

מבזק מס 12/2009

פאהן קנה ושות'
משרד ראשי:
מגדל לוינסטיין
דרך מנחם בגין 23
תל-אביב 66184
ת"ד 36172, מיקוד 61361

בעריכת רו"ח יגאל רופא, שותף, מנהל מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

טל' 03-7106666
פקס' 03-7106660
www.gtfk.co.il

הוצאות השגחה על ילדים כהוצאה בייצור הכנסה המוכרת לצרכי מס

14 במאי 2009

הוצאות השגחה על ילדים כהוצאה בייצור הכנסה המוכרת לצרכי מס.

ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' גב ורד פרי

דקל טיבי, רו"ח; מנשרוב יגאל

בית המשפט העליון קיבל את עמדת בית המשפט המחוזי וקבע כי הוצאות השגחה על ילדים **בזמן ששני ההורים עובדים** הינן הוצאות בייצור הכנסה ועל כן יותרו בניכוי באופן שווה כנגד ההכנסה החייבת של שני בני הזוג וזאת החל משנת המס 2010.

לצורך בחינת הסוגיה שהובאה בפני בית המשפט נבחנו על ידו הנקודות הבאות:

1. הוצאות ההשגחה על ילדים - הוצאה בייצור הכנסה;
2. אפיונה של הוצאות ההשגחה כהוצאה "מעורבת";
3. הסדר הקצבאות ונקודות הזיכוי כהסדר ייחודי וממצה אשר אין לנכות בצידו גם הוצאה בת ניכוי.
4. תחולתה של קביעת בית המשפט העליון - למפרע או מכאן והלאה.

1. הוצאות השגחה על ילדים - הוצאה בייצור הכנסה

בית המשפט העליון התיר בניכוי מההכנסה החייבת של גב' ורד פרי את ההוצאות בהן נשאה לצורך שמירה על ילדיה בשעה בהן עבדה, מהטעמים הבאים:

- א. הנחת היסוד היא כי זכותו של כל אחד מבני הזוג להגשים את שאיפותיו המקצועיות, את

לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

ביום 30 באפריל 2009 פרסם בית המשפט העליון את החלטתו ביחס לערעור פקיד השומה נגד גב' ורד פרי וזאת לאור פסיקת בית המשפט המחוזי¹ בעניינה וקבע כי הוצאות ההשגחה על ילדים הינן הוצאה בייצור הכנסה ועל כן יותרו בניכוי כנגד ההכנסה החייבת של בני הזוג.

כמו כן נקבע, כי:

1. הוצאות ההשגחה יותרו בניכוי אך ורק אם שני בני הזוג עובדים.
2. ראוי כי סך הוצאות ההשגחה יותרו בניכוי באופן שווה כנגד הכנסתם החייבת של כל אחד מבני הזוג.
3. הוצאות השגחה ינוכו החל **משנת המס 2010** ללא תחולה רטרואקטיבית.

הודעת רשות המסים

רשות המסים פרסמה כי תקיים בימים הקרובים דיונים על משמעות פסק הדין והשלכותיו ותביא המלצות לפעולה לשר האוצר בהתחשב בפסיקת העליון, אילוצים תקציביים ואחרים.

את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת Tax@gtfk.co.il או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel

¹ עמ"ה 1213/04 גב ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: Tax@gtfk.co.il. לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.
- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

3. הסדר הקצבאות ונקודות הזיכוי כהסדר ייחודי וממצה אשר אין לנכות בצידו גם הוצאה בת ניכוי

בית המשפט קבע כי טענת פקיד השומה לפיה הסדר נקודות הזיכוי בא לענות על הצורך בהתרת ההוצאות בהן היא נושאת בעת יציאתה לעבודה איננה נכונה וקבע כי הסדר זה איננו מחליף את התרת הוצאות השגחה על ילדים המוצאות בייצור ההכנסה של ההורים.

4. תחולתה של קביעת בית המשפט העליון

בית המשפט קבע כי תחולת קביעתו בדבר התרת הוצאות השגחה יחל משנת המס 2010 וזאת על מנת לא לפגוע באינטרס ההסתמכות.

הוסיף וציין בית המשפט, כי יאה נכון כי להסדיר עניין זה במסגרת חקיקה ראשית או משנית וכי בטרם זה יבוצע הרי שתחול קביעתו כפי שהובאה לעיל.

5. מן הפרט אל הכלל

בקביעתו יצר בית המשפט העליון פתח להתרת הוצאות לכאורה "פרטיות" בכסותו של סעיף 17 לפקודה. מעשה זה התאפשר לבית המשפט העליון תוך שימוש באחת מעקרונות הפקודה שהינה "מיסוי ההכנסה האמיתית". לדעת בית המשפט סעיף 17 לפקודה צריך לעלות בקנה אחד עם היסוד שצוין לעיל ועל כן, בעת שפקיד השומה בא לבחון אילו הוצאות יותרו בניכוי עליו לשאוף כי **כל** ההוצאות אשר הוצאו לשם ייצור ההכנסה יותרו בניכוי. במקרה וישנן הוצאות מעורבות הרי שיש לשאוף לחלץ את החלק המיוחס ל"הכנסה" ולא לפסול את התרתן רק בשל הקושי העומד בפני רשויות המס בחילוץ החלק המותר בניכוי.

הוצאות המיוחסות לייצור הכנסה שבגינן קיים מחלוקת בין רשויות המס לנישומים הינן לדוגמא: הוצאות נסיעה לעבודה, שמניסיונו, ישנם מקרים בהם יכול הנישום לטעון ואף להוכיח כי במהלך הנסיעה בוצעה גם עבודה, כגון קיום שיחות טלפוניות ומתן הנחיות לכפופים ועל כן יש להתיר בניכוי מההכנסה החייבת חלק מהוצאות הנסיעה לעבודה.

זכותו לממש את רצונו לעסוק בעיסוקו וליצור פרנסה לו ולבני משפחתו. השמת ילדים הזקוקים להשגחת מבוגר, לרבות על פי דין², נעשית לשם יציאת ההורים לעבודה ולשם ביצוע העבודה;

ב. השגחה על הילדים בידי אחרים נבעה מכך כי שני בני הזוג היו טרודים בהפקת הכנסתם וללא ההשגחה על הילדים אין הם יכלו להפיק הכנסה זו ועל כן אין מדובר בהוצאה שהיא "בעלת אופי פרטי לחלוטין". כבוד המשנה לנשיאה אהרון ריבלין ציין כי **"אלמלא יציאתה של המשיבה לעבודתה לא היו ילדיה נזקקים למסגרות השגחה מסוימות... וכי לפחות חלק מההוצאות שהוציאה המשיבה היו נחסכות"** (ההדגשה אינה במקור - פ.ק.).

ג. הוצאות ההשגחה הינן הוצאות בייצור הכנסה כפי שנדרש בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **"הפקודה"**) וזאת לאור העובדה כי היכולת להפיק את ההכנסה התאפשרה עקב שהות הילדים תחת השגחה.

2. אפיונה של הוצאות ההשגחה כהוצאה "מעורבת"

בית המשפט נדרש לדון בסוגיה זו לאור העובדה כי סעיף 17 לפקודה דורש כי הוצאה תותר בניכוי רק אם היא הוצאה לשם ייצור הכנסה **"בלבד"**.

בית המשפט העליון למד מעיון בחוזרים של מס הכנסה כי אין ליישם "פרשנית לשונית דווקנית" לדרישת **"הבלבדיות"** וכי במקומות בהן הוצאו הוצאות **מעורבות**, יש להפריד בין המרכיב המותר בניכוי לבין המרכיב האסור בניכוי, כפי שנקבע בעניין שתדלן³, במקרה וחילוץ המרכיב המותר בניכוי ניתן "לחילוץ" הרי שיש להתירה בניכוי מההכנסה החייבת.

הוצאה מעורבת - הוצאה שיש עימה מרכיב של "העשרה" קרי, חוגים, פעילויות וחינוך ומרכיב של השגחה.

בית המשפט העליון קבע, כי נטל ההוכחה לחילוץ חלק ההוצאה המותר בניכוי מתוך הוצאה מעורבת **מוטל על הנישום** ומרגע ונטל זה הושג על ידי הנישום הרי שיש להתירה כנגד הכנסתו החייבת.

בית המשפט העליון קבע כי המרכיב המותר בניכוי הוא מרכיב ההשגחה קרי, הוצאות המשולמות לשמרטף או מטפלת, בבית, כשכר עבור השגחה. בהוצאות מעורבות, **בהן ההשגחה הינה העיקר**⁴, מרכיב ההשגחה מסך ההוצאה המעורבת תותר בניכוי.

² חוק הכשרות משפטיות והאפוסטרופסות, התשכ"ב-1962 - סעיפים 14, 15 ו-17; חוק העונשין, התשל"ז-1977 סעיפים 361-362.

³ ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד שומה תל אביב.

⁴ במסגרת פס"ד הוצאה זו הוגדרה כ- "הוצאת העשרה עקיפה".