם ניתן בישראל, ו-15\$ לאדם לשנה אם ניתן מחוץ לישראל. תקנה זו מגבילה התרת ניכוי בגין מתנות שנותן כל נישום במסגרת פעילותו העסקית, בין אם זו מתנה לגורמים חיצוניים, כגון; ספקים ולקוחות, ובין אם זאת מתנה לעובדים.

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

#### 6.4.2 השתתפות המעביד בפעילות ועד עובדים

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

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

ככל שמדובר בהוצאה שלפי טיבה אינה מיועדת להעניק טובת הנאה אישית לעובד, אלא מהווה "ינוחות המעסיק", אזי ההוצאה תותר בניכוי למעסיק, ולגבי הוצאה שכזו גם אין צורך בזקיפת שווי לעובד. בהתאם לפסיקה (ע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ, ע"א 3501/05 בנק

יהב לעובדי המדינה בע"מ, ע"א 343/68 עיריית בת-ים), ההבחנה בין טובת הנאה לעובד לבין "ינוחות המעביד" תקבע על פי מבחן כפול: ראשית, האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה שבה מדובר, כלומר, האם הנאה זו חיונית למילוי תפקידו של העובד?; ושנית, האם ההטבה גורמת לעובד להנאה ניכרת?

### הגבלות שונות

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

סעיף 1)32 לפקודה קובע, כי בקביעת ההכנסה החייבת של אדם לא יותרו ניכויים של הוצאות שאינן הוצאות כרוכות 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 (בהקשר זה ראה גם התייחסותנו בפרק 5 למדריך המס).

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

"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".

נציין כי סעיף 132(1) לפקודה בנוסחו כיום הינו לאחר שני תיקונים בחוק: (1) תיקון מס' 170 לפקודה אשר התייחס לאי התרת הוצאות פרטיות ואחרות, לרבות טיפול בילדים אשר חוקק בעקבות פס"ד ורד פרי. תחולת התיקון הינה מיום 16 ביולי 2009. (2) תיקון מס' 179 לפקודה אשר התייחס לאי התרת הוצאות אש"ל. תחולת התיקון הינה מיום 1 בינואר 2011.

יודגש כי הוצאות המפורטות בסעיף 132(1) לפקודה אינן מהוות רשימה סגורה. בנוסף, במסגרת תיקון מס' 170 לפקודה נקבע כי חלף אי ההכרה בהוצאות הטיפול וההשגחה בילדים, הורים במשפחות חד הוריות, יהיו זכאים לנקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד, משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, וזאת החל משנת המס 2012 ובהתאם לתנאים הנקובים היום בפקודה לגבי זכאות לנקודות זיכוי בעד ילדים. (בהקשר זה ראה התייחסותנו בפרק 2 למדריך המס).

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

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

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

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

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

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

שר האוצר רשאי להורות בנסיבות מיוחדות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות. היו לאדם הכנסות הוניות שאינן חייבות במס רווחי הון, אין ההוצאות שבהן עמד לשם השגת אותן ההכנסות ראויות להיכלל בין הוצאותיו הרגילות, ומשום כך לא יופיעו בחשבון רווח והפסד וממילא לא יתהווה הצורך להפעיל לגביהן את סעיף 18(ג) לפקודה.

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

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

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

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

בהקשר לניכוי מס במקור משכר המשולם לעובד זר ראה התייחסותנו בפרק 16 למדריך המס.

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

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

בית המשפט המחוזי קבע בעמ"ה 255/89 **חיים ניניו** נ' פקיד שומה רחובות כי אי ניכוי מס במקור **בפועל** גורם לאי התרת ההוצאה. במקרה של הנישום חיים ניניו, זה לא ניכה כלל מס במקור מתשלומים ששילם לקבלני משנה שהעסיק לצורך ביצוע עבודתו. טענתו העיקרית הייתה שסעיף 32א לפקודה אינו חל בעניינו שכן העביר לפקיד השומה רשימה של הגורמים שקיבלו ממנו תשלום, כך שזה יוכל לגבות מהם את המס בגין תשלומים אלו, גישה אשר מתיישבת עם הוראות הפקודה. בית המשפט פסק כי חובת הדיווח הינה חובה משנית. החובה העיקרית היא חובת תשלום המס בפועל, אותה לא קיים חיים ניניו. על כן, לא נוכח לו ההוצאות שדרש בניכוי.

פירוש זה הינו מחמיר במיוחד ובניגוד לדברי ההסבר לחקיקת הסעיף. רשות המסים לאאימצה את הפרשנות הנ"ל וקבעה כי יש להפעיל את הסעיף רק כאשר הדיווח לקוי, בין אם שולם המס ובין אם לאו. יצויין כי, העדר דיווח או העדר אחד מהפרטים המנויים בסעיף 32א לפקודה (שם, מען ומספר תעודת זהות של האדם אשר לו או בשבילו שולמו התשלומים ובחבר-בני-אדם מספר מזהה אחר), כך שאין אפשרות לפקיד השומה לזהות בצורה מדויקת את מקבל התשלומים - ייחשבו כדיווח לקוי.

על אף האמור בפס"ד חיים ניניו, בעמ"ה 5024/96 יקוטי אברהם נ' פקיד השומה עכו, מיסים ט/2 (אפריל 2002), אימץ בית המשפט המחוזי גישה הפוכה מזו של פסק הדין בעניין ניניו לעיל. לפיה, יש "להפעיל את הסנקציה האמורה בסעיף 32א לפקודה מקום בו הנישום מסר לפקיד השומה פרטים מספיקים אודות מקבל התשלום על מנת שניתן יהא לגבות את המס שלא נוכח במקור וכי אין לנקוט בסנקציה החריפה הקבועה בסעיף זה בהתחשב בסנקציות האחרות המוטלות עליו ממילא". גישה דומה אומצה אף בע"א 47997-02-13 פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא, בו צויין על ידי כבוד השופט ד"ר בורנשטיין, כי נציבות מס הכנסה (דאז) לא אימצה את הפרשנות הנ"ל מפסק הדין בעניין ניניו וקבעה כי אין להתיר את ההוצאה רק כאשר הדיווח לקוי, בין אם שולם המס בפועל ובין אם לאו.

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

סעיף 32(2) לפקודה קובע כי בקביעת ההכנסה החייבת של אדם לא יותרו ניכויים של תשלומים או הוצאות, שאינם כסף **שהוצאו כולם לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד**. במילים אחרות, התשלומים או ההוצאות צריכים לשמש בייצור ההכנסה בלבד. לאור האמור, מומלץ לבצע הפרדה מעשית בין ההוצאות אשר משמשות בייצור הכנסה לבין הוצאות הוניות/פרטיות, לפי העניין. עם זאת ולפנים משורת הדין, מאפשרות רשויות המס לנכות גם הוצאות מעורבות על בסיס מנגנון חלוקה מתאים.

### 6.10 הגבלת ניכויים וקיזוזים בשל פנקסים בלתי קבילים

סעיף 33 לפקודה מאפשר לפקיד השומה שלא להתיר לנישום הוצאות במקרים בהם פנקסי הנישום אינם קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו. הסעיף קובע, בין היתר, כי מקום בו הנישום **חייב** לנהל פנקסים **ולא ניהלם** או שניהלם אך לא ביסס את הדוח שלו עליהם, לא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיזוזים של ההוצאות הבאות: פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים. כמו כן, לא יוכר לו ההפסד השוטף לאותה שנה, ולכן לא ניתן יהיה להעבירו לשנים הבאות.

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

### 6.11 הגבלת ניכוי הוצאות שכר לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים

ביום 12 באפריל 2016 (ילקוט פרסומים מס' 2552) פורסם חוק תגמול לנושאי משרה בתאגידים פיננסיים (אישור מיוחד ואי התרת הוצאה לצורכי מס בשל תגמול חריג), התשע"ו – 2016 (להלן בסעיף זה: "**החוק**").

החוק קובע נורמות התנהלות באשר לשכר הבכירים בתאגיד פיננסי וכן מייצר תיקון עקיף בפקודה בקובעו הגבלת ניכוי הוצאות שכר חריגות לנושאי משרה בכירים בתאגידים פיננסיים.

על פי החוק, התקשרות של תאגיד פיננסי עם נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד הפיננסי, במישרין או בעקיפין, באשר לתנאי כהונתו או העסקתו, הכולל מתן תגמול שההוצאה החזויה שלו, כפי שחושבה למועד האישור בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, צפויה לעלות על שני מיליון וחצי ש"ח בשנה, טעונה אישור של גורמים שונים בחברה, כך על פי החוק. להלן יפורטו הגדרות עיקריות מהחוק:

(א) "**גוף פיננסי**" – כל אחד מאלה:

- (1) גוף מוסדי כהגדרתו בחוק הפיקוח על הביטוח;
- (2) חברה שייעודה הנפקת מוצרי מדדים כהגדרתם בחוק הגדרת העיסוק;
- (3) מנהל קרן להשקעות משותפות בנאמנות כמשמעותו בחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד - 1994;
- (4) מנהל תיקים כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק;

- (5) תאגיד בנקאי כהגדרתו בחוק הבנקאות (רישוי);  
(6) גוף אחר המספק שירותים פיננסיים, שקבע שר האוצר, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- (ב) **"נושא משרה בכירה"** – כהגדרתו בסעיף 37(ד) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968;
- (ג) **"שכר"** – לרבות תנאים נלווים לשכר, ובכלל זה החזקת רכב, טלפון, תנאים סוציאליים, הפרשות בשל סיום יחסי עובד-מעביד, וכל הכנסה שנזקפה לשכר בשל מרכיב שהוענק לעובד;
- (ד) **"תאגיד פיננסי"** – גוף פיננסי או תאגיד שליטה, למעט אחד מאלה:
1. מי שקיבל רישיון בנק חוץ, לפי סעיף 4(א) לחוק הבנקאות (רישוי);
  2. מי שקיבל רישיון מבטח חוץ, לפי סעיף 15(א) לחוק הפיקוח על הביטוח;
  3. מנהל תיקים זר שהוא עוסק זר כהגדרתו בסעיף 10א לחוק הסדרת העיסוק;
  4. מנהל קרן חוץ כהגדרתו בסעיף 113א, לחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד – 1994, שקיבל היתר מרשות ניירות ערך להציע יחידות בישראל כאמור בסעיף 113ב לחוק האמור;
  5. תאגיד פיננסי זר אחר שקבע שר האוצר, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת;
- (ה) **"תגמול"** – לרבות התחייבות למתן תגמול, בין במישרין ובין בעקיפין, ולרבות סכום כסף וכל דבר שהוא שווה כסף, שכר, מענק, דמי ניהול, דמי ייעוץ, דמי שכירות, עמלה, הטבה שהיא ריבית, תשלום מבוסס מניות, תגמול פרישה שאינו תשלום פנסיוני ושאינו פיצויי פיטורים על פי דין, טובת הנאה וכל הטבה אחרת, והכול למעט דיבידנד.
- החוק, שעיקריו הובאו לעיל, יוצר תיקון עקיף לפקודה – מס' 224 – (להלן בסעיף זה: **"התיקון"**) על פיו, תתווסף לסעיף 32 לפקודה, פסקת משנה נוספת (פסקת משנה 17), שעיקרה כדלהלן:

**(1) הגבלת ניכוי הוצאה**

- (א) הוצאה בשל עלות שכר שנשא בה תאגיד פיננסי, במישרין או בעקיפין, בשנת המס, בעד נושא משרה בכירה או עובד, העולה על התקרה לתשלום (בפסקה זו – הוצאה העודפת).
- (ב) חישוב עלות השכר לעניין פסקה (א), לגבי נושא משרה בכירה או עובד בתאגיד פיננסי, יכלול את עלות השכר שנשאו בה התאגיד הפיננסי ותאגידים קשורים לתאגיד הפיננסי בעד אותו נושא משרה מכירה או עובד. הוצאה העודפת תיוחס לתאגיד הפיננסי ותאגידים קשורים לו, בהתאם ליחס בין עלות השכר שנשא בו כל אחד מהם לעלות השכר הכוללת.
- (ג) לעניין חישוב עלות השכר לפי פסקה (א), יראו את הוצאה בשל מענקי פרישה, כאילו הוצאה בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולמת הוצאה (בפסקה זו – תקופת העבודה); עלתה הוצאה בשל עלות השכר בגין שנת המס שקדמה למועד הוצאה בשל מענקי פרישה על התקרה לתשלום, ייווסף לעלות השכר בשנת הוצאה בשל עלות פרישה החלק שבו עלתה הוצאה האמורה על התקרה לתשלום באותה שנת מס, כשהיא מוכפלת בתקופת העבודה.

**הגדרות רלוונטיות:**

- (א) **"עודף עלות שכר"** – הפער שבין עלות שכר לשני מיליון וחצי ש"ח, ובלבד שעלות השכר עולה על שני מיליון וחצי ש"ח.
- (ב) **"עלות שכר"** – שכר, וכן כל סכום ששילם מעביד לקרן השתלמות או לקופת גמל, גם אם לפי סעיף 3 לא רואים אותו כהכנסת עבודה במועד ששולם לקרן השתלמות או לקופת הגמל, וכן סכום תשלום דמי ביטוח ששילם מעביד בעד עובדו לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה – 1995.
- (ג) **"שכר"** – כל אחד מהמנויים בפסקאות (1) עד (3) שלהלן, למעט זכות לרכישת נכס כמשמעותה בסעיף 3(ט) ומניה כהגדרתה בסעיף 102, אשר ניתן לנושא משרה בכירה או לעובד בקשר עם עבודתו או כהונתו בתאגיד פיננסי, בין במישרין ובין בעקיפין, לרבות באמצעות חברה שבשליטתו –
- (1) הכנסה כאמור בסעיף 2(2);
  - (2) מענק עקב פרישה או מענק עקב מוות כמשמעותם בסעיף 70(א);
  - (3) השתכרות או רווח כמשמעותם בסעיף 2(1) ו-10;
- (ד) **"התקרה לתשלום"** – סך של שניים וחצי מיליון ש"ח לשנה וחלק יחסי מסכום זה בשל חלק משנה, בניכוי הוצאה בשל הענקת מניות או זכות לקבל מניות, ובניכוי עודף עלות שכר. להגדרות נוספות – ראה התיקון.

**(2) חובת דיווח**

בנוסף על האמור לעיל, נקבעה בסעיף 141ב לפקודה, שהוסף במסגרת החוק, חובת דיווח כלדקמן:

(א) תאגיד פיננסי ידווח למנהל, במועד האמור בסעיף 132 ובטופס שיקבע המנהל, על כל נושא משרה בכירה או עובד אשר עלות השכר המשולמת לו בידי התאגיד הפיננסי, בעצמו או יחד עם תאגידים קשורים לו, עולה על תקרת התשלום; התאגיד הפיננסי יצרף לדיווח האמור את אופן חישוב עלות השכר או עלות השכר הכוללת והתקרה לשתלום ויפרט לגבי כל תאגיד את החלק המשולם על ידו. בעניין זה נבקש לעדכןכם כי ביום 4.1.2017, פורסם על ידי רשות המסים טופס חדש – טופס 1347.

(ב) על אף האמור בסעיף (א), אם יש לתאגיד האמור באותו סעיף תאגיד שליטה, תחול חובת הדיווח לגבי עלות השכר הכוללת, על תאגיד השליטה.

(ג) העתק הדיווח לפי סעיף (א) יועבר לתאגידים קשורים לתאגיד הפיננסי.

### (3) ביצוע ותקנות

שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות בכל עניין הנוגע לביצועו.

### (4) תחילה ותחולה

תחילתם של סעיפים 17(32) ו-141ב לעיל תהיה כמפורט להלן, והם יחולו לגבי עלות שכר, כהגדרת מונח זה בתיקון, שנשא בה תאגיד פיננסי מהמועדים האמורים בפסקאות הבאות:

(א) לעניין התקשרות שאושרה לפני יום הפרסום (12.4.2016) – שישה חודשים מיום הפרסום, והתקרה לתשלום, כהגדרתה בסעיף 17(32) האמור, תחושב באופן יחסי למספר חודשי העבודה של נושא המשרה הבכירה או עובד התאגיד הפיננסי;

(ב) לעניין התקשרות שאושרה אחרי יום הפרסום (12.4.2016) – 1.1.2017.

## 6.12 לקט פסיקה מהשנים האחרונות

### 6.12.1. אי התרה בניכוי של הוצאות ששולמו לעבריין כ- "דמי סחיטה"

בע"מ 1538-02-12, המבורג חברה למסחר בינלאומי בע"מ נ' פקיד שומה רחובות נקבע על-ידי בית המשפט כי הוצאות שיצאו כתשלום לעבריין, ששחט את בעל המניות במערערת, לא יותרו בניכוי. באותו מקרה נשחט בעל השליטה במערערת על ידי העובד היחיד בחברה, לו קשר משפחתי עם בעל השליטה. בעל השליטה שילם את הכספים מחשבונה של החברה, ככל הנראה מפאת חוסר יכולת כלכלית לשלם הסכומים מכספו האישי.

המערערת הגישה דו"ח מתוקן לגבי שנת המס הרלוונטית (2006), בו ביקשה להכיר לה בתשלומים אלו כהפסד, חלף משיכות של בעל השליטה. כמו כן, תשלומים דומים ששולמו בשנת 2007, הוצגו במסגרת הדו"ח כהפסדים, חלף כמשיכות של בעל השליטה.

פקיד השומה **סירב** להכיר בסכומים אלו כהוצאות מבונו של סעיף 17 לפקודה. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה וזאת משלושה טעמים:

א. כספי הסחיטה שולמו לעבריין על-ידי הבעלים של המערערת כדי להגן עליו ועל משפחתו, כך שלא היה מדובר במטרה עסקית אלא **אישית**, מה גם שמלכתחילה תשלום דמי הסחיטה מחשבון המערערת ולא מחשבונו האישי של הבעלים נבע מכך שלא היו לו כספים פנויים.

ב. המערערת לא הציגה כל מסמך המעיד על כך שההוצאות אכן הוצאו לשם ייצור הכנסתה.

ג. סחיטת הכספים מבעל השליטה במערערת לא פגעה בהכנסות המערערת ולא הוכחה טענת המערערת, כי כספי הסחיטה הוצאו כהוצאה הכרחית להמשך ייצור הכנסתה כנדרש בסעיף 17 רישא לפקודה.

יוער, כי פקיד השומה טען כי התרת הוצאות אלו ("דמי סחיטה"), נוגדת את תקנת הציבור. עם זאת, בית המשפט לא נדרש לדיון בטענה זו מכיוון שנטענה על ידי פקיד השומה ב"שפה רפה", לדברי בית המשפט ולמען הזהירות בלבד.

בבית המשפט העליון, המערערת משכה את הערעור שהוגש על ידה, בהמלצת בית המשפט. פקיד השומה הצהיר בפני בית המשפט העליון, כי היה וייקבע במסגרת הערעור שהגיש **בעל המניות** על השומה שהוצאה לו, אז יש לסווג את הכנסת בעל המניות (הכספים ששולמו כ"דמי סחיטה") כמשכורת. אז, תותר ההוצאה נשוא הערעור דן למערערת כהוצאה בהתאם לדין.

### 6.12.2 הוצאות עודפות במסגרת הסדר תשלום מבוסס מניות:

בע"מ 27431-08-11, סקויריטי סופטוור וובסנס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, אלה היו העובדות:

המערערת סיפקה שירותי מו"פ לחברה האם שלה, על פי מודל ה-Cost Plus, בהתאם לעבודת מחירי העברה.

המערערת הקצתה לעובדיה אופציות למניות באמצעות נאמן במסלול רווח הון, כאמור בסעיף 102 לפקודה.

המסלול מוסדר בסעיף 102(ב) לפקודה, כך שבעת ההקצאה, העובד לו הוקצתה התכנית, לא יחוייב במס, אלא בעת המימוש על ידו. מנגד, על פי סעיף 102(ד) לפקודה, לחברה המעניקה (המערערת) לא תותר ההוצאה בניכוי לצורכי מס.

בשנת 2006, מסגרת הדיווח הכספי הרלוונטית למערערת השתנתה, כך שמאותה עת ואילך, ההוצאות המיוחסות לתכנית נמדדות בשיטת "השווי ההוגן" וערכן גבוה משמעותית מבעבר ("ההוצאות העיקריות"). כמו-כן, למערערת התהוו הוצאות נוספות בגין התכנית ("ההוצאות הנוספות").

החברה זוקפת הוצאות אלו כחלק מבסיס העלות לצורכי חישוב ההכנסה בה היא מכירה, על פי מודל ה-Cost Plus. המערערת סברה כי יש לאפשר לה

- לנכות לצורכי מס את ההוצאות העיקריות המיוחסות לתכנית (בניגוד להסדר החקיקתי הספציפי). **פרשנותה של המערערת כי סעיף 102(ד)2, אוסר ניכוי ההוצאות העיקריות בעת המימוש, אך אין פירוש הדבר שלא ניתן לנכות הוצאות אלו בעת הקצאת התכנית** כמו גם, לאפשר לה לנכות את

- את ההוצאות הנוספות, כגון: הפרשה לחופשה, הפרשה להבראה, הפרשה לפיצויים ואחרות. מאידך, סבר המשיב כי אין מקום להתיר למערערת הוצאות אלה בניכוי. בית המשפט:

פרשנותה של המערערת אינה עולה בקנה אחד עם תכלית החוק. האיסור על ניכוי ההוצאה הינו מוחלט, וההבחנה אותה מבקשת המערערת לעשות (התרת ההוצאות העיקריות בניכוי במועד מוקדם יותר, מזה העולה מלשון ההוראה הרלוונטית), חותרת תחת התכלית שבבסיס ההסדר החקיקתי ופוגעת באיזון המעגון בו.

אם נפרש את סעיף 102(ד)2 לפקודה, כטענת המערערת, כסעיף האוסר על ניכוי ההוצאה אך ורק במועד המימוש, אך אינו מונע את ניכוי ההוצאה במועד ההקצאה, יהיה בכך כדי לפגוע באיזון האמור.

העובדה שמדובר בהוצאות הנכללות בבסיס העלות במסגרת הסכם Cost Plus, אין בה כדי להצדיק ניכוי, מקום בו המחוקק אסר זאת במפורש. אף השינוי בכללי החשבונאות אינו מצדיק היעדרות בית המשפט לטענה כאמור.

ההוצאות הנוספות אינן מותרות על פי הסעיפים הרלוונטיים בפקודה, היינו סעיפים 17, 32, 31 ו-18 לפקודה.

לאור האמור לעיל, אין כל הצדקה להפלות בין המערערת ובין כל חברה אחרת, אך ורק משום שההוצאות העיקריות וההוצאות הנוספות נכללות בבסיס העלות, כחלק ממודל Cost Plus, והמערערת לעניין זה אינה שונה מכל חברה אחרת שהוציאה הוצאות בייצור הכנסה שאינן מותרות בניכוי מחמת הוראה ספציפית הקבועה בדן.

### **6.12.3. ניכוי הוצאות משפטיות בגין הליך פלילי נגד מנהל חברה ובעל מניות בה**

בע"מ 1013/09 דויטש רוברט נ' פקיד שומה תל אביב – יפו 4, נדונה השאלה, האם חברה שנשאה בהוצאות משפט פלילי שהתנהל נגד מנהל בחברה ו/או בעל מניות בה יותרו בניכוי לחברה.

לטענת המשיב (פקיד השומה), אין להתיר את ההוצאות הללו, מאחר וכתב האישום הוגש נגד בעל מניות בחברה ולא נגד החברה עצמה. אי לכך, אין מדובר בהוצאה בייצור הכנסה. עוד טען המשיב, כי מדובר בהוצאות לשמירת חירותו של המנהל באופן אישי, כי בהתחשב בחומרת העבירות אין להתיר את ההוצאות מטעמים של תקנת הציבור; וכי המערערים לא הוכיחו את ההוצאות, סכומן ובקשר לאיזה משפט הן הוצאו, בהתחשב בכך שבאותה תקופה דויטש היה מעורב בהליכים משפטיים נוספים.

מנגד, טענו המערערים, כי מטרת הגנתו המשפטית של דויטש הייתה לצורך שמירה על שמה הטוב של החברה ועל המוניטין שלה; כי לא היה כל חשש ממשי להטלת מאסר על דויטש; כי ניכוי ההוצאות הנדונות עומדת במבחן תקנת הציבור; וכי טענתו האחרונה של המשיב בקשר להוצאות, מהותן, סכומן והקשר הוצאתן מהווה הרחבת חזית אסורה מצד המשיב.

השופט אטדגי קבע כי החברה לא הייתה רשאית לנכות את ההוצאות בגין ייצוגו של דויטש. זאת מהטעם שמעשיו של דויטש, בגינם הוגש נגדו כתב אישום וזה נשפט בפלילים, לא היו קשורים כלל לחברה, ומרביתם בוצעו עוד לפני הקמתה. ואם כך הם פני הדברים, לא ניתן לקשור בין מעשיו של בעל המניות לחברה ולכן לא ניתן לקשור בין הוצאות משפט של דויטש לפעילותה העסקית של החברה.

ביחס לטענת המערערת לפגיעה במוניטין שלה, קבע השופט אטדגי כי הפגיעה במוניטין החברה, אף אם קיימת היא מינורית ומתקיימת באופן אגבי, לעומת הפגיעה במוניטין האישי של דויטש. הערעור נדחה.