

1702 (21)
יוני 2014

אדונים נכבדים,

הנדון: חוזר מס הכנסה מס' 2/2014 – רשות המסים
נקודות הזיכוי לפי סעיף 40 לפקודת מס הכנסה - משמורת משותפת מלאה של ההורים

1. מבוא

תופעות הסדרי משמורת משותפת של הורים על ילדיהם הינה תופעה ההולכת ורווחת בהסדרי משמורת ילדים.

סעיף 40 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), הקובע את הענקת נקודות הקיצבה וזיכוי בעד ילדים חל על הורים שאינם "בני זוג". בכלל זאת גם מצב של הורות במשמורת משותפת.

הנחיה זו מפרטת את הטיפול בהענקת נקודות זיכוי בגין ילדים להורים שלהם הסדר משמורת משותפת מלאה, עפ"י סעיף 40(ב) לפקודה.

לענין זה, "משמורת משותפת מלאה" משמעה, חלוקה שוויונית בהחזקת הילדים בין שני ההורים כמפורט להלן.

2. נקודות זיכוי להורה שאינו "בן זוג" עפ"י סעיף 40 לפקודה

סעיף 40 לפקודה עוסק בזיכוי בעד ילדים להורה שאינו "בן זוג", וכן בזכאות לנקודות קיצבה עפ"י חוק הביטוח הלאומי.

סעיף 40(א) לפקודה קובע כי: "יחיד תושב ישראל זכאי לנקודות קיצבה בשל כל אחד מילדיו **קבוע בסעיף 109 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשכ"ח-1968. תשולם נקודות הקיצבה ייעשה בידי המוסד לביטוח לאומי לפי חוק הביטוח הלאומי.**"

חוק הביטוח הלאומי קובע, ככלל, כי קיצבת הילדים תשולם לאם למעט במקרים בהם הילד נמצא בחזקת האב בלבד. במקרה האחרון תשולם הקצבה לאב.

סעיף 40(ב)(1) לפקודה קובע: "בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא הורה במשפחה חד-הורית שהיו לו ילדים שבשנת המס טרם מלאו להם תשע-עשרה שנה ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודות זיכוי לפי סעיף 37, יובאו בחשבון, בנוסף לנקודות הקצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו, 1/2 נקודת זיכוי בשל כל ילד בשנת לידתו ובשנת בגרותו...".

סעיפים קטנים (א) ו-(ב)(1) בסעיף 40 לפקודה כרוכים זה בזה, באופן שקבלת קצבת הילדים משליכה על הזכאות לנקודות זיכוי בשל אותם ילדים. סעיף 40(ב)(1) קובע מפורשות כי נקודות הזיכוי יינתנו "בנוסף" לנקודות הקיצבה הקבועות בס"ק (א).

במקביל לסעיף 40(ב1) לפקודה, נקבע בסעיף 40(ב1א) לפקודה כי ההורה השני (אשר אינו זכאי לנקודות זיכוי עפ"י סעיף 40(ב1) לפקודה יהיה זכאי לנקודות זיכוי בגין פעוט.

בנוסף לאמור לעיל, סעיף 40(ב2) לפקודה קובע כי הורה במשפחה חד הורית החי בנפרד וזכאי לנקודות זיכוי עפ"י סעיף 40(ב1) לפקודה, זכאי לנקודות זיכוי נוספת. כמו כן, נקבע כי הורה החי בנפרד אשר משתתף בכלכלת ילדיו ואינו זכאי לנקודות זיכוי עפ"י סעיף 40(ב1) לפקודה, זכאי לנקודות זיכוי נוספת.

הסעיף גם עוסק במקרים של ילדים להורה אחד אך מקרים אלו אינם רלוונטיים להנחיה זו.

3. נקודות זיכוי במקרים של משמורת משותפת

משמעות קיומה של "משמעות משותפת מלאה" הינה, כי הילדים נמצאים אצל כל אחד מההורים מחצית מהזמן וכי באותו הזמן כלכלתם המלאה של הילדים עליו. אין הכוונה למצב בו הורה רק תומך כלכלית בילדיו, הנמצאים אצל ההורה השני.

עמדת רשות המסים בנוגע למקרים אלו הינה כי מקום בו יש הסכמה של שני ההורים, נקודות הזיכוי הקובעות בסעיפים 40(ב1) ו-40(ב1א) לפקודה והמגיעות להורה במשפחה חד הורית יחולקו שווה בשווה בין שני ההורים החולקים ביניהם משמורת משותפת מלאה, כשההורים מסכימים לחלוקה זו, על פי החלוקה להלן:

סעיף 40(ב1): 1/2 נקודת זיכוי בשל כל ילד בשנת לידתו ובשנת בגרותו, שתי נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו – יחולקו שווה בשווה בין שני ההורים.

סעיף 40(ב1א): נקודת זיכוי אחת בשנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים, ושתי נקודות זיכוי בשנת המס שלאחר שנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שלאחריה – יחולקו שווה בשווה בין שני ההורים.

סעיף 40(ב2) – הורה החי בנפרד וחל עליו סעיף 40(ב1) היינו, הוא הורה במשפחה חד הורית אשר ילדיו נמצאים אצלו וכלכלתם עליו כתוצאה מהסדר של משמורת משותפת מלאה – נקודת זיכוי אחת תינתן לכל אחד מההורים אשר מחזיקים במשמורת משותפת כאמור.

הורים המחזיקים במשמורת משותפת מלאה על ילדיהם ואשר זכאים לחלוקת נקודות הזיכוי המנויות בסעיפים 40(ב1) ו-40(ב1א) כפי שפורט לעיל, לא יהיו זכאים לנקודות הזיכוי בגין "השתתפות בכלכלת הילדים" עפ"י סעיף 40(ב2) סיפא.

יובהר, כי בנסיבות בהן מתקיימת משמורת משותפת מלאה בין ההורים, ההורה שמקבל את קצבת הילדים מביטוח לאומי הוא אשר יקבל גם את נקודות הזיכוי מכוח סעיפים 40(ב1). ההורה השני יקבל את נקודות הזיכוי מכוח סעיף 40(ב1א).

דוגמה לחלוקת נקודות זיכוי בגין ילדים

הורים המחזיקים במשמורת משותפת מלאה על שלושת ילדיהם שמלאו להם בשנת המס – שנתיים, חמש ועשר.

לפי סעיף 40(ב1) – עבור הילד שמלאו לו שנתיים זכאות ל-2 נקודות זיכוי, עבור הילד שמלאו לו חמש זכאות ל-2 נקודות זיכוי ועבור הילד שמלאו לו עשר הזכאות לנקודות זיכוי אחת, סה"כ 5 נקודות זיכוי.

לפי סעיף 40(ב1א) – עבור הילד שמלאו שנתיים זכאות ל-2 נקודות זיכוי ועבור הילדים שמלאו להם חמש ועשר אין זכאות לנקודות זיכוי. סה"כ זכאות ל-2 נקודות זיכוי.

סה"כ זכאים ההורים ל-7 נקודות זיכוי בשל ילדיהם אשר יחולקו שווה בשווה בין שני ההורים, קרי 3.5 נקודות זיכוי לכל הורה.

4. הנחיות לפעולה

על פקיד השומה להשתכנע כי מתקיימת משמורת משותפת מלאה בין הורים המצדיקה את חלוקת נקודות הזיכוי בין ההורים כדלקמן:

א. על ההורה המבקש להציג בפני פקיד השומה פסק דין המאשר כי ההורה מחזיק במשמורת משותפת מלאה על ילדיו.

ב. שני ההורים יגישו דוח על הכנסותיהם לפקיד השומה ויצרפו לדוח הסכמתם לחלוקת נקודות הזיכוי בגין הילדים כאמור בהנחיה זו.

בכבוד רב,

קרלמן – רואי חשבון