כ' תמוז תשפ"ו
05 יולי 2026

הנדון: חוזר מס הכנסה 07/2026

הוראת השעה "חוק עידוד עלייה לישראל וחזרה אליה"

כללי:

1. בתאריך 31 למרץ 2026 נכנסה לתוקפה הוראת השעה "חוק עידוד עלייה לישראל וחזרה אליה" (הוראת שעה), התשפ"ו–2026 (להלן: "**הוראת השעה**")[1] שמטרתה לעודד עלייה של עולים חדשים ושיבה לישראל של תושבים חוזרים ותיקים. ההוראה נועדה להקל על קליטתם בישראל של עולים ותושבים חוזרים ותיקים באמצעות מתן הטבת מס משמעותית על הכנסותיהם מיגיעה אישית (מעסק וממשכורת) המופקת בישראל. הטבה זו ניתנת בנוסף לכל הטבה אחרת המוקנית בדין, לרבות פקודת מס הכנסה לעולים חדשים ותושבים חוזרים כגון סעיפי 14 ו- 97 ב קטן.

חלק א' : הטבת המס

2. הוראת השעה מקנה פטור ממס לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק שהגיע לישראל בתקופה שבין ה-5/11/2025 ל-31/12/2026 (להלן: "**יחיד מוטב**"), על הכנסתו מיגיעה אישית ועד לתקרה השנתית הקבועה בחוק (להלן: "**ההטבה**"). ההטבה קבועה בסעיף 2(א) להוראת השעה והיא תינתן במהלך חמש שנות מס, החל משנת המס 2026 ועד 2030, בהתאם לתקרות הפטור הבאות:

שנת מס	תקרת הפטור (בש"ח)
2026	600,000[2]
2027	1,000,000
2028	1,000,000
2029	350,000
2030	150,000

3. יובהר, כי סכום ההכנסה החייבת שיעלה על תקרת הפטור, וכן כל הכנסה אחרת שאינה מיגיעה אישית (כגון הכנסות הון, ריבית, דיבידנד), יחויבו בהתאם לשיעורי המס הקבועים בפקודה.

ראה דוגמה מס' 1

---

[1] הוראת השעה פורסמה כסעיפים 8 ו-9 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2026), התשפ"ו-2026, אשר מהווים את חלק ד' לחוק.

[2] ראה סעיף 11 להלן לעניין פטור יחסי בשנת 2026.

<u>התנאים המצטברים לקבלת ההטבה</u>

4. על מנת לזכות בהטבה, על היחיד לעמוד בתנאים המצטברים הבאים:

א. היחיד הפך להיות תושב ישראל במהלך התקופה שבין ה- 5/11/2025 ל-31/12/2026 (להלן: "**התקופה הקובעת**") לפי אחת משתי האפשרויות הבאות:

- היחיד הפך <u>לתושב ישראל לראשונה</u> במהלך התקופה הקובעת כעולה חדש.
- היחיד חזר לישראל במהלך התקופה הקובעת <u>כתושב חוזר ותיק</u>.

<u>הבהרות</u>:

"**תושב חוזר ותיק**"[3] - מי שהיה "תושב חוץ" במשך 10 שנים רצופות לפחות לפני מועד חזרתו לישראל (כלומר, מרכז חייו לא היה בישראל במהלך 10 השנים שקדמו למועד חזרתו), והעביר את מרכז חייו לישראל במהלך התקופה הקובעת.

העברת "**מרכז החיים**" לישראל בתקופה הקובעת: לצורך הקביעה האם ומתי "מרכז החיים" של יחיד עבר לישראל יש לבחון את השינוי במכלול הזיקות לישראל, כגון: שינוי במספר ימי השהייה בישראל ותדירות ההגעה לישראל, שינויים הנוגעים למיקום ביתו הקבוע, למקום הימצאות משפחתו (בן/בת זוג וילדים), למקום עסקיו וקשריו הכלכליים, ומקום פעילותו החברתית, ולחברותו בארגונים ומוסדות ועוד. על פקיד השומה לבחון האם מכלול הזיקות מצביע באופן מובהק על העתקת מרכז החיים לישראל במהלך התקופה הקובעת.

"**שנת הסתגלות**"[4] – יובהר, כי בהתאם להוראות סעיף 2(ה) להוראת השעה, בחירה בשנת הסתגלות לא תשפיע על המועד שבו הפך היחיד לתושב ישראל לעניין עמידה בתנאי האמור לעיל לצורך קבלת ההטבה. כך למשל יחיד שהעביר מרכז חייו לישראל בינואר 2025 וביקש שנת הסתגלות יראו אותו לצורך הוראת השעה כמי שהפך לתושב ישראל לפני התקופה הקובעת ולכן אינו עומד בתנאי. לעומת זאת יחיד שהעביר מרכז חייו לישראל במהלך שנת 2026 ייחשב כמי עומד בתנאי האמור לעיל, גם אם ביקש כי שנת המס הראשונה שלו בישראל תיחשב לשנת הסתגלות.

ב. היחיד מוגדר כ"עולה" או כ"תושב חוזר":

- "עולה" מוגדר בסעיף 1 להוראת השעה כמי שבידו <u>אשרת עולה</u> או <u>תעודת עולה</u> לפי חוק השבות, התש"י–1950 , או מי <u>שנמנה עם סוג בני אדם שנקבע לגביהם שזכאים לסל קליטה</u> לפי סעיף 2 לחוק סל קליטה, התשנ"ה–1994 , אך למעט מי שאזרחותו הישראלית בוטלה על פי סעיף 11 לחוק האזרחות, התשי"ב–1952.

  בהתאם לסעיף 2(א) להוראת השעה תושב ישראל לראשונה שהפך לתושב ישראל בתקופה הקובעת יוכל להנות מההטבה רק אם הוא עונה גם על הגדרת "עולה" כמפורט לעיל.
- "תושב חוזר" ייחשב כמי שמחזיק בתעודת תושב חוזר שהונפקה ע"י משרד הקליטה. בהתאם לסעיף 2(א), תושב חוזר ותיק שהפך לתושב ישראל בתקופה הקובעת יוכל להנות מההטבה רק אם הוא מחזיק בתעודת תושב חוזר כאמור.

---

[3] כהגדרת המונח בסעיף 14(א) לפקודה

4 כהגדרת המונח בסעיף 14(ב) לפקודה

- יובהר, כי במקרים בהם קיימים פערים בין המועד שבו העביר היחיד את מרכז חייו לישראל והפך לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק (כאמור בסעיף 4(א) לעיל) לבין המועד שבו הוא הוכר ע"י משרד הקליטה כ"עולה" או כ"תושב חוזר", המועד שבו העביר בפועל את מרכז חייו לישראל יהיה המועד הקובע לצורך עמידה בתנאי לקבלת ההטבה[5].

דוגמאות:

1. יחיד, שקיבל תעודת עולה בשנת 2020 אך בפועל לא השתקע בישראל ומרכז חייו נותר בחו"ל עד לשנת 2026, יוכל ליהנות מההטבה אם יוכיח כי הפך לתושב ישראל לראשונה רק במהלך התקופה הקובעת.
2. יחיד, שהעתיק את מרכז חייו לישראל בשנת 2021 אך הוכר ע"י משרד הקליטה כ"עולה" או כ"תושב חוזר" בשנת 2026, לא מקיים את התנאי לקבלת ההטבה.
3. יחיד, שקיבל תעודת עולה או תעודת תושב חוזר במהלך שנת 2026, אך בפועל לא השתקע בישראל במהלך התקופה הקובעת, אלא העתיק מרכז חייו לישראל בשנת 2028 לא מקיים את התנאי לקבלת ההטבה.

5. ההטבה תחול אך ורק על <u>הכנסתו המזכה</u> של יחיד מוטב. "הכנסה מזכה" מוגדרת בסעיף 1 להוראה ולפי ההגדרה עליה לקיים את התנאים הבאים:

א. הכנסה מזכה היא הכנסה חייבת מיגיעה אישית לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**"). בהתאם להגדרה ניתן לקבל את ההטבה רק על הכנסות הנובעות מעסק, ממשלח יד ומעבודה.

ב. הכנסה מזכה אינה "הכנסה אחרת". הכנסה אחרת היא הכנסה המוגדרת בסעיף 62א(ד) לפקודה[6].

ג. ההכנסה המזכה אינה הכנסה המיוחסת ליחיד מ"תאגיד שקוף" (להלן: "**הסייג**"):

תאגיד שקוף מוגדר בסעיף 64(א) לפקודה – חבר בני אדם שרווחיו והפסדיו מיוחסים לבעלי הזכויות בו, כגון שותפות, חברה משפחתית חברת בית וכדומה.

בהתאם לאמור, רווחים של שותפות או של חברות שקופות לצורך מס, אשר מיוחסים לבעל הזכויות בהתאם להוראות סעיפים 63, 64 וכדומה, לא ייחשבו כהכנסה מזכה שניתן לקבל בגינה פטור. מדובר על הכנסה של התאגיד, אשר הופקה ע"י התאגיד והמיוחסת ליחיד רק לצרכי מיסוי. לפיכך נקבע שאין לראותה כהכנסה אשר זכאית להטבות הניתנות ליחיד. הסייג האמור נקבע בין היתר על מנת למנוע הסתת רווחים ליחיד מוטב באמצעות חלוקת זכויות בתאגידים שקופים.

---

[5] זו אף עמדת רשות המסים בהתייחס לאמור בסעיף 3.4.3 לחוזר 1/2011.

[6] "הכנסה אחרת" - כל אחת מהכנסות אלה, לרבות הכנסה כאמור שנחשבת כהכנסה מעסק:

1. הכנסה מריבית, מהפרשי הצמדה או מדמי ניכיון;
2. הכנסה מדיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה;
3. הכנסה מדמי שכירות;
4. תמורה ממכירת נכס, כמשמעותה בסעיף 88;
5. הכנסה ממכירת נייר ערך כהגדרתו בסעיף 88 המהווה מלאי עסקי;
6. תמורה ממכירת זכות במקרקעין, לרבות זכות במקרקעין שאילו הייתה בישראל הייתה זכות במקרקעין, או זכות באיגוד מקרקעין, לרבות איגוד שבבעלותו מקרקעין, שאילו היו בישראל היה איגוד מקרקעין

הבהרות:

1. בהתאם להגדרה בסעיף 1 להוראה, הסייג האמור לעיל יחול רק על הכנסות המיוחסות מ"תאגיד שקוף" שהיחיד הוא בעל מניות מהותי[7] בו, אולם הוא לא יחול על הכנסות המיוחסות מ"תאגיד שקוף" שהיחיד מחזיק בו החזקה מלאה. המטרה היא לאפשר קבלת ההטבה לשותפים ולבעלי מניות שאינם בעלי זכויות מהותיים בתאגיד השקוף ואין להם השפעה מהותית על פעילותה וכן לאפשר את ההטבה למי שמחזיק החזקה מלאה בתאגיד השקוף מאחר ומצב זה שקול לפעילות באמצעות עסק עצמאי.

ראה דוגמה מס' 2

2. יובהר, כי הכנסות כגון משכורת או דמי ניהול ודמי יעוץ אשר מתקבלים ע"י היחיד מתאגיד שקוף אינן מוחרגות מהגדרת הכנסה מזכה ולכן יכולות להנות מההטבה.

ראה דוגמה מס' 3

3. בהתאם להוראות הסעיף ולצרכי הוראת שעה זו בלבד, אין להתייחס לחברת ארנק כמשמעותה בסעיף 62א כתאגיד שקוף לעניין זה.

ד. הכנסה מזכה תזכה להטבה אך ורק אם הופקה או נצמחה בישראל בעת שהיחיד המוטב היה תושב ישראל . כך למשל יחיד מוטב, שהקים עסק בישראל והעסק ממשיך להפיק הכנסות ורווחים גם לאחר שהיחיד עוזב את ישראל, לא יזכה להטבה על הכנסות כאמור שיופקו לאחר ניתוק התושבות.

ה. יובהר, כי הכנסה מזכה תוגדר כזו רק אם היא משקפת את תרומתו של היחיד להפקת ההכנסה.

6. הכנסות שזכאיות להטבה מוגבלת - **<u>הכנסה מקרוב</u>**

בהתאם להוראות סעיף 2(ב) להוראת השעה, הכנסה מזכה אשר מתקבלת מ"קרוב" תהיה זכאית להטבה מוגבלת, תחת עמידה בתנאים שפורטו לעיל, אך עד לתקרה בסך 140,000 ₪ לשנה בלבד[8] (להלן: "**ההטבה לקרוב**").

<u>הבהרות</u>:

א. "**קרוב**" יוגדר מוגדר לפי סעיף 88 לפקודה - "קרוב" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה – כל אחד מאלה:

(1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

(2) צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה;

(3) חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר-בני-אדם המוחזק בידי אדם המחזיק בו; לעניין הגדרה זו, "החזקה" – במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה;

(4) נאמן כהגדרתו בסעיף 75ג, לגבי היוצר בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות הדירה וכן נאמן לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה;

---

7 "בעל מניות מהותי" – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה

8 בשנת 2030 תקרת ההטבה תהיה 150,000 ₪ לשנה בדומה להטבה על הכנסה שלא מקרוב.

ב. לצורך הוראת שעה זו נקבע חריג לפיו, חברה הנמצאת בבעלותו המלאה של היחיד לא תיחשב "קרוב" והכנסה ממנה יכולה להנות מתקרת הפטור הקבועה בסעיף 2(א) להוראת הביצוע (מלוא ההטבה)

ג. בהתאם להוראות סעיף 2(ג) להוראה, יחיד אשר יפיק במהלך שנת מס הכנסה מזכה מקרוב והכנסה מזכה שאינה מקרוב ייהנה מתקרת פטור המפורטת בסעיף 2(א) להוראת הביצוע על כלל ההכנסה ואולם על חלק ההכנסה מקרוב ייהנה היחיד מתקרת הפטור לקרוב.

ד. ההטבה על הכנסה מקרוב תינתן אך ורק במסגרת הגשת דוח שנתי, ולא במסגרת תיאום מס.

ראה דוגמאות מס' 4 ו-5

חלק ב' - תיאום מס וקביעת מקדמות במהלך השנה

7. ככלל, הזכאות המלאה להטבה תיבחן ותאושר במסגרת הגשת הדוח השנתי למס הכנסה. עם זאת, כדי לאפשר ליחיד המוטב ליהנות מההטבה כבר במהלך השנה, ניתן לפנות בבקשה מקדמית:
   - שכיר: זכאי להגיש בקשה לתיאום מס – טיפול על ידי רכזי חוליות 17
   - עצמאי: זכאי להגיש בקשה להקטנת שיעור המקדמות – טיפול על ידי מחלקת גבייה

תקרת ההטבה באישור המקדמי

8. על אף האמור בסעיף 2 לעיל, סכום תקרת ההטבה אשר יינתן במסגרת תיאום מס או הקטנת מקדמות, לא יעלה על התקרות המפורטות להלן:

יחיד, אשר רשום כמי שחייב בהגשת דוח שנתי במועד שבו פנה לפקיד השומה, ייהנה מתקרה שאינה עולה על **500,000** ₪ לשנת מס מלאה.

יחיד, אשר אינו רשום כמי שחייב בהגשת דוח שנתי במועד שבו פנה לפקיד השומה, ייהנה מתקרה שאינה עולה על **300,000** ₪ לשנת מס מלאה.

הסבר:

הגבלת התקרה נועדה לאזן בין מתן הקלה מיידית ליחיד ובין הצורך של רשות המסים בבחינה מעמיקה ומלאה של כל תנאי הזכאות, אשר תתבצע רק בסוף השנה עם קבלת כל הנתונים במסגרת הדוח השנתי. נישום שהכנסתו המזכה עולה על סכום זה, יוכל לדרוש את יתרת הפטור המגיעה לו בדוח השנתי.

הזכאות לתיאום מס או להקטנת מקדמות:

9. על מנת לקבל את ההטבה במסגרת תיאום מס או הקטנת מקדמות על היחיד לעמוד בקריטריונים הבאים:

9.1 היקף ימי השהייה בישראל

כפי שהוסבר בסעיף 4(א) לחוזר זה ההטבה תינתן רק ליחיד מוטב שהעביר את מרכז חייו לישראל במהלך התקופה הקובעת. לצורך מתן ההקלה במסגרת תיאום מס פקיד השומה יבחן עמידה בתנאי זה רק על בסיס קריטריון ימי השהייה בישראל בשנים שקדמו לשנת 2026. כלומר, יחיד שיעמוד בתנאי ימי השהייה כפי שיפורט להלן יראו אותו כיחיד מוטב שהעביר מרכז חייו לישראל בתקופה הקובעת. יובהר, כי יחיד שלא יעמוד בתנאי ימי השהייה, המפורט להלן, לא יוכל לקבל את ההטבה במסגרת תיאום מס אך יוכל לדרוש את ההטבה במסגרת הגשת דו"ח ככל והוא יכול לשכנע כי בכל זאת הוא עומד בהגדרת יחיד מוטב שהעביר מרכז חייו לישראל בתקופה הקובעת (נושא שייבחן ע"י פקיד השומה).

9.1.1 על מנת לעמוד בקריטריון להיקף ימי השהייה בישראל יידרש היחיד לקיים (יחד עם בן/בת הזוג שלו) את הכלל הבא:

א. **כלל 90 הימים**: כלל זה קובע כי בכל אחת מהשנים 2016 ועד 2025 (להלן: "**עשר השנים הנבדקות**"), היקף ימי השהייה בישראל של היחיד והיקף ימי השהייה בישראל של בן/בת הזוג של היחיד לא עלה על 90 ימים[9].

ב. חריג לכלל 90 הימים:

על אף האמור לעיל, ניתן לחרוג מכלל 90 הימים בשלוש שנים לכל היותר, ובלבד שמתקיימים כל התנאים הבאים במצטבר:

1. מגבלת שנים: השנים החורגות לא יהיו שנת 2016 או שנת 2025
2. סוגי החריגות:

- ניתן לחרוג מכלל 90 הימים בשנתיים (מתוך עשר השנים הנבדקות) ובלבד שמספר ימי השהייה בישראל, של היחיד ו/או של בן/בת הזוג, בכל אחת מהשנתיים הללו לא עלה על 182 ימים.
- ניתן לחרוג מכלל 90 הימים בשנה נוספת (שלישית) ובלבד שמספר ימי השהייה בישראל, של היחיד ו/או של בן/בת הזוג, בשנה זו לא עלה על 150 ימים.

3. מבחן 425 הימים: בכל אחת מהשנים שבין שנת 2018 לשנת 2025, מספר ימי השהייה המצטבר בישראל של היחיד ושל בן/בת הזוג, לאותה שנה ולשתי השנים שקדמו לה נמוך מ 425 ימים.

9.1.2 יובהר, כי על מנת לקיים את קריטריון ימי השהייה בישראל בעבור יחיד מסוים, נדרש כי גם בן/בת הזוג של אותו יחיד יעמדו בתנאים המפורטים לעיל. אולם, אם המועד שבו הפכו היחיד ובן/בת זוגו לבני זוג חל במהלך עשר השנים הנבדקות, תיבחן העמידה בתנאי היקף ימי השהייה עבור בן/בת הזוג רק מהשנה שבה הפכו בני הזוג לכאלה.

ראה דוגמאות מס' 6 ו-7

9.2 <u>מקור ההכנסה אינה מ"קרוב"</u>

כפי שהוסבר בסעיף 6 לחוזר זה, הכנסות המשולמות ליחיד המוטב מקרוב מוגבלות בהיקף ההטבה. יחיד המבקש ליהנות מההטבה על הכנסה המשולמת לו מקרוב יוכל לעשות זאת רק באמצעות הגשת דו"ח שנתי להחזר מס ולא במסגרת תיאום מס.

[9] לצורך חישוב מספר ימי השהייה בישראל - ימי כניסה לישראל וימי יציאה מישראל יחשבו כימי שהייה בישראל

<u>אופן הגשת הבקשה לתיאום מס/הקטנת מקדמות והטיפול בה</u>

10. היחיד המוטב יגיש את בקשתו לתיאום מס או להקטנת מקדמות באמצעות **טופס 116ע** (להלן: "**הטופס**") אשר יכלול את ההצהרות כפי שיפורטו להלן ואליו יצורפו המסמכים כפי שיפורטו להלן. טופס 116ע יוגש ע"י היחיד המוטב לצורך תיאום המס במקום טופס 116 הרגיל. טופס 116ע כולל בתוכו את כל האינפורמציה שכלולה בטופס 116 והוא משמש את היחיד המוטב גם לקבלת ההקלות הנוספות אשר ניתנות ליחיד במסגרת תיאום מס (כמו נקודות זיכוי ותיאום בין מספר מעסיקים).

10.1 בנוסף לפרטים ולהצהרות הנדרשות בטופס 116 במסגרת תיאום מס רגיל, מפורטים להלן ההצהרות הרלוונטיות לקבלת ההטבה (הפטור) ליחיד מוטב הנדרשות במסגרת טופס 116ע:

א. היחיד ירשום **בחלק א'** לטופס פרטים הנוגעים ל:

- מועד עלייתו או חזרתו לישראל ומועד קבלת תעודה ממשרד הקליטה – ראה סעיף 4(ב) לחוזר זה.
- פרטים הנוגעים לבן/בת זוג – עבור זוגות נשואים או עבור בני זוג המנהלים משק בית משותף. בין הפרטים בעניין זה נדרש המועד בו הפכו לבני זוג וזאת לצורך יישום האמור בסעיף 9.1.2 לחוזר זה.

ב. היחיד יצהיר **בחלק ג'** לטופס על העמידה בקריטריון ימי השהייה כפי שמפורט בסעיף 9.1 לחוזר זה.

ג. היחיד יצהיר **בחלק ד'** לטופס כי:

- הוא העביר מרכז חייו לישראל בתקופה הקובעת (בין 5 לנובמבר 2025 לבין 31 לדצמבר 2026) – ראה הסבר בסעיף 4(א) לחוזר זה.
- בכוונתו להישאר תושב ישראל עד תום שנת המס – ראה סעיף 5(ד) לחוזר זה.
- הכנסתו אינה משולמת על ידי "קרוב" – ראה סעיף 6 לחוזר זה.
- הצהרה כי ההכנסה אינה מעסק שהתקבל במתנה – ראה סעיף 5(ה) לחוזר זה.
- ההכנסה בגינה היחיד מבקש את הפטור אינה הכנסה אשר מיוחסת אליו משותפות או מחברה שקופה שאינו בעל המניות היחיד בה. אלא אם, אינו בעל מניות מהותי – ראה סעיף 5 לחוזר זה.
- הצהרה כי בשנים 2016 עד 2025 לא קיבל קצבאות מביטוח לאומי.

ד. היחיד ייצרף לטופס 116ע את המסמכים הבאים:

- צירוף תעודת עולה או תעודת תושב חוזר.
- צירוף תעודת "בירור פרטים על נוסע" המונפק ע"י רשות האוכלוסין וההגירה (פלט כניסות ויציאות), בגין השנים 2016 ועד 2025 עבור המבקש ועבור בן/בת זוגו.
- תלושי שכר / אישורי הכנסה מכל המעסיקים וכן מכל המשלמים, וכן כל מסמכים הנוגעים לבקשות להקלה ממס.

- **פלט מתוך קובץ סימולטור מלא** (https://www.gov.il/he/service/tax-relief-new-immigrants) – הסימולטור נועד לסייע ליחיד המבקש ולפקיד השומה לבחון את העמידה בקריטריון ימי השהייה לצורך קבלת ההטבה במסגרת תיאום המס/הקטנת מקדמות. לצורך בחינת העמידה בקריטריון ימי השהייה, יידרש מהמבקש להזין בסימולטור את ימי השהייה בישראל לכל שנת המס וזאת בהתבסס על נתוני הכניסה והיציאה כפי שמופיעים בתעודת "בירור פרטים על נוסע" (יצוין כי לצורך חישוב ימי השהייה בישראל לכל שנת מס יש לקחת בחשבון את ימי הכניסות והיציאות לישראל כימי שהייה בישראל). הסימולטור יבצע חישוב ויציג תוצאה שתקבע האם היחיד עומד בקריטריון ימי השהייה לצורך קבלת ההטבה במסגרת תיאום מס/הקטנת מקדמות. המבקש ידפיס את פלט התוצאה של הסימולטור (הכולל גם את הנתונים המוזנים) וייצרף אותו לטופס 116ע במסגרת הבקשה. פקיד השומה יבצע בקרה על תקינות הנתונים המוזנים בסימולטור ותוצאותיו. יובהר, כי צירוף פלט התוצאה של הסימולטור הינו תנאי הכרחי לצורך טיפול בבקשה לתיאום מס/הקטנת מקדמות.

<u>מתן האישור</u>

11. יחיד מוטב העומד בכל הקריטריונים המפורטים לעיל, יקבל אישור לפטור מניכוי מס במקור (לשכיר) או הקטנת מקדמות (לעצמאי) עד לתקרת הכנסה של 300,000 ₪ (אם רשום כמי שאינו חייב בהגשת דוח שנתי) או עד לתקרה של 500,000 ₪ (אם רשום כמי שחייב בהגשת דוח שנתי).

- על הכנסה שעולה על תקרת הפטור יהיה היחיד זכאי לשיעורי מס המתחילים במדרגת המס הנמוכה לזיכויים ולנקודות זיכוי בהתאם למעמדו
- חישוב יחסי לשנת 2026: בהתאם להוראות סעיף 2(ד) להוראת השעה, יחיד אשר הפך לתושב ישראל במהלך שנת 2026, תקרת הפטור עבור שנת 2026 תחושב באופן יחסי בהתאם למועד שבו הפך לתושב ישראל. בהתאם לאמור גם התקרה השנתית לצורך תיאום מס (300,000 ₪ או 500,000 ₪ לפי העניין) תוכפל ביחס שבין מספר הימים ממועד ההגעה ועד תום השנה, חלקי 365.

דוגמה: יחיד שהפך לתושב ב-1 ביולי 2026, ואינו חייב בהגשת דו"ח, יהיה זכאי בשנת 2026 לתקרה יחסית של 150,000 ש"ח (300,000 * (183/365)); או 250,000 ליחיד כאמור החייב בהגשת דו"ח

- חובת הגשת דוח: קבלת פטור מניכוי במקור במסגרת הוראת שעה זו אינה פוטרת מחובת הגשת דוח שנתי אם קיימת חובה כזו מסיבות אחרות (למשל: היותו עצמאי, הכנסה ממעביד זר, הכנסה מעל התקרה הקבועה בתקנות, וכו').

חלק ג' – הוראות נוספות

12. היחיד המוטב רשאי לוותר על הפטור ממס, במלואו או בחלקו – הוראת השעה נותנת ליחיד את האפשרות לבקש את הפטור או לוותר עליו. ניתן לוותר גם על חלק מהפטור.

13. <u>פטור לתושב חוץ על הכנסה מעסק המופקת בישראל באמצעות יחיד מוטב</u>

בהתאם להוראות סעיף 2 רישא לפקודה, תושב חוץ חייב במס על הכנסות שהופקו בישראל. בהתאם להוראות סעיף 4א' לפקודה יראו הכנסה מעסק כמופקת בישראל אם בישראל מתנהלת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה. ישנם מקרים בהם יחיד תושב ישראל עובד מישראל עבור מעביד תושב חוץ והוא מניב לתושב החוץ הכנסה אשר נובעת מפעילותו העסקית המבוצעת בישראל. במקרים אלה הכנסתו העסקית של תושב החוץ נחשבת ככזו שהופקה בישראל.

הוראות סעיף 3 להוראת השעה קובעות כי, במקרה בו הכנסתו של חבר בני אדם תושב חוץ מופקת בישראל, אך ורק בשל פעילותו מיגיעה אישית של יחיד מוטב העומד בתנאים הקבועים בסעיף 4 לחוזר זה, חבר בני האדם תושב החוץ יהיה פטור ממס בישראל על רווחיו הנובעים מפעילותו של היחיד המוטב (להלן: "**הפטור**").

<u>הבהרות</u>:

13.1 הפטור לחבר בני אדם תושב חוץ כאמור יחול רק בשנות ההטבה הקבועות בהוראת השעה, כלומר בין השנים 2026 ועד תום 2030.

13.2 הפטור האמור, על הכנסתו של חבר בני האדם תושב החוץ המופקת בישראל, יחול גם אם פעילותו של היחיד המוטב בישראל מייצרת מוסד קבע, כמשמעותו באמנות המס, לחבר בני האדם תושב חוץ.

13.3 הפטור האמור לא יחול אם גם ללא פעילותו של היחיד המוטב בעבור תושב החוץ, תושב החוץ היה חייב במס בישראל על הכנסותיו העסקיות.

13.4 תושב החוץ רשאי שלא לבקש את הפטור על הכנסותיו כאמור במלואו או בחלקו.

13.5 בהתאם להוראות סעיף 3(ב)(1) להוראת השעה, הפטור לא יחול על הכנסות כאמור של תושב חוץ שהוא תאגיד שהיחיד המוטב הוא בעל מניות מהותי בו.

13.6 בהתאם להוראות סעיף 3(ב)(2) להוראת השעה, במקרה שבו חבר בני האדם תושב החוץ הוא תאגיד השקוף לצרכי מס בישראל או לצרכי מס במדינת תושבותו (כגון שותפות) וחלק מבעלי הזכויות בו הם תושבי ישראל, לא יחול הפטור על חלק ההכנסה שהופקה בישראל אשר לבעל זכויות בתאגיד שהוא תושב ישראל.

14. <u>סייג לתחולת הוראת השעה</u>

סעיף 4 להוראת השעה קובע כי הוראות חוק זה לא יחולו מיום תחילתן, על יחיד אשר חדל להיות תושב ישראל במהלך אחת משנות המס 2028 או 2029, ושהה בישראל פחות מ-75 ימים באחת מאותן השנים.

בהתאם להוראת סעיף 4, במצב בו יחיד מוטב נהנה מפטור ממס על הכנסותיו במהלך השנים 2026 ו/או 2027 ו/או 2028, אך במהלך שנת 2028 או במהלך שנת 2029 הוא מנתק את תושבותו מישראל,

יבוטל לו הפטור למפרע. המס על הכנסתו שהופקה בישראל בשנים בהם הוא נהנה מהפטור יחושב מחדש ללא הפטור.

יובהר, כי בהתאם להוראות הסעיף, על מנת שהפטור יבוטל למפרע, נדרשים להתקיים שני תנאים:

1. היחיד ניתק את תושבותו מישראל באחת השנים 2028 או 2029 והפך לתושב חוץ.
2. היחיד שהה בישראל באחת השנים 2028 או 2029 פחות מ-75 ימים.

מהאמור עולה כי במצבים בהם ישנה יציאה זמנית של היחיד המוטב מישראל באחת מהשנים 2028 ו/או 2029 (והוא שהה בישראל פחות מ-75 ימים) אך היחיד חוזר וממשיך לקיים תושבות בישראל מבלי שניתק את מרכז חייו מישראל, הטבת המס שקיבל בשנים 2026 או 2027 לא תבוטל.

15. <u>שמירת הפטור על הכנסות מחוץ לישראל</u>

סעיף 5 להוראת השעה מבהיר כי ההטבה אינה גורעת מהפטורים ממס הניתנים ליחיד המוטב על הכנסות מחוץ לישראל מכח סעיפים 14 ו-97 לפקודה. הוראת השעה מוסיפה על הפטורים הקבועים בסעיפי 14 ו-97 גם פטור ממס על הכנסה מיגיעה אישית המופקת בישראל.

בהקשר זה יתכן מצב כי ליחיד הכנסה מיגיעה אישית אשר הופקה בחלקה בישראל וחלקה מחוץ לישראל ('הכנסה מעורבת'). במצב זה חלק ההכנסה המיוחס לפעילותו בחו"ל יהיה פטור במלואו בהתאם לסעיף 14 לפקודה ואילו חלק ההכנסה המיוחס לפעילותו בישראל יהיה פטור בהתאם להוראת שעה זה רק עד גובה התקרה הנקובה בסעיף והמתייחסת לשנת המס.

בכל שאלה העולה מיישום הוראות חוזר זה ניתן לפנות למחלקה למיסוי בין לאומי שבחטיבה המקצועית.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

נספח לחוזר – דוגמאות

דוגמה מס' 1

אברהם הוא יחיד מוטב אשר הגיע לישראל כעולה חדש ביום 1 לינואר 2026. אברהם הפיק בשנת המס 2026 הכנסה מעבודה שבוצעה כולה בישראל בסך 750,000 ₪, בשל עבודתו בחברה ציבורית תושבת ישראל. כמו כן לאברהם ישנה הכנסה פסיבית מהשכרת דירה למגורים בישראל בסך 100,000 ₪.

אברהם יוכל ליהנות מפטור ממס על חלק הכנסתו מעבודה וזאת עד לתקרה בסך 600,000 ₪. יתרת הכנסתו מעבודה בסך 150,000 ₪ תיחשב להכנסה חייבת והיא תחויב בהתאם למדרגות המס הקבועות בסעיף 121 לפקודה. כמו כן יוכל אברהם להנות מנקודות זיכוי לתושב ולעולה חדש.

על הכנסותיו מהשכרת דירה למגורים יוכל אברהם להתחייב בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודה או להתחייב בהתאם למדרגות הקבועות בסעיף 121 לפקודה.

דוגמה מס' 2

יצחק הוא יחיד מוטב אשר הגיע לישראל כעולה חדש ביום 1 לינואר 2026. יצחק הוא שותף אקטיבי בשותפות העוסקת במתן שירותי יעוץ בה הוא מחזיק ב-5% מהזכויות לרווחיה. כמו כן יצחק הוא בעל מניות פעיל בחברת בית בה הוא מחזיק 15% ממניותיה. פעילותן של חברת הבית ושל השותפות מגיעות לכדי עסק וכל פעילותן מבוצעת בישראל. בשנת 2026 צברה השותפות רווחים (לאחר תשלומי משכורות) בסך 10,000,000 ₪ עליהם חלות הוראות סעיף 63 לפקודה וחברת הבית הפיקה הכנסה חייבת בסך 1,000,000 ₪ עליה חלות הוראות סעיף 64 לפקודה.

חלקו של יצחק בהכנסות השותפות הינו 500,000 ₪ = (10,000,000 * 5%) - הכנסה זו תהנה מפטור מלא לפי הוראת השעה (הכנסה נמוכה מתקרת הפטור ומקורה בתאגיד שקוף שבו יצחק מחזיק בשיעור הנמוך מ-10%).

חלקו של יצחק בהכנסתה החייבת של חברת הבית הינו 150,000 ₪ - על הכנסה זו לא יחולו הוראות הפטור הקבועות בהוראת השעה (מקורה של הכנסה זו בתאגיד שקוף שבו יצחק הוא בעל מניות מהותי).

<u>דוגמה מס' 3</u>

יעקב הוא יחיד מוטב אשר הגיע לישראל כעולה חדש ביום 1 לינואר 2026. יצחק הוא שותף בשותפות בה הוא מחזיק ב-20% מהזכויות לרווחיה. כמו כן יצחק עובד בשותפות ומקבל מהשותפות שכר שנתי בסך 200,000 ₪. כל פעילות השותפות מבוצעת בישראל וכל עבודתו של יצחק מבוצעת בישראל. בשנת 2026 צברה השותפות רווחים (לאחר תשלומי משכורות) בסך 500,000 ₪ עליהם חלות הוראות סעיף 63 לפקודה.

חלקו של יצחק בהכנסות השותפות הינו 100,000 ₪ = (500,000 * 20%) - הכנסה זו לא תהנה מפטור לפי הוראת השעה מאחר ומדובר בהכנסה המיוחסת ליצחק מתאגיד שקוף שהוא בעל מניות מהותי בו.

משכורתו בסך 200,000 ₪ מעבודה שבוצעה בישראל תהיה פטורה במלואה (נמוכה מתקרת הפטור).

<u>דוגמה מס' 4</u>

יוסף הוא יחיד מוטב אשר הגיע לישראל כעולה חדש ביום 1 לינואר 2026. יוסף עובד כשכיר בחברה קבלנית המוחזקת בשיעור 50% ע"י אחיו. שכרו של יוסף בשנת 2026 מעבודתו בחברה הקבלנית הינו 300,000 ₪.

שכרו של יוסף עד סך של 140,000 ₪ יהיה פטור ממס בהתאם להוראות סעיף 2(ב) להוראת הביצוע.

יתרת משכורתו של יוסף בסך 160,000 ₪ תהיה חייבת בהתאם למדרגות הקבועות בסעיף 121 לפקודה.

<u>דוגמה מס' 5</u>

מנשה הוא יחיד מוטב אשר הגיע לישראל כעולה חדש ביום 1 לינואר 2026. מנשה הוא בעל מניות בשלוש חברות כמפורט להלן :

א. מנשה מחזיק 100% ממניות חברה משפחתית העוסקת בעיבוד שבבי – הכנסתה החייבת של החברה בשנת 2026 הסתכמה לסך של 500,000 ₪. מנשה פעיל בעסקי החברה והוא הנישום המייצג.

ב. מנשה מחזיק מנשה מחזיק 50% ממניות חברה משפחתית העוסקת בשירותי יעוץ– הכנסתה החייבת של החברה בשנת 2026 הסתכמה לסך של 400,000 ₪. מנשה פעיל בעסקי החברה והוא הנישום המייצג.

ג. מנשה מחזיק 30% ממניות חברה פרטית רגילה העוסקת במסחר – מנשה זכאי לשכר בסך 200,000 ₪ לשנה בשל עבודתו בחברה.

כל הכנסות החברות הופקו בישראל ופעילותו של מנשה בוצעה אך ורק מישראל.

להלן חישוב הכנסותיו החייבות והפטורות בשנת 2026:

	חברה לעיבוד שבבי	**חברה לשירותי יעוץ**	**חברה למסחר**	**סך הכל**
שיעור החזקה	**מלאה**	**50%**	**30%**	
סוג החברה	**משפחתית – אבל לא נחשבת תאגיד שקוף בשל החזקה מלאה**	**משפחתית – נחשבת לתאגיד שקוף**	**רגילה**	
סטטוס קרבה	**מחוץ להגדרת קרוב – החזקה מלאה**	**קרוב**	**קרוב**	
הכנסה מיוחסת למנשה	**500,000**	**400,000**	**200,000**	**1,100,000**
חלק הכנסה פטורה	**500,000**	**0 – כל ההכנסה מתאגיד שקוף**	**140,000 – הכנסה מקרוב**	**600,000<640,000 לכן רק 600,000**
הכנסה חייבת				**500,000**

לסיכום : הכנסה בסך 600,000 ₪ תהיה פטורה ויתר ההכנסה בסך 500,000 ₪ תהיה חייבת.

<u>דוגמה מס' 6</u>

להלן פירוט ימי השהייה של היחיד ובת זוגו בישראל בעשר השנים שקדמו לשנת 2026 :

שנת מס		
	היחיד	בת הזוג
2025	60	60
2024	13	0
2023	50	50
2022	80	80
2021	160	160
2020	88	70
2019	160	150
2018	0	0
2017	145	100
2016	60	60
סה"כ ימי שהייה (2016–2025)	816	730

בהתאם לנתונים הנוגעים לימי השהייה של בני הזוג בישראל ניתן לראות כי היחיד וגם בת זוגו לא חרגו במשך 10 השנים מתנאי ימי השהייה. לפיכך, ניתן יהיה להקנות ליחיד את הטבת המס המפורטת בחוזר ואף זכאי היחיד לקבל את ההטבה במסגרת תיאום מס או הקטנת מקדמות. הסיבה שלא חרגו מתנאי ימי השהייה – שני בני הזוג חרגו מכלל 90 הימים רק במשך 3 שנים, שנות החריגה של שניהם לא היו בשנים 2016 או 2025, החריגות לא חצו את מכסת 182 ימים לשנתיים ואת מכסת 150 הימים לשנה שלישית ואין שנה שבה מספר הימים המצטבר שלה עם שנתיים קודמות לה עובר מכסה של 424 ימים.

<u>דוגמה 7</u>

להלן פירוט ימי השהייה של היחיד ובת זוגו בישראל בעשר השנים שקדמו לשנת 2026 :

שנת מס		
	היחיד	בת הזוג
2025	60	60
2024	13	0
2023	50	50
2022	80	80
2021	173	160
2020	88	70
2019	175	150
2018	0	0
2017	140	100
2016	60	60
סה"כ ימי שהייה (2016–2025)	831	730

בהתאם לנתונים הנוגעים לימי השהייה של בני הזוג בישראל ניתן לראות כי היחיד שהה ישראל בין השנים 2019 ל-2021 כמות ימים מצטברת אשר חורגת מ-424 ימים (סך הכל 435 ימים). לפיכך לא ניתן יהיה להקנות לו את הטבת המס במסגרת תיאום מס או כהקטנת מקדמות . היחיד יהיה רשאי להגיש בקשה להטבה במסגרת הגשת דו"ח שנתי.