



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

**מסמך רקע בנושא:  
זכאות להקלות במס בגין לקויות למידה**

**מוגש לוועדת החינוך, התרבות והספורט**

**כתיבה: יובל וורגן, עובד מחקר ומידע**

אישור: הודיה קין, ראש צוות

עריכה לשונית: מחלקת "דברי הכנסת"

י"ב באב תשס"ה

17 באוגוסט 2005

הכנסת, מרכז המחקר והמידע

קריית בן-גוריון, ירושלים 91950

טל': 6016 649 - 02

פקס: 6103 649 - 02

[www.knesset.gov.il/mmm](http://www.knesset.gov.il/mmm)

## מבוא

מסמך זה נכתב לבקשת יו"ר ועדת החינוך, התרבות והספורט, חה"כ אברהם פרוז, בעקבות תלונת הורה על אפליה במתן הקלות במס בגין לקויות למידה על יסוד מסגרת לימודים. על-פי התלונה, בעוד הורים לילד לקוי למידה הלומד במסגרת חינוך מיוחד (בית-ספר לחינוך מיוחד או כיתה לחינוך מיוחד בבית-ספר רגיל) זכאים להקלות במס בתנאים מסוימים, נציבות מס הכנסה אינה מאשרת הקלות דומות בגין ילד לקוי למידה הלומד בכיתה רגילה (על-פי חוק השילוב).<sup>1</sup>

המסמך מציג את המצב הקיים לפי הנחיות מס הכנסה, את עמדת מס הכנסה כיום ונתונים מספריים על תלמידים לקויי למידה במסגרות החינוך הרגיל והחינוך המיוחד.

### 1. המצב הקיים

**סעיף 45 לפקודת מס הכנסה – "זיכוי בעד נטולי יכולת"** – קובע, בין השאר, כי תושב ישראל (או בן זוגו) שהיה לו בשנת המס ילד משותק, עיוור או מפגר, יקבל שתי נקודות זיכוי ממס הכנסה עבור כל נטול יכולת.<sup>2</sup>

על-פי פרסומים בעיתונות, בעקבות פנייה של חברים בוועדת המסים של לשכת רואי החשבון אל נציבות מס הכנסה בתחילת שנת 2002, הוחלט לפרש את סעיף 45 לפקודה כך שיחול גם על ילדים הסובלים מליקויי למידה קשים, הגורמים לקצב התפתחות אטי לעומת קצב ההתפתחות של חבריהם.<sup>3</sup>

בספטמבר 2003 העבירה נציבות מס הכנסה לפקידי השומה חוזר בנושא **זכאות להקלות מכוח סעיף 45 לפקודה בגין לקויות למידה**. לפי החוזר, בעקבות ריבוי פניות של הורים המבקשים לקבל נקודות זיכוי בגין ילדים שאובחנו אצלם לקויות למידה מסוג הפרעות קשב וריכוז (A.D.D.) והיפראקטיביות (A.D.H.D.), **הוחלט על מתן נקודות זיכוי לפי סעיף 45 להורים לילדים הסובלים מלקות קשה מן הסוגים האמורים**.

הקריטריונים שנקבעו בחוזר לצורך מתן זכאות להקלות במס:

א. **קביעה של ועדת השמה על זכאות לחינוך מיוחד**. קביעה זו משמשת להבחנה בין לקות קלה עד בינונית, שאינה מזכה בהקלות במס, לבין לקות קשה.

ב. **אישור על היות המסגרת שבה הילד לומד מסגרת לחינוך מיוחד**.

<sup>1</sup> בתשובה שהתקבלה מאגף מס הכנסה בירושלים לבקשה לזיכוי ממס בגין לקויות למידה עבור ילד הלומד בכיתה רגילה בשנת 2004, נכתב בין השאר: "לא אוכל להתיר נקודת זיכוי נטול יכולת עבור בנד מאחר ואינו לומד בכיתה לחינוך מיוחד".

<sup>2</sup> ערך נקודת זיכוי בשנת 2005 הוא 178 ₪ לחודש (שתי נקודות זיכוי מסתכמות ב-4,272 ₪ בשנה); יצוין כי בתנאים מסוימים אפשר לקבל זיכוי ממס בגין ילד לקוי למידה גם על-פי סעיף 44 לפקודת מס הכנסה: "זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד". שיעור הזיכוי יהיה עד 35% משיעור המס ששולם העולה על 12.5% מההכנסה החייבת במס.

<sup>3</sup> בן-ציון ציטרין, "הורים לילדים לקויי למידה יקבלו הטבות מס בשווי אלפי שקלים", **הארץ**, 10 באוקטובר 2003.

לצורך מתן הזכאות נקבע כי מסגרת לחינוך מיוחד פירושה כיתה לחינוך מיוחד בבית-ספר רגיל, בית-ספר לחינוך מיוחד או גן ילדים לחינוך מיוחד.

נוסף על כך, נקבע כי גם ילדים הזכאים לקצבת נכות מטעם המוסד לביטוח לאומי בשל לקות למידה חמורה במיוחד מזכים את הוריהם בנקודות זיכוי מכוח סעיף 45.

## 2. עמדת נציבות מס הכנסה בנושא

לדברי מר פואד ג'ודום, מנהל תחום בכיר – שומה פרט במס הכנסה, הפרשנות המרחיבה לסעיף 45 שנוקט האגף בעניין זיכוי ממש בגין לקויות למידה אינה חלה על ילדים הלומדים בכיתה רגילה במסגרת תוכניות שילוב.<sup>4</sup>

נוסף על כך, בכוונת מס הכנסה לבחון את ביטול הפרשנות המרחיבה של סעיף 45 בדבר לקויות למידה בכלל, מאחר שהתגלו מקרים רבים שבהם הוצגו למס הכנסה אישורים כוזבים על לקויות כדי לקבל זיכוי ממש. בהקשר זה, מר ג'ודום מציין כי מס הכנסה, בבואו לקבוע זכאות להקלות במס, נוטה להסתמך על מבחני הזכאות לקצבת נכות של המוסד לביטוח לאומי – מבחנים המבוססים על קריטריונים אחידים ואמינים.<sup>5</sup>

לעומת זאת, לדברי גב' גילה בן-זאב, מנהלת המחלקה הכלכלית בחטיבת תכנון וכלכלה במס הכנסה, המחלקה הכלכלית עורכת בימים אלו אומדן עלות של זיכוי ממש בגין לקויות למידה עבור ילדים הלומדים בחינוך הרגיל כדי לבחון מחדש אפשרות למתן זכאות להקלות במס גם עבור הילדים האלה.<sup>6</sup> גב' בן-זאב מציינת כי כיום אי-אפשר להעריך את שיעור הבקשות לזיכוי ממש בגין לקויות למידה בכלל הבקשות לפי סעיף ילדים נטולי יכולת.

## 3. תלמידים עם לקויות למידה – נתונים מספריים

על-פי נתוני משרד החינוך, בשנת הלימודים תשס"ה למדו 17,635 תלמידים לקויי למידה במסגרות חינוך מיוחד – 14,512 מהם ב-1,333 כיתות חינוך מיוחד בבתי-ספר רגילים, 2,667 מהם בבתי-ספר לחינוך מיוחד והשאר בגני ילדים. שיעור התלמידים לקויי הלמידה בכלל התלמידים שלמדו במסגרות חינוך מיוחד היה כ-40%.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> פואד ג'ודום, מנהל תחום בכיר – שומה פרט, אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, שיחת טלפון, 25 ביולי 2005.  
<sup>5</sup> לפי אתר המוסד לביטוח לאומי יש לצרף לכל תביעה לגמלה לילד נכה תעודות רפואיות, וכן אישור על לימודי הילד או על טיפול התפתחותי מגורם מוסמך, כמפורט בתקנות ביטוח לאומי.

<sup>6</sup> גילה בן-זאב, מנהלת המחלקה הכלכלית, חטיבת תכנון וכלכלה, אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, שיחת טלפון, 25 ביולי 2005.

<sup>7</sup> משרד החינוך, האגף לחינוך מיוחד, נתוני כיתות ותלמידים בחינוך המיוחד – התשס"ה, <http://cms.education.gov.il/EducationCMS/Units/Special/HaagafBepeula/NetuneyKitot/NetuneyKitotTshasa.htm>, תאריך כניסה: 26 ביולי 2005.

אשר לתלמידים לקויי למידה שנקבעה להם **זכאות לשילוב** במסגרת חוק השילוב, כלומר זכאות לשירותי חינוך מיוחד במסגרת כיתה רגילה בבית-ספר רגיל, הנתונים העדכניים ביותר הם **לשנת הלימודים תשס"ד: זכאות לשילוב נקבעה לכ-58,000 תלמידים, כ-65% מהם בשל לקויות למידה (כ-37,700 תלמידים).**

יצוין כי שנת הלימודים תשס"ד היתה השנה הראשונה ליישום חוק השילוב ולפעילות מלאה של ועדות השילוב הבית-ספריות. לדברי גב' כרמלה איגל, מנהלת האגף לחינוך מיוחד במשרד החינוך, ייתכן שהנתונים לשנת תשס"ה יהיו שונים (נתונים מלאים אמורים להיות לקראת נובמבר 2005), שכן ועדות השילוב צברו ניסיון מסוים והפיקו לקחים מהשנה הראשונה לפעילותן.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> כרמלה איגל, מנהלת האגף לחינוך מיוחד, משרד החינוך, התרבות והספורט, שיחת טלפון, 31 ביולי 2005.