

דמי כניסה למוסד מיוחד - מקנים זיכוי מס

יולי 2012
חוזר מקצועי מספר 64/12

בית המשפט המחוזי בירושלים (עמ"ה 7/09 עזריה נ. פקיד שומה) קבע, כי דמי כניסה למוסד (ולא רק דמי האחזקה השוטפים), ששולמו על ידי נישום בגין החזקת קרובו במוסד מיוחד, יוכרו לצורך זיכוי ממס לעניין סעיף 44 לפקודת מס הכנסה.

יצוין, כי בית המשפט נתן פרשנות גמישה ורחבה לפטור ולזיכוי ממס שיש להם משמעויות סוציאליות. פרשנות זו נועדה להקל עם הנישום, אשר נאלץ להתמודד עם קשיים מיוחדים הכרוכים בהחזקה של בן משפחה במוסד מיוחד מחוץ לבית. לכן, לדעת בית המשפט, יש מקום לפרוש רחב של המונח "החזקה" המצוי בסעיף ולא לפירוש דקדקני.

סעיף 44 לפקודת מס הכנסה קובע, כי נישום שהוא או בן זוגו שילמו בשנת המס בעד החזקת קרוב במוסד מיוחד (ילד, בן זוג או הורה - משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם) - יקבל זיכוי ממס של 35% מאותו חלק מהסכומים ששילם, העולה על 12.5% מהכנסתו החייבת.

מר עזריה שילם בשנת המס 2003 סכום של כ-437 אלפי ש"ח למוסד לילדים בעלי צרכים מיוחדים, דמי כניסה בעבור בתו. פקיד השומה סירב להכיר בתשלום כהוצאה מוכרת.

לטענת פקיד השומה, על פי לשון ההסכם עם המוסד, הסכום ששולם אינו "דמי אחזקה", אלא "דמי פיתוח", אותם יש לפרוס על פני 10 שנים. בחוזה ובנספח התשלומים יש אבחנה ברורה בין דמי החזקה לבין תשלום עבור פיתוח, כמו כן, הובהר בו כי אם מר עזריה יוציא את בתו מהמוסד, היא זכאית להחזר תשלום - 10% מהתשלום בכל שנה. פריסה זו מבטאת באופן מלא את כוונתו של המחוקק, אשר ביקש להכיר בדמי החזקה שנתיים, ולא בתשלום המשולם באופן חד פעמי, בהתאם לעיתוי התשלום.

לטענת מר עזריה סעיף 44 לפקודה אינו יוצר אבחנה בין דמי כניסה (דמי החזקה) לבין הוצאות אחזקה שוטפות. כמו כן, תשלום זה אינו בבחינת הוצאות החזקה הוניות המופחתות על פני תקופה - אלא מהווה הוצאה חד פעמית, המהווה תנאי כניסה למוסד. בנוסף, בחוזה נקבע כי: "מבלי לגרוע מהאמור לעיל אין באמור בהסכם זה כדי להקנות לתושב זכות קניינית כלשהי בחברה ו/או בכפר¹...".

¹ המוסד המיוחד התנהל ככפר שיקומי.

בית המשפט קבע, כי המשקל, שניתן על ידי פקיד השומה, לנוסח ההסכם מופרז ומתעלם ממהות ההתקשרות ונסיבותיה. כך למרות שסכום דמי הכניסה מוצג בהסכם כסכום עבור "דמי פיתוח", הניתן "מצונו החופשי" של המשפחה, כדי שהמוסד יפתח מבני מגורים וקהילה, עולה מהראיות, כי ללא תשלום זה במלואו לא הייתה הבת נכנסת למוסד. גם בעובדה שבהסכם עם המוסד נקבע, כי באם תופסק שהיית הבת במוסד, יוחזר למשפחה חלק יחסי של סכום זה, אין כדי לשנות את התמונה. הסיכוי, שהבת הייתה מוצאת מהמוסד מרצונם של הוריה, הוא קלוש. מן המפורסמות שקשה למצוא מוסדות מן הסוג הנדון. לכן, הדעת נותנת, כי בנסיבות העניין לא היתה מופסקת מיוזמת המשפחה שהיית הבת במוסד. כמו כן, אין זה יוצא דופן שביציאה של חוסה או נזקק ממוסד, מוחזר להוריו או לאפוטרופוס חלק יחסי מהסכום ששולם למוסד, זאת גם ללא הוראה מפורשת דומה לזו שפורטה בהסכם. בנסיבות אלו, אין לתת משקל רב לאפשרות של השבת החלק היחסי מדמי הפיתוח.

בנוסף, אין סיבה לפרש את סעיף 44 לפקודה, כמתייחס לדמי אחזקה שנתיים ושוטפים בלבד. לשון הסעיף, אינה קובעת כך, אלא היא מדברת באופן כללי על דמי החזקה. לא פורש בו כלל, כי מדובר בתשלום שוטף, שאינו הוני. הסעיף כלל אינו מבחין בין דמי אחזקה מסוגים שונים. הדעת נותנת שתכלית הסעיף הינה להקל עם הנישום המשלם תשלום זה. לאור תכלית זו, יש מקום לפירוש רחב של המונח החזקה, המצוי בסעיף.

על כן, במקרה דנן, מאחר שאין מחלוקת כי הסכום שולם בשנת 2003, הרי שגם אם הבטיח את שהותה של בתו במשך זמן לא מוגבל מראש (בכפוף לתשלום נוסף עבור אחזקה שוטפת) התשלום נכנס לגדר סעיף 44 לפקודה. לפיכך, הסכום ששולם יוכר בניכוי בהתאם.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח יוסי שלם, בטלפון: 03-6382845
yosys@mbt.org.il