

ניכויים והוצאות עודפות

היבטי מס הכנסה ומע"מ

סיימון יניב, עו"ד ורו"ח,

משרד עורכי דין,

03-6245544 ; 052-3701370

תוכן עניינים

עמ'

3-5

מבוא – דרך הבחינה של הטבות לעובדים <

פרק א': טובת הנאה

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד <

6-16

17-18

האם טובת ההנאה ניתנת לייחוס <

טובת הנאה כהכנסת עבודה <

19-27

פרק ב': עודפות

הוצאות עודפות - כללי <

28-32

33-54

▪ תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972

55-59

▪ תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה - 1995

פרק ג': מקדמות בשל עודפות

הוצאות עודפות- תשלום מקדמה <

60-65

פרק ד': מע"מ

66-82

מע"מ <

מבוא

דרך הבחינה של הטבות לעובדים

מבוא

טובת הנאה לעובד - סוגי הטבות

◀ בהתאם להוראות החוק ומבחני הפסיקה יש לסווג את ההטבות לפי הסוגים שלהלן:

- טובות הנאה הנחשבות כהכנסת עבודה - טובות הנאה שהן הכנסות מוסוות לעובדים ואשר ניתן לייחסן לעובד.
- טובות הנאה הנחשבות "כהוצאה עודפת" - טובות הנאה שהן הכנסות מוסוות לעובדים אשר לא ניתן לייחסן לעובד או טובות הנאה שאינן נחשבות כהכנסת עבודה ואינן מותרות בניכוי.
- טובות הנאה שאינן נחשבות כהכנסת עבודה ומותרות בניכוי - נובעות מהוצאות הבאות לספק את צרכי המעביד והן תוצאת לוואי בלתי נמנעת ממילוי התפקיד, קרי טובת המעביד גוברת על טובת העובד.

פרק א': טובת הנאה

שלב א

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – סעיף 2(2) - האם קיימת הכנסת עבודה

מרכיבי הכנסת עבודה: <

- השתכרות או רווח מעבודה;
- כל טובת הנאה או קצובה;
- תשלומים לכיסוי הוצאות;

(לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחו"ל או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה)

- שווי שימוש ברכב;
- שווי שימוש ברדיו טלפון נייד

< **כל סוג של הכנסה הנובעת כתוצאה מקיומם של יחסי עובד מעביד ומשתלמת לעובד (בין בכסף ובין בשווי כסף, במישרין או בעקיפין או לאחר בשבילו) משום קיומם של יחסים אלה, על ידי מעבידו, הינה הכנסת עבודה החייבת במס.**

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – האם כל טובת הנאה לעובד מהווה הכנסת עבודה

יש להבחין בין :

◀ טובת הנאה לעובד שאינה אלא הכנסה מוסווית ועל כן
מהווה הכנסת עבודה.

◀ טובת הנאה שאינה אלא תוצר לוואי ממילוי תפקידו של
העובד ועל כן אינה מהווה הכנסת עבודה.

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – מבחי הפסיקה

המבחן הכללי - טובת העובד מול טובת המעביד

טובת המעביד פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות שנתן המעביד.

- פס"ד עירית בת-ים – הנחה שניתנה בשכר לימוד לילדיהם של עובדי עירייה הינה בגדר הכנסת עבודה של העובדים.

- פס"ד דן – בגדים שסופקו לעובדים שהשימוש בהם לא מוגבל לצורכי עבודה בלבד הנם בגדר הכנסת עבודה. בגדים שהשימוש בהם מוגבל לצורכי עבודה אינם בגדר הכנסת עבודה.

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – מבחני הפסיקה

המבחן הכמותי - מאזן התועלות

◀ תועלת המעביד אל מול התועלת הפרטית של העובד - אם טובת ההנאה כולה או עיקרה נועדה בעיקר לצורך התפקיד, אזי לא קמה טובת הנאה לעובד.

◀ המשמעות היא כי אפשר שלעובד תנבע טובת הנאה מסוימת כל עוד תועלת פרטית זו היא שולית ביחס לתועלת המעביד.

- פס"ד שמן תעשיות – כיבוד עובדים בכנס לקוחות – צורכי העסק.
- פס"ד נחמני – תשלום לעובד עבור לימודי נהיגה.

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – פרמטרים כללים לבחינה

של מי התועלת העיקרית?

◀ האם תועלת העובד, במידה וקיימת, היא שולית?

◀ מי היוזם?

◀ האם ההוצאה מחליפה שכר בעין?

◀ האם ההוצאה מביאה לחיסכון בעלויות הפרטיות של העובד?

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד פרמטרים לבחינת אירוע במסגרת העבודה

- ← תכנית האירוע - האם קשורה לענייני עבודה?
- ← האם יש השתתפות של בני משפחה של העובד?
- ← מי המארגן של האירוע?
- ← מי המממן?
- ← משך האירוע?

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – דוגמאות

- לינה של עובד במלון בחיפה לצורכי עבודה <
- אירוע פרסומי/שיווקי בו מחויבים העובדים להשתתף <
- טיול שערך המעביד לעובדיו <
- ארוחות לעובדים <
- חניה לעובדים <
- תלוי בנסיבות < בדיקות רפואיות שעורך מעביד לעובדים <
- מתנה לעובד (תלושים לחג) <
- מתנה לעובד לרגל אירוע אישי, כגון נישואין, הולדת ילדים בר/בת מצווה וכו'. <
 - בסכום סביר
 - מעל לסכום סביר

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – פסיקה בעניין מיסוי תשלומים עבור לימודים

המבחן "שמירה על הקיום או רכישת יתרון מתמיד":

פס"ד לילי וולף - נדונה שאלת התרתן של הוצאות השתלמות לרופאת שיניים. נקבע, כי ייתכן ולרמתו המקצועית של בעל מקצוע חופשי נשקפת סכנת התיישנות, המחייבת אותו להתעדכן עם הזמן, ועל כן הותרה ההוצאה בניכוי.

פס"ד רשות הנמלים - נדונה שאלת התרתן של הוצאות לימוד לתואר שני במנהל עסקים. נקבע כי המנהל רכש ידע במקצוע שונה ולכן לא הותרה ההוצאה (במקרה דן המנהל לא המשיך בתפקידו לאחר סיום לימודיו).

פס"ד רכב ישראלי - ביהמ"ש התיר הוצאות השתלמות לחברה אשר מנהל ובעל שליטה בה השתתף כתלמיד בתכנית לימוד המנוהלת ע"י אוניברסיטת ת"א: "אמת נכון כי לימוד זה לא רק שומר על רמה אלא גם מביא ידע חדש כלומר מגביר את הרמה ומוסיף עליה ולא רק "מעדכנה". העולה מן האמור הוא כי שמירה על הקיים כוללת גם הבאת ידע חדש.

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד – פסיקה בעניין מיסוי תשלומים עבור לימודים

המבחן "שמירה על הקיים או רכישת יתרון מתמיד":

פס"ד יהב – השתתפות מעביד במימון שכר לימוד של עובדיו לתואר אקדמי הינה טובת הנאה החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה. זאת שכן הלימודים לתואר אקדמי חיוניים לתפקידם של עובדי הבנק בבנק והם מוסיפים לעובדי הבנק כישורים וידע שהוא מעבר לשמירה על הקיים.

בחינת קיומה של טובת הנאה לעובד בעניין מיסוי תשלומים עבור לימודים

בסעיף 32(15) לפקודה (ניכויים שאין להתירם) נקבע כי לא יותרו ניכויים בשל "הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים".

תשומת הלב כי בגין לימודים אקדמאים ניתנות נקודות זיכוי במסגרת סעיף 40ג לפקודת מס הכנסה.

שלב II

האם טובת הנאה ניתנת לייחוס

האם טובת ההנאה ניתנת לייחוס – הבחנה בין טובת הנאה שניתנת לייחוס לבין טובת הנאה שאינה ניתנת לייחוס

- ◀ בפסיקה לא נקבעו מבחנים וכללים לקביעה האם ההוצאה ניתנת לייחוס לעובד או למספר עובדים.
- ◀ בחינה סובייקטיבית - מקובל לבחון בכל מקרה לגופו האם קיימים כלים בידי המעביד המאפשרים לו לייחס את טובת ההנאה לעובדים.
- ◀ בהתאם לכך, יתכן מצב שבו סוג הוצאה מסוימת תקבע בשומה אצל מעביד אחד כטובת הנאה הניתנת לייחוס ואצל מעביד אחר כהוצאה שאינה ניתנת לייחוס.

שלב III

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת
עבודה

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה

באם טובת ההנאה ניתנת לייחוס:

כאשר ניתן לייחוס, קיימת חובה לזקוף את טובת ההנאה לשכר – אין שיקול דעת.

◀ במישור המעביד -

ההוצאה תותר כולה בניכוי כהוצאת שכר.

◀ במישור העובד -

יש לראות בטובת ההנאה כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה אשר יחולו עליה כל הכללים הרגילים החלים על הכנסת עבודה.

בהקשר זה עולות שתי סוגיות:

◀ גובה הסכום הניתן לייחוס.

◀ חבויות המעביד.

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – קביעת שווי ההטבה

תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993

תקנה 8(א), הדנה בניכוי מס משווה כסף, קובעת:
"היה התשלום... כולו או חלקו בשווה כסף, יקבע המעביד לצורך הניכוי
את סכום התשלום כפי **שעלה לו או לפי מחיר השוק**, **הכל לפי הגבוה**."

➤ **פס"ד עירית בת ים** – יש לבדוק את שווי ההטבה בעיני העובד.

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – קביעת שווי ההטבה

לעיתים שווי השימוש (שווי ההטבה) לעובד נקבע בחקיקה:

← תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987.

← תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-
2002.

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – טלפונים ניידים

◀ **הגדרה** - הגדרה רחבה הכוללת את כל סוגי הטלפונים הניידים (מופיעה בתקנה 2ב(ג) תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972):
"למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכזייה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום"

◀ זקיפת שווי שימוש-

- על פי התקנות יחויב העובד במס על שווי שימוש בטלפון סלולארי בגובה מחצית מההוצאות החודשיות בשל טלפון נייד או בסכום של **115** ₪, כנמוך (-2013 2023), והכל בניכוי סכום השתתפותו של העובד בהוצאות.
- **הוצאה חודשית** - לרבות הוצאה קבועה כגון: דמי שימוש, מע"מ, תיבה קולית, שירותים נלווים, השתתפות העובד וכו'.
- החישוב ייערך **עבור כל חודש בנפרד** ולא על בסיס שנתי או מצטבר.
- למס המוטל על שווי השימוש מתווספת חבות בדמי ביטוח לאומי.
ההוצאה החודשית מחושבת על כל מכשיר רדיו טלפון נייד !!!

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – חובת ניכוי מס במקור

יש לנכות מס במקור בשל טובת הנאה שניתנה לעובד והנחשבת כהכנסת עבודה.

שיעור ניכוי מס במקור - **פס"ד שאנן אגודה ציבורית** - לאור מבנה מערך הניכויים ברשות המיסים והעקרונות העומדים בבסיסו של מערך זה, האחריות לליקויים במילוי טופס 101 נתונה בידי המעביד (ברגע שמתקיימים יחסי עובד-מעביד יש למלא טופס 101).

חשוב להבחין בין "זקיפת שווי" לבין "גילום הוצאה":

אם בכוונת המעביד לשאת גם בהוצאות המס יש "לגלם" את שווי טובת הנאה לפי שיעור המס השולי של העובד וסכום המס יחושב מהסכום המגולם.

לגישת מס הכנסה על הגילום לכלול גם את מרכיב הביטוח הלאומי בשל טובת הנאה.

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – דוגמא לגילום

נתונים:

10,000 ש"ח
40%

שכר העובד:
שיעור מס שולי של עובד:

תלוש השכר – ללא הטבה:

10,000 ₪

שכר במזומן

4,000 ₪

מס

6,000 ₪

שכר נטו

6,000 ₪

תזרים

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – דוגמא לגילום

נתונים נוספים - העובד מקבל ארוחות:
עלות הארוחה למעביד: 450 ₪
שווי הארוחה: 500 ₪

<u>עם גילום</u>	<u>ללא גילום</u>	<u>תלוש השכר עם הטבה:</u>
₪ 10,000	₪ 10,000	שכר במזומן
₪ 500	₪ 500	שווי הטבה
₪ <u>*333</u>	₪ -,-	גילום שווי הטבה
₪ 10,833	₪ 10,500	סה"כ שכר
₪ <u>6,500</u>	₪ <u>4,200</u>	מס לתשלום (40%)
₪ <u>6,000</u>	₪ <u>5,800</u>	תזרים

$$40\% \times (500 / 60\%) = 333 *$$

טובת הנאה הניתנת לייחוס כהכנסת עבודה – ביטוח לאומי

- ◀ בשל טובת הנאה הנחשבת כהכנסת עבודה יש לשלם ביטוח לאומי.
- ◀ **פס"ד גדות** - המוסד לביטוח לאומי חייב את המערערת בתשלום דמי ביטוח לאומי על הוצאות שלא ניתן היה לייחסן לעובד מסוים (הוצאות עודפות) ועל כן לא היו בגדר הכנסה ולא שולם לגביהן מס הכנסה.
- ◀ ביהמ"ש קבע כי על המוסד לביטוח לאומי לכבד את החלטות פקיד השומה וללכת בעקבותיהן.

פרק ב': עודפות

שלב IV

האם בהוצאה עודפת עסקינן?

הוצאות עודפות - הגדרה

◀ סעיף 181ב(א) - הוצאות עודפות שהוציא חבר בני-אדם
הן:

- סכומים בשל הוצאות שניכוין אינו מותר לפי סעיף 32(11).

- סכומים שהוצאו למטרות המפורטות בתקנות מכוח סעיף 31:

- * סכומים שאינם מותרים בניכוי כלל.

- * סכומים העולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי על פי התקנות האמורות.

הוצאות עודפות

סעיף 32(11) - הוצאות שיש בהן טובת הנאה לעובדים ואינן ניתנות לייחוס

סעיף 32(11) קובע, כי לגבי הוצאות המהוות טובת הנאה לעובד אך לא ניתן ליחסן לעובד ספציפי, יחולו ההוראות שלהלן:

אם לא הוכח שההוצאות לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד, ההוצאה לא תותר בניכוי (ולא תחשב כהכנסת עבודה בידי העובד) – כלומר מדובר בהוצאה עודפת לפי סעיף 181ב(א).

הוצאות עודפות

טובת הנאה שאינה ניתנת לייחוס - דוגמאות

מסעדה במקום העבודה

עובדים נהנים מארוחות מוזלות בהצגת תלושים אישיים, או שנערך רישום אחר כמו על ידי העברת כרטיס. **במצב זה ניתן לייחס את טובת ההנאה.**

מזנון מסובסד

אם העובדים אינם סועדים בו דרך קבע ניתן לטעון כי לא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהמזנון לעובד זה או אחר (טכנית מדובר בהוצאה הנכנסת לתחולת סעיף 32(11), אך בפרקטיקה נהוגה שיטת הגילום הגלובלי).

מסיבות

כאשר השתתפות המעביד איננה מחושבת לפי מספר המשתתפים בפועל במסגרת אותו אירוע ולא ניתן לייחסה לעובד ספציפי.

הוצאות עודפות

תקנות מכוח סעיף 31

הוצאות שאינן מוכרות (כולן או חלקן)

סעיף 31 מסמיך את שר האוצר להתקין תקנות בדבר הגבלה או אי התרה של ניכוי הוצאות מסוימות לפי סעיף 17 לפקודה. מכוח סעיף זה הותקנו, בין השאר:

- תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972.
- תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.

הוצאות עודפות

תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972

◀ הגדרת "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 המעביד ובין אם על ידי אדם אחר מטעמו, לרבות עובד של המעביד".

◀ התקנות אוסרות או מגבילות הוצאות, אשר אלמלא הוראות התקנות, היו מותרות בניכוי על פי הכללים הרגילים שבפקודה.

הוצאות עודפות תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות כיבוד

80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של המעביד יותרו בניכוי.

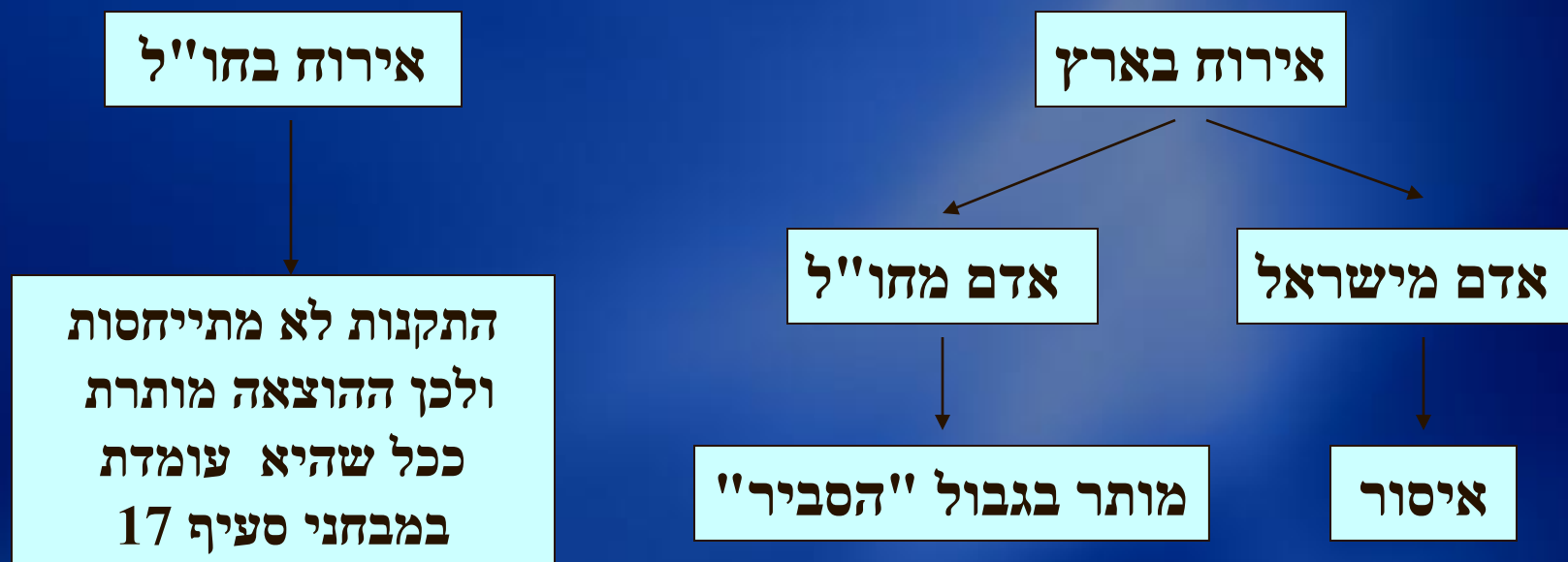
- "כיבוד קל" - שתייה קרה וחמה, עוגיות וכיוב', פרטי מזון קלים.
- על פי חוזר מס הכנסה מספר 14/2000, שיעור של 80% נועד לשקלל, בין היתר, כיבוד לעובדים.

הוצאות עודפות

תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 –

הוצאות אירוח

"לא יותר ניכוי הוצאה בשל אירוח בארץ, למעט ניכוי הוצאה סבירה לאירוח אדם מחו"ל"



הוצאות אירוח אדם מחו"ל- תותר ההוצאה בגבולות הסביר.

על מנת שההוצאה תוכר, יש להמציא מסמך שיכלול את הפרטים הבאים: שם האורח והארץ שממנה בא, מספר ימי האירוח ונסיבותיו, הקשר לעסק או למוסד וסכום ההוצאה.

• אירוח - לאו דווקא מסעדות

הוצאות עודפות

תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

כללי - הוצאות כאמור יותרו בניכוי רק במידה ויוכח כי :

◀ ההוצאה היא הוצאה בייצור הכנסה (פירותית);

◀ ההוצאה היא הוצאה אך ורק לשם ייצור הכנסה - במקרה של "הוצאה מעורבת" על פי הדין אסורה כל ההוצאה בניכוי, אולם המדיניות בפרקטיקה היא להתיר חלק יחסי.

◀ הנסיעה לחו"ל והשהייה בחו"ל היו הכרחיים בייצור הכנסה

קרי -האם ניתן היה לייצר את ההכנסה מבלי לנסוע לחו"ל? האם כל ימי השהייה היו הכרחיים?

הוצאות עודפות – תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

סוגי ההוצאות: ◀

- הוצאות כרטיסי טיסה;
- הוצאות לינה;
- הוצאות שהייה (אש"ל);
- הוצאות חינוך (בשהיות ארוכות);
- הוצאות שכירות רכב (ככל שמודבר בשהייה ארוכה המגמה היא לא להתיר);
- **הוצאות אחרות:**

- לשון התקנה היא "הוצאות אחרות" ולא הוצאות שהייה אחרות.
- בחב"ק קיימת התייחסות נפרדת ל"הוצאות שהייה אחרות", וכן קיימת התייחסות להוצאות אחרות נוספות שיותר מעבר לסכומים הנקובים בתקנות.
- ומכאן - הוצאות עסקיות אחרות כגון: טלפון, אינטרנט, נסיעות בתחבורה ציבורית (כולל טיסות פנים ארציות) יותר בניכוי בהתאם לתקנות כאילו נעשו בארץ.

הוצאות עודפות

תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

הוצאות כרטיסי טיסה:

- ← מחלקת תיירים או עסקים
- ← מחלקה ראשונה
- תותר מלוא ההוצאה
- תותר ההוצאה עד לסכום מחיר כרטיס טיסה במחלקת עסקים באותה טיסה

הוצאות עודפות

תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

הוצאות לינה

בנסיעה שכללה **עד**

7 לינות ראשונות <

לינה ה-8 ואילך <

90 לינות (כולל)

• מותרות מלוא ההוצאות עד לתקרה של \$335 ללילה (2023)

• עד וכולל \$147 ללינה - מותרות מלוא ההוצאות (2023)

• מעל \$147 ללינה - מותרות הוצאות בשיעור 75% מהוצאות
הלינה המוכרות ($\$251 = \$335 * 75\%$) אך לא פחות מ-\$104
ללינה (ולא יותר מ-\$251).

90 לינות:

• מותרות מלוא ההוצאות אך לא יותר מ-\$147 ללינה.

• לעניין מניין הלילות - שתי נסיעות או יותר שביניהן הייתה
שהייה רצופה בישראל של פחות מ-14 יום – ייחשבו לנסיעה
אחת.

< בנסיעה שכללה מעל

הוצאות עודפות

תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

הוצאות שהיה אחרות:

- אם נדרשו הוצאות לינה - עד \$94 לכל יום שהייה.

- אם לא נדרשו הוצאות לינה - עד \$157 לכל יום שהייה.

- (הסכומים נכונים לשנת 2023)

הוצאות עודפות – תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

קביעת מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) (רשימת מקומות לעניין ניכוי הוצאות בחו"ל) התשס"ו - 2005:

בנסיעות לארצות המנויות להלן תותר **תוספת של 25%** מסכומי ההוצאות המותרים בניכוי בשל לינה והוצאות שהייה אחרות:

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

הוצאות עודפות – תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

הוצאות שכירות רכב בחו"ל

יותר הוצאות השכירות בפועל אך לא יותר מ-74\$ ליום.

הערות:

- ◀ לפי עמדת מ"ה הוצאות אלו כוללות לא רק דמי שכירות אלא גם הוצאות דלק, הוצאות בעבור שירותים וכל הוצאת רכב אחרת.
- ◀ הוצאה זו תותר רק על סמך קבלות נאותות.

הוצאות עודפות מתנות

מתנות יוכרו כהוצאה בגבולות כמפורט להלן: <

- מתנה שניתנה בישראל - 230 ש"ח לאדם לשנה. (2023)
- מתנה שניתנה מחוץ לישראל - \$ 15 לאדם לשנה.

הכוונה היא להתיר הוצאה בגין מתנה שנתן המעביד במהלך העסק, כגון לספק או ללקוח. יש לציין במסמך: שם המקבל, קשריו עם העסק, נסיבות מתן המתנה, מקום נתינת המתנה וקבלות לאימות ההוצאה.

הוצאות עודפות מתנות

מתנות לעובדים

- מתנה רגילה – הכנסה אצל העובד ולכן הוצאת שכר המותרת בניכוי במלואה אצל המעביד.
- מתנה לרגל אירוע אישי – עד סכום סביר לא יחשב כהכנסת עבודה אצל עובד ויותר כהוצאה אצל מעביד. כל סכום מעל לסכום "סביר" ייזקף כהכנסה לעובד.
- מהו אירוע אישי?
 - יום-הולדת – לא אירוע אישי

תקנות מ"ה (בעלי הכנסה מעבודה מחוץ לארץ) התשמ"ב - 1982 – הוצאות בקשר עם נסיעה עסקית לחו"ל

ניכוי הוצאות חינוך בחו"ל של ילדים

- ◀ ההוצאה (\$840 לחודש לשנת 2023) תותר בהתקיים שני תנאים:
 - 1) לילד טרם מלאו 19 שנים בשנת המס
 - 2) השהייה הייתה לתקופה רצופה העולה על 8 חודשים (ובאישור מ"ה לתקופה קצרה יותר)
- ◀ תקרה - תותר הוצאה עד סכום שנקוב בתוספת השנייה.
- ◀ במקרים שמקום המגורים או תנאי הלימוד מחייבים תשלום גבוה יותר מהתקרה, רשאי הנציב להתיר הוצאה גבוהה יותר.
- ◀ הוצאות אלו יותרו רק על סמך מסמכים המעידים כי המעביד עמד בהוצ' הנדרשת.

הוצאות עודפות מתנות לעובד

מהו סכום "סביר"?

סכום סביר

סכום "סביר" **מעל** 230 ש"ח

סכום "סביר" הינו עד 230 ש"ח

(1 במישור העובד – אין הכנסה
(2 במישור המעביד – עודפת
מעל 230 ש"ח

כל סכום מעל 230 ש"ח
(1 במישור העובד - הכנסה
(2 במישור המעביד – מוכר
כהוצאת שכר, אין עודפות.

הוצאות עודפות – הוצאות בשל שיחות טלפון ממקום המגורים

◀ לא יותר לניכוי הוצאות בשל החזקת טלפון שאינו נייד במקום מגוריו של המעביד או של בעל שליטה במעביד, אלא אם הוכח כי בית המגורים משמש את עיקר עסקו של המעביד.

- הוצאות החזקת הטלפון הנמוכות מ- 25,700 ש"ח בשנה, יותר לניכוי הסכום בגובה 80% מהוצאות החזקת הטלפון או חלק ההוצאות העולה על 2,600 ש"ח, כנמוך.

- הוצאות החזקת הטלפון הגבוהות מ-25,700 ש"ח בשנה, יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 5,100 ש"ח.

(נכון ל- 2023)

◀ יותר לניכוי הוצאות בשל שיחות לחו"ל שביצע מעביד (לרבות עובד שכיר) ממקום מגוריו שאינו משמש את עיקר עסקו, אם הוכח כי השיחות היו בייצור הכנסה ונהל לגביהן רישום (תאריך, שעה, יעדה של השיחה, פרטי מקבלה, משך השיחה, נושאה ומחירה המשוער).

הוצאות עודפות טלפונים ניידים

◀ ניכוי הוצאות טלפונים סלולריים

- טלפון נייד שהועמד לרשות העובד ונזקף לעובד שווי לפי התקנות בעניין- ההוצאות יותרו בניכוי במלואן אצל המעביד, ללא קשר לגובה שווי ההטבה שנזקף לעובד.
- בהתאם לחוזר מ"ה 4/2003, הוצאות בשל טלפון נייד הינן: ההוצאה הכוללת בשל הטלפון הנייד (רט"ן) לרבות הוצאה קבועה, דמי שימוש, מע"מ, תיבה קולית, שירותים נלווים, השתתפות העובד וכדומה.

הוצאות עודפות – הוצאות ביגוד

- 80% מההוצאות שהוציא מעביד לרכישת ביגוד עבורו או עבור עובדו.
- במידה ולא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצרכי עבודה יותרו ההוצאות במלואן.
- “ביגוד” - בגדים לרבות נעלים שנתקיים בהם אחד מאלה:
 - ניתן לזהות בהם באופן בולט השתייכות לעסקו של המעביד (סמל, עיצוב).
 - על פי דין קיימת חובה ללבוש את הביגוד במסגרת העבודה.

הוצאות עודפות – הוצאות לינה וארוחת בוקר

- הוצאות לינה שהוציא מעביד בישראל או באזור יותרו במידה ומקום הלינה מרוחק 100 ק"מ לפחות ממקום מגוריו או מקום עיסוקו העיקרי זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה הייתה הכרחית לייצור ההכנסה של המעביד.
- הסכום המותר בניכוי שווה לסכום המותר בגין לינה בחו"ל (עד \$147 - מלוא הסכום; מעל \$147 - 75% מהסכום, אך לא פחות מ-\$147 ולא יותר מ-\$251) כשהוא מחושב בשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם במועד האחרון שלפני מועד הלינה. (נכון ל-2023)
- בנוסף, יותרו למעביד בניכוי הוצאות בגין ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה מותרת לפי תקנה זו.
- תקנה זו לא תחול על הוצאות לינה שהוציא המעביד במסגרת השתתפות בכנס בתחום עיסוקו.

הוצאות עודפות

התרת הוצאות החזקת רכב לפי תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995

"רכב" – אופנוע שסיווגו L3, רכב שסיווגו M1, N1, למעט רכב עבודה כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א – 1961, ולמעט רכב תפעולי, בין אם בבעלות הנישום או שלא בבעלותו שמשקלו המותר אינו עולה על 3,500 ק"ג.

"רכב תפעולי":

1. רכב בטחון כהגדרתו בתקנות התעבורה המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד.
2. רכב המשמש לצורכי המעביד בלבד ובתום שעות הפעילות אינו יוצא מחוץ למיקום העסק.

משמעות מיעוט "רכב תפעולי" מהגדרתו של "רכב" הינה כי כל ההוצאות הכרוכות בהחזקת רכב תפעולי המשמש ביצור ההכנסה יוכרו במלואן.

הוצאות עודפות – הכללים להתרת הוצאות החזקת רכב

הוצאות החזקת רכב למעט אופנוע שסיווגו L3, שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה תותרנה לפי הגבוה מבין:

1. סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות שווי השימוש ברכב.

2. סכום בגובה של 45% מהוצאות החזקת הרכב.

משמעות הקביעה כי למעט אלמנט השימוש הפרטי כל הוצאות החזקת הרכב יוכרו למעסיק במלואן.

ההנחה מאחורי קביעה זו הינה בהנחה שהמעסיק זקף למשכורתו של העובד את שווי השימוש ברכב ודרש את הסכום כהוצאת שכר

הוצאות עודפות הכללים להתרת הוצאות החזקת רכב

לגבי הוצאות החזקת אופנוע שסיווגו L3, שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה תותרנה לפי הגבוה מבין:

א. סכום הוצאות החזקת האופנוע בניכוי שווי השימוש ברכב שנקבע בתקנה 2(ב) לתקנות שווי השימוש ברכב;

ב. סכום בגובה של 25% מהוצאות החזקת האופנוע.

לשכיר לא יותרו בניכוי הוצאות הרכב.

הוצאות עודפות

תקנות ניכוי הוצאות מסוימות

סיכום

- התקנות הן תקנות מגבילות אשר אלמלא ההגבלה היו ההוצאות מותרות בניכוי. רק הוצאות המוגבלות בניכוי על פי התקנות תחשבנה כהוצאות עודפות (הוצאה שאינה מותרת על פי סעיף 17 כלל אינה נכנסת לגדר התקנות ולכן אינה בגדר הוצאה עודפת).
- ככלל, ההוצאות המוזכרות בתקנות אינן מותרות בניכוי לעובד שכיר בחישוב הכנסתו ממשכורת, אלא אם העובד מועסק בחו"ל אצל מעביד שאינו תושב ישראל (Relocation).
- עובד שנוסע לעבוד אצל מעביד תושב ישראלי – מותרות לו הוצאות לפי כללי מ"ה (בעלי הכנסה מעבודה בחו"ל).
- לכאורה, המעביד יכול לבחור ולגלם כל הוצאה שלא הותרה לפי התקנות למשכורת העובד, באם ניתן – ההוצאה תותר למעביד במלואה כהוצאת שכר.

פרק ג': מקדמות בשל עודפות

שלב V

הוצאות עודפות - תשלום מקדמה

הוצאות עודפות – תשלום מקדמה - סעיף 181ב

◀ סעיף 181ב(א) קובע חובה כללית על **חברות לשלם** מקדמות חודשיות בשל הוצאות עודפות שהוציאה חברה במהלך החודש.

◀ חריג - סעיף 181ב(ב) קובע כי אין לשלם מקדמה על סכומים ששולמו כהכנסת עבודה ואשר נוכה מהם מס במקור.

הוצאות עודפות – תשלום מקדמה – סעיף 181ב

מקדמה אצל חברה עסקית -

- ◀ שיעור המקדמה - 45% מסך ההוצאות העודפות.
- ◀ דין המקדמה כמקדמה ע"ח המס לאותה שנה שעל חברה לשלם לפי סעיף 175 לפקודה (סעיף 177(ב)).
- ◀ תשלום מקדמה ביתר - מקדמה עודפת על סכום המס שיש לשלם באותה השנה לא יוחזר (סעיף 181ג).
- ◀ קיזוז מקדמה ששולמה ביתר – סכום המקדמה העודף יתואם (שע"מ) מתום שנת המס בה שולם וניתן יהיה לקזזו בשנים הבאות כנגד מס שהחברה תחוב בו (מס הכנסה ומס שבח) (סעיף 181ג).

הוצאות עודפות – תשלום מקדמה – סעיף 181ב

מקדמה אצל חברה שסעיף 3(ז) חל עליה (לדוג' מלכ"ר)

◀ שיעור המקדמה - 90% מסך ההוצאות העודפות.

◀ דין המקדמה כמס סופי שאינו ניתן להחזר, לקיזוז או לפטור.

◀ הוצאה עודפת לעניין מלכ"ר - סעיף 3(ז) קובע כי לעניין מלכ"ר, מעבר להוצאות שדנו בהן עד כה, גם על תשלומים לקופת גמל לפיצויים העודפים על אלה שהיו מותרים בניכוי אילולא היה פטור ממס, יש לשלם מקדמה כאמור.

הוצאות עודפות – תשלום מקדמה סעיף 181ג – קיזוז כנגד מס בעתיד

מעמד מקדמות המס בשל הוצאות עודפות :
בחברה ברווח – מקדמת מס.

בחברה בהפסד – המקדמות נצברות ומועברות לשנים הבאות, מתואמות למדד, ותקוזז בשנים בהן יהיה חיוב במס. המקדמה תקוזז מחבות המס בעתיד.

- תאום על המקדמות – בעקבות פסיקת ביהמ"ש העליון ("גרנות") מיום 2/7/07, מקדמות בשל הוצאות עודפות **יתואמו ממועד היווצרותם ועד לניצולם בפועל**. (עד לקביעה זו, בהתאם להוראת החוק.
- מקדמות משנת 1999 ניתן לקזז גם ממס שבח וממס רווח הון.
- מקדמות עד שנת 1998 – ניתן לקזז גם מרווח הון (אך לא ממס שבח).
- במהלך השנה אין קיזוז בין מקדמות בשל עודפות למקדמות רגילות.

הוצאות עודפות – תשלום מקדמה – דו"ח על הוצאות עודפות

קיימת חובת דיווח על הוצאות עודפות במסגרת טופס מספר
1235 אשר יצורף לטופס 1214.

הטבות לעובדים - דרך בחינה

האם קיימת טובת הנאה לעובד

לא

טובת ההנאה היא תוצר
לוואי של התפקיד

במישור העובד - אין הכנסת עבודה
במישור המעביד - יש לבחון האם מדובר
בהוצאה עודפת

האם ההוצאה היא מסוג ההוצאות
המנויות בתקנות מכוח סעיף 31:
תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות מסוימות)
תקנות מ"ה (ניכוי הוצאות רכב)

לא

כן

במישור המעביד -
ההוצאה תותר בניכוי

במישור המעביד -
הוצאה עודפת
לא תותר בניכוי

כן

טובת ההנאה אינה
אלא הכנסה מוסווית

האם טובת ההנאה
ניתנת לייחוס

לא

כן

הוצאה עודפת לפי
סעיף 32(11) -
טובת הנאה שאינה
ניתנת לייחוס
ההוצאה לא תותר

במישור המעביד -
ההוצאה תותר בניכוי
במישור העובד -
קיימת הכנסת עבודה

פרק ד'

מס ערך מוסף

מע"מ –

תקנה 15א - מס תשומות על טובות הנאה לעובד

“תשומה” “בשל עובד – נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו”;

“עובד” – “לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד ממנהליו.”

“מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו”ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק”.

מע"מ

תקנה 15א - מס תשומות על טובות הנאה לעובד

בשל מתן טובת הנאה לעובדים ניתנת למעביד אפשרות לבחור באחת מהאופציות שלהלן:

א. לא לנכות את מס התשומות כלל ולא להתחייב במס עסקאות

בשל מתן טובת ההנאה לעובד

ב. לנכות את מס התשומות ולהתחייב במס עסקאות בשל מתן טובת ההנאה לעובד.

הוראת תאמ"ו 66.712 מפרטת בהקשר זה את עניין שירותי הרווחה לעובדים.

מע"מ

תקנה 15א - מס תשומות על טובות הנאה לעובד

- ◀ הגדרת עובד - הגדרת עובד לצורך הסעיף היא רחבה ביותר וכוללת גם כאלה שלא מתקיים לגביהם יחסי עובד מעביד, כגון בעלים ומנהל.
- ◀ המבחן לקיומה של טובת הנאה לעובד - כעקרון אומצו המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין מס הכנסה. בחוזר מע"מ - אומץ המבחן של הנהנה העיקרי.
- ◀ מחיר טובת ההנאה - כעקרון המחיר יהיה מחיר שוק לפי הוראות סעיף 10 לחוק מע"מ.

מע"מ –

תקנה 15א - מס תשומות על טובות הנאה לעובד

- פ"ד קינטון 1992 בע"מ ואח' (בעליון + ד"נ) - חברות כוח אדם אשר הביאו עובדים זרים לשם העסקתם על ידי חברות בנייה. חברות כוח האדם אשר סיפקו לעובדים הזרים מגורונים ושילמו הוצאות הקשורות בהחזקתם, ניכו את מס התשומות הכלול בהוצאות אלה, ומנגד הוציאו חשבוניות לחברות הבנייה בגין עלויות השכר והתנאים הנלווים שניתנו לעובדים וחייבו אותן במע"מ.
- ביהמ"ש קבע כי בנסיבות העניין, טובת ההנאה הדומיננטית צמחה לעובדים, ולפיכך – יש לראות בתשומות הדיור ובתשומות הקשורות לדיור משום "שירות" אשר ניתן לעובד על ידי חברות כוח האדם, שירות המיועד לתועלתו ולרווחתו של העובד, כפי שנקבע בתקנה 15א.
- ומכאן שגם אם המעביד הפיק טובת הנאה כלשהי מהתשומה, אין הוא יכול להימלט מתחולתה של תקנה 15א ומכאן שהתשומות בשל העובדים לא יותרו בניכוי (אלא אם התחייב במס עסקאות בגין השירות שניתן לעובד).

מע"מ –

תקנה 15א - מס תשומות על טובות הנאה לעובד

פס"ד אמדוקס ע"א 2180/21 בעליון - מפב' 2023

- שנסוב על יישום תקנה 15א' בקשר עם ניכוי תשומות ביחס לשטחים המשמשים למטבחים וחדרי אוכל שבהם מוגשים ארוחות לעובדים.
- בית המשפט העליון אימץ את פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז לוד אשר קבע כי יש להחיל את תקנה 15א' לתקנות מע"מ על תשומות הקשורות באופן מובהק ובלעדי לארוחת העובד ולא על תשומות יחסיות הקשורות למקום שהוקצה מתוך מבנה לשם הכנת וצריכת הארוחה.

מע"מ

תקנה 16 לתקנות מע"מ - כיבודים, אירוח, אש"ל

“לא יהא ניתן לניכוי מס תשומות בשל הוצאות אירוח, פרט לניכוי מס תשומות על הוצאות לאירוח אדם מחוץ לארץ”.

גישה זו תואמת את מס הכנסה - רק תשומות בגין אירוח של אדם מחו"ל יותרו בניכוי.

“אדם מחו"ל” - הפרשנות היא שהכוונה לתושב חוץ.

מע"מ –

הוראות תאמ"ו כיבודים, אירוח, אש"ל

כיבודים לעובדים לקוחות וספקים - הוראות התאמ"ו

◀ אין בחוק מע"מ הגדרה לעניין כיבוד לכן יש להיזקק למשמעות הנודעת להם לפי הפקודה:

“כיבוד” - הוצאות שהוצאו במקום העיסוק של העוסק.

◀ מה דין התשומות?

- כיבודים כאמור יש להשוות לארוחות - אין מקום לניכוי מס תשומות, אם העוסק אינו מחייב עצמו על כך.
- הוראה זו אינה חלה על קופה קטנה (כגון: קפה, סוכר, תה וכו') לגבי תשומות אלה מס התשומות יותר בניכוי.

מע"מ – כיבודים, אירוח, אש"ל

אש"ל - הוראת התאמ"ו 66.713

➤ כאמור אין בחוק מע"מ הגדרה לעניין אש"ל לכן יש להיזקק למשמעות הנודעת להם לפי הפקודה:

“הוצאות בשל ארוחת בוקר, צהרים או ערב, שהוצאו על ידי עוסק או עובדו בעת שהותו מחוץ לתחום הישוב שבו מצוי מקום מגוריו הקבוע, ומחוץ לתחום הישוב שבו מצוי מקום עסקו, כאשר השהות הייתה נחוצה לצורכי העסק.”

מה דין התשומות?

הוצאות אש"ל מותרות בניכוי, בתנאי שחשבונית המס היא על שם העוסק, ומדובר בהוצאה סבירה.

מע"מ – מתנות

- לפי הוראת תאמ"ו 66.712 במידה שקיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים ייקבע מחיר העסקאות (במקרה של חיוב במס) לפי סעיף 10 לחוק.
- כאשר מדובר במתן נכס כלשהו במתנה, והנכס הוא מעיסוקו הרגיל של נותן המתנה (מפעל מקררים שנותן מקרר במתנה), יש לחייב במס לפי המחיר המסחרי הרגיל הנמוך ביותר.
- כאשר מדובר במתן נכס כלשהו במתנה, והנכס אינו מעיסוקו הרגיל של נותן המתנה (מפעל למקררים שנותן חולצה במתנה) – יהיה מחיר העסקה בגובה מס התשומות, דהיינו ניתנה לעוסק אופציה לפי תקנה 15א – שלא לנכות את מס התשומות כלל.
- מע"מ על תלושי שי – לפי הוראת תאמ"ו 62.703 יש לראות בתלושי השי "מסמך סחיר" ועל כן מכירתם אינה חייבת במס בעת מסירתם למקבל. מאידך, בעת מימוש תלושי השי ורכישת הטובין באמצעותם אצל העוסק שהנפיק אותם – יש לראות בהם תמורה בגין עסקה, החייבת במע"מ.

מע"מ – טלפונים סלולריים

ניכוי מס התשומות בגין טלפונים סלולריים יעשה בכפוף להוראת
פרשנות מע"מ 1/98 הקובעת כי לעוסק יותר בניכוי 2/3 ממס
התשומות החל על:

- מרכיב ההוצאות המתהווה בשימוש של אמצעי תקשורת מכל סוג
שהוא (לרבות טלפונים סלולריים, מערכת אלחוטית, מערכת רדיו
טלפון נייד וכו').

- עלות הציוד.

מע"מ – תשומות על רכב

תקנה 14(א) לתקנות מע"מ:

◀ הכלל - עוסק אינו רשאי לנכות מס תשומות בגין רכב פרטי, גם אם הרכב משמש לצורכי העסק.

◀ "רכב פרטי" לעומת "רכב מסחרי" - שלא כמו במ"ה, האבחנה בין רכב פרטי לרכב מסחרי נותרה בעינה.

התוספת הרביעית לחוק מכילה רשימה של רכבים שלצורכי מע"מ ולצורכי תקנה 14 בפרט נחשבים כרכבים פרטיים - הרשימה מכילה רכבים אשר נהוג לראות בהם כרכבים מסחריים אולם לצורכי מע"מ יחשבו כפרטיים.

מע"מ – תשומות על רכב

הגדרת רכב פרטי לפי תקנה 1(ב) לתקנות מס ערך מוסף:

"לעניין תקנה זו ותקנות 2 ו-14 - "רכב פרטי" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל".

מע"מ – תשומות על רכב

תקנה 14(ב) לתקנות מע"מ:

◀ החריג - נקבעו סוגי עוסקים הרשאים, על אף האמור בתקנה 14(א) לנכות מס תשומות בגין רכבים פרטיים:

- עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב, לגבי רכב שאינו מיועד אלא למכירה במהלך העסק.
- עוסק אחר בו הרכב משמש לאחד מאלה:
 - (א) ללימוד נהיגה בבי"ס לנהיגה.
 - (ב) להשכרת רכב בידי מי שעסקו השכרת רכב.
 - (ג) להסעת נוסעים במהלך העסק בידי מי שעסקו הסעת נוסעים.
 - (ד) לסיורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סיורים או טיולים כאמור.
 - (ה) ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי המפעל.

מע"מ – הוצאה מעורבת

תקנה 18 לתקנות מע"מ:

◀ התקנה נועדה לקבוע את אופן הטיפול בהוצאה מעורבת (במובן של פרטי / עסקי):

◀ בשונה מגישת מ"ה, שם הכלל הוא שהוצאה מעורבת אינה מותרת בניכוי, תקנה 18 קובעת כי:

- **אם ניתן לחלק באופן מדויק** את התשומה לחלק עסקי ולחלק פרטי - החלק העסקי יותר בניכוי.

- **אם לא ניתן לחלק את התשומה באופן מדויק:**

(א) אם עיקר השימוש הוא לצורך עסקי - תותרנה $2/3$ ממש התשומות.

(ב) אם עיקר השימוש הוא לצורך פרטי - תותרנה $1/4$ ממש התשומות.

מע"מ –

השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי הוראת פרשנות 1/2002

מס התשומות הכלול בחשבונית המס המוצאת לשוכר יותר בניכוי:

• **מס תשומות המתייחס למרכיב השכרת הרכב אסור בניכוי;**

• מס תשומות המתייחס למרכיב "שירותי התחזוקה" הניתנים במסגרת חלופה אופציונלית יותר בניכוי על פי הכללים שלהלן:

הוצאות בגין שירותי תחזוקה יותר בניכוי ככל שהם מתייחסים לתחזוקה שוטפת (טיפולים; החלפת שמנים; החלפת מצבר וכו'); תיקונים מכנים שאינם במסגרת אחריות היצרן / היבואן; שירות נהגים.

הסכום המקסימלי לשירותי תחזוקה שמס התשומות בגינם ניתן לקיזוז לא יעלה על 15% מסך החיוב בעסקה (ניתן לדרוש סכום גבוה יותר בכפוף להגשת בקשה מיוחדת על ידי חברת הליסינג).

בהקשר זה יש להדגיש כי מס התשומות שהוטל על עוסק בגין הוצאות התחזוקה הקשורות לשימוש ברכב פרטי (תחזוקה, דלק, טיפולים וכיוצ"ב) ניתן לניכוי באופן יחסי עפ"י הכללים הקבועים בתקנה 18 לתקנות כאמור לעיל. כלומר, מנכים מהסכום המקסימלי חלק יחסי 2/3 או 1/4 ממס התשומות.

לגבי יתר השירותים הניתנים לשוכר (תיקונים מכניים במסגרת אחריות; ביטוח עצמי; רכב חלופי) מרכיבים אלה מהווים חלק אינטגרלי של עסקת השכרת הרכב ולכן לא יותר בניכוי.

מע"מ –

השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי

הוראת פרשנות 1/2002

מס התשומות הכלול בחשבונית המס המוצאת לשוכר יותר
בניכוי:

• שירותי תחזוקה הניתנים במסגרת העסקה הכוללת

* ככל שמדובר בעסקה אחת של השכרת רכב ושירותי תחזוקה,
המשווקת כעסקה כוללת, אין לאשר כלל ניכוי מס תשומות גם
בגין מרכיב התחזוקה.

* יובהר, כי ככל שבהסכם בין השוכר לחברת הליסינג עולה כי
ניתן להפריד בין מרכיב ההחזקה לשכירות יוכר הסכום לצורך
ניכוי מס תשומות כאמור עד לשיעור של 15% מהחיוב בגין
העסקה.

מע"מ –

השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי הוראת פרשנות 1/2002

• חיוב השוכר בגין אגרת רישוי, ביטוח חובה/ מקיף

* בעסקאות ליסינג לטווח ארוך כאשר השוכר מחויב ב"החזר הוצאות" הנובע מתשלומי אגרת רישוי וביטוח חובה תחול תקנה 6 לתקנות מע"מ וסכום ההחזר לא ייחשב כחלק ממחיר עסקת ההשכרה של הרכב.

* ככל שמדובר בהחזר בגין ביטוח מקיף ומתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 6 לתקנות מע"מ (יוצא מסמך חברת הביטוח ע"ש השוכר), אזי גם החזר הוצאות אלו לא יהווה חלק ממחיר העסקה.

תודה על ההקשבה !

עו"ד (רו"ח) סיימון יניב

052-3701370 , 03-6245544

simon@yaniv-tax.co.il

אתר המשרד: yaniv-tax.co.il

כל הזכויות שמורות

המידע המוצג כאן הינו בעל אופי כללי ואינו מיועד

להסתמכות עליו.

למרות המאמץ לספק מידע מדויק וזמין, אין באפשרותי

להבטיח את עדכניות המידע לאחר היום בו הוא מתקבל וכן

כי המידע ימשיך להיות מדויק גם בעתיד. אין לפעול על פי

המידע הנ"ל ללא יעוץ מקצועי ומשפטי ולאחר בדיקה

