

תוכן עניינים

מבוא	3
הקלות במס הכנסה	3
שנת הסתגלות	6
הקלות במס רכישה	7
סיכום	8
רשימה ביבליוגרפית	10

מבוא

במסגרת העבודה אבחן את ההקלות הקבועות בדיני המס בקשר לעולים חדשים. אעמוד על שתי הוראות רלבנטיות בהקשר זה: א. סעיף 14 לפקודת מס הכנסה¹, המעניק הטבה לעולים חדשים ולתושבים חוזרים וותיקים בקשר להכנסות שהופקו מחוץ לישראל או שמקורן בנכס שמוץ לישראל. ב. תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין², המעניקה הטבה ל"עולה" על פי הגדרתו בתקנה זו, בעת רכישת דירת מגורים, בית עסק או קרקע לבנייה באמצעות הטלת מס רכישה בשיעור מופחת.

במסגרת כך, אעמוד גם על הפרשנות שניתנה להוראות חוק אלו על ידי בית המשפט. כפי שאראה להלן, בקשר להקלה שבפקודת מס הכנסה העניק בית המשפט פרשנות מרחיבה, וקבע כי ההטבה תחול גם על הכנסה שצמחה לנישום כאשר כבר היה בפועל בישראל, ואילו בקשר להקלה שבתקנות מיסוי מקרקעין העניק בית המשפט פרשנות מצמצמת, וקבע כי ההטבה תחול רק אם העולה השתקע בפועל בישראל ורק בקשר לדירה שהוא מתגורר בה בפועל.

הקלות במס הכנסה

המחוקק קובע הקלות במס הכנסה לעולה חדש שהפך להיות תושב ישראל לראשונה, וכן לתושב חוזר ותיק – ישראלי ששב לישראל לאחר 10 שנים לפחות בהן שהה ברציפות בחו"ל. ההקלות האמורות קבועות בסעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה, שנחקק במסגרת תיקון מס' 168 לפקודה, בהאי ליסנא:

"(א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים

ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן; בסעיף זה –

"נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);

"תושב חוזר ותיק" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות".

המטרות שעמדו בבסיס ההקלות שקבעו במסגרת תיקון 168 לפקודה הן הרצון לשפר את קליטת העלייה של עולים חדשים, להחזיר הון אנושי איכותי שעזב את ישראל, ולעודד משקיעים להשקיע בישראל ולהפוך את ישראל למקום מושבם העיקרי. מטרה נוספת הוא הרצון ליצור ודאות בקרב העולים החדשים והתושבים החוזרים, ועל מנת למנוע את החיכוך של אוכלוסיות אלה עם רשויות המס³.

¹ פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. (להלן: "פקודת מס הכנסה" ו/או "הפקודה").

² תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974. (להלן: "תקנות מיסוי מקרקעין").

³ מתוך: **חוזר מס הכנסה מס' 1/2011 – הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה.** (להלן: "חוזר מס הכנסה"). נוסח מלא של החוזר נמצא בקישור הבא: <http://ercaz.global/מס-הכנסה-מספר-1-2011-הקלות-במס-לעולים-חדשים-ולתושבים-חוזרים>

ההקלה שבסעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה נדונה בפסק הדין שניתן על ידי בית המשפט המחוזי בעניין תלמי⁴.

פרשה זו עסקה באדם, ישראלי לשעבר, שהתגורר במשך שנים ארוכות באנגליה ועבד שם. לאחר שנים רבות הוא שב לישראל, והמשיך לעבוד באותה חברה אנגלית שבה עבד טרם שובו ארצה, ואשר פנתה גם לקהל הישראלי. הדיון שהתעורר בפסק הדין היה בנוגע לשאלה האם יש להחיל את הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה על הכנסות שהפיק הנישום בפועל בעת שהפך להיות תושב ישראל, אך הכנסות אלה צמחו לו בעקבות נכסים שפיתח באנגליה. הנישום קיבל הכנסות לאחר שהפך להיות תושב ישראל בגין "נכסים" שפיתח - מוצרי היי-טק שונים, והשאלה הייתה האם יש להחיל את הפטור שבסעיף 14(א) על הכנסות אלה הגם שהן הופקו בפועל לאחר שהנישום הפך להיות תושב ישראל.

בית המשפט פסק, כי את ההוראה שבסעיף 14(א) לפקודה יש לפרש באופן רחב, ככזו המעניקה פטור הן על הכנסות פסיביות, והן על הכנסות פירותיות אחרות שמקורן בנכסים שיש לנישום מחוץ לישראל. כלומר, הגם שלשונן של סעיף 14(א) מחייבת, לשם קבלת הפטור, כי מקור ההכנסות יהיה מחוץ לישראל, ניתן לראות גם בהכנסות שהתקבלו בפועל בישראל כהכנסות שמקורן מחוץ לישראל אם הן התקבלו בעקבות נכסים שיש לנישום מחוץ לישראל. כך קבע בית המשפט, כי אם הנישום פיתח "נכס" עבור המעסיק שלו בחו"ל, ובעקבות הפיתוח מחליט המעסיק להעניק תגמול לנישום, הרי שאף אם התגמול מגיע לנישום בפועל לאחר שכבר הפך להיות תושב ישראל יש לראות בכך כהכנסה שמקורה בנכס שיש לנישום מחוץ לישראל ויש להחיל עליה את הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה.

בית המשפט ציין, כי הוא הדין במקרה שבו לשם הפקת הכנסות מה"נכס" שבחו"ל נדרש הנישום לבצע פעילות בישראל. גם במקרה זה, והגם שהנישום מבצע פעילות בישראל שגורמת לכך שהוא יוכל להפיק הכנסות מה"נכס" שבחו"ל, עדיין ניתן יהיה לראות בהכנסות שהופקו בישראל כהכנסות שמקורן בנכס שבחו"ל, והן תהיינה פטורות ממס. אלא שבמקרה שכזה יש לפצל את ההכנסות של הנישום. ההכנסות שמקורן בנכס גופו תהיינה פטורות הגם שהתקבלו בפועל בעת שהנישום בישראל, ואילו ההכנסות שהופקו בעקבות פעילות שנעשתה בישראל תהיינה חייבות במס.

קביעה זו נעשתה בעקבות האמור בחוזר מס הכנסה. לפי החוזר, במקרה של פעילות מעורבת, שחלקה בוצעה בישראל וחלקה בוצעה מחוץ לישראל, רשאי הנישום לפצל את הכנסותיו, לפי מספר ימי העסקים שבהם שהה הנישום מחוץ לישראל ביחס למספר ימי העסקים שיש בשנה. עוד נקבע בהקשר זה בחוזר, כי על מנת לבחון את מספר ימי העסקים רשאי הנישום לבחור האם יום המנוחה השבועי שלו הוא ביום ו' בשבוע או ביום א' בשבוע, ובהתאם לכך ייעשה החישוב.

במסגרת פסק הדין התייחס בית המשפט לקושי העולה במקרים רבים בקביעת המועד המדויק

⁴ ע"מ (מרכז) 24557-02-15 יהודה תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא, (פורסם בנבו, 21.01.18).