



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

בפני כב' השופט מגן אלטוביה
המערער יגאל קולטין
ע"י בא כח עוה"ד עופר רחמני

נגד

המשיב פקיד שומה כפר-סבא
ע"י בא כח עוה"ד אורית ויינשטיין-פרקליטות מחוז ת"א
(אזרחי)

פסק דין

1 לפני ערעור על שומות מס שקבע המשיב לשנות המס 2000 ו – 2001.

2

3

רקע

4

5

המערער אזרח ישראל ואזרח ארה"ב.

6

7 עד שנת 1993 התגוררו המערער, אשתו וילדיו בבית ברחוב השלום 16 בהוד השרון (להלן: "**הבית**
8 **בהוד השרון**"). בשנת 1993 עברו המערער ואשתו להתגורר בבית שרכשו בניוטון שבמדינת
9 מסצ'וסטס, ארה"ב.

10

11 למערער תואר ראשון ושני בחקלאות ותואר שלישי (PhD) בביוכימיה גנטית אותו רכש באוניברסיטת
12 הרווארד, ארה"ב. עד למעבר לארה"ב בשנת 1993 מילא המערער תפקידים שונים בפקולטה למדעי
13 החיים באוניברסיטת ת"א, ובין היתר שימש כראש החוג למיקרוביולוגיה וכדירקטור ברמות ליד
14 אוניברסיטת תל אביב בע"מ, חברת מסחור הטכנולוגיות של אוניברסיטת תל אביב (להלן: "**רמות**").
15 שרה, אשתו של המערער (להלן: "**שרה**") עבדה כנגנת במשרד החינוך ועם המעבר לארה"ב פרשה
16 ממשרתה.

17

18 בארה"ב הצטרף המערער לחברת הזנק, קמג'ניקס, שעסקה בפיתוח וייצור תרופות נגד זיהומים
19 מיקרוביאליים ודיכוי המערכת החיסונית. בשנת 1997 רכשה Millennium Pharmaceutical Inc (להלן:
20 "**מילניום**") את קמג'ניקס והמערער מונה לסגן נשיא מילניום האחראי על המחקר והפיתוח.

21 בשנת 2000 מונה המערער לסגן נשיא למחקר ופיתוח בינלאומי במילניום. בסמוך מכר המערער את
22 הבית בניוטון ולמעט גיחות לאירופה וארה"ב, בדרך כלל התגוררו המערער ושרה בישראל.

23

24 בדין וחשבון לשנות המס 2000 ו – 2001 לא כלל המערער את הכנסותיו מעבודתו במילניום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1
- 2 המשיב לא קיבל את הצהרותיו של המערער וקבע כי בשנות המס 2000 ו- 2001 היה המערער תושב
- 3 ישראל החייב במס על הכנסותיו מעבודתו במילניום.
- 4
- 5 יוער, כי בגין הכנסותיו מעבודתו במילניום הגיש המערער דין וחשבון לרשויות המס בארה"ב ואף
- 6 שילם את המס שנדרש לשלם בארה"ב. על רקע תשלום המס בארה"ב הגיש המבקש שתי בקשות
- 7 לעיכוב הליכי הערעור כדי לאפשר למשיב לפתוח בנוהל הסכמה הדדית בהתאם להוראות סעיף 28
- 8 לאמנת המס בין ישראל לארה"ב. בקשות אלה נדחו הן על ידי המשיב והן בהחלטותיי מיום
- 9 17.5.2006 ו- 18.12.2011.
- 10
- 11 מטענות הצדדים, עולות 3 מחלוקות עיקריות:
- 12
- 13
- 14 א. תושבות המערער – לטענת המשיב, בשנות המס שבערעור היה המערער תושב
- 15 ישראל. מנגד טוען המערער כי בתקופה האמורה היה תושב ארה"ב.
- 16
- 17 ב. מקום הפקת ההכנסה - לטענת המשיב, הכנסת המערער הופקה בישראל, ועל כן,
- 18 כתושב ישראל יש לחייב את המערער במס מכוח הוראות סעיף 2 לפקודת מס
- 19 הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). מוסיף המשיב וטוען כי
- 20 אפילו יימצא שהמערער אינו תושב ישראל יש לחייבו במס מכוח הוראות סעיף
- 21 (2)5 לפקודה. מנגד טוען המערער, כי לחברת מילניום לא הייתה כל פעילות או
- 22 נציגות בישראל ועל כן אין לראותו כ"נציג" מילניום בישראל ואין לראות
- 23 בהכנסתו ממילניום כמופקת בישראל.
- 24
- 25 ג. משלח יד זהה - לטענת המשיב, המערער תושב ישראל ובעבודתו במילניום עסק
- 26 במשלח יד שבדרך כלל עסק בו בישראל, ועל כן, אפילו יימצא שהכנסת המערער
- 27 הופקה מחוץ לישראל, יש לחייבו במס מכוח הוראות סעיף 5 (1) לפקודה. לטענת
- 28 המערער, בישראל שימש כמרצה באוניברסיטה, הנחה תלמידי מחקר ופרסם
- 29 מאמרים מדעיים, ואילו במילניום החזיק בתפקיד ניהולי בכיר מאוד בתעשייה. על
- 30 כן, לטענת המערער, אין לומר שבעבודתו במילניום עסק במשלח יד שבדרך כלל
- 31 עסק בו בישראל ואין להחיל עליו את הוראות סעיף 5 (1) לפקודה.
- 32
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

דיון

תשובות המערער

1. סעיף 1 לפקודה בנוסחו לפני תיקון הפקודה בחוק תיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב 2002 (להלן: "תיקון 132"), מגדיר את המונח "תושב ישראל":

"תושב ישראל" או "תושב"

לגבי חבר בני אדם

(1) חבר הרשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל; ובלבד שאם הוא רשום כחברה נכרית יראוהו כתושב ישראל רק אם ביקש זאת; ביקש כאמור, לא יוכל לחזור בו לפני תום שלוש שנות מס אלא אם שר האוצר התיר זאת;

(2) חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל; לגבי יחיד- יחיד היושב בישראל, ואינו נעדר ממנה אלא העדרי ארעי שהם לדעת פקיד השומה סבירים ואין בהם לסתור טענת אותו יחיד כי הוא יושב בישראל;

בע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה, דן בית המשפט בהגדרה האמורה, ובדעת רוב נקבע כי בהגדרה האמורה גלום מבחן "מרכז חייו של היחיד" כפי שהותווה בפסיקה, ועל כן, ניתן להיעזר בהגדרת "תושב ישראל" כפי שנוסחה במסגרת תיקון 132 לפקודה ובחוקות המפורטות בה, כדי לבחון את שאלת התשובות גם במקרים עליהם חל הנוסח הקודם של הפקודה (שם, פסקה 9 לפסק הדין).

לחלן הגדרת המונח "תושב ישראל" בנוסח הפקודה לאחר תיקון 132:

"תושב ישראל" או "תושב"

(א) לגבי יחיד מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
 2 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;
 3
 4 (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל
 5 (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
 6 (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת
 7 שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים
 8 או יותר;
 9 לעניין פסקה זו, "יום" לרבות חלק מיום;
 10
 11 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי
 12 פקיד השומה;
 13 (4) "...
 14
 15 בבחינת מרכז חייו של היחיד, יש להביא בחשבון הן את ההיבט האובייקטיבי - היכן פיזית
 16 מצויות מירב הזיקות של הנישום? והן את ההיבט הסובייקטיבי - מה הייתה כוונתו של הנישום
 17 והיכן הוא רואה את מרכז חייו?
 18
 19 2. נוכח האמור לעיל, נראה כי יש לבחון את תושבות המערער בכל אחת משנות המס הרלוונטיות
 20 בהתחשב במכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהתחשב בחזקות הנזכרות
 21 בסעיף (א)(2)(א) ו (ב) להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה.
 22
 23 חזקת הימים
 24
 25 3. ממרשמי משטרת הגבולות (מוצג מש/61) עולה כי בשנת 2000 שהה המערער 205 ימים בישראל
 26 ובשנת 2001 שהה 256 ימים בישראל. נתונים אלו לא נסתרו ע"י המערער ובאי כוחו. במצב
 27 דברים זה ובהתאם לחזקות הקבועות בסעיפים (א) (2) (א) ו - (ב) להגדרת תושב ישראל שלעיל,
 28 יש לראות במערער תושב ישראל אלא אם ישכיל לסתור חזקה זו.
 29
 30 מקום ביתו הקבוע של המערער
 31
 32 4. בין השנים 1993 – 2000 הבית בהוד השרון היה בבעלות המערער ושרה (ש' 25 – 28 ע' 28
 33 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010). מעדות המערער עולה כי באותן שנים היה בבעלות המערער
 34 בית נוסף אותו רכש בניוטון שבארה"ב (ש' 29 – 31 ע' 11 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2012). אלא
 35 שענייננו בשנים 2000 ו – 2001 בהן אירעו האירועים שלהלן אותם יש לבחון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1
- 2 א. ביום 27.4.2000 נכרת בין המערער ושרה לבין ילדיהם הסכם לפיו העבירו המערער
- 3 ושרה את הבעלות בבית בהוד השרון לילדיהם ללא תמורה (מוצג מע/3) (להלן: "
- 4 "ההסכם").
- 5
- 6 ב. בשנת 2000 עזבו המערער ושרה את הבית בניוטון שבארה"ב. לטענת המערער בשהותם
- 7 בארה"ב לאחר עזיבת הבית בניוטון התגוררו בני הזוג ביחידת מגורים של ידידים
- 8 קרובים בפנסילבניה (ע' 12 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010).
- 9
- 10 5. בסעיף 3 להסכם הוקנתה למערער ושרה זכות שימוש מוחלטת ובלעדית בבית למשך כל ימי
- 11 חייהם. ממילא, נראה כי בהעברת הבעלות האמורה אין כדי לשנות מאופיו של הבית בהוד
- 12 השרון כבית הקבע של המערער. אדרבא, אם וככל שהמערער ושרה לא ייעדו בית זה לשמש להם
- 13 כבית קבע, סביר להניח שלא היו מצמצמים בצורה מהותית את הזכויות שהתכוונו להעביר
- 14 לילדיהם. במיוחד כך נוכח כוונתו של המערער לתת לילדיו "גב כלכלי" (ש' 8 ע' 29 לפרוטוקול
- 15 הדיון מיום 12.7.2010).
- 16
- 17 לכך יש להוסיף, כי בשהותם בישראל התגוררו המערער ושרה בבית בהוד השרון (ש' 31 ע' 28
- 18 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010). לטענת המערער היו תקופות ממושכות בהן שהו אצל
- 19 ילדיהם בישראל (שם, ש' 30 ע' 28). טענה זו אינה נראית סבירה בהתחשב בעובדה שבשנים
- 20 הרלבנטיות הבית בהוד השרון לא הושכר לאחרים (ש' 17 ע' 29 לפרוטוקול הדיון מיום
- 21 12.7.2010).
- 22
- 23 לטענת המערער בנו הצעיר שעבד בבית חולים מאיר בכפר סבא השתמש בבית בהוד השרון
- 24 אולם בהמשך אישר המערער כי הבן הצעיר השתמש בדירה שהייתה לו בת"א (שם, ש' 11 ע' 29).
- 25 כן אישר המערער שהבית עמד ריק כאשר לא שהו בישראל (שם, ש' 4 ע' 29).
- 26
- 27 עוד יש להוסיף, שחשבונות הארנונה, חשמל, מים וגז בבית בהוד השרון שולמו על ידי המערער
- 28 (שם, ש' 19 ע' 29).
- 29
- 30 6. כל אלה, תומכים במסקנה שבשנים 2000 – 2001 היה הבית בהוד השרון בית הקבע של
- 31 המערער.
- 32
- 33
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

אינטרסים וקשרים של המערער בישראל

7. בעדותו התייחס המערער לרכבים שהיו בבעלות ובעלות שרה בשנים 2000 – 2001 ואף לאחר מכן, וכך העיד (ש' 3 ע' 33 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010):

"ש. למה בדיון הקודם לא סיפרת שבמשך כל השנים שבשומה ועד היום אתה בעלים של רכב בישראל?

ת. לא סברתי שזה משהו יוצא דופן.

ש. הייתי תחת הרושם בדיון הקודם שהמצג שהצגת שמכרת ולא נשאר כאן רכבים ונסעת. היום רואים שיש רכבים עד היום. למה לא סיפרת את זה לביהמ"ש.

ת. סיפרתי לגבי הסיטרואן שהועבר מאתנו לבן ואיך הבן סיים את זה אין לי מושג. שנית, לגבי הרכבים האחרים באנו הנה ב-2000 ולא ידענו מתי אנו יוצאים. החישוב שלי היה פשוט. יש לי רכב בארה"ב כל הזמן. אם תעשי חשבון האם משתלם כל פעם שאתה בא להשכיר רכב ולשלם את ההוצאות שקשורות בהשכרה לעומת רכישת הרכב והעמדתו כאן תוך ניתוק מהמצברים עד לפעם הבאה שתגיע תצא מרווח מכל העניין. הסידור הזה אני מפעיל אותו כאן ואין לי מחויבות להעשיר את חברות השכרת הרכב.

ש. מציגה מאגר מידע של המשיב על רכבים שרשומים על שם אשתך. בבעלות אשתך היה רכב הונדה שנרכש ב-14.3.00 ונמכר ב-30.12.04. רשום גם שבבעלות אשתך יש רכב הונדה מספר רישוי אחר שנרכש ב-2.3.05 ומצוי בבעלותה עד היום. הסבר למה לא טרחת לספר בעדות הראשית על הרכב שאשתך החזיקה בשנים שבשומה ועל רכב שהיא מחזיקה עד עצם היום הזה.

...

ת. לא נשאלתי על כך. שנית, זה גם לא פשע להחזיק רכב ואין כאן שום דבר יוצא דופן ומוזר. רבים מחבריי בארה"ב שבאים הנה תקופתית גם יש להם רכבים כאן ודירות כאן. לחלק גדול מאוד יש דירות כאן ובאים הנה מתוך הקשר שהם רוצים לשמור על קשר עם הארץ. גם אני כך."

מעדותו של המערער עולה כי החזיק ברישיון נהיגה ישראלי ורישיון זה חודש באופן רצוף מאז שקיבל אותו(ש' 6 ע' 36 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010, מוצג מ/ש-15, שם, ש' 27 ע' 36). עוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1 עולה מעדותו של המערער שגם לשרה היה רישיון נהיגה ישראלי בר תוקף בשנים הרלבנטיות
- 2 (שם, ש' 29 ע' 36).
- 3
- 4 מעדותו של המערער עולה כי בשנת 2000 התקין מספר קווי טלפון לשימוש פרטי ועסקי (ש' 28
- 5 ע' 30 – ש' 18 ע' 31 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010).
- 6
- 7 התקנת קווי טלפון חדשים ורכישת מכונית בשנת 2000 הם בהחלט סממן לחידוש המגורים
- 8 בישראל מצדם של המערער ושרה.
- 9
- 10 האינטרסים הכלכליים והחברתיים של המערער בישראל
- 11
- 12 8. בשנים 2000 ו – 2001 התגוררו בניו הבגירים של המערער, אפרים ודרור, בישראל (ש' 20 ע' 24
- 13 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010). עובדה זו כשלעצמה אינה מהווה סממן לתושבות ההורים
- 14 בישראל. עם זאת, יש בה כדי לתת תוספת משקל לקיום אינטרס משפחתי בישראל על רקע שאר
- 15 הזיקות שיפורטו להלן.
- 16
- 17 בשנת 2000 היה למערער ולשרה חשבון פעיל בבנק לאומי בנתניה (מוצגים מע/4 ומש/14, ש' 7 ע'
- 18 35 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010) בו הופקדו כספי הפנסיה שקיבל המערער מאוניברסיטת
- 19 תל אביב וקצבת זקנה שקיבלה שרה (ש' 23 ע' 10 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010). מחשבון זה
- 20 שולמו חשבונות שונים ובאמצעות חשבון זה השקיע המערער בניירות ערך (ש' 27 ע' 35
- 21 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010).
- 22
- 23 כאמור בשנים הרלבנטיות קיבלה שרה קצבת זקנה (מוצגים מע/12 ומש/13). יוער, כי בטופס
- 24 "פרטים על עבודה והתעסקות ופרטים על שהות בחו"ל" שהגישה שרה למוסד לביטוח הלאומי
- 25 (מוצג מע/11) התחייבה שרה להודיע "על יציאה לחו"ל לתקופה העולה על 6 חודשים". לא נטען
- 26 על ידי המערער כי הודעה על יציאת שרה מהארץ לתקופה העולה על 6 חודשים נמסרה למוסד
- 27 לביטוח לאומי בשנים 2000 – 2001 ובכך יש כדי לתמוך ברישומי משטרת הגבולות לפיהן בכל
- 28 אחת מהשנים 2000 ו – 2001 שהתה בישראל מעל 180 ימים (מוצג מע/62).
- 29
- 30 בשנים הרלבנטיות קיבלה שרה גמלה ממשרד החינוך בישראל (ש' 25 ע' 33 לפרוטוקול הדיון
- 31 מיום 12.7.2010).
- 32
- 33 מעדותו של המערער עולה כי במשך כל שנות שהותם בארה"ב שילמו בני הזוג ביטוח לאומי
- 34 וביטוח בריאות בישראל (ש' 5 – 11 ע' 19 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010).
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

9. בחקירתו התייחס המערער לתרומות שהעביר לארגונים שונים בישראל בשנים 2000 – 2001 וכך
העיד (שם, ש' 30 ע' 20):

12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35

”ש. ציין לגבי פעילות פילנתרופית שלך בישראל?
ת. נהייתי מהמניות של מילניום שקיבלתי, תרמתי סכום של כ-120,000
דולר להוספיס של הילדים בבית חולים שיבא ותרמתי שני סכומים
למיח"א לילדים חרשים, שם גם נתרמו כ-160,000 דולר ביחד. מעבר לזה
נתתי גם סכום משמעותי לבית הספר לכלבי נחיה. כל זה בשנים של
השומה. מאז ועד עכשיו ממשיך לתרום. לא סכומים בגובה כזה, אלא
שיש לנו סידור שהמשפחה מחליטה לתרום ואני רשאי לתת למחקר
רפואי לפי חוקי מס הכנסה האמריקאי.”

10. בבירור האינטרסים הכלכליים של המערער ניתן גם לבחון את מעורבות המערער וקשריו
בחברות ישראליות שונות. בעניין זה, מקובלת עליי עמדתו של בא כוח המשיב כפי שהציגה
בסיכומים (סעיפים 46 – 49), לפיה ניתן למצוא אינטרס כלכלי בחברה ישראלית גם אם בפועל
לא התגשמו ציפיותיו של המערער והוא לא קיבל כל תמורה או טובת הנאה מקשריו עם חברות
ישראליות. כל עוד למערער ציפייה לקבלת תמורה או טובת הנאה ממעורבותו בפעילות של
החברות הישראליות יש בכך כדי לקיים אינטרס כלכלי.

בדיון מיום 14.7.2010 נחקר המערער אודות מעורבותו בניהול חברות בישראל, וכך העיד (ש' 15
ע' 50):

”ש. נשאלת בדיון הקודם לגבי מעורבותך בניהול של חברות
בישראל. מציגה [תדפיס] של רשימת חברות ממאגרי המשיב
ואתה רשום בהן כדירקטור.
מפנה לתאגיד הראשון חברת פרוקוגניה ישראל בע"מ. תאשר לי
שזהו שמה הקודם של גליקו דתא בע"מ.
רשימת תאגידים – מש/37.
...
ת. אני לא הייתי דירקטור בפרוקוגניה, [גליקו דתא] קיבלה
השקעה נוספת ושינתה את שמה לפרוקוגניה ואני שימשתי
דירקטור בגליקו דתא עד 2005. התאריך שמופיע במש/37 אינו
נכון. דירקטור אינו מנהל בחברה. דירקטור יושב בבורד. הוא מעל
רמת הניהול. הוא לא משתתף בניהול פעיל.
...”



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

ש. האם נכון שהיית דירקטור בגליקו דתה בשנים שבערעור?

ת. כן."

בהמשך חקירתו אישר המערער כי היה חבר בוועדה המדעית המייעצת של דירקטוריון קוונטומיקס (שם, ש' 28 ע' 52). בתמורה לחברותו בוועדה המייעצת היה צפוי המערער לקבל אופציות אם וככל שקוונטומיקס הייתה מצליחה (שם, ש' 12 ע' 53). בחקירתו נשאל המערער ביחס לתקופה בה שימש כחבר הוועדה המייעצת של דירקטוריון קוונטומיקס ותשובתו הייתה "לא זוכר..." (שם, ש' 9 ע' 54).

מעדות המערער עולה כי למערער הייתה מעורבות בחברות ישראליות בשנים 2000 ו – 2001 ובמעורבות זו היה גלום אינטרס כלכלי. לכך יש להוסיף, כי מאישור מטעם גליקודטה שהוצג בפני (מוצג מ/64) עולה כי בשנת 2001 שילמה גליקודטה למערער סכום כסף ממנו ניתנה מס במקור.

11. אמנם בין המערער ושרה לבין ילדיהם נכרת הסכם להעברת הבעלות בבית בהוד השרון לילדים, אולם למערער ולשרה נותרה זכות שימוש בדירה למשך כל חייהם ולזכות זו יש ערך כלכלי. לפיכך, נכון להוסיף ערך כלכלי זה למכלול האינטרסים הכלכליים של המערער בישראל.

12. בבחינת מכלול האינטרסים הכלכליים לצורך קביעת מרכז חיו של נישום יש ליתן משקל למקום בו הופקה הכנסתו מעבודה, ובעניין זה התגלעה מחלוקת בין המערער הטוען כי הכנסה זו הופקה מחוץ לישראל לבין המשיב הטוען כי הכנסה זו הופקה בישראל. את הדיון במחלוקת זו אפרט במסגרת הדיון בהוראות סעיפים 2 ו – 5 (2) לפקודה, אולם כבר כעת ניתן להקדים ולציין כי מסקנתי היא שהכנסת המערער מעבודתו במילניום נעשתה בישראל.

האינטרסים הכלכליים והחברתיים של המערער בארה"ב

13. מעדותו של המערער עולה כי במשך כל שנות שהותם בארה"ב שילמו בני הזוג ביטוח לאומי וביטוח בריאות בארה"ב (ש' 5 – 11 ע' 19 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010) ובשנים הרלבנטיות אף שילם המערער מס הכנסה בארה"ב (שם, ע' 20).

14. בחקירתו הראשית, התייחס המערער לקשרים החברתיים שהיו לו בארה"ב, וכך העיד (שם ש' 27 ע' 10 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

"יחד עם זה נוצר חוג חברתי מאוד רחב בארה"ב שעדיין קיים היום וידידים רבים שהם אנשי סגל באוניברסיטאות שונות, אנשי חברות והון סיכון וכל השכבה שהייתה בהקמה וניהול החברה נשארו כידידים וזה התרחב יחד עם המעורבות שלי והפעילות שלי שקשורה לקהילה היהודית והייתי פעיל בארגונים שונים מההקמה של קבוצה לביו-טכנולוגיה מטעם כל מיני ארגונים שזה ארגונים שמשמרים את הקשר עם ישראל ארה"ב וגם ארגונים מדעיים ותעשייתיים בעיקר"

עוד העיד המערער (שם, ש' ע' 12):

"מה קרה ב 2000?

ת. בשנת 2000 העברנו את התושבות שלנו לפינסלברניה שם הייתה לנו יחידת מגורים למשך שנתיים עד שקנינו את הדירה בצ'סטנהיל והעברנו את מגורינו לשם. יחידת המגורים הייתה בביתם של ידידים קרובים שהעמידו לרשותנו את היחידה לתקופה זו.

...

ת. כאשר הגענו לארה"ב רכשנו מכוניות שם.

...

ת. יש לי רשיון נהיגה רק אמריקאי.

ש. דרכונים?

ת. ישראלי ואמריקאי."

מעדות זו של המערער נראה כי המערער היה מעורב בארגונים קהילתיים ובקשרי חברות בארה"ב, ואף החזיק בית ומכונית בארה"ב ובנוסף החזיק ברשיון נהיגה כאזרח ודרכון אמריקאי. באלה יש כדי לתמוך במסקנה שהמערער ושרה התערו בחיי החברה בארה"ב, אלא שבפועל בשנים 2000 ו- 2001 שהו המערער ושרה בארה"ב למשך תקופות קצרות בלבד ובכך יש לערער מאוד את המסקנה האמורה. מה לי בית, מכונית, קשרים חברתיים רשיון נהיגה ודרכון אם בפועל לא נעשה בהם שימוש. יוער בהקשר זה, כי ארה"ב כלל לא מופיעה בין יעדי הנסיעה המפורטים באופן חלקי בשנים 2000 ו- 2001 במוצגים מ/ש 61 ו- מ/ש 62.

15. מהראיות שהוצגו בפני עולה כי הבית אותו רכש המערער בניוטרון ארה"ב היה "בית מידות, היאה למעמדו החדש של בעליו" (סעיף 34 לסיכומי המערער), וביחס לתקופה שמשנת 1993 עד שנת 1999 אפשר שהבית בניוטרון היה בית הקבע של המערער. על רקע זה, קשה לקבל שבשנים 2000 – 2001 ולאחר שמונה לסגן נשיא מילניום, ראה המערער ביחידת מגורים בת 2 חדרים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 בפניסלבניה כבית קבע. אדרבא, מתבקשת המסקנה כי משצפה המערער שישה בארה"ב
2 תקופות קצרות מאוד בשנים 2000 ו- 2001, לא ראה צורך להחזיק "בית מידות" והסתפק
3 ביחידת מגורים בת 2 חדרים. למעשה בחקירתו אישר המערער מסקנה זו, ובלשונו (ש' 15 ע' 38
4 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010): "היינו חלק ניכר בארץ ולא היה לחץ למצוא דירה שם".
5 יצוין, כי לאחר 2001 רכש המערער בבית בציסטנהיל, ארה"ב (סעיף 34 לסיכומי המערער) וגם
6 בכך יש כדי לתמוך במסקנה שיחידת המגורים בת 2 החדרים בפניסלבניה לא שימשה כבית
7 הקבע של המערער בשנים 2000 ו- 2001.

8

9

כוונתו הסובייקטיבית של המערער

10

11 16. בחקירתו טען המערער כי בשנת 1993 עת יצא לארה"ב התכוון להגר לארה"ב לצמיתות (ש' 4 ע'
12 9 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010). אלא שכאמור עקב שינוי מעמדו ותפקידו בשנת 2000 חזר
13 המערער להתגורר בישראל וביחס לכך העיד המערער (שם, ש' 29 ע' 16):

14

15 "הפעילות הוגדרה כפעילות באירופה, אבל העלתי את הרעיון שאולי
16 אוכל להיות בישראל באותה תקופה ומישראל לצאת לכל הפגישות
17 האלה... כיוון שהקרבה היא כזו שניתן להגיע בקלות לכל בירה
18 באירופה".

19

20 בהמשך עדותו הסביר המערער שהייתה סיבה נוספת לבחירתו להתגורר בישראל, וכך העיד
21 (שם, ש' 31 ע' 16):

22

23 "מעבר לזה היו עוד גורמים אובייקטיביים, חשבנו שמוטב שאולי אהיה
24 יותר במדינת ישראל כיוון שחמותי הייתה כבר במצב של דמנסייה מאוד
25 מתקדמת... ולאשתי הייתה כאן עוד אחות בארץ וכל העול נפל עליה
26 והיא כבר אושפזה בבית אבות סיעודי וחשבנו שאולי טוב שלפחות נוכל
27 להושיט לה יד במצב הזה".

28

29 מעדות זו עולה, כי בשנת 2000 בחר המערער להתגורר בישראל מטעמים הקשורים בעבודתו
30 ובמשפחתו.

31

32 17. אפשר שבשנת 1993 עזבו המערער ושרה את ישראל במטרה להשתקע בארה"ב ואף השתקעו שם
33 ובעניין זה איני צריך לקבוע עמדה, אולם בהתחשב באמור לעיל, נראה כי בשנים 2000 – 2001
34 בחר המערער לחזור ולהשתקע בישראל וכאן היה מרכז חייו. על כן, אני קובע כי לצרכי המס
35 בשנים 2000 – 2001 היה המערער תושב ישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

מקום הפקת הכנסת המערער מעבודתו במילניום

18. סעיף 2 לפקודה בנוסחו לפני תיקון 132, קובע:

"מס הכנסה יהא משתלם בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:
(1)...
(2) השתכרות או רווח מעבודה..."

ס' 5 (2) לפקודה, קובע:

"בלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:
(2) הכנסת עבודה כשהעבודה נעשתה בישראל בין על ידי תושב ישראל ובין על ידי תושב חוץ, למעט הכנסה כאמור של תושב חוץ מעבודה אצל מעביד שגם הוא תושב חוץ, אם העובד שהה בישראל בשנת המס תקופה או תקופות שאינן עולות בסך הכל על 90 יום וההכנסה לא עלתה על 5 ₪".

19. לביסוס טענתו לפיה למילניום הייתה נציגות בישראל מצביע המשיב על אלה:

- א. במכתב של רו"ח ירון וינברג המייצג את המערער (מוצג מש/4) צוין כי "חברת מילניום הקימה נציגות בישראל והחליטה למנות כאחראי הנציגות את הנישום".
- ב. במסמך קורות חייו (מוצג מש/21) ציין המערער כי הוא משמש סגן נשיא למחקר ופיתוח באירופה ובישראל.
- ג. סדרת מאמרים וכתבות (מש/17) המלמדים על פעילות וקיום משרד של מילניום בישראל.
- ד. בבית בהוד השרון מותקן טלפון על שם מילניום (מוצגים מש/58 ו – מש/59).
20. בחקירתו, נשאל המערער בדבר קיומה של נציגות מילניום בישראל, וכך העיד (ש' 19 ע' 17 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2012):

"ש. מה היה חלקו של השוק הישראלי?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1 ת. בישראל לא עשינו כלום. לא היה כאן שום דבר אטרקטיבי.
- 2 התעשייה הביו טכנולוגית בישראל בשלב הזה, בשנים שבערער, הייתה
- 3 עם ממצאים שלגבי חלק גדול מהם לא הייתה הוכחת התכנות, זה היו
- 4 דברים בשלבים המאוד ראשוניים שלחברה כמו מילניום לא היה כדאי
- 5 להשקיע בדברים האלה בחברות הישראליות.
- 6 ש. איך אתה מתייחס לטענת המשיב שאתה היית נציג של מילניום
- 7 בישראל.
- 8 ת. בישראל לא הייתה נציגות של מילניום. לא הייתה החלטה של
- 9 מילניום להקים נציגות בישראל.
- 10 ש. מה היה בישראל?
- 11 ת. אני בלי שום אמצעים. לא היה לי משרד ולא מזכירה וגם לא
- 12 תקציבים."
- 13
- 14 בהמשך חקירתו התייחס המערער לאמור במוצג מ/ש/4 וכך העיד (ש' 1 – 6 ע' 41 לפרוטוקול
- 15 הדיון מיום 12.7.2010):
- 16
- 17 "ש. מפנה למש/4 סעיף 14 "חברת מילניום הקימה נציגות בישראל"
- 18 (מצטטת). למה בעדותך הראשית אתה אומר דברים הפוכים מהמצג
- 19 שהצגת בפני המשיב.
- 20 ת. זאת טעות. אינני יודע מי כתב את זה.
- 21 ש. רואה החשבון שלך.
- 22 ת. רואה החשבון כתב מה שכתב. לא הייתה שום נציגות בישראל.
- 23 העובדה שהשיבה שלי כאן הייתה ארעית זו הוראות שניתנו לי
- 24 בהתחלה שעשויים לקרוא בכל יום לעבור למקום אחר.
- 25 ש. רואה החשבון שלך המציא את הנציגות בישראל ואתה אחראי על
- 26 זה? קודם אמרת שהוא קיבל את הפרטים ממך.
- 27 ת. יכול להיות שהוא הסיק מסקנות וכתב אותן. אם אני בא לשבת
- 28 בישראל זה לא הופך אותי לנציגות"
- 29
- 30 21. במכתבו מיום 31.1.2003 מפרט רו"ח ירון וינברג את קורות חייו של המערער ואין ספק שפרטים
- 31 אלה קיבל מפי המערער. יצוין, כי בחקירתו נשאל המערער האם רו"ח ירון וינברג קיבל את כל
- 32 הפרטים המפורטים במוצג מ/ש/4 מהמערער ותשובתו של המערער הייתה "וודאיי" (ש' 9 ע' 26
- 33 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010). על כן, איני רואה לקבל את טענת המערער כאילו רו"ח ירון
- 34 וינברג טעה או הסיק מסקנות מוטעות בציינו כי מילניום הקימה נציגות בישראל בראשותו של
- 35 המערער. לכך יש להוסיף, כי למערער הייתה אפשרות להמציא אישור ממילניום ביחס לנציגות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1 בישראל ומשלא עשה אין הדבר מסייע לו, בלשון המעטה. לכך יש להוסיף, כי המערער לא
- 2 הצביע על בסיס משרדי או אחר באיזו מהמדינות בהן ביקר לצורך בחינת מיזמים פוטנציאליים
- 3 עבור מילניום.
- 4
- 5 לכך יש להוסיף, כי בעדותו אישר המערער שבבית בהוד השרון היו טלפונים על שם מילניום (ש'
- 6 16 ע' 31 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010). בהמשך אישר המערער שקיבל החזר ממילניום בגין
- 7 השימוש בטלפונים אלה (שם, ש' 30 ע' 31).
- 8
- 9 22. בחקירתו החוזרת טען המערער כי ישב בישראל בגפו ללא משאבים וללא מזכירות ומשרד (ש' 25
- 10 ע' 67 לפרוטוקול הדיון מיום 14.7.2010). אפשר שכך היה, אולם בכך אין כדי לשלול קיומה של
- 11 נציגות בישראל. במיוחד בהתחשב בעובדה שכסגן נשיא מילניום למחקר ופיתוח בינלאומי שהה
- 12 המערער בישראל ברוב ימות השנה. לכך יש להוסיף כי גם אם באופן אישי לא הייתה למערער
- 13 סמכות לחתום על הסכמים בשם החברה אין בכך כדי לשלול קיומה של נציגות בישראל. לא
- 14 נטען כי למילניום היה "מוסד קבע" בישראל. טענת המשיב היא כי מקור הכנסתו של המערער
- 15 הוא בישראל. יובהר כי בחקירתו הראשית העיד המערער כי בשנת 2000 התמנה לבחון
- 16 טכנולוגיות חדשות ולדווח על כך למילניום. בתפקידו זה נפגש המערער עם ממציאים ומפתחים,
- 17 בחן את המצאותיהם (ע' 16 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010) והעביר את מסקנותיו למילניום.
- 18 ממילא נראה כי לביצוע עבודתו לא נזקק המערער לסמכויות חתימה על הסכמים. ועוד.
- 19 בחקירתו העיד המערער (שם, ש' 29) "הפעילות הוגדרה כפעילות באירופה, אבל העליתי את
- 20 הרעיון שאולי אוכל להיות בישראל באותה תקופה ומישראל לצאת לכל הפגישות האלה אפילו
- 21 שזה היה כרוך כמה פעמים בשבוע, כיוון שהקרבה היא כזו שניתן להגיע בקלות לכל בירה
- 22 באירופה". הנה כי כן, המערער עצמו מדגיש את היתרונות שבהקמת "בסיס יציאה" בישראל.
- 23
- 24 23. על אלה יש להוסיף, כי בקורות חייו (מוצג מ/ש-21) ציין המערער בעצמו כי עד יוני 2003 שימש
- 25 כסגן נשיא באירופה ובישראל. בחקירתו ניסה המערער להרחיק עצמו מהאמור בקורות חייו (ש'
- 26 24 ע' 42 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010), אולם אין בהסבריו כדי לשנות מהמשמעות הברורה
- 27 של האמור במוצג מ/ש-21.
- 28
- 29 24. עוד עולה מעדותו של המערער, כי בשנים הרלבנטיות השתתף המערער בכנסים שונים ובפגישות
- 30 עם נציגים של המדען הראשי בישראל, בקשר עם פעילותה של מילניום (ע' 4546 לפרוטוקול
- 31 הדיון מיום 12.7.2010), ואף שלטענתו הבית בהוד השרון לא היה ידוע ככתובת של מילניום
- 32 בישראל, בחקירתו אישר המערער: "אם מישהו רצה למצוא אותי היה מוכרח להגיע אלי איד
- 33 שהוא לבית" (ש' 21 ע' 19 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010).
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

25. במהלך חקירתו עומת המערער עם תוכנם של מספר כתבות שפורסמו בישראל (מוצגים מש/22, מש/23, מש/24, מש/25, מש/26 ומש/27) בדבר פעילותו של המערער ופעילות מילניום בישראל (נע' 38 – 45 לפרוטוקול הדיון מיום 12.7.2010). המערער הכחיש חלק מתוכן הכתבות אולם מעדותו עולה כי הכתבות פורסמו על דעתו גם אם לא הסכים לחלק מתוכן. אף אם אתעלם מהתוכן של הכתבות, יש בעצם הסכמת המערער לפרסם את הכתבות אודות מילניום בישראל, כדי ללמד שבשנים הרלבנטיות פעל המערער לקדם ולפרסם את ענייניה של מילניום בישראל. כן אוסיף, כי נוכח כמות הכתבות הרבה קשה לקבל את טענתו של המערער כאילו אין אמת בכתבות לפיהן המערער פעל בישראל כנציג מילניום. במיוחד כך בהתחשב בכל הנסיבות התומכות אף הן במסקנה זו.
26. נוכח כל אלה, נראה כי המערער שימש כאחראי על נציגות מילניום בישראל.
27. מעדותו של המערער עולה, כי בפעילותו בשירות מילניום בחן מיזמים שונים במקומות שונים באירופה כאשר בסיס היציאה לכל אותם מקומות היה בישראל בה שהה המערער במשך רוב התקופה הרלבנטית. לעומת זאת, בכל אתר באירופה או בכלל אליו נסע במסגרת עבודתו שהה המערער תקופות קצרות ביותר.
28. בחקירתו התייחס המערער למהות עבודתו בתקופה הרלבנטית, וכך העיד (ש' 14 ע' 18 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010):
- "אפשר היום לעשות הכל בוודא. על כל פנים אי אפשר לקבל את התמונה המדויקת בלי לשבת פנים מול פנים, להציג שאלות ולקבל תשובות, להביא עוד אנשים לדיון, צוותים נוספים, לבקש נתונים נוספים, אלא אם כן אתה יושב פנים מול פנים עם האנשים, אתה לא יכול לחשוב במדויק מה המצב של הפרויקט המוצג בפניך, מה נכון ומה לא נכון וכו'. זו שאלה של מומחיות לא קטנה. בד"כ בעסקים כאלה כולם מעוניינים להצליח אלא אם כן מכניסים אנשים עם ניסיון זה לא הולך. לי היה הרבה ניסיון במסגרת העבודה שעשיתי בארה"ב במסגרת תפקידי כממונה על שיתופי הפעולה עם חברות התרופות ורכשתי המון ניסיון במשך השנים האלה איך להעריך אינפורמציה שנמסרת לך".**
- נמצא, שהנכס העסקי העיקרי אם לא היחידי ששימש את המערער בעבודתו היה מומחיותו וניסיונו האישי. משכך, בחיפוש אחר המקום בו נעשתה העבודה, נראה כי לא נכון לראות כמקום בו נעשתה העבודה כל אחד מהמדינות בהן הוצגו למערער מיזמים חדשים. נכון יותר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 לראות בבסיס היציאה ממנו יצא ואליו חזר המערער באופן קבוע כמקום בו נעשתה העבודה.
2 לכך יש להוסיף, כי ההוראות ממילניום וכרטיסי הטיסה ביחס למיזמים הפוטנציאליים הגיעו
3 אל המערער בישראל (ש' 3 ע' 17 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010).
4
5 29. בחקירתו טען המערער כי עם סיום כל פגישה באירופה היו נציגי מילניום בהם המערער
6 מסכמים את הפגישה ונציג מילניום שישב בקיימברידג' היה מציג בפני מילניום את הסיכום (ש'
7 25 ע' 19 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010). המערער לא הצביע על משרד או מקום בו התקיימו
8 לכאורה הפגישות בין נציגי מילניום ובהתחשב במקומות הרבים בהם ביקרו נציגי מילניום נראה
9 כי לא היה בנמצא משרד כזה. בתקופה הרלבנטית שהה המערער בישראל רוב ימות השנה וסביר
10 להניח שבזמן הרב בו שהה בישראל ולא ביקר במיזמים חדשים, עסק גם בבחינת המיזמים
11 שהוצגו בפניו וגם באיתור מיזמים בארץ ובחו"ל והתעדכנות. מכל מקום, משאין להניח שבעת
12 שהותו בישראל לא עבד המערער בשירות מילניום, ומשידוע שרוב ימות השנה בתקופה
13 הרלבנטית שהה המערער בישראל, בעוד במקומות אחרים מחוץ לישראל שהה המערער פרקי
14 זמן קצרים מאוד יחסית לפרקי הזמן ששהה בישראל, ובהתחשב במכלול נסיבות העניין, נכון
15 לראות בישראל כמקום בו נעשתה עבודתו של המערער. ישראל שימשה "נמל הבית" בשנות
16 המס האמורות. מסקנתי היא כי הכנסת המערער הופקה בנמל הבית ולמצער הזיקה והנאמנות
17 הכלכלית הייתה אל ישראל בתקופה האמורה. בין אם נראה בשיטה שקדמה לתיקון 132
18 לפקודה שיטת מס טריטוריאלית עם איים פרסונאליים או בין אם נראה בה שיטה
19 טריטוריאלית עם "מתיחת המעטפת הטריטוריאלית" בשל זיקה ונאמנות כלכלית לישראל,
20 אראה להלן כי זיקה ונאמנות כלכלית שכזו הייתה למערער בישראל ולישראל.
21

משלח יד שבדרך כלל עוסק בו בישראל

22
23
24 30. די במסקנותיי שלעיל כדי להצדיק את דחיית הערעור, אולם משטענו הצדדים בהרחבה בעניין
25 סעיף 5 (1) לפקודה, ראיתי לנכון לבחון גם טענות אלה, בהנחה שכאמור נדחתה, לפיה הכנסתו
26 של המערער מעבודתו במילניום הופקה מחוץ לישראל.
27

28 31. סעיף 5(1) לפקודה, קובע:

29
30 **"בלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת**
31 **בישראל:**
32 **(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו**
33 **מופעלים בישראל, או ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל;**
34 **לעניין זה**
35 **(א) ...**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 ...
 2 (ג) מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל,
 3 יראוהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח
 4 יד בישראל."
 5
 6 32. בע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' פרופ' גבריאלה שלו (פורסם באתר בית המשפט
 7 העליון) (להלן: "עניין גבריאלה שלו"), דן בית המשפט העליון (כבוד השופט י. עמית) בפרשנות
 8 המונח "משלח יד" הקבוע בסעיף 1(5) לפקודה בניסוחו קודם לתיקון 132, וכך נקבע:
 9
 10 "מכאן שהמונח "משלח יד" לא מגביל עצמו במהותו לפעילות
 11 קונקרטית אחת, ויכול שיחשו תחתיו מספר עיסוקים. אשר על כן,
 12 בבואנו לבחון מהו משלח ידו של הנישום, אין לצמצם את בחינת הדברים
 13 למקצועו הצר של הנישום או לעיסוק ספציפי זה או אחר. (שם, פסקה
 14 (17)
 15 ... במסגרת הפקודה אין דרישה לקיומה של זהות בין העיסוקים,
 16 וממילא אין לומר כי דרישה זו מצמצמת לזהות בין עיסוקו של הנישום
 17 בחו"ל לבין "עיסוקו האינטנסיבי" בישראל. למקרא לשונו של הסעיף
 18 עולה בבירור תחולתו הרחבה המסתפקת בהכנסה שהופקה בחו"ל
 19 "ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל", לאמור: די לו לעיסוק
 20 בחו"ל שיהא חלק ממשלח ידו של הנישום בישראל על מנת לראות את
 21 ההכנסה המופקת בחו"ל כחייבת במס, כאשר הביטוי "בדרך כלל"
 22 מרמז על סוג של זיקה מקצועית... (שם, פסקה 20)
 23 איני סבור כי יש בעניין אחיטוב כדי לתמוך בגישתו המצמצמת של בית
 24 משפט קמא נהפוך הוא מפסק הדין עולה בבירור כי אף אם הנישום עסק
 25 כל ימיו בישראל בתכנון, הרכבה ופירוק של עגורנים, ובחו"ל עסק אך
 26 בפיקוח ובהדרכה על הרכבת הציוד ופירוקו אלה ואלה נכנסים לגדרי
 27 משלח ידו כמהנדס. משמע, על פי פסק הדין, די לו לנישום שיבצע
 28 בחו"ל עיסוק הכלול בתחומי כישוריו/ניסיונו/השכלתו, כדי לראותו
 29 כעוסק באותו משלח יד בחו"ל, גם אם העיסוק בחו"ל שונה מעיסוקיו
 30 בארץ. (שם, פסקה 23)
 31 ...בנסיבות אלה, וברוח דברי כב' השופט רובינשטיין בעניין בזה, יש
 32 לראות את המשיבה כבעלת משלח יד של "פרופסור למשפטים". הגדרה
 33 זו, בהיותה רחבה מזו בה נקט בית משפט קמא, משקפת את המציאות
 34 באופן מדויק יותר, הן ביחס למשיבה והן באופן כללי לגבי אנשי
 35 אקדמיה מומחים בתחומם, הנוהגים לעסוק הן בהוראה, הן בפרסום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

- מאמרים וספרים, והן בעיסוקים נוספים הנובעים ממומחיותם, כגון מתן
חוות דעת וייעוץ מקצועי. ודוק: קביעת משלח היד של המשיבה לא
נובעת מהשכלתה הפורמאלית וכישוריה בלבד. הקביעה של "משלח יד"
לגבי המשיבה, נגזרת ממכלול העיסוקים בהם פעלה המשיבה מתוקף
מומחיותה כפרופסור למשפטים בתחום דיני החוזים. (שם, פסקה 28)
33. לטענת המשיב, בטרם עזב לארה"ב בשנת 1993 שימש המערער כמדען וחוקר ובתפקידי ניהול,
ובתקופה הרלבנטית בה לכאורה עבד המערער מחוץ לישראל נרשם המערער כממציא פטנטים
וחיבר מאמרים מדעיים ובפועל לא עזב המערער את עולם המדע. מוסיף המשיב וטוען כי
תפקידי הניהול אותם מילא המערער בעבודתו במילניום דומים לתפקידי הניהול שמילא
בשהותו בישראל. על כן, לטענת המשיב, יש לקבוע כי בעבודתו במילניום בתקופה הרלבנטית
עסק המערער במשלח יד בו עסק בישראל.
- לטענת המערער, אין כל התאמה או חפיפה בין העיסוקים בהם עסק בישראל עד שנת 1993, עת
כיהן כחבר סגל אקדמי באוניברסיטה לבין התפקיד שביצע בחברת מילניום. במסגרת עיסוקיו
כפרופסור באוניברסיטה נדרש המערער להעביר הרצאות לסטודנטים, לבצע מחקרים וכתביה
אקדמאיים ואילו בתפקידו הניהולי במילניום נדרש לבצע תיאום, ניהול, פיקוח, בקרה, קבלת
החלטות, ניהול מו"מ, ניהול צוותי עובדים וניהול פרויקטים. לטענת המערער, הידע שנדרש
ממנו כמרצה שונה מהידע שנדרש ממנו כמנהל במילניום. כמו כן, טוען המערער שבשנות המס
שבערער, לא היה מעורב בפעילות מדעית או בפיתוח כלשהו אלא רק במיקוד צוותי החוקרים.
34. מחקירתו של המערער עולה כי עד שנת 1993 שימש פרופסור מן המניין באוניברסיטת תל אביב
ולמד קורס בסיסי בגנטיקה (ש' 28 ע' 6 לפרוטוקול הדיון מיום 8.7.2010). באותה תקופה עסק
המערער גם במחקר, כתיבה ופרסום מאמרים מדעיים (שם, ש' 4 ע' 7 וסעיף 5.2.2 לנימוקי
הערעור). ביחס לעבודתו במילניום טען המערער כי נדרש לבצע תפקידי תיאום, ניהול, פיקוח,
בקרה, שיווק, קבלת החלטות, ניהול מו"מ, ניהול צוותי עובדים וניהול פרויקטים בתחום הביו-
טכנולוגיה" (סעיף 5.2.2 לנימוקי הערעור). אלא שנראה כי התערבבו לו למערער התפקידים
שביצע בעבודתו בארה"ב עד שנת 2000 שאינם רלבנטיים לעניינו עם התפקידים שביצע בעת
שהותו בישראל בשירות מילניום. ביחס לתקופה הרלבנטית העיד המערער: "אני בלי שום
אמצעים. לא היה לי משרד ולא מזכירה וגם לא תקציבים" (ש' 1 ע' 18 לפרוטוקול הדיון מיום
8.7.2010). ממילא נראה כי בתקופה הרלבנטית לא נדרש המערער לבצע את התפקידים שפורטו
לעיל. בחקירתו התייחס המערער למהות עבודתו בשירות מילניום בשנים 2000 ו- 2001
הרלבנטיות לעניינו, וכך העיד (שם, ש' 5 ע' 16):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 "בשנת 2000 החברה עברה כמה שינויים משמעותיים, התחילה להיכנס
2 יותר ויותר לפיתוח תרופות... הגענו למסקנה שמחוץ לארה"ב יש הרבה
3 מאוד ידע והתפתחויות שמתרחשות שאנו לא מצליחים להיות חלק מהם
4 כי הם פותחים אופציות חדשות והזדמנויות נוספות לחברת
5 מילניום... אז הוצע לי שאקבל על עצמי את התפקיד של סגן נשיא
6 למחקר ופיתוח בינלאומי ושאבלה את זמני בתפקיד של אדם שעוסק
7 בריגול תעשייתי... שאבקר בחברות שונות, אהיה נוכח בהרבה
8 מהכנסים בהם מתקבצות חברות, אראה טכנולוגיות חדשות ואדווח
9 למילניום, לאנשים שעוסקים בפיתוח עסקי והם יחליטו מה הם רוצים
10 לעשות עם זה. אישית אין לי הכשרה בפיתוח עסקי ולעומת זאת אני
11 מכיר את התהליכים בתעשייה בצורה מעמיקה שמאפשרת לי לבצע
12 הערכה כאשר מישוה אומר לי שיש תרופה שעשויה לעניין את מילניום
13 שאם אני מגיע אליו ויושב איתו ועם הצוות שלו ושואל את השאלות
14 הנכונות ורואה את התגובות והבעות הפנים של האנשים, אני יכול לדעת
15 אם זה רציני או לא והאם כדאי שבחברה שאנשים יותר עסוקים בפיתוח
16 העסקי יעברו על החומר הזה... רוב האינפורמציה היא כזו שחבל לבזבז
17 את הזמן. בתעשיית התרופות בכלל המגמה לזהות כמה שיותר מהר
18 דברים שלא מעניינים כדי לא להשקיע את הזמן בהם. התהליך ארוך,
19 קשה, יקר מאוד וצריכים להיות זהירים".

20
21 בהמשך העיד המערער (שם, ש' 18 ע' 18):

22
23 "לי היה הרבה ניסיון במסגרת העבודה שעשיתי בארה"ב במסגרת
24 תפקידי כממונה על שיתופי הפעולה עם חברות התרופות ורכשתי המון
25 ניסיון במשך השנים האלה איך להעריך אינפורמציה שנמסרת לך".

26
27 מעדותו של המערער שלעיל, עולה כי כ"סגן נשיא למחקר ופיתוח בינלאומי" לא עסק המערער
28 בניהול אלא שימש כבוחן היתכנות של טכנולוגיות, פיתוחים ותוצאות ניסויים מדעיים בתחום
29 התרופות שהוצגו בפניו. עבודה זו הייתה מקצועית בעיקרה וסביר להניח שהיא נסמכה בעיקר
30 על מומחיותו של המערער אשר נרכשה במשך שנים רבות של לימוד ומחקר בישראל. ובלשונו של
31 המערער: "...אתה לא יכול לחשוב במדויק מה המצב של הפרויקט המוצג בפניך, מה נכון ומה
32 לא נכון וכו'. זה שאלה של מומחיות לא קטנה". אפשר שבעבודתו זו נסמך המערער גם על
33 הניסיון העסקי ו/או הניהולי שרכש בעבודתו בארה"ב בין השנים 1993 עד 2000, אולם בהתחשב
34 באופי העבודה שביצע המערער בשנים 2000 ו- 2001, נראה כי נדרש גם למומחיותו כחוקר
35 וכמדען, ליכולות אנליזה של דתה מדעית, של היקש, של פענוח תוצאות ניסויים מדעיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 והשלכות תוצאות אילו, של יכולת השערה ואימות תחזיות מדעיות וכיוצא באלו. יודגש, כי
2 בחקירתו העיד המערער כי לאחר שסקר כל אחד מהמיוזמים דיווח על כך "לאנשים שעוסקים
3 בפיתוח עסקי" והם החליטו מה לעשות עם המיזם (ש' 20 ע' 16 לפרוטוקול הדיון מיום
4 8.7.2010) ממילא נראה כי בעבודתו בשנים הרלבנטיות נדרש המערער בעיקר למומחיותו כמדען
5 וחוקר ופחות לכישוריו העסקיים. תמיכה למסקנה זו ניתן למצוא ברישומי המערער עצמו בדוח
6 המס שהגיש בארה"ב בשנים 2000 ו- 2001 שם ציין כי עיסוקו היה SCIENTIST (מוצג מע/10).
7
8 זאת ועוד, אין להתעלם מכישורי הניהול, הארגון והתכנון שרכש המערער בעת ששימש ראש חוג
9 באוניברסיטת תל אביב, תפקיד ניהולי מובהק, על כל הנובע מכך. כך גם יותר מנכון להניח כי
10 היותו של המערער בעבר דירקטור ב"רמות" סייע בידו לשכלל, אם לא יותר מכך, את כישוריו
11 באשר לתרגום תוצאות מדעיות לשם יישום מעשי בשוק, לרבות יישום כלכלי עסקי. אותם
12 כישורים של יצירת הממשק בין שולחן המעבדה לפס היצור והשיווק, זיהוי צרכי השוק והצרכן
13 הסופי הם חלק מהעשייה של חברות כדוגמת "רמות". כדירקטור, גם אם לא נחשף לעבודת
14 החברה ברמה היומית וודאי נחשף והיה שותף לעשייה ברמת מדיניות החברה וקביעתה, מיון
15 מיזמים, קבלת החלטה באשר לרישום פטנטים וגיבוש אסטרטגיות השקעה, שיווק וגיוס הון.
16 עם כישורים אילו הגיע המערער בזמנו לארה"ב. וודאי שאילו השתכללו, על פי עדותו, במהלך
17 השנים שם. עוד נציין כי המערער משמש בשנות המס בישראל בחברות הזנק שונות. חזקה
18 שמכלול כישוריו המרובים ויכולותיו המרשימות משמשות אותו בכך.
19
20 יוער כי בשנים 2000 ו- 2001 נרשם המערער כממציא של פטנטים יחד עם אחרים (מוצג מש/
21 44) וגם בכך יש כדי לתמוך במסקנה לפיה בתקופה זו נדרש המערער למומחיותו כמדען וחוקר.
22
23 כדי לנסות לשלול את האפשרות ששימש כממציא הפטנטים האמורים, צירף המערער חוות דעת
24 מטעם עו"ד ערן ברקת, מרצה בדיני פטנטים בפקולטה למשפטים באוניברסיטת חיפה (להלן:
25 "עו"ד ברקת"). אלא שבחוות דעתו מציין עוד ברקת: "חוות הדעת אינה מתיימרת להשיב על
26 השאלה, האם רישומו של המערער כממציא של המצאות אלו ואחרות הוא רישום נכון, והאם
27 המערער הינו אכן ממציא, לבדו או ביחד עם אחרים, של המצאה שבבקשת פטנט זו או אחרת.
28 יתר על כן, העובדות הפרטיקולריות, ובכללן בקשות פטנטים אלו ואחרות, לא הובאו כלל
29 לידיעתי וממילא אינן ידועות לי". נמצא, כי הראיה היחידה עליה סמך המערער את גרסתו כי
30 בניגוד לאמור בכל אחד מהפטנטים המצורפים למוצג מש/44, הוא אינו הממציא של הפטנטים,
31 לאו ראה היא ואין בה כדי לסייע לו.
32
33 על כן, ניתן לומר שמשלח ידו של המערער בשנים 2000 ו- 2001 כלול "בתחומי
34 כישוריו/ניסיונו/השכלתו" ובהתאם להלכה שנקבעה בעניין גבראלה שלו משלח יד זה מהווה
35 אותו משלח יד בו עסק בישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר-סבא

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33

35. מהאמור עד כאן, נראה כי בשנות המס 2000 ו – 2001 היה המערער תושב ישראל, הכנסתו מעבודתו במילניום הופקה בישראל ואפילו היה נמצא שהכנסה זו הופקה מחוץ לישראל מדובר בהכנסה ממשלח יד בו עסק המערער בישראל, ונוכח כל אלה אין בהוראות סעיפים 3 או 5 לאמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארה"ב של אמריקה לגבי מסים על הכנסה, כדי לסייע למערער. על כן, איני רואה הצדקה להתערב בשומה שקבע המשיב למערער בשנות המס 2000 ו – 2001. נהפוך הוא, במשור הדיון התאורטי ערכי, בשנות המס שבערער ישנן יותר זיקות ל"תשתית הישראלית" בהפקת הכנסותיו של המערער מאשר לארה"ב, הן מכוח התושבות והן מכוח הנאמנות או הזיקה הכלכלית המעוגנת בפקודת המס, שתחילתה בעברו המקצועי של המערער והמשכה בתקופת תושבתו בשנות המס האמורות. משכך האמנה החברתית המצויה בבסיס הטלת מס במדינה ליברלית מודרנית, מס שנועד בן השאר ובאופן רעיוני ומעשי, לממן את קיומה של אותה תשתית מצמיחת ההכנסות, תקוים בהטלת מס ישראלי על הכנסות המערער בשנים אילו.

סוף דבר

הערעור נדחה.
המערער ישלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 85,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
ניתן היום, כ"ד חשון תשע"ד, 28 אוקטובר 2013, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט