

## מפרשת 512 לנוודים דיגיטליים: האם ניתן לחייב נוודים במס בישראל?

תגובת מערכת

נטע צ'חנובסקי\*

### מבוא

בנובמבר 2021 ניתנה הכרעת הדין בתפ"ח מדינת ישראל נ' אברגיל,<sup>1</sup> תיק הידוע גם בכינוי פרשת 512 (להלן: "פרשת 512"). בפרשה זו, בית המשפט המחוזי בת"א הרשיע את יצחק אברגיל ו-16 נאשמים נוספים בעבירות שונות וחמורות שבוצעו במסגרת חברותם בארגון הפשיעה של אברגיל (להלן: "ארגון הפשיעה").<sup>2</sup> הכרעת הדין, המשתרעת על פני כ-800 עמודים, מגלמת בתוכה סוגיות משפטיות ענפות ומורכבות מתחום המשפט הפלילי, אך ברשימה זו אבקש להפנות את הזרקור לסוגייה משפטית מרתקת הנחבאת בין עשרות אלפי השורות, העוסקת דווקא בדיני מיסים.

בהכרעת הדין בית המשפט המחוזי בת"א קיבל החלטה מפתיעה, ובניגוד לעמדת הפרקליטות זיכה את אחד הנאשמים בפרשה, נאשם 17, מעבירת המס שיוחסה לו בהתבסס על עבירות הסמים בהן הורשע. המחלוקת המשפטית שעומדת מאחורי זיכוי זה פותחת פתח לדיון חשוב בתחום דיני המיסים, דיון שיכול להשפיע לא רק על נאשם בתיק פשיעה כזה או אחר, אלא על חיי אנשים רבים בעולם המודרני – שאלת חבותם במס של נוודים דיגיטליים.

על אף שאין הגדרה רשמית לכך, לפי ארגון ה-OECD המונח "נווד דיגיטלי" מתייחס לעובד שאינו תלוי במיקום הימצאו, תוך שעבודתו מותאמת להתפתחות הטכנולוגיה ולסגנון חייו.<sup>3</sup> כיום, נוודים דיגיטליים מוכרים כאנשים הנוהגים לטייל מסביב לעולם תדיר, תוך שהם עובדים מרחוק באמצעות כלים דיגיטליים. לראייתי, ניתן לחשוב על נאשם 17 כעל מעין "נווד פלילי": הוא שהה מחוץ לישראל במשך למעלה מעשור, ונע ונד בין מדינות שונות ברחבי העולם, רק שבמקום לעבוד מרחוק עבור מעסיק חוקי כפי שעושים נוודים דיגיטליים – הוא עבד מרחוק עבור ארגון פשיעה.

השאלה המשפטית המתעוררת בנסיבות אלו היא, האם ראוי לחייב נוודים דיגיטליים (או "פליליים") במס בישראל. עד לעת זו, בית המשפט העליון הותיר את ההכרעה במישור האזרחי בצריך עיון,<sup>4</sup> אך לטענתי, עד

\* סטודנטית לתואר ראשון, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת תל-אביב. חברת מערכת מ"ו של כתב העת "עיוני משפט".

<sup>1</sup> תפ"ח (מחוזי ת"א) 24984-07-15 מדינת ישראל נ' אברגיל (נבו 16.11.2021).

<sup>2</sup> שם, בפס' 1.1 לפסק הדין של השופטת גיליה רביד.

<sup>3</sup> לפי ארגון ה-OECD, ההבחנה בין נוודים דיגיטליים לעובדים מהגרים היא שהכנסתו של נווד דיגיטלי מתקבלת ממקורות זרים וחוצי גבולות טריטוריאליים. מאחר שאין הגדרה פורמאלית, ניתן להכליל תחת ההגדרה אף אנשים המסתמכים באופן חלקי על הכנסה דיגיטלית פסיבית. בשל עמימות זו, ישנו קושי להעריך את מספר הנוודים הדיגיטליים בעולם, אך לפי הערכות הארגון המספר הולך וגדל, שכן יותר ויותר שכירים, פריילנסרים ויזמים עצמאיים בוחרים לעבוד מרחוק באופן גלובאלי, תוך שילוב נסיעות וקריירה מגוונת. מדו"ח הארגון עלה כי מגוון העיסוקים של הנוודים הדיגיטליים רחב. בין היתר ניתן למנות משורות בתחום הדיגיטל, השיווק, העיצוב, הכתיבה, המדיה, התכנות ועוד. 2, Migration Policy Debates, 27 OECD MPD (July, 2022), <https://www.oecd.org/migration/mig/MPD-27-Should-OECD-countries-develop-new-Digital-Nomad-Visas-July2022.pdf>.

<sup>4</sup> ע"א 476-17 א' פקיד שומה ת"א (נבו 9.10.2018) (להלן: "עניין אמשיק שוילי").

שתתקבל הכרעה מהותית בעניין, סביר שהמשתנה שיחרוץ את גורל הנוודים יהיה דווקא נטל ההוכחה. במישור האזרחי נקבע כי הנטל להוכיח שנישום אינו "תושב ישראל" לצורך חבותו במס מונח על כתפי הנישום, אך בפרשה 512 נקבע באופן תקדימי כי לאור פערי הכוחות בין המדינה לנאשם בהליך הפלילי, הנטל יונח דווקא על כתפי המדינה.<sup>5</sup> לקביעה על מי מונח נטל ההוכחה יש משקל רב לתוצאת ההליך המשפטי, כאשר התיקים האזרחיים שאסקור ברשימה הוכרעו כנגד הנישומים, ולעומת זאת בפרשה 512 הוכרע לטובת הנאשם.

ברשימה אביא את עיקרי הכרעת הדין בפרשה 512 בכל הנוגע לזיכוי של נאשם 17 מעבירת המס, אתאר את המסגרת התיאורטית והנורמטיבית הרלוונטית לצורך הכרעה בסוגייה זו, אדגים כיצד מסגרת זו יושמה במקרים דומים, ואקיש ממקרים אלו לסוגיית הנוודים הדיגיטליים והפליליים ולשאלה האם ניתן לחייבם במס בישראל.

## סיפורו של נאשם 17

במסגרת האישום האחד עשר בפרשת 512, שעסק בעסקאות סמים אדירות ממדים שערך ארגון הפשיעה ביפן, הורשע הנאשם 17 במעורבות בייבוא, ייצוא וסחר של סמים מסוכנים, במסגרת ארגון פשיעה, בין השנים 2004-2006.<sup>6</sup> בהתבסס על כך ובמסגרת האישום השלושה עשר, יוחסה לנאשם 17 עבירת מס.

הנאשם טען כי אין להרשיעו בעבירת המס, משום שבתקופה המדוברת לא היה תושב ישראל. לפי גרסתו, משנת 2000 ועד לשנת 2014 הוא שהה מחוץ לישראל במספר מדינות שונות, כאשר בכל מדינה שהה חודשים ספורים בלבד. בין היתר, הוא העיד כי שהה במהלך השנים בארצות הברית, בספרד, בצרפת, באמסטרדם, בבליה, ביוון, בתאילנד, ביפן ובמרוקו. בשנים הרלוונטיות לאישום, הוא שהה בבליה וביפן.

מנגד, המאשימה טענה כי בשים לב למבחנים הקבועים בפקודת מס הכנסה, כפי שיפורטו בהמשך, יש לראות בנאשם תושב ישראל החייב במס, שכן משפחת הנאשם התגוררה בתקופה הרלוונטית בישראל ונתמכה כלכלית על ידו, הנאשם לא הוכיח שקשר את תושבותו במדינה אחרת, ואין לפסול אפשרות שנכנס לישראל בתקופה זו תוך שימוש בדרכון מזויף.<sup>7</sup> בתמצית, בית המשפט קבע כי יש לזכות את הנאשם 17 מעבירת המס, מפני שהתשתית הראייתית מטה את הכף לטובת טענתו כי לא היה תושב ישראל בתקופה הרלוונטית. הקביעה כי לא היה תושב ישראל לצרכי מס בתקופה הרלוונטית, איננה מובנת מאליה.

## המסגרת התיאורטית והנורמטיבית

על מנת לרדת לעובי הקורה במקרה עובדתי חריג זה, אפרט תחילה מהן המסגרות התיאורטיות והנורמטיביות הנדרשות לצורך הכרעה. לפי ד"ר נלי מונין וד"ר יעל עפרון, מיסוי מדינתי נשען על עקרון התושבות, עקרון לפיו כדי שתהיה למדינה זכות מוסרית למסות נישום, יש לבסס זיקה בינו לבין המדינה. זיקה זו יכולה לנבוע לדבריהן מהיותו תושב המדינה, או מהעובדה שהוא מנהל את עסקיו במדינה. בשני המקרים, קיום זיקה למדינה מניח כי אותו נישום נהנה מתשתית פיזית, משפטית ופיננסית שהמדינה מציעה,

<sup>5</sup> פרשת 512, לעיל ה"ש 1, בעמ' 763.

<sup>6</sup> שם, בעמ' 756.

<sup>7</sup> שם.

ועל כן עליו לתרום למדינה חלק מרווחיו בתמורה. שאלת התושבות היא אם כן בעלת משמעות מהותית עבור הנישום.<sup>8</sup>

כפי שפורט בהכרעת הדין בפרשת 512, לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) ניתן להטיל חבות במס "על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל..."<sup>9</sup>. ס' 1 לפקודה מגדיר כי "תושב ישראל" הוא: "מי שמרכז חייו בישראל". בסעיף נקבע גם חזקה כמותית, לפיה חזקה כי מרכז חייו של אדם בישראל אם בשנת המס שהה בישראל 183 ימים או יותר, או אם שהה בישראל באותה השנה 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה היא 425 ימים או יותר. חזקה זו ניתנת לסתירה, כאשר ההנחה היא כי שהייה בישראל לפרקי זמן ארוכים "מעידה באופן חזק" על כך שמרכז חייו של הנישום בארץ.<sup>10</sup>

המבחן המרכזי לבחינת תושבות כיום הוא מבחן מהותי-איכותי המכונה מבחן "מרכז החיים". סעיף 1 לפקודה מפרט כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של אדם, 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 ומקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים.<sup>11</sup>

כך למשל, במצב בו אדם שהה רק 100 ימים בישראל בשנת המס מובן כי החזקה הכמותית לא מתקיימת בעניינו. חשוב להבחין כי במצב מסוג זה, לא מתקיימת "חזקה הפוכה" כי האדם הוא בהכרח "תושב חוץ",<sup>12</sup> ויש לבחון את כלל נסיבות המקרה לפי המבחן המהותי איכותי. כך למשל, אם משפחתו גרה בישראל, ביתו הקבוע בישראל, האינטרסים הכלכליים שלו בישראל והוא עובד עבור חברה ישראלית, סביר שיקבע כי לאור זיקותיו הרבות לישראל מרכז חייו בישראל והוא יחוב במס.

לסיכום הנקודה: כיום, ככל שהחזקה הכמותית אינה מתקיימת, מבחן "מרכז החיים" של הנישום הוא המבחן המרכזי לבחינת תושבותו של אדם לצורך קביעת חבות במס.<sup>13</sup> בפסיקה נקבע כי מטרת המחוקק במבחן זה היא ללכוד ברשת המס את אותם הנישומים אשר עיקר האינטרסים והזיקות הכלכליים, המשפחתיים, האישיים והקהילתיים שלהם, אכן מצוי בישראל. לכן, נקבע כי מרכז הכובד בהגדרת התושבות מונח על פרמטרים איכותיים ולא רק על מדדים טכניים.<sup>14</sup>

יישום בחינת החזקה הכמותית ומבחן "מרכז החיים" בעניינו של נאשם 17, לא היווה משימה פשוטה עבור בית המשפט. החזקה הכמותית לא התקיימה בעניינו שכן לא הוכח ששהה בישראל בתקופה הרלוונטית, ובית המשפט פנה לבחינת תושבותו לפי מבחן "מרכז החיים". בתמצית, קבע בית המשפט כי הנאשם לא החזיק בית קבוע לשימושו בישראל, וכי הגם שמשפחתו המורחבת התגוררה בישראל בזמן שהוא תמך בהם כלכלית לא מדובר באינדיקציה יחידה או מכרעת. באשר למקום עיסוקו, נקבע כי עיסוקו החוקיים והלא חוקיים לאורך השנים התקיימו מחוץ לגבולות המדינה. בית המשפט הרחיב כי הגם שעבירות הסמים התבצעו במסגרת הארגון, כשלארגון ולעומד בראשו אינטרסים כלכליים ואחרים בישראל, מעמדו של

<sup>8</sup> נלי מונין ויעל עפרון לומדים משפטים עם משחקי תפקידים 54 (טלי פלד עורכת 2022).

<sup>9</sup> ס' 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

<sup>10</sup> ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, בפס' 12 (22.2.2017).

<sup>11</sup> ס' 1 לפקודה.

<sup>12</sup> ע"מ 6418-02-16 רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא, בפס' 50 (נבו 10.4.2019).

<sup>13</sup> דורון לוי ואיתן אסנפי מיסוי בינלאומי: הדין בישראל 94-96 (2008).

<sup>14</sup> עניין פלוני, לעיל ה"ש 10.

הנאשם 17 כ"חיל" בארגון לא מצדיק ייחוס אינטרסים אלה של הארגון לנאשם עצמו.<sup>15</sup> עוד נקבע כי לא ניתן להתעלם מכוונתו הסובייקטיבית של הנאשם, שתיאר את שובו לישראל כ"עליה" והיותו במעמד של "תושב חוזר". לאור ההכרעה כי הוא שהה מחוץ לישראל למעלה מ-13 שנים, בית המשפט קבע כי אין בזיקותיו כדי להוביל למסקנה שמרכז חייו בתקופה הרלוונטית היה בישראל, ולפיכך נאשם 17 זוכה מעבירת המס.<sup>16</sup>

## עולם הנוודים

במסגרת מבחן "מרכז החיים" בפרשה 512 נידון תת-מבחן בו תתמקד הרשימה – האם אדם פעל באופן פורמלי לניתוק תושבותו הישראלית והכה שורשים במדינה אחרת. כפי שנקבע בפסיקה, ככל שאדם עומד בתת מבחן זה ומשלם מיסים במדינה אחרת, יש בכך כדי להוביל במקרים מסוימים, יחד עם בחינת מכלול תתי המבחנים תחת מבחן "מרכז החיים", לאי-הטלת חבות במס.<sup>17</sup> נאשם 17 לא עשה זאת. השאלה המשפטית המרכזית העומדת לפתחנו לפיכך היא האם העובדה כי אדם לא ניתק פורמאלית את תושבותו ולא שילם מיסים במדינה אחרת, מצדיקה הטלת חבות במס בישראל בשנים אלו, על אף שלא שהה בישראל במשך שנים ארוכות ברציפות. כאשר עסקינן בנוודים דיגיטליים שאלה זו מקבלת משנה תוקף, משום שלאור אופי חייהם הארעי, עלולים להתעורר מקרים רבים בהם הנוודים לא היכו שורשים באף מדינה.

השאלה האם ניתן לקבל מצב בו אדם אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס הגיעה לפתחו של בית המשפט העליון, ונותרה בצריך עיון. כב' השופט הנדל בעניין אמשיקוילי היטיב לתאר שאלה זאת כך: "אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות – האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס?"<sup>18</sup> השופט הנדל הדגיש כי פקודת מס הכנסה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי, ושהזרקור מופנה כלפי השאלה אם הוא תושב ישראל. מהצד האחר, מסביר השופט הנדל, השאלה מעלה היבטים נורמטיביים ובראש ובראשונה בירורים עובדתיים. באותו עניין, השופט הנדל הגיע למסקנה כי אין צורך להכריע בשאלה זו, אך הוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל. הוא מסכם ומחדד כי הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס, הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חייו.<sup>19</sup>

בית המשפט בפרשת 512 הבהיר כי מאחר שהשאלה שנדרשה להכרעה היא שאלת **תושבותו הישראלית של הנאשם 17**, השאלה האם ניתן לקבל מצב בו אדם אינו תושב של אף מדינה אינה ניצבת לפתחו. בית המשפט לא קיבל את עמדת המאשימה, לפיה העובדה שהנאשם לא הוכיח שקשר תושבותו במדינה אחרת מהווה אינדיקציה מכרעת לכך שהוא נותר תושב ישראל,<sup>20</sup> והבהיר כי הפסיקה קובעת שמחדלו של אדם להוכיח ניתוק מוחלט של זיקותיו למדינת ישראל אינו בהכרח מוביל למסקנה כי מרכז חייו בישראל. בית המשפט ציין למעלה מן הצורך כי: "בשים לב לאתגרי הגלובליזציה, ולאפשרות הזמינה לנוע ממדינה למדינה בקלות רבה, באופן שלא מן הנמנע שאדם ינתק תושבותו הישראלית מבלי שיהפוך תושב מדינה אחרת בה יחוב במס".<sup>21</sup>

<sup>15</sup> פרשת 512, לעיל ה"ש 1, בעמ' 764.

<sup>16</sup> שם, בעמ' 780.

<sup>17</sup> עניין אמשיקוילי, לעיל ה"ש 4, פסק הדין של השופט מזוז.

<sup>18</sup> שם, בפסי' 3 לפסק הדין של השופט הנדל.

<sup>19</sup> שם.

<sup>20</sup> פרשת 512, לעיל ה"ש 1, בעמ' 765.

<sup>21</sup> שם, בעמ' 767.

אפשרות נוודות תיאורטית מסוג זה נידונה גם בספרות. דורון לוי ואיתן אסנפי מבארים כי אדם מוכרח להיחשב או כתושב ישראל, או כתושב חוץ. לדבריהם, מפני שהגדרת תושב חוץ בפקודה היא הגדרה שיורית הכוללת את 'כל מי שאינו תושב ישראל', יחיד המוגדר בישראל כתושב חוץ הוא ברוב רובם של המקרים תושב מדינה זרה, לפי דין מדינה זו. משכך, הם שואלים, האם ייתכן מצב שבו אותו יחיד לא ייחשב "תושב" באף אחת ממדינות העולם?<sup>22</sup>

לוי ואסנפי מסבירים כי על אף שבפועל מדובר בסיטואציה חריגה ויוצאת דופן, הדבר ייתכן ברמה העיונית. הם מביאים דוגמה, שהתבטאה גם בדברי השופט הנדל לעיל, של יחיד החי עם משפחתו על גבי יאכטה המפליגה בין נמלי העולם. לדבריהם, היעדר תושבתו אינו גוזר בהכרח כי הוא לא ימוסה באחת מן המדינות, משום שייתכן כי הכנסותיו ימוסו במקום הפקתן. עם זאת, לדבריהם קשה לדמיין מצב בו הכנסותיו של היחיד חסר התושבות לא משויכות למקור גיאוגרפי הממוקם במדינה מסוימת, ולכן גם במקרה זניח זה הוא יחוב במס על הכנסותיו.<sup>23</sup> עם זאת, יש לציין כי דברים אלו נכתבו בשנת 2008. כיום, בשנת 2022, לא קשה לדמיין מצב זה כלל.

## נוודים דיגיטליים

בדומה לספרות שנידונה לעיל, גם כשקוראים את הפסיקה המועטה בנושא, קשה שלא לשים לב לכך שהדוגמאות המובאות לא תואמות את העולם המודרני בו אנו חיים כיום. בשנת 2022 קל לדמיין אדם העובד מהמחשב הנייד שלו, בעוד הוא מטייל וחולף בין מדינה למדינה אחת למספר שבועות או חודשים, בשונה מסיטואציה של מלח המפליג על ספינה ועוגן בנמלים ברחבי העולם. עוד ניתן להניח, כי שילוב בין תהליכי הגלובליזציה וההתקדמות הטכנולוגית והשפעתם על עולם התעסוקה המודרני, יחד עם שינויים שחלו עקב מגפת הקורונה וביניהם המעבר לעבודה מרחוק, מגדילים את שיעור השכיחות של הדוגמה הראשונה על פני השנייה. על כן היום, יותר מתמיד, מונחת על שולחן המחוקק ובתי המשפט סיטואציה שאיננה תיאורטית גרידא, אלא ממשית בהחלט - שאלה חבותם במס של נוודים דיגיטליים.

משום שמדובר בסוגייה גלובלית, הנוודים הדיגיטליים מזמנים אתגרים שונים בפני מערכות משפט במדינות רבות. ככל שאין הגדרה או הכרעה גלובלית בסוגייה, כל מדינה קובעת את כלליה בהתאם לשיקולי המדיניות והתמריצים שלה.<sup>24</sup> דרך אחת בה מדינות נוקטות על מנת להתמודד עם האתגר למשל, היא מתן הנחות או פטור ממס באמצעות וויזות ייעודיות לנוודים דיגיטליים. לפי ארגון ה-OECD, לפחות 6 מדינות החברות בארגון ו-22 מדינות נוספות מציעות וויזות מסוג זה.<sup>25</sup> לפי הארגון, במדינות רבות בעולם, לאחר שהות של 183 ימים במדינה, הנווד הדיגיטלי, כמו כל זר אחר, נחשב כתושב לצרכי מס. עם זאת, מספר מדינות החליטו לפטור ממס או לספק הקלות במס עבור נוודים, גם לאחר שהות של פרק זמן ארוך יותר. כאלה הן קרואטיה, ברבדוס יוון, דובאי, מאוריציוס, קוסטה ריקה ועוד.<sup>26</sup>

בספרות עלו הצעות שונות על מנת להתמודד עם האתגר, וביניהן עלתה קריאה לעיצוב מדיניות המס הבינלאומית מחדש לאור ההבנה כי המדיניות הנוכחית נשענת על הנחות ישנות שלא תואמות לדרישות

<sup>22</sup> לוי ואסנפי, לעיל ה"ש 13, בעמ' 118-119.

<sup>23</sup> שם.

<sup>24</sup> WILLIAM VLCEK, GLOBALISATION AND THE TAX NOMAD (2016).

<sup>25</sup> OECD MPD, *Migration Policy Debates*, לעיל ה"ש 3, בעמ' 2-3.

<sup>26</sup> שם, בעמ' 7.

העולם הדיגיטלי. הנחה "מיושנת" הרלוונטית בענייננו, למשל, היא הגדרת מקום תושבותו של יחיד כפרמטר קריטי לצורך קביעת חבותו של אדם במס. הסיבה הנטענת לכך, בין היתר, היא כי הקריטריונים עליהם מדינות מתבססות לצורך בדיקת זיקתו של אדם למדינה, כמו מיקום בית הקבע שלו, ניתנים לערעור כיום.<sup>27</sup> עם זאת, קריאות לשינוי מדיניות המס הבין-לאומית אינן חפות מביקורת. לפי פרופ' צילי דגן, בזירת המיסוי הבין-לאומי כל מדינה מחליטה באופן עצמאי אם וכיצד למסות את תושביה, ולמרות הגישות התומכות בהסדרים רב-לאומיים מסוגים שונים, אין ארגון רב-לאומי שבסמכותו להכתיב מדיניות מס. לטענת פרופ' דגן, גם אם ישנו משטר מס הנובע ממשפט בין-לאומי מנהגי, הוא נטול יכולת אכיפה פורמלית.<sup>28</sup>

הנווד הדיגיטלי מאתגר את המסגרת המשפטית הקיימת משום שאינו מכה שורשים במדינה מסוימת, ואין לו מעמד של תושב באף מדינה אחרת. במצב זה מתעורר קושי ביישום החזקה הכמותית ומבחן "מרכז החיים" על עובדות המקרה. לפי מבחני המשנה של מבחן "מרכז החיים", קשה לאתר אם יש לנווד "בית קבע", להצביע במדויק על מיקום מקור פרנסתו,<sup>29</sup> לאתר את מיקום נכסיו המהותיים, מגורי משפחתו, חברותו בארגונים במדינה מסוימת וכדומה.

לדוגמה, ניתן לדמיין אדם העוסק בתכנות אתרים. אותו אדם עובד כפרילנסר עבור מספר רב של מעסיקים ברחבי העולם בעבודות מזדמנות, בזמן שהוא מטייל במזרח מזה כשלוש שנים ושוהה במשך מספר חודשים בכל מדינה. מנגד, הוריו ואחיו גרים בישראל והוא מתחזק קשרי ידידות עם חבריו בישראל דרך הרשתות החברתיות. אם ננסה ליישם בענייננו את מבחן "מרכז החיים", נתקל בקושי בהוכחת מבחני העזר, ובין היתר לאור העובדה שלא הכה שורשים באף מדינה אחרת.

הדבר מעורר קושי אף ברמת ההצדקה התיאורטית לחבותם של הנוודים הדיגיטליים במס, כאשר עולה השאלה האם עקרון התושבות שנסקר לעיל חל בעניינם. זאת, שכן הנוודים אינם צורכים בהכרח שירותים או מנצלים תשתיות במדינת המקור, ומצד שני, רובם אינם תורמים למדינה בה הם שוהים למעט צריכה כלכלית.<sup>30</sup>

## נטל ההוכחה

גם אם נווד דיגיטלי מסגל לעצמו אורח חיים תנודתי וארעי שכזה, הנטל המונח על כתפיו להוכיח זאת איננו פשוט. בהתייחסות לאפשרות תיאורטית מורכבת זו בית המשפט המחוזי בתל אביב קבע למשל בעניין אמשיקשוילי כי: "לא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם אינו תושב ישראל [...] וגם איננו תושב של כל מדינה אחרת בעולם [...] על אדם שטוען כי איננו תושב בשום מקום רובץ נטל להראות כי זיקותיו לכל מדינה ומדינה הן כה רופפות שאין הוא צורך במידה ממשית שירותים ציבוריים כאמור באף מקום וכי חיו מתנהלים 'בתנועה'".<sup>31</sup>

<sup>27</sup> ראו: Svetislav V. Kostić, *In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income* (2019) 189, 224 *WORLD TAX J.* under *Tax Treaties*.  
<sup>28</sup> צילי דגן "מדיניות המס בעידן של תחרות גלובלית" **משפט ועסקים** כא 1, 9 (2018).  
<sup>29</sup> קושי זה מתעורר ביתר שאת כאשר הנווד עובד מרחוק עבור גורמים הממוקמים במדינות שונות.  
<sup>30</sup> Beverly Yuen Thompson, *Digital Nomads: Employment in the Online Gig Economy*, *GLOBALISM: J. OF CULTURE, POL. AND INNOVATION* 1 (2018).  
<sup>31</sup> ע"מ 13-13-19898-03-13 **אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב** (נבו 15.6.2016), פסי' 86 לפסק הדין.

טענה זו אף הגיעה לשולחנו של בית המשפט באחת מפרשות המס המדוברות ביותר בישראל, פרשת בר רפאלי (להלן: עניין רפאלי).<sup>32</sup> בעניין זה קבע בית המשפט המחוזי כי רפאלי לא עמדה בנטל ההוכחה והסביר כי: "סבורני כי עניינה של המערערת רחוק כרחק מזרח ממערב ממצבו של אדם המעביר את ימיו וילדותו על סיפונה של יאכטה ואין לו כל בסיס קבוע אלא הוא נע ונד ממקום למקום, שט על פני ימים ואוקיינוסים ועוגן פעם בנמל זה ופעם באחר".<sup>33</sup>

לפי אסנפי, על אף שמדובר במצבים נדירים, נטל ההוכחה לאור קו המגמה בפסיקה יהיה כבד. זאת, משום שנקבע כי נטל השכנוע ביחס לשאלת התושבות מוטל על היחיד ולא על פקיד השומה. לדברי אסנפי, אין לזלזל בשאלת נטל השכנוע, משום שבמקרים רבים יהיה בכך כדי להכריע את התיק. כך למשל, אם הנישום הטוען להיעדר תושבות מותיר "חלל ראייתי" בשאלות הנוגעות לבחינת תושבותו, הרי לא הוכיח כי זיקותיו קושרות אותו אל מחוץ לישראל, ולכן הוא יחוב במס בישראל.<sup>34</sup>

בעניין רפאלי, בואר כי במקרה בו החזקה הסטטוטורית בסעיף 1 לפקודה מתקיימת והנישום שהה בישראל מעל ל-183 ימים בשנת המס, נטל הוכחה המוטל עליו להוכיח שלמרות זאת מרכז חייו אינו בישראל יהיה מוגבר. לצד זאת, הובהר כי מקום שהחזקה אינה מתקיימת והנישום לא שהה בישראל למעלה מ-183 ימים בשנת המס, כפי שסביר להניח שמתקיים בקרב נוודים דיגיטליים, מדובר בנטל הוכחה "רגיל".<sup>35</sup> ועדיין, גם נטל הוכחה "רגיל" הינו נטל הוכחה משמעותי שיהיה על הנישום לעמוד בו, ובמילותיו של אסנפי – אין לזלזל בכך.

בהשוואה למישור הפלילי, כלל ידוע הוא כי בהליך הפלילי נטל השכנוע מונח על כתפי התביעה. החרג לכך, הוא במקרים בהם התביעה הוכיחה קיומה של חזקה שבחוק הפועלת לחובתו של הנאשם. בהתאם, אם בלב השופט נותר ספק, הדבר יוביל לזיכויו של הנאשם.<sup>36</sup> מהעבר השני, כאשר מוטל נטל השכנוע על הנאשם, נטל ההוכחה הוא במאזן הסתברויות בלבד.<sup>37</sup> לכל זאת מתווסף נטל הראיה, לפיו על הטוען בבית המשפט להציג ראיות על מנת לבסס את טענותיו.

על רקע כל זאת, בית המשפט בפרשה 512 קבע באופן תקדימי כי לאור פערי הכוחות בין המאשימה לנאשם הבאים לידי ביטוי בהליך הפלילי, אין להטיל את מלוא נטל ההוכחה על הנאשם.<sup>38</sup> בית המשפט פרט מהם השיקולים העומדים מאחורי קביעתו, ונימק כי אין דין נאשם בהליך הפלילי כדן נישום בהליך אזרחי. בראייתו, השיקולים שמצדיקים את העברת נטל הראיה במישור האזרחי, עליו חולש כלל המוציא מחברו עליו הראיה, אינם חלים בהכרח גם בהליך הפלילי. עוד הוסיף בית המשפט כי גם אם תתקבל טענה אפשרית לפיה נטל הראיה על הנאשם להוכיח שלא היה תושב ישראל, בשים לב למבחן "מרכז החיים" ולפרשנות רכיביו בפסיקה, הוכיח הנאשם 17 במידת ההוכחה הנדרשת שמרכז חייו לא היה בישראל, כפי שתואר לעיל.<sup>39</sup>

<sup>32</sup> עניין רפאלי, לעיל ה"ש 12.

<sup>33</sup> שם, בפס' 121.

<sup>34</sup> עו"ד איתן אסנפי "מיסוי נוודים דיגיטליים" ASNAFY (16.5.2022) <https://rb.gy/e5xtdf>

<sup>35</sup> עניין רפאלי, לעיל ה"ש 12, בפס' 75.

<sup>36</sup> פרשה 512, לעיל ה"ש 1, בעמ' 763.

<sup>37</sup> יעקב קדמי על הראיות 1659 (2003).

<sup>38</sup> פרשה 512, לעיל ה"ש 1, בעמ' 763.

<sup>39</sup> שם, בעמ' 763.

על אף שלא מדובר בהלכה מחייבת מפי בית המשפט העליון, ייתכן כי ללא הכרעה מהותית בסוגייה, בתי משפט נוספים במקרים עתידיים ילכו בעקבותיה. בהתאם לפסיקה זו ולחובת ההוכחה הקיימת מעל לכל ספק סביר בהליכים פליליים, כאשר ידון עניינם של נוודים במסגרת הליכים פליליים עתידיים, בפני התביעה תעמוד משוכה גבוהה למדי. התביעה תידרש להוכיח מעל לכל ספק סביר כי מרכז חייהם של אותם נוודים אכן נותר בישראל. לא מדובר במשימה פשוטה.

השאלה על מי מוטל נטל ההוכחה יכולה להוביל לתוצאות משפטיות הפוכות. לאור הפסיקה השונה בנוגע לנטל ההוכחה בהליך הפלילי לעומת האזרחי, ניתן להניח כי הסיכוי שבתי המשפט יכירו בנווד כאדם שאינו תושב ישראל בהליך הפלילי הינו גבוה יותר מאשר בהליך האזרחי. הנחה זו התממשה בזיכוי של נאשם 17 בפרשת 512, אל מול דחיית ערעורה של רפאלי ונישומים אחרים במישור האזרחי.

במילים פשוטות, נראה כי לפי מצב הדין הקיים, בהליכים אזרחיים בהם נטל ההוכחה מוטל על הנישום עולה הסבירות כי הנישום יפסיד, ובהליכים פליליים בהם נטל ההוכחה מוטל על המדינה, עולה הסבירות שהנאשם יזוכה.

## סיכום

זיכוי של נאשם 17 בפרשת 512 פתח צוהר לסוגייה משפטית מורכבת ורלוונטית לחיים בעולם המודרני דיני מיסים – שאלת חבותם במס של נוודים, ובפרט נוודים דיגיטליים, שלא שוהים בישראל למשך תקופה ממושכת אך גם לא היכו שורשים באף מדינה אחרת. בין אם מדובר ב"נוודים פליליים" כפי שהתבטא בפרשת 512, ובין אם מדובר בנוודים דיגיטליים, אין ספק כי בשנת 2022 לא מדובר בסוגייה תיאורטית גרידא שמתמזה בתיאור ספרותי של מלח המפליג על ספינתו ועוגן בנמלים מסביב לעולם, אלא בסוגייה בעלת חשיבות וממשות בחיי המעשה לרבים.

כפי שפורט ברשימה זו, לשאלה על מי מוטל הנטל להוכיח האם הנווד נחשב "תושב ישראל" לצורך חבותו במס, יש משקל רב לצורך הערכת תוצאות ההליך המשפטי. ככל שלא תתקבל הכרעה מהותית בעניין, סביר שבמסגרת הליכים אזרחיים נוודים דיגיטליים יחובו במס בישראל, ולעומת זאת יזוכו מעבירות מס במסגרת הליכים פליליים. עם זאת, נותרת כמובן מידה לא מבוטלת של חוסר וודאות עבור צדדים פוטנציאליים כאשר אין הכרעה מהותית בעניין.<sup>40</sup>

ניתן להניח כי לאור אופי החיים הארעי והייחודי שהנוודים הדיגיטליים סיגלו לעצמם, בשילוב עלייה בשיעורם בשנים האחרונות מסביב לעולם, סוגייה זו תגיע שוב לשולחנו של בית המשפט העליון בעתיד. רשימה זו לא נועדה להציג פתרון משפטי חד משמעי לשאלה משפטית מורכבת זו, אלא להציף את המורכבות והרלוונטיות שלה לחיינו המודרניים, ולקרוא לבתי המשפט ולמחוקק לייצר וודאות, לרדת לעובי הקורה, ולא להותיר את השאלה בצריך עיון בפעם הבאה שתונח על שולחנו.

<sup>40</sup> הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי הגישה בנובמבר 2021 למנהל רשות המיסים דו"ח המכיל המלצות בכל הקשור לתושבות היחיד ולניתוק תושבות מישראל. בין היתר, הומלץ לקבוע חזקות כמותיות חלוטות לצורך הכרעה מיהו "תושב חוץ". ככל שתאומץ ההמלצה, הדבר יקנה ודאות בין היתר גם לנוודים דיגיטליים בנוגע לניתוק תושבותם, גם במידה שאין להם תושבות מס ומרכז חיים מסודר במדינה אחרת. הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי דו"ח הוועדה 8 (נובמבר, 2021).