

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972¹

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 31 ו-243 לפקודת מס הכנסה ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות

[תיקונים: התשמ"ב (מס' 3), התשמ"ג (מס' 2), התש"ס]

1. בתקנות אלה –

"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;

"בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 9(32) לפקודה;

"אזור" – כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה;

"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;

"דולר" – דולר של ארצות הברית של אמריקה לפי השער היציג של הדולר שקבע בנק ישראל ביום בו הוצאה ההוצאה.

תנאים לניכויים והגבלות

[תיקונים: התשל"ה, התשל"ה (מס' 3), התשל"ו, התשל"ח, התשל"ח (מס' 2), (מס' 3), (מס' 4), התשל"ט, התשל"ט (מס' 2), (מס' 3), (מס' 4א), (מס' 4), התש"ם, התש"ם (מס' 2), (מס' 3), (מס' 4), התשמ"א, התשמ"א (מס' 2), (מס' 3), (מס' 4), (מס' 5), (מס' 6), (מס' 7), התשמ"ב, התשמ"ב (מס' 2), (מס' 3), (מס' 4), התשמ"ג, התשמ"ג (מס' 2), התשמ"ד, התשמ"ד (מס' 2), התשנ"ג, התשנ"ז, התש"ס, התשע"א, התשע"ב, התשע"ח]

2. ההוצאות המפורטות בפיסקאות (1) עד (7) יותרו לניכוי רק בהתאם לאמור להלן:

1. ק"ת 2865, התשל"ב (29.6.1972), עמ' 1337.

תיקונים:

ק"ת 3298, התשל"ה (25.2.1975), עמ' 1001;

ק"ת 3316, התשל"ה (31.3.1975), עמ' 1280 [התשל"ה (מס' 2)];

ק"ת 3377, התשל"ה (31.7.1975), עמ' 2406 [התשל"ה (מס' 3)];

ק"ת 3526, התשל"ו (16.5.1976), עמ' 1622;

ק"ת 3661, התשל"ז (3.2.1977), עמ' 858;

ק"ת 3783, התשל"ח (16.11.1977), עמ' 298;

ק"ת 3816, התשל"ח (16.2.1978), עמ' 731 [התשל"ח (מס' 2)];

ק"ת 3821, התשל"ח (2.3.1978), עמ' 792 [התשל"ח (מס' 3)];

ק"ת 3828, התשל"ח (21.3.1978), עמ' 922 [התשל"ח (מס' 4)];

ק"ת 3929, התשל"ט (4.1.1979), עמ' 436;

ק"ת 3956, התשל"ט (15.3.1979), עמ' 848 [התשל"ט (מס' 2) ו-(מס' 3)];

ק"ת 3974, התשל"ט (30.4.1979), עמ' 1037 [התשל"ט (מס' 3א)];

ק"ת 4019, התשל"ט (21.8.1979), עמ' 1760 [התשל"ט (מס' 4)];

ק"ת 4064, התש"ם (9.12.1979), עמ' 557;

ק"ת 4078, התש"ם (17.1.1980), עמ' 776 [התש"ם (מס' 2)];

ק"ת 4096, התש"ם (26.2.1980), עמ' 1085 [התש"ם (מס' 3)];

ק"ת 4144, התש"ם (15.7.1980), עמ' 2067 [התש"ם (מס' 4)];

ק"ת 4172, התשמ"א (6.10.1980), עמ' 74;

ק"ת 4182, התשמ"א (23.11.1980), עמ' 180 [התשמ"א (מס' 2)];

ק"ת 4195, התשמ"א (8.1.1981), עמ' 362 [התשמ"א (מס' 3) ו-(מס' 4)];

ק"ת 4211, התשמ"א (8.3.1981), עמ' 630 [התשמ"א (מס' 5)];

ק"ת 4254, התשמ"א (23.7.1981), עמ' 1233 [התשמ"א (מס' 6)];

ק"ת 4262, התשמ"א (18.8.1981), עמ' 1324 [התשמ"א (מס' 7)];

ק"ת 4313, התשמ"ב (4.2.1982), עמ' 569;

ק"ת 4351, התשמ"ב (20.5.1982), עמ' 998 [התשמ"ב (מס' 2)];

ק"ת 4367, התשמ"ב (15.6.1982), עמ' 1208 [התשמ"ב (מס' 3)];

ק"ת 4380, התשמ"ב (13.7.1982), עמ' 1306 [התשמ"ב (מס' 4)];

ק"ת 4442, התשמ"ג (27.12.1982), עמ' 498;

ק"ת 4515, התשמ"ג (31.7.1983), עמ' 1763 [התשמ"ג (מס' 2)];

ק"ת 4577, התשמ"ד (15.1.1984), עמ' 739;

ק"ת 4690, התשמ"ד (21.8.1984), עמ' 2378 [התשמ"ד (מס' 2)];

ק"ת 4900, התשמ"ו (7.2.1986), עמ' 503;

ק"ת 5034, התשמ"ז (28.5.1987), עמ' 965;

ק"ת 5273, התש"ן (14.6.1990), עמ' 714;

ק"ת 5522, התשנ"ג (16.5.1993), עמ' 810;

ק"ת 5836, התשנ"ז (24.6.1997), עמ' 878;

ק"ת 6038, התש"ס (31.5.2000), עמ' 624;

ק"ת 6109, התשס"א (17.6.2001), עמ' 850;

ק"ת 6172, התשס"ב (5.6.2002), עמ' 784;

ק"ת 6953, התשע"א (20.12.2010), עמ' 281;

ק"ת 7079, התשע"ב (18.1.2012), עמ' 656;

ק"ת 7160, התשע"ב (30.8.2012), עמ' 1659 [התשע"ב (מס' 2)];

ק"ת 8067, התשע"ח (2.9.2018), עמ' 2762.

כיבוד

(תיקון התש"ס)

(1) 80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום; לענין זה, "כיבוד קל" – שתייה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה;

נסיעה לחוץ-לארץ

(2) הוצאות שהוצאו בקשר לנסיעה לחוץ-לארץ והשהייה שם אסנהסיעה לחוץ-לארץ והשהייה שם היו כרחיים לייצור ההכנסה. ובחבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה – אסנהיוכרחיים 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.

(ב) 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-156 דולר – כל הוצאות הלינה המוכרות;

(2) לגבי לינה שעלותה גבוהה מ-156 דולר – 75% מההוצאות הלינה המוכרות, אך לא פחות מ-156 דולר ללינה;

(2) בנסיעה אשר כללה יותר מתשעים לינות – הוצאות הלינה המוכרות אך לא יותר מ-156 דולר ללינה;

לענין זה – שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של ארבעה עשר ימים לפחות, ייחשבו כנסיעה אחת;

(3) לענין פסקת משנה זו, "הוצאות לינה מוכרות" – הוצאות הלינה בפועל המוכחות בהתאם לתקנה 6, או 355 דולר ללינה, הנמוך ביניהם.

(ג) הסכום שיותר בשל הוצאות אחרות –

(1) אם נדרשו הוצאות בשל לינה – לא יותר מ-100 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ;

(2) אם לא נדרשו הוצאות בשל לינה – לא יותר מ-167 דולר לכל יום שהייה בחוץ לארץ.

(ד) הסכום שיותר בשל הוצאות שכירת רכב בחוץ לארץ, לא יעלה על הוצאות השכירות בפועל או על 78 דולר ליום, לפי הנמוך.

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

(ו) הסכומים הנקובים בפסקה זו יתואמו ב-1 בינואר של כל שנת מס לגבי אותה שנת מס בהתאם לשיעור עלייתו של מדד המחירים לצרכן בארצות הברית של אמריקה כפי שהוא מתפרסם ב-"Survey of Current Business על ידי ה-"Department of Commerce (להלן – המדד) הידוע ב-1 בינואר של שנת המס לעומת המדד הידוע ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת.

(ז) 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 890 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;

הוצאות לינה וארוחת

בוקר

(תיקון התש"ס)

(2)(א) הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל או באזור, ובלבד שהסכום המותר בניכוי אינו עולה על הסכומים הנקובים בפסקה (2)(ב) (1)(ב) כשהוא מחושב בשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם לאחרונה לפני מועד הלינה, ואולם הוצאות שהוציא נישום ללינה במקום המרוחק פחות מ-100 קילומטרים ממקום מגוריו או ממקום עיסוקו העיקרי, לא יותרו בניכוי, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה היתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום.

(ב) על אף האמור בפסקה (3), יותרו בניכוי הוצאות שהוציא נישום בשל ארוחת בוקר הכוללת

² הסכומים הנקובים בתקנה 2(2) בנוגע לנסיעה לחוץ לארץ, מתואמים לשנת 2025.

³ קביעה על פי סעיף זה פורסמה בק"ת 6433, התשס"ו, עמ' 62. קביעה זו מחליפה את הקביעה הקודמת החל ביום 1.10.2005 והיא כוללת את המדינות: אוסטרליה, אוסטרליה, איטליה, איסלנד, אירלנד, אנגולה, בלגיה, גרמניה, דובאי, דנמרק, הולנד, הונג קונג, הממלכה המאוחדת (בריטניה), טיוואן, יוון, יפן, לוקסמבורג, נורווגיה, ספרד, עומאן, פינלנד, צרפת, קאטר, קוריאה, קמרון, קנדה, שבריה, שווייץ.

קביעה קודמת על פי סעיף זה פורסמה בק"ת 5684, התשנ"ה, עמ' 1511 והיא כוללת את המדינות: הונג קונג, טיוואן, יפן, סין, סינגפור, פיליפינים וקוריאה.

במחיר לינה המותרת בניכוי, כאמור בפסקת משנה (א) לעיל.

(ג) הוראות פסקה זו לא יחולו על הוצאות לינה שהוציא הנישום במסגרת השתתפות בכנס בתחום עיסוקו.

(3) (נמחקה).

הוצאות אשל

מתנות

(4)⁴ מתנות שנתן נישום ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על סכום של 240 שקלים חדשים 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.

הפקדות בקרן השתלמות של יחיד שיש לו הכנסה לפי סעיף 112(1) ו-112(2)

(5) יחיד שיש לו הכנסות לפי סעיפים 112(1) ו-112(2) לפקודה ושילם סכומים לקרן השתלמות לעצמאיים כהגדרתה בסעיף 117(א5) לפקודה, ובעד אותו יחיד שולמו כספים בידי מעבידו לקרן השתלמות, כהגדרתה בסעיף 3(ה) לפקודה, יותרו בניכוי הסכומים ששילם, ובתנאי שסכום ההוצאות כאמור לא יעלה על 4.5% מסכום התקרה; לענין זה, "סכום התקרה" – הכנסתו החייבת של היחיד לפי סעיף 112(1), לפני הניכוי לפי פסקת משנה זו ולא יותר מהסכום הקבוע בהגדרת "הכנסה קובעת" בסעיף 117(א5) לפקודה, לאחר שהופחתו ממנו סך כל סכומי המשכורת הקובעת, כהגדרתה בסעיף 3(ה) לפקודה, של אותו יחיד שבשלה שילם מעבידו לקרן השתלמות בשנת המס.

הוצאות ביגוד (תיקון התש"ס)

(6) 80% מההוצאות שהוציא נישום לרכישת ביגוד בעבורו או בעבור עובדו, ואולם אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה – יותרו 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.

ניכוי בשל דמי חבר ודמי טיפול (תיקון התשע"ב)

(7) 50% מתשלום דמי הטיפול ששילם עובד משכרו, ולגבי עובד ששילם דמי חבר 50% – מסכום דמי הטיפול שהיה משלם אותו עובד אילו היה מחויב בדמי טיפול; לענין זה – "דמי חבר" – דמי חבר שמשלם עובד שהוא חבר בארגון עובדים, לארגון העובדים אשר מותר למעבידו לנכותם מהשכר לפי סעיף 25(א3) לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958 (להלן – חוק הגנת השכר);
"דמי טיפול" – תשלום המשולם לארגון עובדים יציג על ידי עובד שאינו חבר בארגון עובדים אשר מותר למעבידו לנכותו מהשכר לפי סעיף 25(א3) לחוק הגנת השכר;
"עובד" – לרבות מי שמנוכה מהכנסתו מקצבה ממעבידו לשעבר, תשלום דמי חבר על ידי מעבידו לשעבר.

(תיקון התש"ס)
א2. (בוטלה).

שיחות טלפון

[תיקונים: התשל"ה (מס' 3), התשמ"א, התש"ס, התשס"ב]

ב2. (א) לא יותרו בניכוי הוצאות בשל החזקת טלפון שאינו נייד במקום מגוריו של הנישום או של בעל שליטה בנישום, זולת אם הוכיח הנישום או בעל השליטה בנישום, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בית המגורים משמש את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום; הוכיח כאמור, יחולו הוראות אלה:

- (1) היו הוצאות החזקת הטלפון בסכום שאינו עולה על 26,600 שקלים חדשים לשנה, יותר בניכוי הסכום בגובה 80% מהוצאות החזקת הטלפון או חלק הוצאות החזקת הטלפון העולה על 2,700 שקלים חדשים, לפי הנמוך;
- (2) היו הוצאות החזקת הטלפון בסכום העולה על 26,600 שקלים חדשים – יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 5,300 שקלים חדשים;
(א) על אף האמור בתקנת משנה (א), לגבי נישום או בעל שליטה בנישום אשר מקום מגוריו שימש את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום בחלק משנת המס, יראו את הוצאות החזקת הטלפון שאינו נייד שהוציא הנישום בשנת המס כשהם מוכפלים בשיעור השימוש שהוציא הנישום בשנת המס בשל החזקת טלפון לענין תקנת משנה (א) ויקראו את הסכומים הנקובים בה כאילו הם מוכפלים בשיעור השימוש; לענין זה, "שיעור השימוש" – היחס שבין מספר החודשים שבהם מקום המגורים שימש את עיקר עסקו של הנישום ל-12.
- (ב) על אף האמור בתקנת משנה (א) יותרו לניכוי הוצאות בשל שיחות טלפון לחוץ לארץ, שביצע נישום ממקום מגוריו שאינו משמש את עיקר עסקו, אם הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי השיחות לחוץ-לארץ היו בייצור ההכנסה, ולגבי יחיד המועסק בידי חבר-בני-אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה, אם השיחות לחוץ-לארץ היו קשורות לפעילותו, ובלבד שנישום או יחיד כאמור ניהל לגבי כל שיחה רישום בדבר התאריך, השעה, יעדה של השיחה, פרטי מקבלה, משך השיחה, נושאה ומחירה המשוער.

⁴. הסכום הנקוב בתקנה 2(4) בנוגע למתנות, מתואם לשנת 2025.

⁵. הסכומים הנקובים בתקנה 22 בנוגע למתנות, מתואמים לשנת 2025.

- (ג) (1) לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד המשמש בייצור הכנסה, בסכום של 1,380 שקלים חדשים או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך;
- (2) על אף האמור בפסקה (1), הוצאות מעביד בשל רדיו טלפון נייד, שהועמד לרשות עובד, כמשמעותו בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002, יותרו בניכוי במלואן;
- (3) לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד שהוצאו בייצור הכנסת עבודה;
- (4) בסעיף זה, "רדיו טלפון נייד" – למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכיזה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום.

תיאום סכומים ועיגולם

(תיקון התשס"א)

- ג2. הסכומים הנקובים בתקנה 2(4) ובתקנה 2ב(א) ו(ג) יתואמו על פי סעיף 120ב לפקודה כאילו היו תקרות הכנסה ויעוגלו כאמור להלן:
- (1) בתקנה 2(4) – לעשרת השקלים החדשים הקרובים;
- (2) בתקנה 2ב(א) – למאה השקלים החדשים הקרובים;
- (3) בתקנה 2ב(ג) – לסכום הקרוב שהוא מכפלה של חמישה שקלים חדשים.

ניכוי בשל אירוח

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

סייג להתרת ניכויים

[תיקונים: התש"ן, התשע"ב (מס' 2)]

4. (א) לא יותר לעובד שכיר ניכויין של הוצאות המפורטות בתקנות אלה, שהוצאו על ידו מעל לסכום ששולם לו על-ידי המעביד.
- (ב) האמור בתקנת משנה (א) לא יחול על הוצאות שהוצאו לצורך הפקת הכנסה בחוץ לארץ, אם ההכנסה שולמה מאת מעביד שאינו תושב ישראל וכן לא יחול על הוצאות בשל דמי חבר ודמי טיפול כאמור בתקנה 2(7).

אי-התרת פחת

5. סכומים שהוציא נישום למטרות המפורטות בתקנות אלה ואינם מותרים לפיהן בניכוי, לא יותר לגביהם ניכוי של פחת בכל דרך שהיא.

דרכי הוכחה

6. 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.

ביטול

7. תקנות מס הכנסה (תנאים לניכוי הוצאות מסויימות), התשכ"ז-1967 – בטלות.

תחילה

8. תחילתן של תקנות אלה ביום י"ט בתמוז התשל"ב (1 ביולי 1972).

השם

9. לתקנות אלה ייקרא "תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972".

ח' בתמוז התשל"ב (20 ביוני 1972)

פנחס ספיר

שר האוצר