

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4243/08

בפני :
 כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
 כבוד השופטת מ' נאור
 כבוד השופטת ע' ארבל
 כבוד השופט א' רובינשטיין
 כבוד השופטת א' חיות

המערער : פקיד שומה גוש דן

נ ג ד

המשיבה : ורד פרי

חקיקה שאוזכרה :

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\]](#) : סע' [17](#), [17.11](#), [17.12](#), [17.13](#),
[30](#), [31](#), [32](#), [\(1\)32](#), [\(3\)32](#), [\(4\)32](#), [40](#), [66\(ג\)\(3\)](#), [243](#)

[תקנות מס הכנסה \(ניכוי הוצאות רכב\)](#), תשנ"ה-1995

[חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, תשכ"ב-1962](#) : סע' [14](#),
[15](#), [17](#)

[חוק העונשין, תשל"ז-1977](#) : סע' [361](#), [362](#)

[תקנות מס הכנסה \(ניכוי הוצאות מסויימות\)](#), תשל"ב-1972

[חוק הביטוח הלאומי \[נוסח משולב\]](#), תשנ"ה-1995

[חוק הממשלה, תשס"א-2001](#)

[חוק-יסוד : חופש העיסוק](#)

[חוק-יסוד : כבוד האדם וחירותו](#)

כתבי עת:

[אסף לחובסקי, "קטיגוריות של מין ומעמד", עיוני משפט, כרך כד \(תש"ס-תשס"א\) 205](#)

[צילי דגן, "הוצאה מוכרת", עיוני משפט, כרך לא \(תשס"ח-תשס"ט\) 257](#)

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 3.4.08 בעמ"ה 1213/04 שניתן על-ידי כבוד השופט א' מגן

תאריך הישיבה: כ"ט בתשרי התשס"ט (28.10.08)

בשם המערער: עו"ד ק' עטילה; עו"ד י' ורבה-זלינגר

בשם המשיבה: עו"ד י' שקל; עו"ד ל' גבע-עכו

לפסק-דין במחוזי (03-04-2008): [עמ"ה 1213/04 ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן](#) שופטים: מגן אלטוביה, עו"ד: לאה טבע עכו, משה שקל, גלי עציון, הלית כהן, אהובה סימון, מאיר פורת
להודעת ערעור בטענות (14-05-2008): [עא 4248/08 פקיד שומה גוש דן - ב"כ עו"ד קמיל עטילה, עו"ד יעל ורבה-זלינגר נ' ורד פרי](#) עו"ד: קמיל עטילה, יעל ורבה-זלינגר

מיני-רציו:

* יש לפרש את סעיף 17 [לפקודת מס הכנסה](#), באופן המתיר לנכות מהכנסתו החייבת הוצאות שהוציא אדם עבור השגחה על ילדיו בעת שיצא לעבודה. יש להתיר ניכוי של הוצאות אלה גם מקום שמדובר ב"הוצאה מעורבת". תחולת הלכה זו, החל משנת המס 2010.

* מסים – מס הכנסה – ניכוי הוצאות

* פרשנות – דין – [פקודת מס הכנסה](#)

ערעור המדינה על פסק-דינו של ביהמ"ש המחוזי בת"א, במסגרתו נקבע כי הוצאות ההשגחה (במובחן מהוצאות "העשרה ישירה") שהוציאה המשיבה על ילדיה, לשם שהייתה בעבודה, היא הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מן ההכנסה החייבת. המערער סבור כי הכרחיותה של ההוצאה לייצור הכנסה אין

בה די לצורך התרתה בניכוי וכי נדרש שהיא תהיה גם אינצידנטלית לייצור ההכנסה. במסגרת הדיון, נבחנו הסוגיות הבאות: א. האם הוצאת השגחה על ילדים היא בגדר "הוצאה בייצור הכנסה"; ב. שאלת אפיונה של ההוצאה כהוצאה "מעורבת"; ג. האם הסדר הקצבאות ונקודות הזיכוי, שאליו מפנה המערער, הוא הסדר ייחודי וממצה אשר אין לנכות בצידו גם הוצאה בת ניכוי; ד. מהו אופן תחולתה של ההלכה – האם למפרע או מכאן-ולחבא.

ביהמ"ש העליון (מפי המשנה – לנשיאה א' ריבלין ובהסכמת השופטים א' רובינשטיין, ע' ארבל, מ' נאור וא' חיות) דחה את הערעור, בכפוף לאמור בפסה"ד, מהטעמים הבאים:

פרשנות ראויה של הוראת סעיף 17 ל**פקודת מס הכנסה** [נוסח חדש], לאור תכליתו של מס ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב במס אמת, היא כי יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי.

היינו, מבחן האינצידנטליות ראוי לו שיהווה מבחן עזר לזיהוין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה אך לא מבחן בלעדי ותחתיו יש לאמץ מבחן משוכלל יותר הוא מבחן הזיקה הממשית והישירה בין הוצאת ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.

הוצאת השגחה על הילדים היא הוצאה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה. היא מוצאת על-מנת לאפשר להורה להפיק הכנסות ולפיכך, ככל שניתן לכמת את ההוצאה שהוצאה לצורך השגחה – הוצאה זו מותרת בניכוי.

יש להתיר ניכויין של הוצאות אלה גם מקום שמדובר ב"הוצאה מעורבת". במסגרות השגחה שיש בהן ערך מוסף עבור הילדים, כגון שהות בגני ילדים, במועדוניות וכדומה ההוצאה שמוציאים ההורים כתשלום עבור שהיית הילדים במסגרות אלה היא, בהכללה, הוצאה מעורבת, הכוללת הן הוצאה בייצור הכנסה והן הוצאה פרטית. אם הרים הנישום את הנטל הרובץ עליו והוכיח, במידה הנדרשת, מהו החלק שיש לראות בו הוצאה בייצור הכנסה, יש להתיר חלק זה בניכוי. מאידך, התשלום לשמרטף או מטפלת, בבית, ניתן כשכר עבור השגחה ויש להתיר את מלוא ההוצאה בניכוי – בכפוף לעיקרון של סבירות ההוצאה.

בתא משפחתי המונה שני הורים לא תותר הוצאת השגחה על ילדים אם אחד ההורים אינו עובד (ומסוגל לפיכך להשגיח על ילדיו), שכן אז זו אינה הוצאה "בייצור הכנסה".

מאחר וטרם נחקקו כללים מנחים בדבר, ביהמ"ש סבור כי ראוי שרשויות המס יזקפו את שעור הניכוי בחלקים שווים כנגד הכנסתו של כל אחד מבני-הזוג.

הסדר נקודות הזיכוי לאם עובדת איננו הסדר ממצה במובן זה שהוא חוסם בפני הנישום את האפשרות לנכות הוצאות השגחה על ילדיו.

תחולתו של פסק-הדין פרוספקטיבית החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010 אולם היא תחול על המשיבה כאן שזכתה בטענתה לשינוי ההלכה. זאת מהטעם הכללי של הצורך במתן תמריץ למתדיין, במקרים הראויים לכך, לפעול לשינוי ההלכה הקיימת, והטעם הקונקרטי במקרה מיוחד זה והוא – ההכרעה שכבר ניתנה בעניינה של המשיבה בערכאה המבררת).

השופטת מ' נאור וא' חיות סבורות בדעת מיעוט, כי יש להותיר את ההכרעה בשאלת תוקף ההלכה (פרוספקטיבי או רטרואקטיבי) להליך אחר משום שמדובר ב"שאלה סבוכה שיש לה פנים לכאן ולכאן" ומשום שלגביה לא נשמעו בפני ביהמ"ש, טענות מטעם הצדדים.

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

האם הוצאה שהוציא אדם במחיר השגחה על ילדיו בעת שהוא יוצא לעבודתו היא הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מן ההכנסה החייבת? זו השאלה המשפטית המונחת בפנינו. נראה כי החוק הקיים מציע לנו תשובה אחת – ואחת בלבד.

העובדות

1. המשיבה (המערערת שכנגד) היא אם לשני ילדים. היא עוסקת בעריכת דין כעובדת עצמאית. היא ובן זוגה לחיים, אבי הילדים, מגדלים ביחד את ילדיהם. בשנות המס שבערעור – השנים 1999-2001 – ביקשה המשיבה לנכות מהכנסתה החייבת, הנובעת מעיסוקה כעורכת דין עצמאית, את התשלומים ששילמה בעבור החזקת ילדיה במעון יום ובמועדונית. מאיה, בתה של המשיבה, נולדה בשנת 1994 וגיא, בנה, נולד בשנת 1997. המשיבה ביקשה לנכות את התשלומים ששילמה למעון עבור גיא בשנות המס שבמחלוקת. כמו כן, ביקשה המשיבה לנכות את התשלומים ששילמה למעון עבור ההשגחה על מאיה עד לחודש יולי 2000, ואת התשלומים ששילמה בגין שהייתה במועדונית בשעות אחר הצהריים – לאחר שמאיה החלה, באותה שנה, את לימודיה בבית הספר היסודי. המשיבה לא ביקשה לנכות מן ההכנסה החייבת תשלומים ששולמו בגין חוגים שבהם השתתפו הילדים וכן תשלומים לקייטנה בחודשי הקיץ, בעת שהמעון היה סגור לרגל חופשה. המשיבה הצהירה כי אלמלא שהו ילדיה במסגרות טיפול והשגחה עד לשעות אחר הצהריים, לא היה באפשרותה להמשיך בעיסוקה כעורכת דין עצמאית. המערער סירב להתיר בניכוי את ההוצאות האמורות והמחלוקת הובאה להכרעתו של בית המשפט המחוזי. כנגד פסק-דינו מכוון הערעור כאן.

לשכת עורכי-הדין ביקשה להצטרף להליך הערעור כ"ידידת בית-המשפט". לא ראינו צורך להיעתר לבקשה זו שכן אין ללשכה יחוד בכל הנוגע לשאלות שבמחלוקת חרף העובדה שהמשיבה היא עורכת-דין במקצועה ובעיסוקה. עם זאת, עמדתה הכתובה של לשכת עורכי-הדין, ודברים שנאמרו בדין בעל-פה, היו מונחים לפנינו בעת שבאנו לכתוב את פסק-הדין.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

2. בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורה של המשיבה בחלקו וקבע כי יש להתיר בניכוי מהכנסתה חלק מההוצאות שהוצאו לצורך שמירה על ילדיה, לפי כללים מסוימים שאותם פירט. בית המשפט קבע כי חובת ההשגחה של הורה על ילדיו מעוגנת בדין ובצורך הטבעי גם יחד. בית המשפט המחוזי ציין כי "דומה כי אין מחלוקת בין הצדדים כי השמת ילדי [המשיבה] במסגרות השגחה היא כורח, בלתו לא הייתה היא יכולה להשיא הכנסות". בית המשפט קבע איפוא:

הנחת היסוד היא כי זכותו של כל אחד מיחיד בני הזוג להגשים את שאיפותיו המקצועיות, את זכותו לממש את רצונו לעסוק בעיסוקו וליצור פרנסה לו ולבני ביתו. השמת ילדים הזקוקים להשגחת מבוגר, לרבות על פי דין, נעשית לשם יציאת ההורים לעבודה ולשם ביצוע העבודה. במובדל מאוכל ותרופות כטענת המשיב, השגחה על ילדים באמצעות אחר, לפרקי הזמן האמורים ולמשך הימים בשנה האמורים, לא הייתה נעשית אם לא היו שני בני הזוג טרודים בהפקת ההכנסה... במובן זה אין המדובר בהוצאה שהיא "בעלת אופי פרטי לחלוטין"...

בית-המשפט המחוזי ציין עם זאת כי השהות במסגרות ההשגחה השונות נושאת גם תרומה להתפתחות הילד ולחינוכו. התרומה נובעת מעצם שהייתם של הילדים בחברת פעוטות בני גילם, משהותם בנוכחות דמויות בוגרות שאינן ההורים ומפעילויות חינוך והעשרה. זוהי, כך נפסק, "טובת ההנאה" שצומחת להורים מעצם שהייתם של הילדים במסגרות ההשגחה השונות. בעניין זה קיבל בית-המשפט המחוזי את טענתה של המשיבה כי "אלמלא הצורך לשהות שעות ארוכות בעבודתה, טובתה שלה וטובת הילדים הייתה לשהות זה במחיצת זה ככל האפשר ובודאי למשך אותו פרק הזמן העולה על הדרוש למשל

לשם חינוכם, התפתחותם, השכלתם וכו'". טובת הנאה זו, כך קבע בית המשפט המחוזי, "הייתה צומחת כאמור גם משהות בת שעות ספורות למשך מספר ימים קטן יותר... בפרט לגבי גיל הפעוטות". בית המשפט המחוזי ציין בהקשר זה כי "אין חולק כי חברת הילדים במועדונית והפעילות שם מחליפה מפגש חברים בבית או הליכה לחוגים אולם זאת היה ניתן לעשות במינון שונה וקטן יותר מאשר שהות של מספר שעות לא מבוטל מדי יום, מחוץ לבית, בתוך בית הספר".

לפיכך, קבע בית המשפט כי יש לסווג מתוך סך הכספים המשתלמים למסגרות ההשגחה – שתי קבוצות של תשלומים. הראשונה משקפת את הסכומים שיש לייחס לעלויות "ההעשרה", והאחרת – את הסכומים שיש לייחס לעלויות "ההשגחה". רק את האחרונות יש להתיר בניכוי כהוצאה בייצור הכנסה:

הוצאות השגחה שאינן הוצאות העשרה, ראשית לכול, מוצאות לא מטעם אישי או פרטי. הוצאות אילו מוצאות משום שהנישום נאלץ לעשות כן כדי שיתאפשר בידו לייצר את הכנסתו. רק ברור הוא שמשעה שנאלץ הוא לעשות כן, יבחר הוא ברכישת השגחה לפי טעמו הוא, כאשר בשלב זה יבואו שיקולים אישיים. שהרי אלמלא הצורך ברכישת שרותי השגחה על הילדים, על מנת לספק את הצרכים האישיים, היה בוחר מסגרות מצומצמות ושונות, כאמור. ונבהיר, תחילה קיים הצורך על מנת שתתאפשר יצירת ההכנסה, ורק לאחר מכן מולבשים על צורך זה שיקולים אישיים, של טובת הילד, המסגרת המתאימה וכיוצא בזה. אין בין כך ובין רכישת שירותי העשרה ישירה כגון חוגים שיעורים או פעילויות העשרה אחרות.

3. בית המשפט המחוזי הבחין בין עלויות "העשרה ישירה" לבין עלויות "העשרה עקיפה". אין להתיר בניכוי, כך נקבע, את התשלומים שיש לייחס לכל סוגי העשרה, אך מנגנון זיהוי של העלויות הוא שונה. עלויות "העשרה הישירה" כוללות תשלומים בגין לימודים, חוגים ופעילויות העשרה מובהקות. בית המשפט קבע כי הרכיב הראשי ב"העשרה ישירה" הוא הענקת יתרונות מתמידים לילד וההשגחה בהקשר זה משנית לעיקר – החינוך וההעשרה. אם ניתן לזהות כי תשלום מסוים ניתן בעד פעילות שהיא בגדר "העשרה ישירה" – אין להתירו בניכוי. לעומת זאת, "העשרה העקיפה", כלשונו של בית המשפט המחוזי, היא העשרה שממנה נהנים ילדים במסגרות שבהן ההשגחה על הילדים

היא העיקר. כאן יש להפריד, כך נקבע, בין העלויות שיש לייחס להשגחה לבין העלויות שיש לייחס להעשרה העקיפה. בית המשפט המחוזי ציין כי:

בעידן ממוחשב ומתועד זה, שכל פעילות ניתנת למעקב ושחזור, בהתקיים מודלים כלכליים ואחרים המאפשרים זאת, דומה כי החתירה אל שומת האמת מצריכה כי מקום ובו נישום מצליח לשאת בנטל ולהוכיח ולשכנע כי ניתן ליחס הוצאה כקבוע בסעיף 17 לפקודה, ככזו המשמשת אותו בייצור הכנסתו, וניתן לכמת חלק זה מתוך השלם תוך בידוד החלק שאינו משמש בייצור הכנסה, יהא מקום להתיר חלק זה בניכוי.

בית המשפט המחוזי העיר כי ניתן לערוך תחשיב כלכלי לכימותן של עלויות ההשגחה ושל עלויות ההעשרה על בסיס הנתונים המצויים בידי ארגונים המפעילים מעונות יום, כגון ויצ"ו ונעמ"ת. בית המשפט המחוזי ציין גם כי מעונות היום מהסוג שמופעל על ידי ארגונים אלה "יכולים לשמש גם כנקודת יחוס של סבירות באשר לגובה ההוצאה". בהקשר זה, ציין בית המשפט המחוזי כי שאלת סבירות ההוצאה כקבוע [בסעיף 30 לפקודה](#), לא עמדה לדיון בערעור שבפניו. עוד הדגיש בית המשפט המחוזי כי הוצאות השגחה שלא הוצאו לצורך יציאת ההורים לעבודתם אינן מותרות בניכוי.

4. כשקביעות אלה בידיו פנה בית המשפט המחוזי לסיווגן של ההוצאות שביקשה המשיבה להתיר בניכוי. בית המשפט קבע כי התשלום לשמרטף או למטפלת בבית ניתן כשכר בעבור השגחה ויש להתיר את מלוא ההוצאה בניכוי – בכפוף לעיקרון של סבירות ההוצאה. ביחס למועדונית שבה שהתה בתה של המשיבה בשעות אחר הצהריים לאחר סיום הלימודים בבית ספרה, קבע בית המשפט כי עיקר ההוצאה נועד לשם השגחה. לפיכך, נקבע כי יש להתיר בניכוי שני שלישי ממנה (כאשר השליש האחר "מביא בחשבון את טובת ההנאה האישית לרבות ארוחה"). ביחס לתשלומים למעון (שבו סופקה לילדים גם ארוחת צהריים), קבע בית המשפט המחוזי כי מחצית מתוך סכום התשלומים תחשב הוצאה בגין העשרה עקיפה ובגין רכיבים אישיים כגון מזון, ולא תותר בניכוי. מחצית מן התשלומים, המיוחסת לשיטתו של בית-המשפט המחוזי לעלות ההשגחה, תותר בניכוי. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי במקום שבו התשלום בגין ארוחות הילדים משולם בנפרד, יש להתיר בניכוי שני שלישים מן התשלום כהוצאה בגין ההשגחה.

5. בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערער כי מדובר לכל היותר בהוצאה המכשירה את הקרקע ליצירת ההכנסה וכי אין מדובר בהוצאה "בייצור ההכנסה", כנדרש לפי לשון [סעיף 17](#) לפקודה. בית המשפט המחוזי איבחן את הוצאות ההשגחה מן ההוצאות המשמשות לרכישת מזון ותרופות, בציינו כי מזון ותרופות נצרכים בכל מקרה גם כשאדם לא יוצר הכנסה. בית המשפט סבר גם כי אין ללמוד לענייננו מפסיקה שקבעה כי אין להתיר בניכוי הוצאות נסיעה למקום העבודה, וכי גם המבחן שלפיו ההוצאות צריכות לשמש בזמן ייצור ההכנסה עצמו מתקיים בענייננו. בעת שהמשיבה מצויה בעבודה, כך נקבע, "יכולה היא להפיק את הכנסתה רק בזכות העובדה כי ילדיה מצויים תחת השגחה". בית המשפט המחוזי קבע כי להוצאות ההשגחה על הילדים יש זיקה ליצירת ההכנסה והן אינן דנטליות ליצירת ההכנסה, שכן אם לא היו הילדים תחת השגחה לא יכולה היתה המשיבה להפיק הכנסה בכלל. לפיכך, נקבע כי ההוצאות אינן רק "תנאי תחילי לעצם יציאתה לעבודתה", אלא הוצאות שנדרשות למעשה "שעה שעה במהלך הפקת ההכנסה". בית המשפט הוסיף וציין כי אם הוצאות שנועדו להגדיל את תפוקתם של העובדים במקום העבודה מותרות בניכוי, אזי "אף ההשגחה על הילדים היא למצער בגדר העלאת תפוקה ממצב שבו ההורים אינם מסוגלים לייצור הכנסה או שיכולתם מוגבלת, למצב שבו כל עוד הילדים בהשגחה הם יכולים לפעול בתפוקה מוגברת לשם ייצור הכנסתם".

6. לבסוף, דחה בית המשפט המחוזי את טענתו של המערער כי נקודות הזיכוי הניתנות לאם עובדת (בשילוב עם קצבאות ילדים) יש בהן כדי לשמש הסדר ממצה, וכי ניכוי הוצאות ההשגחה בנוסף להסדר זה מעניק הטבה כפולה. בית המשפט קבע כי טענה זו הועלתה על ידי המערער רק בשלב הסיכומים וכי מדובר בהרחבת חזית אסורה. לגוף העניין, קבע בית המשפט המחוזי כי בהיעדר הוראה מפורשת של המחוקק, לא ניתן למנוע התרה בניכוי של הוצאה שנכנסת בגדרי סעיף 17. יתרה מכך, בית המשפט המחוזי סבר כי נקודות הזיכוי וקצבאות הילדים הם הסדרים בעלי תכלית חיצונית לתכלית הפקודה והן מושתות למטרות לבר-פיסקאליות. בית המשפט קבע כי תוצאה זו שרירה וקיימת גם כשמביאים בחשבון את העובדה שבמהלך השנים הועלו על ידי חברי כנסת שונים הצעות חוק, שלא נתקבלו, שביקשו לעגן במפורש את האפשרות לנכות הוצאות השגחה על ילדים בזיקה לעבודת הוריהם. היסטוריה חקיקתית זו, כך נקבע, אינה יכולה לפגום בעקרון הבסיסי כי הוצאה בייצור הכנסה מותרת בניכוי.

פסק-דין זה הוא נשוא הערעור שלפנינו.

טענות המערער

7. בפי המערער טענות כרימון כנגד התרתה בניכוי של הוצאת ההשגחה על ילדים בעת שהוריהם מצויים במקום עבודתם. המערער סבור כי "ההוצאה תוכר בניכוי רק אם היא משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של העסק ומהווה חלק בתהליך זה עצמו" (להלן: מבחן האינצידנטליות). המערער מציין כי מבחן ה"אלמלא" שבו השתמש בית המשפט המחוזי (דהיינו: אלמלא תשלום הוצאות ההשגחה על הילדים, לא יכלה המשיבה לייצר הכנסה), אינו המבחן המקובל בפסיקה. המבחן הראוי, לדעת המערער, הוא מבחן האינצידנטליות והדרישה לקיום זיקה קרובה, הדוקה וישירה בין ההוצאה לבין ההכנסה. לשיטתו של המערער, הוצאת השגחה על ילדים אינה מקיימת את תנאיו של מבחן זה, כיוון שזו מהווה, לכל היותר, "תנאי מוקדם" להפקת ההכנסה ואינה בגדר חלק אינטגרלי מתהליך הפקת ההכנסה. הוא סבור שזיקתה של הוצאה זו לייצור ההכנסה אינה קרובה, הדוקה וישירה, כנדרש לצורך ניכוייה. פסק-הדין של בית המשפט המחוזי מטשטש – לדעת המערער – את הגבול שבין הוצאות עסקיות והוצאות שאינן עסקיות ובין הוצאות פירותיות להוצאות הוניות שעומדות אף הן בזיקה כלשהי לייצור ההכנסה. עוד טוען המערער כי התרה בניכוי של הוצאה שזיקתה לייצור אינה ישירה או הדוקה טעונה עיגון מפורש בהוראת חוק (כדוגמת הוראות סעיפים 17(11)-17(13)).

אפילו אם יקבע כי קיים בהוצאות ההשגחה מרכיב עסקי כלשהו, אין לדעת המערער להתיר בניכוי הוצאות אלה, שכן מדובר בהוצאות מעורבות שלא ניתן להפריד מתוכן, בבירור, את המרכיב העסקי. המערער מפנה לקביעותיו של בית המשפט המחוזי בדבר טובת ההנאה האישית הצומחת לילדים מעצם השהייה במסגרות ההשגחה. לשיטתו, אם ייקבע שמדובר בהוצאה מעורבת, הרי שרכיביה אינם ניתנים להפרדה, שכן "בכל פעולה ופעולה מפעולות ההשגחה... נהנה הילד מההשגחה וההורה נהנה מכך שילדו לומד ומתפתח ובזמן זה הוא יכול גם לעבוד". המערער סבור כי משלא הציגה המשיבה בסיס להפרדה מדויקת וברורה בין החלק הפרטי לחלק העסקי, אין להתיר בניכוי את ההוצאה "על סמך ניחושים ותחשיבים כאלה או אחרים". לשיטתו, במקום שבו אין אפשרות

להבחין בין חלקיה של הוצאה "מעורבת" באופן מדויק, יש צורך בהוראה מפורשת, דוגמת התקנות שהתקין שר האוצר מכוח [סעיף 31](#) לפקודה בדבר ניכוי הוצאות החזקת רכב (ראו: [תקנות מס הכנסה \(ניכוי הוצאות רכב\)](#), התשנ"ה-1995), הוצאות טלפון, הוצאות כיבוד במקום העסק והוצאות ביגוד (ראו: תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972). לגוף הדברים, סבור המערער כי אין מקום לקביעה שסך ההוצאות שיש לייחס להעשרה עקיפה נמוך מסך ההוצאות שיש לייחס להשגחה.

המערער סבור כי יש ללמוד מענין הוצאות הנסיעה לעבודה – לענייננו, כך שאם לגבי הראשונות נקבע כי הן אינן מותרות בניכוי, על אחת כמה וכמה שזו המסקנה הנדרשת לגבי הוצאות בטיפול בילדים.

8. גם ההיסטוריה החקיקתית תומכת, לדעת המערער, בעמדתו, וממנה עולה כי אין להתיר את הוצאות ההשגחה בניכוי וכי ההסדר המעוגן בחקיקה, בדבר נקודות זיכוי וקצבאות, הוא הסדר ממצה. המערער מציין כי ערב קבלתו של תיקון מס' 22 לפקודה (בשנת 1975), היה קיים [בפקודת מס הכנסה](#) הסדר ספציפי שמכוחו הותרו לניכוי הוצאות טיפול בילדים עד לתקרות שנקבעו בו. הסדר זה, מדגיש המערער, הוחלף בהסדר של נקודות זיכוי ונקודות קצבה. המערער מפנה לדברי ההסבר לתיקון מס' 22 שמהם עולה כי מתן הזיכוי לאם עובדת ניתן כ"תמריץ נוסף לנשים נשואות לצאת לעבודה". המערער מפנה גם לדין וחשבון שפרסמה הוועדה לרפורמה במיסים, לעניין המלצות לשינוי המס הישיר-התשל"ה (להלן: דו"ח ועדת בן שחר), שבו נכתב כי שיטת הזיכויים הועדפה, בין היתר, בגלל פשטותה. מכל אלה, כך טוען המערער, ניתן ללמוד כי המחוקק ראה מלכתחילה בהוצאות ההשגחה הוצאות פרטיות, שהרי התרת הניכוי נעשתה מלכתחילה בסעיף מפורש; וההסדר שעוגן בשנת 1975 הוא הסדר ייחודי וממצה שבא להחליף את ניכוי הוצאות ההשגחה. המערער סבור כי מתן נקודות זיכוי ונקודות קצבה לאישה עובדת מהווה "הכרה חלקית" בהוצאות ההשגחה. לשיטתו, אין להתיר כלל בניכוי הוצאה שזוכה לזיכוי. טענה זו סומך המערער על פסקי-דין שניתנו ביחס להסדר בדבר דמי ביטוח לאומי. אם תותר ההוצאה בניכוי, כך מציין המערער, יהיה בכך משום הטבה כפולה שהמחוקק לא התכוון אליה. עוד מצביע המערער על הצעות החוק השונות שהועלו בעשור האחרון, בעניין ניכוי הוצאות השגחה, שלא נתקבלו בסופו של דבר על-ידי המחוקק. המערער סבור

כי הכישלונות הרבים להסדיר בחקיקה את ניכוי הוצאות ההשגחה מחזקים אף הם את המסקנה כי הוצאות אלה אינן מותרות בניכוי.

9. המערער מוסיף וטוען כי פסק הדין של בית המשפט המחוזי "מתעלם מההשלכות הכלכליות שצפויות לנבוע ממנו", "אינו משיג את מטרתו ואף פוגע ביעילות הקצאת המשאבים במשק". המערער מציין כי העלות הכספית של פסק-הדין נאמדת בשלושה מיליארד ש"ח בשנה ובכך יש משום השפעה מהותית על תקציב המדינה כולו. על טענות אלה חזר המערער בכתב במסגרת השלמת הטיעון מיום 22.12.2008. תמצית דברים שהתכוון מנכ"ל משרד האוצר להביא לפנינו במספר עניינים כלכליים נכללה בהודעה שהוגשה מטעם המערער ביום 7.1.2009. בהודעה זו מציין המערער כי המשבר הכלכלי שבו שרוי המשק עתה עלול לגרום להפחתה ניכרת בגביית מסים וכי טרם התברר הנטל הנוסף על הקופה הציבורית עקב כך. המערער מציין כי לצורך כיסוי העלות התקציבית של פסק הדין תידרש ככל הנראה העלאת מיסים – "צעד שהוא גרסיבי שיפגע בהכרח בשכבות החלשות". המערער סבור גם כי התרה בניכוי של הוצאות ההשגחה מהווה סטייה מהמדיניות של "הרחבת בסיס המס, ביטול פטורים סקטוריאליים וצמצום שיעורי מס" – מדיניות שמטרתה הן "יצירת אפשרות צמיחה כלכלית במשק תוך בניית מערכת מס פשוטה, שקופה, הוגנת ומשדרת ודאות תוך שימת דגש על הקטנת שיעורי המס". המערער מעלה חשש מפני "מדרון חלקלק": התרתן בניכוי של הוצאות השגחה עלולה לחייב בניכוי הוצאות נוספות בעלות זיקה רחוקה לייצור ההכנסה, כגון הוצאות נסיעה לעבודה, הוצאות שכר דירה ששכר נישום לצרכי עבודתו, הוצאות ביגוד, הוצאות מזון ועוד.

10. את ההכרעה בדבר האופן שבו יש לעודד יציאת נשים לעבודה יש למסור, לדעת המערער, לידי של המחוקק. ככלל, ראוי לדעתו שהמחוקק, ולא בית-המשפט, יכריע בסוגיות הנושאות עימן השלכות רוחב ניכרות. המערער מציין גם כי מדינת ישראל מפעילה "מערכת סיוע ממשלתית בכל הקשור לטיפול בילדים". במסגרת ההסדרים שעוגנו לצורך זה, כך מציין המערער, ניתן למנות את נקודות הזיכוי שניתנות לאישה עובדת עבור כל ילד מילדיה; סבסוד למעונות יום; מס הכנסה שלילי; קצבאות ילדים ומערכת חינוך חובה. המערער טוען כי מהתרת הוצאות ההשגחה בניכוי יהנו בעיקר השכבות העליונות והמבוססות, שבהן ממילא שיעור הנשים העובדות הוא גבוה. זוהי – כך הוא סבור – תוצאה גרסיבית. הכרה בהוצאות השגחה באמצעות ניכוי אינה יעילה, לדעת המערער,

כיוון שהיא מגבירה את החיכוך בין האזרח לבין רשויות המס וכיוון שהיא דורשת משאבים רבים. התוצאה של התרת הוצאות ההשגחה בניכוי היא הרחבה ניכרת של היקף הדיווח, שכן נישומים רבים שאינם מגישים דוחות כיום יחלו להגיש דוחות על מנת לזכות בניכוי ההוצאות. אלה הוצאות שאינן נרשמות בספרים וקיים קושי לעקוב ולפקח עליהן. המערער סבור כי ניכוי ההוצאות לעובדים לא יוכל להיעשות על ידי המעבידים שכן הדבר כרוך בהליך של עריכת שומה. התוצאה של כל אלה היא הגדלת הוצאות הציות לחוק של הנישומים והגדלה של העלויות האדמיניסטרטיביות של רשויות המס.

טענות המשיבה

11. המשיבה סבורה כי הוצאות ההשגחה מותרות על-פי [סעיף 17](#) רישא לפקודה. הוראת הסעיף כוללת בחובה, כך מציינת המשיבה, את ההוראה המתירה לנכות כנגד ההכנסות מפעילות מסויימת, את ההוצאות ששימשו ביצור אותן ההכנסות. הוצאות שביקש המחוקק שלא להתיר בניכוי – כך טוענת המשיבה – נשללות במפורש במסגרת סעיפי הפקודה ומכוח התקנות שהותקנו מכוחה. הוצאות ההשגחה נכנסות לשיטתה של המשיבה לגדר הוראותיו של [סעיף 17](#) לפקודה – על-פי המבחנים המקובלים להתרת הוצאות. אלה הן, כך היא מציינת, הוצאות שנועדו לשמור על הקיים ויש להן זיקה ממשית לפעילות מניבת ההכנסה הרלבנטית. כיוון שכך הן כרוכות בהכנסה ומתקיים בהן מבחן האינצידנטליות.

הוצאות ההשגחה, כך מטעימה עוד המשיבה, אינן בגדר הוצאות פרטיות בדומה להוצאות עבור מזון ותרופות. הן שונות גם מהוצאות הנסיעה. הן מוצאות אך ורק עקב היציאה לעבודה. הן מוצאות על-מנת להביא ליצור הכנסתו של הנישום והן לא היו מוצאות אלמלא יצור ההכנסה. ככל שמדובר בהוצאה "מעורבת" – המשלבת הוצאה עסקית עם הוצאה פרטית – יש להפריד בין הדבקים – כך לשיטת המשיבה – ויש להתיר את החלק הראוי בניכוי.

12. המשיבה מבקשת לדחות את טענת המערער כי המענה להשלכות הכלכליות של היציאה לעבודה נעוץ בהענקת נקודות זיכוי בגין כלכלת הילדים. מדובר לדעת המשיבה בהטבה סוציאלית שמטרתה לאפשר לנישום להנות מהכנסה פנויה גבוהה יותר במקום שבו

סמוכים על שולחנו ילדים. נקודות הזיכוי נועדו לשמר לנישום מקורות כספיים לצרכים "פרטיים" ואין להן דבר, לשיטת המשיבה, עם הוצאת ההשגה שניכוייה בא להבטיח תשלום מס אמת בשל פעילותו העסקית של הנישום. הוצאה זו עונה, אליבא דהמשיבה, הן על מבחן השמירה על תנובת הנכס המיועד להניב הכנסה והן על "מבחן האנצידנטליות" – לאמור הוצאה הכרוכה בהליך יצור ההכנסה.

13. טיעוניו של המערער בדבר ההשלכות הכלכליות, התקציביות והמשקיות הנובעות מפסק-הדין של בית-המשפט קמא אינן יכולות, לדעת המשיבה, לשנות מן הפרשנות הראויה להוראות הפקודה. לדידה, משעה שעל-פי פרשנות הוראות הפקודה נקבע כי הוצאות ההשגחה מותרות בניכוי, שוב אין המערער רשאי לתקוף את ישומן של אותן הוראות. שינוי בהוראות אלה יכול לבוא אך ורק בדרך של חקיקה. יתרה מכך, המשיבה גורסת כי אין לתחזיות בדבר ההשלכות המשקיות הקשות הצפויות בעקבות פסק-הדין על מה לסמוך. החשש מפני העלאת מסים כתוצאה מפסק-הדין אינו ממשי, לדעת המשיבה, ואף אם תהא העלאה של מסים היא אינה בהכרח רגרסיבית. המשיבה סבורה כי טענות המערער שלפיהן פסק-הדין אינו ממצה צריך שיביאו את המערער לכדי התקנת תקנות משלימות. המשיבה מבקשת גם להמעט מן החשש שמעלה המערער בדבר האפקט "הרטרואקטיבי" של הפסיקה, שהרי הוצאות שבגינן לא דווח במסגרת שכר המטפלים והמטפלות ואשר בגינן לא נפתחו תיקי ניכויים – לא יותרו בניכוי. זו תהא התוצאה גם מטעמים אחרים כמו היעדר אסמכתאות מתאימות או מחמת ההתיישנות.

החלטנו לדחות את הערעור בכפוף לפירוט שלהלן.

ניכוי הוצאות השגחה על ילדים – כללי

14. המחלוקת נשוא הערעור מחייבת הכרעה במספר סוגיות. הראשונה – היא השאלה אם הוצאת השגחה על ילדים היא בגדר "הוצאה בייצור הכנסה"; השנייה – נוגעת לשאלת אפיונה של ההוצאה כהוצאה "מעורבת"; השלישית – מתייחסת לשאלה האם הסדר הקצבאות ונקודות הזיכוי, שאליו מפנה המערער, הוא הסדר ייחודי וממצה אשר אין לנכות בצידו גם הוצאה בת ניכוי; והאחרונה – נסבה על שאלת אופן תחולתה של ההלכה – האם למפרע או מכאן-ולפהא. נבחן סוגיות אלה לפי סדרן.

הוצאת השגחה על ילדים – הוצאה בייצור הכנסה

15. בהיעדר הוראת חוק המתייחסת באופן ספציפי לאפשרות ניכוי הוצאות השגחה על ילדים, יש לבחון את השאלה אם הוצאה זו מותרת בניכוי מכוח הוראת [סעיף 17](#) לפקודה, בדומה לדרך הבחינה ביחס להוצאות אחרות שלא קיים לגביהן הסדר מיוחד. הוראת [סעיף 17](#) רישא לפקודה מורה:

לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...
[ההדגשה הוספה, א' ר']

כפי שציין בית המשפט המחוזי, "אין מחלוקת בין הצדדים כי השמת ילדי [המשיבה] במסגרות השגחה היא כורח, בלתו לא הייתה היא יכולה להשיא הכנסות". מחויבות זו של ההורים לספק השגחה לילדיהם הצעירים אינה רק מצוות הטבע. היא גם מצוות החוק (ראו [סעיפים 14, 15, 17 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות](#), התשכ"ב-1962; [סעיפים 361 ו-362 לחוק העונשין](#), התשל"ז-1977). אין מחלוקת כי אלמלא יציאתה של המשיבה לעבודתה לא היו ילדיה נזקקים למסגרות השגחה מסוימות, ובהן מועדונית הפועלת לאחר שעות הלימודים בבית הספר היסודי, וכי לפחות חלק מההוצאות שהוציאה המשיבה היו נחסכות. בכך, לא למותר לציין, טמון השוני העקרוני והמהותי, אף כי לא היחיד, בין הוצאות השגחה על ילדים לבין הוצאות על מזון או תרופות – שאם אלה האחרונות מוצאות בין אם עובד אדם ובין אם לאו, אלה הראשונות אינן נדרשות במקום שבו אין אדם עובד ומטפל בעצמו בילדיו (ראו א' [לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס הכנסה" עיוני משפט כד 205 \(2000\)](#)).

16. המערער סבור כי הכרחיותה של ההוצאה לייצור הכנסה אין בה די לצורך התרתה בניכוי וכי נדרש שהיא תהיה גם אינצידינטלית לייצור ההכנסה, לאמור כרוכה בה. מבחן האינצידינטליות הוגדר על ידי השופט א' ויתקון בע"א [284/66](#) קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"מ כ(4) 716, 718 (1966) באופן הבא:

מבחן "האינצידנטליות" פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה - כאן הקשר בין מעביד ועובד - כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה. על הקושי להחיל את המבחן הזה כבר נאמר בתקדים הידוע, *STRONG V. WOODFIELD*: "הרבה מקרים עומדים על הגבול, ושום חריפות לא תגיע בזה לידי הגדרה מדוייקת ומקיפה עד כדי שיהיה בה לפתור במושכל ראשון את כל המקרים העשויים לבוא".

המבחן נקלט למשפט הישראלי מהמשפט האנגלי, שם הוא שימש הלכה מושרשת וותיקה. בית המשפט יישם הלכה זו גם כאשר התוצאות עוררו קושי. כדוגמא לכך ניתן להביא את המחלוקת שנתגלעה בע"א 190/61 בורק נ' פקיד השומה, פ"ד טו 1801 (1961); באותו עניין נדונה שאלת ניכוי של הוצאות הנסיעה והוצאות המזון של המערער שעבד כשכיר אצל שני מעסיקים שונים ונדרש לנסוע במוניות "שירות" ממקום עבודה אחד לשני. בית המשפט העליון אישר את פסק דינו של בית המשפט המחוזי שדחה את טענותיו של הנישום:

דברים אלה בדין יסודם והם משקפים אל נכונה את ההלכה הקבועה מאז ומתמיד, אם כי לא פעם נשמעה ביקורת על צרות המבחן שבה: ראה דבריה הקולעים של הוועדה המלכותית בדין-וחשבון שלה על הטלת מס על רווחים והכנסות, §§238-241 (2955) Cmd. 9474, אך זוהי ההלכה... אמת נכון הדבר, אף אדם כזה "נאלץ" להוציא את הוצאות נסיעתו או דמי אוכל "לשם ייצור" ההכנסה הנובעת ממקור הכנסתו השני; אך לא זהו המבחן המכריע שנקבע בסעיף 11(1) לפקודת מס ההכנסה, 1947. עלינו לשאל, אם הוציא הנישום את ההוצאה "בייצור" הכנסתו, ואל שאלה זו אין להשיב אלא בשלילה... משום כך, ולא בלי צער, עלינו לדחות את הערעור. [ההדגשה הוספה, א' ר']

בענייננו, כאמור, סבר בית המשפט המחוזי כי הוצאות ההשגחה מקיימות את תנאיו של מבחן האינצידנטליות. בית המשפט קבע כי הוצאות ההשגחה הן אינצידנטליות ליצירת ההכנסה, שכן אלמלא היו הילדים תחת השגחה לא יכולה היתה המשיבה להפיק

הכנסה כלל. לפיכך, כך נקבע, ההוצאות אינן רק "תנאי תחילי לעצם יציאתה לעבודתה", אלא הוצאות שנדרשות למעשה "שעה שעה במהלך הפקת ההכנסה". בית המשפט המחוזי הוסיף וציין כי כשם שהוצאות שנועדו להגדיל את תפוקתם של העובדים במקום העבודה מותרות בניכוי, "אף ההשגחה על הילדים היא למצער בגדר העלאת תפוקה ממצב שבו ההורים אינם מסוגלים לייצור הכנסה או שיכולתם מוגבלת, למצב שבו כל עוד הילדים בהשגחה הם יכולים לפעול בתפוקה מוגברת לשם ייצור הכנסתם" – ויש על-כן להתיר הוצאה זו בניכוי.

מבחן "האינצידנטליות"

17. סבור אני כי אפילו אם היינו מקבלים את טענתו של המערער כי ההוצאה נשוא הבחינה אינה עומדת בתנאי מבחן האינצידנטליות המסורתי, וכי היא אינה "משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי" של מקור ייצור ההכנסה, אין בכך, בהכרח, כדי להביא לאי התרת ההוצאה בניכוי. אפיונו ומעמדו של מבחן האינצידנטליות צריך שיבחן בראי ההלכות הפרשניות הנוהגות כיום ולאור תכליתה של הוראת [סעיף 17](#) לפקודה. אכן, המבחן מבוסס על הלכה בת מאה, אך אין בוותק זה כשלעצמו כדי להצדיק חריגה מכללי הפרשנות המקובלים כיום (ראו [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט\(2\) 70 \(1985\)](#)). השאלה הפרשנית נסבה על הפירוש הנכון והראוי של התיבה "הוצאה בייצור הכנסה". אכן, תתכנה אפשרויות פרשניות שונות לתיבות אלה. "ייצור הכנסה" הוא תהליך שגבולותיו אינם תמיד ברורים. ניתן, דרך משל, לסבור כי רק הוצאות שנמצאות ממש ב"פס הייצור" של ההכנסה – אם נדמה את היחידה מניבת ההכנסה למפעל – הן בגדר "הוצאות בייצור הכנסה". זוהי פרשנות מצמצמת למונח "ייצור הכנסה". ניתן לעומת זאת לסבור כי תהליך ייצור ההכנסה אינו כולל רק את "פס הייצור", אלא גם רכיבים נוספים הנחוצים לצורך ייצור ההכנסה והמשמשים לצורך ייצור ההכנסה.

התכלית, אשר לאורה יש לבצע את מלאכת הפרשנות, היא תכליתו של מס ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת [סעיף 17](#) בפרט, קרי: חיוב במס אמת (ראו: [ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג\(1\) 699 \(1999\)](#)), לשון אחר: מיסוי הכנסתו האמיתית של הנישום שהיא ההכנסה בניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה (ראו בהקבלה: [ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבת, פ"ד נז\(2\) 953, 959](#))

((2003)). חיוב במס של סכום שאינו משקף את הכנסתו האמיתית של הנישום אינו בגדר "מס הכנסה". אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמיתית (ראו: יורם מרגליות "על רגרסיביות מדומה בתחום מיסוי המשפחה" מאזני משפט ב 358 (2002)). אכן, המחוקק יכול לחרוג מעקרון יסוד זה ולקבוע כי הוצאה פלונית, שהוצאה בייצור הכנסה, אינה מותרת בניכוי, אלא שלאור התכלית האמורה קביעה מסוג זה יש לבצע במפורש. התכלית האמורה מלמדת כי אין הכרח בכך שרק הוצאה ש"משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי" של מקור ייצור ההכנסה תותר בניכוי, אם קיימות הוצאות אחרות שמוצאות בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד. באותה מידה אין להתיר בניכוי הוצאות שניכויין יביא לכך שהכנסתו של הנישום לצרכי מס תהיה נמוכה מהכנסתו האמיתית; לדוגמא: הוצאות צריכה של הנישום (שעשויות לעיתים להיות בעלות קשר מסוים לייצור הכנסה) וכן הוצאות בעלות קשר עקיף ומרוחק לייצור ההכנסה. מיסוי ההכנסה האמיתית – הוא התכלית והמבחן האינצדנטלי בא רק לשרת תכלית זו.

ניתן ללמוד לענייננו זה, כמקור השראה, גם מכללי החשבונאות הקובעים כי "הוצאות מוכרות בדו"ח רווח והפסד – כאשר חל קיטון בהטבות כלכליות עתידיות, הקשור לקיטון בנכס או לגידול בהתחייבות, אשר ניתן למדידה באופן מהימן". וכן: "הוצאות מוכרות בדוח רווח והפסד על בסיס זיקה ישירה בין העלויות שהתהוו לישות לבין הפקת פריטי הכנסה מסוימים" (ראו סעיפים 94 ו-95 ל"מסגרת מושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם" של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (2005); הדגשות הוספו, א' ר'). כללים אלה דורשים איפוא זיקה ישירה בין ההוצאה לבין הפקת פריטי ההכנסה. כן דורשים הם מדידה מהימנה של ההוצאה. אין בהם דרישה כי ההוצאה תשתלב "בתהליכו ומבנהו הטבעי" של מקור ייצור ההכנסה.

18. התוצאה מכל אלה היא כי יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי. גבולותיו של תהליך ייצור ההכנסה רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחיתתם המדויקת נעשית בהתאם לנסיבות הקונקרטיות ולאור התכלית האמורה. הדגש אינו על המקום שבו מתבצעת ההוצאה – ב"מפעל" או מחוצה לו. הבחנה זו מאבדת מחשיבותה בעידן שבו נטשטשו הגבולות שבין ה"מפעל" וה"בית". כפי שמורה [סעיף 17](#) לפקודה – יש לדרוש כי ההוצאה הוצאה לשם ייצור ההכנסה בלבד. הוצאה

שהיה אדם מוציא גם אם לא היה מפיק הכנסה לא תותר, כך נראה, בניכוי (ראו לעיל את הדוגמאות בעניין התרופות והמזון). במילים אחרות: מבחן האינצידנטליות, בהקשר זה, ראוי שיהווה מבחן-עזר (בלבד) לזיהוין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה. גם הוצאות נוספות, אשר הנישום הוכיח כי הן מקיימות זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה וכי הן הוצאו לשם ייצור ההכנסה בלבד, עשויות להיות מותרות בניכוי.

מקרי הביניים והמבחן הנוהג

19. נכתב כבר בעניין קופילוביץ הנ"ל כי "הרבה מקרים עומדים על הגבול, ושום חריפות לא תגיע בזה לידי הגדרה מדויקת ומקיפה עד כדי שיהיה בה לפתור במושכל ראשון את כל המקרים העשויים לבוא". ואכן, קיימות הוצאות שהן "בייצור הכנסה" במובהק והוצאות שאינן "בייצור הכנסה" במובהק. קיימים גם מקרי ביניים שונים. אין ספק כי מבחינת וודאות הדין, טוב הוא שהמחוקק יבהיר את הדין החל ביחס למקרים אחרונים אלה. בהיעדר הבהרה של המחוקק, יידרש בית המשפט להכרעה, והדבר כבר נעשה לא פעם בעבר. הפסיקה באותם עניינים מלמדת כי מלכתחילה חרג מבחן האינצידנטליות מן הגבולות שהוצבו לו במקור. מספר דוגמאות ימחישו את הדבר.

הדין הנוהג מעלה כי יש הוצאות המותרות בניכוי למרות שהן אינן אינצידנטליות-ממש לייצור ההכנסה. דוגמא לכך היא ההתרה בניכוי של הוצאות השתלמות המהוות "שמירה על הקיים". כך, בע"א 141/54 וולף-בלוך נ' פקיד השומה למחוז ירושלים, פ"ד י' 441 (1956)) קבעו השופטים א' ויתקון וי' זוסמן, כנגד דעתו החולקת של מ"מ הנשיא ש"ז חשין, כי יש להתיר בניכוי את הוצאות נסיעתה של המערערת, רופאת שיניים במקצועה, להשתלמות מקצועית בחו"ל. זאת, כיוון שההוצאות הן בגדר "שמירה על הקיים" – שמירה על רמתה המקצועית של הרופאה. השופט ויתקון ציין כי:

כבר הערתי שאם ההוצאה נעשתה אמנם בקשר לנכס הון, אך לא לשם ייצורו או שיפורו, אלא לשם השמירה עליו - וזאת במסגרת הפעולות השייכות לפרנסה מבחינה אורגנית - כי אז יש מקום להתיר את ניכוי ההוצאה הזאת. לדעתי, השאלה היא, בסופו של דבר, אם מטרת ההוצאה היתה ליצור נכס חדש או לשפר נכס קיים או אם מטרתה היתה לשמור על נכס במצבו הקיים.
[ההדגשה הוספה, א' ר']

ניתן היה לטעון כי שמירה על הרמה המקצועית מהווה תנאי להמשך יצירת ההכנסה בעתיד, אך אינה חלק "אורגני" ממש מתהליך ייצור ההכנסה. ניתן היה לסבור כי תהליך ייצור ההכנסה של רופאת שיניים, לצורך יישום מבחן האינצידנטליות, הוא מתן הטיפול הרפואי למטופלים, וכי כאשר הרופאה משתלמת, היא אינה מטפלת במטופליה ואינה מבצעת כל פעולה שמניבה לה, כתוצאה ישירה, הכנסות. בית-המשפט העליון, מפי השופט ויתקון, סבר אחרת ומצא כאמור כי השתלמות מקצועית בחו"ל יכול שתתקיים "במסגרת הפעולות השייכות לפרנסה מבחינה אורגנית". כך ראוי חרף הספק אם הוצאה זו אכן עומדת בתנאי מבחן האינצידנטליות ההלכתי. אין לעומת זאת ספק כי הוצאה בגין השתלמות לשמירה על הרמה המקצועית מהווה הוצאה בייצור הכנסה, לאור תכליתה של הוראת [סעיף 17](#); ההוצאה היא בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה, כיוון שללא שמירה על רמה מקצועית לא תיתכן הפקת הכנסות בעתיד (גם אם לא בטווח המידי); זו הוצאה שמוצאת לשם ייצור הכנסתו של המשתלם ולא לצורך אחר; הוצאה זו אינה הוצאה הונית או הוצאת השבחה (בהתאם לכללים שנקבעו בפסיקה; ראו עניין וולף-בלוך הנ"ל). המסקנה היא לפיכך, לאור התכלית של תשלום מס אמת ומיסוי ההכנסה האמיתית של הנישום, כי יש להתיר הוצאה זו בניכוי. בית המשפט העליון הגיע לתוצאה הנכונה והראויה לפי תכליתו של [סעיף 17](#) גם במקום שבו קיים ספק אם ההוצאה אכן עומדת בתנאיו של מבחן האינצידנטליות.

20. לשם השלמת התמונה ראוי לציין כי במקרים אחרים נקבע כי גם הוצאה שהוצאה לצורך "שמירה על הקיים" חייבת לעמוד בתנאי מבחן האינצידנטליות כדי שתותר בניכוי (ראו: ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לט (3) 316 (1985)). המלומד אמנון רפאל מתח ביקורת על כך (מס הכנסה כרך ראשון 291-292 (מהדורה שלישית, 1995)) וציין כי:

הוצאה שבפירות תהא בדרך כלל, אך לא תמיד, אינצידנטלית לתהליך ייצור ההכנסה... לנו נראה, כי המבחן הקבוע בסעיף 17 לפקודה מכיל גם הוצאות שבפירות, שהן אינצידנטליות בייצור ההכנסה וגם הוצאות פירות לא אינצידנטליות, כגון הוצאות שהוכרו בשל עקרון השמירה על הקיים. לדעתנו אין הכרח שהוצאות אלה יהיו אינצידנטליות לתהליך ייצור ההכנסה, ואף-על-פי-כן

מתירים את ניכוי... דעתנו היא, כאמור, ש"מבחן האינדנטליות" הוא רק אחד מהמבחנים לצורך הבדיקה, אם ההוצאה היא בייצור ההכנסה אם לאו, אך לא בלעדי. לבסוף, עלינו לזכור כי אין לך מבחן אחד ומכריע, שעל-פיו ייבדק טיבה של כל הוצאה והוצאה.

השקפה זו מקובלת עלי. אף אני סבור, כאמור, כי מבחן האינדנטליות מהווה מבחן-עזר שאינו בלעדי, וכי עשויות להיות הוצאות שיותר בניכוי אף אם אינן מקיימות מבחן זה, ובלבד שתעמודנה בדרישות שצויינו לעיל.

מובן כי אין בתוצאה פרשנית זו כדי לשנות מן ההלכות הנוגעות לאי-התרתן בניכוי של הוצאות הוניות ואלה הנוגעות בשאלות בדבר עצם הסיווג של הוצאות – כפירותיות וכהוניות. האיסור לנכות הוצאות הוניות והוצאות השבחה נקבע במפורש בפקודה (ראו הוראות [סעיפים 32\(3\)](#) ו-[32\(4\)](#) לפקודה). מבחן האינדנטליות עשוי לשמש, בין היתר, להבחנה בין הוצאות הוניות ופירותיות (ראו רפאל, בספרו הנ"ל, בעמ' 291; א' ויתקון וי' נאמן דיני מסים 151 (מהדורה 4, תשכ"ט); [ע"א 735/86 צבי בן שחר זרעים בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 3, פ"ד מ"ג\(4\) 45 \(1989\)](#)). אלא שבענייננו לא מתעוררות שאלות אלה ואין אנו דנים בהן.

מן העקרון אל השאלה שבמחלוקת

21. נפנה עתה ליישומם של הדברים בענייננו. בית המשפט המחוזי סבר כי הוצאות ההשגחה עומדות במבחן האינדנטליות כיוון שהן נדרשות למעשה "שעה שעה במהלך הפקת ההכנסה". בית-המשפט השווה בין ההוצאות האלה לבין הוצאות שמוצאות לצורך שיפור תפוקת העובדים, תוך שהוא מסיק כי אם האחרונות מותרות בניכוי, ראוי שאותו הדין יחול גם על הראשונות – שכן ללא הוצאתן לא תיתכן תפוקה בכלל. אכן, יש ממש בטענה כי יישום זה של מבחן האינדנטליות מאולץ במידת מה. ספק אם הוצאת השגחה על ילדים "משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי" של מקור הייצור ההכנסה. אלא שבכך אין כדי להכריע את גורלה של ההוצאה. הוצאת השגחה על הילדים היא הוצאה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה. היא מוצאת על-מנת לאפשר להורה להפיק הכנסות; השמת הילדים תחת השגחה מהווה הכרח שבלעדיו אין ההורה יכול להפיק הכנסות –

הכרח שנובע מאחריותם הטבעית של הורים על ילדיהם - אחריות המעוגנת גם בחובה החוקית שמוטלת על ההורים. ככל שניתן לכמת את ההוצאה שהוצאה לצורך ההשגחה – אזי יש בסיס לקביעה כי הוצאה זו הוצאה לשם ייצור ההכנסה בלבד. משכך, אפילו היינו מקבלים את טענתו של המערער כי הוצאת ההשגחה על הילדים אינה עומדת במבחן האינצידנטליות, בפרשנותו הצרה, לא היה בכך כדי למנוע את התרתה של ההוצאה בניכוי כהוצאה "בייצור הכנסה". יחד עם זאת ומכוח אותם כללים, בתא משפחתי המונה שני הורים לא תותר הוצאת השגחה על ילדים אם אחד ההורים אינו עובד (ומסוגל לפיכך להשגיח על ילדיו), שכן אז זו אינה הוצאה "בייצור הכנסה".

הוצאת השגחה על ילדים כהוצאה מעורבת

22. בנוסף לדרישה כי ההוצאה תצא בייצור ההכנסה, נדרש כאמור כי ההוצאה תצא "לשם כך בלבד". דרישה זו מאמצת למעשה את הדין האנגלי כי על ההוצאה להיות מוצאת "Wholly and exclusively in the production of the income" (רפאל, בספרו הנ"ל, בעמ' 287). ניתן היה, לכאורה, לסבור כי הוצאה "מעורבת", אשר יש בה רכיב פירותי (הוצאה בייצור הכנסה) ורכיב נוסף שאינו פירותי, אינה עומדת בדרישה זו ואין להתירה בניכוי (ראו: יאיר ניידורף "הוצאה מעורבת" מיסים כב(3) א-68, א-70 (2008)). אלא שאין הדבר כך. יצוין בהקשר זה כי כללי החשבונאות אינם דורשים דרישה מקבילה בנוגע ל"בלבדיות" ההוצאה. כאשר יש בהוצאה מסוימת חלק שעומד בתנאי ההגדרה וכן חלק שאינו עומד בה (לדוגמא, הוצאה פרטית), יש לנכות מן ההכנסה את החלק שעומד בתנאי ההגדרה. ניכוי של חלק זה הוא אף בגדר חובה לפי כללי החשבונאות, שכן שבהיעדר ניכוי של ההוצאות (שניתנות למדידה באופן מהימן) יעוותו התוצאות הכספיות של הגוף המדווח.

עיון בחוזרים שונים שהופקו על-ידי רשויות מס ההכנסה מעלה כי גם עמדתן של רשויות המס היא כי אין ליישם פרשנות לשונית-דווקנית לדרישת ה"בלבדיות", וכי במצבים שונים, במקום שבו הוצאו הוצאות מעורבות, יש לנסות ולהפריד בין הרכיב הפירותי לבין הרכיב שאינו פירותי ולהתיר את הראשון בניכוי (ראו: חוזרי מ"ה 17/89, 35/93, 37/93). כך, לדוגמא, נקבע בחוזר מ"ה ומש"ח 35/93 כי: "יתכן שבקשר לנכס יוצאו הוצאות 'מעורבות' במובן זה שחלקן נועד לבצע תיקון הקיים וחלקן נועד להשביח

את הכנס. במקרה זה יש לנסות ולהפריד בין שני מרכיבי ההוצאה ורק הראשון יותר בניכוי עפ"י סעיף 17(3) לפקודה". בחוזר מ"ה 17/89 נקבעו כללים להתרה בניכוי של נסיעות לחו"ל, וביניהם, האופן היחסי שבו יש להתיר בניכוי הוצאה מעורבת, שהחלק בייצור ההכנסה הוא המרכיב העיקרי בה. דוגמא נוספת היא הנחיית הנהלת רשות המיסים שלפיה יותר בניכוי שליש מההוצאה לרכישת עיתון יומי, למי שמקצועו או תפקידו מחייבים שימוש במידע הכלכלי המופיע בעיתון (ניידורף, במאמרו הנ"ל, בעמ' א-71).

23. גישה זו, שעל-פיה יש לאפשר לנישום לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור ההכנסה ולהתירו בניכוי, אומצה בפסיקת בית המשפט העליון. [בע"א 580/65 א'](#) בן-עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"מ כ(2) 179 (1966) נקבע מפי השופט מני כי אין להתיר בניכוי הוצאות נסיעה לחו"ל אשר כללו גם את הוצאות הנסיעה של בני משפחה של המנהלים שנסיעתם לא היתה לצורך ייצור הכנסה. מ"מ הנשיא זילברג הצטרף לתוצאה זו "מאחר וההוצאות ההן כללו גם את הוצאות האשה, והבעל לא הפריד בדין-וחשבון שלו בין הוצאותיו הוא לבין הוצאות אשתו". השופט קיסטר הצטרף אף הוא לתוצאה ולא מצא צורך "להביע כאן דעה אם ובאיזו מידה או באיזה אופן אפשר להפריד בהוצאות כוללות של נסיעה של מספר אנשים". לאור הנמקות אלה, יש הסבורים כי גם בפסק דין זה, שאסר התרה בניכוי של הוצאה מעורבת, נפתח צוהר להתרת חלק מההוצאה בניכוי (ניידורף, שם). [בע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד כא\(1\) 455](#) (1967) נקבע, מפי השופט מני, כי הוצאת שכר טרחה ששולמה על ידי המערער לעורך דינו מהווה הוצאה מעורבת – פירותית והונית. עם זאת, תוצאה זו לא הביאה לדחייתו של הערעור אלא להחזרתו "לפקיד השומה על מנת שהלה יקבע, לאחר שתנתן הזדמנות למערער להשמיע את דבריו ולהגיש ראיות בנדון, איזה חלק מסכום שכר הטרחה הנ"ל יש לייחס להוצאה הפירותית.

הלכה זו יושמה לאורך השנים בפסקי דין רבים. לדוגמא, [בעמ"ה \(ת"א\) 227/67](#) אליהו נ' פקיד השומה תל אביב 1, פד"א א' 183 (1968) קיבל בית המשפט המחוזי (כבוד השופט ש' אשר) את הצעתו של פקיד השומה להתיר בניכוי 50% מהוצאות החזקת הרכב של הנישום כהוצאה בייצור הכנסה. [בעמ"ה \(ת"א\) 45/97](#) לבב נ' פקיד שומה (לא פורסם, 10.5.1999), קבע בית המשפט המחוזי (כבוד השופטת ב' אופיר-תום) כי: "אף שהמדובר הוא כפי שהובהר, בהוצאה מעורבת... הרי, משנמצאה הדרך הסבירה לפיצולה ולניטרול

הסכום המותר לניכוי, מתוכה, מן הראוי הוא שינקוט המשיב בדרך זו שתאפשר ניכוי של אותו חלק הראוי לניכוי, כמתחייב על פי ההיגיון הכלכלי והמיסי". באותו עניין, יישם בית המשפט טכניקת ייחוס מסוימת להפרדה בין הרכיב הפירוטי לבין הרכיב הפרטי שבהוצאה.

גישה זו קיבלה תימוכין גם בכתיבה האקדמית מלפני ארבעה עשורים. א' ויתקון

וי' נאמן, בספרם הנ"ל, בעמ' 138, מציינים כי :

...למעשה – מקום שההוצאה ניתנת לחלוקה, כגון הוצאה להחזקת מכונית המשמשת צורך עסקי וצורך פרטי גם יחד, מתירים לנכות את החלק המתאים לשימוש העסקי.

ניידורף (במאמרו הנ"ל, בעמ' א-72) מנתח את המשמעות העולה מהבאת דוגמא זו – הפרדת הוצאות החזקת מכונית – ומציין כי: "ייתכן שכב' השופט ויתקון מרמז לכך, שגם בהוצאות מעורבות, שבהן הפרדת החלק הפירוטי מן האחר אינה פשוטה, יש למצוא את הדרך להכרה בחלק הפירוטי. שאם לא כן, קשה להבין, מדוע הביא ויתקון דווקא דוגמה שבה ההפרדה היא קשה ביותר אם לא בלתי אפשרית".

24. פרשנות זו שבה נוקטים בתי המשפט מזה שנים נמצאת במתחם האפשרויות הלשוניות והולמת את תכליתו של סעיף 17. התכלית היא כאמור, למסות את ההכנסה האמיתית של הנישום – חיוב במס אמת. השאלה הפרשנית היא מהי ה"הוצאה" שיש לבחון בראי הוראת סעיף 17. אם ניתן לכמת את החלק שהוצא בייצור הכנסה, הרי שחלק זה הוא בבחינת ה"הוצאה" הנבחנת במסגרת הוראת סעיף 17. החלק שהוצא בייצור ההכנסה – הוא ה"הוצאה" – הוצא "לשם כך בלבד". חלק זה עומד בדרישת הבלבדיות, ומכאן שיש להתירו בניכוי. זוהי פרשנות לשונית אפשרית במסגרת מתחם האפשרויות הלשוניות של הוראת סעיף 17. פרשנות זו אינה מותחת את גבול הלשון באופן לא ראוי. ראייה לכך ניתן ללמוד מן העובדה שפרשנות זו יושמה הלכה למעשה במשך עשרות שנים, כבר בתקופה שבה שיטה פרשנית צמודת-לשון משלה בכיפה. זוהי כאמור גם הפרשנות הראויה מבחינת התכלית של הוראת סעיף 17. הימנעות מהתרת החלק שהוצא בייצור הכנסה בניכוי תביא למיסוי הנישום במס העולה על הכנסתו האמיתית – תוצאה שאינה ראויה לפי תכלית מס ההכנסה בכלל והוראת סעיף 17 בפרט.

חילוץ ההוצאה המותרת בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת

25. נטל ההוכחה בנוגע לחילוץ החלק שמהווה הוצאה בייצור הכנסה מן ההוצאה המעורבת מוטל על הנישום. אם אין הוא מצליח להרים נטל זה, לא תותר ההוצאה בניכוי (רפאל, בספרו הנ"ל, בעמ' 288; [ע"א 2082/92](#) שחם נ' פקיד שומה תל אביב 2 (פורסם בנבו), 12.10.1994); [עמ"ה \(ת"א\) 97/85](#) פרץ אטינגר בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 1, פד"א טז 227 (1988)). משקלו של הנטל הוא המשקל הרגיל של נטל ההוכחה במשפט האזרחי. תוכנו של הנטל נקבע לפי העניין ובהתאם לנסיבות הקונקרטיות (ראו למשל את האופן שבו הורם הנטל בעניין לבב הנ"ל).

המחוקק ומחוקק המשנה עיגנו הסדרים שונים המתירים ניכויים חלקיים של הוצאות מעורבות שונות. הוראת [סעיף 31](#) לפקודה קובעת כי:

שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות - בין דרך כלל ובין לסוגים של נישומים - בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסויימות לפי סעיפים 17 עד 27, ובמיוחד בדבר -

- (1) שיטת החישוב או האומד של ההוצאות;
- (2) סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי, או שיעוריהן;
- (3) התנאים להתרת ההוצאות;
- (4) דרכי הוכחת ההוצאות.

[ההדגשה הוספה, א' ר']

הוראת [סעיף 243](#) מורה כי:

שר האוצר רשאי להתקין תקנות לביצוע הוראות פקודה זו, ובכלל זה, במיוחד, תקנות בדבר -

... (3) כל ענין שהפקודה מסמיכה לקבוע זו.

מכוח הוראות אלה, התקין שר האוצר תקנות שונות, ובהן [תקנות מס הכנסה \(ניכוי הוצאות מסויימות\)](#), התשל"ב-1972 ו[תקנות מס הכנסה \(ניכוי הוצאות רכב\)](#), התשנ"ה-1995. תקנות אלה מכמתות את הרכיב שאותו יש להתיר בניכוי כהוצאה בייצור הכנסה -

וזאת מתוך הוצאות מעורבות שונות, כגון הוצאות החזקת רכב (שעשוי לשמש גם לייצור הכנסה וגם לשימושים פרטיים), הוצאות שונות הכרוכות בנסיעה לחו"ל, הוצאות אש"ל, לינה וארוחת בוקר, הוצאות טלפון וכדומה. קושי מסוים עשוי להימצא בכך שהמונח "הוצאה" בתקנות אלה מוגדר כ"הוצאה המותרת לניכוי לפי סעיפים 17 עד 27 ו-30 לפקודה...". זאת, בהתאם ללשון הוראת [סעיף 31](#) המקנה לשר האוצר סמכות לקבוע תקנות בדבר "הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסוימות לפי סעיפים 17 עד 27". אילו אמנם סבר המחוקק כי לפי הוראת [סעיף 17](#) לא תותר בניכוי לעולם הוצאה מעורבת, ומשנדרש כי ההוצאות שבתקנות יהיו הוצאות מותרות בניכוי לפי [סעיף 17](#), כיצד זה שנקבעו בתקנות הוצאות מעורבות? (ראו: ניידורף, במאמרו הנ"ל, בעמ' א-75-77; [עמ"ה 539/03](#) אגבריה מערוף עבר אל קדר נ' פקיד שומה חדרה (פורסם בנבו), (29.1.2007)). אף אם יש במקבץ ההוראות האלה כשל ניסוחי מסוים, ניתן ללמוד מהן על עמדתו של המחוקק בסוגיה: במקום שבו ניתן להפריד הוצאה מעורבת לרכיביה, יש להתיר את החלק המהווה הוצאה בייצור הכנסה בניכוי. החלק המותר בניכוי הועמד בתקנות על שיעור מסוים או על סכום קבוע מסוים – קביעה שמשרתת ודאות, פשטות וחיסכון בעלויות אדמיניסטרטיביות ובהתדיינויות ([ע"א 280/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד נד \(5\) 529, 536 \(2000\)](#)). היתרונות בקביעות מפורשות וברורות בתקנות הם ברורים. אלא שבהיעדר קביעות של מחוקק המשנה, יידרש בית המשפט לסוגיה. לכך נפנה עתה.

26. בית המשפט המחוזי קבע כי הוצאות שהוצאו בעבור "העשרה ישירה" של הילדים, אינן מותרות בניכוי. "העשרה ישירה", לפי ההגדרה שבה נקט בית המשפט המחוזי, כוללת "לימודים, לימודי החובה, חוגים למיניהם, פעילויות העשרה מובהקות" וכדומה. כפי שציין בית המשפט המחוזי, הרכיב העיקרי והמרכזי במסגרות אלה הוא חינוכם של הילדים והעשרתם. בלשון המס מדובר בהענקת "יתרון מתמיד" לילדים. משכך, הוצאות אלה הן הוצאות פרטיות באופיין ואין להתירן בניכוי. ואכן, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, גם אם במהלך שהות הילד במסגרת ההעשרה מצוי הוא תחת השגחה, הרי שרכיב ההשגחה משני וטפל לעיקר – ההעשרה האישית – ואין להתיר הוצאות אלה כלל בניכוי. בכך החמיר בית-המשפט קמא עם הנישום, אולם סוגיה זו אינה במחלוקת בין הצדדים.

בית-המשפט המחוזי קבע עוד כי התשלום לשמרטף או מטפלת, בבית, ניתן כשכר עבור השגחה ויש להתיר את מלוא ההוצאה בניכוי – בכפוף לעיקרון של סבירות ההוצאה. תוצאה זו ראויה היא ואין להתערב בה. ההוצאה בגין תשלום לשמרטף או שכר למטפלת בשעה שההורים נמצאים בעבודתם מהווה כולה "הוצאה בייצור הכנסה" המוצאת "לשם כך בלבד". הגם שמן השגחה זו בידי מטפלת או שמרטף עשויה לצמוח תועלת אישית כלשהי לילדים, תועלת זו היא שולית ומצומצמת עד שאין ליתן לה משקל (הכל, כמובן, בכפוף לכך שהמטפלת לא מבצעת מטלות בית או משימות נוספות החורגות מן ההשגחה על הילדים).

27. השאלה הופכת מורכבת יותר בקשר למסגרות ההשגחה שיש בהן ערך מוסף עבור הילדים, כגון שהות בגני ילדים, במועדוניות וכדומה. ההוצאה שמוציאים ההורים כתשלום עבור שהיית הילדים במסגרות אלה היא, בהכללה, הוצאה מעורבת, הכוללת הן הוצאה בייצור הכנסה והן הוצאה פרטית (ראו: מרגליות, במאמרו הנ"ל, בעמ' 354). אולם אין לקבל, בשום פנים, את טענתו של המערער כי מדובר בהוצאה מעורבת שאינה ניתנת להפרדה. אמנם, הילד השווה במסגרת השגחה עשוי ליהנות בה בעת הן מ"העשרה עקיפה" והן מהשגחה, אך זו אינה השאלה. השאלה היא האם ניתן לחלק מתוך ההוצאה הכוללת את ההוצאה שמוצאת בגין רכיב ההשגחה. התשובה אינה יכולה להיות שלילית – גורפת. הבה נניח, לשם הפשטות, כי מוקם מיזם עסקי שבו פועלות שתי חברות שונות בבעלות נפרדת. הראשונה מספקת שירותי שמירה והשגחה על ילדים ותו לא. האחרת – מעניקה לילדים מגוון פעילויות העשרה בעת שהם שוהים תחת ההשגחה של החברה הראשונה: היא מספקת להם משחקים, צבעי ציור, ועובד של החברה מספר לילדים סיפורים ומפעיל אותם. נניח גם כי ההורים משלמים לכל חברה תשלום נפרד בגין שירותיה. במצב זה, אין לומר כי התשלום בגין ההשגחה אינו ניתן לכימות. לכימות דומה ניתן להגיע גם כאשר השירותים השונים מסופקים לילדים על ידי גורם אחד. כימות זה אינו שונה באופיו מהדרך שבה הלכו פסקי-דין שונים, שמקצתם הובאו לעיל. אמנם, ככימות עשוי להיות מימד מסוים של שרירות – בין אם הכימות הוא יציר ידיו של המחוקק ובין אם הוא נקבע בפסק דין. כך או כך, אם הרים הנישום את הנטל הרובץ עליו והוכיח, במידה הנדרשת, מהו החלק שיש לראות בו הוצאה בייצור הכנסה, יש להתיר חלק זה בניכוי.

נראה כי בדין קבע בית המשפט המחוזי כי הוכח, במקרה זה, שעיקר ההוצאה הוא בעבור ההשגחה, בכפוף לעקרון של סבירות ההוצאה (לפי הוראת [סעיף 32](#) לפקודה). כפי שציינ בית המשפט המחוזי, הוצאות עבור מסגרת השגחה מוצאות, בראש ובראשונה, על-מנת שיוכל ההורה לייצר הכנסה. משעה שיודע ההורה כי הוא יאלץ להוציא הוצאה זו, יבחר הוא במסגרת לפי טעמו ולפי שיקוליו האישיים. בדיון שנערך לפנינו ובדיון שנערך לפני בית המשפט המחוזי לא נדונה שאלת סבירותה של ההוצאה. מקובלת עלינו גישתו העקרונית של בית המשפט המחוזי, כי מסגרות השגחה ציבוריות שונות עשויות להוות אמת מידה לסבירותן של ההוצאות, לפחות בכל הנוגע למסגרות המיועדות לילדים בוגרים יחסית.

משקבענו כי הוצאות השגחה על ילדים הן בגדר הוצאה בייצור הכנסה וכי ניתן עקרונית לכמתן ולהתירן בניכוי, יוכלו המחוקק, מחוקק המשנה ורשויות המס – אם יבחרו לעשות כן – לבצע פעולות אשר יבהירו את הכללים המנחים בדבר חילוף ההוצאה המותרת בניכוי. המחוקק ומחוקק המשנה ואולי אף רשויות המס, יוכלו גם להידרש לשאלה כנגד הכנסותיו של מי מבני-הזוג ראוי לזקוף את הניכוי. ועד שיעשה כך – ראוי יהיה, כך נראה לנו, כי רשויות המס יזקפו את שיעור הניכוי בחלקים שווים כנגד הכנסתו של כל אחד מבני-הזוג. הוראה כזו לא זו בלבד שתמנע מניפולציות פיסקאליות שאין להן הצדקה, אלא שהיא גם תתיישב היטב עם עקרון ההגינות ועקרון השוויון – שעליהם עמדנו בפסק-הדין.

הסדר נקודות הזיכוי לאם עובדת – האם הסדר ממצה?

28. המערער סבור כי ההסדר הקבוע בפקודה בדבר נקודות זיכוי ונקודות קצבה הוא הסדר ייחודי וממצה, אשר בא להחליף את ההסדר החקיקתי שקדם לו שהתיר ניכוי הוצאות טיפול בילדים – ובוטל. משכך, טוען המערער, אין להתיר ניכוי הוצאות השגחה על ילדים בנוסף לזיכוי, שכן "הוצאה הזוכה לזיכוי, אין להתיר את ניכוייה לפי סעיף 17 לפקודה" (ראו [ע"א 30/73 רוט נ' פיד השומה חיפה, פ"ד כז\(2\) 701 \(1973\)](#)). בטענה זו אין ממש.

זהו נוסחו של [סעיף 40](#) ערב תיקונו בשנת 1975:

- (א)(1) בחישוב הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל, שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בתוך שנת המס היו ילדים בחיים שכלכלתם היתה עליו ושלא מלאו להם 20 שנה, יותר לו ניכוי של 250 לירות בעד הילד הראשון, 300 לירות בעד הילד השני, 325 לירות בעד הילד השלישי ו- 375 לירות בעד כל ילד נוסף.
- (2) יחיד הזכאי לניכוי לפי פסקה (1), אך אינו זכאי לניכוי לפי סעיף 37, יותר לו ניכוי נוסף של 700 לירות; פסקה זו לא תחול על יחיד שהיה זכאי לניכוי לפי סעיף 37 אלמלא הוראות סעיף 66(א)(2);
- (3) הורים החיים בנפרד וכלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יחולקו ביניהם הניכויים לפי פסקאות (1) ו-(2) לפי יחס הוצאות הכלכלה שהוציא כל אחד מן ההורים; לא הסכימו ההורים על יחס הוצאות הכלכלה, יקבע אותן פקיד השומה; (4) לא יותר ניכוי לפי סעיף קטן זה בעד ילד שהיתה לו בזכות עצמו, בשנת המס, הכנסה העולה על 450 לירות, למעט הכנסה ממענק לימודים או הענקה חינוכית אחרת כיוצא בה.
- (ב) בחישוב הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל, שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בתוך שנת המס היו לו ילדים שלא מלאו להם 20 שנה ושהיו בשירות סדיר כמשמעותו בחוק שירות בטחון, תשי"ט-1959 [נוסח משולב], יותר לו ניכוי של 60 לירות בעד כל ילד כאמור.

מהסדר זה מבקש המערער ללמוד כי המחוקק ראה בהוצאות ההשגחה על ילדים הוצאות שככלל אינן מותרות בניכוי, ושנדרשת הוראה ספציפית על-מנת שהן יותרו בניכוי. מעיון בהסדר עולה כי לא כך הדבר. [סעיף 40](#) לפני תיקונו בשנת 1975 התיר ניכוי הוצאות בגין "כלכלת ילדים". גם היום, כמו בעבר, אין חולק כי כלכלתו של אדם, הוצאות הצריכה הפרטיות שלו לקיומו, אינן מותרות בניכוי. אין בכך דבר וחצי דבר לענייננו. ודוק: איננו עוסקים בהוצאות כלכלת הילדים בכלל, אלא בסוגיה ספציפית ומצומצמת הרבה יותר – הוצאות השגחה על ילדים – הוצאות המוצאות לצורך ייצור הכנסתם של הוריהם. ביטולו של הסדר ספציפי שהיה קיים בעבר ושהתיר ניכוי הוצאות פרטיות מסוימות אין בו כדי להשליך על התרתן בניכוי של הוצאות שנקבע כי יש להתירן בניכוי לפי [סעיף 17](#) לפקודה. יצויין גם כי הניכוי לפי [סעיף 40](#), לפני תיקונו, הוענק גם במקום שבו לא שהו הילדים במסגרות השגחה כלשהן. משכך, ביטולו של הסדר זה אינו מעלה ואינו מוריד לענייננו.

29. ניתוח ההסדר הקיים כיום בדבר נקודות זיכוי ונקודות קצבה מעלה מסקנה דומה. הוראת [סעיף 40](#), כנוסחה כיום, מורה כי:

(א) יחיד תושב ישראל זכאי לנקודות קיצבה בשל כל אחד מילדיו, כקבוע בסעיף 109 [לחוק הביטוח הלאומי](#) [נוסח משולב], התשכ"ח-1968; תשלום נקודות הקיצבה ייעשה בידי המוסד לביטוח לאומי לפי חוק הביטוח הלאומי.

(ב) (1) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא הורה במשפחה חד-הורית שהיו לו ילדים שבשנת המס טרם מלאו להם תשע-עשרה שנה ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודת זיכוי לפי סעיף 37, יבואו בחשבון בנוסף לנקודת הקיצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו, 1/2 נקודת זיכוי בשל כל ילד, בשנת לידתו ובשנת בגרותו, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו ובשל עצם היותו הורה במשפחה חד-הורית – נקודת זיכוי נוספת אחת בלבד; (2) הורים החיים בנפרד וכלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יקבל ההורה שאינו זכאי לנקודת זיכוי על פי פסקה (1) נקודת זיכוי אחת או חלק ממנה לפי חלקו בהוצאות הכלכלה. (3) לעניין סעיף קטן זה – "שנת לידה" – שנת המס שבה נולד הילד; "שנת בגרות" – שנת המס שבה מלאו לילד שמונה עשרה שנים.

הוראת [סעיף 66\(ג\)\(3\)](#) קובעת כי:

אלה ההוצאות שיחולו לגבי החישוב הנפרד:

... (3) זכאות לנקודות קיצבה על פי סעיף 40(א) תהא רק לבן הזוג הרשום; האשה תהא זכאית ל-1/2 נקודת זיכוי לפי סעיף 36א, ובנוסף וכנגד המס החל על הכנסתה מיגיעה אישית - לנקודות זיכוי בעד ילדיה כלהלן:
(א) 1/2 נקודת זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת לידתו ובשנת בגרותו;

(ב) נקודת זיכוי אחת בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו; לענין זה, "שנת לידה" ו"שנת בגרות" - כהגדרתם בסעיף 40(ב)(3).

אין חולק כי הסדר מתן נקודות הזיכוי מהווה תמריץ חיובי לשני בני הזוג לצאת לעבודה מחוץ למשק הבית (ראו: מרגליות, במאמרו הנ"ל, בעמ' 356), אך בכך אין ולא כלום לענייננו. השאלה הצריכה תשובה בענייננו היא אם הסדר נקודות הזיכוי הוא הסדר ממצה במובן זה שהוא חוסם בפני הנישום את האפשרות לנכות הוצאות השגחה על ילדיו. על שאלה זו יש להשיב בשלילה. ראשית, על מנת שהוצאה לא תותר בניכוי עקב הענקת זיכוי נדרש כי הזיכוי יינתן בעד אותה הוצאה ממש. נקודות הזיכוי ניתנות משנת הלידה ועד השנה שבה מלאו לילד 18 שנים, קרי גם בגילאים שבהם אין צורך להשאיר את הילדים במסגרות השגחה על מנת לצאת לעבודה. נקודות הזיכוי לפי [סעיף 40](#) ניתנות גם במקום שבו רק אחד מבני הזוג עובד. שנית, אין קביעה מפורשת של המחוקק כי מתן נקודות הזיכוי נועד להחליף ניכוי של הוצאות השגחה של הילדים. שלישית, גם ניתוח התכלית של הסדר מתן נקודות הזיכוי אינו מביא למסקנה שהמערער טוען לה. רבים אוחזים בדעה כי יש להביא בחשבון הטלת מס ההכנסה גם הוצאות גידול ילדים שאינן בגדר הוצאות בייצור הכנסה. עמד על כך מרגליות (במאמרו הנ"ל, בעמ' 353-354):

קיימת ספרות רבה העוסקת בצורך להביא בחשבון את הוצאות הגידול הכלליות בעת חישוב נטל המס, מאחר ומקובל להניח כי ילדים אינם בגדר מוצרי צריכה אלא חלק מהיחידה משלמת המס (הנישום). יש על כך צורך לחשב את ההכנסה המשפחתית החייבת במס תוך התחשבות במספר הילדים. נישום עם ילדים אמור לשלם פחות מס מנישום אחר בעל הכנסה זהה אך ללא ילדים. זאת כיוון שמש הכנסה מוטל על פי היכולת לשלם (ability to pay) ויכולתו של הנישום ללא הילדים לשלם את המס גדולה יותר, שכן אינו נושא בהוצאות גידול ילדים... ולכן ראוי להביא בחשבון בעת קביעת ההכנסה החייבת במס של הנישום ההורה.

התכלית שעולה מהסדר בדבר נקודות הזיכוי – שאינו מקיים זיקה ישירה להוצאות השגחה על ילדים – עשויה בהחלט להתאים את הטלת מס ההכנסה לפי היכולת

לשלם, תוך התחשבות במספר הילדים. סיכומו של דבר, אין יסוד לטענה כי התכלית המרכזית של ההסדר בדבר נקודות זיכוי היא להחליף התרה בניכוי של הוצאות השגחה על ילדים שמוצאות בייצור הכנסתם של ההורים.

30. המערער סבור כי ניתן למצוא תמיכה לפרשנותו בעצם העובדה שלא אומצו עד כה הצעות חוק שונות שהועלו ושביקשו לקבוע במפורש התרה בניכוי של הוצאות השגחה על ילדים. בכך אין כדי ללמד את שהמערער מבקש ללמוד. השאלה המונחת לפני בית המשפט להכרעה היא מהי פרשנותו של הדין החרות הקיים. משהגענו לתוצאה כי יש להתיר הוצאה מסוימת בניכוי לאור פרשנותנו את הוראת [סעיף 17](#) לפקודה, אין בתהליכי חקיקה שלא באו לעולם כדי לשנות ממסקנה זו. מאליו יובן כי אם סבור המחוקק היום כי יש להתיר בניכוי הוצאה שאינה מותרת או כי יש לאסור בניכוי הוצאה מותרת, ביכולתו ובסמכותו המלאות לעגן זאת בחקיקה מפורשת.

על "רגרסיביות", שוויון וסוגיות נוספות

31. המערער טוען כי מהתרת הניכוי של הוצאות ההשגחה ייהנו בעיקר השכבות העליונות והמבוססות, שבהן ממילא שיעור הנשים העובדות הוא גבוה. זוהי תוצאה רגרסיבית – לדעתו. טענה זו יש להעמיד על דיוקה. התרה בניכוי של הוצאה בייצור הכנסה אינה הטבה ואינה סובסידיה 'סקטוריאלית'. ההתרה בניכוי של הוצאה בייצור הכנסה נגזרת מתכליתו של מס ההכנסה למסות את הכנסתו האמיתית של האדם. עיקרון היסוד – הנגזר מתכלית זו – שלפיו יש להתיר ניכוי של הוצאה בייצור הכנסה אינו מיושם באופן שונה בענייניו של נישום אמיד ובענייניו של נישום חסר אמצעים. אשר לרגרסיביות הנטענת, הרי שהגורמים להפיכתו של מס להיות מס פרוגרסיבי – או רגרסיבי – עשויים להיות רבים. כך, אם ייקבע שנישומים מסוימים, מתוך קבוצת נישומים בעלי הכנסה גבוהה, לא יוכלו לנכות חלק מהוצאותיהם, יהיה לכך אפקט פרוגרסיבי. לעומת זאת, קביעת כלל שימנע מחלק מהנישומים בעלי הכנסה הגבוהה לנכות הוצאה בייצור הכנסתם אינו ראוי, שכן הוא פוגע בשוויון בנטל המס בתוך קבוצת הנישומים שהכנסתם גבוהה. זאת, כיוון שנטל המס ייקבע לא לפי הכנסת הנישומים בלבד אלא גם לפי האופן שבו הפיקו אותה (ראו: מרגליות, במאמרו הנ"ל, בעמ' 361). כמו-כן, אם נניח כי רוב רובם של הנהנים מניכויין של הוצאות מימון והוצאות הנהלה הם בעלי הון המשתייכים לעשירון

העליון, האם הימנעות מניכוי הוצאות אלה במצב זה תהיה צעד פרוגרסיבי ראוי או שמא עיוות לא שוויוני ולא יעיל של מערכת המס? ואחרת: אם שני נישומים – אחד מטופל בילדים והאחר לא – משתכרים שכר ברוטו זהה והנישום האחד נאלץ להוציא הוצאות השגחה לצורך ייצור הכנסתו, כי אז חיובם של השניים במס זהה, ללא התרה בניכוי של ההוצאה בייצור ההכנסה, יביא לעיוות מערכת המס ולא-שוויון פסול בין הנישומים. ואכן, זוהי שאלת השוויון הרלבנטית לענייננו – שוויון בהחלתם של דיני המס ושוויון בהטלת מס על ההכנסה האמיתית והתרה בניכוי של הוצאה המשמשת בייצור ההכנסה. כאשר דיני המס מוחלים באופן שוויוני יש בכך כדי להסיר עיוותי החלטה שונים, הנובעים מהמיסוי ביתר. התוצאה המעשית של הסרת עיוותים אלה עשויה להמריץ נשים, שלא יצאו לעבודה, מחמת עיוות מערכת המס, לצאת לעבודה. תוצאה זו עשויה להיות גם יעילה מבחינה כלכלית, שהרי נשים אלה מגדילות בעבודתן את התוצר הכלכלי (ואת הכנסות המדינה ממיסים – ולו רק בטווח הארוך). עידודן של נשים מטופלות בילדים להיכנס לשוק העבודה אינו חייב לבוא על חשבון נשים אחרות, בעלות הכנסה גבוהה. אם יש בכוונת המחוקק ליתן סובסידיה או הטבה לנשים שיכולות להפיק הכנסה שאינה גבוהה, העלות הכלכלית של אותה סובסידיה יכול שתהא ממומנת במס שיוטל באופן שוויוני על כלל הנישומים בעלי ההכנסות הגבוהות. מכל מקום, אין הכרח ביצירת עיוות ואי-שוויון בתוך קבוצת הנישומים בעלי ההכנסות הגבוהות, על ידי קביעה כי רק נישומים בעלי ילדים יישאו בנטל המימון (על ידי אי-התרה בניכוי של ההוצאות מהכנסתם).

32. השיקול בדבר עידוד כניסת נשים לשוק העבודה אינו השיקול המנחה ואף אין הוא מהווה שיקול משני בתוצאה שאליה הגענו. התוצאה שאליה הגענו, כפי שהובהר, נובעת מעקרונות הבסיס של דיני המס ומהתכלית של מיסוי הכנסתו האמיתית של הנישום. התכלית החברתית חורגת מעקרונות אלה. ההכרה בתרומתן של הנשים לשוק העבודה חוצה את גבולות רמת ההכנסה. היא אינה מצטמצמת ליתרון המסי או הכספי שנוצר להן בשל יתרת ההכנסה על ההוצאה. הימנעות מהכרה בהוצאות הטיפול וההשגחה היא שריד חסר ערך, ובענייננו גם נוגד את החוק, לחלוקה הארכאית של תפקידי בני-הזוג שלפיה טבעם של דברים הוא שבת-הזוג אמונה על הטיפול ועל ההשגחה. שחרורה של בת-הזוג ממטלה זו בדרך של שכירת מטפלת נחשבה, על-פי אותה תפישה, להוצאה פרטית העולה כדי מותרות. כך, בפסק-דין שניתן בארצות-הברית לפני שנות דור (אך לא בוטל מעולם),

סבר בית-המשפט למסים כי אין לומר שהוצאות הטיפול בילדים, כמו היבטים אחרים של חיי משפחה וקיום משק בית, שונים מהוצאה פרטית אחרת, והוא מבהיר את עמדתו:

The wife's services as custodian of the home and protector of its children are ordinarily rendered without monetary compensation. There results no taxable income from the performance of this service and the correlative expenditure is personal... Here the wife has chosen to employ others to discharge her domestic function and the services she perform are rendered outside the home
(*Smith v. Commissioner of Internal Revenue* 40 B.T.A., 1038, 1939 WL83)

החובה "הפרטית" המוטלת על בת-הזוג צובעת את הוצאות הטיפול בצבועים פרטיים. זו גם אלה מתעלמים מן הפמיניזציה של העבודה. תפישה ארכאית זו מובילה גם לשאלת ה"כדאיות" הכלכלית שביציאתה של בת-הזוג לעבודה ולהבחנה המוצעת בין נשים ממעמד כלכלי גבוה ואחרות. הבחנה זו אינה רלבנטית לשאלת ההכרה החברתית בהוצאות ההשגחה שכן הכרה זו היא פועל יוצא של השוויון בין בני-הזוג בכל הנוגע לזכות ולחובה לצאת לעבודה. רמז לתפישה הארכאית ניתן גם למצוא אצלנו בעובדה שנקודות הזיכוי התייחסו רק לאישה. הניכוי, לעומת זאת, על-פי פרשנותנו, יהא דו-מיני. זניחת התפישה הארכאית בענייננו משתלבת, כאמור, עם עקרונות הבסיס של דיני המס ועם התכלית שיש למסות את הכנסתו האמיתית של הנישום ואת הכנסתה האמיתית של הנישומה. עקרונות אלה עמדו ביסוד הפרשנות שהצענו להוראת [סעיף 17](#) לפקודה.

אין אנו באים להחליף את המחוקק או את הרשות המבצעת ביצירת הסדרים שנועדו לעודד נשים להיכנס לשוק העבודה. בסמכותו של המחוקק גם לקבוע כי הוצאה מסוימת המשמשת בייצור הכנסה אינה מותרת בניכוי. אלא שבהיעדר קביעה מפורשת כזו של המחוקק לא ניתן להגיע לתוצאה שאין להתיר בניכוי הוצאה בייצור הכנסה.

התחולה

33. סוף דבר, הערעור נדחה. על דרך הניכוי, אם בכלל, ועל אופן חילוף ההוצאה המותרת בניכוי מכלל ההוצאות ה"מעורבות" – טוב שייתנו עליהם המחוקק ומחוקק המשנה את דעתם. בהיעדר רגולציה יטופלו הנושאים האלה במישור שבין הנישום לבין פקיד השומה. הניכוי יקבע כפי שנקבע בעבר במקרים אחרים של הוצאות מעורבות. פקיד השומה הוא שיקבע את החלק שראוי לנכותו ואת החלק שאינו מותר בניכוי – ובמקרה של מחלוקת היא תובא כבעבר להכרעת בית-המשפט. במקרה שלפנינו כבר הוכרעו השאלות הקונקרטיות על-ידי בית-המשפט קמא ומתייתר הצורך להביאן לבירור נוסף.

כל שפסקנו היום הוא שבהיעדר חקיקה קמה על-פי דין חובת ניכוי. המחוקק יוכל להחליט אחרת – וככל שלא עשה כן אין אנו אלא מצהירים על המצב הקיים. נותר עוד להידרש לשאלת מועד תחולתה של הפסיקה הזו.

34. ככלל, פועלת הלכה שיפוטית חדשה הן רטרואספקטיבית והן פרוספקטיבית (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון אלחמיד (פורסם בנבו), 27.2.2006) (להלן: סולל בונה)). בית-המשפט, בבואו לפרש הוראה חקוקה, מצהיר על הדין ואינו יוצר אותו. הוא מצהיר על מה שהיה תמיד הדין. גם במקרים שבהם בוחר בית-המשפט לקבוע תחולה פרוספקטיבית לפסק-דינו – ידועה ההבחנה בין בעל הדין שביקש לסטות מהלכה קודמת, שעליו תחול ההלכה החדשה למפרע, לבין בעל-דין אחרים שעניינם טרם הוכרע ואשר לגביהם לא תחול ההלכה החדשה (שם, בפס' 7 לפסק-הדין של הנשיא א' ברק). הבחנה זו באה להגביר את הרצון של המתדיין לטעון לשינוי ההלכה.

לא כך במקום שבו ההלכה הקודמת אינה מוטעה מיסודה ורק השינוי בסביבה החברתית והתרבותית שבה פועל בית-המשפט מחיש את שינוי ההלכה. במקרים כאלה עשויה לקום תחולה פרוספקטיבית טהורה (ההלכה אינה חלה אף על בעל-הדין שיזם פנייה לבית-המשפט על-מנת ליצור הלכה חדשה) או מסוייגת (ההלכה תחול על אותו בעל-דין). פנייה לתחולה פרוספקטיבית עשויה להתקיים גם במקום שבו הצדדים הסתמכו במשך תקופת זמן ארוכה על ההלכה הקודמת והסדירו את יחסיהם מתוך הסתמכות זו (ראו שם, בפס' 12). הבחירה בשינוי שאינו רטרואספקטיבי של ההלכה ממעיטה איפוא את הפגיעה באינטרס ההסתמכות ואת "פגיעת הרוחב", שאת ממדיה קשה להעריך מראש, שעלולה להיגרם כתוצאה מהחלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה. כלשונו של הנשיא א' ברק

(שם, בפס' 14), היא מונעת את הצורך להכריע בין "אמת" ו"יציב" (מטבע הלשון שיצק הנשיא זמורה) והיא מאפשרת להשיג הן את ה"אמת" והן את ה"יציב".

35. נראה לי כי מקרה זה מצדיק מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד לפסיקה היום וזאת החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010 – בסייג אחד והוא החלטה על הצדדים שבפנינו. מספר טעמים לכך וגם לכך – לבחירה ולסייג שבצידה.

הפירוש שניתן היום להוראת [סעיף 17](#) לפקודה מביא לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך שבה נקט המערער כלפי הנישומים במשך שנים ארוכות. הצורך להגן על אינטרס ההסתמכות הוא צורך חזק כאן. ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של ממש – הסתמכות בת משקל – עד שאין מקום להפעלה רטרוספקטיבית של ההלכה. השבת מסים שניגבו פוגעת באינטרס ההסתמכות של גוף המס (שם, בפסקה 20). ספק אם ניתן, בהקשר הנדון, להגן על אינטרס זה מכוח דוקטרינות משפטיות אחרות. הסייג המוצע כאן לתחולה הפרוספקטיבית בא להוציא ממנה את עניינה של המשיבה בתיק זה, וגם לכך טעם: הטעם הכללי של הצורך במתן תמריץ למתדיין, במקרים הראויים לכך, לפעול לשינוי ההלכה הקיימת, והטעם הקונקרטי במקרה מיוחד זה והוא - ההכרעה שכבר ניתנה בעניינה של המשיבה בערכאה המבררת. כאמור, שאלת ישומה של ההלכה החדשה תהא, כל עוד לא הותקנו התקנות המתאימות, נושא לבחינה פרטנית אצל פקיד השומה ובהיעדר הסכמה נושא להכרעה שיפוטית. שלב זה האחרון כבר מוצה בעניינה של המשיבה כאן. בפועל מומש כאן הסייג הכללי הנלווה תכופות לעקרון התחולה הפרוספקטיבית.

יודגש: אמות המידה לחילוץ ההוצאות הראויות לניכוי מתוך כלל "ההוצאות המעורבות" נבחרו בהתאם לנסיבות הפרטניות של המשיבה. אין בהן כדי למנוע מנישומים אחרים ומפקיד השומה לבוא, במקרים המתאימים, לכלל הסכמות אחרות.

סוף דבר, תחולתו של פסק-הדין פרוספקטיבית אולם היא תחול על המשיבה כאן שזכתה בטענתה לשינוי ההלכה.

המשנה-לנשיאה

השופט א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לתוצאה שאליה הגיע חברי המשנה לנשיאה וכן להנמקותיו המאלפות, ואבקש להוסיף דברים אחדים.

ב. לשיטתי, פסק דינו של חברי ופסק הדין קמא מקרבים את פרשנות חוקי המס, לענייננו סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (ועמו סעיף 32(1)) האוסר ניכוי הוצאות הבית או הוצאות פרטיות, להתפתחויות החברתיות, קרי, למציאות - ומס אמת ייכון אך אם יהא מחובר למציאות. המציאות המוכרת לכל היושב בתוך עמו, היא "מהפכה הדרגתית" לעומת העבר, המתבטאת בכך שנשים יוצאות לעבודה מחוץ לבית - והדבר חוצה שכבות חברתיות ומתרחב, למרבה השמחה, לחוגים שבעבר לא נהגו נשים מתוכם לצאת לעבודה מחוץ לבית. מחוץ לבית אמרתי, שכן עבודת הבית גופה גם למי שהיא עקרת הבית בלבד - או גבר הממלא תפקיד זה בבית - היא עבודה קשה ומפרכת, והביטוי "אשה עובדת" הוא דפוס לשון ארכאי; עבודת הבית אינה מה בכך, והאשה עקרת הבית - או גבר העושה עבודות בית - הם עובדים פשוטו כמשמעו, כפי שגם הוכר חלקית בדין בהקשרים מסוימים. מכל מקום, ברי כי פרשנות דיני המס צריך שתשקף את המצב החברתי המשתנה, כשם שהמשפט עצמו צריך לילך עם ההשתנויות החברתיות; וכשלעצמי חולק אני, בכל הכבוד, על העמדה שהובעה מטעם המערער, כי יש בהכרה בניכוי מניה וביה משום מתן הנאה לשכבות עשירות יותר ומשום רגרסיביות כלפי השכבות הסוציו-אקונומיות החלשות. דעת לנכון נקל, כי זוגות צעירים, גם אלה הבאים מבתים מבוססים יחסית, מקום ששני בני הזוג יוצאים לעבודה מחוץ לבית, נאלצים להוציא הוצאות לא מעטות להשגחה על ילדיהם; ואם אין סבתא פנויה או גימלאית, או סבא כזה, שישגיחו על הילדים בהתנדבות, לא אחת הסכום המוצא הוא נתח גדול עד מאוד בהוצאותיהם, כמעט כאמרת הנצח שיוחסה בשעתו לחבר הכנסת אברהם הרצפלד עליו השלום כי "כל ההכנסות קודש להוצאות". אם נאחז את השור בקרניו, אילולא הוצאו הוצאות אלה, הדעת נותנת כי אחד מבני הזוג לא יכול היה לצאת לעבודה מחוץ לבית. על כן בפשטות, הוצאות ההשגחה הן הוצאות בייצור ההכנסה, ואת החששות באשר לרגרסיביות ניתן להפיג לא בקושי רב, כפי שייאמר גם להלן.

ג. לא זו, כמובן, היתה הגישה ששלטה בעבר - וראו בין השאר אסף לחובסקי, "קטיגוריות של מין ומעמד" בדיני מס ההכנסה", עיוני משפט כד(1) (2000), 205, 225-228.

והאסמכתאות דשם (להלן לחובסקי); המחבר מותח שם ביקורת על ראיית הוצאות הטיפול בילדים כהוצאות פרטיות, ומציין (עמ' 227):

“נראה לכן כי הסיבה האמיתית ליחס המיוחד להוצאות הטיפול בילדים הוא הזיהוי של הוצאה זו כהוצאה נשית”;

לנושא המגדרי עוד נשוב. באשר לניכוי, ד"ר יורם מרגליות במאמרו שאזכר חברי מציע להסוות את עלות הטיפול בילדים כ"הוצאה מעורבת" (עמ' 360).

ד. המלומד פרופ' י"מ אדרעי, בספרו (החדש) מבוא לתורת המסים (תשס"ט-2008), נדרש בהרחבה לנושא זה, ומתעמת אף הוא עם "התפישה המקובלת", שלפיה הוצאות לימוד, הוצאות נסיעה למקום העבודה והוצאות לטיפול בילדים קטנים הן הוצאות פרטיות (עמ' 221-223). לשיטתו גישה מקובלת זו מבוססת על "הנחות חברתיות שאינן מתאימות עוד לחברה הישראלית השוויונית והמודרנית" (עמ' 223), ומתעלמות הן מן ההון האנושי ומהשתנות התנאים החברתיים בתחומים השונים. לא אדרש כאן להערותיו בנושאים החורגים מענייננו הספציפי; אעיר רק באשר להוצאות לימוד להשכלה אקדמית, כי לשיטת המחבר התפתחויות בתחום זה כוללות צורך בהכרה בלימודים אקדמיים מתקדמים כהוצאות לשמירה על הקיים הכלכלי (עמ' 210 ועמ' 225), ולדידו חצאי נקודות זיכוי שניתנו בפקודת מס הכנסה אין בהם די (עמ' 226). נזדמן לי להידרש בעבר לעניין הלימודים לתואר אקדמי, בע"א 350/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב (טרם פורסם).
ציינתי שם:

“(1) לימודים אקדמיים, ככל לימוד הם לתועלת האדם, הם תרומה ערכית לאישיותו, להרחבת אופקיו המקצועיים והאחרים ולהעלאת רמתו. אך המחוקק בחר לבטא הכרה בכך על-ידי נקודות זיכוי, ולא בדרך של ניכוי. כך למדים אנו גם מההתפתחויות החקיקתית בנושא זה. ביום 10.8.05 נכנס לתוקפו החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 147), תשס"ה – 2005; סעיף 9 קובע הסדר נקודות זיכוי בגין הוצאות לימודים אקדמיים ולימודי הוראה (הוספת סעיפים 40ג ו-40ד לפקודה, ובהם 'מחצית נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודים לתואר אקדמי ראשון או שני' ו'מחצית נקודת זיכוי ללימודי הוראה', לפי העניין). דבר הלמד מעניינו הוא לכאורה, שהוצאות לימודים לתואר אקדמי לא הותרו לפני כן בניכוי מהכנסתו החייבת של

הלומד, ומכאן התיקון. זאת ועוד, בתיקון מספר 151, תשס"ו-2006 הילך המחוקק צעד נוסף ואסר מפורשות לראות כהוצאה מוכרת את הלימודים האקדמיים בקבעו בין 'איסורי הניכוי': 'הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים' (ראו סעיף 32 (15)). כך בדברי ההסבר – 'מוצע להבהיר כי לא יותרו מהכנסתו החייבת של אדם ניכויים בשל הוצאות לימוד שהן הוצאות לרכישת מקצוע או לרכישת השכלה אקדמית, אלא אם כן הן הוצאות לשמירה על הקיים שאינן מקנות ללומד יתרון של קבע. כאמור זהו המצב הקיים, אך למען הסר ספק מוצע לקבעו מפורשות בחקיקה" הצעות חוק הממשלה תשס"ו 236, עמ' 305-306 (הדגשה הוספה – א"ר).

(2) רובם המוחלט של עובדי הבנק בנידון דידן למדו כאמור לקראת תואר, ראשון או שני, במינהל עסקים – והרי באשר ללומדים אנתרופולוגיה או גיאוגרפיה למשל, מסכים הבנק עצמו כי אין ההוצאה מוכרת לצרכי מס. אכן, המדובר בלימודי מינהל עסקים העשויים להועיל לעובדי בנק, אך אין לראות את התואר האקדמי, כשלעצמו, כמקיים את הזיקה הנדרשת בינו לבין תפקיד הנישום. ודוק: אין בכך כדי לדחות את 'מבחן המהות' אשר בית המשפט נקרא לאמצו בבואו לבחון הכרה בתארים אקדמיים כהוצאה מוכרת (ראו: ר' לבנת, 'תארים אקדמיים מתקדמים – כהוצאת השתלמות מקצועית מוכרת', מיסים יג/2 (אפריל 1999); ל' נוימן, 'הפרמטרים להתרה בניכוי של הוצאות ללימודים אקדמיים', מיסים ט"ז/3 (יוני 2002)); על הלימודים במהותם להיות קשורים לתפקידו של הנישום, אלא שבנוסף לכך עליהם להיות ממוקדים וחיוניים בתפקיד. יתר על כן, הלימוד האקדמי אמנם מקנה ללומד כלים, אך אלה משתרעים בנידון דידן מעבר לידע הנדרש למילוי התפקיד, ובכך מצויים הם בשדה שהמחוקק הפיסקאלי בחר לגביו בדרך אחרת. עמד על כך השופט אלטוביה בהתייחסו לתואר שני, אך יפים הדברים גם לתואר ראשון:

'באספקלריה של דיני המס, לימודי תואר שני אינם שונים מלימודי תואר ראשון או שלישי. לימודי תואר שני מקנים ללומד, מלבד עצם התואר האקדמי, כלים אקדמיים, יכולות אישיות של ניתוח, לימוד, מחקר, עיבוד דתה, יכולות אנליטיות, יכולות ראייה רחבה וממוקדת, התמודדות עם דעות מנוגדות וסותרות וכיוצא באלו כישורי חיים אשר קצרה היריעה מלתארם, החורגים מעל ומעבר למידע ולנושאים הנלמדים (עמ"ה (תל אביב - יפו) 1122/03 היכל יאיר נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו)).

אלא שאופק רחב מזה ושיקולי המחוקק מזה. גם אם נצטער על כך, ונוחיל כי יבוא יום שונה – זהו המצב העכשווי.

ה. במה שונה עניין זה של השגחה על ילדים מאותן הוצאות לימוד אקדמיות (שאינדאלית, כפי שציינתי, היה מקום להרחיב את ההכרה בהן)? למצער בכך שבנושא הלימודים גילה המחוקק עמדתו ודעתו זה לא כבר במפורש ובמובהק, כפי שהובא לעיל - ובידו, כמות שמציין חברי המשנה לנשיאה, לעשות כן גם בענייננו. אך בניגוד לעניין הלימודים, מצויים אנו בנושא ההשגחה על ילדים ב"לוח פרשנות" גמיש יותר של סוגיית הניכויים, המוסדרת אך לאקונית בפקודה.

ו. ככל שהמדובר בהוצאות השגחה על ילדים, לשיטת המחבר אדרעי, פתרון נקודות הזיכוי - מלידה עד גיל 19 - שגם בענייננו הוא תשובתה של המדינה, הוענק "ללא קשר לשאלה אם הילדים זקוקים לטיפול אם לאו. יתרה מזו, לא נערך, לפי מיטב ידיעתי, דיון מסודר בשאלה אם נקודות זיכוי אלה תרמו לעידוד נשים לצאת לעבודה, או שמא עודדו מעבידים להפלות נשים ולהעניק להן שכר נמוך" (עמ' 226). המחבר אינו מקבל את ביקורת הרשויות על החלטת בית המשפט המחוזי נשוא ענייננו, ומציין בין השאר (עמ' 226), כי בידי הרשויות להציע פתרונות נאותים, כלהלן:

"דוגמה אפשרית לפתרון יצירתי ויעיל לשאלת ניכוי ההוצאות לטיפול בילדים קטנים ולהשגחה עליהם היא בבדיקת העלות המצטברת לאוצר המדינה של יישום פסק הדין האמור, והחלטה אמיצה להפנות סכומים אלה לפיתוח רשת של מעונות ברמה טובה שתדאג למיקומם של מעונות יום בסמוך למקומות העבודה; לעידוד של ממש למעבידים להשקיע במעונות לילדי העובדים והעובדות ועוד פתרונות ממין זה. אין צריך לומר, שבדיקה מעמיקה של הפתרון האופטימלי מחייבת מעורבותם של מומחים מתחום החינוך לגיל הרך, הסוציולוגיה והכלכלה".

ז. מסכים אני, בכל הכבוד, לדברים אחרונים אלה; וכשלעצמי אני רואה כיצד ניתן להלום טענה שבהכרה בניכוי אין משום עידוד לעבודת נשים - או לעבודת בני זוג. אין לי ספק שיש בכך במבט כולל עידוד כזה, והדבר בהיר בעיני כשמש בצהרי-יום.

ח. אכן מתחילה שבתה את לבי הטענה הנזכרת, כי הנה ניתנות נקודות זיכוי, ועל כן הציבה המדינה פתרון ראוי ואין מקום לפתרון נוסף לעניין הוצאות ההשגחה על ילדים. ואולם, עיון מעמיק יותר מגלה, כי אין מיתאם בין המטרה שמשרתות נקודות הזיכוי לבין הניכוי, כפי שפירט חברי המשנה לנשיאה. יתר על כן, כפי שגם ציין בית המשפט המחוזי, בהצעת החוק לחקיקת רפורמת 1975 (רפורמת בן-שחר) נאמר (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22) תשל"ה-1975, הצעות חוק תשל"ה, 319, 320), כי "נקודות הזיכוי יחליפו את הניכוי לתושב והניכוי בעד אשה, ... נקודות הקצבה יבואו במקום הניכויים בעד ילדים והן במקום קיצבאות הילדים המשתלמות מאת המוסד לביטוח לאומי" וכדברי השופט קמא, בעידוד הילודה עסקינן שם. ער אני לכך שתיתכן גם חפיפה מסוימת, בשנים מסוימות של גידול הילדים, בין הניכוי לנקודות הזיכוי; ואם במס אמת עסקינן לא מן המידה היא. אך האתגר להסדיר זאת כדי שקופת הציבור לא תינזק מונח לפתחן של הרשויות.

ט. אכן, ניתן לטעון כי יש בהכרעתנו מבחינה מסוימת משום החזרת הגלגל לאחור, למצער בקשר למעמסה שתוטל על רשויות המס - לאחר שמערכת המס עברה ברפורמת 1975 למשטר נקודות הזיכוי והקצבאות, להבדיל מן הניכויים, וחייה לעניין זה היו נוחים יחסית. חברי המשנה לנשיאה אמנם תיאר לפרטיה את ההתפתחות ב-1975 כדי להצביע על כך שבמהות אין הגלגל סב בהכרעתנו אחורנית. אך בודאי באשר לדיאלוג הרב-נישומי עם פקידי המס, לא תהא הדרך קלה, ותיוסף עבודה לפקידי המס, דבר שנחסך שנים רבות בכל הנוגע לנושא ההשגחה על ילדים. המחבר שלמה יצחקי במאמרו "רפורמת המס 1975", בתוך דוד גליקסברג (עורך) רפורמות מס, תשס"ו-2005, 195, וראו עמ' 215 ואילך, מתאר כי הרפורמה מ-1975 כוונה בין השאר, ובהדגשה יתרה, לפישוט ההליכים במערכת המס (ראו הצעות חוק תשל"ה, 319; רפורמות מס, 226 ואילך). והנה פסק דיננו מציב בפני מערכת המס צורך בהתמודדות עם כל תיק ותיק לפרטיו, ואין צורך להיות ניחן בגאונות מינהלית כדי להבין, ועלינו לומר זאת ביושר, שיש בכך קושי והכבדה מינהלית לא מעטה. אך כפי שציין חברי, גם אם יסוב הירדן במקצת לאחור, לכך מצוי "ארון תרופות" בידי המחוקק, מחוקק המשנה ורשות המסים - קרי, קביעת נורמות ה"עושות סדר" בניכוי המוכר, באופן שיפשט ככל הניתן את ההתדיינות האינדיבידואלית. זאת - גם על-ידי הקביעה מה הן הוצאות סבירות להשגחה על ילדים, "מחיר שמרטף", ולא בשמים היא. לדעתי ישנם תעריפים מקובלים בשוק באשר למחיר השגחה, וזאת בנוסף לסיווגים אחרים

שהזכיר חברי; ראו גם מרגליות, עמ' 360-361, המציע התרה בניכוי של אחוז מסוים מן ההוצאה או קביעת תקרה, הכל בדומה לנושאים אחרים (כיבוד במקום העסק, שיחות טלפון) שהוסדרו בדרך של קביעת חזקה. להסדרה כזאת יפה שעה אחת קודם, כדי למנוע "מלחמה" מקומית ואינדיבידואלית בשוחות, בין נישומים לאנשי המס, באשר לגובה הוצאות ההשגחה שיותר כניכוי. בהסדרה כזאת גם ייפתרו שאלות כמו ההפרדה בין הוצאות השגחה להוצאות "העשרה", שעליה עמד בית המשפט המחוזי, וגם ישכך החשש לניכוי "חסר גבולות", העלול להביא לתשלום מס מופחת על ידי מוציאי הוצאות השגחה גבוהות דווקא.

י. חברי המשנה לנשיאה ציין אל נכון, כי פועל הכרעתנו אינו חד-מיני, אלא דו-מיני. אף זה חלק מאותה מהפכה חברתית-תפיסתית שפסק דין זה מעוגן ומושרש בה, הבאה כנגד זיהוי האשה עם הפעילות הפרטית (לחובסקי, 225) וראו לעניין זה גם [עב \(י-ם\) 2456/03](#) בהט נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו), שם תבע גבר (פרקליט בפרקליטות מחוז) וקיבל קיצור יום עבודה ותוספת מעונות וכדומה. אין צורך להכביר מלים על כך, שבני זוג רבים משתפים כיום פעולה יחדיו בגידול הילדים הרבה יותר מבעבר, כך שחלקו של הגבר בטיפול במשפחה, וממילא בהשלכותיו של הטיפול על יכולת עבודתו מחוץ לבית, מתקרב במקרים רבים להשתוות לזה של האשה, עקרת הבית המסורתית, שהיא עצמה יוצאת כיום לעבודה מחוץ לבית, גם אם טרם נשתוו אליו; וישנם נושאים שמן הטבע עצמו (הנקה). אולי לעידננו כיון משורר התהלים באמרו (תהלים ק"ב, י"ג) "ייצא אדם לפעלו ולעבודתו עדי ערב"; "איש" לא נאמר, "אשה" לא נאמר, אלא "אדם". לטעמי יש בגישה הננקטת בפסק דין זה כדי לקרבנו לרוחן של האמנה בדבר זכויות חברתיות, והאמנה בדבר זכויות הילד, שישראל אישרה עוד ב- 1991. ראו גם הצעת חוק יסוד: זכויות חברתיות (הצעות חוק 3068, כ"ג בטבת תשס"ב-7.1.02), סעיף 3.

י"א. עניין אחרון זה מקרב אותנו גם לסוגיית הזכויות החברתיות בכלל. זכותו של האדם אם לכבוד האדם ([חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו](#)) ואם לחופש העיסוק ([חוק יסוד: חופש העיסוק](#)), זכות האדם להגשמתו העצמית, צריך וראוי שתקבל ביטוי באפשרות המעשית של אדם להגשמה זו. לא במלים רמות עסקינן אלא ב"רכיבי המזון הבסיסיים", במשוואה הפשוטה, שאם לא יוכל אדם לצאת לעבודתו כיוון שמחיר ההשגחה על ילדיו (שבודאי "פרידתו היומית" מהם קשה עליו כשלעצמה) יאכל את פרי עמלו, אותו חלק של

הגשמתו העצמית הכרוך ביציאה מחוץ לבית ייפגע קשות. לעניין זכויות חברתיות, ראו דפנה ברק-ארז ואייל גרוס, "הזכויות החברתיות והמאבק על אזרחות חברתית בישראל: מעבר לזכות לכבוד", ספר דליה דורנר (ש' אלמוג, ד' ביניש, י' רותם - עורכים), תשס"ט-2009, 189. דיני המס הם חלק מובהק מן המארג הכלכלי-חברתי, ועל כן פרשנותם צריך לדידי שתביא בחשבון היבטים אלה.

י"ב. לא למותר להזכיר כי חיוב צדקה במשפט העברי (ליסודו ראו שולחן ערוך יורה דעה הלכות צדקה רמ"ז, א'), החשוב מאין כמוהו (ראו ספר מדות הצדקה לאדמו"ר ר' מנחם מנדל שניאורסון מלובאוויטש, תשנ"ד) שיעורו (שולחן ערוך יורה דעה שם, רמ"ט, א') "אם ידו משגת יתן כפי צורך העניים, ואם אין ידו משגת כל כך יתן עד חומש נכסיו מצוה מן המובחר, ואחד מעשרה מידה בינונית, פחות מכאן עין רעה". מצוה זו קרויה מעשר כספים. שאלה היא הבסיס שממנו ניתן מעשר הכספים, ובין השאר מה מוכר כהוצאה המנוכה מן הרווח לחישובו; ונפסק להלכה, כי עלות מטפלת הנשכרת על-ידי היוצאת לעבודה, לאותן עבודות הצומחות מן היציאה לעבודה, יש מקום לנכותה מן הרווח החייב במעשר כספים; ראו בין השאר תשובת הרב יוסף גינזבורג "פינת ההלכה", שיחת השבוע (חב"ד) 1164, ל' בניסן תשס"ט (20.4.09) והאסמכתאות דשם, וכן ראו תשובת הרב חיים כץ "מעשר כספים - קוזו הוצאות" אתר ישיבת בית אל מיום י"א אייר תשס"ח; עוד ראו גם ספר אהבת חסד לגאון ר' ישראל מאיר הכהן בעל חפץ חיים (מהדורת הרבנים ד' זיכרמן וב' זליגמן, תשס"ג, רל"ב): "גם יראה שיהיה לו פנקס מיוחד, שיכתוב בו כל הרווח שיזמין לו השם, אחר ניכוי הוצאות מהעסק"; ובהערה כ' שם מאת המהדירים לעניין "כל ההוצאות המוכרות להעסק", והאסמכתאות דשם. עולה, כי ההלכה רואה הוצאות מוכרות, ובהן הוצאות מטפלת, כראויות לקיזוז מן הבסיס למעשר כספים, וברי ההיקש לענייננו.

י"ג. אחר שנכתבו הדברים מעלה עיינתי במאמרה של ד"ר צילי [דגן "הוצאה מוכרת"](#), עיוני משפט לא(2) (2009), 257. מאמר זה סוקר, בין השאר, בהרחבה את נושא הוצאות הטיפול בילדים, מנקודת המוצא (עמ' 293) שלפיה יש לבדוק מיהו "הנישום הנורמטיבי, שדמותו תוביל לתוצאות הראויות. מתוך בחינת שיקולי יעילות, חלוקה, קהילה וזהות מגיעה המחברת למסקנה (עמ' 300) כי "התרת ניכויין של הוצאות טיפול בילדים אכן תקדם את היעילות הכלכלית ותתרום לשוויון בשוק העבודה בין נשים לבין גברים". ועם זאת, מציינת היא, כי עלולה להיות לכך תוצאות חלוקתיות בעייתיות כגון שנשים ששיעור

המס שלהן גבוה יזכו בהטבה לעומת אלה ששיעור המס שלהן נמוך (עמ' 296-297, 300), אך זאת ניתן לדידה למתן על-ידי הגבלת ההוצאות המותרות בניכוי בתקרה והטבה לנשים המשתכרות מתחת לסף המס. רוח הדברים תואמת ביסודם את גישתנו. אכן, לדידי משמעות פסק דיננו היא, כי מתבקש חיפוש איזון חדש, המביט נכוחה אל פני החברה הישראלית דהאידינא, אל עולם כלכלי-חברתי שנשתנה, ולעתים – אם גם לא תמיד – השתנתו היא לטובה ולברכה.

י"ד. כאמור, מצטרף אני לחוות דעת חברי המסנה לנשיאה.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מצטרפת לפסק דינו של חברי, המסנה לנשיאה, מטעמיו. אכן, כפי שמדגיש המסנה לנשיאה, התוצאה, לפיה יותר ניכויין מההכנסה החייבת של הוצאות השגחה על ילדים בזמן שהוריהם עובדים, נובעת מעקרונות המס הכלליים ואינה חורגת מהם. יש בה כדי להוביל לתוצאה של חיוב במס אמת שהוא תכליתם המרכזית של דיני המס. לצד זאת, לא ניתן להתעלם מכך שפסק הדין אשר עוסק בסוגיות מס מעלה גם סוגיות חברתיות חשובות. באמצעות התוצאה אליה הגיע חברי, המסנה לנשיאה, מושגת לטעמי גם מטרה חברתית חשובה ביותר המאפשרת או מקלה על נשים לצאת לעבוד. אם רצונה של האישה לצאת לעבוד, בין אם משיקולים כלכליים ובין אם משיקולים של הגשמה ופיתוח עצמי, הרי שראוי כי החברה לא תסכל רצון זה על-ידי התעלמות מהמשמעות הכלכלית הכבדה של הוצאות ההשגחה והטיפול בילדים בעת היציאה לעבודה. לא ניתן להתעלם מכך כי במציאות החברתית הקיימת מחיר כלכלי זה נגבה בדרך כלל מהצד הנשי של המשפחה וזאת מטעמים שונים, ולפיכך הכרה בהוצאות השגחה היא צעד לעבר חברה שוויונית יותר (ראו צילי דגן ["הוצאה מוכרת"](#) עיוני משפט לא(2) 257, 297 (2009)).

בצד הפרקטי של הדברים ראיתי לנכון להעיר כי לטעמי פעילויות כגון חוגים וקייטנות מחוץ למסגרת הקבועה בה שוהה הילד, בשעה ששני ההורים מצויים בעבודתם, עשויות להיחשב בחלקן כהוצאות המותרות בניכוי שכן חלק ממטרתן היא השגחה על

הילדים בשעה שההורים נמצאים בעבודה. יש לזכור כי שעות הפעילות והחופשות של הגנים ובתי הספר אינן תואמות תמיד את שעות העבודה וחופשות העובד. לפיכך נאלצים הורים רבים למצוא מסגרות פעילות לילדיהם בזמן שהמסגרות הרגילות אינן פועלות. העובדה שחלק ממסגרות אלו מספקות העשרה לילדים אינה מונעת הכרה בחלק מההוצאה כהוצאה שנועדה לצורך השגחה על הילדים, אם כי יתכן שמדובר בשיעורים שונים ככל שמדובר בקייטנה או בחוג. הכרה חלקית זו אף תמנע מצב בו הורים יעדיפו מסגרות שאינן מספקות העשרה כלל על מנת שחלק מההוצאה תוכר לצרכי מס, על פני מסגרות המספקות העשרה כלשהי שלגביהן לא יוכר כל רכיב של הוצאות השגחה. מאידך גיסא, לטעמי יש מקום להתחשבות בשיקולים נוספים בסוגיה זו כגון אינטרסים חברתיים ושיקולי טובת הילד אשר יש להניח כי תומכים בעידוד הורים לשהות יותר עם ילדיהם. לפיכך יתכן כי יש מקום לשקול קביעת תקרה של שעות השגחה ליום שיוכרו כהוצאה וזאת מטעמים של תקנת הציבור. כמו כן יש מקום לבחון במסגרת קביעת הכללים בסוגיה את ההשלכות החלוקתיות בין משפחות במעמד כלכלי שונה המוציאות סכומים שונים על טיפול בילדים (ראו דגן, בעמ' 296). מכל מקום, קביעת הכללים שיאפשרו יישום העיקרון שנקבע בפסק דין זה נתונה למחוקק או למחוקק המשנה וטוב יעשו אם יסדירו את הנושא באופן בהיר ומהיר על מנת למנוע מחלוקת פרטניות עם נישומים.

ש ו פ ט ת

השופטת מ' נאור:

1. אני מסכימה למסקנתו העיקרית של חברי המשנה לנשיאה, לפיה הוצאות השגחה על ילדים מותרות בניכוי. אני מסכימה גם להערותיו של חברי השופט רובינשטיין.
2. לאחר דיון ממצה שהתקיים בפני ההרכב ביקש מנכ"ל משרד האוצר להתייצב בפנינו ולהצביע על ההשלכות התקציביות של דחיית הערעור. לכך לא היה מקום. אם – וזו מסקנתנו המשפטית – מדובר בהוצאה המותרת בניכוי, אין לצפות כי מסקנתנו תשתנה בשל ההשלכות התקציביות, כבדות ככל שיהיו. הצענו למדינה, ביום הדיון בפני ההרכב להסדיר את נושא ניכוי הוצאות הטיפול בילדים בתקנות, אך נענינו בשלילה. דומה שלאחר פסק דיננו זה יהיה ראוי לשוב לשקול להסדיר את העניין בחקיקה ראשית (או, למצער,

בחקיקת משנה), שתקבע קריטריונים ברורים ומוגדרים להוצאות ההשגחה. הסדרה חקיקתית תימנע את הצורך בהתדיינות מיותרת בעניינו של כל נישום ונישום בנפרד.

3. לא אכחד כי הוטרדתי, לא בפן המשפטי אלא בפן החברתי, מן השאלה שהעלתה המדינה האם אין בהכרה בניכוי משום מתן הנאה לשכבות המבוססות יותר, ומשום רגרסיביות כלפי השכבות הסוציו-אקונומיות החלשות. על עניין זה עמד גם חברי השופט רובינשטיין החולק על עמדת המערער בעניין זה. כשלעצמי איני יכולה לשלול את טענות המערער. נושא זה מטריד, כאמור, בפן החברתי, ואולם הפתרון אינו יכול להיות אי הכרה באפשרות לניכוי ההוצאות, בדיוק כשם שהכבדה על תקציב המדינה אינה יכולה לעוות את התוצאה. חברי השופט רובינשטיין ציטט, בהסכמה, מדברי פרופ' אדרעי שהביא דוגמה אפשרית לפתרון יצירתי לשאלת ניכוי ההוצאות לטיפול בילדים קטנים בדרך של פתיחת רשת של מעונות יום ברמה טובה, בסמוך למקומות העבודה. אני מצטרפת בכל לב להמלצה לפיה תיבחן האפשרות להרחיב את חינוך החינם הניתן במדינה לילדים בגיל רך. פתרון כזה, אם יימצא שהוא ישים, יהיה לטובת כלל ילדי ישראל (והוריהם), ואפשר וירחיב את מעגל היוצאים (או היוצאות) לעבודה גם בקרב אלה שספך המס שלהם הוא נמוך.

4. בעניין התחולה בזמן של פסק דינו זה דעתי, שלא כדעת חברי המשנה לנשיאה, היא שאין להכריע בעניין זה במסגרת ההליך הנוכחי. לדעתי יש להשאיר את ההכרעה להליך אחר בו יישמעו טענות בעניין. חברי קובע כי על אף שעניינו בהצהרה "על המצב הקיים" יש הצדקה ליתן לפסיקתנו תוקף פרוספקטיבי בלבד (למעט לגבי המשיבה). שאלת תחולתה של ההלכה בזמן היא שאלה סבוכה שיש לה פנים לכאן ולכאן. אף שפסק דינו זה הוא "מהפכה" לגבי הנהוג בחיי המעשה, למיטב ידיעתי בהליך שלפנינו עמדה לדיון והוכרעה לראשונה בישראל שאלת ניכוי ההוצאות לטיפול בילדים. גם המערער ציין כי השאלה לא נדונה במישרין בארץ. פסק דינו זה איננו אפוא בגדר סטייה מהלכה מחייבת קיימת (שגם היא מותרת). גם אם פקידי השומה התבקשו וסרבו לבקשות של נישומים להכיר בהוצאות אלה, סירוב כזה, אם היה, לא עמד עד כה לביקורת שיפוטית. ה"מהפכה" אינה בהלכה הפסוקה אלא בנהוג אצל פקידי השומה. בנסיבות שכאלה לכאורה כאשר מדובר בסוגיה ש"לא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה" (רע"א 8925/04 סולל בונה בעניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד

ז"ל, פסקה 18 (פורסם בנבו), (29.4.2004)) המצדיק תחולה פרוספקטיבית. זאת ועוד: יש להניח כי קיימים נישומים לא מעטים שהמתינו להכרעה בעניינה של המשיבה כך שתחולה פרוספקטיבית תמנע לא רק תביעות השבה המטרידות את חברי המשנה לנשיאה אלא גם תפגע בכל אותם אלו שעניינם עוד תלוי ועומד לגבי שנות מס פתוחות – וזאת מבלי שניתנה להם כל הזדמנות לטעון בעניין. ודוק: לגבי האחרונים בוודאי שלא מדובר ב"השבת מסים שניגבו [ה]פוגעת באינטרס ההסתמכות של גוף המס" אינטרס עליו עומד חברי. יתר על כן, אף אם תתעורר שאלה של השבת מסים ייתכן שקיימות דוקטרינות משפטיות אחרות שדי בהן כדי שלא נקבע תחולה פרוספקטיבית להלכה (ראו, למשל, [ע"א 1761/02](#) רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פסקה 69 (פורסם בנבו), (20.2.2006)). הנה כי כן, לשאלה יש פנים לכאן ולכאן ואולם, מאחר שלא שמענו טענות בעניין התחולה בזמן הייתי נמנעת מהכרעה בשאלה ומותירה אותה להכרעה בעתיד (ראו והשוו [בג"ץ 2390/96 קרסיק נ' מדינת ישראל, פ"ד נה\(2\) 625, 694 א-ב \(13.2.2001\)](#)). בנסיבות ענייננו המקום המתאים להכרעה בשאלת התחולה בזמן היא התדיינות עתידית עם נישום זה או אחר ולא ההתדיינות הנוכחית.

ש ו פ ט ת

השופטת א' חיות:

מקובלת עליי מסקנתו של חברי המשנה לנשיאה א' ריבלין כי יש לדחות את הערעור ולהותיר על כנה את קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה יש לפרש את [סעיף 17](#) רישא [לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש], באופן המתיר לנכות מהכנסתו החייבת הוצאות שהוציא אדם עבור השגחה על ילדיו בעת שיצא לעבודה. כמו כן מקובלת עליי מסקנתו כי יש להתיר ניכויין של הוצאות אלה גם מקום שמדובר ב"הוצאה מעורבת", דהיינו בהוצאה הכוללת רכיב נוסף שאינו פירותי.

אשר לשאלת פועלה של ההלכה החדשה, האם רטרופספקטיבית או פרוספקטיבית, סבור חברי כי אף שיש להחילה על המשיבה שבכאן, בשל הצורך להמריץ מתדיינים במקרים ראויים לעשות לשינויה של הלכה קיימת, מצדיק המקרה מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה זו (החל משנת המס שתחילתה בינואר 2010), והטעם בכך לגישתו הוא כי:

הפירוש שניתן היום להוראת סעיף 17 לפקודה מביא לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך בה נקט המערער כלפי הנישומים במשך שנים ארוכות. הצורך להגן על אינטרס ההסתמכות הוא צורך חזק כאן. ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של ממש – הסתמכות בת משקל – עד שאין מקום להפעלה רטרואקטיבית של ההלכה. השבת מסים שניגבו פוגעת באינטרס ההסתמכות של גובה המס.

לעומתו סבורה חברתי השופטת נאור כי יש להותיר את ההכרעה בשאלת תוקף ההלכה (פרוספקטיבי או רטרואקטיבי) להליך אחר משום שמדובר ב"שאלה סבוכה שיש לה פנים לכאן ולכאן" ומשום שלגביה לא נשמעו בפנינו טענות מטעם הצדדים. בעניין זה דעתי כדעתה של חברתי השופטת נאור וכמוה אף אני סבורה כי מדובר בשאלה מורכבת אשר מן הראוי כי תיבחן על כל היבטיה טרם שנקבע מסמרות לגבי מועד תוקפה של ההלכה שנפסקה בערעור זה. אוסיף ואומר כי להשקפתי, ואף שבית משפט זה טרם נדרש בעבר לשאלת ניכויין של הוצאות השגחה על ילדים מן ההכנסה החייבת, המבחן אותו מיישם חברי המשנה לנשיאה בקובעו כי הוצאות אלה מותרות בניכוי הוא מבחן חדש ורחב יותר ממבחן האינצידנטליות אשר משל בכיפה עד כה ואותו ביקש בית המשפט המחוזי ליישם במקרה דנן (ותמימת דעים אני עם דברי חברי בפיסקה 19 לפסק דינו כי הניסיון ליישם את מבחן האינצידנטליות על המקרה דנן הוא מאולץ במידת מה). אכן, כקביעת חברי המשנה לנשיאה מבחן האינצידנטליות ראוי לו שיהווה מבחן עזר לזיהויין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה אך לא מבחן בלעדי ותחתיו יש לאמץ מבחן משוכלל יותר הוא מבחן הזיקה הממשית והישירה בין הוצאת ההוצאה לבין ייצור ההכנסה (ראו פסקה 16 לפסק דינו של חברי המשנה לנשיאה). מנקודת ראות זו עניין לנו, אפוא, בהלכה חדשה המחליפה הלכה ישנה ומשכך נדרשת לטעמי ביתר שאת תשתית מבוססת ומפורטת אשר תצדיק סטייה מן הכלל שנקבע ברע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל (פורסם בנבו, [27.2.2006]) (להלן: עניין סולל בונה) ולפיו נקודת המוצא היא כי תוקפה של הלכה חדשה הינו רטרואקטיבי. לבסוף ולמען הסר ספק, אוסיף ואומר כי מכל מקום מקובלת עליי, כמובן, עמדת חברי המשנה לנשיאה לפיה יש להחיל על עניינה של המשילה את ההלכה החדשה שנפסקה. לא למותר להזכיר בהקשר זה כי מטעמים דומים התקשה אף המשנה לנשיאה מ' חשין, שהיה בדעת מיעוט בעניין סולל בונה, למצוא מקרה בו תובע אשר זכה בדין והביא להפיכתה של הלכה קיימת

וליצירת הלכה חדשה, לא ימצא זכאי ליהנות מפרייה של ההלכה החדשה (ראו שם, פסקה 26). גישה זו, כאמור, מקובלת גם עליי.

מן הטעמים המפורטים לעיל אני מצטרפת למסקנתו של חברי המשנה לנשיאה כי דין הערעור להידחות.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק-דינו של המשנה-לנשיאה א' ריבלין.

ניתן היום, ו' באייר התשס"ט (30.4.2009).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

המשנה-לנשיאה

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

מ' נאור 54678313-4243/08

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 08042430_P17.doc גח
מרכז מידע, טל' 02-6593666 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)