

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 ינואר 2016

ע"מ 49967-12-13 בן דוד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בפני כב' השופט ה' קירש

המערער אבי בן דוד

ע"י ב"כ טולצ'ינסקי שטרן מרציאנו, כהן, לויצקי
ושות', עו"ד

נגד

המשיב פקיד שומה תל אביב 3

ע"י ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה מפרקליטות מחוז תל
אביב - אזרחי**פסק דין****א. מבוא**

1. בשנת 2009 המערער התחיל לפתח מערכת תוכנה המיועדת לביצוע פעולות מסחר בשוק ההון באמצעות אלגוריתם ממוחשב הפועל ללא התערבות אדם. לקראת סופה של אותה שנה הוא מכר זכויות מסויימות במערכת לידי אדם אחר. בהמשך מכר המערער נתח נוסף בזכויות במערכת לאותו אדם ולאחר מכן השניים העבירו את זכויותיהם במערכת לידי חברה חדשה בשליטתם המלאה. ערעור זה עוסק באופן המיסוי של מכירת הזכויות הראשונה. המשיב סבור כי הכנסתו של המערער מעסקה זו חייבת במס הכנסה לפי [סעיף 12\(1\)](#) לפקודת מס הכנסה או לחלופין לפי [סעיף 2\(9\)](#) לפקודה ("פטנט וזכות יוצרים"). המערער גורס כי המכירה הנדונה הניבה רווח הון הנתון למיסוי לפי [חלק ה'](#) לפקודה.

ב. העובדות המוסכמות

2. הערעור הוא על צו שהוציא המשיב לשנת המס 2009 לפי [סעיף 152\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#) לאחר שהשגתו של המערער נדחתה.

3. הצדדים לערעור הגיעו להסכמה דיונית באשר לתשתית העובדתית לגביה יידון ויוכרע הערעור. ההסכמות מצויות בהודעה קצרה, המפנה לסעיפים מסויימים בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור (סעיפים 1 עד 3 וסעיפים 7 עד 13 רישא).

4. אביא להלן את העובדות המוסכמות **כלשונן** כפי שהן מופיעות בהודעת "רשימת הפלוגתאות והמוסכמות" הנ"ל ובנימוקי הערעור, תוך קיצור מסויים והגדרת מונחים לצורך הדיון כאן, וכן תוך דילוג על ההתייחסות בנימוקי הערעור לכוונותיהם של הצדדים לעסקאות ולחזונם העסקי, לגביהם **לא** הייתה הסכמה דיונית:

(א) המערער הקים בשנת 1989 את חברת אביב פתרונות מתקדמים בתוכנה בע"מ ("**חברת אביב**"). חברת אביב הינה חברת תוכנה שפיתחה מערכת Enterprise Resource Planning Systems (ERP) בשם "אביב". מערכת אביב זו הינה מערכת מידע אשר משמשת לעיבוד וניהול נתונים של כלל מערכות המידע המצויות בארגון (בו מוטמעת המערכת), ושלמעשה הופכת את כל מערכות המידע למערכת מידע אחת באופן המאפשר שימוש במידע המשותף (של כלל המערכות בארגון) ויצירת "שפה משותפת" אחת לכלל מחלקות הארגון.

(ב) מזה שנים רבות, חברת אביב הינה אחת החברות המובילות בתחום מערכות ה-ERP בישראל ומשרתת מגוון רחב של לקוחות בין אם לקוחות פרטיים ובין אם גופים ציבוריים ומשרדי ממשלה (דוגמת משרד הבריאות; משרד החקלאות וכיוצ"ב).

(ג) המערער עומד בראשותה של חברת אביב כמנכ"ל ויושב ראש - החל מהקמתה (כאמור בשנת 1989); עבור בהנפקת מניותיה בבורסה לניירות ערך בתל אביב בשנת 2000 והפיכתה לחברה ציבורית תוך שהיא מעסיקה כ-150 עובדים; וכלה בחזרתה להיות חברה פרטית בשנת 2011, המעסיקה נכון למועד זה כ-40 עובדים.

יצויין, כי קודם להקמת חברת אביב (כאמור – בסוף שנות השמונים של המאה העשרים) עבד המערער במשך מספר שנים כמתכנת מחשבים ומפתח תוכנה (כשכיר).

(ד) המערכת נשוא ערעור זה הינה מערכת המיועדת לשמש לצורך מסחר באמצעות אלגוריתם ממוחשב שיוזם הוראות של קנייה ומכירה בהתבסס על פרמטרים ואסטרטגיות שונות – ללא כל התערבות אדם וללא הפעלת שיקול דעת ("המערכת").

המערכת פותחה על ידי המערער באופן אישי וללא כל קשר לתחומי פעילותה של חברת אביב.

(ה) למערער לא היה ניסיון "עסקי" קודם במסחר בניירות ערך בשוק ההון, והבנתו בתחום זה הינה כשל "אחד האדם".

(ו) בשלהי 2009, לאחר שהמערכת, שהייתה עדיין בשלבי פיתוח, הוצגה על ידי המערער למר יעקב כספי ("כספי"), ביקש כספי להצטרף כשותף למיזם זה.

(ז) בהתאם לכך, ביום 7.12.2009 נחתם סיכום עקרונות בין המערער לבין כספי לפיו מכר המערער לכספי (באמצעות חברת מ.ד.ע.ק השקעות משפחתיות בע"מ, שהינה חברה בשליטתו המלאה של כספי) 40% מזכויות הבעלות במערכת ("הסכם 2009"). בשל חשיבות הדברים לענייננו, נביאם ככתבם וכלשונם:

"סיכום עקרונות בין קובי לאבי, בהמשך לסיכומים בע"פ שנסגרו ביניהם בראשית נובמבר 2009.

"קובי" - במסמך זה הוא יעקב כספי, או כל חברה בבעלותו ו/או בשליטתו, לפי בחירתו.

"אבי" - במסמך זה הוא אבי בן-דוד, או כל חברה בבעלותו ו/או בשליטתו, לפי בחירתו.

אבי פיתח מערכת ממוכנת למסחר במניות אשר התחילה לפעול בצורה ידנית ביולי השנה ובאופן אוטומטי בראשית אוקטובר השנה. מערכת זו הוצגה לקובי על ידי אבי והינה בפיתוח מתמיד בימים אלה.

קובי הביע עניין להצטרף למערכת. אבי הציע לקובי להצטרף, בתמורה ל 2.5 מיליון שקלים. סך זה מכסה את המערכת כיום לרבות פיתוחיה העתידיים כפי שמתוכננים עד שלהי שנת 2010. קובי הסכים ואף העביר לאבי 1 מיליון שקלים על חשבון המגיע לו.

תמורת 2.5 מיליון השקלים יהא קובי בעלים של 40% מהמערכת, בכל צורה או אופי אשר פעילותה תלבש בעתיד ואשר אף אינה ידועה לאבי היום. בעלות זו תקנה לקובי שתי זכויות עיקריות: הראשונה, שימוש במערכת לשם ניהול השקעותיו הוא כרצונו, בכפוף למגבלותיה הטכניות של המערכת. השנייה, זכות לחלק של 40% בכל פרי אותו עשויה המערכת להניב בעתיד על ידי מתן אפשרות שימוש בה לכל צד ג' כלשהו, מכירתה בחלקים או בשלמות, הקמת מכשירים פיננסיים כלשהם על בסיסה ו/או כל רווח אחר שתניב מעבר לניהול השקעותיהם של קובי ואבי. יתרת 1.5 מיליון השקלים תועבר לאבי על ידי קובי במועדים שיתבקשו על ידי אבי."

(ח) יצוין כי בהמשך להסכם 2009, חתמו הצדדים ביום 4.7.2011 על הסכם נוסף, לפיו מכר המערער לכספי -במכירה מוחלטת - 4.4% נוספים מהמערכת בתמורה לסך של 1,000,000 ש"ח ("הסכם 2011"); כך שבסופו של יום חלקו של המערער במערכת נותר על 55.6% מהמערכת ואילו חלקו של כספי במערכת עמד על 44.4%.

כן יצוין, כי במסגרת הסכם 2011, המערער וכספי אף סיכמו ביניהם על העברת זכויותיהם במערכת לחברה חדשה בשם צ'ארט איי אינווסטמנטס בע"מ במסלול פטור ממס לפי [סעיף 104](#) לפקודה; וכן על הקצאת 10% מהזכויות בחברה החדשה לצדדים שלישיים במסגרת תכנית לפי [סעיף 102](#) לפקודה.

(ט) ביום 25.5.2011 ביקש המערער לכלול בדוח המס שלו לשנת 2009 את התמורה שנתקבלה בידיו בגין מכירת התוכנה בהתאם להסכם 2009 (סך של 2,500,000 ש"ח) - כהכנסה הונית - ולחייבה במס בשיעור של 20% וזאת בהתאם להוראות [סעיף 91\(ב\)\(1\)](#) לפקודה.

(י) ביום 7.8.2011, לאחר השלמת פיתוחה של המערכת, נחתם בין המערער לבין כספי (באמצעות מ.ד.ע.ק) הסכם נוסף (שלישי במספר), במסגרתו סיכמו הצדדים, כי כל צד יעביר את זכויותיו במערכת לחברת צ'ארט איי אינווסטמנטס בע"מ ("החברה המשותפת") כנגד הקצאת מניות ועל פי המתווה הקבוע [בסעיף 104ב](#) לפקודה; כך שלאחר העברת הזכויות כאמור, החזיק אבי ב- 50,000 מניות רגילות של החברה המשותפת ואילו מ.ד.ע.ק החזיקה ב- 40,000 מניות רגילות של החברה המשותפת (קרי - המערער מחזיק ב-55.6% מהחברה וכספי ב-44.4% מהחברה, כפי החזקותיהם במערכת טרם העברתה לחברה המשותפת).

מאז הקמת החברה המשותפת המערכת אכן שימשה את החברה המשותפת ככלי באמצעותו מבוצעת פעילותה. כך – המערכת שימשה את החברה המשותפת לצורך מתן שירות מסחר אוטומטי (של קניית ומכירת כניירות ערך) לקרן גידור (שהינה שותפות מוגבלת) בשם כריזמה פאנד שותפות מוגבלת (בה היו משקיעים שונים שכולם הינם משקיעים חיצוניים) והחברה המשותפת גבתה בגין כך דמי ניהול ואף הייתה אמורה לקבל על כך דמי הצלחה ככל שהתשואה על ההשקעות (שהייתה מופקת מהמסחר בניירות ערך באמצעות המערכת) הייתה עומדת ביעדי רווחיות מסוימים. לאחרונה המערכת משמשת את החברה המשותפת לצורך מתן שירותי מסחר אוטומטי (פעולות קנייה ומכירה על ידי "רובוט") בתחום החוזים העתידיים ובנוסף החברה המשותפת בוחנת כיוונים נוספים למימוש הפוטנציאל של המערכת.

(י"א) להשלמת התמונה יצוין, כי ביום 4.7.2011 העביר כספי למערער את התמורה הנוספת בהתאם להוראות הסכם 2011 ובהתאם לכך, דיווח המערער למשיב על הכנסה זו בדוח לשנת המס 2011.

5. **עד כאן רשימת העובדות המוסכמות.** יש להעיר כי על פי העובדות המוסכמות המערער אמנם עסק במשך שנים בתכנות מחשבים ובפיתוח תוכנה אך לא קיימת מחלוקת כי המערכת מושא ערעור זה "פותחה על ידי המערער באופן אישי וללא כל קשר לתחומי פעילותה של אביב".

6. כאמור, בערעור הנוכחי נדון עניין המיסוי של הסכם 2009 בלבד, לפיו הועברו 40% מהזכויות במערכת לידי כספי.

ג. הפלוגתאות המוסכמות

7. הצדדים אף הגיעו לרשימה מוסכמת של **פלוגתאות** הטעונות ליבון והכרעה בערעור זה. זאת רשימת הפלוגתאות כפי שנוסחה על ידי ב"כ הצדדים:

"במוקד המחלוקת בין הצדדים בערעור זה עומדת שאלת סיווגה של ההכנסה שהופקה על ידי המערער כתוצאה ממכירת חלק מהזכויות במערכת בשנת המס 2009; ובפרט –

א. האם ההכנסה שהפיק המערער כתוצאה ממכירת חלק מהזכויות במערכת הינה הכנסה הונית, אשר חייבת במס בשיעור של 20% בהתאם להוראות [סעיף 91\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#) (באותם המועדים);

ב. האם ההכנסה שהפיק המערער כתוצאה ממכירת חלק מהזכויות במערכת הינה הכנסה "פירותית" ממשלח יד או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי [סעיף 12\(1\)](#) [לפקודה](#), ולפיכך חייבת במס שולי בהתאם להוראות [סעיף 121](#) [לפקודה](#);

ג. האם ההכנסה שהפיק המערער כתוצאה ממכירת חלק מהזכויות במערכת הינה הכנסה הבאה בגדרו של [סעיף 2\(9\)](#) [לפקודה](#) כ"תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר"; וככל שהתשובה לכך חיובית - מהו שיעור המס שחל עליה נוכח הוראות [סעיף 125](#) [לפקודה](#) ונוכח הוראות [סעיף 91\(ב\)](#) [לפקודה](#)."

ד. תמצית טענות הצדדים

8. המשיב סבור כי ההכנסה ממכירת הזכויות במערכת כפופה למיסוי לפי [סעיף 12\(1\)](#) [לפקודה](#) ("עסק ומשלח יד"). בפרט, לפי גישת המשיב, המערכת הייתה מלאי עסקי בידי המערער:

"המשיב יטען כי תחום העיסוק של המערער, תכנות מחשבים ופיתוח תוכנה, מגדירים את תוצר פעילותו כמלאי עסקי ותו לא. הרי מפעל שמייצר טרקטורים (כאשר הטרקטורים הם המוצר המוגמר למכירה) איננו מוכר נכסים במישור ההוני, אלא מוכר מלאי עסקי שבגינו הוא מחויב במס לפי סעיף 2(1) לפקודה."
(סעיף 14 לסיכומי המשיב)

9. כאן יוסבר כי בצו השומה שהוצא על ידי המשיב לפי [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה (עליו עירער המערער בהליך הנוכחי) טען המשיב כי ההכנסה הינה ממשלח יד ולחלופין מעסקת אקראי. אותן טענות הועלו בהודעה המפרשת את נימוקי השומה אשר הוגשו בערעור זה מטעם המשיב (ראו סעיפים 1 ו-2 בעמוד 2 לנימוקי השומה). לעומת זאת, **בסיכומי המשיב** הטיעון הראשי מטעמו הוא כי מערכת התוכנה הייתה מלאי עסקי בידי המערער ולפיכך מכירת זכויות במערכת מהווה מכירת מלאי החייבת במס לפי [סעיף 2\(1\)](#). כטענה חלופית הוטעם בסיכומי המשיב כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי שגם היא חייבת במס לפי [סעיף 2\(1\)](#). הטיעון בעניין משלח יד נזנח בסיכומי המשיב.

10. המערער, במידה רבה של צדק, הלין על כך שהמשיב, באמצעו את הטענה בעניין "מלאי עסקי" בשלב הגשת הסיכומים, לא רק פתח חזית מחלוקת חדשה באופן אסור אלא גם חרג מן הפלוגתאות המוסכמות אשר הועמדו להכרעת בית המשפט. ואכן בסעיף (ב) לכתב הפלוגתאות נשאלת השאלה האם ההכנסה היא הכנסה פירותית "ממשלח יד" או "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ולא מועלית כל סוגייה בקשר לקיום מלאי עסקי. אינני נדרש להכריע בעניין הפרוצדורלי של הרחבת חזית אסורה זאת לנוכח המסקנות אליהן הגעתי כפי שיבואר להלן.

11. כאמור, על פי עמדת המשיב, ההכנסה חייבת בשיעור המס השולי כהכנסה עסקית בידי המערער. לחלופין, טוען המשיב כי ההכנסה מחוייבת במס לפי [סעיף 2\(9\)](#) לפקודה ("פטנט וזכות יוצרים"). לפי עמדתו, כל יסודות הסעיף האמור (אליהם נשוב בהמשך) מתקיימים במקרה זה ועל כן, אם לא תתקבל טענתו הראשית של המשיב, אזי עדיין יחולו על ההכנסה שיעורי המס הרגילים אך זאת בכפוף לתקרת שיעור המס של 40% בהתאם [לסעיף 125](#) לפקודה (המשלים את הוראות [סעיף 2\(9\)](#) הני"ל).

12. המערער טוען כי מכירת הזכויות במערכת ליעקב כספי הצמיחה רווח הון הכפוף למיסוי לפי [חלק ה'](#) לפקודה. לפיכך שיעור המס החל יהיה 20% בלבד (כפי שהיה בתוקף בשנת המס שבערער). לפי עמדתו, הוא מכר חלק מנכס קבוע שהיה מיועד להנבת פירות (הכנסות שוטפות). הוא לא עסק בפיתוח תוכנות לשם מכירתן כמלאי עסקי. מכירת הזכויות במערכת נועדה לצרף שותף עסקי חדש למיזם שהקים בגפו, ופעולה זו הינה פעולה הונית במהותה.

13. באשר לתחולה האפשרית של [סעיף 92\(9\)](#) לפקודה, יש בפי המערער מגוון טענות:

הסעיף איננו חל במקרה דנן כי הוא לא מכר את מלוא זכויותיו במערכת; הסעיף איננו חל כי בעת המכירה לכספי טרם נוצרו "זכויות יוצרים"; בסעיף האמור "טמון קושי יסודי" בשל תולדות חקיקתו ובשל השינויים שנעשו בפקודה מאז הוספתו של הסעיף בשנת 1961 ולאור הקושי האמור יש לפרש את תחולת הסעיף בצמצום; הסעיף ממילא איננו חל על הכנסה "בעלת אופי הוני מובהק", כפי שהייתה במקרה הנוכחי, לטענת המערער.

14. לחלופין, טוען המערער כי אף אם חל [סעיף 92\(9\)](#) למרות האופי ההוני של העסקה, אזי פרשנות נכונה של הוראות [סעיף 125](#) לפקודה מביאה למסקנה כי יש להטיל מס לפי השיעורים הקבועים [בחלק ה'](#) לפקודה, הנמוכים מן התקרה הקבועה [בסעיף 125](#) (40%).

15. נפנה עתה לדיון בטענות השונות ולניתוח המקרה.

ה. האם ההכנסה חייבת במס לפי [סעיף 12\(1\)](#) לפקודה?

16. [סעיף 12\(1\)](#) לפקודה מתאר מקור הכנסה הכולל "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

17. כזכור, מנמק המשיב את מסקנתו כי נמכר מלאי עסקי בכך:

"... כי תחום העיסוק של המערער, תכנות מחשבים ופיתוח תוכנה, מגדירים את תוצר פעילותו כמלאי עסקי ותו לא".
(סעיף 14 לסיכומי המשיב)

ובהמשך:

"המשיב יטען כי המקרה נשוא סיכומים אלה הינו אחד מאלה הברורים ולא צריך להיכנס לבחינת המבחנים לעניין סיווג ההכנסה. הרי מה יכול איש מקצוע, בעל ידע לייצר האם נגר שבונה כסאות או שולחנות הוא בונה נכסים הוניים או בעצם הוא מייצר מלאי? האם מפעל רכבים מייצר נכסים הוניים או מלאי? וכמו במקרה לנו, מומחה בכתיבת תוכנה שבונה תוכנה האם הוא מייצר נכסי הון או מלאי בידו?"
(סעיף 19 לסיכומי המשיב)

18. אלא מאי? נעלמה מעיני המשיב האפשרות שבעל עסק יכול ליצור נכס אשר ישמש אותו בעתיד להפקת הכנסות שלא באמצעות מכירתו של הנכס עצמו. דהיינו, בעל העסק יכול, בנסיבות המתאימות, ליצור "עץ" אשר יהיה לרכוש קבוע בעסק ויניב פירות ומכירת הפירות תצמיח הכנסה מעסק לפי [סעיף 2\(1\)](#).

ובהמשך לדוגמאות שהביא המשיב, נמצא כי נגר אכן יכול לבנות נכס הוני – למשל שולחן או כסא אשר ישמש את הנגר בנגרייה ויתרום באופן קבוע לתהליך הפקת ההכנסות ממכירת הרהיטים המיוצרים והנמכרים כמלאי עסקי. אין כל מקום להנחה שהמשיב הניח a priori כי כל דבר שמיוצר או נבנה על ידי בעל עסק או מפעל הוא בבחינת מלאי עסקי.

והנה בהגדרת המונח "מחיר מקורי" אשר [בסעיף 88](#) לפקודה, המצוי [בחלק ה'](#) הדין במיסוי רווחי הון ממכירת נכסים הוניים, מצאנו כאחת החלופות לקביעת עלותו של נכס: "(5) **בנכס שיצר הנישום – הסכום שהוציא הנישום ליצירת הנכס**". ללמדך כי נכס הון עשוי להווצר על ידי פעולות בנייה או יצירה של הנישום עצמו אשר בהמשך עשוי להשתמש בו כרכוש קבוע בעיסוקו.

19. עלינו לבחון אפוא את נסיבות המקרה הנדון על מנת לסווג את ההכנסה שנבעה למערער ממכירת הזכויות לכספי (בעסקה הראשונה): האם מדובר בהכנסה מעסק (על פי אחת הטענות השונות שהועלו על ידי המשיב) או ברווח הון (כטענת המערער)?

20. המבחנים המשמשים במלאכת סיווג ההכנסה מופרים היטב, מעוגנים בפסיקה ענפה ומסוכמים, בין היתר, בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה [פורסם בנבו] (16.3.2009), ולא אחזור כאן על הדברים.

21. לטעמי המקרה הנוכחי הוא פשוט ומובהק: מכירת הזכויות נעשתה במישור ההוני ולא הצמיחה הכנסה מעסק. בכך אני מקבל את טענת המערער כי העסקה עם כספי נועדה לצרף את כספי כשותף למיזם וכשותף להמשך פיתוח המערכת. פעולה כאמור, בנסיבות העניין, היא פעולה הוגית ברורה ואודה כי התקשיתי לרדת לסוף דעתו של המשיב כיצד ניתן להביט על נסיבות אלו כמצביעות על פעולה פירותית באופיה.

22. הבה נשוב לעובדות (שאינן שנויות במחלוקת).

(א) המערכת הומצאה ופותחה על ידי המערער באופן נפרד וללא כל קשר עם פעילותה העסקית של חברת אביב. דהיינו, מהות ואופי עסקיה של חברת אביב, יהיו אשר יהיו, אינם רלבנטיים לענייננו.

(ב) בשלהי 2009 ביקש כספי להצטרף כשותף למיזם כאשר המערכת הייתה עדיין בשלבי פיתוח. המערער הציע לכספי "להצטרף למערכת".

(ג) בהתאם להסכם 2009 (נשוא ערעור זה) הסכים כספי לשלם סכום של 2.5 מיליון ש"ח עבור "40% מהמערכת, בכל צורה או אופי אשר פעילותה תלבש בעתיד".

(ד) הסכום האמור (2.5 מיליון ש"ח) נועד לכסות את עלויות הפיתוח של המערכת מתחילת התהליך ו"עד שלהי שנת 2010", דהיינו עד לשנה לאחר חתימת ההסכם.

(ה) כזכור, על פי הסכם 2009, בעלותו של כספי תקנה לו שתי זכויות עיקריות:

"הראשונה, שימוש במערכת לשם ניהול השקעותיו הוא כרצונו, בכפוף למגבלותיה הטכניות של המערכת.

השניה, זכות לחלק של 40% בכל פרי אותו עשויה המערכת להניב בעתיד, בין על ידי מתן אפשרות שימוש בה לכל צד ג' כלשהו, מכירתה בחלקים או בשלמות, הקמת מכשירים פיננסיים כלשהם על בסיסה ו/או כל רווח אחר שתניב מעבר לניהול השקעותיהם של קובי ואבי."

23. אם נעצור כאן, על פי מצב הדברים בסוף 2009, מצטיירת תמונה ברורה למדי: המערער איננו מעוניין להיפרד כליל מבעלותו ומשליטתו במערכת אלא הוא מחפש מקור מימון הן להחזר הסכומים שכבר הושקעו על ידיו בעבר בפיתוח המערכת והן לכיסוי הוצאות עתידיות נוספות אשר יידרשו להשלמת הפיתוח. המודל העסקי המדויק להפקת הכנסות מהמערכת טרם גובש בשלב זה אולם הציפייה הייתה כי המערכת "עשויה להניב [פרי] בעתיד", כאשר חלופה אחת לאופן הצמחת ההכנסה הייתה "מתן אפשרות שימוש בה לכל צד ג' כלשהו".

עולה מכך כי המערער, וכספי בעקבותיו, ראו במערכת "עץ" העשוי להניב פירות, למרות שהדרך המסויימת להפקת תועלת כלכלית ממנו – המודל העסקי – טרם התחווה להם. דומה כי חוסר וודאות מסוג זה הינו דבר שכיח בשלבים הראשונים בחייהם של מיזמי טכנולוגיה עילית.

24. כנגד השקעתו הממשית, כספי נהיה שותף ב-40% מהמיזם לרבות ב-40% מכל פרי עתידי שינבע ממנו.

אמת, השקעתו של כספי גם זיכתה אותו ב"שימוש במערכת לשם ניהול השקעותיו הוא כרצונו, בכפוף למגבלותיה הטכניות של המערכת". אפשרות זו עשויה להוסיף גוון פירוטי לסכום התמורה ששולם על ידיו למערער, לצד המרכיב ההוני. אולם לא מונחת לפני כל ראייה כי כספי אכן ניצל זכות זו בפועל, ואם כן, מה היה היקף השימוש. נדמה כי הענקת זכות זו הייתה טפלה למטרה העיקרית של הזרמת הכספים על ידי כספי – ביצוע השקעה הונית במיזם המערכת.

25. כמו כן, יוער כי אין בעובדות המוסכמות כל סימן לכך כי המערער וכספי התכוונו להמשיך ולפתח מערכות תוכנה **נוספות** ולמכור אותן בשלמותן כ"יחידות מלאי".

26. ההסכם השני בין המערער לבין כספי נחתם כעבור 19 חודשים (ביולי 2011). על פי הסכם 2011, כנגד תשלום של מיליון ש"ח נוספים, "**שיעור אחזקותיו**" של כספי יגדל מ-40% לכדי 44.4%. עוד נאמר כי "**סכום זה** [מיליון ש"ח] **הינו סופי ומשקף את שווי הנכס נכון ליום חתימת ההסכם...**" מצויין בהסכם כי הצדדים עתידים להעביר את זכויותיהם לידי חברה חדשה "במסלול פטור ממס".

27. נמצא כי גם בהסכם השני מיולי 2011 אין דבר שיכול להעיד על אופיה של המערכת כמלאי עסקי. יתרה מזאת, **המערער המשיך להחזיק ב-55.6% מן הזכויות ולא** הסתמנה כל כוונה מצדו לפרוש מן המיזם המשותף – אדרבה, ניתנת הצהרת כוונות לגבי מיסוד המיזם באמצעות חברה בערבון מוגבל.

28. חודש לאחר חתימת הסכם 2011, באוגוסט 2011, העבירו המערער וכספי את זכויותיהם במערכת לידי חברה בבעלותם המשותפת. כנגד ההעברה הוקצו למערער 50,000 מניות בחברה המשותפת ואילו לכספי הוקצו 40,000 מניות (דהיינו היחס של 55.6%/44.4% נשמר). השניים ביקשו להחיל על פעולת העברת הזכויות לידי החברה המשותפת את הוראות [סעיף 104ב](#) לפקודה ("העברת נכס על ידי מספר בני אדם"). בטופס שנמסר לרשות המסים בעקבות ההעברה, במענה לשאלה בעניין "מטרת העברת הנכס ותחום הפעילות של החברה" נרשם: "**שימוש במערכת במסגרת החברה לניהול של תיקי השקעות**". דהיינו, הכוונה המוצהרת גם בשלב זה – למעלה משנה וחצי לאחר כניסתו המקורית של כספי למיזם – הייתה להמשיך "שימוש במערכת".

29. ובאשר לתקופה לאחר הקמת החברה המשותפת והעברת המערכת אליה נאמר בעובדות המוסכמות:

"מאז הקמת החברה המשותפת המערכת אכן שימשה את החברה המשותפת ככלי באמצעותו מבוצעת פעילותה. כך – מערכת שימשה את החברה המשותפת לצורך מתן שירות מסחר אוטומטי (של קניית ומכירת ניירות ערך)

לקרן גידור... (בה היו משקיעים שונים שכולם הינם משקיעים חיצוניים) והחברה המשותפת גבתה בגין כך דמי ניהול ואף הייתה אמורה לקבל על כך דמי הצלחה ככל שהתשואה על ההשקעות (שהייתה מופקת מהמסחר בניירות ערך באמצעות המערכת) הייתה עומדת ביעדי רווחיות מסוימים. לאחרונה המערכת משמשת את החברה המשותפת לצורך מתן שירותי מסחר אוטומטי (פעולות קנייה ומכירה על ידי "רובוט") בתחום החוזים העתידיים ובנוסף החברה המשותפת בוחנת כיוונים נוספים למימוש הפוטנציאל של המערכת".

30. המסקנה המתבקשת מן הנסיבות המתוארות היא כי המערכת האמורה הייתה בבחינת "עץ" בידי המערער, דהיינו נכס שפותח ונוצר על מנת להניב הכנסות מהשימוש בו ולא על מנת להצמיח רווח ממכירתו המיידית. כמו כן, לא צויינה כל עובדה המצביעה על כך כי מערכת זו היא חלק מסדרה של מערכות או תוכנות אשר יחד מהוות מלאי ואשר יימכרו במהלכו של עסק לממכר מערכות. דהיינו, "טיב הנכס", כך נראה, התאים להיותו נכס הוני המיועד להחזקה וליצירת הכנסות פירותיות ממנו. **תדירות** פעילות פיתוח המערכת באופן המתואר הייתה חד פעמית (ושוב יודגש כי המשיב מסכים כי המערכת פותחה בנפרד וללא כל קשר לתחומי פעילותה של חברת אביב).

31. המשיב שב והדגיש את **השבחת המערכת** כסימן לקיום עסקה פירותית (ראו למשל סעיפים 7, 13, 23 ו-49 לסיכומי המשיב). אולם השקעת מאמצים בשיפורו של נכס המשמש כרכוש קבוע בידי בעל עסק איננה יכולה, כשלעצמה, לשנות את סיווג הנכס למלאי או להפוך את ההכנסה ממכירתו לפירותית. נכס אשר לפי כל שאר המבחנים הינו נכס הון יכול להיות מושא לפעילות השבחה ופיתוח מבלי לשנות את אופיו ואין כל סיבה "להעניש" את בעליו של נכס הון, המשמש אותו או המיועד לשמש אותו בייצור הכנסתו, על כך שהשקיע משאבים לשם שיפור ביצועי הנכס.

32. באשר למבחן **תקופת ההחזקה**, גורס המשיב כי:

"נהיר לכול מתבונן טיבו של הנכס, כאשר ממש עם התחלת העבודה על התוכנה פעל המערער לשווק אותה, דבר המעיד על האופי של הנכס, ובעצם, היותו מלאי בידי המערער.

מהמפורט לעיל עולה, כי בתוכנה היה פוטנציאל לעיסקה מהירה (שאף מומש בפועל), וברוח.

...

"הרי עוד בהיותה של התוכנה בשלבי פיתוח סיחרה המערער ומכר ממנה חלק נכבד, דבר המעיד על אופיה המסחרי ועל התכנון אליו שאף המערער. לאמור, למה למערער להציג תוכנות לרוכש, כאשר כל מטרתו הינה השקעה בשבילו הוא? למה לפעול לשיווק וסיחור התוכנה כאשר עודנה לא בשלה?" (סעיפים 37 ו-43 לסיכומי המשיב)

33. עם כל הכבוד, טיעון זה מתעלם לחלוטין ממציאיות כלכלית מוכרת היטב: לעתים קרובות למייסדי מיזמים בתחום הטכנולוגיה (ואף בענפי משק אחרים) חסרים אמצעים להשלמת תהליכי המחקר והפיתוח הדרושים על מנת להפוך רעיונות ותוכניות למוצר מוכח הבשל לשיווק. לצורך הגשמת חזונם היזמים פונים למקורות מימון והשקעה, ואגב כך הם נדרשים להסכים לדילול בעלותם במיזם המקורי. הדברים ידועים. אין בכך, לפחות בנסיבות הנדונות כאן, כדי להצביע על מכירה פירותית כאשר נתח מהזכויות במיזם נמכר לגורם שלישי המוכן והמעוניין להעמיד את המימון הדרוש להמשך פיתוח המערכת. כאמור, המערער לא גילה כל כוונה להיפרד מהמערכת והוא נותר שותף ובהמשך בעל מניות.

34. המשיב אף התייחס למבחן הארגון וקיום מנגנון עסקי וציין כי "... למערער עמדו כל האמצעים לממש את העסק והעסקה. למערער כאמור יש חברה שפועלת בתחום התוכנה, דרכה סופק לו כל מה שהוא צריך לצורכי השלמת העסקה" (סעיף 46 לסיכומי המשיב). דא עקא, טיעון זה עומד בסתירה גמורה לעובדה המוסכמת לפיה המערכת פותחה "על ידי המערער באופן אישי וללא כל קשר לתחומי פעילותה של אביב".

35. בהתאם לרשימת העובדות המוסכמות, "למערער לא היה נסיון 'עסקי' קודם במסחר בניירות ערך בשוק ההון, והבנתו בתחום זה הינה כשל 'אחד האדם'". ב"כ המערער הרחיבו בנושא זה בסיכומיהם:

"ממבחן המומחיות (או הבקיאיות) אנו למדים, כי בעת פיתוח המערכת למערער לא הייתה כל מומחיות בתחום המסחר בכלל (קרי: מתן פקודות

קנייה ומכירה ומסחר מקוון) ובתחום ניירות ערך בפרט, והבנתו באלו הייתה כמקובל אצל הדיוטות בתחום; וכיוצ"ב. בהקשר זה אף יודגש כי התחום בו עוסק המערער (מערכות ERP אשר מטפלות בבסיסי נתונים) שונה בתכלית מתחום התכנות של המערכת נשוא ערעור זה (מערכת אלגו-טריידינג) אשר שייכת לסוג מערכות המכונות 'מערכות זמן אמת' שכוללות דרישות פונקציונאליות נוספות מעבר לדרישות 'המסורתיות', כשהעיקרית שבהן הינה הדרישה לעמוד בזמני תגובה קבועים וקשיחים; "

(סעיף 11(ד) לסיכומי המערער; כן ראו סעיף 49(ה) לסיכומים לדברים דומים).

36. לטעמי אין לייחס משקל מופרז, במסגרת בחינת היבט הבקיאות של המערער, להבדלים הנתענים בין אופן פיתוח תוכנות בתחום ה-ERP לבין אופן פיתוח תוכנה לשימוש בשוק ההון. המערער הספיק לייסד ולנהל חברת תוכנה מובילה (חברת אביב). קודם להקמת חברת אביב עבד המערער כשכיר "כמתכנת מחשבים ומפתח תוכנה". קשה להסיק כי הוא נעדר כל בקיאות בקשר לפיתוח המערכת הנדונה בשל השוני בין נושא תוכנה זו (שוק ההון) לבין נושא תוכנות חברת אביב (ERP) או בשל הבדלים באפיונים הטכניים של התוכנות השונות.

הנה המערער השכיל לפתח את המערכת כיוזמה אישית, דבר שאדם אחר, חסר בקיאות ומומחיות, לא יכול היה לעשות. מכל מקום, מסקנתי באשר לאופי ההכנסה שנבעה ממכירת הזכויות מושתתת על כלל הנסיבות ואף אם נייחס למערער בקיאות בתחום, אין בכך כדי לשנות את המסקנה (והרי יש לשער כי אחד הדברים העשויים לשכנע משקיע פיננסי לתמוך במיזם טכנולוגי הזקוק למימון הוא דווקא הבקיאות והיכולת המוכחת של מייסדי המיזם).

37. לא נכחד ממני כי בנסיבות מתאימות עסק עשוי לייצר רק יחידה אחת של מלאי עסקי בבת אחת ואף זאת על פני תקופה ממושכת. לדוגמא, מספנה עשויה לבנות אונייה אחת במהלך שנתיים. אם האונייה מיועדת למכירה עם תום בנייתה, אזי היא מהווה מלאי עסקי בידי המספנה (ולא נכס הון). במקרה דנן, נראה כי המערער לא פיתח (במישור האישי ומחוץ למסגרת חברת אביב) מערכות תוכנה נוספות באותה תקופה אולם כאמור אין בעובדה זו כשלעצמה כדי לחייב את המסקנה כי המערכת הנדונה

איננה בבחינת מלאי. יחד עם זאת, לפי כל שאר הנסיבות, נמצא כי המערכת פותחה כ"עץ" שיעודו להניב הכנסות מהשימוש הקבוע בו.

38. על מנת לחדד את טיעוניו, מדגיש המערער כי:

"... לו המערער היה מקים מלכתחילה את החברה, מפתח בה את המערכת ואז מוכר 40% ממניותיה לקובי [כספי] – הרי שברור מאליו שהמשיב לא היה טוען כי מדובר בעסקה פירותית שמקומה בסעיף 2 לפקודה. משכך, הרי שאין כל הבדל בין מקרה זה למקרה דנן בו המערער פיתח את המערכת שלא באמצעות חברה, מכר חלק מהזכויות בה לצד ג' (קובי), ושניהם הקימו לאחר מכן את החברה והעבירו אליה את המערכת; כאשר המערכת משרתת את החברה שהוקמה עד עצם היום הזה."

(סעיף 47 לסיכומי המערער).

אינני מסכים עם קביעתו של המערער כי "אין כל הבדל בין מקרה זה [המקרה החלופי המתואר] למקרה דנן". בפועל פיתוח המערכת החל בידי יחיד (המערער) ולא בידי חברה וכידוע " המס מוטל על העסקה כפי שהנישום ביצע אותה בפועל". לבחירה לנהל מיזם באמצעות חברה ולא כיחיד יש השלכות בעולם המס ולא ניתן להתעלם מן העובדה כי במקרה הנוכחי המערער בחר להתחיל את המיזם שלא באמצעות חברה. ואם לאחר תחילת פיתוח המערכת המערער היה מעביר לבדו את מלוא הזכויות בה לידי חברה חדשה בבעלותו הבלעדית (בפטור ממס לפי [סעיף 104א](#) לפקודה), אזי לא הייתה אפשרות למכור 40% מן המניות בחברה זו לידי צד שלישי (כמו כספי) במשך שנתיים ממועד ההעברה וזאת בשל מגבלות החוק (ראו [סעיף 104ד\(1\)](#) לפקודה). לא ניתן אפוא להיתלות בנימוק זה של המערער.

39. באשר לטענת המשיב בעניין עסקת אקראי, לאור התמונה הכוללת העולה מן העובדות המוסכמות הגעתי למסקנה כי מכירת הזכויות לכספי לא הייתה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כאמור [בסעיף 12\(1\)](#) סיפא (ראו עניין [מגיד הנ"ל](#) וכן [ע"א 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בבנב] (12.8.2012)).

מן הטעמים המפורטים לעיל, לעסקה הנדונה היה **אופי הוני** – מכירת זכויות במקור ההכנסה כדרך להכנסת שותף למיזם ארוך טווח – ולא אופי פירותי, ומסיבה זו המכירה האמורה איננה יכולה להחשב "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

40. לפיכך ניתן לסכם ולומר כי הכנסתו של המערער ממכירת הזכויות במערכת לכספי בשנת 2009 איננה נתונה למיסוי לפי [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה על כל חלופותיו.

ו. האם ההכנסה חייבת במס לפי [סעיף 2\(9\)](#) לפקודה?

41. כאמור, המשיב טען לחלופין כי ההכנסה ממכירת הזכויות ליעקב כספי מחוייבת במס לפי [סעיף 2\(9\)](#) לפקודה המונה כמקור הכנסה:

"תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר;"

42. כחלק [מסעיף 2](#) לפקודה, המקור המנוי [בסעיף 2\(9\)](#) מצוי [בחלק ב'](#), הדין ככלל בהטלת מס על הכנסות פירותיות (לעומת [חלק ה'](#) לפקודה, הדין במיסוי רווחי הון). המשמעות המעשית של מיסוי ההכנסה לפי חלופה זו היא הטלת מס בשיעור של עד 40%, במקום מס רווח הון בשיעור של 20% (כפי שחל בשנת המס 2009).

בהתאם [לסעיף 125](#) לפקודה, המשלים את הוראות [סעיף 2\(9\)](#):

"על אף האמור בסעיף 121, הכנסה שנתקבלה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או ממכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, כשהמציאה או היצירה היו שלא בתחום עיסוקם הרגיל, לא יעלה שיעור המס על 40%."

43. על פי לשונו, תחולתו של [סעיף 2\(9\)](#) מותנית בקיומם של ארבעה תנאים אלה:

- (א) התמורה התקבלה בעד מכירה.
- (ב) הממכר הוא פטנט או מדגם או זכות יוצרים.

- (ג) המוכר הוא הממציא (במקרה של פטנט או מדגם) או היוצר (במקרה של זכות יוצרים).
- (ד) האמצאה (במקרה של פטנט או מדגם) או היצירה (במקרה של זכות יוצרים) לא הומצאה או נוצרה בתחום עיסוקו הרגיל של המוכר.

44. המערער העלה שתי "טענות סף" המחייבות לדעתו את **אי תחולתו של סעיף 2(9)** במקרה הנוכחי: (א) הממכר איננו "זכות יוצרים", ו-(ב) הוראת הסעיף חלה רק כאשר נמכרות **מלוא** הזכויות בממכר ולא במקרה של מכירה חלקית כגון מכירה בהיקף של 40%, כפי שהייתה לפי הסכם 2009.

45. באשר לטענה הראשונה הנ"ל, גורס המערער:

"...הזכות שקובי רכש מהמערער הייתה למעשה שותפות בבעלות במערכת על דרך של רכישת 40% ממנה (לרבות מכל רווחים עתידיים מפעילותה של המערכת, ככל שיהיו), ולפיכך אין מדובר במכירה של 'זכות יוצרים'. עוד יצוין, כי במועד ביצוע עסקת המכירה (7.12.2009) המערכת טרם הושלמה והייתה בשלבי פיתוח בלבד, וגם בכך יש ללמד כי אין המדובר במכירה של זכות יוצרים."

(סעיף 60(ב) לסיכומי המערער)

46. טיעון זה הועלה בשפה רפה ויש לדחותה. המערכת הנדונה היא תוכנת מחשב (המכילה "אלגוריתם ממוחשב"). על כך אין מחלוקת. המונחים "זכות יוצרים" ו"יצירה" אינם מוגדרים ב**פקודת מס הכנסה**. עלינו לפנות אפוא לדין הכללי על מנת לצקת תוכן למינוח האמור.

47. על פי **סעיף 4(א) לחוק זכות יוצרים, התשס"ח-2007**, "זכות יוצרים תהא ביצירות אלה: (1) יצירה מקורית שהיא יצירה ספרותית...". המונח "יצירה ספרותית" מוגדר ב**סעיף 1 לחוק זכות יוצרים** והוא כולל, בין היתר, "תוכנת מחשב". "תוכנת מחשב", לפי **סעיף 1 לחוק זכות יוצרים**, היא "תוכנת מחשב בכל צורה שבה היא מבוטאת". לפיכך יש להסיק, ולו בדרך ההיקש, כי **סעיף 2(9)** עשוי לחול על יצירה שהיא תוכנת מחשב.

48. יתרה מזאת, טענת המערער לפיה אין בפנינו זכות יוצרים מכיוון ש"במועד ביצוע עסקת המכירה... המערכת טרם הושלמה והייתה בשלבי פיתוח בלבד" איננה מתקבלת על הדעת. על פי העובדות המוסכמות, בשלהי 2009 המערכת "שהייתה עדיין בשלבי פיתוח, הוצגה על ידי המערער למר יעקב כספי". בהסכם משנת 2009 אף נאמר כי "אבי פיתח מערכת ממוכנת למסחר במניות אשר התחילה לפעול בצורה ידנית ביולי השנה [2009] ובאופן אוטומטי בראשית אוקטובר השנה [2009]".

דהיינו מה שהוצג בפני כספי לפני שהלה החליט להשקיע במיזם לא היה אך "רעיון בוסר" אלא מערכת קיימת בשלבי פיתוח. דומה כי [חוק זכות יוצרים](#) מעניק הגנה ליצירה הנמצאת בשלב זה ובמקביל עשוי לחול [סעיף 9\)2](#) לפקודה על מכירתה (השווה [סעיף 1\)5](#) לחוק זכות יוצרים המחריג "רעיון" מהגנתו של החוק).

49. המערער טען בהדגשה כי [סעיף 9\)2](#) יכול לחול רק כאשר הממציא או היוצר מוכר את כל זכויותיו באמצאה או ביצירה. נזכיר כי בנוסח הסעיף, אין כל תנאי מפורש כאמור – נדרש כי התמורה התקבלה "בעד מכירת זכות יוצרים וכו'". בהקשר זה נציין את הוראות [סעיף 37 לחוק זכות יוצרים](#) לפיהן:

"(א) זכות יוצרים ניתנת להעברה בחוזה או על פי דין, ורשאי בעל הזכות לתת לגביה רישיון ייחודי או רישיון שאינו ייחודי.

(ב) העברת זכות היוצרים או מתן הרישיון, כאמור בסעיף קטן (א), יכול שיהיו לגבי זכות היוצרים, כולה או חלקה, וניתן להגבילם למקום מסוים, לתקופה מסוימת או לעשיית פעולה מסוימת ביצירה."

דהיינו החוק מכיר באופן מפורש באפשרות של מכר חלקי של זכות יוצרים.

50. אינני רואה כל טעם או תכלית בהגבלת היקף תחולתו של [סעיף 9\)2](#) לפקודה למקרים של מכירה מוחלטת של מלוא הזכויות אשר היו בידי היוצר (באשר לתכלית [סעיף 9\)2](#) באופן כללי נרחיב בהמשך).

51. המערער מסתמך בנקודה זו על האמור בקובץ הפרשנות של רשות המסים (חב"ק). שם בדיון בעניין [סעיף 9\)2](#) נאמר:

"הסעיף חל בהתקיים ארבעה תנאים מצטברים:

- (1) מכירת הנכס לצמיתות - העברת כלל הזכויות, ללא שיור בידי המוכר.
- (2) מכירה של פטנט, מדגם או זכות-יוצרים.
- (3) המכירה היא על-ידי הממציא המקורי או היוצר המקורי.
- (4) ההמצאה או היצירה אינן בתחום עיסוקו של הממציא או היוצר, לפי העניין."

לדעת המערער התנאי הראשון הנ"ל – "מכירת הנכס לצמיתות – העברת כלל הזכויות, ללא שיור בידי המוכר" – איננו מתקיים במקרה הנוכחי כי רק 40% מן הזכויות (ולאחר מכן 4.4% נוספים) נמכרו.

52. אינני יכול לקבל פרשנות זו של פרשנות החב"ק (וזאת מעבר לכך שפרשנויות רשות המסים לדברי חקיקה ממילא אינן מחייבות את בתי המשפט בפסיקתם). למיטב הבנתי התנאי הראשון הנ"ל בא להבהיר כי [סעיף 2\(9\)](#) חל רק במקרים של מכירה מוחלטת בנבדל מעסקאות להענקת זכויות שימוש מוגבלות (רשיונות) עליהן יחולו הוראות [סעיפים 2\(1\)](#) ו-[2\(7\)](#) לפקודה.

בתחום מיסוי הקניין הרוחני אבחנה זו מוכרת היטב: נכס מסוג קניין רוחני (לרבות זכות יוצרים) יכול להימכר באופן מוחלט, דהיינו היפרדות הבעלים מכל אגד הזכויות, לצמיתות ולגבי כל אתר ואתר. לעומת זאת, אפשר לערוך בנכס עסקה מוגבלת יותר, לפיה מוענקות זכויות שימוש מסוייגות (למשל מבחינת משך תקופת השימוש, מבחינה גיאוגרפית, מבחינת מהות השימוש המותר או מבחינת הכוח לעשות עסקאות משנה בנכס).

דווקא בקשר לתוכנות מחשב הנושא הוסבר היטב בחוזר מס הכנסה 13/2001 אשר פורסם על ידי רשות המסים בדצמבר 2001 (ראו בייחוד סעיפים 3.2 ו-4 לחוזר).

53. יובהר: כשם שניתן להעניק לצד שלישי זכויות מוגבלות בקניין רוחני הנמצא בבעלותו המלאה של אדם אחד, ניתן למכור במכר מוחלט חלק מהבעלות המלאה בקניין הרוחני ואף ניתן למכור במכר מוחלט את חלקו של אדם בקניין רוחני הנמצא בבעלותם המשותפת של מספר אנשים.

לדוגמה, פטנט נמצא בבעלותו הבלעדית של כהן. כהן רשאי למכור מחצית מזכויות הבעלות ללוי. בהמשך, כהן ולוי, כבעלים משותפים, רשאים להעניק זכויות שימוש מוגבלות בפטנט לאדם שלישי, אברהמי. לאחר מכן כהן רשאי למכור את מחצית הבעלות שבידיו לאדם רביעי, יצחקי. בסופו של דבר, לוי ויצחקי הם בעלי הפטנט, בחלקים שווים, כאשר זכויותיהם כפופות לזכויות השימוש המוגבלות אשר הוענקו לאברהמי.

54. כאמור, [סעיף 9\)2](#) עשוי לחול רק על **מכר מוחלט** (אף אם המכר איננו מקיף את מאת האחוזים מן הבעלות). בדוגמה הנ"ל, [סעיף 9\)2](#) יכול לחול על המכירה מכהן ללוי – בהנחה שכהן הוא ממציא הפטנט – וגם על המכירה מכהן ליצחקי. הסעיף לא יחול – כפי שמובהר בחב"ק – על הענקת הזכויות לאברהמי ואף לא יחול על כל מכירה שתבוצע על ידי לוי כי הרי הוא לא המציא את הפטנט.

55. המערער מפנה בהקשר זה ל**ע"מ 41410-12-10 יודעים נ' פקיד שומה חיפה** [פורסם בנבו] (21.10.2014) ואכן בפסק דין זה (בסעיף 29) מופיעים ארבעת התנאים לתחולת [סעיף 9\)2](#) לפקודה, בניסוח הזהה לניסוח המופיע בחב"ק. אולם בעניין **יודעים** לא נערך כל דיון בהיבט המסויים הזה (ודיון כאמור כלל לא היה נחוץ להכרעה שם) ואין הוא שופך אור נוסף על הסוגייה הספציפית.

לסיכום, אינני מוצא עיגון או תכלית לצמצום תחולת [סעיף 9\)2](#) למקרים של מכירת כל זכויות הבעלות לעומת מקרים של מכירת חלק מזכויות הבעלות.

56. נעיר כי קיום התנאי לתחולת [סעיף 9\)2](#) לפיו היצירה לא נוצרה בתחום עיסוקו הרגיל של היוצר/המוכר לא היה שנוי במחלוקת בין הצדדים כאן.

57. אם כן, **על פני הדברים**, ובהתקיים היסודות המנויים בסעיף 43 לעיל, נראה כי [סעיף 9\)2](#) עשוי לחול על נסיבות המקרה, כטענת המשיב.

אולם לאחר בחינת העניין, ובפרט האסמכתאות אשר הובאו **על ידי המשיב עצמו**, הגעתי למסקנה כי אין הדבר כך ומקרה זה איננו נופל לגדרו של [סעיף 9\)2](#), כפי שאנמק בהמשך.

ז. תחולתו של סעיף 9)2 על מכירה מהסוג הנדון

58. לטענת המערער, [סעיף 9\)2](#) איננו חל על מכירה הונית, כגון המכירה במקרה הנוכחי:

"במקרה דנן מדובר בכל מקרה בהכנסה הונית מובהקת (הנובעת ממכירת 'העץ' עצמו) ללא כל מאפיינים פירותיים ואף מטעם זה ובהתבסס על פסק הדין בענין יודעים, אין כל מקום להחיל את הוראת סעיף 9)2 לפקודה במצב האמור."
(סעיף 68 לסיכומי המערער).

לחלופין, סבור המערער כי נוכח תולדות חקיקת הסעיף והשינויים שחלו ב**פקודת מס הכנסה** במרוצת השנים, יש לפרש את [סעיף 9\)2](#) בצמצום רב ולהמנע מהחלתו בנסיבות העניין, עליו צריכות לחול הוראות **חלק ה'** לפקודה.

59. לטענת המשיב, כל יסודות [סעיף 9\)2](#) מתקיימים ורשאי הוא להפעילו לגבי הכנסת המערער ממכירת הזכויות במערכת.

חקיקת הסעיף

60. [סעיף 9\)2](#) נחקק בשנת 1961 ([כסעיף 1\)5\(1ח\)](#) לפקודה, לפי מספורו המקורי; חוק לתיקון **פקודת מס הכנסה**, תשכ"א-1961, ס"ח 329, עמוד 36).

61. הצעת החוק להוספת הסעיף לפקודה פורסמה בה"ח 420, תש"ך, עמוד 68. במקביל להצעה להוסיף את [סעיף 9\)2](#) ([סעיף 1\)5\(1ח\)](#) במקור), הוצע להוסיף לפקודה את [סעיף 129](#) שהוא המקביל ל**סעיף 125** דהיום. לפי ההצעה, שיעור המס שיוטל בהתאם ל**סעיף 129** לא יעלה על 25% (היום 40%).

62. בדברי ההסבר להצעה הנ"ל (שם, עמוד 78) נאמר:

"סעיף 5(1)(ז) לפקודה [היום סעיף 2(7)] מחייב במס כל הכנסה הבאה לאדם מ'השתכרויות או רווחים ברכוש כל-שהוא, להבדיל מנכס בית, קרקע או בנינים תעשייתיים'.

לפי זה היה מחבר ספר או ממציא המצאה חייב במס על הכנסותיו רק אם עיסוקו הרגיל הוא בכך. התיקון המוצע בא לחייב במס גם הכנסה שהגיעה ליוצר ממכירת יצירה ספרותית, מדעית, אמנותית וכיוצא באלה שיצר לא במסגרת עיסוקו הרגיל, אלא שהמס על הכנסה כזו לא יעלה על 25%.

63. מהסבר זה ניתן להבין כי המחוקק יצא מתוך הנחה כי המצב העובדתי המתואר בהסבר הנ"ל לא היה כפוף למיסוי באותה עת. יצויין כי באותו שלב, [סעיף 5\(1\)\(א\)](#), המקביל ל[סעיף 2\(1\)](#) הנוכחי, היה קיים והקיף הן הכנסה "מכל מסחר או מלאכה, מקצוע או משלוח-יד" והן הכנסה "מטראנסאקציה או הרפתקה כל-שהן שטיבן מסחרי".

הצורך בחקיקת סעיף – הסבר אחד

64. בספרות המקצועית מרבים להצביע על העובדה כי בעת חקיקת [סעיף 2\(9\)](#) טרם הונהג בישראל מיסוי כללי של רווחי הון (אלא במקרים מוגדרים מסויימים). ואכן רק עם חקיקת החוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (מס' 6), תשכ"ח-1965 הוחל משטר מיסוי רווחי הון מקיף.

מכאן התפתחה הסברה כי במקור הצורך בחקיקת [סעיף 2\(9\)](#) נבע מהעדר הסדרת תחום רווחי ההון וכי למעשה הסעיף נועד למסות הכנסות הוניות שנצמחות בידי ממציאים ויוצרים שלא בתחום עיסוקם הרגיל. לא זו אף זו, וכפי שמעיר ב"כ המערער, לפחות פעמיים תוקן שיעור המס הקבוע [בסעיף 125](#) על מנת להתאימו לשינויים שנעשו במהלך הזמן בשיעור מס רווח ההון הנוהג (חוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (מס' 16), תשל"א-1971; חוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (מס' 19), תשל"ג-1973).

65. בהמשך לגישה זו, לפיה נחקק [סעיף 2\(9\)](#) על מנת למלא חסר במשטר מיסוי רווחי ההון, נשמעת הטענה כי אין עוד מקום לקיום [סעיף 2\(9\)](#) כי הרי עניין מיסוי רווחי הון מוסדר באופן מקיף וממצה [בחלק ה'](#) לפקודה ומן הראוי כי הסעיף יבוטל (על ידי

הכנסת) ועד אז כי יפורש באופן מצמצם (על ידי בתי המשפט) (ראו, בין השאר, [גליקסברג, "היבטי מיסוי במכירת פטנטים"](#) וזכויות יוצרים", מחקרי משפט ז', עמוד 151; [הדרי, "הערה למיסוי מכירת פטנטים"](#) וזכות יוצרים לפי סעיף 2(9) לפקודה", מחקרי משפט ז', עמוד 331; נמדר, [מס הכנסה, יסודות ועיקרים](#) (מהדורה רביעית), עמוד 231; רפאל בהשתתפות לזר, [מס הכנסה, כרך ראשון](#), מהדורה רביעית, עמוד 254 ואילך.

66. המחבר רפאל סבור כי "מכירה שלא במהלך פעילות עסקית – על אחד משלושת סיווגיה [עסק, עסקת אקראי, או עסק אקראי] היא מכירה הונית" (שם, עמוד 257).

67. במאמרו הנ"ל של פרופ' גליקסברג מצינו:

"אם אנו בוחנים את מהותם של אירועי המס הכלולים במסגרת סעיף 2(9) לפקודה, הרי ברור כי בפנינו הכנסות הוניות מעצם טיבן וטבען. אבן פינה בחוק למיסוי ההכנסות בישראל, היא האבחנה בין מיסוי ההכנסות הפירותיות, לבין מיסוי ההכנסות ההוניות. אבחנה זו, שורשיה עמוקים ומגיעים למשפט האנגלי. היא מושתתת על שיטת המקור, לפיה הכנסות ללא מקור אינן ממוסות במס הכנסה, והן תמוסינה במס רווח הון, אם הן כלולות בבסיס מס רווח ההון. על פי דוקטרינת המקור, להכנסות נשוא דיוננו אין מקור, ולפיכך הן חבות במס רווח הון, אם מתקיים אירוע של 'מכירה' של 'נכס' כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה. עיון בהגדרות אלה מוביל למסקנה החד משמעית, כי ההכנסות הכלולות בסעיף 2(9) לפקודה, כלולות אף בבסיס מס רווחי ההון אלא שמוטל עליהן, בסופו של דבר, מס הכנסה, מכוח הוראת 'ברירת מיסוי', המבכרת את מס הכנסה על פני מס רווח הון". (שם, עמודים 153-154).

ובסיכום נאמר:

"אנו שבים וקוראים למחוקק לבטל את ההוראה המיוחדת שבסעיפים 2(9) ו-125 לפקודה. יש להחיל על מכירת הזכויות נשוא סעיפים אלה את המתכונת הרגילה של מס רווחי ההון" (שם, עמוד 166).

68. כאן יצויין, כהשלמה לדבריו של גליקסברג, כי [חלק ה'](#) לפקודה חל על מכירתו של "נכס" כהגדרתו הרחבה [בסעיף 88](#). מוחרגים מן ההגדרה, בין היתר, "מלאי עסקי" ו"מטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי". אולם אין דרישה כי נכס ישמש דווקא כרכוש קבוע בעסק או במשלח יד כדי שיחול עליו לכאורה [חלק ה'](#). ולכן, על פי הגישה המתוארת (שתכונה להלן "הגישה ההונית" לשם הקיצור) אלמלא הוראותיו המפורשות של [סעיף 2\(9\)](#), הכנסה מהסוג הנדון הייתה אמורה להיות ממוסה לפי [חלק ה'](#) לפקודה כרווח הון (כל עוד ההכנסה לא הגיעה לכדי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי – גליקסברג, שם, עמוד 151)). אולם מכוח הוראת [סעיף 89\(ג\)](#) לפקודה (ראו סעיף 96 להלן) "מפקיע" [סעיף 2\(9\)](#) את זכות המיסוי מידיו של [חלק ה'](#) לפקודה. כתוצאה מכך, לפי גישה זו, אין באופי ההוני של הכנסה – כמו במקרה הנוכחי – כדי להושיע והיא עדיין עלולה להלכד בהוראות [סעיף 2\(9\)](#).

הגישה האחרת

69. כנגד הגישה ההונית הנ"ל, קיימת אסכולה הגורסת כי [סעיף 2\(9\)](#) איננו דן ברווח מסוג הוני אלא בהכנסה פירותית, ולכן מיקומו [בחלק ב'](#) לפקודה מוצדק גם היום, חרף הוספת הוראות [חלק ה'](#) לפקודה בעניין מיסוי רווחי הון (אלקינס, מיסוי קניין רוחני, עמוד 115 ואילך; אדרעי, "סיווגו של קניין רוחני" לצורכי מס הכנסה ומס רווח הון", מחקרי משפט י"ג, 487).

70. על פי גישה שנייה זו (שתכונה "הגישה הפירותית"), אדם שממציא אמצאה או יוצר יצירה ומוכר אותה (דהיינו את הזכויות בה), מפיק הכנסה מפרי מאמצו האינטלקטואלי ומבלי שה"עץ" – שכלו וכישוריו האישיים – נמכר או נגדע:

"על פי הגדרת המונח 'הכנסה שוטפת' במסגרת תורת המקור וגישת המחזוריות, רווח או השתכרות שקיבל הנישום כתוצאה ממעשי ידיו הם לעולם בבחינת הכנסה שוטפת." (אדרעי, שם, עמוד 492)

ובהמשך:

"הכנסה שוטפת היא כל הכנסה של הנישום, הנובעת מעצם השימוש באמצעי הייצור שבבעלותו, ואילו רווח הון נובע ממכירה (ברוח) של אמצעי הייצור. כיוון שמעשי ידיו של נישום מהווה פרי שימוש באמצעי ייצור שלו –

בעיקר הונו האנושי – הרי הרווח שנוצר לו ממכירת הפרי הוא בבחינת הכנסה שוטפת." (שם, עמוד 496)

"... ההכנסה האמורה חייבת במס הכנסה רגיל ולא במס רווח הון. כאשר נישום משתמש בהונו האנושי, ומפתח פטנט או קניין רוחני אחר, והוא מוכר את פרי עמלו, הרי שאין לומר שמכר את עצם ההון שלו אלא קיבל תמורה בעבור השימוש באמצעי הייצור שלו – הונו האנושי. התמורה שנישום מקבל על השימוש באמצעי הייצור שלו – במקרה זה, ההון האנושי שלו – מהווה הכנסה שוטפת." (שם, עמוד 501)

71. דברים דומים נמצאים בספרו של אלקינס: "לפי גירסתנו פירותיותו של סעיף 2(9) נובעת מכך שמדובר במכירת התוצרת של כוחו האינטלקטואלי והיצירתי של הנישום" (שם, עמוד 128), כאשר כוח זה "נשאר כולו בידו כמות שהיה", גם לאחר מכירת התוצרת (שם, עמוד 121). אומר כאן כי המשיב סמך את ידיו על גישתו של פרופ' אדרעי וביסס חלק ניכר מסיכומיו על כתיבתו של אדרעי.

מבט לתולדות חקיקת הסעיף

72. האם עיון בתולדות חקיקת הסעיף בשנים 1960-1961 שופך אור על כוונת המחוקק?

73. דברי ההסבר להצעת החוק כבר צוטטו (ראו סעיף 62 מעלה). לטעמי אין בהם רמז לכך כי יש להשקיף על ההכנסה בידי היוצר החובב כעל רווח הון או כי הצורך בהוספת הסעיף היה נעוץ בהעדרו של הסדר כללי למיסוי רווחי הון. (אוסף כי לדעתי ההפנייה בדברי ההסבר [לסעיף 5\(1\)\(ז\)](#) לפקודה (היום [סעיף 2\(7\)](#)) כלל לא הייתה ממין העניין – הוראה זו עוסקת בהכנסה הנובעת מהענקת זכויות שימוש בקניין ולא בהכנסה הנובעת ממכירתו ואילו ברור מדברי ההסבר עצמם כי המחוקק התכוון לטפל במקרים של מכירה.)

74. נפנה עתה לעיון בדברים שנאמרו בכנסת לקראת חקיקתו של [סעיף 2\(9\)](#). ביום 16.5.1960, לפני ההצבעה בקריאה ראשונה, הציג שר האוצר אשכול את הנושא כדלקמן (דברי הכנסת, כרך 29, חש"ך, עמוד 1185):

"הצעת החוק כוללת הוראה בדבר קביעת מס בשיעור של 25% על מכירת המצאה או יצירה על ידי הממציא או היוצר, אם ההמצאה או היצירה נעשו מחוץ לתחום עיסוקם הרגיל. נניח שבהשפעת השראה עליונה, אדם שאינו עוסק בדבר מסויים בכל זאת המציא דבר מה הקשור בו. התיקון קובע שבמקרה כזה ישלם הממציא או היוצר מס הכנסה בשיעור של 25%.

...

"מי שאינו ממציא בתחום עיסוקו הרגיל ישלם מס הכנסה בשיעור של 25%. גם בזה אנו באים להקל ולא להכביד. מדוע? כיום אין המצב ברור, וקיימת פלוגתה. יש סברה שזוהי הכנסה החייבת בשיעור המס הרגיל, ויש סברה האומרת שזהו רווח הון הפטור ממס. אבל היו גם מקרים, אם כי אינני חושב שרבים, כאשר חשבו שבמקרה כזה צריך לתבוע את המס המלא שיכול לעתים להגיע ל-50%. אנחנו מציעים לקבוע דבר ברור: לא 50% ואף לא פטור מכל מס, אלא 25%."

75. ביום 21.2.1961, לאחר שההצעה חזרה למליאת הכנסת מוועדת הכספים לקריאה שנייה ושלישית, חבר הכנסת יוחנן בדר השמיע את הדברים הבאים (דברי הכנסת, כרך 30, תשכ"א, עמוד 1060):

"אני מדבר איפוא על נושא אחר, הוא החידוש: מס הכנסה על הכנסה מפאטנט או זכות המחבר. לדעתי, חידוש זה אינו צודק ואף אינו נכון. כי למה מתכוון הסעיף שהוצע על ידי האוצר בוועדה? הוא מתכוון למקרה שאדם השיג הכנסה חד פעמית, או מזכות מחבר או מהמצאה, מפאטנט שרשם על סמך המצאתו. הכנסה זו במהותה איננה הכנסה. ההכנסה במהותה היא זרם מסויים שיש בו קביעות, ושמקבלים אותו במקביל לזרם הזמן. קבלת סכום כסף חד פעמי איננה הכנסה במובנה הקלאסי.

אם אדם ימצא במקרה אוצר, בקרקע שלו או בדרך, ואם לפי החוק האוצר הוא שלו – מציאה זו פטורה ממס הכנסה גם כיום, וזה נכון. אבל אם ימציא באופן חד פעמי המצאה ממוחו – מזה ידרשו מס הכנסה. יש בזה מלאכותיות רבה. אני מבין שלאוצר דרוש כסף, והוא מחפש אותו בכל מקרה. אבל אני חושב שאין זה דבר נכון לבקש מס הכנסה מהמצאה חד פעמית, או מפאטנט חד פעמי או מזכות מחבר חד פעמית. אני יודע שבאוצר טוענים שגם לפי החוק

הקיים אפשר לדרוש מס הכנסה במקרים כאלה. יפה. אם זה כך – למה סעיף חדש? ודאי שהבטחון במקרה זה קטן מאד, והספק מוצדק. אחת מן השתיים איפוא: או שהחוק הקיים מחייב הכנסות כאלו במס הכנסה, ואז אין צורך בסעיף זה; או שאינו מחייב וגם אין צורך בו".

השיב לו חבר הכנסת ישראל גורי, יושב ראש וועדת הכספים:

"כל הכנסה הבאה מפרי עמלו של אדם - הכנסה היא, ואין כל הגיון להבחין בין הכנסה שאדם מקבל כשכיר או מעיסוק כל שהוא לבין הכנסה מהמצאה שהמציא. המצאה אינה מציאה. יש שאדם טורח על כך עשרות שנים. לאחר מכן הוא יכול לקבל סכום גדול תמורת פרי עמלו. מדוע לא נראה סכום כזה כהכנסה?"

הצעת החוק אושרה בתום ישיבה זו.

76. להשלמת התמונה ההיסטורית יוער כי בנוסח הצעת החוק המקורית נאמר: "תמורה המתקבלת... על ידי הממציא, או... על ידי היוצר, אף אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל..." (ההדגשה אינה במקור).

מנוסח זה ובייחוד מהמילה "אף" ניתן להבין כי הסעיף החדש נועד לחול על כל מי שקיבל תמורה ממכירת אמצאה או יצירה, לרבות אלה שהמכירה הייתה בתחום עיסוקם הרגיל. הדבר עשוי לתמוך במסקנה כי במקור ההצעה הועלתה מתוך תפיסה כי מדובר בהכנסה מסוג פירותי. אולם לאחר הקריאה הראשונה של הצעת החוק, המילה "אף" נמחקה בוועדת הכספים, וכאשר הצעת החוק הובאה בפני מליאת הכנסת לקריאה שנייה ושלישית (ביום 21.2.1961) הנוסח היה כפי שהוא מופיע בפקודה היום. אמנם בדיון בכנסת באותו יום חבר הכנסת יוחנן בדר הציע להחזיר את המילה "אף" להוראה, וזאת כדי לזכות את כל מוכרי הקניין הרוחני בשיעור מס מופחת, אך הסתייגותו נדחתה והנוסח המתוקן אושר.

77. כאן המקום להעיר כי לא בכל התקופות הייתה במיסוי לפי [סעיפים \(9\)2](#) ו-[125](#) משום [הכבדה](#) לעומת תוצאת המיסוי לפי [חלק ה'](#) לפקודה. למן מועד העלאת שיעור מס רווח ההון לכדי 50% בשנת 1975, ובהמשך בכל התקופה בה הוטל שיעור המס השולי

הרגיל גם על רווחי הון, דהיינו משנת 1987 ועד לתום שנת 2002, מיסוי רווחי הון היה **כבד יותר** מן המיסוי לפי [סעיף 92\(9\)](#). רק עם תיקון מס' 132 לפקודה בתחולה משנת 2003 התהפכו היוצרות ומיסוי רווחי הון נעשה קל יותר מן המיסוי לפי [סעיף 92\(9\)](#).

78. ניתן למצוא בדברי הכנסת הנ"ל בסיס מסויים **לכל אחת** משלוש מסקנות שונות לגבי כוונתו "הסובייקטיבית" של המחוקק: (א) כי המחוקק סבר שהכנסה בידי יוצר חובב הינה חסרת מקור (מעין "מתת שמיים") ועל מנת למסותה יש צורך בהוספת הסעיף החדש; (ב) כי המחוקק סבר שההכנסה חייבת ממילא לפי [סעיף 12\(1\)](#) הקיים אך בשל ספק בכך ביקש להסדיר את העניין באופן מפורש; (ג) כי המחוקק סבר שההכנסה היא הונית באופיה ועל מנת לחייבה במס היה צורך בהוספת הוראה לפקודה לנוכח ההיקף המצומצם של מיסוי רווחי הון באותם ימים.

79. יש אפוא לומר כי בדברי ההסבר להצעת החוק ובדברי הכנסת הנ"ל אין ראייה חותכת לכוונתו הסובייקטיבית של המחוקק באשר ל**סיבת הנחיצות** של ההוראה החדשה ואין בהם כדי ללמד מי מבין שתי הגישות הנ"ל נכונה יותר **מבחינה היסטורית**. ייתכן שחקיקתו של הסעיף הייתה מיותרת **מלכתחילה** וכי חקיקת [חלק ה'](#) לפקודה בשנת 1965 לא שינתה את מידת נחיצותה של [סעיף 92\(9\)](#) לכאן או לכאן. לכן לטעמי אין בתולדות החקיקה עצמן כדי לחייב אימוץ אחת הגישות על פני רעותה.

הגישה הפירותית והנכס שלא נמכר מיז

80. הגישה הפירותית לפרשנותו של [סעיף 92\(9\)](#) (גישתם של אדרעי ושל אלקינס, כאמור לעיל) מעוררת לכאורה קושי באותם מקרים בהם היצירה או האמצאה **איננה** נמכרת באופן מידי על ידי היוצר או הממציא אלא קודם היא משמשת בידיו להפקת הכנסות (פירותיות) ורק לאחר מכן נמכר.

אביא דוגמה להמחשה: רופאה עבדה במשרה מלאה בבית חולים. בזמן הפנאי המועט שעמד לרשותה היא כתבה ספר רומן. את כל זכויות היוצרים ביצירה היא הסבה (עם השלמת הספר או אף מראש) למוציא לאור כנגד גמול כספי. מקור היצירה הנמכרת נמצא בכישוריה השכליים והאמנותיים של הרופאה עצמה. היא יכולה לשוב ולהפעיל

מקור זה בעתיד על מנת להפיק פירות נוספים (ואם כך ייעשה לעתים קרובות הרי הדבר יהפוך לעסק החייב ממילא במס לפי [סעיף 2\(1\)](#)). בנסיבות אלו, הספר הוא פרי הנקטף מן העץ ולא עץ בזכות עצמו. על פי הגישה הפירותית, מוצדקת תחולתו של [סעיף 2\(9\)](#) ואין בכך משום "תקלה חקיקתית" (אם כי קשה להבחין מדוע המקרה המתואר לא ייחשב לעיסקת אקראי החייבת מס לפי [סעיף 2\(1\)](#) ולכך נשוב בהמשך).

עד כאן יש לדעתי טעם רב בדרך ההסתכלות של הגישה הפירותית. אולם, מה יהיה הדין אם הרופאה תמשיך להחזיק בזכויות היוצרים ברומן ותהפוך אותו ל"עץ" - נכס הון - המניב פרי, למשל, על ידי הענקת זכויות שימוש מוגבלות לגורם בתעשיית הקולנוע לשם הפקת סרט המבוסס על הרומן?

הרי במקרה כגון זה אין מקום למחלוקת כי היצירה אכן מהווה נכס קבוע ("עץ") בידי היוצרת. וכאשר נכס כגון זה נמכר, אזי על פי העקרונות הכלליים של שיטת המס, אמור לחול מס רווח הון - אולם לכאורה הרווח יהיה כפוף להוראות [סעיפים 2\(9\) ו-125](#) לפקודה, בניגוד לגישה הפירותית הנ"ל.

81. כזכור דווקא בגלל אפשרות כזאת - לפיה נכס שנוצר בידי נישום נותר בידיו ומשמש אותו רכוש קבוע - דחיתי את טענתו הגורפת של המשיב בעניין מלאי עסקי (ראו [חלק ה'](#) לעיל, ובייחוד סעיפים 23 ו-30).

82. כאן אשוב ואזכיר כי בנושא תחולת [סעיף 2\(9\)](#) על המקרה הנוכחי סמך המשיב את שתי ידיו על השקפתו של פרופ' אדרעי, תוך הבאת ציטוטים מורחבים מן המאמר הנ"ל (סעיפים 60, 61 ו-67 לסיכומי המשיב).

83. דא עקא, המשיב בחר שלא להביא מתוך אותו מאמר חלק מרכזי המתמודד באופן ישיר עם הקושי עליו הצבעתי (ראו חלק ג' למאמר: "האם מכירת מעשי ידיה של הנישומה היא אכן תמיד בבחינת הכנסה שוטפת - שינוי ייעוד וסוגיית המסחר העצמי"; חלק זה במאמר משתרע מעמוד 496 עד עמוד 500 וכאמור נפקד מקומו בסיכומי המשיב).

84. בשל חשיבות הדברים לענייננו, אביא את דבריו של פרופ' אדרעי בהרחבה:

"כאשר נישום מייצר קניין רוחני, הרי שאמצעי הייצור העיקרי שלו הוא ההון האנושי. אם אכן מכר את הקניין שיצר, הכנסתו תתחייב במס כהכנסה שוטפת. אם החליט להשתמש בנכס לצרכים אישיים או להפוך את הנכס לנכס קבוע בעסק, הרי שלפנינו פעולת מסחר עצמי." (שם, עמוד 496)

בהמשך אדרעי מתאר מקרים

"... שבהם יוצר הנכס שינה את ייעודו של הנכס שיצר; במקום למוכרו הוא הופך את הרכוש לרכוש קבוע בעסקו. כגון, שהמציא פטנט והוא משתמש בו להפקת הכנסות שוטפות בעסקו במשך תקופה מסוימת; לאחר מכן מחליט למכור את הפטנט לאדם אחר." (שם, עמוד 497)

85. מכאן דן פרופ' אדרעי באפשרויות המיסוי של "מסחר עצמי" על פי הדין הישראלי, לרבות בהתאם להוראות [סעיף 85](#) לפקודה ("הערכת מלאי עסקי במקרים מסויימים"). הוא מגיע למסקנה כי הלכה למעשה אין אפשרות למסות את שינוי הייעוד של היצירה מנכס פירותי לנכס הוני. למשל, [סעיף 85](#) לפקודה בדרך כלל לא יחול על מקרים אלה ולו מהסיבה שהיצירה נוצרה שלא בתחום עיסוקו הרגיל של היוצר וכלל איננו מהווה "מלאי עסקי" בידיו.

ואז ממשיך אדרעי וכותב:

"מסקנה זו עלולה לצמצם את אפשרויות הפעלת סעיף 2(9). שהרי נישום יכול 'להעביר' את הנכס שיצר לשימוש, לא להתחייב במס, ורק לאחר מכן למכרו ולהתחייב במס רווח הון. לדעתי, האפשרויות לכך מוגבלות ביותר, ולהערכתי, משום שהסעיף הנידון עוסק ביצירת נכס רוחני שלא במהלך העסקים הרגיל של המוכר, מקרים כאלה יהיו נדירים. במקרים שכאלה, אין פסול בויתור על המס, על ההכנסה שהנישום מממש בעת 'המכירה העצמית' – שיעור מוגבל של 40% - ומנגד יש לאפשר לו להפחית את הנכס רק בהוצאות פיתוחו – 'המחיר המקורי' על פי הגדרה מס' 5 בסעיף 88 – וכן לדחות את מועד המיסוי על רווח הון עד ליום מכירת הנכס. אין צריך לומר, כי אין כל ודאות אילו מן הדרכים עדיפה לנישום.

מכל מקום, במקרים שההסבה לשימוש עצמי תהיה מלאכותית או בדויה, יעמדו לרשות המס הכללים שפותחו בנושא בחקיקה ובפסיקה.

נראה כי גם הגדרה מס' 5 למונח 'מחיר מקורי', שצוטטה לעיל, מלמדת כי ההסדר הרצוי בעיני המחוקק הוא שבנסיבות העסקה אין מכירה רעיונית, וכל הרווח הופך לרווח הון: בבחינת העיקר הולך אחר הטפל.

אם כן ניתן לסכם: אדם שיצר נכס מסוים ומכרו מייד, יתחייב במס הכנסה, מכיוון שהוא מוכר את פרי הונו האנושי. התמורה בעבור הנכס הנמכר והיא הכנסה שוטפת. אם הפך אותו לנכס קבוע לצורכי הפקת הכנסה, כנראה שינוי הייעוד לא יתחייב במס הכנסה ביום השינוי, ואילו מכירה מאוחרת של הנכס שהפך ל'נכס הון' תתחייב במס רווח הון, כש'המחיר המקורי' יהיה הסכום שהוציא הנישום ליצירת הנכס.

(שם, עמודים 499-500)

86. והנה דיון זה מתאים "ככפפה ליד" לנסיבות הערעור דנן. אמנם אדרעי הניח כי "מקרים כאלה יהיו נדירים" אך מונח לפניי בדיוק מקרה כזה ולדעתי מן הראוי לאמץ את הפתרון המוצע במאמר.

87. אימוץ הפתרון הנ"ל מספק גם מענה לקושי הנעוץ במיסוי ממציא או יוצר בשיעור מס גבוה יותר (עד 40%) מזה המוטל על צד שלישי שאינו ממציא או יוצר בגין עסקאות זהות. הרי כפי ששנינו, [סעיף 2\(9\)](#) חל אך ורק על יוצר היצירה. אם כל אדם אחר ירכוש יצירה (כמו יצחקי בדוגמה שניתנה בסעיף 53 לעיל) ולאחר מכן ימכרנה, אין כל ספק כי יחולו הוראות [חלק ה'](#) לפקודה ושיעור המס יוגבל (היום) ל-25% (אלא אם ההכנסה מהמכירה נתפסת [בסעיף 2\(1\)](#) לפקודה לפי הנסיבות). על פני הדברים לפחות, קשה לתרץ את ההבדל במיסוי בין מי שיצר קניין רוחני, הפעיל אותו לשם הפקת הכנסות ומכר אותו, לבין מי שקנה קניין רוחני, הפעיל אותו כאמור ומכר אותו. מדוע ירע חלקו דווקא של זה אשר עמל והמציא את הקניין הרוחני מלכתחילה (בייחוד במדינה שכלכלתה מבוססת במידה רבה על תושייתו של המשאב האנושי)? על פי הפתרון המוצע, לא יהיה כל שוני בין שני המקרים ובשניהם ישולם מס רווח הון. הייתי מוסיף כי מעיון בתולדות החקיקה אכן נוצר הרושם כי המחוקק כיוון את הוראות הסעיף החדש למקרה של מכירה מיידית, בתום תהליך היצירה, ולא לאחר

שימוש כרכוש קבוע (כאשר "הכובע" של ממציא או יוצר כבר איננו רלבנטי, ואפשר שהקניין הרוחני כבר השתנה והשתבח כתוצאה מתרומתם של אנשים אחרים מעבר ליוצר עצמו).

88. לדעתי יש לסכם את הדברים כך :

(א) אדם המוכר קניין רוחני במהלך עסקיו הרגיל (דהיינו כמלאי עסקי) יחוייב במס לפי [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה, בין אם יצר את הקניין הרוחני במו ידיו ובין אם לאו.

(ב) אדם המוכר קניין רוחני בנסיבות המקימות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי יחוייב במס לפי [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה, בין אם יצר את הקניין הרוחני במו ידיו ובין אם לאו. אמנם הספרות המקצועית מעלה סוגייה סבוכה באשר למיסוי עסקת אקראי בקניין רוחני (בשל התיבה "שלא בתחום עיסוקם הרגיל" המופיעה [בסעיף 2\(9\)](#); ראה רפאל, שם, עמודים 256-257; אלקינס, שם, עמודים 119-121). אולם לטעמי אם עשויה עסקה פלונית להתחייב במס לפי אחת החלופות [שבסעיף 2\(1\)](#) לפקודה, יש למסותה לפי זה, ולא לפי [סעיף 2\(9\)](#) שמעמדו שיורי.

(ג) אדם שיצר קניין רוחני ומכר אותו מבלי להשתמש בו כנכס קבוע בעיסוקיו, ועל נסיבות המקרה לא חלות הוראות [סעיף 2\(1\)](#) כאמור לעיל, יחוייב במס לפי [סעיף 2\(9\)](#) (בכפוף לקיום כל תנאי הסעיף).

(ד) אדם שיצר קניין רוחני, השתמש בו כנכס קבוע בעיסוקיו, ולאחר מכן מכר אותו, יחוייב במס לפי [חלק ה'](#) לפקודה.

(ה) אדם שרכש קניין רוחני שיצר אדם אחר, השתמש בו כנכס קבוע בעיסוקיו (או החזיקו כהשקעה פסיבית ללא שימוש) ולאחר מכן מכר אותו, יחוייב במס לפי [חלק ה'](#) לפקודה.

89. על ידי כך לא שללנו את זכות קיומו של [סעיף 2\(9\)](#) אך צמצמנו את היקף תחולתו (כשאיפתם של הדוגלים בגישה ההונית דווקא). כמו כן מנענו אפליה אפשרית בין זה

שיצר לבין זה שלא יצר, והבאנו בחשבון את ההבדל בין מי שיוצר לשם מכירת יצירותיו לבין מי שיוצר על מנת להקים תשתית לניהול עיסוק.

90. המקרה הנוכחי נכנס **לקבוצה (ד) הנ"ל**. אמנם בעת מכירת הזכויות במערכת לכספי המערער טרם הפיק הכנסה שוטפת ממנה, אך מהעובדות המוסכמות משתקפת כוונה ברורה לעשות כן בעתיד, קודם כאשר השניים פעלו כיחידים ולאחר מכן כאשר המערכת הועברה לידי החברה המשותפת. על כן מן הראוי שהמערער יחוייב במס לפי **חלק ה'** לפקודה. עם קביעה זו מתקבל למעשה הערעור.

פסק הדין בעניין יודעים

91. המערער הדגיש את האמור בעניין **יודעים** הנ"ל כתימוכין לגישה הרואה **בסעיף 2(9)** כמקור פירוטי בלבד שאיננו חל על רווח שאופיו הוני. פסק דין **יודעים** ניתן בקשר למסכת עובדתית סבוכה, המורכבת מעסקאות במספר שלבים ותקופות, ובית המשפט מצא כי ההכנסה שקיבל הנישום שם נבעה משילוב של פעולות בעלות אופי הוני ופעולות בעלות אופי פירוטי (ובית המשפט השתכנע, ככל הנראה, כי ההכנסה לא צמחה מ"תחום עיסוקו הרגיל" של אותו מדען).

92. להכנסה שנדונה שם – אחוזים מתוך מחזור המכירות של תרופה מסויימת אשר פותחה על בסיס ידע שגילה הנישום – היה צביון פירוטי ממש, לצד רכיב הוני שהיה תולדה של עסקה מוקדמת בה הועבר הידע הבסיסי לידי מוסד אקדמי וחברת מסחור מטעמו. בית המשפט סקר את שתי הגישות השונות לפרשנות **סעיף 2(9)** (הפירוטית וההונית), ומבלי להביע תמיכה בגישה זו או אחרת, קבע כי הוראות הסעיף אכן מתאימות לנסיבות המקרה בשל השילוב בין מרכיבים פירוטיים ומרכיבים הוניים בהכנסה שנתקבלה:

"סע' 2(9) הוא יציר כלאיים בין הכנסה הונית לבין הכנסת פירוטית. בהעדר נתונים נפרדים לגבי שתי עסקאות נפרדות – למשל: עסקה הונית בנוגע ליצע כנגד תמורה מוסכמת, לצד עסקה פירוטית של שיפור היצע, המצאת תרופה וקבלת רישיון לשיווקה, יש לאתר הסדר חקיקתי ספציפי וזה מצוי בסעיף 2(9) של הפקודה;"

93. כאמור, במקרה הנוכחי, ההכנסה של המערער מעסקת מכר הזכויות לידי כספי נושאת סימנים הוניים **מובהקים** ובכך הוא נבדל מהמקרה שנדון בעניין **יודעים**.

94. לבסוף, יש לציין כי בית המשפט בעניין **יודעים** אף התייחס לכך כי השלב הראשון, כאשר הבעלות בידע הראשוני הועברה מידי הנישום החוקר לידי חברת המסחור, יכול היה להוות אירוע מס בפני עצמו, למרות שלא דווח כך על ידי הצדדים:

"לכאורה, כאמור, יכלו להיווצר שתי מכירות נפרדות; מכירת הידע של המערער לדימוטק, וקבלת תמורה כנגד אותה מכירה. אילו היה החוזה נעשה כך, ניתן היה לדבר על אירוע מס הוני, לגבי חלק של ההכנסה."

95. עולה מכך, כי לדעת בית המשפט, אלולא המשך המעורבות האישית של החוקר במאמצי הפיתוח - אשר בסופו של דבר הביאו להשקת התרופה שהניבה את ההכנסות הנדונות - אזי מכירה הונית של הידע בשלב המוקדם הייתה נתונה למיסוי לפי **חלק ה'** לפקודה **בלבד**, ומבלי שיהיה מקום להחלת **סעיף 2(9)**. עמדה זו, המשתמעת מפסק דין **יודעים**, מתיישבת היטב עם המסקנה אליה הגעתי במקרה הנוכחי.

ח. שיעור המס החל כאשר ההכנסה ממוסה לפי סעיף 2(9) לפקודה

96. הואיל והגעתי למסקנה כי הכנסת המערער **איננה** נופלת לגדר **סעיף 2(9)**, אין צורך לדון בשאלת שיעור המס האמור לחול כאשר המיסוי הוא כן על פי **סעיף 2(9)**. כטענה חלופית, ניסה המערער לטעון כי אף אם יוחלט כי ההכנסה תמוסה לפי **סעיף 2(9)**, יש להחיל את שיעורי המס המופחתים הקבועים **בסעיף 91** לפקודה (המצוי **בחלק ה')**. לפי הטיעון, **סעיף 125** אמנם קובע תקרה לשיעור המס החל – "לא יעלה שיעור המס על 40%" – אך אין בכך כדי למנוע את החלתם של השיעורים הנמוכים יותר **שבסעיף 91** כאשר אופי ההכנסה הוא הוני (למרות מיסויה לפי **סעיף 2(9)**). אודה כי טיעונו של המערער בעניין זה היה מאולץ למדי ואינני בטוח שירדתי לסוף דעתו גם לאחר עיון בסיכומיו. אולם היות והדיון בהיבט זה מיותר לאור התוצאה אליה הגעתי, אין מקום להרחיב בעניין - הרי לפי מסקנתי הכנסה מסוג הוני ממילא לא תמוסה לפי **סעיף 2(9)**. אולם גם אם גישה אחרת תאומץ, אזי לנוכח האמור **בסעיף 89(ג)** לפקודה, אין מקום לתחולת שיעורי המס הקבועים **בחלק ה'**:

” (ג) ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה [חלק ה'] או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד...”

דהיינו, משחל [סעיף 2\(9\)](#) על הכנסה פלונית בידי נישום יחיד, יחולו שיעורי המס הקבועים [בסעיף 121](#) לפקודה בכפוף לתקרה המיוחדת הקבועה [בסעיף 125](#).

ט. סיכום

97. כאמור, הגעתי למסקנה כי בנסיבות העניין ההכנסה הנדונה איננה נתונה למיסוי לפי [סעיף 2\(1\)](#) לפקודה – היא לא נבעה ממכירת מלאי עסקי, היא לא הופקה במהלך עיסוק במשלח יד, והיא אף לא צמחה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. אופי ההכנסה היה הוני, וזאת בשל העובדה שהיא נבעה ממכירת זכויות בנכס אשר שימש (או עתיד היה לשמש) את המערער בייצור הכנסות.

98. הגעתי למסקנה הנוספת כי בשל האופי ההוני של ההכנסה כאמור, הנגזר מן העובדה שהקניין הרוחני במקרה זה הספיק לשמש כנכס קבוע, הוראות [סעיף 2\(9\)](#) אינן חלות עליה, כמנומק לעיל. כתוצאה מכך, יחול על ההכנסה [חלק ה'](#) לפקודה בעניין מיסוי רווח הון, כטענת המערער.

99. לפיכך הערער מתקבל.

100. לנוכח ההסדר הדיוני אליו הגיעו הצדדים, לפיו הוגשה רשימה מוסכמת של עובדות ופלוגתאות ונחסך הצורך לנהל ישיבות הוכחות, וגם לנוכח הסוגייה המורכבת של פרשנות ויישום הוראות [סעיף 2\(9\)](#) לפקודה, יש מקום לפסוק הוצאות באופן מתון. על כן המשיב ישלם למערער הוצאות משפט בסכום כולל של 15,000 ₪. סכום ההוצאות ישא הפרשי הצמדה וריבית ממועד מתן פסק הדין אם לא ישולם תוך 30 ימים.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ט טבת תשע"ו, 10 בינואר 2016, בהעדר הצדדים.

הרי קירש , שופט

ה' קירש 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה