

**הנדון: אי התרת הוצאות לטיפול בילדים – תיקון 170 לפקודת מס הכנסה**

1. כללי

בע"א 4243/08 ורד פרי נגד פקיד שומה גוש דן, פסק בית המשפט העליון כי בהעדר הוראת חוק, הקובעת מפורשות שהוצאות השגחה על ילדים אינן מותרות בניכוי, הן מותרות בניכוי מכוח הוראת סעיף 17 לפקודה. בכך שינה בית המשפט העליון את ההלכה, לפיה תנאי להכרה בהוצאה לצורכי מס הוא שאותה הוצאה משתלבת בתהליך הפקת ההכנסה ובמבנה של מקור ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד מהם ("מבחן האינצידנטליות") וקבע כי די בזיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה. עוד נקבע כי פסיקה זו תחול בשנת המס 2010 ואילך.

בעקבות פסק הדין האמור וכדי להתמודד עם השלכותיו על תקציב המדינה, פורסם בספר החוקים 2202 מיום 16 ביולי 2009 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170), התשס"ט-2009, אשר עיקריו איסור ניכוי ההוצאות לטיפול בילדים או הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות, אך במקביל, החל משנת המס 2012 מתן נקודת זיכוי נוספת בעבור כל ילד שטרם מלאו לו בשנת המס 6 שנים. להלן פירוט:

2. תיקון סעיף (1)32 לפקודה

סעיף (1)32 לפקודה, כנוסחו טרם תיקון מס' 170 לפקודה, קבע כי, הוצאות הבית והוצאות פרטיות" לא יותרו בניכוי לצורכי מס. סעיף (1)32 לפקודה, כנוסחו לאחר התיקון דלעיל, אוסר ניכוי הוצאות שאינן אינצידנטליות, ובכלל זה הוצאות טיפול והשגחה על ילדים והוצאות נסיעה למקום ההשתכרות ובחזרה ממנו, כמפורט להלן:

הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו; בפסקה זו, "הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם."

תחילת תיקון סעיף (1)32 לפקודה הינה מיום פרסום התיקון (16 ביולי 2009), אך מאחר שתוקפו של פסק הדין בעניין ורד פרי נקבעה רק לשנת המס 2010, הרי שלמעשה ההלכה שנקבע בו לא תהיה אפקטיבית לגבי הוצאות לטיפול בילדים (פרט לגבי הגב' פרי עצמה). ואולם, עדיין עולה השאלה, האם ניתן לדרוש בניכוי הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות שהוצאו עד למועד התיקון.

### 3. נקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד שטרם מלאו לו בשנת המס 6 שנים

כדי לעודד אמהות והורים במשפחות חד-הוריות לילדים בגילאים שבהם אין זכאות לחינוך חינם, להשתלב בשוק העבודה, על אף ההוצאות הכרוכות בטיפול ובהשגחה עליהם, תוקנו סעיפים 40(ב)1 ו-66(ג)3 לפקודה, באופן שתינתן להם נקודת זיכוי נוספת, בעד כל ילד, החל משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים (וזאת בכפוף ליתר התנאים, שהיו קבועים בפקודה ערב תיקון מס' 170, לגבי זכאות לנקודות זיכוי בעד ילדים).

תחילת התיקון לגבי נקודת זיכוי נוספת הינה מיום 1.1.2012 והוא יחול על הכנסה שהופקה במועד האמור ואילך.

### 4. מענק (מס הכנסה שלילי) להורים, המצויים מתחת לסף המס

במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009, נדחה היישום בתחולה ארצית של הוראות החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007 (להלן – "חוק מס הכנסה שלילי"), על פיו ניתן מענק (מס הכנסה שלילי), וזאת משנת 2009 לשנת 2011 ונקבע כי בשנים 2009 ו-2010 הוא ייושם רק לגבי שכיר ועצמאי, שהינם תושבי "אזור שילוב"<sup>1</sup>. על אף זאת, כדי לעודד אמהות והורים במשפחות חד-הוריות, אשר אינם מגיעים לסף המס (ועל כן לא יוכלו ליהנות מתוספת נקודות הזיכוי, כאמור בסעיף 3 לעיל), להשתלב בשוק העבודה, על אף הוצאות הטיפול בילדיהם, הוקדמה תחולתו הארצית של חוק מס הכנסה שלילי לשנות המס 2009 ו-2010 לגבי הורים כאמור, שהתקיימו לגביהם כל אלה: (1) הם עובדים או עצמאים, כמפורט בחוק מס הכנסה שלילי, ונתקיימו לגביהם יתר הוראות חוק מס הכנסה שלילי (לרבות לעניין גובה ההכנסה המזכה, סכום המענק וההתחשבות בגובה הכנסת בן הזוג); (2) התקיימו לגביהם התנאים המזכים בנקודות זיכוי על פי סעיף 40(ב)1 לפקודה או סעיף 66(ג)3 לפקודה, לפי העניין; (3) יש להם ילד שטרם מלאו לו שנתיים באותה שנת מס.

התיקון יחול לגבי מענק המשתלם בעד חודשי עבודה בפועל בשנות המס 2009 ו-2010.

## בכבוד רב

קרלמן – רואי חשבון

<sup>1</sup> "אזור שילוב": ירושלים, אשקלון, שדרות, נצרת, נצרת עילית, עין מאהל, באקה-ג'ת, משמרות, עין עירון, ערערה, כפר פינס, כפר קרע, אור עקיבא, חדרה, פרדס חנה-כרכור, מועצה מקומית בסמ"ה (מועוויה, ברטעה ועין א-סאלה) ונתניה.

