

4. הוצאות אש"ל

4.1 אש"ל בארץ לתושב ישראל

לא יותרו בניכוי הסכומים שמעל לסכומים שלהלן, אלא אם נזקפו להכנסות העובד:

בלי קבלות			עם קבלות		
ערב	צהריים	בוקר	ערב	צהריים	בוקר
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
1	3	1	2	4	1

לגבי עוסק השוהה מחוץ לתחום היישוב שבו נמצא מקום מגוריו הקבוע לפחות 20 ימים בחודש ובמשך לא פחות מ-3 חודשים בשנת מס אחת - יותרו בניכוי, בחודשים האמורים, 60% מההוצאות דלעיל, בכפוף למילוי הוראות התקנות.

לגבי ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי - ראה סעיף 5.

4.2 הוצאות נסיעה ואש"ל בחו"ל

ההוצאה תותר בניכוי אם הנסיעה והשהייה היו הכרחיות לייצור ההכנסה.

סכומי ההוצאות שיותרו בניכוי בשנת המס - 2008 הינם כדלקמן:

א. הוצאות טיסה

הוצאה עבור כרטיס במחלקת תיירים או עסקים - תותר במלואה.

הוצאה עבור כרטיס במחלקה ראשונה - תותר עד לגובה מחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה.

ב. הוצאות שהייה אחרות

בנסיעה אשר כללה עד 90 לינות - עבור 7 הלינות הראשונות יוכרו כל ההוצאות או 237 דולר ללינה, לפי הנמוך (לפי קבלות).

עבור שאר הלינות בתקופה הנ"ל - אם מחיר כל לינה לא עלה על 104 דולר תותר כל ההוצאה. אם ההוצאה עלתה על 104 דולר, יוכרו 75% מההוצאה אך לא פחות מ-104 דולר ולא יותר מ-178 דולר ללינה.

בנסיעה אשר נמשכה יותר מ-90 לינות - יוכרו ההוצאות לפי קבלות אך לא יותר מ-104 דולר ללינה עבור כל הלינות.

לענין זה גם שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של 14 יום לפחות ייחשבו כנסיעה אחת. נראה כי ימי השהייה בארץ לא יובאו בחשבון במספר הלינות.

ג. הוצאות שהייה אחרות

אם נדרשו הוצאות לינה - 66 דולר לכל יום שהייה.

אם לא נדרשו הוצאות לינה - 111 דולר לכל יום שהייה ללא הבדל בתקופת השהייה בחו"ל.

ד. הוצאות בגין שכירת רכב

הסכום שיותר בניכוי יהיה הסכום שהוצא בפועל בגין שכירת רכב לפי קבלות אך לא יותר מ- 52 דולר ליום.

לפי עמדת שלטונות מס הכנסה הסכום הנ"ל כולל את כל ההוצאות לרכב, לרבות דלק, שרותים וכל הוצאה אחרת.

ה. הוצאות בשל חינוך ילדים

לגבי התרת הוצאות לחינוך ילדים בשל שהייה בחו"ל בתקופה רצופה העולה על 10 חודשים: הוצאות אלו יותר בניכוי (גם בשל תקופת 10 החודשים הראשונים) בשל ילדים שטרם מלאו להם 18 שנה בשנת המס, בסכום שלא יעלה על 593 דולר לחודש לכל ילד. הנציב רשאי להגדיל את הסכום האמור בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד.

ו. הוצאות עסקיות אחרות

בתקנות לא הוגבלה התרת הוצאות עסקיות אחרות שנעשו בחו"ל כגון: טלפונים, אירוח ספקים או לקוחות וכיוצ"ב (כנגד קבלות).

ז. הגדלת סכומים לגבי ארצות מסוימות

קביעת מס הכנסה מחודש נובמבר 2005 קובעת רשימת מקומות בהם יותר בניכוי 125% מסכומי הוצאות הלינה והשהייה הרגילות המותרות בניכוי.

להלן רשימת המקומות לגביהם ניתן לדרוש הוצאות לינה ושהייה מוגדלות ל-125% מההוצאות הרגילות:

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

ח. עידכון סכומים

הסכומים הנקובים לעיל בדולרים מתואמים בכל 1 בינואר של כל שנה בהתאם לשיעור עליית המדד בארצות חברות (לפי מדד "ידוע").

5. הוצאות לינה וארוחת בוקר

א. לגבי הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל או באזור, במרחק **העולה על 100 ק"מ** ממקום העיסוק העיקרי או מקום המגורים: הוצאות יוכרו עד לתקרה המתייחסת להתרת הוצאה בשל לינה בחוץ לארץ החל מהלינה השמינית (לינה שעלותה נמוכה מ-\$104 - כל ההוצאות, לינה שעלותה גבוהה מ-\$104 תותר 75% מההוצאה בלבד אך לא פחות מ-\$104 ולא יותר מ-\$178 והכל בשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם לאחרונה לפני מועד הלינה).

ב. לינה במרחק של **פחות מ-100 ק"מ** ממקום העיסוק העיקרי או מקום המגורים לא תותר בניכוי כלל, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה היתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום.

הוצאות לארוחת בוקר הכלולות במחיר הלינה יוכרו בניכוי קרי, לא תחול התקנה המתירה בניכוי רק 1 ש"ח עבור ארוחת בוקר (ראה סעיף 4.1), אלא היא תחשב כחלק מעלות הלינה.

הוראות אלו לא יחולו על הוצאות לינה שהוציא הנישום במסגרת השתתפות בכנס בתחום עיסוקו.

6. הוצאות ביגוד

6.1 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.

6.2 הוצאות לרכישת ביגוד שהוציא נישום בעבורו או בעבור עובדו יותרו לניכוי כלהלן:

(א) 80% מההוצאות אם ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה (לפי דברי הסבר של רשויות המס - כגון: חליפת מדים ייצוגית להופעת עורכי דין, חליפת מדים ייצוגית - גם אם סמל העסק מוטבע בה);

(ב) מלוא ההוצאות אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה (לפי דברי הסבר של רשויות המס - כגון: סרבט טייסים, חלוק אחיות, גלימה שחורה של עורכי דין, קסדה וכיוצ"ב).

6.3 לפי דברי הסבר של רשויות המס - כאשר הביגוד לא נועד לשמש לצורכי העסק, כאמור לעיל, והוא ניתן לעובד במימון המעביד - הוא ייחשב לטובת הנאה שיש לזקוף להכנסת העובד לצורך חישוב המס החל.

7. הוצאות בשל שיחות טלפון (שאינו טלפון נייד) ממקום מגורים

7.1 כאשר הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הוצאו הוצאות בשל אחזקת טלפון ממקום מגוריו של הנישום או של "בעל שליטה" (כמוגדר בסעיף 9)32 (לפקודה) המשמש את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום, יותרו ההוצאות כלהלן:

א. כאשר הוצאות החזקת טלפון לא עלו על 20,300 ש"ח לשנה - יותר בניכוי הסכום בגובה 80% מההוצאות או סכום ההוצאות העולה על 2,000 ש"ח, **לפי הנמוך**.

ב. כאשר הוצאות החזקת הטלפון עלו על 20,300 ש"ח לשנה, יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 4,100 ש"ח.

ג. אם מקום המגורים שימש את עיקר העיסוק בחלק מהשנה, יותר חלק מההוצאות

הנ"ל, כמותאר בפסקאות א' ו-ב', באופן יחסי לתקופת השימוש לעומת 12 חודשים.

ניתן לסכם את הטיפול בהוצאות החזקת טלפון שאינו נייד בטבלה כדלקמן:

הסכום שיותר בניכוי בש"ח	סכום הוצאות החזקת הטלפון בשנה בש"ח
0	0 - 2,000
סכום ההוצאה פחות 2,000	2,000 - 10,000
סכום ההוצאה כפול 80%	10,000 - 20,300
סכום ההוצאה פחות 4,100	מעל 20,300

7.2 שיחות טלפון לחו"ל

ההוצאה תותר במלואה, אם נוהל רישום כנדרש (תאריך, שעה, יעד השיחה, פרטי מקבלת, משך השיחה, נושאה ומחירה המשוער). להבדיל מהוצאות טלפון בארץ, אין חובה שמקום המגורים ישמש את עיקר עסקו של הנישום.

8. הוצאות החזקת טלפון נייד

ניכוי ההוצאות בשל החזקת רדיו טלפון נייד הוגבל כדלקמן:

- לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד המשמש בייצור הכנסה בסכום של 1,080 ש"ח (בשנה) או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך.
- על אף האמור לעיל, הוצאות מעביד בשל רדיו טלפון נייד, שהועמד לרשות עובד, כמשמעותו בתקנות מס הכנסה, התשס"ב-2002, יותרו במלואן.
- יש לוודא שעובד שהטלפון הנייד הועמד לרשותו (למעט רדיו טלפון שניתן להתקשר ממנו למקום העבודה בלבד) חוייב בשווי שימוש חודשי בגובה מחצית מההוצאה החודשית או 90 ש"ח, לפי הנמוך, והכל בניכוי סכום ההוצאה החודשית ששילם העובד בשל אותו רדיו טלפון נייד.
- לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד שהוצאו בייצור הכנסת עבודה.
- "רדיו טלפון נייד" - למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכזיה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום.
- 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.

יצויין, **שלעניין מס ערך מוסף**, נקבע בהוראת פרשנות 1/98 של אגף המכס ומע"מ, שעוסק רשאי לנכות שני שלישים ממס התשומות הכלול בחשבונות המס שהוצאו לו בגין רכישת טלפון סלולארי ובגין השימוש השוטף בו, זאת בהתאם לתקנה 8(ב)2 לתקנות מס ערך מוסף. אם יכול העוסק לקבוע במדויק את השיעור היחסי של השימוש במכשיר לצרכי העסק (כגון על ידי פירוט שיחות וכדומה), אזי הוא יוכל לנכות את מס התשומות בהתאם.

9. זיכוי ממס בשל תרומות למוסדות ציבור

ניתן לקבל זיכוי ממס בשיעור של 35% בשל תרומות למוסדות ציבור על-פי סעיף 46 לפקודה כדלקמן:

הסכום המיזערי לתרומות - 400 ש"ח (בשנת המס 2008 - טרם פורסם ברשומות).
הסכום המירבי לתרומות - 4,207,000 ש"ח (בשנת המס 2008 - טרם פורסם ברשומות) או 30% מההכנסה החייבת, לפי הנמוך.
קיימות הגבלות נוספות אם תובעים גם ניכוי בשל מו"פ).

סכום העולה על התקרה לזיכוי - 4,207,000 ש"ח (בשנת המס 2008 - טרם פורסם ברשומות) או 30% מההכנסה החייבת, כנמוך שביניהם, שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף 46(א), בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו (סכום נומינלי), ובלבד שלא ינתן

זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי. דהיינו, סכום התרומות ששולם בשנה מסויימת, לא הולך לאיבוד בגלל המגבלה של תקרת הסכום או בשל הכנסה חייבת נמוכה מידי (או אפילו הפסד) באותה שנה, וניתן להעביר את הסכום העודף לשלוש שנות המס הבאות.

סכומים מירביים לתרומות בשנים קודמות (בגין שנים שניתן לדרוש בגין זיכוי בדוח המס לשנת 2008 בשל תרומות שלא נוצלו במלואן):
 שנת המס 2004 - לא ניתן להעביר זיכוי שלא נוצל.
 שנת המס 2005 - 2,165,000 ש"ח.
 שנת המס 2006 - 2,218,000 ש"ח.
 שנת המס 2007 - 4,013,000 ש"ח.

על פי נציבות מס הכנסה (הוראת ביצוע מס' 3/2001) יותר זיכוי רק בגין קבלה מקורית בה צויינו במפורש שם התורם (אלא אם היא בסכום שאינו על 400 ש"ח וסכום התרומה הודפס מראש), המילה "תרומה" והטקסט הבא: "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה".

להלן הדגמה (באלפי ש"ח):

ט-ה	ח	ז	ו-30%*ב	ה=ג+ד	ד	ג	ב	א
עודף לזיכוי בשנים הבאות (2)	תקרת הזיכוי בפועל (1)	סכום התקרה הנקוב בסעיף 46	תקרת 30%	סה"כ תרומות	תרומה מועברת משנים קודמות	תרומה שוטפת	הכנסה חייבת	שנת המס
300	900	2,165	900	1,200	0	1,200	3,000	2005
(3) 100	1,200	2,218	1,200	1,300	300	1,000	4,000	2006
(4) 500	4,013	4,013	4,800	4,513	100	4,413	16,000	2007
(5) 110	390	4,207	390	500	500	0	1,300	2008
(6) 100	60	4,207	60	160	110	50	200	2009
(7) 50	0	4,207	0	100	100	0	0	2010
0	90	4,207	240	90	50	40	800	2011

הערות:

- (1) הנמוך מבין טורים: ה, ו, ז.
- (2) בהתאם להוראת ביצוע 3/2001, החישוב נעשה לפי FIFO, דהיינו, תחילה ניצול הזיכוי בשל עודף התרומות המועברות משנים קודמות והיתרה מיוחסת לתרומות בשנה השוטפת.
- (3) המקור משנת 2006.
- (4) המקור משנת 2007.
- (5) המקור משנת 2007.
- (6) מקורם של 50 ש"ח בשנת 2009 ושל ה-50 ש"ח הנותרים בשנת 2007.
- (7) ה-50 ש"ח משנת 2007 לא יכולים לעבור לשנת 2011.

10. שווי שימוש ברכב וניכוי הוצאות רכב

10.1 שווי השימוש ברכב

שווי השימוש ברכב הינו הסכום שנוקף לצורך חישוב המס לשכרו של עובד המקבל רכב ממקום העבודה, ונועד לשקף את טובת ההנאה הגלומה בשימוש הפרטי של העובד ברכב שהעמיד לרשותו המעביד. לטענת משרד האוצר, שווי השימוש עד שנת 2007 היה נמוך מהערך הכלכלי של ההטבה הגלומה בקבלת רכב ממקום העבודה, כך שנוצרו עיוותי מס, הגורמים לאפליה בין עובדים בעלי שכר זהה, אך ורק לאור קיומו של רכב צמוד אצל אחד מהם.

על פי תיקון לתקנות שווי השימוש ברכב, במשך ארבע השנים, החל מינואר 2008 ועד לשנת המס המתחילה בינואר 2011, יועלה בהדרגה שווי השימוש ברכב הנזקף לשכר העובדים על מנת לתקן את עיוותי המס כאמור לעיל.

קבוצה	שווי בשנת 2008	שווי בשנת 2009	שווי בשנת 2010	שווי בשנת 2011 ואילך	סה"כ תוספת חודשית בסוף התהליך
1	1,420	1,580	1,920	2,260	1,080
2	1,570	1,730	2,090	2,450	1,120
3	2,160	2,450	2,800	3,150	1,410
4	2,640	2,980	3,380	3,780	1,620
5	3,680	4,130	4,680	5,230	2,200
6	4,720	5,320	6,050	6,780	2,930
7	5,980	6,790	7,760	8,720	3,870

שווי השימוש נזקף רק בגין רכב כהגדרתו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: "תקנות ניכוי הוצאות רכב"). במקביל תוקנה הגדרת רכב בתקנות ניכוי הוצאות רכב, כך שהוא יכול מעתה גם אופנוע שסיווגו L3 ולא יכול "רכב תפעולי" (ראה בסעיף הבא), ועל כן משנת המס 2008 לא ייזקף יותר שווי בגין רכב תפעולי.

עד כה לא היה שווי שימוש לאופנועים. בעקבות התיקון נקבע כי החל משנת 2008 כדלקמן:

שווי השימוש לרכב דו גלגלי בעל מנוע בנפח של מעל 125 סמ"ק ובעל הספק מעל 33 כ"ס (סיווג L3), יהיה ש"ח לחודש בשנת המס 2008, 500 ש"ח בשנת המס 2009 ו-750 ש"ח בשנת המס 2010 ואילך.
יצוין, שלגבי רכב דו גלגלי שהספקו עד 33 כ"ס (סיווג L1 + L2-ו), לא יחול שווי שימוש.

10.2 ניכוי הוצאות רכב

בתקנות ניכוי הוצאות רכב נקבע כאמור לעיל, שהגדרת רכב לא תכלול "רכב תפעולי", ועל כן לא יחושב מעתה בגינו חישוב של תיאום הוצאות החזקת רכב "רכב תפעולי", רכב שנתקיימו בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:

- (א) רכב ביטחון (כהגדרתו בתקנות התעבורה) המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;
- (ב) רכב שלא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, המשמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח-היד/עסק ואשר בתום שעות העבודה אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק, והכל בלבד שמקום העיסוק של המעביד או של בעל משלח היד/עסק אינו במקום מגוריו.

להלן ריכוז ההוראות בנוגע לחישוב וניכוי הוצאות רכב לצרכי מס:

1. הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו (רכב צמוד) ותותרנה בניכוי במלואן.
2. הוצאות החזקת רכב (שאינו אופנוע שסיווגו L3), שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה (רכב של עצמאי או רכב חברה שאינו צמוד אך אינו רכב תפעולי), ותותרנה בניכוי לפי הגבוה מבין:
 - סכום הוצאות החזקת הרכב (כהגדרתן בתקנות) בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות השווי;
 - 45% מהוצאות החזקת הרכב.
- דהיינו, יש לתאם את הנמוך מבין: סכום שווי השימוש ברכב או 55% מסך הוצאות החזקת הרכב.
3. הוצאות החזקת אופנוע שסיווגו L3 (בעל מנוע בנפח של 125 סמ"ק ובעל הספק מעל 33 כ"ס) שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה, ותותרנה בניכוי לפי הגבוה מבין:
 - סכום הוצאות החזקת האופנוע בניכוי שווי השימוש באופנוע כפי שנקבע בתקנות השווי;
 - 25% מהוצאות החזקת האופנוע.

10.3 להלן טבלת סיכום מרכזת:

התרת הוצאות החזקת אופנוע L-3	התרת הוצאת החזקת רכב		
כל ההוצאה תותר בניכוי במקביל יש לזקוף שווי	כל ההוצאה תותר בניכוי במקביל	צמוד	מעביד
כל ההוצאה תותר בניכוי	כל ההוצאה תותר בניכוי	לא צמוד (רכב תפעולי)	
כגובה מבין: 1. הוצאות החזקת אופנוע בניכוי שווי רעיוני. 2. 25% מההוצאה.	כגובה מבין: 1. הוצאות הרכב בניכוי שווי רכב רעיוני. 2. 45% מההוצאה.		עצמאי

בכבוד רב

קרלמן – רואי חשבון