

**סוגיות ודגשים בניתוק תושבות לצרכי מס הכנסה
לאור תיקון 223 והרחבת חובת הדיווח**

**רו"ח (משפטן) שלומי כהן, לשעבר מנהל תחום תושבי חוץ
050-6202120**

מיהו תושב ישראל (יחיד) לצרכי מס?

• לשם קביעת מקום מרכז חיו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

- מקום ביתו הקבוע;
- מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
- מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
- מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
- מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

מיהו תושב ישראל לצרכי מס ?

- חזקה שמרכז חייו של היחיד הוא בישראל בשנת המס :
 - אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, או
 - אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים לפחות וסך כל תקופת שהייתו בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.
 - לגישת רשות המסים בעניין חזקות הימים לעיל, "יום" – לרבות חלק מיום (המשמעות: לצורך חישוב ימי שהייה של יחיד בישראל בשנת מס, סופרים גם ימי כניסה שלו לישראל וגם ימי יציאה שלו מישראל).
- מבחן סובייקטיבי - היכן הנישום רואה את מרכז חייו.

מיהו תושב ישראל לצרכי מס ?

שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

- (א) הוא עובד מדינת ישראל;
- (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
- (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
- (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
- (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
- (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק.

מיהו תושב ישראל לצרכי מס ?

תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), תשס"ו-2006 :

• יראו כתושב ישראל יחיד שאינו תושב ישראל כאמור בפסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה (להלן – ההגדרה), בכל אחד מאלה :

- (1) אם הוא עובד מדינת ישראל – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין מדינת ישראל החלו כאשר היה אותו יחיד תושב ישראל ;
- (2) אם הוא עובד של מעביד אחר המפורט בפסקה (א)(4) להגדרה – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין אותו מעביד החלו כאשר היה היחיד תושב ישראל, ובלבד שלא חלפו חמש שנים מיום שהחל היחיד לעבוד אצל אותו מעביד מחוץ לישראל, והכל אלא אם כן הוכיח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה.

מיהו תושב חוץ לצרכי מס (יחיד)?

- הגדרת "תושב חוץ" - לגבי יחיד (2 חלופות):

חלופה 1: מי שאינו תושב ישראל (הגדרה שיורית/על דרך השלילה - ללא שינוי לעומת הדין לפני תיקון 168).

חלופה 2: יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

א. הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס (היא שנת המס הנבחנת) ובשנת המס שלאחריה.

ב. מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א).

- המדובר במבחן ארבע שנתי.

מיהו תושב חוץ לצרכי מס (יחיד)?

• חלופה 2 - שינוי הגדרת "תושב חוץ":

• בשנתיים הראשונות - מבחן כמותי:

בשנה 1 (שנת המס בה נבחנת תושבותו של היחיד) ובשנה 2 - נדרשת שהייה של פחות מ-183 ימים בישראל בכל שנה (דהיינו 183 ימים ומעלה בחו"ל).

• בשנתיים הבאות - מבחן איכותי:

בשנים 3 ו-4 - מרכז חייו היה בחו"ל.

אם מתקיימים המבחנים לעיל (המבחן הכמותי בכל אחת מהשנתיים הראשונות והמבחן האיכותי בשנתיים הבאות) – יבוצע ניתוק תושבות של הנישום כבר בשנה 1 (שנת המס הנבחנת) והנישום יחשב תושב חוץ החל משנה זו, כאשר יום ניתוק התושבות יהיה יום העזיבה של הנישום ומשפחתו את ישראל.

מיהו תושב חוץ לצרכי מס (יחיד)?

- מבחן כמותי נדרש: בשנה 1 ו-2 - שהה פחות מ-183 ימים בישראל
- לא חלה חזקת 425 הימים המופיעה בהגדרה של "תושב ישראל" (לא מתחשבים בה).
- לכן, אם שהה בישראל 30 ימים ומעלה בשנת המס (אך פחות מ-183 ימים), וביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס שהה בישראל מעל 425 ימים – עדיין הוא מקיים את המבחן הכמותי של שהייה פחות מ-183 ימים בישראל בשנת המס (זה המבחן הכמותי הרלבנטי בשנה 1 ו-2 לצורך בחינת העמידה בהגדרת "תושב חוץ" החדשה, והוא גובר על חזקת 425 הימים המופיעה בהגדרת "תושב ישראל").

תושב חוץ - דגשים

מבחן איכותי נדרש: בשנים 3 ו-4 - מרכז חייו בחו"ל

לגישת רשות המסים - לצורך הבחינה האם מרכז החיים בישראל/בחו"ל בשנים 3 ו-4 - חלה חזקת 425 הימים המופיעה בהגדרת "תושב ישראל" (ובודאי שחלה חזקת 183 הימים המופיעה בהגדרת "תושב ישראל").

חישוב מספר הימים בשנתיים הראשונות:

לגישת רשות המסים: ראשית יש לחשב את מספר ימי השהייה בישראל בשנת המס - כאשר הן יום יציאה מישראל והן יום חזרה לישראל נספרים כימים בישראל. לאחר מכן, יש להחסיר את מספר ימי השהייה בישראל שחושבו ממספר ימות השנה על מנת לקבל את מספר ימי השהייה בחו"ל.

תיקון 223 לפקודה - סעיף 131(א)

ביום 6 באפריל, 2016 התפרסם תיקון לפקודת מס הכנסה (מס' 223),
התשע"ו-2016 (להלן: "תיקון 223"), במסגרתו נוספו פסקאות 5 ו- 15
בסעיף 131 לפקודה כלהלן:

"(5) יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או
"תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה –
דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים
בטענתו, אם ישנם כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה
על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא
יחולו על אלה:

(א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;

(ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או
"תושב", שבסעיף 1;

(ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48א;

תיקון 223 לפקודה - סעיף 131(א)

"(15) יחיד תושב ישראל שהעביר, במהלך 12 חודשים, כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 שקלים חדשים או יותר (להלן - סכום לדיווח); דוח לפי פסקה זו יוגש לגבי השנה שבה הועבר סכום לדיווח, כולו או חלקו, לראשונה אל מחוץ לישראל ולגבי השנה שלאחריה;"

תיקון 223 לפקודה - סעיף 131(א)

- חקיקה רטרואקטיבית לשנת המס 2016
- אין צורך בהגשת דוח מס לצד הדוח המפרט
- התיקון ותושבות לצורך אמנות מס
- שיקולים טקטיים ביישום התיקון
- יחסי הגומלין שבין סעיף 131 (5ה) לבין סעיף 131(5ו) לפקודה (מועד העברת הכסף)
- התיקון והחלופה השנייה לתושב חוץ
- האם הדוח המיוחד מהווה "חוות דעת" לעניין סעיף 131ד לפקודה?
- סתירת החזקות בראי הפסיקה
- הגברת חיכוך העוזבים/ עובדי רילוקיישן עם רשות המסים?
- אופן יישום התיקון על ידי רשות המסים?

ע"מ 13-01-31489 דוד קניג נ' פ"ש ת"א 3

• פירוט ימי שהייה בישראל:

2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
78	72	212	83	236	360	194	257	250	262

• חזרה ארצה בשנת 1999 לצורך משמורת משותפת.

• חשבון בנק בישראל

• בית קבע בארץ ובחו"ל

• ביטוח לאומי- טען כי משלם מינימום

• רכב רק בישראל

ע"מ 13-01-31489 דוד קניג נ' פ"ש ת"א 3

- חברות בקופת חולים
- בית כנסת בניו-יורק ובישראל
- גרין קארד החל משנת 2001, והחל משנת 2008 אזרח ארה"ב
- מגיש דו"ח בארה"ב כל השנים
- לא הסביר התנהלות יומיומית עסקית בארה"ב
- טענת עיכוב יציאה בשנים 2002-2003
- טענת עיכוב יציאה בשנת 2006 עת הגעתו להולדת נכדתו.
- **ניתוק 24/5/2005** (גרושתו עזבה את ישראל עם הבנות ב – 8/2005)

ע"מ 13-01-31489 קניג נ' פ"ש ת"א 3

• סעיף 100א- "מס יציאה"

• "סוגיית ההתנגשות" שבין סעיף 100א להוראות האמנה:

• חבות המס לא מגובשת לפי שווי הנכס ביום הניתוק

• אין מנגנון מניעת מיסוי כפל

• לא הוצג אישור תושבות מארה"ב אך הניח את הדעת

ע"מ 13-01-31489 דוד קניג נ' פ"ש ת"א 3

• סעיף 100א- "מס יציאה"

• בדו"ח שהוגש בארה"ב לשנת 2007 לא נמצאו דיווחי רווח הון

• "דרישת תום הלב ונקיון הכפיים בכלל, והצורך למנוע ניצול לרעה של אמנות מס בפרט..."

• התיק הוחזר לדיון לשלב ההשגה

ע"מ 12-01-19466 יעל צור נ' פ"ש חיפה

- מחודש 1/2006 ועד 8/2008 עבדה בהונג קונג בחברה בת של צים.
- בעלה התפטר מעבודתו בישראל וטיפל בענייני הבית בהונג קונג.
- הילדים השתלבו בבתי ספר בהונג קונג.
- המשפחה התגוררה בדירה שכורה בהונג-קונג ובארץ דירתם הושכרה עד לשנת 2010.
- מכוניות בישראל נמכרו.
- חשבון בנק בישראל ופנסיה. (לא הייתה התייחסות לביטוח לאומי- ככל הנראה נוכה מהשכר במלואו).
- חשבון בנק מקומי.
- ימי שהייה בשנת 2006-42, ובשנת 2007-31.

ע"מ 12-01-19466 יעל צור נ' פ"ש חיפה

- ביטוח רפואי משפחתי בהונג קונג.
- חברות במועדון כדורגל נשים בהונג קונג.
- ציפייה לעבוד בתפקיד 5 שנים ואף יותר.
- לאחר שקבלה הודעה על הפסקת עבודתה סירבה לשוב לישראל ולעבוד בחברת צ.ס.
- פסיקת השופט :
- "שינוי הזיקות אינו נעשה באבחנת חרב".
- "בהיעדר מבחן טכני למועד השינוי, אין מנוס אלא לנסות ולאתר את המועד בו השתנו מירב הזיקות ממקום אחד לאחר".
- **נקבע כי תושבת חוץ החל מ 1/2006.**

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

מר ספיר עבר להתגורר בסינגפור בשנת 94 עם אשתו ושתי בנותיו, ובשנת 98 חזרה המשפחה לישראל. ב-6/2001 שב המערער לסינגפור ללא אשתו וללא בנותיו שהפכו לבגירות, והועסק שם ע"י ממשלת סינגפור עד לשנת 2005.

בהמשך הפסיק לשמש כיועץ שכיר, ופתח בסינגפור חברה באמצעותה העניק שירותי יעוץ טכני לחברות טכנולוגיה זרות.

- בדוחות שהגיש הנישום לפקיד השומה לשנים 2001-2005 לא כלל הנישום את הכנסותיו מסינגפור.
- ימי השהיה של הנישום בישראל היו כמפורט להלן : 2001 – 224 ימים ; 2002 – 148 ימים ; 2003 – 166 ימים ; 2004 – לא פחות מ-145 ימים ; 2005 -185 ימים.
- בארץ חשבון בנק עם קצבה מצה"ל.
- דירה למשפחה בארץ.

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

- מר ספיר נושא תעודת תושב קבע בסינגפור החל משנת 2002.
- חשבון בנק פרטי ושל החברה בסינגפור וכרטיסי אשראי.
- פנסיה בסינגפור.
- תעודת אזרחות ותיק בסינגפור.
- קשרים ענפים, חברים לטניס, תחרויות ספורט, גולף.
- מפגשי חברה.
- פעיל בקהילה יהודית- קבלת שבת, ערבי שבת עם משפחות בקהילה, חבר בוועד בענייני אבטחת הקהילה.

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

- "החלטנו לאחר שיחות ארוכות, שלמעשה נחיה בצורה כזאת שכל אחד יממש את עצמו, את השאיפות שלו ואת היכולות שלו, ולכל אחד יש את מרכז החיים שלו. עשינו זאת מתוך כבוד הדדי, בין היתר בגלל שיש לנו בנות בגירות, ידענו שביום מן הימים יהיו לנו נכדים, ואמרנו שזאת השיטה הטובה ביותר לא לעשות את זה בכסאח אלא כל אחד יממש את עצמו, כפי שהוא רואה את זה, וזה אכן מה שאנחנו עושים."
- "כל ההכנסות שלי בסינגפור מדווחות לשלטונות המס בסינגפור"

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

- כך גם ביקורי המערער בישראל, אין בהם כדי להסיט לישראל את מרכז חייו של המערער שהוא כאמור, במדינה הזרה.
- עובדת היות בני-הזוג נשואים, אינה יכולה להוות משקל נגד, בוודאי שלא משקל מכריע, כנגד כל שאר הזיקות התלויות במערער המצויות במדינה הזרה.

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

- השוואה לפס"ד אברהם כהן (רומניה)
- ימי השעייה: 2003-244 , 2004-175 , 2005-175 , 2006-163
- נשוי 2+
- מתגורר בבית הרשום על שם אשתו ביבנה.
- מחזיק 1/3 ממניות חברה ישראלית, ומקבל שכר עבודה ממנה.
- דרש נקודות זיכוי תושב.
- חשבון בנק בישראל.

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

- המשך השוואה לפס"ד אברהם כהן:
- טענות הנישום-
- חי ברומניה יחד עם בת זוג החל משנת 2001.
- הגיע הרבה לצורך ביקור אביו שחלה ונפטר בשנת 2003.
- הוא נשוי אך לן באגף נפרד בבית.
- קבלות על חשמל, ארנונה ומים בשפה הרומנית. (נמצא כי המסמכים מתארכים מאוחרים יותר)
- בת זוגו צורפה לבית ברומניה רק בשנת 2009
- הפקדות גבוהות בחשבון שנטענו כ"דמי מזונות"

ע"א 4862/13 מיכאל ספיר נ' פ"ש כ"ס

- המשך השוואה לפס"ד אברהם כהן:
- בת הזוג, האשה אחיו ילדיו, ורואה החשבון שלו בישראל לא הובאו להעיד.
- מכתב מרשויות המס ברומניה כי אינו תושב שם.
- "יחסיו עם אשתו אינם מצדיקים הימנעות זו, וצריך לצאת מנקודת הנחה שאילו הייתה מוזמנת היא היתה מספרת את האמת."
- אישור ממשרד הקליטה מיום 18.6.09

ע"א 3328/15 פלוני נ' פ"ש אשקלון

• עובדות:

- בשנים 1991-2002 ניהל עסקים במדינה X.
- החל מהשנים 2002 העתיק את פעילותו למדינה Y.
- על אף היותו נשוי (למראית עין לטענתו) ניהל קשר זוגי עם אשה מקומית 1994-2002, ולאחר מכן עם אחרת בשנים 2002-2009.
- המשיב הוציא שומות לשנים 2005-2007 וקבע כי הוא תושב ישראל וחויב בסכום של 830 מלש"ח.

ע"א 3328/15 פלוני נ' פ"ש אשקלון

- להלן ימי השהייה של היחיד בישראל:
- בית המשפט קבע כי יום לרבות חלק.

שנה	ימים לפי גישת רשות המסים	ימים לפי גישת הנישום
2003	172	143
2004	170	141
2005	164	136
2006	158	129
2007	163	133

ע"א 3328/15 פלוני נ' פ"ש אשקלון

1. גרסת המערער שניתק את מרכז חייו מישראל בשנת 1994 לא עמדה בקנה אחד עם שני ילדיו שנולדו בשנים 1994-2000. דבר זה מעיד על זיקתו לישראל. למרות שהשומות לשנים מאוחרות יותר, סתירה זו מכרסמת בגרסת המערער.
2. בשנות המס בילה חגים ושבטות בבית המשפחה בישראל. בנוסף הפקיד 1 מליון דולר בשנה לחשבונות בישראל לשם ניהול משק הבית. (ברור לבית המשפט שהוא נישום "מיוחד")
3. בחירתו של הנישום שלא להתגרש בהתאם למסורת הקהילה, כבוד המשפחה, כבוד ילדיו ושלוש הבית מעידים על זיקה עמוקה לקהילה ולמשפחה בישראל.
4. לנישום השקעות בישראל בסכום של עשרות מליונים (89 מליון בשנת 2008) בחברות, חשבונות בנק וכו' המעידות על אינטרס כלכלי.
5. הנישום לא נושא במעמד אזרח או תושב במדינה אחרת ולא משלם מס באף מקום.

החלטת מיסוי 4387/13 ניתוק תושבות

העובדות:

- היחיד עזב את ישראל יחד עם בת זוגו למדינה זרה במהלך חודש יולי 2010.
- היחיד מועסק בחברה תושבת המדינה הזרה, שהינה חברת בת של חברה ישראלית.
- לאחר הגעתו למדינה הזרה, קיבל היחיד הכרה כתושב המדינה הזרה לצרכי מס ומגיש דיווח על הכנסותיו באופן סדיר לרשויות המס במדינה הזרה.
- מאז עזב היחיד למדינה הזרה, ממשיך היחיד בתפקיד התנדבותי בשירות מדינת ישראל הדורש שמירה על כשירות ומיומנות. כתוצאה מכך צפוי לשהות בישראל עד כ-90 ימים בשנה.

החלטת מיסוי 4387/13 ניתוק תושבות

העובדות (המשך):

- היחיד אינו נמנה על הגדרת יחידים כתושבי ישראל כאמור בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006.
- בשנת 2011 שהה היחיד בישראל 23 ימים ובשנת 2012 שהה היחיד בישראל 55 ימים. בת זוגו שהתה בישראל מספר ימים דומה.

החלטת מיסוי 4387/13 ניתוק תושבות

נקבע:

- היחיד ובת זוגו ייחשבו כתושבי חוץ לעניין האמנה, החל מיום ה-1 בינואר 2011 ואילך (להלן: "מועד ניתוק התושבות") - ובלבד שנתקיימו כל התנאים הבאים בכל שנות המס שהאישור בתוקף:
 - שהיה של לא יותר מ-90 ימים בכל שנה לרבות ימי שירות שלו בפועל. במידה וימי השירות של היחיד בישראל יפחתו מ-30 ימים בשנה, תקוצר בהתאמה גם תקרת השהות שלו בישראל באותה שנה עד ל-60 ימים בתוספת ימי השירות שלו בפועל באותה שנה.
 - לעניין זה - ימי ההגעה של היחיד לישראל לצורך ביצוע שירות וימי החזרה שלו מישראל ייחשבו כימי שירות לעניין קביעת תקרת ימי השהות לעיל.

החלטת מיסוי 4387/13 ניתוק תושבות

נקבע (המשך):

- בת זוגו של היחיד תשהה בישראל פרק זמן שלא יעלה במצטבר על 75 ימים בכל שנת מס.
- היחיד נחשב לתושב המדינה הזרה לצרכי האמנה ומחזיק באישור תושבות המעיד על כך מרשויות המס שלה.
- האישור הינו לצרכי האמנה בלבד, ואינו קובע דבר בסוגיית ניתוק תושבותו של היחיד ו/או מעמדו כתושב חוזר לעניין הפקודה.

החלטת מיסוי 5237/14 רילוקיישן

- תנאי סף- שהייה בחו"ל במדינת אמנה למעלה מ- 36 חודשים רצופים.
- בית קבע רק בחו"ל והוא ומשפחתו התגוררו שם למעלה מ- 3 שנים מיום המעבר.
- יום הניתוק המאוחר מבין:
 1. יום המעבר של העובד לחו"ל
 2. יום המעבר לחו"ל של אשה וילדים מתחת לגיל 18.
 3. היום בו מקבל אישור תושבות ממדינה זרה.
 4. שישה חודשים מהיום שהחל להתגורר בבית קבע שם.

החלטת מיסוי 5237/14 רילוקיישן

- בית קבע בארץ ובחו"ל – 12 חודשים מהמועד המאוחר בסעיף 1-2, או שישה חודשים מהמועד בסעיף 4. (הכל בכפוף לאישור תושבות מהרשויות הזרות החל מיום הניתוק)
- אין בית קבע בארץ או בחו"ל - יום הניתוק יהיה בתחילת שנת המס העוקבת.

החלטת מיסוי 5237/14 רילוקיישן

- תנאים לאורך תקופת הניתוק:
- בית קבע בחו"ל
- ילדי העובד במסגרות חינוכיות
- שהייה בישראל עד 65 ימים בשנה
- שהיית המשפחה בישראל עד 80 ימים בשנה.
- המצאת אישורי תושבות.

החלטת מיסוי 9857/12 תושבות

• העובדות:

- המבקשים הם בני זוג הנחשבים לתושבי מדינה A שהיא מדינת אמנה.
- בשל מקצועם המבקשים שוהים חלק ניכר מזמנם בנסיעות בין מוקדי העסק ברחבי העולם.
- בכוונת המבקשים להעביר את מרכז חייהם לישראל במהלך המחצית השנייה של שנת ההגעה (להלן: "שנת המס הראשונה") ובכך להפוך לתושבי ישראל לראשונה.
- בבעלות המבקשים דירה בישראל. נכון למועד מתן החלטה זו בני הזוג טרם מתגוררים בדירה.

החלטת מיסוי 9857/12 תושבות

נקבע:

- אישור תושבות לעניין האמנה עם מדינה A יונפק רק לאחר שלוש שנים (בדיעבד) בהתקיים התנאים המזכים:
 - לבני הזוג בית קבע בישראל.
 - מבחן של ימי שהיה בישראל:
- שנה ראשונה - 100 ימים במחצית השניה של השנה הראשונה ולא פחות משליש מכמות ימי שהיה מיום ההגעה עד תום השנה הראשונה.
- שנה שניה - מעל ל-133 ימים.
- שנה שלישית - מעל 143 ימים.

החלטת מיסוי 9857/12 תושבות

- הצהרה בתום השנה השלישית לפיה בכל אחת מהשנה הרביעית והחמישית ישהו לא פחות מ-143 ימים בישראל.
- בכל שנת מס מספר ימי השהיה בישראל יהיה המירבי ביחס לימי שהיה בכל מדינה זרה אחרת.
- הצהרה על העדר בחירה בשנת הסתגלות.
- חוות דעת מאת רו"ח מקומי של מדינת A כי לפי מבחני הדין הפנימי במדינת A הם אינם נחשבים "תושבי המדינה" החל מיום ההגעה ואילך.
- אין באי קיום אחד או יותר מהתנאים המזכים בשנת מס כלשהי, כדי למנוע מפקיד השומה לטעון כי מרכז חייו של כל אחד מבני הזוג מצוי בישראל באותה שנת מס, וכי הוא נחשב לתושב ישראל.
- אין התחייבות של רשות המסים לייצג את בני הזוג בהליך של הסכמה הדדית מול מדינת אמנה.

חוזר מס הכנסה 1/2012

קביעת מועד ניתוק תושבות ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל

- דוגמא 1- לא אושר פיצול תא משפחתי עם שהייה מעל 125 ימים בשנה בישראל.
- דוגמא 4- אושר פיצול תא משפחתי עם 60 ימי שהייה בישראל בממוצע על פני שני עשורים.
- דוגמא 6- Relocation – אושר ניתוק תושבות לשהייה של 3 שנים במדינת אמנה, הוצגו אישורי תושבות ממדינת האמנה.
- דוגמא 7- Relocation – לא אושר ניתוק לשהייה בת שנתיים ו-3 חודשים (בין התאריכים 1/2009-3/2011) למדינת אמנה חרף אישורי תושבות.

שאלות ?

תודה !

050-6202120

Shlomoc.law@gmail.com