

מיסוי בינלאומי – כלל המקור לגבי הכנסת עבודה

יוני 2015

שלומי לזר, עו"ד (רו"ח)

א. רפאל ושות' עורכי-דין
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

תוכן עניינים

נושאי ההרצאה

- מיסוי בין לאומי - הקדמה
- סעיף 4א לפקודה – כללי המקור הגיאוגרפי
- כלל המקור הגיאוגרפי לגבי הכנסת עבודה – מקום ביצוע העבודה
- פרשת רפאל בר – רקע
- פסק הדין בעניין רפאל בר - מחוזי
- הטענות בערעור לבית המשפט העליון
- פסק הדין בעניין רפאל בר - עליון
- הערות לסיום

מיסוי בינלאומי - הקדמה

- על פי כללי המיסוי הבינלאומי בישראל – תושבי ישראל חייבים במס על בסיס כלל עולמי – ללא קשר למקום הפקת ההכנסה.
- תושבי חוץ לעומת זאת חייבים במס בישראל, אך ורק על הכנסה שהופקה או שנצמחה בישראל.
- כדי לקבוע את חבות המס של תושבי חוץ יש חשיבות לקביעת המקור הגיאוגרפי של אותה הכנסה – בישראל או מחוץ לישראל.
- כללי המקור הגיאוגרפי קבועים בסעיף 4א שהוסף לפקודה במסגרת הרפורמה במיסוי הבינלאומי – תיקון מספר 132 משנת 2003.

סעיף 4א' לפקודה – כללי המקור הגיאוגרפי

- לגבי הכנסה מעסק – המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה.
- לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי – המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק.
- לגבי הכנסה ממשלח יד – מקום ביצוע השירות.
- לגבי הכנסה מעבודה – מקום ביצוע העבודה.
- לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה – מקום מושבו של המשלם.
- לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס – מקום השימוש בנכס.
- לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי – מקום מושבו של המשלם.
- לגבי קצבה מלוג ואנונה – מקום מושבו של המשלם.
- לגבי הכנסה מחקלאות – מקום הנכס מניב ההכנסה.
- לגבי דיבידנד – מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד.
- לגבי השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א – מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור.

פרשת רפאל בר - רקע

העובדות

- הנישום היה תושב חוץ שהועסק כטייס בחברת "אל-על".
- הטיסות שאותן ביצע הנישום היו בקו ניו-יורק תל-אביב ובקווים פנימיים בארה"ב.

טענות הנישום

- המקור הגיאוגרפי של הכנסת העבודה של הנישום הוא מחוץ לישראל מכיוון שבמשך מרבית הטיסה שוהה המטוס (והנישום) מחוץ לשטח ישראל ולכן כתושב חוץ הוא אינו חייב במס בישראל.

טענות פקיד השומה

- לפי כללי המשפט הבינלאומי הפומבי בשטח המטוס חל הדין הישראלי ולכן מדובר בטריטוריה ישראלית.
- לחילופין, המטוס בבעלות חברה ישראלית ("אל-על") ולכן הוא מהווה חלק משטח מדינת ישראל (תיאוריית האי הצף).

פרשת רפאל בר - רקע

נתונים חשובים

■ המרחק בין תל אביב וניו יורק הוא 9,146 ק"מ.

■ זמן הטיסה כ- 12 שעות – 720 דקות.

■ מתוך 9,146 ק"מ של מסלול הטיסה רק 20 ק"מ נמצאים בשטח הגיאוגרפי של מדינת ישראל (0.2%).

■ מתוך 720 דקות של זמן טיסה רק במשך 5 דקות בלבד נמצא המטוס בשטח הגיאוגרפי של מדינת ישראל (0.7%).

■ הן לפי הקריטריון של מרחק טיסה בק"מ והן לפי הקריטריון של זמן טיסה בדקות החלק המיוחס לישראל הוא בשיעור מזערי של פחות מאחוז אחד.

פסק הדין בעניין רפאל בר - מחוזי

- בית המשפט המחוזי קבע שמקורה הגיאוגרפי של הכנסת העבודה של הנישום – הטייס הוא בישראל.
- לפי פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוראות סעיף 4א לפקודה מבוססות על תיאוריית ה"נאמנות הכלכלית" – Economic Allegiance לפיה הנישום חב נאמנות כלכלית למדינה שסיפקה את התשתיות שאפשרו את הפקת ההכנסה.
- פרשנות תכליתית של הוראות סעיף 4א לפקודה על רקע תיאוריית הנאמנות הכלכלית מובילה לדעת בית המשפט המחוזי למסקנה לפיה כוונת המחוקק במילה "מקום" לא הייתה לגבולות הפיזיים של מדינת ישראל אלא "לגבול התשתית השלטונית שמספקת המדינה".
- לפי פסק דינו של בית המשפט המחוזי הטסת מטוסים היא חידוש טכנולוגי שהוראות הפקודה לא ערוכות להתמודד איתו (בסעיף 6 לפסק הדין).
- לדעת בית המשפט המחוזי במקרה של חטיפת מטוס ישראלי מדינת ישראל תהיה זו המחויבת לחילוץ נוסעי וצוות המטוס (בסעיף 8 לפסק הדין).

פסק הדין בעניין רפאל בר - מחוזי

”בשימוש במילה ‘מקום’ בסעיף 4א(א)(4) התכוון המחוקק למקום לא רק בהקשר הפיזי שלו אלא גם בהקשר השלטוני. כלומר, המקום הוא המדינה אשר מגינה על זכויות העובד, מקנה לו ביטחון, מקימה את התשתיות המאפשרות קיום עבודתו, מעניקה לו שירותים ציבוריים וסחורות, מענישה אחרים הפוגעים בחירותו ובגופו שלא כדין ועוד. מקום הפקת הכנסתו של הנישום הוא מקום מושבו של הריבון אשר מעניק לו צבר זכויות זה, שבלעדיו לא הייתה מתאפשרת הפקת ההכנסה” (בסעיף 9 לפסק הדין).

הטענות בערעור לבית המשפט העליון

- פסק הדין מבוסס על טענה שלא נטענה על ידי פקיד השומה. פקיד השומה לא הזכיר בכלל את תיאוריית הנאמנות הכלכלית. למערער לא ניתנה הזדמנות להתייחס לנושא הנאמנות הכלכלית.
- מבחן הנאמנות הכלכלית אינו המבחן המתאים מכיוון שהוא בודק את תכונות הנישום ולא את תכונות ההכנסה. הנאמנות הכלכלית טובה עבור קביעת מקום המושב של הנישום. היא לא מתאימה לקביעת מקור גיאוגרפי של הכנסה. לפי מבחן הנאמנות הכלכלית כל הכנסה שיפיק נישום תושב ישראל תיחשב להכנסה ממקור גיאוגרפי בישראל ולהיפך לגבי תושבי חוץ.
- ניקח לדוגמא שלושה נישומים המועסקים במפעל לייצור רכיבים אלקטרוניים בסין. הראשון – תושב ישראל שנשלח לסין על ידי מעביד ישראלי שהקים מפעל בסין. השני תושב סין המועסק על ידי מעביד סיני. והשלישי תושב קנדה שמועסק על ידי מעביד קנדי. כולם מפיקים את אותה הכנסה – שכר עבודה למשרת פועל ייצור בסין. לפי תיאוריית הנאמנות הכלכלית בכל אחד מהמקרים יקבע מקור גיאוגרפי שונה לאותה הכנסה (ישראל סין וקנדה בהתאמה).
- כללי המקור אמורים להיות פשוטים ונטולי פרשנות. מקום הוא מקום פשוטו כמשמעו. כל פרשנות אחרת היא חסרת אחיזה בלשון הפקודה.

הטענות בערעור לבית המשפט העליון

- לפי תיאוריית הנאמנות הכלכלית כמעט כל הכנסה של תושב ישראל מחו"ל תסווג כבעלת מקור גיאוגרפי בישראל והחיוב במס יקום לא רק בגלל מקום המושב של הנישום אלא גם בגלל המקור הגיאוגרפי של ההכנסה. אלא שסעיף 200 לפקודה מתיר זיכוי ממס זר רק על הכנסות ממקורות גיאוגרפיים שאינם בישראל. בדרך זו תיווצר בעיה חמורה בכל נושא הזיכוי ממיסי חוץ.
- תושבי חוץ שמפיקים הכנסה מעבודה בישראל יוכלו לטעון לנאמנות כלכלית למדינות המושב שלהם ולמקור גיאוגרפי מחוץ לישראל. פועלים סיניים המועסקים בישראל חייבים בנאמנות כלכלית לריבון בסין. לפי שיטה זו מקום ביצוע העבודה הוא בסין ולא בישראל.
- גם בנושא קיזוז הפסדים מחו"ל לפי שיטת הנאמנות הכלכלית ניתן להפוך הפסד מחו"ל להפסד בישראל ולקזז את ההפסד לפי הוראות סעיף 28 לפקודה תוך הפיכת סעיף 29 לפקודה לאות מתה.
- סעיפים נוספים שיהפכו למיותרים – סעיף 3א – הכנסה מהאזור; סעיף 5(5) לפני התיקון האחרון בעניין החמייז וכו'.
- לגבי הטענה לחידוש טכנולוגי – הטיסה הראשונה בוצעה על ידי האחים רייט ב-1903. הוראות הפקודה הן מ-1961 וסעיף 4א הוסף ב-2003. לגבי הטענה לפעולות חילוץ – המקרים הרלבנטיים היו דווקא של חברות תעופה זרות.

פסק הדין בעניין רפאל בר - עליון

1. המערער היה תושב חוץ בשנים הרלוונטיות לערעור המס שהגיש. הוא הועסק כטייס בחברת אל-על בטיסות בינלאומיות, בעיקר ביו-ניו-יורק לתל-אביב וחזרה. מעבידתו של המערער ניכתה מס במקור משכרו. בית המשפט המחוזי דחה את טענתו של המערער כי הוא זכאי להחר המס שנוכה משכרו. על כך הערעור שבפנינו.

2. אנו סבורים כי יש לדחות את הערעור בעיקרו. זאת לאור האמור בסעיף 4א לפקודת מס הכנסה, שם נקבע כי המקום בו הופקה או נצמחה הכנסה מעבודה הוא 'מקום ביצוע העבודה'. בנסיבות המקרה דנא, מקום הביצוע, כל עוד מדובר בטיסות מניו-יורק לתל-אביב וחזרה הוא ישראל.

3. בסיכומיו של המשיב, הוא פקיד השומה (סעיף 30 לסיכומים), הוא הסכים כי הכנסות של תושב חוץ (שהוא טייס) לגבי טיסות פנים במדינה זרה לא ימוסו בישראל. דברים דומים נאמרו לנו על ידי הפרקליטה המייצגת את פקיד השומה בעת הדיון בפנינו. רשמנו את הדברים. על כן, על פקיד השומה לפעול בהתאם לדבריו בכל הנוגע למערער, וזאת לגבי טיסות פנים במדינות חוץ.

4. הערעור נדחה בכפוף לאמור בפסקה 3 לעיל. לא ייעשה צו להוצאות"

הערות לסיום

- הערעור שעסק בסוגיית יסוד עקרונית במיסוי בינלאומי נדחה על ידי בית המשפט העליון בפסק דין קצר של ארבע פסקאות המשתרעות על פני פחות מעמוד אחד, שניתן על-אתר, באולם בית המשפט מיד בתום דיון השלמת הטיעון וללא כל נימוק לגופו של עניין.
- מה ההבדל בין טייס זר שמועסק על ידי אל-על ובין טייס זר שמועסק על ידי American Airlines או כל חברת תעופה זרה אחרת בטיסות בקו ניו-יורק תל אביב?
- מה ההבדל בין טיסות בינלאומיות ובין טיסות פנים בארה"ב? בכל מקרה ברוב המוחלט של הטיסה – למעלה מ-99%!! המטוס מחוץ לשטח הגיאוגרפי של ישראל.
- אף אחת מהערכאות לא התייחסה להבחנה שעשה המחוקק בסעיף 4א בין מקום המושב של המשלם ובין מקום הביצוע.

סוף תודה על ההקשבה

א. רפאל ושות' עורכי-דין
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

