



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 1878/09

בפני : כבוד השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופטת א' חיות

העותרות : 1. עו"ד ענת ארז
2. להב – לשכת ארגוני העצמאיים והעסקים

נגד

המשיבים : 1. שר האוצר
2. מנהל רשות המיסים

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותרות : עו"ד דורון לוי, עו"ד זיו שרון, עו"ד רחל גוז לביא,
עו"ד מיכל סולומונוביץ, עו"ד עמית גליק

בשם המשיבים : עו"ד שוש שמואלי, עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה:

שר האוצר הוסמך לקבוע, מעת לעת, שיעורים מירביים להוצאות האש"ל שנישום רשאי לנכותן מהכנסתו החייבת במס הכנסה. סמכות זו נזנחה במשך כחצי יובל שנים. עקב כך, במהלך תקופה זו, לא התאפשר למשלמי המס בישראל, הלכה למעשה, לנכות הוצאות אש"ל מהכנסתם החייבת לצורכי מס. על ענין זה נסבה העתירה שלפנינו.

הרקע

1. מס ההכנסה מוטל בישראל מכוח פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). המס מוטל על "הכנסתו החייבת" של אדם (סעיף 6 לפקודה). "הכנסה חייבת" היא הכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים (סעיף 1 לפקודה). הניכויים המותרים הם "יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו [של אדם] בשנת

המס ולשם כך בלבד...”, וזאת – “זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31” (סעיף 17 לפקודה). סעיף 31 לפקודה מורה, 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 מסוימות...”.

שר האוצר הפעיל את סמכותו לפי סעיף 31 לפקודה, והתקין, בין השאר, את תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל”ב-1972 (להלן: תקנות ניכוי הוצאות מסוימות או התקנות). התקנות קובעות בתקנה 2, כי ההוצאות המותרות בניכוי לפי הפקודה, המפורטות בפסקאות 1 עד 6 לאותה תקנה, יותרו לניכוי רק בהתאם לקבוע בפסקאות אלה, כאשר בפירוט הוצאות שונות נקבעו מגבלות שונות לניכוי, כגון אחוז מקסימלי מההוצאות שהוצאו, או הגבלות אחרות.

2. נכון למועד הגשת העתירה שלפנינו, תקנה 2(3) לתקנות קבעה הגבלות מסוימות על ניכוי הוצאות אש”ל, שהן – כהגדרתן בתקנה – הוצאות בשל ארוחת בוקר, ארוחת צהרים, או ארוחת ערב. התקנה מבחינה בין מספר קטיגוריות של נישומים, וקובעת מגבלות ותנאים שונים לגבי שיעורי הוצאות האש”ל המותרות בניכוי ביחס לכל קטיגוריה (תקנה 2(3)(ב) עד (ד) לתקנות; אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 686-689 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל מס הכנסה)). אלה עיקרי ההסדר על פי התקנה:

נישום מסוג ראשון שאליו מתייחסת התקנה הוא זה שעיסוקו מחייבו לנוע מישוב לישוב, או שמקום עיסוקו אינו במקום קבוע. נישום כזה יוכל לנכות הוצאות אש”ל שהוצאו ביישוב המרוחק לפחות עשרה קילומטרים מן הישוב שבו נמצא מקום מגוריו; אך אם אותו נישום שהה במרחק של עשרה קילומטרים או יותר ממקום מגוריו לפחות עשרים ימים בחודש, בשלושה חדשים לפחות בשנת המס – יותרו בניכוי 60% מהוצאות האש”ל שלו (תקנות 2(3)(א), 2(3)(ג)(1)).

נישום מסוג שני מחזיק שני מקומות עיסוק או יותר, שאחד מהם לפחות מרוחק עשרה קילומטרים או יותר מן הישוב שבו נמצא מקום מגוריו. נישום כזה יוכל לנכות 60% מהוצאות האש”ל שהוציא במקום העיסוק המרוחק ביותר ממקום מגוריו (תקנות 2(3)(א), 2(3)(ד)).

סוג נישום שלישי על פי הוראות התקנה הוא הנישום “הרגיל”, שאינו כלול בשתי הקבוצות האחרות. נישום כזה יוכל לנכות הוצאות אש”ל שהוצאו ביישוב

המרוחק עשרה קילומטרים לפחות מתחומי היישובים שבהם מצויים מקום מגוריו ומקום עיסוקו (תקנות 2(3)(א), 2(3)(ב)).

3. מגבלות נוספות על הוצאות האש"ל שניתן לנכותן נובעות מהגדרת המונח "הוצאות אש"ל" על פי תקנה 2(3)(א), שזו לשונה:

"הוצאות אש"ל – הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחת בוקר, ארוחת צהרים או ארוחת ערב בנסיבות המצדיקות את התרת הניכוי, לרבות מהות העיסוק וזמני השהות, והכל בסכומים שלא יעלו על הסכומים שיקבע שר האוצר מעת לעת, בהתחשב בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן המתפרסם מדי פעם מטעם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ובקביעת נציבות שירות המדינה לגבי עובדי המדינה, ורשאי השר לקבוע סכומי הוצאות אש"ל שונים לגבי נישומים שהוכיחו הוצאותיהם באמצעות קבלות ולגבי נישומים שלא הוכיחו הוצאותיהם כאמור".

הגדרה זו קובעת, בין השאר, כי הוצאות אש"ל שנישום רשאי לנכותן לא יעלו על סכומים מירביים שיקבע שר האוצר מעת לעת, בשים לב לעליית המדד לצרכן וקביעת נציבות שירות המדינה לגבי עובדי מדינה.

4. במשך תקופה מסוימת מימש השר את הסמכות הנתונה לו בהוראה זו, וקבע סכומים מירביים לענין ניכוי הוצאות אש"ל לצורך חישוב ההכנסה החייבת. עם זאת, הסמכות הופעלה בפעם האחרונה בשנת 1985 (ק"ת 4811 מיום 31.5.1985, בעמ' 1377). סכומי המקסימום שנקבעו באותה עת, בגין התקופה שמיום 1.4.1985 ואילך, הם כדלקמן (כערכם בשקלים חדשים): לנישום שהוכיח את הוצאותיו באמצעות קבלות – שקל אחד לארוחת בוקר, ארבעה שקלים לארוחת צהרים, ושני שקלים לארוחת ערב; לנישום שלא הוכיח את הוצאותיו באמצעות קבלות, אך ניהל רישום בהתאם להוראות שנקבעו לענין זה – שקל אחד לארוחת בוקר, שלושה שקלים לארוחת צהרים, ושקל אחד לארוחת ערב. מאז אותה קביעה, לא הפעיל השר את סמכותו בענין זה.

עיקרי העתירה

5. העתירה שלפנינו הוגשה על ידי עו"ד ענת ארז ועמותת להב – לשכת ארגוני העצמאיים והעסקים בישראל. בעתירה נטען, כי תקנה 2(3) לתקנות, על פי טיבה,

מטילה על משיב 1, שר האוצר (להלן גם: השר), סמכות חובה לעדכן, מעת לעת, את השיעורים המירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל, כדי שניתן יהיה להפעיל, הלכה למעשה, את מערכת הניכויים בגין הוצאות אש"ל. לחלופין, נטען, כי גם אם סמכות זו הינה סמכות רשות, הרי שהימנעותו של השר מהפעלתה במהלך השנים מאז 1985 ועד היום היא בלתי סבירה. העותרות ציינו, כי שיעור האינפלציה בישראל מאז 1985 ועד היום עומד על כ-1385 אחוזים. מכאן, לטענתן, לא ייתכן להותיר על כנם ובלא שינוי את השיעורים המירביים שנקבעו בשנת 1985, שכן בשל האינפלציה התרוקנו שיעורים אלה מכל תוכן, והמחדל לעדכנם מונע למעשה את האפשרות לממש את זכות הניכוי של הוצאות האש"ל, זכות הנתונה לנישומים על פי דין.

6. על יסוד טענות אלה, נתבקשו בעתירה סעדים המכוונים לעתיד ולעבר כאחד:

אשר לעתיד, ביקשו העותרות, כי השר יפעיל את סמכותו ויעדכן את הסכומים המירביים לניכוי הוצאות אש"ל. לחלופין, נתבקשה הצהרה, כי סכומי הוצאות האש"ל המותרים בניכוי הם הסכומים המתקבלים מהתאמת השיעורים שנקבעו על ידי השר בשנת 1985 לשיעור עליית מדד המחירים לצרכן מאז ועד היום. עוד ביקשו העותרות להורות לשר כי יוסיף ויפעיל את סמכותו לעדכן את הסכומים המירביים לניכוי הוצאות אש"ל, מעת לעת, גם להבא; ולחלופין, כי מעתה ואילך יופעל מנגנון עדכון אוטומטי של סכומי האש"ל המותרים בניכוי, בהתאם לעליית מדד המחירים לצרכן.

אשר לעבר, ביקשו העותרות, כי השיעורים המירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל בשנות המס הסמוכות לפני הגשת העתירה – הן השנים 2002 עד 2008 – יותאמו, גם הם, לשיעור עליית מדד המחירים לצרכן במשך השנים; וכי יותר לנישומים לתקן את דו"חות המס שהגישו בהתאם.

השתלשלות הארועים לאחר הגשת העתירה

7. בתגובה מקדמית לעתירה מטעם המשיבים (להלן גם: המדינה) נטען, כי העתירה הוגשה טרם זמנה. המדינה הודיעה, כי העותרות פנו אל השר, וביקשו כי הוא יפעיל את סמכותו ויעדכן את שיעורי המקסימום לניכוי הוצאות אש"ל. בעקבות פנייה זו הוקם צוות מקצועי פנימי במשרד האוצר שיבחן את הנושא, וצוות זה טרם גיבש את המלצותיו.

8. דיון ראשון בעתירה נערך ביום 30.11.2009, ובעקבותיו הוצא צו על תנאי. דיון שני נערך ביום 16.6.2010. בין לבין, עדכנה המדינה, כי הצוות המקצועי שהוקם במשרד האוצר המליץ לשר לפעול לשינוי התקנות, כך שתבוטל התקנה שעניינה ניכוי הוצאות אש"ל, היא תקנה 2(3) לתקנות. על פי סעיף 31 לפקודה, מהלך זה כפוף לאישור ועדת הכספים של הכנסת. לאור זאת, המשיבים עדכנו, מפעם לפעם, בדבר מהלכים הננקטים מטעמם בוועדת הכספים בנושא זה. מאמצים אלה נתקלו תחילה בהתנגדות מסוימת בוועדת הכספים, אך לבסוף צלחו: בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות) (תיקון), התשע"א-2010 (להלן: תקנות הביטול) נקבע, בתמצית, כי "בתקנה 2 לתקנות... פסקה (3) – תימחק" (ק"ת 6953 מיום 20.12.2010, בעמ' 281). משמעות הדבר היא, כי הפסקה המתייחסת לניכוי הוצאות אש"ל בוטלה כולה.

על פי תקנה 2 לתקנות הביטול, מחיקתה של תקנה 2(3) לתקנות ניכוי הוצאות מסוימות תחול לגבי "הוצאות אש"ל... שהוצאו ביום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) ואילך". כלומר, ביטול התקנה בענין ניכוי הוצאות אש"ל הוחל באופן פרוספקטיבי, החל מראשית שנת 2011. ככל שמדובר בהוצאות אש"ל שהוצאו החל ממועד זה ואילך, בוטלו הוצאות התקנה בדבר ניכוי אש"ל, ועימם סמכות השר לקבוע שיעורים מירביים לצורך כך.

9. עוד חשוב לציין, כי בחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (ס"ח 2271 מיום 6.1.2011, בעמ' 161) (להלן: החוק המבטל)) נקבע בסעיף 28(2), כי סעיף 32(1) לפקודת מס הכנסה יתוקן, באופן שלרשימת ההוצאות שניכויין לא יותר לצורך חישוב ההכנסה החייבת יתווספו "הוצאות אש"ל" – הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי. משמעות תיקון זה לפקודה היא, כי החל ממועד תחילתו של התיקון, ביום 1.1.2011, הפקודה עצמה שוב אינה מכירה בהוצאות אש"ל כבנות-ניכוי לצורך חישוב ההכנסה החייבת במס (תקנות הביטול והחוק המבטל יכוננו להלן: החיקוקים המבטלים).

10. בין הצדדים התעוררה מחלוקת, בין היתר, באשר למשמעותן של תקנות הביטול ביחס לניכוי הוצאות אש"ל בעתיד, החל מראשית שנת 2011. עמדת המדינה היתה, כי ממועד תחולת תקנות הביטול, לא ניתן יהיה לנכות הוצאות אש"ל כלל. לעומתה, טענו העותרות, כי עם ביטולה של תקנה 2(3), ניתן יהיה לנכות בעתיד הוצאות אש"ל בלא כל הגבלה בסכום ההוצאות. נראה, עם זאת, כי מאז תיקון הפקודה במסגרת החוק

המבטל, אשר מכוחו הוצאו הוצאות אש"ל מגדר ההוצאות הניתנות לניכוי, הפכה מחלוקת זו לבלתי רלבנטית; מכל מקום, מחלוקת זו מצויה מחוץ לגדרה של העתירה. בשים לב למסגרת הנורמטיבית שנוצרה במהלך הדיון בעתירה, מתמקדת המחלוקת בשאלת משמעות ההסדר החקיקתי ששרר קודם לחיקוקים המבטלים, במבט לעבר, ובעיקר בשאלה מה דין מחדל השר לעדכן את השיעורים המירביים לניכוי הוצאות האש"ל מאז שנת 1985, מה השלכה יש לכך על זכויות הנישומים, ומהם הסעדים, אם בכלל, להם הם זכאים כיום.

עמדות הצדדים לעת הזו

11. עמדת המדינה היא, כי אין מקום לקבל את העתירה, גם ככל שמדובר בתקופה שקדמה לתחולת החיקוקים המבטלים את הסדר ניכוי הוצאות האש"ל. אלה טעמיה העיקריים:

ראשית, נטען כי העתירה לוקה בשיהוי. השר הפעיל בשנת 1985 בפעם האחרונה את סמכותו לקבוע סכומים מירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל. העותרות וציבור הנישומים בכללותו לא הלינו על אי-הפעלת סמכות זו מאז ועד למועד הגשת העתירה בשנת 2009. מחדלם המתמשך של העותרות ושאר הנישומים להשיג על ענין זה מעיד, לגישת המדינה, על זניחה משתמעת של טענותיהם כנגד השר בענין זה.

שנית, טוענת המדינה כי תקנות הביטול שוללות כיום, על דרך הסרת תקנה 2(3) מן התקנות, את סמכותו של השר לעדכן את סכומי המקסימום לניכוי הוצאות אש"ל גם ביחס לעבר. משכך, לגישתה, לא ניתן להעניק כיום את הסעדים המבוקשים בעתירה, בהעדר מקור סמכות לשר לפעול כיום על פי תקנה שבוטלה.

שלישית, עמדת המדינה היא כי הוצאות אש"ל הן "הוצאות פרטיות", אשר הפקודה שוללת את ניכויין (סעיפים 17 ו-32(1)-(2) לפקודה). לגישתה, כל אדם צורך באופן טבעי ארוחות במהלך היום, גם שלא לצורך הפקת הכנסה; בהתחשב בתנאי התחבורה המודרנית ובהיצע המזון למכירה הקיימים בארץ, העלות הכרוכה בצריכת מזון במרחק-מה ממקומות המגורים והעבודה – שלשמה נועדה האפשרות לנכות הוצאות האש"ל – אינה גבוהה באופן משמעותי מזו הכרוכה בצריכת מזון בבית או במקום העבודה; לפיכך, הוצאות האש"ל – גם כשהן מוצאות אגב ביצוע עבודה – הן הוצאות בעלות אופי פרטי, שהוצאתן צפויה ממילא; הן אינן כרוכות בתהליך הפקת

ההכנסה, ואין לנכותן על פי דין. המדינה מוצאת תימוכין לעמדתה בפסיקה האמריקאית, שאליה היא מתייחסת בטיעוניה בהרחבה.

על יסוד הנחה זו טוענת המדינה, כי תקנה 2(3) לתקנות טרם ביטולה, העוסקת בניכוי הוצאות אש"ל, הותקנה בחריגה מן הסמכות שנתנה הפקודה בידיהם של השר וועדת הכספים. משכך, התקנה טרם ביטולה היתה חסרת תוקף, ולפיכך לשר לא היתה אז, ואין כיום, סמכות לקבוע שיעורי מקסימום לניכוי הוצאות אש"ל, וגם קביעותיו בעבר, עד לשנת 1985, נעשו בחוסר סמכות. לחלופין טוענת המדינה, כי הואיל והוצאות אש"ל הן על פי טיבן הוצאות פרטיות, הימנעות שרי האוצר לאורך השנים מעדכון סכומי המקסימום לניכויין הינה סבירה.

רביעית ואחרונה, המדינה טוענת כי קבלת העתירה, באופן שנישומים יוכלו לנכות הוצאות אש"ל שהוציאו בשנות המס האחרונות שקדמו להגשת העתירה, בערכים התואמים לאינפלציה מאז 1985, תטיל נטל כספי כבד על קופת המדינה. על פי תחשיב שערכה המדינה, סך הוצאות האש"ל שיוכלו נישומים לנכותן אם תתקבל העתירה עשוי לעלות על 4 מיליארד ש"ח.

12. העותרות עומדות על עתירתן, ככל שמדובר בשנות המס הקודמות לשנת 2011, מן הטעמים הבאים:

לטענתן, משמעות תקנה 2(3) לתקנות הינה כי מוטלת על השר סמכות נמשכת לעדכן את הסכומים המירביים לניכוי הוצאות אש"ל; מאחר שמדובר בסמכות נמשכת, אין לומר כי הליך שיפוטי שננקט כנגד מחדל בהפעלת הסמכות לוקה בשיהוי.

עוד מדגישות העותרות, כי על פי תקנות הביטול, מחיקתה של תקנה 2(3) נוגעת להוצאות שהוצאו החל מחודש ינואר 2011. משכך, תקנות הביטול לא הביאו לשלילת סמכותו של השר לעדכן את סכומי המקסימום לצורך ניכוי ההוצאות, ככל שמדובר בשנים שקדמו למועד זה.

לבסוף, עמדתן של העותרות היא, כי אין לסווג הוצאות אש"ל כהוצאות פרטיות; כך עולה, לטענתן, מדברי חקיקה שונים, המתירים את ניכויין של הוצאות אש"ל במגוון מערכות נסיבות. העותרות מוסיפות, כי אין להסכין עם מצב שבו רשות מוסמכת מתקינה תקנה, נמנעת מלהפעיל את סמכותה על פיה, ובהמשך, נתלית בטענה שאותה תקנה הינה חסרת תוקף.

13. עתירה זו מעלה את השאלות העיקריות הבאות: מה דין מחדלה המתמשך של רשות מוסמכת להפעיל את סמכותה לקבוע שיעורי מקסימום מעודכנים לניכוי הוצאה מסוימת מן ההכנסה החייבת, כאשר מימוש הניכוי מותנה בהפעלת סמכות זו? מה דין השיהוי בפניית האזרח לתיקון המחדל? מה פועלם של תיקוני החקיקה הרלבנטיים, המבטלים מכאן ואילך את ההכרה בהוצאה המסוימת כהוצאה בת-ניכוי? האם נתונה לאזרח תרופה כלפי הרשות שלא הפעילה את סמכותה ביחס לתקופה שקדמה לביטול ההסדר החקיקתי המכיר בהוצאה כבת-ניכוי, ומה הסעד שראוי להושיט לאזרח בנסיבות אלה?

14. נקדים את המאוחר ונאמר, כי עתירה זו בדין יסודה, ביחס לתקופה שקדמה לחיקוקים המבטלים, שתוקפם החל מחודש ינואר 2011. במישור הדיוני – אין מקום לדחיית העתירה על יסוד טענת השיהוי. במישור המהותי – ראשית, אין לקבל את טענת המדינה לפיה תקנה 2(3) לתקנות, קודם לביטולה, היתה חסרת תוקף מן הטעם שהוצאות אש"ל הן בגדר הוצאות פרטיות, שאינן מותרות בניכוי מדעיקרא; שנית, הימנעות השר מהפעלת סמכותו לקבוע שיעורים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל לוקה בפסול מינהלי, אשר הסב פגיעה שלא כדין בזכויות הקנייניות של הנישומים. לפיכך, עומדת לנישומים זכות לסעד כנגד פגיעה זו, שעיקרו בתיקון הפגם של אי-הפעלת הסמכות כדין. שלישיית, ביטול התקנה לא הפקיע את סמכות השר, על פי התקנה שבוטלה, לקבוע שיעורים מירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל מההכנסה החייבת ביחס לעבר. על השר להפעיל סמכות זו ביחס לתקופה שמהגשת העתירה במרץ 2009 ועד ליום 1.1.2011 – הוא מועד כניסתם לתוקף של החיקוקים המבטלים.

נבחן עניינים אלה, אחד לאחד.

טענת השיהוי בהגשת העתירה

15. טענת השיהוי במשפט הציבורי, הנטענת כנגד עותר המבקש סעד כנגד רשות מינהלית, מצריכה בחינה של שלושה יסודות: השיהוי הסובייקטיבי, השיהוי האובייקטיבי, והפגיעה הצפויה בשלטון החוק אם טענת השיהוי תתקבל. היסוד הראשון מתמקד בבחינת התנהגות העותר, ובשאלה האם התנהגותו מצביעה על ויתור משתמע על זכותו לפנות לערכאות. היסוד השני עניינו בשינוי המצב בשטח ובפגיעה

באינטרסים של הרשות הציבורית או של צדדים שלישיים עקב האיחור בהגשת העתירה. היסוד השלישי עניינו היקף הפסול הנלווה למעשה המינהלי נשוא העתירה, ועוצמת החשש מפני פגיעה בשלטון החוק אם העתירה תידחה מפאת שיהוי. השאלה אם עתירה תידחה על הסף עקב שיהוי תוכרע על יסוד איזון בין שלושת היסודות הללו, ומתן משקל יחסי לכל אחד מהם בנסיבות הענין הנתון, ובמיוחד תוך קביעת היחס בין מידת הפגיעה באינטרסים של היחיד והציבור לבין מידת הפגיעה בחוק ובערכי שלטון החוק. "פגיעה כזו נשקלת אף מעבר לעניינם של הצדדים הישירים לעתירה, מתוך מבט כללי ורחב בדבר הצורך להעמיד את מעשי המינהל במבחן הביקורת כדי להבטיח שמירה על החוק ותקינות הסדר הציבורי" (ע"א 6805/99 תלמוד תורה הכללי והישיבה הגדולה עץ חיים בירושלים נ' הועדה המקומית לתכנון ובנייה ירושלים, פ"ד נז(5) 433, 449 (2003); עע"ם 7142/01 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חיפה נ' החברה להגנת הטבע, פ"ד נו(3) 673 (2002); עע"ם 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע, פסקאות 86-87 (לא פורסם, 7.12.2006)). עילת השיהוי מבקשת להשיג איזון בין תכליות שונות ומתנגשות, ובעיקרן – יציבות וודאות בהתנהלות השלטונית; הגנה על זכויותיו של הפרט; והגנה על אומן הציבור במינהל תקין (בג"ץ 2632/94 דגניה א', אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' שר החקלאות, פ"ד נ(2) 715, 742 (1996)).

16. אשר לשיהוי הסובייקטיבי, בענייננו, במבט ראשון, אכן חלפו עשרים וחמש שנים מאז הפעיל השר בפעם האחרונה את סמכותו לעדכן את הסכומים המירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל מההכנסה החייבת. אמנם, ממסמכי העתירה עולה כי העותרות פנו למשיבים מספר פעמים בנושא העתירה עוד קודם להגשתה, אולם תקופת ההשתהות בפנייה לערכאות אכן ארוכה מאד.

אלא שבפן האובייקטיבי, אין מדובר, למעשה, בעשרים וחמש שנים, אלא בשש שנים או פחות בלבד, המשקפות את התקופה שבמסגרתה ניתן לפתוח שומות מס שנסגרו על פי פקודת מס הכנסה (סעיף 160(א) לפקודה). מאחר שהעתירה הוגשה במרץ 2009, ממילא, היא מתייחסת לכל היותר לחישוב ניכוי הוצאות ביחס לשנות המס משנת 2003 ואילך, ולא למעלה מכך. העותרות עצמן הגבילו את הסעד המבוקש על ידן למספר שנים מוגבל הקודם להגשת העתירה; וכפי שיובהר להלן – אפשר שיש מקום לצמצם עוד את היקפו של הסעד הראוי להינתן להן, לאור השיהוי הרב שבהגשת העתירה, ויתר נסיבות הענין. יתר על כן, בצד הנטל התקציבי הנטען, המוגבל לכל היותר לשנים ספורות קודם להגשת העתירה, עומדת טובת ההנאה הכלכלית שקיבלה

המדינה עקב אי-ביצוע הניכויים במשך השנים, הניצבת כמשקל שכנגד לטענת ההכבדה התקציבית שתיגרם עקב מתן סעד לעותרות, וגורעת במידה רבה מעוצמתה.

17. ועוד, סמכות השר נשוא העתירה הינה, על פי טיבה, סמכות נמשכת, והעותרות קובלות על אי-הפעלתה גם סמוך להגשת העתירה. הכלל הוא, כי "טענת השיהוי נועדה – על דרך העיקרון – למעשים או למחדלים חד-פעמיים ולא למעשים או למחדלים נמשכים-והולכים... פעולה בלתי חוקית נמשכת והולכת ניתן לטעון כנגדה – על דרך העיקרון – גם לאחר זמן" (בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 110 (1999); אליעד שרגא ורועי שחר המשפט המינהלי ספר שני – עילות הסף 197 (2008) (להלן: שרגא ושחר המשפט המינהלי)). מכאן, כי גם בהנחה כי חל שיהוי ניכר בהגשת העתירה, נדרשת הבחנה בין שיהוי המתייחס לשנים הרבות שקדמו למועד הגשת העתירה, לבין אותו היבט בעתירה הנוגע להווה ולתקופה הסמוכה שלפניו. העתירה מתפרשת, בין השאר, גם על מחדלו של השר בהפעלת סמכותו בשבועות, בחודשים ובשנים הסמוכים לפני הגשתה, ולגבי אלה הולכת טענת השיהוי ונחלשת (עע"ם 319/05 בונשטיין נ' המועצה המקומית זכרון יעקב, פסקה 9 (לא פורסם, 1.2.2007)).

18. לבסוף, האינטרס הטמון בחשש לפגיעה בשלטון החוק אם העתירה לא תתברר לגופה גובר במקרה זה הן על השיהוי הסובייקטיבי והן על השיהוי האובייקטיבי. ככל שיש ממש בטענה כי הרשות המוסמכת חדלה מהפעלת סמכותה לעדכן את הסכומים המירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל במשך כל השנים הללו, באופן שגרם לפגיעה בכלל הנישומים במדינה, ונמנעה בכך במכוון מיישומה של נורמה חקיקתית, תוך ריקונה מתוכן מעשי, הרי שהיבט זה מצדיק דיון לגופה של העתירה. עוצמת הפגיעה הנטענת בשלטון החוק, הכרוכה בהתנהלות הרשות הציבורית – אם אמנם טענות העתירה בענין זה תתקבלנה – מצדיקה דחייה של טענת השיהוי ובירור העתירה לגופה.

19. על יסוד טעמים אלה, דין טענת השיהוי להידחות. עם זאת, אין להוציא מכלל אפשרות כי להשתהות הניכרת של העותרות בהגשת העתירה יש לתת משקל ראוי במישור הסעדים והתרופות העשויים להינתן בהליך זה (השוו ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שרותי בריאות כללית, פסקה 64 (לא פורסם, 20.8.2009) (דיון נוסף תלוי ועומד – ראו דנ"א 7398/09, החלטה מיום 10.1.10) (להלן: פרשת עיריית ירושלים); שרגא ושחר המשפט המינהלי, ספר שני, בעמ' 195).

נבחן, אפוא, את העתירה לגופה.

תוקפה של התקנה בענין ניכוי הוצאות אש"ל קודם לביטולה

20. פקודת מס הכנסה קובעת בסעיף 17 את העקרון הכללי לפיו "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...". הוראה זו, המהווה עקרון יסודי בדיני המס, נועדה להביא לגביית מס אמת, על ידי בירור הכנסתו האמיתית של האדם, המתקבלת בעקבות ניכוי הוצאותיו שנצמחו בייצור הכנסתו.

עם זאת, הפקודה הניחה אפשרות כי לא כל ההוצאות שנצמחו בייצור ההכנסה תוכרנה לצורך ניכוי, והסמיכה את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות אשר תגבלנה את ניכויין של הוצאות מסוימות, שאחרת היו מנוכות במלואן מן ההכנסה החייבת במס.

21. על רקע מבנה נורמטיבי זה, הותקנו תקנות ניכוי הוצאות מסוימות, אשר נועדו להגביל את ניכויין של הוצאות שונות, ובהן הוצאות אש"ל, שניכויין הוגבל על פי תקנה 2(3) בדרכים שונות. בין שאר ההגבלות, נכללה גם ההגבלה לפיה הסכומים המותרים בניכוי "לא יעלו על הסכומים שיקבע שר האוצר מעת לעת".

אחת מטענות המדינה, בהגנתה מפני העתירה, היא כי תקנה זו אינה בת-תוקף מלכתחילה, שכן הוצאות אש"ל מעצם טיבן אינן בנות-ניכוי, בהיותן הוצאות פרטיות, שלא נצמחו בייצור ההכנסה. בטענה זו, מייחסת המדינה לה עצמה ביצוע חקיקת משנה חסרת תוקף, שעמדה בעינה במשך עשרות שנים, ושעל פיה פעלה המדינה במשך כחמש עשרה שנים לפחות.

22. כלל הוא, כי על חקיקת משנה להתיישב עם הוראות החוק המסמיך, וכי לא תהא תקנה סותרת הוראותיו של כל חוק (סעיף 16(4) לפקודת הפרשנות [נוסח חדש]). כלל זה צומח מעקרון חוקיות מינהל, ומשמעותו היא כי חקיקת משנה החורגת מהוראות החוק הרלבנטיות הינה בטלה (ע"א 4335/01 עיריית צפת נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, פ"ד נח(2) 17 (2003); ע"א 524/88 "פרי העמק" – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' שדה יעקב – מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות, פ"ד מה(4) 529, 553-554 (1991); זמיר הסמכות המינהלית, כרך א, בעמ' 211-212).

אכן, המשפט מכיר בזכותו של הפרט לטעון לדבר חריגתו של דבר חיקוק מהחוק המסמיך; אולם קשה יותר להשלים עם תקיפה של חוקיות החיקוק על ידי הרשות המוסמכת עצמה, שהיא אחראית לחקיקתו. במיוחד כך הדבר, כאשר מדובר בחיקוק המקנה זכויות לפרט, שכפירה בתוקפו כרוכה בפגיעה בפרט. קושי מיוחד עולה כאשר בצד הכפירה בתוקף החיקוק, נמנעת הרשות לאורך שנים רבות מביטולו או שינויו, וטענתה בדבר הפסול שדבק בו עולה בפיה כטענת הגנה בפני דרישת הפרט העומד על זכותו לאכוף את הוראותיו. במדינת חוק, הפרט רשאי לצפות כי נורמות חקיקה שהרשות הציבורית אחראית להן הן תקפות ומחייבות, ובמיוחד כאשר הן פועלות לטובת הפרט. על רקע זה, הלכה מקובלת היא כי גם כאשר הוראת חיקוק אינה מיושמת על ידי הרשות לאורך זמן, עדיין כוחה הנורמטיבי עומד לה (בג"ץ 849/00 שן נ' שר המשפטים, פ"ד נו(5) 571, 574 575 (2002); ע"פ 4865/09 פלדמן נ' בית המשפט המחוזי תל אביב, פסקה 7 (לא פורסם, 9.7.2009)).

23. בענייננו, קיים, אפוא, קושי ניכר בטענת המדינה בדבר בטלותה של תקנה 2(3) לתקנות מחמת חריגה מהוראות הפקודה, וזאת, בין היתר, לאור השנים הרבות שתקנה זו עמדה בעינה, ונוכח הפעלת התקנה על ידי הרשות במשך כחמש עשרה שנים לפחות.

אולם גם לגופם של דברים אין הטענה בדבר החריגה מסמכות בהתקנת תקנה 2(3) לתקנות ניצבת על יסוד מוצק. נפרט:

האיסור על ניכוי הוצאות פרטיות

24. התקנה נשוא ענייננו נועדה להגביל את שיעור ניכויין של הוצאות אש"ל שהיו עשויות להיות מותרות בניכוי על פי הפקודה. פועלה של התקנה הוא בצמצום האפשרות לנכות הוצאות, ככל שאלה מותרות בניכוי על פי הפקודה; ואין לה "... כל משמעות ונפקות לגבי הוצאה שממילא אינה מותרת בניכוי על-פי הכלל הבסיסי בדבר ניכוי הוצאות" (ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד נד(5) 529, 534 (2000) (להלן: פרשת קימה); רפאל מס הכנסה, כרך א, בעמ' 678). מכאן, כי אין בתקנה כדי לסתור באופן חזיתי את הפקודה, אלא ככל שהיא מניחה כי הוצאות אש"ל הן בנות-ניכוי, בעוד שמדובר, למעשה, בהוצאות פרטיות, שאינן בנות-ניכוי כלל. האם יש יסוד לטענה כי הוצאות אש"ל אינן הוצאות בייצור ההכנסה, כטענת המדינה?

25. מס ההכנסה הוא מס ישיר. הוא חל על הכנסתו של אדם, בהתאם לרמתה. על ידי הנהגת מס פרוגרסיבי המבוסס על הכנסתו של אדם, מבטיחה המדינה את משאבי

הקופה הציבורית, תוך שימוש במנגנון המגשים צדק חלוקתי (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 327 (2001) (להלן: פרשת שחר); אהרן נמדר מס הכנסה 42-43 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר מס הכנסה); יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 28-30, 46-49 (2008) (להלן: אדרעי תורת המסים)).

עקרון יסוד בדיני המס הוא החתירה למס אמת, שנועד להגשים את התכליות של הסדר המס, שעיקרן בהעשרת הקופה הציבורית באמצעות גביית מס בהתאם ליכולתו של הנישום, ועל בסיס אמות מידה שוויוניות. מס ההכנסה הוא מס אמת ככל שהוא נגזר מן ההכנסה האמיתית אותה הפיק הנישום (ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1) 699, 717-719 (1999)). הנתון בדבר ההכנסה האמיתית מתקבל כאשר מנוכים מתקבולי הכנסתו של הנישום ההוצאות שהוצאו בהפקתם (ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, פסקה 17 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (לא פורסם, 30.4.2009) (להלן: פרשת פרי); ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד שומה – נתניה, פסקה 10 (לא פורסם, 17.2.2010); ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסקה 18 לפסק דינה של השופטת ארבל (לא פורסם, 23.1.2011) (להלן: פרשת שריג אלקטריק); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003)). העקרון על פיו יש למסות את ההכנסה האמיתית של הנישום, באמצעות ניכוי הוצאותיו שהופקו בייצור ההכנסה, בא לידי ביטוי בהוראות שונות בפקודת מס הכנסה; ובראשם סעיף 17, המורה כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...".

26. ההוצאות המותרות בניכוי, כפי שמבהיר סעיף 17, אינן הוצאות באשר הן, אלא הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של הנישום. הוצאות שאינן עונות על תנאי זה מוחזקות כהוצאות "פרטיות", להבדיל מהוצאות "עסקיות" (השוו סעיף 32(1) לפקודה; ע"א 401/93 גולדברג נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נא(1) 278, 285-286 (1997); אסף לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס ההכנסה" עיוני משפט כד 205, 223-228 (2000); צילי דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257, 258-263 (2009)). הוצאה "פרטית" אינה מותרת בניכוי, שכן משמעה הוא צריכה, להבדיל מהשקעה בהפקת ההכנסה (ראו נמדר מס הכנסה, בעמ' 297; אדרעי תורת המסים, בעמ' 201, 213; יוסף אדרעי "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש נאות בשיטות דיווח" הפרקליט לט 136, 137-139 (1990)).

העקרון השולל את ניכויין של הוצאות פרטיות מודגש בסעיף 32 לפקודה, המורה כדלקמן:

“ניכויים שאין להתירם

32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

(1) הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלוכות 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 ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה' – הוצאות המשתלכות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהות חלק בלתי נפרד מהם;

(2) תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד...”.

27. נוסחו העדכני של סעיף 32(1) נתקבל בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170 והוראת שעה), התשס"ט-2009 (ס"ח 2202 מיום 16.7.2009, בעמ' 152 (להלן: תיקון 170)), לאחר שהוראה זו עברה סדרה של גלגולים, כדלקמן:

סעיף 32(1), בנוסחו כיום, מגדיר את ההוצאות שאין להתיר את ניכויין, ומכתירן בלשון כוללת כהוצאות "שאינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה". בעבר, ובטרם התיקון, הוראה זו התייחסה, בלשון לקונית, ל"הוצאות הבית והוצאות פרטיות" כהוצאות אסורות בניכוי. ההוראה שהסדירה את עיקרי גבולותיה של ההוצאה המותרת בניכוי היתה אז סעיף 17 לפקודה, המורה כי יותרו בניכוי הוצאות שיצאו כולן בייצור ההכנסה.

בהלכה פסוקה שניתחה את הוראות סעיפים 17 ו-32 כנוסחם בעבר, נקבע כי המבחן הקובע להוצאה המותרת בניכוי הוא "מבחן האינצידנטליות". על פי אמת מידה זו, יש לבחון את "מקור הפרנסה... כדבר אורגני, ולשאול, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור" (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד (4) 716, 718 (1966) (להלן: פרשת קופילוביץ); ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד (3) 316 (1985) (להלן: פרשת חברת אלקו); ע"א 190/61 בורק נ' פקיד השומה, פ"ד טו 1801

(1961)). על פי מבחן האינצידנטליות, רק הוצאה המשתלבת במבנה ובתהליך של מקור ההכנסה של הנישום תהא מותרת לניכוי.

ואולם, בפרשת פרי, שהוכרעה בשנת 2009 בבית משפט זה, סטה בית המשפט ממבחן האינצידנטליות. באותו ענין נדונה שאלת התרת ניכויין של הוצאות שהוצאו לכיסוי עלות ההשגחה על ילדי נישום היוצא לעבודה מחוץ לביתו. בפסק הדין נקבע, כי מבחן האינצידנטליות מהווה מבחן מחמיר מדי לצורך יישום הפקודה לאור תכליותיה, ועל רקע העקרונות החלים כיום בפרשנות החקיקה. תחת מבחן האינצידנטליות, אימץ בית המשפט בפרשת פרי אמת מידה שעל פיה "יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי..." (פסקה 18 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (הדגשה במקור)); ראו גם פרשת שריג אלקטריק, פסקה 18 לפסק דינה של השופטת ארבל). המבחן שאומץ בפרשת פרי מרחיב את ההכרה בהוצאה בת-ניכוי, בשים לב לתכליות דיני המס.

תיקון 170 לפקודה נחקק במטרה להחזיר על כנו את מבחן האינצידנטליות שהיה מקובל בהלכה הפסוקה קודם לפרשת פרי. הוא נועד לקבוע "כי רק הוצאה המשתלבת בתהליכו ובמבנהו של מקור הפקת ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, קרי עומדת במבחן האינצידנטליות, תותר בניכוי" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171 והוראות שעה), התשס"ט-2009, ה"ח הממשלה 437 מיום 22.6.2009, בעמ' 728-729). על כן הודגש בנוסח התיקון לסעיף 32(1) לפקודה, כי לא תותרנה בניכוי "הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה", אלא רק "הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם" (נמדר מס הכנסה, בעמ' 292-293; צילי דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170 לפקודת מס הכנסה" מחקרי משפט כה 889 (2009)).

28. יוצא, אפוא, כי על פי נוסח הפקודה כיום, הוצאה פלונית תהיה מותרת בניכוי רק אם היא כרוכה ושלובה בתהליך הפקת ההכנסה, כלומר, רק אם היא עונה על מבחן האינצידנטליות; בכך אומצה, למעשה, הפרשנות שנהגה בהלכה הפסוקה להוצאה בת-ניכוי קודם לפסק הדין בפרשת פרי.

השאלה בענייננו היא, אפוא, האם הוצאות אש"ל הינן בנות-ניכוי על פי הפקודה. דעתי היא, כי התשובה לכך חיובית, ואפילו על פי המבחן המחמיר של

האינצידנטליות; על אחת כמה וכמה על פי מבחן הילכת פרי, המדבר בקיום זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.

הוצאות אש"ל – האמנם הוצאות פרטיות?

29. הוצאות שהוצאו לשם אכילת ארוחות בוקר, צהריים וערב כרוכות ללא ספק ברכיב פרטי. כל אדם – מי שעובד ומי שאינו עובד, מי שמפיק הכנסה ומי שאינו מפיק הכנסה – מוציא הוצאות בשיעור כלשהו בצריכת מזון. הוצאות לצריכת מזון משקפות את תלותו ההכרחית של אדם במזון, בלא קשר לייצור ההכנסה. אלא, שכאשר אדם נזקק לארוחות במהלך עבודתו ומחוץ למקום עבודתו הקבוע, עשוי להיות מרכיב הוצאה נוסף במסגרת עלות צריכת המזון שהוא אינצידנטלי לייצור הכנסתו. כך, כאשר אדם נזקק במהלך עבודתו ולצורך עבודתו לנסוע אל מחוץ למקום העבודה הקבוע, ולסעוד במסעדה או במזנון, עשויה להיות לו עלות נוספת לצריכת המזון בהשוואה לעלות המקובלת בבית או במקום העבודה הקבוע. אותו פער עלות קשור ללא ספק בייצור ההכנסה, והוא בעל זיקה אינצידנטלית אליה. הוצאה בגין אש"ל עשויה להיות, אפוא, "הוצאה מעורבת", המשרתת בעת ובעונה אחת הן את הוצאתו הפרטית של הנישום, והן את מאמציו בייצור ההכנסה.

30. סעיף 17 לפקודה מורה, כאמור, כי יותרו בניכוי "הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו [של אדם]... ולשם כך בלבד". קריאה דווקנית של הוראה זו עשויה היתה להביא למסקנה כי כל הוצאה מעורבת תהא אסורה בניכוי (יאיר ניידורף "הוצאה מעורבת" מיסים כב(3) א-68 (2008)). אולם, הן בתי המשפט והן רשויות המס לא נקטו בדרך פרשנית מחמירה זו. העמדה שנתקבלה היא, כי כאשר הוצאה הוצאה מעורבת, "יש לאפשר לנישום לחלק מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור ההכנסה ולהתירו בניכוי" (פרשת פרי, פסקה 23 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין; ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד כא(1) 455, 458 (1967); נמדר מס הכנסה, בעמ' 298; רפאל מס הכנסה, כרך א, בעמ' 435; דוד גליקסברג "ההשכלה הגבוהה ה'רווחית', שכר הלימוד והיבטי המס" מחקרי משפט ט 189, 206 ה"ש 39 (1991); יורם מרגליות "על רגריסביות מדומה בתחום מיסוי המשפחה" מאזני משפט ב 351, 360 (2002)). אותו חלק מן ההוצאה השלוב בייצור ההכנסה, נתפס כהוצאה שהוצאה כולה בייצור ההכנסה. מחוקק המשנה תרם להגשמת מגמה זו באמצעות התקנתן של תקנות ניכוי הוצאות מסוימות, שעיקרן מוקדש לקביעת אמות מידה לניכוי חלקי של הוצאות מעורבות שונות (פרשת פרי, פסקה 25 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין; פרשת קימה, בעמ' 534-535; אדרעי תורת המסים, בעמ' 534-535).

230-227; יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה בודדת וקיזוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ 283, 320-321 (1996)).

הגישה המתירה את ניכויין החלקי של הוצאות מעורבות נפרשה בהרחבה ובבהירות בפרשת פרי (פסקאות 22-24 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין); והיא נותרה על כנה גם בעקבות תיקון 170 (נמדר מס הכנסה, בעמ' 298). מכאן, כי בעצם היותן של הוצאות אש"ל הוצאות מעורבות אין כדי לשלול את ניכויין. ככל שניתן לאתר בהוצאות האש"ל ולו רכיב חלקי העומד באמות המידה שמציבה הפקודה לענין ניכוי הוצאות – הרי שרכיב זה ניתן, במישור העקרוני, לניכוי.

31. מבחן האינצידנטליות, שעל פיו תותר הוצאה בניכוי אם היא כרוכה ושלובה בתהליך הפקת ההכנסה, אינו מתאפיין בגבולות חדים. "המקרים הגבוליים הינם מרובים, וקשה לקבוע מסמרות או להגדיר מתי תהיה הוצאה בגדר הוצאה צפויה כחלק מהסיכונים הקיימים בייצור ההכנסה אשר תותר בניכוי ומתי לא" (נמדר מס הכנסה, בעמ' 292; פרשת קופילוביץ, בעמ' 718). מבחן האינצידנטליות מחייב, ראשית, קיומו של קשר סיבתי: נדרש, כי ההוצאה תמלא תפקיד בשרשרת הסיבתית המובילה לייצור ההכנסה (פרשת פרי, פסקה 15 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין). אך לא די בכך: מבחן האינצידנטליות מחייב עוד, "שההוצאה תשתלב בתהליך הייצור, ותהיה פועל יוצא של תהליך זה" (נמדר מס הכנסה, בעמ' 291; פרשת קופילוביץ, בעמ' 717-718; פרשת חברת אלקו, בעמ' 321-322).

חלק מסוים מתוך הוצאותיו של אדם לאכילת ארוחות בוקר, צהריים וערב עשוי לקיים מבחן זה, כאשר ההוצאות מוצאות במסגרת העבודה ולצורך העבודה, מחוץ לבית המגורים ומחוץ למקום העבודה הקבוע. אכן, כל אדם נדרש להוציא הוצאות מסוימות לצריכת מזון, בלא קשר לייצור הכנסה. אולם כאשר אדם נדרש לשהות במשך פרק זמן משמעותי במרחק ניכר ממקום מגוריו וממקום עבודתו הקבוע, הוא נדרש לרכוש מזון מידי גורמים מסחריים, באופן שעלותו של המזון עברו עולה במובהק מעלות המזון בבית או אף במקום העבודה הקבוע. הוצאות עודפות אלה לרכישת ארוחות במהלך העבודה, או אגב ניהול פעילות עסקית הרחק מן הבית וממקום העבודה הקבוע, קשורות בשרשרת סיבתית של ייצור הכנסתו של הנישום. בנסיבות אלה, חלק מסוים מהוצאות רכישת המזון כרוך ושלוב בתהליך ייצור ההכנסה של האדם. מכאן, שחלק מסוים מתוך הוצאות האש"ל עשוי, בנסיבות מתאימות, לעמוד במבחן

האיצידינטליות להגדרת הוצאה בת-ניכוי; ניתן להניח כי גם המבחן הרחב יותר שהוגדר בהילכת פרי יתקיים בנסיבות אלה.

32. המדינה טוענת, כי אין הכרח שנישום השוהה בריחוק ממקום מגוריו וממקום עבודתו לצורך עיסוקו יוציא הוצאות אש"ל העולות על אלה שהיה מוציא בלאו הכי, אלמלא הימצאותו בנסיעת עבודה. לגישתה, ראשית, אין מניעה כי אותו אדם יקח עמו אוכל מביתו ויצרוך אותו במהלך היום; שנית, היצע המזון בישראל הוא מגוון בטיבו ובמחירו, ומאפשר לכל אדם לרכוש ארוחות במחירים נאותים, גם כשהוא אינו מצוי בסביבת ביתו ומקום עבודתו הקבוע. גישה זו של המדינה אינה קבילה. בנוף העסקים המודרני, ובסביבות העבודה הרווחות בו, אין זו ציפייה סבירה כי נישום יקח עמו מזון מביתו לצורך צריכתו במהלך היום, או שישקיע מאמץ מיוחד לתור אחר מקומות אכילה זולים באזור הימצאו לצורכי עבודה, כדי להימנע מתוספת הוצאה בעבור מזון מעבר להוצאתו הרגילה בבית ובמקום עבודתו הרגיל. המדינה עצמה, בדרך הפעלתה את תקנה 2(3) לתקנות, בטאה תפיסה שונה לחלוטין במהלך כחמש עשרה שנה, בהתייחסה להוצאות אש"ל כהוצאות בנות-ניכוי, ובהותרת התקנה בעינה במהלך כארבעה עשורים, עד לביטולה.

33. נציין עוד, כי חקיקת המשנה מכח פקודת מס הכנסה משקפת, במספר הוראות נוספות, את התפיסה שלפיה הוצאות לצריכת מזון עשויות להיות כרוכות ושלובות בתהליך ייצור ההכנסה, ומותרות בניכוי. כך, למשל, תקנה 2(1) לתקנות מאפשרת ניכוי חלקי של כיבוד קל, קרי, "שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה"; תקנה 2(א2) (ב) לתקנות מתירה בניכוי "הוצאות בשל ארוחת בוקר", כאשר הן כלולות בהוצאות לינה המותרות לניכוי; תקנה 2(ג) לתקנות עוסקת בניכוי, בסכום מסוים, של הוצאות הכרוכות בנסיעה לחו"ל, בנוסף על הוצאות טיסה והוצאות לינה. הדעת נותנת – וזו גם עמדת המדינה בכתבי טענותיה – כי מדובר בעיקר בהוצאות לרכישת מזון; ולבסוף, סדרת דברי חקיקת משנה מוקדשת למתן היתרים לקבוצות מוגדרות של נישומים לנכות הוצאות שהוציאו בשל ארוחות: תקנה 2(2) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושב חוץ), התשל"ט-1979 (להלן: תקנות תושב חוץ); תקנה 1(2) לתקנות מס הכנסה (עיתונאי חוץ), התשנ"ז-1996 (להלן: תקנות עיתונאי חוץ); ותקנה 1(2) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1998 (להלן: תקנות ספורטאי חוץ). על הסדרי דין אלה אין עוררין. העקרון העולה מהם הוא, כי הוצאות לצריכת מזון עשויות לכלול רכיב שהוצא לשם ייצור ההכנסה, המהווה חלק בלתי נפרד מתהליך הפקתו. אין סיבה רציונלית להוציא מכלל זה הוצאות אש"ל שהוצאו על ידי אדם באופן אינצידינטלי לעיסוקו, כפי שבפועל הוכרו בתקנה 2(3) טרם ביטולה.

34. עוד יש לציין, כי תקנון שירות המדינה (התקשי"ר) קובע את זכאותו של עובד בשירות המדינה לתשלום קצובת אש"ל כחלק מתנאי העסקתו. קצובה זו כוללת "קצובת כלכלה". זאת, כאשר העובד יוצא לרגל תפקידו אל מקום המרוחק ממקום מגוריו וממקום עבודתו הרגיל, לפרק זמן העולה על ארבע שעות רצופות (פסקאות 26.220, 26.222 לתקשי"ר). התקשי"ר קובע, כי התעריפים לתשלום קצובת הכלכלה יעודכנו ויפורסמו מעת לעת על ידי הממונה על השכר והסכמי עבודה במשרד האוצר (פסקה 26.231 לתקשי"ר). נכון לחודש יולי 2009 עמד תעריף קצובת הכלכלה ליום אחד על 26.75 ש"ח (ראו "שינוי שיטת תשלום קצובת כלכלה בתפקיד" נציבות שירות המדינה חוזר מס' 3/2009 (2009)). עובד אינו נדרש להמציא קבלות על מנת לתבוע קצובת כלכלה (פסקה 26.226(א) לתקשי"ר). בנוסף לכך, עובד שירות המדינה שהועסק שעתיים נוספות לפחות, ובסך הכל עשר שעות רצופות לפחות, ביום מסוים – זכאי גם הוא לקצובת כלכלה, בתעריף אחר (פסקה 26.282 לתקשי"ר). נתונים אלה מלמדים, לכאורה, כי המדינה, בכובעה כמעסיק, אינה משקיפה על מלוא ההוצאות שעובד נדרש להוציא לצריכת מזון מחוץ למקום עבודתו הקבוע כהוצאות "פרטיות", שעל העובד לשאת במלוא עלותן. גישה זו אינה מתיישבת עם גישתה להגדרת אופיין של הוצאות האש"ל לצורך ניכויין מההכנסה החייבת לצורך מס הכנסה. מה גם, שבתקנה 2(3) עצמה נדרש השר, בקובעו את סכומי המקסימום לניכוי הוצאות אש"ל, להתחשב, בין היתר, בקביעת נציבות שירות המדינה לגבי עובדי המדינה.

35. יצויין, כי גם המשפט האמריקאי, שעליו מבקשת המדינה להישען, אינו רחוק מעמדת הדין הישראלי, כפי שתוארה לעיל. חוק המס האמריקאי (ה- Internal Revenue Code) מתיר בניכוי –

"amounts expended for meals and lodging... while away from home in the pursuit of a trade or business..." (26 U.S.C. § 162(a)(2) (2006)).

הוראה זו עוררה שורה של בעיות פרשניות (*Comm'r v. Flowers*, 326 U.S. 465) (1946)). בין השאר, המונח "home" פורש כמכוון לא למקום מגוריו של הנישום, אלא למקום עיסוקו (*Putnam v. United States*, 32 F.3d 911 (5th Cir. 1994)). שאלה נוספת התעוררה בקשר לאופן יישומה הראוי של הדרישה שהנישום ימצא בריחוק ממקום העיסוק ("away from home"). רשות המסים האמריקאית (ה-IRS) גיבשה כלל, שלפיו תנאי זה מתקיים רק כאשר הנישום נדרש "לישון או לנוח" ("sleep or rest")

במהלך נסיעה עסקית (Rev. Rul. 61-221, 1961-2 C.B. 34). כלל זה עמד למבחן בבית המשפט העליון, ונמצא תקף (*United States v. Correll*, 389 U.S. 299 (1967)). בית המשפט הדגיש, כי יישום ראוי של חוק המס יאפשר התרה בניכוי של הוצאות אש"ל לנישום שעיסוקו מביא לעליה ניכרת בשיעורן של הוצאות אלה (שם, בעמ' 304-305). צוין, כי גם הסדרים אחרים מלבד כלל ה-sleep or rest עשויים להגשים מטרה זו, כגון קביעת אמת מידה המבוססת על מרחק מינימלי, בקילומטרים או בשעות נסיעה, ממקום העיסוק הקבוע (שם, בעמ' 299, 306); אף כי הבכורה נתונה לנורמה שקבעה רשות המסים, על שום הסמכות המסורה לה לקבוע הוראות מחייבות בתחום אכיפת דיני המס (שם, בעמ' 306-307). ובלשונו של בית המשפט:

“Any rule in this area must make some rather arbitrary distinctions... Ordinarily, at least, only the taxpayer who finds it necessary to stop for sleep or rest incurs significantly higher living expenses as a direct result of his business travel... Alternatives to the Commissioner’s sleep or rest rule are, of course, available. Improvements might be imagined. But we do not sit as a committee of revision to perfect the administration of the tax laws. Congress has delegated to the Commissioner, not to the courts, the task of prescribing ‘all needful rules and regulations for the enforcement’ of the Internal Revenue Code...” (*Correll*, 389 U.S. at 303-307).

ההלכה שנקבעה בפסק הדין בענין *Correll* מוסיפה לעמוד על כנה גם כיום (*Coombs v. Comm’r*, 608 F.2d 1269 (9th Cir. 1979); *Bissonnette v. Comm’r*, 127 T.C. 124 (2006)).

מהאמור עולה כי, ככלל, המשפט האמריקאי מכיר בהוצאות אש"ל כמותרות בניכוי, בכפוף לתנאים מסוימים. שיטות משפט אחרות יוצרות מסגרות כללים משלהם לענין זה, כשהקו המוביל המאחד ביניהן הוא השאיפה לאפשר ניכוי חלק מסוים מתוך הוצאות האש"ל שהוצאו בהפקת הכנסה, במגבלות שונות בהתייחס לנסיבות שיאפשרו את עצם הניכוי, ובאשר להיקף הסכומים שיתרו בניכוי (בקנדה: Income Tax Act, R.S.C., c. 1 (5th Supp.) §§ 8(1)(h), 8(4), 67.1(1) (1985); Can. Customs & Revenue Agency, *Interpretation Bulletin IT-518R: Food, Beverages and Entertainment Expenses* (1996); בניו זילנד: *McIntosh v. FC of T* (2001) A.T.C. No. 97 §§ DD1(2), DD4(1); ובאוסטרליה: *McIntosh v. FC of T* (2001) A.T.C. No. 97 §§ DD1(2), DD4(1)).

2272 (Admin. Apps. Trib.); *Sanchez v. FC of T* (2008) A.T.C. 10-054 (Admin. Apps. Trib.).

36. פועל יוצא מהניתוח האמור הוא, כי הוראת תקנה 2(3) לתקנות, המניחה כי הוצאות אש"ל הן בנות-ניכוי, אינה חורגת ממסגרת החוק המסמיך, הוא פקודת מס הכנסה. התקנה מניחה, ובדין כך, כי הוצאות אש"ל עשויות להיות מותרות בניכוי. הנחה זו תואמת את העקרונות הקבועים בפקודה: במצבים מסוימים, עשויים חלקים מהוצאות האש"ל של נישום, הכרוכות ושלובות בתהליך ייצור ההכנסה שלו, להיחשב הוצאות בנות-ניכוי. הוצאות אש"ל אלה הן "הוצאות מעורבות", שחלק מהן מותר בניכוי על פי הפקודה. תקנה 2(3) מאפשרת ניכוי חלקי של הוצאות מעורבות אלה, כך שיתרו בניכוי רכיבי הוצאה "עסקיים" בלבד. לשם כך, היא קובעת תנאים שונים המצמצמים את היקף הניכוי, ובין השאר – התנאי כי יותרו בניכוי רק הוצאות שהוצאו "בנסיבות המצדיקות את התרת הניכוי, לרבות מהות העיסוק וזמני השהות" (לגבי תנאי זה ראו רפאל מס הכנסה, כרך א, בעמ' 687-688); וכן המגבלה הטמונה בסכומים המירביים לניכוי, אשר אמורים להיקבע על ידי השר. הוראות אלה של התקנה מתיישבות עם הוראות הפקודה ועקרונותיה. תקנה 2(3) היא בת-תוקף, אפוא. השר מוסמך היה לקבוע שיעורי מקסימום לניכוי הוצאות אש"ל, ודין טענת המדינה בענין זה להידחות.

הימנעות השר מהפעלת סמכותו

37. מהניתוח שהובא לעיל נובע, ראשית, כי הנחת פקודת מס הכנסה, בטרם תוקנה בשנת 2011, היתה כי הוצאות אש"ל הינן, לפחות בחלקן, הוצאות בנות-ניכוי מההכנסה החייבת של הנישום לצורך חישוב המס. בצד זאת, הפקודה הסמיכה את השר לקבוע שיעורי מקסימום לניכוי הוצאות מסוימות, ובהן גם הוצאות אש"ל. התקנות אכן הגבילו את ניכוי הוצאות האש"ל, ובתוך כך הורו על מסגרת של סכומים מירביים שניתן בגבולותיהם לתבוע את הניכוי. ממבנה תקנה 2(3) לתקנות עולה, כי קביעת הסכומים המירביים לצורך הניכוי היא חיונית לצורך הפעלת זכות הניכוי, ובלעדיה המנגנון שהוסדר בתקנות אינו יכול לפעול.

על רקע זה, השאלה היא, האם הימנעות שרי האוצר לדורותיהם מהפעלת הסמכות לקבוע סכומים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל, והותרת הסדר הניכוי כ"אות מתה" בהעדר ערכון הסכומים, עולה בקנה אחד עם עקרונות המשפט המינהלי.

38. באופן מסורתי, מבחין המשפט המינהלי בין "סמכות חובה", שאותה חייבת הרשות להפעיל על פי מצוות הדין, לבין "סמכות רשות", שהפעלתה מסורה לשיקול דעת הרשות. במהלך השנים, הטשטשו לא במעט הגבולות שבין שני סוגי סמכויות אלה, במובנים הבאים:

מצד אחד, הפעלתה של סמכות רשות כפופה למערכת הנורמות המסדירה את דרכי הפעלת שיקול הדעת המינהלי. משכך, החלטת רשות שלא להפעיל סמכות רשות עשויה ללקות בפגם אם היא נגועה בשיקולים זרים, פוגעת בשוויון, או לוקה בחוסר סבירות או בחוסר מידתיות. יתר על כן, על פי כללי המשפט המינהלי, תתכנה "נסיבות שבהן שיקול-דעת המוקנה לרשות מינהלית הופך חובה. בנסיבות כאלה אומר בית המשפט לעתים כי 'רשאי' משמעו 'חייב'" (בג"ץ 2757/96 אלראי נ' שר הפנים, פ"ד נ(2) 18, 21-22 (1996); בג"ץ 3094/93 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' ממשלת ישראל, פ"ד מז(5) 404, 421 (1993)). חובתה של הרשות להפעיל סמכות "רשות" עשויה לקום במיוחד כאשר מדובר בסמכות שנועדה, מטיבה, להיטיב עם הפרט (דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 224 (2010) (להלן: ברק-ארז משפט מינהלי)).

מן העבר האחר, גם סמכות חובה כרוכה בהפעלת שיקול דעת מצד הרשות, וזאת באשר לאופן הפעלתה של הסמכות, לעיתוייה, וכיוצא באלה (ע"א 247/55 טרג עדין בע"מ נ' ראש העיר תל אביב-יפו, פ"ד יא 1100, 1116-1117 (1957)). הווי אומר, ביצועה של סמכות חובה נתונה אף היא, במידה כזו או אחרת, לשיקול דעתה של הרשות.

יוצא, אפוא, כי שאלת היותה של הסמכות המינהלית עניין שברשות או שבחובה נגזרת, במידה רבה, מנסיבות הענין, שהן המכתיבות את היחס שבין מאפייני הרשות למאפייני החובה הטמונים בסמכות ובדרך הפעלתה (בג"ץ 297/82 ברגר נ' שר הפנים, פ"ד לז(3) 29, 35 (1983); ברוך ברכה משפט מינהלי כרך א 130-135 (1987) (להלן: ברכה משפט מינהלי); זמיר הסמכות המינהלית, כרך א, בעמ' 322-325; ברק-ארז משפט מינהלי, כרך א, בעמ' 219-227).

39. הסמכות המסורה לשר בתקנה 2(3) לתקנות מתאפיינת בהיבט של חובה המוטלת על השר, לקבוע סכומים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל. זאת, הן נוכח לשונה של ההסמכה, והן נוכח תכליתה (על פרשנותה של הסמכות המינהלית ראו ברכה משפט

מינהלי, כרך א, בעמ' 138-153; זמיר הסמכות המינהלית, כרך א, בעמ' 134-136, 319-325; ברק-ארז משפט מינהלי, כרך א, בעמ' 223-225). נפרט:

40. במישור הלשון – תקנה 2(3) לתקנות מדברת ב"סכומים שיקבע שר האוצר מעת לעת". לשון זו היא לשון חובה וציווי: השר יקבע סכומים, שיהוו תקרות לניכוי הוצאות אש"ל. הלשון אינה משמיעה רשות, ואינה נוקטת בביטוי המקובל בהפעלת סמכות רשות – "רשאי" לקבוע סכומים, וכדומה (השוו: ע"פ 108/54 היועץ המשפטי לממשלה נ' עבאדי, פ"ד ט 199, 210 (1955)); זמיר הסמכות המינהלית, כרך א, בעמ' 320; ברק-ארז משפט מינהלי, כרך א, בעמ' 223). לשון התקנה משמיעה, אפוא, כי השר חייב להפעיל את הסמכות הנתונה לו לקבוע סכומי מקסימום לניכוי הוצאות אש"ל.

41. במישור התכלית – קביעת הסכומים המירביים לניכוי מהווה תנאי מוקדם להפעלת מנגנון ניכוי הוצאות האש"ל, שבלעדיו הניכוי אינו מתאפשר. ככל שלא נקבעו סכומים מירביים כלל, או שהסכומים המירביים שנקבעו לא עודכנו, תנאי מרכזי להפעלת מנגנון הניכוי אינו מתקיים. מכאן, שתכלית ההסדר לא תושג אם הסמכות לא תופעל במלואה; וכך, אם לא יעודכנו הסכומים מעת לעת, השיעורים המירביים לא ישקפו מציאות ריאלית, וההסדר יהפוך לאות מתה.

42. ומעבר לכך: מחדל מהפעלת הסמכות לקבוע, מעת לעת, שיעורים מירביים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל, כדי להתאימם למציאות הריאלית, פוגעת בעקרון גביית מס אמת מהנישום, הבנוי על ההנחה כי חישוב ההכנסה החייבת במס מחייב ניכוי של הוצאות בנות-ניכוי ממנה. על חשיבותה של תכלית גביית מס אמת עמדתי לאחרונה בפרשת שריג אלקטריק:

"תכליתו העיקרית של חוק המס היא גביית מס אמת, בשלבה את אינטרס הזרמת הכספים לקופת הציבור, בד בבד עם הגבלת הפגיעה בקניינו של האזרח עד לרף החיוני להגשמת מטרת המס, ולא מעבר לכך... תשלום מס אמת הוא מנשמת אפו של חוק המס, ועובר כחוט השני בין הוראות החוק כולן, בעוד שחריגה מבסיס האמת בגביית המס עלולה להפר את עקרונות הצדק החלוקתי שחוק המס מבקש להגשים. חריגה כזו עלולה לפגוע בעקרון השוויון בין נישומים, ולהפר את האיזון הראוי בנשיאה בנטל הציבורי המשותף הנדרש במדינת רווחה. עיגונה של זכות הקניין בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו מחדד את עוצמת חשיבותו של עקרון גביית מס

אמת, ותורם למניעת פגיעה קניינית בפרט שאינה חיונית להשגת תכלית חוק המס. הוא מדגיש את החובה לתחום את הפגיעה לגבולות מידתיים בלבד, ברוח פיסקת ההגבלה שבחוק היסוד. אכן, תכלית גביית מס אמת אינה עומדת לעצמה, ותתכנה תכליות שונות נוספות העשויות להתחרות עימה. אולם מקומה במערכת השיקולים הוא רב עוצמה, לאור חשיבותה במסגרת כללי היסוד של השיטה" (ראו עוד ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסיו, פסקה 15 לפסק דיני (לא פורסם, 12.5.2010)).

ניכויין של הוצאות אש"ל בשיעורים התואמים את המציאות הכלכלית העדכנית נדרש על מנת למנוע הטלת חיוב מס ביתר על נישומים הזכאים לניכוי הוצאות אש"ל במסגרת תהליך ייצור הכנסתם. תכלית גביית מס האמת מסוכלת ככל שהשר נמנע מהפעלת סמכותו על פי תקנה 2(3), שכן משמעות הדבר היא ריקון האפשרות לנכות הוצאות אש"ל מתוכן מעשי ממשי.

המסקנה העולה מכך היא, כי הן לשונה של התקנה, והן תכליתה המהותית, מלמדות, בשילובן, כי על השר מוטלת חובה להפעיל את סמכותו לקבוע, מעת לעת, סכומי מקסימום עדכניים לניכוי הוצאות אש"ל.

43. שאלה נוספת היא, מהם מרווחי הזמן הסבירים שבמסגרתם יש לבצע את עדכון הסכומים. שאלה זו כורכת אחד מהיבטי הרשות של סמכות השר, שלגביהם נתון לו שיקול דעת מינהלי. התקנה קובעת, כי השר יקבע סכומים מירביים לניכוי "מעט לעת", וכי בקביעת הסכומים עליו להתחשב "בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן... ובקביעת נציבות שירות המדינה לגבי עובדי המדינה". מרווחי המועדים שבהם יש לעדכן את הסכומים המירביים, כמו גם גובהם של סכומים אלה, הם ענינים המסורים לשיקול דעתו של השר. שיקול דעת זה כפוף לכללי המשפט המינהלי, ובהם חובת הסבירות והמידתיות.

לאור התכליות של הסדר ניכוי הוצאות אש"ל על פי תקנה 2(3), על רקע עקרונות הפקודה, המקרינים על אופייה של סמכות השר לקבוע ולעדכן את השיעורים המירביים לניכוי הוצאות אש"ל, ניתן לקבוע כי הימנעות מהפעלת סמכות העדכון במשך שנים רבות – המגיעות עד עשרים וחמש שנים – מהווה מחדל פסול מהפעלת סמכות חובה שהוטלה על הרשות המוסמכת. הותרת הסכומים המירביים לצורך הענין בלא שינוי מאז שנת 1985 הפכה את מנגנון הניכוי לבלתי מעשי ולבלתי רלבנטי. שהרי, הסכומים שנקבעו בעדכון האחרון הפכו עם השנים לזניחים לחלוטין, ולחסרי כל קשר

וזיקה למציאות הכלכלית הקיימת. העשורים האחרונים הביאו עימם תמורות מהותיות בכלכלה הישראלית. הכסף איבד מערכו בשיעור משמעותי ביותר. אופיו של ענף המזון, ודפוסי העבודה במקצועות מגוונים, השתנו ללא היכר. השינויים המפליגים בתחומים אלה מביאים לכך שאי-הפעלת סמכות השר על פי תקנה 2(3) לתקנות במשך תקופה של שנים ארוכות מרוקנת מתוכן מעשי את האפשרות לנכות הוצאות אש"ל מן ההכנסה החייבת. אי-הפעלת סמכות העדכון כאמור מהווה פגיעה מהותית בעקרון מס האמת, העומד ביסוד דיני המס, ושקולה כהטלת מס-יתר על נישומים הזכאים על פי הדין לניכוי הוצאות אש"ל מהכנסתם החייבת לצורך מס.

סמכותו של השר לקבוע שיעורים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל בעקבות תקנות הביטול

44. שאלה נוספת היא, האם סמכות החובה שחלה על השר לקבוע שיעורים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל שרירה וקיימת גם היום ביחס לעבר, על אף שתקנה 2(3), המהווה מקור לסמכות זו, בוטלה לגבי הוצאות שהוצאו החל מיום 1.1.2011, במסגרת תקנות הביטול. האם ביטול התקנה שולל למפרע את סמכות השר גם לגבי השנים שבהן היתה התקנה בתוקף, או שמא הביטול פועל רק מכאן ואילך, ומותיר את הסמכות בעינה ביחס לתקופה שקדמה לו?

45. המענה לשאלה זו טמון בבחינת תחולתן של תקנות הביטול מבחינת הזמן. כאמור, תקנות הביטול קובעות בתקנה 2 את תחולתן מבחינת הזמן בזו הלשון:

“תקנות אלה יחולו על הוצאות אש"ל, כהגדרתן בתקנה (3)2 לתקנות העיקריות, כנוסחה עד תיקונה בתקנות אלה, שהוצאו ביום כ"ה בטבת התשע"א (1 בינואר 2011) ואילך” (הדגשות לא במקור).

על תקנות הביטול, שתחולתן החל מיום 1.1.2011, נוסף התיקון לפקודה בסעיפים 28(2) ו-55 לחוק המבטל, אשר קבע כי הוצאות אש"ל, ככלל, לא יוכרו כהוצאות בנות-ניכוי; גם החוק המבטל תוקפו החל מיום 1.1.2011.

46. תקנות הביטול חלות, אפוא, מכאן ואילך, על הוצאות אש"ל שהוצאו החל מראשית שנת 2011. משמעות הדבר היא, כי תקנות הביטול הן פרוטוקטיביות, וחלות רק על פעולות שתיעשינה בעתיד, ועל מצבים שיתרחשו בעתיד. בכך תואמות תקנות הביטול את הנחת המוצא החלה בשיטתנו המשפטית, לפיה חקיקה – בין חקיקה ראשית

ובין חקיקת משנה – תחול, ככלל, מכאן להבא בלבד, ולא למפרע (ראו: ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 776-777 (1992); דנג"ץ 9411/00 ארקו, תעשיות חשמל בע"מ נ' ראש עיריית ראשון לציון, פסקאות 5, 6, 13 (לא פורסם, 19.10.2009); ע"א 1773/06 אלף נ' קיבוץ איילת השחר, פסקה 72 (לא פורסם, 19.12.2010)).

47. יוצא, אפוא, כי משעה שתקנות הביטול והחוק המבטל נכנסו לתוקפם ביום 1.1.2011, חלים בסוגיית ניכוי הוצאות אש"ל מההכנסה החייבת שני משטרים נורמטיביים: האחד – הפקודה ותקנה 2(3) כנוסחן לפני כניסתם לתוקף של תקנות הביטול והחוק המבטל; משטר זה יחול על הוצאות אש"ל שהוצאו עד לראשית שנת 2011. השני – המשטר אשר ביטל את ההכרה בהוצאות אש"ל כהוצאות בנות-ניכוי. משטר נורמטיבי זה יחול על הוצאות אש"ל שהוצאו מראשית שנת 2011 ואילך.

קיומו של משטר נורמטיבי "כפול" ממין זה אינו בלתי מוכר בשיטתנו. הוא עולה מעקרון פרשני יסודי הקבוע בסעיף 22 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, המורה:

"סייגים לכוחו של ביטול

22. ביטולו של דין אין כוחו יפה –

(1) ...

(2) ...

(3) להשפיע על זכות או חיוב שלפי הדין המבוטל".

עקרון זה מוכר גם בהסדרי מעבר בחקיקה חדשה, הקובעים, לעיתים, הוראות מפורשות בדבר אי-תחולתה על התרחשויות שארעו לפני כניסתה לתוקף (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב – פרשנות החקיקה 610 (1993); רע"א 7028/00 אי.בי.אי ניהול קרנות נאמנות (1978) בע"מ נ' אלסינט בע"מ, פסקה 13 (לא פורסם, 14.12.2006) (להלן: פרשת אי.בי.אי)). העקרון הפרשני כי הסדר חקיקתי חדש אינו אמור לפגוע בזכויות או חיובים שנרכשו על פי הדין שבוטל נועד להגן על ציפיות לגיטימיות של הפרט, שהסתמך על הסדר משפטי נתון ורכש זכויות מכוחו. עקרון זה משתלב עם כלל הפרוספקטיביות של החקיקה, שנועד "להגשים צדק, שלטון חוק, הכוונת התנהגות, ודאות ויציבות" (פרשת אי.בי.אי, פסקה 13; כג"ץ 1715/97 לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר, פ"ד נא(4) 367, 406-407 (1997); ע"א 28/57 "ציון בע"מ נ'

המוסד לביטוח לאומי, פ"ד יב 20, 22 (1958); ע"א 2/77 אזוגי נ' אזוגי, פ"ד לג (3) 1, 25 (1979)).

48. פועל יוצא לענייננו הוא, כי אף שתקנה 2(3) בוטלה, ופקודת מס הכנסה תוקנה, ולאור תיקוני חקיקה אלה אין דין המס מכיר עוד בהוצאות אש"ל ככנות-ניכוי, ככל שהוצאו החל מיום 1.1.2011, הרי שלגבי הוצאות אש"ל שהוצאו עד לאותו מועד מוסיף לחול ההסדר המשפטי הקודם. על פי אותו הסדר, הותרו הוצאות אש"ל בניכוי, בתנאים האמורים בתקנה 2(3). מכח הסדר זה שרירה ועומדת סמכות החובה של הרשות המוסמכת לקבוע שיעורים מירביים לניכוי הוצאות אש"ל שהוצאו לפני תחילת תוקפם של החיקוקים המבטלים, כדי לאפשר את ניכויין מההכנסה החייבת.

הסעד ותוצאותיו

49. מהניתוח שהובא עולה, כי המשטר המשפטי בענין ניכוי הוצאות אש"ל שקדם לחיקוקים המבטלים עומד בעינו ביחס להוצאות שהוצאו עד לינואר 2011, ועל השר היה להפעיל את סמכותו כדי לאפשר את הפעלת מנגנון הניכוי ביחס להוצאות אלה.

שאלה נוספת ואחרונה היא, מה אופי הסעד שראוי להורות עליו בנסיבות מקרה זה.

50. הסעד שראוי להושיטו במקרה פלוני נתון לשיקול דעת שיפוטי רחב, בשים לב למכלול נסיבות הענין, ולאיוון הנדרש בין מכלול האינטרסים המשמשים בהן (השוו פרשת עיריית ירושלים, פסקה 64; שרגא ושחר המשפט המינהלי, ספר שני, בעמ' 195). בענייננו, יש להתחשב, ראשית, בעובדה כי במשך עשרים וחמש שנים נמנע שר האוצר מהפעלת סמכות חובה המוטלת עליו, ובשל כך, לאורך שנים ארוכות נגבה מס ביתר מנישומים שהיו זכאים לניכוי הוצאות אש"ל, ולא זכו לניכוי זה מאחר שהסכומים המירביים לצורך ניכוי לא שיקפו סכומים ריאליים. בכך, נפגעו זכויותיהם הקנייניות של הנישומים לאורך שנים רבות, פגיעה שנבעה במישרין ממחדלה המתמשך של הרשות המוסמכת. בד בבד, זכה אוצר המדינה לאורך שנים בתשלומי-יתר על חשבון משלמי המיסים, שנבעו מחיובי-יתר של הנישומים במס.

51. מן הצד האחר, יש לייחס משקל כבד להשתהותן של העותרות, וציבור הנישומים הפוטנציאלי, בהבאת סוגיית ניכוי הוצאות האש"ל למבחן שיפוטי. חלפו עשרים וחמש שנים מאז עודכנו בפעם האחרונה הסכומים המירביים לצורך ניכוי

הוצאות אש"ל, ורק אז פנו העותרות לראשונה בעתירה זו. שיהוי כבד זה אמנם אינו מצדיק דחיית העתירה על הסף, אך הוא בוודאי מהווה גורם בעל משקל בעיצובו של הסעד הראוי במקרה זה.

לא ניתן להתעלם גם מהעומס התקציבי שיהיה כרוך בקבלת העתירה, אם כי בהיבט זה יש להצביע בד בבד גם על טובת ההנאה שנצמחה לאוצר המדינה לאורך השנים בגין אי-ניכוי הוצאות אש"ל, כאמור.

כן יש לתת משקל לעובדה כי המחוקק ומתקין התקנות הביעו בחיקוקים המבטלים את עמדתם ביחס לניכוי הוצאות אש"ל, אשר החל מיום 1.1.2011 שוב אינן מוכרות כהוצאות בנות-ניכוי. הסעד הניתן אמור לשקף, בין היתר, את השינוי שחל במדיניות המחוקק ביחס לסוגיה זו.

52. באיזון בין כלל השיקולים העיקריים האמורים, אציע לחברותי להגביל את הסעד שינתן לעותרות לתקופה שממועד הגשת העתירה ביום 1.3.2009 ועד ליום 1.1.2011, הוא מועד כניסתם לתוקף של החיקוקים המבטלים. על השר יהיה להפעיל את סמכותו ולעדכן את הסכומים המירביים לניכוי הוצאות אש"ל לתקופה האמורה, ולאפשר את ניכויין של הוצאות אלה בהתאם לתנאי התקנה טרם ביטולה.

סוף דבר

53. אציע, אפוא, לחברותי, כי נקבל את העתירה ונעשה את הצו על תנאי למוחלט, במובן זה שנורה לשר האוצר להפעיל את סמכותו, ולקבוע סכומים מירביים מעודכנים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל, במסגרת תקנה 2(3) לתקנות כניסוחה קודם לביטולה, ולהתיר ניכוי של הוצאות אש"ל שהוצאו בתקופה שמיום 1.3.2009 ועד ליום 1.1.2011 מן ההכנסה החייבת במס על פי תנאי אותה תקנה.

המדינה תשא בשכר טרחת עו"ד העותרות בסך 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת (בדימ')

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה עם חברתי השופטת א' פרוקצ'יה כי הימנעות השר מלהפעיל סמכות עדכון של השעורים המרביים לניכוי הוצאות אש"ל, מהווה מחדל הפוגע באופן מהותי בעקרון גבית מס אמת. זאת, לאור תקנה 2(3) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972 (להלן: התקנות) המחייבת את השר להפעיל סמכותו ולקבוע סכומים מרביים לניכוי הוצאות אש"ל. הסכומים המרביים הינם תנאי מרכזי להפעלת מנגנון הניכוי. מחדל בהפעלת סמכות זו פוגע בעקרון גבית מס אמת, שכן אין מתאפשר לנישום ניכוי הוצאות בנות-ניכוי מההכנסה החייבת במס. אני מסכימה גם כי סמכות החובה האמורה חלה גם ביחס לעבר, על אף שתקנה 2(3) הנ"ל, המהווה את מקור הסמכות, בוטלה לגבי הוצאות שהוצאו החל מיום 1.1.2011 במסגרת תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות)(תיקון), התשע"א-2010. התיקון לפקודה, דהיינו החוק המבטל, עליו עומדת חברתי (פסקה 9 לפסק דינה), נכנס לתוקף רק ביום 1.1.11. אני מסכימה עם דרך הפרשנות של חברתי, על בסיס סעיף 22 לחוק הפרשנות, תשמ"א-1981 ולמסקנתה כי "המשטר המשפטי בעניין הוצאות אש"ל שקדם לחיקוקים המבטלים עומד בעינו ביחס להוצאות שהוצאו עד לינואר 2011, ועל השר היה להפעיל את סמכותו כדי לאפשר את הפעלת מנגנון הניכוי ביחס להוצאות אלה".

בהתחשב במס שנגבה ביתר משך תקופה ארוכה של עשרים וחמש שנים, מבלי שנוכו הוצאות האש"ל, אל מול השתהותן של העותרות, כמו-גם נישומים פוטנציאליים אחרים, הסעד המוצע על ידי חברתי לתקופה שמיום הגשת העתירה 1.3.2009 ועד ליום 1.1.2011, מועד כניסתם לתוקף של החיקוקים המבטלים את תקנה 2(3), הינו ראוי ומאוזן.

אני מצטרפת איפוא לפסק דינה של חברתי השופטת פרוקצ'יה מכל טעמיה, ומסכימה כי נקבל העתירה ונעשה הצו על תנאי למוחלט.

שופטת

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

שופטת

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת (בדימ') פרוקצ'יה.

ניתן היום י"א בתמוז תשע"א (13.07.2011).

שופטת

שופטת

שופטת (בדימ')