

תזכיר חוק

1. שם החוק המוצע

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' __), התשס"ט-2009

2. מטרת החוק המוצע והצורך בו

ביום 30.4.09 קבע בית המשפט העליון בעניינה של ורד פרי (ע"א 4243/08), כי הוצאות השגחה על ילדים מותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה, כי די בקיומה של "זיקה ממשית וישירה" בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה לשם התרתה של ההוצאה בניכוי וכי מבחן האינצידנטליות (שיפורט להלן), בהקשר זה, ראוי שיהווה מבחן-עזר בלבד לזיהויין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה. עוד קבע בית המשפט, כי מועד תחולתה של פסיקתו פרוספקטיבי, החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010.

לאורך שנים נבנתה מדיניות המסים על בסיסה של ההנחה כי הוצאות מכל סוג אינן מותרות בניכוי אם הן אינן משתלבות בתהליכו ובמבנהו הטבעי של תהליך הפקת ההכנסה ומהוות חלק בתהליך זה עצמו (להלן - מבחן האינצידנטליות).

מטרות החוק המוצע הן **מחד**, עידוד אמהות לילדים צעירים להשתלב בשוק העבודה, וזאת באופן פרוגרסיבי ומאוזן תקציבית באמצעות תוספת נקודת זיכוי בעד ילד עד גיל שמונה שנים וביטול זכאות למחצית נקודת זיכוי לכל אשה, **ומאידך**, לקבוע במפורש כי מבחן האינצידנטליות הינו תנאי-בלעדיו-אין להתרת כל הוצאה בניכוי מההכנסה ולהבהיר כי הוצאות השגחה על ילדים, כמו גם הוצאות נסיעה למקום העיסוק וממנו, שאפשר שכתוצאה מפסק הדין תבוא דרישה להתיר גם אותן בניכוי, אינן מותרות בניכוי, שכן הכרה כזו תביא לתוצאה גרסיבית ולנטל תקציבי כבד על אוצר המדינה.

3. עיקרי הוראות החוק המוצע

- (1) ייקבע כי מבחן האינצידנטליות הוא תנאי-בלעדי-אין לשם התרת כל הוצאה בניכוי מההכנסה.
- (2) יובהר כי הוצאות השגחה על ילדים והוצאות נסיעה למקום העיסוק וממנו אינן מותרות בניכוי.
- (3) תבוטל זכאותה של אשה למחצית נקודת זיכוי שמובאת בחשבון בחישוב הכנסתה, בתחולה על הכנסה שהופקה החל מיום 1 בינואר 2010.
- (4) תינתן, בנוסף לנקודת הזיכוי במס על הכנסה מיגיעה אישית הניתנות בעד ילדים, נקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד, משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו 8 שנים, בתחולה על הכנסה שהופקה החל מיום 1 בינואר 2010.

4. השפעת החוק המוצע על ההיבט המינהלי והתקן בשירות המדינה

לחוק אין השפעה על התקן בשירות המדינה.

5. השפעת החוק המוצע על תקציב המדינה

השינויים בהקצאת נקודות הזיכוי במס הכנסה צפויים להיות, בקירוב, מאוזנים תקציבית, כך שהירידה בהכנסות ממסים כתוצאה מתוספת נקודות הזיכוי בעד ילדים עד גיל 8 המוערכת בקרוב לחצי מיליארד ש"ח תמומן על-ידי ביטול חצי נקודת זיכוי במס לאישה.

לענין אי-התרה בניכוי של הוצאות השגחה והוצאות נסיעה למקום העיסוק וממנו יובהר כי עד היום לא הותרו הוצאות אלה בניכוי ולפיכך התיקון לא יביא לתוספת הכנסות ביחס למצב הנוכחי (שנת המס 2009). עם זאת, אי-ביצוע התיקון המבהיר בנוגע להוצאות אלה יוצר פתח להקטנת ההכנסה החייבת, יחד עם קבלת נקודות הזיכוי, ועלולות להיות לכך השלכות תקציביות חמורות ביותר: בסעיף ההשגחה על ילדים בלבד מוערך אובדן ההכנסות ממס הכנסה בכ-2.5 מיליארדי ש"ח לשנה כולל דמי ביטוח לאומי ומס בריאות, ואם בעקבות דרישה להרחבת פסק הדין יצורפו להן גם הוצאות נסיעה למקום העיסוק וממנו, אובדן ההכנסות ממסים עלול להגיע ל-6.5 עד 7.1 מיליארדי ש"ח.

6. להלן נוסח החוק המוצע ודברי הסבר

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...), התשס"ט-2009*

1. תיקון סעיף 17 בפקודת מס הכנסה¹ (להלן – הפקודה), בסעיף 17, ברישא אחרי "והוצאות" יבוא "שמשותלבות בתהליכו ובמבנהו הטבעי של תהליך הפקת ההכנסה ומהוות חלק ממנו".
2. תיקון סעיף 32 בסעיף 32 לפקודה, אחרי פסקה (1) יבוא -
- "(א) הוצאות שהוצאו לשם טיפול או השגחה על ילדו או קרוב אחר שלו, לרבות קרוב נטול יכולת; בפסקה זו –
- "נטול יכולת" – כמשמעותו בסעיפים 44 ו-45;
- "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד)(1);
- (ב) הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום העיסוק וחזרה ממנו;"
3. ביטול סעיף 36א בסעיף 36א לפקודה – בטל.
4. תיקון סעיף 40 בסעיף 40(ב)(1) לפקודה, אחרי "לשנת בגרותו" יבוא "ונקודת זיכוי אחת נוספת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לילד שמונה שנים".
5. תיקון סעיף 66 בסעיף 66(ג)(3) לפקודה -
- (1) ברישה, במקום הקטע החל במילים "האשה תהא זכאית" ועד המילה "וכנגד" יבוא " האשה תהא זכאית, כנגד";
- (2) אחרי סעיף קטן (ב) יבוא -
- "(ג) נקודת זיכוי אחת נוספת בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לילד שמונה שנים;"
6. תחילה ותחולה תחילתם של סעיפים 3 עד 5 לחוק זה, ביום ט"ו בטבת התש"ע 1 בינואר 2010), והם יחולו על הכנסה שהופקה החל מהמועד האמור ואילך.

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

דברי הסבר

לסעיף 1 להצעה – תיקון סעיף 17 לפקודת מס הכנסה

מוצע להבהיר ולקבוע מפורשות בפקודה כי לא יותרו בניכוי הוצאות שאינן משתלבות בתהליכו ובמבנהו הטבעי של העסק ואינן מהוות חלק בתהליך הפקת ההכנסה. לאורך שנים נבנתה מדיניות המסים על בסיסה של ההנחה כי הוצאות מכל סוג אינן מותרות בניכוי אם הן אינן משתלבות בתהליכו ובמבנהו הטבעי של העסק ואינן מהוות חלק בתהליך זה עצמו (להלן - מבחן האינצידנטליות). ביום 30.4.09 קבע בית המשפט העליון בעניינה של ורד פרי (ע"א 4243/08), בין היתר, כי די בזיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה לשם התרתה של ההוצאה בניכוי וכי מבחן האינצידנטליות, בהקשר זה, ראוי שיהווה מבחן-עזר בלבד לזיהויין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה. בית המשפט העליון קבע כי מועד תחולתה של פסיקתו הינו פרוספקטיבי, החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010.

לאור אימוצו של "מבחן הזיקה הממשית והישירה בין הוצאת ההוצאה לבין ייצור ההכנסה" על ידי בית המשפט העליון, מטעמים של צדק חלוקתי וקיומו של הסדר חלופי, וכן מטעמים תקציביים כבדי משקל, מוצע להבהיר מפורשות בפקודת מס הכנסה כי כל הוצאה, מכל סוג שהוא, שאינה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של תהליך הפקת ההכנסה ואינה מהווה חלק ממנו, אינה מותרת בניכוי; כך מבחן האינצידנטליות הוא המבחן שלאורו ייקבע האם הוצאה כלשהי מותרת בניכוי מההכנסה ולא מבחן עזר בלבד לזיהויין של ההוצאות המותרות בניכוי.

לסעיף 2 להצעה – תיקון סעיף 32 לפקודת מס הכנסה

מוצע לקבוע מפורשות בפקודה כי לא יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לשם השגחה או לשם טיפול בילד או בקרוב משפחה אחר. כמו כן, מוצע להבהיר כי גם הוצאות הנסיעה למקום העיסוק ובחזרה ממנו אינן מותרות בניכוי, שכן, בין היתר, בעד הוצאה זו נקבע זה מכבר כי כל עובד יקבל באופן נורמטיבי רבע נקודת זיכוי. יובהר כי לאורך שנים נבנתה מדיניות המסים כך שהוצאות מהסוגים שנמנו לעיל, לא הותרו בניכוי, ובמקום זאת נקבע הסדר חלופי של נקודות זיכוי שלא רק שהוא נוח ופשוט מבחינה תפעולית, אלא שהוא פרוגרסיבי יותר מבחינת השפעתו על חלוקת ההכנסות.

עם זאת, ועל אף מדיניות המסים שנבנתה על בסיסה של ההנחה כי ההוצאות האמורות אינן מותרות, קבע בית המשפט העליון ביום 30.4.09 בעניינה של ורד פרי (ע"א 4243/08), כי בהיעדר הוראת חוק המתייחסת באופן ספציפי לאפשרות ניכוי הוצאות השגחה על ילדים, הוצאה זו מותרת בניכוי מכוח הוראת סעיף 17 לפקודה, וכן כי יש לדרוש רק זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי.

בית המשפט העליון קבע כי מועד תחולתה של פסיקתו הוא פרוספקטיבי, החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010; בית המשפט הטעים כי הפירוש שניתן על ידו להוראת סעיף 17 לפקודה מביא לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך שבה נקטה רשות המסים כלפי הנישומים במשך שנים ארוכות, וכי קיים צורך חזק להגן על אינטרס ההסתמכות שיצרה ההלכה הישנה.

במסגרת פסק הדין הטעים בית המשפט העליון כי "מאליו יובן כי אם סבור המחוקק היום כי יש להתיר בניכוי הוצאה שאינה מותרת או כי יש לאסור בניכוי הוצאה מותרת, ביכולתו ובסמכותו מלאות לעגן זאת בחקיקה מפורשת", ש"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" וש"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 מסויימת המשמשת בייצור הכנסה אינה מותרת בניכוי."

לאור פסיקתו האמורה של בית המשפט העליון, מטעמים של צדק חלוקתי וקיומו של הסדר חלופי וכן מטעמים תקציביים כבדי משקל, מוצע לקבוע מפורשות בפקודת מס הכנסה כי לא יותרו בניכוי הוצאות טיפול או השגחה על ילדים, והוצאות טיפול או השגחה על קרובים, לרבות נטולי יכולת. בנוסף, בשל החשש מדרישה להרחבת תחולת פסק הדין, מוצע להבהיר מפורשות כי גם הוצאות נסיעה למקום העיסוק וחזרה ממנו, אינן מותרות בניכוי, הכל בהתאם לתיקונו של סעיף 17 לפקודה, כאמור בסעיף 1 להצעת חוק זו, לפיו לא תותר בניכוי כל הוצאה שאינה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של תהליך הפקת ההכנסה ואינה מהווה חלק ממנו.

לסעיף 3 עד 5 להצעה – תיקון סעיפים 36א, 40 ו-66 לפקודת מס הכנסה

עידוד תעסוקת נשים באמצעות מערכת המס אינו מתחשב בגיל הילדים לעניין עידוד אמהות לילדים צעירים לצאת לעבודה. על מנת לייעל את הקצאת המשאבים הקיימת במערכת המס לטובת עידוד תעסוקת אמהות לילדים צעירים, מוצע לבטל את מחצית נקודת הזיכוי ממס הניתנת לנשים לפי סעיף 36א לפקודה, ובמקביל לקבוע כי תינתן נקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד, משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שמונה שנים, בהתאם לתנאים הנקובים היום בפקודת מס הכנסה לגבי זכאות לנקודות זיכוי בעד ילדים. ביטול מחצית נקודת הזיכוי לכלל הנשים הנו מוצדק שכן, לאשה ללא ילדים אין חסם כלשהו מפני יציאה לעבודה, בהשוואה לגבר. כמו כן, אשה ללא ילדים הסמוכים על שולחנה, איננה נושאת בהוצאה נוספת על מנת לצאת לעבודה, להבדיל מאמא לילדים קטנים. יצוין כי בעולם לא מקובל ליצור העדפה במערכת המס על בסיס מגדר. מוצע כי התיקונים האמורים יחולו

לסעיף 6 להצעה

לאור תחולה הפרוספקטיבי של ההלכה בעניינה של ורד פרי, כמפורט לעיל, מוצע כי התיקונים המוצעים בסעיפים 3 עד 5 להצעה, יחולו, בהתאמה, לגבי הכנסה שתופק החל מיום 1 בינואר 2010.