

**הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171 והוראות שעה),  
התשס"ט-2009**

תיקון סעיף 32 .1 בפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> (להלן – הפקודה), בסעיף 32, במקום פסקה (1) יבוא:

"(1) 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."

**ד ב ר י ה ס ב ר**

בית המשפט העליון קבע כי מועד תחולתה של פסיקתו הוא פרוספקטיבי, החל בשנת המס 2010. זאת, בין השאר, מאחר שהפירוש שניתן על ידו להוראת סעיף 17 לפקודה מביא לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך שבה נקטה רשות המסים כלפי הנישומים במשך שנים ארוכות, וקיים צורך חזק להגן על אינטרס ההסתמכות שיצרה ההלכה הישנה.

במסגרת פסק הדין הבהיר 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 המלאות לעגן זאת בחקיקה מפורשת" וכן כי "כל שפסקנו היום הוא שבהעדר חקיקה קמה על פי דין חובת ניכוי. המחוקק יוכל להחליט אחרת – וככל שלא עשה כן אין אנו אלא מצהירים על המצב הקיים". עוד קבע בית המשפט כי "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" (ראו שם, בעמ' 30 ו-33 בהתאמה).

מטעמים של צדק חלוקתי, מטעמים תקציביים כבדי משקל, ולאור קיומו של הסדר חלופי, קרי נקודות זיכוי בעד ילדים (אשר מורחב במסגרת הצעת החוק כפי שיפורט להלן), או בעד טיפול באדם אחר, מוצע לקבוע מפורשות בסעיף 32 לפקודת מס הכנסה כי לא יותרו בניכוי הוצאות טיפול או השגחה על ילדים או הוצאות טיפול או השגחה על כל אדם אחר.

בנוסף, בשל אימוצו של "מבחן הזיקה הממשית והישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה" במקום מבחן האינצידנטליות, במסגרת פסק הדין האמור, יש חשש שתעלה דרישה להרחבת תחולת פסק הדין על הוצאות נוספות שעד היום לא הותרו בניכוי. לפיכך מוצע להבהיר מפורשות כי רק הוצאה המשתלבת בתהליכו ובמבנהו של

סעיף 1 סעיף 32 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), קובע ניכויים שאינם להתייר. מוצע לקבוע בסעיף האמור באופן מפורש כי לא יותרו בניכוי הוצאות שאינן משתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה ושאין מהוות חלק בלתי נפרד מהתהליך ומהמבנה האמורים, לרבות הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות ובחזרה ממנו והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו.

יצוין, כי לאורך שנים נבנתה מדיניות המסים כך שהוצאות מהסוגים שנמנו לעיל, לא הותרו בניכוי. עם זאת, במקרים שבהם סבר המחוקק שצריך להתחשב בהוצאות כאמור, גם אם הן אינן מותרות בניכוי, נקבע הסדר של נקודות זיכוי. כך, לדוגמה, נקבעה בסעיף 36 לפקודה זכאות לרבע נקודת זיכוי בעד נסיעה למקום ההשתכרות. הסדר זה לא רק שהוא נוח ופשוט מבחינה תפעולית, אלא שמבחינת ההשפעה על חלוקת ההכנסות הוא פרוגרסיבי יותר מהסדר שלפיו יותרו בניכוי הוצאות לצורך חישוב ההכנסה החייבת של הנישום.

עם זאת, ועל אף המדיניות הפיסקלית שנבנתה על בסיסה של ההנחה כי ההוצאות האמורות אינן מותרות, קבע בית המשפט העליון ביום ו' באייר התשס"ט (30 באפריל 2009), בפסק דינו בע"א 4243/08 ורד פרי נגד פקיד שומה גוש דן (נבו) (2009) /Psika\_word/ www.nevo.co.il/elyon/08042430-p17.doc) כי בהעדר הוראת חוק הקובעת מפורשות שהוצאות השגחה על ילדים אינן מותרות בניכוי, הוצאה זו מותרת בניכוי מכוח הוראת סעיף 17 לפקודה. נוסף על כך שינה בית המשפט העליון את ההלכה ולפיה תנאי להכרה בהוצאה לצורכי מס הוא שאותה הוצאה משתלבת בתהליך הפקת ההכנסה ובמבנהו של מקור ההכנסה, ומהווה חלק בלתי נפרד מהם (להלן – מבחן האינצידנטליות) וקבע, כי די בזיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.

<sup>1</sup> דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.

2. בסעיף 40(ב)(1) לפקודה, במקום "ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו" יבוא "שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים".
3. בסעיף 66(ג)(3) לפקודה, אחרי פסקת משנה (ב) יבוא:  
 "ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים";
4. בחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007<sup>2</sup> (להלן – חוק להגדלת שיעור ההשתתפות) –  
 (1) בסעיף 26, אחרי סעיף קטן (ד) יבוא:  
 "ה) על אף הוראות סעיף קטן (ג), בכל אחת משנות המס 2010 ו-2011 ישולם מענק בעד חודשי עבודה בפועל בשנת המס שקדמה לה (בסעיף קטן זה – שנת המס הקודמת), לפי הוראות פרק ב', גם לעובד שלא מתקיים בו האמור באותו סעיף קטן, ובלבד שמתקיימים בו כל אלה:  
 (1) היה לו, בשנת המס הקודמת, ילד אחד לפחות שטרם מלאו לו שנתיים;  
 (2) התקיימו בו, בשנת המס הקודמת, התנאים המוזכרים במחצית נקודת זיכוי או יותר לפי סעיפים 40(ב)(1) או 66(ג)(3) לפקודה;

## ד ב ר י ה ס ב ר

הכולל הצפוי של הכנסות ממסים עלול להגיע לכ-6.5 עד 7.1 מיליארדי שקלים חדשים.

סעיפים 2, 3, 5, 6 ו-7(א)

עידוד תעסוקת נשים והורים במשפחות חד-הוריות באמצעות מערכת המס אינו מתחשב בגיל הילדים ובסכום הוצאות הטיפול וההשגחה עליהם. מאחר שהקושי העיקרי, מבחינה כלכלית, להשתלב בשוק העבודה, הוא באותם גילאים שבהם אין זכאות לחינוך חינם, וכדי לעודד תעסוקת אמהות והורים במשפחות חד-הוריות לילדים כאמור להשתלב בשוק העבודה על אף הוצאות אלה, מוצע לקבוע, החל בשנת המס 2015, כי תינתן נקודת זיכוי נוספת לנשים ולהורים במשפחות חד-הוריות, בעד כל ילד, משנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, וזאת בהתאם לתנאים הנקובים היום בפקודת מס הכנסה לגבי זכאות לנקודות זיכוי בעד ילדים. לגבי שנות המס 2011 עד 2014, מוצע לקבוע בסעיפים 5 ו-6 להצעת החוק, כי תינתן נקודת זיכוי נוספת בעד כל ילד, לפי הפירוט שלהלן:

בשנת המס 2011 – תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל שנה;

בשנת המס 2012 – תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל שנתיים;

מקור הפקת ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, קרי עומדת במבחן האינצידנטליות, תותר בניכוי. כך, לדוגמה, גם הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות (היינו – מקום הפקת ההכנסה) וחזרה ממנו, לא יותרו בניכוי, כפי שהן אינן מותרות היום בניכוי. על פי המוצע יובהר כי מבחן האינצידנטליות, היינו – מבחן ההשתלבות ההכרחית של ההוצאה בתהליך ייצור ההכנסה גופו – הוא המבחן שלאורו ייקבע האם הוצאה כלשהי מותרת בניכוי מההכנסה, ומבחן זה לא יהיה בגדר מבחן עזר בלבד לזיהוי של ההוצאות המותרות בניכוי, כפי שנקבע בפסק הדין.

יודגש כי ההוצאות המפורשות בסעיף 32 לפקודה, בנוסחו המוצע, הן דוגמאות מובהקות של הוצאות שלא יותרו בניכוי מהטעם שאינן מקיימות את מבחן האינצידנטליות, ואולם הן אינן מהוות רשימה סגורה.

החקיקה המוצעת לא תביא לתוספת הכנסות לעומת המצב הקיים, שכן היא מבקשת לקבע את ההלכה הנוהגת עד למועד תחילתה של ההלכה שנקבעה בפסק הדין. עם זאת, אם לא יחוקק התיקון, צפוי הפסד הכנסות כפי שיפורט להלן: התרת הוצאות השגחה על ילדים מוערכת בכ-2.5 מיליארדי שקלים חדשים כולל דמי ביטוח לאומי ומס בריאות. התרת הוצאות בעד טיפול בקרוב משפחה אחר מוערכת במעל חצי מיליארד שקלים חדשים בשנה. אם בעקבות דרישה להרחבת פסק הדין יצורפו להוצאות אלה גם הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות וממנו, האבדן

<sup>2</sup> ס"ח התשס"ח, עמ' 84 ועמ' 796.

(3) לגבי עובד שלא היה, בשנת המס הקודמת, הורה במשפחה חד-הורית כאמור בסעיף 40(ב)(1) לפקודה – בן זוגו היה עובד או עצמאי באותה שנת מס, כולה או חלקה, ובלבד שאם היה בן הזוג עובד או עצמאי רק בחלק משנת המס האמורה, ישולם המענק רק בעד חודשי עבודה בפועל של העובד החופפים לחודשי העבודה בפועל של בן הזוג.”;

(2) בסעיף 27(ב), אחרי סעיף קטן (ב) יבוא:

”(ג) על אף הוראות סעיף קטן (ב), לגבי כל אחת משנות המס 2009 ו-2010 יחולו הוראות פרק ג' בעד הכנסה חודשית ממוצעת שהופקה באותה שנת מס בידי עצמאי, גם אם לא מתקיים בו האמור באותו סעיף קטן, ובלבד שמתקיימים בו כל אלה:

- (1) יש לו, באותה שנת מס, ילד אחד לפחות שטרם מלאו לו שנתיים;
- (2) מתקיימים בו, באותה שנת מס, התנאים המזכרים במחצית נקודת זיכוי או יותר לפי סעיפים 40(ב)(1) או 66(ג)(3) לפקודה;
- (3) לגבי עובד שבאותה שנת מס אינו הורה במשפחה חד-הורית כאמור בסעיף 40(ב)(1) לפקודה – בן זוגו היה עובד או עצמאי באותה שנת מס, כולה או חלקה, ובלבד שאם היה בן הזוג עובד או עצמאי רק בחלק משנת המס האמורה, יחושב המענק רק בעד חודשי עבודה בפועל של העצמאי החופפים לחודשי העבודה בפועל של בן הזוג.”

## ד ב ר י ה ס ב ר

לסעיפים 4 ו-7(א) ו-1(ב)	בשנת המס 2013 – תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל 3;
ביום י"ח בטבת התשס"ח (27 בדצמבר 2007) פורסם החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מס הכנסה שלילי), התשס"ח-2007 (ס"ח התשס"ח, עמ' 84) (להלן – חוק מס הכנסה שלילי). סעיף 26(ג) לחוק מס הכנסה שלילי קובע כי מענק בעד חודשי עבודה בפועל בשנות המס 2007 ו-2008 ישולם רק לעובד שהוא תושב אזור שילוב, כהגדרתו באותו סעיף. בהתאמה, סעיף 27(ב) לחוק מס הכנסה שלילי קובע כי מענק בעד הכנסה חודשית ממוצעת שהופקה בידי עצמאי בשנת 2008 ישולם רק לעצמאי שהוא תושב אזור שילוב, כהגדרתו בסעיף 26(ג) לחוק. במסגרת החלטת ממשלה מס' 170 מיום י"ח באייר התשס"ט (12 במאי 2009), נקבע, מטעמים תקציביים, כי החלת חוק מס הכנסה שלילי באופן הדרגתי תימשך גם בשנים 2009 ו-2010, כך שתחולה ארצית של חוק מס הכנסה שלילי תהא בעד הכנסות מעבודה ובעד הכנסה חודשית ממוצעת, לפי העניין, בשנת 2011 ואילך. החלטת הממשלה האמורה באה לידי ביטוי בסעיפים 163 ו-164 להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) התשס"ט-2009, שפורסמה ביום כ"ד בסיוון התשס"ט (16 ביולי 2009) (הצעות חוק התשס"ט, עמ' 348) (להלן – הצעת חוק ההתייעלות).	בשנת המס 2014 – תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל 4.
	תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל שנה, בשנת המס 2011, מוערכת בקירוב בסך של כ-125 מיליון שקלים חדשים.
	תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל שנתיים, בשנת המס 2012, מוערכת בקירוב בסך של כ-175 מיליון שקלים חדשים.
	תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל 3, בשנת המס 2013, מוערכת בקירוב בסך של כ-215 מיליון שקלים חדשים.
	תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל 4, בשנת המס 2014, מוערכת בקירוב בסך של כ-250 מיליון שקלים חדשים.
	תוספת נקודת זיכוי בעד כל ילד עד גיל 5, החל בשנת המס 2015, מוערכת בקירוב בסך של כ-285 מיליון שקלים חדשים.
	ההכל לפי שיעורי המס של שנת 2010 שנבחנו לפי התפלגות ההכנסות באוכלוסייה בשנת המס 2008.

5. (א) לגבי שנת המס 2011 יקראו את סעיף 40(ב)(1) לפקודה כך שבמקום "ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו" יבוא "שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת המס שבה מלאה לו שנה אחת, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שנתיים".
- (ב) לגבי שנת המס 2012 יקראו את סעיף 40(ב)(1) לפקודה כך שבמקום "ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו" יבוא "שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שנתיים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים".
- (ג) לגבי שנת המס 2013 יקראו את סעיף 40(ב)(1) לפקודה כך שבמקום "ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו" יבוא "שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו ארבע שנים".
- (ד) לגבי שנת המס 2014 יקראו את סעיף 40(ב)(1) לפקודה כך שבמקום "ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו" יבוא "שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו ארבע שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים".
6. (א) לגבי שנת המס 2011 יקראו את סעיף 66(ג)(3) לפקודה כך שאחרי פסקת משנה (ב) יבוא:
- "(ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה בשנת המס שבה מלאה לו שנה אחת:".
- (ב) לגבי שנת המס 2012 יקראו את סעיף 66(ג) לפקודה כך שאחרי פסקת משנה (ב) יבוא:
- "(ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שנתיים:".
- (ג) לגבי שנת המס 2013 יקראו את סעיף 66(ג) לפקודה כך שאחרי פסקת משנה (ב) יבוא:
- "(ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים:".

הוראת שעה  
לשנים 2011 עד  
2014, לעניין סעיף  
40(ב)(1) לפקודה

## ד ב ר י ה ס ב ר

ההכנסה המזכה, סכום המענק וההתחשבות בגובה הכנסת בן הזוג. בנוסף מוצע לקבוע, כי לגבי הורה כאמור שזכאי למענק ושיש לו בן זוג, תנאי למתן המענק הוא שבן הזוג הוא עובד או עצמאי באותה שנת מס שבגינה ניתן המענק, וכי הזכאות למענק תחול רק לגבי חודשי עבודתו בפועל החופפים לחודשי העבודה בפועל של בן הזוג. הוראה זו נדרשת, מכיוון שבמקרים שבהם בן הזוג אינו עובד, ביכולתו לטפל בילדים, והוצאות הטיפול וההשגחה אינן מהוות מכשול בפני השתלבות בשוק העבודה.

התיקון המוצע לחוק מס הכנסה שלילי מוערך בקירוב בסך של 75 מיליון שקלים חדשים, במונחים שנתיים.

לאור המוצע בסעיפים 163 ו-164 להצעת חוק ההתייעלות ובהמשך להם, וכדי לעודד אמהות והורים במשפחות חד-הוריות, אשר אינם מגיעים לסף המס (ועל כן לא יוכלו ליהנות מתוספת נקודת הזיכוי המוצעת בסעיפים 2, 3, 5 ו-6 להצעת החוק), להשתלב בשוק העבודה על אף הוצאות הטיפול בילדיהם, מוצע להקדים את תחולתו הארצית של חוק מס הכנסה שלילי לגבי הכנסות בכל אחת משנות המס 2009 ו-2010, וזאת להורים כאמור, שהם עובדים או עצמאים, כמפורט בחוק מס הכנסה שלילי, שלהם ילד שטרם מלאו לו שנתיים באותה שנת מס, ובכפוף לשאר הוראות חוק מס הכנסה שלילי, לרבות לעניין גובה

(ד) לגבי שנת המס 2014 יקראו את סעיף 66(ג) לפקודה כך שאחרי פסקת משנה (ב) יבוא:

"(ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו ארבע שנים";

(א) תחילתם של סעיפים 40(ב) ו-66(ג) לפקודה, כנוסחם בסעיפים 2 ו-3 לחוק זה, ביום י' בטבת התשע"ה (1 בינואר 2015), והם יחולו על הכנסה שהופקה במועד האמור ואילך. 7. תחילה ותחולה

(ב) סעיף 26(ה) לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות, כנוסחו בסעיף 4(1) לחוק זה, יחול לגבי מענק המשתלם בעד חודשי עבודה בפועל בשנות המס 2009 ו-2010.

(ג) סעיף 27(ג) לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות, כנוסחו בסעיף 4(2) לחוק זה, יחול לגבי הכנסה חודשית ממוצעת שהופקה בשנות המס 2009 ו-2010.