

תאריך: 14 במאי, 2009
סימוכין: 855945

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 18.2009

א.ג.נ.,

הנדון: פסיקת ביהמ"ש העליון בעניין ורד פרי - הכרה בהוצאות השגחה של עובד בגין ילדיו לצורכי מס

רקע

ורד פרי היא אם לשני ילדים, העוסקת בעריכת דין כעובדת עצמאית. היא ובן זוגה לחיים, אבי הילדים, מגדלים ביחד את ילדיהם. בשנות המס שבערעור (השנים 1999-2001) ביקשה פרי לנכות מהכנסתה החייבת, הנובעת מעיסוקה כעורכת דין עצמאית, את התשלומים ששילמה בעבור החזקת ילדיה במעון יום ובמועדונית. פרי הצהירה כי אלמלא שהו ילדיה במסגרות טיפול והשגחה עד לשעות אחר הצהריים, לא היה באפשרותה להמשיך בעיסוקה כעורכת דין עצמאית. רשויות המס סירבו להתיר בניכוי את ההוצאות, ומכאן החלו הדיונים בפני הערכאות, תחילה בפני ביהמ"ש המחוזי ובהמשך בפני ביהמ"ש העליון.

פסיקת ביהמ"ש המחוזי

בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתה של פרי, וקבע כי יש להתיר בניכוי מהכנסתה חלק מההוצאות שהוצאו לצורך השגחה על ילדיה, לפי כללים מסוימים שאותם פירט. בית המשפט קבע כי חובת השגחה של הורה על ילדיו מעוגנת בדין ובצורך הטבעי גם יחד, וכי השמת ילדים במסגרות השגחה היא כורח, בלתי לא ניתן היה להשיא הכנסות. בית המשפט קבע כי יש לחלק את הכספים המשתלמים למסגרות השגחה לשני סוגים של עלויות; הראשונה משקפת את הסכומים שיש לייחס לעלויות "ההעשרה" (לרבות ארוחות), והשנייה - את הסכומים שיש לייחס לעלויות "ההשגחה". רק את ההוצאות האחרונות יש להתיר בניכוי כהוצאה בייצור הכנסה. לפיכך, תשלום בעבור שירותי שמרטפות או טיפול בבית הניתן כשכר בעבור השגחה, אזי יש להתיר את מלוא ההוצאה בניכוי - בכפוף לעיקרון של סבירות הוצאה.

פסיקת ביהמ"ש העליון

במסגרת הערעור נדרש ביהמ"ש העליון לארבע שאלות:

השאלה הראשונה הינה, האם הוצאת השגחה על ילדים הינה בגדר "הוצאה בייצור הכנסה". בעניין זה, קבע ביהמ"ש, כי הוצאות ההשגחה של עובד בגין ילדיו הינן בעלות זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה, ועל כן יש להתירה בניכוי (למעט מקרים חריגים, למשל כאשר אחד מבני הזוג אינו עובד והוא מסוגל להשגיח על הילדים). בכך, דחה ביהמ"ש את הפרשנות הנוקשה שהקנו רשויות המס למבחן "האינצינדטליות", לפיה ההוצאה תותר בניכוי רק אם ההוצאה משתלבת בתהליכו ובמבנה הטבעי של מקור ייצור ההכנסה. תוך שהוא מעניק פרשנות ליברלית יותר, פסק ביהמ"ש, כי אין מניעה להתיר הוצאה שהינה בעלת זיקה ישירה להכנסה. **למותר לציין, כי פרשנות זו של ביהמ"ש העליון עשויה ליצור פתח להתרת ניכוי הוצאות נוספות העומדות במבחן זה, כל עוד לא נאסרו במפורש בחקיקה.**

השאלה השנייה עסקה בשאלת אפיונה של ההוצאה כהוצאה "מעורבת", ונפסק כי יש לבצע הבחנה בין מרכיב ההוצאה שיש להתיר בניכוי, לבין יתר ההוצאות, ואין מקום אפוא להיצמד ללשון הסעיף הדורשת כי ההוצאות הוצאו כולן לייצור הכנסה **בלבד**.

השאלה השלישית בוחנת, האם הסדר הקצבאות ונקודות הזיכוי הינו הסדר ייחודי וממצה, אשר אין לנכות בצידו גם הוצאה בת ניכוי. ביהמ"ש השיב על כך בשלילה, וקבע כי על מנת שתישאל האפשרות לנכות הוצאה בשל זיכוי הניתן, נדרש כי הזיכוי יינתן בגין אותה ההוצאה ממש, ואין כך המצב בנסיבות אלו (בהקשר זה חשוב לציין כי בית המשפט קבע שהניכוי יחולק באופן שווה בין הגבר והאישה).

השאלה האחרונה הייתה, האם ההלכה שנפסקה תחול למפרע או מכאן ולהבא. בעניין מהותי זה, פסק ביהמ"ש העליון כי ההלכה יהא תוקף פרוספקטיבי בלבד, **כך שהיא תחול משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010**, למעט החלתה על הצדדים בערעור. קביעה זו נובעת מהצורך להגן על אינטרס ההסתמכות, ובמקרה זה מדובר בהסתמכות של גופה המס. לאור האמור לגבי התחולה הפרוספקטיבית, לא ברור האם נישומים שדרשו הוצאות אלו בעבר יוכלו ליישם גם כן את פסק הדין, הואיל ולגביהם קשה לטעון כי מתקיים רציונל ההסתמכות של רשויות המס.

תגובת רשות המיסים כפי שפורסמה באתר האינטרנט

"היום ה- 30.4.2009 ניתן פסק דין של בית המשפט העליון בנושא הכרה בניכוי של הוצאות מטפלת. בית המשפט העליון החליט לדחות את עמדת המדינה ואנו מכבדים את החלטתו. יחד עם זאת, גם שופטי בית משפט עליון הבינו שמדובר במהפכה של ממש ולכן בצעד יוצא דופן החליטו להגן על אינטרס ההסתמכות של גובה המס ולהחיל את ההלכה משנת 2010 ואילך. הנהלת רשות המיסים תקיים בימים הקרובים דיונים על משמעות פסק הדין והשלכותיו ותביא המלצות לפעולה לשר האוצר בהתחשב בפסיקת העליון, אילוצים תקציביים ואחרים."

הערה- לאור דברים אלו, הרי שעד למועד שבו תיכנס ההלכה לתוקף, קרי ינואר 2010, לא מן הנמנע כי רשויות המס, באמצעות המחוקק כמובן, יביאו לצמצום או לביטולו של פסק הדין, או לחילופין תיקבענה הוראות אופרטיביות שונות ליישום פסק הדין.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס

בטלפון: 03-6085532 או בדואר אלקטרוני: dgabbay@deloitte.co.il

טליה רוזנהויז, מנהלת מחלקת מיסוי הפרט ושירותים נלווים לחברות

בטלפון: 03-6085581 או בדואר אלקטרוני: trosenhaus@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון