

ניכוי הוצאות השגחה על ילדים - אם תרצו אין זו אגדה

מאת

ד"ר משה שקל, עו"ד ; יניב שקל, עו"ד ; טלי יהושע, עו"ד [1]

פסק הדין בעניינה של רוד פרי, שנitin ע"י בית המשפט העליון יממה לאחר יום העצמאות השישים ואחת למדינת העניק מתנת עצמאות היסטורית לציבור ההורים העובדים בישראל המטופלים בילדים.

בתמצית, קובע פסק הדין, כי הוצאה עבור השגחה על ילדים היא הוצאה בעלת זיקה ממשית ושירה לייצור ההכנסה, ולפיכך זהה הוצאה המותרת בניכוי.

במאמר זה ננתח בהרחבה את סוגיות התרtanן בעניינו של הוצאות השגחה, תוך התייחסות לטענות השונות שנשמעו בעניין זה במסגרת הדיונים בעניינה של רוד פרי, אחר כך נעמוד על הכרעות בית המשפט המחויז והעלון בסוגיה, ואף נביע עמדתנו ביחס אליה.

נסיבות עניינה של הגבי פרי

1. בבסיס פסקי דין עומד עניינה של הגבי פרי - עורך דין עצמאי, המתמחה בדיני נזקין ובדיני ביטוח. מתוקף תפקידו, רוד נמצאת במשך היום בפגישות עם לקוחות ועם עורך דין, וכן בתדריניות בבתי המשפט. לרוד שני ילדים: מאיה - ילדת 1994 וגיा - יליד 1997, אותם היא מגדלת עם בן זוגה לחים, אבי ילדה.

2. החל ממועד הפיכתה לעצמאית, בחודש ספטמבר 1996, ועד רשותה את מאיה למעון, ובמשך גם את גיא, ותבעה בעניינו את הוצאות המeonן. מדובר במעון פרטני הפועל במסגרת זמן רחבה מאד, אשר חופשוטי תואמות את פגרות בית המשפט. בחקירתה של רוד בבית המשפט המחויז היא הבירה, כי היא בחרה במעון זה (והחליפה מעון קודם) בשל מסגרת הזמן הרחבה בה הוא פועל.

3. החל מן המועד בו עלתה מאיה לכיתה א', הפסיקו התשלומים למעון בגין מאיה, ורוד תבעה בעניינו את התשלום ל"מועדונית", אשר מופעלת מיד לאחר סיום שעوت הלימודים בבית הספר (12:50) ועד השעה 16:00. רוד הבירה, כי מדובר במועדונית המצוייה בתוך בית הספר, אך נרשם אליה מספר מצומצם מאוד של תלמידים (17 ילדים מטור 6 כתות), שכן מדובר במסגרת שנועדה לשמירה על הילדים בלבד ואין לה כל ערך חינוכי.

בעניין זה העידה רוד בתצהירותו, ומדובר צוטט אף בפסק הדין המחויז:

"שילוב של מאיה במסגרת המועדונית היה כרוך מבחינה בייסורי מצפון קשיים שכן בעוד חברה לכיתה ממחרים הביתה להוריהם, נאלצת ילדי הקטנה להישאר

בתחומי בית הספר לעוד מספר שעות וכל זאת רק מפני שני הוריה עובדים ולא יכולם להתפנות לטיפול בה."

עוד העידה ורד בתצהירה כי:

"ברור כי אלמלא הייתה צריכה לעבוד ולהתפרנס, הייתה מעדיפה לבנות את זמנה עם ילדי, לפחות עד הגעתם לגיל בו הדין מחייב לשולח אותם לאן, וגם אז הייתה בוחרת לשולח אותם רק לשעות מצומצמות שהחוק מחייב, ולא לשעות ארוכות, כפי שהיו בפועל, מוחץ לבית."

.4. ועוד לא דרשה בניו הוצאות עבור חוגים לילדייה בשעות אחר הצהרים, הוצאות עברו שמרטפים, ואף לא את הוצאות הקיטינה בהן נשאה בחודשי הקיץ, כשהם עזנו בסגר לחופשה.

היא תבעה בניו, החל משנת 1996, אך את הוצאותיה בגין המען והמוועזנות.

כללי ניכוי הוצאות שבפקודת מס הכנסת

.5. בטרם נבחן פרטנית את מעמדן של הוצאות השגחה, נידרש תחילה, בקצירת האומר, לכללים הקבועים בפקודת מס הכנסת (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן - "פקודת מס הכנסת" או "הפקודה"), ביחס לניכוי של הוצאות.

.6. סעיף 6 לפకודה קובע כי:

"המס לכל' שנת מס יוטל על הכנסתו החיבת של אדם באוֹתָה שָׁנָה."

קרי, "הכנסה חיבת" היא אותו "רווח" שהינו הבסיס לחיבור במסי הכנסת.

.7. התיבה "הכנסה חיבת" מוגדרת בסעיף 1 לפוקודה בזו הלשון:

"הכנסה לאחר הביבס, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין."

.8. אכן, בסעיפים 17 עד 33 לפוקודה, ובתקנות השונות שהותקנו מכוחה, נקבעו הוראות שענין התרה בניו של הוצאות, לשם קביעת "הכנסתו החיבת" של הנישום, כבסיס להטלת מס אמר על רווחו.

עמ' 3

.9. סעיף 17 לפוקודה קובע את "עקרון היסוד" בסוגיות ניכוי הוצאות לצורכי מס, כלהלן:

"לשם בירור הכנסתו החיבת של אדם יובכו, זולת אם הביבס הגובל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שייצאו כולם בייצור הכנסתו בשנת המס, ולשם כך בלבד..."

.10. נראה, כי רישת סעיף 17 לפוקודה מכוונת ליישום אחד מהעקרונות היסודיים בחשבונאות הפיננסית - "עקרון ההקבלה" בין הוצאות להכנסות(Matching Principle). על פי עיקנון זה, לצורך מדידה נכונה של תוצאות פעילות, ולשם קביעת הרווח מפעילות העסקandi, יש ליחס נגד כל תקבול שהוכר כהכנסה את הוצאות הרכומות בייצור אותה הכנסת. שכן, אי

התקבל בין הכנסה לבין הוצאה שביצור אותה הכנסה לא ישיקף את הכנסה האמיתית שנצמחה לעסוק כתוצאה מפעילותו בתקופה מוגדרת (ובעניננו - שנת המס), ויגרום לעיוות בתוצאות הפעולות.[2]

11. ראוי להוסיף, כי בהמשך מונה סעיף 17 לפוקודה מספר סוגים של הוצאות המותרות בניכי, ברם אין מדובר ברשימה סגורה של הוצאות שאין בילתן, והלכה היא, שככל הוצאה העומדת בבחן רישת סעיף 17, היא הוצאה המותרת בניכי.[3] כך למשל, אף הוצאות הנוגעות לשכר עבודה, תשומות לספקים וכו'ב, אין מופיעות במסגרת הרשימה שבסעיף 17 לפוקודה.

12. לעומת זאת סעיף 17 לפוקודה הקובע את הוצאות המותרות בניכי, מונה סעיף 32 לפוקודה רשיימת הוצאות אשר אין מותרות בניכי. בנוסף לכך, סעיף 31 לפוקודה מעניק לשר האוצר סמכות רחבה להתקין תקנות (באישור ועדת הכספיים של הכנסה) "בדבר הגבלתו או אי התורמת של ניכוי הוצאות מסוימות..." (ואכן שר האוצר עשה שימוש בסמכותו זו), ואילו סעיף 30 מגביל את גובה הוצאה המותרת בניכי, בקבועו איסור על ניכוי הוצאה "בסכום העולה על הדריש לפי צרכו יוצר הכנסתו של הנישום". קרי, קיימים סעיפים רבים ומפורטים, המציגים מהן הוצאות אשר לא תותרנה בניכי, על אף שעבורן את לשונו הכללית של סעיף 17 לפוקודה.

13. בנוסף לככל האוצר בסעיף 17 לפוקודה בדבר ניכוי הוצאות, התקבשו בפסקה מס' 4 מבוחנים לשם בדיקת הזיקה המהותית בין הכנסה להוצאה, לצורך שיקן הראו של הוצאות אל הכנסות ביבורו "הכנסה החיבת" בשנת המס. שני המבחנים העיקריים שפותחו על ידי הפסקה לשם ההכרעה בשאלת, האם בהוצאה מותרת בניכי עסקין, הם בוחן "השמירה על ההון הקיט" ומבחן "ההוצאה הכרוכה".

עמ' 4

14. המבחן העיקרי, המותרת בניכי, לו^ן הונאות, אינה מותרת בניכי, ומתר בኒכי אך הוצאות שנועדו לשמר על הקיט, הינו, הוצאה המותרת לצורך שמירת זרם הכנסות הצפי של הנישום, ואשר מטרתן לשרת ולשמור את מגנון הייצור במצב תקין המניח הכנסות צפוי.^[4]

15. בנוסף למבחן השמירה על הקיט, התפתחה בפסקה הישראלית מבחן הוצאה "הכרוכה" או "האינציגנטלית". עפ"י מבחן זה, מקום בו הוצאה מסוימת כרוכה בהליך ייצור הכנסה ונופלת במתחם הסיכון הכספיים בחו"ל הרגלים, היא תותר בניכי.[5]

כ

הוצאות ההשגחה עומדות בבחן סעיף 17 לפוקודה

16. בהתבסס על הוראות אלו של פוקודת מס הכנסה, טענה הגב' פרץ, כי הוצאות ההשגחה על ידייה (הוצאות המטען והמועדונית) הן הוצאות שהוציאו **לשם** ייצור הכנסה, **ואלמלא** היא נדרשה להפיק הכנסה, לא הייתה מזיאה הוצאות אלו, וזאת שלא בהיקף בו הן הוצאות.

שכן, המذובר בעסק לרשותה דין הבני כל כולל עלייה - עורכת דיןacha. מוטוקף תפקידה, היא נדרשת להיעדר תכופות ממשרדה, להופיע בפני משפט וברשותות שונות, להיפגש עם לקוחות, לשקו על הכנסת מסמכים משפטיים שונים וכיוצא באלה. ברי, כי אין כל אפשרות כי את המשימות הללו היא תבצע כשפעות על ימים נישא על כתפיה ודורש את טיפולה הצמוד.

17. ואכן, בית המשפט המחודי **קיבל** טענה זו וקבע מפורשות, כי:

"המעעררת דכאן נשאה בנטל לשכנע כי הוצאות השגחה על ילדיה, במובן האמור, הן בעלות דקה ליצירת הכנסה. האינצידנטליות שלהן ברורה מעלה שעה שבלא השגחה רואיה לא יכולה להיות המעררת להפיק הכנסה כלל, לא רק בתנאי תחيلي לעצם יצאה לעבודתה, אלא שעה שעה במהלך הפיקת הכנסה".

18. בעניין זה נשמעת לא אחת ההשוואה בין הוצאות השגחה לבין הוצאות אחרות אותן מוציא אדם, כגון - הוצאות זמן ותרופות. ואולם, כפי שקבע בית המשפט המחווזי, השווואה זו שגויות. שכן, הוצאות זמן ולטרופות אינן קשורות ליציאה לעבודה ולהתפרנסות. אלו הן הוצאות קיום, שהיו מוצאות באותו היקף ממש אף במקרה שבו הנישום לא היה מועסק או לא היה מועסק באותו היקף.

עמ' 5

המייחד את הוצאות השגחה הינו, שלאו הוצאות המשולמות אך ורק עקב היציאה לעבודה; הן לא היו נגרומות (וודאי שלא באותו היקף) אלמלא היציאה לעבודה, והיקפן אף משתנה בהתאם במספר שעות העבודה וממועדית. וזה הקשר הבורר שבו קשורות הוצאות השגחה למנגנון ייצור הכנסה של הנישום. המבחן הנדרש לשם קביעה, כי הוצאה היא אינצידנטלית לייצור הכנסה ו"כרוכה" בה, הינו דו-כיוני - לא די בכך שמדובר בחוצאה הנדרשת לשם ייצור הכנסה, אלא נדרש כי אלמלא ייצור הכנסה, לא הייתה החוצה מוצאת כלל.

19. זאת ועוד: אין מדובר בהוצאות שהן "תנאי מוקדם ליצאה לעבודה", כגון - הוצאות לצורך פתיחת העסק או לצורך הנסיעה אליו. מדובר בהוצאות שוטפות, המוצאות מדי יום ו מדי שעה, אשר קשורות לתחזוקה השוטפת של העסק ולאורך השהות בו. אלה הן הוצאות המתחדשות מדי שעה ו מדי יום. הוצאות אלו עשויות לגדלו בימים בהם נדרשת עבודה מרובה, ולקטן ביום חופש. בכך מקבילות הוצאות אלו להכנסות הנובעות מהעסק.

הוצאות השגחה אינן הוצאות פרטיות

20. אחת הטענות העיקריות הנטעןות נגד ניכוין של הוצאות השגחה הינה, כי מדובר בהוצאות "פרטיות", אשר ניכוי נאסר על פי סעיף 32 לפקודה.

21. הוצאה פרטית הינה הוצאה שאינה אינצידנטלית לתחילה יוצר הכנסתו של הנישום במסגרת עבודתו או עסוקו, כי אם מדובר בהוצאה במסגרת חיו הפרטיים של הנישום, לשם סיפוק צרכי הפרטיים ולהנאותו האישית, אשר אינה קשורה לעסוק.^[6]

22. ואולם, במקרה של הורה עובד, הנושא בהוצאות לשם השגחה על ילדיו, כאשר בן זוגו עובד אף הוא, לא ניתן לטעון, כי לפניו הוצאה פרטית או הוצאה בית. שכן, הוצאות השגחה משולמות שלא על מנת לספק את צרכי חייו הפרטיים של הורה העובד, כי אם משיקולים עסקיים גרידא - על מנת שיעלה ביד הורה להמשיך בעבודתו.

כך אף הציהרה גבי פרי, ועדותה זו לא נסתירה:

"... לא הפktti שום הנאה אישית מכך Shildi נמצאים במסגרת מחוץ לבית לאור שעות ארוכות. לו יכולתי לא לעבוד, הייתי מעדיפה לבנות את הזמן עם ילדי, כפי שעשית בכל זמן פנוי שהוא לי, ובימי החופשה שלקחת".

עמ' 6

צביית הוצאות השגחה כ"פרטיות", עקב מעורבותם של שיקולים אישיים בבחירה מסגרת השגחה, איו רלוונטי. במרבית ההוצאות אותן נישומים מוצאים מעורבים שיקולים אישיים ואין בכך כדי להפכו

מהוצאות עסקיות לפרטיות, שכן חנאה האישית נחשבת לטפלת לעיקר, והוא הצורך העיקרי.

כך למשל, שיקולים "אישיים" מעורבים בבחירה מקום המשרד (מגדל אביב או דרום תל אביב), בהירת ריחוט המשרד (למשל - כסא משרדי שהוא גם נוח ואורטופדי), בחיקנת פרקט או מזון במשרדים, בהירת המלון בו ישנה הנישום בנסיבות העסקית לחו"ל, בחירות הנישום, האם לטוס במחלתת תיירים או במחלקה עסקית (אשר החוצאות בגין שתיהן מותירות לצורכי מס) וכיו"ב.

ואמנם, בית המשפט המחווי קבע בעניין זה כי :

"במובן זה אין מדובר בהוצאה שהיא "בעל אופי פרטיל חלוטין" כלשון בית המשפט העליון בעניין ע"א 401/93 גולדברג נ' פקיד שומה ת"א... הוצאות השגחה שאין הוצאות העשרה, ראשית לכל, מוצאות לא מטעם אישי או פרטי. הוצאות אלו מוצאות מסווג שהבושים ונאלץ לעשות כן כדי שייתאפשר בידו לייצר את הכנסתו. רק ברור הוא שימושו שכאלץ לעשות כן, יבחר הוא ברכישת השגחה לפי טומו כאשר בשלב זה יבואו שיקולים אישיים. שהרי אלמלא הצורך ברכישת שירות השגחה על הילדים, על מנת לספק את הארכים האישיים, היה בוחר מסגרות מצומצמות ושונות, כאמור. ובבהירות, תחיליה קיימן הצורך שתהאפשר יצירת ההכנסה. ורק לאחר מכן מלבשים על צורך זה שיקולים אישיים, של טובת הילד, המסגרת המתאימה וכיוצא בה.

בדומה מפעלי יצרני, נתן שירותי, בעל חנות וצדקה, נזקקים לשכור מבנה, משרד, חנות לשם הפעלת העסק. ברור הוא כי בעת בחירת המבנה, המשרד או החנות, יבואו שיקולים עסקיים כגון קربה לספקים, קרבה ללקוחות, נגישות, צפיפות אוכלוסין, קיומם של מתחמים ועוד. אולי יכול יבואו בחשבון גם שיקולים אישיים פרטיים אשר אינם "צובעים" את תשלום דמי השירות, כהואה פרטית של תותר בנייכו, בכפוף לשאלת הסבירות...vr. מסווג שהרכיב האישי, הפרטיל נספח, הולך אחר, הצורך הבסיסי במושכר לשם יצירת ההכנסה".

כל שהוצאה עבר השגחה במעון ובמועדונית היא "הוצאה מעורבת" - חלקהניתן בניכוי

23. טענה אחרת שנטענת נגד ניכוי של הוצאות ההשגה הינה, כי הוצאות אלה, למצער, הן הוצאות "מעורבות" - פרטיות ועסקיות כאחד, ומכך, אין להתייחס בניכוי.

24. טענה זו סותרת את הפסיכה בעניין ניכוי של הוצאות מעורבות. ודוק - אין למעשה חולק, כי, בעיקר, הוצאה מעורבת, כפי שקבע סעיף 32(2) לפקודה, לא תועת בניכוי.

עמ' 7

יחד עם זאת, הלכה פסוקה היא, כי מקום בו יצבע הנישום על אפשרות לפצל את ההוצאה לשני מרכיביה, יותר בניכוי החלק של ההוצאה אשר הינו פירוטי ומשמש בייצור הכנסתו של הנישום.¹⁴

25. ואכן, בעניינה של הגב' פרי, כאשר היא תבעה את הוצאות השגחה על ילדה, היא בצעה, כבר מיזמתה, הפרדה חלקית בין הרכיבי העסקי שהוצאה ובין הרכיב הפרטיל, ותבעה רק את זה העסקי.

26. כך למשל, הוצאות בגין העשרה ישירה לילדיה, כגון - חוגים, לא נתבעו על ידי גב' פרי כלל, שכן היא הצירה כי פניו הזמן לעובודתה כתוצאה מחוגים אלו היהتوا מהמשנית, והסיבה העיקרית של ההוצאה לחוגים הייתה הרחבת השכלה ילדה.

27. זאת ועוד, הוצאות בגין שמרטף בשעות הערב, במקרים בהם נדרש גב' פרי לעבוד אל

תוך שעות הלילה המאוחרות, לא נתבעו על ידה כלל, וזאת הגם שבית המשפט המחויזי קבע, בדיעבד, כי הוצאות אלו עשוות להיות מותרות במלואן.

28. בנוסף, מתשלומייה של גב' פרי למעון או למועדונית היא נטלה את הרכיבים הפרטיים, כגון הוצאות בגין טיפול בשעות שבן אין היא נמצאת בעסקה, הוצאות תלונה רכיב העשרה גבוהה כגון קיטנות וכו'.

ברם, ביחס להוצאות אלו, בית המשפט המחויזי, שבקש להבטיח שלא תותר בגין כל הוצאה שהינה "פרטיה" במהותה, בחר בצע הפרדה נוספת, אף של הוצאות שחן בעיקרן עסקיות וחולק הפרטיה בחן חינו "נספח", וליחס חלק מהן להוצאות "העשרה עקיפה", כביכול, ככללו :

"**דומה כי מחצית** מתוך סכום הוצאות שתבעה המערערת, אם יחשב כהוצאה בגין העשרה עקיפה או הוצאה בגין רכיבים אישיים כגון מזון ... ניתן ביטוי אף למעלה מן הדרוש לאותו חלק בהוצאות שהוא איש". מחצית מתשלומי ההורים החודשיים, בגין לראותם כתשלומיים שנעודו לכבות בין השאר, שכירות המבנה, אחזקתו, שכר צוות ההשגחה, הצוות האדמיניסטרטיבי והתחזוקתי וכדומה, ובמוסדות פרטיים אף את חלק הרוחה הנובע לבעים, בשל פעילות ההשגחה שהוצאות בגין מהותן הוצאות בייצור הכנסה. מוקם בו התשלום בגין ארוחות הילדים משולמות בנפרד (במודל מכירוד קל), שהוא הוצאה שאינה מותרת בגין, ניתן **לייחס שני שלישים** מן התשלום המשולם כתשלום בגין ההשגחה.

כך גם באשר למועדונית אחר הצהרים דומה כי עיקר ההוצאה נועדה לשגחה ובוודאי **שני שלישים** הימנה היא בגין השגחה (השליש האחרון מביא בחשבון את טובת ההנאה האישית לרבות ארוחה").

עמ' 8

זהינו, בית המשפט המחויזי חלק "כברת דרך נוספת". לדידו, אף את הוצאות ההשגחה המובהקות, בגין המeon והמועדונית, יש לפצל, שכן אף באלה גלים רכיב של "העשרה עקיפה" שמקורנית ליד (למשל, בגין השהייה במחיצת ילדים אחרים, במחיצת מבוגרים אחרים וצדומה). בית המשפט המחויזי העיריך כי חלקה של העשרה עקיפה זו הינו מחצית מותוך כל ההוצאה או שליש ממנה כאשר התשלום בגין הארוחות נעשה בנפרד.

הסדר נקודות הזכוי ונקודות הקיצה אינו עוסק בהוצאות השגחה ומילא אין הוא פיתרון לחשיבות הchnesa החייבת האמיתית

29. טיעון מרכזי אחר שנשמע מפי המדינה בפני בתי המשפט המחויזי והעלין הינו, כי הוצאות ההשגחה אין מותרות בגין, בשל קיומו של הסדר "חולפי" בפקודת מס הכנסה לאותן הוצאות ממש - הסדר נקודות הזכוי ונקודות הקיצה. כ

ואולם, כפי שקבעו בתי המשפט, הסדר נקודות הזכוי והקיצה עניינו במתן טבה סוציאלית, הנוגעת למספר הנפשות שעל הנישום לככלכל, ללא כל נפקות להוצאות ההשגחה ולצורך בחן, ומשcz, אין מדובר בחסדר חולפי להוצאות ההשגחה, אשר התרtan מהוות חלק בלתי נפרד מחישוב רווחיו האמיתיים של הנישום מפעילותו.

30. וובהר: נקודות הזכוי והקיצה השונות הנינטנות בגין ילדים, אין צורך לעמוד כמכשול ולמנוע ניכוי הוצאות העומדות במבחן סעיף 17 רישא לפוקודה, משמע, הוצאות שהוצאו כל قولן בייצור הכנסת ההורה, אשר בולtan לא היה עולה בידיו לייצר הכנסתו כלל. שרי, סעיף 17 לפוקודה הינו סעיף אוטונומי, אשר איןנו מתנה את אפשרות ניכוי ההוצאה בהעדר נקודות זיכוי או בהקלות אחרות לבקשת הניכוי.

נקוי הוצאות השגחה אינם "התבטט מס" או "הנחה אישית". ניכוי הוצאות השגחה, בדומה למრבית המכרעת של הניכויים בהם אנו נתקלים בדיוני המס, הוא הדריך להשגת ממחזר החכניות של הנישום לרוחיו האמייתיים של הנישום, עליהם צריך מס הכנסה להיות מוטל כדי לחתום "מס טוב" או "מס אמיתי".

31. טלו למשל חיל משוחרר, אשר עם שחררו מצה"ל, פותח עסק. נוסף להבות האחרות להן יהיה חיל משוחרר זה זכאי מתוקף מעמדו, הרי שמכוחו של סעיף 39א(1) לפקודת מס הכנסה, החיל המשוחרר יהא זכאי אף ל-1/6 נקודות זכייה אם שירות השירות סדיר של 24 חודשים מלאים לפחות. היעלה על הדעת לשולח מחייב זה לנחות את מלאו הוצאות בהן הוא נשוא ביצור הכנסתו, אך משום שזוכה הוא להבות שונות, לרבות הטבה בדמותה של נקודה זכייה חלקית? מובן שלא.

32. רוצה לומר, מקום בו הורה מבקש לנחות הוצאות השגחה בהן הוא נשוא, אין הוא מבקש לנחות לו הטבה נוספת בדרך שהמוחק לא ציווה לו, אלא בקשו היא אך לשלם את המס על הכנסתו החייבות האמיתית - כאשר מההכנסה מנוכות כל הוצאות. גישה שונה ממשעה, הטלת מס על בסיס מוחזר ולא על בסיס רוח.

עמ' 9

33. זאת ועוד, כפי שקבעו בת' המשפט, נקודות הזיכוי מטרתן הינה סוציאלית. נקודות הזיכוי שמקבל נישום הנוגעות לילדים נובעות מכך ש"כלכלתם עליו" (ראו סעיף 40 לפקודה). נקודות הזיכוי (והסדר הניכוי בסכום קבוע שבא לפניהם) מעניקות הטבת מס ספציפית ומוגדרת לנישום, הנובעת מכך שסמכות על שולחנו של הנישום יותר נפשות להאכיל ולפרנסו. הבות המס האמורות ניתנות לנישום בסכום ברור ומוגדר, וזאת על מנת להגדיל את הכנסתו "נתנו" ולהקל בפרנסתה ובכלכלה של משפחתו.

קרי, נקודות הזיכוי הנינטות בקשר לילדים אין קשורות להוצאות השגחה המוצאות בפועל, אלא לככלת הילדים ולקיוםם, והן ניתנות אף אם הילדים אינם נמצאים תחת מסגרת השגחה, ואף כשהוחורה כלל איין עובד (וחכניותיו פסיביות, למשל). נקודות הזיכוי מסייעות לנישומים בכלכלת משפחתם ובהוצאות "חפרטיות" הנוגעות לכך, כגון מגוריים, מזון ואח העשרה, אך אין להן קשר עם הוצאות "עסקיות", כדוגמת שכר עובדים, מלאוי וכו', החומרות בניכוי ממילא על פי סעיף 17 לפקודה.

34. בעוד שהוצאות השגחה נעדו לחשב את המס הנcone מפעילותו העסקית של הנישום ומונטREL מהן הרכיב " הפרט"י" הנוגע להעשרה, הרי שנקודות הזיכוי (או הסדר הניכוי הסוציאלי שקדם להן) נעדו דווקא לשמר לנישום מקורות כספיים לצרכים "פרט"ים הקשורים לילדיו - מזון, מגוריים, או העשרה וכו', ועל כן ממילא אין הן באות למלא אותן צורך.

35. יתרה מכך, סכומי נקודות הזיכוי (నכון לשנת 1999 שנידונה בערעור, מדובר היה בסך של 165 ש"ח לחודש), גם בדרגות המס הנמוכות, הינם נמוכים משמעותית מכל הוצאות השגחה סבירות, ואף עובדה זו מלמדת בהכרח, שהמוחק לא התכוון להחליף את הוצאות השגחה בנקודות הזיכוי. נקודות הזיכוי הינן הסדר הנוגע לשיער בכלכלת המשפחה, ואילו הוצאות השגחה צrüכות להיות מותירות בניכוי ספציפי אצל מי שמוציאן בפועל, חלק מחישוב המס האשמי על הכנסתו.

בהתאם מבהיר בית המשפט המוחזק בפסק דין, כי:

"בהתיחס המוחזק לנושא הטיפול בילדים, הפן אליו הוא נדרש נזקק אילו זה של שלילה או הכרה בהוצאות אילו במסגרת חישוב הכנסת ההורים, אלא שקבעו תmericים להגדלת המשפחה אשר בחלוקת אינם מותנים כלל ביציאה לעובדה ובחיקם מהווים ביטוי להתרת זיכוי או ניכוי לרכיב שהוא לא חיוני ביצירת הכנסה כגון כלכלת קרובים סטטיסטיים.

המוחזק או מוחזק המשנה, מכוח הסמכות שבפקודה, לרבות מכוח סעיפים 17 ו-32

בها, ככל שהוא סבר כי ההסדרים שלהם טוען המשיב, שלוויים את התרת ההוצאה בגין השגחה על ילדים, הרי שלא ניתן לכך ביטוי.... בהמשך כאמור לעיל, סבורנו כי ההסדרים בדבר נקודות הדיכוי וקצבות הילדים הם הסדרים בעלי תכליות חיוניות לתוכלות הפוקדה, למטרות לבר פיסקאליות (מטרות הרווחות את הכלים הפיסקאליים לשם השגתו), אין הכרת לראות בהם ביטוי לדעת המחוקק בדבר פגימה בעקרון העיל בדבר התרת הוצאה שהיא בייצור הכנסתה, שהיא חיונית לשם הפקתה, שבludeיה, בכלל רגע נתון, לא יכול היה הורה להשיא הכנסתה שהיא מיגעה אישית".

עמ' 10

"השלכות כלכליות ומשקיות" - לכואורה

36. טיעון כבד משקל אחר שנשמע מפי המדינה, במסגרת הדיון בפני בית המשפט העליון הינו, כי לכואורה, להתרtanן בניכוי של הוצאות השגחה תהינה השלכות כלכליות ומשקיות נכבדות, שיגרמו לנזק המוערך בכ-3 מיליארד ש"ח בשנה.

37. ואולם גדמה כי אין מקום לטענה מעין זו בפני בתי המשפט. שיקולים של עלות כלכלית של החוקיקה הינם שיקולים של המחוקק לשקל. רשות המס אינה מוסמכת לטען, כי אין היא מוכנה להעניק זכות מסוימת שהחוקק לניסום, מחמת התקציב הכרוך בישומה.

וזו - כיצד תישמע הרשות בטיעון, כי אין היא מוכנה לישם את הפחתת שיעורי המס שקבע המחוקק, מחמת אי עמידתה ביעדי הגביה הצפויים בעקבות הפחתת מס זו? כיצד תישמע הרשות בטיעון, כי אין היא מותירה בניכוי הוצאות שכר שנאşa בהן הנישום לעובדיו, שכן הוצאות השכר האמורות פוגעות בבסיס המס, מאחר שהן מפחיתות את הכנסתו החייבות של הנישום, החייבת בשיעורי מס גבוהים, ומושלמות לעובדיו של הנישום, החייבים במס בשיעורים שלוויים נוכחים?

כיצד איפוא תישמע רשות בטיעון, כי עת המחוקק לא שלל את ניכוי הוצאות השגחה, עדין אין מקום להתרtanן, שכן התרtanן הינה בעלת חלכה תקציבית גבוהה?

38. על הרשות לפעול כמצאות המחוקק, ואם אין הדבר גראה לה - מודמתה היא לפנותו למחוקק ולנסות לשכנעו, או אף להתקין תקנות (באישור ועדת הכספים), אשר יגבילו את ניכוי הוצאות ויתנו אותו בתנאים.

זאת ועוד, אם סבורה הרשות, כי ניכוי הוצאות השגחה צפוי להביא להשכבות תקציביות מחותניות, מודיע שלא תפעל על ידי מיקון תקנות, כדי להגביל הוצאות אחרות, אשר התרtanן בניכוי מוצדקות פתוחות מהוצאות הרשותה "חביבות"? כך למשל - מודיע לא יוגבל גובה הוצאות הטישה המותר בניכוי לטישה במחלוקת תייריות? מודיע לא יוגבל גובה דמי השכירות שניישום רשיון עבור מרזרו לטכום סביר? מודיע דווקא יש לשולול, "מחקל הראשון", את ניכוי הוצאות השגחה, ולא להגביל ניכוי הוצאות מותירות אחרות, שהין הוצאות "יוקרה"?

39. גם הטיעון בדבר פגיעה צפואה בשכבות החלשות, כתוצאה מהעלאת מיסים צפואה שתיתעשה על מנת "למן את ניכוי הוצאות השגחה", אינו במקומו. שהרי אף אם המחוקק היה מחייב לאפשר לרשות המס, הרשות המבצעת, להעלות מיסים, זו איננה בהכרח העלאת מס רגסיבית, כפי שטוענת הרשות, ויתכן שדווקא מדרגות המס השוליות הגבוהות, הרלוונטיות לשכבות החזקות, הן אלו שיועלן.

זאת ועוד, אף אם הייתה לכואורה פגיעה ב프로그램ים באוטה העלאת מס תיאורטיבית ולא ידועה - מודיע להניא שעל מזבח הrogramים יש להזכיר את כל יתרות ערכי שיטת המס? לו רצה המחוקק להשיג "rogramים" בכל מחיר - יכול היה, כמובן, לא להניא הוצאות בכלל לעסקים שהכנסתם עולה על רף מסוים, תוך התעלמות מיתר ערכי המס.

עמ' 11

כש שאן זה ראוי להשג פרגורסיביות בדרך של אי התנה בኒקיי של הוצאות בגין הכנסה, כגון עבודה או דמי שכירות של המבנה המשמש את העסוק, אף אם המזובר בנישומים בעלי הכנסות גבוהות, כך גם אין לעשות זאת בדרך של אי הכרה בהוצאות השמירה על ילדים בזמן זום בעבודת החורים. פרגורסיביות יש להשג באמצעות שיעורי המס ומדרגות המס, ולא בדרך של עיוות מדידת הכנסה החייבת!

.40 אף הטיעון בדבר תוספת "חיכוך" בין האזרח לבין רשות המס, אשר תיגרם עת יחויב הנישום להגיש דוח שנתי לרשות המס, על מנת לتبוע את הוצאות השגחה, אינו במקומו.

ראשית, לא מוטלת על הנישום החובה לتبוע את הוצאות השגחה בגין, ונישום שלא ירצה לעשות כן - אינו חייב. שנית, כבר היום חלק מהניסיונות מגישים דוחות מדי שנה, למשל כל אלו המנהלים עסקים (צדוגמת הגבי פרי), ולגביהם, ככל הפחות, אין מדובר בכל מטלה נוספת של הנישום או ב"קשר" חדש שיופיע בין האזרח לרשות, ואין עילה שלא להתריר להם את החוצאה בגין. דוחות מס אלו אף נבדקים, בדרך כלל, על ידי בעל מקטע, אשר יוכל אף לוודא את תקינות החוצאה הנדרשת.

c מעבר לכך, רשות המיסים יכולה לקבוע, מכוח סעיף 240 בפקודה, המופעל ממילא מדי שנה כעניין בשגרה, טפסים ונחלים ברורים ופשובים, אשר יפרטו כיצד יש להוכיח את הוצאות, איה טופס מרכז יש למלא ולצרכו לדוח, ועוד, ויתכן שאף אפשר ניכוי הוצאות לשכירים בדרך של "תיאום מס". נציג, כי טופס כאמור אכן קבוע, עודטרם פסק דין של בית המשפט העליון - רשות המיסים פרסמה ביום 12.2.2009 את "טופס 1304", במשמעותו נתנת לנישום החודמוניות לפרט ולהוכיח את הוצאות הטיפול בילדים הנדרשות על ידו בדוח השנתי אותו הוא מגיש.

.41 טענה אחרת שהועלתה ע"י המדינהינה, כי ניכוי של הוצאות השגחה יוביל לכך שרשות המיסים תיאלץ לעמוד על אסמכתאות ועל בדיקת תשלום המס ע"י ציבור המטפלות, השמרטפיות וגני הילדים. הינו, המדינה קבלה על כך, שבמצב של ניכוי הוצאות השגחה, אשר יחייב קבלת אסמכתאות מלאות מגני הילדים, המענות, המטפלות וכי"ב, היא תצטרכ לבדוק את אותם ענפים (שעד היום פועל בדרך של "כללה שחורה") ולוזא, שכן שילמו אלו את המס המוטל עליהם.

ובן כי טענה זו אינה ראויה להישמע. ניכוי הוצאות השגחה עשוי לחכני, למעשה, לפגג משלמי המס שכבות אוכלוסייה ובעלי עסקים שעדי היום הטעלו באופן גורף מחובתם לשלם מס, לאחר שדרשו מלוקחותיהם להמציא קבלות ואו לא נוכה מס בגין משכורותם - ועל כך יש לבך.

עמ' 12

פסק הדין המחויז והעלין

.42 כאמור, בית המשפט המחויז קיבל את טענתה של הגב' פרי והתייר לה בגין את הוצאות השגחה בהן נשאה בגין המעון והמעודונית, בהם שהוא ילדיה בשנות המס שבערעור, בנטול רכיב העשרה העקיפה הגלום באלה, אשר הוורע ע"י בית המשפט כמחצית מן ההוצאה או שלישי הימנה במקרים מסוימים.

c .43 בית המשפט העליון אישר את פסק דין של בית המשפט המחויז, ואולם קבוע, בכלל, כי טוב יעשה המחוקק (או מתקין התקנות) אם יתנו בסוגיות ניכוי הוצאות השגחה, וככלשון כב' המשנה לנשיא הש' ריבlin :

"על דרך הinciי, אם בכלל, ועל אופן חילוץ ההוצאה המותרת בגין מכל הוצאות ה"מעורבות" - טוב שיתנו עליהם המחוקק ומחוקק המשנה את דעתם".

.44 כל עוד לא קבוע אחרית המחוקק, עקרונות היסוד הצריכים להנחותנו בעניין ניכוי של הוצאות השגחה, הינם ככליל:

ראשית, חתרת הוצאה זו בגין תיעשה רק אימת שעסקינו בתא משפחתי המונה שני הורים עובדים או כאשר מדובר במשפחה חד-הורית בה ההורה עצמה עובד. במקרה של משפחה המונה שני בני זוג ואחד ההורם אינו עובד, ומסוגל לפיקח להשגיח על ילדיו, אין מדובר עוד בהוצאה ביצור הכנסתה.

שנית, הוצאות בגין "העשרה ישירה" של הילדים אינם מותירות בגיןו. "העשרה ישירה" כוללת - לימודי חובה, לימודיים אחרים, חוגים ופעילויות העשרה מובהקות, בחן הרכיב העיקרי והמרכזי הוא חינוך הילדים והעשרותם. הגם כי במהלך הילד במסגרת העשרה מצוי הוא תחת השגחה, הרי שרכיב החשגה הוא משני וטفل, ולפיכך ההוצאה יכולה נחשבת להוצאה פרטית.

יחד עם זאת, ניתן שבנקודה זו טרם נסתם הגולל, שכן כבי השופטות ארבל ציינה, כי לדעתה, פעילותות כגון חוגים וקייטנות מוחוץ למסגרת הקבועה בה שותה הילד, בשעה שנייה חוריו מצוים בעבודתם, עשויות להיחס בחלוקת כמותרונות בגיןו.

שלישית, הוצאות הנמצאות מעברו השני של הספקטרום - הוצאות בגין שמרתו או מטפלת בבית, הן הוצאות המותרות בגיןו בלבד, שכן המודבר בשכר עבור השגחה בלבד (בכפוף לכך שהמטפלת לא מבצעת מטלות בית או משימות נוספת החורגות מהשגחה על הילדים, ובכפוף לעקרון סבירות ההוצאה).

רביעית, הוצאות עבור מסגרות השגחה, שיש בהן ערך נוסף עבור הילדים, כגון - שהות בגין ילדים, במועדיינות וכדומה - הן הוצאות מוערכות, שכן הן מכילות ריבב של השגחה ורכיב של "העשרה". במקרים שכאלו, יש לאפשר לנישום לחלק מថען החוצאה הכוללת את ההוצאה בגין ריבב ההשגחה, ולהתיר חלק זה בגיןו. הנט להוכחת הרכיב הפירוטי, השוטף, שהוצאה, מועל על כתפי הנישום.

עמ' 13

בעניין זה קבע בית המשפט העליון, כי כל מקרה ייבחן לגופו, וזאת בשני מישורים - שיעור ההכרה בהוצאה וסבירות ההוצאה, כפי שנקבע בעבר במקרים בהם מדובר ב"הוצאה מוערכות".

משמעות הדבר הינה, כי אם לא יקבעו חקיקה או תקנות בנושא זה, "איש הייש בעיניו עשה", ואין חובה, למעשה, לאמץ בהכרה את החלוקת שקבע בית המשפט המחויז בעניינה של הגבי פרי.

חמשית, בגיןו יזקף בחלוקת שווים כנגד חנنتهו של כל אחד מבני הזוג.

.45 מעבר לקביעותיו הקונקרטיות של בית המשפט העליון בפסק הדין, בסוגיות בגיןו הוצאות ההשגה, נדמה כי חשיבותו העיקרית הינה בקביעותיו לגבין **האינציגנטליות**. בית המשפט קבוע, כי בכללה המודרנית אין מקום להtanנות בגיןו של הוצאה בתנאי שתוצאה במקום העבודה עצמה. למעשה, בית המשפט הרחיב את המבחן הנ"ל וקבע, שאין מניעה להtier הוצאה שיש לה זיקה ישירה להכנסה, יהא מקום הוצאה אשר יהא. מבחינה זו פתח בית המשפט פתח להתרת בגיןו הוצאות נוספות (שניכוון לא נאסר במפורש), שעומדות בזיקה ישירה להכנסה אף שלא הוציאו במקום העבודה עצמן.

כ

.46 עוד חשובה היא התיחסותו של בית המשפט העליון לכך, כי פסיקתו המושתת על פרשנות סעיף 17 לפוקודה, הולמת את ערכי היסוד של שיטتنا. בית המשפט הבahir, כי דיני המס הם חלק מן המארג הכלכלי-חברתי, ועל כן פרשנותם צריכה להביא בחשבון היבטים אלו. בית המשפט קבוע, כי פסק הדין מගשים את עקרון השוויון - שוויון בהחלטת של דיני המס ושוויון בהטלת מס על הכנסה האמיתית של הנישום.

החל מהשנה שעברה הפסיקת תביא להסתורת עיוותים והיא עשויה להמירות נשים לצאת לעבודה. הימנעות מהכרה בהוצאות השגחה היא שריד לתקיפה הארכאי של האישה, להיות אמונה על הטיפול והשגחה - שריד שאין לו כל הצדקה חוקית וחברתית. בית המשפט מציין, כי פסק הדין מקרבנו לרווח של האמנות בדבר זכויות חברותיות ובדבר זכויות הילד, כמו גם לחוקי היסוד ובפרט לזכות להגשמה עצמית, אשר צריך וראוי כי תינתן לאדם אפשרות מעשית למימושה. אם לא יוכל אדם לצאת לעבודתו, כיוון שמהיר החשגה על ילדיו יאכל את פרי עמלו, הרי שהוא חלק של הגשמה עצמית, הכרוך ביציאה מהוץ לבית, ייפגע.

מועד תחולת ההלכה - חיל משנת 2010?

.47 במסגרת הכרעתו בסוגיה, התיחס בית המשפט העליון לשאלת המועד אשר ממנו ואילך

תחול ההלכה הפרשנית בדבר התרtan בNICI של הוצאות ההשגחה. על פי החלטת רוב השופטים, ניכוי הוצאות השגחה **יתאפשר החל מחודש ינואר 2010** (למעט בעניינה של הגב' פרי, אשר ניכוי הוצאותיה אושר בגין שנות המס שנידונו בערעור).

עמ' 14

48. בית המשפט מנמק קביעה זו בדבריו הבאים :

"**הפרוש שניtan היום להוראת סעיף 17 לפקוודה מביא לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך שבה נקט המערער כלפי נישומים במשמעותם ארוכות. הצורך להגן על הסתמכות הוא צורך חזק כאן. ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של משפט - הסתמכות בת משקל - עד שאין מקום להפעלה רטראנספקטיבית של ההלכה. השבת מסים שנגבו פוגעת באינטראס הסתמכות של גובה המס.**"

הינו, בדבריו אלו יוצר בית המשפט העליון, לראשונה, אינטראס הסתמכות - לא של הפרט - כי אם של גובה המס - הרשות המבצעת, אשר לכaura "הסתמכה" על פרקטיקה הקיימת (בגדרה לא חותמו הוצאות השגחה בניכוי), בנסיבות גבירות המיסים שערכת, ומשכך - יש להגן על אינטראס זה ולהחיל את קביעה המשנה פרקטיקה זו רק החל משנת 2010.

49. **נדמה כי קביעה זו ראוי להסתמיג מכמה טעמים, וייתכן כי זו הסיבה שהליך מן המותב** בבית המשפט העליון (ככל המשפט נאור וככל השופטת חיות) בחזרו שלא להכריע בה.

כ

ראשית, לא ברור, האומנם **קיים** אינטראס הסתמכות לרשות המבצעת. להו ידוע, כי המשפט המינהלי מכיר באינטראס הסתמכות של אזרחים על פעולות מינהליות ומגן עליי.⁽⁹⁾ ואולם, הגנה זו איננה דו-cieונית - היא פועלת כלפי אזרח ומגינה עליו מפני העוצמה השלטונית, ולא כלפי השלטון עצמו.

שנית, אף אם ככל יכול להיות קיים אינטראס הסתמכות לגובה המס, נראה כי הסתמכות שכזו איננה מוצדקת **במקרה עסקין**, ועודאי ככל שהמדובר על התקופה שמן ועד הינתן פסק הדין המחויז' בענייננו ואילך. שהרי בית המשפט המחויז' קבוע מפורשות, כי יש להתרן בניכוי את הוצאות השגחה, ומשכך, כיצד ניתן להצדיק אינטראס הסתמכות של הרשות על גב'ית מיסים המנגדת חזיתית לקביעה זו? זאת, קל וחומר מכיון בו רשות המיסים הנפיקה טופס מיוחד לשם "שם פסק הדין המחויז'" (טופס 1314 כאמור לעיל), עוד טרם ניתנה הכרעת בית המשפט העליון בסוגיה.

שלישית, יש בקביעה זו כדי ליצור הפליה בין הגב' פרי ובין נישומים אחרים, אשר תבעו אף הם בניכוי את הוצאות השגחה, ואולם לא היו "הריאשונים" לחגעה לדין בבית המשפט העליון בסוגיה זו, ומשכך יצטרכו לוותר על החזאות עד לשנת 2010. אף אם יש הצדקה להפלות לרעה את מי שטרם תבעו בניכוי את החזאות, אלא שעדייטו להמתין, ספק אם מוצדק להפלות את הנישומים אשר הינם בעלי "שותפות פתוחות" בסוגיה זו, אשר בירור עניינים נדחה עד לפסק הדין בבית המשפט העליון.

עמ' 15

סוף דבר

50. פסק דין של בית המשפט העליון בעניינה של רד פרי הינו פסק דין חדשני וחשוב, וברוי כי מעבר לקביעתו הקונקרטית, יש בו כדי לתרום תרומה נכבדה לעיקרון לפיו **חקיקת מס צריכה להתפרש לאור ערכיו יסוד של המס, שבתכליתם גב'ית מס בצורה הוגנת**. ערכיהם אלו - כדוגמת עיקרון הניטרליות, עיקרון השוויון האופקי, עיקרון השוויון האנכי, מימוש היכולת להגשמה עצמית וכו'ב - צריכים להיות עתה, יותר מתמיד, נור לרגלנו בובאו לפרש חקיקת מס.

.51 נקודת ראות אחת ראוי ללביקורת על פסק הדין זהאת בשאלת מועד תחולתו הפרוספקטיבית, אשר נדמה כי מבוססת על הנמקה "חדשנית". ככל הנראה בנקודת זו טרם נאמרה המילה الأخيرة.

1. ממשרד שקל ושות' ערכו דין, אשר ייגג את רוד פרוי בפני בית המשפט המחווי והעליו. תוצאותנו נתונה לעוזר לאלה טבע עמו, אשר נטל חלק גדול ביצוג זה.
2. ראו לעניין זה למשל: י' סמט, שחובנות פיננסית, ברך א', מהדורה חמישית, תש"ס-2000, ס-56.
3. לעניין זה ראו למשל: ע"א 68/475 רוח, פיננסקי 42 בע"מ כי פקיד השומה פ"ד בא(1) 89; א' נמדר, דיני מסים (מס הכלסה), מהדורה שנייה, תשנ"ג-1993, 221; קובל הפרשנות לפקודות מס הכלסה (חבק), ג-113.
4. ראו למשל: ע"א 338/78 אלקו בע"מ י' פשמ"ג, פדיי לג(2) 135, ע"א 35/76 שטולן י' פ"ש, פדיי בא(1) 455; עמיה (תיא) 233/81 רכב ישראל בע"מ י' פ"ש, פדיי יב 234.
5. ראו למשל: ע"א 735/86 צבי בן שחר זורעים בע"מ ואחר' י' פ"ש ת"א, 3, פדיי יט 10; ע"א 449/61 פשמ"ג נ' זילברשטיין, פ"ד טז (1) 175; ע"א 284/66 קופילביץ י' פשמ"ג, פ"ד כ(4) 716.
6. ראו עמיה 149/92 אילן פישר י' פקיד שומה חפה, "מיסים" 2/145; עמיה 110/96 ראונן שלטנר י' פקיד שומה ת"א, 2, ח-151; עמיה 5/50 א.ג. י' פ"ש, פ"מ ג/, 456; עמיה 516/58 חברח פלוניות בע"מ י' פ"ש, פ"מ זי/, 34. אך ראו - "מיסים" יג/4, ה-180, פ"מ מז' 273/65 גילדור י' פ"ש, פ"מ מז' 180, בו הותרו בינוי הוצאות לינה ואשל'לagal עבודה בשעות בלתי מקובלות.
7. עמיה 703/71 מעוגות שדי' רוטשילד י' פקיד השומה ת"א, 4, פדיי ה 95; עמיה 284/79 פריקשיין מטריאלס קורפוריישן בע"מ י' פשמ"ג, פדיי יא' 117.
8. ראו למשל, פרופ' דפנה ברק אroz, הגנת החסתמכות במשפט המנהלי, משפטים כ"ז (תשנ"ו), עמ' 17.

כ