



03/04/2008

אל: ציבור לקוחותינו וידידנו,

הוצאות שמירה על ילדים הותרו בניכוי באופן חלקי

תקציר עמ"ה 1213/04

מאת: שלמה הררי

- בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
- המערערת: **ורד פרי**
- המשיב: פקיד שומה גוש דן
- לפני: כב' השופט מגן אלטוביה
- ניתן ב-3.4.2008

העובדות

בשנים 1999-2001 ביקשה **ורד פרי** [להלן - "המערערת"], אם לשני ילדים, שהיא עורכת דין עצמאית, לנכות כהוצאה בייצור הכנסתה תשלומים, ששילמה למעון לילדים ולמועדונית בעבור ילדיה. פקיד שומה גוש דן [להלן - "המשיב"] לא התיר את ניכוי התשלומים, ומכאן הערעור.

המערערת מגדלת את שני ילדיה: מאיה, ילידת 1994; וגיא, יליד 1997, עם בן זוגה לחיים, אבי הילדים.

בשנת 1999, המערערת דרשה כהוצאה תשלומים בסך 26,453 ש"ח, ששילמה למעון בגין כל השנה, בעבור שני הילדים.

בשנת 2000, המערערת דרשה תשלום מעון בעבור גיא, בגין כל השנה. בעבור מאיה, היא דרשה כהוצאה תשלום למעון עד חודש יולי 2000, שכן מאיה עלתה בשנת 2000 לכיתה א'. באשר לתקופה, שמחודש אוגוסט 2000 ועד תום שנת 2000, היא דרשה כהוצאה תשלומים למועדונית בגין שהותה של מאיה שם, בשעות הצהריים. סך כל ההוצאה שנדרשה - 55,152 ש"ח.

בשנת 2001, המערערת דרשה כהוצאה תשלום בעבור גיא למעון - לכל השנה, ובעבור מאיה היא דרשה תשלומים למועדונית. סך כל ההוצאות, שנדרשו לשנת 2001, היה 33,530 ש"ח.

המערערת ציינה, שהיא לא דרשה כהוצאות תשלומים לחוגים ותשלומים לקייטנה בחודשי הקיץ.

מאז חודש ספטמבר 1996, המערערת עובדת כעצמאית. כעורכת דין, המתמחה בדיני נזיקין וביטוח, אופי העבודה חייב אותה להיעדר שעות ארוכות מן הבית.

רישום הבת של המערערת לצהרון היה חובה, שכן הלימודים בבית הספר הסתיימו בשעה 12:50, בכל יום. לולא היה נמצא סידור לבת, שלמדה בבית הספר עד השעה לעיל, ומשעה זאת ועד שעות אחר הצהריים הייתה בצהרון, הייתה המערערת חייבת לסגור את משרדה. חלופה של שמירה על הילדים בעודם קטנים בידי המערערת, בלי שתעבוד באותה התקופה, הייתה הגורם, שהמערערת תיפלט ממעגל העבודה, ולא תוכל לחזור לעיסוקה הקודם.

טענות הצדדים

עמדת המערערת

הוצאות ההשגחה אינן הוצאות פרטיות. שירותי ההשגחה נשכרו, שלא כדי לספק את צרכי חייה הפרטיים של המערערת, כי אם משיקולים עסקיים גרידא, כאשר למערערת אינה צומחת כל טובת הנאה אישית.

על פי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 [להלן - "הפקודה"], הוצאה תותר בניכוי, בשנת מס מסוימת, אם שימשה בייצור הכנסה באותה השנה.

המשכו של הסעיף מונה סוגי הוצאות המותרות בניכוי, אולם אין מדובר ברשימה סגורה. כל הוצאה, שמותרת בניכוי מכוח סעיף 17 לפקודה, אם בסעיף 32 לפקודה, או בתקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 לפקודה, לא מיעטה הוצאות אלה.

הוצאות השמירה על הילדים, המאפשרות למערערת לקיים את העסק, הן שונות מהוצאות קיום. הוצאות קיום היו מוצאות, גם אם המערערת לא הייתה עובדת. הוצאות שמירה הן הוצאות, שהוצאו רק בגלל העסק, כי הרי ללא עבודת המערערת, היא לא הייתה מוציאה את הוצאות השמירה.

אופייה של חקיקת המס שהיא פוגעת בחוק יסוד כבוד האדם וחירותו, התשנ"ב-1992, ובקניינו של אדם. משכך, יש לשאוף לפירוש שייצמצם את הפגיעה.

אי התרת ניכוי הוצאה פוגע בחופש העיסוק.

עמדת המשיב

המשיב מסתמך על הצעות החוק, שהוגשו בנושא ולא הושלמו. ניתן ללמוד מכך, שעמדת החקיקה היא, שלא להתיר את ניכוי ההוצאות לעיל. ההתחשבות בכך קיבלה ביטוי בזיכויים ובנקודות זיכוי. בכל מקרה, מדובר בהוצאה מעורבת, הנחוצה קודם להפקת הכנסה. במדינות רבות בעולם, הוצאות השמירה על הילדים הן הוצאות פרטיות שאינן מותרות בניכוי.

דיון

כב' השופט מגן אלטוביה סוקר בפתח דבריו את חובת ההורים לשמור על ילדיהם, כפי שמופיע במספר חוקים. אין ספק, שלילד ולהורה צומחת תועלת מכך, שהילד נמצא במסגרת של צהרונים. בוצעה הפרדה בין חוגי העשרה ישירה לבין סוגי הוצאות, שבהם מדובר בהעשרה עקיפה. גם אין ספק, ששהיית ילדי המערערת במעונות הנה כורח. בלעדי השארת הילדים במעון, המערערת לא יכלה להפיק הכנסה. לפיכך, בתחילה נצרכות הוצאות השמירה. בהמשך, המערערת יכולה לבחור את שירותי השמירה כראות עיניה - כפוף למבחן הסבירות. מסתבר שאם רואה חשבון שוכר משרד, שמשקיף על הים, האם נטען שההוצאה אינה מותרת בניכוי, מכיוון שהוא נהנה מן המשרד? האם נטען, שמדובר בהוצאה פרטית בגלל הנאתו של רואה החשבון?

המשיב טען, שאולי מדובר בהוצאה, המכשירה את הקרקע ליצירת הכנסה, אולם אין מדובר בהוצאה "בייצור הכנסה". הרי גם נסיעה למקום עבודה אינה מותרת בניכוי, וראה לדוגמה את פסקי הדין בעניין בג"ץ 164/56, מלך נ' פקיד השומה למחוז ירושלים; וכן בעניין ע"א 190/625 בורק.

ההכרה בהוצאות השמירה דומה להתקנת מאוורר במאפייה. על אף שהמאוורר אינו מפיק הכנסה, ההוצאה עליו מותרת בניכוי מן הסיבה, שיש תועלת מן ההתקנה וכו'.

כך הדין במקרה שלנו. במצב, שבו הילדים נמצאים בשמירה, ניתן להפיק הכנסות ולפעול בתפוקה מוגברת.

המשיב הפנה לעניין פישר נגד פקיד שומה חיפה (פסק הדין עמ"ה 149/92), ששם לא הותרו בניכוי הוצאות לבניית מקלט, מפני שלא הראו איך ההוצאה האמורה שימשה לייצור הכנסה.

אולם, בעניין פישר צוין, שבמקום שיש זיקה בין ההוצאה להכנסה, כמו למשל, הוצאות חינוך ילדים בחוץ לארץ, למפיק הכנסה בחוץ לארץ, אין חולק שההוצאה תותר בניכוי.

© כל הזכויות שמורות לבחרי ושות' רואי חשבון ויועצים פיננסיים

גם בפסק הדין, בעניין ע"פ (ת"א) 512/92, חברת שירותי ניהול אשדוד בע"מ, עלתה שאלה דומה. אולם, שם לא דנו, האם הוצאה כאמור מותרת בניכוי. שם דנו בהרשעה בגלל השמטה בזדון ובכוונה להתחמק מתשלום מס.

אין ספק, ששני שלישים מן ההוצאה בעניין שלנו הנם הוצאה בייצור הכנסה. שלישי נוסף ניתן לזקוף כהוצאה פרטית. בהוצאה פרטית, במקרה שלנו, הכוונה היא לעלות ארוחות בתשלום כהוצאות שמירה.

גם נקודות זכות, שניתנות בגין ילדים, אינן מהוות תחליף לניכוי הוצאות. כך ניתן ללמוד מדברי ההסבר לתיקון 22 לפקודה, שנחקק בעקבות המלצות ועדת בן שחר.

עמדת המשיב, שהמחוקק הביע את עמדתו, לדוגמה, בהוצאות לימודים מצביעה שקודם לכן ההוצאה לא תותר, ואינה נכונה תמיד. בהוצאות לימודים, ההוצאה אינה עוברת את כללי סעיף 17 לפקודה, ולכן צריך חקיקה מפורשת. אולם, במקרה דידן, ההוצאה עוברת את כללי סעיף 17 לפקודה, ולכן אין צורך בחקיקה שתתיר זאת. כך אי אפשר ללמוד, שחקיקה בעבר לא צלחה.

לפיכך, שני שלישים מהוצאות השמירה היו במקום, שלא ניתנו בו ארוחות (במובדל מכיבוד קל), או שהארוחות שולמו בנפרד; וחצי מהוצאות השמירה היו במקום, שבו ניתנו ארוחות, אך התשלום בגין הארוחות לא ניתן בנפרד.

הערעור התקבל בחלקו.

✓ בקרו באתר הבית שלנו www.bcpa.co.il לקבלת מידע מקצועי מקיף ומגוון.

בברכה,

בחרי ושות'
רואי חשבון ויועצים פיננסיים